

O PÃO NOSSO DE CADA DIA: UM CASO SOBRE CUSTO DE PRODUÇÃO

REVISTA DE
CONTABILIDADE
DOM ALBERTO

09 anos

Coordenações de Pós-Graduação e Curso
de Ciências Contábeis da Faculdade Dom
Alberto, de Santa Cruz do Sul/RS.

Marlete de Moura Ribeiro

Mestranda em Desenvolvimento Territorial e Sistemas Agroindustriais, Universidade Federal de Pelotas (UFPEL) - marlete@inquanta.com.br

Elvis Silveira-Martins

Doutor em Administração e Turismo, Departamento de Administração e Turismo - Universidade Federal de Pelotas (UFPEL) - elvis.professor@gmail.com

Michele Raasch

Mestre em Desenvolvimento Territorial e Sistemas Agroindustriais, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) – micheleraasch@hotmail.com

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de financiamento 001.

RESUMO

O caso tem por objetivo apresentar aos discentes como calcular o custo de produção, evidenciando as leis nacionais que regem o cálculo para produtos industrializados, e ainda os conceitos dos diferentes custos envolvidos na produção. O caso para ensino relata a história de Alexandre, padeiro e administrador de sua padaria, o qual identifica a necessidade de calcular corretamente o custo de produção, para isso busca auxílio da contadora Marlete. Recomenda-se a utilização deste caso na disciplina de gestão de custos, nos cursos de graduação em ciências contábeis, administração, economia e tecnólogo em processos gerenciais, e cursos técnicos de contabilidade e, de administração. Os dados utilizados para construção deste caso são oriundos de entrevistas realizadas, com a técnica semiestruturada, com o sócio administrador da padaria, e com a contadora da empresa. Ao expor a importância do cálculo de custos para uma organização, evidenciando as leis que regem o custo de produção de produtos industrializados, e ainda os conceitos dos diferentes custos envolvidos na produção, espera-se que os alunos sejam desafiados pelos seus professores a calcular os custos propostos nas sugestões de questões.

Palavras-chave: Caso para ensino. Custos. Contabilidade de custos.

ABSTRACT

This case aims to show students how to calculate the cost of production, emphasizing the laws that conduct the calculation for industrialized products, and also the concepts of the different costs involved in production. The case tells the story of the baker Alexandre, who with time passing, and with handling the company management felt the need to correctly estimate the production cost, so he sought help from the accountant Marlete. This case is recommended for the cost management subject, accounting sciences, business administration, economics courses, management processes technologist courses and technical accounting and managing, courses. The data collected for this case came from interviews held, using the semi structured technique, with the bakery's managing partner, and the company's accountant. By exposing the importance of cost estimation for an organization, emphasizing the laws which govern the production cost of industrialized products, and also the concepts of different costs involved in production, it is expected that the students are challenged by their professors to calculate the costs proposed in the questions suggestions.

Keywords: Case for learning. Costs. Cost accounting.

1. INTRODUÇÃO

O Este caso para ensino relata a trajetória de um jovem rapaz, chamado Alexandre. Com uma infância difícil, sem muitos recursos, começou a trabalhar cedo, ainda criança. Dois empresários, donos de uma padaria, vizinhos do menino, perceberam as dificuldades que ele passava e resolveram ajudá-lo, ensinando-o uma profissão e garantindo o pão de cada dia de Alexandre e de sua família.

Os empresários ajudaram na formação do jovem rapaz, que chegou a se questionar porque estava ali trabalhando, enquanto as outras crianças brincavam. Mas logo percebeu que o futuro dele estava no aprendizado que conquistava a cada dia. Com o passar dos anos, a atividade de férias, que era realizada na padaria dos vizinhos, tornou-se uma profissão. Com o encerramento das atividades da padaria onde trabalhava, foi em busca de trabalho, pois necessitava ajudar nas despesas de casa, iniciando em outra padaria. Posteriormente começou a ministrar cursos para incentivar outros jovens na profissão, para ele era uma forma de retribuir a ajuda que ganhou quando criança, e que serviu para o sucesso em sua vida profissional e pessoal, além de seguir sempre se aperfeiçoando.

Após longas jornadas de dificuldade, e também de sucesso, Alexandre decide abrir sua própria padaria. Com a administração da empresa toda em suas mãos, sentiu na pele que fazer pão não era apenas misturar a massa, envolvia outras

questões, como o cálculo correto do custo de produção do pão francês, e de outros produtos. No começo utilizava como base os valores de outra padaria, até que em certo momento percebeu que estava totalmente errado poderia não estar correto. Inquieto com tal situação e percebendo que sem o cálculo correto com o cálculo errado estava prejudicando a si mesmo, decidiu aprender a calcular os custos de sua empresa corretamente.

Para isso buscou auxílio de uma profissional em contabilidade, chamada Marlete, que mostrou o caminho que deveria ser seguido para efetuar o cálculo correto do custo de produção do pão francês. A profissional explicou sobre a existência de leis que devem ser seguidas, documentos que devem ser reunidos para saber o valor exato de cada item utilizado na produção, incentivando Alexandre a aprender como realizar o cálculo. Diante do exposto, o objetivo deste caso para ensino é apresentar para os discentes que farão uso desta ferramenta como calcular o custo de produção de um produto, neste caso o pão francês, e de outros custos, assim como a importância do cálculo dos custos organizacionais.

2. CONTEXTO TEÓRICO

2.1 Meu nome é trabalho

Filho de pedreiro, com apenas 10 anos de idade o menino franzino e inquieto, chamado Alexandre, espionava curioso as atividades que Cedenir, empresário do mesmo bairro de sua casa, desenvolvia em sua padaria recém-inaugurada. Observando aquela cena diária, o irmão do empresário e sócio do empreendimento Afonso, recordava de sua infância, quando a fome era fiel companheira, e imaginava que o mesmo acontecia com aquele jovem rapaz. Com isso teve uma ideia, convidá-lo para aprender a arte de fazer pão. Assim, tornou-se um hábito fazer um convite para aprender tal atividade, que era, na realidade, uma forma disfarçada de nutrir o franzino rapaz. Assim, diariamente o Sr. Afonso, agitando os braços, exclamava: - Venha cá guri! Entra e fica olhando de pertinho como fazemos o pão nosso de cada dia!

Assim, entre a prova de um pão, biscoito, salgado, e com o passar das semanas, o jovem Alexandre, sentindo-se à vontade com os empresários, começou a emitir comentários sobre os sabores, formatos, tamanhos dos produtos que são

fabricados pelos agora amigos. Embora fosse muito jovem, Cedenir e Afonso observam que existia certa coerência nos apontamentos do rapaz e começam a refletir sobre os mesmos e, muitas vezes, acatar suas opiniões.

Em determinada madrugada, entre uma fornada de pão e outra, Cedenir comenta: - Afonso sabes que tenho observado o Alexandre, este guri tem futuro! O que achas de nas suas férias da escola convidá-lo para fazer uma experiência como ajudante de padeiro? Neste momento Afonso indaga: Não é muito arriscado colocar uma criança no meio de fornos quentes? Pensativo, Cedenir responde: - Arriscado é deixar ele na rua, sem qualquer ocupação, lembra-se de quando começamos? E ainda estaremos perto do menino acompanhando seus passos. Vendo o balançar de cabeça do irmão, Cedenir entende que a sua proposta foi aceita.

Certos de sua decisão, no dia seguinte, os irmãos Cedenir e Afonso fizeram o convite a Alexandre, garantindo como salário o equivalente a 20 pães franceses por dia, o que ajudaria - e muito - no orçamento familiar, além, é claro, do aprendizado de um ofício que seria útil para sua vida inteira. A proposta imediatamente foi aceita pelo menino Alexandre, saltitante e com os olhos brilhando de tanta alegria. No entanto, Cedenir e Afonso destacaram que a proposta só teria valor se os pais concordassem automaticamente os pais do garoto, eufóricos com o convite feito pelos empresários, não pensaram muito e, com entusiasmo, concordaram.

No primeiro dia de trabalho, antes da chegada de Cedenir e Afonso, lá estava Alexandre sentado na calçada, de chinelos de dedo, entusiasmado com seu primeiro dia como ajudante de padeiro, à espera dos patrões, que ao perceberem sua presença perguntaram: - Mas desde que horas estás aí esperando guri? Vieste muito cedo. Ao que receberam como resposta do menino: - Meu nome é trabalho! Neste momento Afonso olha para Cedenir e exclama: - Não te preocupa, é vassoura nova! E com um sorriso no rosto os três entram no estabelecimento para iniciar a rotina de trabalho.

2.2 Meu ganha pão, é o pão

Os anos se passaram e Alexandre continuou trabalhando com os amigos e patrões. No início, era uma atividade de férias do colégio e, com o passar dos anos, tornou-se um trabalho pós aulas. Com o tempo, o estabelecimento onde Alexandre aprendeu o ofício de padeiro não resistiu às crises econômicas que o País vivenciou e acabou por fechar as portas. Aquela situação, somada às necessidades familiares,

que também sentiram os efeitos econômicos, obrigaram Alexandre, mesmo contrariado, a desistir da escola e procurar outras formas de ajudar nas despesas de casa, caso contrário ele e sua família não teriam nem como comprar o pão de cada dia. Mesmo com boas referências, Alexandre enfrentava grandes dificuldades para encontrar uma nova atividade. Quando o desânimo se aproximava, ele sempre se lembrava da história da cuca e do pão e continuava a procurar trabalho.

Alexandre ficou sabendo por um amigo que um empresário, chamado de Sr. José, português nato, que também tinha uma padaria, precisava de alguém que entregasse seus pães nos mercadinhos dos arredores do estabelecimento. Ficou entusiasmado com a notícia, viu ali uma oportunidade e, sem perder tempo, foi em busca do tal emprego. Era uma quarta-feira de inverno, com céu azul, temperatura agradável, um típico dia 'lindo' para Alexandre, parecia que tudo estava a seu favor naquele dia. Ao encontrar o Sr. José, ele foi logo se apresentando, eufórico, ansioso, contando de sua experiência. Com um tom alegre, Sr. José pede para que o rapaz se acalme e relata, com sotaque português: - Calma rapaz! eu fiquei sabendo de sua trajetória, vi suas referências e me falaram muito bem de você, vamos fazer uma experiência? Alexandre rapidamente responde que sim. E escuta atento a proposta de Sr. José: Você começa amanhã pela manhã, cedo! Vais entregar os pães nos mercados aqui da volta, em uma bicicleta nossa, espero que saiba andar de bicicleta! (risos). Sorridente, o rapaz abraça o Sr. José e diz: - Muito obrigada pela oportunidade! E é claro, sei andar de bicicleta!

O tempo foi passando, Alexandre já era adulto, casou-se com Rosângela, e a vida finalmente estabilizava-se em função das rotinas da padaria, do reconhecimento como bom padeiro, dos cursos que ministrava sobre pães, e de outros que procurava fazer sobre panificação para melhorar ainda mais na profissão. Este contexto, fazia com que a resposta sempre fosse a mesma, quando alguém o questionava sobre o que fazia da vida, com muito orgulho ele sempre respondida: - Meu ganha pão é o pão!

2.3 Antes tarde do que nunca

Certo dia, entre um pão e outro, Alexandre conclui que é chegada a hora de ter seu próprio negócio. Incentivado pela sua família, ele vai em busca de ponto comercial

adequado e dos demais recursos necessários para o seu próprio empreendimento. Decidido, Alexandre foi comunicar a decisão ao Carlos, atual empregador, filho e sucessor do Sr. José.

Carlos, o empregador, recebe a notícia da saída de Alexandre com surpresa e medo. Surpresa por nunca imaginar que Alexandre fosse sair da empresa, uma vez que estava trabalhando no negócio da família desde a gestão de seu pai. E medo pelo fato de ser um concorrente forte que entraria no mercado. Assim, Carlos, ainda espantado, questiona Alexandre no momento da notícia: - Tens certeza de que queres mesmo abrir teu próprio negócio? Quando Alexandre, sem titubear, responde: Antes tarde do que nunca! Com uma voz suave e feliz, complementa: - Olha, Carlos, eu agradeço muito o que tu e teu pai fizeram por mim, me acolheram em um dos piores momentos de minha vida, estava passando necessidades e vocês me deram uma oportunidade. Jamais vou esquecer de tudo isso, mas agora está na hora de caminhar com minhas próprias pernas. Ainda tentando desestimular Alexandre, Carlos explana: - Olha, Alexandre, abrir um negócio não é fácil, você vê o corre-corre que temos que fazer todos os dias, é duro!

2.4 O pão em números ou número em pães

Após três semanas de ajustes no prédio e instalação dos maquinários, Alexandre inicia seu empreendimento. Nos cursos que ministrava, sempre ensinava aos alunos a importância do controle dos gastos, mas as quantidades utilizadas como exemplo em aula sempre eram pequenas e menos complexas, o que não condizia com as fornadas que a cada dia tinha que fazer em sua padaria, forçando o então empresário a utilizar os mesmos valores da padaria do seu antigo patrão. A noite, ao fechar a padaria, sempre discutia com sua esposa sobre a sua preocupação com os cálculos de custo:

- Sabe, Rosângela, sei fazer bem pão e entendo como se calcula o custo de um pão, mas agora a coisa mudou. Não estou me entendendo com este pão de números, ou número de pães. Estamos utilizando os valores da padaria do Carlos como referência, mas isto não pode continuar, tenho que modificá-los, caso contrário corro o risco de quebrar! Preciso saber qual é o custo de cada setor da padaria, para saber onde posso economizar. Rosângela, sem entender muito bem, tenta ajudar o

esposo: - Olha, acho que tu deves procurar ajuda de quem sabe como chegar ao custo certo de um pão. Cada padaria vai ter um custo diferente, tu precisas achar o teu, nem pensa em quebrar, lutastes muito pra chegar até aqui.

Os dias foram passando e o então empresário seguia utilizando como base os custos da antiga padaria em que trabalhava, o que ele sabia que poderia não estar correto. Mas não encontrava a solução para aquele problema. Certa noite, após o jantar, Alexandre comentava com a esposa: - Preciso ter o controle da padaria, saber se vai sobrar algum dinheiro pra mim, afinal, eu trabalho 12 horas por dia, mais do que trabalhava como empregado e tinha um salário fixo, então, para valer a pena ser empreendedor, este valor terá que ser bem maior, do contrário, eu permaneceria como empregado. Rosângela escuta atentamente e balança a cabeça, concordando que a preocupação do marido é pertinente, e sugere: - Quem sabe, procuramos o Carlos, teu antigo empregador, para pegar orientações com ele? Alexandre concordou com a esposa e combinaram que, no dia seguinte, fariam a visita.

A decisão tomada não acalmou Alexandre que, durante a noite, teve insônia e acabou levantando e rabiscando inúmeros cálculos, começando pelo pão francês, que é o carro chefe da padaria, tudo isto em vão, pois, depois de horas, foi vencido pelo sono e acabou dormindo em cima da papelada toda. Ao amanhecer, sentindo a falta do esposo, Rosângela encontra-o dormindo sobre a mesa e diz: - Acorda homem, te arruma e vamos lá buscar as orientações e terminar com esta preocupação! Vamos de uma vez que já vi que tu mal dormiu à noite de tanta ansiedade.

Chegando à padaria do Carlos, Alexandre questiona: - Qual o cálculo que devo fazer para saber se está sobrando algum dinheiro pra mim? Carlos responde: - Tchê! Te avisei que não ia ser fácil, mas prometi te ajudar, então vamos lá. - Existem empresas especializadas em efetuar estes cálculos, no meu caso, quem me dá toda a assistência é a inQuanta, daí só me preocupo em comprar, produzir e vender, que é o que sei fazer. - Não sei os detalhes, vou te dar um cartão que tenho deles aqui e tu vê, procura eles pra te ajudarem melhor. Alexandre fica um pouco espantado, pois acreditava que Carlos saberia lhe dar a receita do cálculo de custo, o que não ocorreu. Mesmo assim saiu satisfeito do encontro entre os amigos, pois saía dali com a certeza de que teria alguém para ajudá-lo com esse problema.

2.5 Descobrimo o desconhecido

Com o contato da empresa contábil, Alexandre agradece para Carlos dizendo: - Bem que disseste que eu poderia contar contigo, vou ligar agora mesmo e marcar uma reunião. Marcada a reunião para o dia seguinte, Alexandre aguarda a contadora Marlete, que é responsável pela inQuanta, com os ingredientes da receita do pão francês todos separados em uma folha de papel que havia rascunhado algumas noites atrás, pensando em agilizar o trabalho para que tivesse logo o custo do produto.

Alexandre então chega ao escritório contábil para a reunião, como sempre ansioso, cumprimenta a contadora que o convida para entrar e sentar-se. Alexandre, então, mostra-lhe a lista que fez dos insumos. Marlete analisa atentamente cada anotação e, com olhar de preocupação, questiona: - Onde estão os registros dos outros insumos que compõem o custo do pão francês? Alexandre, espantado, responde: - Não tem mais nenhum item, estão aqui as receitas, pães, bolachas, salgados, bolos e recheios eu sei fazer, eu só preciso que me dê a “cobertura” para eu descobrir quanto que eles custam, e se está sobrando algum dinheiro pra mim!

A contadora então passa a explicar a Alexandre que são necessários mais itens que apenas as receitas e lista os documentos que ele deve reunir para que então ela consiga calcular os custos com acurácia. Ela então diz: - Um dos princípios básicos para começarmos o trabalho é que, ao comprar os insumos para a industrialização dos produtos que vendes, não debes aceitar dos teus fornecedores documentos inidôneos. Alexandre, prestando atenção em cada palavra, interessado em aprender tudo, interrompe-a dizendo: - Puxa vida! Para eu saber se está sobrando dinheiro pra mim, também vou ter que aprender a falar grego? (risos). Marlete ri com a pergunta de Alexandre e, então, indaga: – Mas por que falar grego, Alexandre? Como resposta, ele disse: - Estas palavras todas que falou, insumos, industrialização, documento inidôneo, isso pra mim é grego, eu conheço o pão, a farinha e o fermento. Com um sorrisinho, Marlete retruca: - Calma Alexandre! Estou aqui justamente para te ajudar, isso não é grego, são apenas definições técnicas que, aos poucos, irás te familiarizando e, em breve, estarás completamente inteirado do teu negócio. Os dois riem juntos em um clima de descontração, quando Alexandre pede para que Marlete siga com sua explicação.

A contadora, então, segue elucidando ao empresário o que é preciso para realizar o custo correto de um produto, no caso dele, o pão francês. - Olha Alexandre,

pelo que percebo, tu entendes muito de pão, cuca, bolo, e nada sobre o quanto tu gasta para fazer estas delícias, diz Marlete, que segue. - Existem legislações que devem ser seguidas, mas não te espanta que delas eu entendo, vou te explicar apenas para que entendas; no teu caso, a Lei 5.712, de 1966, que traz o Código Tributário Nacional e trata do imposto sobre produtos industrializados; assim como há o Decreto 7.212, de 2010, que define industrialização como sendo 'qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo'. Marlete comenta sobre estas leis, lendo-as na tela de seu computador. Alexandre não entende muito bem o que a contadora está falando, mas procura escutar atentamente cada palavra, pois foi lá em busca de uma solução.

Pensativo com o que Marlete lhe solicitou logo na chegada, os documentos inidôneos, o que seria aquilo, apreensivo, interrompe Marlete: - E o inidôneo, o que é isso? Marlete disse, sorrindo: - Vou traduzir: na verdade, você precisa de um documento idôneo, que serve para validar a compra de farinha, fermento, margarina, enfim, mercadorias. Neste caso são as notas fiscais, orçamentos, pedidos, cupons fiscais, notas fiscais de venda ao consumidor final, são considerados inidôneos. Alexandre respira aliviado e, gargalhando, fala: - Marlete, podes ser mais direta, depois tu diz que não está falando grego. Os dois riem juntos na sala, que já se encontra com um ar mais descontraído, com o alívio de Alexandre por ter encontrado a solução para seu problema e Marlete por poder auxiliar mais um cliente. Naquele momento, Alexandre decide que Marlete seria sua nova contadora, uma vez que seu antigo contador não o auxiliava com tais informações.

Ao final do primeiro dia de reunião, Marlete se despede de Alexandre, deixando com ele um folheto explicativo que ela possuía em seu escritório para seus clientes, sobre o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Para que saciasse um pouco de sua curiosidade, lendo algumas definições que lhe serão úteis como empreendedor. Com isso, Alexandre se despede e vai embora, sentindo-se agradecido pela ajuda que Marlete já havia lhe dado.

O empresário chega em sua casa, contente com os ensinamentos que a contadora havia lhe passado, e chama a esposa para contar a ela como havia sido o encontro: - Olha, nunca imaginei que fosse tão complicado calcular o custo, precisamos juntar notas fiscais das compras e mais alguns documentos, além das leis que também tem que saber, pensava que era somar aqui, dividir ali, e pronto. Rosângela ri do esposo: - Que bom que tu encontrou alguém que consiga te ajudar, agora vê se tu ficas mais tranquilo. – Olha, ela me deu esta cartilha, vou ler e pesquisar mais sobre o assunto, quero calcular logo esse custo, não posso perder mais tempo, tempo é dinheiro, exclama o empresário. Com a cartilha em mãos, Alexandre inicia a leitura e fica intrigado com uma informação que estava contida ali: o pão francês faz parte da cesta básica e por isso tem uma redução no imposto; mesmo sem entender muito bem tal informação, sabia que era importante para o cálculo do custo de seus pães. Passados alguns dias, Alexandre reúne todos os documentos e informações que Marlete havia solicitado, e marca uma nova reunião com a profissional, para esclarecer essa e outras dúvidas.

Neste novo encontro, Alexandre está eufórico para dar continuidade aos trabalhos, e cumprimenta Marlete já dizendo: - Estão aqui todos os documentos que tu me pediste, quero saber se já vamos saber qual é o custo do meu pão? E também preciso saber qual é meu ganho, o meu salário do mês? Estou vendendo a R\$ 0,30 cada pão, pelas minhas contas estou tendo lucro, mas tenho minhas dúvidas, afinal são tantas despesas que me perco. Marlete, mesmo o conhecendo pouco, já sabe das ansiedades de seu novo cliente e, com calma, responde: - Boa tarde, Alexandre! Me dê aqui estes papéis, vamos conversar primeiro.

2.6 Calculando: somando a farinha, o fermento e o forno, resulta em pães

Sentando-se na cadeira em frente a mesa de Marlete, Alexandre lembra-se da informação que leu a respeito do pão francês fazer parte da cesta básica e comenta com a contadora: - Olha, sabe aquela cartilha que tu me deste, eu li, e ali dizia que o pão francês faz parte da cesta básica e por isso ele tem o imposto reduzido, não entendi muito bem, mas acredito ser bem importante para o nosso cálculo. Marlete fica contente em saber que o empresário leu a cartilha que ela preparou com muito carinho e dedicação para seus clientes, e finaliza a colocação de Alexandre: - Muito

bem, vejo que a lição de casa foi feita com sucesso. Quanto à informação que tu leste, é isso mesmo, o pão francês é a combinação de quatro ingredientes principais, que são: água, farinha de trigo, fermento e sal e, se produzido até o peso de 500 gramas, nada se paga de imposto estadual. Viste que perfeito? Alexandre ainda não entende muito do assunto, mas sabe que se ele é isento de pagar algum imposto, mais sobra para ele ao final do mês.

A contadora percebe a inquietação de seu cliente e, tentando tranquilizá-lo ressaltando que ele só sairia de lá, com suas dúvidas respondidas. Alexandre sorri e exclama: - Nossa, muito obrigada, preciso saber destes cálculos, para ter noção de como anda minha empresa. A profissional pede então que ele preste atenção nas demais explicações que ela lhe dará, iniciando em esclarecer que nem tudo é despesa. – Alexandre percebe que os custos de sua padaria são divididos em custos de fabricação e despesas, tais como a conta de água dividida em cada setor, os custos de logística, o pró-labore que em outras palavras é o seu salário. - Cada setor terá o seu custo específico, é importante que você saia daqui hoje sabendo quais são eles, para isso você vai precisar considerar a área ocupada por cada setor, o custo de locação, energia elétrica, água, para calcular isso utilizaremos o método de rateio simples.

O empresário escuta atentamente os ensinamentos da contadora, e questiona: - Você disse que o meu salário se chama pró-labore, como vou saber quanto ganho ao dia? Marlete responde calmamente: - Simples, vamos utilizar o valor estipulado de pró-labore e dividir entre as suas duas funções desempenhadas, a de gestão e a de gestor de produção, considerando o tempo e os dias que você dedica a cada setor, assim saberá o seu ganho diário. A contadora complementa dizendo: - Outro item muito importante que devemos analisar hoje é seu preço de venda precisamos saber se os seus R\$ 0,30 por unidade de pão francês que você está cobrando está de acordo com o que deve ser. Para isso nós vamos precisar considerar nossas despesas com vendas, embalagens, impostos, lucro, e assim vamos saber se você está cobrando um valor que cubra seus custos e despesas.

Marlete então faz uma proposta para seu cliente: - Hoje está um dia tranquilo para mim, vamos fazer um chimarrão e começar a calcular todos estes custos, despesas, pró-labore, vamos saber se estas cobrando certo pelo pão que produz?

Agora é hora de pôr a mão na massa. Alexandre logo se anima e fica contente com a notícia de que teria suas dúvidas esclarecidas e que teria o custo do pão finalmente calculado, com um sorriso imenso estampado no rosto, aceita a proposta de imediato. Marlete levanta-se de sua cadeira e vai até a cozinha do escritório preparar o chimarrão, enquanto isso Alexandre fica sentado, lendo mais alguns folhetos que haviam na sala de Marlete. Quando a contadora retorna à sala com o chimarrão na mão, diz: - Mate pronto! Quero saber se estás pronto? Vamos calcular, somar a farinha, o fermento e o forno, e fazer resultar no custo dos pães?

3. METODOLOGIA

Nesta seção são apresentadas as notas de ensino voltadas para guiar os docentes que farão uso do caso em sala de aula.

3.1 Objetivo de Ensino

Este caso tem por objetivo de ensino apresentar aos discentes como calcular o custo de produção um produto, neste será apresentado o cálculo do pão francês, além do cálculo de outros custos. Expondo ainda a importância do cálculo de custos para uma organização, evidenciando as leis que regem o custo de produção de produtos industrializados, e ainda os conceitos dos diferentes custos envolvidos na produção. A partir de então, espera-se que os alunos sejam desafiados pelos seus professores a calcular os custos propostos nas sugestões de questões.

3.2 Utilização Recomendada

O caso deve ser utilizado como instrumento de ensino, recomenda-se a utilização deste caso na disciplina de gestão de custos, nos cursos de graduação em ciências contábeis, administração, economia e tecnólogo em processos gerenciais. Assim como nos cursos técnicos de contabilidade e de administração. Aplicável também aos cursos de especialização MBA e Stricto Sensu, ainda podendo ser utilizado em treinamentos para executivos. Recomenda-se que o caso seja utilizado em turmas que tenham noções de formação de custos, com conhecimento suficiente para classificar os custos diretos, indiretos, fixos, variáveis e despesas.

3.3 Fonte de dados

Os dados que serviram de base para construção deste caso são oriundos de entrevistas semiestruturadas com o sócio proprietário da padaria, e com a contadora responsável pela contabilidade da empresa. Foram realizadas 5 entrevistas para que todas as informações necessárias fossem levantadas. A trajetória narrativa do caso foi adaptada para melhor estruturar o caso, o nome da empresa, assim como a identidade dos personagens, são fictícios conforme solicitação dos entrevistados. Porém, as informações essenciais foram mantidas, fazendo com que a história retrate a realidade de tal organização.

3.4 Sugestões de Questões para Discussão

1) Considere a área total ocupada pela empresa de 300 m², sendo 50 m² ocupados pelo setor administrativo, 150 m² ocupados pelo setor de produção e o restante da área ocupada pelo setor de vendas. O valor do aluguel do prédio é de R\$ 5.000,00/mês, o seguro R\$ 2.000,00 ao mês, a conta de água é de R\$ 500,00 ao mês e a conta de energia elétrica é de R\$ 1.750,00 ao mês. Considerar o mês com 30 dias. Utilizando o método de rateio simples, calcule os valores destinados a cada setor.

2) O pró-labore do sócio da empresa é de R\$ 5.000,00/mês, sabendo que o mês completo trabalhado corresponde a 220 horas, e que são utilizadas 5 horas ao dia supervisionando a produção e as outras 3 horas com afazeres administrativos, calcule o valor diário do pró-labore proporcional às atividades desenvolvidas em cada setor (produção e administrativo). Considerar o mês com 30 dias.

3) O valor das máquinas e equipamentos utilizados na produção, foram adquiridos por um total de R\$ 32.950,00, considere a taxa de depreciação de 10% ao ano. Considerar o mês com 30 dias. Qual o valor diário da depreciação destas máquinas e equipamentos?

4) A Tabela 1 apresenta os itens que compõem os custos da padaria. Pede-se para segregá-los em custos de fabricação e despesas:

Tabela 1 - Custos da Padaria

Item	Tipo de Custo (Fabricação ou despesa)
Água do setor administrativo	

Água do setor de produção	
Água do setor de vendas	
Aluguel do setor administrativo	
Aluguel do setor de produção	
Aluguel do setor de vendas	
Energia elétrica do setor administrativo	
Energia elétrica do setor de produção	
Energia elétrica do setor de vendas	
Equipamentos da fábrica	
Gastos com entrega dos produtos	
Gastos financeiros	
Matéria-prima em geral para produção	
Salário dos colaboradores do setor de produção	
Salário dos colaboradores do setor de vendas	
Seguro do setor administrativo	
Seguro da fábrica	
Seguro do setor de vendas	
Pró-labore do gestor (setor administração)	
Pró-labore do gestor (setor de produção)	
Conta telefônica (setor de vendas)	

Fonte: Autores

5) Considere que a padaria vende 3.000 pães franceses ao dia, a matéria prima e a mão de obra utilizadas na produção, desta quantidade de pães, encontram-se discriminadas no Quadro 2. Os custos indiretos de fabricação: aluguel, depreciação, energia elétrica, seguro e pró-labore, devem ser rateados aos produtos de acordo com o critério de proporcionalidade dos custos diretos. Conclua o cálculo, iniciado na Tabela 2, apurando ao final o custo unitário do pão francês.

Tabela 2 - Cálculo custo do pão francês

Itens	Quantidade	Valor unitário (kg ou L)	Custo Total
Farinha	100 kg	R\$ 1,80	
Fermento	3 kg	R\$ 7,90	
Melhorador	500g	R\$ 11,98	
Sal	2 kg	R\$ 2,05	
Água filtrada	70 l	R\$ 0,009	
Água			
Aluguel			
Depreciação			
Energia Elétrica			
Salários			R\$ 263,80
Seguro			

Pró-labore			
------------	--	--	--

Fonte: Autores

6) Qual será o preço de venda dos pão francês, considerando que a empresa possui R\$ 150,00 ao dia em despesas com vendas, R\$ 50,00 em despesas com embalagens. E ainda a alíquota do Simples Nacional é de 6,15% ao mês, e que Alexandre deseja obter lucro de 15% do custo total do pão francês? O preço está de acordo com o cobrado por Alexandre? Considerar o mês com 30 dias.

7) Alexandre produz 1.000 empadas folhadas ao dia a um custo total de R\$ 2.000,00, ele tem um concorrente bem próximo, que utiliza matérias primas de mesma qualidade, produz 1.500 unidades dia e tem um custo total de R\$ 3.150,00. Qual das empresas é mais eficiente em termos de custos?

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Apoio ao Docente

A seguir são resolvidas as questões sugeridas nas notas de ensino deste caso:

Questão 1: A Tabela 3 apresenta o cálculo do custo de rateio para cada setor.

Tabela 3 - Custo de rateio dos setores da padaria

Setor	Água	Aluguel	Energia Elétrica	Seguro
Administrativo	R\$ 83,33	R\$ 833,33	R\$ 291,67	R\$ 333,33
Produção	R\$ 250,00	R\$ 2.500,00	R\$ 875,00	R\$ 1.000,00
Vendas	R\$ 166,67	R\$ 1.666,67	R\$583,33	R\$ 666,67

Fonte: Autores

Questão 2: A Tabela 4 apresenta a resolução do cálculo do valor diário do pró-labore proporcional a cada atividade desenvolvida por Alexandre.

Tabela 4 - Cálculo pró-labore proporcional às atividades

Custo/Despesa	Administrativo	Produção
Pró-Labore	R\$ 68,18	R\$ 113,64

Fonte: Autores

Cálculo: R\$ 5.000,00 pró-labore ao mês 220 horas ao mês = R\$ 22,73 de pró-labore por hora;

R\$ 22,73 3 horas administrativo = R\$ 68,18 ao dia;

R\$ 22,73 5 horas produção = R\$ 113,64 ao dia.

Questão 3: R\$ 32.950,00 10% = R\$ 3.295,00 ao mês;

Para saber o valor ao dia: R\$ 3.295,00 30 dias = R\$ 109,83 ao dia.

Questão 4: A Tabela 5 apresenta a categorização dos itens que compõem custos da padaria, conforme solicita o exercício.

Tabela 5 - Categorização dos custos

Item	Custo de Fabricação	Despesa
Água do setor administrativo		X
Água do setor de produção	X	
Água do setor de vendas		X
Aluguel do setor administrativo		X
Aluguel do setor de produção	X	
Aluguel do setor de vendas		X
Energia elétrica do setor administrativo		X
Energia elétrica do setor de produção	X	
Energia elétrica do setor de vendas		X
Equipamentos da fábrica	X	
Gastos com entrega dos produtos		X
Gastos financeiros		X
Matéria-prima em geral para produção	X	
Salário dos colaboradores do setor de produção	X	
Salário dos colaboradores do setor de vendas		X
Seguro do setor administrativo		X
Seguro da fábrica	X	
Seguro do setor de vendas		X
Pró-labore do gestor (setor administração)		X
Pró-labore do gestor (setor de produção)	X	
Conta telefônica (setor de vendas)		X

Fonte: Autores

Questão 5: 1º passo: calcular o custo da matéria prima, efetuando as multiplicações das quantidades pelos valores unitários. Ex.: Farinha (100kg R\$ 1,80 = R\$ 180,00)

2º passo: somar o valor total da matéria prima (itens 1 ao 5) aos salários para obter o custo direto:

R\$ 214,42 + R\$ 263,80 = R\$ 478,22 custo direto

3º passo: transformar os custos indiretos de produção apurados na questão 1 para valores diários e adicionar os custos das questões 2 e 3:

R\$ 8,33 (água) + R\$ 83,33 (aluguel) + R\$ 29,17 energia elétrica R\$ 33,33 seguro + R\$ 113,64 pró-labore + R\$ 109,83 depreciação = R\$ 377,63 dia.

Conhecendo o custo total, para 3.000 pães, que é de R\$ 855,85, temos como resultado que os custos diretos representam 55,87% e os custos indiretos 44,13%, a Tabela 6 apresenta o cálculo completo do custo.

Tabela 6 - Cálculo completo do custo do pão francês

Itens	Quantidade	Valor unitário (kg ou L)	Custo Total
Farinha	100 kg	R\$ 1,80	R\$ 180,00
Fermento	3 kg	R\$ 7,90	R\$ 23,70
Melhorador	500g	R\$ 11,98	R\$ 5,99
Sal	2 kg	R\$ 2,05	R\$ 4,10
Água filtrada	70 l	R\$ 0,009	R\$ 0,63
Água			R\$ 3,67
Aluguel			R\$ 36,77
Depreciação			R\$ 3,66
Energia Elétrica			R\$ 12,87
Salários			R\$ 263,80
Seguro			R\$ 14,70
Pró-labore			R\$ 50,15
Total			R\$ 600,04

Fonte: Autores

4º passo: Tem-se que o custo de 3.000 unidades de pães custa R\$ 600,04, então para saber o custo unitário:

R\$ 600,04 3.000 = R\$ 0,20 a unidade do pão francês.

Questão 6: A Tabela 7 apresenta a resolução do cálculo do preço de venda do pão francês.

Tabela 7 - Cálculo preço de venda pão francês

Produto	Total de Custos	Despesa Venda	Despesa Embalagem	Simplex Nacional	Lucro	Total
Pão francês	R\$ 600,04	R\$ 150,00	R\$ 50,00	R\$ 49,20	R\$ 127,40	R\$ 976,64

Fonte: Autores

Resposta: R\$ 976,64 3.000 (unidades) = R\$ 0,32 preço unitário de venda

Questão 7: A empresa de Alexandre é mais eficiente, tem um custo unitário de R\$ 2,00 (R\$ 2.000,00 / 1.000), enquanto que o concorrente tem um custo de R\$ 2,10 (3.150,00 / 1.500). Isso faz com que a empresa de Alexandre possa oferecer o produto dele a um preço menor que o concorrente.

4.2 Possíveis tarefas a propor aos alunos e possível organização da aula para uso do caso

Para este caso, sugere-se que seja aplicado conforme apresenta o Quadro 1. Para tal, será necessário um período de 180 minutos, ou seja, 4 aulas de 45 minutos cada. Para que seja possível a leitura do caso, a discussão acerca da literatura, a análise dos cálculos necessários e os cálculos em si. A Tabela 8 apresenta, de forma detalhada, as atividades e o período necessário para a aplicação do caso em sala de aula.

Tabela 8 - Sugestão de possível organização da aula para uso do caso em sala de aula

Atividade	Período
1) Disponibilização do caso para os alunos realizarem a leitura individual antes da aula;	Disponibilizar 1 semana antes para os discentes;
2) Leitura do caso em sala de aula, de forma individual;	15 minutos;
3) Apresentação teórica do tema	30 minutos;
4) Exemplificação do cálculo do custo de um produto;	30 minutos;
5) Cálculo do custo dos itens apresentados no caso pelos alunos, de forma individual ou coletiva.	60 minutos;
6) Auxílio a dúvidas sobre o cálculo.	Concomitante com a execução do cálculo;
7) Finalização da aula com a resolução do cálculo e esclarecimento de dúvidas.	45 minutos.

Fonte: Autores

Sugere-se ainda que este caso sirva não apenas como instrumento de ensino, mas também como instrumento de avaliação dos alunos, como detalha a Tabela 9. Para essa atividade, serão necessários 70 minutos aproximadamente para a

apresentação teórica do tema, assim como para a apresentação da atividade que deverá ser desenvolvida pelos alunos. Posteriormente, serão necessários 20 minutos para correção e esclarecimento de dúvidas do cálculo realizado pelos discentes.

Tabela 9 - Sugestão de possível uso do caso como instrumento de avaliação

Atividade	Período
1) Disponibilização do caso para os alunos.	Disponibilizar em sala de aula, 1 semana antes da entrega do cálculo pelos discentes;
2) Esclarecimento por parte docente, da atividade a ser realizada.	10 minutos;
3) Apresentação teórica do tema.	30 minutos;
4) Exemplificação do cálculo do custo de um produto.	30 minutos;
5) Cálculo do custo dos itens apresentados no caso pelos alunos de forma individual ou coletiva.	Não realizado em sala de aula, entrega deverá ser realizada 1 semana após a apresentação do caso;
6) Correção e esclarecimento de dúvidas dos alunos, quanto ao trabalho realizado.	20 minutos (aplicado em uma nova aula).

Fonte: Autores

O docente deverá avaliar qual a melhor forma de aplicação do caso para cada turma em si, de acordo com o número de alunos, e com o prévio conhecimento de custos dos mesmos. É possível que o tempo sugerido não seja suficiente, dependendo da quantidade de dúvidas e da dificuldade de cada discente em realizar a tarefa, por ela ser complexa, caso o tempo especificado para alguma etapa não seja suficiente, este deve ser ajustado, e assim proporcionalmente nas outras etapas.

5. SUGESTÃO DE BIBLIOGRAFIA

Nesta seção são brevemente abordadas teorias que embasam o caso para ensino, assim como algumas leis que regem sobre o imposto da produção de alimentos industrializados. As obras dos autores citados ao longo do referencial teórico são sugestões, para uma leitura mais detalhada sobre a temática, tanto para professores, quanto para os alunos.

5.1 Custos

Existem legislações que regem a contabilidade, uma delas é a seção I da Lei 5.172 de 1966, a qual trata do imposto sobre produtos industrializados, conhecido pela sigla IPI. O artigo 46, parágrafo único, da lei, define que para efeitos do IPI, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. Logo industrialização é “qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como [...]” (BRASIL, 2010, art. 4º).

Para a produção as empresas utilizam numerosos e diferentes insumos, como os destacados por Padoveze (2013), matéria prima, embalagens, materiais indiretos, mão de obra industrial, gastos gerais fabris e depreciações industriais. A gestão dos custos de produção auxilia as organizações a gerenciar de forma precisa os custos internos da sua produção, possibilitando melhor desempenho financeiro (SUROWIEC, 2013). Portanto realizar a gestão interna de custos de forma adequada proporciona a organização maior precisão de seus custos de produção, e garantir a cobrança devida pelos produtos desenvolvidos (FAYARD *et al.*, 2012; WOUTERS *et al.*, 2016). O estudo de Fayard *et al.* (2012) revelou que a capacidade de absorção das empresas auxilia na criação de estratégias para a gestão de custos inter-organizacionais. Os autores Ahn, Clermont e Schwetschke (2018) enfatizam que as mudanças que estão ocorrendo no contexto ambiental das organizações demandam adaptação dos sistemas de gerenciamento de custos existentes.

Os custos que envolvem o processo de industrialização são os custos de fabricação, os custos de matéria-prima, os custos indiretos de fabricação e as despesas. Segundo Bornia (2010) os custos de fabricação englobam todos os itens relacionados à produção. Podendo ser classificados como custo de matéria prima, custo de mão de obra direta, custo indireto de fabricação (BAKER; JACOBSEN, 1984). Custo de matéria prima refere-se aos insumos que fazem parte do produto (LEONE, 2000). O custo de mão de obra direta refere-se ao custo com os colaboradores que possuem relação direta com a produção, sendo os demais funcionários representantes do custo de mão de obra indireta (BORNIA, 2010).

O custo indireto de fabricação refere-se ao restante dos itens envolvidos no custo de fabricação, como energia elétrica, água (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000). E por fim as despesas, as quais se referem aos demais itens utilizados para o funcionamento da organização, mas que não são considerados no processo de produção, como setor administrativo, por exemplo (BORNIA, 2010).

O rateio simples é considerado por Kopittke (1995) como um método fácil para a aplicação dos custos indiretos, distribuindo-os com uma metodologia não específica. Já o custeio por absorção leva em consideração para custo de fabricação todo e qualquer custo, tanto custo direto, quanto indireto, que tenha ligação com o processo de produção no período analisado (RIBEIRO, 2015). De acordo com Scharf, Borgert e Richartz (2011), os custos indiretos de produção dependem da forma como é definida a sua apropriação e a forma como estes custos serão incorporados e rateados. Salientam ainda, que os critérios de distribuição dos custos indiretos devem ser analisados visando reduzir os níveis de arbitrariedade e minimizar as possibilidades de distorções no custo de cada produto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AHN, H.; CLERMONT, M.; SCHWETSCHKE, S. Research on target costing: past, present and future. **Management Review Quarterly**, p. 1-34, 2018.

BAKER, M.; JAKOBSEN, L. E. **Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1984.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos, aplicação em empresas modernas**, 3ª ed. São Paulo, Atlas, 2010.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Lex**: coletânea de legislação: edição federal. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966.

BRASIL. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. **Lex**: coletânea de legislação: edição federal. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Brasília, 2010.

FAYARD, D.; LEE, L. S.; LEITCH, R. A.; KETTINGER, W. J. Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. **Accounting, Organizations and Society**, v.37, n.3, p.168-187, 2012.

HORNGREN. C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Cost Accounting**: a managerial emphasis. 10 ed. Upper Saddle River. NJ: Prentice Hall, 2000.

KOPITTKKE, B. H. (Org). **Apostila de custos industriais**. Florianópolis: PPGEP UFSC, 1995.

LEONE, G. G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.
PADOVEZE, C. L. **Contabilidade de Custos: teoria, prática, Integração com os Sistemas de Informações (ERP)**, São Paulo, Cengage Learning, 2013.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de Custos**, São Paulo, Saraiva, 2015.

SCHARF, L.; BORGERT, A.; RICHARTZ, F. Análise estatística dos custos indiretos de produção: uma contribuição ao estudo do “custo exato”. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 12, art. 7, p. 135-156, 2011.

SUROWIEC, A. Costing methods for supply chain management. **European Scientific Journal**, ESJ, v. 9, n. 19, 2013.

WOUTERS, M.; MORALES, S.; GROLLMUSS, S.; SCHEER, M. methods for cost management during product development: a review and comparison of different literatures. In: **Advances in management accounting**. Emerald Group’s Publishing Limited, pp. 139-274, 2016.

Data recebimento do artigo: 02/12/2020

Data do aceite de publicação: 17/02/2021
