

HIDELBERTO LUIZ GOMES LACERDA DE FREITAS VERAS

**UM ESTUDO DA GESTÃO DE CUSTO PARA
EVIDENCIAÇÃO DE RESULTADO POR PRODUTO E
TOMADA DE DECISÃO NO SETOR DA PANIFICAÇÃO: UM
CASO PRÁTICO.**

Dissertação aprovada como requisito parcial
para obtenção do grau de Mestre no curso de
Pós-graduação em Economia de Empresa, da
Universidade Federal do Ceará- CAEN.

Orientador: Prof^a. Dr^a. Maria Naiula Monteiro Pessoa

FORTALEZA

2004

HIDELBERTO LUIZ GOMES LACERDA DE FREITAS VERAS

**UM ESTUDO DA GESTÃO DE CUSTO PARA
EVIDENCIAÇÃO DE RESULTADO POR PRODUTO E
TOMADA DE DECISÃO NO SETOR DA PANIFICAÇÃO: UM
CASO PRÁTICO.**

Dissertação aprovada como requisito parcial
para obtenção do grau de Mestre no curso de
Pós-graduação em Economia de Empresa, da
Universidade Federal do Ceará - CAEN.

Aprovado em ____ de _____ de 2004

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª. Dr^ª. Maria Naiula Monteiro Pessoa (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará-UFC

Prof^ª. Dr^ª. Sandra Maria dos Santos (Membro)
Universidade Federal do Ceará-UFC

Prof. Livre Docente. Francisco de Assis Soares (Membro)
Universidade Federal do Ceará-UFC

FORTALEZA

2004

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho à minha esposa Luiza e aos meus filhos Rafael, Danilo, Filipe e Gabriel que, com muito amor e compreensão souberam suportar todos os momentos que lhes privei da minha convivência.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por proporcionar-me tantas alegrias, por me conceder saúde e forças para enfrentar os destinos da vida.

Aos meus Pais que, além de me proporcionarem condições, me ensinaram a valorizar a formação como uma das condições para nossa evolução.

Aos professores do Curso de Mestrado Profissional em Economia, em especial à prof^ª. doutora, orientadora desta dissertação, Maria Naiula Monteiro Pessoa, pela condução e orientação deste trabalho científico.

A todos os panificadores (gestores e colaboradores) do estado do Ceará, em especial aos executivos e empresários: Cláudio Kauling, Joseline Kauling e Alexandre Pereira da Silva, por demonstrarem interesse no desenvolvimento do setor, dando total apoio à esta pesquisa científica.

Aos profs. Drs. Sandra Maria dos Santos e Francisco de Assis Soares, pelas sugestões, dedicação e empenho, contribuindo para aperfeiçoamento do trabalho.

Aos colegas da CAIXA, empresa que trabalho, em especial aos gerentes de filial Dr. Juvenal Antonio de Arruda Furtado por sua compreensão, apoio e sabedoria, ensinando que o caminho do aprimoramento também é através do estudo; e ao Dr. Regis Façanha Dantas pelo apoio e pelas palavras de incentivo.

A todos os colegas de turma, em especial aos colegas Almeida, Aurélio e Alberto, por todos os esforços de estudos em equipe e ao apoio dado quando dos momentos de aflição durante à elaboração deste trabalho científico.

SUMÁRIO

LISTA DE TABELAS.....	viii
LISTA DE QUADROS.....	x
LISTA DE FIGURAS.....	xi
LISTA DE GRÁFICOS.....	xii
RESUMO.....	xiii
ABSTRACT.....	xiv
INTRODUÇÃO.....	1
CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA.....	2
JUSTIFICATIVA.....	4
OBJETIVO DO TRABALHO.....	6
Geral.....	6
Específico.....	6
ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	7
CAPITULO 1 O PRODUTO DA PANIFICAÇÃO E OS ASPECTOS RELEVANTES DO MERCADO CONSUMIDOR	
1.1 Histórico.....	09
1.2 Os Pães.....	10
1.3 A Participação na Indústria Alimentícia.....	11
1.4 O consumo <i>Per capita</i>	13
1.5 Hábitos de consumo dos produtos da panificação e suas mutações.....	15
1.6 O perfil do consumidor e suas preferências.....	22
CAPITULO 2 ASPECTOS RELEVANTES DO SETOR PRODUTIVO DA PANIFICAÇÃO	
2.1. A cadeia Produtiva.....	34
2.1.1 O mercado do Trigo.....	36
2.1.2 Os moinhos.....	40
2.1.3 O mercado de Farinhas e Misturas.....	43
2.1.4 O mercado de Fermento.....	46
2.1.5 O mercado de Aditivos e Melhoramentos.....	48
2.1.6 As Padarias.....	50

2.2. Situação atual do setor da panificação.....	56
CAPITULO 3 METODOLOGIA DE PESQUISA.....	61
CAPITULO 4 ASPECTOS GERENCIAS, MERCADOLÓGICOS, ECONÔMICOS E DE CUSTEIO DO SETOR DE PANIFICAÇÃO	
4.1 Aspectos gerencias, mercadológicos e econômicos do setor de panificação.....	65
4.4 Aspectos de custeio do setor de panificação.....	71
CAPITULO 5 TEORIA DA GESTÃO DE CUSTO	
5.1 Caracterização da contabilidade gerencial no contexto científico.....	82
5.1.1 O conceito de Contabilidade Gerencial.....	82
5.1.2 Contabilidade Financeira, Contabilidade gerencial e Contabilidade de Custos.....	82
5.1.2.1 Contabilidade Financeira versus Contabilidade Gerencial.....	83
5.1.2.2 Contabilidade Gerencial Versus Contabilidade de Custos.....	85
5.1.2.3 Contabilidade de Custos Tradicional versus Contabilidade de Custos Moderna.....	87
5.2 Sistemas, Métodos e formas de Custeio.....	88
5.3 Métodos de Custeio.....	89
5.3.1 Principais Métodos de Custeio Tradicionais.....	91
5.3.2 Método de Custeio Pleno.....	91
5.3.3 Método de Custeio por Absorção.....	96
5.3.4 Custeio Baseado em Atividades (Activity-Based Costing).....	108
5.3.5 Método de Custeio Variável/Direto.....	126
CAPITULO 6 APLICAÇÃO DO MÉTODO ABC EM COMPARAÇÃO COM O MÉTODO UTILIZADO EM UMA EMPRESA DO ESTUDO DE CASO.	
6.1 Objetivo.....	135
6.2 A empresa do estudo de caso.....	137
6.3 Descrição e análise dos dados levantados na empresa.....	138
6.4 O método de custeio por absorção na empresa do estudo	

	de caso.....	141
6.5	Etapas para aplicação do método ABC.....	144
6.6	Aplicação do método ABC na empresa do estudo de caso.....	145
6.7	Análise comparativa dos resultados.....	150
CAPÍTULO 7 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES		
7.1	Conclusões.....	156
7.2	Recomendações.....	157
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....		168
APENDICE A.....		173
APENDICE B.....		177
APENDICE C.....		178
APENDICE D.....		179
APÊNDICE E.....		180
APÊNDICE F.....		181
APÊNDICE G.....		182
APÊNDICE H.....		183
APÊNDICE I.....		184
APÊNDICE J.....		185
APÊNDICE L.....		186
APÊNDICE M.....		187

LISTA DE TABELAS

Tabela 01	Percentual da despesa média mensal familiar em alimentação por tipo de despesa (panificados) e classe de recebimento mensal familiar, ano 1987 e 1996.....	18
Tabela 02	Percentual da despesa média mensal familiar em alimentação por tipo de despesa (pão francês) e classe de recebimento mensal familiar, ano 1987 e 1996.....	19
Tabela 03	Valor da despesa média mensal familiar em alimentação com panificados 1996.....	19

Tabela 04	Percentual da despesa média mensal familiar em alimentação por tipo de despesa, ano 1987 e 1996.....	20
Tabela 05	Percentual da despesa média mensal familiar em alimentação por tipo de despesa e classe de recebimento mensal familiar.....	21
Tabela 06	Perfil dos consumidores de padarias.....	23
Tabela 07	Grau de escolaridade dos consumidores.....	24
Tabela 08	Distribuição dos consumidores por classe social e renda familiar.....	25
Tabela 09	Principais motivos para comprar em padarias.....	26
Tabela 10	Principais atributos e diversidade regional.....	27
Tabela 11	Produtos preferidos pelos consumidores.....	29
Tabela 12	Perfil do consumidor por tipo de pão.....	30
Tabela 13	Preferência dos consumidores em produtos de terceiros.....	31
Tabela 14	Local preferido para a compra do pão.....	32
Tabela 15	Produção nacional, importação e consumo de farinha de trigo	45
Tabela 16	Classificação das empresas pelo número de empregados.....	62
Tabela 17	Formação dos Gastos em padarias ano 1987 e 1996.....	72
Tabela 18	Importância da informação de custos.....	73
Tabela 19	Controle gerencial de custos.....	73
Tabela 20	Tomada de decisões com base na informação de custos por produtos.....	73
Tabela 21	Utilização de métodos de custeio para alocação dos custos aos produtos.....	74
Tabela 22	Tempo de utilização de métodos de custeio.....	74
Tabela 23	Utilização da informação de custo por setores da empresa de panificação.....	75
Tabela 24	Frequência da utilização da informação de custos para toma da de decisão....	76
Tabela 25	Decisões que são tomadas com base na informação de custos.....	77
Tabela 26	Fatores que determinam o <i>mix</i> de produção.....	78
Tabela 27	Base para tomada de decisão: informação contábil ou experiência?.....	79
Tabela 28	Dados para aplicação do método de custeio por absorção sem departamentalização.....	100
Tabela 29	Custos diretos.....	100
Tabela 30	Tempo despendido na produção.....	101
Tabela 31	Aplicação dos custos indiretos aos produtos.....	101
Tabela 32	Quadro resumo sem departamentalização.....	102
Tabela 33	Demonstração do resultado do Exercício sem departamentalização.....	102
Tabela 34	Rateio dos custos indiretos aos departamentos.....	105
Tabela 35	Custos indiretos unitários.....	106
Tabela 36	Quadro resumo com Departamentalização.....	106
Tabela 37	Demonstração do Resultado com departamentalização.....	107
Tabela 38	Comparação dos custos indiretos.....	107
Tabela 39	Detalhamento das atividades relevantes e seus respectivos custos.....	113
Tabela 40	Direcionadores de custo das atividades.....	119
Tabela 41	Custos unitários.....	121
Tabela 42	Tabela resumo pelo ABC.....	122
Tabela 43	Demonstração do Resultado pelo método ABC.....	123
Tabela 44	Dados de produção.....	142
Tabela 45	Apuração dos custos indiretos com base no método Absorção.....	142
Tabela 46	Resumo da apuração pelo método absorção.....	143
Tabela 47	Demonstração do resultado pelo método por Absorção.....	144
Tabela 48	Cálculo do valor do ICR do recurso PESSAL.....	148
Tabela 49	Cálculo do valor do ICR do recurso EQUIPAMENTO.....	148
Tabela 50	Cálculo do valor do ICR dos recursos GASTOS GERAIS.....	148

Tabela 51	Cálculo do valor do ICR total.....	148
Tabela 52	Apuração dos custos indiretos com base no método ABC.....	149
Tabela 53	Resumo da apuração dos custos pelo método ABC.....	149
Tabela 54	Demonstração do resultado pelo método ABC.....	150

LISTA DE QUADROS

Quadro 01	Produtos de terceiros mais consumidos nas capitais.....	32
Quadro 02	Levantamento dos direcionadores de atividades.....	118

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01	Faturamento da indústria de produtos alimentares e de panificação de 1997 a 2002.....	12
Gráfico 02	Evolução do consumo anual de pães <i>per capita</i> brasileiro.....	13
Gráfico 03	Consumo anual per capita de pão no mundo.....	14
Gráfico 04	Distribuição dos consumidores por classe econômica.....	25
Gráfico 05	Produção, importação e consumo nacional de trigo.....	39
Gráfico 06	Margem de lucratividade unitária.....	154

LISTA DE FIGURAS

Figura 01	Fluxo do sistema tradicional – Sem departamentalização.....	99
Figura 02	Fluxo do sistema tradicional – Com departamentalização.....	104
Figura 03	Fluxo de custos ABC.....	112
Figura 04	Evolução das gerações no Método de Custeio ABC.....	124

RESUMO

As Indústrias de Panificação constituem-se em um segmento do varejo de alimentos com atuação diferenciada, uma vez que agrupam as atividades de indústria e comércio. Estas indústrias estão passando por um intenso processo de transformação para adaptarem-se ao mercado globalizado, cada vez mais competitivo. Diante deste cenário, as panificadoras assumiram uma nova postura frente à concorrência, diversificando o *mix* de produtos, adaptando-se a uma maior flexibilidade dos processos produtivos e investindo em qualidade, higiene e atendimento. Neste contexto, o presente trabalho aborda os aspectos mais relevantes do setor de panificação nacional e fornece uma visão dos aspectos gerenciais, mercadológicos e econômicos da empresa de panificação cearense. É abordada, também, a diferença entre Sistemas, Métodos e Formas de custeio, evidenciando as características fundamentais dos principais métodos de custeio, com destaque para o ABC. Na última parte do trabalho é apresentado um estudo de caso, abordando uma aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), numa empresa de panificação cearense, proporcionando um enfoque detalhado das características do processo de produção dos produtos da panificação, possibilitando uma visão clara da conexão recursos-atividades-produto e permitindo uma atuação dos gestores no sentido de otimizar processos e conseqüentemente resultados. Demonstrando que a metodologia baseada em atividades (método ABC) é uma forte aliada na gestão da entidade.

Palavras-chaves: Indústria da Panificação; Gestão de Custos; Métodos de custeio.

ABSTRACT

The bakery industries consist in a food segment with differentiated performance, a time that the industry and commerce activities are grouped. These industries are passing for an intense process of transformation in order to adapt themselves to the global market, which is more competitive each day. Ahead of this scene, the bakery industries had assumed a new position front to the competition, diversifying mix of products, adapting themselves to a bigger flexibility of the productive processes and investing in quality, hygiene and attendance. In this context, this work presents the most important aspects of the bakery national sector, and supplies a vision of the managerial, marketing and economic aspects of the bakery companies in Ceará. It is also demonstrated the difference between Systems, Methods and Forms of expenditure, evidencing the basic characteristics of the main studied and used methods of expenditure world-wide, with prominence for the ABC. In the last part of the work it is presented a case study, approaching a simulation of the method of Activities Based in Coast (ABC), in a bakery company in Ceará, evidencing a detailed vision of the process characteristics of the bakery production, making possible a clear vision of the connection resource-activity-product and allowing a performance of the managers in order to optimize processes and its results. It demonstrates that the activities based on coast (ABC method) is very important to the company management.

Word-keys: Bakery Industries; Management of Costs; Methods of expenditure.

Veras, Hidelberto Luiz Gomes Lacerda de F.

Um estudo da gestão de custo para evidenciação de resultado por produto e tomada de decisão no setor da panificação: um caso prático / Hidelberto Luiz Gomes Lacerda de F. Fortaleza, 2004.

187f

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará – CAEN. Curso de Mestrado em Economia de Empresas.

1.Gestão de Custos 2.Custos 3.Métodos de Custeio I.Títulos

CDD – 658.1552

INTRODUÇÃO

Contextualização

O ambiente empresarial caracteriza-se por pressões muito fortes. Dentre os principais agentes que pressionam as empresas está o consumidor, que se torna cada dia mais exigente e não aceita pagar altos preços provenientes das ineficiências dos processos empresariais, pois a concorrência oferece diversas opções para um determinado produto.

As empresas de panificação nacional também estão inseridas neste contexto e vêm passando por constantes mudanças. A partir de 1990, com a política de liberalização da economia e a contenção de gastos, o governo deixou de controlar os preços, qualidade e volume do trigo consumido no País. Marcou-se, então, o início de uma nova fase para todos os segmentos desse complexo, dos produtores de trigo aos fabricantes de derivados, entre eles as padarias e confeitarias.

Até então, a rentabilidade do setor era garantida pelo preço baixo e controlado da farinha e pelo tabelamento dos preços dos pães, afetando, conseqüentemente, o próprio complexo das indústrias consumidoras dos insumos, entre elas as padarias, pois não se preocupavam com a rentabilidade, não buscavam investir em equipamentos e no desenvolvimento de novos produtos.

A partir dessas mudanças ocorridas na cadeia do trigo, os segmentos foram forçados a iniciar um processo de reestruturação que permitisse a continuidade de suas atividades, agora atrelada à sua própria eficiência.

Pouco preparadas para enfrentar a concorrência, diversas panificadoras fecharam. As padarias tradicionais que não conseguiram se modernizar e adequar-se às novas exigências do mercado, como atendimento mais eficiente, maior diversidade de produtos, baixos custos e alta eficiência operacional também não conseguiram se manter.

Este novo cenário estimulou a procura de um reposicionamento no mercado. Principalmente nas metrópoles, o setor de padarias está se segmentando: para cada tipo de clientela um tipo diferente de padaria. Não existe um modelo padrão, mas sim aquele que

melhor se adapta às características do consumo local. Estão se mantendo as panificadoras que assumiram uma nova postura frente à concorrência, diversificando o *mix* de produtos e investimentos em qualidade, higiene e atendimento.

As mudanças ainda estão em processo e marcam a evolução recente do setor. Estão sendo delineados novos padrões de operação e controle nas panificadoras, tanto no que se refere à produção, com a utilização de técnicas como o congelamento de pães ou o retardamento da fermentação, quanto no que diz respeito à comercialização dos produtos, como a implantação do auto-serviço nas lojas. Com isso, o segmento está adquirindo um perfil mais competitivo.

Caracterização do problema

Segundo a Associação Brasileira das Indústrias de Alimentação (ABIA), a indústria alimentícia, da qual o setor de panificação faz parte, movimentou, em 2002, R\$ 113,1 bilhões, líquidos de impostos indiretos. O resultado representa um crescimento de 16,83% em relação ao ano anterior, tomando como base o faturamento nominal.

De acordo com a Associação Brasileira da Indústria da Panificação (ABIP), o setor de panificação vem movimentando em média R\$ 31,7 bilhões desde 2000, correspondendo a aproximadamente US\$ 16 bilhões.

Nos últimos cinco anos a indústria de alimentação registrou crescimento nominal. A partir de 1994, como efeito da estabilização, foi notável o aumento da demanda, sobretudo da camada menos favorecida da população, modificando o padrão de consumo de alimentos menos saudáveis para outros de maior valor nutritivo, mais proteína e, portanto, com maior valor agregado.

A demanda por panificados, no entanto, é menos elástica; o setor vive uma estabilização em seu faturamento, demonstrando que o segmento vem passando por uma forte reestruturação, devido ao aumento da concorrência, da mudança de hábitos de consumo, do novo perfil da preferência do consumidor e de sua característica de baixo investimento com livre concorrência, dentre outros fatores.

O fenômeno da globalização facilitou a entrada de produtos importados no mercado interno, bem como novas tecnologias, provocando uma competição mais intensa. O aumento dessa competição trouxe profundas transformações nos sistemas produtivos e gerenciais das empresas.

A informação passou a ser fundamental para a tomada de decisões, uma questão até de sobrevivência. Nesse mercado, onde se disputam preço e qualidade, torna-se imprescindível que as informações sejam completas, confiáveis, oferecidas no menor tempo possível e objetivas. Tecnologias de apuração, análise e controle de custos e de resultados têm revolucionado a linguagem Contábil-gerencial. Conceitos mais sofisticados e modernos vão substituindo os tradicionalmente utilizados nos sistemas de informações gerenciais e têm formado a base para a tomada de decisões em empresas de todo o mundo. Surgiu, então, novas técnicas de apoio gerencial, consideradas modernas, como o critério ABC (custeio baseado em atividades), custeio meta – a eras dos custos voltados para o mercado em vez de voltados para a engenharia – e a predominância de técnicas como análise de valor, custeio Kaizen e o custeio do ciclo de vida; que vieram para atender as essas novas necessidades. A Contabilidade Tradicional cedeu lugar para modernas práticas de administração, conhecidas como Gestão Estratégica de Custos – GEC, Teoria das Restrições-TOC e Sistema de Gestão Econômica – GECON.

De acordo com Perez Jr et. al. (2003, p. 309):

Nos tempos atuais, devido principalmente à crescente globalização da economia, a obtenção da liderança em custos passou a representar uma vantagem considerável no ambiente empresarial de extrema competição entre as organizações de todos os setores, tornando-se, muitas vezes, o elemento principal de sua estratégia. A incessante busca pelo menor custo, sem afetar a qualidade e a característica de seus produtos ou serviços, sempre vai ser uma meta constante das empresas de classe mundial, que buscam o melhor desempenho.

Dessa maneira, a preocupação com soluções de problemas a curto prazo deve dar lugar à gestão estratégica dos gastos, que contempla, entre outras coisas:

- Identificação dos principais problemas operacionais e administrativos;
- Eliminação dos custos improdutivos;
- Apuração dos verdadeiros custos de produtos e serviços;
- Reengenharia das atividades e processos de negócios; e
- Aumento da eficiência e eficácia a curto e longo prazo.

Todavia, algumas poderosas ferramentas úteis ao processo decisório têm sido negligenciadas por administradores de inúmeras empresas. É comum observar-se empresas

utilizando informações obsoletas, ou que carecem de um nível aperfeiçoado de detalhes proporcionado pelos conceitos contemporâneos.

Considerando que as empresas de panificação cearense se igualam às características gerais das demais empresas industriais brasileiras, descortinam-se os seguintes questionamentos que este trabalho procura trazer à tona, na medida em que busca focalizar o nível de conhecimento e emprego dessas novas tecnologias:

- Que métodos de custeio são utilizados pelas indústrias de panificação do Ceará?
- Os gestores têm conhecimento de outros métodos de custeio?
- Pode o ABC constituir-se em métodos contributivos para melhor evidenciação de resultados nas indústrias de panificação do estado do Ceará?

Justificativa

Considerando que as indústrias de panificação nacionais, inclusive as cearenses, vêm atuando num ambiente competitivo, torna-se fundamental a antecipação de eventuais ocorrências de natureza econômica, política e tecnológica, de modo a evidenciar que os fatos simplesmente ocorram, sem nenhuma intervenção prévia dos gestores. Tendo que planejar, as empresas cada vez mais passam a decidir sobre o futuro, o que deve basear-se em informações da melhor qualidade.

A finalidade é determinar os objetivos a serem alcançados, definir os meios para atingi-los e detalhar cada ação necessária para essa execução. Para atingir os objetivos propostos, as organizações necessitam de gestores que as conduzam aos retornos esperados e ao sucesso de suas missões. No entanto, em alguns segmentos, o comportamento dos gestores tem permanecido nos moldes tradicionais e, mesmo considerando a evolução ocorrida em todos os campos das ciências administrativas, muitas empresas ainda insistem em não aderir às novas técnicas que subsidiam as tomadas de decisões. Quanto a esse aspecto, Iudícibus e Marion (2000, p. 20), afirmam que:

Observamos com certa freqüência que várias empresas, principalmente as pequenas, têm falido ou enfrentam sérios problemas de sobrevivência. Ouvimos empresários que criticam a carga tributária, os encargos sociais, a falta de recursos, os juros altos, etc., fatores estes que, sem dúvida, contribuem para debilitar a empresa. Entretanto, descendo a fundo nas nossas investigações, constatamos que muitas vezes, a “célula

cancerosa” não repousa naquelas críticas, mas na má gerência, nas decisões tomadas sem respaldo, sem dados confiáveis. Por fim observamos, nesses casos, uma contabilidade irreal, distorcida, em consequência de ter sido elaborada única e exclusivamente para atender às exigências fiscais.

Vivemos um momento em que “aplicar os recursos escasso disponíveis com a máxima eficiência” tornou-se, dadas as dificuldades econômicas (concorrência, inflação etc.) uma tarefa nada fácil. A experiência e o feeling do administrador não são mais fatores decisivos no quadro atual; exige-se um elenco de informações reais, que norteiem tais decisões. E essas informações estão contidas nos relatórios elaborados pela Contabilidade..

É crescente o número de publicações, dissertações e teses tratando sobre a abordagem tradicional de custos, cujos sistemas não fornecem informações adequadas para o cumprimento das finalidades de apoio à tomada de decisões. A utilização de controles eficientes de custos, como instrumentos de medição de custos e resultados, denota vantagens que vão desde a melhoria da qualidade dos produtos, cujas decisões são voltadas para a eficiência na utilização dos recursos alocados em todas as atividades da empresa. O gerenciamento criterioso do custo dos produtos e serviços ofertados pelas empresas é fator preponderante nas decisões referentes à compra de matéria-prima, processamento do produto, limitação da capacidade produtiva, realização de novos investimentos; produtos e ajuste no *Mix* de produção e comercialização, gastos gerados com canais, clientes, mercados e segmentos e aquisição ou substituição. Mesmo conhecedoras de que os sistemas contábeis gerenciais podem fornecer informações de alta relevância para a tomada de decisão, estes quase não são utilizados, limitando-se as empresas, exclusivamente, a satisfazer os usuários externos (fisco, fornecedores, fomentadores de créditos, acionistas, etc.) com informações convencionais.

Este trabalho parte da premissa de que a gerência de custos é uma atividade indispensável para que a empresa possa ser competitiva e tenha seu resultado otimizado. As organizações que não se valem de ferramentas e de técnicas apropriadas de análise para mensurar o custo de seus produtos e serviços, podem cometer erros que conduzam a empresa a um posicionamento estratégico indesejável. As indústrias de panificação do estado do Ceará, dentro dessa perspectiva, também estão sujeitas a isso. Em que pese a reconhecida experiência que a grande maioria dos gestores dessas empresas têm acumulado ao longo dos anos, a informação por eles utilizada pode levá-los a tomar decisões equivocadas em busca de atingirem a missão da empresa. Analisando esse comportamento, Johnson e Kaplan (1996, p. 225), concluem:

As novas realidades que estão surgindo perante as empresas como, por exemplo, as mudanças tecnológicas e a competição cada vez mais acirrada, têm provocado uma demanda por novos sistemas de custeio. No entanto, esses sistemas devem mostrar-se capazes de gerar informações relevantes destinadas ao processo de tomada de decisão. A escolha de um sistema de custeio deve respeitar a realidade de cada empresa, suas características e também os objetivos estabelecidos. Um bom sistema de custeio não garantirá sozinho o sucesso de uma empresa, mas a sua ausência tornará a empresa mais vulnerável frente a seus compromissos.

Os métodos de custeio abordados neste trabalho são os mais estudados pela Contabilidade Tradicional e os recomendados pela literatura moderna, entendidos aqui como métodos contemporâneos. Essa abordagem tornou-se necessária, tendo em vista a comparabilidade com aqueles utilizados nas indústrias pesquisadas. Os métodos de custeio foram analisados quanto a sua utilização, características, vantagens e desvantagens, e ilustrados com exemplos numéricos, para melhor visualização do seu impacto sobre os custos e resultados. Sendo o ABC um método de custeio moderno e gerencial, optou-se por estudar sua utilização nas indústrias do setor da panificação do estado do Ceará, considerando que essas empresas atuam em atividades de transformação (industrial), além de apresentarem alta diversificação de produtos e incorrerem num relevante montante de custos fixos e indiretos, justificando, portanto, a utilização do método escolhido.

Objetivos do trabalho

São os seguintes os objetivos geral e específicos do trabalho:

OBJETIVO GERAL

Propõe-se, como objetivo geral, estabelecer uma comparação do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), com os identificados nas indústrias de panificação cearenses, e estudar, comparativamente, o impacto do uso dos mesmos na evidenciação do resultado.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

São objetivos específicos deste trabalho:

- Evidenciar a atual realidade econômica do setor de panificação, através de pesquisa bibliográfica e documental;

- Fazer um levantamento de quais métodos de custeio e ferramentas de gestão são utilizadas pelas indústrias de panificação e se seus gestores têm conhecimento de outros métodos de custeio e técnicas que os auxiliem no processo de tomada de decisões;
- Através de pesquisa bibliográfica e documental sobre os principais métodos de custeio tradicionais e sobre o ABC, desenvolver uma simulação do Custeio Baseado em Atividades numa indústria de panificação cearense de pequeno porte;
- Desenvolver estudo de caso junto a uma empresa do setor, objetivando comparar o impacto do método de custeio utilizado com o ABC, para fins de evidenciação de resultado por produto e toma de decisão gerencial.

Organização do trabalho

Esta dissertação dividi-se em sete capítulos, estruturados da seguinte maneira:

No Primeiro Capítulo, desenvolve-se uma abordagem dos aspectos mais relevantes dos produtos da panificação e do mercado consumidor.

No Segundo Capítulo, são estudados os aspectos relevantes do setor produtivo da panificação.

No Terceiro Capítulo, é apresentado a metodologia da pesquisa de campo e do estudo de caso.

No Quarto Capítulo, são estudados os aspectos gerenciais, mercadológicos, econômicos e de custeio do setor de panificação, considerando os resultados da pesquisa de campo realizada para este estudo, cujo objetivo foi verificar como os empresários de Fortaleza consideram a importância da informação sobre custos, se há controles gerenciais dos custos, se são tomadas decisões com base na informação de custos por produtos, se as empresas adotam métodos de custeio para alocação dos custos aos produtos, desde quando adota métodos de custeio na empresa, quais áreas ou setores das empresas utilizam a informação de

custos, com que freqüência os gestores recorrem a informações de custos para tomada de decisão, que decisões são tomadas com base na informação de custos, que fatores influenciam na determinação do *mix* de produção e se predomina nas organizações uma cultura de uso efetivo dos sistemas informações contábeis ou se as decisões baseiam-se mais na experiência (intuição ou *feeling*) dos administradores.

No Quinto Capítulo, faz-se uma abordagem da teoria da gestão de custos enfocando os Sistemas, Métodos e Formas de Custeio. Os conceitos são analisados sob a ótica da Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial à luz da literatura nacional, estabelecendo-se comparações entre eles através de exemplos, além de analisar as vantagens e desvantagens de sua utilização.

No Sexto Capítulo, aborda-se a aplicação do método ABC em comparação com o método utilizado em uma empresa do setor da panificação escolhida para o estudo de caso, analisando os resultados de forma qualitativa e quantitativa através de método estatístico, no intuito de abrir caminho para a comprovação de que o Método ABC gera custos mais coerentes com a afirmação de que produtos mais complexos e de menor volume geram custos mais altos e produtos menos complexos e de maior volume, custos mais baixos.

No Sétimo Capítulo são apresentadas as conclusões sobre o trabalho, bem como recomendações a respeito de futuras pesquisas vinculadas ao seu foco.

CAPITULO 1

O PRODUTO DA PANIFICAÇÃO E OS ASPECTOS RELEVANTES DO MERCADO CONSUMIDOR.

1.1 Histórico

Há milênios como base da alimentação de muitos povos, o pão tem sua origem remontando ao início da história da humanidade. Os descobrimentos arqueológicos e os documentos mais antigos parecem indicar que todos os cereais utilizados na alimentação dos homens pré-históricos, em forma de grãos tostados e triturados, começaram a ser tratados a partir da Idade da Pedra. Os vestígios das comunidades dessa época contêm restos de tortas aparentemente cozidas por meio de pedras incandescentes.

Segundo o Sindicato das Indústrias de Panificação De Brasília (1991, p. 13), cerca de 2800 anos a.C., surgiram os mais remotos indícios do que se conhece hoje como panificação, nesta época, a massa parece ter sido previamente amassada por compressão sobre uma pedra aquecida para aumentar a superfície de contato. Estas tortas finas formadas ofereciam maior superfície para cocção (cozimento). As grandes operações da panificação, com exceção da fermentação, surgiram nessa época, sendo depois constantemente aprimoradas .

De acordo com o mesmo livro (1991, p.13-14), foram os Egípcios os primeiros a usar fornos, sendo atribuída a eles também a descoberta do acréscimo de líquido fermentado à massa do pão, tornando-a leve e macia. Posteriormente, gregos, hebreus, romanos e outros povos foram igualmente consumidores de pão, que se identifica assim como o mais universal dos alimentos. Na Grécia Antiga, chegaram a existir 70 variedades de pães; nessa época começou a ser utilizado o forno a lenha.

No Brasil, o hábito de acompanhar as refeições com pão teve início com a chegada dos primeiros imigrantes europeus. Isso explica o fato de o panificado mais consumido no país ser o pão francês, uma baguete reduzida que disputa a preferência dos consumidores com o filão deste mercado, o pão italiano, arredondado e de casca mais dura.

Conforme informações do Moinho Sul Mineiro S.A, a atividade da panificação no Brasil se intensificou a partir do início do século XIX, expandindo-se com os imigrantes italianos. Os pioneiros da industrialização da panificação surgiram em Minas Gerais, tendo como contribuição tipicamente brasileira aos produtos panificados a criação do pão de queijo. Nos grandes centros brasileiros proliferaram as padarias típicas, sendo que na cidade de São Paulo até hoje existem, em alguns bairros, como por exemplo no Bixiga, padarias que fabricam pães italianos muito apreciados.

No Ceará, segundo Brandão (1997, p. 70), são da última década da metade do século XIX, cerca de 1845, as melhores referências do início da panificação, fazendo menção ao Ensaio Estatístico da Província do Ceará onde constatava-se a importação de farinha de trigo.

Sobre o aperfeiçoamento do fabrico do pão no Ceará, Brandão (1997, p. 73) afirma que:

Desde o seu início que a panificação no Ceará teve a participação quase total de portugueses, embora também, com alguns espanhóis, italianos, e até um inglês. Foi somente a partir da primeira década do nosso século, que se iniciou o aperfeiçoamento do fabrico do pão, uma vez que, os elementos que iam chegando traziam dos seus países novos e mais aperfeiçoados processos de trabalho.

1.2 Os Pães

Os pães podem ser feitos de muitos cereais, como milho, cevada, aveia e soja, entre outros. Mas o trigo permanece seu principal componente. Essa matéria-prima possibilita que os pães sejam fabricados nas diversas formas e sabores em que são encontrados nas padarias de todo mundo. Além disso, com a utilização do trigo, derivaram-se do pão outros alimentos, como bolos, tortas, roscas e panetones.

Segundo Calvel (1987, p. 19):

Entre os cereais, somente o trigo e sobretudo, os trigos moles, possuem o glúten, fração insolúvel do endosperma que tem a propriedade de se aglutinar e formar, durante a elaboração da massa, uma rede contínua, elástica, extensível e, até certo ponto, impermeável ao gás carbônico produzido durante a fermentação alcoólica da massa.

O mesmo autor afirma que outros tipos de farinha podem ser utilizados na fabricação de pães. Não sendo possível, porém, fazer pão apenas com farinha de soja, centeio, batatas ou milho. Esses cereais são compostos por proteína solúvel e necessitam ser misturados com a

farinha de trigo, a proteína que dá a liga à massa. Em princípio, as misturas de quaisquer destas farinhas substitutivas prejudica a fabricação do pão, tanto no plano tecnológico, como o plano gustativo.

De acordo com Brandão (1997, p. 57) a partir de leis divulgadas na Inglaterra, entre 1822 e 1836, foram definidos quais os cereais e leguminosas que poderiam ser utilizados como farinha no seu fabrico e, que são os seguintes: trigo, milho, centeio, cevada, aveia, painço, ervilha, feijão, arroz, soja e batata. Entretanto, pela ordem, somente os seis primeiros têm a preferência dos consumidores por melhor se adaptarem a esse fim. Essas leis passaram a ter um caráter universal, uma vez que foram adotadas por todos os povos civilizados.

De acordo com a definição do Ministério da Saúde, pão é o produto obtido pela cocção, em condições técnicas adequadas, de massas preparada com farinha de trigo, fermento biológico, água e sal, podendo ainda conter outras substâncias alimentícias aprovadas.

Deve ainda ser designado pelo nome de pão, pão comum ou pão de trigo, quando se tratar de um produto comum. E pão seguido da substância ou tipo que o caracterize, quando for feito com a adição de outros ingredientes, como por exemplo, pão de leite, pão de centeio, integral, de glúten, entre outros.

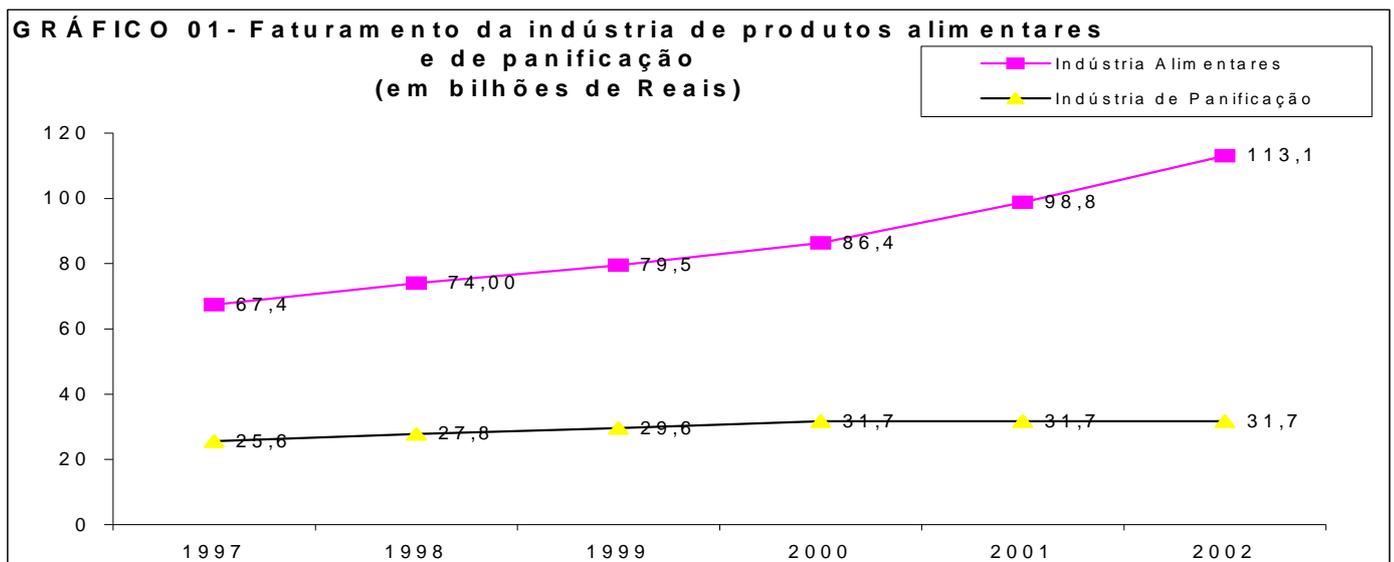
Existem pães artesanais, fabricados em casa, padarias e docerias; e pães industrializados, feitos em grande escala, por fabricantes especializados. A principal diferença é a durabilidade do produto. Enquanto os pães artesanais devem ser consumidos em apenas algumas horas depois de feitos, os industrializados têm vários dias de validade, que podem ser prolongados se conservados em refrigeradores.

1.3 A Participação na indústria alimentícia

Segundo a Associação Brasileira das Indústrias de Alimentação (ABIA), a indústria alimentícia movimentou, em 2002, R\$ 113,1 bilhões, líquidos de impostos indiretos. O resultado representa um crescimento de 16,83% em relação ao ano anterior, tomando como base o faturamento nominal.

De acordo com a Associação Brasileira da Indústria da Panificação (ABIP), o segmento vem movimentando em média R\$ 31,7 bilhões desde 1998, correspondendo a aproximadamente US\$ 16 bilhões. O faturamento das padarias é proveniente basicamente da comercialização de produtos de fabricação própria – diversos tipos de pães e confeitos doces ou salgados e da comercialização de produtos de terceiros: queijo, laticínios sorvetes, produtos de mercearia, entre outros.

Como se pode observar no Gráfico 01, nos últimos cinco anos a indústria de alimentação registrou crescimento nominal. A partir de 1994, como efeito da estabilização, foi notável o aumento da demanda, sobretudo da camada menos favorecida da população, modificando o padrão de consumo de alimentos menos saudáveis para outros de maior valor nutritivo, mais proteína e, portanto, com maior valor agregado.



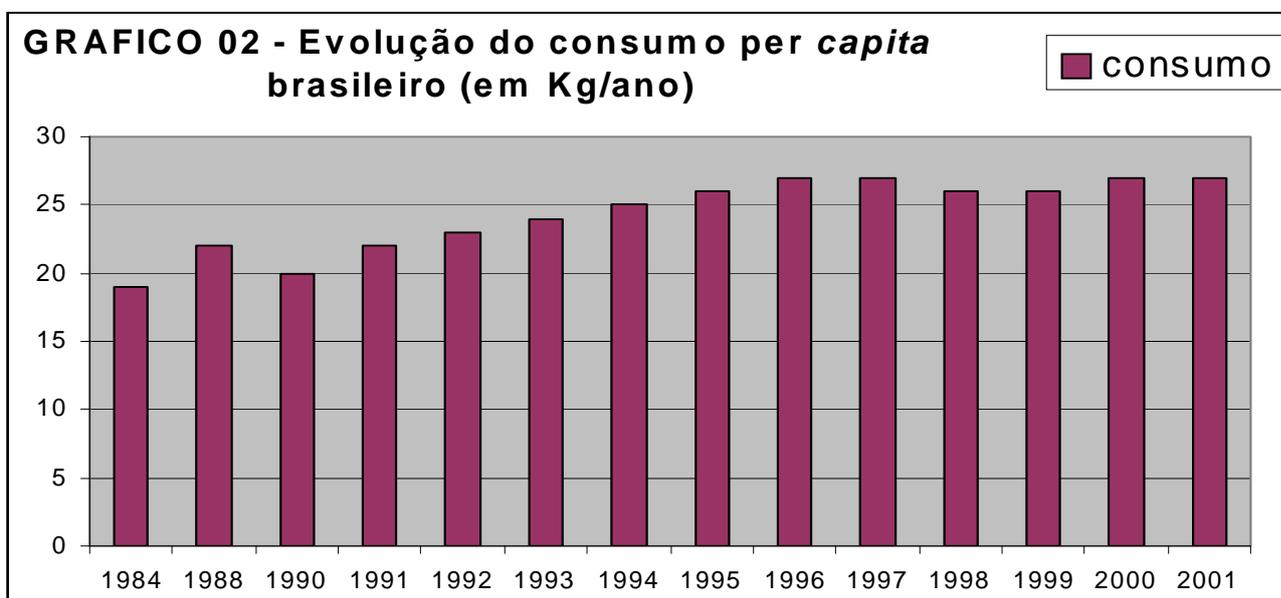
Fonte: ABIA, ABIP. Gráfico elaborado a partir de dados fornecidos.

A demanda por panificados, no entanto, é menos elástica; o setor vive uma estabilização em seu faturamento, demonstrando que o segmento vem passando por uma forte reestruturação, devido ao aumento da concorrência, da mudança de hábitos de consumo, do novo perfil da preferência do consumidor e de sua característica de baixo investimento com livre concorrência, dentre outros fatores.

1.4 O consumo *Per Capita*

De acordo com a ABIP, o consumo per capita de pães registrou seu período de maior crescimento entre 1984 e 1994, quando evoluiu de uma média anual de 19 para 25 quilos per capita.

De 1994 a 2001, o consumo per capita brasileiro de pães apresentou pouca variação. Em um primeiro momento, com o impacto do Plano Real, registrou um pequeno crescimento, atingindo o pico em 1996, 27 quilos. E, segundo a ABIP, esse consumo per capita se mantém no mesmo nível (Gráfico 02).



Fonte: ABIP. Gráfico elaborado a partir de dados fornecidos.

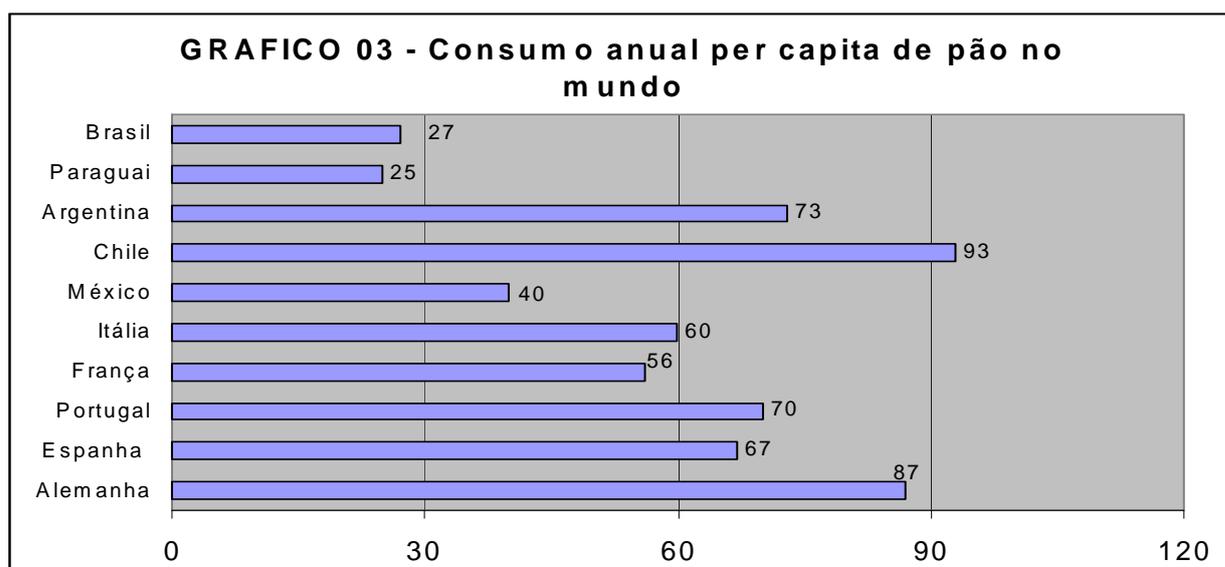
O patamar em que se encontra o consumo *per capita* brasileiro, 27 quilos, é inferior à média mínima recomendada pela Organização Mundial de saúde (OMS), 60 quilos *per capita* por ano, e pela Food Agricultural Organization (FAO), 50 quilos ao ano.

Existem grandes diferenças regionais no consumo de pães. Enquanto em alguns locais, como o Estado da região sul, cujos residentes carregam uma descendência significativa de hábitos e costumes europeus, o consumo anual de pães chega a alcançar cerca de 35Kg *per capita*, em outros, como algumas regiões do Nordeste e Norte, o consumo *per capita* chega a apenas 10 quilos por ano.

O baixo consumo pode ser explicado também pela existência de diversos produtos substitutos dos panificados, como a mandioca, o milho, a batata, entre outros. E pelo baixo poder aquisitivo da maior parte da população.

Na região Nordeste, o consumo de bolos e demais congêneres, os quais são oriundos da farinha de mandioca, é um hábito recorrente, com a população local posicionando-se como a principal consumidora desse produto, cujo consumo, no Brasil, alcança cerca de 23 milhões de toneladas de mandioca por ano, conforme dados do IPEA para 2002.

Comparando o volume consumido por habitante ano no Brasil com os países da Europa e outros países da América Latina, o consumo per capita brasileiro é um dos mais baixos, como pode ser observado no Gráfico 03.



Fonte: ABIP.

De acordo com a ABIP, os brasileiros compram pouco mais que os paraguaios, onde o volume chega a 25 quilos ao ano. Outros países latino-americanos registram volume bem superior. No Chile, o consumo per capita é de 93 quilos por ano, o maior entre os países citados, e na Argentina, 73 quilos por ano. A Alemanha é o país europeu que mais consome panificados, 87 quilos por habitante, bem acima do consumo francês, de 56 quilos.

1.5 Hábito de consumo dos produtos da panificação e suas mutações

Nos últimos anos os hábitos alimentares brasileiros estão se alterando, o que está provocando grandes modificações no varejo alimentar, com a ampliação da diversificação de itens nos estabelecimentos, aumento do espaço dedicado a algumas linhas de produtos e incorporação de outras. As padarias, por sua vez, estão buscando adaptar seu sistema de produção e *mix* de produtos às novas exigências dos consumidores e reformulando suas estratégias de mercado e distribuição.

Um dos fatores determinantes para estimular as mudanças foi o crescimento da participação da mulher na População Economicamente Ativa (PEA), que segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), passou de 33,8% em 1986 para 40,01% em 1996. Essas consumidoras, hoje, possuem menos tempo disponível para a realização de compras e para a feitura de refeições no lar.

Outro dado que pode exemplificar o potencial de crescimento do consumo da mulher que trabalha fora é o de que até 2005 o número de trabalhadoras deverá aumentar cerca de 38% em relação a 1995. Deverá crescer de 27,3 milhões para 37,7 milhões, segundo estimativas recentes da pesquisa Brasil Pack Trends 2005, elaborada pela Müller & Associados para o setor de embalagens. De acordo com a mesma pesquisa, deverá aumentar a participação da mulher na mão-de-obra qualificada, respondendo por pelo menos 70% das decisões de compras.

Também, as novas formas de trabalho autônomo, os horários diferenciados, a necessidade de conciliar mais de um emprego, entre outras importantes mudanças que estão ocorrendo entre as famílias, como o maior número de divórcios e o aumento da expectativa de vida da população, contribuem para a formação dos novos padrões de consumo.

A cada dia os consumidores brasileiros utilizam mais produtos de maior durabilidade, que possibilitem permanecer mais tempo sem retornar ao estabelecimento comercial. Também procuram alimentos mais práticos, que demandam menos tempo no preparo, como congelados, comidas prontas e semiprontas, adquiridas em restaurantes por quilo, padarias ou supermercados ou por sistemas de entrega em domicílio.

Existe uma maior procura por lanches e refeições fora do lar. A distância entre o local de trabalho e a residência, principalmente nos grandes centros, cada vez mais inviabiliza o deslocamento das pessoas para suas casas para a realização das refeições. Além disso, o tempo gasto na alimentação está se reduzindo, e tanto o almoço quanto o jantar são feitos cada vez mais tarde. A tendência é de consumo de produtos mais leves. Há ainda uma grande procura por lanches, mais rápidos e práticos.

Antes, a demanda por esses produtos práticos era muito reduzida; 30 anos atrás não havia, por exemplo, alimentos práticos nas gôndolas dos estabelecimentos varejistas. Atualmente, a satisfação dos consumidores parece estar cada vez mais associada à comodidade e à praticidade.

O café-da-manhã, por exemplo, está em transformação: toma-se menos vezes, costuma ser mais cedo, mais leve e de preparo mais rápido. Devido a essa mudança, o leite pasteurizado está sendo substituído pelo longa vida, cujo *market share* passou de 4,41%, em 1990, para 60,78% em 1998, já o consumo de pão de forma cresceu 135% entre 1994 e 1998, segundo dados da ACNielsen, passando de 119.964 toneladas em 1994 para 282.116 toneladas em 1998.

Por outro lado, as pessoas, ao levarem uma vida agitada e mais estressante, estão mais preocupadas com a saúde e, por conseqüência, com seus hábitos alimentares. Passaram a consumir produtos naturais, leves, produtos ricos em fibras e com menos ou mesmo sem gordura.

Após a implantação do Plano Real um grande número de famílias de classes sociais de rendimento mais baixo foi incorporado à massa consumidora dos estabelecimentos varejo alimentar. Produtos de maior valor agregado também se tornaram mais acessíveis, uma vez que as famílias passaram a dispor de maior poder aquisitivo.

As expectativas para o novo Governo do Presidente Lula é de uma nova inclusão de classes menos favorecidas à massa consumidora de produtos alimentares, o que resultará em um aumento de consumo de produtos, como os da panificação.

O consumo brasileiro de alimentos não só adquiriu nova forma como também se expandiu.

De acordo com a Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF), de 1996, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), as despesas familiares mensais com alimentação corresponderam a 16,39% das despesas familiares totais, sendo 74,5% dos gastos voltados para alimentação no domicílio e 25,5% com refeições fora do lar.

O levantamento do IBGE abrangeu as regiões metropolitanas de Belém, Fortaleza, Recife, Salvador, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo, Curitiba e Porto Alegre, além de Brasília e do município de Goiânia, o que representa 37,69% da população urbana do país e 29,35% do total.

Nesta pesquisa destaca-se a participação dos valores em reais gastos pelas famílias no consumo de panificados, em relação às despesas totais com alimentação, inclusive com o pão francês. Evidencia-se também as despesas com alimentação dentro e fora do domicílio, uma vez que esses estabelecimentos estão investindo cada vez mais na venda de lanches para consumo no local e em refeições.

Considerando-se as despesas com panificados, principais produtos fabricados e vendidos pelas padarias, em média as famílias residentes nos grandes centros destinaram, em 1996, 8,61% do total gasto em alimentação a esses produtos.

Segundo a POF, que analisa a distribuição por faixa de rendimento salarial, como este é um insumo básico, nas famílias com menores rendimentos as despesas com panificados chegam a representar 13,5% do total. A Tabela 01 apresenta os percentuais da despesa média mensal em alimentação gastos com panificados.

Tabela 01 - Percentual da despesa média mensal familiar em alimentação por tipo de despesa (panificação) e classes de recebimento mensal familiar

Classes de recebimento mensal familiar	Ano	
	1987	1996
Total	6,91	8,61
Até 2	10,38	13,5
Mais de 2 a 3	8,97	11,87
Mais de 3 a 5	9,2	11,48
Mais de 5 a 6	7,96	10,55
Mais de 6 a 8	7,77	9,63
Mais de 8 a 10	7,33	9,72
Mais de 10 a 15	6,89	9,08
Mais de 15 a 20	6,55	7,93
Mais de 20 a 30	6,37	7,14
Mais de 30	4,82	5,95
Sem declaração	-	-

Nota:

1) Em 1987 o valor do piso salarial era cz\$ 2.640,00, e em 1996 o salário mínimo correspondia a R\$ 112,00.

2) Na classe de recebimento até 2 estão incluídas as famílias sem recebimento.

Fonte: IBGE - Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF)

Ainda de acordo com os dados apresentados no Tabela 01, pode-se verificar que entre 1987 a 1996 a participação dos gastos com panificados nas despesas totais aumentou de 6,91% para 8,61%. Houve crescimento no consumo desses itens em todas as faixas salariais. Um dos fatores que contribuiu para o crescimento foi a substituição de refeições, principalmente o jantar, por lanches rápidos, realizados nas próprias residências.

O pão francês, panificado que movimenta maior volume de vendas no País, é um importante indicador de consumo no setor de panificação. Sua participação nos gastos familiares com alimentação em 1996 era de 5,26%. De acordo com os dados da POF, em relação a 1987, houve um crescimento de pouco mais de 1 ponto percentual.

Na Tabela 02, pode-se observar que os gastos familiares com pão francês chegaram a representar, em 1996, 5,26% do total destinado à alimentação, para famílias com recebimento mensal de mais de até 30 salários mínimos, as despesas com o produto, panificado de menor valor agregado, se restringiram a 2,63% do total.

Tabela 02 - Percentual da despesa média mensal familiar em alimentação por tipo de despesa (Pão Francês) e classes de recebimento mensal familiar

Classes de recebimento mensal familiar	Ano	
	1987	1996
Total	4,17	5,26
Até 2	7,41	9,84
Mais de 2 a 3	6,36	8,26
Mais de 3 a 5	6,49	8,01
Mais de 5 a 6	5,39	7,37
Mais de 6 a 8	5,12	6,31
Mais de 8 a 10	4,74	6,05
Mais de 10 a 15	4,14	5,67
Mais de 15 a 20	3,86	5,04
Mais de 20 a 30	3,29	3,75
Mais de 30	2,11	2,63
Sem declaração	-	-

Nota:

1) Em 1987 o valor do piso salarial era cz\$ 2.640,00, e em 1996 o salário mínimo correspondia a R\$ 112,00.

2) Na classe de recebimento até 2 estão incluídas as famílias sem recebimento.

Fonte: IBGE - Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF)

Na tabela 03, apresenta-se os valores dos gastos médios mensais, em 1996, com, pão francês e com panificados em geral, o que inclui o pão francês. Como nas tabelas anteriores, esses indicadores estão distribuídos por faixa de rendimento.

Tabela 03 - Valor da despesa média mensal familiar em alimentação com panificados – 1996

Classes de recebimento mensal familiar	Panificados em geral	Pão francês
Total	19,97	12,19
Até 2	10,86	7,92
Mais de 2 a 3	14,48	10,07
Mais de 3 a 5	16,74	11,69
Mais de 5 a 6	17,4	12,16
Mais de 6 a 8	18,58	12,17
Mais de 8 a 10	20,2	12,59
Mais de 10 a 15	21,9	13,68
Mais de 15 a 20	22,48	14,28
Mais de 20 a 30	27,76	14,56
Mais de 30	30,16	13,35

Nota: Fonte: IBGE - Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF)

Pode-se observar pelos dados do quadro, a importância relativa do pão francês no consumo de panificados. De acordo com a Tabela 03, os consumidores brasileiros gastam, em média, R\$ 12,19 reais por ano com pães franceses, o que corresponde a 61% do total gasto com panificados. Nas famílias de rendimento mais baixo, a participação torna-se superior,

73% do total. Por outro lado, nas famílias de renda mais alta, a parcela foi menor, pois o consumo é voltado para panificados de maior valor agregado. Por exemplo, nas de rendimento superior a 30 salários mínimos mensais, a participação foi de 44%.

Uma das principais tendências no setor de alimentação identificada para os anos 90 era de que a população mundial passaria a realizar mais refeições fora de seus domicílios. A mudança no hábito de consumo seria consequência direta da maior concentração urbana (no que se refere à dificuldade de transporte e à falta de tempo) e do aumento da participação da mulher no mercado de trabalho.

No Brasil, a tendência tem se efetivado nos últimos dez anos. Entre os resultados apurados pela POF, constatou-se que a população brasileira diminuiu a porcentagem dos gastos com alimentação (comida) de 18,72% em 1987/88 para 16,39% em 1995/96. No entanto, ela está despendendo mais em gastos com alimentação fora de casa do que anteriormente. Ressalte-se que as classes com menor renda ainda consomem 30% de seus rendimentos com alimentação, cujos gastos normalmente são feitos no varejo.

Em 1987, os gastos com alimentação em casa representavam 75,51% dos gastos totais do brasileiro com alimentação. Em 1996, esse percentual caiu para 74,55%. Em contrapartida, a alimentação fora do domicílio cresceu de 24,49% para 25,45% nos anos considerados. O item mais expressivo foi almoço e jantar, que elevou sua participação de 8,10% para 13,05%.

O movimento geral de aumento na porcentagem de gastos médios com alimentação fora de casa é observado na Tabela 04.

Tipo de despesa	Ano	Ano
	1987	1996
Alimentação no domicílio	75,51	74,55
Alimentação fora do domicílio	24,49	25,45
Almoço e Jantar	8,1	13,05
Café, leite, café/leite e chocolate	0,72	0,49
Sanduíches e salgados	3,21	3,83
Refrigerantes, cervejas e outras	5,17	5,2
Agregadas e outras	7,3	2,88

Fonte: IBGE - Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF)

O item Sanduíches e Salgados também teve incremento, passando de 3,21% em 1987 para 3,83% em 1996. Entre todos os itens que compõem as refeições fora de domicílio, o único que obteve queda foi o referente às bebidas café, Leite, Café/Leite e Chocolate, que caiu 0,23 pontos percentual, de 0,72% do total de gastos para 0,49%. Além disso, passou-se a gastar mais com todos os itens definidos (exceto as bebidas citadas) e menos com as outras formas (Agregadas e Outras).

A Tabela 05 compara o percentual de gastos médios mensais em 1996 e 1987, distribuídos de acordo com as classes de recebimento mensal familiar estabelecidas pelo IBGE.

Tabela 05 – Percentual da despesa média mensal familiar em alimentação fora do domicílio e classes de recebimento mensal familiar

Classes de recebimento mensal familiar	Ano	Ano
	1987	1996
Total	24,49	25,35
Até 2	9,86	12,37
Mais de 2 a 3	14,68	12,45
Mais de 3 a 5	15,79	15,95
Mais de 5 a 6	19,56	19,03
Mais de 6 a 8	21,21	18,55
Mais de 8 a 10	19,51	23,77
Mais de 10 a 15	23,51	25
Mais de 15 a 20	25,24	29,43
Mais de 20 a 30	27,94	24,63
Mais de 30	34,54	36,18
Sem declaração	-	-

Nota:

1) Em 1987 o valor do piso salarial era cz\$ 2.640,00, e em 1996 o salário mínimo correspondia a R\$ 112,00.

2) Na classe de recebimento até 2 estão incluídas as famílias sem recebimento.

Fonte: IBGE - Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF)

A Tabela 05 mostra que à medida que a renda aumenta são feitos mais gastos em alimentação fora de casa. Em 1996, as famílias com rendimento mensal de até dois salários mínimos despendiam, em média, 12,4% do seu total de gastos nesse tipo de consumo, participação que sobe sistematicamente a cada faixa, até chegar a 36,25% nas famílias com renda superior a 30 salários.

Verifica-se que o percentual de gastos médios feitos em refeição fora do domicílio na classe de até dois salários mínimos aumentou em 2,61 pontos percentuais, indicando maior acesso à alimentação fora do lar no período considerado. Em 1987, as refeições fora do lar correspondiam a 9,86% do total e, em 1996, a participação aumentou para 12,47%. O quadro 05 também sinaliza que o maior incremento foi verificado na classe de renda de 15 a 20 salários mínimos, que passou de 25,4% em 1987 para 30,03% em 1996 (mais 4,79%).

As padarias, juntamente com supermercados e mercearias, respondem por parte significativa dos gastos feitos com alimentação fora de casa e estão cada vez mais ampliando seu *mix* de serviços e oferecendo produtos para consumo local. Esta foi uma das alternativas encontradas pelas empresas do segmento para aumentar sua lucratividade, agregando valor aos itens que comercializam, tanto os de terceiros, principalmente frios, quanto os de fabricação própria. Isto torna mais constantes as idas ao estabelecimento. Além disso, elas aumentaram a área destinada à copa e o leque de lanches oferecidos e agregaram produtos mais sofisticados. Também sevem café da manhã e chá da tarde. Algumas lojas já possuem um variado cardápio de refeições para almoço e pizzas e outras oferecem até churrasco.

1.6 Perfil do consumidor e suas preferências

É de grande importância para a compreensão do setor estar ciente de que não há como definir um perfil único para os consumidores das padarias. A universalidade do consumo dos produtos, bem como a extensão geográfica do País e as grandes diferenças socioculturais entre suas diversas regiões, dificultam a generalizações.

As padarias caracterizam-se por, em geral, atender um público situado nas suas proximidades, estando o perfil do consumidor extremamente ligado às características da população local. Por outro lado, há algumas padarias que se caracterizam por serem estabelecimentos “de passagem”. Possuem um público totalmente heterogêneo, mas ainda assim os hábitos de consumo têm uma identidade regional.

As pesquisas podem fornecer um panorama geral do mercado, mas há grandes diferenças entre os consumidores de cada estabelecimento. Para retratar de forma fiel a realidade, é preciso avaliar cada caso isoladamente. Duas padarias de uma mesma rede por exemplo, por se situarem em bairros diferentes, podem oferecer *mixes* de quantidades e tipos

bastante diversificados, devido às discrepâncias existentes entre as preferências dos consumidores de cada unidade.

Uma outra consideração fundamental é que, em grande parte das vezes, o indivíduo que frequenta a padaria está no local a pedido de uma outra pessoa, como um familiar, amigo ou patrão. Isso significa que retratar o perfil dos compradores dos produtos não necessariamente identifica as preferências e seus consumidores. Para fazê-lo torna-se imprescindível essa distinção.

Quanto aos consumidores das padarias brasileiras, segundo pesquisa ABIP(1997), a maioria é de homens, 53,8%, que possuem, em média, 35,7 anos. O levantamento, conforme citado anteriormente, ocorreu em 1997. Foram entrevistados 4.650 consumidores, em 11 capitais brasileiras. A idade média dos consumidores e o percentual de homens em cada cidade podem ser observados na Tabela 06.

Tabela 06 – Perfil dos consumidores de padarias

Cidade	Homens (em %)	Mulheres (em %)	Idade média
São Paulo	57,4	42,6	36,3
Rio de Janeiro	50,3	49,7	37,2
Belo Horizonte	53,4	46,6	36,0
Salvador	47,4	52,6	29,5
Recife	49,5	50,5	35,2
Fortaleza	52,1	47,9	30,8
Belém	50,0	50,0	33,9
Brasília	51,9	48,1	34,5
Goiânia	54,6	45,4	33,5
Porto Alegre	42,5	57,5	36,6
Curitiba	41,3	58,7	35,0
Brasil	53,8	46,2	35,7

Fonte: ABIP

No que se refere ao grau de escolaridade dos consumidores, cerca de um terço possui apenas o ensino fundamental I completo, 33,4%. Aproximadamente 31,5% completaram o ensino fundamental II, 25,7% o ensino médio, e 9,4% têm curso superior. Esses dados, no entanto, variam significativamente entre os 11 municípios pesquisados.

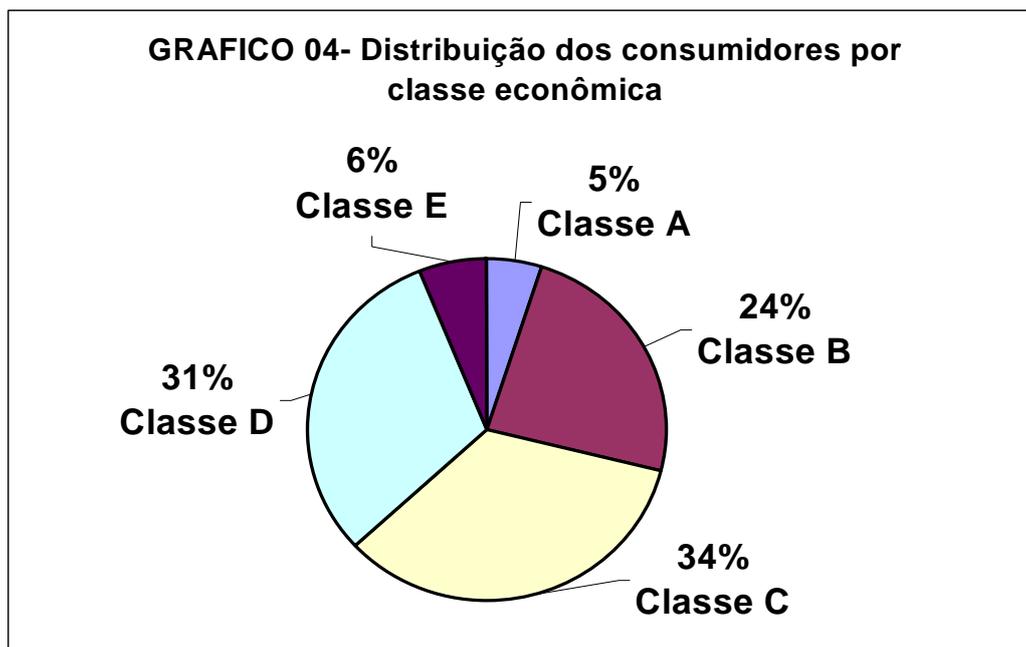
Por exemplo, em Belo Horizonte, a maioria dos consumidores, 44,3% é de nível primário. Cerca de 30,6 possuem o ensino fundamental completo, 21,1% o ensino médio e 4% o superior. O grau de escolaridade dos clientes das padarias brasileiras pode ser observado na Tabela 07.

Tabela 07- Grau de escolaridade dos consumidores (em%)

Cidade	Ensino Fundamental I	Ensino Fundamental II	Ensino Médio	Superior
São Paulo	31,1	31,8	26,1	11,0
Rio de Janeiro	33,2	38,9	19,9	8,0
Belo Horizonte	44,3	30,6	21,1	4,0
Salvador	44,2	24,2	27,9	3,7
Recife	32,0	20,2	23,9	23,9
Fortaleza	30,2	27,4	30,1	12,3
Belém	38,9	31,5	23,1	6,5
Brasília	24,0	23,1	42,7	10,2
Goiânia	37,0	26,9	24,1	12,0
Porto Alegre	17,8	41,1	36,6	4,8
Curitiba	26,2	25,4	36,5	11,9
Brasil	33,4	31,5	25,7	9,4

Fonte: ABIP.

A classe que concentra o maior número de consumidores das padarias é a C, 34,5% do total. É seguida pelas classe D, 31,5% e B, 24%. No conjunto, os três segmentos sociais representam 90% da clientela. As classes A e E são as menos representativas, agregando 5% e 6% dos consumidores, respectivamente, como se pode verificar no gráfico 04.



Fonte: ABIP.

Para distribuição das classes sociais, considera-se a classificação do critério de classificação Econômica Brasil, onde na classe A estão incluídas famílias com renda familiar mensal acima de US\$ 2.833; na classe B, de US\$1.025 a 2.832; na C, de US\$478 a 1024; na D, de US\$ 253 a US\$477; e na E, as que recebem até US\$ 252.

Essa distribuição também não é homogênea. A renda média varia significativamente entre as capitais pesquisadas. Por exemplo, a renda familiar dos consumidores em Fortaleza, de R\$ 827,00, é pouco superior à metade da média brasileira. No que se refere às classes de consumo nesse município, apenas 1,1% dos consumidores são de classe A e 8,4% de classe B; a maior parte é de classe D, 45,7% seguida da classe E, 23,7% , e da classe C, 21,1%. A distribuição em cada capital pode ser verificada na tabela 08.

Tabela 08 – Distribuição dos consumidores por classe social (em%) e renda familiar

Cidade	Renda Familiar (R\$)	Classe A	Classe B	Classe C	Classe D	Classe E
São Paulo	1.887	6,3	29,9	33,7	25,6	4,5
Rio de Janeiro	1.691	5,0	24,7	37,1	29,4	3,8

Belo Horizonte	1.061	0,3	11,1	41,6	45,5	1,5
Salvador	827	1,1	8,4	21,1	45,7	23,7
Recife	1.409	2,8	22,0	32,1	30,3	12,8
Fortaleza	1.083	2,7	11,0	27,4	46,6	12,3
Belém	968	1,9	8,3	30,6	43,5	15,7
Brasília	1.813	6,5	26,9	35,1	22,2	9,3
Goiânia	1.238	1,9	19,4	21,1	44,4	10,2
Porto Alegre	1.593	2,7	26,0	38,4	32,2	0,7
Curitiba	1.775	4,8	27,8	38,0	28,6	0,8
Brasil	1.615	4,5	24,0	34,5	31,5	5,5

Fonte: ABIP.

A pesquisa realizada também revelou os principais atributos considerados pelos consumidores na escolha da padaria para fazer compras. A localização do estabelecimento, próximo da residência ou do local de trabalho, foi o mais citado pelos entrevistados. Do total da amostra pesquisada, verificou-se que 100% compram em padaria por esta estar localizada próxima à residência e 52,7% por estar próxima ao seu local de trabalho. Os resultados da pesquisa com os principais motivos citados pelos entrevistados para consumir em padarias podem ser observados na tabela 09.

Tabela 09 – Principais motivos para comprar em padarias

Motivos	(em%) de menções
Proximidade da residência	100,0
Proximidade do local de trabalho	52,7
Condições de higiene/limpeza	30,7
Cortesia no atendimento	28,8
Qualidade dos produtos	25,7
Variedade de pães e doces	18,6
Rapidez no atendimento	14,3
Pão quente a toda hora	11,3
Instalações/Ambiente agradável	6,5
Preço mais acessível	5,6
Horário de funcionamento	4,7
Algum morador da casa definiu	2,9
Praticidade no sistema de caixa	2,0
Ter estacionamento	1,8

Fonte: ABIP.

No entanto, apesar da proximidade da residência manter-se como o principal motivo de consumo nas padarias, a importância relativa dos demais atributos varia entre as regiões pesquisadas. Por exemplo, de acordo com o verificado pela pesquisa, nas cidades das regiões Norte e Nordeste, as condições de higiene dos estabelecimentos figuram como o segundo atributo mais citado. Já na região Sudeste, a proximidade do trabalho é o segundo em importância. Os principais atributos de uma padaria em cada capital pesquisada estão apresentados na tabela 10.

Tabela 10- Principais atributos e diversidade regional

Municípios	Principais motivos para comprar em padarias	Menções (em%)
São Paulo	Proximidades da residência	100,0
	Proximidade do trabalho	48,2
	Cortesia no atendimento	31,4
Rio de Janeiro	Proximidade da residência	100,0
	Proximidade do trabalho	62,2
	Qualidade dos produtos	17,5
Belo Horizonte	Proximidade da residência	100,0
	Proximidade do trabalho	84,3
	Cortesia no atendimento	46,0
Salvador	Proximidade da residência	100,0
	Condições de higiene	30,5
	Qualidade dos produtos	24,8
Recife	Proximidade da residência	100,0
	Condições de higiene	45,3
	Qualidade dos produtos	38,3
Fortaleza	Proximidade da residência	100,0
	Condições de higiene	47,7
	Proximidade do trabalho	24,8
Belém	Proximidade da residência	100,0
	Condições de higiene	40,7
	Proximidade do trabalho	35,7
Brasília	Proximidades da residência	100,0
	Proximidade do trabalho	55,1
	Condições de higiene	50,6
Goiânia	Proximidade da residência	100,0
	Proximidade do trabalho	71,3
	Cortesia no atendimento	41,0
Porto Alegre	Proximidade da residência	100,0
	Proximidade do Trabalho	56,5
	Qualidade dos produtos	32,5
Curitiba	Proximidade da residência	100,0
	Proximidade do trabalho	68,1
	Condições de higiene	34,5

Fonte: ABIP.

Pode ser observado, na Tabela 05, que os motivos que levam um consumidor a freqüentar, ou não, um determinado estabelecimento variam principalmente de acordo com a área geográfica em que se situa a padaria. Também é de grande importância a higiene e limpeza, bom atendimento, qualidade dos produtos e facilidade. O preço adquire maior importância para as classes de renda inferior, mas ainda assim é um fator secundário.

Com relação à preferência dos consumidores, o pão francês permanece sendo o panificado apreciado pelo maior número de consumidores no Brasil; 94,3% do total dos entrevistados gosta desse produto. Para agradar ao público, o pão tem que estar sempre fresco, crocante e quente, exigências específicas dos consumidores brasileiros. Segundo os dados da pesquisa, a freqüência de compras é de 25,3 vezes por mês, nas quais, em média, são adquiridas 7,6 unidades do produto por compra.

O segundo produto mais indicado entre os apreciados pelos consumidores integrantes da amostra foi o pão doce, com 62,4%. A freqüência das compras é de 9,8 vezes ao mês. São adquiridas, em média, 3,6 unidades por vez.

Produto tipicamente brasileiro, o pão de queijo foi o terceiro mais citado; agrada a 58,7% do total dos entrevistados. É comprado, em média, 6,8 vezes por mês. Em cada compra são adquiridos cerca de 8,3 pães de queijo. Entre os motivos que levam os que gostam desse produto a não o consumirem, 4,1% citaram o preço, 1,8%, o fato de não encontrarem o produto, e 1,4% a qualidade.

Outros produtos de fabricação própria preferidos nas padarias são o pão de forma, bolos, o pão de hot-dog e o de hambúrguer. Na tabela 11 estão listados 22 itens fabricados nesses estabelecimentos, os percentuais de consumidores que os apreciam, a quantidade média de produtos adquirida por compra, o número de compras que em média realizam por mês, e o motivo pelo qual, mesmo gostando do produto, não o consomem.

Tabela 11- Produtos preferidos pelos consumidores

Produto	Consumidores que gostam (em%)	Quantidade Média por Compra	Número de Compras Por mês	Motivos de não-compras (em%)		
				Falta do produtos	Preço	Qualidade
Pão francês	94,3	7,6	25,3	0,1	0,2	0,2
Pão doce	62,4	3,6	9,8	0,5	1,5	0,6
Pão de queijo	58,7	8,3	6,8	1,8	4,1	1,4
Pão de forma	56,1	1,6	4,1	2,5	3,4	1,0
Bolo	42,5	1,3	4,3	1,8	6,8	8,9
Pão Hot-dog	36,4	7,2	4,4	2,6	3,2	1,7
Pão hambúrguer	36,1	6,5	4,6	2,3	4,2	1,9
Torradas	29,6	10,7	3,3	2,4	6,9	2,2
Pão de leite	28,5	4,9	6,5	1,1	1,3	0,9
Croissant	27,4	3,2	4,2	6,1	6,8	1,5
Bisnaga	26,7	3,7	6,3	3,8	2,8	1,3
Pão sovado	26,6	1,9	3,5	3,0	2,7	1,4
Baguete	26,2	2,4	5,5	5,7	2,9	1,2
Pão recheado	24,1	2,3	4,1	6,5	7,4	1,2
Pão de milho	23,6	3,3	5,6	5,4	2,6	1,5
Bengala	22,7	1,9	5,5	9,8	1,2	0,7
Pão italiano	20,4	1,6	2,9	16,3	4,2	1,3
Pão integral	19,4	1,7	3,1	7,4	8,1	1,0
Pão centeio	12,7	1,4	2,6	6,8	7,0	0,6
Glúten	8,2	1,4	2,3	11,0	7,5	0,9
Pão preto	8,1	1,4	2,3	10,9	7,4	1,5
Ciabatta	6,0	2,3	3,6	10,3	1,6	0,4

Fonte: ABIP.

A pesquisa também indica algumas características dos consumidores de determinado tipo de produto panificado. Para o tradicional pão francês, por exemplo, 54% dos consumidores são homens. Sua idade média é de 35,9 anos. Em grau de escolaridade, 33,6% têm o primário. A renda média é de R\$1.595,00.

A *ciabatta*, o pão italiano e o *croissant*, entre os produtos pesquisados, são os que possuem público de renda média mais alta, R\$ 2.187,00, R\$ 2.145,00 e R\$ 2.040,00, respectivamente. Por outro lado, o pão de milho e o pão de leite já tem seu consumo mais

concentrado em uma população de renda mais baixa: a renda média é de R\$ 1.392 para os consumidores de pão de milho e de R\$ 1.348,00 para os de pão de leite.

Pães especiais, como o de centeio, glúten e integral, têm em geral seu público concentrado em uma camada da população de melhor nível cultural. Seu consumo está intimamente associado à preocupação com uma alimentação saudável e rica em fibras. Isso está refletido nos dados referentes ao grau de escolaridade dos consumidores desses produtos. Apenas 23,6% dos entrevistados que apreciam o pão de centeio concluíram somente o primeiro grau; dos que apreciam o de glúten, apenas 21,5%; e o integral, 23,3%. As demais características dos consumidores por tipo de produto podem ser apuradas na Tabela 12.

Tabela 12- Perfil do consumidor por tipo de pão

Tipos	Homens (em%)	Mulheres (em%)	Idade média	Curso Primário (em%)	Renda média(R\$)
Francês	54,0	46,0	35,9	33,6	1.595
Queijo	51,6	48,4	33,6	30,6	1.639
Baguete	53,0	47,0	36,3	24,4	2.035
Bisnaga	52,6	47,4	34,5	31,1	1.741
Bengala	53,8	46,2	36,7	39,0	1.563
Doce	49,4	50,6	34,2	34,1	1.478
Forma	48,8	51,2	35,1	28,4	1.734
Centeio	43,3	56,7	36,7	23,6	1.940
Glúten	42,9	57,1	34,0	21,5	1.962
Integral	41,7	58,3	35,1	23,3	1.941
Recheado	59,2	40,8	33,8	32,4	1.661
Ciabatta	50,2	49,8	35,8	25,5	2.187
Italiano	54,7	45,3	37,7	25,7	2.145
Preto	44,9	55,1	34,5	20,9	1.896
Hot-dog	51,6	48,4	31,5	29,2	1.484
Hambúrguer	53,2	46,8	31,2	29,6	1.561
Torradas	44,8	55,2	35,6	33,8	1.592
Croissant	47,3	52,7	32,9	19,8	2.040
Sovado	52,6	47,4	35,4	35,3	1.462
Leite	49,9	50,1	34,6	36,7	1.392
Milho	51,8	48,2	34,7	36,8	1.348
Bolo	48,8	51,2	34,4	35,6	1.412
Médias	53,8	46,2	35,7	33,4	1.615

Fonte: Abip.

Entre os produtos fornecidos por terceiros e vendidos nas padarias, dos 26 produtos apresentados aos entrevistados, os refrigerantes foram apontados como os consumidos com maior frequência. Entre os clientes entrevistados, 65% adquirem esses produtos em padarias. Os sorvetes vêm a seguir, mencionados por 56,3% das pessoas.

Entre os itens citados como comprados em panificadoras também figuram o leite tipo C, 51% dos entrevistados; o queijo tipo mussarela, 47,2%; a mortadela, 47,1%; e os chocolates e balas, 45,8%. A Tabela 08 apresenta os produtos de terceiros preferidos pelos consumidores e a frequência com que se adquirem estes produtos nas padarias.

Tabela 13- Preferência dos consumidores em produtos de terceiros

Produtos	Menções (em%)	Produtos	Menções (em%)
Refrigerantes	65,1	Queijo prato	34,4
Sorvetes	56,3	Doces	33,9
Leite tipo C	51,0	Produtos lácteos	32,4
Queijo tipo mussarela	47,2	Leite tipo B	30,8
Mortadela	47,1	Biscoito	28,7
Chocolate/balas	45,8	Apresentado	26,7
Presunto	42,5	Café	22,6
Cigarro	41,5	Salame	22,3
Salgadinhos (Elma Chips)	40,8	Açúcar	21,3
Lanche	39,8	Outros queijos	19,3
Cafezinho	38,2	Latarias	15,0
Leite longa vida	36,8	Outros frios	13,5
Cerveja	34,9	Leite tipo A	10,7

Fonte: ABIP.

Também foram apurados na pesquisa os principais produtos que acompanham o pão em cada uma das capitais brasileiras pesquisadas. Em São Paulo, por exemplo, os sorvetes, refrigerantes, mortadela, cafezinho e queijo tipo mussarela são os itens mais consumidos além do pão, de acordo com os clientes.

Em Fortaleza, esse *mix* se altera. De acordo com as preferências dos consumidores cearenses, são os produtos de terceiros os mais adquiridos: os refrigerantes, Leite tipo C, o presunto, produtos lácteos e queijo tipo mussarela. No Rio de Janeiro, são a mortadela, o presunto, o leite longa vida, sorvetes e os refrigerantes. Os itens citados em cada capital estão listados na Quadro 01.

Quadro 01- Produtos de terceiros mais consumidos nas capitais	
São Paulo	Sorvete, refrigerante, mortadela, cafezinho e queijos tipo mussarela
Rio de Janeiro	Sorvete, refrigerante, mortadela e leite longa vida
Belo Horizonte	Chocolates/balas, mortadelas, queijo tipo mussarela, leite tipo C e refrigerante
Salvador	Café, açúcar, refrigerante, lanche e leite longa vida
Recife	Leite tipo C, queijo tipo prato, queijo tipo mussarela, refrigerante, outros queijos
Fortaleza	Refrigerante, leite tipo C, presunto, produtos lácteos e queijo tipo mussarela
Belém	Refrigerante, biscoito, lanches, doces e queijo tipo prato
Brasília	Refrigerante, sorvete, leite tipo C, queijo mussarela e presunto
Goiânia	Leite tipo C, queijo tipo mussarela, refrigerante, presunto e café
Porto Alegre	Refrigerante, presunto, queijo tipo prato, chocolate/balas e cigarro
Curitiba	Refrigerante, doces, sorvete, presunto e chocolate'balas

Fonte: ABIP.

A ABIP também apurou por meio da pesquisa os locais onde os consumidores preferem adquirir os pães. A grande maioria, 85% dos consumidores brasileiros, segundo o resultado da pesquisa, mantêm o hábito de comprar pães nas padarias. Cerca de 6,9% dos entrevistados compram em supermercados e 0,6% em lojas de conveniência. Para 6,2% é indiferente o local da compra e 1,3% adquire o produto em outros lugares. Os locais onde os consumidores preferem comprar pães em cada cidade estão apresentados na Tabela 14.

Tabela 14- Local preferido para a compra do pão (em %)

Cidade	Padaria	Supermercado	Loja de Conveniência	Indiferente	Outros
São Paulo	85,0	6,7	0,2	7,5	0,6
Rio de Janeiro	70,2	12,9	2,4	9,5	5,0
Belo Horizonte	93,2	1,3	1,0	5,0	0,5
Salvador	88,4	3,7	2,1	1,6	4,2
Recife	91,8	5,5	0,9	0,9	0,9
Fortaleza	93,2	2,7	-	-	4,1
Belém	97,2	2,8	-	-	-
Brasília	91,7	7,4	0,9	-	-
Goiânia	84,3	13,9	0,9	-	0,9
Porto Alegre	79,5	13,7	-	6,8	-
Curitiba	81,0	10,3	-	7,1	1,6
Brasil	85,0	6,9	0,6	6,2	1,3

Fonte: ABIP.

Como se pode observar, há cidades como Goiânia, Porto Alegre e Rio de Janeiro, onde os supermercados já conquistaram uma fatia maior do mercado. Também vale ressaltar que a pesquisa foi realizada em 1997 e a participação dos supermercados e lojas de conveniência no mercado de pães vem sendo, segundo fontes do mercado, crescente. Apesar de não haver dados consolidados sobre tal crescimento, pode-se afirmar que a oferta de pães nesse estabelecimento aumentou qualitativa e quantitativamente, o que se refletiu na elevação do consumo e da concorrência.

Neste capítulo, abordou-se os produtos da panificação e os aspectos relevantes do mercado consumidor, o qual encontra-se em um momento de grande transformação em seus hábitos de consumo e em suas preferências, refletindo no baixo consumo per *capita* nacional e exigindo do mercado produtor uma rápida e necessária adequação à nova realidade.

CAPITULO 2

ASPECTOS RELEVANTES DO SETOR PRODUTIVO DA PANIFICAÇÃO

2.1 A cadeia produtiva

A cadeia produtiva em que está inserida a indústria de panificação vem desde o segmento produtivo de grãos de trigo, passando pelo segmento das indústrias moageiras, pelo das indústrias de transformação, onde está inserida a indústria de panificação, até o consumidor final.

Há ainda um grande número de indústrias a montante do segmento da panificação que é formada por indústria de insumos, máquinas, equipamentos e serviços. De acordo com a definição da empresa J. Macedo Alimentos, os ingredientes para panificação podem ser segmentados em dois grupos: “*commodities*” e “valor agregado”. O grupo “*commodities*” agrega os seguintes produtos: óleos, manteiga, margarina, gorduras de uso geral, farinhas, *mixes* de pão francês e fermento fresco. Entre os produtos denominados como “valor agregado” estão as margarinas especiais, melhoradores, *mixes* para pães especiais, congelados e fermento seco. Também são considerados nesse grupo ingredientes a granel, como açúcar, sal e amido, além dos ingredientes utilizados para confeitaria: chocolate, gordura hidrogenada, essências, *mixes* recheios, cremes e coberturas.

Segundo Darcy Holanda Mendes, gerente de Marketing da J. Macedo Alimentos, entre os critérios utilizados para classificar os insumos estão o tamanho do mercado, volume comercializado e preços. Os produtos classificados como “*commodities*” possuem preços mais competitivos e diretamente influenciados por variáveis externas, e movimentam volumes maiores. Já os produtos do grupo “valor agregado” possuem preços mais altos e, como a própria denominação indica, agregam componentes que geram benefícios específicos aos produtos.

A cadeia produtiva não está totalmente integrada. O tricultor não mói, não faz a intermediação e não exporta. Os moinhos não cultivam trigo, mas os grandes grupos moageiros, além de farinha, também fabricam massas, Pães e biscoitos, com maior valor

agregado. Esses produtos são responsáveis por grande parte dos investimentos das empresas integradas.

Para os moinhos não ligados à produção de derivados, a integração com os outros elos da cadeia ocorre devido à demanda do cliente. Cada vez mais, produtores e indústrias realizam pesquisas em conjunto e auxiliam os profissionais do setor. Um exemplo é a criação de escolas de panificação, que surgiram com o apoio dos moinhos.

Segundo Colle (1998, p. 35), a cadeia produtiva passou por dois períodos distintos. No primeiro, o Estado possuía toda a autonomia, era regulado em função das políticas que visavam à ampliação do consumo e à auto-suficiência na produção. O outro período correspondeu ao livre mercado, com o fim do intervencionismo estatal.

Com o afastamento do Estado a correlação de forças dos elos da cadeia foi disputado entre produtores agrícolas, setor industrial da moagem, indústria de transformação e consumidores finais.

O produto da produção primária e da industrial destina-se, exclusivamente, ao mercado interno. O grão produzido pelos tricultores, que não é utilizado para semente, é vendido, na sua maior parte, para as cooperativas e, uma menor parte, a intermediários e moageiros. Quando entregue às cooperativas, a produção é destinada, quando necessário, à formação de estoques pelo governo, e comercializada aos moinhos. Estes adquirem o grão a ser por eles transformado em farinha, diretamente das cooperativas por intermédio de corretores (que adquirem o produto nas bolsas de cereais em leilões promovidos pelo governo), de intermediários e/ou de importadores. Estes moageiros vendem a farinha às indústrias de transformação final (panificação, massa, doces e biscoitos) e/ou diretamente aos distribuidores internos.

No estudo, procurou-se caracterizar os elos mais relevantes do setor produtivo para panificação. Para isso elegeu-se o mercado do trigo, o mercado de farinhas e misturas, os moinhos, o mercado de fermento, o mercado de Aditivos e melhoramentos e por último as padarias.

2.1.1 O mercado do trigo

Em 1944, em plena Segunda Guerra Mundial, com o intuito de acabar com a crise no abastecimento de derivados do trigo, principalmente do pão, o Estado Brasileiro assumiu o controle da produção e da comercialização do cereal, com a criação do Serviço de Expansão de Trigo (SET). Em 1951, o presidente Getúlio Vargas criou a Comissão Consultiva do Trigo (CCT), que seria a responsável pela importação e pela proteção da produção interna; em 1952, o Banco do Brasil, por intermédio da Carteira de Comércio Exterior (Cacex), passou a ser o único comprador e vendedor aos moinhos do trigo importado.

Em 1962, com a Criação, no Banco do Brasil, da Comissão de Compra do Trigo Nacional (Ctrin), o governo tornou-se o único comprador do trigo produzido no País. Adquiria o grão dos produtores internos e o revendia aos moinhos, assumindo todas as despesas de transporte e estocagem. Nesse mesmo ano, foi extinta a SET e criada a Superintendência Nacional de Abastecimento (Sunab). Ligada à Presidência da República e responsável pela industrialização e abastecimento. Foi formado, em 1965, dentro da Sunab, o Departamento do Trigo (Dtring), que, entre outras funções, coordenava a política de compra e venda e a importação; fixava preços do trigo e derivados; dava cotas aos moinhos, dependendo da demanda de cada região e da sua capacidade de produção; e controlava o percentual das misturas nas farinhas.

Ao mesmo tempo em que, no Brasil o setor passava por fortes intervenções, a produção de trigo crescia na Europa, nos Estados Unidos e no Canadá. A política adotada por esses países era exportar o excedente a preços subsidiados.

No Brasil, mesmo já intervindo desde a década de 40, em 1967, com o Decreto-Lei nº 210, de 27 de janeiro, o Estado montou a estrutura institucional que regulou o setor até 1990. Seus principais objetivos foram dar prioridade ao trigo nacional; reforçar o poder estatal como vendedor do cereal tanto nacional como importado; garantir a oferta; aumentar a capacidade de armazenagem dos moinhos; e controlar o número de moinhos em funcionamento. As alterações no tamanho do parque moageiro só seriam permitidas com a autorização da Superintendência Nacional de Abastecimento (SUNAB).

Segundo Mendes *apud* Colle (1998, p. 22),

Durante a década de 60, diversas outras modificações na organização estatal se processam, mas o aparato institucional do Estado para o Complexo-Trigo é, definitivamente, consolidado pelo Decreto-Lei nº. 210 de 27 de fevereiro de 1967. A partir de então, o governo tem uma estratégia mais completa de acompanhamento, intervenção, controle, fiscalização e punição em todas as etapas do processo de produção-beneficiamento-distribuição-consuo do complexo tritícola brasileiro.

De acordo com o Estudo de Política Agrícola nº10 (1994, p. 172) do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), a aceleração do processo inflacionário nos anos 70 e a dificuldade em manter as taxas de crescimento da economia fizeram com que o governo utilizasse a política tritícola para conter o preço ao consumidor, já que o trigo é um produto de primeira necessidade e tem alta incidência na composição do índice de inflação. Os subsídios, que cobriam os produtores e moageiros, foram estendidos também aos consumidores. A regulamentação do mercado do trigo contribuiu decisivamente para mudar os hábitos alimentares da população e aumentar o consumo da farinha e seus derivados. A rentabilidade do setor era mantida pela regulamentação, que garantia preço baixo e controlado da farinha de trigo.

Em 1990, o governo de Fernando Collor de Melo desregulamentou o setor, dentro da política de liberalização da economia e concentração de gastos. Todos os segmentos do complexo, dos produtores de trigo aos fabricantes de derivados, foram forçados a iniciar um processo de reestruturação que permitisse a continuidade de suas atividades, agora sem o aparato estatal que garantia os lucros e desencorajava a concorrência.

Os produtores de trigo ficaram sem uma política de preços mínimos, os moinhos perderam o sistema de cotas, e os distribuidores e consumidores não puderam contar mais com seus subsídios. Em resumo, os produtores tritícola passaram a sofrer a concorrência direta do trigo e derivados importados, de qualidade superior e preço inferior.

Paralelamente, foi criado o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) para facilitar as trocas comerciais entre os países-membros; um dos seus integrantes, a Argentina, é o principal exportador de trigo para o Brasil.

Durante 15 anos, tanto os produtores quanto os consumidores foram beneficiados com a política de subsídios adotados pelo Estado, que tinha como objetivo a auto-suficiência do

País na produção de trigo. Os produtores já recebiam incentivos antes de 1967, mas nessa época o Estado passou a comprar o cereal nacional a preços superiores aos do mercado internacional, o que representava um incentivo à produção. Além disso, todas as despesas de transporte e armazenagem e até impostos sobre a venda eram financiados pelo governo. Aos moageiros, o governo dava prazo para o pagamento, o que significava o financiamento do capital de giro.

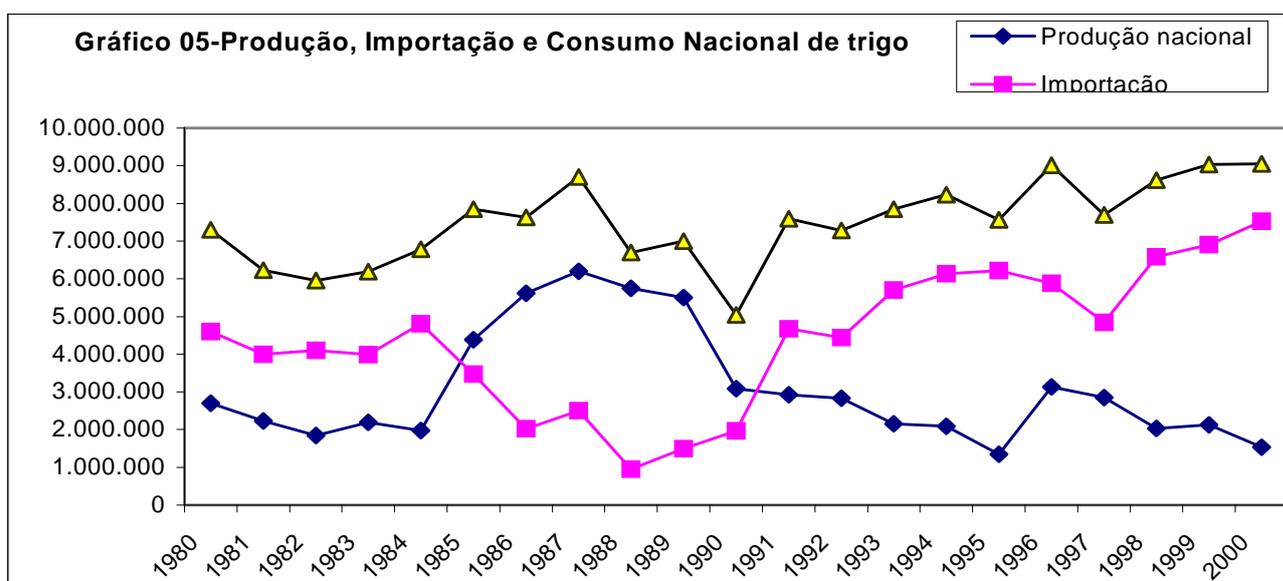
A partir de 1972, quando os preços internacionais começaram a subir, o governo passou a comprar o trigo nacional ou estrangeiro e revendê-lo a preços inferiores aos do trigo importado, o que representava um subsídio direto ao consumo, permitindo a entrada de novos consumidores no mercado, principalmente os de baixa renda, e o aumento da demanda de derivados, como massas e biscoitos. Em 1986, o consumo *per capita* de trigo passou para 54 quilos mais que no final da década de 60, segundo dados do IPEA/UFRJ. Esses subsídios foram extintos em 1987, no bojo do agravamento das crises financeiras e fiscal do Estado.

Segundo dados do IPEA/UFRJ, constantes no trabalho “Impactos Regionais de Processos de Desregulamentação e Privatização”, os gastos estimados do Tesouro com os subsídios à produção e ao consumo de trigo foram de US\$ 25 bilhões, em valores constantes, no período de 1967 a 1989. Alcançaram seus maiores níveis na década de 70; a partir de 1979, com exceção dos anos de 1985 e 1986, houve retração. Com o fim do subsídio, o número de tricultores caiu de 144 mil para 40 mil.

Até o final da década de 60, o cultivo estava concentrado no extremo sul do País, no Estado do Rio Grande do Sul. Desde então se expandiu para os estados do Paraná, Santa Catarina, São Paulo, Mato Grosso do Sul e Minas Gerais. Durante a década de 80, o Paraná, cujas regiões norte e oeste fornecem o trigo de melhor qualidade do País, foi responsável por mais da metade da produção nacional.

Segundo dados da Associação Brasileira da Indústria do Trigo – ABTRIGO (2001), desde 1987, quando totalizou 6.200,92 mil toneladas, a produção nacional de trigo comercializável, ou seja, excluindo reserva para sementes, vem decrescendo a cada ano. Em 1997, o volume registrado foi de 2.852,00 mil toneladas, e em 2000 foi ainda inferior, 1.529,00 mil toneladas, com previsão para 2.764,00 mil toneladas para 2001.

O consumo de trigo, por sua vez, apesar da redução registrada entre 1987 e 1990, de 8.701,21 mil toneladas para 5.046,31 mil toneladas, vem crescendo gradativamente nos últimos anos. Em 2000 o consumo registrado, segundo a ABTRIGO, foi de 9.051,70. A evolução da produção e do consumo nacional de trigo pode ser observada no gráfico 05.



Fonte: JUTRI/DECEX, CTRIN/BB - FIBGE - ABITRIGO.

Segunda a J. Macedo Alimentos, que toma como base um consumo brasileiro de trigo em 1998 de 8,2 milhões de toneladas de trigo, 76% desse total, 6.232 mil toneladas, são transformados em farinha. Os 24% restantes, 1.968 mil toneladas, em farelo.

O que torna o setor moageiros e de derivados de trigo extremamente vulnerável ao impacto das variações cambiais é o grande volume que o Brasil importa anualmente. A maior parte do trigo consumido pelo País é importada, e a produção nacional decresce a cada ano, enquanto o consumo, conforme pôde ser verificado no gráfico 05 não tem registrado, nos últimos anos, variações significativas.

Em 2000, o Brasil importou 7.522,70 mil toneladas de trigo, o que corresponde a 83,11% do volume consumido pelo País. Conforme informações da ABTRIGO, cerca de 92% do trigo importado pelo Brasil vem da Argentina. O Canadá é o segundo país exportador; no ano passado 6% do trigo consumido no País era canadense. As demais importações, 2% do total, estão distribuídas entre Paraguai, Uruguai e outros países.

2.1.2 Os moinhos

Os moinhos, principais fornecedores de matérias-primas para as padarias, são as unidades industriais onde o trigo é transformado em farinha e farelo. Eles recebem o grão e realizam a pré-limpeza: retirada de impurezas como pedras e ferro. Em seguida, separam o trigo de acordo com a quantidade de proteína contida em cada tipo e o limpam novamente. Molham e o deixam em repouso por 24 a 36 horas, para então realizar mais uma limpeza. Depois é feita a moagem, com a passagem dos grãos em cilindros laminadores. A partir daí, peneira-se e separa-se a farinha do farelo, que é então ensacada e, no caso da venda a granel, colocada em silos.

Ao longo das décadas de 50 e 60, o governo passou a ser o único vendedor de trigo nacional e estrangeiro – aos moinhos, assumindo todas as despesas de comercialização e estocagem. Fixou os preços de venda do grão e de seus derivados e criou cotas de trigo aos moinhos, dependendo da demanda de cada região. A extração de farinha e a quantidade de misturas utilizadas também eram controladas. As cotas foram inferiores à capacidade instalada, provocando uma ociosidade de 65% e um intenso comércio de cotas entre os moinhos.

Novos moinhos só poderiam ser abertos com a autorização do Departamento do Trigo, responsável também pelo deslocamento das empresas dentro do território nacional e pela retirada da autorização para funcionamento a quem não cumprisse suas cotas. Grande quantidade de pequenos moinhos foi desativada; em 1967, existiam 386, ante 179 em 1989. Em 1983, alguns receberam cota de 2 toneladas ao dia mas a capacidade de moagem se manteve praticamente inalterada, em torno de 6,9 milhões de toneladas, ainda que, com o aumento do consumo, incentivado pelos subsídios, a ociosidade tivesse diminuído ano a ano. No Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, em 1967 existiam 2 mil moinhos coloniais, de caráter familiar, que foram proibidos de comprar, moer e vender derivados do trigo após o Decreto-Lei nº 210.

Os principais objetivos do governo foram alcançados, como o abastecimento regular dos produtos, a ampliação da capacidade de estocagem de cada moinho, a diminuição do número de estabelecimentos e, sobretudo, a estabilidade dos preços ao consumidor. Contudo,

os gastos do governo com o financiamento de todo o esquema contribuíram para os déficits orçamentários, e a proteção artificial do setor acabou impedindo sua modernização.

Até 1989, com a demanda e o lucro garantidos, incentivo à compra de trigo nacional, proteção contra a entrada de novos concorrentes e falta de estímulo para investir em qualidade, o setor moageiro caminhava em sentido contrário ao de todas as tendências mundiais de abertura, globalização dos mercados e preocupação com a qualidade dos produtos.

Em 1990, com a liberalização da economia, o sistema de cotas foi substituído por uma política de preços mínimos elevados e as importações foram liberalizadas. Os moinhos começaram a comprar o trigo diretamente, tanto do mercado interno quanto do externo. As tarifas de importação caíram do Mercosul. Apenas no começo, como o governo ainda tinha o grão estocado, vendia para os moinhos e realizava leilões.

Logo após a desregulamentação, o número de moinhos aumentou para 250 em 1991, quando várias unidades pequenas e médias voltaram a operar na esperança de conseguir trigo mais barato no mercado, segundo estudo do IPEA/UFRJ. Novas empresas também foram abertas, já que o controle governamental sobre a ampliação da capacidade instalada do setor tinha terminado. A grande maioria das empresas da indústria moageira tem capital nacional.

Segundo Colle (1998, p. 45), a desregulamentação obrigou os moinhos a aumentar a qualidade e diversificar os tipos de farinhas produzidas. Atualmente, além da comum e da especial, existem vários tipos de farinhas, cada uma delas com características diferentes para cada tipo específico de produto final. Essa tendência de diversificação é importante para a triticultura nacional a partir da necessidade de determinadas matérias-primas. Com a possibilidade de expansão da cadeia produtiva pela disponibilidade de produtos no mercado, ampliam-se as relações inter-setoriais e abre-se espaço para relações contratuais entre os produtores e a indústria. Com isso, cria-se um novo mercado para parte do trigo brasileiro.

De acordo com o mesmo autor, no Paraná, no plantio da safra 1998, alguns moinhos passaram a financiar o cultivo do trigo junto aos produtores e em contrapartida ficaram com a produção.

Segundo Stein *apud* Colle (1998, p. 47), a verticalização no segmento moageiro não é uma tendência mundial, más, no Brasil, poderá estar ocorrendo, na medida que aumenta a concentração da indústria moageira. Estas indústrias mais capitalizadas e competitivas podem transferir investimentos para as áreas que permitam agregar valor e, com isso, aumentar as margens de comercialização.

O setor moageiro tornou-se o elo mais beneficiado da cadeia produtiva, em virtude do aumento da competitividade implantada. Com a ameaça da farinha importada, o segmento procura aumentar a escala e reduzir custos. Como resultado a indústria de transformação (panificação, massas e biscoitos) possui duas alternativas de aquisição de sua matéria-prima. A primeira é o mercado interno e a outra é a importação de produtos.

De acordo com a Associação Brasileira da Indústria do Trigo (Abitrigo), o número de moinhos variou muito pouco nos últimos cinco anos, mantendo-se em torno de 200. Em 1998, o total era de 204.

Dos moinhos existentes no País, 75% estão localizados na região Sul, onde o setor é desconcentrado e caracterizado pela presença de pequenos moinhos. Em seguida vêm as regiões Sudeste, com 13,5%; Nordeste, com 7%; Centro-Oeste, com 3%; e Norte, com 3 moinhos.

Em relação à capacidade de moagem, segundo dados da ABTRIGO referentes a 2000, a concentração se dá nos estados de São Paulo, Ceará e Rio de Janeiro. A tendência é de os grandes moinhos se localizarem juntos às regiões de grande potencial consumidor. Os dois principais grupos moageiros do País, Santista Alimentos, com 12 moinhos, e J. Macedo, com 10 moinhos, detêm 35% da capacidade nacional.

No Brasil consomem-se cerca de 9,05 milhões de toneladas de trigo ao ano e destas, 24% tornam-se farelo que, em parte, abastece a indústria de ração. Os 76% restantes (cerca de 6,9 milhões de toneladas) são destinados a atender os mercados de massas, pães, bolos, doces e biscoitos.

A farinha de trigo, vendida normalmente para o varejo em sacos de papel ou de plástico de 0,5 ou 1 quilo, é encontrada em algumas regiões do País em sacos de 5 quilos.

Para a indústria e panificadoras, geralmente é embalada em sacaria de 25 a 50 quilos ou em *big bags*, de 1 toneladas.

2.1.3 O mercado de farinhas e misturas

A farinha é o produto obtido do processamento e moagem do trigo. Pode ser de diferentes tipos, de acordo com a espécie de trigo e o processo a que é submetida. As farinhas panificáveis são, em sua maioria, extraídas do trigo mole, em menor escala, também podem provir do centeio (CALVEL, 1987, p. 19).

São dois os principais tipos de farinha utilizados na panificação brasileira: a *especial* (possui 12 a 14% de proteína) e a *comum* (11 a 12%). No processo de moagem, o primeiro produto a sair é a semolina, depois a farinha especial, a comum, e, por fim, o farelo.

A desregulamentação e, principalmente, a abertura da economia obrigaram os moinhos a aumentar a qualidade e a diversificar os tipos de farinha produzidos, além das tradicionais *comum* e *especial*. Atualmente existem vários tipos de farinha, cada uma com características especiais para determinado tipo de produto, como farinha para pães, para pastelaria e para massas.

Além disso, já é possível selecionar o trigo que se irá usar, o que torna possível aos moinhos personalizar suas farinhas e desenvolver tipos que possuam maior estabilidade quanto ao seu uso nas padarias.

Um nicho em crescimento é o de misturas prontas, que são farinhas com maior valor agregado. A Santista Alimentos foi a primeira empresa a lançar esse produto no mercado nacional, há cerca de doze anos. Foram consumidas, segundo estimativas da J. Macedo Alimentos, aproximadamente 656 mil toneladas do insumo em 1998, o que representa 23% da farinha usada no setor de panificação, estimada pela empresa em 2.797 mil toneladas. Sendo, por exemplo, em 1983, antes da abertura do mercado aos produtos estrangeiros, a porcentagem de misturas dentro do segmento de farinhas era de 13%.

O consumo total de farinha de trigo no Brasil em 2000, de acordo com estimativas da Associação Brasileira da Indústria do Trigo (Abitrigo), foi de 6,9 milhões de toneladas (76%

do consumo de trigo), 47% é destinado à panificação, 3,2 milhões de toneladas; 20% para o consumo doméstico, cerca de 1,39 milhões toneladas; 14% aos fabricantes de massa, 978,88 mil toneladas; 5% à produção de pães industriais, 349,6 mil toneladas; e 8% para biscoitos, 559,36 mil toneladas e 6% para outros setores.

As regiões Sul e Sudeste respondem por 50% desse total; a Centro-Oeste, por 26%: a Nordeste, 20%; e a Norte, 4%. O consumo *per capita* brasileiro é estimado em aproximadamente 40 quilos anuais.

Entre 1994 e 1998, o consumo total de farinhas pelos fabricantes de pães artesanais registrou um redução de aproximadamente 15%, segundo a J. Macedo Alimentos. Nos dois últimos anos, no entanto, o consumo apresentou uma pequena recuperação. Passando de 2.797 mil toneladas em 1998 para 3.286,2 mil toneladas em 2000.

Esse crescimento deve-se, principalmente, ao aumento da procura por produtos de maior valor agregado. Refletindo essa tendência, o segmento de misturas para panificação e confeitaria registrou, em 1998, crescimento de 14%, quando foram consumidas cerca de 656 mil toneladas. No período entre 1994 e 1998, este segmento manteve taxas de crescimento entre 15 e 20%, mesmo quando o mercado total se retraiu.

A maior parte do consumo de misturas prontas, 93%, é de mistura para pão francês; 7% se destinam à produção de pães especiais. Mas há forte tendência de que, com o aumento da procura por pães de fibras e cereais, devido a seu forte apelo de produtos voltados à manutenção da saúde, cresça também a utilização das misturas para pães especiais.

Além disso, a confeitaria está se tornando uma seção de maior importância para as panificadoras, que têm investido em qualidade e diversificação de produtos, o que também contribui para o aumento do consumo dessa matéria-prima.

Outro fator que tem impulsionado o consumo de farinhas, principalmente o de misturas para panificação, é o desenvolvimento das padarias de supermercado. Tais unidades estão não apenas aumentando em número de seções, mas também elevando a variedade de produtos oferecidos e investindo na qualidade de seus produtos. Em 1998, o consumo de

farinha pelas padarias de supermercados já representou 17% do total demandado pelo segmento de panificação.

As padarias usam principalmente a farinha especial. Esse tipo, por conter maior quantidade de proteína, absorve mais água, o que incrementa o volume fabricado e gera um produto final de melhor qualidade.

Por exemplo, a farinha de trigo que absorve 60% de água tem um maior rendimento do que a que tem absorção de 57%. Com 50 quilos de farinha e 30 litros de água, podem-se preparar 80 quilos de massa, o que corresponderia a 800 peças de 100 gramas. A de 57%, com 50 quilos de farinha, absorveria 28 litros de água, e seu rendimento seria de 780 peças de 100 gramas.

De 1949 a 1992, a importação de farinha de trigo era proibida. Nesse período o mercado era abastecido apenas por produção local. A partir de 1992, as importações foram liberadas. Em 1995, o Brasil comprou 50% do total exportado pela Argentina, com um contínuo aumento sobre os 22% de 1993 e os 10% de 1992.

As importações brasileiras de farinha de trigo saltaram de 19.635 toneladas em 1992 para 141.174 toneladas em 1994. Entre 1996 e 1997, também aumentaram significativamente, de 172.168 para 411.436 toneladas. Em 1998, porém, caíram cerca de 22%, totalizando 317.302 toneladas. As importações de farinha de trigo entre 1992 e 2000 podem ser observadas na Tabela 15.

Ano	Produção	Importação	Consumo
1987	5.054		5.054
1988	4.849		4.849
1989	5.167		5.167
1990	5.339		5.339
1991	5.168		5.168
1992	5.493	19,635	5.513
1993	5.877	39,239	5.916
1994	6.261	141,174	6.402
1995	5.264	122,624	5.387
1996	6.320	172,168	6.492
1997	6.194	411,436	6.605
1998	6.308	317,302	6.625
1999	6.770	191,369	6.961
2000	6.789	203,035	6.992

Fonte: DECEX-ABTRIGO

Do volume total de farinha de trigo consumido no mercado nacional em 2000, 6,9 milhões de toneladas, 203.035 toneladas são farinhas importadas, principalmente de países do Mercosul, segundo dados da ABTRIGO. A Argentina é o principal país exportador deste insumo para o Brasil; cerca de 89% da farinha de trigo importada pelo país em 2000 foi Argentina. As demais importações estão distribuídas entre Paraguai, Uruguai e outros países.

Como já citado anteriormente, a maior parte do trigo utilizado pela indústria moageira nacional é importado. Isso torna os preços internos da farinha altamente suscetíveis às variações das cotações internacionais do trigo, bem como às flutuações cambiais. Os resultados mais diretos das altas variáveis são o aumento dos preços internos da farinha e de seus derivados, devido ao encarecimento das importações.

2.1.4 Mercado de fermento

De acordo com Calvel (1987, p. 29):

O fermento de padaria é um agente de fermentação da espécie *saccharomyces cerevisiae*, pertencente à família dos cogumelos. Possui as faculdades de todos os seres vivos: respiração, reprodução, etc. e, na panificação, seu papel é o de provocar a fermentação que produz o gás carbônico, responsável, ao mesmo tempo, pela formação dos alvéolos internos e pelo crescimento da massa.

O fermento biológico de padaria é produzido industrialmente. Resulta de uma cultura obtida, na França, a partir do melaço, subproduto do açúcar, que dele, contém ainda entre 40 e 50% e que se constitui alimento básico necessário à sua produção.

Há dois tipos de fermento: o fresco e o fermento seco. O fermento fresco é encontrado, em geral, em pacotes de cerca de 500 gramas e apresenta-se sob a forma de blocos paralelepípedos, de cor creme ou marfim, de consistência razoavelmente homogênea e compacta. Muito rico em água, em torno de 70%, é constituído por células redondas e ovais. Apesar de poder ser conservado em bom estado por um período entre 10 e 15 dias, a uma temperatura de 15 graus Celsius, ou ainda por 30 dias a uma temperatura de 0°C, recomenda-se utilizá-lo num prazo mais curto, quando guardado a uma temperatura de 5°C. Esse tipo de fermento requer cuidados especiais de estocagem, como câmaras com teor de umidade relativa e temperatura rigorosamente controlada. Os fermentos não apresentam grandes diferenças em relação à qualidade. Porém, quando se trata de fermento fresco, se o bloco estiver de cor cinza e consistência mole e pegajosa ou ainda seco e ácido, deve ser considerado de qualidade duvidosa (CALVEL, 1987, p. 29).

O fermento seco, por sua vez, é obtido a partir da secagem do fermento fresco, a baixa temperatura. De pouco volume e embalado a vácuo, possui um período de conservação muito longo (seis meses, um ano ou até mais), característica que lhe proporciona maior eficácia e segurança na conservação, além de facilitar o transporte. O fermento seco instantâneo é embalado a vácuo e pode ser incorporado diretamente à massa no início do amassamento. Acondicionado em caixa de metal, o fermento granulado possui células que se encontram em estado de vida latente, devendo pois ser revigorado previamente para ser utilizado em estado de vida ativa. Com esse fim, o fermento é reidratado em 15 minutos, em uma porção de água equivalente a cerca de cinco vezes o seu peso. Ambos os tipos de fermento seco dão excelentes resultados quando utilizados em condições apropriadas. Esses resultados são relativamente mais regulares do que os obtidos com fermento fresco (CALVEL, 1987, p. 29-30).

De acordo com estimativas da J. Macêdo Alimentos, que também atua nesse mercado, as vendas líquidas de fermento totalizaram, em 1998, R\$ 208,4 milhões. Foram 74 mil toneladas de fermento fresco, o que corresponde a R\$ 162,8 milhões. De fermento instantâneo, foram 4,8 mil toneladas, um faturamento líquido de R\$ 45,6 milhões.

Até abril de 1996, antes da entrada do líder mundial na fabricação de fermento, o grupo australiano Burns Philip, o mercado brasileiro contava com dois grandes fabricantes: a norte-americana Fleischmann Royal, que detinha 55% do mercado; e a Itaiquara, com praticamente o restante, além da Arisco, com produção pequena e terceirizada, e de alguns importadores, com participação menos representativa.

A Burns Philip já detém, 28% do mercado nacional. Com isso, a participação da Fleischmann passou a 44%. A Itaiquara também perdeu *market share*, mas não informou sua atual posição.

Atualmente, 75% do mercado brasileiro utiliza o fermento fresco. Ainda há resistência à utilização do instantâneo, principalmente por se tratar de uma nova tecnologia e pela falta de conhecimento dos profissionais. Há necessidade de treinamento para o uso adequado do produto. A oferta, além de ser feita por produtores locais, conta com várias marcas importadas.

Um dos aspectos que têm favorecimento da utilização do fermento instantâneo é o menor custo de transporte. O rendimento de 1 quilo de fermento instantâneo é equivalente ao de 3 quilos do fresco. A cada 1 quilo de carga comum do instantâneo, correspondem 3 quilos de carga resfriada do prensado. É possível, desta forma, maior uniformização dos preços, enquanto o prensado, devido aos custos de transporte, apresenta maior diferenciação entre as diversas regiões.

2.1.5 O mercado de aditivos e melhoradores

Aditivos são produtos em forma de pó, xarope ou líquido utilizados na fabricação de pães para obter uma massa mais homogênea. Os principais são: os emulsificantes, os reforçadores de glúten e os suplementos enzimáticos. Os denominados aditivos intensionais auxiliam a substituição de fases do processo biológico tradicional por trabalho mecânico, o que reduz o tempo necessário para a produção. Quanto mais artesanal menor é a quantidade de aditivos e melhoradores utilizados.

Os emulsificantes são utilizados na panificação para aumentar a integração de umidade à massa; o objetivo é elevar a longevidade e a maciez dos produtos panificados. Sua utilização provoca aumento real de peso das massas, em razão da maior incorporação da água, que resulta em maior rendimento dos produtos finais.

Eles atuam como elementos catalisador entre as moléculas de água e de gordura, rompem as moléculas, fazendo com que elas se unam e não se separem mais, homogenizando a massa. Misturam perfeitamente a parte líquida com a parte oleosa (margarina, manteiga e gordura), que não se misturam normalmente com água.

Os reforçadores de glúten. Ou melhoradores de farinha ou de massa, como a vitamina C, têm função, como indica o próprio nome, reforçar a estrutura do glútem da farinha. Com seu uso pretende-se tornar as fibras de glúten mais resistentes e elásticas.

As enzimas são componentes de matérias-primas, como o trigo e o fermento. Sua adição ocorre para complementar e suprir deficiências na composição da farinha.

Proporcionam um acondicionamento completo e eficiente da massa, de forma a produzir um pão de boa qualidade.

Cada tipo de grão de trigo possui características diferentes de fermentação, coloração e qualidade de glúten, dependendo de sua origem. A farinha obtida de determinados tipos de trigo fica desbalanceada e os componentes não estão em quantidades ideais para alguns tipos de produtos finais (pães, massas, bolos, etc.). Os emulsificantes, enzimas e melhoradores atuam corrigindo deficiências da farinha e auxiliam e estimulam o processo biológico.

Não existem dados consolidados sobre a utilização de aditivos e melhoradores na indústria brasileira de panificação que nos permitam determinar precisamente quanto movimentou o segmento em valor ou volume.

De acordo com estimativas da Associação Brasileira da Indústria de Ingredientes para Alimentos (ABIA), o segmento de aditivos movimentou no País cerca de US\$ 400 milhões anuais. Nesse número, no entanto, não estão incluídos apenas os produtos destinados à panificação.

Para determinação desse resultado, devido à dificuldade de mensuração do tamanho do mercado de aditivos para alimentos, utilizou-se um parâmetro considerado razoável no mercado internacional, que estima que entre 50 e 60% do mercado de aditivos é composto por aromas.

Considerando-se, então, essa relação e o tamanho do mercado brasileiro de aromas estimado pela Associação Brasileira da Indústria de Alimentos (ABIA) em US\$ 150 milhões, dimensionou-se o mercado, como já citado anteriormente, em US\$ 400 milhões. É importante, no entanto, ressaltar que os componentes utilizados em alimentos servem muitas vezes também para a produção de fragrâncias. Com isso, fica difícil determinar o volume destinado à produção de alimentos. Acompanhando as tendências mundiais, os maiores mercados de aplicação de aromas são os de sorvetes, laticínios e panificação.

De acordo com essa estimativa, o mercado brasileiro de aditivos representa 3% do mercado mundial, que movimentou, em 1998, US\$ 13,8 bilhões. Tal mercado acompanha a tendência mundial de aumento de consumo. Esse crescimento tem sido estimulado por três

fatores: a crescente preocupação dos consumidores com o valor nutricional dos alimentos-saúde, o que vem fazendo com que as empresas procurem fortalecer seus produtos com componentes nutritivos; a conveniência, que incorpora a praticidade aos alimentos, como no caso de alimentos semiprontos; e o sabor.

Segundo estimativas da J. Macedo Alimentos, empresa que também atua nesse segmento, o mercado de melhoradores para panificação movimentou, em 1998, R\$ 37,6 milhões, o que representou, em volume, cerca de 25,1 mil toneladas.

2.1.6 As padarias

As padarias, elo importante da cadeia produtiva que transforma a farinha de trigo em produto da panificação, são estabelecimentos que têm como principal negócio a fabricação e comercialização de pães. Caracterizam-se por serem lojas de vizinhança, ou seja, destinadas a atender o público que se situa nas proximidades dos estabelecimentos. Estão localizadas em bairros residenciais ou em ruas com concentração de lojas e escritórios. Funcionam todos os dias, normalmente no período das 6 às 22 horas.

Constituem um segmento do varejo de alimentos com atuação diferenciada, uma vez que agrupam as atividades de indústria e comércio. Além disso, nesse mercado disputado por grandes redes de supermercados e hipermercados, essas pequenas empresas são responsáveis pela comercialização de mais de 80% de todo o pão consumido no País, aproximadamente 45% do leite e cerca de 30% dos sorvetes, constituindo-se num importante canal de distribuição, conforme informação da ABIP.

Em geral as panificadoras, mesmo as maiores, são empresas familiares onde o proprietário é seu fundador ou descendente e dono absoluto. Esse empresário centraliza, ou divide com a família, a administração e toda a orientação comercial, industrial e financeira do negócio.

A presença do dono, muitas vezes atendendo atrás do balcão, atribui às padarias outra característica peculiar: a familiaridade entre os consumidores e as pessoas que trabalham no local. Tornam-se pontos-de-encontros e, principalmente nas cidades do interior, adquirem grande importância, tornando-se uma referência para comunidade ao redor.

Segundo especificação do Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa (SEBRAE), uma padaria-padrão geralmente é constituída pelas seguintes áreas: comercialização, produção, estocagem, administração e áreas gerais de serviços.

As padarias têm como principais produtos os pães e demais panificados de fabricação própria. Além do tradicional pão salgado de 50 gramas, o pão francês, fazem outros tipos de pães, como o italiano, sovado, integral e doce, entre outros. Os tipos de pães oferecidos pelas padarias variam conforme a localização do estabelecimento.

Geralmente, têm uma pequena seção de confeitaria onde produzem bolos, doces, biscoitos e outras guloseimas. Várias operam ainda uma copa, seção de lanches, oferecendo sanduíches padronizados, salgados e bebidas no balcão. Podem também ter uma mercearia alimentar com biscoitos, *candies* e chocolates, sorvetes e cigarros, e uma seção de frios e embutidos (salame, mortadela, entre outros), cujo serviço, variedade e qualidade também dependem muito do perfil sócio-econômico da região em que está inserida a panificadora.

Atualmente, as panificadoras estão passando por um intenso processo de transformação, readaptando-se às características de um mercado mais competitivo. A desregulamentação do mercado de trigo em 1990 extinguiu os elementos que garantiam a rentabilidade do setor – o controle do governo sobre os preços do trigo e o tabelamento do pão, vigente por cerca de 23 anos. A estabilidade econômica a partir de 1994, por sua vez, fez com que os ganhos, antes obtidos em função da existência da inflação, se tornassem vinculados à produtividade. Devido a essas mudanças, as padarias tradicionais estão agregando novos serviços, ampliando seu *mix de* produtos e modificando sua forma de gestão e comercialização. O segmento está incorporando novos conceitos do varejo, como o de conveniência.

Com isso, já se podem encontrar padarias operando em horários diferenciados, permanecendo abertas 24 horas por dia; e outro-serviço substituindo as vendas no balcão em diversos estabelecimentos. Além dos produtos de mercearia, comida semi-pronta, pilhas, lâminas de barbear, produtos de higiene e limpeza já são encontrados nessas casas de comércio. E mais: podem ser entregues em domicílio; o sistema *delivery* (entrega a domicílio)

é uma realidade em muitas lojas. Além disso, há padarias que oferecem café da manhã no sistema self-service, chá da tarde e mesmo um diversificado cardápio de refeições.

Hoje pode-se encontrar vários tipos de estabelecimentos, os quais são caracterizados pelas diferenças existentes entre o *mix* de produtos, localização, fabricação dos panificados e serviços oferecidos. De acordo com a classificação da Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria (ABIP), as padarias se dividem em quatro categorias: as padarias de serviços, as padarias de conveniência, as butiques de pães e os pontos quentes.

Todos esses tipos são variações das padarias tradicionais. Para se modernizarem, os estabelecimentos direcionaram sua atuação a nichos específicos como: prestação de serviços, ampliação do *mix* de produtos de terceiros ou diversificação dos produtos de fabricação própria ou, ainda, utilização de novas tecnologias de produção.

As padarias tradicionais são aquelas que comercializam basicamente pães, alguns tipos de frios, laticínios e café. Algumas dessas panificadoras possuem uma pequena seção de mercearia, que inclui latarias, biscoitos e matinais, ou uma pequena copa onde são servidos café, leite, refrigerantes e sanduíches.

Os produtos de fabricação própria ou de terceiros, normalmente, estão expostos no balcão ou em prateleiras fixadas à parede. As vendas são realizadas no balcão, com os atendentes da padaria entregando as mercadorias que os clientes solicitam. Os frios são fatiados e pesados na hora. Entretanto, há algumas padarias que servem laticínios, bebidas e produtos de mercearia no sistema de auto-serviço, com refrigeradores e algumas gôndolas espalhados pela área de exposição.

As vendas são registradas em uma comanda de papel ou o cliente passa direto no caixa com as mercadorias. No caso dos pães, o valor da compra pode ser anotado pelo atendente na própria embalagem.

Em geral, não são informatizadas. Há pouco controle sobre o que é comercializado ou mesmo produzido. Desta forma, as perdas são maiores e os pequenos furtos se tornam mais freqüentes. É comum que, para o controle das vendas, os sócios se revezem no caixa.

As Padarias de serviços estão localizadas em regiões centrais e ruas com grande circulação e concentração de lojas e escritórios. Caracterizam-se por estarem em pontos de passagem, recebendo grande fluxo de pessoas constantemente. Sua freguesia não é bem definida, sendo composta por um elevado número de transeuntes.

Além dos produtos tradicionais de padaria, confeitaria e rotisseria, oferecem serviços de bar, lanchonete, *fast-food*, rodízio de sorvetes, pizzaria e outros. Os serviços agregados a esse tipo de estabelecimento são os mais diversos e variam de acordo com o ambiente em que está inserido e com a determinação do empresário, não havendo padrões preestabelecidos.

De acordo com a Gazeta Mercantil, Panorama Setorial (1999), essas padarias correspondem a 32% dos estabelecimentos do País. Os lanches e refeições, além de atraírem os consumidores, são uma excelente forma de agregar valor aos produtos da casa. Os serviços de entrega de lanches e refeições atendem aos consumidores que por algum motivo não podem se deslocar até o local.

As padarias de conveniência, como o próprio nome indica, são os estabelecimentos de setor que absorveram o conceito de conveniência recentemente incorporado ao varejo nacional. São uma forte tendência no segmento. Diversas reformas estão ocorrendo para adaptar as lojas a esse conceito, devendo esse tipo de padaria se tornar um dos mais representativos nos próximos anos. Segundo dados da Gazeta Mercantil, Panorama Setorial (1999), correspondem a 10% das padarias do País.

Tais padarias operam em horários estendidos, em geral ininterruptamente. Oferecem um lugar apropriado para a realização de compras rápidas de diversos tipos de mercadorias ou para consumo de um lanche a qualquer hora do dia ou da noite.

Este diferencial de comodidade começou a ser encarado como um serviço prestado pelas lojas que trabalham dentro de um conceito que diz respeito a uma atitude de compra específica, de um consumidor que, sem muito tempo para as compras, busca comodidade, rapidez, qualidade e segurança, e muitas vezes está disposto a apagar um pouco mais por isso.

Agregam ao *mix* tradicional, pães e derivados, mercadorias de necessidade básica das linhas de mercearia, alimentos industrializados, produtos de higiene e limpeza, entre outros.

Algumas dessas padarias chegaram a comercializar 3 mil itens entre produtos de fabricação própria e de terceiros. Além disso, em geral, oferecem serviços de lanchonete e rotisseria.

Modificação no *layout* com setorização de produtos e maior preocupação com a sua exposição são características dessas padarias. Mais modernas e automatizadas, elas têm padrões de atendimento diferentes das tradicionais e realizam treinamento constante de funcionários. Essas lojas ocupam uma área maior, devido ao espaço destinado à comercialização das novas linhas de produtos.

Localizadas principalmente em bairros residenciais, buscam suprir as necessidades básicas da população que vive nas proximidades. Muitos desses estabelecimentos realizam entregas em domicílio, em geral na própria região, serviço que tem sido muito requisitado pelos consumidores que procuram comodidade.

As butiques de pães, também conhecidas como *boulangeries* (padarias em francês), estão conquistando espaço das padarias tradicionais, principalmente nas grandes cidades. Com *layout* mais sofisticado e produtos diferenciados, esse tipo de estabelecimento busca resgatar o conceito de panificação ao estilo francês.

Nessas padarias, os produtos mais simples são transformados em artigos de luxo. Valorizam a produção artesanal, à qual associam diretamente uma produção de qualidade superior. Para fortalecer sua marca, dão aos pães características próprias, que permitem aos clientes diferenciá-los dos demais.

Em geral, as *boulangeries* vendem pães de diversos formatos e sabores, doces variados, tortas, salgadinhos, patês, frios, refrigerantes e café. Seu mix de produtos é concentrado principalmente em produtos de fabricação própria, alimentos e bebidas importados. Utilizam ingredientes sofisticados e procuram fazer da confecção de cada peça um trabalho artístico.

Além da variedade de panificados, folheados e confeitados à clientela, muitas dessas butiques de pães ainda oferecem café da manhã, chá da tarde e refeições. Com isso, é possível manter a alta frequência de consumidores no estabelecimento fora dos horários de pico do consumo.

Ao entrar em uma dessas padarias, é possível perceber a grande preocupação estética e com os detalhes, tanto da exposição dos produtos quanto da decoração do ambiente. As lojas são adornadas com quadros e plantas, algumas possuem mesas e cadeiras e dispõem de publicações em um revisteiro. Os balcões têm acabamento em madeira. E os produtos estão expostos em cestas decoradas ou em vitrines, realmente como artigos sofisticados de uma boutique. A marca da empresa está estampada em tudo: louças, uniformes e embalagens.

As boutiques de pães estão localizadas em áreas demográficas nobres, em geral nas grandes cidades. Seus consumidores, de alto poder aquisitivo e bom nível cultural, são mais exigentes, porém mais dispostos a adquirir produtos de maior valor agregado. Apreciam novidades e sofisticação, o que favorece a diversificação dos produtos e sua diferenciação em relação aos demais estabelecimentos.

Este conceito de loja, apesar de presente há cerca de 20 anos no mercado brasileiro, se popularizou no Brasil apenas em meados da década de 90, com a criação das lojas Pain de France, em São Paulo, e tornou-se uma atraente alternativa de atuação no setor. Por ser dirigido a um público específico e restrito, sua qualidade ainda é pouco representativa. Segundo a ABIP, corresponde a no máximo de 2 a 3% do total de estabelecimento do País, algo entre 1 mil e 1,5 mil padarias desse formato.

Nesse grupo, podem-se incluir as padarias de *shoppings*, cujas características seguem, em geral, o mesmo padrão das boutiques de pães. Por estarem localizadas entre lojas sofisticadas e pelo fato de sua visitação dar-se em meio às compras, o aspecto visual dos produtos e embalagens torna-se tão fundamental quanto o requinte na decora o do estabelecimento. Grande parte de seu movimento   proveniente dos variados lanches oferecidos.

Os pontos quentes constituem-se basicamente em terminais de assamento de pães. Caracterizam-se como ponto de distribui o desses produtos, pois dispensam todo o processo produtivo, apenas assando-os. Seguem uma tendência européia, podendo ser filial de uma panificadora para onde esta envia pães congelados (ou resfriados) para assar. Podem ser ainda uma unidade independente, que compra os diversos tipos de pães – congelados, crus ou semi-assados – de terceiros.

Em sua maioria, estas lojas têm espaço reduzido. Não é preciso uma grande área, pois não há produção. A preparação do produto requer apenas a utilização de um forno e de *freezers* para armazenamento dos produtos.

Assim como a área, a mão-de-obra dos pontos quentes também é reduzida. Além disso, não necessita de grande especialização. A qualidade dos produtos não depende do padeiro do estabelecimento, mas do fabricante. Um ajudante de padeiro, devidamente treinado, pode perfeitamente ser o responsável pela preparação dos pães.

O *mix* de produtos e serviços oferecidos por esses estabelecimentos é bastante heterogêneo. Alguns pontos quentes se restringem à comercialização de diversos tipos de pães. Outros, a exemplo da La Republique, na região central de São Paulo, oferecem desde pães, confeitos e os mais diversos tipos de produtos de conveniência até frutas, além de servir café da manhã, sofisticados pratos-feitos no horário do almoço e requintados sanduíches.

A Decisão Consultoria segmentou o mercado de Panificação e Confeitaria com base nas categorias de produtos ou negócios a que os estabelecimentos dão maior ênfase. De acordo com a empresa, a maioria das unidades é especializada em produtos próprios, 32% do total, ou em serviços (lanches e outros), também 32%. As confeitarias representam 26% do mercado e as padarias de conveniência, 10%.

2.2 Situação atual do Setor de Panificação

Apesar de ser uma atividade muito antiga em todo o mundo, no Brasil a panificação se iniciou tarde. Antes do século XIX, em vez de pão se comia, por exemplo, “biju” de tapioca. A panificação no Brasil tem seu início atribuído à chegada dos primeiros imigrantes europeus ao País, mais especificamente os imigrantes italianos. As padarias brasileiras, no entanto, também têm influência de imigrantes espanhóis e portugueses, estes últimos com grande predominância no setor até hoje.

A venda de porta a porta foi fundamental na expansão do consumo de pães no Brasil. No início do século, as padarias eram abertas ao público mas predominavam em seu faturamento as entregas em domicílio. A mais notória exceção foi a Confeitaria Colombo, no

Rio de Janeiro. Inaugurada em 1894, a Colombo foi durante muitos anos ponto de encontro de políticos, intelectuais e artistas, que a procuravam não apenas por sua luxuosa arquitetura mas também pela qualidade de suas tortas, pães e bolos (BRANDÃO, 1997, p. 35) .

Nessa época, em vez de ficar exposto nos mostruários das lojas, o pão foi levado às ruas em busca de seus consumidores. Pela manhã era entregue nas casas o tradicional pão francês de 50 gramas, e à tarde, para o lanche, pães doces e maiores. O valor de cada compra era anotado na caderneta do cliente para ser pago em 30 dias, prazo que os comerciantes recebiam das padarias.

A Segunda Grande Guerra, entre os diversos transtornos que casou aos mercados mundiais, provocou um colapso no abastecimento de trigo. Com isso, os anos 50 marcaram, para as padarias, o início de um período de total reestruturação. Para solucionar o problema de abastecimento, o mercado brasileiro passou a ser totalmente controlado pelo governo, que comprava e vendia o trigo, principalmente insumo para a fabricação dos produtos comercializados pelas padarias. O governo também tabelava os preços de comercialização dos pães, garantindo dessa forma sua rentabilidade.

A regulamentação do mercado de trigo cerceou por muito tempo o desenvolvimento das unidades moageiras do País, com o controle sobre qualidade e volume de trigo comprado, bem como da farinha produzida. Essa situação conseqüentemente afetou o próprio complexo das indústrias consumidoras do insumo, entre elas as padarias. Por não se preocuparem com a rentabilidade, as panificadoras não buscaram investir em equipamentos e no desenvolvimento de novos produtos.

Em 1990, com a política de liberalização da economia e a contenção de gastos, o governo deixou de controlar os preços, qualidade e volume do trigo consumido no País. Marcou-se, então, o início de uma nova fase para todos os segmentos desses complexo, dos produtores de trigo aos fabricantes de derivados, entre eles as padarias e confeitarias.

Até então, a rentabilidade do setor era garantida pelo preço baixo e controlado da farinha e pelo tabelamento dos preços dos pães. A partir dessas mudanças ocorridas na cadeia de trigo, os segmentos foram forçados a iniciar um processo de reestruturação que permitisse a continuidade de suas atividades, agora atrelada à sua própria eficiência.

A estabilidade econômica, instaurada com o Plano Real, imprimiu uma série de mudanças ao varejo de alimentos brasileiros. Elas englobam desde a elaboração do patamar das vendas dos estabelecimentos, com o aumento do consumo da população de menor renda, até as mudanças na gestão das empresas, alterações no *mix* de produtos oferecidos e redefinições nas estratégias. Os auto-serviços cresceram e conquistaram um lugar de destaque na comercialização de produtos alimentícios.

A demanda por panificados, pouco elástico, após o crescimento inicial, estagnou-se. Configurou-se, então, um novo cenário, um varejo de alimentos muito mais competitivo. Isso passou a exigir, a remodelação dos estabelecimentos, a inclusão de novos padrões e conceitos e uma nova postura dos empresários.

Além disso, não apenas a concorrência dos demais varejistas tornou-se um fator crítico para as panificadoras. Com a expansão da rede instalada, o número de estabelecimentos tornou-se excessivo em algumas localidades, fazendo com que a concorrência entre padarias, antes menos expressivas, se acentuasse. O ingresso de novas empresas no setor passou, então, a repartir os ganhos em vez de agregar valor ao segmento.

De acordo com os dados da ABIP, embora com a livre formatação deste mercado no início da década de 90, o setor de panificação nacional passou por uma grande expansão no número de estabelecimentos. Nos primeiros quatro anos da década, entraram em atividade cerca de 8 mil padarias e confeitarias, o que representou crescimento de 19%. O número de panificadoras passou para 42 mil, em 1990, para 50 mil em 1994.

Novos empresários foram estimulados a ingressar no mercado, atraídos pela expectativa de baixo investimento inicial e alta lucratividade, além dos donos de panificadoras já estabelecidas, estimulados pelos bons resultados do período, investiram para ampliar seus negócios. Em 1995, auge dessa expansão, a rede instalada era de cerca de 60 mil panificadoras.

O incremento na demanda por pães, no entanto, não correu na mesma proporção que a expansão da rede instalada. Os novos hábitos de consumo se disseminavam e outros produtos, como pães embalados, passaram a disputar mercado com os tradicionais produtos das

padarias. Esse fato, aliado ao acirramento da concorrência de outros estabelecimentos varejistas, como os supermercados, e a baixa capacidade competitiva das empresas provocou grave crise no setor.

Pouco preparadas para enfrentar a concorrência, diversas panificadoras fecharam. As padarias tradicionais que não conseguem se modernizar e adequar-se às novas exigências do mercado, como atendimento mais eficiente, maior diversidade de produtos, baixos custos e alta eficiência operacional também não conseguiram se manter.

De acordo com a ABIP, em 1997, houve uma redução de 4% no número de padarias em relação ao ano anterior, estimado em 55 mil padarias, o que representou o fechamento de 2,2 mil empresas. Essa tendência se acentuou em 1998, quando o número de estabelecimento caiu para 48 mil. Em 2000, últimos dados disponíveis, o número de estabelecimento já era cerca de 42 mil. No período 1995-2000, registrou-se, porém, em âmbito nacional, uma queda significativa no número de padarias, com o número de estabelecimentos decrescendo de 60 mil para os 42 mil em 2000, o que representa uma redução de cerca de 30%.

Essa redução está distribuída por todo o território nacional. Porém, foi mais pronunciada nas regiões Sul e Sudeste. Isso deve-se ao fato de nessas regiões terem se concentrado os maiores índices de crescimento quantitativo do setor, além da grande competitividade nelas existentes, o que exige maior eficiência empresarial. Na região Nordeste, no entanto, com movimento de redução menos visível, a tendência se mantém.

Somente na capital do Estado do Ceará, segundo o presidente do Sindicato das Indústrias de Panificação, Alexandre Pereira, em matéria publicada no jornal Gazeta Mercantil (20/03/2000: A3), o número de estabelecimentos reduziu de cerca de 900, em 1997, para cerca de 600 em 2000.

A distribuição regional das padarias no território brasileiro é bastante heterogênea. Segundo as estimativas da ABIP, a maior concentração está na região Sudeste, onde se localizam 18,1 mil estabelecimentos, cerca de 36% do total do País. Em segundo, vem o Nordeste, com 10,1 mil panificadoras, 20% do total; seguido pelo Sul, com 18%, 9,2 mil estabelecimentos. Na região Centro-Oeste encontram-se 2,9 mil estabelecimentos, 6%, e na Norte, apenas 4%, o que equivale a cerca de 2 mil padarias.

Este novo cenário estimulou a procura de um reposicionamento no mercado. Principalmente nas metrópoles, o setor de padarias está se segmentando: para cada tipo de clientela um tipo diferente de padaria. Não existe um modelo padrão, mas sim aquele que melhor se adapta às características do consumo local.

Para os dirigentes da ABIP, apesar do avanço da concorrência, a estabilidade do faturamento total deverá se manter, apesar da contínua diminuição do número de padarias. A eficiência do setor está aumentando e o faturamento médio mensal dos estabelecimentos que permanecem no mercado está crescendo. Estão se mantendo as panificadoras que assumiram uma nova postura frente à concorrência, diversificando o *mix* de produtos e investimentos em qualidade, higiene e atendimento.

As mudanças ainda estão em processo e marcam a evolução recente do setor. Estão sendo delineados novos padrões de operação e controle nas panificadoras, tanto no que se refere à produção, com a utilização de técnicas como o congelamento de pães ou o retardamento da fermentação, quanto no que diz respeito à comercialização dos produtos, como a implantação do auto-serviço nas lojas. Com isso, o segmento está adquirindo um perfil mais competitivo.

CAPITULO 3

METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa de campo e no estudo de caso. A metodologia teve por base dois pontos fundamentais, quais sejam, os diagnósticos dos ambientes externo e interno que envolvem as empresas de panificação do estado do Ceará.

O diagnóstico do ambiente externo busca mapear o ambiente econômico e tecnológico em que as empresas estão situadas, bem como do atual “*estado da arte*”, em termos de gestão de custos e utilização de métodos de custeio.

À luz deste objetivo (diagnóstico do ambiente externo), além de pesquisa bibliográfica e documental, realizou-se uma pesquisa de campo para evidenciar como os empresários de Fortaleza consideram a importância da informação sobre custos, se há controles gerenciais dos custos, se são tomadas decisões com base na informação de custos por produtos, se as empresas adotam métodos de custeio para alocação dos custos aos produtos, desde quando adota métodos de custeio na empresa, quais áreas ou setores das empresas utilizam a informação de custos, com que frequência os gestores recorrem a informações de custos para tomada de decisão, que decisões são tomadas com base na informação de custos, que fatores influenciam na determinação do *mix* de produção e se predomina nas organizações uma cultura de uso efetivo dos sistemas de informações contábeis ou se as decisões baseiam-se mais na experiência (intuição ou *feeling*) dos administradores.

O estudo em foco é de natureza descritiva. De acordo com Gil (1996, p.46), “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou então, o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

Para alcançar estes objetivos, a pesquisa foi realizada mediante levantamento de campo, usando técnica de comunicação e interrogação através de questionário (apêndice A).

Quanto ao procedimento técnico adotado para a coleta dos dados Gil (1996, p.56) afirma que “as pesquisas deste tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.” Procedeu-se à solicitação de informações a um grupo significativo de panificadoras, no período de setembro a novembro de 2003, acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

De acordo com o SINDIPAN (Sindicato das Indústrias de Panificação do Estado do Ceará) o número de estabelecimento regulamentados em setembro de 2003 é de 135. Em reunião com o Vice presidente do SINDIPAN, Sr. Ricardo Sales, e com base nos dados divulgados pela pesquisa realizada pela UEE (Unidade de Economia e Estatística), em fevereiro de 2003, selecionou-se uma amostra de 25 empresas, cujas características principais estimadas para escolha foram: processo produtivo diversificado, números de empregados acima de dez, faturamento acima de R\$20.000 (vinte mil Reais) por mês, que de acordo com a pesquisa da UEE (2003, p.27) representa 48,98% das indústrias. Foi considerado ainda a localização diferenciada, evitando-se assim vizinhança das panificadoras pesquisadas.

Das empresas pesquisadas duas são consideradas de Médio Porte e as demais são Empresas de Pequeno porte, considerando o mesmo critério adotado pelo SEBRAE (Serviço de apoio à Micro e Pequena Empresa) e pela FIEC (Federação das Indústrias do Estado do Ceará), conforme exposto na Tabela 16.

Tabela 16 – Classificação das Empresas pelo Número de Empregados

Classificação da Empresa	Número de Empregados
Pequeno Porte	De 0 a 99
Médio Porte	De 100 a 499
Grande Porte	De 500 acima

Fonte:FIEC/SEBRAE(1999)

Do total das vinte e cinco empresas selecionadas, dez se recusaram a divulgar suas informações, resultando em uma amostra de quinze empresas para o resultado da pesquisa. Ramos (2000, p. 109), afirma que em geral as empresas adotam posturas reservadas e se resguardam quando se trata de fornecer informações acerca de seus controles, quer contábeis, quer financeiros. Agravando-se ainda em virtude do porte das empresas pesquisadas, que em

sua maioria são de pequeno porte, com estrutura tradicional familiar que se recete dos efeitos que podem gerar informações que consideram “estratégicas”, bem como de divulgar que não dispõem de controle, omitindo tal fato para se preservarem.

Reconheça-se, entretanto, a boa vontade das organizações que decidiram colaborar com este trabalho, demonstrado o nível de interesse e conscientização profissional, contribuindo com o aprofundamento científico das questões aqui abordadas, diretamente ligadas à realidade do cenário empresarial.

O diagnóstico externo revelado pela pesquisa de campo serviu de base para elaboração do capítulo 04.

O diagnóstico interno foi realizado com base na metodologia do estudo de caso. Um estudo de caso, de acordo com Martins e Lintz (2000, p. 36), “Dedica-se a estudos do passado, presente e de interações ambientais de uma (ou algumas) unidade social: indivíduo, grupo, instituição, comunidade”.

Entretanto, os autores enfatizam que sendo os dados coletados sob condições de ambiente não controlado, ou sob contexto real, sugere que sejam enfatizadas as seguintes tarefas nos procedimentos de campo:

- Conseguir acesso à organização e/ou aos entrevistados;
- Munir-se de recursos suficientes para o trabalho em campo (material, local para anotações, etc.);
- Criar um cronograma relacionado as atividades de coleta de dados em períodos específicos de tempo;
- Preparar-se para a ocorrência de eventos inesperados (mudança na disponibilidade dos entrevistados, etc.).

Com base nestes procedimentos escolheu-se uma empresa, dentre as da amostra, que possuía os processos produtivos de produtos mais representativos no mercado local, e permitisse uma maior acessibilidade aos dados.

Com base nesses entendimentos, procurou-se reunir o maior número de informações possíveis, através de contato com os gestores, empregados diretamente envolvidos com o processo decisório e com os responsáveis, no chão da fábrica, pelos processos de fabricação dos produtos. O propósito teve como foco compreender características de uma situação existente, ocorrida na indústria de panificação cearense, para descrever, através da utilização do Método ABC, soluções que conduzam a objetivos estratégicos e que visem auxiliar a administração na obtenção de maior eficácia no controle dos custos e na evidenciação de resultados por produto para o empreendimento.

O diagnóstico interno serviu de base para elaboração do capítulo 05 deste trabalho, o qual procura confrontar os resultados dos métodos de custeio atualmente adotados pelas empresas de panificação do estado do Ceará com os apurados pelo método de Custeio Baseado em Atividades, com a finalidade de verificar, comparativamente, se este oferece melhor visão e evidenciação de resultado por produto para toma de decisão.

CAPITULO 4

ASPECTOS GERENCIAS, MERCADOLÓGICOS, ECONOMICOS E DE CUSTEIO DO SETOR DE PANIFICAÇÃO

3.1 Aspectos Gerenciais, Mercadológico e Econômicos do setor de panificação

O fenômeno da globalização facilitou a entrada de produtos importados no mercado interno, provocando uma competição mais intensa. O aumento dessa concorrência trouxe profundas transformações nos sistemas produtivos das empresas, o que pode ser percebido pelo gerenciamento da empresa moderna e da tradicional. A produção típica destas se resumia a poucos itens, feitos em grandes lotes, com alto volume de produção, enquanto que naquelas predominam pequenos lotes, diversificação, grande flexibilização da produção, caracterizando, sobretudo, produtos com menor tempo de vida útil e com menor prazo de entrega ao cliente. Além disso, a preocupação da empresa moderna é permanente, com relação à melhoria da eficiência, produtividade e qualidade de seus produtos. A empresa tradicional não vivenciava esse ritmo, talvez por não necessitar do aprimoramento contínuo, pois o mercado menos competitivo, absorvia as ineficiências e suportava preços razoavelmente altos. A predominância de novas técnicas de produção, processos de melhoria tecnológica, combate ao desperdício e filosofia da qualidade total, dentre outros aspectos, corresponderam ao divisor entre as fases tradicional e moderna da gestão empresarial.

As empresas de panificação possuem uma estrutura familiar, e, portanto, são percebidas dentro de uma estrutura administrativa tradicional que, atualmente, segundo estimativas da ABIP, agrupa cerca de 100 mil pequenos empresários. Embora a rede instalada esteja estimada em aproximadamente 42 mil unidades, diversos estabelecimentos possuem mais de um sócio e muito desses profissionais, apesar do longo período de atuação no setor, ainda possuem pouca qualificação.

No entanto, verifica-se movimento em busca do aprimoramento tanto no aspecto produtivo quanto no administrativo. Com isso, uma nova geração de profissionais está se formando, mais preparada e com melhor nível de escolaridade.

O ingresso de profissionais graduados e pós-graduados, que com a reestruturação de empresas privatizadas e multinacionais deixaram as companhias em que trabalhavam e investiram em padarias, contribuiu para estimular essa mudança de perfil do empresariado. Outro fator foi o ingresso dos filhos dos panificadores, que, com formação mais completa, são mais inovadores e se mostraram mais sensíveis ao comportamento dos consumidores e às transformações da sociedade.

Conforme pesquisa da ABIP, 44,1% dos empresários do segmento de panificação brasileiro tinham concluído ao menos o ensino fundamental. 38,3%, concluíram o ensino médio. E os proprietários e sócios de padarias que têm escolaridade superior completa e pós-graduação totaliza 17,1%.

Na área que engloba as regiões Centro-Oeste e Sul, a participação dos empreendedores com formação superior já é um pouco maior, 22,9%. E 51% possuem o ensino médio completo. Nessas regiões, os que possuem apenas o ensino fundamental são minoria: 13,1%, que concluíram o ensino fundamental I, e 13%, o ensino fundamental II.

A Região Sudeste, excluindo o estado de São Paulo, por outro lado, apresenta médias inferiores às nacionais. Cerca de 48,3% dos empresários cursaram apenas até o ensino fundamental. Completaram o ensino médio, 35,5%. Os que cursaram faculdade ou fizeram pós-graduação totalizam 16,2%. Vale ressaltar que essa é a região com maior número de estabelecimentos.

Na Região Nordeste cerca de 33,30% dos empresários cursaram apenas até o ensino fundamental. Completaram o ensino médio, 44,7%. Os que cursaram faculdade ou fizeram pós-graduação totalizam 22%.

De acordo com a pesquisa da Unidade de Economia e Estatística –UEE (2002), na cidade de Fortaleza cerca de 20,73% dos empresários cursaram apenas até o ensino fundamental. Completaram o ensino médio, 54,95%. Os que cursaram faculdade ou fizeram pós-graduação totalizam 24,32%, estando com uma média melhor que a Nacional e da região Nordeste.

segundo a ABIP, em 2000, a mão-de-obra direta empregada pelo setor é cerca de 580 mil, e o número de funcionários de uma padaria é composto basicamente por: padeiros, balconistas, ajudante de padeiro, forneiros, confeitadores, operadores de caixa e faxineiros. O gerenciamento, salvo raras exceções, é feito pelo dono. É comum que os proprietários e familiares trabalhem no estabelecimento.

O número de empregados por padaria varia muito. É determinado não só pela escala de produção com também pelo tipo de estabelecimento, produtos e serviços que oferece. Estima-se a média brasileira em 17,6 funcionários por loja, de acordo com dados fornecidos pela ABIP. A associação acredita que a mão-de-obra indireta represente cerca de 1,5 milhão de empregados.

O número de empregados diretos, no entanto, já foi bastante superior, cerca de 712,5 mil em 1996; entretanto, ele vem decrescendo ano a ano, acompanhando a retração do número de panificadoras.

Outros fatores que têm contribuído para a redução de mão-de-obra empregada no setor são: o aumento do número de estabelecimentos que operam no sistema de auto-serviço, que elimina a necessidade de um grande número de balconistas, o avanço tecnológico e a nova tendência de produção, com a utilização de pães congelados, que diminui o número de funcionários da produção. Estes últimos fatores tendem a ter maior impacto nos próximos anos, com a difusão desse novo conceito de produção.

De acordo com a pesquisa da Unidade de Economia e Estatística –UEE (2003), em Fortaleza, o número de empregados na produção representa 43,82% do total e 56,18% são empregados do setor de vendas (33,11%), setor de Administração (13,94%), setor de controle de qualidade (2,24%), setor de manutenção (2,83%) e o restante são empregados avulsos que representa 4,06%. Em comparação com a pesquisa realizada em 1996, pela mesma entidade, houve variação positiva do número de empregados dos setores não produtivos, com uma maior representatividade para o setor de vendas cuja variação positiva foi na ordem de 26,4%.

Uma das grandes dificuldades do setor é a carência de mão-de-obra qualificada. Os funcionários, normalmente, são treinados no próprio estabelecimento por outros que já desempenham a função, carecendo na maioria das vezes de conhecimentos técnicos. Além

disso, a grande maioria dos funcionários do setor tem pouca instrução, em nível nacional cerca de 81,7% possuem apenas o ensino fundamental, segundo a ABIP.

Devido à necessidade de diversificar a oferta de produtos panificados e agilizar o atendimento, as padarias estão se ressentindo da falta de mão-de-obra mais qualificada. Além disso, o treinamento dos profissionais do setor está sendo considerado um quesito fundamental para o aumento do consumo de pães, pois provoca a melhoria da qualidade dos produtos e serviços oferecidos pelas padarias.

Esses fatores têm estimulado a realização de cursos e treinamentos voltados à capacitação da mão-de-obra empregada no setor. Atualmente, já há centros de treinamento espalhados por quase todas as capitais brasileiras. O Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), o Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e o Programa de Apoio à Panificação (PROPAN), entre outros, têm atuação destacada no setor.

A inter-relação com os fabricantes de máquinas e equipamentos do setor possibilita o desenvolvimento tecnológico necessário para se obter maior eficiência e qualidade do produto final, sempre levando em conta a redução dos custos de produção.

De acordo com o Sindicato das Indústrias de Panificação de Brasília (1991, p. 108):

A palavra é tecnologia – mágica expressão que parece transformar tudo ou que nos coloca frente a frente com o desafio de avançar ou ficar no obsoletismo. A panificação não escapa à regra. No cenário industrial do Brasil, onde a voracidade tecnológica já se fez notar, os produtos alimentícios estão correndo nas primeiras posições, mesmo sem o país ter uma tradição em biotecnologia ou em engenharia de alimentos.

Apesar de nem todos os panificadores poderem acompanhar este desenvolvimento com a mesma velocidade, já que a substituição de equipamentos requer investimentos substanciais, as exposições realizadas junto aos congressos têm o saldo positivo de atualizar os empresários, permitindo-lhes um planejamento racional dos investimentos a serem feitos a curto e médio prazo.

Segundo a ABIP, verifica-se que o tipo de forno mais disseminado entre as padarias é o alimentado a energia elétrica (69,8%). Verificou-se que apenas 30,2% não têm esse tipo de equipamento. Em segundo lugar está o forno a lenha (19,9%), a gás (17,6%) e apenas 0,2% a

óleo combustível. O destaque é a presença maior de forno a lenha na cidade de São Paulo onde 31,4% das padarias possuem esse equipamento, já que a média nacional é de apenas 19,9%.

Segundo a pesquisa da Unidade de Economia e Estatística –UEE (2002), verifica-se que o tipo de forno mais disseminado entre as padarias da cidade de Fortaleza é o a gás (47,97%), enquanto que 30,89% utilizam fornos a energia elétrica e 21,14% à lenha. Comparação feita com à pesquisa da mesma entidade em 1996, constatou-se uma redução na ordem de 15,40% no número de empresas que utilizam forno a lenha; redução na ordem de 0,52% no número de empresas que utilizam o forno elétrico; e elevação na ordem de 15,92% nas usuárias de forno a gás.

A pesar da necessidade crescente do setor, a informatização ainda possui pouca representatividade. Dos estabelecimentos pesquisados pela ABIP, a expressiva parcela de 85,9% não tem informatização. O departamento, em termos nacionais, mais informatizado é o administrativo-financeiro (6,8% das respostas), seguido de vendas e atendimento ao público (3,8% das respostas), controle de estoque (1,9%) e produção industrial (0,6%). Apenas 1,0% dos estabelecimentos pesquisados tem todos os quatro setores informatizados.

De acordo com a pesquisa da Unidade de Economia e Estatística –UEE (2002), a cidade de Fortaleza também possui baixa informatização, pois 68,75% das empresas não utilizam nenhum recurso e das que utilizam (36,86%), 50% revelaram que a principal função do equipamento era atender o fisco estadual.

A baixa automação, que proporciona uma menor velocidade na informação e na eficiência do controle, dentre outros fatores, tem favorecido o crescimento da concorrência, principalmente a dos supermercados.

Na década de 60, os supermercados ainda não possuíam seção de padaria ou peixaria. Segundo descreve Antônio Carlos Ascar (Gazeta Mercantil: 1999), consultor especializado em varejo da Ascar Associados, as seções que compunham as lojas eram basicamente: mercearia; carnes e aves; frutas e verduras; frios e laticínios; e bazar, que incluía itens de não-alimentos como pano de prato, vassouras, pilhas, lâmpadas, entre outros.

Por volta da década de 70, começaram a ser introduzidas as padarias e peixarias a fim de tornar os supermercados mais completos e adequados às novas preferências e necessidades dos consumidores. A grande mudança, no entanto, ocorreu nas décadas de 80 e 90, gerada pelas modificações e pelo grande número de novos produtos lançados.

A partir daí, consolidaram-se as seções de peixaria e padaria. A princípio, suas participações eram pouco significativas; somadas totalizavam menos que 2%, o que não estimulava investimentos.

Hoje, após as mudanças, a participação das seções nas vendas dos supermercados está bem diferente. A mercearia apresentou queda, enquanto os perecíveis – grupo que inclui padaria, açougue, hortifrúteis, laticínios e congelados – estão conquistando um espaço maior.

O crescimento dos perecíveis deve-se ao fato de que grande parte desses produtos é de maior valor agregado e proporciona melhores margens ao estabelecimento. Também deve-se à sua grande contribuição para aumentar o fluxo nas lojas. Esses fatores incentivaram os investimentos nessas seções. Por serem de pouca durabilidade, não se pode estocar os perecíveis, o que leva os consumidores a ir mais vezes ao supermercado para adquiri-los. Além disso, os produtos de mercearia são altamente comparáveis, o que não ocorre na mesma proporção com os perecíveis, mais facilmente diferenciados dos similares comercializados pela concorrência.

O hábito do brasileiro de comer pão, por exemplo, estimula as visitas diárias ao estabelecimento para aquisição do produto, aumentando o fluxo de pessoas nas lojas que possuem padarias. Esse fato aumentou o interesse dos empresários do setor por esta seção, levando à rápida expansão do número de estabelecimentos que dispõem de padaria. Levou também à modernização das existentes, incrementadas com produtos de maior valor agregado, como pães doces e especiarias, bolos e biscoitos e melhores serviços.

Segundo pesquisa realizada pela Ascar & Associados *apud* Gazeta Mercantil, panorama setorial (1999), as possibilidades de crescimento dessas padarias são grandes, uma vez que apenas 20% dos gastos dos consumidores com produtos de padaria vão para os supermercados. Os outros 80% vão para as padarias tradicionais. E o setor espera ainda

conquistar maior participação no segmento. Com isso, os supermercados tornaram-se grandes competidores das padarias tradicionais brasileiras.

Outro fator que prejudicando e afeta a concorrência no setor é a existência de panificadoras que operam na informalidade. Segundo o Sindicato da Indústria de Panificação do Ceará (SINDIPAN), em nota enviada ao Jornal O ESTADO (15/03/2000: 05), a concorrência oculta de panificadoras que operam em fundos de quintais e garagens tem sido responsável pelo fechamento de aproximadamente 29% das empresas que funcionam dentro dos padrões legais. Somente no começo do ano de 2000, cerca de 250 trabalhadores formais foram demitidos por motivos de falência ou contenção de despesas.

As principais vítimas, ainda segundo a reportagem, são as panificadoras instaladas nas periferias. Pagando impostos e funcionários, estas empresas não têm condições de concorrer com as “piratas”, que preocupam-se apenas com as vendas, deixando para trás as obrigações fiscais e os padrões de qualidade.

Segundo Alexandre Pereira, presidente do SINDIPAN, essa situação não está sendo vivenciada somente no estado do Ceará, o problema é a nível nacional, abrangendo principalmente as regiões Norte e Nordeste, onde o crescimento do mercado informal é cada vez maior.

A forte concorrência, dentre os vários fatores citados que afetam a competitividade do setor, tem forçado o empresário panificador a buscar novas formas de gerenciamento de suas organizações, voltando sua produção para uma maior diversificação, melhor controle dos gastos, menor desperdício, melhor qualidade e atendimento.

3.2 Aspectos de Custeio do Setor de Panificação

De acordo com a ABIP, dos gastos realizados pela empresa de panificação, os mais representativos são os com mão-de-obra e encargos sociais que compõem cerca de 40,6% do total, em seguida estão o pró-labore dos sócios, 15,6% e o aluguel, 13,4%. Somados, estes três itens correspondem em média, a 69,6% do gasto de um estabelecimento. Conforme Tabela 16 podemos verificar a composição dos gastos de uma padaria.

Tabela 17 – Formação dos Gastos em padarias

Item	Média (em%)	Item	Média (em %)
Mão-de-obra e encargos	40,6	Despesa com contador	2,1
Pró-labore dos sócios	15,6	Manut. de equipamentos	3,0
Aluguel e taxas	13,4	Combustível	1,5
Luz	9,1	Limpeza	1,0
Água	2,5	Papelaria/embalagens	2,5
Gás	1,1	Outros	6,7
Telefone	0,9		

Fonte: ABIP.

Vale ressaltar que a formação dos gastos dessas pequenas empresas varia entre as regiões do País. Na área que inclui as regiões centro-oeste e sul, apurou-se que mão-de-obra e encargos correspondem a 31,2% do gastos das padarias. Já na região Sudeste a participação média desse item é de 41,2%.

Não encontrou-se em termos nacionais dados sobre a forma como os empresários panificadores apropriam os gastos incorridos em seus estabelecimentos aos produtos produzidos e comercializados, principalmente os gastos indiretos ao processo produtivo, nem se os mesmos tomam decisões gerenciais com base em informações de custos por produtos.

O Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e o Programa de Apoio à Panificação (PROPAN) têm atuado no sentido de orientar os panificadores a apurar o resultado operacional com base nos custos dos produtos produzidos e das mercadorias vendidas, com o objetivo de proporcionar ao empresário conhecer o valor limite para saques em dinheiro a serem feitos pela direção da empresa, de forma a não sacrificar ou enfraquecer a estrutura financeira da organização.

Analisando o resultado da pesquisa, através de tabelamento para cada item pesquisado, fez-se uma apresentação comentada, conforme segue:

- 1) Como a administração da empresa considera a importância na informação de custos?

Tabela 18 – Importância da informação de custo

Item	Respostas
Pouco Relevante	0
Relevante	5
Necessário apenas para fins tributários	1
Muito Relevante	1
Imprescindível	8
TOTAL DE EMPRESAS PESQUISADAS	15

O resultado acima indica que a maioria dos administradores consideram imprescindível ou relevante a informação de custos para suas organizações, todavia, percebeu-se que, ao ser entrevistado, os administradores demonstram pouca confiança nos dados contábeis, considerando-os deficientes em termos de qualidade, variedade ou tempestividade, indicando uma prática diferente do discurso adotado.

2) A empresa detém controle gerencial de custos?

Tabela 19 – Controle gerencial de custos

Item	Respostas
Não	4
Sim	11
TOTAL DE EMPRESAS PESQUISADAS	15

Pela informação da Tabela 18 a maioria das empresas pesquisadas detém controle gerencial de custos, confirmando a importância dada por estes empresários aos aspectos de custeio. Embora quatro empresas tenham respondido que não possuem controle gerencial, percebe-se que este fato não indica pouca importância dada aos aspectos gerenciais de custeio e sim, falta de equipamentos adequados e disponibilidade de técnicas para o controle.

3) Os gestores tomam decisões com base na informação de custos por produto produzidos e ou comercializado?

Tabela 20 – Tomada de decisão com base na informação de custo por produto

Item	Respostas
Não	2
Sim	13
TOTAL	15

A maioria das empresas pesquisadas demonstram procurar mesurar os custos por produtos para a tomada de decisão, indicando a necessidade e importância da utilização de métodos adequados que reflitam de forma justa a distribuição dos custos aos produtos, principalmente os custos indiretos ao processo produtivo.

4) A empresa adota algum método de custeio para alocação dos custos aos produtos?

Tabela 21 – Utilização de métodos de custeio para alocação dos custos aos produtos

Item	Respostas
Não	4
Sim – Qual?	11
Custeio Pleno	1
Custeio por Absorção	9
Custeio Baseado em Atividade (ABC)	0
Custeio Variável/Direto	1
TOTAL	15

60% das empresas pesquisadas adotam com método de alocação de custos aos produtos o Método de Custeio por Absorção, embora alguns empresários não definiram o nome da técnica utilizada pela denominação “custeio por absorção”. A maioria dos empresários entrevistados esclareceu que usa método de rateio dos custos indiretos aos produtos com base na mesma proporção da quantidade de matéria-prima utilizada no processo produtivo, observando ainda que antes deste rateio, há um primeiro rateio com base na margem de lucro por setor, sendo um setor a totalidade do faturamento de todos os produtos produzidos no estabelecimento e outro setor os produtos de terceiros comercializados.

5) Desde quando adota algum método de custeio na empresa?

Tabela 22 – Tempo de utilização de métodos de custeio

Não adota	4
Menos de 1 ano	3
De 1 a 2 anos	2
De 2 a 5 anos	4
Mais de 10 anos	2
TOTAL DE EMPRESAS PESQUISADAS	15

A pesquisa indica que apenas 40% das empresas pesquisadas estão há mais de dois anos trabalhando com métodos de custeio. O que é explicável, pois conforme foi visto nos capítulos anteriores o setor de panificação passou por profundas modificações após a desregulamentação do mercado e que lentamente está se tornando mais competitivo e exigindo, assim, que os empreendedores passem a ter um maior volume de informação, com maior pontualidade e fidedignidade.

6) Quais áreas ou setores da empresa utilizam a informação de custos?

Tabela 23 – Utilização da informação de custo por setores da empresa de panificação

Item	Respostas
Recursos Humanos	1
Financeiro	6
Produção	11
Vendas	7
Nenhuma	2
TOTAL DE EMPRESAS PESQUISADAS	15

Nesta pergunta podia-se optar por mais de uma escolha. Das Quinze empresas pesquisadas onze utilizam informações de custos para área de produção, o que é compreensível, dado a importância desta informação para o controle de desperdícios e para melhoria dos processos produtivos entre outros que devem ser procedidos.

Das quinze, sete utilizam para o setor de vendas. As decisões no setor de vendas afetam diretamente as áreas financeira, produção e recursos humanos, que podem ser de análise de vendas, de participação no mercado, relação vendas/despesas, análise financeira, rastreamento do nível de satisfação do consumidor, rentabilidade por produto, segmento e canal de distribuição, entre outros; assim, as informações de custos para este setor demonstram-se extremamente úteis, evitando-se que as vendas e campanhas promocionais sejam “fechadas” e prejudiquem os desempenhos dos demais setores e da empresa.

Seis empresas se manifestaram que utilizam a informação de custo para o setor financeiro, o que não é razoável dado às diversas decisões que podem ser tomadas com base em rentabilidade e custos no setor financeiro.

Apenas uma empresa informou utilizar informações de custos para o setor de recursos humanos, demonstrando pouco ou nenhum proveito que se faz com informações de custos nesta área, entretanto, decisões a serem apoiadas por informações de custos seriam as relativas ao planejamento de recrutamento, seleção, contratação e treinamento de pessoal, que sempre dependem das disponibilidades de recursos envolvidos, assim como a adoção de políticas salariais de incentivos com participação no lucros ou planos de carreira, que causam impacto na posição financeira da entidade. Também podem servir para dar suporte à avaliação de desempenho dos empregados, sejam estes gestores ou não; para divulgação das metas da empresa e dos resultados obtidos junto aos funcionários ou para apontar setores onde trabalhar a motivação e auto-estima. Outra fonte de integração entre RH e Contabilidade é o conceito de balanço social, que deve comportar, dentre outras, informações sobre emprego, remuneração, encargos sociais, as condições de higiene e segurança, a produtividade do pessoal, as disfunções (como a rotatividade, o absenteísmo, os conflitos trabalhistas). As informações também seriam úteis à implantação e acompanhamento de programas de qualidade total que, geralmente, são impulsionados pela área de RH.

A pesquisa revela que os gestores precisam aprofundar ainda mais seus conhecimentos sobre o potencial de benefícios que poderiam extrair de informações de custos adequada às suas realidades.

- 7) Com que frequência os gestores recorrem a informações de custos para a tomada de decisão?

Tabela 24 – Frequência da utilização da informação de custo para a tomada de decisão.

Item	Respostas
Sempre	7
Freqüentemente	6
Às vezes	0
Raramente	0
Nunca	2
TOTAL DE EMPRESAS PESQUISADAS	15

Os resultados da pesquisa indicam que a maioria dos panificadores, sempre ou freqüentemente, utilizam as informações de custos para tomada de suas decisões, confirmando o amadurecimento do perfil do gestor quanto à percepção da necessidade exigida pela

competitividade do setor, já que apenas duas empresas revelaram que não tomam decisões embasadas na informação de custos.

8) Que decisões são tomadas com base na informação de custo?

Tabela 25 – Decisões que são tomadas com base na informação de custos

Item	Respostas
Escolha de produtos para estimular as vendas	8
Comparação com o mês anterior	8
Determinação do mix de produção	7
Racionalizar o uso dos recursos dentro da empresa	5
Identificar as atividades que não agregam valor ao cliente, ao produto ou aos acionistas	0
Comparação como o custo dos concorrentes	3
Comparação entre o preço do mercado e o custo por produto	8
Conhecer a rentabilidade do produto	7
Conhecer a rentabilidade da Empresa	5
Orçamento	2
Não usa informações de custo para tomada de decisões	2
TOTAL DE EMPRESAS PESQUISADAS	15

Como somente três empresas afirmaram comparar seus custos com os dos concorrentes, percebe-se que há pouca colaboração entre elas no sentido de trabalharem processos de *benchmarking* e, conseqüentemente, buscarem possíveis soluções para melhoria de desempenhos em custos. A perspectiva de obtenção de dados sobre o custo dos concorrentes se mostrou difícil e isto é bastante compreensível e, nas poucas empresas que admitiram realizar comparações entre o custo dos seus produtos e o dos concorrentes, não revelaram os parâmetros ou meios para realizar tais comparações.

Conhecer a rentabilidade do produto e da empresa, bem como comparar o preço de mercado com o custo por produtos foram apontadas como informações utilizadas pela maioria das empresas. Obviamente são informações básicas e necessárias para os gestores, no entanto, como será abordado no capítulo posterior, a análise pode estar seriamente distorcida, em decorrência da metodologia utilizada para determinação dos custos.

A pesquisa indica a importância dada pela maioria dos gestores entrevistados à determinação do *mix* de produção e a escolha de produtos para estimular as vendas tendo como base a informação sobre os custos de cada produto. No entanto, não considera ou desconhece a importância de se identificar as atividades que agregam ou não valor aos produtos ou aos clientes, para tomada deste tipo de decisão. No próximo capítulo, serão abordados os métodos de custeios, dentre os quais têm-se o método de Custeio Baseado em Atividade (ABC), demonstrando a relevância deste método para a tomada de decisão gerencial.

Também na maioria das empresas pesquisadas os gestores comparam os custos dos produtos com os custos do mês anterior e com base nesta comparação tomam decisões de racionalizar o uso dos recursos dentro da empresa. Percebeu-se durante a entrevista que a racionalização de recursos, todavia, foi entendida como “corte linear de despesas e custos”. Essa prática pode chegar a não surtir efeito ou mesmo a surtir efeito contrário, pois determinado “cortes” podem provocar prejuízos maiores que os custos anteriores. A racionalização deve ser feita com base em análises minuciosas que apontem quais atividades ou recursos podem e devem ser eliminados sem maiores danos, o que é possível com estudos de atividades agregadoras ou não de valor.

9) Que fatores influenciam na determinação do *mix* de produção?

Tabela 26 – Fatores que determinam o *mix* de produção

Item	Respostas
Rentabilidade do produto	9
Demanda pelo produto	12
Baixo custo do produto	3
Facilidade de obtenção de matéria-prima	1
Incentivos Fiscais	0
Melhor adequação do produto ao processo produtivo	3
TOTAL DE EMPRESAS PESQUISADAS	15

Conforme se vê, o principal fator apontado para a determinação do *mix* de produção foi a demanda pelo produto, evidenciando que há um acompanhamento do perfil do empresário panificador aos demais setores da economia, que vêm mudando o foco gerencial da elaboração e fabricação do produto para o foco da satisfação do cliente, tornando-se, assim, mais competitivo.

O segundo fator mais apontado foi a rentabilidade do produto, demonstrando a necessidade e importância de se verificar de forma mais eficiente possível a informação sobre custos, pois para que se apure a rentabilidade de um determinado produto, faz-se necessário saber com maior grau de eficiência o quanto foi efetivamente gasto no produto.

O baixo custo do produto, facilidade de obtenção de matéria-prima e a melhor adequação ao processo produtivo revelaram-se menos importante, o que é compreensível, pois os produtos da panificação, apesar de sua grade diversificação, são facilmente adaptáveis aos equipamentos industriais já existentes, não exigindo do empresário grandes investimentos, bem como a facilidade de obtenção de matéria-prima, pois a base de todos os panificados é a farinha de trigo. Também o baixo custo do produto não se torna relevante pois o importante é a satisfação do cliente e a rentabilidade alcançada, como frisou um dos panificadores entrevistado.

- 10) Predomina na organização uma cultura de uso efetivo do sistema de informações contábeis ou as decisões baseiam-se mais na experiência (intuição ou *feeling*) dos administradores?

Tabela 27 – Base para tomada de decisão: informação contábil ou experiência?

Item	Respostas
Predomina o uso da informação contábil	10
Predomina a intuição/experiência dos administradores	5
TOTAL DE EMPRESAS PESQUISADAS	15

Embora a pesquisa tenha apresentado que o empresário panificador toma suas decisões gerenciais fundamentado no uso da informação contábil, na prática, esta apenas demonstra o reconhecimento do gestor da importância da informação de custo por produtos para tomada de decisão, pois o que se percebeu nas entrevistas é o uso efetivo da intuição e experiência, tendo em vista que os panificadores demonstraram pouca confiança nos dados contábeis, considerando-os deficientes em termos de qualidade, variedade ou tempestividade.

Neste contexto evidenciado pela pesquisa, percebe-se que o empresário panificador não tem acompanhado em termos de organização gerencial as exigências requeridas pelas

transformações ocorridas no setor. Pois, pouco capitalizados, resistentes às mudanças e pouco profissionalizados, mantendo-se em uma estrutura tradicional, fazendo com que as empresas continuem a ser gerenciadas pela unidade familiar detentora da maior parte do seu patrimônio, que pelos princípios da administração moderna, não se compatibilizam com uma atividade voltada para um mercado tão competitivo quanto o da panificação.

A visão gerencial aplicada pela maioria das empresas modernas, segundo Arantes (1999, p. 60), é aquela em que a empresa, além de estar preocupada em usar os recursos produtivamente, está também procurando permanentemente criar recursos. Assim, antes que obtenha e use os recursos, a empresa verifica se realmente necessita do recurso, avalia por que precisa e se as quantidades estão bem dimensionadas e, ainda, se o momento em que vai precisar deles está adequadamente programado. Somente depois disso é que toma decisões sobre os requisitos de qualidade, sobre as fontes de fornecimento, sobre as alternativas de investimentos e, ainda, compreendendo que os recursos são escassos e finitos, prioriza o seu uso para as coisas mais importantes.

Adicionalmente, como conclusão deste capítulo, pode-se observar que as empresas modernas têm voltado sua produção para uma maior diversificação de produtos, além de procurar adaptar-se às exigências dos consumidores e às mutações do mercado, características percebidas nas empresas de panificação pesquisadas. Adiciona-se, a isso, a preocupação permanente pela alta qualidade, que em muitos casos tem se tornado o elemento diferenciador entre as organizações, especialmente pelo poder que confere ao produto em impressionar ou não os interessados, fazê-los sentir maior ou menor atração por um bem e despertar seu desejo de consumo ou de rejeição ao mesmo. A busca dessa melhoria de eficiência tem sido a obsessão das organizações. No contexto atual, caracterizado também pela competitividade, as empresas não podem ficar alheias a essa prática, pois correm sérios riscos de serem absorvidas pelos concorrentes, tornando-se cada vez mais vulneráveis.

Por outro lado, o consumidor passou a valorizar certos detalhes e está disposto a pagar mais por eles, mas é preciso que as diferenças sejam notadas e aceitas por ele. O investimento em aspectos que não sejam visíveis ou valorizados pelos clientes pode constituir em aumento de custos, sem o correspondente benefício para a empresa.

Por essa ótica, pode-se perceber que o empresário panificador não tem primado pela análise minuciosa de seus custos, através do desmembramento do produto, estudando suas partes constituintes, para que possa refletir a realidade dos custos e benefícios. Desta forma, apresentam maiores chances de consignar preços superiores aos seus produtos que os dos concorrentes, devido à ausência de ferramental que permita avaliar, gerencialmente, quanto custa e para que serve cada atividade relacionada à gestão integral de cada produto. Entende-se que com ferramental dessa ordem, fica mais fácil tomar uma posição de defesa, frente aos fornecedores e grandes concorrentes atuantes no mercado, resultando, dentre outras coisas, no aumento de valor agregado para o setor.

No próximo capítulo, apresenta-se a teoria da gestão de custo existentes na literatura atual e, no capítulo seguinte, tem-se um estudo de caso com o objetivo de comparar o método identificado nesta pesquisa com os demais métodos, analisando, comparativamente, o impacto dos mesmos na evidenciação do resultado por produto, de modo a identificar um ferramental que permita uma melhor tomada de decisão.

CAPITULO 5

TEORIA DA GESTÃO DE CUSTOS

5.1 Caracterização da Contabilidade Gerencial no contexto científico.

5.1.1 O conceito de Contabilidade Gerencial.

A Contabilidade voltada ao respaldo dos gestores internos à empresa denomina-se Contabilidade Gerencial. Esta é entendida pela maioria dos estudiosos como um conjunto de atividades que objetivam fornecer informações econômico-financeiras aos administradores das empresas no auxílio de suas funções gerenciais, além de se destinar a uma melhor utilização dos recursos econômicos da organização, através de um adequado controle dos insumos efetuados por um sistema de informações gerencial. Iudícibus (1998, p.24) caracteriza a Contabilidade Gerencial como sendo:

Um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis, já conhecidos e tratados na Contabilidade Financeira, na Contabilidade de Custos, na Análise Financeira e de Balanços, etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhes mais analítico e numa forma de apresentação e classificação diferenciada de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

A ressalva ao conceito acima restringe-se ao fato de limitar as informações fornecidas pela contabilidade gerencial a medidas financeiras, enquanto, hoje, as “medidas não financeiras ou operacionais” são amplamente difundidas e utilizadas como instrumento de controle e mensuração de desempenhos.

5.1.2 Contabilidade Financeira, Contabilidade gerencial e Contabilidade de Custos

Para melhor discutir, cabe fazer três distinções acerca das expressões Contabilidade Financeira, Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Custos:

- A primeira com relação aos objetivos e usuários, onde se deve distinguir a Contabilidade Financeira da Contabilidade Gerencial;
- A segunda com relação à abrangência, onde a Contabilidade de Custos chega a se confundir com a própria Contabilidade Gerencial; e

- A terceira com relação ao nível de evolução, representada pela separação entre Contabilidade Tradicional e Contabilidade Moderna.

5.1.2.1 Contabilidade Financeira versus Contabilidade Gerencial

A contabilidade, em grande parte dos livros didáticos, tem sido conceituada como: “a ciência que estuda e pratica as funções de registro e controle dos fatos que alteram o patrimônio, com vistas à mensuração dos resultados e da situação econômico-financeira das entidades, prestando informações úteis à tomada de decisões de usuários internos e externos” (MARION, 1996, p. 26).

No que se refere à primeira parte do conceito – o “registro e controle dos fatos” parece não restar dúvidas de que as inovações tecnológicas e a disseminação da informática incumbiram-se de torná-la digna de menor preocupação.

Com relação à segunda parte da definição – “mensuração de resultados e da situação econômica” como apoio às decisões – cabe diferenciar os usuários externos dos internos.

Entende-se por usuários externos aqueles para quem as demonstrações contábeis são elaboradas tendo em vista, na maioria das vezes, exigências de caráter normativo. Os usuários internos, por seu turno, correspondem às pessoas que tomam decisões dentro das entidades, gerentes e proprietários, aos quais algumas informações geradas conforme certos ditames são de pouca valia.

Assim, tem-se como principais usuários externos:

- Governo - para quem as informações devem ser produzidas de acordo com os regulamentos fiscais relativos a tributos federais, estaduais ou municipais;
- Os acionistas preferenciais - a quem interessa a divulgação do dividendo por ação, calculado de acordo com as determinações das leis comerciais (no Brasil, a principal delas é a Lei 6.404/76), com as determinações dos organismos reguladores do mercado financeiro – Banco Central e Comissão de Valores

Mobiliários – e com as Normas de Contabilidade Expedidas pelas autoridades competentes como os conselhos e os institutos de Contabilidade; e;

- As instituições de crédito financeiro e os fornecedores da entidade - cujo interesse são os índices de liquidez e endividamento, também calculados de acordo com as normas supracitadas.

Como principais usuários internos pode-se citar:

- Os administradores, que, caso não sejam os proprietários do capital, têm na informação contábil um parâmetro para medir sua eficácia e eficiência na obtenção de resultados financeiros positivos e assim justificar sua posição à frente da entidade; e
- Os proprietários do capital, a quem o produto contábil deve informar o retorno sobre o investimento efetuado, se a riqueza está sendo maximizada a longo prazo e quais as perspectivas de longevidade do empreendimento.

De acordo com o usuário a quem se destina e o tipo de informação desejada, a Ciência Contábil, divide-se em dois segmentos:

- a Contabilidade Financeira, que dá ênfase aos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos e representa a primeira geração, que se firmou como ciência, com métodos, técnicas e normas próprias, cujas informações são utilizadas principalmente pelos usuários externos, em larga escala, até os dias de hoje;
- a Contabilidade Gerencial cujo foco é municiar os usuários internos com informações e instrumentos de análise e controle necessários ao processo decisório, com uma visão desvinculada dos princípios, normas e convenções contábeis, e representa o ponto central deste trabalho, que serão abordadas oportunamente.

Padoveze (1997, p. 27) advoga que só se pode falar em metodologias próprias ao se referir à Contabilidade Financeira, à Contabilidade de Custos e à Administração Financeira, pois cada uma tem seu campo de aplicação bem definido. Assim sendo, sob o prisma doutrinário, a Contabilidade Gerencial não possuiria uma teoria unificada, já que a maior parte dos temas desta disciplina provém de outras amplamente definidas, notadamente as acima citadas. Uma vez que, no âmbito didático, essas disciplinas são ensinadas isoladamente, de forma estanque, a Contabilidade Gerencial seria apenas a disciplina que agregaria as outras três.

Todavia, Padoveze (1997, p. 26) admite a separação entre Contabilidade Gerencial e Financeira, no que se refere aos objetivos e propósitos de uma e de outra – embora ressalte a existência de muitas similaridades e áreas de sobreposição entre os métodos de ambas – quando afirma: “a contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores – isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pelo controle de suas operações. A contabilidade gerencial pode ser contrastada com a contabilidade financeira, que é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão de fora da organização”.

Iudícibus (1995, p. 21-22), por seu turno, também admite essa distinção entre a Contabilidade Financeira e a Gerencial, embora pondere sobre a dificuldade de se determinar um “ponto de ruptura” entre esses dois ramos.

5.1.2.2 Contabilidade Gerencial Versus Contabilidade de Custos

Consta-se, na literatura sobre o assunto, a existência de algumas acepções divergentes que vêm sendo empregadas para as expressões “contabilidade de custos” e “contabilidade gerencial”, causando mesmo certa confusão com relação à delimitação entre os termos. Em alguns casos, são utilizadas como sinônimos; em outros, a segunda estaria inserida na primeira; em outros, ainda, a contabilidade gerencial é também chamada de “contabilidade empresarial” e assim por diante (IUDÍCIBUS, 1995, p. 21).

Na visão de Martins (2003, p. 21-22), por exemplo, para quem a Contabilidade de custos evoluiu para o conceito de Contabilidade Gerencial, a preocupação primeira dos Contadores, Auditores e Fiscais foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de

resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração. Por essa não-utilização de todo o seu potencial no campo gerencial, deixou a Contabilidade de Custos de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo. Acrescentando ainda que, devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas, passou a Contabilidade de custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial.

É importante ser lembrado que essa nova visão por parte dos usuários de Custos não data de mais de algumas décadas, e, por essa razão, ainda há muito a ser desenvolvido. É também importante ser constatado que as regras e os princípios geralmente aceitos na contabilidade de Custos foram criados e mantidos com a finalidade básica de avaliação de estoques e não para fornecimento de dados à administração. Por essa razão, são necessárias certas adaptações quando se deseja desenvolver bem esse seu outro potencial; potencial esse que, na grade maioria das empresas, é mais importante do que aquele motivo que fez aparecer a própria Contabilidade de Custos (MARTINS, 2003, p. 21).

Ainda segundo Martins (2003, p. 21-22), nesse seu novo campo a contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

No que tange à decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção, etc (MATINS, 2003, p. 22).

Com o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa. Isto ocorre pois, devido à alta competição existente, as empresas já não podem mais definir seus preços apenas de acordo

com os custos incorridos, e sim, também, com base nos preços praticados no mercado em que atuam.

A contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais.

No entanto, estas suas novas missões não compreendem o todo da Contabilidade Gerencial; está é mais ampla, porém suas bases são esses aspectos comentados da Contabilidade de Custos (MARTINS, 2003, p. 22).

5.1.2.3 Contabilidade de Custos Tradicional versus Contabilidade de Custos Moderna.

Outra dicotomia presente na literatura sobre Contabilidade de Custos, refere-se ao surgimento de novos temas com ela relacionados que lhe vieram conferir outra vez um papel relevante para a administração.

Ferrara *apud* Cogan (1999, p. 15-16) apresenta uma distribuição entre as duas épocas, denominando de *Custeio Tradicional* a fase da Contabilidade de Custos que, por sua vez, subdivide-se em dois momentos.

- o “primeiro paradigma”, também chamado de *Contabilidade Tradicional de Custos*, envolvendo os conceitos do custeio por absorção baseada em volume, que teve início” com a Revolução Industrial e perdurou até os anos quarenta;
- o “segundo paradigma”, em que prevaleceram as análises baseadas no estudo da margem de contribuição e da relação custo-volume-lucro, iniciado nos anos quarenta com extensão até os anos oitenta.

A outra fase está dividida em outros dois paradigmas:

- a era do custeio baseado em atividades, com início no final dos anos oitenta e extensão pelos anos noventa, chamada de “terceiro paradigma”;
- quarto paradigma que surgiu nos anos noventa representado pelo custeio meta- a era dos custos voltados para o mercado em vez de voltados para a

engenharia – e a predominância de técnicas como análise de valor, custeio Kaizen e o custeio do ciclo da vida.

Padoveze (1998, p. 128), por seu turno, identifica duas fases bem distintas na história da evolução da Contabilidade de Custos, denominadas por ele de *Abordagem Tradicional e Abordagem Moderna*. O divisor de águas entre essas fases seriam as contundentes críticas à contabilidade de custos tradicional, veiculadas pelo livro *Relevance Lost*, de autoria de Robert S. Kaplan e Thomas H. Johnson, em 1987. Tais críticas se referem à inadequação dos tradicionais modelos de análises de custos frente às profundas mudanças sofridas pelas estruturas de custos das empresas e às necessidades de informações de nível cada vez mais detalhados suscitadas pelos gestores para suas decisões.

Este também parece ser o pensamento de Corbett (1996, p. 08), ao intitular de *Perda de Relevância*, o trecho da sua obra em que assume a existência entre duas fases bem definidas na Contabilidade de Custos: “A contabilidade gerencial precisa evoluir, se adaptar aos novos tempos. Ela precisa recuperar o tempo perdido”. No mesmo trecho, cita o ABC – Activity Based Costing (custeio baseado em atividades) e a Toc – Teory of Constrains (Teoria das Restrições) como metodologia de substituição da “contabilidade gerencial”, em clara alusão a uma nova época da Contabilidade de Custo.

Partindo do pressuposto de que as empresas estão inseridas num ambiente sistêmico e dinâmico com o qual interagem, no próximo tópico abordaremos os sistemas, métodos e formas de custeio, os quais também interagem visando gerar informações voltadas para satisfazer os públicos interno e externos.

5.2 Sistemas, Métodos e Formas de Custeio

Para Horngren (1978, p. 21-22) a Contabilidade de Custos procura atender a três objetivos distintos. O primeiro, a geração de relatórios úteis para o planejamento e controle de operações rotineiras; o segundo, a emissão de relatórios que apoiem a tomada de decisões não-rotineiras e a formulação de planos e políticas de ação; o terceiro, o custeio de produtos para a avaliação de estoques e a determinação de lucros.

Assim, a contabilidade de Custo se caracteriza por apresentar funções semelhantes a um centro processador de informações destinado aos diferentes níveis gerenciais da organização.

As fontes dos dados monetários e físicos (internos e externos) serão os chamados subsistemas de apoio, tais como: de materiais, de recursos humanos, de contabilidade, de patrimônio, de planejamento, de produção, de *marketing*. O centro processador (a Contabilidade de Custos) acumula, organiza, analisa e interpreta esses dados, mediante a utilização de um sistema de custos, concebido e estabelecido com a capacidade de produzir informações adequadas às necessidades gerenciais da organização no tocante à determinação de resultado, à avaliação de patrimônio, ao controle das operações, ao planejamento de produção, à tomada de decisões e à gestão de recursos.

A definição das necessidades gerenciais apresentadas pelos diferentes níveis hierárquicos e os principais usuários das informações, bem como das características do produto e da tecnologia de produção empregadas servirão de base para a escolha, seleção e combinação dos sistemas, métodos e formas de custeio a serem utilizados na organização.

5.3 Métodos de Custeio

Os métodos de apropriação dos custos tratam das diferentes formas de distribuir os custos da organização aos produtos e serviços resultantes das suas atividades. A atribuição de valores monetários aos elementos que compõem o custo e a determinação da intensidade de sua participação no custo dos produtos são afetadas pelos critérios de apropriação adotados.

O método indica os caminhos para se valorizar estoques, atribuindo valores aos mesmos. Partindo dessa idéia central, os Métodos de Custeio são alternativas para valorização de produtos em processo e produtos acabados, para apuração de resultado. Portanto, os métodos consideram os aspectos da variabilidade de gastos (custo e despesas), relativamente ao volume de atividade da empresa.

O Método de Custeio está atrelado à mensuração do custo dos produtos, constituindo-se em fundamento da Contabilidade de Custos. De acordo com Padoveze (1997, p.233), é o processo de identificar o custo unitário de um produto, partindo dos custos diretos e indiretos.

Os métodos de custeio da produção voltam-se para a alocação e a apropriação correta dos custos causados pela produção de bens e serviços.

Os Métodos de Custeio mais utilizados pelas empresas estrangeiras são o Custeio Pleno e por Absorção, (VARTANIAN, 2000, p. 2). Santos (1995, p.152) entende que o Método de Custeio é o critério utilizado pela empresa, para apropriar os custos dos fatores de produção às entidades-objeto de acumulação de custos, definidas pelo sistema de acumulação de custos. Sinteticamente, é um conjunto estruturado de meios, possibilitando obtenção de informações para o controle, avaliação, organização e análise de sistema empresarial, mediante a apropriação dos custos aos produtos. Trata-se, portanto, de um conjunto de procedimentos que tem como produto o valor dos recursos consumidos por um processo ou por uma atividade, os quais levam em consideração as quantidades consumidas de cada recurso e as quantidades geradas em cada produto, considerando determinado período de tempo e em um dado momento. O autor conclui resumindo que, um método de custeio indica o procedimento necessário para a mensuração dos custos ou ainda como deve ser feito o custeamento dos produtos.

A literatura mundial sobre Contabilidade de Custos reconhece e qualifica os métodos de custeio convencionais como Métodos Tradicionais, considerando suas possibilidades maiores de eficiência e eficácia na tomada de decisão. Tal caracterização visa a diferenciá-los de um novo enfoque, baseado em atividades, o Custeio Baseado em Atividades (ABC). A primeira aparição dos métodos de custeio se deu em 1880, época em que engenheiros mecânicos americanos, preocupavam-se em aumentar a eficiência dos processos de manufatura (VARTANIAN, 2000, p. 12). Os métodos de custeio mais conhecidos e estudados, tratados neste trabalho, são:

- Método de Custeio Pleno (Integral ou RKW)
- Método de Custeio por Absorção
- Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC)¹
- Método de Custeio Variável/Direto²

¹ Esclareça-se que o método ABC não é considerado pela literatura atual como tradicional. Porém, tendo em vista o objetivo geral deste trabalho, será abordado na sequência deste capítulo.

5.3.1 Principais Métodos de Custeio Tradicionais

Em recente pesquisa bibliográfica sobre os principais métodos de custeio, Vartanian (2000, p. 6) chegou à conclusão de que os mais utilizados mundialmente nas empresas e reconhecidos como tradicionais são: a) Custeio Pleno; b) Custeio por Absorção; c) Custeio Direto; d) Custeio Variável.

Os métodos de Custeio Pleno, Absorção e Direto, apesar de possuírem critérios distintos de distribuição de custos indiretos aos produtos que estão sendo elaborados, têm uma característica comum: todos eles utilizam como base de apropriação de custos indiretos o volume de produção. Essa característica faz com que sejam reconhecidos como métodos de custeio baseados no volume (VBC). O método de Custeio variável é o único, dentre os tradicionais que não rateia custos indiretos de produção, visto que somente associa aos produtos os custos variáveis. Dessa forma, os custos indiretos de produção são desmembrados em fixos e variáveis, indo a parte fixa diretamente para o resultado do período (FROSSART, 2003, p.107).

Inúmeras críticas permearam a Contabilidade de Custos no tocante à utilização dos métodos de Custeio Tradicionais e o aparecimento de técnicas contemporâneas e de novas ferramentas de gerência que marcaram o divisor entre as fases das abordagens tradicionais e contemporâneas da Contabilidade de Custos (ERNST & YOUNG SOTEC *Apud* FROSSARD, 2003, p. 107).

5.3.2 Método de Custeio Pleno

De acordo com Vartanian (2000, p. 24), o Custeio Pleno, conhecido também como Custeio Integral, pode ter tido sua primeira aparição por volta de 1880, ao ser utilizado em antigas empresas que produziam sob encomenda. O método foi desenvolvido por engenheiros mecânicos, um desses engenheiros era Alexander Hamilton Church, que estava preocupado em aperfeiçoar a eficiência dos processos de manufatura. Os produtos elaborados eram acompanhados por uma Ordem de Produção (OP), em que os gastos eram apropriados aos produtos quando do seu processamento e o preço era calculado adicionando-se uma margem

² Com relação ao método variável/Direto, na literatura atual, para alguns autores, existe divergência de definição entre o custeio variável e o custeio direto, conforme esclarecido no item 4.3.5 deste trabalho.

de lucro ao montante dos gastos apresentados em cada Ordem. Esta maneira de determinar o preço é conhecida hoje como “*MARK-UP*” (índice multiplicador ou divisor que, aplicado ao custo do produto, fornece o preço de venda).

Martins (2003, p. 220), ao descrever o método, o qual denomina de RKW, que representa as iniciais de um antigo instituto alemão de pesquisas aziendais (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), diz que o mesmo teria surgido na Alemanha, consistindo na apropriação dos custos de produção e de todas as outras despesas da empresa, até mesmo as financeiras, aos objetos de custeio. Dessa maneira, as alocações dos custos são feitas aos diversos departamentos da empresa para depois ir-se procedendo às várias séries de rateio de forma que, ao final, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos. O autor lembra que, utilizando-se essa forma de ratear, pode-se chegar ao valor de “*produzir e vender*”, isto é, o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita. Para se chegar ao preço de venda bastaria adicionar, a esse custo, o lucro desejado.

Vartanian (2000, p. 24) esclarece que as aplicações do método de Custeio Pleno são primordialmente gerenciais; logo, não é utilizado pela Contabilidade Financeira para fins de avaliação de estoques, porém, constatou amplamente o seu uso para decisões relativas a preços. O autor, após uma pesquisa bibliográfica exaustiva, evidenciou que para fins de apuração de resultado por produto, linhas e precificação, as despesas e até o lucro são alocados aos produtos vendidos. Quanto à avaliação de estoques, o Custeio Pleno utiliza-se do mesmo procedimento que o Custeio por Absorção, segregando e alocando as despesas como gastos do período.

O Custeio Pleno foi utilizado com grande destaque, segundo a pesquisa de Vartanian (2000, p. 24), no monitoramento de eficiência de processos fabris e de produtos e na rentabilidade dos mesmos. Johnson e Kaplan (1991, p. 58), ao descreverem sobre a obtenção do lucro líquido do período, por meio da aplicação do Custeio Pleno, dizem que é possível, desde que se relacione os resultados globais da empresa com os resultados individuais de todos os produtos vendidos. Dessa forma, a soma da diferença entre a receita de todos os produtos vendidos no período e seus custos plenos seria igual ao Lucro Líquido obtido no período. Embora não seja permissível o uso do método no âmbito da Contabilidade Financeira, visto carrear despesas às unidades de produto, pode ser considerado um método de apoio às decisões gerenciais, pois se adotados critérios adequados para o rateio de custos e

despesas da receita, bastando adicionar o percentual desejado de lucro para se chegar ao preço final de venda do produto. Entretanto, quanto a essa possibilidade, observa-se que geralmente o preço de venda é muito mais uma determinação do mercado e uma decorrência da lei de oferta e procura. Neste contexto, o método pode ser utilizado para verificar a viabilidade de se trabalhar com determinado produto ou mesmo para verificar o lucro real na venda de cada produto.

O Custeio Pleno consiste em apropriar aos produtos vendidos todos os custos e despesas variáveis e fixas, ou seja, todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos de custeio (produtos/serviços). As unidades vendidas contêm parcelas de custos dos materiais diretos, mão-de-obra direta, custos indiretos de fabricação, despesas de vendas, distribuição, administrativas, gerais e financeiras.

Vartanian (2000, p. 26) aponta como principal vantagem do método de custeio pleno o fato de serem levados em conta todos os gastos ocorridos em uma organização, sem exceções. Isto resulta numa informação de custos unitários completa e conservadora. Diz-se conservadora porque nesta opção de informação de custos teríamos o maior valor possível gasto por unidade. Poder-se-ia inclusive, chamar esta informação de custo pleno como o pior custo possível, por consubstanciar-se no maior valor calculado de custos unitários quando comparado aos números provindos de outros métodos de custeio.

O autor argumenta ainda que tal informação de custos plenos pode ser bastante tranquilizadora para um gestor que, ao comparar o preço de venda que vem praticando para um produto específico, com o custo pleno apurado para este mesmo produto, percebe que o preço de venda está cobrindo o seu “pior custo”.

Todavia, são encontradas na literatura sobre Contabilidade de Custos afirmações de que os custos fixos, por não variarem com o volume de produção ou vendas podem ser irrelevantes para a finalidade da tomada de decisões (GUERREIRO *Apud* FROSSART, 2003, p. 111).

Backer e Jacobsen (1973, p. 216) discorrem, no que tange à utilização dos custos plenos nas decisões de determinação de preços de venda, sobre quatro grandes limitações:

Primeiro, ele não leva em consideração a elasticidade da procura. Admitidamente, a procura não pode ser calculada prontamente, mas um sistema de preços que depende inteiramente dos custos dificilmente pode ser realista para a maioria dos negócios. É provável que a maioria das empresas que declaram usar o método dos custos plenos faça, na realidade, ajustamentos nos seus cálculos de preços, para levar em conta as condições do mercado.

Segundo, ele deixa de levar em conta a concorrência. Uma empresa não pode operar no vácuo. Ela não deve presumir que suas funções estejam necessariamente sendo desempenhadas com eficiência máxima e que se pode fazer abstração dos preços mais baixos dos concorrentes. Isto resultaria na perpetuação das ineficiências existentes e na sua incorporação à estrutura dos preços da empresa. Ao contrário, uma empresa deve esforçar-se, constantemente, para reduzir os seus custos, de maneira que seus preços sejam iguais aos da concorrência ou menores, sem deixar de proporcionar um lucro satisfatório.

Terceiro, o método do custo pleno não distingue entre os custos fixos e os variáveis. Uma empresa que adota este método tenderia a rejeitar as encomendas que não cubram, pelo menos, os custos totais do produto. Entretanto, a aceitação de uma tal encomenda poderia, em realidade, resultar em lucros acrescidos, bastando que fossem cobertos, no mínimo, os custos adicionais decorrentes da encomenda.

Quarto, no método do custo pleno, aplica-se aos custos dos produtos uma percentagem uniforme, como provisão para os lucros. Isto deixa de reconhecer que nem todos os produtos podem auferir lucros a uma mesma taxa.

Vartanian e Nascimento (2000, p. 8) analisando as limitações apontadas por Backer e Jacobsen, percebem que em relação à primeira delas, os próprios autores acabam propondo-lhe uma resposta, ao indicarem o comportamento que se imagina realmente deva ocorrer nas empresas que usam o referido método para estabelecer preços, ou seja, proceder a “ajustamentos nos seus cálculos de preços, para levar em conta as condições do mercado”.

Com respeito à segunda limitação apontada, concordam com os autores evidenciados de que uma empresa não pode menosprezar seus concorrentes de forma alguma e, tampouco, acreditar que, uma vez calculado o custo pleno de seus produtos, este seja o seu melhor custo, tradução de desempenho com eficiência máxima. Aliás, quando se fala de eficiência de

produtos e serviços individualmente, parece mais apropriada a adoção de um sistema de custeio padrão, paralelamente ao acompanhamento dos custos e dos preços de venda dos concorrentes.

Já com relação à terceira limitação, esta real limitação do método de custeio pleno para análise do tipo aceitar ou não uma determinada encomenda, é efetivamente melhor tratada sob o método de custeio variável.

Também na quarta limitação concordam com os autores, desde que os gestores da empresa estejam realmente adotando um percentual único de lucro para todos os produtos e serviços, sem levar em conta, entre outras coisas, os aspectos mercadológicos desses produtos ou serviços.

Martins (2003, p. 220) lembra que, para fixação do preço de venda, precisaríamos primeiramente não só ficar a base de distribuição dos custos, despesas e lucro, como também prefixar o volume de cada produto, caso contrário não seria possível o cálculo. Mas o volume de produção e venda de cada produto vai depender do preço. Entra-se, assim, numa espécie de *looping*, do qual só se consegue sair arbitrando-se ou estimando-se o volume.

O mesmo autor continua dizendo que se essa fórmula pode até ser usada numa economia de decisão totalmente centralizada, ou em situação de monopólio ou oligopólio, dificilmente consegue-se ter sucesso numa economia de mercado, mesmo que parcialmente controlada pelo governo. Afinal de contas, dentro do que se conhece numa economia de mercado (mesmo com restrições), os preços são muito mais decorrência dos mecanismos e forças da oferta e da procura. O mercado é o grande responsável pela fixação dos preços, e não os custos de obtenção dos produtos. É muito mais provável que uma empresa analise seus custos e suas despesas para verificar se é viável trabalhar com um produto, cujo preço o mercado influencia marcadamente ou mesmo fixa, do que ela determinar o preço em função daqueles custos ou despesas.

Para a vasta maioria dos críticos do método de custeio pleno, a principal limitação está na arbitrariedade dos critérios de rateio dos gastos indiretos.

Na conclusão de sua pesquisa, Vartanian (2000, p. 188) observa que as críticas feitas ao Custeio Pleno e ao Absorção não deveriam ser dirigidas aos métodos em si, e sim aos seus implementadores e usuários, quando fazem mau uso de sua utilização, principalmente quando adotam critérios de rateio grosseiramente simplificados. O autor finaliza, certificando que havendo um esforço sério e rigoroso, capaz de refletir a realidade físico-operacional da empresa, e as informações providas dos métodos de custeio escolhidos, pode alcançar alto nível de acurácia, atingindo o objetivo desejado.

5.3.3 Método de Custeio por Absorção

O Método de Custeio por Absorção teria surgido da necessidade da Contabilidade de Custos em valorar os produtos elaborados pelas empresas, tanto em vista a imposição legal na adoção de uma forma voltada para a avaliação de estoques e de resultados, que respeitasse os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, ou então, os Princípios Fundamentais de Contabilidade, denominação atualmente em vigor no Brasil, conforme a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, nº 750, de 20 de dezembro de 1993, e a de nº 774 de 16 de dezembro de 1994. Tais princípios são respeitados quando a empresa adota o Custeio por Absorção de forma consistente no tempo. Vale ressaltar que no âmbito da Contabilidade Financeira, os dispositivos legais que consagram o uso do método, encontram-se na Lei 6.404, de 15/12/1976, no art. 183 II e no art. 187 II; pelo Decreto Lei nº 1598, de 26/12/1977, art. 13 e 14; pelo Regulamento do Imposto de Renda, de 1999 – Decreto nº 3000/99, art. 294 e Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 06/79 (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações). Quanto à obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, Martins (2000, p. 41) faz a seguinte observação: “A metodologia aplicada no Custeio por Absorção está intimamente ligada à obediência aos princípios Contábeis Geralmente Aceitos. Sua criação decorreu da necessidade da Contabilidade Financeira confrontar, da melhor maneira possível, as receitas provenientes das vendas de produtos e serviços com os gastos realizados no esforço de torná-los disponíveis aos clientes ou consumidores”.

O Custeio por Absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, isto é, todo o esforço de fabricação medido em termos de custos é absorvido pela produção, sejam estes fixos, variáveis, diretos ou indiretos. É importante considerar o fato de que este método apropria aos produtos somente os custos de produção, não

apropriando as despesas. A distinção entre custos e despesas é relevante nesse tipo de custeio, porque os custos absorvidos pela produção ficarão ativados nos estoques e as despesas relativas à administração da empresa, comercialização do produto e os gastos financeiros decorrentes de empréstimos, serão levados diretamente para o resultado do período. Os gastos fabris, cuja produção não se destina à venda, são tratados como despesas do período ou ficam ativados no imobilizado, conforme sua natureza. É caso específico da aquisição de instalações e equipamentos, os quais serão utilizados na elaboração de produtos e serviços.

Caracterizando o método do custeio por Absorção, pode detectar que todos os custos de fabricação são levados aos objetos de custeio, de forma a possibilitar a separação correta entre os custos e as despesas, estas decorrentes da manutenção das atividades administrativas e comerciais e aqueles decorrentes do esforço da elaboração e acabamento do produto ou serviço. O conhecimento científico e técnico do Contador de Custos é imprescindível, na medida em que é exigido dele, além da correta segregação dos custos e despesas, a perfeita alocação dos custos diretos e indiretos aos produtos fabricados. Os gastos que não fazem parte do processo de produção são entendidos como despesas, isto é, são aqueles que visam à geração de receita ou otimização do resultado e são levados diretamente à Demonstração de Resultado do período em que ocorrem (VARTANIAN, 2000, p. 51).

O conceito de Métodos de Custeio por Absorção encontrado nos livros pesquisados que tratam da Contabilidade de Custos, segundo Padoveze (1997, p. 234): “É o método tradicional de custeamento, onde, para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os gastos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critérios de distribuição”.

Para Martins (2003, p. 37): “Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos aos esforços de produção são distribuídos para os produtos e serviços feitos.”

O autor complementa a análise dizendo que o custeio por Absorção não é totalmente lógico e, muitas vezes, pode falhar como instrumento gerencial. O autor entende que não existe razão lógica para se ratear os custos fixos aos produtos elaborados, pois eles

caracterizam custos da capacidade instalada, não afetando diretamente a produção. Por conseguinte, isto pode levar o gestor a conclusões falsas e decisões erradas. Ao criticar sua utilização para fins gerenciais, o autor faz o seguinte comentário: “... 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. A Auditoria Externa tem-no como básico. Apesar de não ser totalmente lógico e de muitas vezes falhar como instrumento gerencial...”.

Outros autores, igualmente, fazem forte crítica ao custeio por absorção, por este estabelecer critérios subjetivos de rateio dos custos fixos aos produtos, Paton e Littleton *Apud* Nascimento (1980, p. 58) afirmam que a elaboração de custos é baseada em presunções e, em muitos casos, métodos de apropriação altamente arbitrários são usados, e concluem dizendo que: “É muito grave não querer levar a sério os resultados dos processos usuais de apuração interna de custos”.

Outro crítico mordaz e contundente é Crowningshield *apud* Nascimento (1980, p. 58), que, após analisar o método, conclui dizendo: “Nenhum contador de custos que conheça profundamente os problemas envolvidos no Custeio por Absorção, poderá olhar para os recém completos papéis de trabalho e, com ar de completa satisfação, afirmar: este é o custo”.

No custeio por absorção os custos incorridos num período só irão integralmente para o Resultado desse mesmo período caso toda a produção elaborada seja vendida, não havendo, portanto, estoques finais. Já as despesas – de Administração, de Vendas, Financeira etc. – sempre são debitadas aos Resultado do período em que são incorridas.

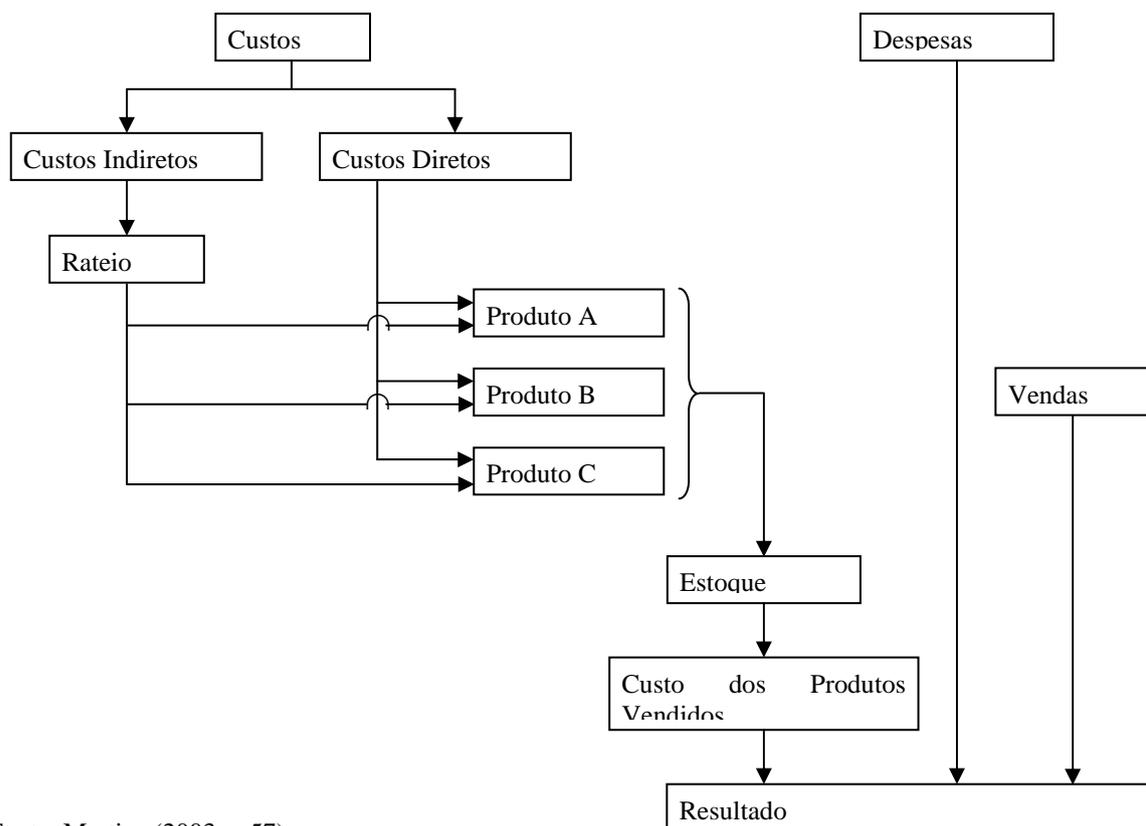
Para Martins (2003, p. 57) a forma de contabilização desse procedimento pode ser variada. Existem desde os critérios mais simples, sem departamentalização, até os mais complexos, com departamentalização. Quando se utiliza o custeio por Absorção, no critério mais simples, deve-se atentar para três pontos básicos que deverão ser atendidos, no sentido de que a Contabilidade de Custos possa exercer seu papel informal. Estes pontos em questão compreendem:

- a) a identificação e a separação de custos e despesas;

- b) a apropriação dos custos diretos de fabricação aos produtos ou serviços; e
- c) a apropriação mediante rateio dos custos indiretos de fabricação aos produtos ou serviços.

A apropriação dos custos pelo método de Custeio por Absorção simples (sem departamentalização) pode ser visualizada na figura 01, identificando os estágios pelos quais são distribuídos os custos:

Figura 01 – Fluxo do sistema tradicional – Sem departamentalização.



Fonte: Martins (2003, p.57)

Martins (2003, p. 57-61) apresenta a seqüência em que os gastos são segregados em custos e despesas. Os custos são classificados em diretos e indiretos. Esses custos são apropriados aos produtos e, as despesas, pelo regime de competência, são levados à Demonstração de Resultado do Período. Os estoques de produtos em elaboração e produtos acabados recebem a carga dos custos diretos e indiretos. No momento da venda, os custos

relativos aos produtos negociados são considerados despesas e confrontados com a receita correspondente, possibilitando quantificar o lucro obtido. O estoque de produtos não acabados é avaliado pela equivalência de produção. Os estoques de produtos acabados e produtos em elaboração são denominados investimentos, posto que gerarão benefícios futuros. Os custos, por conseguinte são transitórios, ocorrendo apenas durante o processo de produção.

Utilizando-se de exemplo numérico, adaptado de Martins (2003, p. 88) de uma empresa de confecção que produz três tipos de produtos: camisetas, vestidos e calças; podemos visualizar a formação do custo de produção, apuração do valor do CPV (Custo dos Produtos Vendidos) e a Demonstração do Resultado, com base neste critério simples (sem departamentalização). Os dados do exemplo encontram-se na Tabela 28.

Tabela 28 –Dados para aplicação do método de custeio por absorção sem departamentalização.

Produtos	volume de produção	
Camisetas	18.000,00	
Vestidos	4.200,00	
Calças	13.000,00	
Produtos	Preço de venda	
Camisetas	R\$	10,00
Vestidos	R\$	22,00
Calças	R\$	16,00
Custos indiretos		
Aluguel	R\$	24.000,00
Energia Elétrica	R\$	42.000,00
Salário indireto	R\$	60.000,00
Depreciação	R\$	32.000,00
Material de consumo	R\$	12.000,00
Seguros	R\$	20.000,00
Total	R\$	190.000,00
Despesas		
Administrativas	R\$	50.000,00
com vendas	R\$	43.000,00
Comissões (5% das vendas)	R\$	24.020,00
Total	R\$	117.020,00

Fonte: Martins (2003, p. 8)

Pelo esquema básico de Martins (2003, p. 57), após a separação dos gastos em custos e despesas, serão apropriados os custos diretos diretamente aos produtos conforme Tabela 29.

Tabela 29 – Custos Direto

Custos Direto por Unidade						
	Camisetas		Vestidos		Calças	
Tecidos	R\$	3,00	R\$	4,00	R\$	3,00
Aviamentos	R\$	0,25	R\$	0,75	R\$	0,50
Mão de Obra	R\$	0,50	R\$	1,00	R\$	0,75
Total	R\$	3,75	R\$	5,75	R\$	4,25

Fonte: Martins (2003, p.88)

Os custos indiretos são alocados aos centros de custos ou imputados aos mesmos através de vários critérios de rateio como, por exemplo, quantidade produzida, horas ou valor de mão-de-obra direta, valor da produção, área ocupada, potência ou horas de máquinas, etc.

A empresa exemplo possui somente dois departamentos de produção: “Corte e Costura” e “Acabamento”; o tempo utilizado por produto nestes departamentos se encontram na Tabela 30.

Tabela 30 – Tempo despendido na produção

Tempo despendido na produção					
	corte e costura		acabamento		
	Unitário	total	Unitário	total	
Camisetas	0,30 h	5.400 h	0,15 h	2.700 h	
Vestidos	0,70 h	2.940 h	0,60 h	2.520 h	
Calças	0,80 h	10.400h	0,30 h	3.900 h	
Total		18.740 h		9.120 h	27.860

Fonte: Martins (2003, p.88)

Para atribuímos os Custos Indiretos de Produção aos produtos, utilizaremos como base de rateio o tempo despendido na produção. Assim, obtemos como taxa de aplicação dos custos indiretos de produção \$6,8198, sendo o resultado do valor total dos custos indiretos \$190.000 dividido pelo tempo total da produção 27.860.

Os custos indiretos aplicados ficam conforme Tabela 31.

Tabela 31 – Aplicação dos custos indiretos aos produtos

Aplicação dos custos indiretos aos produtos				
Camisetas	0,30 + 0,15	0,45 h	0,45 X 6,8198	3,07
Vestidos	0,70 + 0,60	1,30 h	1,30 X 6,8198	8,87
Calças	0,80 + 0,30	1,10 h	1,10 X 6,8198	7,50

Fonte: Martins (2003, p.88)

Após apropriado os custos indiretos a cada produto podemos elaborar a seguinte Tabela 32 como Tabela resumo:

Tabela 32 – Tabela resumo sem departamentalização.

Quadro resumo			
	Camisetas	Vestidos	Calças
Custos direto	R\$ 3,75	R\$ 5,75	R\$ 4,25
Custos indireto	R\$ 3,07	R\$ 8,87	R\$ 7,50
Total	R\$ 6,82	R\$ 14,62	R\$ 11,75
Preço de venda	R\$ 10,00	R\$ 22,00	R\$ 16,00
Lucro Bruto Unitário	R\$ 3,18	R\$ 7,38	R\$ 4,25
Margem %	32%	34%	27%
Ordem de lucratividade	2º	1º	3º

Fonte: Martins (2003,p.88)

Conforme pode-se observar, o produto com maior margem bruta unitária é o vestido tanto em valor absoluto (\$7,38) quanto em termos relativos (34%). As camisas possuem o segundo maior lucro bruto tanto em valores absolutos, quanto em termos percentuais. Veja que neste caso as calças figuram em último lugar, tanto no valor do lucro quanto na margem.

Pelos ensinamentos de Martins (2003, p. 57-90) custeamos os produtos utilizando o Método de Custeio por Absorção pelo critério simples, sem a utilização da Departamentalização, baseando-se somente no tempo despendido na produção. Com base nos dados podemos elaborar a Tabela 33, Demonstração do Resultado do Exercício, levando-se em consideração que toda produção do mês tenha sido vendida.

Tabela 33- Demonstração do Resultado do Exercício sem departamentalização

Demonstração do resultado sem departamentalização				
	Camisetas	Vestidos	Calças	Total
Vendas (ex. 18.000 x 10)	180.000,00	92.400,00	208.000,00	480.400,00
Custos dos Produtos vendidos	122.740,49	61.386,18	152.773,33	336.900,00
Custos diretos	67.500,00	24.150,00	55.250,00	146.900,00
Custos indireto	R\$55.240,49	R\$37.236,18	R\$97.523,33	190.000,00
Lucro Bruto	R\$57.259,51	R\$ 31.013,82	R\$55.226,67	143.500,00
Despesas Administrativas				50.000,00
Despesas com vendas				67.020,00
Lucro antes do IR				26.480,00

Fonte: Martins (2003, p.88)

Atkinson et. al. (2000, p. 296) refere-se a este critério como método de alocação direta: “O método de alocação direta é um método simples que aloca os custos dos departamentos de serviços diretamente aos departamentos de produção e ignora a possibilidade de que algumas das atividades de um departamento de serviço possa beneficiar outros departamentos de serviços, além dos departamentos de produção.”

Maher (2001, p. 279) refere-se a este critério como critério da taxa global para toda planta e afirma que quando o rateio global, mais simples, é utilizado não há necessidade de que os custos dos departamentos de serviços sejam rateados aos departamentos de produção. Isso, evidentemente, simplifica os cálculos; contudo, a eliminação desse rateio pode trazer efeitos de comportamento negativo para a companhia. Ratear os custos dos departamentos de serviços aos departamentos de produção permite que a administração atribua responsabilidades pelos custos dos serviços ao pessoal dos departamentos de produção, que necessitaram dos serviços.

O autor afirma ainda que as taxas departamentais fornecem mais detalhadas medidas de custos e mais precisos custos de produtos, em comparação com uma taxa global – particularmente se os departamentos desempenharem atividades muito diferentes. Por exemplo, se um departamento for intensivo em mão-de-obra e outro for muito automatizado, faz pouco sentido utilizar uma taxa única para os dois departamentos, baseada em horas-máquinas ou em horas de mão-de-obra direta. Os custos dos produtos serão mais precisos se a base de rateio do departamento intensivo em mão-de-obra direta for horas de mão-de-obra direta, e a do automatizado, horas-máquinas.

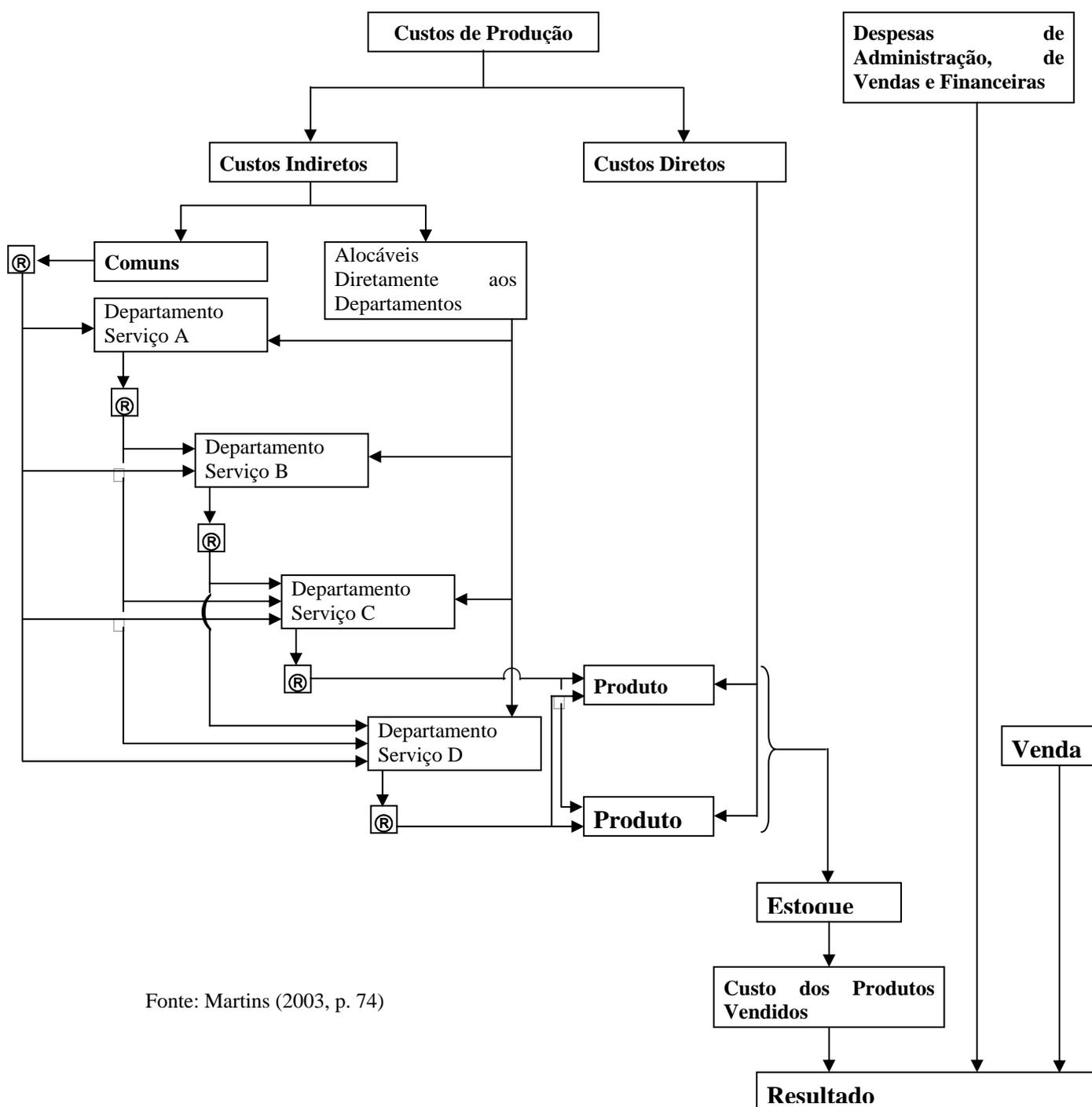
Martins (2003, p. 73) aborda a forma de apropriação dos custos dos produtos com departamentalização como sendo o esquema básico completo e que deve-se atentar para seis pontos básicos que deverão ser atendidos. Estes pontos em questão compreendem:

- a) a identificação e a separação de custos e despesas;
- b) a apropriação dos custos diretos de fabricação aos produtos ou serviços;
- c) a apropriação dos custos indiretos que pertencem, visivelmente, aos Departamentos, agrupando, à parte, os comuns;
- d) rateio dos custos Indiretos comuns aos diversos Departamentos, quer de Produção, quer de Serviços;

- e) escolha da seqüência de rateio dos Custos acumulados nos Departamentos de Serviços e sua distribuição aos demais Departamentos;
- f) atribuição dos Custos Indiretos que agora só estão nos Departamentos de Produção aos produtos, segundo critérios fixados;

A apropriação dos custos pelo método de Custeio por Absorção com departamentalização pode ser visualizada na figura 02, identificando os estágios pelos quais são distribuídos os custos:

Figura 02- Fluxo do sistema tradicional – Com departamentalização



Utilizando-se do nosso exemplo numérico para custear os produtos pelo Método do custeio por Absorção com departamentalização, vamos, primeiramente, lembrar que os departamentos de produção são “Corte e Costura” e “Acabamento” e que os departamentos de serviços serão “Compras”, “Almoxarifado” e “Administração da Produção”.

Ressalte-se que, para fins unicamente didáticos, a estrutura utilizada neste modelo foi “enxugada”, não apresentando departamentos, tais como Manutenção, Criação e Modelagem etc., Para simplificar o entendimento dos novos conceitos.

Para Martins (2003, p. 65) departamento é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas. Diz-se unidade mínima administrativa porque sempre há um responsável para cada Departamento ou, pelo menos, deveria haver.

Com base no exemplo numérico e seguindo o esquema básico completo citado por Martins (2003, p. 74), separamos custos das despesas conforme Tabela 28, apropriamos os custos diretos diretamente aos produtos conforme Tabela 29 e conforme Tabela 34, apropriamos os custos indiretos aos departamentos e rateamos os custos acumulados nos departamentos de serviços aos departamentos de produção.

Tabela 34- Rateio dos custos indiretos aos departamentos.

Discriminação	Total	Centro de Apoio		Centro de Produção		
		Compras	Almoxarifado	Adm. Da Produção	Corte e Costura	Acabamento
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Aluguel	24.000,00	4.200,00	4.600,00	4.200,00	6.000,00	5.000,00
Energia Elétrica	42.000,00	6.500,00	5.500,00	5.000,00	14.000,00	11.000,00
Salário Pes.	25.000,00	3.900,00	3.350,00	5.250,00	7.000,00	5.500,00
salario indireto	60.000,00	8.900,00	6.750,00	11.950,00	19.000,00	13.400,00
MO- indireta	35.000,00	5.000,00	3.400,00	6.700,00	12.000,00	7.900,00
Depreciação	32.000,00	4.000,00	4.500,00	4.900,00	9.500,00	9.100,00
Material de Consumo	12.000,00	2.000,00	1.000,00	1.800,00	4.200,00	3.000,00
Seguros	20.000,00	2.400,00	6.000,00	2.000,00	4.900,00	4.700,00
Subtotal 1	190.000,00	28.000,00	28.350,00	29.850,00	57.600,00	46.200,00
Rateio Compras			6.000,00	5.000,00	9.500,00	7.500,00
Subtotal 2			34.350,00	34.850,00	67.100,00	53.700,00
Rateio Almoxarifado				8.000,00	11.950,00	14.400,00
Subtotal 3				42.850,00	79.050,00	68.100,00
Rateio da Adm. Da Prod.					23.950,00	18.900,00
Total Dep. Prod.					103.000,00	87.000,00
Nº horas Produtivas					18.734 h	9.126 h
Custo por Hora					5,4980	9,5332

Fonte: Martins (2003, p.91)

Martins (2003, p. 80) argumenta que depois que os custos indiretos já estiverem totalmente atribuídos aos departamentos e precisarmos então passar a ratear os existentes nos de Serviços, já não poderemos normalmente atribuir custo por custo. Não seria muito praticável pegarmos os vários itens que compõem o Custo Indireto total do Almojarifado e começarmos a ratear um por um: Supervisão, materiais indiretos, depreciações, seguros etc. Quando atribuímos Custos de um Departamento para outros, baseamo-nos em algum critério e fazemos a alocação a partir do bolo todo. Para esse rateio, é necessário verificar então quais são as bases mais adequadas.

O mesmo vai acontecer quando da apropriação dos Custos dos Departamentos de Produção para os produtos. Iudícibus (1998, p. 125) ensina que os custos são alocados dos centros de custos para os produtos, através de uma base de volume, ou seja, também de acordo com critérios de rateio, os quais podem ser o volume, horas de mão-de-obra, horas máquinas, quantidade ou valor da matéria-prima, etc.

Com base no custo por hora de cada departamento de produção, apuramos o custo indireto de produção a ser aplicado em cada unidade de produto, para o nosso exemplo, conforme Tabela 35.

Tabela 35 – Custos indiretos unitários

PRODUTO	corte e costura			acabamento			TOTAL
	Tempo unitário	Custo por hora	Custo Unit. Indireto	Tempo unitário	Custo por hora	Custo Unit. Indireto	
Camisetas	0,30 h	5,4980	1,6494	0,15 h	9,5332	1,4300	3,08
Vestidos	0,70 h	5,4980	3,8486	0,60 h	9,5332	5,7199	9,57
Calças	0,80 h	5,4980	4,3984	0,30 h	9,5332	2,8600	7,26

Fonte: Martins (2003, p. 92)

Podemos agora elaborar a Tabela 36, Tabela resumo dos produtos segundo o método de Absorção com Departamentalização:

Tabela 36- Tabela resumo com Departamentalização

Quadro resumo com Departamentalização			
	Camisetas	Vestidos	Calças
Custos direto	R\$ 3,75	R\$ 5,75	R\$ 4,25
Custos indireto	R\$ 3,08	R\$ 9,57	R\$ 7,26
Total	R\$ 6,83	R\$ 15,32	R\$ 11,51
Preço de venda	R\$ 10,00	R\$ 22,00	R\$ 16,00
Lucro Bruto Unitário	R\$ 3,17	R\$ 6,68	R\$ 4,49
Margem %	32%	30%	28%
Ordem de lucratividade	1º	2º	3º

Fonte: Martins (2003, p. 92)

Conforme pode-se observar, com o método de apropriação por departamentalização, diferentemente do sem departamentalização, o produto com maior margem bruta unitária continua sendo o vestido, agora com valor absoluto de \$6,68, porém sua margem bruta em termos percentuais, não é a mais alta, passando agora para o segundo lugar, sendo as camisetas o melhor produto em termos de margem de lucro.

Com base nos dados podemos elaborar da Tabela 37, Demonstração do Resultado do Exercício, levando-se em consideração que toda produção do mês tenha sido vendida.

Tabela 37-Demonstração do Resultado com departamentalização

Demonstração do resultado com departamentalização						
	Camisetas		Vestidos		Calças	Total
Vendas (ex. 18.000 x 10)	180.000,00		92.400,00		208.000,00	480.400,00
Custos dos Produtos vendidos	122.928,98		64.337,86		149.608,95	336.900,00
Custos diretos	67.500,00		24.150,00		55.250,00	146.900,00
Custos indireto	R\$	55.428,98	R\$	40.187,86	R\$ 94.358,95	190.000,00
Lucro Bruto	R\$	57.071,02	R\$	28.062,14	R\$ 58.391,05	143.500,00
Despesas Administrativas						50.000,00
Despesas com vendas						67.020,00
Lucro antes do IR						26.480,00

Fonte: Martins (2003, p. 92)

Podemos fazer uma comparação, conforme Tabela 36, entre os valores dos Custos Indiretos alocados a cada produto sem a Departamentalização (uso de uma única taxa horária para todos) com a Departamentalização (uma taxa para cada departamento), usando os dados das Tabelas 32 e 33.

Tabela 38- Comparação dos custos indiretos.

PRODUTO	Custos indiretos		Diferença	
	Sem departamentalização	Com departamentalização	Em \$	Em %
Camisetas	3,07	3,08	(0,01)	0,34%
Vestidos	8,87	9,57	(0,70)	7,93%
Calças	7,50	7,26	0,24	-3,24%

Fonte: Martins (2003, p.65)

Conforme ensina Martins (2003, p. 65), atentando para a coluna “Diferença”, verificamos o grau de distorção existente entre as duas formas, e, apesar de quaisquer arbitrariedades ocorridas na forma de apropriação por hora de cada departamento, é claro que

na alocação com base na departamentalização estarão sendo cometidas menos injustiças e diminuídas as chances de erros maiores.

Segundo o mesmo autor (2003, p. 89), toda essa forma de distribuição contém maior ou menor grau de subjetividade, portanto a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações. A identificação dos custos indiretos alocados aos centros de custos realizada no primeiro estágio é geralmente bastante acurada, visto que os gastos são lançados diretamente nos centros de custos que os geraram. Entretanto, quando a alocação depender de um critério de rateio, caso verificado na transferência de gastos de um centro de custo serviços para centros de custos produtivos, pode-se ter séria distorção da rentabilidade. Já o segundo estágio, pode apresentar distorção considerável, pois a alocação dos centros de custos para os produtos é realizada baseando-se novamente em critérios de rateio, estimativa, previsão de comportamento de custos, etc. Neste procedimento, os resultados podem ser bastante diferentes, em função dos critérios adotados, tanto no primeiro como no segundo estágios.

Por esses motivos, o método de custeio por Absorção não é o mais recomendado para a informação gerencial de custos unitários por produto, pois segundo Maher (2001, p. 232) os custos comuns a dois ou mais objetos provavelmente serão rateados aos objetos de forma mais ou menos arbitrária. Essa arbitrariedade tem levado alguns críticos do rateio de custos a argumentar que ele pode levar à apresentação de informações enganadoras e, conseqüentemente, a tomada de decisões pobres.

Porém, segundo o mesmo autor (2001, p. 279) a escolha do método de rateio depende de uma decisão de custo-benefício, pois a escolha de uma taxa global para toda a planta, mais simples, ou de taxas departamentais, mais complexas, ou ainda do Custeio Baseado em Atividades- ainda mais complexo, e que discutiremos a seguir – exige que a administração faça uma análise de custo benefício. A escolha de métodos mais complexos exige mais tempo e competência dos empregados, para coletar e processar as informações. Esses custos da informação adicional podem justificar-se, se dela decorrerem melhores decisões.

5.3.4 Custeio Baseado em Atividades (Activity-Based Costing)

Segundo Martins (2003, p. 87), o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (Activity-Based Costing) é uma metodologia de custeio que procura reduzir

sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, conforme mostradas nos itens anteriores, quando da alocação de custos com base nos Métodos Tradicionais de Custeio.

Com 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 termos relativos, comparativamente aos custos diretos. Outro fenômeno importante a exigir melhor alocação dos custos indiretos é a grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta que vem ocorrendo nos últimos tempos, principalmente em alguns setores industriais.

Atkinson et. al.(2000, p. 51-53) afirma que durante o último quarto do século XX, o ambiente competitivo, tanto para as em empresas de serviços como para as empresas industriais, tornou-se mais desafiante e exigente. Conseqüentemente, as empresas atuais demandam por informações gerenciais contábeis diferentes e melhores. Afirma ainda que os sistemas tradicionais de custos que as empresas industriais têm usado por décadas para mensurar seus produtos estavam agora, entretanto, fornecendo informações altamente distorcidas. Esses sistemas falharam ao não atribuírem , acuradamente, os custos elevados e crescentes de seus recursos indiretos e de apoio exigidos para desenhar, produzir, negociar, vender e entregar produtos e serviços. Os erros introduzidos pelos sistemas de custeio, que nem de longe refletiam os aspectos econômicos das operações atuais, forma os causadores de tomadas de decisões incorretas por parte de gerentes, projetistas e operadores.

Tachizawa et al. e Arantes *apud* Frossart (2003, p. 141), analisam que nos anos 80 as mudanças nas organizações eram um fator de sucesso empresarial. Nos anos 90 as mudanças passaram a ser uma questão de sobrevivência e no início do novo século exigem da empresa a absorção de novas estratégias de mercado, a inclusão de novos produtos e a flexibilidade de suas linhas de produção. Essas mudanças podem se relacionar à expansão ou retração do volume de operações, diversificação de produtos ou de mercados, dispersão ou concentração das operações. Procurando adaptar-se aos novos objetivos, as empresas viram-se obrigadas a introduzir novas ferramentas que refletissem tais mudanças nos seus sistemas de informações e melhorassem o processo decisório. Surgiram então, novas técnicas, como o Custeio Baseado em Atividades.

As críticas aos métodos tradicionais de custeio, não foram poucas nas últimas décadas. Em relação a Custos foram contundentes, as críticas veiculadas pelo livro “*Relevance Lost*” de Kaplan & Johnson, em 1987, que acabaram por reforçar a idéia da utilização inadequada dos tradicionais modelos de análises de custos, frete às profundas mudanças sofridas pelas estruturas de custos e a necessidade de informações de nível cada vez mais detalhados, exigida pelos gestores na tomada de decisões. No ambiente antigo predominavam os enfoques tradicionais de custeio, e no atual, a predominância é marcada por visões que buscam assessorar a empresa, tendo em conta as novas maneiras de fazer negócio, de produzir, ganhar mercados, etc. Corbett (1997, p. 23), ao intitular um trecho de sua obra de “*Perda de Relevância*”, faz clara alusão ao início de uma nova época da Contabilidade Gerencial: “*a Contabilidade Gerencial precisa evoluir, adaptar-se aos novos tempos*”.

Maher (2001, p. 280-296) afirma que se os administradores querem que seus produtos sejam competitivos, é bom que eles conheçam (1) as atividades realizadas para fabricar os produtos ou prestar os serviços e (2) os custos dessas atividades. Para reduzir o custo de um produto, os administradores provavelmente terão que alterar as atividades que o produto consome. Raramente é suficiente que o administrador simplesmente diga “quero que todo mundo reduza custos em 10%, para que a redução seja obtida. É muito mais provável que os administradores, o pessoal de produção e de marketing, os contadores, e os engenheiros, ente outros, examinem profundamente as atividades que os produtos consomem, para chegar a como retrabalhar as atividades, para que os produtos possam ser fabricados mais eficientemente.

O mesmo autor ressaltando a importância do Custeio Baseado em Atividade indica os seguintes pontos:

- Diferentes métodos de rateio de custos implicam diferentes estimativas de quanto custa fabricar um produto.
- O custeio baseado em atividades fornece medidas mais detalhadas de custos do que os métodos de rateio global ou departamental.
- O custeio baseado em atividades pode ajudar as pessoas de marketing, porque fornece números de custos mais precisos, que podem ser utilizados em decisões de estabelecimento de preços e de eliminação de produtos.

- O custeio baseado em atividades também pode ajudar as pessoas de produção, porque fornece melhores informações a respeito de quanto cada atividade custa. Na realidade, ele ajuda a identificar os direcionadores de custos - isto é, as atividades que causam custos - que anteriormente não eram conhecidos. Para administrar custos, os gerentes de produção aprendem a gerenciar os direcionadores de custos.
- O custeio baseado em atividades fornece mais informações a respeito de custos dos produtos, mas exige maior volume de trabalho de registro de dados. Os administradores têm que decidir se os benefícios relacionados com melhores decisões, que o custeio baseado em atividades traz, justificam seus custos adicionais, em comparação com os métodos de rateio global ou departamental.
- A instalação do custeio baseado em atividades exige trabalho de equipe entre as pessoas de contabilidade, produção, marketing e alta administração da companhia, entre outras.

Maher (2001, p. 282) afirma ainda que o custeio baseado em atividades envolve quatro passos:

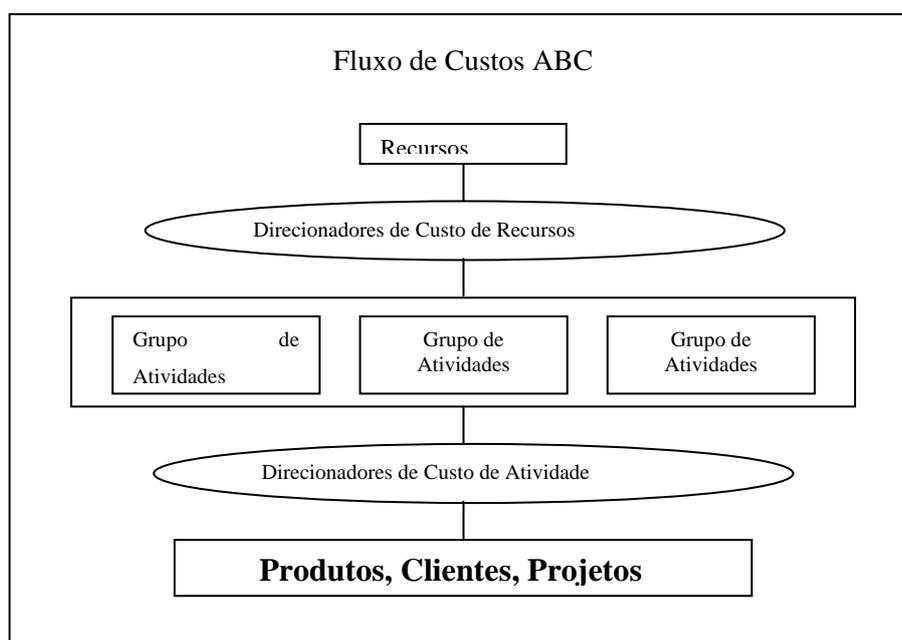
1. Identifique as atividades (compra de materiais, por exemplo) que consomem recursos, e atribua custos a elas.
2. Identifique o(s) direcionador(es) de custos de cada atividade. Um direcionador de custos causa, “direciona”, os custos de uma atividade. O direcionador de custos da compra de materiais, por exemplo, pode ser a quantidade de pedidos.
3. Calcule uma taxa por unidade do direcionador de custos ou por transação. Cada atividade pode ter mais de uma taxa.
4. Atribua custos aos produtos, multiplicando a taxa do direcionador pelo volume do direcionador consumido pelo produto. Por exemplo, o custo por pedido vezes à quantidade de pedidos exigida pelo produto A durante dezembro mede o custo da atividade de compras consumido pelo produto A durante dezembro.

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) procura em enfoque diferente, ou seja, a locação dos custos não se faz pelo volume produzido como nos métodos tradicionais, e sim pelas atividades desenvolvidas na empresa, as quais consomem os recursos e são consumidas pelos produtos/serviços ou por outros objetos de custeio. Nakagawa (1994, p. 36), assim se refere em relação ao ABC: “Assume-se como pressupostos que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. As atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades”.

Dessa observação extrai-se que os produtos surgem como decorrência das atividades, consideradas necessários para fabricá-los, comercializa-los e, ainda, para atender às necessidades, expectativas e anseios dos clientes. O Custeio Baseado em Atividades é descrito por Nakagawa (1994, p. 40), como uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que impactam o consumo de recursos de uma empresa.

O método tem sido bastante estudado nos últimos anos, por autores como Brimson (1996), Kaplan & Cooper (19989), Perez Jr et al. (1999), Cogan (2000), Viceconti & Neves (2001), Bornia (2002), em função de proporcionar maior eficácia à gestão através da utilização do custeamento das atividades. Estudiosos já haviam evidenciado o tema, mas não obtiveram repercussões principalmente devido às dificuldades de se mensurar as atividades, representando hoje tarefa mais fácil, devido aos recentes desenvolvimentos de *hardware e software*. Com a sua difusão e desenvolvimento, muitos debates surgiam questionando se ele é método, sistema ou forma de custeio. Método de custeio correspondem às alternativas para valoração de estoque e evidenciar resultados e o ABC é, sem dúvida, uma dessas alternativas, Martins (2003, p. 87-88) além de confirmar este entendimento, acrescenta ainda que a utilidade do Custeio Baseado em Atividades não se limita ao custeio de produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão estratégica de custos.

A apropriação dos custos pelo método de Custeio Baseado em Atividades pode ser visualizada na figura 03, identificando os estágios pelos quais são distribuídos os custos:



Fonte: NAKAGAWA, 1994, P.68

Voltando ao exemplo numérico, adaptado de Martins (2003, p. 88) de uma empresa de confecção que produz três tipos de produtos: camisetas, vestidos e calças; podemos visualizar a formação do custo de produção, apuração do valor do CPV (Custo dos Produtos Vendidos) e a Demonstração do Resultado, com base no Custeio Baseado em Atividades.

Seguindo os passos indicado por Maher (2001, p. 282) em que o primeiro passo é a identificação das atividades que consomem recursos, e que a elas devem ser atribuído custos.

Uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-realcionadas (MATINS, 2003, p. 93).

Como foi visto no item anterior no Custeio por Absorção com departamentalização, num departamento são executadas atividades homogêneas. Assim, o primeiro passo, para o custeio ABC, é identificar as atividades relevantes dentro de cada departamento. Neste ponto, pode ocorrer de a empresa já possuir uma estrutura contábil que faça a apropriação de custos por Centro de Custos, por Centro de Trabalho, por Centro e Atividades etc., o que irá possibilitar adaptações importantes.

No exemplo numérico deste trabalho, conforme Tabela 39, admitiu-se que foram identificadas as seguintes atividades relevantes:

Tabela 39- Detalhamento das atividades relevantes e seus respectivos custos

Detalhamento das atividades relevantes e seus respectivos custos		
Departamentos	Atividades	Custos
Compras	Comprar materiais	16.000,00
	Desenvolver fornecedores	12.000,00
Almoxarifado	receber material	12.350,00
	Movimentar material	16.000,00
Adm. Da Produção	Progamar produção	16.000,00
	Controlar produção	13.850,00
Corte e Costura	Cortar	29.000,00
	Costurar	28.600,00
Acabamento	Acabar	14.000,00
	Despachar produtos	32.200,00
TOTAL DOS CUSTOS INDIRETOS		190.000,00

Segundo Martins (2003, P. 94-95) o custo de uma atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la. Deve incluir salários com os respectivos encargos sociais, materiais, depreciação, energia, uso de instalações etc.

Muitas vezes, é possível agrupar vários itens de custos em um só para refletir a natureza do gasto pelo seu total, como por exemplo:

- Salários + encargos + benefícios = custo de remuneração
- Aluguel + imposto predial + água + luz = custo de uso das instalações
- Telefone + fax + correio = custo de comunicações
- Passagens + locomoção + refeições = custo das viagens

Outras vezes, pode ser recomendável desmembrar uma conta em várias subcontas para melhor evidenciar os recursos utilizados por diversas atividades. A conta de Mão-de-obra Indireta, por exemplo, pode ter que ser aberta para separar as quantias gastas nas diferentes finalidades.

A primeira fonte de dados para custear as atividades é o razão geral da empresa. Geralmente, é necessário, também, solicitar estudos da área de engenharia e realizar entrevistas com os responsáveis pelos departamentos ou processos e até com quem executa a atividade.

Dependendo do grau de precisão que se deseje, as atividades podem ser divididas em tarefas e estas em operações. Já um conjunto de atividades homogêneas desempenhadas com a finalidade de atingir um fim específico constitui uma função, a qual, normalmente, é desempenhada por um departamento.

A atribuição de custos às atividades deve ser feita da forma mais criteriosa possível, de acordo com a seguinte ordem de prioridade: 1) alocação direta; 2) rastreamento; e 3) rateio.

A alocação direta se faz quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades. Pode ocorrer com salários, depreciação, viagens, material de consumo etc.

O rastreamento é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Essa relação é expressa através de direcionadores de custos de primeiro estágio, também conhecidos como direcionadores de custos de recursos (isto é: de recursos para as atividades). Alguns exemplos desses direcionadores são: nº de empregadores, área ocupada, tempo de mão de obra (hora-homem), tempo de máquina (hora-máquina), quantidade de kwh e estimativa do responsável pela área etc.

O rateio é realizado apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento; porém deve-se ter em mente que, para fins gerenciais, rateios arbitrários não devem ser feitos.

Assim, neste primeiro passo o ABC faz o “rastreamento” das atividades mais relevantes, supostamente as que consomem a maior parte dos recursos da empresa. Esse “rastreamento” tem o significado de identificar, classificar e mensurar a maneira como as atividades consomem recursos.

Segundo Bornia (1995), esta fase é semelhante à observada no sistema de custeio tradicional por Centros de Custos, rateando-se os itens de custo para as atividades através de bases de rateio, de forma a se chegar a um custo por atividade. Martins (2003, p. 95) afirma que quando o objetivo principal do ABC é custear produtos, um bom sistema “tradicional” de custos, ou seja, bem departamentalizado e com boa separação dos centros de custos, já pode atender, adequadamente, a esta etapa: identificação e atribuição de custos às atividades relevantes. Afirma ainda que é possível, até, não haver diferenças significativas entre o ABC e o sistema tradicional até este ponto. Entretanto, a grande diferença, o que fará distinguir o Custeio Baseado em atividades do tradicional, são as etapas finais.

Assim, para custear as atividades identificadas no exemplo numérico deste trabalho, alocamos a elas parte de cada custo indireto dos departamentos, utilizando-nos dos “direcionadores” de custos de recursos, como por exemplo: para o Aluguel, a área utilizada pelo pessoal e equipamentos necessários para executar as tarefas que compõem a atividade; para a energia elétrica, supondo que cada departamento possui um medidor de energia elétrica, o valor alocado a eles é do consumo efetivo. Os departamentos de “Corte e Costura” e “Acabamento” permitem um rastreamento com base nas horas-máquinas utilizadas por

produto, através da segregação do tempo de corte e do tempo de costura; para o material de consumo, permite a alocação direta às atividades através das requisições de material.

Omitimos os cálculos da alocação de custos às atividades por acharmos desnecessários neste ponto, uma vez que a forma de cálculo é semelhante à utilizada no item anterior sobre a alocação dos custos com departamentalização.

Diversas críticas são feitas ao ABC no sentido de que este método de custeio não elimina a figura do rateio dos custos.

Catelli e Guerreiro (1994, p. 327) são da opinião de que o ABC não agrega praticamente nenhuma inovação conceitual na teoria de sistema de custo. A crítica central desses autores é que, embora o ABC tenha apresentado algumas modificações em nível de procedimentos analíticos e sofisticadas denominações para os antigos “centros de custos” e critérios de rateio” da contabilidade de custo tradicional, continua dentro da mesma linha conceitual do *full cost* (custeio baseado em volume) e, conseqüentemente, continua a apresentar todas as deficiências gerenciais inerentes a essa filosofia de custeio.

Maher (2001, p. 280) sobre esta questão afirma:

Algumas pessoas argumentam que o custeio baseado em atividades é simplesmente uma extensão do rateio departamental. Da mesma forma como o rateio departamental é mais detalhado do que o rateio global, o custeio por atividades é mais detalhado do que o rateio departamental – dizem.

Os proponentes do custeio baseado em atividades, entretanto, argumentam que ele não é simplesmente uma extensão do custeio departamental, e sim que ele representa uma forma inteiramente nova de administrar, mediante foco nas atividades. As pessoas administram atividade, e não custos – dizem os proponentes do método. O custeio baseado em atividades focaliza a atenção nas coisas que realmente são importantes - as atividades, - que custam dinheiro e que devem ser realizadas do modo mais eficiente possível, ou mesmo, alteradas.

Martins (2003, p. 97-98) indicando a importância do rastreamento do custeio baseado em atividade frente ao rateio da departamentalização faz uma distinção entre “rateio” e rastreamento:

Os critérios de rateio não necessariamente indicam a verdadeira relação dos custos com o produto ou atividade, o que acaba por gerar grandes distorções, como acontece com o método de Custeio por Absorção, com ou sem departamentalização.

Já o rastreamento procura analisar a verdadeira relação entre o custo e a atividade através do direcionador de recursos. Ou seja, procura identificar o que é que efetivamente gerou o custo de maneira racional e analítica de forma a dirimir as possíveis distorções.

Poder-se-ia dizer que há semelhança entre os critérios de rateio e os direcionadores de recursos, pois ambos indicam a relação do custo com o departamento ou atividade. A grande diferença entre eles é que o segundo indica uma relação mais verdadeira, obtida através de estudos e pesquisas, e não são resultados de mera arbitrariedade e subjetivismo.

Uma vez concluído o primeiro passo, identificação das atividades e a elas atribuído custos, fazendo o rastreamento das atividades mais relevantes, supostamente as que consomem a maior parte dos recursos da empresas, seguimos o segundo passo indicado por Maher: Identifique o(s) direcionador(es) de custos de cada atividade. Um direcionador de custos causa, “direciona”, os custos de uma atividade. O direcionador de custos da compra de materiais, por exemplo, pode ser a quantidade de pedidos.

Direcionador de custo é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos.

Para efeito de custeio de produtos, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos “consomem” (Utilizam) as atividades. Assim, o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos.

Martins (2003, p. 95) afirma que a grande diferença, o que distingue o ABC do sistema tradicional, é a maneira como ele atribui os custos aos produtos e que o grande desafio, a espinha dorsal, a verdadeira “arte” do ABC está na escolha dos direcionadores de custos.

O mesmo autor afirma ainda a importância de se distinguir dois tipos de direcionadores: os de primeiro estágio, também chamados de direcionadores de custos de recursos, e os de segundo estágio, chamados de direcionadores de custos de atividades. O primeiro identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades. O segundo identifica a maneira como os produtos “consomem” atividades e serve para custear produtos (ou outros custeios), ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos. Por

exemplo, o número de inspeções feitas nas diferentes linhas de Produto define a proporção em que atividade inspecionar Produção foi consumida pelos Produtos.

Para o exemplo numérico deste trabalho, faz-se necessário o levantamento da qualidade e quantidade de ocorrência dos direcionadores de atividades por período e por produto. Os direcionadores que foram escolhidos para levar o custo das atividades para os produtos demonstram a “melhor” relação entre atividades e produtos, conforme Quadro 02.

Quadro 02 –Levantamento dos Direcionadores de Atividades

Levantamento dos Direcionadores de Atividades		
Departamentos	Atividades	Direcionadores
Compras	Comprar materiais	nº de pedidos
	Desenvolver fornecedores	nº de fornecedores
Almoxarifado	receber material	nº de recebimentos
	Movimentar material	nº de requisições
Adm. Da Produção	Programar produção	nº de produtos
	Controlar produção	nº de lotes
Corte e Costura	Cortar	tempo de corte
	Costurar	tempo de costura
Acabamento	Acabar	tempo de acabamento
	Despachar produtos	tempo de despacho

Fonte: Martins (2003. P. 99)

Observando o quadro acima verifica-se que a atividade Comprar materiais, admitindo-se que os pedidos são homogêneos, o direcionador a ser utilizado é o número de pedidos de compra de material. Há casos em que os pedidos têm características muito diferentes uns dos outros, requerendo esforços diferentes para a realização da atividade de comprar. Nestes casos, haveria que se procurar outra medida de atividade, tal como o tempo gasto por pedido, já que o “número de pedidos” não representaria o esforço requerido.

Para a escolha de cada direcionador de custo das atividades foram observados critérios que realmente identifiquem a relação com o volume e com complexidade do processo de produção. Maher (2001, P. 284) indica três critérios para a escolha dos direcionadores:

- Relação causal. Escolha um direcionador de custos que cause o custo. Esse é o ideal.

- Benefícios recebidos. Escolha um direcionador de custos que atribua custos com base nos benefícios recebidos. Por exemplo, se o departamento de Física de uma universidade beneficiar-se mais do supercomputador da universidade do que o Departamento de história, a universidade deveria escolher um direcionador de custos que refletisse essa diferença – a quantidade de professores e/ou alunos que utilizam o supercomputador, por exemplo.
- Razoabilidade. Alguns custos não podem ser ligados aos produtos com base em causalidade ou em benefícios recebidos; nesse caso, os custos são distribuídos com base em “justiça” ou razoabilidade.

Estando os direcionadores escolhidos, passamos ao terceiro passo que é: calcule uma taxa por unidade do direcionador de custos ou por transação. Cada atividade pode ter mais de uma taxa. Na Tabela 40, apresentamos a quantidade de direcionadores para cada produto.

Tabela 40 – Direcionador de Custo das Atividades

Direcionador de Custos das Atividades				
Direcionadores	Produtos			Total
	Camisetas	vestidos	calças	
Nº pedidos/compra	150	400	200	750
Nº de fornecedores	2	6	3	11
Nº de recebimentos	150	400	200	750
Nº de requisições	400	1.500	800	2.700
Nº de produtos	1	1	1	3
Nº de lotes	10	40	20	70
Horas utilizadas p/cortar	2.160	882	2.600	5.642
Horas utilizadas p/costurar	3.240	2.058	7.800	13.092
Horas utilizadas p/acabar	2700	2.520	3.900	9.126
Horas utilizadas p/despachar	25	50	25	100

Fonte: Martins (2003, p. 100)

Com base na quantidade de cada direcionador podemos calcular o custo unitário de cada Direcionador, ou seja, o custo da atividade dividido pelo número total de direcionador. O custo unitário do direcionador “nº. de pedidos de compra”, por exemplo, ficaria de \$21,33333 (= \$16.000 – quadro 25, dividido por 750- quadro 27). Está é a taxa por unidade do direcionador “nº. de pedidos de compra”.

Antes de atribuímos custos unitários indiretos aos produtos, devemos atribuir custos às atividades relacionadas a cada produto, o que evidenciará o custo da complexidade das

atividades de produzir cada produto. Esta contribuição do ABC tem sido apontada por vários autores como uma das contribuições mais relevante, por evidenciar a relação entre custo e complexidade dos sistemas.

Maher (2001, p. 282-283), demonstra esse entendimento através do seguinte esclarecimento:

Uma lição que o custeio baseado em atividades tem trazido é que os custos se relacionam com volume e com complexidade. Parece óbvio que um maior volume de produção consome mais recursos; mas, supondo que pelo menos alguns custos da companhia sejam variáveis, por que complexidade consome recursos?

Para entender a resposta a essa questão, imagine que você produza 100.000 galões de sorvete de baunilha por mês e que um amigo seu também produza 100.000 galões de sorvete por mês, distribuídos em 39 sabores diferentes. Suponha também que você somente venda sorvete em recipientes de um litro, enquanto seu amigo venda em recipiente de vários tamanhos. Embora você produza o mesmo volume que seu amigo, não é difícil perceber que ele tem custos indiretos de fabricação consideravelmente maiores que os seus. Ele tem um sistema de colocação de pedidos, de armazenamento, de teste dos produtos (trabalho altamente desejável, contudo) e de embalagem mais complicado do que o seu. Seu amigo também tem mais tempo de preparação de máquina: você prepara suas máquinas uma vez, e elas fabricam seu produto único; seu amigo, contudo, tem que mudar a preparação das máquinas toda vez que um novo sabor é fabricado.

Como regra geral, a quantidade de atividades que consomem recursos é função da complexidade da companhia. A quantidade de direcionadores aumenta, à medida que as companhias se tornam mais automatizadas e mais complexas. Sistemas de custos baseados em mão-de-obra direta mostram-se, então, geralmente inadequados, e somente permanecem aplicáveis em empresas com processos simples de produção e vendas.

Quando os contadores utilizam bases de rateio calculadas em volume (horas de mão-de-obra ou horas máquinas, por exemplo), implicitamente estão rateados custos aos produtos proporcionalmente ao volume de produção. Produtos com alto volume de produção recebem uma proporção mais alta dos custos indiretos de fabricação, e vice-versa. Quando o custeio baseado em atividades é implantado, muitas vezes os administradores descobrem que produtos com baixo volume de produção deveriam receber uma proporção maior dos custos indiretos de fabricação, por que podem exigir, por exemplo, mais desenhos, mais especificação, mais inspeções.

Produtos com baixo volume de produção muitas vezes também exigem mais tempo de preparação de máquinas, para determinado nível de produção, porque são produzidos em menores lotes. No exemplo do sorvete, um lote de mil galões do trigésimo nono sabor, que vende pouco, pode exigir tanto custo indireto de fabricação – sob a forma de tempo de preparação de máquina, inspeção de qualidade e pedidos de compras – quanto um lote de 100.000 galões do sabor que mais vende. Além disso, produtos com baixo volume de produção adicionam complexidade às operações, porque perturba o fluxo de produção dos itens de alto volume de produção. Você experimenta isso na pele, toda vez que, em uma fila, alguém a sua frente tem uma transação complexa e especial.

Quando os custos indiretos de fabricação são aplicados com base no volume de produção, itens de alto volume de produção recebem proporção maior desses custos de que itens de baixo volume; nesse caso, itens de alto volume subsidiam itens de

baixo volume. Os custos da manutenção de uma grande quantidade de itens de baixo volume de produção ficam, então “escondidos”, quando os custos indiretos de fabricação são rateados com base em alguma medida do volume de produção. A companhia continua produzindo ou vendendo determinados produtos, sem saber quão caros eles são.

Kaplan e Cooper (1998, p. 97) reforçam essas afirmações, acrescentado que os sistemas de custeio tradicionais, mesmo os que possuem centenas ou milhares de centros de custo de produção subestimarão sistemática e flagrantemente o custo dos recursos necessários para os produtos especiais de baixo volume e superestimarão o custo dos recursos necessários para os produtos padrão de alto volume.

No exemplo numérico deste trabalho apropriamos os custos para as atividades multiplicando a taxa por unidade de direcionador pela quantidade de direcionador e em seguida dividimos pela quantidade produzida, ou seja, o custo da atividade comprar materiais, por exemplo, será o custo unitário do seu direcionador, “nº. de pedidos de compra” (R\$21,33333), multiplicado pela quantidade de direcionador do produto que se deseja saber o custo (por exemplo o produto camisetas, com 150 direcionadores) e dividido pela quantidade produzida deste produto (18.000 –quadro 16), obtemos R\$0,1778 por unidade do produto camiseta para cada atividade comprar material $((21,3333 \times 150)/18.000)$.

Repetimos este procedimento para cada atividade e apresentando-se a Tabela 41, constata-se os custos por atividade para cada produto conforme último passo citado por Maher.

Tabela 41- Custo unitários

Custo unitário das atividades			
Atividades	Produtos		
	camisetas	vestidos	calças
Comprar material	0,1778	2,0317	0,3282
Desenvolver Fornecedores	0,1212	1,5584	0,2517
Receber Materiais	0,1372	1,5683	0,2533
Movimentar materiais	0,1317	2,1164	0,3647
Programar Produção	0,2963	1,2698	0,4103
Controlar produção	0,1099	1,8844	0,3044
Cortar	0,6168	1,0794	1,0280
Costurar	0,3932	1,0704	1,3107
Acabar	0,2301	0,9204	0,4602
Despachar produtos	0,4472	3,8333	0,6192
Total	2,6615	17,3326	5,3308

Fonte: Martins (2003, p. 99)

A Tabela acima revela que o produto “Calça” possui o maior custo indireto em virtude de sua maior complexidade, dado à quantidade de direcionadores para a execução de suas atividades, e ao mesmo tempo possui baixo volume de produção (4.200 – Tabela 28). Demonstrando que o ABC evidencia o custo da complexidade, não subestimando o custo dos recursos necessários para os produtos especiais de baixo volume e não superestimando o custo dos recursos necessários para os produtos padrão de alto volume, que no exemplo são as Camisetas.

De posse dos custos indiretos colhidos pelo método ABC pode-se apresentar a Tabela 42, Tabela-resumo da departamentalização com o ABC.

Tabela 42- Tabela-resumo pelo ABC

Quadro resumo pelo ABC					
	Camisetas		Vestidos		Calças
Custos direto	R\$	3,75	R\$	5,75	R\$ 4,25
Custos indireto	R\$	2,66	R\$	17,33	R\$ 5,33
Total	R\$	6,41	R\$	23,08	R\$ 9,58
Preço de venda	R\$	10,00	R\$	22,00	R\$ 16,00
Lucro Bruto Unitário	R\$	3,59	R\$	(1,08)	R\$ 6,42
Margem %		36%		-5%	40%
Ordem de lucratividade		2º		3º	1º

Fonte: Martins (2003,p.100)

Os vestidos, que no rateio direto (sem departamentalização), Tabela 32, apresentavam a maior margem bruta (34%), passaram, com a departamentalização (Tabela 36), para o segundo lugar, com margem bruta de 30,%. Agora, com o ABC passam a apresentar margem negativa de 5%.

Este fenômeno, produtos que se pensava serem lucrativos com o custeio tradicional (por absorção) relembram-se deficitários com o uso do ABC, é comum sempre que ocorrerem os seguintes fatores: alta proporção de custos indiretos nas atividades de apoio; e diversidade de produtos, notadamente no que se refere à complexidade e a diferentes volumes de produção. Não sendo verificado esses fatores, isto é, sendo os custos indiretos relativamente baixos e a produção padronizada, não haverá diferenças significativas entre os métodos.

Na Tabela 43, pode-se visualizar a demonstração do resultado do período com base no método ABC.

Tabela 43 – Demonstração do Resultado pelo método ABC

Demonstração do resultado pelo ABC				
	Camisetas	Vestidos	Calças	Total
Vendas (ex. 18.000 x 10)	180.000,00	92.400,00	208.000,00	480.400,00
Custos dos Produtos vendidos	115.406,46	96.947,12	124.550,32	336.900,00
Custos diretos	67.500,00	24.150,00	55.250,00	146.900,00
Custos indiretos	47.906,46	72.797,12	69.300,32	190.000,00
Comprar material	3.200,00	8.533,33	4.266,67	16.000,00
Desenvolver Fornecedores	2.181,82	6.545,45	3.272,73	12.000,00
Receber Materiais	2.470,00	6.586,67	3.293,33	12.350,00
Movimentar materiais	2.370,37	8.888,89	4.740,74	16.000,00
Programar Produção	5.333,33	5.333,33	5.333,33	16.000,00
Controlar produção	1.978,57	7.914,29	3.957,14	13.850,00
Cortar	11.102,45	4.533,50	13.364,06	29.000,00
Costurar	7.077,91	4.495,78	17.039,41	28.613,11
Acabar	4.142,01	3.865,88	5.982,91	14.000,00
Despachar produtos	8.050,00	16.100,00	8.050,00	32.200,00
Lucro Bruto	R\$ 64.593,54	R\$ (4.547,12)	R\$ 83.449,68	143.500,00
Despesas Administrativas				50.000,00
Despesas com vendas				67.020,00
Lucro antes do IR				26.480,00

Apesar das contribuições supracitadas e abordadas até este ponto do trabalho, utilizamos um conceito de atividade limitado ao contexto de cada departamento, numa visão exclusivamente funcional e de custeio de produto. Esta visão econômica de custeio, que é uma visão verticalizada, é conhecida como primeira versão ou primeira geração do ABC (MARTINS, 2003, p. 286).

O mesmo autor afirma que o ABC é, na realidade, uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio de produtos, sendo uma ferramenta de aperfeiçoamento de processos, possibilitando reconhecer que um processo é formado por um conjunto de atividades encadeadas, exercidas através de vários departamentos da empresa. Esta visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais, quando analisadas em conjunto com a visão vertical é conhecida como a segunda geração ou versão do ABC.

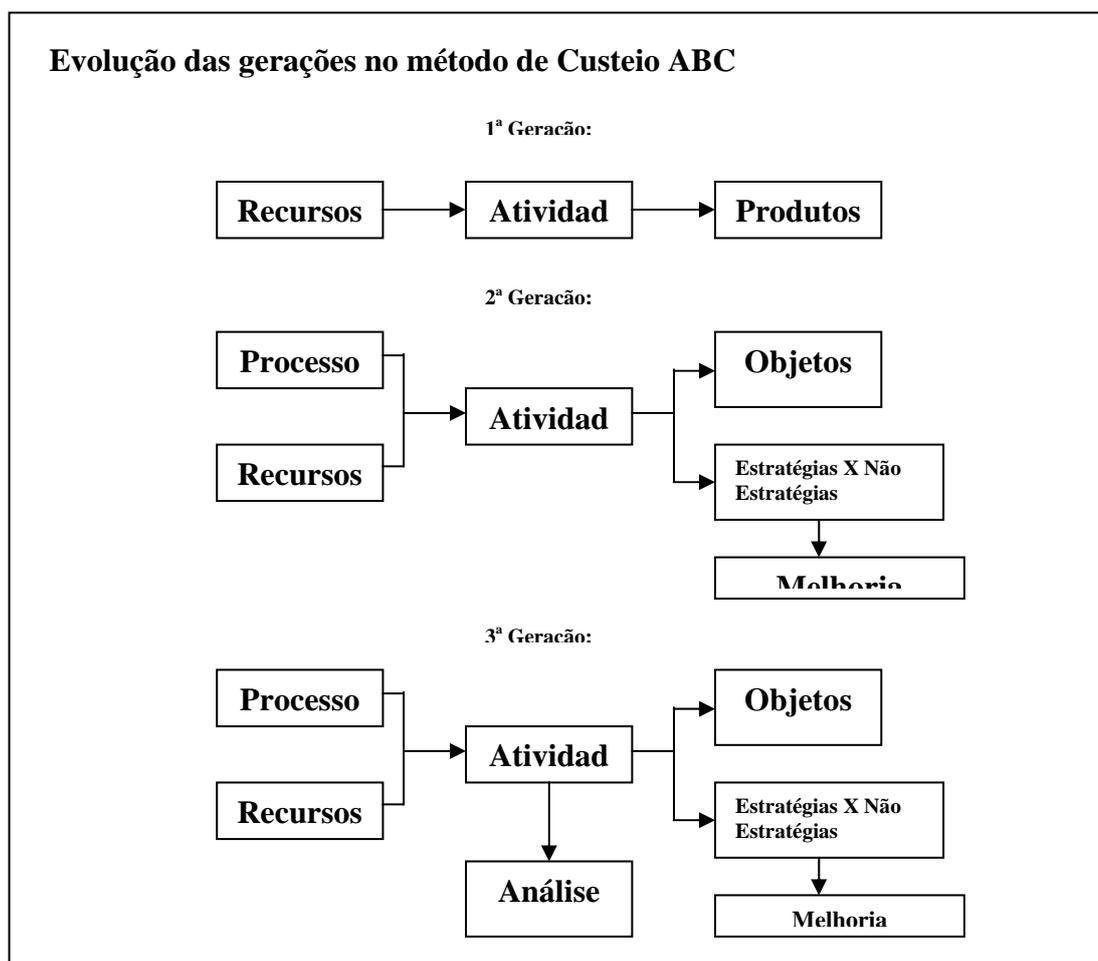
Koliver *Apud* Nakagawa (1994, p. 13), sobre a abrangência do método ABC faz a seguinte afirmativa: “Resumidamente, podemos dizer que o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) é um modelo de análise de custos, que tem por objetivo contribuir para a

gestão do processo de mudanças necessárias para a empresa se tornar competitiva a nível global”.

Nakagawa (1994, p. 41), complementa ressaltando que diversas empresas têm utilizado o ABC na avaliação de inventários, com o fim de elaboração de balanços e outros relatórios financeiros complementares. O autor finaliza dizendo que, embora isto seja perfeitamente possível, desde que feito de maneira adequada, a área de eficácia do ABC ainda é “a da análise estratégica de custos”.

Mecimore e Bel *Apud* Frossart (2003, p. 151) apresentam, de forma sintetizada, o surgimento de três gerações do Método de custeio ABC, concluindo que, uma quarta geração já está surgindo. Esta geração engloba as anteriores existentes, consideradas abordagens micro, e visará um aprimoramento por meio de passos racionais e a junção de atividades com os recursos, inovando o método ABC e levando-o alcançar uma abordagem macro.

Figura 04 – Evolução das gerações no Método de Custeio ABC



Dessa maneira, o método ABC pode propiciar ampla gama de informações. De acordo com Ernst e Young *apud* Leone (1997, p. 268) : calcula melhores custos para produtos e outros objetos, apóia os esforços de redução de custos e os esforços para o aperfeiçoamento dos processos do negócio, apóia melhores medições de desempenho, desenvolve melhores técnicas para a avaliação de propostas de investimentos em novos ativos fixos, estende os aperfeiçoamentos no custeio de produtos através do custeio por ciclo de vida e do custeio por metas e avalia as realizações e oportunidades da empresa em seu programa de qualidade.

Para Marins (2003, P. 287-289), além dos benefícios advindos como ferramenta de gestão de custos (primeira geração), a implantação de um sistema de custos baseado em atividades mais completo (2ª geração) pode dar subsídios para uma reengenharia de processos, pode complementar a análise de custos pela análise de valor das atividades e dos processos no sentido de que os custos sejam reportados por atividades, classificando-as em atividades que adicionam ou não valor para o cliente (interno ou externo); propicia vantagens competitivas por decisões estratégicas fundamentadas no custeio baseado em atividades, tais como: alteração no *mix* de produtos, alterações no processo de formação de preços, alterações nos processos, redesenho de produtos, eliminação ou redução de custos de atividades que não agregam valor, eliminação de desperdícios, Elaboração de orçamentos com base em atividades etc.

O objetivo a ser alcançado é tarefa dos gerentes que irão determinar o nível de profundidade a ser trabalhado pelo sistema em bases de ABC. A escolha dos objetos de custeio irá depender do escopo que pretende assumir o projeto ABC, bem como dos recursos disponíveis na empresa para implantação e manutenção do sistema, visto que, quanto mais detalhado, mais dispendioso fica.

O método ABC pode complementar os sistemas tradicionalmente pela Contabilidade de Custos e coexistir com eles. Não necessariamente se acredita que o método foi desenvolvido para substituir outros existentes; a análise deve pautar-se nas virtudes conhecidas do mesmo por ser, indubitavelmente, mais atrativo para os empresários, gerentes e demais usuários da informação gerada para a gestão.

A organização não ganha nem perde mais dinheiro por conhecer mais exatamente sua situação financeira ou econômica, porém quando o conhecimento é traduzido em ações

que desencadeiam em potencial de melhorias, o resultado se converterá em benefícios maiores que os custos, como todo método tem vantagens e desvantagens, a metodologia ABC também tem suas limitações, apesar de que possam ser superadas no tempo. Como método, pode ser valorado sob diferentes sistemas (por Ordem e por Processo) e formas de custeio (Predeterminada e Histórica) e, também, trabalhado com as classificações de custos diretos e indiretos ou com custos e despesas fixas e variáveis. Todavia, não se deve descuidar dos diversos cenários existentes, dos volumes e preços, o que poderia limitar a importância do método e provocar dificuldades para gerar alternativas econômicas. Seja qual for o enfoque a ser considerado, o que deve ser seguido é a sua adequação às características da empresa e utilizado com elevada técnica, para que cumpra com eficiência e eficácia os objetivos propostos.

5.3.5 Métodos de Custeio Variável/Direto

Maher (2001, p. 360), em seu capítulo sobre custeio variável, explica:

As companhias utilizam vários métodos para relatar suas receitas, custos e lucro. Um método, o chamado custeio por absorção, pressupõe que os produtos “absorvem” todos os custos de produção. Neste capítulo, apresentamos um método alternativo, o chamado custeio variável (também conhecido como custeio direto). No custeio por absorção, todos os custos de produção, fixos e variáveis, são atribuídos às unidades produzidas. No custeio variável, apenas os custos variáveis de produção são atribuídos às unidades produzidas; os custos fixos de produção são considerados despesa do período.

Leone (1995, p. 360), afirma que o custeamento direto ou variável é basicamente um sistema em que os custos são classificados do seguinte modo: custos fixos- não variam com o volume de atividade; custos variáveis- variam diretamente com o volume da atividade. Outra característica básica do sistema é aquela que diz respeito à maneira de se acumularem e se capitalizarem os custos. Segundo esse sistema, somente os custos variáveis de fabricação serão contabilizados no custo dos produtos fabricados. Os custos variáveis de administração e de vendas serão debitados diretamente ao custo dos produtos acabados e que vão ser vendidos. Os custos periódicos serão globalmente lançados contra os resultados obtidos no período.

Martins (2003, p. 204) afirma que pela própria natureza dos custos fixos (invariabilidade), arbitrariedade em seu rateio e variação por unidade em função de oscilações do volume global, e por propiciar valores de lucro não muito úteis para fins decisórias, criou-

se um critério alternativo ao Custeio por Absorção. Trata-se do Custeio Variável (ou direto), em que só são agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como se fossem despesas.

Conforme observou Frossart (2003, p. 119) para alguns autores existe divergência de visão entre o Custeio Direto e o Variável. Em sua dissertação, afirma que os entendimentos de Bogner (1999) e Santos (1995), não deixam dúvidas de que o Custeio Direto apropria apenas os custos diretos e o Custeio Variável apropria os custos variáveis, sejam eles diretos ou não. Os custos fixos são considerados como despesas do período.

Nascimento (1989, p. 30), lembra que o Custeio Direto é conhecido na prática como um Custeio Híbrido, pois engloba conceitos de Custeio por Absorção e de Custeio Variável. Reportando-se à Demonstração de Resultado para a avaliação de linhas de produtos, o autor esclarece que o Custeio Direto é um método em que o produto vendido absorve custos diretos, custos indiretos variáveis, custos indiretos fixos específicos, despesas operacionais variáveis e despesas operacionais fixas específicas, o que significa dizer que todos os custos e despesas variáveis ou fixos são, exceto os comuns, apropriados à produção vendida. A idéia de que os custos podem ser classificados em diretos e indiretos, em relação aos objetos de custeio, e de que os custos indiretos são distribuídos mediante um critério de rateio, que dependem da variação do volume de produção, pode-se entender que o Custeio Direto é o método em que se atribuem aos objetos de custeio apenas os custos perfeitamente com eles identificáveis.

Iudícibus (1978, p. 157) concebe o método de Custeio Direto como um método de custeamento Direto Puro, situando-o entre os métodos de Custeio por Absorção e o método de Custeio Variável. O entendimento do autor é claro e objetivo quando diz: “O custeio Direto segundo nossa opinião, não é bem distinguindo do custeio Variável. Parece-nos um conceito não muito difundido com a clareza indispensável. Tendendo-se a hibridar-se com o custeio Variável”.

Esse entendimento também é expresso por Nascimento (1989, p.31), que também usa a Expressão Custeio Específico para referir-se ao Custeio Direto, porque o autor entende que o custo direto, diretamente identificável com o produto é percebido já em nível de unidade, cujo valor total é decorrência deste. Por outro lado, os custos indiretos específicos são diretamente reconhecidos nos centros de custos, linhas de produtos, nos departamentos ou

outros objetos de custeio, às vezes mais amplos do que as unidades de produtos ou serviços, sendo rateados objetivamente são as unidades de produto, porque são especificamente a eles voltados. Já os gastos indiretos comuns que dizem respeito a várias linhas de produtos, funções, centros de custos e departamentos, não são alocados aos produtos. Desse modo, o custo indireto alocado tanto pode ser fixo como variável. Um exemplo claro disso é o valor da depreciação de um equipamento, quando utilizado na produção de um único produto específico. Se a cota de depreciação admitida for calculada pelo método da linha reta, cada valor é imputado aos produtos pelo Custeio Direto, por se tratar de um custo identificável, porém fixo, com relação ao período. Se o método de custeio fosse o Variável, tal custo seria considerado como despesa pertencente ao período, por se tratar de um custo fixo.

Ao descrever os métodos de custeamento, Martins (2001, p. 215) observa que o Custeio Variável é mais conhecido por Custeio Direto, embora prefira chamá-lo de Custeio Variável, posto que o método apropria ao produto todos os custos variáveis, quer diretos quer indiretos. Também Padoveze (1997, p. 234) esclarece que apesar de normalmente ser chamado de custeio direto, a nomenclatura correta é custeio Variável, porque esse método de custeio utiliza-se apenas dos custos e despesas que têm relação proporcional e direta com a quantidade de produtos. Frossart (2003, p. 122), observa, em sua dissertação de mestrado, que outros autores, como Backer & Jacobsen (1984), Bornia (2002) e Leone (1995), classificam o método tanto como Custeio Variável e Custeio Direto, não fazendo nenhuma distinção entre os termos.

Vartanian (2000, p. 72) entende que Custeio Variável e Custeio Direto não são a mesma coisa. Sua explicação baseia-se no fato de que esse último método apropria também custos fixos que porventura, mostrem-se diretamente identificáveis a linhas de produtos, centros de custos, departamentos, isto é, apropriáveis diretamente a diversos objetos de custeio.

Neste trabalho e para fins de evidenciação do resultado por produto, a visão também é a de que há diferenciação entre as sistemáticas aplicadas pelos métodos de Custeio Variável e Direto, baseada no entendimento de que o Custeio Variável apropria aos produtos que estão sendo vendidos somente os custos diretos e indiretos variáveis, além das despesas operacionais variáveis. O método de Custeio Direto é um método híbrido ou intermediário, isto é, nele o produto fabricado absorve todos os custos e despesas variáveis ou fixos que se

permitem ser apropriados às unidades do produto (os gastos variáveis são apropriados diretamente e os fixos específicos por rateio).

Para ilustrar, apresenta-se dois esquemas hipotéticos de como é procedida a apropriação dos custos aos produtos, pelo método do Custeio Direto e pelo método de custeio variável:

Demonstração de Resultado do Período pelo método de Custeio Direto:

RECEITA

- (-) Custos e Despesas Variáveis
- (=) 1ª MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO
- (-) Custos e Despesas Fixas Identificáveis
- (=) 2ª MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO
- (-) Custos e Despesas Fixos Comuns
- (=) LUCRO OPERACIONAL

Demonstração de Resultado do Período pelo método de Custeio Variável:

RECEITA

- (-) Custos Variáveis
- (-) Despesas Variáveis
- (=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO
- (-) Custos Fixos
- (-) Despesas Fixas
- (=) LUCROS OPERACIONAIS DO PERÍODO

Martins (2003, p. 197-198) destina um capítulo de sua obra ao estudo do Custeio Variável. Em sua visão, devido aos problemas da liberdade de rateio dos custos fixos aos produtos e, do conhecimento da grande utilidade dos conceitos de Custos Variável e Margem de Contribuição, é que teria nascido essa forma diferente de custear. O autor sintetiza muito bem as limitações no uso do custeio por Absorção, para fins gerenciais, em três grandes problemas na apropriação de custos fixos aos produtos:

Primeiro: Por sua própria natureza, os custos fixos existem, independentemente da fabricação ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que oscilações (dentro de certos limites) ocorram no volume de produção;

tendem os custos fixos a ser mais um encargo para que a empresa possa ter condições de produção do que um sacrifício para a fabricação específica desta ou daquela unidade; são necessário muito mais para que a indústria possa operar, ter instalada sua capacidade de produção, do que, para produzir uma unidade a mais de determinado produto.

Segundo: Por não dizerem respeito a este ou àquele produto ou a esta ou àquela unidade, são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, que contêm, em maior ou menor grau, arbitrariedade; quase sempre grandes graus de arbitrariedade. A maior parte das apropriações é feita em função de fatores de influência que, na verdade, não vinculam efetivamente, cada custo a cada produto, porque essa vinculação é muito mais forçada do que costumamos acreditar. Se, a fim de avaliar um produto para efeito de estoque, isso pode valer como forma de minimizar injustiças, para efeito de decisão, simplesmente mais confunde do que auxilia; o fato de se apropriar de uma forma pode alocar mais custo em um produto do que em outro e, se alterarmos o critério de rateio, talvez façamos o inverso. Por se alterar um procedimento de distribuição de custos fixos, pode-se fazer de um produto rentável um não-rentável (aparentemente), ou transformar um superavitário em deficitário e vice-versa. E não há lógica em se alterar o grau de rentabilidade de um produto em função de modificações nas formas de rateio; essa é uma maneira de se auto-enganar. (O uso do ABC ameniza esse problema.)

Terceiro: O valor do custo fixo por unidade ainda do volume de produção: aumentando-se o volume, tem-se um menor custo fixo por unidade, e vice-versa. Se se for decidir com base em custo, é necessário associar-se sempre ao custo global o volume que se tomou como base. Se a empresa estiver reduzido um item por ser pouco lucrativo, pior ainda ficará sua posição, devido à diminuição do volume; se um produto estiver com baixo lucro, o aumento de preço com base no seu alto custo poderá provocar uma diminuição da sua procura e, conseqüentemente, reduzir seu volume, e assim aumentar ainda mais o custo de produção, num círculo vicioso. Pior do que tudo isso, 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 não em função do seu volume, mas da quantidade dos outros bens fabricados.

O método do custeio Variável utiliza-se, para fins de evidenciação de resultado, de uma simples e poderosa ferramenta gerencial, denominada Margem de Contribuição.

Martins (2003, p.179) conceitua Margem de Contribuição por unidade de produto a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro. O mesmo autor afirma ainda que para se chegar à margem de contribuição total basta multiplicar a margem de contribuição unitária pela quantidade produzida de cada produto e somar à dos demais. Desse montante, deduzindo os Custos Fixos, chegamos ao Resultado, que pode ser então o lucro.

Padoveze (1997, P. 247), aponta as vantagens do custeio variável, embora referindo-se como custeio direto.

- a) o custo dos produtos são mesuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;
- b) o lucro líquido não é afetado por mudanças de incremento ou diminuição de inventários;
- c) os dados necessários para a análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidas do sistema de informação contábil;
- d) é mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o custeio direto, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial;
- e) o custeamento direto é totalmente integrado com custo-padrão e orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos;
- f) o custeamento direto constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente com os dispêndios necessários para manufaturar os produtos;
- g) o custeamento direto possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões.

Santos *apud* Frossart (2003, p. 127) transcreve mais algumas vantagens, apontadas pela National Association of Accountants – NAA:

- O método de Custeio Variável mantém estreita relação com os conceitos de custos desembolsáveis, custos financeiros, ou seja, os valores que passam por caixa;
- A contribuição marginal facilita a análise do desempenho dos produtos, dos territórios, dos tipos de clientes e de outros segmentos da empresa, sem que os resultados fiquem obscurecidos pela apropriação dos custos fixos comuns;
- O método de Custeio variável facilita a preparação imediata dos instrumentos de controle como os custos-padrão, os orçamentos flexíveis e a análise do custo-volume-lucro.

As desvantagens do Custeio Variável, segundo Dearden *apud* Frossart (2003, p. 128), são enumeradas a seguir:

- Os demonstrativos financeiros diferem dos resultados oficiais da empresa. Esse fato deve-se à não aceitação pelos contadores e fisco dos critérios de custeio direto para a avaliação dos estoques. Quando a empresa utiliza o método do Custeio Variável e ajusta o valor dos estoques para que os mesmos reflitam o valor dos custos contabilizados, estes ajustes podem causar confusão, porque o lucro demonstrado internamente diferirá daquele do demonstrativo externo;
- Os inventários tendem a ser subavaliados. Isso em virtude de que o custo total apropriado ao estoque exclui o valor dos custos fixos;
- É extremamente difícil segregar os custos fixos dos custos variáveis. Poderá faltar habilidade da empresa para calcular os custos variáveis ou até mesmo para concordar em termos de definição de conceitos;
- O custeio Variável requer a manutenção de um sistema paralelo de informações. Todo método de custeamento deverá auxiliar a administração a tomar melhores decisões, mas ele não compensará uma administração inadequada.

Vartania (2000, P. 178) reconhece que o Custeio Variável tem sua aplicação no âmbito da Contabilidade Gerencial e tem sido o método que maior número de aplicações gerenciais apresenta; embora atenda bem aos usuários internos, não atende, com a mesma eficácia aos externos, ao Fisco e à auditoria, ferindo principalmente dois Princípios Fundamentais de Contabilidade: o do Regime de Competência e o da Confrontação. Quanto a esse entendimento, Martins (2003, P. 203) analisa:

Ele (o Custeio Variável) de fato fere os Princípios Contábeis, principalmente o Regime de Competência e a Confrontação. Segundo estes, devemos apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para sua obtenção. Ora, se produzimos hoje, incorremos hoje em custos que são sacrifícios para a obtenção das receitas derivadas das vendas dos produtos feitos, e essas vendas poderão em parte vir amanhã. Não seria, dentro desse raciocínio, muito correto jogar todos os custos fixos contra as vendas de hoje, se parte dos produtos feitos só será vendida amanhã; deve então também ficar para amanhã uma parcela dos custos, quer variáveis, quer fixos, relativos a tais produtos.

Justifica-se dessa forma a ainda não-aceitação do Custeio Variável para efeitos de Balanços e resultados. Entretanto, essa situação poderá vir a mudar no futuro.

O autor justifica ainda que essa não aceitação do Custeio Variável para efeitos de Balanços e Resultados não impede que a empresa o utilize para efeito interno, ou mesmo que o formalize completamente na contabilidade durante o período todo. Bastando, no final do período, fazer um lançamento contábil de ajuste para que fique tudo amoldado aos critérios exigidos. Esclarece ainda que nem a legislação fiscal, nem as auditorias internas impedem a adoção de critérios durante o período diferentes dos adotados nas demonstrações contábeis de final de período, sendo a consistência obrigatória apenas nas demonstrações de fim de cada período.

Sobre essa discussão da utilização do Custeio Variável com outro método aceito pela legislação fiscal e societária, Maher (2001, p. 377) explica como o custeio variável e o custeio baseado em atividades podem ser utilizados simultaneamente aumentando a capacidade de tomada de decisões da administração:

Os custos utilizados no custeio variável muitas vezes originam-se do custeio baseado em atividades. Lembre-se de que o custeio baseado em atividades atribui custos indiretos primeiramente a atividades e depois aos produtos, com base no uso da atividade pelos produtos. Os custos são classificados de acordo com a seguinte hierarquia de custos:

1. Custos relacionados com capacidade, gerados por atividades como aluguel de edifícios.
2. Custos relacionados com o produto ou o cliente, gerados por atividades como registro de produtos e clientes.
3. Custos relacionados com lotes de produção, gerados por atividades como preparação de máquinas.
4. Custos relacionados com unidades, gerados por atividades como energia para movimentar máquinas.

As decisões que afetam a categoria 1 provavelmente afetarão todas as quatro categorias. As que afetam a categoria 4 provavelmente terão um impacto mínimo sobre as categorias 1 a 3, daí a expressão hierarquia de custos.

Classificando os custos em uma das categorias citadas, temos maiores condições de identificar custos fixos e variáveis. Custos na categoria 1 claramente são custos fixos; na categoria 4, geralmente são variáveis. As categorias 2 e 3 dependem da natureza da atividade. Por exemplo, custos relacionados com o produto ou o cliente que incluam salários da equipe de marketing provavelmente seriam considerados custos fixos, enquanto custos de processamento de pedidos provavelmente seriam considerados variáveis. A maioria dos custos relacionados com lotes de produção geralmente é variável, porque esses custos são direcionados pela quantidade de lotes (preparação de máquinas, por exemplo).

O autor finaliza sua análise argumentando que o custeio baseado em atividades fornece dados detalhados, com os quais a administração pode mais precisamente classificar custos em fixos e variáveis. Isso, por sua vez, aumenta a capacidade de tomada de decisões da administração.

Martins (2003, P. 296) é da mesma opinião:

... é absolutamente possível, viável e mesmo necessário ter a aplicação do ABC também dentro do conceito de Custeio Variável; ou seja, não existe nenhuma dificuldade maior, impossibilidade ou razão conceitual adversa para que se tenha a totalidade dos custos e despesas apurados pelo ABC completamente segregados em fixos e variáveis.

Ou seja, pode-se chegar ao custo + despesa globais de um produto dividido em duas parcelas: a) custos e despesas variáveis e b) custos e despesas fixos apropriados pelo ABC.

Assim, com inteligência pode-se aproveitar do lado bom dos dois extremos: apropriação só dos custos e despesas variáveis (Custeio Variável) e apropriação de todos os custos e despesas da empresa que sejam rastreáveis através de direcionadores (ABC, neste caso).

O autor esclarece que é absolutamente incorreto dizer-se sempre que um método é, por definição, melhor do que outro. Na realidade, um é melhor do que outro em determinadas circunstâncias, para determinadas utilizações e que o fundamental e desejável seria que a empresa tivesse sempre um sistema flexível suficiente que propiciasse todas as informações necessárias, que são basicamente: 1) margem de contribuição de cada produto (custeio variável); custo de produção de cada bem ou serviço (custeio por absorção, de preferência com o rateio dos custos indiretos pelo ABC – muito mais detalhado, analítico e com menor número de possíveis erros do que o tradicional rateio por departamentos); 3) soma de custo global (custos e despesas) de cada produto (ABC completo).

Claro que nem sempre isso é possível, necessário e passível de ser financeiramente suportado pela empresa. O importante é não se ter uma atitude inflexível e talvez até obtusa de, por definição, ser sempre contra um determinado método de custeio. Conforme demonstramos neste capítulo, todos têm seus méritos e suas falhas, a utilização de um ou de outro deve ser pautada pela situação competitiva da empresa e pela relação custo-benéfico.

CAPITULO 6

APLICAÇÃO DO MÉTODO ABC EM COMPARAÇÃO COM O MÉTODO UTILIZADO EM UMA EMPRESA DO ESTUDO DE CASO.

6.1 Objetivo

O processo acelerado dos meios de comunicação e de preparação de informações rápidas e mais precisas resultou, como era de se esperar, na globalização da economia. Por esse motivo, aumentou muito a competição entre as empresas. O instinto de sobrevivência fez com que as empresas iniciassem um processo intenso e veloz de alterações em seus processos produtivos, no sentido de produzirem produtos e serviços de melhor qualidade, de menor custo e conforme as múltiplas exigências de um novo tipo de consumidor. Os métodos e estilos de gerência tiveram que ser reexaminados para ser adaptados aos novos cenários.

É neste contexto que as empresas da indústria da panificação estão inseridas. Atualmente, as panificadoras estão passando por um intenso processo de transformação, readaptando-se às características de um mercado mais competitivo. A desregulamentação do mercado de trigo em 1990 extinguiu os elementos que garantiam a rentabilidade do setor – o controle do governo sobre os preços do trigo e o tabelamento do pão, vigente por cerca de 23 anos. A estabilidade econômica a partir de 1994, por sua vez, fez com que os ganhos, antes obtidos em função da existência da inflação, se tornassem vinculados à produtividade. Devido a essas mudanças, as padarias tradicionais estão agregando novos serviços, ampliando seu *mix de produtos* e modificando sua forma de gestão e comercialização.

Além disso, a concorrência dos demais varejistas tornou-se um fator crítico para as panificadoras. Com a expansão da rede instalada, o número de estabelecimentos tornou-se excessivo em algumas localidades, fazendo com que a concorrência entre padarias, antes menos expressivas, se acentuasse. O ingresso de novas empresas no setor passou, então, a repartir os ganhos em vez de agregar valor ao segmento.

O incremento na demanda por pães, no entanto, não correu na mesma proporção que a expansão da rede instalada. Os novos hábitos de consumo se disseminaram e outros produtos, como pães embalados, passaram a disputar mercado com os tradicionais produtos das

padarias. Esse fato, aliado ao acirramento da concorrência de outros estabelecimentos varejistas, como os supermercados, e a baixa capacidade competitiva das empresas provocou grave crise no setor.

Pouco preparadas para enfrentar a concorrência, diversas panificadoras fecharam. As padarias tradicionais que não conseguem se modernizar e adequar-se às novas exigências do mercado, como atendimento mais eficiente, maior diversidade de produtos, baixos custos e alta eficiência operacional também não conseguiram se manter.

Este novo cenário estimulou a procura de um reposicionamento no mercado. Principalmente nas metrópoles, o setor de padarias está se segmentando: para cada tipo de clientela um tipo diferente de padaria. Não existe um modelo padrão, mas sim aquele que melhor se adapta às características do consumo local. Estão se mantendo as panificadoras que assumiram uma nova postura frente à concorrência, diversificando o *mix* de produtos e investimentos em qualidade, higiene e atendimento.

As mudanças ainda estão em processo e marcam a evolução recente do setor. Estão sendo delineados novos padrões de operação e controle nas panificadoras, tanto no que se refere à produção, com a utilização de técnicas como o congelamento de pães ou o retardamento da fermentação, quanto no que diz respeito à comercialização dos produtos, como a implantação do auto-serviço nas lojas. Com isso, o segmento está adquirindo um perfil mais competitivo.

É também neste contexto que a Contabilidade de Custos, como instrumento de administração, teve que rever seus conceitos, seus sistemas e seus critérios, para começar a produzir informações mais precisas, que dessem suporte às muitas decisões gerenciais sobre novas alternativas de produção e de controle que deviam fazer face à concorrência. Surgiu, então, novas técnicas de apoio gerencial, consideradas modernas, como o critério ABC (custeio baseado em atividades), custeio meta – a eras dos custos voltados para o mercado em vez de voltados para a engenharia – e a predominância de técnicas como análise de valor, custeio Kaizen e o custeio do ciclo de vida; que vieram para atender as essas novas necessidades.

O objetivo principal deste capítulo, que evidencia o objetivo geral do trabalho através da técnica de pesquisa de estudo de caso na indústria de panificação cearense, é demonstrar a importância do uso de um método de custeio considerando moderno, o ABC, para obtenção de informações que sejam relevantes e imprescindíveis para a tomada de decisões, pois conforme levantamento de dados para este estudo, constatou-se que o Setor Panaderil do Ceará carece de informações de natureza gerencial estratégica, devido à utilização de métodos tradicionais de custeio ou, em alguns casos, da não utilização de métodos.

Para tanto, desenvolve-se uma comparação do método de custeio ABC com os utilizados na indústria, objetivando avaliar se sua aplicação é de fundamental importância na geração de informações válidas para o processo decisório e na evidência de resultados por produtos.

6.2 A empresa do estudo de caso

A empresa do estudo de caso, composta por dois sócios e 18 empregados, foi escolhida por ser considerada uma empresa que possui os processos produtivos dos produtos mais comercializados no mercado local, possuindo técnicas e características gerais das demais empresas do setor, embora não comercialize produtos de terceiros.

As atividades nessa empresa compreendem a produção de oito produtos característicos do setor (Pão Francês, Pão de forma, Pão hambúrguer, Pão hot dog, Pão de coco, Pão croissant, Peta e bolo). Embora exista uma diversidade de produtos com características similares entre si, diferentes apenas na forma de apresentação, não refletindo maiores custos expressivos, foram considerados, no presente estudo, como sendo uma só produção; por exemplo, o produto peta, que tem como diversificação a peta bola, peta palito, peta rosca, etc., sua produção foi considerada apenas como peta.

A empresa industrial selecionada para o estudo de caso atua a oito anos no mercado cearense e é considerada uma Empresa de Pequeno Porte (EPP). Sendo optante do SIMPLES (lei 9.317 de 05 de dezembro 1996), que está em vigor desde 1º de janeiro de 1997 e consiste no pagamento unificado dos seguintes impostos e contribuições: IPRJ, PIS, CONFINS, CSLL, INSS patronal e IPI. A inscrição no SIMPLES dispensou a empresa das contribuições instituídas pela União, como as destinadas ao SESC, ao SESI, ao SENAC, ao SEBRAE, e

seus congêneres, bem como as relativas ao salário-educação e à Contribuição Sindical Patronal.

No presente estudo de caso, são priorizados os aspectos que dizem respeito às razões que possam levar à utilização do método de Custeio Baseado em Atividades nas empresas de panificação cearense, bem como seus benefícios futuros, mostrando ainda, o potencial de utilização do referido método. Vale ressaltar que todas as informações foram tratadas de maneira a não identificar a empresa pesquisada, por necessidade de sigilo. Os valores e quantidades extraídos de fichas de controles do ano de 2003 foram consolidados para uma média mensal, evitando problemas quanto a possíveis comparações com dados divulgados pela empresa. O interesse maior foi responder a questões relevantes e mais aprofundadas, principalmente quanto à utilização do referido método, se o mesmo pode ser utilizado como ferramenta gerencial em indústrias da panificação, trazendo maior excelência na informação e melhor evidenciação dos resultados por produtos.

A aplicação do questionário, estudado no quarto capítulo, possibilitou observar que, embora o método de Custeio Baseado em Atividades seja bastante difundido em termos teóricos, não é conhecido e nem utilizado em termos práticos no setor industrial da panificação cearense.

Diante da realidade econômica e de custeio do setor de panificação, optou-se pelo uso do ABC por representar um método de evidenciação de resultados por produtos de forma mais acurada, que pode oferecer suporte gerencial mais relevante, quando comparado com o método utilizado pelas empresas de panificação do estado do Ceará.

6.3 Descrições e análise dos dados levantados na empresa

O trabalho teve início com o levantamento dos gastos incorridos no exercício de 2003, segmentando-os em quatro modalidades de gastos: gastos com matéria-prima, gastos gerais, gastos com pessoal e gastos com equipamentos. Os dados levantados podem ser visualizados nos apêndices B, C, D. Os dados levantados e divulgados nestes anexos não inclui os gastos com matéria-prima, dado à importância do sigilo das receitas (método de preparo) para este setor.

A empresa do estudo de caso, como a maioria das empresas do setor, não tem um aparato computacional e técnico que permita um adequado suporte para uma acurada separação dos gastos em custos e despesas, bem como dos custos em direto e indireto. Admitindo-se a classificação utilizada pela empresa, diante de uma situação de custo benefício, apresentou-se algumas considerações.

Sobre esta questão, Martins (2003, p.39) afirma:

Teoricamente a separação é fácil: os gastos relativos ao processo de produção são custos, e os relativos à administração, às vendas e aos financiamentos são despesas. Na prática, entretanto, uma série de problemas aparece pelo fato de não ser possível a separação de forma clara e objetiva. Por exemplo, é comum encontrarmos uma única administração, sem a separação da que realmente pertence à fábrica; surge daí a prática de se ratear o gasto geral da administração, parte para despesa e parte para custo, rateio esse sempre arbitrário, pela dificuldade prática de uma divisão científica.

Para separação entre custos e despesas a empresa admite como despesas os gastos relativos às vendas e os relativos aos honorários dos sócios. Os demais gastos são considerados como custos de produção.

A separação entre custos diretos e indiretos, que por definição teórica, custos diretos são os custos diretamente imputados ao produto e indiretos aqueles que necessitam de rateio para sua mensuração individual por produto, na prática também não é obviamente fácil. Dado à diversidade de produtos produzidos por um mesmo parque industrial e a baixa disponibilidade de recursos físicos e humanos, os gastos gerais com a produção como energia, gás, manutenção e reparos, etc., que poderiam, diante de uma condição de melhores recursos técnicos, físicos e humanos, ser mensuradamente imputado como custo direto, são considerados, pela administração da empresa, como custos indiretos.

Outros gastos que possuem difícil separação em direto e indireto, dado à dinâmica do processo produtivo, são os gastos com pessoal, os quais não possuem uma identificação por produto e empregado, ou seja, os empregados da produção trabalham em uma dinâmica que são especializados em todas etapas do processo produtivo, não existindo um responsável único para um único processo e nem para um único produto. Dado esta dinâmica, e conforme entendimento dos dirigentes, fica difícil imputar a um certo produto um determinado custo de mão-de-obra, pois ou passa-se por um processo de rateio ou exige-se custos bem maiores para sua identificação. Assim, dado a especificidade da dinâmica do processo produtivo da

empresa do estudo de caso, não são computados custo de mão-de-obra direta, todos os custos de mão-de-obra vinculados à produção são custos indiretos.

Os custos das matérias-primas são os únicos custos considerados diretos, os gastos com equipamentos, dado a especificidade e diversidade da produção, são contabilizados como indiretos.

Outro ponto de fundamental importância que foi observado no levantamento e análise dos dados é a dificuldade, no caso da empresa deste estudo de caso, quanto à definição de custos fixos e variáveis para os gastos gerais e com pessoal.

Na teoria e de forma simplificada, custos fixos são aqueles cujos valores são os mesmos qualquer que seja o volume de produção da empresa. É o caso, por exemplo, do aluguel da fábrica. Os variáveis são aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa, por exemplo a matéria-prima consumida, que se não houver quantidade produzida, o valor será nulo.

Porém e ainda na teoria, existem as definições de custos semi-variáveis (custos mistos), que são custos que variam com o nível de produção mas que, entretanto, tem uma parcela fixa que existe mesmo que não haja produção. É o caso, por exemplo, da conta de energia elétrica da fábrica, na qual a concessionária cobra uma taxa mínima mesmo que nada seja gasto no período, embora o valor total da conta dependa do número de kilowats consumidos e, portanto, do volume de produção da empresa.

Diante da dificuldade teórica, prática e econômico-financeira para a separação dos custos considerados mistos, na empresa em estudo, adota-se a postura que alguns destes custos, quando necessário, são considerados fixos para o período de mensuração real.

Por fim, nesta fase de consideração sobre os dados levantados, a mão-de-obra da produção que é considerada como custo indireto, também foi considerado como custo fixo pelos dirigentes da empresa do estudo, dado o ponto de vista prático e econômico .

Na teoria, a discussão sobre esta questão, se a mão-de-obra deve ser considerada fixa ou variável para efeito de subsídio a decisão gerencial, é bem esclarecida por Martins (2003, p. 251):

Temos comentado e exemplificado bastante o problema de Custos Variáveis e Custos Fixos, e dito que a Mão-de-obra Direta tende a ser Variável, já que deve compreender apenas a parte realmente utilizada na produção; o tempo ocioso deve ser dela retirado e jogado dentro dos Custos Indiretos.

Nos casos em que os funcionários são totalmente remunerados por produção, não há dúvida de que esse custo é variável. Porém, essa não é a situação da maioria das empresas; geralmente, contrata-se salário fixo por mês; aí, então, poderia haver interesse na separação da parcela correspondente ao tempo efetivamente empregado na produção.

Alguns comentários, entretanto, fazem-se ainda necessários para um melhor tratamento desse problema. Existem casos em que essa separação não é economicamente viável; a distinção entre tempo realmente utilizado na produção e tempo ocioso poderia levar à necessidade de apontamentos extremamente caros, o que poderia ser incompatível com o grau de utilidade da informação obtida, principalmente onde a Mão-de-obra não é um custo dos mais relevantes.

Nessas ocasiões, acaba então a Mão-de-obra do pessoal direto sendo considerada como um Custo Fixo, sem medição, o que pode provocar algumas distorções conceituais, mas inúmeras vezes justificáveis do ponto de vista prático.

6.4 O método de custeio por absorção na empresa do estudo de caso

Conforme foi detectado na pesquisa realizada e apresentada no quarto capítulo, a maioria das empresas adotam como método de alocação de custos aos produtos o Método de Custeio por Absorção, embora alguns empresários não definiram o nome da técnica utilizada como custeio por absorção. Está maioria esclareceu que usa método de rateio dos custos indiretos aos produtos com base na mesma proporção da quantidade de matéria-prima utilizada no processo produtivo, observando ainda que antes do rateio com base nos materiais diretos, há um primeiro rateio com base na margem de lucro por setor, sendo um setor a totalidade do faturamento de todos os produtos produzidos no estabelecimento e outro setor os produtos de terceiros comercializados.

No caso da empresa do presente estudo de caso, por não comercializarem produtos de terceiros, o rateio dos custos indiretos estão sendo feitos na proporção da quantidade de matéria-prima utilizada no processo produtivo de cada produto.

Entendem os dirigentes que este critério é um critério justo pois quanto maior for a quantidade de matéria-prima utilizada no processo de produção total de cada produto, maior

deve ser sua participação nos custos indiretos, posto que quanto maior o volume de matéria-prima utilizada mais a empresa incorre em custos como energia, gás, água, material, manutenção, mão-de-obra, etc.

Na seqüência dos quadros abaixo, aplica-se a metodologia atual de apuração dos custos na empresa deste estudo de caso.

Na Tabela 44, pode-se visualizar os dados de produção (produtos, quantidades produzidas, tipos) bem como a proporção da quantidade de matéria-prima utilizada em cada produto no processo de produção.

Tabela 44 - Dados de produção

Produtos	volume de produção	tipo	Produção em Kg	Proporção
Croissant	10.000	pacote	3.000	0,2827
pão de coco	1.600	pacote	352	0,0332
Peta	16.200	pacote	1.620	0,1527
Pão Francês	40.000	unid	2.000	0,1885
Bolo	1.000	unid	800	0,0754
pão hot dog	1.600	pacote	640	0,0603
Pão hambúrguer	3.000	pacote	1.200	0,1131
Pão de forma	2.000	pacote	1.000	0,0942
Volume total produzido			10.612	1,00

Os dados acima são dados retirados das fichas de controle do ano de 2003 e sintetizados para uma média mensal, assim como os dados dos demais quadros.

Na Tabela 45, pode-se visualizar o rateio dos custos indiretos, os quais estão discriminados nos apêndices B, C, D.

Tabela 45 – Apuração dos custos indiretos com base no método Absorção

Produtos	proporção	custo indireto	custo indireto unitário por tipo	tipo
Croissant	28,270%	4.444,17	0,444	pacote
pão de coco	3,317%	521,45	0,326	pacote
Peta	15,266%	2.399,85	0,148	pacote
Pão Francês	18,847%	2.962,78	0,074	unid
Bolo	7,539%	1.185,11	1,185	unid
pão hot dog	6,031%	948,09	0,593	pacote
pão hambúrguer	11,308%	1.777,67	0,593	pacote
pão de forma	9,423%	1.481,39	0,741	pacote
Total		15.720,51		

Para se chegar ao custo indireto unitário por tipo, foi dividido os custos indiretos rateados para cada produto pela quantidade de tipo produzida, ou seja, no caso do produto Croissant, por exemplo, foi dividido o total de custos indiretos a ele rateados com base na proporção da matéria-prima pela quantidade de pacotes produzidos.

Na Tabela 46, pode ser visualizado o resumo da apuração dos custos pelo método utilizado pela empresa do estudo de caso (método por absorção), bem como a ordem de lucratividade de cada produto.

Tabela 46 – Resumo da apuração pelo método absorção

Produtos	Custo direto	Custo indireto	Custo unitário	Preço de venda	lucro Bruto	Margem de lucro	ordem de lucratividade	volume de produção
Croissant	0,52	0,44	0,97	1,50	0,53	35,7%	3°	10.000
pão de coco	0,52	0,33	0,84	1,45	0,61	41,9%	2°	1.600
Peta	0,38	0,15	0,53	1,10	0,57	52,2%	1°	16.200
Pão Francês	0,09	0,07	0,16	0,18	0,02	11,3%	5°	40.000
Bolo	1,18	1,19	2,37	2,60	0,23	8,9%	6°	1.000
pão hot dog	0,54	0,59	1,13	1,30	0,17	13,0%	4°	1.600
pão hambúrguer	0,54	0,59	1,13	1,30	0,17	13,0%	4°	3.000
pão de forma	0,69	0,74	1,43	1,50	0,07	4,7%	7°	2.000

Os custos diretos, constantes do quadro acima, da empresa deste estudo de caso, são obtidos a partir de anotações das receitas (metodologia de preparação) de cada produto, os quais não foram disponibilizado neste trabalho científico por questões de sigilo.

Para os sócios e conforme demonstrado pelo método, o melhor produto em termos de lucratividade unitária é a Peta, seguida pelo pão de cocô e pelo Croissant.

As decisões de produção e estratégias de vendas não dependem apenas desta informação, pois são observados outros aspectos como volume de pedidos, a sazonalidade do mercado, entre outros fatores administrativos.

Na Tabela 47, é apresentado uma demonstração de resultado do período por produto e no total.

Tabela 47 – Demonstração do resultado pelo método por Absorção

Produtos	Croissant	pão de coco	peta	Pão Francês	Bolo	pão hot dog	pão hambúrguer	pão de forma	TOTAL
Vendas	15.000,00	2.320,00	17.820,00	7.200,00	2.600,00	2.080,00	3.900,00	3.000,00	53.920,00
Custos dos Produtos vendidos	9.651,29	1.348,03	8.510,69	6.384,45	2.368,73	1.810,08	3.393,90	2.859,46	36.326,62
Custos diretos	5.207,12	826,58	6.110,84	3.421,67	1.183,61	861,99	1.616,23	1.378,07	20.606,11
Custos indireto	4.444,17	521,45	2.399,85	2.962,78	1.185,11	948,09	1.777,67	1.481,39	15.720,51
Lucro Bruto	5.348,71	971,97	9.309,31	815,55	231,27	269,92	506,10	140,54	17.593,38
Despesas administrativas não vinculadas à produção e com vendas									4.589,87
Retirada dos sócios									6.000,00
Lucro antes do imposto									7.003,51

6.5 Etapas para aplicação do método ABC

As atividades realizadas pela empresa constituem a etapa primeira para a implantação da metodologia ABC, bem como a definição dos direcionadores de custos (CHING, 1995, p. 40). As atividades, tarefas e direcionadores dos recursos físicos mais consumidos, verificados na empresa, bem como o cálculo analítico dos tempos estão discriminados nos Apêndices “E” a “M”, referentes aos produtos produzidos na empresa.

Para simular a aplicação do Método ABC na empresa pesquisada, seguiu-se uma ordem de operacionalização, cuja seqüência é descrita por Brunstein & Kliemann Neto (1997, p. 7) e Raffish & Turney apud Bezerra (2000, p. 82), que observam: “Para iniciar o Custeio Baseado em Atividades, faz-se necessário, primeiramente, identificar quais são as atividades que despendem valores expressivos de custos”. A seqüência é assim entendida:

- Análise dos processos empresariais e visualização da empresa em atividades – Etapa de identificação das atividades;
- Compreensão do comportamento destas atividades (lógica de agregação de valor) – Etapa de identificação dos direcionadores de custo dos processos que, representam o consumo de recursos pelas atividades (direcionadores de primeiro nível);

- Cálculo do custo das atividades que compõem os processos, medidos através de Índices de Custeio de Recursos;
- Identificação das causas principais do custo das atividades (bases de relação entre as atividades e os produtos), medidos através do tempo de execução;
- Alocação de custos aos produtos, procedida através da identificação das atividades relacionadas a cada produto produzido.

O mesmo entendimento é expresso por Martins (2001, p. 101), que sugere como primeiro passo, a identificação das atividades relevantes. Ao selecionar essas atividades, deve-se computar o valor do custo atribuído a cada uma, compreendendo todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-las. O segundo passo é a sua segregação em tarefas e estas em operações. O passo seguinte consiste na identificação e seleção dos direcionadores de custos de recursos e direcionadores de custos de atividades. Para o autor, a atividade é responsável pela combinação dos recursos que irão produzir os bens ou serviços; o direcionador determina a ocorrência dessa atividade, refletindo a causa básica da atividade, exigindo recursos para ser realizada.

O mapeamento dos processos, a sua decomposição em atividades relevantes e correspondentes direcionadores (de duração) e respectivos volumes foi realizada a partir das entrevistas com os gestores e funcionários envolvidos na fabricação de cada produto. As atividades relevantes, correspondentes aos produtos processados, acham-se consolidadas nos apêndices “E” a “M” deste Trabalho.

Vale salientar que durante a fabricação dos produtos são verificadas etapas do processo produtivo como descansar a massa, crescimento da massa e resfriamento que não foram considerada no processo de custeamento, pois possuem utilização ínfima de recursos e o tempo de execução do processo é consideravelmente grande, o que distorceria a função do direcionador de custo de atividade.

6.6 Aplicação do método ABC na empresa do estudo de caso

As empresas industriais de panificação, principalmente as cearenses, têm passado por momentos de forte pressão econômica, pois o setor, como foi visto em capítulos anteriores, vive uma estabilização em seu faturamento provocada por mudanças como: aumento da

concorrência, mudança de hábitos de consumo, novo perfil da preferência do consumidor e da característica de alta diversificação em seus produtos, dentre outros fatores. Diante disso, a determinação do custo dos produtos passou a ser uma questão primordial na condução do negócio. Determinar a contribuição de cada produto na formação do lucro e, sobretudo, encontrar meios de reduzir custos nos processos de produção e formas de disponibilização dos produtos aos clientes, tem sido a preocupação maior dos gestores das referidas indústrias. Também estas empresas tem passado por um processo de renovação tecnológica, substituindo mão-de-obra por equipamentos, o que aumenta o volume de custos indiretos e de custos fixos.

Percebe-se assim alguns problemas cruciais para essas empresas, pois estes custos indiretos e fixos devem ser repassados para os produtos através de técnicas cada vez mais sofisticadas, afim de evidenciarem informações mais realísticas sobre os custos gerados por cada produto, para efeito de tomadas de decisões cada vez mais acertadas.

A diferença fundamental entre os métodos Tradicionais e o ABC está relacionada com a alocação de custos fixos e indiretos como esses. Na forma tradicional, o custo fixo e os indiretos são rateado subjetivamente (Absorção) ou contra o resultado (Variável). O ABC fundamenta o rastreamento desses custos com base em uma análise criteriosa dos direcionadores de custeio, tendo como resultado uma alocação de custos menos subjetiva, evidenciando um consumo de custos mais específico. A utilização do Método ABC na empresa de panificação cearense, obedeceu a seguinte seqüência:

- Identificação dos produtos processados e levantamento dos seus processos;
- Identificação das Atividades relevantes e componentes de cada processo;
- Levantamento dos principais produtos;
- Levantamento do direcionador de duração – Tempo de duração de cada Atividade. O tempo também foi utilizado no direcionamento dos recursos;
- Objetos de custeio – Onde os custos das atividades são concentrados; representados pelas tarefas de execução das atividades para processamento dos produtos;
- Resumo dos custos por tarefas, atividades e processos (produtos)

De acordo com esses procedimentos, formou-se uma matriz, a partir dos produtos que mais contribuem para o faturamento global da empresa. As atividades foram levantadas e fez-se uma descrição das tarefas para a execução de cada atividades específica. Foi considerado o tempo previsto para cada tarefa, com base nas informações dos responsáveis diretos pelo processamento dos produtos, bem como do acompanhamento do tempo durante o processo produtivo no chão de fábrica. Os itens de recursos mais significativos ou que consomem mais custos indiretos na elaboração dos produtos foram considerados e inseridos em planilhas eletrônicas do *Excel 2000*, da *Microsoft*. As matrizes formadas (Apêndices “E” a “M”), referentes aos produtos produzidos contêm a seguinte ordem por coluna:

- 1º coluna (ETAPAS) – Onde se registra cada etapa relevante do produto produzido.
- 2º coluna (ATIVIDADE) – Onde é feita a listagem das atividades relevantes.
- 3º (TAREFAS) – Onde são listadas as tarefas para a execução das atividades.
- 4º e 5º colunas (TEMPO) – Refere-se ao tempo estimado de execução de cada tarefa para a realização de cada atividade (Considerou-se o tempo, levando-se em conta a execução da tarefa para cada quilograma do produto produzido) .

As demais colunas referem-se aos valores dos itens de custos indiretos (recursos), necessários ao processamento dos produtos, isto é, aqueles considerados relevantes. Para cada item relevante (PESSOAL, EQUIPAMENTOS/DEPRECIÇÃO e GASTOS GERAIS), foram identificados os correspondentes custos:

- ICR's – Índice de Custeio de Recursos (direcionador de custo de recurso) são representado por direcionadores de duração (tempo em minuto);
- Custo Unitário atribuído – Calculado multiplicando-se o ICR total pelo direcionador de custo de atividade, que é o tempo gasto para executar cada tarefa e produzir um quilo do produto;

- Custo Total indireto atribuído – Calculado multiplicando-se o Custo Unitário atribuído pelo o total de quilograma produzido do produto no período;
- Custo indireto unitário por tipo – Calculado dividindo-se o custo total indireto atribuído pelo número de tipo (pacote, unidade) produzido;

De acordo com Bezerra (2000, p. 133), o Índice de Custeio de Recurso (ICR) representa o valor que deve ser atribuído ao custo de uma atividade ou objeto, por unidade utilizada de determinado recurso. Na metodologia empregada na empresa industrial de panificação, o cálculo do ICR de cada recurso acha-se discriminado nas Tabelas 48,49,50, e 51.

Tabela 48 – Cálculo do valor do ICR do recurso PESSOAL

Custo Total da folha de pagamento produção	6.303,84
Carga horária Mês (176 horas X 13)	2.288
Custo por hora de trabalho	2,75517617
Direcionador por minuto (ICR)	0,0459

Tabela 49 – Cálculo do valor do ICR do recurso EQUIPAMENTO

Valor total estimado dos bens	120.800,00
Tempo estimado de vida útil dos bens em anos	10
Valor estimado da depreciação mensal	1.006,67
Carga horária de trabalho por mês (176 x 13)	2.288
Custo por hora	0,44
Direcionador por minuto (ICR)	0,00733

Tabela 50 – Cálculo do valor do ICR do recurso GASTOS GERAIS

Valor dos Gastos Gerais por mês	8.410,00
Quantidade de funcionários	13
Carga horária de trabalho por mês (176 x 13)	2.288
Custo por hora	3,68
Direcionador por minuto (ICR)	0,0613

Tabela 51 – Cálculo do valor do ICR total

ICR dos Gastos Gerais	0,0613
ICR dos Equipamentos	0,0073
ICR do Pessoal da produção	0,0459
Total do ICR por minuto de trabalho	0,1141

Como já dito, o uso do tempo das atividades para o processamento dos produtos, medido em minutos, como direcionador de consumo de recursos, constitui-se no melhor

direcionador, para o caso do processo produtivo dos produtos na indústria de panificação do estado do Ceará. A escolha desse direcionador foi baseada na forma como a empresa processa os produtos, havendo no mesmo dia o processamento de vários produtos.

Na seqüências dos quadros, aplicou-se a metodologia de apuração dos custos pelo método ABC.

Com base nos apêndices “E” a “M”, os quais demonstram a apuração dos custos indiretos por produtos, elaborou-se a Tabela 52 com a apuração dos custos pelo método ABC.

Tabela 52 – Apuração dos custos indiretos com base no método ABC

Produtos	tempo da produção em minutos	custo indireto	custo indireto unitário por tipo	tipo
Croissant	56.005,38	6.413,41	0,641	pacote
pão de coco	6.006,12	687,79	0,430	pacote
Peta	18.398,50	2.106,89	0,130	pacote
Pão Francês	15.525,00	1.777,83	0,044	unid
Bolo	9.253,39	1.059,64	1,060	unid
pão hot dog	6.936,77	794,36	0,496	pacote
pão hambúrguer	13.664,52	1.564,78	0,522	pacote
pão de forma	11.490,32	1.315,81	0,658	pacote
Total		15.720,51		

O resumo da apuração dos custos por produto pelo método ABC pode ser visualizado na Tabela 53.

Tabela 53 – Resumo da apuração dos custos pelo método ABC

Produtos	Custo direto	Custo indireto	Custo unitário	Preço de venda	lucro Bruto	Margem de lucro	ordem de lucratividade	volume de produção
Croissant	0,52	0,64	1,16	1,50	0,34	22,53%	4°	10.000
pão de coco	0,52	0,43	0,95	1,45	0,50	34,73%	2°	1.600
Peta	0,38	0,13	0,51	1,10	0,59	53,88%	1°	16.200
Pão Francês	0,09	0,04	0,13	0,18	0,05	27,78%	3°	40.000
Bolo	1,18	1,06	2,24	2,60	0,36	13,72%	7°	1.000
pão hot dog	0,54	0,50	1,04	1,30	0,26	20,37%	5°	1.600
Pão hambúrguer	0,54	0,52	1,06	1,30	0,24	18,44%	6°	3.000
pão de forma	0,69	0,66	1,35	1,50	0,15	10,20%	8°	2.000

Na Tabela 54, apurou-se o resultado através da demonstração de resultado do período por produto e no total.

Tabela 54 – Demonstração do resultado pelo método ABC

Produtos	Croissant	pão de coco	peta	Pão Francês	Bolo	pão hot dog	pão hambúrguer	pão de forma	TOTAL
Vendas	15.000,00	2.320,00	17.820,00	7.200,00	2.600,00	2.080,00	3.900,00	3.000,00	53.920,00
Custos dos Produtos vendidos	11.620,53	1.514,37	8.217,73	5.199,50	2.243,26	1.656,35	3.181,01	2.693,87	36.326,62
Custos diretos	5.207,12	826,58	6.110,84	3.421,67	1.183,61	861,99	1.616,23	1.378,07	20.606,11
Custos indireto	6.413,41	687,79	2.106,89	1.777,83	1.059,64	794,36	1.564,78	1.315,81	15.720,51
Pesar	72,32	18,09	61,23	31,49	171,44	9,46	31,03	22,90	417,96
Escaldar a massa	-	-	146,94	-	-	-	-	-	146,94
Misturar/bater	253,14	64,43	183,68	171,77	93,44	28,37	53,19	44,33	892,35
Modelar	2.386,72	-	122,45	-	175,89	-	-	306,60	2.991,66
Divisora	-	246,42	-	973,37	-	361,72	589,56	-	2.171,07
Pintar	343,54	-	-	-	-	-	-	-	343,54
Fornear	2.386,72	213,83	1.163,28	515,31	311,48	307,34	585,13	539,32	6.022,42
Embalar	519,83	71,28	355,11	14,31	152,07	63,83	128,55	217,95	1.522,94
Limpar	451,14	73,74	74,21	71,57	155,31	23,64	177,31	184,70	1.211,62
Lucro Bruto	3.379,47	805,63	9.602,27	2.000,50	356,74	423,65	718,99	306,13	17.593,38
Despesas adm não vinculadas à produção e com vendas									4.589,87
Retirada dos sócios									6.000,00
Lucro antes do imposto									7.003,51

6.7 Análise comparativa dos resultados.

A empresa industrial selecionada para o estudo de caso não possui sistema gerencial de custos que permita fornecer informações detalhadas sobre a contribuição das atividades para a rentabilidade dos produtos e possibilite identificar a agregação ou não de valor ao produto. As atividades que não agregam valor podem ser eliminadas ou reduzidas, sem causar sobre o valor percebido pelo cliente em termos de qualidade, funcionalidade e desempenho.

Para imprimir maior segurança à seleção das atividades significativas na indústria pesquisada observou-se a seqüência de alguns passos. O primeiro foi conhecer os fluxos dos processos ou das linhas de produção nas diversas operações de processamento da indústria. Essa etapa consistiu na análise da estrutura organizacional da empresa e do seu processo produtivo. Como segundo passo foi necessário estudar, dentro de cada processo, que atividades eram desenvolvidas pelos funcionários na execução do seu trabalho. O processo de fabricação dos produtos apresentou-se do tipo contínuo, podendo a empresa produzir mais de um produto diariamente. Em função dessa característica peculiar, escolheu-se um direcionador de duração para calcular o valor do respectivo custo gerado pela execução das atividades. Partindo dessa visão, as planilhas foram elaboradas de acordo com as fases

seqüenciais de execução das atividades julgadas necessárias para a aplicação da metodologia ABC. Os grupos de custos indiretos (recursos) considerados no custeio da produção da empresa pesquisada, foram os correspondentes a Pessoal, Depreciação/Equipamentos e Gastos Gerais (identificados nos apêndices “B” a “D”), os quais foram relacionados com os respectivos direcionadores de duração para determinação do ICR`s e conseqüente valorização das atividades.

A idéia é a de que os focos de desperdícios de recursos acontecem em atividades nas quais o cliente ou consumidor não reconhece a agregação de valor, não estando disposto a pagar por elas. As atividades que agregam valor e as que não agregam são observadas por Atkinson et. al (2000, p. 97):

Uma atividade que adiciona valor é uma atividade que, se eliminada, reduziria, a longo prazo, o serviço dos produtos para o cliente. Por exemplo, adquirir matéria-prima para fabricar um produto é uma atividade que adiciona valor porque sem ela a empresa seria incapaz de fabricar o produto.

Uma atividade que não adiciona valor apresenta uma oportunidade para redução de custos sem reduzir o potencial do serviço do produto para o cliente. Ela tem o potencial de reduzir os resultados da empresa em todos os aspectos do desempenho que o cliente valoriza.

Na empresa de panificação, as atividades que não agregam valor nem sempre podem ser eliminadas, ou até mesmo reduzidas, devido à necessidade de manutenção do padrão de qualidade do produto e da fácil comparação entre os produtos de diferentes estabelecimentos.

Kaplan e Cooper (1998, p. 158), observam que o primeiro benefício da análise de uma atividade decorre da classificação dos gastos desta atividade por oportunidades de melhoria dos custos. Os autores evidenciam que as melhorias surgem após nova concepção dos processos ou pela melhoria da qualidade e desempenho dos processos já existentes. Dessa maneira, os gerentes ao classificarem as atividades detectam o quanto de seus atuais gastos operacionais ocorre em processos ineficientes, ou de baixa qualidade. Nesse aspecto, o Método ABC proporciona à administração motivar programa de melhoria contínua, ou até mesmo, descontinuar a produção. Ching (1995, p. 12), adverte que conhecidas todas as atividades para a execução de um produto, podem elas ser mapeadas em uma seqüência lógica formando uma visão do todo, que aliada a uma sinergia com os envolvidos diretamente no processo, proporciona possibilidades de reformulá-lo, agregando-se mais valor para o cliente e menos custo, ao se tentar eliminar ou reduzir as atividades que não acrescentam valor.

De acordo com Severiano Filho et. al. (1997, p. 3), o controle e a avaliação do resultado é melhor sob esse método, evidenciando, ainda, que para se ter uma melhor seleção das atividades relevantes das não relevantes é necessário que se tenha um profundo conhecimento dos fluxos dos processos e dos produtos da indústria. Souza et. al. (1998, p. 75) entendem que o ABC deve integrar-se à filosofia de otimização de processos da empresa, permitindo que as atividades sejam percebidas pelos gestores dos diversos níveis, possibilitando-lhes verificar onde e como é gastos o tempo nas diversas atividades executadas. A escolha dos direcionadores deve ser adequadas às características da atividade da empresa e deve expressar, da melhor forma, como os recursos são consumidos pelas atividades e como estas são consumidas pelos produtos. É a partir do levantamento dos processos, atividades e direcionadores de custos que a utilização do Método ABC pode ser viabilizada, pois, nestas etapas, tem-se uma visão sistêmica e integrada de todos os processos e fluxos de recursos dentro do complexo industrial da organização.

Reportando aos entendimentos desses autores é feita uma comparação das Tabelas 47 – Demonstração do resultado pelo método Absorção e 54 – Demonstração do resultado pelo método ABC.

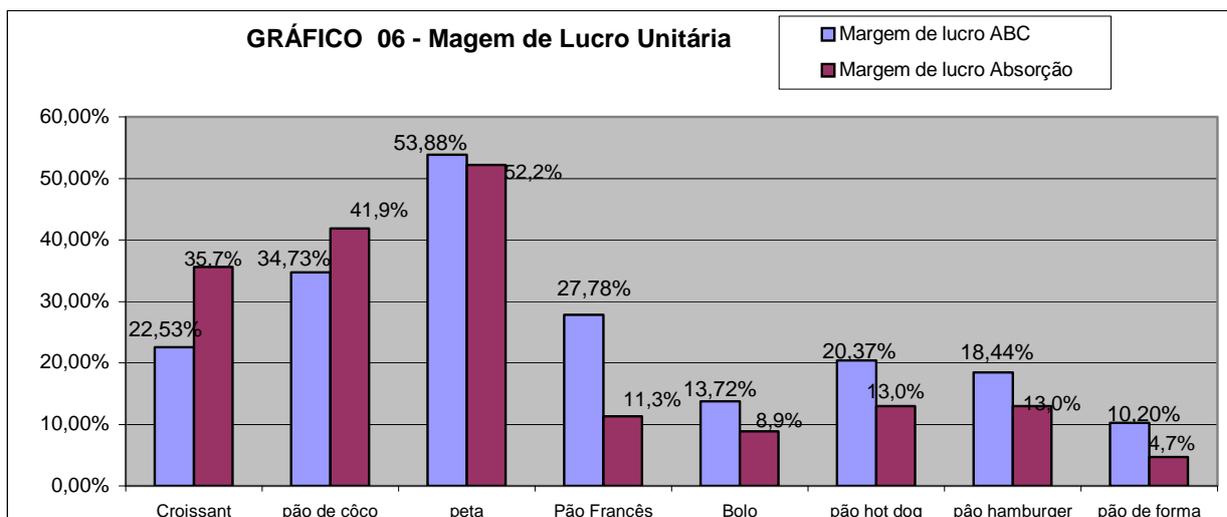
Observando-se a Demonstração de Resultados pelo Custeio por Absorção (Tabela 47) verifica-se que os valores são evidenciados de forma sintética, o que muitas vezes pode conduzir os gestores a percepções erradas e cortes arbitrários. Percebe-se, assim, quão pouco esclarecedora é, uma vez que não disponibiliza as atividades necessárias à elaboração dos produtos. A forma de apropriação do método de Custeio por Absorção levou em consideração somente o rateio dos custos pelo volume de produção, deixando de dar visibilidade a essas atividades e correspondentes custos. O custeio ABC, cuja Demonstração de Resultados é expressa no Tabela 54, dá uma visão detalhada das atividades e de como seus custos afetam os objetos de custeio (produtos). Dessa maneira, os pontos fracos e fortes ficaram evidenciados, e os administradores podem se dedicar à análise de quais atividades agregam ou não valor aos produtos, para fins de minimização/eliminação ou um reestudo dos processos poderá permitir a identificação de quais atividades poderão ser visadas no sentido de otimização.

As Tabelas 46- Resumo da apuração dos custos pelo método absorção e 53 - Resumo da apuração dos custos pelo método ABC apresentam uma comparação dos Custos Unitários, em bases da empresa do estudo de caso, calculados pelo método de Custeio por Absorção (Tabela 45) e pelo ABC (Tabela 52).

O objetivo é destacar a grande alteração ocorrida no *ranking* de lucratividade pelos dois enfoques. Considerando o lucro unitário em ordem decrescente (mais relevante para os gestores) o Custeio por Absorção evidencia: 1) Produto Peta, 2) Produto Pão de Coco, 3) Produto Croissant, 4) Produto Pão Hot Dog e Produto Pão Hambúrguer, 5) Produto Pão Francês, 6) Produto Bolo, 7) Produto Pão de Forma. Já o Custeio Baseado em Atividades apresenta a seguinte ordem de relevância: 1) Produto Peta, 2) Produto Pão de Coco, 3) Produto Pão Francês, 4) Produto Croissant, 5) Produto Pão Hot Dog, 6) Produto Pão Hambúrguer, 7) Produto Bolo, 8) Produto Pão de Forma.

Evidencia-se que o Método ABC, ao rastrear de maneira objetiva recursos aos produtos, consegue mostrar que o produto Pão Francês e o produto Croissant colocados como 5º (sexto) e 3º (terceiro) produtos respectivamente em termos de rentabilidade pelo Custeio por Absorção, passaram para 3º (terceiro) e 4º (quinto) produtos pelo método ABC.

No gráfico 06 a seguir, pode-se visualizar a alteração em termos de rentabilidade de cada produto quando da comparação entre os métodos, evidenciando que produtos que no método por absorção indicavam alta margem de lucratividade, como o produto Croissant (35,7%) e Pão de Coco (41,9%), pelo método ABC evidenciaram margens de lucratividade inferiores: Croissant (22,53%) e Pão de Coco (34,73%), resultando em variações negativas de 37% e 17% respectivamente. Da mesma forma, pelo método por absorção, os produtos Pão de forma (4,7%), Bolo (8,9%), Pão Francês (11,3%) indicam baixas margem de rentabilidade, enquanto que pelo método ABC evidenciaram margens de lucratividade superiores: Pão de forma (10,2%), Bolo (13,72%), Pão Francês (27,78%), resultando em variações positivas de 118%, 54% e 145% respectivamente quando da análise de rentabilidade por produto.



Analisando, comparativamente, fica perfeitamente clara a grande contribuição gerencial do ABC na evidenciação do resultado e de custos. Os produtos produzidos pela indústria basicamente utilizam-se dos mesmos procedimentos, isto é, necessitam de tarefas que são comuns, como pesar, misturar/bater, modelar, fornear, limpar, embalar etc., porém consumindo diferentes tempos de execução. Observa-se que, o valor do custo indireto consumido ganha visibilidade pela metodologia ABC (apêndices “E” a “M” e Tableas 53 e 54) pois, se há detalhes a serem analisados no processamento de produtos, o rastreamento tem a função de “*não escondê-los*”. O método utilizado pela empresa do estudo de caso ao custear focaliza o produto. Os custos dos recursos são distribuídos aos produtos porque se pressupõe que os produtos consomem recursos. As bases de rateio (quantidade de matéria-prima) medem somente os atributos individuais dos itens do produto. Em contraste, as atividades são o foco do processo de custeio no Método de Custeio por Atividades. Os custos dos recursos são rastreados às atividades e destas aos produtos porque, antes de consumir recursos, os produtos consomem atividades. O Método de Custeio Baseado em Atividades busca facilitar a implantação de um processo de mudança de atitudes na empresa, sendo portanto, uma ferramenta que auxilia os gestores a descobrirem as rotas do consumo dos recursos, colocando a sua frente informações importantes para a tomada de decisões.

Considerando os objetivos do presente estudo, pode-se evidenciar algumas vantagens do Custeio ABC em relação ao tradicional (Absorção) em uso na empresa industrial, na medida em que: possibilita uma visão clara da conexão recursos-atividades-produtos, elimina

o subjetivismo dos critérios de rateio tradicionais e evidencia os custos por atividades, permitindo uma atuação dos gestores no sentido de otimizar processos, e o que levaria, conseqüentemente, à otimização do resultado.

CAPÍTULO 7

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

7.1 Conclusões

O objetivo deste trabalho no tocante à contribuição do emprego de um método mais atualizado, o Custeio ABC, em comparação com os métodos tradicionais de custeio (Absorção), utilizados numa empresa das indústrias de panificação do estado do Ceará, com foco na evidenciação do resultado, foi alcançado pelos seguintes motivos:

- 1) Constatou-se que o setor de panificação está em um intenso processo de mudanças, com estabilização no faturamento, redução no número de empresas e modificação nos hábitos de consumo, perfil e preferência do consumidor;
- 2) Evidenciou-se que os gestores envolvidos permanecem utilizando métodos de custeios convencionais para apropriação dos custos aos produtos com finalidade de tomada de decisões gerenciais, embora reconheçam a importância e relevância da informação contábil gerencial de custos por produto no contexto atual;
- 3) O estudo Permitiu uma visão detalhada das características do processo de produção dos produtos da panificação, possibilitando uma visão clara da conexão recursos-atividades-produto e permitindo uma atuação dos gestores no sentido de otimizar processos e conseqüentemente resultados. Demonstrando que a metodologia baseada em atividades (método ABC) é uma forte aliada na gestão da entidade;
- 4) Permitiu, pelo estudo pormenorizado do método de custeio atualmente utilizado (Absorção) pela empresa de panificação no Ceará, uma análise concreta de seus efeitos e resultados;
- 5) Evidenciou que as empresas de panificação do Ceará devem adaptar-se às novas necessidades e exigências do mercado em que atuam, valendo-se de ferramentas modernas de gestão que as mantenham num diferencial competitivo;

- 6) Esclareceu que as empresas do setor de panificação do estado do Ceará têm predominância de custos indiretos, complexidade nos seus processos de produção e diversificação de produtos, sendo recomendada a utilização de método de custeio que evidencie a composição detalhada dos custos de produção (custos indiretos), permitindo informações mais consistentes e excelência no gerenciamento das decisões.

7.2 RECOMENDAÇÕES

- 1) A divulgação desse tipo de estudo poderá contribuir significativamente para que os gestores das empresas de panificação do Estado do Ceará sintam a necessidade de mudança da visão de custos sob o enfoque da Contabilidade Financeira para a da Contabilidade Gerencial;
- 2) É importante uma reflexão sobre os efeitos da utilização dos métodos de custeio tradicionais (Absorção) e ABC, nessas empresas, na medida em que se quer buscar evidenciar resultado, uma vez que existe diferença de enfoque entre suas metodologias;
- 3) É recomendável que cada gestor faça uma análise de custo benefício, com a finalidade de que o custo da informação não supere o benefício colhido decorrente de tal informação;
- 4) Faz-se necessário realizar pesquisa com o objetivo de conhecer e avaliar melhor a importância das atividades desenvolvidas pelas empresas do setor de panificação do estado do Ceará, a fim de que novos sistemas de informações possam, convenientemente, ser adaptados às reais necessidades das empresas desse expressivo setor, com reflexos econômicos e sociais;
- 5) Torna-se importante levar aos órgãos que congregam as empresas da indústria de panificação do estado do Ceará, bem como as suas respectivas administrações centrais, o conhecimento da existência de novos métodos de custeio e a necessidade de mudança da visão empresarial tradicional e relativamente ultrapassada, para uma que seja mais compatível com as exigências requeridas pela dinâmica do mercado.

APENDICE E - FLUXOGRAMA DO PRODUTO CROISSANT											
Etapas	Atividade relevante	Tarefas	tempo Minutos 38KG	tempo Minutos KG	ICR total	Custo Unit. Atribuido	Volume produzido	Custo indireto da produção	Quant. Prod. P/tipo	Tipo	Custo unit. P/ tipo
etapa 1	PESAR	Pesagem da matéria-prima (produto seco)	6	0,158	0,114514	0,018	3.000	54,244	10.000,00	pacote	0,0054
		Separação do Líquido	1	0,026	0,114514	0,003	3.000	9,041	10.000,00	pacote	0,0009
		Pesagem da gordura	0,5	0,013	0,114514	0,002	3.000	4,520	10.000,00	pacote	0,0005
		Pesagem do fermento	0,5	0,013	0,114514	0,002	3.000	4,520	10.000,00	pacote	0,0005
			tempo Minutos 38KG					72,325	10.000,00		0,007
etapa 2	MISTURAR	Dar o ponto da massa	25	0,658	0,114514	0,075	3.000	226,015	10.000,00	pacote	0,0226
		retirar da amassadeira (misturador) a massa	3	0,079	0,114514	0,009	3.000	27,122	10.000,00	pacote	0,0027
			tempo Minutos 19 KG					253,137			0,025
etapa 3	MODELAR	Abrir a massa	8	0,421	0,114514	0,048	3.000	144,650	10.000,00	pacote	0,0145
		Passar gordura	2	0,105	0,114514	0,012	3.000	36,162	10.000,00	pacote	0,0036
		Dobrar a massa	6	0,316	0,114514	0,036	3.000	108,487	10.000,00	pacote	0,0108
		Abrir a massa	4	0,211	0,114514	0,024	3.000	72,325	10.000,00	pacote	0,0072
		Cortar a massa	22	1,158	0,114514	0,133	3.000	397,786	10.000,00	pacote	0,0398
		Enrolar e colocar na assadeira	90	4,737	0,114514	0,542	3.000	1.627,307	10.000,00	pacote	0,1627
			tempo Minutos 19KG					2.386,717			0,239
etapa 4	PINTAR	Pintar	18	0,947	0,114514	0,108	3.000	325,461	10.000,00	pacote	0,0325
		Tranportar para o carro de crescimento	1	0,053	0,114514	0,006	3.000	18,081	10.000,00	pacote	0,0018
			tempo Minutos 9,5KG					343,54			0,034
etapa 6	FORNEAR	Pre-aquecimento	45	4,737	0,114514	0,542	3.000	1.627,307	10.000,00	pacote	0,1627
		Colocar assadeira no forno	2	0,211	0,114514	0,024	3.000	72,325	10.000,00	pacote	0,0072
		assar	15	1,579	0,114514	0,181	3.000	542,436	10.000,00	pacote	0,0542
		Inspecionar	1,5	0,158	0,114514	0,018	3.000	54,244	10.000,00	pacote	0,0054
		Virar assadeira	1,5	0,158	0,114514	0,018	3.000	54,244	10.000,00	pacote	0,0054
		Retirar assadeira	0,5	0,053	0,114514	0,006	3.000	18,081	10.000,00	pacote	0,0018
		Transportar assadeiras para sala de resfriamento	0,5	0,053	0,114514	0,006	3.000	18,081	10.000,00	pacote	0,0018
			tempo Minutos 7,6KG					2.386,717			0,239
etapa 7	EMBALAR	Empacotar	5	0,658	0,114514	0,075	3.000	226,015	10.000,00	pacote	0,0226
		Selar	3	0,395	0,114514	0,045	3.000	135,609	10.000,00	pacote	0,0136
		Emitir etiqueta	1,5	0,197	0,114514	0,023	3.000	67,804	10.000,00	pacote	0,0068
		Etiquetar	1	0,132	0,114514	0,015	3.000	45,203	10.000,00	pacote	0,0045
		Encaixotar	1	0,132	0,114514	0,015	3.000	45,203	10.000,00	pacote	0,0045
								519,834			0,052
etapa 8	Limpar	Limpeza de Máquinas	10,0	1,313	0,114514	0,150	3.000	451,139	10.000,00	pacote	0,0451
					ICR total			451,1393408			0,0451
		Tempo do processo produtivo por quilo		18,668	0,114514	2,138	3.000	6.413,412	10.000,00		0,6413
		Tempo do processo produtivo para produção		56,005							
		Tempo do processo produtivo por pacote		5,6005382						Custo indireto Unitário	0,6413

APENDICE F - FLUXOGRAMA DO PRODUTO PETA											
Etapas	Atividade relevante	Tarefas	tempo minuto 15,15KG	tempo Minutos por KG	ICR total	Custo Unit. Atribuido	Volume produzido	Custo indireto da produção	Quant. Prod. P/tipo	Tipo	Custo unit. P/ tipo
etapa 1	PESAR	Pesagem da matéria-prima (produto seco)	3	0,198	0,114514	0,023	1.620	36,735	16.200,00	pacote	0,0023
		Separação do Líquido	1	0,066	0,114514	0,008	1.620	12,245	16.200,00	pacote	0,0008
		Pesagem da gordura	0,5	0,033	0,114514	0,004	1.620	6,123	16.200,00	pacote	0,0004
		Pesagem do fermento	0,5	0,033	0,114514	0,004	1.620	6,123	16.200,00	pacote	0,0004
			tempo minuto 15,15KG					61,225	16.200,00	pacote	0,0038
etapa 2	ESCALDAR A MASSA	Misturar produto para ferver e escaldar	12	0,792	0,114514	0,091	1.620	146,941	16.200,00	pacote	0,0091
			tempo minuto 15,15KG					146,941			0,0091
etapa 3	BATER	Misturar o produto na batedeira	1	0,066	0,114514	0,008	1.620	12,245	16.200,00	pacote	0,0008
		Dar o ponto na massa	10	0,660	0,114514	0,076	1.620	122,451	16.200,00	pacote	0,0076
		Coar a massa	3	0,198	0,114514	0,023	1.620	36,735	16.200,00	pacote	0,0023
		Transportar a massa para pingadeira	1	0,066	0,114514	0,008	1.620	12,245	16.200,00	pacote	0,0008
			tempo minuto 15,15KG					183,676			0,0113
etapa 4	MODELAR	Colocar assadeira, ascionar a maquina, retirar assadeira e colocar no carro do forno,	10	0,660	0,114514	0,076	1.620	122,451	16.200,00	pacote	0,0076
			tempo minuto 15,15KG					122,451			0,0076
etapa 5	FORNEAR	Pre-aquecimento	62	4,092	0,114514	0,469	1.620	759,195	16.200,00	pacote	0,0469
		colocar o carro no forno	0,5	0,033	0,114514	0,004	1.620	6,123	16.200,00	pacote	0,0004
		assar	32	2,112	0,114514	0,242	1.620	391,843	16.200,00	pacote	0,0242
		retirar o carro do forno e tranportar para a mesa de empacotamento	0,5	0,033	0,114514	0,004	1.620	6,123	16.200,00	pacote	0,0004
			tempo minuto 15,15KG					1.163,283			0,0718
etapa 6	EMBALAR	Empacotar	16	1,056	0,114514	0,121	1.620	195,921	16.200,00	pacote	0,0121
		Selar	6	0,396	0,114514	0,045	1.620	73,470	16.200,00	pacote	0,0045
		Emitir etiqueta	3	0,198	0,114514	0,023	1.620	36,735	16.200,00	pacote	0,0023
		etiquetar	3	0,198	0,114514	0,023	1.620	36,735	16.200,00	pacote	0,0023
		Encaixotar	1	0,066	0,114514	0,008	1.620	12,245	16.200,00	pacote	0,0008
							355,107			0,0219	
etapa 7	Limpar	Limpeza de Máquinas	6	0,400	0,114514	0,046	1.620	74,205	16.200,00	pacote	0,0046
			tempo minuto 15,15KG					74,21			0,0046
		Tempo do processo produtivo por quilo		11,357	0,114514	1,301	1.620	2.106,889	16.200,00		0,1301
		Tempo do processo produtivo para produção		18,398							
		Tempo do processo produtivo por pacote		1,1357							0,1301
								Custo indireto Unitário			0,1301

APENDICE G - FLUXOGRAMA DO PRODUTO PÃO DE CÔCO											
Etapas	Atividade relevante	Tarefas	tempo para 17,83 KG	tempo Minutos/KG	ICR total	Custo Unit. Atribuído	Volume produzido	Custo indireto da produção	Quant. Prod. P/tipo	Tipo	Custo unit. P/ tipo
etapa 1	PESAR	Pesagem da matéria-prima (produto seco)	6	0,337	0,114514	0,039	352	13,564	1.600,00	pacote	0,0085
		Separação do Líquido	1	0,056	0,114514	0,006	352	2,261	1.600,00	pacote	0,0014
		Pesagem da gordura	0,5	0,028	0,114514	0,003	352	1,130	1.600,00	pacote	0,0007
		Pesagem do fermento	0,5	0,028	0,114514	0,003	352	1,130	1.600,00	pacote	0,0007
			tempo para	17,83 KG				18			0,0113
etapa 2	MISTURAR	Dar o ponto da massa	24	1,346	0,114514	0,154	352	54,258	1.600,00	pacote	0,0339
		retirar da amassadeira (misturador) a massa	0,5	0,028	0,114514	0,003	352	1,130	1.600,00	pacote	0,0007
		Processar massa no cilindro	4	0,224	0,114514	0,026	352	9,043	1.600,00	pacote	0,0057
			tempo para	17,83 KG				64,431			0,0403
etapa 3	DIVISORA	pesar a massa	8	0,449	0,114514	0,051	352	18,086	1.600,00	pacote	0,0113
		Dividir a massa	6	0,337	0,114514	0,039	352	13,564	1.600,00	pacote	0,0085
		Modelar a massa	12	0,673	0,114514	0,077	352	27,129	1.600,00	pacote	0,0170
		estirar a massa modelada	16	0,897	0,114514	0,103	352	36,172	1.600,00	pacote	0,0226
		Modelar em transas e molhar no leite e no côco e colocar na amassadeira e transportar para o carro de crescimento	67	3,758	0,114514	0,430	352	151,470	1.600,00	pacote	0,0947
			tempo para	8,2 KG				246,421			0,1540
etapa 4	FORNEAR	Pre-aquecimento	35	4,268	0,114514	0,489	352	172,051	1.600,00	pacote	0,1075
		Colocar assadeira no forno	1	0,610	0,114514	0,070	352	24,579	1.600,00	pacote	0,0154
		assar	5	0,122	0,114514	0,014	352	4,916	1.600,00	pacote	0,0031
		Inspeccionar	1	0,122	0,114514	0,014	352	4,916	1.600,00	pacote	0,0031
		Virar assadeira	0,5	0,061	0,114514	0,007	352	2,458	1.600,00	pacote	0,0015
		Retirar assadeira	0,5	0,061	0,114514	0,007	352	2,458	1.600,00	pacote	0,0015
		Transportar assadeiras para sala de resfriamento	0,5	0,061	0,114514	0,007	352	2,458	1.600,00	pacote	0,0015
			tempo para	8,2 KG				213,834			0,1336
etapa 5	EMBALAR	Empacotar	7	0,854	0,114514	0,098	352	34,410	1.600,00	pacote	0,0215
		Selar	4	0,488	0,114514	0,056	352	19,663	1.600,00	pacote	0,0123
		Emitir etiqueta	1,5	0,183	0,114514	0,021	352	7,374	1.600,00	pacote	0,0046
		Etiquetar	1	0,122	0,114514	0,014	352	4,916	1.600,00	pacote	0,0031
		Encaixotar	1	0,122	0,114514	0,014	352	4,916	1.600,00	pacote	0,0031
							71,278				0,0445
etapa 6	LIMPAR	Limpeza de Máquinas	15	1,829	0,114514	0,209	352	73,736	1.600,00	pacote	0,0461
					ICR total			73,736			0,0461
		Tempo do processo produtivo por quilo		17,063	0,114514	1,954	352	687,786	1.600,00		0,4299
		Tempo do processo produtivo para produção		6,006,12							
		Tempo do processo produtivo por pacote		3,7538254							
								Custo indireto Unitário			0,4299

APENDICE H - FLUXOGRAMA DO PRODUTO PÃO HOT DOG											
Etapas	Atividade relevante	Tarefas	tempo para 31 KG	tempo Minutos/KG	ICR total	Custo Unit. Atribuído	Volume produzido	Custo indireto da produção	Quant. Prod. P/tipo	Tipo	Custo unit. P/ tipo
etapa 1	PESAR	Pesagem da matéria-prima (produto seco)	2	0,065	0,1145	0,007	640	4,728	1600	pacote	0,0030
		Separação do Líquido	1	0,032	0,1145	0,004	640	2,364	1600	pacote	0,0015
		Pesagem da gordura	0,5	0,016	0,1145	0,002	640	1,182	1600	pacote	0,0007
		Pesagem do fermento	0,5	0,016	0,1145	0,002	640	1,182	1600	pacote	0,0007
			tempo para	31 KG				9,457			0,0059
etapa 2	MISTURAR	Misturar produto pesado	1	0,032	0,1145	0,004	640	2,364	1600	pacote	0,0015
		Dar o ponto da massa	10	0,323	0,1145	0,037	640	23,642	1600	pacote	0,0148
		retirar da amassadeira (misturador) a massa	1	0,032	0,1145	0,004	640	2,364	1600	pacote	0,0015
			tempo para	15,5 KG				28,370			0,0177
etapa 3	DIVISORA	Cilindrar a massa	4,5	0,290	0,1145	0,033	640	21,277	1600	pacote	0,0133
		pesar	16	1,032	0,1145	0,118	640	75,653	1600	pacote	0,0473
		Dividir a massa	26	1,677	0,1145	0,192	640	122,937	1600	pacote	0,0768
		Modelar e Estirar a massa	30	1,935	0,1145	0,222	640	141,850	1600	pacote	0,0887
			tempo para	15,5 KG				361,717			0,2261
etapa 4	FORNEAR	Pre-aquecimento	45	2,903	0,1145	0,332	640	212,775	1600	pacote	0,1330
		Colocar assadeira no forno	1	0,065	0,1145	0,007	640	4,728	1600	pacote	0,0030
		assar	15	0,968	0,1145	0,111	640	70,925	1600	pacote	0,0443
		Inspecionar	1	0,065	0,1145	0,007	640	4,728	1600	pacote	0,0030
		Virar assadeira	1	0,065	0,1145	0,007	640	4,728	1600	pacote	0,0030
		Retirar assadeira	1	0,065	0,1145	0,007	640	4,728	1600	pacote	0,0030
		Transportar assadeiras para sala de resfriamento	1	0,065	0,1145	0,007	640	4,728	1600	pacote	0,0030
			tempo para	15,5 KG				307,341			0,1921
etapa 5	EMBALAR	Empacotar	7	0,452	0,1145	0,052	640	33,098	1600	pacote	0,0207
		Selar	4	0,258	0,1145	0,030	640	18,913	1600	pacote	0,0118
		Emitir etiqueta	1,5	0,097	0,1145	0,011	640	7,092	1600	pacote	0,0044
		Encaixotar	1	0,065	0,1145	0,007	640	4,728	1600	pacote	0,0030
							63,832			0,0399	
etapa 6	LIMPAR	Limpeza de Máquinas	5	0,323	0,1145142	0,037	640	23,642	1600	pacote	0,0148
							23,642			0,0148	
		Tempo do processo produtivo por quilo		10,839	0,1145	1,241	640	794,359	1600		0,4965
		Tempo do processo produtivo para produção		6.936,774							
		Tempo do processo produtivo por pacote		4,335							
								Custo indireto Unitário			0,4965

APENDICE I -FLUXOGRAMA DO PRODUTO PÃO HAMBURGER											
Etapas	Atividade relevante	Tarefas	tempo para 31 KG	tempo Minutos/KG	ICR total	Custo Unit. Atribuido	Volume produzido	Custo indireto da produção	Quant. Prod. P/tipo	Tipo	Custo unit. P/ tipo
etapa 1	PESAR	Pesagem da matéria-prima (produto seco)	5	0,1613	0,11451	0,0185	1200	22,1640	3000	pacote	0,0074
		Separação do Líquido	1	0,0323	0,11451	0,0037	1200	4,4328	3000	pacote	0,0015
		Pesagem da gordura	0,5	0,0161	0,11451	0,0018	1200	2,2164	3000	pacote	0,0007
		Pesagem do fermento	0,5	0,0161	0,11451	0,0018	1200	2,2164	3000	pacote	0,0007
			tempo para 31 KG					31,0297			0,0103
etapa 2	MISTURAR	Misturar produto pesado	1	0,0323	0,11451	0,0037	1200	4,4328	3000	pacote	0,0015
		Dar o ponto da massa	10	0,3226	0,11451	0,0369	1200	44,3281	3000	pacote	0,0148
		retirar da amassadeira (misturador) a massa	1	0,0323	0,11451	0,0037	1200	4,4328	3000	pacote	0,0015
			tempo para 15,5 KG					53,1937			0,0177
etapa 3	DIVISORA	Cilindrar a massa	4,5	0,2903	0,11451	0,0332	1200	39,8953	3000	pacote	0,0133
		pesar	18	1,1613	0,11451	0,1330	1200	159,5811	3000	pacote	0,0532
		Bolear	40	2,5806	0,11451	0,2955	1200	354,6246	3000	pacote	0,1182
		Colocar na assadeira	2	0,1290	0,11451	0,0148	1200	17,7312	3000	pacote	0,0059
		Transportar para o carro de crescimento	2	0,1290	0,11451	0,0148	1200	17,7312	3000	pacote	0,0059
			tempo para 15,5 KG					589,5634			0,1965
etapa 4	FORNEAR	Pre-aquecimento	45	2,9032	0,11451	0,3325	1200	398,9527	3000	pacote	0,1330
		Colocar assadeira no forno	1	0,0645	0,11451	0,0074	1200	8,8656	3000	pacote	0,0030
		assar	15	0,9677	0,11451	0,1108	1200	132,9842	3000	pacote	0,0443
		Inspecionar	2	0,1290	0,11451	0,0148	1200	17,7312	3000	pacote	0,0059
		Virar assadeira	1	0,0645	0,11451	0,0074	1200	8,8656	3000	pacote	0,0030
		Retirar assadeira	1	0,0645	0,11451	0,0074	1200	8,8656	3000	pacote	0,0030
		Transportar assadeiras para sala de resfriamento	1	0,0645	0,11451	0,0074	1200	8,8656	3000	pacote	0,0030
			tempo para 15,5 KG					585,1306			0,1950
etapa 5	EMBALAR	Empacotar	7	0,4516	0,11451	0,0517	1200	62,0593	3000	pacote	0,0207
		Selar	4	0,2581	0,11451	0,0296	1200	35,4625	3000	pacote	0,0118
		Emitir etiqueta	1,5	0,0968	0,11451	0,0111	1200	13,2984	3000	pacote	0,0044
		Encaixotar	2	0,1290	0,11451	0,0148	1200	17,7312	3000	pacote	0,0059
							128,551			0,0429	
etapa 6	LIMPAR	Limpeza de Máquinas	20	1,290	0,11451	0,148	1.200	177,312	3000	pacote	0,0591
							177,3123			0,0591	
		Tempo do processo produtivo por quilo		11,3871	0,11451	1,3040	1200	1.564,78	3000		0,5216
		Tempo do processo produtivo para produção		13.664,52							
		Tempo do processo produtivo por pacote		4,5548							
								Custo indireto Unitário			0,5216

APENDICE J - FLUXOGRAMA DO PRODUTO PÃO DE FORMA											
Etapas	Atividade relevante	Tarefas	tempo para 31 KG	tempo Minutos/KG	ICR total	Custo Unit. Atribuído	Volume produzido	Custo indireto da produção	Quant. Prod. P/tipo	Tipo	Custo unit. P/ tipo
etapa 1	PESAR	Pesagem da matéria-prima (produto seco)	5	0,1613	0,11451	0,0185	1000	18,4700	2000	pacote	0,0092
		Separação do Líquido	0,5	0,0161	0,11451	0,0018	1000	1,8470	2000	pacote	0,0009
		Pesagem da gordura	0,2	0,0065	0,11451	0,0007	1000	0,7388	2000	pacote	0,0004
		Pesagem do fermento	0,5	0,0161	0,11451	0,0018	1000	1,8470	2000	pacote	0,0009
		tempo para	31 KG					22,9028			0,0115
etapa 2	MISTURAR	Misturar produto pesado	1	0,0323	0,11451	0,0037	1000	3,6940	2000	pacote	0,0018
		Dar o ponto da massa	10	0,3226	0,11451	0,0369	1000	36,9401	2000	pacote	0,0185
		retirar da amassadeira (misturador) a massa	1	0,0323	0,11451	0,0037	1000	3,6940	2000	pacote	0,0018
		tempo para	15,5 KG					44,3281			0,0222
etapa 3	MODELAR	Cilindrar a massa	4,5	0,2903	0,11451	0,0332	1000	33,2461	2000	pacote	0,0166
		pesar	16	1,0323	0,11451	0,1182	1000	118,2082	2000	pacote	0,0591
		Modelar e colocar na forma	17	1,0968	0,11451	0,1256	1000	125,5962	2000	pacote	0,0628
		colocar na assadeira	2	0,1290	0,11451	0,0148	1000	14,7760	2000	pacote	0,0074
		Transportar para o carro de crescimento	2	0,1290	0,11451	0,0148	1000	14,7760	2000	pacote	0,0074
		tempo para	15,5 KG					306,6025			0,1533
etapa 4	FORNEAR	Pre-aquecimento	50	3,2258	0,11451	0,3694	1000	369,4007	2000	pacote	0,1847
		Colocar assadeira no forno	1	0,0645	0,11451	0,0074	1000	7,3880	2000	pacote	0,0037
		Assar	20	1,2903	0,11451	0,1478	1000	147,7603	2000	pacote	0,0739
		Retirar assadeira do forno	1	0,0645	0,11451	0,0074	1000	7,3880	2000	pacote	0,0037
		Transportar assadeiras para sala de resfriamento	1	0,0645	0,11451	0,0074	1000	7,3880	2000	pacote	0,0037
		Tarefas	tempo para	15,5 KG				539,3250			0,2697
etapa 5	EMBALAR	Retirar o pão da forma e fatiar	18	1,1613	0,11451	0,1330	1000	132,9842	2000	pacote	0,0665
		Empacotar	5	0,3226	0,11451	0,0369	1000	36,9401	2000	pacote	0,0185
		Selar	4	0,2581	0,11451	0,0296	1000	29,5521	2000	pacote	0,0148
		Emitir etiqueta	1,5	0,0968	0,11451	0,0111	1000	11,0820	2000	pacote	0,0055
		Encaixotar	1	0,0645	0,11451	0,0074	1000	7,3880	2000	pacote	0,0037
							217,9464			0,1090	
etapa 6	LIMPAR	Limpeza de Máquinas	25	1,613	0,11451	0,185	1.000	184,700	2000	pacote	0,0924
								184,7003			0,0924
		Tempo do processo produtivo por quilo		11,4903	0,11451	1,3158	1000	1.315,8051	2000		0,6579
		Tempo do processo produtivo para produção		11.490,3226							
		Tempo do processo produtivo por pacote		5,7452							
								Custo indireto Unitário			0,6579

APENDICE L - FLUXOGRAMA DO PRODUTO- PÃO FRANCÊS											
Etapas	Atividade relevante	Tarefas	tempo para 16 KG	tempo Minutos/KG	ICR total	Custo Unit. Atribuido	Volume produzido	Custo indireto da produção	Quant. Prod. P/tipo	Tipo	Custo unit. P/ tipo
etapa 1	PESAR	Pesagem da matéria-prima (produto seco)	1	0,0625	0,114514	0,00715714	2000	14,31427534	40000	unid	0,00035786
		Separação do Líquido	0,5	0,0313	0,114514	0,00357857	2000	7,157137668	40000	unid	0,00017893
		Pesagem da gordura	0,2	0,0125	0,114514	0,00143143	2000	2,862855067	40000	unid	7,1571E-05
		Pesagem do fermento	0,5	0,0313	0,114514	0,00357857	2000	7,157137668	40000	unid	0,00017893
			tempo para 16 KG					31,49140574		unid	0,00078729
etapa 2	MISTURAR	Misturar produto pesado	1	0,0625	0,114514	0,00715714	2000	14,31427534	40000	unid	0,00035786
		Dar o ponto da massa	10	0,6250	0,114514	0,07157138	2000	143,1427534	40000	unid	0,00357857
		Retirar da amassadeira (misturador) a massa	1	0,0625	0,114514	0,00715714	2000	14,31427534	40000	unid	0,00035786
			tempo para 16 KG					171,771304		unid	0,00429428
etapa 3	DIVISORA	Pesar	16	1,0000	0,114514	0,1145142	2000	229,0284054	40000	unid	0,00572571
		Dividir a massa	22	1,3750	0,114514	0,15745703	2000	314,9140574	40000	unid	0,00787285
		Modelar e Estirar a massa	25	1,5625	0,114514	0,17892844	2000	357,8568834	40000	unid	0,00894642
		Colocar na assadeira	3	0,1875	0,114514	0,02147141	2000	42,94282601	40000	unid	0,00107357
		Transportar para o carro de crescimento	2	0,1250	0,114514	0,01431428	2000	28,62855067	40000	unid	0,00071571
			tempo para 16 KG					973,3707228		unid	0,02433427
etapa 4	FORNEAR	Pre-aquecimento	20	1,2500	0,114514	0,14314275	2000	286,2855067	40000	unid	0,00715714
		Colocar assadeira no forno	1	0,0625	0,114514	0,00715714	2000	14,31427534	40000	unid	0,00035786
		Assar	15	0,9375	0,114514	0,10735707	2000	214,71413	40000	unid	0,00536785
			tempo para 16 KG					515,3139121		unid	0,01288285
etapa 5	EMBALAR	Embalar	1	0,0625	0,114514	0,00715714	2000	14,31427534	40000	unid	0,00035786
			tempo para 16 KG					14,3143			0,0004
etapa 6	LIMPAR	Limpeza de Máquinas	5	0,313	0,114514	0,036	2.000	71,571	40000	unid	0,0018
								71,571			0,0018
		Tempo do processo produtivo por quilo		7,7625	0,114514	0,8889	2000	1.777,8330	40000	unid	0,0444
		Tempo do processo produtivo para produção		15.525,00							
		Tempo do processo produtivo por unidade		0,3881							
								Custo indireto Unitário			0,0444

APENDICE M - FLUXOGRAMA DO PRODUTO BOLO											
Etapas	Atividade relevante	Tarefas	tempo para 25 KG	tempo Minutos/KG	ICR total	Custo Unit. Atribuido	Volume produzido	Custo indireto da produção	Quant. Prod. P/tipo	Tipo	Custo unit. P/ tipo
etapa 1	PESAR	Pesar produto seco	4	0,16	0,11451	0,018322272	800	14,65781794	1000	unid	0,01465782
		separa clara e gema	43	1,71	0,11451	0,195976552	800	156,7812418	1000	unid	0,15678124
			tempo para 25 KG						171,4390598		
etapa 2	BATER	Bater acucar, margarina e gema	3	0,12	0,11451	0,013741704	800	10,99336346	1000	unid	0,01099336
		misturar com farinha	2,5	0,10	0,11451	0,01145142	800	9,161136215	1000	unid	0,00916114
		bater a clara em neve	20	0,80	0,11451	0,091611362	800	73,28908972	1000	unid	0,07328909
			tempo para 25 KG					93,44358939			0,09344359
etapa 3	MISTURAR/MODELAR	misturar produtos com a clara em neve	4	0,16	0,11451	0,018322272	800	14,65781794	1000	unid	0,01465782
		Untar formas	21	0,84	0,11451	0,09619193	800	76,9535442	1000	unid	0,07695354
		colocar produto dentro da assadeira	23	0,92	0,11451	0,105353066	800	84,28245318	1000	unid	0,08428245
			tempo para 25 KG					175,8938153			0,17589382
etapa 4	FORNEAR	Pre-aquecimento	55	2,20	0,11451	0,251931246	800	201,5449967	1000	unid	0,201545
		Colocar assadeira no forno	2	0,08	0,11451	0,009161136	800	7,328908972	1000	unid	0,00732891
		Assar	25	1,00	0,11451	0,114514203	800	91,61136215	1000	unid	0,09161136
		Retirar assadeira	2	0,08	0,11451	0,009161136	800	7,328908972	1000	unid	0,00732891
		Transportar para resfriamento	1	0,04	0,11451	0,004580568	800	3,664454486	1000	unid	0,00366445
			tempo para 25 KG					311,4786313			0,31147863
etapa 5	EMBALAR	Empacotar	23	0,92	0,11451	0,105353066	800	84,28245318	1000	unid	0,08428245
		Selar	9	0,36	0,11451	0,041225113	800	32,98009037	1000	unid	0,03298009
		Emitir etiqueta	1,5	0,06	0,11451	0,006870852	800	5,496681729	1000	unid	0,00549668
		Encaixotar	8	0,32	0,11451	0,036644545	800	29,31563589	1000	unid	0,02931564
			tempo para 25 KG					152,0749			0,1521
etapa 6	LIMPAR	Limpeza de Máquinas	42	1,70	0,11451	0,194	800	155,315	1000	unid	0,1553
								155,315			0,1553
		Tempo do processo produtivo por quilo		11,57	0,11451	1,324555577	800	1.059,6445	1000	unid	1,0596
		Tempo do processo produtivo para produção		9,253,39							
		Tempo do processo produtivo por unidade		9,25				Custo indireto Unitário			1,0596

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARANTES, Nélio. **Sistemas de Gestão Empresarial – Conceitos permanentes na administração de empresas validadas**. São Paulo: Atlas, 1999.

ATKINSON, Anthony A. BANKER, Rajiv D. KARPLAN, Robert S. YOUNG, Mark S. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BACKER, Morton & JACOBSEN, Lyle. **Contabilidade de Custos – Um enfoque para administração de empresas**. São Paulo: McGraw-Holl do Brasil, Volume 2, 1973.

BEZERRA, Francisco A. **Gestão Estratégica de Custos: Uma abordagem de caso sobre a aplicabilidade do método de custeio ABC em Bancos**. São Paulo:USP, 2000. Dissertação de Mestrado.

BORNIA, Antonio C. **Análise Gerencial de Custos**. Porto Alegre: Boockman, 2002.

BRANDÃO, João Neto. **O Alvorecer da Indústria de Panificação e das Correlatas no Mundo e no Ceará**. Fortaleza: Gráfica e editora Paz, 1997.

BRIMSON, James. **Contabilidade por Atividades – Uma Abordagem do Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo. Atlas, 1996.

BRUNSTEIN, J. & KLIEMANN NETO, J. **Curso de Novas Técnicas de Custeio por Processos**. ENEGEP. Rio Grande do Sul: Gramado, 1997.

CALVEL, Raymond. **O Pão Francês e os Produtos Correlatos; Tecnologia e Prática da Panificação**. Fortaleza: J.Macedo S.A, 1987.

CATELE, Armando; GUERRREIRO, Reinaldo. **Uma análise Crítica do Sistema ABC – Activity Based Costing** (Trabalho elaborado para à “XVII jornada de contabilidade, economia e administração do Cone Sul”). Boletim IOB. 1994.

CHIG, Hong Yuh. **Gestão Baseada em Custeio por Atividade – activity Based Management**. São Paulo: Atlas, 1995.

COGAN, Samuel. **Activity Based Costing(ABC) – A poderosa estratégia empresarial**. São Paulo: Editora Pioneira, 2000.

COGAN, Samuel. **Custos e Preços: Formação e Análise**. São Paulo: Editora Pioneira, 1999.

COLLE, Célio Alberto. **A Cadeia Produtiva do Trigo no Brasil: Contribuição para a Geração de Emprego e Renda**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. 1998. Dissertação de Mestrado

CORBERT, Thomas N. **Uma comparação entre “Activity-Based Costing” e Teoria das restrições, no contexto da contabilidade gerencial**. FGV. Rio de Janeiro, 1996. Dissertação de Mestrado.

FROSSARD, Afonso Celso Pagano. **Uma Contribuição ao estudo dos métodos de custeio tradicionais e do método de custeio baseado em atividades (ABC) quanto à sua aplicação numa empresa pesqueira cearense para fins de evidenciação de resultado**. USP. São Paulo. 2003. Dissertação de Mestrado

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas. 1996.

HORGREN, Charles T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. Tradução de Jose Ricardo Brandão Azevedo. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1985.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de Custos: Um Enfoque Administrativo**. São Paulo: Atlas, 1978.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo. Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de Contabilidade Para não Contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

JOSHNSON, Thomas. & KPLAN, Robert S. **A Relevância da Contabilidade de Custos**. Tradução de Ivo Korytowsky. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robin. **Custos de Desempenho. Administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo. Futura, 1998.

LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: IBRASA. 1996

LEONE, George S. G. **Custos, Planejamento, Implantação e Controle**. São Paulo: Atlas, 1997.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custo: Criando Valor para a Administração**. São Paulo. Atlas. 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas. 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas. 1994.

NASCIMENTO, Diogo T. do. **Bases para a Eficácia de Sistema de Custeio para a Gestão de Preços**. USP. São Paulo. 1989. Tese de Doutorado

NASCIMENTO, Diogo T. do. **Padrões Contábeis Intercambiáveis entre os Métodos d e Custeio Por Absorção e Variável/Direto**. USP. São Paulo, 1980. Dissertação de Mestrado.

PADOVEZE, Clovis L. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil**. São Paulo: Atlas, 1997.

PADOVEZE, Clovis L. **Proposta de Modelo Conceitual para Estudo e Estrutura da Contabilidade Gerencial com Enfoque em Resultados**.USP. São Paulo, 1998. Tese de Doutorado

PERZ Jr, J. H; OLIVEIRA, L. M. de; COSTA, R. G. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

POPMPERMAYER, Cleonice Bastos. **Estruturas Organizacionais e Sistemas de Gestão de Custos para Estruturas Contemporâneas**. Centro Federal de Educação Tecnológica do Paraná. Curitiba. 2000. Dissertação de Mestrado.

RAMOS, FRANCISCO ALBANIR SILVEIRA. **Gestão de custos e competitividade: um perfil de indústrias têxteis cearenses de médio e grande porte dos ramos de fiação e tecelagem**. Fortaleza: UNIFOR, 2000. Dissertação de Mestrado.

SEVERIANO FILHO, Cosmo. **Quantificação dos níveis de perda e desperdícios em uma organização hoteleira utilizando a metodologia da análise de valor**. In: Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. Anais. 1997.

SINDICATO DA INDÚSTRIA DE PANIFICAÇÃO DE BRASÍLIA. **Desafios e resposta**. Brasília: Sindicato das Indústrias de Alimentação, 1991.

VARTANIAN, Gringor H. **O Método do Custeio Pleno: Uma análise conceitual e empírica**. USP. São Paulo: 2000. Dissertação de Mestrado

VARTANIAN, Gringor Haig; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **O Método de Custeio Pleno: Uma abordagem conceitual**. USP. 2000. Artigo Publicado.

YIN, Robert K. Estudo de Caso – **Planejamento e Métodos**. São Paulo. Bookman, 2001.

REFERENCIA DE DOCUMENTOS E ENDEREÇOS ELETRONICOS PESQUISADOS

<http://www.abip.org.br>. Acesso: 21/08/2003

<http://www.abitrigo.com.br>. Acesso: 22/08/2003

<http://abia.org.br>. Acesso: 27/08/2003

<http://www.moinhosulmineiro.com.br>. Acesso: 16/10/2003

<http://ipeadata.gov.br>. Acesso: 12/11/2003

<http://sindipan.org.br>. Acesso: 07/11/2003

<http://web.capes.gov.br>. Acesso: 22/07/2003

<http://www.ibge.gov.br>. Acesso: 22/08/2003

<http://www.jmacedo.com.br>. Acesso: 16/10/2003

<http://www.ezc.fea.usp.br>. Acesso: 23/12/2003

Diagnóstico do Setor de Panificação e Confeitaria em Fortaleza. Unidade de Economia e Estatística – UEE; Federação das Industrias do Estado do Ceará – FIEC; UNIFOR. 2002. Pesquisa de Campo.

Estudo de Política Agrícola nº10 (1994, p.172) do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)

Jornal O ESTADO (15/03/00, p.15)

Jornal DIARIO DO NORDESTE (19/03/00, P.11)

jornal Gazeta Mercantil (20/03/2000,p.A3)

Panorama Setorial. Pães e Padarias. Gazeta Mercantil. 1999.

Resolução CFC 750/03.

APENDICE A



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE

ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA LEVANTAMENTO DE DADOS

TÍTULO DA PESQUISA: UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO APLICADOS À GESTÃO DE CUSTOS PARA A EVIDENCIAÇÃO DE RESULTADO POR PRODUTO E TOMADA DE DECISÃO EM UMA EMPRESA DA INDÚSTRIA DE PANIFICAÇÃO NO ESTADO DO CEARÁ.

Caro entrevistado(a),

Estamos realizando a pesquisa acima com o objetivo de contribuir, através de pesquisa científica, com o setor de panificação. Informamos que a fidedignidade das suas respostas assegurará o êxito do trabalho ao qual estamos nos propondo e que será mantido o sigilo das respostas. Desde já agradecemos sua colaboração.

PARTE I – CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

1) ATIVIDADE DA EMPRESA

- Industrial- indústria de pães embalados;
- Industrial e comercial – produção e venda diretamente ao consumidor (estabelecimento comercial e Padaria);
- Comercial – recebe o produto pronto e vende ao consumidor (estabelecimento comercial);

2) PRINCIPAIS PRODUTOS PRODUZIDOS E/OU COMERCIALIZADOS

- Pães;
 - Bolos;
 - Petas;
 - Outros;
- (Especificar quantidade de itens **produzidos** no estabelecimento).....

3) NATUREZA DO CAPITAL

- Nacional;
- Estrangeiro;
- Misto;

4) TIPO DE SOCIEDADE

- Sociedade por quotas de responsabilidade limitada (LTDA);

- Sociedade por ações com capital aberto;
- Sociedade por ações com capital fechado;

5) NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS

R _____

6) A EMPRESA É CONSIDERADA:

- De grande porte;
- De médio porte;
- De pequeno porte;
- Microempresa;

7) INCENTIVO FISCAL OU SUBSÍDIO DE QUE É BENEFICIARIA?

- Imposto Federal.....
- Imposto Municipal.....
- Imposto Estadual.....
- Finor.....
- Empréstimo Federal.....
- Empréstimo Estadual.....
- Empréstimo Internacional.....
- Nenhum.....
- Outro.....

8) QUAL A FORMA DE TRIBUTAÇÃO UTILIZADA PELA EMPRESA?

- com base no lucro presumido.....
- com base no lucro real.....
- pelo simples.....
- com base no lucro arbitrado.....

PARTE II – SISTEMAS, MÉTODOS E FORMAS DE CUSTEIO

9) COMO A ADMINISTRAÇÃO DA EMPRESA CONSIDERA A IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS?

- Pouco Relevante;
- Relevante;
- Necessário apenas para fins tributários;
- Muito Relevante;
- Imprescindível;
- Comentários (Opcional).....

10) A EMPRESA DETÉM CONTROLE GERENCIAL DE CUSTOS?

- Não - Por Que?.....
- Sim - Por Que?.....

11) os gestores tomam decisões com base na informação de custos por produto produzidos e ou comercializado?

- Sim – Por Que?.....
 - Não – Por Que?.....

12) a empresa adota algum método de custeio para alocação dos custos aos produtos?

- Não
 - Sim – Qual?
 - Custeio Pleno
 - Custeio por Absorção
 - Custeio Baseado em Atividade (ABC)
 - Custeio Variável/Direto
 -Outro- Especificar.....

13) DESDE QUANDO ADOTA METODO DE CUSTEIO NA EMPRESA?

- Menos de 1 ano
 - De 1 a 2 anos
 - De 2 a 5 anos
 - Mais de 10 anos
 - Outra resposta – Especificar.....

14) quais áreas ou setores da empresa utilizam a informação de custos?

- Recursos Humanos
 - Financeiro
 - Produção
 - Vendas
 - Outros – Especificar.....
 - nenhuma

15) com que freqüência os gestores recorrem a informações de custos para toma de decisão?

- Sempre;
 - Frequentemente;
 - Às vezes;
 - Raramente;
 - nunca;

16) QUE DECISÕES SÃO TOMADAS COM BASE NA INFORMAÇÃO DE CUSTO?

- Escolha de produtos para estimular as vendas;
 - Comparação com o mês anterior;
 - Determinação do mix de produção;
 - Racionalizar o uso dos recursos dentro da empresa;
 - Identificar as atividades que não agregam valor ao cliente, ao produto ou aos acionistas;
 - Comparação como o custo dos concorrentes;
 - Comparação entre o preço do mercado e o custo por produto;
 - Conhecer a rentabilidade do produto;

- Conhecer a rentabilidade da Empresa;
- Orçamento;
- Outras.....

17) QUE FATORES INFLUENCIAM NA DETERMINAÇÃO DO MIX DE PRODUÇÃO?

- Rentabilidade do produto;
- Demanda pelo produto;
- Baixo custo do produto;
- Facilidade de obtenção de matéria-prima;
- Incentivos Fiscais;
- Melhor adequação do produto ao processo produtivo;
- Outras.....

18) predomina na organização uma cultura de uso efetivo dos sistemas informações contábeis ou as decisões baseiam-se mais na experiência (intuição ou *feeling*) dos administradores?

- Predomina o uso da informação contábil;
- Predomina a intuição/experiência dos administradores;
- Comentários (Opcional).....

APENDICE B
EQUIPAMENTOS

Equipamentos	Preço do Equipamento	Vida útil	Depreciação Mês
Amassadeira	4.000,00	10 ANOS	33,33
Batedeira	5.000,00	10 ANOS	41,67
Misturador rapido	2.500,00	10 ANOS	20,83
Misturador lento	3.000,00	10 ANOS	25,00
Maquina para Fatiar	3.500,00	10 ANOS	29,17
Pingadeira	27.000,00	10 ANOS	225,00
Seladora	300,00	10 ANOS	2,50
Cilindro	3.500,00	10 ANOS	29,17
Divisora	2.500,00	10 ANOS	20,83
Mata mosca (2) 350,00	700,00	10 ANOS	5,83
Forno 1-rotatório	30.000,00	10 ANOS	250,00
Forno 2-Turbo	5.000,00	10 ANOS	41,67
Forno 3-Lastro	8.000,00	10 ANOS	66,67
Carro 1- Kombi	8.000,00	10 ANOS	66,67
Carro 2- Kombi	6.000,00	10 ANOS	50,00
Carro 3- Fiorino	5.000,00	10 ANOS	41,67
Demais Equipamentos (Modeladora, Geladeira, Freezer, Fogão, Ventilador, Carinho de armazenar, carrinho de transportar, carrinho de crescimento, Formas, mesas)	6.800,00	10 ANOS	56,67
TOTAL	120.800,00		1.006,67
Valor total estimado dos bens	120.800,00		
Tempo estimado de vida útil dos bens em anos	10		
Valor estimado da depreciação mensal	1.006,67		
Carga horária de trabalho por mês (176 x 13)	2.288		
Custo por hora	0,44		
Direcionador por minuto (ICR)	0,00733		

APENDICE C

GASTOS COM PESSOAL

Funcionários da fábrica	Quantidade	Salário Mês	Total
padeiro	1	700	700,00
Forneiro	1	375,00	375,00
Mesário	5	321,75	1.608,75
Serviços Gerais	6	257,40	1.544,40
Quantidade de empregados na produção	13		4.228,15
Média salarial conforme folha de pagamento		325,24	
Encargos sociais (30,64%)		99,67	
Custo Total do Salário de um empregado		424,91	
Custo Total da folha de pagamento		5.523,84	
Custo total com Vale Transporte		780,00	
Custo Total da folha de pagamento		6.303,84	
Cálculo do Índice de custo de Recurso Pessoal da Produção			
Custo Total da folha de pagamento produção			6.303,84
Carga horária Mês (176 horas X 13)			2.288
Custo por hora de trabalho			2,75517617
Direcionador por minuto (ICR)			0,0459
Func. da administ. e vendas	Quantidade	Salário Mês	Total
Motorista/entregador/vendedor	2	357,09	714,18
Promotoras de vendas	3	257,4	772,20
			1.486,38
Média salarial conforme folha de pagamento		297,276	
Encargos sociais (30,64%)		91,10	
Custo Total do Salário de um empregado		388,37	
Quantidade de empregados		5	
Custo Total da folha de pagamento		1.941,87	
Custo total com Vale Transporte		300,00	
Custo Total da folha de pagamento		2.241,87	
Retirada dos sócios (dois sócios)	3.000,00	6.000,00	
Encargos Sociais		Produção	Vendas
FGTS		26,02	23,78
DÉCIMO		27,10	24,77
FÉRIAS		36,14	33,03
RECISÃO		10,41	9,51
Total		99,67	91,10
Percentual da média salarial		30,64%	30,64%

APENDICE D
GASTOS GERAIS

Gastos Gerais com a fabrica	Valor Mês
Aluguel	700,00
Energia	1.100,00
Gás	3.900,00
Água	60,00
Mercado (Alimentação de pessoal e material de limpeza)	1.200,00
Manutenção e reparos	700,00
Lixo	50,00
Material de escritório (etiqueta, cartucho, grampo etc.)	700,00
Total	8.410,00
Despesas com vendas e adm. Não vinculada à produção	Valor Mês
pessoal de vendas	2.241,87
Promoção de vendas (Panfletos, degustação, etc)	800,00
Contador	240,00
Correio telefone e fax	120,00
Combustível	1.188,00
Total	4.589,87
Cálculo do Índice de Custo de Recurso Gastos Gerais	
Valor dos Gastos Gerais por mês	8.410,00
Quantidade de funcionários	13
Carga horária de trabalho por mês (176 x 13)	2.288
Custo por hora	3,68
Direcionador por minuto (ICR)	0,0613
ICR DOS GASTOS GERAIS	0,0613
ICR DOS EQUIPAMENTOS	0,0073
ICR DO PESSOAL DA PRODUÇÃO	0,0459
TOTAL DO ICR	0,1145