



UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
BACHARELADO EM ADMINISTRAÇÃO

GABRIEL LIMA BISPO MOREIRA

A RELEVÂNCIA DA COMPOSIÇÃO DE CUSTOS EM MPE'S: ESTUDO  
DE CASO EM UMA EMPRESA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS PARA  
AVES E SUÍNOS,  
PERÍODO 2020-2021

Feira de Santana

2022

GABRIEL LIMA BISPO MOREIRA

A RELEVÂNCIA DA COMPOSIÇÃO DE CUSTOS EM MPE'S: ESTUDO  
DE CASO EM UMA EMPRESA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS PARA  
AVES E SUÍNOS,  
PERÍODO 2020-2021

Trabalho de conclusão de curso apresentado  
à Universidade Estadual de Feira de Santana  
– UEFS, como requisito parcial para  
obtenção do Título de Bacharel em  
Administração.

Orientador: Prof. Dr. Saulo Rocha

Feira de Santana

2022

“Existe uma coisa que uma longa existência me ensinou: toda a nossa ciência, comparada a realidade, é primitiva e inocente; e, portanto, é o que temos de mais valioso.”.

Albert Einstein

## Resumo

As Micro e Pequenas Empresas estão tendo cada vez mais participação efetiva no jogo econômico do nosso país e por isso aumenta-se a importância de estudos voltados para a realidade desse tipo de porte, tendo em vista que geralmente estas não são conhecidas por ter uma estrutura bem preparada e por isso acabam falecendo precocemente. Sendo assim, este trabalho visa analisar uma das variáveis que influenciam nos resultados dessas empresas partindo do pressuposto que a correta visualização das informações prestadas pela composição de custos pode influenciar positivamente nos resultados gerais da empresa. O trabalho irá se desenvolver através de um estudo de caso em uma empresa comerciante de produtos alimentícios para aves e suínos que se enquadra na categoria de MPE, situada na cidade de Feira de Santana, interior da Bahia, oportunizando uma análise minuciosa de dados reais para obter maior clareza no momento de confrontá-los com os conceitos e teorias sobre a contabilidade de custos presentes no levantamento bibliográfico.

**Palavras-chave:** Micro e pequena empresa. Informações. Composição de custos.

## **Abstract**

The Small Business are having more and more effective participation in the economic game of our country and therefore the importance of studies focused on the reality of this type of size increases, considering that they are generally not known for having a structure well prepared and therefore end up dying prematurely. Therefore, this work aims to analyze one of the variables that influence the results of these companies, based on the assumption that the correct visualization of the information provided by the composition of costs can positively influence the general results of the company. The work will be developed through a case study in a company that sells food products for poultry and swine that falls into the category of MPE, located in the city of Feira de Santana, in the interior of Bahia, providing an opportunity for a thorough analysis of real data to obtain greater clarity when confronting them with the concepts and theories about cost accounting present in the bibliographic survey.

**Keywords:** Small business. Information. Composition of cost.

## **Lista de Quadros**

Quadro 1 – Brasil - Classificação das empresas quanto ao porte – critérios do SEBRAE 26

## **Lista de Tabelas**

Tabela 1 – Classificação quanto à receita bruta – Critério Lei Geral MPE's (2006)	27
Tabela 2 – BNDES: Classificação empresas faturamento bruto anual	27

## **Lista de Figuras**

Figura 1 – Custeio por absorção.	34
Figura 2- Esquema básico de contabilização de custos	35

## **Lista de Siglas e Abreviaturas**

BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

EPP – Empresas de Pequeno Porte

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

MCA - Método de Custeio por Absorção

ME – Microempresa

MPE – Micro e Pequena Empresa

MPE's – Micro e Pequenas Empresas

ROB – Receita Operacional Bruta

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

UEFS – Universidade Estadual de Feira de Santana

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>METODOLOGIA .....</b>	<b>14</b>
<b>CAPÍTULO 1 - MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: COMPOSIÇÃO DE CUSTOS .</b>	<b>22</b>
1.1    Micro e Pequenas Empresas.....	23
1.2    Agropecuária brasileira; um enfoque no setor de aves e suínos.....	26
1.3    Composição de Custos .....	28
1.3.1 Terminologias em Custos .....	29
1.3.2 Métodos de Custeio .....	31
1.3.3 Contabilização dos Custos .....	33
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>35</b>
<b>ANEXO .....</b>	<b>38</b>
AUTORIZAÇÃO DE USO DE DADOS.....	38

## INTRODUÇÃO

A economia brasileira vem sendo cada vez mais influenciada pela crescente participação de pequenas e médias empresas na geração de empregos e na formação do PIB, segundo um levantamento de dados feito pelo Sebrae, em 2021 foram mais de 3,9 milhões de pequenos negócios abertos, um crescimento de 19,8% em relação ao ano anterior. Desse montante destacam-se as empresas MEI que correspondem a 80% do total, seguidas pelas ME com 17% e por fim as EPP's que correspondem a apenas 3% do total de empresas criadas.

Um ponto que deve ser abordado nessa área é que as Micro e Pequenas Empresas (MPE's) na maioria dos casos não são caracterizadas por ter uma grande robustez estrutural para conseguir ao menos sobreviver por um longo tempo dentro dos seus respectivos nichos de atuação e por isso precisam buscar cada vez mais utilizar a informação da maneira mais precisa possível, para que sejam desenvolvidas competências organizacionais suficientes para sobreviver e crescer em cenários dinâmicos. Segundo (Rezende, 2001, p.77), “a habilidade com que a empresa coleta, organiza, analisa e implementa mudanças a partir de informações, integrando-as ao processo de melhoria contínua de suas atividades, que irá determinar a sua excelência.”

Nesse trabalho será mais utilizado o contexto das empresas de pequeno porte (EPP), visto que será composto por um estudo de caso realizado em uma empresa comerciante de produtos alimentícios para aves e suínos que conforme parâmetros estipulados na legislação brasileira se enquadra nessa categoria. Mesmo se tratando de um tipo de empresa que já possui uma organização e desempenho muitas vezes superior à de um MEI, ela ainda faz parte de um universo de organizações que possuem uma estrutura gerencial mais simples e que ainda não são tão exploradas por trabalhos acadêmicos, surgindo daí uma necessidade de estudo.

Um dos aspectos comuns nas pequenas empresas que não conseguem se firmar no ramo que se propõem é que não possuem uma correta mensuração e conhecimento reflexivo da sua composição de custos, o que acaba potencializando uma fraqueza no “sistema imunológico” destas quando expostas a situações adversas da economia, como em cenários de retração vividos em 2020/2021 devido a pandemia do Coronavírus. Já empresas que

conseguem entender e utilizar as informações que a sua composição de custos lhe concede, têm a capacidade responder com mais velocidade e assertividade às variações externas. Pesquisadores como Prieto (1993) destacam a importância do pequeno empresário conhecer o real custo do seu produto, para estar instruído a estipular seus preços, conceder descontos entre outras situações de posicionamento no mercado.

A empresa que pratica uma boa gestão sobre seus custos está um passo à frente das suas concorrentes, pois obtém uma vantagem competitiva do ponto de vista estratégico do negócio, uma vez que conhecer plenamente os seus custos, gastos e despesas permite à direção tomar decisões sobre seus produtos e serviços com mais segurança, antecipando movimentações mercadológicas, produtivas, gerenciais etc.

Através dessas informações uma empresa pode por exemplo simplesmente deixar de ofertar o seu produto de maior saída e através de tal decisão maximizar os seus resultados, reduzindo seus custos e ampliando seus lucros seguindo a afirmação de Kos et al. (2014) que diz que independente do porte, ramo ou objetivos, qualquer MPE necessita de informações para subsidiar o processo decisório, de modo com que sejam feitos os melhores investimentos e proporcionem os melhores retornos.

De acordo com Neves e Viceconti (2010) a contabilidade de Custos, que tinha como função inicial fornecer elementos para avaliar estoques e apurar resultados, passou a prestar também mais uma função de grande importância a contabilidade gerencial: a utilização dos dados de custos para auxílio ao controle e tomada de decisões. Logo, é inevitável concluir que a correta utilização das informações prestadas pela composição dos custos é essencial para a eficiência da organização, principalmente em um mercado competitivo.

Como citado anteriormente, esse trabalho irá se desenvolver através de um estudo de caso realizado em uma empresa que comercializa produtos alimentícios para aves e suínos, empresa essa que está posicionada de forma a atender consumidores regionais que geralmente não encontram muita facilidade de acesso a esses produtos, por se tratar de fazendeiros e granjeiros de porte médio para baixo.

Frente a esse contexto surge o questionamento: O bom uso das informações obtidas pela composição de custos pode impactar na competitividade organizacional de uma empresa de produtos alimentícios para aves e suínos?

Desta forma este trabalho busca apresentar as possíveis investidas que podem ser usadas para criar maior competitividade organizacional através do levantamento e análise dos custos desse tipo de empresa. O objetivo geral foi definido como identificar a importância da

composição dos custos e do seu nível de participação na estratégia organizacional nas empresas de pequeno porte comerciantes de produtos alimentícios para aves e suínos, através de um estudo de caso realizado no período compreendido entre 2020 e 2021 na empresa Animalis Cibum.

Como objetivos específicos, têm-se:

1. Identificar a composição de custos em empresas comerciantes de produtos alimentícios para aves e suínos;
2. Identificar o grau de controle e adaptação estratégica que essas empresas mantêm sobre seus custos;
3. Demonstrar a importância do conhecimento reflexivo da real composição de custos para as empresas comerciantes de produtos alimentícios para aves e suínos;

Como a literatura sobre a composição dos custos nesse tipo de empresa ainda é pouco explorada, este trabalho visa fazer parte de um complemento da busca pelo melhor entendimento sobre esses assuntos, para que no futuro possam se formular hipóteses seguras sobre como estas empresas podem direcionar seus esforços para alcançar um planejamento financeiro baseado na sua composição de custos que lhe tornem mais competitivas, sendo assim formam-se os seguintes questionamentos: Quais são as características da composição de custos em empresas comerciantes de produtos alimentícios para animais?; Qual o grau de controle e adaptação estratégica que essas empresas mantêm sobre seus custos?; Qual a importância do conhecimento reflexivo da real composição de custos para as empresas comerciantes de produtos alimentícios para animais?

O tema escolhido visa apoiar e incentivar as MPE's regionais a gerenciar melhor os seus custos a fim de se tornarem mais competitivas utilizando-se de estratégias advindas das informações de gerenciamento. Além disso, há um interesse em ampliar os horizontes do conhecimento sobre o tema que ainda é pouco difundido dentre jovens empreendedores que não passaram por uma capacitação técnica.

## **METODOLOGIA**

A metodologia é parte fundamental de qualquer pesquisa, e é através dela que se busca a solução para o problema formulado, bem como a conclusão dos objetivos propostos, com o mínimo possível de interferência da subjetividade do pesquisador (SELLTIZ et al., 1965). Nesta seção serão apresentadas todas as técnicas e caminhos escolhidos para alcançar os objetivos descritos na introdução:

Toda pesquisa científica precisa ter suas classificações e seguindo os parâmetros usualmente utilizados uma delas deve ser de acordo aos seus objetivos, como citado anteriormente, este trabalho tem como objetivo geral identificar a importância da composição dos custos e do seu nível de participação na estratégia organizacional nas empresas de pequeno porte comerciantes de produtos alimentícios para aves e suínos. Através disso foi visado ampliar o conhecimento sobre o tema composição de custos e para isso é necessário o desenvolvimento de pesquisas orientadas para a sua realidade, sendo assim ela é exploratória pois irá proporcionar maiores possibilidades de análises e percepções, assim como afirma Hair Junior et al (2005, p.84), “a pesquisa exploratória abre uma janela para as percepções, comportamentos e necessidades”. Além disso ela tem como objetivo principal o apropriadamento de ideias ou a descoberta de intuições, conforme defende Gil (2002, p. 41).

Esse trabalho não poderia ser classificado como pesquisa descritiva pois em nenhuma de suas etapas irá analisar comportamentos e características de uma determinada população e muito menos busca encontrar e explicar relações entre variáveis ou eventos, características essas sempre presentes nesse tipo de pesquisa, seguindo a linha de raciocínio de Selltiz et al. (1965), onde afirma que a pesquisa descritiva busca descrever um fenômeno ou situação em detalhe, especialmente o que está ocorrendo, permitindo abranger, com exatidão, as características de um indivíduo, uma situação, ou um grupo, bem como desvendar a relação entre os eventos.

Ela também não poderia ser considerada como explicativa, pois esse tipo de pesquisa sempre irá buscar explicar por que os fenômenos acontecem, qual a natureza deles, e o tema deste trabalho não tem variáveis cujo seu conhecimento literário seja suficiente para explicar a sua natureza. Lakatos & Marconi (2003) afirmam que esse tipo de pesquisa utiliza-se de

manipulação direta ou indireta das variáveis relativas ao objeto de estudo a fim de encontrar as relações de causa-efeito e que geralmente, é mais realizada em laboratório do que em campo. Inclusive vale citar que esse trabalho será composto por um estudo de caso em uma empresa real conforme será explicado a seguir.

Buscando um contexto real a fim de encarar um cenário que possibilite análises bem formuladas sobre o tema para confrontar a visão teórica com os dados da realidade será criado um estudo de caso como modelo conceitual e operativo da pesquisa, que conforme defendido por Gil (2002, p. 54), "Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita amplo e detalhado conhecimento." Nele será apresentado todo o contexto do objeto de estudo que está sendo investigado, para posteriormente partir para o levantamento e análise de dados focados na temática desta pesquisa.

Considerando a importância das informações e respeitando-se a confidencialidade dos dados gerenciais da empresa, será utilizado um nome fictício para ela, porém serão levantados e analisados os dados reais do cotidiano, de modo a assegurar a confiabilidade da pesquisa. O estudo de caso será realizado com a Animalis Cibum, uma empresa comerciante de produtos alimentícios para aves e suínos localizada na cidade de Feira de Santana/Bahia, cerca de 100Km da capital do estado, Salvador.

Quanto a sua natureza, essa pesquisa deve ser classificada como tendo uma abordagem qualitativa, tendo em vista a descrição, análise e interpretação dos fatos relacionados pelo pesquisador. Casando-se com o que é defendido por Bogdan & Biklen (2003), que trazem as cinco características básicas que norteiam os estudos baseados na abordagem da pesquisa qualitativa: ambiente natural, dados descritivos, preocupação com o processo, preocupação com o significado e processo de análise indutivo.

Esse trabalho será estruturado através do contato direto e prologando entre o pesquisador e o ambiente do objeto de estudo através de observações intensivas de campo, possibilitando dessa forma uma interpretação qualitativa de maior precisão dos dados coletados e de todas as variáveis que influenciam nos objetivos propostos.

Segundo Triviños (1987), a abordagem da pesquisa qualitativa trabalha os dados buscando seu significado e explicação, tendo como base a percepção do fenômeno dentro do seu contexto, buscando mitigar qualquer influência de percepções externas que possam distorcer a realidade.

Gil (2002, p. 133), descreve a análise qualitativa como, “[...] uma sequência de atividades, que envolve a redução dos dados, a categorização desses dados, sua interpretação e a redação do relatório.

Essa pesquisa não irá utilizar representatividade numérica e seus resultados não serão apresentados através de recursos estatísticos, nem haverá nenhum tipo de teste de hipóteses baseados em técnicas estatísticas, indo contra os objetivos da abordagem quantitativa, que segundo Mattar (2001) busca a validação das hipóteses mediante a utilização de dados estruturados, estatísticos, com análise de muitos casos representativos.

Outro fator que contribui para o entendimento dessa abordagem como qualitativa é que ela vai de encontro com o que Severino (2013, p. 91) afirma sobre essa abordagem: “[...] faz referência mais a seus fundamentos epistemológicos do que propriamente a especificidades metodológicas.

Um aspecto muito importante em relação qualquer trabalho acadêmico é a forma como o pesquisador irá levantar os dados para confrontá-los com o conhecimento adquirido na literatura, pois ele não pode simplesmente apresentar informações sem seguir um “passo a passo” aceito pelos parâmetros científicos que são descritos pelos grandes autores como técnicas de coleta de dados. As técnicas de coleta de dados são um conjunto de regras ou processos utilizados por uma ciência, ou seja, corresponde à parte prática da coleta de dados (LAKATOS & MARCONI, 2003).

Nesse caso, o trabalho irá se basear na análise do contexto ambiental externo das MPE's do estado da Bahia, mais especificamente focando no ramo de atuação da empresa objeto de estudo, serão captadas informações através de levantamento bibliográfico e documental. Conforme pondera Lakatos & Marconi (2003, p. 174), "A característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias."

Durante o estudo de caso serão analisadas diversas informações sobre a composição dos custos da empresa estudada, e essas informações naturalmente serão encontradas em documentos escritos, caracterizando-se como fontes primárias. Para a coleta de dados serão solicitados os instrumentos de controle de custos usados pela empresa e a observação de suas atividades. Lembrando que a pesquisa será possibilitada pelo acesso já concedido pela empresa objeto de estudo.

Sobre o levantamento bibliográfico, Vergara (2000) argumenta que a ele é desenvolvido por meio de material já disposto, constituído, principalmente, de livros e artigos

científicos e é fundamental para o levantamento de informações básicas sobre os aspectos ligados à temática do estudo. Vale lembrar que o levantamento bibliográfico e documental se assemelha bastante e que se diferem entre si segundo Gil (1999, p. 45) essencialmente por conta da natureza das fontes, pois:

Enquanto a pesquisa documental se baseia de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico, podendo estes serem reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa, a pesquisa bibliográfica se utiliza essencialmente das contribuições de diversos autores que estudaram e se dedicaram àquele tema ou objeto.

Ainda sobre a pesquisa bibliográfica, (Severino 2013, p. 95) define como:

[...] é aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses etc. Utiliza-se de dados ou de categorias teóricas já trabalhados por outros pesquisadores e devidamente registrados. Os textos tornam-se fontes dos temas a serem pesquisados. O pesquisador trabalha a partir das contribuições dos autores dos estudos analíticos constantes dos textos.

A técnica da entrevista que de acordo com Gil (1999), é uma das técnicas de coleta de dados mais utilizadas nas pesquisas sociais poderia até ser considerada para a realização do levantamento de dados, considerando que seria possível entender parcialmente como as variáveis do tema acontecem dentro empresa objeto de estudo, porém essa foi descartada pois através dela a pesquisa não seria capaz de identificar detalhadamente aspectos minuciosos da composição dos custos e então correlacionar com a competitividade organizacional.

Pelos mesmos motivos da anulação da entrevista como técnica de coleta de dados para este trabalho o questionário não se mostra eficaz para sanar todos os interesses do investigador, pois essas duas técnicas se diferem basicamente pelo fato da entrevista ser realizada em um cenário face a face entre o entrevistado e o pesquisador, enquanto o questionário é conceituado por Marconi e Lakatos (1996, p. 88) como uma “[...] série ordenada de perguntas, respondidas por escrito sem a presença do pesquisador”

Gil também alerta sobre as diferenças entre as duas técnicas e alguns cuidados que devem ser tomados pelo pesquisador:

[...], muitos dos cuidados a serem tomados na preparação da entrevista são os mesmos do questionário. Entretanto, é necessário considerar que na entrevista o pesquisador está presente e, da mesma forma como pode auxiliar o entrevistado, pode igualmente inibi-lo a ponto de prejudicar seus objetivos. (Gil 2002, p.118).

Outra técnica que pouco se evidencia com chances de sucesso frente aos interesses do trabalho é a observação, e uma possibilidade que foi analisada é a observação assistemática individual da vida real, pois nessa categoria o conhecimento deve ser obtido por meio de uma experiência casual, sem que se tenha planejado quais variáveis seriam importantes para a pesquisa e quais meios deveriam ser utilizados para estudá-la, o que se assemelha um pouco com a dinâmica escolhida nesse estudo, porém foi descartada pelo fato de que a pesquisa documental possibilita melhores percepções na análise eliminando a preocupação da ocorrência de erros ou distorções sobre o objeto de estudo.

Após coletados os dados, deve-se preocupar com a forma que esses serão analisados, pois dependendo da técnica escolhida pelo pesquisador, pode-se encontrar diferentes resultados, valendo destacar que o poder de escolha do investigador sobre essas técnicas é muito pequeno, pois o que realmente pesa são os interesses finais do trabalho, e dependendo deles, só se pode analisar os dados de uma forma.

Essa é uma das partes mais importantes da pesquisa, pois é a partir do entendimento dos dados coletados que se formarão os resultados e conclusões sobre o estudo, até porque os dados em si nada mais são que dados brutos, que só passarão a ter algum sentido quando estes forem trabalhados através de uma técnica de análise adequada. Sendo assim todos os cuidados serão tomados para que sejam encontrados os resultados mais seguros possíveis.

A técnica de análise utilizada nesse trabalho será a de análise de conteúdo das observações realizadas na *Animalis Cibum*. (Nome Fantasia fictício). Essa técnica foi escolhida a fim de remover qualquer tipo de distorções e incertezas e enriquecer a interpretação dos dados coletados.

Os procedimentos realizados e as intenções dessa técnica segundo Bardin são os seguintes:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens. A intenção da análise de conteúdo é a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção (ou eventualmente, de recepção), inferência esta que recorre a indicadores (quantitativos ou não). (Bardin 2006, p. 38).

No Brasil, em especial no campo da administração, a técnica de análise de conteúdo cada vez mais se torna uma das técnicas de análise de dados mais utilizada pelos pesquisadores, principalmente quando trata-se de pesquisas qualitativas (Dellagnelo & Silva, 2005), como é o caso deste estudo. Vale lembrar que segundo Trivinõs (1987, p. 158), “a

análise de conteúdo é um método que pode ser aplicado tanto na pesquisa quantitativa, como na investigação qualitativa [...]”.

Outras duas possibilidades de métodos de análise de dados em um trabalho acadêmico são a análise descritiva univariada e a multivariada, diferindo entre elas pelo fato da multivariada descrever a relação entre diversas variáveis simultaneamente, transformando vários conjuntos de dados em uma análise sintética e concisa, enquanto a univariada se baseia em descrever a análise de uma única medida de cada elemento na amostra ou, analisar separadamente cada variável em um cenário que exista várias medidas de cada elemento de estudo.

Semelhantemente Hair et al. (2005, p. 25), afirma e alerta que definir uma análise multivariada exige muito trabalho. Onde ela refere-se “[...] a todos os métodos estatísticos que simultaneamente analisam múltiplas medidas sobre cada indivíduo ou objeto sob investigação”.

Segundo Lakatos & Marconi (2003), o objetivo da estatística descritiva é o de representar, de forma concisa, sintética e compreensível, a informação contida num conjunto de dados. Ou seja, a ideia é organizar e analisar os dados de modo que sua visualização fique de fácil entendimento, podendo ser expresso em tabelas e gráficos por exemplo. Sendo justamente esse o motivo da não utilização dessas duas técnicas neste trabalho, pois a forma como ele será desenvolvido não necessitará de formulação de gráficos nem tabelas para o correto entendimento das informações obtidas na análise dos dados coletados.

Iniciando a discussão sobre o método científico que será utilizado nesta pesquisa deve ser trazido à tona o conceito do que de fato é o método científico para alguns autores:

Para Lakatos & Marconi (2003, p. 83) “[...], o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo - conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.”

Gil (1999), ainda complementa que o método científico é um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos utilizados para alcançar o conhecimento.

Richardson (1999) por sua vez, afirma que o método científico é a forma encontrada pela sociedade para reconhecer e provar um conhecimento adquirido com a prática, significando que, toda vez que um conhecimento for adquirido através de um método

científico, esse será alcançado de maneira igual ou semelhante por qualquer outro pesquisador que repita a investigação sob as mesmas condições.

Essa pesquisa terá como características a análise de dados obtidos através de um estudo de caso com levantamento documental e bibliográfico e através dessa análise serão formuladas perguntas orientadoras que induzirão possíveis soluções para serem posteriormente estudadas e aprofundadas. Sendo assim o método que mais se encaixa nos moldes desse trabalho é o Indutivo. Pois conforme defendido por Lakatos & Marconi (1985, p. 85) o método indutivo é:

Um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas. Portanto, o objetivo dos argumentos indutivos é levar a conclusões cujo conteúdo é muito mais amplo do que o das premissas nas quais se basearam.

Souza et. al (1976, p. 64, apud Marconi e Lakatos, 1985, p. 90) alerta que: "a) quanto maior a amostra, maior a força indutiva do argumento; b) quanto mais representativa a amostra, maior a força indutiva do argumento." Logo entende-se que o pesquisador deve ter atenção para não colher uma amostra insuficiente e nem tendenciosa, evitando o risco de formar generalizações que não refletem a realidade de um universo como um todo.

Cervo e Bervian (1978, p. 25) referenciados por Lakatos & Marconi (2003, p. 86) defendem que: "[...] pode-se afirmar que as premissas de um argumento indutivo correto sustentam ou atribuem certa verossimilhança à sua conclusão. Assim, quando as premissas são verdadeiras, o melhor que se pode dizer é que a sua conclusão é, provavelmente, verdadeira"

Um método que talvez possa ser naturalmente imaginado para conduzir uma pesquisa com tema focado em custos é o estatístico, pelo fato de que nele o pesquisador geralmente transforma um conjunto de dados complexos que podem ou não ser numéricos e transformam-os em poucas representações simples para então provar se essas verificações simplificadas têm relações entre si. Conforme defendido por Lakatos & Marconi (2003, p. 108-109):

O papel do método estatístico é, antes de tudo, fornecer uma descrição quantitativa da sociedade, considerada como um todo organizado. Por exemplo, definem-se e delimitam-se as classes sociais, especificando as características dos membros dessas classes, e após, mede-se a sua importância ou a variação, ou qualquer outro atributo quantificável que contribua para o seu melhor entendimento.

Entretanto após analisar os objetivos e o problema dessa pesquisa percebe-se que não será necessário utilizar uma abordagem estatística dos dados, pois embora a maioria dos dados que serão analisados tenham natureza numérica, estes não representam necessidade de formação de relação estatística entre eles e sim de uma interpretação correlacionando-os com os conhecimentos adquiridos no levantamento bibliográfico.

## **CAPÍTULO 1 - MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: COMPOSIÇÃO DE CUSTOS**

O impacto das MPE's na economia do Brasil vai muito além dos crescentes índices de abertura de novos negócios registrados no país nos últimos anos nessa categoria, elas representam geração de emprego para quem precisa, atrativos para investidores, e em alguns casos de sucesso representam o início de grandes negócios.

Entretanto na maioria dos casos, a direção dessas empresas por não ter passado por um processo de preparo técnico e de planejamento do negócio não conseguem garantir que às suas organizações gozem de uma estrutura administrativa sólida em comparação com as suas concorrentes de maior porte. Em alguns casos a falta de preparo técnico é tão gritante que as empresas simplesmente não conhecem a composição dos seus custos e apenas trabalham enxergando os resultados de lucro ou prejuízo, abrindo brechas para a perda de inúmeras possibilidades de ações que melhorem os resultados operacionais através da correta gestão dos custos e conseqüentemente de melhoria competitiva frente aos seus concorrentes.

Essas perdas de oportunidades ocorrem devido à ausência do conhecimento efetivo da sua estrutura de custos, comprometendo o controle e a tomada de decisão uma vez que sem o conhecimento da composição não há como se analisar a informação que essa estrutura pode entregar, e sem a análise dessa informação a visão do negócio é limitada e possivelmente distorcida.

Vale lembrar que o conhecimento sobre as oscilações do ambiente externo também é muito importante, pois essas oscilações têm relação direta com o posicionamento de qualquer empresa, para que estas possam responder às influências externas da forma certa o mais rápido possível. No caso das MPE's de estrutura administrativa fraca (e que não buscam a compreensão desse ambiente) essa resposta tende a ser tardia, o que acaba mitigando as chances de obter um diferencial estratégico no seu posicionamento. Sendo assim existe a necessidade de entender o contexto econômico no qual estão inseridas bem como da compreensão da situação de outras empresas na mesma região.

## 1.1 Micro e Pequenas Empresas

Legalmente falando existem diversas nomenclaturas e classificações para as empresas e isso deve-se às diferentes formas de atuação geral dessas em seus diversos setores produtivos. Geralmente essas classificações são baseadas em critérios fiscais que também servem para direcionar a forma como essas irão se relacionar com diversos aspectos econômicos e políticas públicas.

Dentre todas as classificações de empresas, aquela que popularmente mais se destaca é a classificação quanto ao porte, estabelecendo-as como empresas de pequeno, médio e grande porte.

A primeira definição oficial no enquadramento de pequenas empresas foi estipulada por uma lei registrada nos Estados Unidos na década de 30, período historicamente conhecido pela Grande Depressão que castigava a economia em quase todo o mundo. O governo americano se via na obrigação de criar medidas objetivadas para a recuperação econômica do país, e assim foram concebidas instituições para apoiar e propor projetos de financiamentos para estas empresas. Apesar de já serem pauta de discussão em vários outros países, o Small Business Act<sup>1</sup>, similarmente relacionado à lei das MPE's, instituído em 1953 marcou a primeira delimitação legal da pequena empresa em todo o mundo. (FILION, apud LIMA 2001).

Já no Brasil a inclusão dos artigos 170 e 179 na Constituição de 1988 foi o primeiro passo para as definições das pequenas empresas brasileiras, isso porque através dessas inclusões foram garantidos alguns tratamentos diferenciados para as tão queridas MPE's. Dentre os benefícios conquistados destacam-se a redução ou até mesmo a mitigação de algumas obrigações fiscais e tributárias simplificando grandemente o relacionamento do estado com essas empresas.

A Lei Geral é a maturação do Estatuto Nacional das Microempresas (ME) e das Empresas de Pequeno Porte (EPP), instituída pela Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento a ser dispensado às MPE's no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

---

<sup>1</sup> Legislação estadunidense que regulamenta seus pequenos negócios, auxiliando e assistindo-os de modo a aumentar as suas capacidades competitivas. (UNITED STATES, 1953, p. 1, *apud* Moreira e Pereira, 2008) Para maiores informações, acesse: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APS-B1341.pdf>>.

Tecnicamente existem diversas definições, mas é possível observar que todas se completam em suas essências. Três dessas classificações são mais conhecidas por conta de suas utilizações técnicas. Inicialmente será abordada a classificação adotada pelo Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Ela se preocupa em classificar as empresas através do número de empregados registrados, conforme mostra o quadro 1 a seguir.

Quadro 1 - Brasil- Classificação das empresas quanto ao porte - critérios do SEBRAE

PORTE	SETORES	
	COMÉRCIO E SERVIÇOS <sup>2</sup>	INDÚSTRIA <sup>3</sup>
<b>MICROEMPRESA</b>	Até 09 pessoas ocupadas	Até 19 pessoas ocupadas
<b>EMPRESA DE PEQUENO PORTE</b>	De 10 a 49 pessoas ocupadas	De 20 a 99 pessoas ocupadas
<b>MÉDIA EMPRESA</b>	De 50 a 99 pessoas ocupadas	De 100 a 499 pessoas ocupadas
<b>GRANDE EMPRESA</b>	De 100 ou mais pessoas ocupadas	De 500 ou mais pessoas ocupadas

Fonte: SEBRAE (2022)

Embora o SEBRAE e o IBGE utilizem esse critério na classificação do porte das empresas, vale informar que este não possui fundamentação legal, pois é determinado que para fins legais deve-se utilizar o que está previsto na legislação do Simples Nacional - Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas (Lei 123 de 15 de dezembro de 2006) que define as Micro e Pequenas Empresas seu artigo 3º:

Art. 3º

Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I– no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais);

II– no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

<sup>2</sup> O setor serviços não inclui administração pública e serviço doméstico.

<sup>3</sup> As mesmas delimitações de porte foram utilizadas para o setor da construção.

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Tabela 1 – Classificação quanto à receita bruta – Critério Lei Geral MPE's (2006)

CLASSIFICAÇÃO	RECEITA BRUTA ANUAL
MICROEMPRESA	Igual ou inferior a R\$ 360.000,00
EMPRESA DE PEQUENO PORTE	Superior a R\$ 360.000,00 e inferior ou igual a R\$ 4.800.000,00

Fonte: Elaboração própria.

O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES foi o responsável pela formulação do terceiro critério de classificação das empresas quanto ao seu porte. Com o objetivo de modernizar suas políticas operacionais e se adequar à nova realidade das empresas que financiava, em 2010 o banco alterou a classificação por porte de empresas atualizando os valores de Receita Operacional Bruta (ROB) e criou uma nova classificação para preencher uma antiga grande lacuna entre a ROB das médias e das grandes empresas, para deixar as diferenças de faturamento mais equilibrada criou a classificação de média-grande empresa, conforme explicado na tabela 2 (BNDES, 2010).

Tabela 2 – BNDES: Classificação empresas faturamento bruto anual

PORTE DA EMPRESA	RECEITA OPERACIONAL BRUTA (ROB)
MICROEMPRESA	Até R\$ 2,4 milhões
PEQUENA EMPRESA	Superior a R\$ 2,4 milhões e inferior/igual a 16 milhões
MÉDIA EMPRESA	Superior a R\$ 16 milhões e inferior/igual a 90 milhões
MÉDIA – GRANDE EMPRESA	Superior a R\$ 90 milhões e inferior/igual a 300 milhões
GRANDE EMPRESA	Superior a R\$ 300 milhões

Fonte: Carta-circular nº 11/2010 – BNDES

## 1.2 Agropecuária brasileira; um enfoque no setor de aves e suínos

Não é novidade para ninguém que a agropecuária tem papel importante na economia brasileira, isso estende-se desde a sua participação na formação do PIB como principalmente na ocupação de famílias que vivem em regiões voltadas para esse negócio. Castro (2016, p.1) afirma que:

A história econômica brasileira sempre esteve, desde os primórdios no período colonial, atrelada à dinâmica de algum produto agropecuário. A própria ocupação do território nacional foi, em grande medida, consequência da expansão da área ocupada por diferentes atividades agropecuárias.

Um levantamento realizado pela Secretaria de Política Agrícola do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento aponta que em 2021, o Valor Bruto da Produção Agropecuária (VBP) atingiu R\$ 1,129 trilhão, 10,1% acima do valor alcançado em 2020 (R\$ 1,025 trilhão). Desse montante, R\$768,4 bilhões, equivalente a 68% do total foram gerados pelas lavouras, um crescimento de 12,7% em comparação com o ano anterior desse setor, ficando os R\$ 360,8 bilhões restantes (32% do VBP) como resultado da produção da pecuária, representando um aumento de 4,9% em relação a 2020 (GOV, 2022).

O Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada da Universidade de São Paulo (Cepea-USP) em parceria com a Confederação Nacional da Agricultura e Pecuária (CNA) calculou um crescimento de 8,36% da participação do agronegócio no Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro no ano de 2021, chegando a uma participação de 27,4% do índice, sendo essa marca a maior desde 2004 (CNN BASIL, 2022).

Afunilando a perspectiva para o setor de aves e suínos percebe-se que em 2021 os resultados também se mostraram favoráveis, mesmo com a ameaça da escassez de milho e a alta registrada nos preços do cereal e de outros custos de produção desse setor.

Segundo dados divulgados pela Associação Brasileira de Proteína Animal (ABPA), a produção da carne de frango alcançou em 2021 o montante de mais de 14 milhões de toneladas, representando dessa forma um crescimento de 3,5% em comparação com o ano anterior. O número também foi positivo na exportação desse tipo de proteína animal, obtendo um resultado de 4,580 milhões de toneladas embarcadas, número 8% superior ao alcançado em 2020. Um ponto interessante também foi o aumento de 5% no consumo Per Capta em relação ao registrado no ano anterior, mesmo com a alta dos preços no mercado interno.

A ABPA também destacou os números da exportação de carne suína, que teve de fato resultados bem relevantes, chegando ao valor de 1,13 milhões de toneladas, representando um crescimento de 10,5% em comparação ao ano de 2020. Alinhado a isso, vale destacar o crescimento de 5% nas vendas de carne suína no mercado interno, refletindo no resultado do consumo per capita de 16,8 quilos, um crescimento considerável, ainda levando-se em conta o aumento dos preços para os consumidores finais.

Entretanto em 2022 o cenário se mostra um pouco mais complexo devido às influências externas, mais precisamente advindas dos impactos causados pelo conflito entre Rússia e Ucrânia, principalmente no que diz respeito ao aumento da pressão sobre os preços internacionais de grãos. De acordo com nota divulgada pela ABPA, esses dois países, juntos, representam cerca de 17% das exportações mundiais de milho e de quase um terço do total da exportação mundial do trigo que são dois dos principais insumos para a alimentação animal desse setor.

O presidente da ABPA, Ricardo Santin alega que os custos de produção e a crise sanitária internacional de Influenza Aviária são os principais fatores das dificuldades enfrentadas no setor: “Somados, os dois fatores vêm sustentando os preços internacionais da carne de aves, com redução de oferta em alguns locais devido aos abates sanitários e com a diminuição das atividades de empresas avícolas ucranianas, que são exportadoras relevantes”,

Santin também alerta para a alta nos custos de produção da carne de frango:

“O quadro comercial e de consumo é favorável ao produto brasileiro. Entretanto, o setor vive a sua mais severa crise de custos de produção, com altas superiores a 100% no milho e no farelo de soja, acumuladas ao longo dos dois últimos anos e com especial impulso neste início de 2022. Adicione a isto as elevações dos custos de fretes marítimos, do diesel, das embalagens de plásticos e papelão e diversos”

Não é difícil interpretar que toda essa situação impacta diretamente nas atividades de empresas que comercializam insumos para a alimentação desse tipo de animal, pois estas devem lidar com o repasse do aumento dos preços vindos dos seus fornecedores, situação que pode criar um cenário muito crítico, especialmente quando se trata de uma MPE como é o caso da empresa que será estudada nesse trabalho.

### 1.3 Composição de Custos

Toda e qualquer empresa precisa conhecer e entender sua estrutura de custos para que sejam tomadas as melhores decisões nas suas formações de preço de venda, gestão dos seus estoques, etapas do processo produtivo, processos de compras, divulgação etc. Se tratando de Micro e Pequenas Empresas a necessidade de tal conhecimento é ainda maior, pois devido a sua estrutura mais simples estas são mais suscetíveis a sofrer com maior intensidade as interferências externas à organização e por isso precisam ser mais rápidas na hora de responder a isso. Lessa et al. (2011), alerta que no atual mercado competitivo, onde as empresas estão inseridas, a prioridade é que os gestores deem maior importância às questões relativas aos custos da organização.

Segundo Crepaldi (2010) um bom sistema de custos deve constituir-se em prioridade de qualquer administração, ter instrumentos que o auxiliem nos controles e nas tomadas de decisões. Um eficiente sistema de custos possibilita à empresa:

1. Ter dados para o estabelecimento de padrões.
2. Acompanhar os gastos efetivamente ocorridos e compará-los com valores anteriormente definidos.
3. Estabelecer preços de vendas compatíveis com o mercado.
4. Conhecer a lucratividade de cada produto.
5. Reduzir custos.
6. Avaliar o desempenho.

Diferentes empresas possuem diferentes composição de custos e isso pode ser visto quando se separam os ramos de atividades de cada negócio. Se observar a composição dos custos de uma empresa comercial, é fácil perceber que eles são compostos “basicamente” pela compra e venda de mercadorias e ao controle financeiro e econômico dessas operações, visto que sua atividade se concentra na aquisição e comercialização de materiais. Empresas industriais por sua vez são caracterizadas por possuir processos de transformação dentro da sua produção, ou seja, sua atividade é baseada na aquisição de matérias primas para processamento até que um ou mais produtos sejam concebidos, para posteriormente ser vendido. Já no caso de empresas prestadoras de serviços, a atuação está mais voltada na realização de atividades e materiais tangíveis passam a ter peso quase insignificante na sua composição de custos.

Vale lembrar que essas separações de ramo de atuação nem sempre acontece de forma clara na realidade, pois empresas que comercializam/produzem algum produto, também podem prestar algum tipo de serviço, ou vice-versa.

Custo comercial, segundo Calderelli (1975, p 205) “é representado pelo custo de aquisições de mercadorias, mais despesas de caráter puramente comercial”, compõe o custo total. O custo comercial custeia as operações orientadas para comercialização e seu necessário suporte administrativo.

### 1.3.1 Terminologias em Custos

Ao estudar contabilidade de custos percebe-se existem diversos termos para indicar uma movimentação de recurso e os gestores que não conhecem a fundo o significado desses termos e suas diferentes aplicabilidades pode acabar cometendo erros na interpretação das informações transmitidas pela sua contabilidade.

Para que a análise dos custos ocorra de forma correta é necessário que se utilizem os mesmos termos para designar as mesmas situações, caso contrário, haverá riscos de comprometer a recepção e/ou interpretação de uma situação, impactando na visão geral da situação da empresa. Desta forma, adota-se uma conceituação para delimitar a utilização dos termos conforme proposto por Martins (2003, p.17).

1. Gasto - Conceito amplo, abrangente a todos os bens e serviços adquiridos, gerando pagamento no ato do recebimento ou compromisso de pagamento.
2. Investimento - Gasto relacionado a expectativa de retorno futuro. Exemplifica-se toda e qualquer aquisição a ser “estocada” entre os ativos da empresa até que vendido, consumido ou ainda perca seu valor.
3. Custo - Gasto relativo ao processo produtivo. Contabilizado no momento da sua transferência para o setor produtivo ou no ato efetivo de consumo.
4. Despesa - Referente ao consumo de bem/serviço direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
5. Perda - Gasto decorrente de consumo anormal e involuntário, não há finalidade em obtenção de receita, são imprevistos.

Essa diferenciação é muito importante também para entender como os diferentes momentos das atividades de uma empresa criam diferentes impactos na contabilidade de custos dela, ainda que seja observado o mesmo recurso, porém em diferentes momentos. Por

exemplo, a matéria-prima, que no momento de sua compra é apenas um gasto contabilizado como investimento passa a ser contabilizada como um custo quando ela é consumida no seu processo de transformação e se torna parte do produto final.

Um erro comum de pessoas que estão iniciando sua jornada na gestão de custos é confundir custo e despesa. Teoricamente é de fácil separação: os gastos relativos ao processo de produção são custos e os relativos às atividades de suporte, administração, vendas, financiamentos são despesas, mas na prática existem situações que irão exigir uma análise mais profunda. Exemplo comum é quanto ao departamento de Recursos Humanos. Frequentemente este departamento cuida da mão de obra direta e indireta, assim faz-se necessária a divisão do seu gasto total em custo e despesa (MARTINS, 2003, p. 26).

Após identificar os custos das operações, é necessário identificá-los entre custos diretos e indiretos.

Os custos diretos são caracterizados por ter relação direta com os produtos ou serviços, eles são de fácil associação com o resultado da produção. Bruni (2008) afirma que podem ser incluídos de forma objetiva na definição dos custos totais, e cita como exemplo matéria prima e a mão de obra direta.

Os custos indiretos, comumente expressos como CIF, por sua vez, são aqueles que são de difícil associação com os resultados da produção e quando estes são rateados entre os produtos e serviços, inevitavelmente são através de estimativas que podem ser mais ou menos arbitrárias, logo é necessário identificar o seu grau de participação em cada etapa. Leone (1999, p.49) que "... os custos indiretos são aqueles custos que não são facilmente identificados com o objeto do custeio".

Crepaldi (2010, p.92) complementa afirmando que os indiretos "São os que não podemos identificar diretamente com os produtos e necessitamos de rateios para fazer a apropriação. É todo custo que não está vinculado diretamente ao produto, mas ao processo produtivo".

Existe também a classificação entre custos fixos ou variáveis, esta leva em consideração a variabilidade do valor total de um determinado custo em relação ao volume produzido.

Os custos variáveis, são aqueles que tem o seu valor total alterado dependendo da quantidade produzida no período, mais uma vez utilizando a matéria prima como exemplo:

Uma empresa que produz roupas precisa comprar tecido, se no mês de agosto essa empresa produziu mil unidades de um tipo de roupa e no mês de setembro ela quer produzir duas mil unidades, ela deverá levar em consideração que terá que comprar uma quantidade de tecido muito maior, sendo assim, esse custo será classificado como custo variável.

Martins, (2003, p.33) afirma que “são aqueles cujo comportamento e valores estão diretamente relacionados ao volume de produção e de vendas”.

De modo contrário, os custos fixos são aqueles que não possuem seus valores alterados pelo volume produzido. Assim como afirma Martins, (2003, p.33) “são aqueles que continuam fixos (ocorrem) independentemente do volume de produção. (produção e vendas), dentro de um intervalo de tempo”.

### 1.3.2 Métodos de Custeio

Os vários tipos de custos e suas implicações por si só já falam muito sobre o desempenho de uma empresa, mas eles sozinhos não são capazes de gerar uma análise do comportamento de seus componentes e por esse motivo existe a necessidade da adoção de critérios e procedimentos para uma correta organização, esses critérios são conhecidos como métodos de custeio. Aqui serão apresentados os métodos mais comuns e mais utilizados.

O método de custeio variável atribui ao produto somente os custos variáveis. Os custos fixos são considerados despesas do período, justificando o porque esse método é conhecido por ser simplificado e objetivo, uma vez que ele envolve apenas os custos variáveis, sendo eles diretos ou indiretos, enquanto os custos fixos ficam “de fora”.

Martins (*op.cit.*), justifica que esses custos servem para fornecer a estrutura básica necessária para o funcionamento da empresa, logo, os produtos não deveriam ser penalizados com tais valores, já que os mesmos existem independentemente da produção.

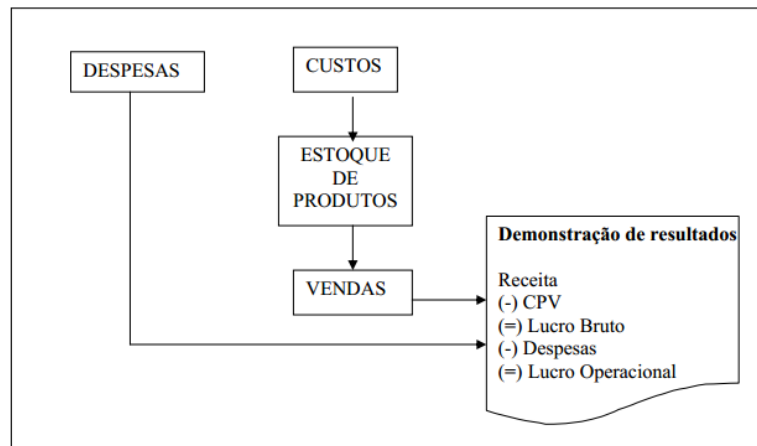
O método de custeio por absorção (MCA) é baseado na utilização dos Princípios Fundamentais da Contabilidade e é comumente o mais utilizado. Ele caracteriza-se por apropriar apenas os custos de produção aos produtos, os demais gastos serão então "rateados" (Martins, *op.cit.*).

Em outras palavras, significa que é um método que garante que cada produto absorva uma parte dos custos relacionados à fabricação, podendo estes ser diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Nesse método os custos diretos são alocados facilmente aos produtos, como por exemplo a utilização da mão de obra direta variável, em contrapartida os custos indiretos e

fixos precisam passar por um processo de rateio para que sejam devidamente alocados aos produtos finais.

A figura um ilustra resumidamente como ocorre o método de custeio por absorção:

Figura 1- Custeio por absorção.



Fonte: Martins (*op.cit.*, p.25).

Observa-se que nesse método os procedimentos começam a partir da separação entre custos e despesas. Enquanto os custos de produção são agrupados para a formação do custo total dos produtos, as despesas são lançadas diretamente no resultado do período e não são alocadas no custo dos produtos.

Um outro conjunto de critérios que merece ser destacado é método de custeio ABC, ou como também é conhecido método de atividades. Essa segunda nomenclatura deve-se ao fato de que nele a contabilidade identifica os custos individuais de cada atividade para analisar como cada uma delas tem impacto na geração de receitas e no consumo individual de recursos.

É a apropriação dos custos envolvidos, como: diretos, indiretos, variáveis e fixos. Ou seja, de maneira individual, cada produto é precificado de acordo com os custos de produção envolvidos. Vale o alerta que esse método é muito complexo e que por isso não é viável para qualquer tipo de organização.

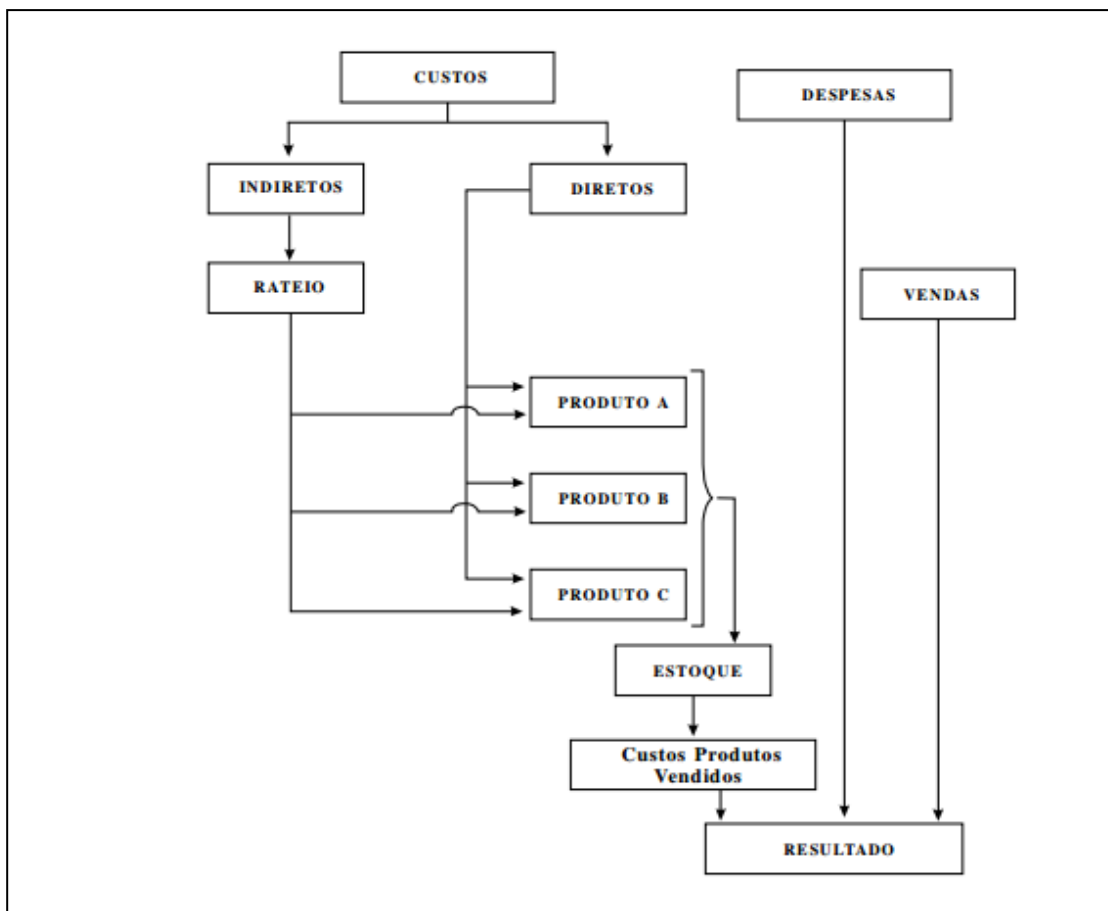
### 1.3.3 Contabilização dos Custos

O Custeio por Absorção foi adotado pela legislação brasileira através da instauração da Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976). O nome do método, provavelmente, decorre do fato de que, no Brasil, na década de 1970, somente existia este método e o do Custeio Variável (NASCIMENTO, 2001)

Como já citado anteriormente, nesse método separa-se os custos e as despesas, sendo a segunda lançada diretamente na demonstração de resultado do período. Já os custos passam por um processo de “filtragem” um pouco mais complexo, onde os custos diretos serão apropriados de acordo com a relação do quanto do consumo está associado à fabricação de cada item, os exemplos mais comuns são a matéria-prima e a mão de obra. Já os custos indiretos deverão passar por um processo de rateio utilizando a mesma proporcionalidade empregada nos custos diretos.

A figura dois mostra um esquema mais completo que o mostrado na figura 1 pois evidencia o processo de rateio dos custos indiretos realizados método de absorção:

Figura 2 – Esquema básico de contabilização de custos



Fonte: Martins (*op.cit.*, p.38)

Percebe-se assim que as despesas apenas serão debitadas no final do período e que os custos incidirão de acordo com as vendas realizadas, daí surge a nomenclatura Custo dos Produtos Vendidos (CPV), de acordo com os preceitos do Custeio por Absorção.

Como já citado anteriormente, os critérios para fazer o rateio dos custos indiretos podem ser mais arbitrários ou um pouco mais assertivos, sendo esse um dos alvos dos estudiosos que criticam o método de absorção, pois estes critérios sempre terão um certo grau de subjetividade. A escolha deve ser contextualizada com o rol de informações disponíveis que são particulares à cada tipo de operação, por isso salienta-se a necessidade do conhecimento detalhado acerca do sistema produtivo do negócio.

No caso de empresas que apenas comercializam seus produtos sem ter nenhum tipo de processo de transformação, a contabilização ocorre de forma mais simples e fluída, pois não existem diferentes departamentos realizando diferentes atividade e nem materiais sendo alocados para cada produto, existe apenas o custo para obtenção dos materiais para posterior venda.

## REFERÊNCIAS

- ABPA PROJETA DESEMPENHO POSITIVO PARA AVICULTURA E SUINOCULTURA EM 2021 E 2022. abpa-br.org, 2022. Disponível em: <<https://abpa-br.org/abpa-projeta-desempenho-positivo-para-avicultura-e-suinocultura-em-2021-e-2022/>>. Acesso em: 26 jun. 2022.
- ALVES, Stephanie. PIB do agronegócio brasileiro tem crescimento de 8,3% em 2021. CNN Brasil, São Paulo, 22/03/2022. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/pib-do-agronegocio-brasileiro-tem-crescimento-de-83-em-2021/>>. Acesso em: 26 jun. 2022.
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo* (L. de A. Rego & A. Pinheiro, Trans.). Lisboa: Edições 70, 2006
- BNDES. Carta circular 11/2010 05-02-2010. *Alterações das normas relativas ao Porte das Beneficiárias*. Rio de Janeiro, 2010.
- BOGDAN, R. S.; BIKEN, S. *Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos*. 12.ed. Porto: Porto, 2003.
- BRUNI, A. L. *A Administração de Custos, Preços e Lucros*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CALDERELLI, A. *Biblioteca de Prática Comercial Brasileira*. 1º. ed. São Paulo: Formar Ltda, 1975.
- CASTRO, César Nunes. *Pesquisa agropecuária pública brasileira: histórico e perspectivas*. IPEA, São Paulo, 2016. Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7104/1/BRU\\_n15\\_Pesquisa.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7104/1/BRU_n15_Pesquisa.pdf)>. Acesso em 26 jun. 2022.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. *Curso Básico de contabilidade de Custos*. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- DELLAGNELO, E. H. L., & SILVA, R. C. *Análise de conteúdo e sua aplicação em pesquisa na administração*. São Paulo: FGV, 2005.
- Dia Mundial do Frango: setor foca na manutenção da demanda interna e externa. abpa-br.org, 2022. Disponível em: <<https://abpa-br.org/dia-mundial-do-frango-setor-foca-na-manutencao-da-demanda-interna-e-externa/>>. Acesso em: 26 jun. 2022.
- GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- Gil, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HAIR, J. F. et al. *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman, 2005.

KOS, S. R.; ESPEJO, M. M. S. B.; RAIFUR, L.; ANJOS, R. P. Compreensão e utilização da informação contábil pelos micro e pequenos empreendedores em seu processo de gestão. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 33, n. 3, p. 35-50. 2014.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 1985.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. *Fundamentos de metodologia científica*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEONE, N. Mª de C. P. G. *As especificidades das pequenas e médias empresas*. RAE, São Paulo, v. 34, n. 2, p. 91-94, abril/jun. 1999.

LIMA, E. de O. *As definições de micro, pequena e média empresas brasileiras como base para a formulação de políticas públicas*. In: ENCONTRO NACIONAL DE EMPREENDEDORISMO, 2, 2001. Londrina. Anais ... Londrina: EGEPE, nov. 2001, p. 421-436.

LESSA, Andréa de Oliveira et al. *O custeio ABC como ferramenta de gestão de custos e controle dos processos gerenciais no setor industrial: Uma discussão teórica*. Sergipe. Novembro de 2011.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 9. ed. - São Paulo: Atlas, 2003.

MATTAR, F. N. *Pesquisa de marketing*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NASCIMENTO, J. M. do, *Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo V. E. *Contabilidade de custos um enfoque direto e objetivo*. 9. Ed. São Paulo: Frase, 2010.

PRIETO, S. F. *Custos na Pequena Indústria*. São Paulo: Ed. STS, 1993.

SEBRAE. *Lei Geral das Micro e Pequenas Empresa*. Brasília: SEBRAE, 2007.

\_\_\_\_\_. *Pesquisa Sebrae Nacional Lei Geral Das Micro E Pequenas Empresas 123/2006*. Disponível em: < <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/lei-geral-da-micro-e-pequena-empresa,46b1494aed4bd710VgnVCM100000d701210aRCRD>>. Acessado em: 26 jun. 2022

REZENDE, Y. *Informação para negócios: os novos agentes do conhecimento e a gestão do capital intelectual*. Caderno de Pesquisas em Administração, São Paulo, v.8, n.1, p.11-21, jan./mar. 2001. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ci/v31n1/a08v31n1>>. Acesso em: 26 jun. 2022.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SELLTIZ, C.; WRIGHTSMAN, L. S.; COOK, S. W. *Métodos de pesquisa das relações sociais*. São Paulo: Herder, 1965.

SEVERINO, Antonio Joaquim. Metodologia do Trabalho Científico. 1. ed. São Paulo: Cortez, 2013.

TRIVIÑOS, A. Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

Valor da Produção Agropecuária de 2021 atinge R\$ 1,129 trilhão. Gov.br, 2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/pt-br/noticias/agricultura-e-pecuaria/2022/01/valor-da-producao-agropecuaria-de-2021-atinge-r-1-129-trilhao>>. Acesso em: 26 jun. 2022.

VERGARA, Sylvia C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 3.ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2000.

## **ANEXO**

### **AUTORIZAÇÃO DE USO DE DADOS**

Autoriza-se por meio deste, o uso de dados e informações a mim pertencentes e/ou relacionadas para fins de uso no trabalho acadêmico intitulado “A relevância da composição de custos em MPE’s: Estudo de Caso em uma empresa de produtos alimentícios para aves e suínos, Período 2020-2021”, respeitando-se a privacidade e a confidencialidade da empresa, de autoria do discente Gabriel Lima Bispo Moreira, apresentado como trabalho de conclusão do curso de Bacharelado em Administração junto à Universidade Estadual de Feira de Santana.

Feira de Santana, Bahia – 31 de dezembro de 2022.

---

Assinatura