



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E EXATAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

MAIANA DA SILVA RIBEIRO RODRIGUES

**CUSTOMIZAÇÃO, COMO ALTERNATIVA AUXILIADORA NO CONTROLE E
GERENCIAMENTO DA PRODUÇÃO E VENDAS EM UMA PANIFICADORA NO
CARIRI PARAIBANO.**

MONTEIRO-PB

2016

MAIANA DA SILVA RIBEIRO RODRIGUES

CUSTOMIZAÇÃO, COMO ALTERNATIVA AUXILIADORA NO CONTROLE E GERENCIAMENTO DA PRODUÇÃO E VENDAS EM UMA PANIFICADORA NO CARIRI PARAIBANO.

Trabalho de conclusão de curso apresentado a Academia do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, com requisito parcial a obtenção de grau de Bacharel em Ciências Contábeis sob a orientação do professor MSc. Marônio Monteiro do Rêgo.

MONTEIRO-PB

2016

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

R696c Rodrigues, Maiana da Silva Ribeiro.

Customização, como alternativa auxiliadora no controle e gerenciamento da produção e vendas em uma panificadora no cariri paraibano [manuscrito] / Maiana da Silva Ribeiro Rodrigues. - 2015.

88 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em CIÊNCIAS CONTÁBEIS) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Humanas e Exatas, 2015.

"Orientação: Prof. Me. Marônio Monteiro do Rêgo, Departamento de Ciências Contábeis".

1. Contabilidade de custos. 2. Customização. 3. Gestão estratégica. I. Título.

21. ed. CDD 657.42

MAIANA DA SILVA RIBEIRO RODRIGUES

**CUSTOMIZAÇÃO, COMO ALTERNATIVA AUXILIADORA NO CONTROLE E
GERENCIAMENTO DA PRODUÇÃO E VENDAS EM UMA PANIFICADORA
NO CARIRI PARAIBANO.**

BANCA EXAMINADORA

Marçônio Monteiro do Rêgo

Orientador - UEPB/CCHE

Prof. MSc. Marçônio Monteiro do Rêgo

José Humberto do Nascimento Cruz

Examinador - UEPB/CCHE

Prof. MSc. José Humberto do Nascimento Cruz

Gilberto Franco de Lima Júnior

Examinador - UEPB/CCHE

Prof. MSc. Gilberto Franco de Lima Júnior

Aprovação em: 25 / 05 / 2016.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho especialmente aos meus pais e irmão, por terem ensinado de forma simples e significativa, a importância não apenas dos sonhos e objetivos, mas da luta para realizá-los. E todos os professores e amigos, que foram fundamentais para a realização desse trabalho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus pela vida, em especial por nos ensinar de forma sutil e carinhosa o poder da palavra Fé, e por me conceder a convivência com pessoas muito especiais, que são minha família, amigos.

Agradeço aos meus pais, pelos ensinamentos morais, éticos, pela paciência, o apoio, força, por incentivarem a construção de objetivos e sonhos e acreditarem na minha capacidade para realizá-los.

Agradeço a todo, corpo docente e funcionários da Universidade Estadual da Paraíba, campus de Monteiro-PB, em especial ao meu professor orientador desse trabalho, que durante toda trajetória transmitiu não apenas conhecimento científico, mas por ter influenciado de modo extremamente positivo a construção do meu perfil profissional.

Aos amigos, sem exceções, que sem dúvidas, são essenciais para realização de vitórias e conquistas, em especial a conclusão desse trabalho, e também para superação dos problemas ocorridos na vida acadêmica.

Aos Gestores da Panificadora e Confeitaria pesquisa, por confiarem na minha ética profissional, disponibilizando assim todas as informações necessárias para realização da pesquisa e por acreditarem na contabilidade com instrumento necessário para gestão.

A todos, dedico carinhosamente meu imenso agradecimento.

Muito Obrigada!

"É preciso, antes de mais nada, querer. "

Amyr Klink

LISTA DE QUADROS:

QUADRO 1- Mão de Obra Direta.....	46
QUADRO2- Mão de Obra Indireta	47
QUADRO3- Salários da Administração.....	48
QUADRO4- N° de Horas Extras Aproximadas no Mês	49
QUADRO5- Depreciação	50
QUADRO6- Ingredientes da MP utilizada na produção	51
QUADRO7- Custo Total da MP por receituário de itens	53
QUADRO8- Custos	55
QUADRO9- Despesas	55
QUADRO10- Rateio da MOD.....	57
QUADRO11- Rateio da MOI com Base no tempo de MOD	59
QUADRO12- Mapa Resumo de Apuração dos Custos.....	60
QUADRO13- Mark-up para Formação do Preço de Venda	62
QUADRO14- Formação do Preço de Venda	64

RESUMO

Esta pesquisa foi realizada em uma panificadora no cariri paraibano, onde tem como objetivo principal analisar a forma de customização desenvolvida pela entidade, propondo assim entendimento de métodos que auxiliem o planejamento gestão estratégica. Caracteriza-se de forma metodológica como abordagem quantitativa e qualitativa, classificados como pesquisa exploratória, em um estudo de caso e pesquisa de campo. O desenvolvimento do referencial teórico deu-se por meio da descrição de métodos de custeio e formação do preço de venda, e análise de todos os dados e informações da panificadora estudada. Por fim foi utilizado como parâmetro para resolução dos problemas encontrados e resposta ao problema de pesquisa a implantação do sistema de custo através do método de custeio variável caracterizado como uma ferramenta gerencial de controle e tomada de decisão.

Palavras Chave: Contabilidade de custos. Customização. Gestão Estratégica.

ABSTRACT

This research was conducted in a bakery in Paraíba cariri, which has as main objective to analyze the way of customization developed by the entity, thus proposing understanding methods that help planning management strategy. It is characterized by methodological way quantitative and qualitative approach, classified as exploratory research, a case study and field research. The development of the theoretical framework was given through the description of costing methods and training of the sales price, and analysis of all data and information of the studied bakery. Finally it was used as a parameter for solving the problems encountered and response to the problem of research deploying cost system through the variable costing method characterized as a management tool to control and decision-making

Keywords: Cost Accounting. Customization. Strategic management.

Sumário

1- INTRODUÇÃO	13
1.1- DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	14
1.1.1- FORMULAÇÃO DO PROBLEMA:	14
1.2- JUSTIFICATIVA	15
1.3- OBJETIVO GERAL:	16
1.3.1- OBJETIVOS ESPECÍFICOS:	16
2- REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1- INDÚSTRIA DE PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA.....	17
2.2.1- A CIÊNCIA CONTÁBIL E A CONTABILIDADE DE CUSTOS	18
2.3- MÉTODOS DE CUSTEIO	19
2.3.1- CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE (ABC):.....	20
2.3.2- CUSTEIO POR ABSORÇÃO	24
2.3.3- CUSTEIO PADRÃO.....	26
2.3.4- CUSTEIO VARIÁVEL	27
2.3.5- METODO DAS UNIDADES DE ESFORÇO DE PRODUÇÃO UEP's.	29
3- CUSTOS PARA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA - (PV):	30
3.1- MARK- UP OU TAXA DE MARCAÇÃO	32
4- GESTÃO ESTRATÉGICA	35
4.1. GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.....	36
5- FORMA DE CUSTOMIZAÇÃO EXECUTADA NA PANIFICADORA.	37
5.1. PRODUÇÃO E VENDAS.....	38
5.2. FUNCIONAMENTO E CONTROLE.....	39
5.5.1. DISTRIBUIÇÃO DOS HORARIOS DOS FUNCIONARIOS:.....	40
5.2.1.1. DESCRIÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DOS PAES:.....	40
6- METODOLOGIA	42
6.1- QUANTO A FORMA DE ABORDAGEM:.....	42
6.2- QUANTO AOS OBJETIVOS:.....	43
6.3- QUANTO AOS PROCEDIMENTOS TÉCNICOS:	43
6.3.1- Pesquisa Bibliográfica:	43
6.3.2- Pesquisa Documental:.....	44
6.3.3- Pesquisa de Levantamento:	44

6.3.4- Estudo de caso e Estudo de Campo:.....	44
6.4. COLETA E ANÁLISE DOS DADOS:	44
7. ANÁLISE DE DADOS	45
7.1. MÃO DE OBRA DIRETA E INDIRETA:	46
7.1.1. HORAS EXTRAS:	49
7.2.1. DEPRECIAÇÃO	50
7.2.2. MATÉRIA PRIMA	52
7.1.2.3. GASTOS GERAIS	55
7.2. APURAÇÃO E APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS	57
7.2.1. RATEIO DA MOD.....	57
7.2.1.1. BASE DE RATEIO DA MOI.....	59
7.3. FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.	63
8. CONSIDERAÇÕES FINAIS:	68
REFERENCIAS:	70
APÊNDICE	73

1- INTRODUÇÃO

Em meio as constantes transformações mercadológicas, as organizações necessitam tornar-se mais eficiente quanto ao controle, induzindo a otimização dos resultados de forma rápida. O tratamento dado aos custos das micro e pequenas empresas sofrem uma particularização ou um processo de customização no qual, há uma individualização para se alcançar a informação desejada. Esse tratamento diferenciado faz-se necessário pois, auxilia a gestão com relação ao controle mais eficiente dos gastos especificamente dos custos envolvidos nele.

MARTINS (2003), cita que “A Contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda a tomada de decisões”. Tais funções exercem papel fundamental quanto ao gerenciamento estratégico dos processos, quando refere-se a produção e comercialização de forma eficaz, atuando intensamente na busca de um nível de excelência nas organizações. A gestão estratégica de custos auxilia os gestores das empresas para que as mesmas possam comportar as exigências do mercado e se desenvolverem de forma gradativa e rápida, adotando sistemas de redução de custos e aumento da qualidade nos produtos, através da tomada de decisões eficiente disponibilizadas pela nova forma de controle: Gestão estratégica, executadas pela contabilidade.

Partindo desse entendimento, no qual o sistema de gestão estratégica é mais executado nas grandes empresas, a presente pesquisa buscará estudar o sistema de controle de custo desenvolvido em uma indústria de panificação que caracteriza-se como um dos maiores segmentos industriais do Brasil, a fim de evidenciar que através do controle nos processos, os objetivos organizacionais assim como os lucros serão atingidos de forma eficiente, independente das oscilações de mercado.

1.1- DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Diante de um cenário em franca e constantes modificações sucedidas no mercado competitivo, a contabilidade de custos dispõem do poder de implementar uma nova forma de controle voltada para gestão baseada em estratégias, influenciando positivamente os resultados da empresa.

A presente pesquisa busca estudar a forma de customização, ou seja, o processo de apuração dos custos da produção e vendas e seus controles, em uma panificadora localizada no cariri paraibano, a fim de que se possa verificar e analisar a customização explorada, identificando se a mesma auxilia o modo de gerenciamento desses processos executados pela empresa, e através destes identificar se tais métodos trabalhados estão de acordo com a literatura contábil, para um melhor crescimento da organização, propondo, ao final, modelos de controle por meio da contabilidade contribuindo para um melhor desenvolvimento dos processos.

Aqui, são estudados os meios que estão sendo executados no processo de gerenciamento, em termos de produção e vendas, trabalhados exclusivamente nesta panificadora, possibilitando reformas na forma de gestão contábil dos processos, caso a customização existente não auxilie de forma positiva o crescimento financeiro e social da empresa.

1.1.1- FORMULAÇÃO DO PROBLEMA:

Em virtude da evolução dos processos sejam eles tecnológicos, ou em relação aos níveis de qualidade dos produtos, a flexibilidade nos processos de perdas, entre outros, as instituições adotam modelos de gerenciamento que se adequem aos elementos característicos do mercado ao qual estão instaladas, tais modelos muitas vezes não seguem ou simplesmente não estão de acordo com as normas e técnicas contábeis, desfavorecendo assim o crescimento financeiro e também estrutural correspondente as exigências dos consumidores.

Contudo, a pesquisa procura analisar a forma de organização de custos e despesa, possibilitando verificar se o modelo adotado auxilia e dá suporte a gestão, buscando assim resolver o seguinte problema de pesquisa: **Como o processo de customização se configura numa alternativa ao planejamento da gestão estratégica de uma Panificadora no Cariri Paraibano?**

1.2- JUSTIFICATIVA

De acordo com a Associação Brasileira de Indústrias de Panificação e Confeitaria- ABIP, criada em 1957, e que atua em todo território nacional, o setor de panificação e confeitaria desenvolveu índices de crescimento de 2,7% em 2015. Entretanto, ao voltarmos o olhar junto a sua evolução decorrentes do aumento dos custos e despesas, o faturamento apresenta problemas.¹

Diante desse exposto, a pesquisa torna-se pertinente, pois busca estudar a forma de controle e organização dos custos e despesas executados em uma panificadora, a fim de propor se necessário, modelos existentes na literatura contábil que auxiliem no processo de gestão de custos e gastos de produção e vendas. Tendo em vista que esse setor está classificado em grande quantidade como micro e pequena empresa, nas quais proporcionam o desenvolvimento do país mesmo em meio a crises econômicas, onde vem sendo estimulado pelo processo de mudanças globais, que exige de forma indireta melhoria nos processos de gestão.

Configurando-se assim como relevante para: sociedade, profissional contábil e academia, uma vez que, os empresários dado as transformações organizacionais ocorridas no setor de panificação, terão suporte frente ao gerenciamento dos setores implantados na empresa, o que influenciará na forma de visualização da contabilidade como necessária para o aperfeiçoamento no sistema de gestão e não apenas como ferramenta obrigatória utilizada para fins fiscais.

¹Perfil do setor de panificação no Brasil. Disponível em: <<http://www.propan.com.br/institucional.php?idcat=9>>. Acesso em 28 de Outubro de 2014.

Mediante a realização do presente estudo, bem como, aporte e implantação de tais estratégias por ele aludidas em seu escopo, o processo de decisão gerencial assumido a partir de tais contribuições, culmina por colaborar junto aos setores inter-relacionados influenciando desta feita a própria sociedade, especialmente no que tange a formação do preço de venda e a possibilidade de benefícios a ela disponibilizados, quanto a qualidade dos produtos ofertados, assim como, vantagens nas compras.

Para o profissional contábil e academia, o estudo agrega valor aos contabilistas no que diz respeito a essencialidade do contador gerencial e *controller* de custos para um melhor desenvolvimento dos negócios. Também corrobora de forma relevante para com a academia, no sentido de enfatizar a eficiência das pesquisas relacionadas a gestão estratégica de custos, enriquecendo o campo da pesquisa e desenvolvimento.

1.3- OBJETIVO GERAL:

Analisar a forma de customização, desenvolvida pela entidade estudada, e propor entendimento de métodos que caracterizam-se como uma alternativa auxiliadora ao planejamento da gestão estratégica em uma Panificadora no Cariri Paraibano.

1.3.1- OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- Discutir sobre os principais métodos de controles de custos e despesas.
- Analisar se a forma de customização executada está de acordo com a literatura contábil auxiliando assim em um melhor processo de gerenciamento da produção e venda dos itens desenvolvidos pela empresa.
- Propor um modelo de controle a ser implantado pela panificadora de acordo com a literatura contábil, no intuito de auxiliar em um melhor processo de gerenciamento dos gastos de produção e vendas

2- REFERENCIAL TEÓRICO

2.1- INDÚSTRIA DE PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA

O setor de panificação e confeitaria configura-se como um dos principais segmentos industriais no Brasil, conforme a Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria – ABIP, existem atualmente no Brasil cerca de 48 mil padarias.² Por caracterizar-se como Micro e pequena empresa esse segmento tem o poder segundo MELO et al *apud* SOUZA (1995), de ser os “amortecedores do efeito das flutuações na atividade econômica”; ou seja, tais entidades dão suporte a economia em meio a mudanças econômicas negativas.

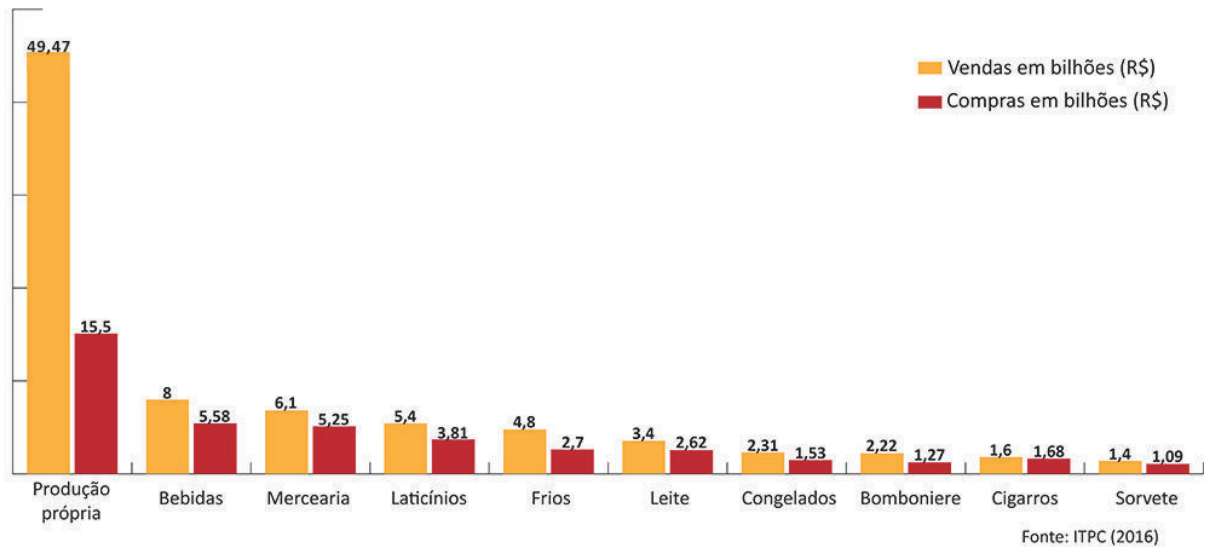
Muito embora seu faturamento total em 2015 seja da ordem de R\$ 84,7 bilhões conforme afirma o Programa de Desenvolvimento da Alimentação, Confeitaria e Panificação- PROPAN³. Esse setor apresenta um enfrentamento de problemas com relação ao crescimento dos custos de produção, além das mudanças no setor com relação a maior qualidade dos produtos, modernização tecnológica, entre outros. As razões pelas quais isso sucede podem ser melhor entendidas quando dispõe-se o olhar sobre a crise instaurada em nosso País desde o ano de 2014, bem como, a congruência perigosa, promovida pela insuficiência interna de produção de insumos e a necessidade de importação em escalas capazes de atender as demandas existentes.

No tocante a observação do comportamento pormenorizado dos itens que compõe a massa do faturamento, estes podem ser observados no gráfico abaixo.

² **Uma rápida análise sobre Panificadoras no Brasil.** Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/uma-rapida-analise-sobre-as-padarias-no-brasil/53046/>>. Acesso em 15 de outubro de 2014.

³ **Perfil da Panificação: Indicadores 2015.** Disponível em: <http://www.propan.com.br/institucional.php?idcat=9..> Acesso em 10 de Fevereiro de 2016.

Gráfico 1: Volume de faturamento por departamento.



Fonte: ITPC/ABIP 2016

As vendas de produção própria nas padarias representam R\$ 49,47 bilhões, do volume do faturamento, necessitando-se assim, da implantação de sistemas de planejamento e controle de custos e despesas a fim de manter a qualidade dos produtos como também aumentar a quantidade produzida, obtendo lucros significativos influenciados pela continuidade no processo de desenvolvimentos das micro e pequenas empresas, mesmo em meio as oscilação no mercado, além da criação de estratégias capazes de influenciar o aumento das vendas dos produtos comercializados nos demais departamentos citados no gráfico.

Para manter o processo de desenvolvimento tais entidades buscam controlar o aumento dos custos sem interferir na qualidade dos produtos, implantando assim sistemas como *foodservice*⁴, e utilizando-se de ferramentas contábeis como os métodos de custeio para uma melhor forma de gerenciamento de seus custos.

2.2.1- A CIÊNCIA CONTÁBIL E A CONTABILIDADE DE CUSTOS

⁴Serviços Alimentares- Produção de alimentos diretamente para o consumidor final.

A ciência contábil é um sistema que comporta séries de informações que proporcionam aos seus usuários, obterem um maior controle quanto a todos os dados financeiros e gerenciais existentes nas organizações. Já a contabilidade de custos é tida como um ramo da ciência contábil que para CUNHA et.all. *apud* LEONE (1997, p.19) “se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”.

Dessa forma, a contabilidade de custos produz informações gerenciais, as quais permitem aos gestores acompanharem de forma eficiente a todos os dispêndios financeiros necessários para execução dos processos de produção. O controle de custos empresariais tem o objetivo de influenciar as operações através do Planejamento e Controle da Produção - PCP, conduzindo os administradores a uma melhor tomada de decisões.

A esse respeito, WANDSCHEER (2012) *apud* BRUNI E FAMÁ (2011):

A contabilidade de custos pode ser definida como o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio. Dessa forma, com as informações coletadas das operações e das vendas, a administração pode empregar os dados contábeis e financeiros para estabelecer os custos de produção e distribuição, unitários ou totais, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados, além dos custos das outras diversas funções do negócio, objetivando alcançar uma operação racional, eficiente e lucrativa.⁵

Nessa perspectiva, inserida no âmbito de uma empresa, a contabilidade de custos exerce papel importante quanto ao fornecimento de dados que serão transformados por meio de análise na contabilidade gerencial em informações que levarão os gestores a alcançar metas operacionais da empresa com mais eficiência.

2.3- MÉTODOS DE CUSTEIO

⁵Sistema de custos e análise de preço em uma panificadora. Disponível em: <<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/1023/TCC%20-%20ALINE%20ANDRESSA%20WANDSCHEER.pdf?sequence=1>>. Acesso em 15 de outubro de 2014.

Para a consecução de seus objetivos a contabilidade de custos se vale de meios, caminhos ou métodos. Assim, para MOTTA *apud* ALVES (1997), “os métodos de custeio visam determinar os critérios para apuração dos custos dos fatores produtivos e determinados níveis de interesse das entidades (produto, atividade, departamento, empresa, etc.)”.

Os métodos de custeio são ferramentas da contabilidade de custos que auxiliam na organização e redução dos custos, a fim de oferecer suporte aos gestores no que refere-se ao PCP e a formação do Preço de venda dos produtos. Existem vários métodos de custeio entre eles se destacam: Métodos do custeio por absorção, método do custeio baseado em atividades (*ABC*), método de custeio direto ou variável, método das unidades de esforço de produção (*UEP's*), entre vários outros existentes.

2.3.1- CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE (*ABC*):

A tomada de decisões é um modelo implantado e desenvolvido pela contabilidade visando sanar problemas e desafios intensificados com as constantes mudanças, que para alcançá-lo as empresas precisam ter um maior domínio de todas as transações e modificações de mercado, além de total controle no processo operacional de produção por setores. O método de custeio *ActivityBasedCosting*, conhecido por *ABC*, surge nas empresas com enfoque na gestão estratégica de custos, NAKAGAWA(1994) *apud* PIRES cita que “o *ABC* já era utilizado por contadores em 1800 e início de 1900”, onde sua utilização foi intensificada devido ao suporte dado no processo de gestão.

Esse método de custeio opera por meio do **Rastreamento** que é de fato seguir em busca de identificar onde e de que forma sucedem os gastos indiretos de produção, e estes só encontram seus limites de viabilidade quando avaliamos o preço de se realizar tal busca em face do benefício de se alocar tais informações no computo dos referidos custos indiretos as atividades. Exemplo disso seria assumir de forma absurda a busca incessante em identificar como se dá o consumo de copos descartáveis na produção, descendo ao nível de se buscar entender em quais

atividades ou horários ou ainda quais colaboradores mais consomem tal insumo, se para tais identificações tivermos que ocupar um colaborador ou vários no intuito de se aferir tais consumos. Ao invés disso, nos parece mais viável o simples rateio em função do departamento de produção ou mesmo uma simples porém eficiente medida de se jogar contra o resultado como despesas de material de expediente no exercício, quando da apuração dos resultados.

O sistema de custeio baseado em atividade visa a apuração e alocação dos custos indiretos através do rastreamento sem distorções por meio de suas atividades (geradores de custos) aos produtos e através destes, fornecer um volume de informações capazes de influenciar de forma notória a tomada de decisões.

Com esse enfoque CARARETO et all (2006, p. 5) cita:

“Este método baseia-se na identificação, análise e controle dos custos envolvidos nas atividades e processos de uma empresa, atribuindo aos produtos, individualmente, a parcela dos custos indiretos consumida por cada um deles. É uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.”⁶

A esse respeito ABC procura dentro dos setores produtivos das indústrias, identificar suas atividades a fim de alocar os custos aos produtos de forma mais racional por meio dos direcionadores de custos. Além da distribuição dos custos de forma correta, MOTTA et.all. (2000), relata que “o ABC direciona a empresa na formulação de planos estratégicos e nas decisões operacionais identificando oportunidades de melhorias nos negócios”. Nesse sentido o *ActivityBasedCosting* configura-se como o método de custeio mais preciso com relação a identificação dos custos indiretos aos seus produtos.

Com isso é possível induzir os gestores a uma melhor forma de gerenciar seus processos otimizando os lucros sem arbitrariedade. Para MARTINS, “é o método que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”, com os custos alocados por meio dos direcionadores

⁶**Gestão Estratégica de Custos: Custos para tomada de decisões.** Disponível em: <<http://www.nee.ueg.br/seer/index.php/economia/article/viewFile/125/122>>. Acesso em 01 de novembro de 2014.

de custos ou *cost drive* diretamente as atividades realizadas por cada produto, as distorções são significativamente menores quando comparada a outros métodos, quanto aos custos fixos são tratados da mesma forma dos demais métodos.

Como todos os métodos e caminhos utilizados para apuração dos custos, o ABC oferece uma maior gama de vantagens em comparação aos outros métodos. Entretanto, apresenta também desvantagens, nas quais são as repercussoras da dificuldade de implantação nas pequenas empresas.

GARARETO, descreve algumas das vantagens e desvantagens do ABC:

Vantagens- Informações gerenciais mais fidedignas por meio da redução do rateio; atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (idêntico ao custeio por absorção); obriga a implantação de controles internos; proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos; pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais, de serviços, com ou sem fins lucrativos); pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade; pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição; e ajuda na eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto. Desvantagens - gastos elevados para implantação; alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados; necessidade de revisão constante; levam em consideração muitos dados; informações de difícil extração; dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa; necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação; necessidade de formulação de procedimentos padrões.⁷

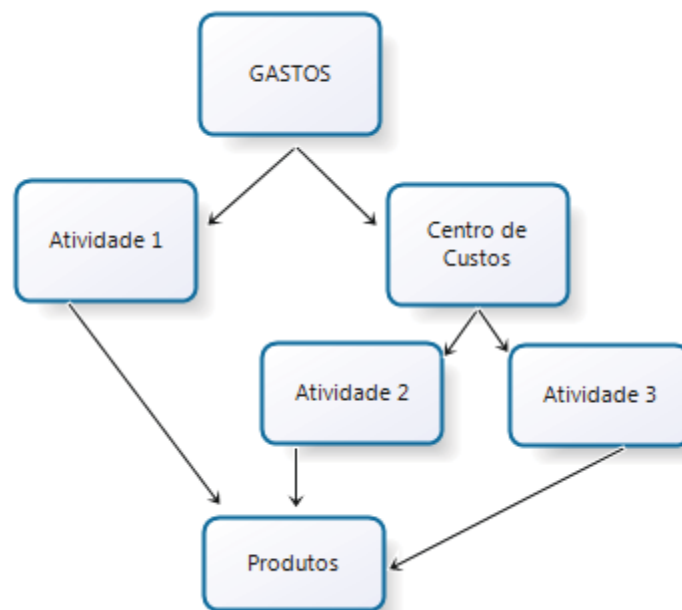
Nas empresas de pequeno porte a vantagem de visualizar o fluxos nos processos descrita acima é o ponto principal para alcançá-lo um faturamento mais expressivo mantendo a qualidade do produto, a maior desvantagem a tais empresas remete-se ao auto dispêndio financeiro para implementação do método.

Os organizadores SILVA e NIYAMA (2012) juntos aos demais autores, resumem o objetivo do custeio baseado em atividades como um método redutor de custos onde “por meio da eliminação dos desperdícios através do corte de

⁷**Gestão Estratégica de Custos: Custos para tomada de decisões.** Disponível em: <<http://www.nee.ueg.br/seer/index.php/economia/article/viewFile/125/122>>. Acesso em 01 de novembro de 2014

geradores de custos que não agregam valor naqueles fatores causadores do consumo das atividades evitáveis ou desnecessárias”. Frente a essa afirmação, os custos identificados que não gera retorno financeiro serão devidamente eliminados. Abaixo segue o esquema proposto pelos autores que refere-se ao fluxo de gastos pelo método ABC.

ILUSTRAÇÃO 1:



Fonte: Adaptação da ilustração de SILVA e NIYAMA, 2012

Para os autores acima “uma atividade é uma composição de recursos humanos, matérias, tecnológicos, e financeiros para se produzirem bens e serviços [...], seus direcionadores é o fator que influencia a quantidade de trabalho em uma empresa.” Com isso, o custo baseado em atividade permitiu a identificação dos custos que são de fato relevantes e que devem fazer parte da composição do cálculo dos gastos de produção, influenciando assim, seu processamento de forma transparente e mais precisa, por meio dos direcionadores. Outro método que diferencia-se do ABC quanto a apropriação dos custos, na qual opera-se por meio de rateio, é o custeio por absorção.

2.3.2- CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Também conhecido por Custeio Integral, o custeio por absorção é um dos métodos de alocação de custos mais conhecidos e embora ofereça vantagens e proporcione eficiência nos processos, desencadeia um maior grau de arbitrariedade na apuração e alocação dos custos devido ao processo de rateio, no qual age de forma a distorcer a destinação dos custos indiretos aos produtos ou por não destinar necessariamente ao produto os custos indiretos a ele competentes.

De acordo com VICECONTI e NEVES (2013), Custeio por absorção “é o processo de apuração dos custos, cujo objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos e variáveis) em cada fase de produção”. Esse método de custeio tem como principal característica apropriar todos os custos fixos, variáveis, diretos e indiretos aos produtos.

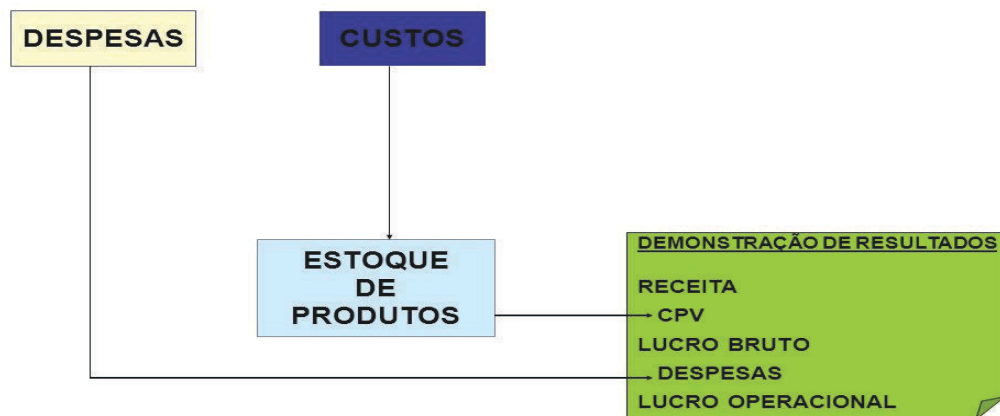
Simplificadamente, custos variáveis são aqueles que variam de acordo com o volume produzido, já os custos fixos não variam de acordo com a produção, nessa visão o custeio integral é considerado um método arbitrário por inserir uma parcela dos custos fixos por meio de rateio a cada unidade de produto fabricado, mesmo os custos fixos existirem independente da produção.

Já citado anteriormente, assim como todos os meios de apuração dos custos, este oferece também muitas vantagens como o acompanhamento de forma integral da geração dos custos e despesas a partir do centro de custo, além do método ser admitido pela lei das SA's de 1976, a proporcionalidade de fornecer soluções a longo prazo entre outras. GOTARDO⁸ ressalta: “é importante salientar que neste método, o custo separa-se das despesas; é aceito pela legislação societária (Lei 6.404/76) e, obedece aos princípios fundamentais de contabilidade, dentre eles, o princípio da realização da receita, confrontação e competência.” A ilustração de MARTINS exposta abaixo, respalda de forma clara essa separação na Demonstração de resultado dos custos e despesas, enfatizados por GOTARDO

⁸**Contabilidade de Custos: Uma ferramenta para gestão empresarial.** Disponível em: <http://novavenecia.multivix.edu.br/wp-content/uploads/2013/03/universo_acd_13.pdf>. Acesso em 10 de Novembro de 2014.

ILUSTRAÇÃO 3:

Custeio por Absorção Empresas de Manufatura

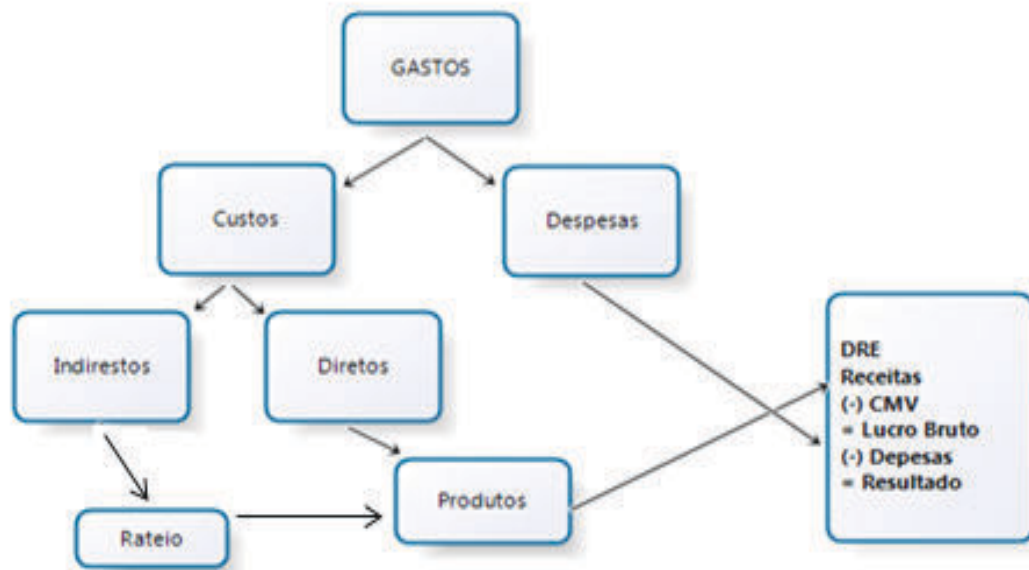


Fonte: MARTINS, 2010.

Vislumbrando a visão de MOTTA *apud* NAKAGAWA (1993), “estes métodos não estão proporcionando aos gerentes que buscam excelência das operações as informações precisas e oportunas que eles necessitam para gestão e mensuração de custos e de desempenhos de atividades no novo ambiente de tecnologia”. Nesse sentido, podemos caracterizar como uma desvantagem as informações de forma imprecisa, onde na conjuntura atual do mercado é necessária à produção de informações uteis aos usuários.

O esquema abaixo exposto representa com mais clareza o fluxo de gastos por meio do custeio por absorção onde todos os custos indiretos passam por processo de rateio e os custos diretos são imediatamente alocados aos produtos.

ILUSTRAÇÃO 4:



Fonte: Adaptação da ilustração. SILVA e NIYAMA, 2012

Ambas as ilustrações demonstram de forma simples a apropriação de todos os custos diretos aos produtos e custos indiretos alocados por meio do rateio, assim como a separação dos custos e despesas. Outro método de custeio que possibilita o controle operacional e que influencia diferentemente do custeio por absorção, a fixação do preço de venda, é o custeio padrão.

2.3.3- CUSTEIO PADRÃO

O custo padrão tem como principal objetivo estimar os custos que são calculados antes da ocorrência do processo de fabricação. Para RIBEIRO (2013, p. 422), “Dentre as muitas vantagens de se conhecer antecipadamente dos custos de fabricação, duas merecem destaque: a possibilidade de fixação do preço de vendas e a otimização do processo produtivo visando utilizar ao máximo os recursos humanos, físicos e financeiros disponíveis”.

Com isso o custeio padrão estimula nas organização um melhor controle de gestão, entretanto para aplicação desse método torna-se necessário que a entidade obtenha um desempenho operacional consistente. A esse respeito é necessário

seguir procedimentos padrão para sua execução, apoiando-se na sequência de SCHER (2008), “de início deve ser determinado as quantidades de mão-de-obra, matéria prima, materiais, insumos e os custos indiretos necessário para produzir unidades do produto”, em seguida ao ser obtido um padrão de consumo através a verificação dos itens mencionados acima, calcula-se esse valor encontrado com o custo monetário fornecido pela controladoria.

Para implantação do Custo Padrão nas empresas é necessário uma interação por parte dos departamentos de contabilidade de custos, engenharia de produção e controladoria, onde será estimulado padrões a serem seguidos. Esse método pode ser utilizado em todas as empresas que também adotam sistemas de custeio como o custeio por absorção ou custeio variável, funcionando como sistema de suporte ao método de custeio já existente.

2.3.4- CUSTEIO VARIÁVEL

O custeio variável serve exclusivamente para o processo decisório gerencial, possibilitando assim, diagnosticar várias particularidades na hora que os gestores forem executar suas decisões. Também conhecido como Custeio direto, na visão de VICECONTI et.all. (2013, p.131):

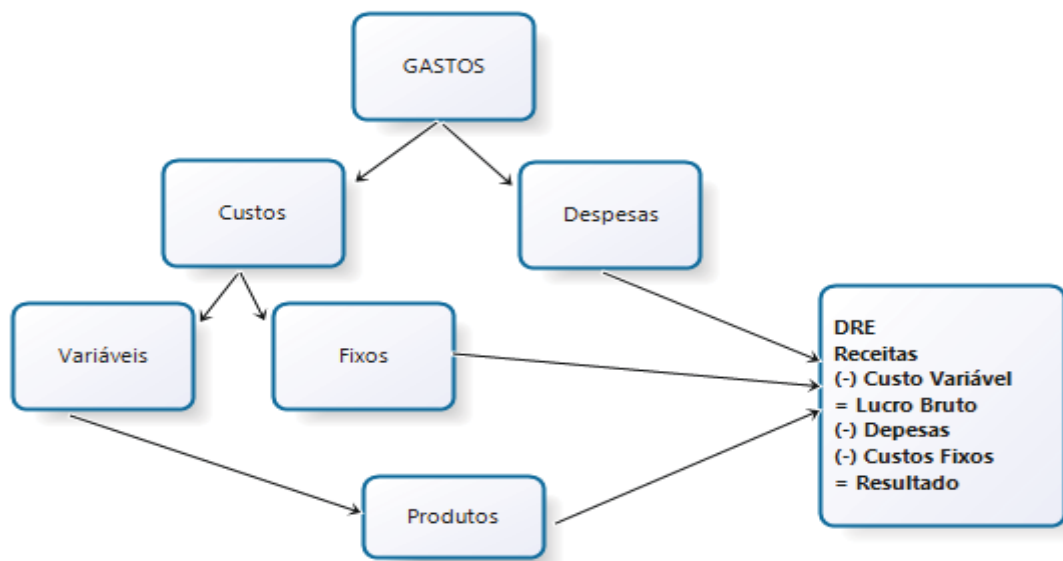
“Um tipo de custeio que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custos de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente no resultado do exercício. Desse modo, os custos dos produtos vendidos e estoques finais de produtos em elaboração e produtos acabados só conterão custos variáveis.”

As palavras de Vicecontiexpõem com total clareza que o custeio variável é uma ferramenta útil na produção de informações, as quais auxiliam o processo de gestão na produção e nas vendas. Através do custeio variável é possível calcular a Margem de contribuição que permite aos administradores identificarem o valor disponível para cobrir os custos fixos e gerar lucro, onde o cálculo é realizado pela diferença entre a Receita e o custo variável.

O sistema variável apresenta algumas vantagens como a não necessidade da prática do rateio, a separação dos custos fixos, o objetivo unicamente gerencial, quanto as desvantagens tem-se como principal a não relação do custo total com o controle de estoque além da não utilização para formação do preço de venda⁹. No custeio variável o fluxo de gastos discutidos pelos autores SILVA e NIYAMA (2012), exemplifica claramente que os custos fixos são tratados como despesas, sendo apenas os custos variáveis “utilizados no valor do bem”, sem necessidade do rateio.

ILUSTRAÇÃO 5:

⁹O custeio por absorção e o custeio variável vantagens e desvantagens sobre o método a ser adotado pela empresa. Disponível em: <<http://peritocontador.com.br/wp-content/uploads/2015/04/Ana-Paula-Lobo-Vieita-O-Custeio-por-Absor%C3%A7%C3%A3o-e-o-Custeio-Vari%C3%A1vel-Vantagens-e-Desvantagens-sobre-o-M%C3%A9todo-a-ser-Adotado-pela-Empresa.pdf>>. Acesso em 01 de novembro de 2015.



Fonte: Adaptação da ilustração. SILVA e NIYAMA, 2012

2.3.5- METODO DAS UNIDADES DE ESFORÇO DE PRODUÇÃO UEP's.

Um outro método que se mostra eficiente no sentido de apurar os gastos incorridos na produção. É o UEP's que para RIBEIRO (2013, p.438), refere-se ao método UEP como sendo “uma metodologia de custeio por meio do qual o custo de transformação é atribuído a cada unidade de produto fabricado com base no esforço despendido pela empresa para fabricação da respectiva unidade.” Ou seja, para que exista a conversão da matéria prima em produto acabado, faz-se necessário um esforço por parte das unidade na atividade de produção.

$$\text{Custo de fabricação} = \text{Matéria-prima} + \text{Custo de transformação}$$

Quanto a aplicação do método, torna-se essencial seguir uma sequencia de passos, dando inicio através da divisão de fábricas em postos operativos, seguindo com o cálculo de custo-hora por posto operativo, levantamento do tempo de manutenção por unidade em cada posto operativo, eleição do produto base, cálculo do valor UEP básica em unidade monetária, cálculo dos potenciais produtos, cálculo do equivalente de cada unidade de produto fabricado em UEP's, mensuração da produção total em UEP, calculo do custos de transformação por unidade e por fim cálculo do custo unitário total do produto.

Com relação aos custos, e portanto da prévia apuração deste, podem ter diversas aplicabilidades, dentre elas, a principal ou mais latente e crassa é no tocante a formação do preço de vendas.

3- CUSTOS PARA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA -(PV):

Em meio a competitividade, o preço, classifica-se quanto ao posicionamento estratégico como fator determinante para obter lucros atingindo os objetivos desejados pelas entidades. O preço de venda é fixado por muitas empresas de acordo com o preço de mercado, no qual esta diretamente relacionado com a flexibilidade entre a oferta e demanda, porém quando utilizada sua formação por meio da contabilidade de custos torna-se uma das ferramentas contábeis que leva as empresas a obterem tais lucros de forma mais eficiente e correta.

MARTINS (2008, p. 218) afirma que além do conhecimento com base nos custos, torna-se necessário saber “o grau de elasticidade da demanda, o preço dos produtos dos concorrentes, os preços dos produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa dentre outros fatores”, com isso a junção do conhecimento dos custos com o tipo de mercado, desencadeia a fixação do preço de venda de forma mais clara e exata.

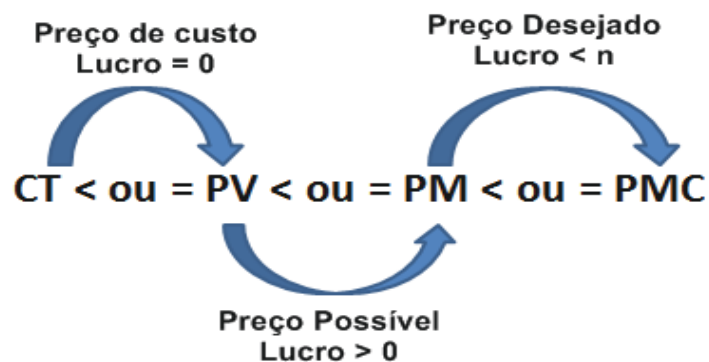
O PV é um dos elementos mais importantes, nos quais dependem da análise e do controle dos custos de fabricação de uma entidade. Na ótica de RIBEIRO (2013, p. 502), para fixar o preço de venda de um produto, é preciso conhecer:

- O custo de fabricação do referido produto
- As despesas que serão apuradas pela venda do respectivo produto
- O montante das despesas necessárias para administrar e financiar.
- A margem de lucro desejada

Na tentativa de definição do preço para as mercadorias fabricadas, a empresa precisa identificar antecipadamente o quanto seus clientes estariam dispostos a pagar pelo produto, representando assim a elasticidade entre o preço de mercado

e o preço que o mercado pode vir a comportar. A exemplo desse fato, suponhamos um produto no qual almeja-se chegar ao preço de venda desejado de \$10,00, em que o preço mínimo necessário para cobrir custos e despesas é \$5,00, nesse sentido a empresa deverá verificar qual valor entre 10,00 e 5,00 o produto pode ser vendido.

Esse raciocínio pode ser representado por meio da fórmula complexa de custos, desenvolvida no período da Revolução Industrial. *Peter Chambers*:



Onde: CT, representa o custo total, MP, preço de mercado e PMV, preço que o mercado pode comportar.

O preço de venda é composto, de forma simplória, por: custos, despesas e lucro. A fórmula para sua apuração segue abaixo. Devendo a empresa através do controle de seus custos comportar todas as informações necessárias para apuração do PVU:

$$PVU = CVU + CFU + DVU + DFU + MLU$$

Onde:

PVU = Preço de venda unitário

CVU = Custo variável unitário

CFU = Custo fixo unitário

DVU = Despesa variável unitária

MLU = Margem de lucro unitária

A esse respeito SCHIER, menciona que os “fatores que influenciam a formação do preço de venda de produtos ou serviços são: concorrência, clientes, gastos e o governo”. Com isso, pequenas empresas que não implementam sistema de apuração de gastos para formar um preço de venda de forma exata, perpassa por problemas principalmente com relação a seus clientes.

Uma outra forma é visualizar tais elementos compositores do suposto Preço de Venda unitário, concebido sob forma de *Mark-up* ou taxa de marcação. O que na visão de RIBEIRO (2013, p. 507), “é o indicador que, aplicado sobre o custo unitário de fabricação de um produto, resulta no preço de venda do referido produto”. Ou seja, é necessário por meio de cálculo imposto por fórmula encontrar o *Mark-up*, pois através deste torna-se possível a obtenção do preço de venda de forma correta.

3.1- MARK- UP OU TAXA DE MARCAÇÃO

O mercado exige das empresas implementação de novos métodos para alcance mais rápido dos lucros, qualidade dos produtos, dentre outros fatores. O *Mark-up* torna-se crucial quando o preço de venda utiliza o custo como base de sua formação. CREPALDI *apud* SLONGO, afirma que “as estratégias baseadas em custos procuram olhar para dentro das empresas e, a partir dos custos mensurados para determinado produto, é fixado o preço de venda para o cliente”. O *Mark-up* é um método da contabilidade de custos para formação do preço de venda que garante ao produto um preço suficientemente atrativo, que influencia de forma notória a decisão de compra dos clientes, concomitantemente proporciona um preço capaz de cobrir todas despesas existentes.

Para SANTOS *apud* SOUZA et. all¹⁰, “o *Mark-up* tem finalidade de cobrir as contas de: Impostos sobre vendas; taxas variáveis sobre vendas; despesas

¹⁰ **A utilização do *Mark-up* para subsidiar a formação do Preço de Venda – o caso de uma Micro Empresa de Comércio Varejista de Alagoas.** Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm_3255.pdf>. Acesso em 29 de agosto de 2015

administrativas fixas; despesas de vendas fixas; custos indiretos de produção fixos; e lucro”.

É uma ferramenta da contabilidade de custos que permite aos gestores menores distorções no preço de venda dos produtos, sendo este interligado diretamente com o custo fixo do produto e ainda o estudo voltado para elasticidade-preço da demanda. Nesse sentido, as empresas necessitam fazer uma pesquisa de mercado para verificar, por exemplo, a média aritmética, entre a maior e a menor oferta a ser proposta para o produto, sendo projetados todos os gastos e seus percentuais incluídos no *Mark-up*, tal pesquisa permite que os gestores analisem a variação entre o preço possível e o preço desejado. Por meio do preço de mercado é possível saber os valores reais a serem inseridos na formação do preço por meio do *Mark-up*.

A taxa de marcação como também é conhecido, pode ser encontrada e aplicada por meio de duas formas: *Mark-up* Divisor ou *Mark-up* Multiplicador:

$$\text{Mark - up Divisor} = \frac{100 - (\%CF + \%CV + \%LUCRO)}{100}$$

$$\text{Mark - up Multiplicador} = \frac{1}{\text{Mark - up Divisor}}$$

Onde: CF corresponde ao custo fixo e CV a custo variável.

Como exemplo de uma pesquisa de mercado para formação do preço do produto por meio do *Mark-up*, hipoteticamente uma indústria produz e vende Biscoito. Para analisar o preço em que seus clientes estariam dispostos a pagar pelo produto, estabelece três pontos de venda em diferentes locais com preços diferentes, para públicos específicos, projetando assim todos os gastos até a realização da venda dos mesmos. Após a implantação da pesquisa identificou-se que é realizável a venda de 10.000 biscoitos, onde tem como perspectiva de faturamento R\$ 35.000,00, equivalente a média aritmética do preço unitário de 3,50, no qual o menor preço unitário seria R\$2,00 e o maior preço (desejado) seria

R\$5,00, o custo unitário foi calculado pelo método ABC correspondente a R\$1,20, e a soma dos percentuais para o *Mark-up* total realizado foi de 34%.

DRE

DRE:		% <i>Mark-up</i>
RECEITA BRUTA DE VENDAS	R\$ 35.000,00	100%
(-) comissões sobre vendas	R\$ 350,00	1%
(-) PIS/COFINS	R\$ 1.277,50	3,65%
RECEITA LIQUIDA DE VENDAS	R\$ 33.372,50	
(-) Custo da Mercadorias	R\$ 12.000,00	Não entra no <i>MARK-UP</i>
LUCRO BRUTO	R\$ 21.372,50	
(-) Despesas com vendas	R\$ 2.800,00	8%
(-) Despesas administrativas	R\$ 1.750,00	5%
LUCRO LIQUIDO	R\$ 16.822,50	

Fonte: Dados hipotéticos.

MARK-UP

MARK-UP:	%
Ites:	100%
Comissão de vendas	1%
Pis e Cofins	3,65%
Despesas de vendas	8%
Despesas administrativas	5%
Margens de Ganho	16,35%
TOTAL MARK-UP	34%

Fonte: Dados hipotéticos.

O *Mark-up* divisor será de:

$$\text{Mark - up} = \frac{100 - (34\%)}{100} = 0,66$$

O *Mark-up* multiplicador será de:

$$\text{Mark - up Multiplicador} = \frac{1}{0,66} = 1,5151$$

Preço de Venda:

$$PV = CUSTOS \times \text{Mark - up}$$

$$PV_{\text{unitário}} = 1,20 \times 1,5151 = 1,82$$

Assim, percebe-se que a resultante *mark-up* multiplicador quando utilizado para formulação do preço de venda unitário, permite que a empresa venda um produto com preço capaz de cobrir todos os gastos e suas variáveis frente a uma margem de lucro desejada. Em consequência, as empresas possuem maiores vantagens quanto à articulação e implantação de estratégias para obter e garantir espaço para o produto no mercado competitivo, além de assegurar a perpetuação do negócio.

4- GESTÃO ESTRATÉGICA

Em meio a um cenário empresarial no qual a sobrevivência em longo prazo e conseqüentemente o crescimento das empresas encontra-se cada vez mais complexo devido à competitividade, estratégias, devem ser executadas a fim de atenuar ou findar tais efeitos competitivos.

Estratégia é uma forma de articular o futuro por meio de metas estabelecidas para alcançar o resultado. Na visão de HANSEN e MOWEN (pag:424, 2013), no meio empresarial, “Três estratégias gerais que tem sido identificadas: liderança de custos, diferenciação de produtos e focalização.” Nos quais, o primeiro corresponde a redução de custos a fim de oferecer um produto com preços menores que a concorrência, a segunda estratégia faz referência a inovação, quanto aos produtos ofertados e suas vantagens, quanto a focalização, essa respalda a criação de produtos para cliente ou segmentos específicos. Criar estratégia no ambiente corporativo auxilia a gestão, no processo decisório, a cumprir e superar suas metas além de atingir seus resultados mesmo frente a um grande padrão competitivo.

Gestão estratégica de acordo com a publicação de CAMPOS¹¹, “É uma forma de gerir toda uma organização, com foco em ações estratégicas em todas as áreas.”

¹¹**O que é a Gestão Estratégica.** Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/o-que-e-a-gestao-estrategica/28653/>>. Acesso em: 15 de novembro de 2014.

Ou seja, o comportamento estratégico quando agregado a gestão permite aos administradores, uma melhor forma de prever e solucionar problemas, desencadeando vantagens quanto a sua competitividade, desempenhando papel fundamental no controle e gerenciamento da produção e vendas.

Estratégias em função da contabilidade de custos permitiram as empresas construírem um diferencial, no qual por meio do planejamento dos gastos torna-se possível a implementação de processos que reduziram as dificuldades impostas pelo mercado econômico e proporcionará uma alavancagem nos processos de controle interno. De modo geral, o modelo de gestão estratégica, quando adaptado nessas pequenas empresas possibilitam, estabelecer condições que assegurem não apenas a permanência, mas também o crescimento das mesmas.

4.1. GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Proporcional à dinâmica das mudanças ocorridas no sistema econômico-financeiro e social, a ciência contábil vem desenvolvendo-se criando sistemas de controle que possibilitem aos gestores mais lucratividade por meio do planejamento e controle de gastos e redução de custos. Com isso a Contabilidade de Gestão Estratégica- CGE oferece uma maior visão dos processos buscando melhorar o desempenho nas empresas por meio da gestão estratégica dos custos.

Apoiando-se nas palavras de HANSEN e MOWEN (2013, p. 423),

“A tomada de decisão estratégica é o ato de escolher entre estratégias alternativas com a meta de selecionar uma estratégia, ou estratégias, que fornecem uma garantia razoável de crescimento e sobrevivência a longo prazo para uma empresa. [...]. A gestão estratégica de custos é o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável”.

Além de permanecer no mercado, adquirir vantagens que tornem a empresa mais competitiva por criar estratégias logísticas para o planejamento da produção e das vendas, incita os gestores a desenvolverem os processos da organização de forma estratégica voltado para o controle de qualidade. A gestão estratégica de custos permite uma tomada de decisão de forma eficiente e eficaz, capaz de identificar componentes que permitam a melhoria dos processos e otimização dos lucros.

Para SLAVOV, 2013:

“A informação produzida nos sistemas de informação de custos passou, entre outras coisas, a viabilizar vantagens competitivas para a organização. Logo, saber como e quando aplicar estas ações pode ser considerado um determinante da efetividade do processo de Gestão Estratégica.”

Frente a esta afirmação a melhora no posicionamento da empresa esta ligada as ações tomadas pelos gestores por meio da gestão dos custos no qual se enseja suporte no controle dos processos e uma tomada de decisões articulada a estratégias, que funcionam como diferencial, voltadas ao crescimento e desenvolvimento, especialmente, em meio a um mercado competitivo.

5- FORMA DE CUSTOMIZAÇÃO EXECUTADA NA PANIFICADORA.

Com suas atividades iniciadas no ano de 1970, a panificadora e confeitaria, situa-se no cariri paraibano, sendo uma microempresa de sociedade limitada contendo dois sócios corresponsáveis pela administração, optante do regime de tributação do Simples Nacional. Em seus quadros, possui 18 funcionários e fabrica atualmente cerca de 120 produtos, tendo como foco estratégico, a qualidade aliada a uma constante preocupação com a minimização dos custos de produção.

Com desenvolvimento contínuo mantém uma base de 34 fornecedores dentro e fora do Estado. Concernente a quantidade maior de vendas, essa pode ser explicada quando observamos a estratégia utilizada com tal logística, que vislumbra sobre tudo na compreensão de que está próximo aos clientes lhes gera conforto e comodidade na hora de consumir os produtos por ela desenvolvidos. Tal estratégia é caracterizada pelas vendas empreendidas em estabelecimento próprio e pontos de venda da empresa. Contando também com veículos para estabelecer o fornecimento de produtos para municípios vizinhos. A entidade não dispõe atualmente de sistema de análise de custos. Tão pouco, controle exato quanto à movimentação do caixa e outras atividades, por assim dizer, a empresa estudada é falha no cumprimento do princípio da entidade.

O fato de ser afiliada a sindicato de panificação confere a empresa em questão alguns privilégios, dentre eles o que mais se destaca e se correlaciona com presente estudo, é o fornecimento de informações que auxiliam e determinam a política de preço de venda, uma vez que não há necessariamente essa preocupação por parte dos gestores que comandam a entidade. Nesse sentido, culminam por confiar na acurada informação da entidade sindical, sem levar em conta a importância de se promover estudos que levem em consideração as particularidades do negócio e do mercado no qual ele se encontra inserido.

5.1. PRODUÇÃO E VENDAS

Por meio de levantamento físico na empresa, foi identificada a comercialização de 369 itens, onde 121 produtos correspondem a fabricação própria, os demais 260 são mercadorias compradas a terceiros e revendidas como forma de ampliação na diversidade de produtos comercializados.

PRODUÇÃO EM MAIORES QUANTIDADES	
PRODUTOS	TIPOS
Pães Tradicionais	12

Pães Especiais	24
Biscoitos	5
Bolachas	14
Bolos	20
Broa	3

Fonte: Dados da Pesquisa

Os insumos citados acima fazem parte da produção total, porém destacam com maior demanda 50 produtos citados mais a frente, destacam-se por serem fabricados e comercializados em maior quantidade, são necessários para sua elaboração 53 itens caracterizados como matéria- prima; os demais 32 produtos tem sua fabricação voltada para o setor de pastelaria e confeitaria. No momento a entidade mantém três pontos de vendas próprios e sete pontos para revenda, tendo uma média de produção mensal de aproximadamente 130.000 pães (quantidade esta, extraída do somatório mensal dos doze tipos de pães tradicionais mais vendidos).

A panificadora dispõe de 8 principais máquinas de grande porte para elaboração dos principais produtos:

- 2 Mexedeiras
- 1 mexedeirasemi-rápida
- 1 cilindro
- 1 batedeira
- 1 cortadeira de bolacha
- 1 divisora

Quanto ao estoque subdividem- se em três, sendo estes classificados como estoque de lenha e gás, estoque de matéria-prima e estoque de produtos acabados. A matéria prima é armazenada em dois estoques, nos quais um deles está instalado na própria fábrica e o outro é condicionado em armazém.

5.2. FUNCIONAMENTO E CONTROLE

A panificadora e confeitaria em estudo apresenta um significativo quadro de produção e de vendas, onde para obter um melhor controle das funções a gerência

distribui os serviços por três áreas ou setores, são elas: Produção de pães, cozinha, no qual é executado os serviços de pastelaria, confeitaria e embalagens e o setor de balcão (vendas). O quadro de funcionários é composto por dezoito pessoas, nas quais são distribuídos da seguinte forma com funções de padeiro, auxiliar de padeiro, forneiros, auxiliares de serviços gerais, balconistas, motorista, caixa e gerente:

5.5.1. DISTRIBUIÇÃO DOS HORARIOS DOS FUNCIONARIOS:

Seu funcionamento inicia-se as 2:00 horas estendendo-se até as 19:00 horas, abaixo encontra-se descrito o fracionamento dos horários:

- Horário dos FORNEIROS: Das 2:00 horas as 5:00 horas-(Forneiro 1) e das 12:00 horas as 18:00 horas-(Forneiro 2).
- Horário de PADEIROS E AUXILIARES: Das 6:00 horas as 11:00 horas e 13:00 horas as 17:30 horas.
- Horário do MOTORISTA: Das 5:00 horas as 10:00 e das 13:00 as 17:00.

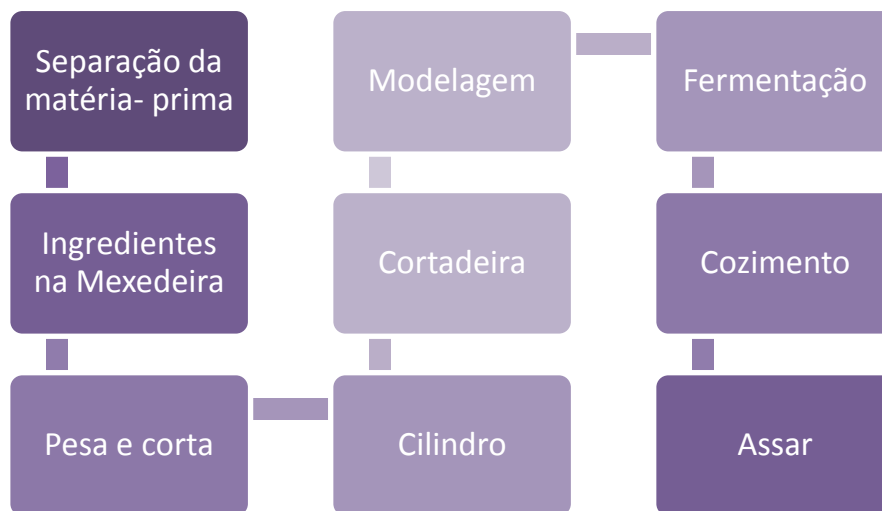
As funcionalidades exercidas nos setores de cozinha e balcão recebem ajuda das funcionárias que trabalham na área de serviços gerais e balconistas. Cujos horários vão das 6:00 horas as 10:00 horas, e 14:00 horas as 19:00, para as balconistas. Os setores de cozinha e auxiliares gerais inicia os serviços as 06:00 as 10:00 horas e 14:00 horas as 19:00, podendo tais horários variarem de acordo com o dia.

5.2.1.1. DESCRIÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DOS PAES:

As informações foram disponibilizadas pelos funcionários e a administradora responsável pela área de produção de pães, onde de forma simplificada, o processo começa a partir da separação da matéria-prima realizada pelo padeiro, momento no qual, dois auxiliares organizam os armários onde os pães serão guardados para fermentação.

Depois de separados os ingredientes, colocam-nos na mexedeira até atingir o ponto necessário para pesar e cortar a massa. Os auxiliares após pesarem e cortarem, levam a massa para o cilindro, depois para a cortadeira e modeladora, completado esse processo arrumam os pães na bandeja colocando-os nos armários para fermentação, ou fase de adormecimento, em seguida o cozimento e assar.

Fluxograma simplificado das etapas do processo do processo produtivo.



Fonte: Dados da pesquisa.

A fabricação dos demais insumos é feito na cozinha nos turnos manhã e principalmente a tarde, apenas a massa dos bolos é preparada pelo padeiro. No momento em que os auxiliares estão dando continuidade nas etapas de produção os pães, o padeiro prepara a massa dos bolos e o forneiro da manhã unta as formas e enche-as de massa para assar. Optou-se pela descrição do processo produtivo de pães, por ser a empresa uma panificadora, assim seu maior número de vendas encontram-se na produção de pães.

6- METODOLOGIA

Os métodos científicos para elaboração e execução do trabalho, engloba uma série de fatores metodológicos, cujo objetivo é facilitar e nortear a pesquisa, de forma que os procedimentos utilizados e coleta de dados facilitem a chegada aos resultados e sua análise.

Para GIL (1999, p.23), “o objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”. Frente a esta afirmação a metodologia utilizada para realização do estudo caracteriza-se:

6.1- QUANTO A FORMA DE ABORDAGEM:

A pesquisa caracteriza-se quanto a abordagem do problema de forma qualitativa e quantitativa. Qualitativa pois, se faz necessária investigação detalhada de dados documentais do fenômeno que está sendo investigado, no qual torna-se necessária a condução da pesquisa sob o formato de estudo de campo.

Noutro ponto, CRESWELL, 2007 p.186, descreve a abordagem qualitativa da seguinte forma:

“A pesquisa qualitativa ocorre em um cenário natural. O pesquisador qualitativo sempre vai ao local (casa, escritório) onde está o participante para conduzir a pesquisa. Isso permite ao pesquisador desenvolver um nível de detalhes sobre a pessoa ou sobre o local e estar altamente envolvido nas experiências reais dos participante”. (CRESWELL, 2007 p. 186).

A forma quantitativa, também é explorada por traduzir em números objetivos a serem analisados. Nesse sentido, FONSECA, 2000, p.20 apud GERHARDT, 2009, p.33, esclarece:

“A pesquisa quantitativa se centra na objetividade. Influenciada pelo positivismo, considera que a realidade só pode ser compreendida com base na análise de dados brutos, recolhidos com o auxílio de instrumentos padronizados e neutros. A pesquisa quantitativa recorre à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno, as relações entre variáveis, etc. A utilização conjunta da pesquisa qualitativa e quantitativa permite recolher mais informações do que se poderia conseguir isoladamente.”

A análise por meio de métodos de custeio, cuja implantação sobre uma particularização para melhor auxiliar o processo de gestão, representa quantitativamente o estudo por utilizar-se de cálculos contábeis.

6.2- QUANTO AOS OBJETIVOS:

A respeito dos objetivos gerais, o estudo classifica-se como exploratória, pois visa a modificação de conceitos e ideias de acordo com o problema de pesquisa, uma vez que a partir dos resultados encontrados verificou-se a customização explorada na panificadora, onde foi apresentado uma proposta para melhor gerir o processo de produção e vendas, visto que os métodos executados não auxiliavam o processo de gestão.

Outra classificação quanto aos objetivos é a pesquisa descritiva, tendo em vista a identificação de fatores que influenciam os resultados dos fenômenos apresentados. Caracteriza-se também como intervencionista que de acordo com VERGARA:

“Tem como principal objetivo interpor-se, interferir na realidade estudada, para modificá-la. Não se satisfaz, portanto, em apenas explicar. Distingue-se da pesquisa aplicada pelo compromisso de não somente propor resoluções de problemas, mas também de resolvê-los efetiva e participativamente” (VERGARA, 2003, p. 46-49).

6.3- QUANTO AOS PROCEDIMENTOS TÉCNICOS:

Os procedimentos técnicos asseguram o desenvolvimento de uma pesquisa de forma consistente, nos quais para alcance de resultados torna-se indispensável delimitação dos meio investigados. Foram utilizados procedimentos de pesquisa bibliográfica, documental, levantamento, estudo de caso e estudo de campo.

6.3.1- Pesquisa Bibliográfica:

Caracterizou-se como bibliográfica, pois buscou-se conhecimento na literatura contábil em livros, revistas, trabalhos científicos e *internet*, relacionadas a contabilidade de custos, controladoria e contabilidade gerencial.

6.3.2- Pesquisa Documental:

A investigação de documentos internos da empresa como folha de pagamento, planilhas para de gestão de processos, documentos fiscais contábeis, registros envolvidos no controle de produção e vendas entre outros, como fonte de coleta de dados tornaram a pesquisa documental.

6.3.3- Pesquisa de Levantamento:

Foi identificado uma pesquisa de levantamento por utilizar-se de questionários informais e entrevistas com os gestores e funcionários, buscando-se conhecer, verificar e analisar a forma de gerir todos os setores existentes na entidade alvo do presente estudo. O levantamento de informações permite maior rapidez e através da quantificação por meio de planilhas e a livre interpretação dos processos extraídas das entrevistas.

6.3.4- Estudo de caso e Estudo de Campo:

Pesquisa de campo no qual, os fatores são investigados e observados no local onde ocorrem, por fim, volta-se para estudo de caso visto que a investigação é executada em uma única empresa. (VERGARA, 2003, P.46-49).

6.4. COLETA E ANÁLISE DOS DADOS:

Quanto à forma de análise de dados, configura-se por meio de análise de conteúdo estando interligada com uma perspectiva qualitativa analisando numericamente os dados, e chegando-se a uma conclusão com clareza por um conjunto de informações, interpretando todas as classes de documentos.

A pesquisa foi realizada em uma Panificadora e Confeitaria localizada no Cariri Paraibano, uma sociedade limitada, cujo principal objetivo dos gestores é a continuidade e desenvolvimento das atividades executadas por meio da qualidade de seus produtos e do controle dos processos existentes na empresa.

Quanto aos procedimentos de coleta de dados, buscou-se identificar informações por meio de entrevista com os gestores e levantamento de

dados através de planilhas, *in loco*, e verificando os documentos que respaldam a forma de controle, além da observação do processo de produção e vendas, onde tornou-se possível identificar a forma de customização. Assim a análise de dados toma como base para alcance dos resultados o controle de custos contábeis, sendo primeiramente identificado e separado os custos e despesas existentes, em seguida deu-se a apropriação dos custos diretos e indiretos aos produtos.

Após identificado todos os gastos incorridos foi proposto a implantação de um método de custeio que auxilia o processo de particularização na forma de gestão já desenvolvida na empresa que momentaneamente não auxilia de forma mais acertada o gerenciamento da produção, e conseqüentemente, das vendas.

7. ANÁLISE DE DADOS

Ao se verificar e analisar a forma de customização executada na entidade, tomando por referência a literatura específica da contabilidade de custos, é perceptível a identificação de falhas quanto ao método de gerencia disposto no processo de produção, assim continuamente nas vendas, onde a logística desenvolvida volta-se apenas para qualidade dos itens produzidos e vendidos, postergando estratégias específicas para redução de gastos e desenvolvimento quanto ao alcance de resultados nas vendas. Nesse sentido, é evidente a inexistência de um modelo adotado pela administração que auxilie e forneça suporte a mesma para planejamento e gestão estratégica.

Por meio de observância aos processos desenvolvidos na empresa, foi identificado como principais problemas contábeis-gerenciais:

- A falta de controle no estoque de matéria-prima, por não existir de forma rigorosa uma contagem física e controle em planilhas.
- Não há uma identificação e diferenciação entre custos e despesas.
- Não é realizado o acompanhamento e contabilização da depreciação das máquinas e equipamentos.

- A produção dos pães é feita com base em estimativas de vendas assim como os demais itens de produção própria.
- O preço de vendas é aplicado com base em estimativa de mercados e quilogramas com relação aos pães.
- A contabilidade é exclusiva para fins fiscais.
- Não são elaboradas planilhas de fluxo de caixa.

Partindo ainda das problemáticas elencadas nos itens acima, torna-se evidente quanto a forma de controle de produção, técnicas rudimentares, nas quais são executadas de forma manuscrita, quanto as planilhas elaboradas pela administração, estas não são preenchidas com frequência principalmente na área de vendas, nos demais setores não há planilhas específicas para tais controles, estoques e caixa dispõem de softwares com falhas na execução dos aplicativos. De forma resumida todos os itens acima apresentam uma ausência de processos e documentos padronizados.

Diante dos fatores já mencionados, para resolução dos problemas existente no controle interno da empresa estudada, propõem-se a aplicação do método de custeio variável, por caracterizar-se como ferramenta capaz de auxiliar o planejamento da gestão, identificando e alocando custos e despesas corretamente, além de sua utilização para formação do preço de venda e análise do custo/volume/lucro, nos quais influenciam significativamente a tomada de decisões, onde os gestores poderão acompanhar continuamente os processos executados adaptando-os a customização, porém de forma correta e adequada.

Para aplicabilidade do método proposto, foram coletadas e calculadas informações relacionadas aos gastos gerais mensais sendo estes separados por custos e despesas, como também mão de obra, depreciação, matéria prima na qual foi calculada individualmente sob critério de receitas culinárias.

7.1. MÃO DE OBRA DIRETA E INDIRETA:

A mão de obra direta caracteriza-se por meio do número de funcionários que executam atividades diretamente relacionadas a produção, dentre estes, fazem parte do quadro de MOD: padeiro e forneiros, auxiliar de padeiro e serviços gerais. O quadro apresentado abaixo descreve os custos totais de acordo com seus respectivos salários e números de funcionários.

Quadro 1:

MÃO DE OBRA DIRETA

SALÁRIOS	Referencia	Padeiro e Forneiro	Auxiliar de Padeiro	Serviços Gerais	TOTAL
Salário Bruto		1009,54	911,49	884,47	
Provisão Férias	12	84,13	75,96	73,71	
Provisão 13º salário	12	84,13	75,96	73,71	
Provisão para 1/3 de Férias	3	28,04	25,32	24,57	
Sub Total		1205,84	1088,72	1056,45	
Previdência Social					
FGTS	8,00%	96,47	87,10	84,52	
TOTAL		1302,31	1175,82	1140,97	
Nº DE FUNCIONÁRIOS		3	4	2	
CUSTO TOTAL		3906,92	4703,29	2281,93	10892,14
Tempo trabalhado no mês		220	220	220	
Custo da hora dos func.		17,76	21,38	10,37	49,51
Custo da hora por func.		5,92	5,34	5,19	16,45
Custo do minuto por func.		0,10	0,09	0,09	
Custo por min dos func.		0,295978773	0,356309727	0,172873682	0,8252

Fonte: Dados da Pesquisa.

A do custo com MOD, deu-se a partir dos salários base e seus adicionais de férias, 13º salário, provisão para 1/3 de férias e FGTS, onde o valor total de acordo com salários e número de funcionários corresponde a R\$ 10.892,14.

A mão de obra indireta está relacionada aos custos no setor de vendas, onde foram classificados os profissionais cujas funções são serviços gerais e gerente, onde verificou-se uma inconveniência quanto a convergência dos salários em meio as funções exercidas, posto que existe uma disparidade dos cargos devidos as funções exercidas de forma operacional (serviços gerais) e não operacional (gerente). Quanto a esse fato observado, delinea-se como sugestão a substituição do cargo nomeado como gerente para auxiliar administrativo.

Quadro 2:

CUSTO COM MÃO DE OBRA INDIRETA		
SALÁRIOS	Referencia	Gerente e Serviços Gerais
Salário Bruto		884,47
Provisão Férias (1/12 do décimo)	12	73,71
Provisão 13º salário	12	73,71
Provisão para 1/3 de Férias	3	24,57
Sub Total		1056,45
Previdência Social		
FGTS	8,00%	84,52
TOTAL		1140,97
Nº DE FUNCIONÁRIOS		3
CUSTO TOTAL		3422,90
Tempo trabalhado no mês		220
Custo da hora		15,56
Custo por min.		0,26

Fonte: Dados da pesquisa.

Os custos com MOI totalizam R\$ 3.422,90, relativo aos três funcionários de mesma faixa salarial, sendo o custo por hora correspondente a R\$ 15,56. O quadro a seguir descreve os profissionais com cargos de balconista, caixa e motorista, que

não fazem parte da mão de obra direta e indireta, sendo estes classificados como salários da administração.

Quadro 3:

SALÁRIOS DA ADMINISTRAÇÃO

SALÁRIOS	Referencia	Balconista	Caixa	Motorista	TOTAL
Salário Bruto		911,4	1212,16	1023,00	
Provisão Férias (1/12 do décimo)	12	75,95	101,01	85,25	
Provisão 13º salário	12	75,95	101,01	85,25	
Provisão para 1/3 de Férias	3	25,32	33,67	28,42	
Sub Total		1088,62	1447,86	1221,92	
Previdência Social					
FGTS	8,00%	87,09	115,83	97,75	
TOTAL		1175,71	1563,69	1319,67	
Nº DE FUNCIONÁRIOS		4	1	1	
CUSTO TOTAL		4702,82	1563,69	1319,67	7586,18

Fonte: Dados da Pesquisa.

O gastos com salários considerados da administração que totalizam R\$7.586,18, faz parte os itens presentes no cálculo do *mark-up*, para consequentemente composição do preço de venda.

7.1.1. HORAS EXTRAS:

A empresa estudada detém de 220 horas mensais trabalhadas como base de cálculo salarial, porém devido ao fluxo de atividades e horários existente no ramo da panificação, expõe um escalonamento dos horários de seus funcionários superior a 44 horas semanais, apresentando assim um quadro de horas extras onde os funcionários referentes as funções de motorista (Salários da administração) e forneiro (MOD), contemplam horas adicionais aos domingos correspondendo a 100% a hora, os demais funcionários recebem adicionais de apenas 50% (dias úteis e sábados). O quadro exibidos a seguir apresenta um resumo dos totais aproximados calculados pela empresa.

Quadro 4:

Nº DE HORAS EXTRAS APROXIMADAS NO MÊS:				
MOD			TOTAL	S/D
Padeiro e fornheiro	Auxiliar de Padeiro	Serviços Gerais		
939,88	993,78	337,68	2271,34	S e D
MOI				
Gerente	Serviços Gerais			
168,84	229,14		397,98	S
SALÁRIOS DA ADMINISTRAÇÃO				
Balconista	Caixa	Motorista		
782,46	165,12	669,82	1617,4	S e D

Fonte: Dados da Pesquisa.

Os valores acima mencionados são montantes aproximados, no qual há uma pequena variação de acordo com o mês, foram calculados por meio da folha de pagamento e informações fornecidas pelos gestores, apontando um total de R\$ 4.286,72 no mês de maio derivados de MOD, MOI e Salários da administração.

7.2.1. DEPRECIAÇÃO

A depreciação de máquinas e equipamentos, móveis e utensílios decorrem do desgaste dos mesmos provocados pelo tempo e uso, onde torna-se necessário a apuração mensal da depreciação ou desgaste de cada equipamento. A panificadora estudada não dispõe do acompanhamento do processo de depreciação, onde suas principais máquinas presentes na produção ultrapassam aproximadamente 40 anos de uso, com isso optou-se por realizar o cálculo exposto abaixo apenas as máquinas que ainda sofrem depreciação.

Quadro 5:

DEPRECIÇÃO

ATIVOS	VALOR DO ATIVO	VALOR RESIDUAL	VALOR A DEPRECIAR	TAXA DEPREC. %	DEPRECIÇÃO DO ANO	DEPRECIÇÃO DO MÊS
Mexedeirasemi-rápida	4500,00	450,00	4050,00	10%	405,00	33,75
Batedeira Industrial	5000,00	500,00	4500,00	10%	450,00	37,50
Balança Analógica	500,00	50,00	450,00	10%	45,00	3,75
Balança Analógica Toledo	1500,00	150,00	1350,00	10%	135,00	11,25
Balança Analógica 3	150,00	15,00	135,00	10%	13,50	1,13
Balcão térmico	1800,00	180,00	1620,00	10%	162,00	13,50
Balção Caixa	700,00	70,00	630,00	10%	63,00	5,25
Balcão Refrigerado	1800,00	180,00	1620,00	10%	162,00	13,50
Friezzer	2000,00	200,00	1800,00	10%	180,00	15,00
Mesas e cadeiras(vendas)	1000,00	100,00	900,00	10%	90,00	7,50
Computador	1000,00	200,00	800,00	20%	160,00	13,33
Computador	1000,00	200,00	800,00	20%	160,00	13,33
Louça (vendas)	200,00	20,00	180,00	10%	18,00	1,50
TV LED	1500,00	150,00	1350,00	10%	135,00	11,25
Microondas	500,00	50,00	450,00	10%	45,00	3,75
Friezzer Refrigerador	3800,00	380,00	3420,00	10%	342,00	28,50
Prateleiras	500,00	50,00	450,00	10%	45,00	3,75
TOTAL						217,54

Fonte: Dados da pesquisa.

Tomou-se como base para realização do cálculo a tabelas de depreciação¹² fornecida pela Receita Federal, portanto de forma linear e de apenas um período de oito horas de produção interrompida e dividida em dois períodos de quatro horas complementares, sendo um matinal e outro vespertino, os quais determina a taxa anual e vida útil. Conforme quadro apresentado acima a depreciação mensal equivale aproximadamente a R\$ 217,54.

¹²**Tabela de depreciação.** Disponível em: <<http://dominium.cnt.br/?acao=tabelas&op=depreciacao>>. Acesso em 01 de Maio de 2016.

7.2.2. MATÉRIA PRIMA

A matéria prima é um custo variável, em que a quantidade consumida está relacionada a quantidade produzida, nesse sentido os custos com a MP foram apurados e destacados individualmente de todos os produtos por receituários expostos no apêndice. O quadro a seguir elenca todos os itens necessários para fabricação de todos os tipos de pães, bolos, bolachas, e outros.

Quadro 6:

INGREDIENTES DE MATÉRIA PRIMA CONSUMIDA NA PRODUÇÃO

INGREDIENTES	UNID. DE MEDIDA	QUANTIDADE	CUSTO TOTAL
Trigo	kg	50	105,92
Açúcar	kg	50	117,00
Queijo Ralado	kg	1	31,00
Uva Passas	kg	1	12,00
Antimofo	kg	1	15,00
Fermento Roial	kg	1	11,00
Margarina	kg	15	67,00
Massa Pão Queijo	kg	1	8,00
Creme Confeiteiro	kg	1	6,00
Fermento Biológico			
Massa pré-mistura laranja	kg	5	22,00
Massa pré-mistura Neutro	kg	5	22,00
Massa pré-mistura Chocolate	kg	5	22,00
Massa pré-mistura Banana	kg	5	22,00
Massa pré-mistura Formigueiro	kg	5	22,00
Massa pré-mistura Mesclado	kg	5	22,00
Massa pré-mistura Fubá	kg	5	22,00
Massa pré-mistura Rocombole	kg	5	22,00
Massa pré-mistura Xadrez	kg	5	22,00
Massa pré-mistura Aipim	kg	5	25,00
Massa pré-mistura Milho	kg	5	28,00
Massa pré-mistura Milho Cremoso	kg	5	26,00
Massa pré-mistura Leite Condensado	kg	5	24,95
Leite de Coco	ml	500	2,49
Leite Condensado	g	395	2,72
Reforçador	kg	1	5,41
Amido de Milho (Biscomil)	sacos	10	52,00
Óleo de Pão	lt		9,20
Massa macia pré-mistura	kg	1	10,60
Ovos	unidade	1	0,30

Sal	kg	1	1,00
Leite em Pó	kg	25	240,00
Óleo de Soja	lt	1	4,99
Baunilha	kg	1	14,00
Amoníaco	kg	25	85,00
Fofa	kg	1	3,00
Amarelo ovo	kg	1	18,00
Erva Doce	kg	25	
Cravo	kg	1	30,00
Canela	kg	1	25,00
Batatinha	kg	1	3,50
Linhaça	g	500	7,00
Frutas Cristalizadas	kg	10	54,00
Massa Panetone	kg	1	5,00
Essencia de Coco	ml	900	9,30
Molho de Alho	ml	150	3,20
Sal	kg	1	0,40
Coco Ralado	kg	1	23,99
Chocolate em Grão	kg	1	23,99
Goma de Mandioca	kg	1	10,90
Óleo de Soja	ml	900	4,99
Biscabonato de Amonio	kg	25	75,50
Chocolate em Pó Havald 50%	kg	1	22,55
Fubá	kg	1	3,70
Chocolate em Pó Maraleiro	kg	1	16,61
TOTAL			1443,21

Fonte: Dados da Pesquisa.

A matéria prima consumida mensalmente totaliza o valor de R\$ 1.443,21, para aprimoramento de forma correta do cálculo do custo por produto fez-se necessária a conversão (litros, mililitros, gramas e quilogramas) de alguns itens da matéria prima. Abaixo estão elencados os custos e rendimentos por receituário de todos os produtos fabricados:

Quadro 7:

CUSTO TOTAL DA MATÉRIA PRIMA POR RECEITUÁRIO DE ITEM

ITENS	Custo total da receita de itens	Rendimento ou unidades produzidas	Custo por rendimento ou unitário
PÃES: (rendimento em unidades)	R\$	R/UP	CR/UNI
Pão Francês	120,68	1300	0,09
Pão Doce	140,68	1400	0,10
Pão Criolo	27,26	240	0,11
Pão de Forma	16,78	20	0,84
Pão Integral	14,89	18	0,83
Pão Linhaça	14,88	18	0,83
Pão Panetone	27,02	8	3,38
Pão Recife	7,77	2	3,89
Pão de Queijo	22,8	1	22,80
BOLOS: (rendimento em unidades)			
Neutro	33,44	12	2,79
Laranja	33,44	12	2,79
Banana	33,44	12	2,79
Formigueiro	49,85	12	4,15
Leite Condensado	36,39	12	3,03
Abacaxí	34,29	12	2,86
Batata	33,04	2	16,52
Leite	16,78	5	3,36
Mandioca	32,68	2	16,338
Engorda Marido	33,77	3	11,26
Milho	53,68	12	4,47
Aipim Cremoso	54,90	12	4,58
Xadrez	10,53	1	10,53
Rocambole Chocolate	22,98	2	11,49
Rocambole Branco	22,98	2	11,49
Fubá	47,38	12	3,95
Pé de Moleque	6,82	2	3,41
Formigueiro e Mesclado	14,76	12	1,23
BOLACHAS: (rendimento em kg)			
Bolacha Muida	131,21	20	6,56
Bolacha Sete Capas	205,56	27	7,61
Sete Capas Pequenas	157,38	36	4,37
Canela e Palito	150,17	109	1,38
Palito	66,11	109	0,61

Bolacha Sete Capas Doce	33,17	300	0,11
Bolo de Goma Pequeno	12,95	3,4	3,81
Bolo de Goma Grande	48,37	7,5	6,45
Tareco	32,14	13	2,47
Bolacha Americana	39,10	300	0,13
Bolacha de Queijo	40,59	4,5	9,02
Bolacha Suíça	36,32	10	3,63
Bolacha Creminha	51,02	300	0,17
Bolacha Rainha	38,93	300	0,13
Bolacha de Alho	15,44	300	0,05
BROA: (rendimento em unidades)			
Preta	85,18	400	0,21
Milho	8,39	300	0,03
Cocorote	30,51	200	0,15
OUTROS: (rendimento em kg)			
Brioche	3,65	22,00	0,17
Docinhos	5,14	6	0,86
Catupiry	11,28	6	1,88
Araruta	28,9	7,5	3,85
Sonhos (rendimento em unidades)	3,43	12	0,29

Fonte: Dados da Pesquisa. (anexo I)

Os valores exibidos acima referem-se aos valores por receita de alimentos, cujo rendimentos variam entre unidades, quilograma e grama. O rendimento dos pães, bolos, broas e outros é dado em unidades, a exemplo disso cita-se o pão francês onde a fabricação de 1300 pães equivale a R\$ 120,68 e seu custo por unidade de MP é R\$ 0,09. As bolachas o rendimento é dados em quilograma, pra entendimento do cálculo pode ser observado a bolacha Miúda, na qual 20kg corresponde a R\$ 131,21, unitariamente 1kg equivale a R\$ 6,56, a Bolacha Sete Capas Doce, Creminha, Rainha e Alho o rendimento é dados em gramas (300g), assim como a Broa de milho.

7.1.2.3.GASTOS GERAIS

Os gastos gerais foram classificados como custos e despesas, sendo os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, diretamente relacionados a produção, nos quais fazem parte todos os itens citados abaixo, sendo seus valores mencionados com referência no mês, totalizando um valor equivalente a R\$ 17.032,62.

Quadro 8:

CUSTOS	ValorR\$
Água	130,00
Gás	585,00
MOD	10892,14
MOI	3422,90
Depreciação	217,54
Material de limpeza	300,00
Embalagens Produção	636,00
Detetização	300,00
Matéria-prima	1449,04
TOTAL	17932,62

Fonte: Dados da Pesquisa.

Quanto aos gastos relacionados a despesas, estes classificam-se por serem dados pertinentes ao setor de vendas com seus totais aproximados no mês de R\$ 18.258,06. Quanto a energia, em respeito à sua particularidade, esta foi tratada como despesa, pois a empresa não dispõe de mecanismos de acompanhamento de consumo extratificadores da informação, o que levaria a diferenciação por consumo entre despesas e custos, sendo as primeiras consumidas no departamento de administração e as últimas na produção. Já no caso do item água este foi adequado como custo em virtude dos motivos já elencados para energia, e levando em consideração o seu maior consumo dado no departamento de produção. O gás foi classificado como custo, porém não utilizado para base de rateio, por não possuir, assim como na energia e água mecanismos de consumo por produto, além de expor valor fixo mensal. Abaixo vê-se no quadro elencadas a despesas.

Quadro 9:

DESPESAS	ValorR\$
Telefone fixo	122,00
Telefone Celular	226,00
Associações e Sindicatos	88,88
Internet	50,00
Software	113,00
Contador	880,00
Salários da adm	7586,18
Simples Nacional	3800,00
Combustível	200,00
Aluguel (vendas)	790,00

Material de escritório	100,00
Propagandas	200,00
INSS	1300,00
Energia	1220,00
Pró- Labore dos sócios	1582,00
TOTAL	18258,06

Fonte: Dados da Pesquisa

7.2. APURAÇÃO E APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS

O parâmetro para apuração e apropriação dos custos variáveis de mão de obra direta, mão de obra indireta e embalagens foram realizados por meio de bases de rateio, os custos com matéria prima foram rastreados de acordo com os itens necessários para fabricação dos produtos por unidades e/ou quilogramas e gramas. Nesse sentido, descreve-se a seguir o processo de rateio, apuração do *mark-up*, e formação do preço de venda.

7.2.1. DEDICAÇÃO DE MOD DO TEMPO DE PRODUÇÃO

Para cálculo da mão de obra direta, utilizou-se como base os minutos trabalhados extraídos das horas de dedicação dos funcionários levando-se em consideração apenas os profissionais da MOD, ao processo de fabricação de cada item. Porém, este por vezes também obtém auxílio dos funcionários que executam funções no setor de vendas, pois o fluxo maior de clientes no ramo da panificação ocorre em horários específicos. Visualizemos abaixo o quadro Dedicação de MOD conforme estudo e acompanhamento do tempo de produção:

Quadro 10:

DEDICAÇÃO DE MOD CONFORME ESTUDO E ACOMPANHAMENTO DO TEMPO DE PRODUÇÃO					
ITENS	Tempo deprod. por min. (ao dia de segunda a sábado)	Custo do minuto por esforço de produção	Custo total do minuto MOD	RENDIMENTO em unidades, kg e gramas	CUSTO POR RENDIMENTO
PÃES: (unidades)					
Pão Francês	30	0,6522885	19,568655	4000	0,00489216
PãoDoce	25	0,6522885	16,307213	3500	0,00446592
Pão Criolo	30	0,6522885	19,568655	500	0,0391313731
Pão de Forma	20	0,6522885	13,04577	60	0,2174295
Pão Integral	20	0,6522885	13,04577	54	0,24158833
Pão Linhaça	20	0,6522885	13,04577	50	0,2906154
Pão Panetone	20	0,6522885	13,04577	24	0,4357375
Pão Recife	20	0,6522885	13,04577	10	1,304577
Pão de Queijo	20	0,6522885	13,04577	10	1,304577
BOLOS: (kg)					
Neutro	15	0,825162182	12,3774327	12	1,031452727
Laranja	15	0,825162182	12,3774327	12	1,031452727
Banana	15	0,825162182	12,3774327	12	1,031452727
Formigueiro	15	0,825162182	12,3774327	12	1,031452727
Leite Condensado	15	0,825162182	12,3774327	12	1,031452727
Abacaxí	15	0,825162182	12,3774327	12	1,031452727
Batata	15	0,825162182	12,3774327	12	1,031452727
Leite	15	0,825162182	12,3774327	5	2,475486545
Mandioca	15	0,825162182	12,3774327	2	6,188716364
Engorda Marido	15	0,825162182	12,3774327	3	4,125810909
Milho	15	0,825162182	12,3774327	12	1,031452727
Aipim Cremoso	15	0,825162182	12,3774327	12	1,031452727
Xadrez	15	0,825162182	12,3774327	1	12,37743273
Rocamble Chocolate	15	0,825162182	12,3774327	2	6,188716364
Rocamble Branco	15	0,825162182	12,3774327	2	6,188716364
Fubá	10	0,825162182	8,25162182	12	0,687635152
Pé de Moleque	15	0,825162182	12,3774327	2	6,188716364
Formigueiro e Mesclado	15	0,825162182	12,3774327	12	1,031452727
BOLACHAS: (kg e gramas)					
Bolacha Muida	15	0,825162182	12,3774327	20	0,618871636
Bolacha Sete Capas	15	0,825162182	12,3774327	27	0,458423434

Sete Capas Pequenas	15	0,825162182	12,3774327	36	0,343817576
Canela e Palito	20	0,825162182	16,5032436	109	0,151405905
Palito	20	0,825162182	16,5032436	109	0,151405905
Bolacha Sete Capas Doce	15	0,825162182	12,3774327	300	0,041258109
Bolo de Goma Pequeno	15	0,825162182	12,3774327	3,4	3,64042139
Bolo de Goma Grande	15	0,825162182	12,3774327	4,5	2,750540606
Tareco	15	0,825162182	12,3774327	13	0,95211021
Bolacha Americana	15	0,825162182	12,3774327	300	0,041258109
Bolacha de Queijo	15	0,825162182	12,3774327	4,5	2,750540606
Bolacha Suíça	15	0,825162182	12,3774327	10	1,237743273
Bolacha Creminha	15	0,825162182	12,3774327	300	0,041258109
Bolacha Rainha	15	0,825162182	12,3774327	300	0,041258109
Bolacha de Alho	15	0,825162182	12,3774327	300	0,041258109
BROA: (gramas)					
Preta	10	0,825162182	8,25162182	400	0,020629055
Milho	10	0,825162182	8,25162182	300	0,027505406
Cocorote	10	0,825162182	8,25162182	200	0,041258109
OUTROS: (kg)					
Brioche	20	0,825162182	16,5032436	22	0,750147438
Docinhos	20	0,825162182	16,5032436	6	2,750540606
Catupiry	15	0,825162182	12,3774327	6	2,062905455
Araruta	20	0,825162182	16,5032436	7,5	2,200432485
Sonhos	10	0,825162182	8,25162182	12	0,687635152

Fonte: Dados da Pesquisa.

Para apuração dos custos por rendimentos, levou-se em consideração o tempo de produção em minutos equivalentes a 220 horas trabalhadas no mês, o custo do minuto por esforço de produção foi calculado no quadro 1, onde corresponde ao custo por minuto dos funcionários da MOD.

7.2.1.1. BASE DE RATEIO DA MOI

No intuito de destinar aos produtos o consumo da mão de obra indireta, foi utilizado como parâmetro a dedicação das horas (minutos) de produção da mão de obra direta.

Assim, a base de rateio para fazê-lo está atribuído nessa gramatura. Vejamos abaixo tal quadro de dedicação:

Quadro 11:

RATEIO DA MOI COM BASE NO TEMPO DE MOD			
ITENS	Tempo de produção por minuto de MOD	Custo com MOI por minuto	Custo total unitário da MOI
PÃES: (unidades)			
Pão Francês	30	0,26	7,8
Pão Doce	25	0,26	6,5
Pão Criolo	60	0,26	7,8
Pão de Forma	30	0,26	7,8
Pão Integral	20	0,26	5,2
Pão Linhaça	20	0,26	5,2
Pão Panetone	20	0,26	5,2
Pão Recife	20	0,26	5,2
Pão de Queijo	20	0,26	5,2
BOLOS: (kg)			
Neutro	15	0,26	3,9
Laranja	15	0,26	3,9
Banana	15	0,26	3,9
Formigueiro	15	0,26	3,9
Leite Condensado	15	0,26	3,9
Abacaxí	15	0,26	3,9
Batata	15	0,26	3,9
Leite	15	0,26	3,9
Mandioca	15	0,26	3,9
Engorda Marido	15	0,26	3,9
Milho	15	0,26	3,9
Aipim Cremoso	15	0,26	3,9
Xadrez	15	0,26	3,9
Rocambole Chocolate	15	0,26	3,9
Rocambole Branco	15	0,26	3,9
Fubá	10	0,26	2,6
Pé de Moleque	15	0,26	3,9
Formigueiro e Mesclado	15	0,26	3,9
BOLACHAS: (kg e gramas)		0,26	0
Bolacha Muida	15	0,26	3,9
Bolacha Sete Capas	15	0,26	3,9
Sete Capas Pequenas	15	0,26	3,9

Canela e Palito	20	0,26	5,2
Palito	20	0,26	5,2
Bolacha Sete Capas Doce	15	0,26	3,9
Bolo de Goma Pequeno	15	0,26	3,9
Bolo de Goma Grande	15	0,26	3,9
Tareco	15	0,26	3,9
Bolacha Americana	15	0,26	3,9
Bolacha de Queijo	15	0,26	3,9
Bolacha Suíça	15	0,26	3,9
Bolacha Creminha	15	0,26	3,9
Bolacha Rainha	15	0,26	3,9
Bolacha de Alho	15	0,26	3,9
BROA: (gramas)		0,26	0
Preta	10	0,26	2,6
Milho	10	0,26	2,6
Cocorote	10	0,26	2,6
OUTROS: (kg)		0,26	0
Brioche	20	0,26	5,2
Docinhos	20	0,26	5,2
Catupiry	15	0,26	3,9
Araruta	20	0,26	5,2
Sonhos	10	0,26	2,6

Fonte: Dados da Pesquisa.

Nesse sentido foram utilizados o tempo de produção por minuto da MOD, multiplicando estes pelo custo por minuto da MOI, exposto no quadro 2.

No quadro seguinte consta o resumo de apuração dos custos variáveis, onde tal método proporcional a identificação de todos os custos variáveis consumidos por cada produto até a produção acabada. Observemos abaixo o mapa resumo de apuração dos custos variáveis:

Quadro 12:

MAPA RESUMO DE APURAÇÃO DOS CUSTOS					
ITENS	MP por receita	MOD	EMBALAGENS	CIV	CUSTO TOTAL
PÃES:	R\$	R\$		%	R\$
Pão Francês	0,09	0,00		7,8	0,17
PãoDoce	0,10	0,00		6,5	0,17
Pão Criolo	0,11	0,04		7,8	0,23
Pão de Forma	0,84	0,22		5,2	1,11

Pão Integral	0,83	0,24		5,2	1,12
Pão Linhaça	0,83	0,26		5,2	1,14
Pão Panetone	3,38	0,54		5,2	3,98
Pão Recife	7,77	1,30		5,2	9,13
Pão de Queijo	22,8	1,30		5,2	24,16
BOLOS:					
Neutro	2,79	1,03		3,9	3,86
Laranja	2,79	1,03		3,9	3,86
Banana	2,79	1,03		3,9	3,86
Formigueiro	4,15	1,03		3,9	5,22
Leite Condensado	3,03	1,03		3,9	4,10
Abacaxí	2,86	1,03		3,9	3,93
Batata	16,52	1,03		3,9	17,59
Leite	3,36	2,48		3,9	5,87
Mandioca	16,30	6,19		3,9	22,53
Engorda Marido	11,26	4,13		3,9	15,42
Milho	4,47	1,03		3,9	5,54
Aipim Cremoso	2,86	1,03		3,9	3,93
Xadrez	10,53	12,38		3,9	22,95
Rocambole Chocolate	11,49	6,19		3,9	17,72
Rocambole Branco	11,49	6,19		3,9	17,72
Fubá	3,95	0,69		2,6	4,66
Pé de Moleque	3,41	6,19		3,9	9,64
Formigueiro e Mesclado	1,23	1,03		3,9	2,30
BOLACHAS:					
Bolacha Muida	6,56	0,62	50,00	3,9	7,22
Bolacha Sete Capas	7,61	0,46	42,00	3,9	8,11
Sete Capas Pequenas	4,37	0,34	55,00	3,9	4,75
Canela e Palito	1,38	0,15	94,00	5,2	1,58
Palito	0,61	0,15	99,00	5,2	0,81
Bolacha Sete Capas Doce	0,11	0,04	20,00	3,9	0,19
Bolo de Goma Pequeno	3,81	3,64	25,00	3,9	7,49
Bolo de Goma Grande	6,45	2,75	20,00	3,9	9,24
Tareco	2,47	0,95	29,00	3,9	3,46
Bolacha Americana	0,13	0,04	14,00	3,9	0,21
Bolacha de Queijo	9,02	2,75	27,00	3,9	11,81
Bolacha Suíça	3,63	1,24	28,00	3,9	4,91
Bolacha Creminha	0,17	0,04	30,00	3,9	0,25
Bolacha Rainha	0,13	0,04	26,00	3,9	0,21
Bolacha de Alho	0,05	0,04	30,00	3,9	0,13
BROA:					
Preta	0,21	0,02	22,00	2,6	0,26
Milho	0,03	0,03	10,00	2,6	0,08
Cocorote	0,15	0,04	15,00	2,6	0,22

OUTROS:					
Brioche	0,17	0,75		5,2	0,97
Docinhos	0,86	2,75		5,2	3,66
Catupiry	1,88	2,06		3,9	3,98
Araruta	3,85	2,20		5,2	6,10
Sonhos	0,29	0,69		2,6	1,00

Fonte: Dados da Pesquisa.

O mapa resumo expõe a distribuição dos custos com embalagens apenas em dois seguimentos de itens (Bolachas e Broa), por serem utilizadas apenas nos produtos elencados no quadro acima, nos quais totalizam R\$ 636,00. Os CIV representam os custos indiretos variáveis classificados como mão de obra indireta.

7.3. FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.

A Taxa de marcação ou *mark-up*, foi empregado como critério para formulação do preço de venda, sendo utilizado o *mark-up* divisor e multiplicador como base de cálculo. As informações contidas no quadro seguinte são de grande relevância, pois os elementos para composição do *mark-up*, proporcionam aos gestores uma melhor visualização dos percentuais de despesas gerais, tributos, despesas aproximadas mensais com horas extras, salários da administração não classificados como MOD e MOI e margem de lucro que representa o percentual de expectativa de lucro, tais valores são alocados aos produtos juntamente com os custos para uma composição do preço de venda de forma correta. Vejamos abaixo a descrição do cálculo do *mark-up*:

Quadro: 13

MARK-UP PARA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA								
ITENS	S.A.	Desp. gerais	Tributos	Desp. HE	Marg. Lucro	TOTAL	Mark-up div.	Mark-upmult.
PÃES:	%	%	%	%	%	%		
Pão Francês	8,92	17,01	4,47	5,04	25	60,44	0,3956	2,527805865
PãoDoce	8,92	17,01	4,47	5,04	20	55,44	0,4456	2,244165171
Pão Criolo	8,92	17,01	4,47	5,04	15	50,44	0,4956	2,017756255
Pão de Forma	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Pão Integral	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575

Pão Linhaça	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Pão Panetone	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Pão Recife	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Pão de Queijo	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
BOLOS:								
Neutro	8,92	17,01	4,47	5,04	25	60,44	0,3956	2,527805865
Laranja	8,92	17,01	4,47	5,04	15	50,44	0,4956	2,017756255
Banana	8,92	17,01	4,47	5,04	15	50,44	0,4956	2,017756255
Formigueiro	8,92	17,01	4,47	5,04	25	60,44	0,3956	2,527805865
Leite Condensado	8,92	17,01	4,47	5,04	15	50,44	0,4956	2,017756255
Abacaxí	8,92	17,01	4,47	5,04	12	47,44	0,5256	1,902587519
Batata	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Leite	8,92	17,01	4,47	5,04	25	60,44	0,3956	2,527805865
Mandioca	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Engorda Marido	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Milho	8,92	17,01	4,47	5,04	15	50,44	0,4956	2,017756255
Aipim Cremoso	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Xadrez	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Rocambole Chocolate	8,92	17,01	4,47	5,04	15	50,44	0,4956	2,017756255
Rocambole Branco	8,92	17,01	4,47	5,04	15	50,44	0,4956	2,017756255
Fubá	8,92	17,01	4,47	5,04	20	55,44	0,4456	2,244165171
Pé de Moleque	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Formigueiro e Mesclado	8,92	17,01	4,47	5,04	25	60,44	0,3956	2,527805865
BOLACHAS:								
Bolacha Muida	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Bolacha Sete Capas	8,92	17,01	4,47	5,04	20	55,44	0,4456	2,244165171
Sete Capas Pequenas	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Canela e Palito	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Palito	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Sete Capas Doce	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Bolo de Goma Pequeno	8,92	17,01	4,47	5,04	20	55,44	0,4456	2,244165171
Bolo de Goma Grande	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Tareco	8,92	17,01	4,47	5,04	15	50,44	0,4956	2,017756255
Bolacha Americana	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Bolacha de Queijo	8,92	17,01	4,47	5,04	15	50,44	0,4956	2,017756255
Bolacha Suíça	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Bolacha Creminha	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Bolacha Rainha	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Bolacha de Alho	8,92	17,01	4,47	5,04	25	60,44	0,3956	2,527805865

BROA:								
Preta	8,92	17,01	4,47	5,04	20	55,44	0,4456	2,244165171
Milho	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Cocorote	8,92	17,01	4,47	5,04	15	50,44	0,4956	2,017756255
OUTROS:								
Brioche	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Docinhos	8,92	17,01	4,47	5,04	20	55,44	0,4456	2,244165171
Catupiry	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Araruta	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575
Sonhos	8,92	17,01	4,47	5,04	10	45,44	0,5456	1,832844575

Fonte: Dados da Pesquisa.

A base utilizada para encontrar os valores em percentuais acima distribuídos, deu-se por meio do faturamento total do mês, tomemos como exemplo as despesas gerais que totalizam R\$ 14.458,06, sendo este valor dividido pelo faturamento e multiplicado por 100, resultando em um percentual de 17,01% ao mês.

Após apuração dos custos totais unitários e realização do cálculo da taxa de marcação, torna-se possível a formação do preço de venda de todos os produtos. Assim, abaixo está exposto o preço de venda formado a partir de todas as informações coletadas e calculadas sendo estas aplicadas ao método de custeio variável ou direto, utilizado unicamente para fins gerenciais:

Quadro 14:

FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA			
	CUSTO TOTAL	MARK-UP	PREÇO DE VENDA
ITENS	R\$	%	R\$
PÃES:			
Pão Francês	0,17	2,5278059	0,40
Pão Doce	0,17	2,2441652	0,38
Pão Criolo	0,23	2,0177563	0,46
Pão de Forma	1,11	1,8328446	2,03
Pão Integral	1,12	1,8328446	2,06
Pão Linhaça	1,14	1,8328446	2,09
Pão Panetone	3,98	1,8328446	7,29
Pão Recife	9,13	1,8328446	16,73
Pão de Queijo	24,16	1,8328446	44,28
BOLOS:			
Neutro	3,86	2,5278059	9,76

Laranja	3,86	2,0177563	7,79
Banana	3,86	2,0177563	7,79
Formigueiro	5,22	2,5278059	13,20
Leite Condensado	4,10	2,0177563	8,27
Abacaxí	3,93	1,9025875	7,48
Batata	17,59	1,8328446	32,24
Leite	5,87	2,5278059	14,85
Mandioca	22,53	1,8328446	41,29
Engorda Marido	15,42	1,8328446	28,27
Milho	5,54	2,0177563	11,18
Aipim Cremoso	3,93	1,8328446	7,20
Xadrez	22,95	1,8328446	42,06
Rocambole Chocolate	17,72	2,0177563	35,75
Rocambole Branco	17,72	2,0177563	35,75
Fubá	4,66	2,2441652	10,47
Pé de Moleque	9,64	1,8328446	17,66
Formigueiro e Mesclado	2,30	2,5278059	5,82
BOLACHAS:			
Bolacha Muida	7,22	1,8328446	13,23
Bolacha Sete Capas	8,11	2,2441652	18,19
Sete Capas Pequenas	4,75	1,8328446	8,71
Canela e Palito	1,58	1,8328446	2,90
Palito	0,81	1,8328446	1,49
Bolacha Sete Capas Doce	0,19	1,8328446	0,35
Bolo de Goma Pequeno	7,49	2,2441652	16,81
Bolo de Goma Grande	9,24	1,8328446	16,93
Tareco	3,46	2,0177563	6,98
Bolacha Americana	0,21	1,8328446	0,39
Bolacha de Queijo	11,81	2,0177563	23,83
Bolacha Suíça	4,91	1,8328446	8,99
Bolacha Creminha	0,25	1,8328446	0,46
Bolacha Rainha	0,21	1,8328446	0,39
Bolacha de Alho	0,13	2,5278059	0,33
BROA:			
Preta	0,26	2,2441652	0,58
Milho	0,08	1,8328446	0,15
Cocorote	0,22	2,0177563	0,44
OUTROS:			
Brioche	0,97	1,8328446	1,78
Docinhos	3,66	2,2441652	8,22
Catupiry	3,98	1,8328446	7,30
Araruta	6,10	1,8328446	11,18
Sonhos	1,00	1,8328446	1,84

Fonte: Dados da pesquisa.

O quadro acima evidencia o preço mínimo de cada produto fabricado no qual pode ser comercializado, sem que estes proporcionem prejuízos ou não auferam lucros desejáveis a entidade.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa realizada em uma indústria de panificação cumpriu seu objetivo de analisar e verificar se o processo de controle ou a customização adotada auxiliava a tomada de decisões para gestão estratégica, respaldando-se em métodos existentes na contabilidade por meio do planejamento e gestão de custos. Todavia, através de estudo detalhado dos meios de controle existentes apontados pela contabilidade de custos e gerencial, e um estudo detalhado de todos os dados e informações da empresa estudada, verificou-se que a customização existente na entidade não auxilia ou fornece suporte necessário para o controle e gerenciamento da produção e das vendas de forma eficiente, devido a identificação de vários problemas gerenciais, entre eles, a não operacionalização de um sistema de análise de custos, nos quais, se adotados proporcionariam conseqüentemente maior controle e poder de decisão em todos os setores.

Contudo, levando-se em consideração esses aspectos, foi proposto a implementação do método de custeio variável, por caracterizar-se como método utilizado principalmente para fins de cunho gerencial, onde sua aplicação está exposta na análise de dados presente no decorrer do trabalho. A proposta da criação e desenvolvimento peltada nesse método ocasiona e viabiliza um maior controle da informações, sendo possível organização das mesmas, auxiliando assim a tomada de decisões.

O quadro de apuração dos custos apresentado na pesquisa, estes contribui para criação de um cenário de estratégias com relação a uma melhor distribuição da mão de obra, as escolhas quanto a compra de matéria prima, a comercialização dos produção de forma eficaz e precisa por meio da pratica de uma política de preços adequada desencadeando a criação de estratégias de vendas, margem de lucro, estas extraídas através da ferramenta contábil *mark-up* e formação do preço de venda, influenciando a análise e decisão por parte dos gestões quanto ao custo-volume- lucro de forma significativa.

Portanto, pode-se concluir que a pesquisa cumpriu o objetivo em análise, onde a partir um uma customização realizada de forma ineficiente, foi sugerido e

aplicado ao final mecanismos para auxílio do processo de gerenciamento estratégico da produção consequentemente das vendas.

Esse trabalho caracterizado como estudo de caso, não deve ter caráter de finalização, pois deve haver uma continuidade da pesquisa relacionada ao tema exposto, resultando em novas pesquisas para melhoria desta. Seguindo essa propositiva, oportuniza-se sugerir aos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis-CCHE-UEPB, e demais interessados pelo tema discutido, pesquisar a aplicação de métodos com foco em um melhor aperfeiçoamento do processo de gestão.

REFERENCIAS

A formação do preço de venda para produtos industrializados. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/79372/000897881.pdf?sequence=1>> . Acesso em 15 de agosto de 2015.

A utilização do *Mark-up* para subsidiar a formação do Preço de Venda – o caso de uma Micro Empresa de Comércio Varejista de Alagoas. Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm_3255.pdf>. Acesso em 29 de agosto de 2015.

A utilização da contabilidade de custos na formação do preço de venda. Disponível em: <<http://www.prac.ufpb.br/anais/IXEnex/iniciacao/documentos/anais/7.TECNOLOGIA/7C CSADFCMT01.pdf>>. Acesso em 24 de outubro de 2014.

A gestão de custos em micro e pequenas empresas - MPES: Um estudo de caso em empresas na cidade de Uberlândia. Disponível em: <http://csearsouthamerica.org/2013/sites/default/files/23_a_gestao_de_custos_em_micros_e_pequenas_empresas__mpes_um_estudo_de_caso_em_empresas_de_panificacao_na_cidade_de_uberlandia.pdf>. Acesso em 18 de outubro de 2014.

_____. A fundamentação científica do método de custeio baseado em atividade com base na teoria neopatrimonialista. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul.** Belo Horizonte: CRCRS, Julho 2004.

Contabilidade de Custos: Uma ferramenta para gestão empresarial. Disponível em: <http://novavenecia.multivix.edu.br/wp-content/uploads/2013/03/universo_acd_13.pdf>. Acesso em 10 de novembro de 2014.

CRESWELL, John W. **Projeto de Pesquisa: métodos qualitativos, quantitativos e mistos**. 2º ed. Artmed: Porto Alegre.

Gestão Estratégica de Custos: Custos para tomada de decisões. Disponível em: <<http://www.nee.ueg.br/seer/index.php/economia/article/viewFile/125/122>>. Acesso em 01 de novembro de 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas da pesquisa social**. 5ªed. São Paulo: Atlas, 1999.

HANSEN, Dom R. MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos**. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9º ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOTTA, Flávia Gutierrez. FILHO, Edmundo Escrivão. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicascos em empresas de metal - mecânico em São Paulo-SP**. 1º ed. São Paulo, Maio, 2000.

O que é a Gestão Estratégica. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/o-que-e-a-gestao-estrategica/28653/>>. Acesso em: 15 de novembro de 2014.

O custeio por absorção e o custeio variável vantagens e desvantagens sobre o método a ser adotado pela empresa. Disponível em: <<http://peritocontador.com.br/wp-content/uploads/2015/04/Ana-Paula-Lobo-Vieita-O-Custeio-por-Absor%C3%A7%C3%A3o-e-o-Custeio-Vari%C3%A1vel-Vantagens-e-Desvantagens-sobre-o-M%C3%A9todo-a-ser-Adotado-pela-Empresa.pdf>>. Acesso em 01 de novembro de 2015.

O Uso do Custom-MadeBasedCosting-CBC no Custeamento das Características de Produtos e Serviços. Disponível em: <http://www.unisinos.br/ABCustos/_pdf/ABC_DaRosaLunkes.pdf>. Acesso em: 20 de outubro de 2014.

Perfil do setor de panificação no Brasil. Disponível em: <<https://www.propan.com.br/institucional.php?idcat=9>>. Acesso em 28 de Outubro de 2014.

Performance do setor de panificação e confeitaria Brasileiro em 2013. Disponível em: <http://www.propan.com.br/noticia.php?id=1344#.VHi1WDHF_Ss>. Acesso em 18 de outubro de 2014.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos**. 3^oed. São Paulo: Saraiva, 2003.

SLAVOV, I. N. B. **Gestão Estratégica de Custos: Uma contribuição para construção de suas estrutura conceitual**. 2012. 291 f. Tese (Doutorado)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão Prática de custos**. 1^o ed. (ano2004), 5^otir. (2008). Curitiba: Juruá, 2008.

SILVA, Cesar Augusto Tibúrcio. NIYAMA, Jorge Katyama. **Contabilidade para concursos e exame de suficiência**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

Sistema de custos e análise de preço em uma panificadora. Disponível em: <<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/1023/TCC%20-%20ALINE%20ANDRESSA%20WANDSCHEER.pdf?sequence=1>>. Acesso em 15 de outubro de 2014.

Tabela de depreciação. Disponível em: <<http://dominium.cnt.br/?acao=tabelas&op=depreciacao>>. Acesso em 01 de Maio de 2016.

Uma rápida análise sobre Panificadoras no Brasil. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/uma-rapida-analise-sobre-as-padarias-no-brasil/53046/>>. Acesso em 15 de outubro de 2014.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos**. 11^o ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

APÊNDICE

PÃO FRANCÊS				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	50	2,12	105,92
Açúcar	KG	1. 1/2	3,9	3,9
Sal	G	1	0,001	0,001
Óleo	G	100	0,0092	0,92
Reforçador	G	500	0,01	2,705
Margarina	G	500	0,00447	2,233333
Fermento	G	500	0,01	5,0
TOTAL DA RECEITA				120,68
Quan. Produzida				1300
Custo por unidade				0,09
Tempo				3

Fonte: Dados da Pesquisa.

PÃO CRIOLO				
Ingredientes	Uni. Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	10	2,12	21,18
Açúcar	KG	800	0,00234	1,872
Sal	G	200	0,001	0,2
Leite em Pó	G	200	0,000625	0,125
Reforçador	G	100	0,01	0,541
Margarina	G	500	0,00447	2,233333
Fermento	G	100	0,011	1,1
TOTAL DA RECEITA				27,26
Quan. Produzida				240
Custo por unidade				0,11
Tempo				3

Fonte: Dados da Pesquisa.

PÃO INTEGRAL				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Farinha Integral	KG	10	1,4	14
Fermento	G	60	0,011	0,66
Anti Mofo	G	15	0,015	0,225
TOTAL DA RECEITA				14,89
Quan. Produzida				18
Custo por unidade				0,83
TEMPO em horas				4

Fonte:Dados da Pesquisa

PÃO DE PANETONE				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	1	2,12	2,1184
Ovos		20	0,3	6
Creme	G	500	0,006	3
Frustas Cristalizadas	G	300	0,00547	1,64
Uvas Passas	G	300	0,012	3,6
Massa Panetone	KG	2	5	10
Fermento	G	60	0,011	0,66
TOTAL DA RECEITA				27,02
Quan. Produzida				8
Custo por unidade				3,38
TEMPO em horas				3

Fonte: Dados da Pesquisa.

PÃO DE QUEIJO (Bolinhas de queijo)				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Massa P.Q.	KG	1	8	8
Queijo de Q.	G	400	0,031	12,4
Ovos		8	0,3	2,4
TOTAL DA RECEITA				22,8
Quan. Produzida	kg			1
Custo por unidade				22,80
TEMPO em horas				1
produção total, manual de 1h, rendimento de 1 kg				

Fonte: Dados da Pesquisa.

PÃO DOCE				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	50	2,12	105,92
Açúcar	KG	10	2,34	23,4
Sal	G	500	0,001	0,5
Óleo	G	100	0,0092	0,92
Reforçador	G	500	0,01	2,705
Margarina	G	500	0,00447	2,2333333
Fermento	G	500	0,01	5
TOTAL DA RECEITA				140,68
Quan. Produzida				1400
Custo por unidade				0,10
Tempo				3

Fonte: Dados da Pesquisa.

PÃO DE FORMA				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	5	2,12	10,592
Massas Macia	G	500	0,0106	5,3
Sal	G	100	0,001	0,1
Leite em Pó	G	200	0,000625	0,125
Ante Mofo	G	15	0,015	0,225
Fermento	G	40	0,011	0,44
TOTAL DA RECEITA				16,78
Quan. Produzida				20
Custo por unidade				0,84
TEMPO em horas				4

Fonte: Dados da Pesquisa.

PÃO LINHAÇA				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Ferinha Integral	KG	10	1,4	14
Fermento	KG	40	0,011	0,44
Anti Mofo	G	15	0,015	0,225
Linhaça	G	15	0,014	0,21
TOTAL DA RECEITA				14,88
Quan. Produzida				18
Custo por unidade				0,83
TEMPO em horas				4

Fonte: Dados da Pesquisa.

PÃO RECIFE				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	2	2,12	4,2368
Ovos		4	0,3	1,2
Açúcar	G	400	0,00234	0,936
Sal	G	20	0,001	0,02
Reforçador	G	20	0,01	0,1082
Margarina	G	100	0,00447	0,4466667
Leite em Pó	G	40	0,000625	0,025
Baumilia	G	10	0,014	0,14
Fermento	G	60	0,011	0,66
TOTAL DA RECEITA				7,77
Quan. Produzida				2
Custo por unidade				3,89
TEMPO em horas				4
Rendimento de 2 pães de 1,6 kg cada				

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLACHA CANELA E PALMITO				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	50	2,12	106
Açúcar	KG	12. 1/2	29,64	29,64
Sal	G	100	0,001	0,1
Almoniro	KG	2. 1/2	5,1	5,1
Ante Mofo	G	20	0,015	0,3
Margarina	KG	2	4,47	8,94
Fofa	G	30	0,003	0,09
TOTAL DA RECEITA				150,17
Quan. Produzida			kg	109
Custo por unidade				1,38
TEMPO em horas				13

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLACHA PALMITO- com açúcar e maisena				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	20	2,12	42,4
Açúcar	KG	6	2,34	14,04
Sal	G	20	0,001	0,02
Ovos		20	0,3	6
Roial	G	200	0,011	2,2
Margarina	KG	20	0,00447	0,0894
Almonico	G	400	0,0034	1,36
TOTAL DA RECEITA				66,11

Quan. Produzida			kg	109
Custo por unidade				0,61
TEMPO em horas				13

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLACHA MIUDA				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	50	2,12	106
Açúcar	KG	1. 1/2	3,9	3,9
Sal	KG	1	1	1
Essência de Coco	G	150	0,0093	1,395
Fermento	G	500	0,011	5,5
Margarina	KG	3	4,47	13,41
TOTAL DA RECEITA				131,21
Quan. Produzida	66 pacotes		kg	20
Custo por unidade				6,56
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLACHA SETE CAPAS				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	50	2,12	106
Açúcar	KG	1. 1/2	3,9	3,9
Sal	KG	1	1	1
Essência de Coco	G	150	0,0093	1,395
Fermento	G	500	0,011	5,5
Margarina	KG	3	4,47	13,41
FARROFA				
Margarina	KG	5	4,47	22,35
Biscomil	KG	10	5,2	52
TOTAL DA RECEITA				205,56
Quan. Produzida	90 pacotes		kg	27
Custo por unidade				7,61
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLACHA SETE CAPAS PEQUENA				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	50	2,12	106
Açúcar	KG	1. 1/2	3,9	3,9
Sal	KG	1	1	1
Essência de Coco	G	150	0,0093	1,395
Fermento	G	500	0,011	5,5
Margarina	KG	3	4,47	13,41
FARROFA				

Margarina	KG	2. 1/2	11,17	11,17
Biscomil	KG	5	3	15
TOTAL DA RECEITA				157,38
Quan. Produzida	120 pacotes		kg	36
Custo por unidade				4,37
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLO DE GOMA PEQUENO				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Ovos		8	0,3	2,4
Açúcar	G	800	0,00234	1,872
Margarina	G	600	0,00447	2,682
Biscomil	KG	2	3	6
TOTAL DA RECEITA				12,95
Quan. Produzida	17 pacotes		kg	3,4
Custo por unidade				3,81
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.

TARECO				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	5	2,12	7,12
Açúcar	KG	3	2,34	7,02
Margarina	G	1. 1/2	6,7	6,7
Almoniaco	G	50	0,0034	0,17
Amarelo Ovo	G	5	0,018	0,09
Roial	G	100	0,011	1,1
Ovos	G	30	0,3	9
Leite	L	1,5	0,63	0,94
TOTAL DA RECEITA				32,14
Quan. Produzida	45 pacotes		kg	13
Custo por unidade				2,47
TEMPO em horas				1

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLO DE GOMA GRANDE				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Ovos		12	0,3	3,6
Açúcar	KG	2	2,34	4,68
Margarina	G	600	0,00447	2,682
Biscomil	KG	5	3	15
Leite de Coco	G	200	0,00498	0,996
Roial	G	100	0,011	1,1
Margarina	G	600	0,00447	2,682

Leite	L	1,5	0,63	0,63
Almonico	KG	5	3,4	17
TOTAL DA RECEITA				48,37
Quan. Produzida	26 pacotes		kg	7,5
Custo por unidade				6,45
TEMPO em horas				1

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLACHA AMERICANA				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	2. 1/2	5,3	5,3
Açúcar	G	600	0,00234	1,404
Sal	G	80	0,001	0,08
Biscomil	KG	2	5,2	10,4
Amarelo	a gosto	1	0,018	0,018
Água	G	1000	0,0163	16,3
Margarina	KG	1. 1/2	6,7	6,7
FARROFA				
Margarina	G	65	0,00447	0,29055
Biscomil	G	750	0,0052	3,9
Açúcar	G	600	0,00234	1,404
TOTAL DA RECEITA				39,10
Quan. Produzida	25 pacotes		g	300
Custo por unidade				0,13
TEMPO em horas				1,5

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLACHA DE QUEIJO				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	2. 1/2	5,3	5,3
Açúcar	G	150	0,00234	0,351
Sal	G	80	0,001	0,08
Biscomil	G	500	0,0052	2,6
Queijo Ralado	G	150	0,031	4,65
Água	KG	1100	0,0163	17,93
Margarina	G	150	0,00447	0,6705
FARROFA				
Margarina	G	450	0,00447	2,0115
Biscomil	G	750	0,0052	3,9
Queijo Ralado	G	100	0,031	3,1
TOTAL DA RECEITA				40,59
Quan. Produzida	15 pacotes		kg	4,5
Custo por unidade				9,02
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLACHA SUIÇA				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	2. 1/2	5,3	5,3
Açúcar	G	400	0,00234	0,936
Sal	G	80	0,001	0,08
Biscomil	G	500	0,0052	2,6
Água	KG	1200	0,0163	19,56
Amarelo		a gosto		0
TOTAL DA RECEITA				28,48
Quan. Produzida	35 pacotes		kg	10
Custo por unidade				2,85
FARROFA				
Margarina	KG	1,7	4,47	7,60
Biscomil	G	2,5	0,0052	0,013
Açúcar	G	100	0,00234	0,234
TOTAL DA RECEITA				36,32
Quan. Produzida			kg	10
Custo por unidade				3,63
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLACHA SETE CAPAS DOCE				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	5	2,12	10,6
Açúcar	G	400	0,00234	0,936
Sal	G	160	0,001	0,16
Margarina	G	200	0,00447	0,894
Água	L	2	0,025	0,05
FARROFA				
Margarina	KG	1,8	4,47	8,046
Biscomil	KG	2,4	5,2	12,48
TOTAL DA RECEITA				33,17
Quan. Produzida	15 pacotes		g	300
Custo por unidade				0,11
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLACHA RAINHA				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	2. 1/2	5,3	5,3
Açúcar	G	400	0,00234	0,936
Sal	G	800	0,001	0,8

Biscomil	G	500	0,0052	2,6
Coco Fresco	G	150	0,000625	0,09375
Água	KG	1200	0,0163	19,56
Margarina	G	200	0,00447	0,894
Baumilha	G	15	0,014	0,21
FARROFA				
Margarina	KG	1,7	4,47	7,599
Biscomil	G	2,5	0,0052	0,0052
Açúcar	G	400	0,00234	0,936
TOTAL DA RECEITA				38,93
Quan. Produzida	15 pacotes		g	300
Custo por unidade				0,13
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLACHA CREMINHA				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	5	2,12	10,6
Açúcar	G	500	0,0163	8,15
Sal	G	100	0,001	0,1
Leite em Pó	G	100	0,000625	0,0625
Ovos		10	0,3	3
Água	KG	1250	0,0163	20,375
Margarina	G	500	0,00447	2,235
Roial	G	50	0,011	0,55
FARROFA				
Margarina	G	400	0,00447	1,788
Biscomil	G	800	0,0052	4,16
TOTAL DA RECEITA				51,02
Quan. Produzida	15 pacotes		g	300
Custo por unidade				0,17
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLACHA DE ALHO				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	1. 1/2	3,18	3,18
Açúcar	G	140	0,00234	0,3276
Sal	G	50	0,001	0,05
Margarina	G	300	0,00447	1,341
Roial	G	30	0,011	0,33
Molho de Alho	G	200	0,021	4,27
FARROFA				
Margarina	G	400	0,00447	1,79
Biscomil	G	800	0,0052	4,16

TOTAL DA RECEITA				15,44
Quan. Produzida	15 pacotes		g	300
Custo por unidade				0,05
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLOS NEUTRO, LARANJA, BANANA				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Massa	KG	5	4,4	22
Ovos		30	0,3	9
Leite	L	2	0,63	1,25
Margarina	G	250	0,00475	1,19
TOTAL DA RECEITA				33,44
Quan. Produzida				12
Custo por unidade				2,79
TEMPO em horas				1 1/2

Fonte: Dados da Pesquisa

BOLO DE LEITE CONDENSADO				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Massa	KG	5	4,99	24,95
Ovos		30	0,3	9
Leite	L	2	0,63	1,25
Margarina	G	250	0,00475	1,1875
TOTAL DA RECEITA				36,39
Quan. Produzida				12
Custo por unidade				3,03
TEMPO em horas				1 1/2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLO FORMIGUEIRO				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Massa	KG	5	4,4	22
Ovos		30	0,3	9
Leite	L	2	0,63	1,25
Margarina	G	250	0,00475	1,1875
Chocolate em grão	G	350	0,0239	8,37
Coco Ralado	G	350	0,0230	8,05
TOTAL DA RECEITA				49,85
Quan. Produzida				12
Custo por unidade				4,15
TEMPO em horas				1 1/2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLO DE BATATA				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Batata	KG	5	3,5	17,5
Ovos		10	0,3	3
Leite de Coco	G	600	0,00498	2,988
Margarina	G	400	0,00475	1,9
Biscomil	G	200	0,0052	1,04
Açúcar	G	500	0,00234	1,17
Leite Condensado	CAIXAS	2	2,72	5,44
TOTAL DA RECEITA				33,04
Quan. Produzida	3 kg cada			2
Custo por unidade				16,52
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLO DE MANDIOCA				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Goma	KG	3	5	15
Ovos		18	0,3	5,4
Leite de Coco	G	450	0,00498	2,241
Margarina	G	1200	0,00475	5,7
Açúcar	KG	1. 1,5	3,51	3,51
Roial	G	75	0,011	0,825
TOTAL DA RECEITA				32,68
Quan. Produzida				2
Custo por unidade				16,3
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLO ENGORDA MARIDO				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	1,2	2,12	2,544
Ovos		18	0,3	5,4
Leite de Coco	ML	1200	0,00498	5,976
Margarina	G	300	0,00475	1,425
Açúcar	G	900	0,00234	2,106
Leite Condensado	CAIXAS	6	2,72	16,32
TOTAL DA RECEITA				33,77
Quan. Produzida	1,5 kg cada			3
Custo por unidade				11,26
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLO DE LEITE				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	2	2,12	4,24
Ovos		8	0,3	2,4
Leite de Coco	G	400	0,00498	1,992
Margarina	G	500	0,00475	2,375
Açúcar	G	1400	0,00234	3,276
Leite	L	4	0,63	2,5
TOTAL DA RECEITA				16,78
Quan. Produzida	1,100kgcada			5
Custo por unidade				3,36
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLO DE ABACAXÍ				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Massa	KG	5	4,57	22,85
Ovos		30	0,3	9
Leite	L	2	0,63	1,25
Margarina	G	250	0,00475	1,19
TOTAL DA RECEITA				34,29
Quan. Produzida				12
Custo por unidade				2,86
TEMPO em horas				1 1/2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLO PÉ DE MOLEQUE				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	G	500	0,00212	1,06
Coco Ralado	G	100	0,023	2,3
Pão Doce		20		0
Margarina	G	200	0,00475	0,95
Eva Doce	G	10		0
Açúcar	G	500	0,00234	1,17
Canela	G	10	0,025	0,25
Leite	L	1,5	0,63	0,9375
Cravo	G	5	0,03	0,15
TOTAL DA RECEITA				6,82
Quan. Produzida	2 kg cada			2
Custo por unidade				3,41
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLO DE AIPIM CREMOZO				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Massa	KG	5	5	25
Ovos		35	0,3	10,5
Leite	L	2,5	0,63	0,63
Margarina	KG	2,5	4,75	11,88
Coco Ralado	G	300	0,023	6,9
TOTAL DA RECEITA				54,90
Quan. Produzida				12
Custo por unidade				4,58
Milho Cremoso e Coco Cremoso				

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLO DE MILHO				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Massa	KG	5	5,6	28
Ovos		30	0,3	9
Óleo deSoja	G	500	0,005544	2,772222
Margarina	KG	2,5	4,75	11,875
Flocão	G	500	0,0022	1,1
Leite	L	1,5	0,63	0,9375
TOTAL DA RECEITA				53,68
Quan. Produzida				12
Custo por unidade				4,47
TEMPO em horas				1 1/2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLO DE FUBÁ				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Massa	KG	5	4,4	22
Ovos		30	0,3	9
Eva Doce	G	50	0,04	2
Margarina	KG	2,5	4,75	11,875
Canela	G	50	0,025	1,25
Leite	L	2	0,63	1,25
TOTAL DA RECEITA				47,38
Quan. Produzida				12
Custo por unidade				3,95
TEMPO em horas				1 1/2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLO ROCOMBOLE de CHOCOLATE PRETO E BRANCO				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Massa	KG	2	4,4	8,8
Ovos		28	0,3	8,4
Água	ML	600	0,0016	0,98
Doce de Goiaba	KG	1	4,8	4,8
TOTAL DA RECEITA				22,98
Quan. Produzida	2 kg cada			2
Custo por unidade				11,49
TEMPO em horas (descansa de uma dia para o outro)				1 1/2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLO XADREZ				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Massa	KG	1	4,4	4,4
Ovos		6	0,3	1,8
Leite	ML	400	0,000625	0,25
Maragarina	G	50	0,00475	0,2375
Doce de Goiaba	G	800	0,0048	3,84
TOTAL DA RECEITA				10,53
Quan. Produzida	3 kg			1
Custo por unidade				10,53
TEMPO em horas (descanso de uma dia para o outro)				1 1/2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BOLO FORMIGUEIRO e MESCLADO				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Massa	KG	5	4,4	22
Ovos		30	0,3	9
Leite	L	2	0,63	1,25
Margarina	G	250	0,00475	1,19
Chocolate em Pó	G	200	0,01661	3,32
TOTAL DA RECEITA				14,76
Quan. Produzida				12
Custo por unidade				1,23
TEMPO em horas				1 1/2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BROA PRETA				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	20	2,12	42,4
Rapadura	KG	12		0
Bicarbonato	G	400	0,0755	30,2
Almonico	G	200	0,0034	0,68
Eva Doce	G	60	0,04	2,4
Margarina	KG	2	4,75	9,5
TOTAL DA RECEITA				85,18
Quan. Produzida	40 pacotes		uni	400
Custo por unidade				0,21
TEMPO em horas				1 1/2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BROA COCOROTE				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	KG	4	2,12	8,48
Açúcar	KG	2,4	2,34	5,62
Ovos		24	0,3	7,2
Leite	L	1	2,5	2,5
Roial	G	80	0,011	0,88
Margarina	KG	1,2	4,75	5,7
Almonico	G	40	0,0034	0,136
TOTAL DA RECEITA				30,51
Quan. Produzida			uni	200
Custo por unidade				0,15
TEMPO em horas				1 1/2

Fonte: Dados da Pesquisa.

BROA DE MILHO				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Trigo	G	500	0,00212	1,06
Fuba	G	500	0,0037	1,85
Açúcar	G	500	0,00234	1,17
Ovos		4	0,3	1,2
Eva Doce	G	10	0,04	0,4
Margarina	G	300	0,00475	1,425
Cravo	G	5	0,03	0,15
Leite	G	100	0,0025	0,25
Roial	G	80	0,011	0,88
TOTAL DA RECEITA				8,39
Quan. Produzida			uni	300
Custo por unidade				0,03
TEMPO em horas				1

Fonte: Dados da Pesquisa.

DOCINHO				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Açúcar	G	300	0,00234	0,702
Trigo	KG	1	2,12	2,12
Margarina	G	600	0,00275	1,65
Ovos		2	0,3	0,6
Baumilha	G	5	0,014	0,07
TOTAL DA RECEITA				5,14
Quan. Produzida			kg	6
Custo por unidade				0,86
TEMPO em horas				1

Fonte: Dados da Pesquisa.

BRIOCHE				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Açúcar	G	200	0,00234	0,468
Sal	G	10	0,001	0,01
Reforçador	G	10	0,00541	0,0541
Ovos		2	0,3	0,6
Baumilha	G	5	0,014	0,07
Trigo	KG	1	2,12	2,12
Fermento	G	30	0,011	0,33
TOTAL DA RECEITA				3,65
Quan. Produzida			kg	22
Custo por unidade				0,17
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.

CATUPIRY				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Sal	G	40	0,001	0,04
Trigo	KG	2	2,12	4,24
Margarina	KG	1,2	2,75	3,3
Ovos		2	0,3	0,6
Queijo Ralado	G	100	0,031	3,1
TOTAL DA RECEITA				11,28
Quan. Produzida			kg	6
Custo por unidade				1,88
TEMPO em horas				1

Fonte: Dados da Pesquisa.

ARARUTA				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Sal	G	10	0,001	0,01
Trigo	KG	10	2,12	21,2
Margarina	G	600	0,00275	1,65
Almoniac	G	400	0,0034	1,36
Açúcar	KG	2	2,34	4,68
TOTAL DA RECEITA				28,9
Quan. Produzida			kg	7,5
Custo por unidade				3,85
TEMPO em horas				8

Fonte: Dados da Pesquisa.

SONHOS				
Ingredientes	Uni.Medida	Quantidade	CUSTO	TOTAL
Açúcar	G	100	0,00234	0,234
Sal	G	20	0,001	0,02
Reforçador	G	10	0,00541	0,0541
Ovos		2	0,3	0,6
Baumilha	G	5	0,014	0,07
Trigo	KG	1	2,12	2,12
Fermento	G	30	0,011	0,33
TOTAL DA RECEITA				3,43
Quan. Produzida			uni	12
Custo por unidade				0,29
TEMPO em horas				2

Fonte: Dados da Pesquisa.