

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO
INTERNACIONAL
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MÁRCIA CEMIN ARALDI

APLICAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E VARIÁVEL
PARA APURAÇÃO DO CUSTO DE PRODUÇÃO DE VINHO TINTO COMUM, EM
UMA VINÍCOLA DA SERRA GAÚCHA

CAXIAS DO SUL
2013

MÁRCIA CEMIN ARALDI

**APLICAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E VARIÁVEL
PARA APURAÇÃO DO CUSTO DE PRODUÇÃO DE VINHO TINTO COMUM, EM
UMA VINÍCOLA DA SERRA GAÚCHA**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientadora: Prof. Ms. Cleusa Marli Gollo
Bitencourt

CAXIAS DO SUL

2013

MÁRCIA CEMIN ARALDI

**APLICAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E VARIÁVEL
PARA APURAÇÃO DO CUSTO DE PRODUÇÃO DE VINHO TINTO COMUM, EM
UMA VINÍCOLA DA SERRA GAÚCHA**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientadora: Prof. Ms. Cleusa Marli Gollo
Bitencourt

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Ms. Cleusa Marli Gollo Bitencourt
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof.
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof.
Universidade de Caxias do Sul - UCS

DEDICATÓRIA

Especialmente dedico este estudo ao meu querido pai Oldes que espiritualmente sempre me acompanha.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram nessa minha longa e maravilhosa trajetória. Em especial a minha orientadora, Prof. Ms. Cleusa Marli Gollo Bitencourt, pela sua orientação durante todo o desenvolvimento do projeto e decorrer deste estudo monográfico. Ao meu esposo pelo incentivo e apoio que foram de suma importância, para a minha concretização profissional. Agradeço de forma toda especial, aos meus filhos adotivos de quatro patas Lessie, Spaick, Faísca, Miminha, Malhado, Sexto, Princesa e Maick, pelo carinho que me deram ficando ao meu lado, sem muito tempo para poder retribuir para eles, devido a este estudo. Finalmente, agradeço aos colegas deste curso universitário pela amizade e aos amigos de trabalho pelo apoio e colaboração quanto às pesquisas sobre a empresa.

PENSAMENTO

*“Vivo para florescer outros e jardins,
e sem perceber, o meu se abarrotava
de rosas e manacás! Vivo cada dia,
como se fosse cada dia. Nem o
último, nem o primeiro. O único.”*

Pablo Neruda

RESUMO

Na tentativa de obter maiores lucros, a redução dos custos significa uma força extremamente importante, para qualquer empresa. Por isso, este estudo tem como objetivo realizar os custos por litro de produção do vinho tinto de mesa de uma vinícola da Serra Gaúcha. Determinar os custos para um produto e acreditar que eles possam ser determinados com precisão não é tarefa fácil, entretanto se constituem em ferramentas de boa administração. Não há possibilidade de conduzir as atividades, sem que a empresa disponha de informações sobre seus reais custos de produção. São imprescindíveis os mecanismos de formação dos custos, empregando as atividades desenvolvidas pelas empresas. Para o presente estudo, em referência ao sistema de métodos de custeio adequado para a vinícola, foi realizado um comparativo do método por absorção e o método variável, com uma finalidade mais clara de saber qual dos dois encontrariam maior resultado rentável para a empresa.

Palavras- chave: Produtos. Custos. Sistema de custeio.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Aspectos dos custos	23
--------------------------------------	----

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Componentes do preço	28
Figura 2 – Vista do pátio externo, tanques de inox para vinhos e sucos, na filial de Bento Gonçalves	44
Figura 3 – Reservatórios de vinhos como as pipas de madeira e piletas, na matriz da vinícola	45
Figura 4 –A uva, a fermentação e o vinho.....	47
Figura 5 – Etapas da produção do vinho tinto comum	48
Figura 6 – Descarregamento e processo de separação da uva com o cacho.....	50
Figura 7 – Tanques para fermentação e máquinas de prensagem do bagaço	52

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Resultado da empresa x pelo custeio integral.....	35
Tabela 2 – Resultado da empresa X pelo custeio ideal	35
Tabela 3 – Variedades de uva: quantidade, custo e graduação.....	56
Tabela 4 – Custos da matéria-prima e demais insumos	57
Tabela 5 – Custos variáveis em reais (R\$) por litro produzido	58
Tabela 6 – Custos fixos anuais em reais (R\$).....	58
Tabela 7 – Despesas operacionais anuais em reais (R\$)	59
Tabela 8 – Estoque inicial e custo do produto vendido	60
Tabela 9 – Demonstração do resultado do exercício	60

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COFINS –	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
DGFs –	Despesas Gerais de Fabricação
DIFs –	Despesas Indiretas de Fabricação
EMBRAPA –	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
FUNRURAL –	Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural
GGFs –	Gastos Gerais de Fabricação
GL –	Gay Lussac
IBRAVIN –	Instituto Brasileiro do vinho
ICMS –	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI –	Imposto sobre Produtos Industrializados
KG -	Quilograma
PIS –	Programa de Integração Social
RGE –	Rio Grande Energia

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	13
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	14
1.3	OBJETIVOS	14
1.3.1	Objetivo geral	14
1.3.2	Objetivos específicos	14
1.4	METODOLOGIA.....	15
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO	16
2	CUSTOS: DO CONCEITO AOS MÉTODOS DE CUSTEAMENTO	18
2.1	CONCEITOS	18
2.2	FINALIDADES.....	20
2.3	OBJETIVOS DA ANÁLISE DE CUSTOS.....	21
2.4	ASPECTOS DOS CUSTOS	22
2.5	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	24
2.5.1	Quanto aos produtos fabricados.....	24
2.5.1.1	Custos diretos	24
2.5.1.2	Custos indiretos	25
2.5.2	Quanto à relação volume de produção	26
2.5.2.1	Custos fixos.....	27
2.5.2.2	Custos variáveis.....	27
2.6	RELAÇÃO DO CUSTO, DO PREÇO E O LUCRO.....	28
2.6.1	Reflexos no lucro em decorrência de mudanças no preço, no volume e nos custos	30
2.7	MÉTODOS DE CUSTEIO.....	31
2.7.1	Método de custeio por absorção	32
2.7.1.1	A empresa moderna e o custeio ideal	34
2.7.2	Método de custeio direto ou variável	36
2.7.3	Método de custeio padrão.....	37
2.7.4	Método de custeio por atividades ou ABC	39
2.8	OUTRAS CONSIDERAÇÕES SOBRE CUSTOS.....	41

3	APLICAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E VARIÁVEL PARA APURAÇÃO DO CUSTO DE PRODUÇÃO DE VINHO TINTO COMUM, EM UMA VINÍCOLA DA SERRA GAÚCHA	42
3.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA.....	42
3.1.1	Histórico.....	42
3.1.2	O produto.....	45
3.1.2.1	O recebimento da uva	46
3.1.2.2	O vinho tinto comum	46
3.1.2.3	O processo de elaboração de vinhos tintos	48
3.1.2.4	Vinificação por maceração	51
3.1.3	Os fornecedores.....	52
3.1.4	Os clientes	53
3.1.4.1	Fidelização de clientes.....	54
3.1.5	Vendas	55
3.2	ESTRUTURANDO OS CUSTOS DE PRODUÇÃO DO VINHO TINTO COMUM	55
4	CONCLUSÃO	62
	REFERÊNCIAS.....	64

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Nessa economia de livre concorrência, um aumento de preços repercute de maneira negativa no volume das vendas. Para tentar adquirir manter ou ampliar a margem de lucros, a redução dos custos representa uma força extremamente importante.

O presente estudo teve como objetivo identificar os custos de produção do vinho tinto comum por litro, de uma vinícola da Serra Gaúcha.

Sabe-se que determinar custos para um produto e acreditar que eles possam ser determinados com precisão não é tarefa fácil. Entretanto ignorá-los ou determiná-los superficialmente e sem os fundamentos adequados é um grande erro, pois os custos são fundamentais para a análise de viabilidade de um produto.

Em razão disso, não se pode relegar o cálculo dos custos a um plano secundário, pois eles se constituem em ferramentas de boa administração. São imprescindíveis os mecanismos de formação dos custos, empregando as atividades desenvolvidas pelas empresas.

Há necessidades de informações oportunas, avaliações precisas, confiáveis e relatadas com clareza, pois são elementos imprescindíveis para a sobrevivência da empresa.

Não há possibilidade de conduzir as atividades, sem que a empresa disponha de informações sobre seus reais custos de produção. Os preços são recursos que indicam e ajudam a controlar a eficiência dos produtos e serviços.

Os empresários são os principais beneficiários de um bom sistema de apuração dos custos para tomar decisões do que podem fazer com os seus empreendimentos. Sendo assim, realizar-se-á no primeiro capítulo, a apresentação do projeto, para o qual visam os procedimentos necessários, a fim de se chegar aos custos do produto como o vinho que passam a demandar sempre as necessidades de revisão, de acordo com a economia do país.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

O presente trabalho limita-se a um estudo sobre os sistemas de custeio existentes, analisando os princípios e os métodos encontrados em bibliografias. A partir deste, será apresentada uma proposta para a implantação de um sistema de custos, em uma vinícola na serra gaúcha, através de um estudo de caso, sendo as conclusões limitadas a esta empresa.

O contato direto com as contas a pagar, a receber e o resultado final da empresa foi o estímulo necessário para aprimorar os conhecimentos, através da pesquisa. Outro fator relevante é a importância do estudo para auxiliar a empresa em um controle real do custo de produção, visto que está passando por uma crise do setor com a concorrência cada vez mais acirrada.

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão para o estudo é: qual método de custeio deverá ser aplicado para identificar os custos da fabricação de vinho tinto comum em uma empresa da serra gaúcha?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Pesquisar no ambiente atual da empresa os elementos que irão compor os custos da produção de vinho tinto comum, enfatizando a sua importância na tomada de decisão.

1.3.2 Objetivos específicos

- a) estudar e pesquisar bibliografia inerentes ao tema: métodos de custeio;
- b) estudar e levantar no ambiente atual da empresa os dados para gerar as

informações, elencando os custos desde a compra da matéria-prima até a fabricação do vinho;

c) aplicar os métodos de custeio na empresa, objeto deste estudo.

1.4 METODOLOGIA

Segundo descrevem Laville e Dionne (1999), o método indica regras, propõe um procedimento que orienta a pesquisa e auxilia a realizá-la com eficácia. A partir do momento em que a pesquisa centraliza um problema específico, o pesquisador escolherá o procedimento mais adequado, para chegar à compreensão visada

O presente estudo sob o ponto de vista técnico será o de efetuar uma pesquisa bibliográfica, onde, através de levantamentos dos assuntos relacionados ao tema a ser pesquisado, buscar-se-á evidenciar os custos na elaboração do vinho tinto comum. Como complemento deste assunto será usado um estudo de caso relacionado a uma vinícola situada na Serra Gaúcha visando aplicar de forma prática os conceitos teóricos levantados através da pesquisa bibliográfica.

A pesquisa será desenvolvida, conforme esclarece Gil (1999), com base em material científico já elaborado, constituído principalmente de livros, artigos e teses científicas. A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente. Esta vantagem se torna particularmente importante quando o problema de pesquisa requer dados muito dispersos pelo espaço. Para Mattar (1997), as pesquisas bibliográficas são mais rápidas e econômicas de amadurecer ou aprofundar um problema de pesquisa é através do conhecimento de trabalhos já efetuados por outros, via levantamento bibliográfico.

Após a fundamentação teórica efetuada com diferentes autores, será aprofundado efetivamente a pesquisa no estudo de caso, visualizando os resultados apresentados na empresa.

Já o estudo de caso, segundo Carmo-Neto (1996) utiliza casos concretos ao invés de casos hipotéticos, com a finalidade de permitir que, através da maior convivência com a sintomatologia dos problemas e dificuldades inerentes ao caso, o estudante aprenda a diagnosticar e prognosticar a situação. Segundo Martins

(2002), o estudo de caso dedica-se a estudos intensivos do passado e presente de uma entidade social. Para Fachin (2001), o estudo de caso é caracterizado por ser um estudo intensivo. É levada em consideração, principalmente, a compreensão, como um todo, do assunto investigado. Todos os aspectos do caso são investigados. Quando o estudo é intensivo podem até aparecer relações que de outra forma não seriam descobertas. Já segundo Gil (1999), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado, Para Mattar (1997), o estudo de caso é um método de conhecer problemas não suficientemente definidos através de outras fontes de pesquisas. Esta estratégia envolve uma análise de registros existentes. O objetivo de estudo pode ser um indivíduo, ou um grupo de indivíduos, uma organização, um grupo de organizações ou uma situação. Sendo um método de pesquisa exploratória, seu objetivo é possibilitar a ampliação dos conhecimentos sobre o problema em estudo.

Quanto à forma de abordagem do problema, será quantitativo visto que o estudo se propõe a estabelecer o custo do produto em questão de todo o processo de elaboração, analisando os resultados obtidos através de planilhas e cálculos.

Já do ponto de vista da pesquisa e em relação aos objetivos propostos, será exploratória pois o presente trabalho apresenta pesquisa bibliográfica com a fundamentação teórica sobre o assunto, em um estudo de caso discutindo seus resultados.

Diante das colocações dos autores, entende-se que as metodologias escolhidas são as mais adequadas para este tipo de estudo.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo é mensurada a contextualização do tema, bem como seus objetivos geral e específicos, a questão de pesquisa e a metodologia empregada para o estudo.

No segundo capítulo serão apresentados os custos, conceitos diferentes, finalidades sobre o tema, aspectos e objetivos de análise, passando-se para a sua

classificação e a relação entre custos, preço e lucro e numa abordagem ampla, os principais tipos de métodos de custeio.

No terceiro capítulo é feita a abordagem do estudo da vinícola em questão, seu histórico, o mercado de atuação, sua estrutura e a aplicação prática dos custos e dos métodos de custeio para a empresa, o qual foi o fator importante neste estudo.

Finalmente, no quarto capítulo, com os custos evidenciados, juntamente com aspectos conclusivos obtidos com o desenvolvimento deste trabalho, o objetivo é atingido.

2 CUSTOS: DO CONCEITO AOS MÉTODOS DE CUSTEAMENTO

Nas empresas, a forma de operacionalizar os produtos e os serviços encontra-se sempre em constante mutação, devido às novas técnicas de gestão em contabilidade que se destina a produzir informações e que exigem aperfeiçoamento no sistema de um custeio adequado, por isso este capítulo se propõe a estudar o que está relacionado ao custo e os métodos de custeio existentes.

2.1 CONCEITOS

A palavra custo, segundo afirma Ribeiro (2001), possui significado abrangente, pois pode ser usada para representar: em uma empresa comercial o custo das mercadorias vendidas, em uma empresa industrial o custo dos produtos vendidos e em uma empresa de prestação de serviços o custo dos serviços vendidos.

Em Nascimento (2001) encontra-se a definição de custo como a soma de todos os dispêndios¹ para a produção ou obtenção de um bem ou serviço.

O custo esteve sempre inserido na vida do indivíduo, Cogan (1999) conceitua o custo como sendo os gastos na produção do produto.

Segundo conceitua Crepaldi (2010, p. 7), “os custos são relativos a bens ou serviços utilizados na produção”.

Para Dubois, Kulpa e Souza (2009) o custo representa o valor monetário de recursos utilizados no processo de obtenção ou de elaboração de determinado bem ou serviço. Correspondem os gastos que representam a aquisição de um ou mais bens ou serviços usados na produção de outros bens ou serviços. Observando que o custo somente ocorre na atividade produtiva, constituindo-se, desta forma, um elemento inerente ao processo de produção da empresa.

¹ Dispêndios: Custos, gastos ou despesas.

Os autores chamam a atenção, para os gastos que não se relacionam com a produção, estes nunca poderão ser computados como custos. Assim, só devem ser incluídos no custo dos produtos ou serviços os insumos necessários à elaboração destes elementos. Consideram-se custos os seguintes gastos:

- Matéria-prima utilizada no processo produtivo;
 - Salários, encargos e benefícios sociais da mão-de-obra que trabalha na fábrica;
 - Aluguel da fábrica;
 - Depreciação das máquinas e equipamentos referentes à produção.
- (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009, p. 16).

Megliorini (2012) menciona que os custos devem refletir a empresa. São reflexos de atitudes, comportamentos, estruturas e modos de operar. Quanto mais estruturada a empresa, melhores serão os resultados encontrados. Quanto menos informações estiverem disponíveis ou se a qualidade não for das melhores, os resultados serão deficientes.

De acordo com a descrição de Dutra (2003), custo é o valor aceito pelo comprador para adquirir matéria prima ou o somatório agregado a este bem, desde a sua aquisição até o estágio da comercialização do produto pronto.

Bornia (2010) conceitua o custo de fabricação como o valor dos insumos usados na fabricação dos produtos da empresa. Exemplos desses insumos são: materiais, trabalho humano, energia elétrica, máquinas e equipamentos, entre outros.

Conforme declara Cruz (2011) em sua abordagem conceitual de custos, dentre as suas características, compreende a relação da produção de um bem ou serviço com os recursos consumidos nesse processo. Dentre estes, os custos correspondem aos gastos relacionados ao processo de produção de um bem ou serviço.

Segundo definem Silva e Lins (2013) custo é, antes de tudo, um investimento em recursos que está em processamento e que, em um período próximo, transformar-se-ão no caso das indústrias, em bens manufaturados. A determinação do custo final de fabricação de um produto passa por fases dentro do estoque, começando no estoque de matéria-prima, passando para o estoque de

produtos em processo e, finalmente chegando ao estoque de produtos acabados. Os autores ressaltam que os preços dos produtos e serviços não são inteiramente determinados pelos custos, mas principalmente pelo mercado.

Com a explicação de Bruni (2008) obtém-se detalhadamente cada uma das operações que correspondem ao produto e que se referem ou não aos seus custos. Inicialmente, conceitua que custos representam uma transição de um investimento que se destina a obter o valor do estoque. Para o autor, os custos representam a conversão da matéria em produto e a conversão do produto em produto acabado. Desta maneira, o salário e os encargos de um funcionário da área industrial podem ser considerados como custos, já que seu esforço produtivo pode ser armazenado no estoque da empresa. Já os gastos correspondem aos investimentos feitos nos estoques. As despesas representam consumos temporais, que não são congelados nem armazenados nos estoques. E o salário, os encargos e as comissões de vendedores são classificados como despesas porque não representam esforços produtivos na fabricação dos produtos ou serviços.

2.2 FINALIDADES

A finalidade das informações de custo manifesta-se como forma de designar tudo o que seja necessário ou útil calcular para três perspectivas: a Contabilidade Societária, a Contabilidade Tributária e a Controladoria ou Contabilidade Gerencial. De acordo com Rocha e Martins (2010, p. 1):

- (a) No âmbito da Contabilidade Societária, para a elaboração de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos, principalmente ao mercado de capitais;
- (b) No campo da Contabilidade Tributária, para a mais correta possível mensuração do valor do lucro ou do patrimônio sujeito a tributação;
- (c) Na esfera da Controladoria e da Contabilidade Gerencial, provendo suporte ao processo de planejamento e controle gerencial das organizações.

O autor inclusive esclarece que o ramo da Contabilidade Societária também é denominado de Contabilidade Financeira.

A Contabilidade de custos, de acordo com Leone (2000, p. 48), “tem por finalidade última a prestação de informações de custos para auxiliar os gerentes a administrar as parcelas da atividade empresarial que estão ao seu cargo”.

Já Crepaldi (2010) descreve que os custos tem a finalidade de gerar informações exatas e rápidas para a administração tomar decisões.

Para Silva e Lins (2013), a finalidade básica de todo o sistema de custo é prestar informações para a tomada de decisão, ou seja, fornecer instrumentos para que os usuários do sistema de custos possam obter informações confiáveis, relevantes e oportunas, de maneira a possibilitar a condução das suas condições.

2.3 OBJETIVOS DA ANÁLISE DE CUSTOS

Para este assunto, Leone (2000, p. 21) apresenta uma classificação de objetivos da análise de custos em três grandes grupos, a seguir descritos:

- a) O objetivo da determinação da rentabilidade, num sentido bem amplo, considera o desempenho da entidade e de seus componentes em todos os sentidos;
- b) O objetivo que se traduz pelo controle dos custos das operações de cada atividade no sentido de minimizá-los pela comparação constante entre os dados que realmente ocorreu. A procura pela redução de custos deve passar obrigatoriamente pela análise das causas das variações ocorridas. Tais causas sempre são de ocorrência de disfunções operacionais. O objetivo final é descobrir erros, avaliá-los economicamente e propor medidas corretivas;
- c) O objetivo de fornecer informações, normalmente não recorrentes, aos diversos níveis gerenciais que as solicitam para atender a suas funções de planejamento e de tomada de decisões.

Em linhas gerais, de acordo com Silva e Lins (2013), o objetivo principal do custo é medir, avaliar e mensurar os objetos de custos. Como objeto de custo se entende qualquer item, tais como o produto, desenvolvimento, processo, atividade e assim por diante, para o qual os custos podem ser medidos e atribuídos.

Segundo os objetivos sucintos de Megliorini (2012), os custos são determinados, a fim de atingir os seguintes objetivos: determinação do lucro, controle das operações e tomada de decisões.

Em sentido amplo, a análise de custos tem por finalidade mostrar caminhos a serem percorridos na gestão de uma empresa. E os principais objetivos da contabilidade de custos são expostos por Santos (2011, p. 18):

- Permitir a avaliação dos estoques;
- Apurar o custo de produtos;
- Dar suporte à tomada de decisões gerenciais na fixação do preço de venda;
- Atender à necessidade de controles e informações;
- Embasar orçamentos e projeções financeiras.

Nestes caminhos, a administração deve obter informações precisas a respeito do planejamento e controle dos custos. A expressão monetária deve refletir a menor quantidade final, boa, vendável e com controle de lucros, com a finalidade de enfrentar os concorrentes que comercializam produtos semelhantes no mercado.

2.4 ASPECTOS DOS CUSTOS

O entendimento no processo de abordagens de custos está diretamente relacionado à compreensão da gestão e da operação de gastos da empresa, que por meio de suas atividades procura espaço em meio às necessidades da sociedade.

A estrutura teórica do estudo de custos, conforme Cruz (2011) apresenta, existe diferenças entre os aspectos financeiro, econômico e contábil.

- a) aspecto financeiro - O custo é considerado um gasto, o qual faz surgir o desembolso de recursos ou o aparecimento de uma obrigação. O detalhamento centra-se nos gastos da empresa específica.
- b) aspecto econômico - No aspecto econômico é considerada a forma qualitativa que o custo recebe na estrutura patrimonial. Os gastos podem

ser investimentos ou consumos. Já os custos podem se originar de ambos.

- c) aspecto contábil – O custo é considerado como um gasto necessário na produção de bens ou serviços. Já os gastos são separados, de acordo com a sua natureza em investimentos, custos, despesas e perdas. `

No quadro a seguir, são evidenciados os três aspectos dos custos:

Quadro 1 - Aspectos dos custos

Aspecto Financeiro	Aspecto Econômico	Aspecto Contábil
Gastos Sacrifícios financeiros que diminuem a disponibilidade ou aumentam o Passivo Exigível	Investimentos Aplicações em recursos para utilização futura Consumo Absorção de recursos em Itens que são consumidos no presente	Investimentos Gastos ativados Custos Gastos efetuados com o objetivo de obter-se um bem um serviço. Despesas Gastos efetuados com o objetivo de obter-se uma receita.

Fonte: Biasio (2013).

No aspecto contábil, os investimentos compreendem os gastos relacionados à aquisição de novas capacidades da empresa, gerando evolução de tecnologia, infraestrutura, entre outros. Os custos são os gastos relacionados ao processo de produção de um bem ou serviço. Quanto às despesas representam os gastos relacionados à gestão da empresa.

A distinção dos termos possibilita ao gestor da empresa uma correta percepção da aplicação dos recursos monetários, possibilitando a visualização correta dos seus efeitos, nas decisões já tomadas.

2.5 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Os custos precisam de classificação para atender as finalidades para as quais são apurados. Em uma empresa, por exemplo, os objetos de custo são os produtos por ela fabricados.

Como descreve Megliorini (2012, p. 8), todos os gastos ocorridos na divisão da fábrica são classificados como custos. Assim, a matéria-prima, a mão de obra, a energia elétrica, a depreciação e até mesmo o cafezinho e os materiais de higiene e limpeza consumidos pela divisão da fábrica constituem custos. Duas classificações básicas são as que permitem determinar o custo: (1) o custo de cada produto fabricado e (2) o seu comportamento em diferentes volumes de produção nos quais a empresa possa operar:

1. Quanto aos produtos fabricados; para que se apropriem os custos aos produtos, eles são classificados em *custos diretos e custos indiretos*.
2. Quanto ao comportamento em diferentes volumes de produção: para que os custos de diferentes volumes de produção sejam determinados, eles são classificados em *custos fixos e custos variáveis*.

Nesta linha, Beulke e Bertó (2005) corroboram com a ideia acima e destacam que em cada unidade produzida e pronta para a venda, os custos devem ser identificados, conforme as quatro classificações dos custos.

2.5.1 Quanto aos produtos fabricados

2.5.1.1 Custos diretos

Os custos diretos, para Megliorini (2012, p. 9):

São os custos apropriados aos produtos conforme o consumo. Exemplos de custos diretos são a matéria-prima e a mão de obra direta. Se outro elemento de custo tiver sua medição do consumo no produto, esse custo será considerado direto, como a energia elétrica.

Martins (2003) ensina que a exemplificação da matéria-prima pode ser perfeita sobre o custo direto, já que é possível identificar quando cada produto consome. Na mão-de-obra, é possível associar parte dela diretamente para cada produto, pois há uma medição de quanto cada operário trabalhou em cada um e quanto custa cada operário para a empresa. Já na energia elétrica, é possível verificar o quando consome cada produto, pois há máquinas que possuem medidor próprio de energia consumida e a empresa pode verificar quanto consome cada item elaborado. Entretanto o resto da energia gasta não é possível ser medida e neste caso, não há forma direta dos custos.

De acordo com Beulke e Bertó (2005) os custos diretos se referem às despesas financeiras de financiamento do período de estocagem da mercadoria na empresa, mais eventuais prazos concedidos para o recebimento dos valores vendidos. As taxas cobradas pelos cartões de crédito são aplicadas sobre o preço da mercadoria e que reforçam o custo. Ainda constam como custos diretos os gêneros alimentícios, como lanches e refeições, entre outros.

2.5.1.2 Custos indiretos

De acordo com Megliorini (2012, p. 9), os custos indiretos representam os custos apropriados dos produtos, de acordo com uma base de rateio ou outro critério de apropriação. Essa base de rateio deve ter uma relação próxima entre o custo indireto e o produto. São empregados como bases de rateio: o período em horas de emprego de mão de obra; o período em horas de utilização das máquinas na fabricação dos produtos; a quantidade em quilos de matéria-prima consumida e outros. Como exemplo, tem-se o custo de energia elétrica, que pode ser rateado em proporção às horas de utilização das máquinas pelos produtos, considerando que o

consumo de energia desses produtos tenha uma relação de causa e efeito muito próxima dessas horas.

Na mesma concepção, conforme Bruni (2008) descreve, os custos indiretos representam os custos identificados com a função de produção ou elaboração do serviço a ser comercializado e que, como o próprio nome revela, não podem ser associados diretamente a um produto ou serviço específico. Os custos indiretos de fabricação podem receber inclusive denominações diferentes, como Despesas Indiretas de Fabricação (DIFs), Gastos Gerais de Fabricação (GGFs) como também Despesas Gerais de Fabricação (DGFs). Em linhas gerais, correspondem a todos os outros custos não agrupados como componentes de materiais diretos.

Como o próprio nome revela, custos indiretos são aqueles que não podem ser alocados diretamente ao produto. Segundo Beulke e Bertó (2005) estes custos são impossíveis de ser quantificados em cada unidade comercializada. Estes autores designam alguns exemplos de custos indiretos como as locações de prédios, equipamentos, serviços de terceiros, água, seguros, material de limpeza, manutenção, despesas administrativas, entre outros. As despesas indiretas constituem as maiores dificuldades para a identificação do custo efetivo.

Segundo ainda Bruni (2008), quando uma empresa produz e comercializa um único produto, a alocação dos custos indiretos é razoavelmente muito simples de ser realizado, ou seja, todos os custos são transferidos diretamente para aquele tipo de produto realizado. Entretanto quando múltiplos produtos são elaborados e comercializados, a aplicação de rateios de custos, as divisões e alocações aos diferentes produtos e serviços, tornam-se necessários.

2.5.2 Quanto à relação volume de produção

É de extrema importância utilizar as ferramentas que se ajustem aos novos moldes operacionais, a fim de analisar, na empresa, os custos em relação aos volumes produzidos, para estarem na frente da concorrência, na questão competitividade.

2.5.2.1 Custos fixos

Em definição, Megliorini (2012) afirma que os custos fixos decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa, independentemente da quantidade que venha a ser fabricada dentro do limite da capacidade instalada.

Nesta característica, os custos fixos se mantêm inalterados face ao volume de atividade da empresa. Não se modificam em razão do crescimento ou retração da quantidade produzida, da depreciação, manutenção, folha de pagamento da administração, entre outros.

De acordo com Leone (2000), um custo é fixo, quando é constante no total, na faixa de volume relevante da atividade esperada que esteja sendo considerada. Para melhor entendimento, o autor os chama de não evitáveis, com características de irreversíveis. Aponta a depreciação como exemplo, quando se compara o seu comportamento diante das mudanças nas quantidades produzidas e vendidas, no caso em que a administração adote o modelo constante, o modelo fiscal de taxa fixa para a determinação periódica do valor da depreciação.

Segundo Martins (2003, p. 50) destaca um exemplo: “O aluguel da fábrica do mês, é de determinado valor, independentemente de aumentos ou diminuições naquele mês, do volume elaborado de produtos”.

Assim, tomando-se como base o exemplo citado, nada conta se a empresa produzir cem mil de litros do produto por mês, os custos fixos permanecem os mesmos.

2.5.2.2 Custos variáveis

Para Martins (2003), os custos variáveis estão diretamente ligados às quantidades de produtos comercializados, ou seja, os totais aumentam e diminuem em função dos volumes. Quanto maior a quantidade, maior o seu consumo. Portanto, dentro de uma unidade de tempo mês, o valor custo com tais materiais varia, de acordo com o volume de produção que são materiais diretos e custos variáveis.

Segundo Cruz (2011), a matéria-prima pode ser considerada como custo variável, pois seu consumo está condicionado ao nível de atividade de produção da empresa. Como exemplo, pode ser citada a utilização de madeira em uma fábrica de mesas de madeira: quanto mais mesas forem produzidas, maior será o consumo dessa matéria-prima.

Suscintamente tem-se a definição de custos variáveis por Crepaldi (2010): são os que variam proporcionalmente ao volume produzido.

2.6 RELAÇÃO DO CUSTO, DO PREÇO E O LUCRO

Para a empresa, ao ser concretizado um produto e com possibilidade de introdução no mercado, existe a necessidade de ser realizado um processo comparativo de análise entre os custos, os preços e os lucros.

Segundo Rebelatto (2004), para corresponder a uma boa análise de mercado é importante elaborar boas projeções de demanda. Quando uma hipótese de projeção sobre o produto ou serviço for incorreta, significa que ocorreu a maior causa de todos os erros que é a confiabilidade. Outro ponto a ser considerado é saber entender o objetivo do projeto, porque pode envolver muito tempo e dinheiro gastos para preparar a projeção, entretanto sendo ao contrário, pode tornar-se de um modo mais simples e mais barato para a empresa e para o cliente.

Por meio de Bruni (2008), sabe-se que o preço pode ser apresentado em função de quatro componentes, como caracterizado abaixo, na Figura 1:

Figura 1 - Componentes do preço



Fonte: Bruni (2008).

Os custos, o primeiro componente, são incorporados na fabricação do produto; as despesas correspondem os gastos na parte da comercialização, do administrativo e do financeiro; os impostos que são os tributos incidentes sobre o preço como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o lucro que corresponde em remuneração do empresário.

Estabelecer os custos e coletar os preços é uma tarefa que exige o conhecimento de todos os componentes que os originam. Reverter uma ideia errada do que já foi fixado, complica a empresa, por isso Sá (2006, p. 11) afirma que:

“É válido perder tempo para decidir preço. Muito melhor do que perceber o erro depois e acabar perdendo clientes, ou mesmo o lucro, por causa disso. Preço é decisão estratégica”.

O preço é uma estratégia que influencia o comportamento de compra, quando o consumidor está avaliando alternativas e chegando a uma decisão.

Entretanto, Bruni (2008) esclarece que um dos maiores conflitos decorrentes de aplicações dos preços nas empresas, com bases exclusivas nos custos, residem em não considerarem a demanda e os níveis de concorrência. Por exemplo, se um pequeno comerciante estruturar e formar os seus preços, imaginando que serão vendidas 100 unidades mensais e depois observarem que as vendas não ultrapassam de 20 unidades por mês, poderá ter sérios problemas relacionados à falta de rentabilidade no negócio, porque não haverá demanda do produto em relação a outros fabricantes.

Outra forma das empresas estabelecer preços baseia-se no valor percebido do produto pelo mercado consumidor. Nesta metodologia, as empresas empregam a percepção que os consumidores têm em respeito ao valor do produto e não dos custos do mesmo. Preços são definidos para se ajustar aos valores percebidos.

Ainda, de acordo com Bruni (2008), a outra maneira de formar preços emprega a análise da concorrência. As empresas prestam pouca atenção a seus custos ou a sua demanda. A concorrência é quem determina os preços a serem realizados. Os preços podem ser de oferta, quando a empresa cobra mais ou menos que seus concorrentes; ou então de proposta, quando a empresa determina o seu preço de acordo com o julgamento sobre a fixação do preço dos concorrentes.

2.6.1 Reflexos no lucro em decorrência de mudanças no preço, no volume e nos custos

Na abrangência desse assunto, os preços indicam fator importante para a projeção do produto com futura demanda de comercialização, em seguimento ao lucro.

De acordo com Crepaldi (2010) o preço é a expressão do valor monetário dos benefícios que a empresa acredita que seus produtos ou serviços trazem para seus clientes.

A apresentação sobre os preços é diferenciada em um paralelo equacional entre a empresa tradicional e a moderna. Na lógica da empresa tradicional, Borna (2010, p. 39), relata que “o preço de venda é calculado a partir dos custos, com a consideração de uma imagem de lucro”. O lucro é determinado por um percentual sobre os custos, sendo a principal questão o cálculo do custo dos produtos.

$$\text{PREÇO} = \text{CUSTO} + \text{LUCRO}$$

Na visão da empresa moderna, a formação do preço de venda é determinada pelo mercado e pelo custo que conseguirá atingir. Transformando assim a equação anterior em:

$$\text{LUCRO} = \text{PREÇO} - \text{CUSTO}$$

Estando o lucro em primazia, a redução do preço se faz a partir do momento do controle de custos que é parte importante e o ataque ao desperdício também.

Segundo comenta Gurovitz (2005), o preço de venda é muito mais influenciado pelo mercado, do que feita as contas pelos custos, porém o conhecimento e o estudo dos custos são de fundamental importância, uma vez que fazem parte do preço de venda e, que por consequência, devem incluir fatores do lucro.

Na empresa, os custos, já realizados com a produção e a venda, e o lucro são elementos componentes que devem ser usados para calcular a viabilidade ou não de permanecer no mercado, na medida em que o preço de venda é

estabelecido pelo mercado e no qual o cliente está disposto a pagar por um determinado período.

Como explica Nagle (2013), a empresa ao estabelecer preços baixos pode ter sérios problemas de lucro, visto que esta atitude pode fazer com que a concorrência também siga o critério, criando um ciclo generalizado entre as empresas de baixar preços. Por isso, baixar preços para aumentar o volume da venda, não é bom negócio de lucro.

Apostar em fortalecer a imagem com inovações, para poder ganhar mercado através da valorização do produto, pode trazer um bom negócio de aumento no volume demanda e concretizar o lucro.

2.7 MÉTODOS DE CUSTEIO

A maneira de apropriar um custo é o que determina o custo único de cada bem ou serviço produzido por uma empresa. Crepaldi (2010) destaca que o método é a maneira utilizada que tem como finalidade apurar a apropriação de custos de um produto ou serviço. Para esta questão, vários são os métodos de custeio.

Conforme esclarecem Dubois, Kulpa e Souza (2009), os métodos de custeio apresentam um único objetivo que é a determinação dos custos, mas a sistemática adotada difere de um para outro método.

As empresas partem das configurações dos custos diretos e indiretos para objetivar o custo de cada produto ou serviço. Conforme Rocha e Martins (2010) afirmam que cada método de custeio possui sua própria medida para expressar o valor do resultado individual de cada produto. Essa medida denominada de margem é a referência de lucratividade entre produtos.

Para Crepaldi (2010), o sistema de custo é uma técnica bem estruturada utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos ou serviços para atingir os objetivos em um mercado dinâmico e globalizado.

Dentre os métodos utilizados pelas empresas para efetuar o custeio de seus produtos, destacam-se alguns tais como: o Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão e Custeio ABC.

2.7.1 Método de custeio por absorção

A definição de método de Custeio por Absorção é descrita por Rocha e Martins (2010), significando o gênero de custeio que atribui custos fixos aos produtos. É denominado Custeio por Absorção, porque sob a ótica, o custo de bens ou serviços produzidos deve absorver, além dos custos variáveis, também os custos fixos. Por isso todos os métodos de custeio que atribuem custos fixos aos produtos pertencem a esse gênero.

Crepaldi (2010, p. 229) acrescenta que o custeio por absorção “é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal”.

Não é um princípio contábil em si, mas uma metodologia para a aplicação dos princípios. O autor considera este método válido para a apresentação das demonstrações financeiras e que obedece a legislação.

O custeio por absorção descrito por Viceconti e Neves (2008, p. 29) “é o único aceito pela Auditoria Externa, porque atende aos princípios contábeis da Realização da Receita, Competência e Confrontação”. Além disso, é o único aceito pelo Imposto de Renda. Os autores apresentam os princípios contábeis referidos:

- Princípio da Realização da Receita – Ocorre a realização da receita, quando da transferência do bem ou serviço vendido para terceiros.
- Princípio da Confrontação – As despesas devem ser reconhecidas à medida que são realizadas as receitas que ajudam a gerar (direta ou indiretamente).
- Princípio da Competência – As despesas e receitas devem ser reconhecidas nos períodos a que competirem, ou seja, no período em que ocorrer o seu fato gerador.

Vem à confirmação com Dubois, Kulpa e Souza (2009), quando declaram que este é o único método de custeio aceito pela Contabilidade Financeira que atende aos princípios contábeis.

Bornia (2010) explica que consta aos princípios fundamentais gerar informações importantes e adequadas, mas que sempre devem ir de encontro com

as necessidades da empresa. De maneira mais abrangente, os princípios tratam da própria essência da informação que o sistema deve fornecer.

Bruni (2008) cita que caso uma empresa apresente uma produção homogênea, com um único produto, a alocação de todos os gastos fixos e variáveis, diretos ou indiretos é extremamente simples. Basta colocar todos os gastos e associá-los gradualmente aos produtos e serviços.

Cruz (2011, p. 51) descreve “o método de custeio por absorção [...] possibilita a mensuração do custo unitário de cada produto ou serviço e a identificação do custo de cada departamento da empresa”.

A explicação é que os custos diretos no método de custeio por absorção são alocados diretamente aos produtos e aos serviços. Por sua vez, os custos indiretos são alocados aos produtos e serviços por meio de rateio, sendo, no final, somados os custos diretos e os custos indiretos, apresentando assim, o custo unitário do produto ou serviço, que servirá para mensurar o valor dos estoques ativos no caso dos produtos. Cruz (2011) observa ainda, que no custeio por absorção, somente os custos são alocados aos produtos e serviços, sendo as despesas consideradas como gastos da administração.

No entanto, para Bruni (2008, p. 171), quando mais de um produto ou serviço é elaborado e comercializado, o custeio por absorção costuma aplicar a regra de três para a divisão dos custos indiretos, empregando gastos com mão-de-obra, custos primários, homens-hora, homens-máquina, custos primários ou outros para a divisão de gastos indiretos.

Uma maneira mais recente é praticada com a evolução dos ambientes produtivos, existindo a necessidade de ampliação das linhas de produção e a diversificação dos produtos ou serviços. Cada vez mais é reduzida a importância dos custos variáveis e diretos e se aumenta o papel desempenhado pelos custos fixos e indiretos (BRUNI, 2008).

Segundo explica Megliorini (2012, p. 26):

“O método de absorção por custeio caracteriza-se por apropriar custos fixos e variáveis aos produtos. Desse modo, os produtos fabricados absorvem todos os custos incorridos de um período”.

Neste método, todos os gastos que participam da elaboração dos produtos fabricados deverão ser absorvidos por eles.

Em referência ao custeio, Bornia (2010) propõe dois princípios, isto é, o custeio por absorção integral e custeio por absorção ideal.

No *custeio por absorção integral*, a totalidade dos custos fixos e variáveis é distribuída aos produtos. Esse sistema relaciona-se com o uso da contabilidade de custos como apêndice da contabilidade financeira, a qual se presta para gerar informações para usuários externos à empresa. Exemplificando, a empresa X, em um determinado mês, produziu 80.000 unidades. Os custos totais do período atingiram \$ 1.400.000,00. Então, o custo do produto de acordo com o custeio por absorção integral é de \$17,50 ($1.400.000/80.000$).

No *custeio por absorção ideal*, todos os custos são computados, inclusive os custos fixos e variáveis como custos dos produtos. Entretanto os custos relacionados às perdas ou aos desperdícios, não são distribuídos aos produtos. O custeio por absorção ideal adapta-se particularmente ao auxílio de controle de custos e apoio ao processo de melhora contínua da empresa. Exemplificando, a empresa X possui a capacidade de produzir 100.000 produtos e, em um mês produziu 80.000 unidades. Os custos fixos do período atingem \$ 1.000.000,00 e os custos variáveis ideais são \$ 5,00 por unidade, atingindo portanto, \$ 400.000,00 (5×80.000). Como a capacidade é 100.000 unidades, o uso eficiente de estrutura de produção resultaria em um custo fixo de 10/un. ($\$ 1.000.000/100.000 \text{ un.}$). Então, o custeio por absorção ideal alocaria \$ 15,00 ($10 + 5$) por item produzido.

2.7.1.1 A empresa moderna e o custeio ideal

A separação entre custos e desperdícios, própria do custeio por absorção ideal, é fundamental para a mensuração dos desperdícios do processo produtivo, facilitando o controle. Conforme Bornia (2010), essa separação é de grande importância em relação à redução contínua dos desperdícios, pois possibilita a aumentar ações de maior controle ao trabalho que não agrega valor e nem desperdício.

Exemplificando, Bornia (2010, p. 37), apresenta as contas dos dois princípios e refere à importância do custeio ideal na tabela 1. Na empresa X,

tomando-se que o preço de venda do produto seja de \$ 20/un e o custo obtido pelo custeio integral de \$ 17,50, tem-se a seguinte Tabela 1:

Tabela 1 - Resultado da empresa X pelo custeio integral

	Total (\$)	Unitário (\$ /un.)
Preço	1.600.000,00	20,00
Custo	1.400.000,00	17,50
Lucro	200.000,00	2,50

Fonte: Bornia (2010, p. 37).

Na Tabela 1, tem-se a informação que a empresa está obtendo lucro, portanto tudo parece estar bem.

Tendo como base o custeio ideal e construindo o mesmo relatório, obtém-se a Tabela 2:

Tabela 2 - Resultado da empresa X pelo custeio ideal

	Total(\$)	Unitário (\$ /un.)
Preço	1.600.000,00	20,00
Custo	1.200.000,00	15,00
Lucro potencial	400.000,00	5,00
Desperdício	200.000,00	2,50
Lucro	200.000,00	2,50

Fonte: Bornia (2010, p. 37).

A Tabela 1 não fornece a possibilidade de um suporte de raciocínio maior para a informação gerencial. Entretanto na tabela 2, verifica-se que foi acrescentada uma informação importante que são os desperdícios, correspondendo a \$ 200.000, igualando-se ao lucro, o que evidencia que a empresa poderia melhorar o seu desempenho com ações de diminuição ou eliminação do desperdício.

2.7.2 Método de custeio direto ou variável

Este método de custeio para Viceconti e Neves (2008) fere os princípios contábeis da realização, competência e confrontação porque os custos fixos são reconhecidos como despesas mesmo que nem todos os produtos fabricados tenham sido vendidos.

O método de custeio variável considera seus custos variáveis. De acordo com Nascimento (2001), o custeio direto consiste em contabilizar ao produto final os custos variáveis e diretos, como a matéria-prima, embalagem, mão-de-obra direta, energia entre outros; e os custos fixos e indiretos como a depreciação, seguros, gastos gerais de fabricação, despesas administrativas, entre outros são elencados para a conta do resultado do exercício.

O método de custeio direto ou variável conforme Nascimento (2001) foi discutido até entrar em vigor a Lei Federal 6.404/76. O imposto de renda faz restrições a este método por entender que reduz a carga tributária com a sua implantação, pois leva diretamente ao resultado do exercício os custos indiretos de produção, reduzindo o valor do estoque produtivo.

Com a lei, ficou definido que o método oficial para as empresas até hoje, é o método de custeio por absorção. Entretanto as vantagens do custeio direto ou variável são citadas, porque torna mais simples sua operação, dispensando os rateios; e identificando os produtos com maior ou menor margem de contribuição a oferecer. É considerado por Viceconti e Neves (2008) o método de custeio mais indicado para a tomada de decisões.

No custeio variável ou direto, apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período. Bornia (2010) expõe que o custeio variável está relacionado com a utilização dos custos para o apoio a decisões de curto prazo, quando os custos variáveis tornam-se relevantes e insignificantes os custos fixos. As decisões da empresa estão relacionadas a quanto produzir de cada artigo de modo a tirar o máximo proveito da situação. Nesse caso, os únicos custos importantes são os custos variáveis, pois os custos fixos independem da produção. Exemplificando: A empresa X, em um mês, produziu 80.000 unidades. Os custos totais do período atingiram \$ 1.400.000, sendo \$ 1.000.000 de custos fixos e \$ 400.000 de custos variáveis, pois os custos fixos

independem da produção. Então, o custeio variável considera apenas \$ 5,00 (400.000/80.000) como sendo custos do produto. O restante (\$ 1.000.000) é considerado custo do período.

2.7.3 Método de custeio padrão

Um elemento qualitativo ou financeiro que serve de base de comparação, antes que sejam incorridos à produção tem como propósito controlar os resultados futuros.

De acordo com o que descreve Dubois, Kulpa e Souza (2009), o método custo-padrão baseia-se na predeterminação do que os custos reais devem ser dentro de condições projetadas e ocorrem com a finalidade de proporcionar um instrumento de controle à administração da empresa.

Com Leone (2000) o custeio padrão observa cada componente de custos como matérias, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação dentro de medidas de verdadeira participação no processo de produção.

Segundo explica Rebelatto (2004), o custo padrão deve servir como base para o controle de custos e como uma medida da eficiência da produção, quando comparado com os custos reais. Melhor explicando, os montantes de custos são apurados, a fim de que sejam fabricados os produtos e, posteriormente, é natural que seja feita uma comparação com os custos realmente incorridos.

Os custos, neste método, segundo Crepaldi (2010), são estabelecidos pela empresa como meta para seus produtos, levando em consideração as características tecnológicas do processo produtivo, a quantidade, os preços dos insumos necessários para a produção e o seu respectivo lote ou volume. São utilizadas contas para registrar os custos reais e contas para registrar os custos padrões. As variações entre as contas são apropriadas para as contas de estoques.

Segundo Rebelatto (2004), estes orçamentos têm como finalidade servir de apoio às negociações de preços de venda, além de auxiliar nas funções dos controles de custos e das operações.

Conforme descreve Crepaldi (2010), o custo-padrão tem grande utilidade na contabilidade de custos para fins gerenciais. E quando usado juntamente com o custeio por absorção, é aceito legalmente.

Ainda explicam Dubois, Kulpa e Souza (2009) que este método de custeio pode se adequar, somente, quando a indústria trabalha com grandes quantidades de produtos iguais em ordens de produção ou fabrica produtos sob as encomendas em que a produção é composta de grandes quantidades de bens similares. Entretanto não substitui os sistemas de custeio por processo ou por ordens de produção ou contratos, somente os complementam.

Nesta linha de pensamento, Rebelatto (2004) considera que o sistema de custos-padrão não tem utilidade se for implantado solitariamente. O sistema de custos-padrão somente fornecerá informações se estiver acoplado a outro sistema de custeamento, que tenha base em custos reais. Em termos de processo fabril, bons resultados são obtidos com o sistema de custos-padrão, quando este é implantado em fábricas de produção contínua, em que as atividades são contínuas, em que as atividades são repetitivas, ou fábricas cuja produção ocorre com encomendas realizadas pelos clientes e o processo fabril é desenvolvido por meio de grandes lotes com unidades iguais.

A fixação do custo-padrão pode ser feita com maior ou menor rigidez, dependendo dos objetivos a que se propõe. Para Bornia (2010), em condições ideais de fabricação, o custo-padrão se presta a uma meta de longo prazo, podendo apresentar problemas de motivação em curto prazo. Esse padrão não é muito empregado para efeitos de avaliação de desempenhos, devido essa tendência à desmotivação e à dificuldade em ser determinado. No entanto a utilização desse tipo de padrão faz com que a análise possa ser realizada em conjunto com outro método.

E conforme Viceconti e Neves (2008) completam, caso a empresa não tiver características de produção repetitiva, este método pode ser utilizado se a empresa adotar o custeio por absorção, como também o custeio variável.

2.7.4 Método de custeio por atividades ou ABC

A contribuição para o aparecimento do custeio vem com Leone (2000), quando declara que o custeio se baseia na evolução tecnológica, que alterou bastante a composição dos custos dos fatores de produção, tornando mais significativos os custos indiretos de fabricação e como consequência, menos significativos serão os custos do fator mão-de-obra direta.

O surgimento desse custeio deu-se devido à aceleração do progresso. Os métodos e estilos gerenciais tiveram que se adaptar aos novos caminhos modernos e se adaptar a nova realidade no sentido de produzir produtos e serviços de melhor qualidade, de menor custo e de acordo com as exigências do consumidor. A contabilidade de custos teve que rever seus sistemas e critérios para produzir informações mais precisas e com novas alternativas de produção face à concorrência.

Importante o comentário de Bornia (2010, p. 109), quando diz que “O ABC talvez seja o método de custos apresentado de forma confusa e diversificado na literatura”.

O principal motivo para essa variedade de abordagens é a diferença existente entre princípio (quais informações são obtidas e como são utilizadas) e o método (cálculo de custos) nem sempre separados pela maioria dos autores. As análises englobam elementos dos dois conceitos. Sendo assim, quando um texto fala sobre ABC, está se referindo não só ao cálculo dos custos, mas também ao que fazer com a informação. A implantação por atividades ou ABC está ligada ao objetivo de melhoria dos processos e redução de desperdícios.

Segundo Crepaldi (2010) a atividade é a combinação de pessoas, materiais, tecnologias, métodos e seu ambiente com o objetivo de produzir produtos ou serviços. O sistema de custeio por atividades ou ABC deve fazer o rastreamento de todos estes custos através da identificação de diversas rotas de consumo desses custos. O rastreamento feito pelo ABC tem significado de identificar, classificar e mensurar, numa primeira etapa, as maneiras como as atividades consomem recursos e em uma segunda etapa como os produtos consomem as atividades da empresa.

Beulke e Bertó (2005, p. 37) apresentam o esquema básico do sistema ABC com a seguinte composição:

- (-) Custos e despesas diretas
- I - Contribuição operacional de produtos, mercadorias ou serviços;
- II – Soma das contribuições operacionais de produtos, mercadorias ou serviços de uma unidade de negócios.
- (-) Custos e despesas diretas da unidade de negócios
- III – Contribuição operacional da unidade de negócios;
- IV – Soma das contribuições operacionais das várias unidades de negócios da empresa.
- (-) Custos e despesas gerais da empresa, não direcionadas
- = Resultado da empresa

Pode-se observar que o modelo de custeio apresenta vários desdobramentos. Beulke e Bertó (2005) direcionam que para obter as contas é preciso colher o maior número possível de custos e despesas diretas, não importando se eles são fixos ou variáveis na empresa. Neste caso, é considerado fundamental o auxílio da informática, pois em sua operacionalidade são armazenados os custos e as despesas que tornam possíveis o direcionamento.

A diferença entre o preço de venda, o custo e a despesa diretos do produto, da mercadoria e do serviço permite o conhecimento da contribuição operacional. As unidades de negócio consistem na divisão da empresa em diversas unidades também conhecidas como células da produção.

Sendo assim, a soma das contribuições operacionais individuais dos produtos, menos os custos diretos apropriados constitui sua contribuição operacional.

Finalmente, é computada a soma da contribuição operacional individual das unidades de negócio, e desta são deduzidos os custos gerais não direcionados, obtendo-se o resultado.

Maior explicação sobre o método de custeio é considerado por Bornia (2010), quando diz que o custeio baseado em atividades ou ABC pressupõe atividades para os produtos, os quais consomem recursos que geram custos. Assim, os procedimentos do ABC consistem em seccionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento dessas atividades, identificando as causas dos

custos relacionados com elas e, em seguida, alocar os custos aos produtos, de acordo com as intensidades de uso.

Uma das vantagens deste método de atividades ou ABC, para Crepaldi (2010) é o fornecimento de informações mais precisas, pois o sistema permite um controle efetivo dos gastos e os custos indiretos são tratados pelas atividades. Este tipo de custeio é mais adequado às empresas que prestam serviços, devido as dificuldades que têm na definição dos custos, gastos e despesas. Havendo a necessidade de revisão dos custos internos, as informações são transparentes, nas quais podem ser identificadas em cada atividade o seu custo real, proporcionando o melhor gerenciamento de custos, além de manter a competitividade no mercado global.

2.8 OUTRAS CONSIDERAÇÕES SOBRE CUSTOS

Os custos, conforme estudado nesse capítulo, devem ser mensurados de maneira a fornecer os dados necessários para a geração das informações fundamentais que ajudem a verificar a capacidade de cada empresa absorver seus gastos a fim de evitar a saída de capital desnecessária, além do que, um custo muito bem mensurado leva a um preço bem calculado.

3 APLICAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E VARIÁVEL PARA APURAÇÃO DO CUSTO DE PRODUÇÃO DE VINHO TINTO COMUM, EM UMA VINÍCOLA DA SERRA GAÚCHA

Nesta parte do estudo, será conhecida a história de origem da empresa, passando por sua história, verificando-se os custos de todas as etapas, desde a colheita da uva dos parreirais até chegar ao acompanhamento da produção de vinho tinto comum.

3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA

3.1.1 Histórico²

Nascia em 1º de janeiro de 1915, na localidade de São Romédio, então distrito de Caxias do Sul, Mario, que se formaria em contabilidade no Colégio do Carmo e iniciaria sua carreira na Industrial Madeireira. Nessa época conheceu Maria com quem se casou. No ano de 1942, chegou a Flores da Cunha a convite de alguns sócios que tentavam reerguer uma cantina já existente e que se encontrava com dificuldades financeiras, devido às dívidas existentes. Os sócios souberam do bom trabalho na Madeireira e os mesmos formularam uma proposta a ele, para que dirigisse a cantina. Com a aceitação por parte do senhor Mario, o trabalho foi duro. Comprou cavalo, galochas e começou a percorrer as colônias para angariar agricultores que trabalhavam com o cultivo e produção de uvas. Deu tão certo que, em três anos, a cantina já tinha dinheiro e muitos sócios, inclusive os que haviam desfeito a sociedade, voltaram a fazer parte dela novamente.

Assim, a partir da união firmada com os parceiros produtores, em 28 de fevereiro de 1946, era fundada a Vinícola Malbec (denominação social fictícia para

² Informações prestadas pela empresa.

preservar a identidade da empresa estudada). O senhor Mario foi o primeiro diretor, formando um grupo colaborador de 16 sócios produtores.

Foi iniciada a empresa na Rua Don Finotte, em um prédio de tijolos, construído especialmente para a cantina, em um terreno com 4.335 m² de área construída, em uma área total de 4.480 m². Naquele tempo, eram colhidos e selecionados os melhores cachos de uvas, colocados em begunchos ou dornas e transportados dos parreirais até a vinícola, em carroças puxadas por mulas, com a finalidade de se transformar em vinho para venda e consumo da cidade e região.

Nas dependências da vinícola, existia uma tanoaria própria, responsável pela fabricação de barris e pipas, para armazenamento do vinho produzido. Nesta época, juntou-se nessa parceria um jovem empreendedor paulista, que chegava ao estado do Rio Grande do Sul, mais precisamente, na cidade de Flores da Cunha. Encantado diante de paisagens tão belas, como as cascatas de águas cristalinas que despencavam de elevados paredões, altos montes verdejantes e muitas videiras fruto do plantio de agricultores.

A parceria deu tão certo que a vinícola cresceu. Entretanto no ano de 1970, o jovem paulista, neste estudo, chamado de Antonio, comprava a sociedade de todos os parceiros, inclusive do diretor, cuja produção de vinhos, na época, constava de 4.000.000 de litros anuais. O atual proprietário é o diretor da vinícola Malbec e que detém 98% da sociedade, sendo sócio majoritário, juntamente com a sua esposa que participa com 2% da sociedade, mas que não exerce nenhuma atividade na empresa.

Ao longo destes anos, a principal atividade da empresa sempre foi a produção de vinho de mesa, em grande escala, para todo o país. Neste cenário, cumpre o seu papel social, assegurando a estas famílias a compra de toda a uva produzida, desde que em seu cultivo tenham seguido as orientações técnicas indicadas pela vinícola, através de profissionais qualificados.

A empresa, com o apoio de 600 famílias produtoras no cultivo de videiras, tendo exclusivo fornecimento das mesmas graças à aliança firmada, contando com a criteriosa seleção das melhores uvas e o vento soprando a favor, no final do ano de 2003, surgia a ideia de engarrafar a própria marca. Com isso, a vinícola produzia, engarrafava e vendia o seu produto.

Na linha de vinhos comum ou de mesa, surgia o rótulo Adorável, nas variedades em tinto com uvas Bordô na apresentação Seco e Suave; e branco com

uvas Niágara Seco e Suave. Assim, contando com a escolha do produto de qualidade, resultante de criteriosa seleção das melhores uvas e com aplicação de técnicas avançadas de vinificação foi lançada a linha de vinhos finos com o nome de Monarca. Essa linha diferenciada apresenta variedades de vinho, como o tinto com uvas Cabernet Sauvignon, o branco com uvas Charbonnay, além da produção com uvas Moscato, o espumante Moscatel.

Com trabalho e dinamismo, o sócio majoritário o seu Antonio no ano de 2005, inaugurava uma filial de vinificação, com área construída de 4.000 m² e área total de 25.000 m². A unidade foi instalada na principal região vitivinícola³ do país, na serra gaúcha, no Vale dos Vinhedos, na cidade de Bento Gonçalves, no estado do Rio Grande do Sul, como é apresentada na Figura 2 abaixo:

Figura 2 - Vista do pátio externo, tanques de inox para vinhos e sucos, na filial de Bento Gonçalves



Fonte: Elaborada pela autora.

No ano de 2011, a crise atingiu o mercado e o proprietário resolveu fechar o serviço de engarrafamento. Ficando as unidades, somente com a produção do vinho e o transporte de venda realizado em caminhões tanque.

As duas unidades, matriz e filial, sempre receberam as uvas dos produtores, entretanto a partir do ano de 2012, o recebimento de uvas para a produção foi autorizado somente para a unidade de Bento Gonçalves, pois ficou nesta unidade a

³ Vitivinícola: empresa de atividade que diz respeito tanto à cultura da vinha, quanto à fabricação do vinho.

fabricação dos vinhos e sucos. A matriz, na cidade de Flores da Cunha consta somente com o armazenamento do produto elaborado, podendo chegar a 5.000.000 de litros anuais. E na cidade de Bento Gonçalves a produção chega a 10.000.000 de litros anuais. Cabe ressaltar, que na unidade matriz de Flores da Cunha estão instalados os setores administrativo e de enologia.

Atualmente, a filial conta com modernos equipamentos como os 188 tanques inoxidáveis, juntamente com as máquinas, para o processamento do vinho. Já com a arquitetura antiga inalterada, a matriz da Vinícola Malbec acomoda os equipamentos, tais como os 34 tanques de inoxidável, junto a 51 antigas e grandes pipas em madeira de grápia e pinho, 5 tanques de fibra de vidro e 16 piletas⁴, como se pode observar a seguir, na Figura 3.

Figura 3 - Reservatórios de vinhos como as pipas de madeira e piletas, na matriz da vinícola



Fonte: Elaborada pela autora.

3.1.2 O produto

Antes de versar sobre o produto da empresa, ou seja, o vinho é necessário dizer que o processamento do vinho tinto se inicia com o recebimento da uva, por isso será o processo tratado a seguir.

⁴ Piletas: recipientes de concreto revestidos de tinta epóxi para estocagem de líquidos.

3.1.2.1 O recebimento da uva

A Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA, 2004) divulga que, de acordo com a legislação brasileira, em uma estimativa diária de receber 3.500 kg de uva, ou 175 caixas de 20 kg, deve haver um local de recepção, com uma superfície de 12 m² e paredes revestidas de azulejos ou outro material lavável até a altura de 2 metros. A fim de facilitar o trabalho de descarga da uva, é aconselhada a construção de plataforma que deve ter a altura da carroceria de um caminhão ou de um trator transportador de uva.

As lonas devem ser muito bem higienizadas. Lavadas com pressão de água potável, imediatamente após a colheita da uva, pois as principais causas do aumento do teor de ferro no vinho é a presença no próprio fundo da lona de terra na uva ou dos restos de mosto em fermentação. Outro ponto considerado é o estado adiantado de aceitação que comprometem a fermentação alcoólica e a qualidade do produto final do vinho.

A vinícola Malbec procede seu recebimento da uva trazida pelos agricultores em caminhões de grande e médio porte ou tratores de alguns fornecedores que cultivam próximo à empresa. Estes transportadores devem estar revestidos com lona de vinil especial atóxica. Inicialmente é pesado o caminhão ou o trator em balança própria da empresa e se encaminha para a plataforma de descarregamento em que descarrega a uva nos lugares em que se inicia o processo de produção do vinho. Os caminhões e os tratores vazios são pesados novamente para verificar o peso exato da carga. O funcionário da vinícola pega a amostra da uva e faz a verificação do grau, pois a uva é paga, conforme a graduação e através de tabela estabelecida pelo governo.

3.1.2.2 O vinho tinto comum

Em outras palavras e de acordo com o já exposto, os autores Boulton et al. (2002) constataram que a composição de um vinho é determinada pela composição

inicial das uvas nas quais são incluídos também os tratamentos particulares realizados durante a sua elaboração.

Conforme Bruch (2012), o vinho é a bebida que é obtida pela fermentação alcoólica do mosto da uva sã, fresca, madura e que resulta em uma bebida de graduação alcoólica de 8,6% a 14% em volume. Essa fermentação é um processo biológico natural que ocorre, quando a levedura que se encontra presente na uva, transforma-se em açúcar, e este se transforma em álcool, ou seja, o vinho e o anidrido carbônico representado pelas bolinhas. Segundo se observa em sequência, na Figura 4 abaixo:

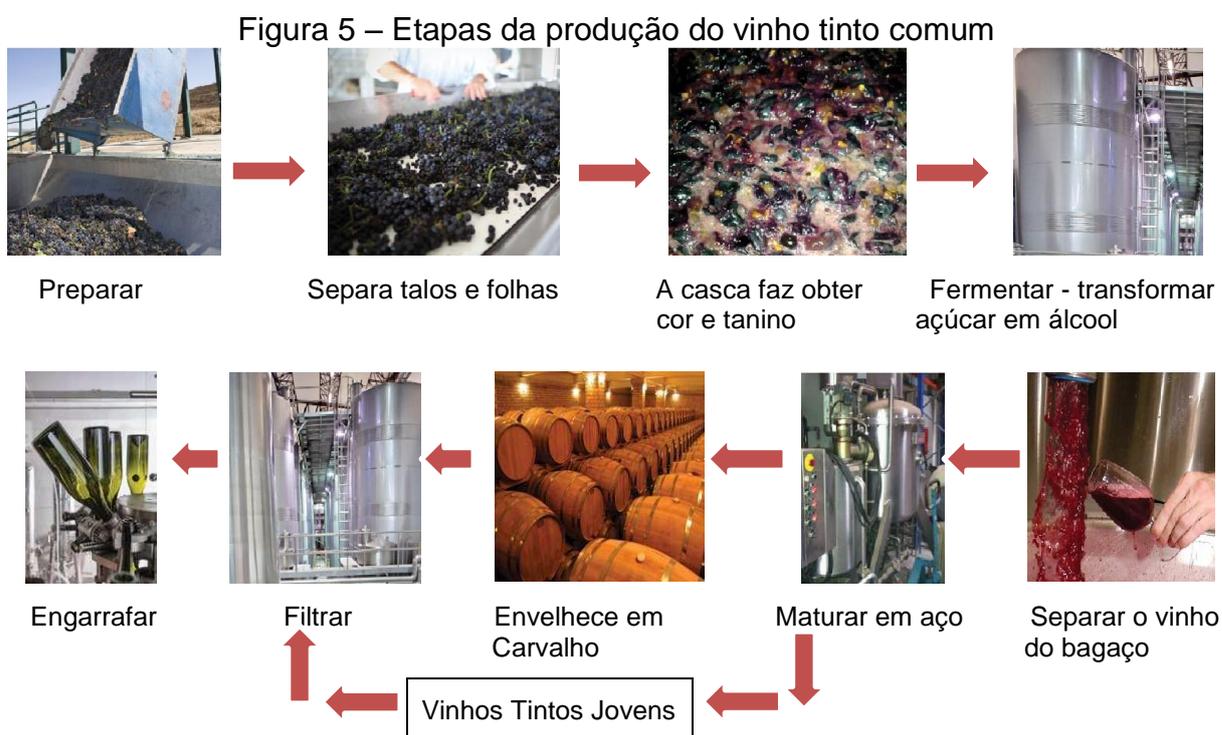


As combinações das variedades de uva e a sua maturação, o tratamento que se faz com o mosto, o acondicionamento do líquido para o desenvolvimento da fermentação, o controle microbiano e outros tratamentos, designam o tipo de vinho que se pretende.

O processamento do vinho tinto se inicia com o recebimento da uva. A composição química da matéria-prima e o tipo de produto influenciam na qualidade de produtos sem defeitos tecnológicos e quimicamente estáveis. Segundo o que a EMBRAPA (2004) esclarece é que, dependendo do potencial da uva, elaboram-se vinhos mais ou menos encorpados, mais ou menos aromáticos, para consumo rápido ou para envelhecimento. Esta diferença ocorre, devido à variação no modo das diferentes etapas da vinificação.

3.1.2.3 O processo de elaboração de vinhos tintos

O processo de fabricação do vinho, de acordo com a EMBRAPA (2004), exige um conjunto de técnicas que inicia com a uva e termina no engarrafamento do produto estabilizado e apto para o consumo, conforme Figura 5:



Fonte: BRUCH (2012).

Com características específicas e particulares, existem vários tipos de vinhos tintos. Em relação à duração do vinho, de maneira genérica, há vinhos tintos que resistem vários anos antes de se degradarem e que são chamados de vinhos de guarda. Em contrapartida, encontram-se vinhos tintos leves de corpo, elaborados para serem consumidos no mesmo ano da elaboração ou em até dois anos. Porém existem também vinhos tintos de intermediária longevidade.

Em referência à elaboração do vinho, conta muito o potencial da uva, pois os vinhos podem ser produzidos mais ou menos encorpados e que terão potenciais qualitativos e com longevidade maior ou menor. A diferença ocorre pela variação no modo das diferentes etapas da vinificação. Sendo comum, no entanto na grande

maioria das etapas, o procedimento básico da vinificação para qualquer tipo de vinho.

Genericamente, as etapas da elaboração de vinhos tintos pelos processos clássicos, através de Crivellaro Guerra do EMBRAPA (2003), estão dispostas a seguir:

- a) transporte da uva à vinícola;
- b) pesagem;
- c) esmagamento e desengaçamento;
- d) medição do teor de açúcar e correção, se necessário;
- e) adição de antioxidante e de leveduras selecionadas;
- f) maceração e início da fermentação alcoólica que se desenvolve a temperaturas entre 20° c e 25° c;
- g) remontagens;
- h) descuba, ou seja, a separação das partes sólidas do líquido.
- i) final da fermentação alcoólica;
- j) fermentação malolática⁵ que pode ser espontânea ou provocada;
- k) trasfegas, isto é, troca de recipientes;
- l) passagem por barricas de madeira (opcional);
- m)estabilização tartárica, proteica e polifenólica;
- n) cortes (opcional), seriam as misturas de diferentes vinhos tintos;
- o) testes finais de estabilidade;
- p) adição final de antioxidante;
- q) filtração (opcional);
- r) engarrafamento (opcional);
- s) envelhecimento na garrafa (opcional);
- t) rotulagem e expedição (opcional).

Na empresa, objeto deste estudo, não é utilizado o processo de engarrafamento, pois o produto é vendido em caminhões tanque. A vinícola produz somente vinhos de fabricação para consumo de período curto. A Vinícola Malbec

⁵ Malolática: Esta fermentação tende a acontecer espontaneamente no vinho após a fermentação alcoólica. Na prática, esta fermentação reduz acidez total de vinhos e conseqüentemente aumenta o pH dos mesmos. As pesquisas afirmam que há um decréscimo de 1,0 até 3,0g/l de acidez de ácido tartárico. A fermentação malolática contribui nas qualidades sensoriais que ocorrem naturalmente devido à presença ou adição de bactérias lácticas ao vinho.

segue a fabricação, consoante procedimento já explicado acima. Apresenta-se a seguir, as fotos da empresa, no Vale dos Vinhedos, quanto ao processamento da uva para a fabricação do vinho.

Figura 6 – Descarregamento e processo de separação da uva com o cacho



Local onde se descarrega a uva
Fonte: Elaborado pela autora.

Desengaçadeiras que separam a uva do cacho

Após a chegada da uva na empresa, os caminhões se dirigem para o descarregamento do pavilhão em que ficam os locais próprios para o recebimento do produto, conforme Figura 6. Estando em cima das esteiras se encaminham para as máquinas desengaçadeiras onde é realizada a separação entre o cacho e a uva e posteriormente o esmagamento da matéria-prima.

Neste desengaçamento e esmagamento são separadas a ráquis⁶ da baga⁷ da uva e depois esmagada a mesma. Essa separação é muito importante, pois a ráquis interfere negativamente na composição química do mosto, devido ao baixo teor de açúcar e acidez e elevado teor de potássio, além de favorecer o aparecimento do gosto amargo e sensação de adstringência dos vinhos tintos.

Essa máquina é formada por um cilindro horizontal de teflon perfurado, para não triturar a película e a ráquis. No interior do cilindro, gira um eixo com pás de

⁶ Ráquis: É a designação dada ao eixo central das estruturas biológicas ramificadas. É o eixo da inflorescência.

⁷ Baga: É um termo botânico que define um fruto pequeno, carnoso, com muitas sementes no interior do ovário dilatado e sumarento.

tamanho variável no sentido contrário e em baixa velocidade. A baga da uva é esmagada pela passagem entre dois rolos revestidos de borrachas.

O esmagamento da uva se dá ao romper a película da baga para liberar o mosto contido na polpa, que é imediatamente posto em contato com o ar e com as leveduras presentes na superfície na película. Deve-se mencionar que essa operação é antiga.

3.1.2.4 Vinificação por maceração

A vinificação pelo processo de maceração é uma constatação do processo clássico de vinificação em vinho tinto.

Conforme Guerra (2003) descreve sobre esse processo clássico, ele se diferencia da maceração carbônica, pois consiste na colocação da uva madura, recém-colhida e intacta, em recipientes, estando em atmosfera saturada com gás carbônico e à temperatura ambiente, isto é, entre 20° C e 25° C durante um período curto de mais ou menos três dias.

Entretanto na vinícola Malbec esse processo de maceração é realizado sem a adição de gás carbônico. Nessas condições, a uva sofre um princípio de fermentação alcoólica intracelular.

Entrando em maceração, com formação de 1º Gay Lussac⁸ (GL), a 2º GL de álcool. Nesta etapa é adicionado o açúcar para a correção da graduação alcoólica. Ocorre inclusive uma desestruturação parcial da parede das células da casca e da polpa, permitindo maior liberação do suco e dos compostos intracelulares. Com isso, há uma transformação maior dos precursores de aroma em substâncias aromáticas, dando origem a vinhos mais aromatizados, macios e leves, adequados para serem consumidos sem envelhecimento e ainda jovens.

⁸ Gay Lussac: Físico e químico francês que é conhecido na atualidade por suas contribuições científicas. Contribuiu para a lei volumétrica, a qual afirma que nas mesmas condições de temperatura e pressão, os volumes dos gases de uma reação têm entre si uma relação de números inteiros e pequenos. Esta lei contribui para obter a medida de unidade de volume alcoólicos das bebidas.

Sendo finalizado o período da maceração, dá-se o descube, isto é a separação da parte líquida com a sólida. A parte líquida é trafegada para um novo tanque, pois já está pronto o vinho. A parte sólida, ou seja, o bagaço é esmagado novamente, resultando em outra parte líquida, surgindo um vinho de qualidade inferior ou destilado que serve para realizar correções em outros vinhos de safras anteriores. Os procedimentos realizados, a partir disto, são empregados exatamente os mesmos da vinificação clássica de vinho tinto. Em referência ao que restou da segunda parte sólida do processo de prensagem é destinado à alimentação de animais. A Figura 7 bem representa o procedimento já explicado.

Figura 7 - Tanques para fermentação e máquinas de prensagem do bagaço



Tanques de início de fermentação da uva
Fonte: Elaborada pela autora.

Central de máquinas prensagem do bagaço da uva

3.1.3 Os fornecedores

De acordo com Ferreira (2009) a palavra é originária do francês, *fournisseur*, do verbo *fournir*, significando em português: fornecer, abastecer, prover.

O fornecedor é o que fornece mercadorias ou serviços ao consumidor. No Direito Brasileiro, de acordo específico no Código de Defesa do Consumidor, em seu art. 3º define que:

Fornecedor é toda a pessoa física ou jurídica, pública ou privada, nacional ou estrangeira; bem como os entes que desenvolvam atividades de produção, montagem, transformação, beneficiamento, acondicionamento, renovação, criação, construção, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos ou prestação de serviços.

O fornecedor não é apenas quem produz ou fabrica em estabelecimento industrial centralizado ou não, como também quem vende. Melhor dizendo, o fornecedor pode ser o fabricante originário, o intermediário ou o comerciante, bastando que faça disso a sua profissão ou atividade principal.

A escolha de um fornecedor pode depender de aspectos individuais a considerar como a pontualidade nas entregas, qualidade no produto, preços competitivos, antecedentes estáveis, bons serviços prestados, cumprimentos de promessas e prazos, apoio técnico e informação no acompanhamento dos produtos.

Para a Vinícola Malbec, a escolha dos fornecedores tem aspectos individuais, como a confiabilidade a considerar, e são de suma importância para a empresa, pois ainda continuam sendo os mesmos colegas, antigos fiéis agricultores de parceria na sociedade da cantina e outros tantos produtores que foram se agregando à vinícola. A empresa conta atualmente, com mais ou menos 600 famílias residentes nas cidades de Bento Gonçalves, Caxias do Sul, Coqueiro Baixo, Coronel Pilar, Cotiporã, Farroupilha, Flores da Cunha, Garibaldi, Monte Belo do Sul, Nova Bréscia, Nova Pádua, Nova Roma do Sul, Pinto Bandeira, Santa Tereza e São Valentim do Sul. Os agricultores são requisitados para colaborar e garantirem no fornecimento da empresa, pois plantam as videiras e cultivam as uvas, mediante as técnicas agronômicas diferenciadas.

3.1.4 Os clientes

Conforme Tejada (2013), o cliente é a pessoa que recebe os produtos resultantes de um processo, no intuito de satisfazer as suas necessidades e de cuja aceitação depende a sobrevivência de quem os fornece. É a pessoa que tem algum interesse em adquirir produtos ou serviços de que necessita.

Segundo Costa (2013), tem-se, na teoria, duas maneiras de tratar o aumento de vendas da empresa: uma é de aumentar o número de clientes e a outra maneira é a de que o cliente compre cada vez mais. Para que isso aconteça, existe a necessidade de fidelizar o maior número de clientes, fazendo com que retornem a comprar e que recomendem a empresa a outros.

Na empresa Vinícola Malbec, a maioria dos clientes é de outros estados representando aproximadamente 80% do faturamento.

3.1.4.1 Fidelização de clientes

A fidelização é o ato de tornar os clientes fiéis aos seus produtos, marcas ou serviços.

Confere Santos (2013), fidelizar clientes significa criar um valor superior à satisfação pelo uso de um produto ou serviços. Clientes fidelizados associam à empresa e a sua marca sentimentos positivos e fortalecedores, como a credibilidade, segurança, confiabilidade e tranquilidade que passam a considerar a marca como parte de suas vidas.

Para a autora, fidelização é um relacionamento de longo prazo. Para que aconteça a fidelização, é preciso conhecer o cliente identificando suas características, necessidades e desejos, utilizando informações para estreitar seu relacionamento com o cliente, estabelecendo um elo de confiança, criando facilidades para os clientes e tornando barreiras inconvenientes de migração para os concorrentes. Por isso, o cliente pode até experimentar outro comprador, algumas vezes, mas sempre volta e recompra o mesmo produto, no mesmo ponto de venda. É uma atitude consciente e natural por parte dos consumidores.

A fidelização faz isso acontecer porque o cliente gosta do produto, a qualidade do mesmo o satisfaz e o pagamento é realizado de forma facilitada.

Caso a empresa quiser atrair mais clientes, é fundamental que ela não se esqueça dos clientes que já possui. O esforço na retenção de clientes é, antes de tudo, um investimento que irá garantir um aumento das vendas e redução das despesas.

A fidelização dos clientes pela Vinícola Malbec vem sendo mantida há mais de uma década pela confiabilidade, qualidade do produto e pela marca conhecida em seu longo período de fabricação.

3.1.5 Vendas

Genericamente, as vendas profissionais só irão acontecer, quando o vendedor conseguir demonstrar ao cliente que as suas necessidades serão atendidas pelo produto que estará comprando.

O comprador espera uma atuação específica adequada por parte do vendedor. O comprador espera algo específico para discutir e negociar, por isso se torna necessário o trabalho pessoal do vendedor a ser efetuado.

Para a vinícola, o setor de vendas é um fato importante. Destaca-se, entretanto, que antigamente as vendas eram realizadas por visitas de um profissional que viabilizava a dinâmica integrada entre o cliente e a empresa. O vendedor atingia em cada visita os objetivos previstos. Mesmo que o vendedor obtivesse o pedido, passava novas informações ao cliente, obtinha novas informações do cliente e melhorava o relacionamento da empresa. Atualmente, o relacionamento da empresa com o cliente dá-se por via telefônica e com visitas do diretor.

3.2 ESTRUTURANDO OS CUSTOS DE PRODUÇÃO DO VINHO TINTO COMUM

Inicialmente, deve-se mencionar que a produção da Vinícola Malbec, correspondente no ano de 2013, foi de 3.982.000 de litros.

Utilizando a metodologia já estudada colocando-a em prática sob a orientação dos métodos de custos por absorção e variável, serão realizados os levantamentos dos custos. Levando-se em conta a variedade da matéria-prima, a discriminação do estoque, mão-de-obra, os custos de produção do vinho tinto comum, as despesas administrativas, e finalmente serão efetuados os custos

comparando os métodos de custeamento por absorção e variável e a demonstração dos resultados obtidos.

Primeiramente, será discriminado na Tabela 3, o que foi consumido para a produção do vinho tinto comum para safra 2013, as variedades de uvas, quantidade em quilos, o valor pago pelo produto é o grau médio das uvas. A graduação é obtida através da determinação dos açúcares presentes no produto. A análise é procedida no próprio laboratório da empresa e o equipamento utilizado chama-se aerômetro.

Tabela 3 – Variedades de uva: quantidade, custo e graduação

Variedade uvas	Quantidade (KG)	Custo	Graduação média das uvas
Bordô	699.220	410.173,27	14,65
BRS Carmen	3.060	1.285,54	14,00
BRS Lorena	32.930	15.789,10	17,53
BRS Violeta	49.580	21.798,60	15,14
Concord	97.500	38.803,80	14,62
Couder tinta	449.220	242.124,94	16,09
Herbemont	62.335	28.270,43	15,69
Isabel	1.836.080	789.663,73	14,58
Jacquez	847.920	481.302,96	18,04
Malbec	11.110	4.898,49	16,44
Moscato embrapa	21.140	9.429,80	15,33
Niágara branca	183.070	73.371,33	14,17
Niágara rosada	89.220	35.644,48	13,58
Rúbea	12.220	4.775,58	13,18
Seibel-2	545.260	302.797,12	15,93
Seyve Villard	2.900	2.661,88	15,00
Total	4.942.765	2.462.791,05	

Fonte: Elaborada pela autora, com dados fornecidos pela Empresa.

Em referência a Tabela 3, observa-se que a maior quantidade de uva produzida pelos fornecedores da empresa, são do tipo de uva Isabel, com 1.836.080 Quilograma (kg), seguido pela Jacquez com 847.990 kg e em terceiro lugar a uva Bordô com 699.220 kg. A graduação da uva é que define o valor de pagamento ao fornecedor. Os fatores que influenciam na graduação são os climáticos, pois quanto mais alta a temperatura, maior será a graduação das uvas, significando que o período foi de pouca chuva. Isso evidencia que quanto maior a graduação, maior

será o valor a ser pago. Conforme esta tabela, a uva que obteve maior graduação foi a Jacquez com 18,04 de graduação e com menor graduação a uva Rúbea.

Com o objetivo de identificar mais claramente os custos variáveis para a fabricação do vinho tinto comum, foi elaborada a Tabela 4, a seguir:

Tabela 4 – Custos da matéria-prima e demais insumos

Matéria-prima e insumos	Kg	Valor unit. R\$	Valor Total
Uvas variedades diversas	4.942.765	0,4983	2.462.791,05
Açúcar	133.100	0,9500	126.445,00
SO ₂ – Dióxido de Enxofre	515	6,5500	3.373,25
Albumina de ovo	520	32,5000	16.900,00
Bentonita	525	1,7100	897,75
Auxiliar filtrante (terra)	1.000	4,3200	4.320,00
Total			2.614.727,05

Fonte: Elaborada pela autora, com dados fornecidos pela Empresa.

O fator que mais influencia nos custos da uva, é a tecnologia disponível quanto ao seu processamento implicando em quantidades diferentes para cada litro de vinho produzido, por isso foram descritos os produtos que o enólogo da empresa adiciona, de acordo com suas informações. A Tabela 4 apresenta o valor total dos custos variáveis que foi de R\$ 2.614.727,05, resultante da quantidade de matéria-prima juntamente aos insumos utilizados na produção do vinho tinto. O cálculo obtido deu-se através dos valores da matéria-prima e dos insumos em multiplicação pelo valor médio pago.

Com a finalidade de obter todos os custos variáveis da empresa, foi construída a Tabela 5, observando-se por litro produzido, a matéria-prima, a mão-de-obra direta (período de janeiro a setembro de 2013 retirados do balancete da empresa), sendo que os meses de outubro a dezembro foram projetados tendo por base os valores já mencionados.

Tabela 5 – Custos variáveis em reais (R\$) por litro produzido

Unidade da empresa	Custo unitário do litro
Matéria prima – Uva	0,6185
Mão-de-obra direta	0,0850
Insumos	0,0382
Total dos custos variáveis por litro	0,7417

Fonte: Elaborada pela autora

Para se chegar ao resultado unitário, procurou-se anotar o resultado do cálculo total da matéria-prima, mão-de-obra direta e insumos, dividindo-o pela produção total de litros de vinho tinto comum da safra de 2013, que foi de 3.982.000 litros. Após os dados obtidos na apresentação de maneira mais detalhada de todos os elementos, os custos variáveis resultaram em R\$ 0,7417 na produção por litro.

A seguir, na Tabela 6, o conteúdo versa sobre os custos fixos da vinícola, no período de janeiro a dezembro de 2013, construídos com valores realizados até setembro de 2013 e valores estimados de outubro a dezembro de 2013, pela média do período contabilizado:

Tabela 6 – Custos fixos anuais em reais (R\$)

Custos fixos	Valor
Depreciação	422.300,61
Energia elétrica	161.929,47
Total	584.230,08

Fonte: Elaborada pela autora.

Nesta Tabela 6, foram consolidados todos os elementos dos custos fixos e chama-se a atenção que são somente dois, pois a energia elétrica da filial de Bento Gonçalves é paga mediante demanda estipulada pela empresa e repassada para Rio Grande Energia (RGE), mesmo não sendo utilizada, é paga integralmente.

Na Tabela 7, serão especificadas as despesas operacionais de vendas, administrativas. Também apuradas pelos dados disponibilizados em balancete até setembro e por média estimada de outubro a dezembro de 2013. Dispõe-se na primeira coluna a soma dos gastos de todas as unidades da empresa.

Tabela 7 – Despesas operacionais anuais em reais (R\$)

Despesas operacionais	Valor
Despesas com vendas	2.705,00
Despesas administrativas	588.992,88
Outras despesas	300.703,79
Total	892.401,67

Fonte: Elaborada pela autora.

Na tabela 7, denotam-se as despesas operacionais da vinícola matriz e filial, com especial atenção às despesas administrativas com R\$ 588.992,88 que englobam os salários administrativos; as contribuições, taxas e impostos e o departamento financeiro cuja conta de maior volume é a de juros que incide sobre empréstimos e financiamentos, seguido das outras despesas com valor de R\$ 300.703,79 como a telefonia e comunicação, depreciação de imóveis e equipamentos que não fazem parte da produção, despesas com seguros e vigilância entre outros.

Serão apresentadas algumas informações adicionais, com a finalidade de conduzir as contas das próximas tabelas, relacionadas a movimentação do estoque de vinho tinto comum em litros.

- a) estoque início do período – 4.989.513 litros;
- b) produção do período – 3.982.000 litros;
- c) estoque do final do período – 5.368.057 litros;
- d) preço médio unitário de venda ao litro – R\$ 1,44.

Ainda, com a finalidade de encontrar o custo fixo unitário por litro do vinho, utiliza-se o valor total dos custos fixos R\$ 584.230,08 que foi calculado na Tabela 6, dividido pelo volume total da produção 3.982.000 litros de vinho tinto comum, do ano de 2013. Obteve-se o resultado de R\$ 0,1467 ao litro. Com este resultado e em se acrescentando ao custo variável do produto calculado na Tabela 5, no qual o custo foi de R\$ 0,7417, tem-se o resultado final de R\$ 0,8884, ou seja, o custo do produto pelo método de custeio denominado por absorção.

Para que sejam conhecidos os resultados dos dois métodos de custeio utilizados para valorizar o estoque do vinho tinto comum, será realizada a comparação entre o método de absorção e o método variável, conforme apresentado na Tabela 8:

Tabela 8 – Estoque inicial e custo do produto vendido

	Quantidade	Custeio por absorção		Custo variável	
		Unitário	Total	Unitário	Total
Estoque Inicial	4.989.513	0,7907	3.945.207,93	0,7907	3.945.207,93
Produção	3.982.000	0,8884	3.537.608,80	0,7417	2.953.449,40
CPV ⁹	3.603.456	0,8340	3.005.282,30	0,7690	2.771.057,66

Fonte: Elaborada pela autora.

Será realizada a Tabela 9 para fazer um comparativo entre o método por absorção e o método variável, a fim de verificar a diferença entre eles no que se refere ao resultado do exercício.

Tabela 9 – Demonstração do resultado do exercício

Contas / Sistema Custeio	Absorção	Variável
Receita das vendas (3.603.456 x R\$ 1,44)	5.188.976,64	5.188.976,64
Custo dos produtos vendidos	-3.005.282,30	-2.771.057,66
Impostos Estadual (ICMS) – 12%	-622.677,20	-622.677,20
Impostos Federais (COFINS-PIS) – 3,65%	-189.397,65	-189.397,65
Devolução de Vendas	-18.715,00	-18.715,00
Lucro bruto	1.352.904,49	1.587.129,13
Custos de fabricação (custos fixos)	-	-584.230,08
Subtotal	1.352.904,49	1.002.899,05
Despesas com vendas	-2.705,00	-2.705,00
Despesas administrativas	-588.992,88	-588.992,88
Outras despesas operacionais	-300.703,79	-300.703,79
Receitas Financeiras	121.163,98	121.163,98
Lucro antes de IRPJ – CSLL	581.666,80	231.661,36
Imposto sobre vendas e receitas (IRPJ-CSLL)	-146.961,32	-146.961,32
Adicional IR	-29.478,49	-29.478,49
Lucro líquido	405.226,99	55.221,55

Fonte: Elaborada pela autora.

Verifica-se que houve diferença no resultado do método de custeio por absorção em comparação ao método variável. Esta diferença observada consistiu-se pela forma diferente com que foram tratados os custos fixos, porque no método por

⁹ Custo de produção unitário

absorção, estes custos fixos foram incorporados ao custo de fabricação de vinho, constituindo o valor de R\$ 0,1417 ao litro. Enquanto que em referência pelo método variável em sua descrição, o total dos custos fixos (R\$ 584.230,08) foi considerado como despesas do próprio exercício.

4 CONCLUSÃO

A empresa moderna tem como preocupação a melhoria da eficiência e da produtividade, por isso a produção deve ser feita de maneira a evitar as ineficiências decorrentes de má qualidade e trabalhos improdutivos.

O controle das atividades produtivas, com o contínuo processo de melhoria em seus produtos e a constante eliminação aos desperdícios, apresenta-se como condições indispensáveis, para que as empresas possam competir em iguais condições com os seus concorrentes, pois se tornam poderosas ferramentas para uma análise de custos incorridos.

Não dispondo de informações sobre seus reais custos de produção, ou seja, sendo os custos determinados de forma inadequada podem gerar uma análise de viabilidade distorcida, resultando em decisões erradas. No entanto tentar ignorar essa análise ou determinar superficialmente e sem fundamentos exatos é um grande erro, pois os custos são fundamentais, para que a empresa não venha a ter problemas financeiros, antes mesmo que tenha obtido qualquer retorno sobre o investimento.

O estudo procurou evidenciar que o controle dos custos desempenha papel importantíssimo na gestão e para que isso ocorra satisfatoriamente há a necessidade de ser utilizado mediante aos métodos de custeio adequados que venham em auxílio ao conhecimento, segurança e controle para subsidiar a tomada de decisões da empresa.

Ressalta-se que o alinhamento dos custos aos produtos precisa ser muito bem administrado, tendo em vista a sua relação direta com o preço de venda que venha a ser praticado, motivo pelo qual, caso a sua definição ocorra de modo equivocado, pode colocar em risco a organização em seu aspecto econômico.

Como referência aos métodos de custeio considerados adequados para a vinícola objeto do estudo desenvolvido, foi realizada uma análise comparativa do critério de custeamento por absorção e variável, com a finalidade clara de saber qual dos dois daria o melhor resultado. O sistema de custeio por absorção culminou com maior lucro, pois houve a diferença no valor do estoque, que por sua vez, conforme já mencionado, teve origem na forma diferente com que foram tratados os custos fixos. Pelo sistema de custeio por absorção, os referidos custos fixos foram

incorporados ao produto, o que ocasionou um aumento do Patrimônio da empresa gerado pelo estoque cujo valor unitário do litro de vinho ficou em R\$ 0,8340, enquanto que em relação ao método variável, o total dos custos fixos foi considerado como despesas do próprio exercício, procedimento que diminuiu o custo do litro de vinho em estoque para o valor de R\$ 0,7690.

Finalmente, pode-se afirmar que, quando parte da produção atual permanecer no estoque, isso é nem toda a produção é vendida no exercício, o lucro apurado, quando o critério de custeio adotado for pelo método de absorção será maior, sendo também maior seu estoque, devido aos custos fixos haverem sido absorvidos ao custo e com isso transferido o seu valor para o estoque.

REFERÊNCIAS

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dálvio José. **Gestão de custos**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BIASIO, Roberto. **Apostila de contabilidade de custos I**. Disponível em: <<http://www.biasio.pro.br/custos-e-precos>>. Acesso em: 10 set. 2013.

BORNIA, Cezar Antonio. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BOULTON, Roger et al. **Teoría y practica de la elaboracion del vino**. Zaragoza, Espanha: Acribia S/A., 2002.

BUENO, Silveira. **Dicionário global escolar: Silveira Bueno da língua portuguesa**. 3. ed. São Paulo: Global, 2009.

BRUCH, Kelly Lissandra. **Nem tudo que tem uva é vinho**. Bento Gonçalves: IBRAVIN, 2012.

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros: desvendando as finanças**. v. 5, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CARMO-NETO, Dionísio. **Metodologia científica para principiantes**. 3. ed. São Paulo: Edição do Autor, 1996.

COGAN, Samuel. **Custos e preços: formação e análise**. 3. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 1999.

COSTA, Fábio Soares da. **Fidelizar clientes**. Disponível em: <<http://www.portaleducação.com.br/educacao/artigos/19293/fidelizarclientes#ixzz2i6XSg9mO>>. Acesso em: 10 set. 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

CRIVELLARO GUERRA, Celito (ed.). **Uva para processamento pós-colheita**. Embrapa Uva e Vinho (Bento Gonçalves, RS). Brasília: Informação Tecnológica, 2003.

CRUZ, June Alisson Westarb. **Gestão de custos: perspectivas e funcionalidades**. Curitiba: IBPEX, 2011.

DIREITO BRASILEIRO. Código de defesa do consumidor. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18079.htm>. Acesso em: 17 out. 2013.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico. **Gestão de custos formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro da margem de competitividade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

EMBRAPA. **Iniciando um pequeno grande negócio agroindustrial: processamento de uva – vinho tinto, grapa e vinagre**. EMBRAPA Uva e Vinho, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Brasília, DF. Embrapa Informação Tecnológica, 2004.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. (coord.) Marina Baird Ferreira, Margarida dos Anjos. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUROVITZ, Hélio. **O estigma do lucro**. Exame. São Paulo: Abril, mar., 2005.

LAVILLE, C.; DIONNE, J. **A construção do saber**. Porto Alegre: Artes Médicas, 1999.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Custos:** planejamento, implantação e controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

Lussac, Gay. **Lei volumétrica.** Disponível em: <<http://www.brasilecola.om/quimica/leis-gay-lussacproust%20.htm>>. Acesso em: 17 out. 2013.

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

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MATTAR, Fauzze Najib. **Pesquisa de marketing:** metodologia, planejamento, execução e análise. São Paulo: Atlas, 1997.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos:** análise e gestão. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

NAGLE, Thomas. **Cuidado com o preço.** Disponível em: <http://www.consultoriadomestica.com.br/cgi-bin/curso/m01/a02/acrobat/m01a02t12cuidado_com_preco.pdf>. Acesso em: 10 set. 2013.

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

REBELATTO, Daisy (org.). **Projeto de investimento.** Barueri, São Paulo: Manole, 2004.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, Osni de Moura. **Contabilidade de custos fácil.** São Paulo: Saraiva, 2001.

ROCHA, Welington; MARTINS, Eliseu. **Métodos de custeio comparados:** custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. São Paulo, 2010.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da contabilidade.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, Daniela. **Fidelidade como força que rege o sistema causa e efeito.** Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/fidelizacao-de-clientes/20882/>>. Acesso em: 12 out. 2013.

SANTOS, Joel José. **Análise de custos:** remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Contabilidade e análise de custos.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Hugo César Stéfano da. **A fermentação malolática.** Disponível em: <http://revistaadega.uol.com.br/artigo/a-fermentacao-malolatica_7797.html>. Acesso em: 14 out. 2013.

SILVA, Raimundo Nonato Souza; LINS, Luiz dos Santos. **Gestão de custos:** contabilidade, controle e análise. 2 ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2013.

TEJADA, José. **Encantar clientes:** a mais nobre e importante missão de uma organização moderna. Caxias do Sul, RS: Educs, 2013.

VICECONTI, Paulo Eduardo V.; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos:** um enfoque direto e objetivo. 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: frase, 2008.