

**IUNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

DIEGO RODRIGUES FERREIRA

**PROPOSIÇÃO DE UM CONTROLE DE CUSTOS:
UM ESTUDO DE CASO EM UM RESTAURANTE DA GRANDE
FLORIANÓPOLIS**

Florianópolis

2018

Diego Rodrigues Ferreira

**PROPOSIÇÃO DE UM CONTROLE DE CUSTOS:
UM ESTUDO DE CASO EM UM RESTAURANTE DA GRANDE
FLORIANÓPOLIS**

Trabalho Conclusão do Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Centro Sócio Econômico da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito para a obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. Sérgio Murilo Petri, Dr.

Florianópolis

2018

Ficha de identificação da obra

A ficha de identificação é elaborada pelo próprio autor.

Orientações em:

<http://portalbu.ufsc.br/ficha>

DIEGO RODRIGUES FERREIRA

**PROPOSIÇÃO DE UM CONTROLE DE CUSTOS:
UM ESTUDO DE CASO EM UM RESTAURANTE DA GRANDE
FLORIANÓPOLIS**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, obtendo nota média de _____, atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

Prof. Fernando Richartz
Coordenador de TCC do CCN

Banca Examinadora:

Prof.^a Sérgio Murilo Petri, Dr.^a
Orientador

Prof. Erves Ducati
Membro

Prof. Luiza Santangelo Reis, Dr.^a
Membro

Florianópolis, 23 de novembro de 2018.

À minha família que, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, sou grato pela vida e pelas pessoas que fazem parte dela, mas acima de tudo sou grato a Deus por me conceder tudo isso.

Agradeço a minha mãe, Maria Zeni Rodrigues e a minha avó Claudina Germana Rodrigues por estarem sempre ao meu lado e por doarem incansavelmente o amor diário. Por terem sido as maiores responsáveis por minha capacidade de realizar sonhos.

A minha irmã Melissa Rodrigues pelo companheirismo e carinho, sem o seu incentivo e sua ajuda, este trabalho teria se tornando mais difícil.

A todos os professores do curso, por terem sido magníficos em sua atividade e pela humildade com que passam o conhecimento.

Em especial ao professor Dr. Sérgio Murilo Petri, de quem tive o prazer de assistir diversas disciplinas ao longo do curso e de ter me acolhido como orientando, mais uma vez, obrigado pela dedicação e paciência.

E por fim, a Universidade Federal de Santa Catarina e ao Departamento de Ciências Contábeis pelos ensinamentos dados.

RESUMO

FERREIRA, Diego Rodrigues. **Proposição de um Controle de Custos: Um estudo de caso em um Restaurante da Grande Florianópolis.** 49p. Monografia do Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Com a competitividade constante de mercado, faz necessário que as empresas passem a dominar suas informações gerenciais na busca de melhorar suas estratégias de tomada de decisão. Ter o controle sobre os custos é uma das ações para motivar um planejamento de formação de preço e produção, sendo a contabilidade de custos uma área fornecedora de dados para obter e organizar o controle de custos por meio dos métodos de custeio. A pesquisa, recorrendo da bibliografia, teve como objetivo aplicar os métodos de custeio variável e de absorção em um estudo de caso de um restaurante localizado na grande Florianópolis, gerando um conjunto de informações qualitativas que poderão ser usadas pelo proprietário para controlar os custos de seus pratos comercializados. Descrevendo as atividades do restaurante, coletando e classificando os gastos apurou-se que mesmo aplicando um preço arbitrário com base na concorrência e experiência de trabalho, a empresa consegue pagar todas suas despesas e custos e obter um resultado positivo; sendo os custos mais relevantes a mão de obra e a matéria prima e o principal produto de venda, as marmitas de tamanho pequeno devido ao volume de vendas. No relatório gerado com a pesquisa, proporcionou para a empresa e gestores uma evidenciação melhor sobre o volume, ponto de equilíbrio e margens dos seus produtos, contribuindo e auxiliando as decisões gerenciais.

Palavras-chave: Controle de Custos. Custos. Métodos de custeio.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – A evolução no tempo dos sistemas de custos	21
Figura 2 – Método de Custeio por Absorção	28
Figura 3 – Quadro esquemático do Custo Direto	30
Figura 4 – Fluxograma do ciclo de produção	33

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Custo Fixo Total e Custo Fixo Unitário	26
Gráfico 2 – Custo Variável, Fixo e Total	27
Gráfico 3 – Composição dos Custos e Despesas Fixas	36
Gráfico 4 – Composição dos Custos e Despesas Variáveis	38
Gráfico 5 - Receita Bruta e Custo Total por produto	44

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Refeições Servidas (01/01/2018 a 30/06/2018).....	35
Tabela 2 – Custos e Despesas Fixos.....	36
Tabela 3 – Custos e Despesas Variáveis (01/01/2018 a 30/06/2018)	37
Tabela 4 – Planilha Custo por Absorção (01/01/2018 a 30/06/2018).....	39
Tabela 5 – Rateio da Matéria Prima.....	40
Tabela 6 – Custeio por Absorção	40
Tabela 7 – Custeio Variável	41
Tabela 8 – Margem de Contribuição.....	42
Tabela 9 – Ponto de Equilíbrio Contábil - PEC	42
Tabela 10 – Margem de Segurança Operacional.....	43
Tabela 11 – Demonstração de Resultado Operacional (01/01/2018 a 30/06/2018)...	44
Tabela 12 - Planilha de Custos Totais	45

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – *Activity Based Costing* ou Custeio Baseado em Atividades

CD – Custo Direto

CD-F – Custo Direto e Fixo

CD-V – Custo Direto e Variável

CF – Custo Fixo

CI – Custo Indireto

CI-F – Custo Indireto e Fixo

CI-V – Custo Indireto e Variável

CMV – Custo da Mercadoria Vendida

CPV – Custo do Produto Vendido

CT – Custo Total

CV – Custo Variável

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo por Serviço

MCU – Margem de Contribuição Unitária

MOB – Mão de Obra

MOD – Mão de Obra Direta

MP – Matéria Prima

MSO – Margem de Segurança Operacional

PEC – Ponto de Equilíbrio Contábil

PEPS – Primeiro a Entrar e Primeiro a Sair

UEPS – Último a Entrar e Primeiro a Sair

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	TEMA E PROBLEMA	14
1.2	OBJETIVOS.....	15
1.2.1	Objetivo Geral	15
1.2.2	Objetivos Específicos.....	15
1.3	JUSTIFICATIVA.....	15
1.4	METODOLOGIA	16
1.4.1	Dos Procedimentos Técnicos	16
1.4.2	Da Abordagem.....	17
1.4.3	Dos Objetivos	17
1.5	DELIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	17
1.6	ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA.....	18
2	REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1	CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	19
2.1.1	Histórico	19
2.1.2	Da Contabilidade de Custos	21
2.2	TERMINOLOGIAS BÁSICAS APLICADAS A CUSTOS.....	22
2.2.1	Gastos	22
2.2.2	Classificação dos Custos	24
2.2.2.1	Custos Diretos	25
2.2.2.2	Custos Indiretos.....	25
2.2.2.3	Custos Fixos	26
2.2.2.4	Custos Variáveis.....	27
2.3	MÉTODOS DE CUSTEIO	28
2.3.1	Custeio por Absorção.....	28
2.3.2	Custeio Variável	29

3	ESTUDO DE CASO.....	32
3.1	APRESENTAÇÃO DA ATIVIDADE DA EMPRESA	32
3.2	IDENTIFICAÇÃO DOS GASTOS DA EMPRESA	34
3.2.1	Identificação dos Produtos	34
3.2.2	Levantamento dos Custos e Despesas Fixas.....	35
3.2.3	Levantamento dos Custos e Despesas Variáveis.....	37
3.3	CÁLCULO DOS CUSTOS TOTAIS, VARIÁVEIS E UNITÁRIO	38
3.4	ANÁLISE DO CUSTO TOTAL E CUSTEIO VARIÁVEL	40
3.5	CÁLCULO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO.....	41
3.6	CÁLCULO DO PONTO DE EQUILÍBRIO CONTÁBIL - PEC.....	42
3.7	MARGEM DE SEGURANÇA OPERACIONAL - MSO	43
3.8	DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO OPERACIONAL.....	43
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	46
4.1	CONCLUSÕES DO TRABALHO	46
4.2	SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	47
	REFERÊNCIAS	48

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Financeira é a mais conhecida devido ela observar diretamente o patrimônio de uma entidade, entretanto, é ampla a área do conhecimento contábil que ramificam nas mais diversas especializações, tais como a Contabilidade Pública, a Auditoria, a Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial e outras mais.

Este trabalho dedica-se a aprofundar os estudos dentro da área contábil de custos, que tem como foco a observação, anotação e análise dos gastos dentro das empresas em geral. Martins (2003) sintetiza o papel da Contabilidade de Custos como sendo a parte segmentada da contabilidade financeira que antes tinha a função de meramente controlar os estoques na era mercantilista e que evoluiu nos conceitos para atender as entidades em duas das mais importantes tarefas dentro de uma organização: o controle e a tomada de decisão.

O controle, segundo Hansen e Mowen (2001) são os processos que monitora a implantação de um plano e toma ações corretivas quando necessárias, geralmente mediante a um *feedback*. Compreendendo o conceito em custos, uma “empresa tem controle de seus Custos e Despesas quando conhece os que estão sendo incorridos, verifica se estão dentro do que era esperado, analisa as divergências e toma medidas para correção de tais desvios” (MARTINS, 2003, p. 221). Neste sentido, como instrumento de controle, temos a disposição os sistemas e métodos de custeio.

A importância nesta pesquisa se deu em estudar e adotar dois métodos de custeio dentro de um restaurante localizado na grande Florianópolis – o método de Custo por Absorção e o método de Custeio Variável. O Custo por Absorção está sendo adaptado para que integre ao custo final todos os gastos necessários para a produção (os custos e despesas, diretos e indiretos; fixos e variáveis) e sendo útil para a identificação dos custos totais unitários de seus produtos, fornecendo, assim, a informação do Custo Total de Produção para que o estabelecimento possa ter como decisão adotar o preço de venda superior e necessário para que possa saldar todos estes custos e aplicar uma margem de lucro.

Também foi aplicado o método de Custeio Variável, este que considera apenas aqueles custos que são variáveis dentro da produção, com a finalidade para que se possa efetuar os cálculos do Ponto de Equilíbrio Contábil e encontrar as Margem de Contribuição, Margem de Segurança e Operacional de seus produtos.

A especialidade deste restaurante se enquadra no serviço *Self-Service* ou “autosserviço” que oferece um cardápio de comida caseira e regionalizada. Os almoços são servidos no estabelecimento e também entregues por meio de marmitas prontas, sendo estas a

de maior volume de saída no estabelecimento devido aos contratos de vendas para empresas da região como as de construção civil e comércio.

Nesta proposta, pretende-se responder à questão de pesquisa se existe a possibilidade de criar um controle sobre os gastos na produção de seus pratos e que seja de fácil interpretação ao usuário, no caso o proprietário do estabelecimento, passando pelos objetivos de pesquisa, mensurando, analisando e avaliando os resultados.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Na contabilidade geral, a importância de avaliar e analisar os fatores de produção e serviços propiciaram o aprofundamento no estudo de custos. Segundo Martins (2003), a Contabilidade de Custos é a área dentro do sistema de informações gerenciais (sendo as outras áreas a contabilidade financeira, a contabilidade gerencial e o sistema orçamentário) com a função de não apenas de gerar um conjunto de dados, mas dar suporte ao controle e a tomada de decisão. Em consenso, Hansen e Mowen (2001) descrevem:

o contador gerencial e de custos é responsável por gerar informações financeiras necessárias pela empresa para relatórios internos e externos. Assim, esse indivíduo é responsável por coletar, processar e relatar informações que ajudarão os gerentes nas suas atividades de planejamento, controle e tomada de decisão. (HANSEN e MOWEN, 2001, p. 39).

Para tanto, a contabilidade de custos apresentou métodos e sistemas como ferramentas contábeis que contém informações relevantes a seus usuários como os custos de vendas e de estoques, volume e resultado.

Este trabalho propõe o uso de sistemas de custeio em um restaurante como forma de controle, para que possa conhecer os custos de produção, os volumes necessários que cubram todos os seus gastos e quais são os principais produtos que contribuem com a geração de resultado.

Segundo Erfurth e Luciano (2011), no ramo de restaurantes, para o aumento da rentabilidade deve ser considerado principalmente: a) a redução de custos variáveis aumentando o rendimento e evitando desperdícios, b) a redução dos custos fixos por meio da utilização da capacidade total; e c) ampliação do volume de negócio com a fidelização de clientes.

Diante do cenário atual, nasce a indagação: como propor um modelo de aplicação de custos que sirva de controle e que seja de fácil entendimento na interpretação de dados referente aos custos de produção, ao volume e a receita de um restaurante?

1.2 OBJETIVOS

Ao propósito de conhecer a finalidade do presente trabalho, é apontado o objetivo geral e específico; estão definidos na ordem:

1.2.1 Objetivo Geral

Estruturar um controle de custos, de modo a proporcionar informações relevantes para análise do custo, volume e resultado, fornecendo suporte ao processo de gestão nas atividades operacionais de um restaurante.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Apresentar as atividades e as etapas de produção da empresa em estudo;
- Identificar os produtos e classificar os gastos envolvidos na operação, essencialmente separando em custos fixos e variáveis;
- Utilizar os métodos de custos (absorção e variável) para propor um controle de custo destinado a um restaurante;
- Avaliar os indicadores de custo, volume e resultado;

1.3 JUSTIFICATIVA

Empreender não é uma tarefa fácil, especialmente no Brasil, no entanto é uma vocação que desperta interesse de muitos, essencialmente naqueles que veem a oportunidade na criação de seu pequeno negócio. Muitos destes empreendimentos nascem da informalidade e vão se profissionalizando a medida que o nível de atribuições e demanda aumentam, e daí nasce a obrigação de ter o domínio sobre as informações gerenciais.

O objetivo básico de um negócio é obter lucro sobre aquilo que você tem a oferecer, para tanto, é primordial que saiba precificar corretamente o seu produto ou serviço. Nas Ciências Contábeis tem se a disposição um dos mais importantes instrumentos de controle, a gestão de custos. Nela podem gerados as informações essenciais a tomada de decisão que revelam as noções necessárias para a formação de preços e de resultados.

Este estudo visa auxiliar dentro da problemática de alcançar os custos de produção, pesquisando dentro da área da contabilidade, trabalhar com os conjuntos de dados relacionados ao processo de compras, produção e vendas, afim de propor um controle de custos. Sendo assim, não só para empresa em estudo de caso, mas para qualquer interessado que estejam em similares condições, ter uma fonte de exemplo prático do processo que vai da classificação dos seus gastos ao resultado de produção com o uso dos métodos dos custeio por absorção para definição de custo total por produto e o uso do custeio variável para definição de indicadores gerenciais como o ponto de equilíbrio contábil, margem de contribuição e margem de segurança..

A proposta desta pesquisa é direcionada a um restaurante de pequeno porte, que não faz um controle de seus custos e tem como base gerencial a experiência, observação e os preços da concorrência e que, portanto, não conhece os custos unitários de seus produtos comercializados e nem respostas sobre o volume de vendas necessários para que possa operar sem prejuízo.

Com o desejo por parte da empresa em aprimorar a gestão e controle de seus produtos, é que surgiu o interesse de pesquisa, sendo uma oportunidade em aprofundar os conhecimentos de custos e em troca do provimento de informações que poderão ser usadas na tomada de decisão e direcionamento de recursos.

1.4 METODOLOGIA

Este estudo é um trabalho monográfico resultante de uma aplicação prática na área contábil. Segundo Lopes de Sá, sendo a contabilidade uma ciência social, tem também a vocação de “adotar, como preferencial, o método indutivo e especialmente ao indutivo-axiomático com auxílio do método fenomenológico; que não se limita à forma documental, mas que observa a essência dos fatos” (SÁ, 2008, p. 38). Logo, com a observação dos fenômenos patrimoniais, é possível perceber, mensurar e fazer análises quantitativas e qualitativas através da ocorrência dos fatos contábeis.

Além da natureza desta pesquisa ser aplicada, os métodos adotados podem ser classificados em relação:

1.4.1 Dos Procedimentos Técnicos

Quanto ao procedimento técnico, a pesquisa utilizou a revisão bibliográfica como recurso metodológico. Para Silva (2017) “a bibliografia constitui um ramo auxiliar da ciência,

pois permite encontrar as fontes, os livros e os materiais científicos pertinentes para a concretização do trabalho científico” (SILVA, 2017, p.149). Com base nas publicações, o estudo consegue esclarecer os conceitos e métodos empregados na área da contabilidade de custos e proporcionando a fundamentação teórica de estudo.

Por consequência, a pesquisa se dedicou a um estudo de caso que pode ser descrita como “uma convergência de informações e de trocas de experiências que, partindo da percepção de cada participante dessa atividade, levar-nos-ia à compreensão mais clara e da dinâmica de um fenômeno que, assim, seria o foco da nossa observação” (MERTENS et al., 2007). Sendo assim, no estudo caso compreende-se melhor a parte teórica contemplando a experiência em uma situação prática e específica.

1.4.2 Da Abordagem

Quanto a abordagem do problema, se trata de uma pesquisa qualitativa, pois baseia-se no levantamento de dados e com o devido tratamento das informações obtidas é possível fazer as análises correlacionadas ao custo, volume e resultados. Silva e Menezes (2001, p.20, apud GIL, 1991) descreve que a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa, pois não requer o uso de métodos estatísticos e o ambiente natural é a fonte direta para a coleta de dados.

1.4.3 Dos Objetivos

Em função dos objetivos pretendidos, esta pesquisa classifica como sendo de cunho descritiva. A pesquisa descritiva “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis” (GIL, 2008, p. 28). Portanto, o estudo depreende descrever as características da empresa escolhida, bem como os gastos envolvidos em suas atividades e através do método de custeio conseguir propor uma apuração dos custos de produção, sendo uma forma de controle.

1.5 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa delimita quanto ao tipo de atividade econômica de estudo e a sua abrangência geográfica. O estudo está direcionado a um restaurante tendo sua atividade

comercial no município de São José, SC. A proposta apresentada analisa as características particulares desta empresa nesta região, que poderão ou não servirem como direcionador para outras empresas correlacionadas do ramo.

O outro aspecto delimitante é o tempo; o período de análise ocorreu com a coleta de dados de seis meses de atividades do restaurante, ou seja, os dados se referenciam aos acontecimentos que ocorreram entre 01 de janeiro a 30 de junho de 2018.

1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

O presente trabalho encontra-se estruturado pela introdução, a fundamentação teórica, a análise dos dados advindos com o estudo de caso e se encerra com as considerações finais e referências bibliográficas.

O primeiro capítulo refere-se à introdução do trabalho, abordando o tema e o problema de pesquisa, os objetivos gerais e específicos que se desejam alcançar, a justificativa da pesquisa e também a delimitação.

No segundo capítulo aborda o referencial teórico do estudo. Neste capítulo estão referenciados algumas das teorias e conceitos contábeis de custos necessários para melhor compreensão do tema abordado. Trata dos aspectos históricos da contabilidade de custos, as terminologias empregadas e os principais métodos de custeio.

O estudo de caso está apresentado no terceiro capítulo, dirigido a um restaurante na Grande Florianópolis. Nesta parte é apresentada a atividade da empresa, com a identificação dos gastos. O trabalho prossegue com a aplicação dos métodos de custeio variável e de absorção, gerando informações para análises gerenciais de volume e demonstração de resultado.

O quarto capítulo é destinado para as considerações finais, o qual apresenta uma conclusão com as respostas as questões relacionadas aos objetivos de pesquisa fundamentando-se com os resultados obtidos.

Após, são referenciadas as fontes bibliográficas utilizadas neste trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são abordados os temas: Contabilidade de custos, as terminologias básicas empregadas em custos e os métodos de custeio.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

O objetivo deste capítulo é contemplar sobre a Contabilidade de Custos e como esta área surgiu, correlacionar a evolução histórica com as necessidades atuais de apuração de custos.

2.1.1 Histórico

A Revolução Industrial a partir do século XVIII, mostrou dentro da Contabilidade Financeira uma necessidade de um estudo mais aprofundado aos itens de ativos fixos da entidade, principalmente referente ao controle de estoques e de matéria prima. Schmidt (2000) descreve que a Contabilidade Financeira apesar de neste período encontrar bem estruturada (advindo historicamente desde a era Mercantilista do séc. XV) servia basicamente para atender as empresas comerciais. Martins (2003) complementa que até então para a apuração do resultado de cada período e os levantamentos de balanço, a mensuração dos estoques era feita de maneira muito simples com base apenas na verificação física:

O Contador verificava o montante pago por item estocado, e dessa maneira valorava as mercadorias. Fazendo o cálculo basicamente por diferença, computando o quanto possuía de estoques iniciais, adicionando as compras do período e comparando com o que ainda restava (MARTINS, 2010, p. 19).

Depreende-se desta forma simplificada como o contador chegava ao valor do custo da mercadoria vendida (CMV), que confrontando matematicamente as receitas de venda, com o CMV e com as despesas envolvidas se obtém o lucro ou prejuízo da comercialização.

Com a evolução dos meios de produção em larga escala tornou-se mais complexa a função do contador, pois a contabilidade de modo geral já não fornecia dados suficientes para valoração dos produtos fabricados. Inicia neste momento um desafio para a contabilidade: criar métodos de como mensurar e atribuir os fatores de produção envolvidos. Surge então de forma rudimentar o campo da Contabilidade de Custos que conforme Martins (2010), foi adaptando-se naturalmente dos critérios comerciais para atender o modelo industrial.

Souza e Diehl (2009) expõe que com o aumento da demanda e o aumento da produtividade no século XIX, exigiu o aumentando do nível de complexidade das indústrias, forçando os administradores a aperfeiçoarem os sistemas contábeis para trazer melhores informações na tomada de decisão. Padoveze (2012) interpreta que neste período os primeiros sistemas contábeis começaram finalmente a considerar fatores de desempenho, de avaliação, de planejamento e de controle para acompanhar a uniformização da produção e também a descentralização de atividades.

Temos a partir desta época as primeiras ferramentas gerenciais de custos sendo utilizadas tais como “controle de despesas, custo departamental e por responsabilidade, alocação de custos indiretos, comparações de custos e custos de transferências, custos para tomada de decisão, orçamentos, previsões, padrões e controle de estoques” (PADOVEZE, 2012, p. 32).

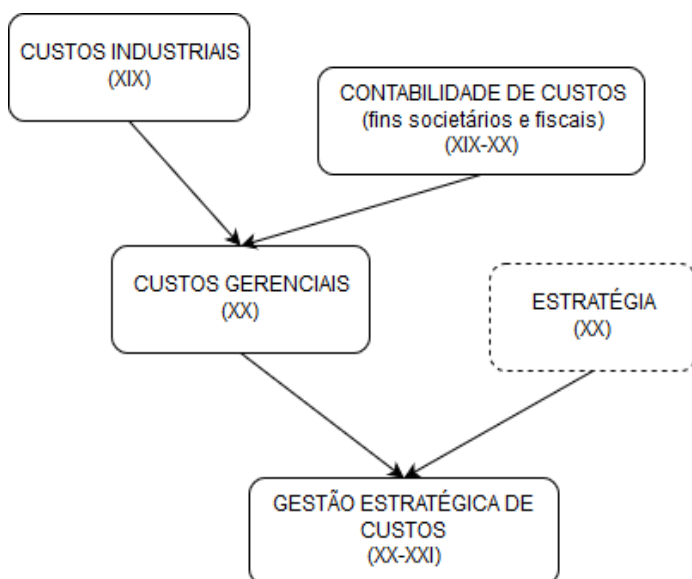
Ainda conforme Padoveze (2012), outras inovações para os Sistemas de Custos e Gerencial ocorreriam no início do século XX com a ascensão do modelo empresarial societária onde o foco não era apenas o usuário interno como também o usuário externo (acionistas e governo) nascendo a demanda por trazer informações da contabilidade de custos para a contabilidade financeira, o autor esclarece:

Os procedimentos de contabilidade de custos foram adequados a seus objetivos pretendidos: produzir relatórios sistemáticos, objetivos e agregados da rentabilidade das operações da companhia e de sua posição financeira. O objetivo não era o controle interno de custos, e sim os relatórios externos e a demonstração de resultados (PADOVEZE, 2012, p. 36).

Souza e Diehl (2009) complementam que nessa situação começaram a se estabelecer vários princípios, convenções e regulamentos contábeis afim de assegurar a compatibilidade entre as diversas organizações. Nota-se, desta forma, a integração destas duas áreas contábeis, financeira e custos, uma fornecendo suporte para a outra.

A era da informação do século XX intensificou ainda mais o ambiente competitivo entre as empresas, mais uma vez a Contabilidade de Custos e Gerencial passaram a ter que lidar com o desenvolvimento de novos métodos para atender esta nova realidade. Souza e Diehl (2009) destacam o desenvolvimento de sistemas de custeio como o ABC (*Activity-Based Costing* – Custeio Baseado em Atividades) e a Gestão Estratégica de Custos (GEC ou SCM – *Strategic Cost Management*). A figura 1 apresenta um resumo esquemático da evolução dos sistemas de custos, elaborado por Souza e Diehl (2009, p. 33):

Figura 1 – A evolução no tempo dos sistemas de custos



Fonte: Souza e Diehl (2009).

Da necessidade para atender a demanda da produção industrial do século XIX com os primeiros sistemas de custeio, inovaram os conceitos de controle, de desempenho e de planejamento e incorporaram a necessidade informativa para atender aos usuários externos (governo e investidores) originando a concepção de Custos Gerenciais do século XX. Chegando finalmente a atual Gestão Estratégica de Custos após a demanda incessante por eficiência, competitividade e retorno nas atividades (SOUZA; DIEHL, 2009).

2.1.2 Da Contabilidade de Custos

Segundo Leone e Leone (2010) a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade destinada a produzir informações aos diversos níveis gerenciais da entidade com auxílio às funções de desempenho, planejamento e controle que levam a tomada de decisões. Coletando, organizando e analisando dados operacionais (externos e internos, físicos e monetários) das diversas atividades da entidade resultando em indicadores gerenciais de grande relevância informativa. Os autores classificam o objetivo dessas informações em três grandes grupos:

- a) informações que servem para a determinação da rentabilidade e do desempenho das diversas atividades da entidade;
- b) informações que auxiliam a gerência a planejar, a controlar e administrar o desenvolvimento das operações;
- c) informações para a tomada de decisões. (LEONE; LEONE, 2010, p. 6).

Desta forma, as informações advindas da Contabilidade de Custos se relacionam com as principais aplicações ditas por Santos et al. (2015), quais sejam: Avaliação dos estoques; aplicações de custos vinculadas ao planejamento; aplicações de custo na gestão econômico-financeira mercadológica e; aplicações de custos voltadas ao Controle.

A avaliação de estoques é um dos elementos mais importantes do cálculo dos custos nas empresas, isso porque os estoques constituem um valor potencialmente realizável de receita e ingresso ou equivalente de caixa. Santos et al. (2015) atenta ao cuidado ao se escolher os métodos contábeis de avaliação de estoque porque além de atender à necessidade gerencial, diferentes métodos afetam o resultado e interferem no sistema de controle de tributos, a exemplo da legislação¹ brasileira que aceita o critério “Primeiro a Entrar e Primeiro a Sair – PEPS”; e não aceita o critério de “Último a Entrar e Primeiro a Sair – UEPS” como base de cálculo de tributação. Caso uma empresa opte por ser gerencialmente conveniente usar o método UEPS, deverá contabilizar paralelamente o método PEPS para fins fiscais.

Existem várias aplicações de custos vinculadas ao planejamento, Santos et al. (2015) destaca: Orçamentos, planos de vendas e produção, estudos de viabilidade e análise de investimentos. Ainda conforme o autor, o orçamento empresarial compõe de diversas peças entre elas o orçamento operacional cujo o objetivo é estabelecer metas de receitas e custos com a finalidade de chegar no resultado do período. Sendo assim, o sistema de custos pode ser uma base para o sistema orçamentário e um instrumento de acompanhamento de gestão.

2.2 TERMINOLOGIAS BÁSICAS APLICADAS A CUSTOS

Segundo Leone (2009), é muito importante que o contador de custos esteja utilizando a mesma linguagem que os usuários das informações produzidas, que ambos estejam usando os mesmos termos e significados. Neste capítulo são apresentadas algumas das terminologias básicas utilizadas na teoria de custos e necessárias para entendimento deste trabalho.

2.2.1 Gastos

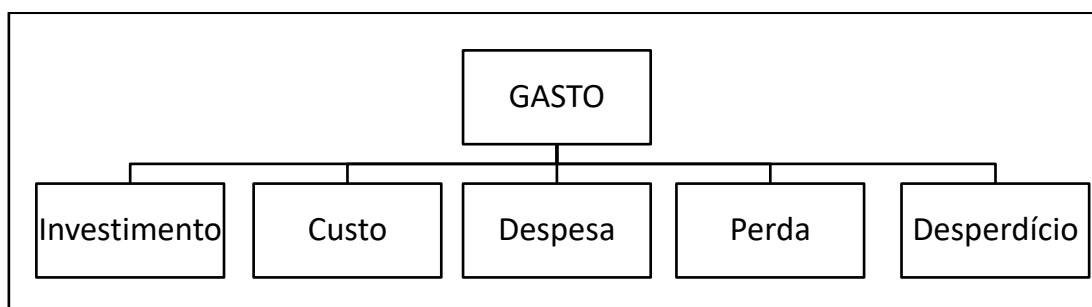
Para melhor organização nos trabalhos da Contabilidade de Custos, as informações contábeis são classificadas de forma que sejam mais facilmente entendidas, principalmente por

¹ De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, artigos 290 ao 298. BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de mar. de 1999. Brasília, DF, março de 1999.

quem irá tratá-las. Para serem aplicadas aos sistemas de custos tem que se conhecer algumas das terminologias básicas utilizadas nesta área, como o significado de Gastos e diferenciar sobretudo, Investimentos, Custos, Despesas, Perdas e Desperdícios.

Dubois, Kulpa e Souza (2006) esquematizam o seguinte modelo para melhor visualização destes elementos, representado na figura 2:

Figura 2 – “Família” dos gastos



Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 15).

Com a figura 2, os Gastos representam o conceito geral e abrangente que contemplam todos os dispêndios com investimentos, custos, despesas, perdas e até os desperdícios. Dutra (2010) conceitua gastos como todo valor pago ou assumido para obter a posse de um ativo, incluído ou não a sua produção ou comercialização e se efetiva no momento do conhecimento da obrigação, ou na redução do Ativo (como o pagamento). Martins (2003, p. 17) exemplifica que os termos para gastos se aplicam “a todos os bens e serviços adquiridos; assim, temos Gastos com a compra de matérias-primas, Gastos com mão-de-obra, tanto na produção como na distribuição, Gastos com honorários da diretoria” e entre outros.

Os **investimentos**, conforme Dubois, Kulpa e Souza (2006), são todos aqueles valores gastos na aquisição de ativos que são estocados pela entidade até o momento do seu consumo, e que se espera retorno financeiro ou valor agregado. Os investimentos em imóveis, máquinas, equipamentos, instalações e até mesmo aquisição de matérias primas que serão estocadas, integrados ao processo de produção, consumidas ou vendidas são exemplos de investimentos.

Custos, na definição de Martins (2003, p. 17) é o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”, Dutra (2010, p. 17) complementa que “custo é o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou é a soma de todos os valores agregados ao bem desde sua aquisição, até que ele atinja estágio de comercialização”. Percebe-se com estas afirmações que custos são todos os dispêndios realizados pela empresa e que estão diretamente relacionados com a produção e a comercialização de um bem ou com a prestação de um serviço. Martins (2003) exemplifica o que podem ser considerados custos: o gasto com

a energia elétrica na produção; o investimento (ativo) na aquisição de uma máquina que provoca custos, sendo depreciada à medida que é utilizada no processo de produção.

As **despesas** são diferenciadas de custos devida a sua vinculação, enquanto os custos estão vinculados diretamente ao produto, as despesas são os gastos vinculados aos esforços de venda e obtenção de receita. Dutra (2010, p. 17) esclarece da seguinte forma:

Despesa é a parcela do gasto que ocorre desligada das atividades de elaboração dos bens e serviços. São os gastos incorridos durante as operações de comercialização. Ela é representada pelo consumo de bens e serviços em decorrência direta e indireta da obtenção de receitas. (DUTRA, 2010, p. 17)

Acrescenta Dubois, Kulpa e Souza (2010) que as despesas incorrem para manter a estrutura organizacional da empresa e também visando à obtenção de receitas das quais as características são reconhecidas no momento do uso, ou seja, com o fato gerador. Outra característica de uma despesa é que esta reflete diretamente na demonstração de resultado, os autores ainda citam exemplos como salários, encargos e benefícios sociais do pessoal administrativo; bonificações; comissões sobre vendas e aluguel com escritório central.

Perdas “é todo gasto no qual a empresa incorre quando um certo bem ou serviço é consumido de maneira anormal às suas atividades” (DUBOIS, KULPA e SOUZA, 2010, p. 17) e que vão diretamente para as contas de Resultado. Alerta Martins (2010) que não se confunde com as despesas ou custo justamente pela característica de não ser um gasto normal ou derivado de forma voluntária da atividade.

E não menos importante, temos os **Desperdícios**, que na acepção de Dubois, Kulpa e Souza (2010) ocorrem quando não há o aproveitamento normal de todos os recursos e que dependem de bons controles para serem notados. São usos além do necessário de qualquer tipo de recurso para a execução de um serviço ou produto, como exemplo as horas ociosas após o cumprimento de metas e as sobras de matéria prima que não serão mais utilizadas.

2.2.2 Classificação dos Custos

Conforme entendimento anterior, os custos propriamente ditos, são aqueles gastos relacionados diretamente na produção ou com o produto final, com a comercialização ou ainda com a prestação de um serviço. Com o intuito de melhor atender às diversas metodologias, a literatura classifica de modo geral estes custos quanto a apuração – Custos Diretos e Indiretos pois relacionam com a segregação dos gastos por unidades de produção; e quanto à formação – Custos Fixos e Variáveis, pois destes estão em funções do volume da atividade no período.

2.2.2.1 Custos Diretos

Segundo Martins (2003), custos diretos são aqueles que tem relação direta com o serviço sendo prestado ou com o produto sendo produzido, estes custos são de fácil visualização. Neste sentido, Ribeiro (2013) define da seguinte forma

Custos Diretos compreendem os gastos com materiais, mão de obra e Gastos Gerais de Fabricação aplicados diretamente na fabricação dos produtos. São assim denominados porque, além de integrarem os produtos, suas quantidades e valores podem ser facilmente identificados em relação a cada produto fabricado” (RIBEIRO, 2013, p.35).

Consoante aos autores citados, Dutra (2010) destaca que o ponto preponderante em se identificar um custo direto não é só a exclusividade, sendo que isso é apenas uma característica, mas a definição é a possibilidade de saber a parcela a ser aplicada em cada um dos diferentes produtos, posto que um gasto exclusivo da produção. Por exemplo uma chapa de aço pode ser destinada a vários produtos, geladeiras do tipo X, Y, Z, o custo direto para geladeira X é alocação do valor da chapa que este produto consome. Geralmente a exclusividade se dá por um documento, como uma requisição, e a limitação se destaca nos valores e as quantidades destinadas por função específica de acumulação de custos.

2.2.2.2 Custos Indiretos

Outros custos envolvidos na produção são de difícil identificação e alocação aos produtos, pois estes participam concomitantemente de todas ou várias partes da empresa, sem possibilidade de segregação da parcela onerosa por função (DUTRA, 2010). Como por exemplo o custo de energia elétrica total de uma empresa – cabe auferir formas de rateios e controle para que o gasto seja parte custo alocados aos produtos e outra parte como despesas do período.

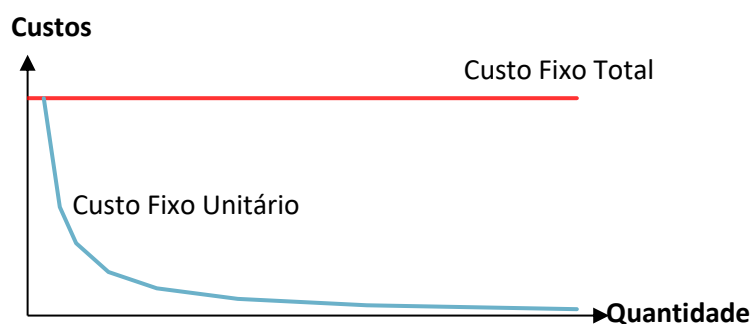
A classificação destes custos se dá como Custos Indiretos pois estes necessitam de cálculos para serem distribuídos aos diferentes produtos, uma vez que são difíceis ou inviáveis de serem apropriados a cada produto, portanto, se faz de maneira indireta (DUBOIS, KULPA e SOUZA, 2010). O método de custeio por absorção é o sistema de custos que faz a classificação dos custos entre diretos e indireto, absorvendo os custos totais de produção, sendo o “ $CT=CD+CI$ ”.

Outro exemplo para melhor compreendermos a distinção entre custos diretos e indiretos, Martins (2003) cita o gasto total com a Mão de Obra de uma fábrica, os custos relativos ao pessoal que atua diretamente sobre o produto são classificados como um custo direto; os salários como os de chefia, supervisão e outras atividades, são custos indiretos mesmo que vinculados a produção, mas estes não atuam diretamente sobre produto.

2.2.2.3 Custos Fixos

Meglierini (2007, p.10) define que os custos fixos “são aqueles que decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa, independentemente da quantidade que venha a ser fabricada dentro do limite da capacidade instalada”. Diante do conceito, os custos fixos são uma constante dentro da produção ou serviço, pois o gasto a ser alocado já está fixado independentemente do volume a ser produzido ou serviço a ser prestado. Não obstante, Martins (2003) alerta que um custo fixo nem sempre será recorrente, ou seja, o custo fixo não significa que sempre terá o mesmo valor em todos os períodos; os valores podem variar no tempo sem que percam a sua característica de serem fixos. O gráfico 1 representa o comportamento dos custos fixos em relação a quantidade e também o que acontece com o custo para cada produto produzido (custo fixo unitário) em um dado período de tempo:

Gráfico 1 – Custo Fixo Total e Custo Fixo Unitário



Fonte: Adaptado de Meglierini (2007)

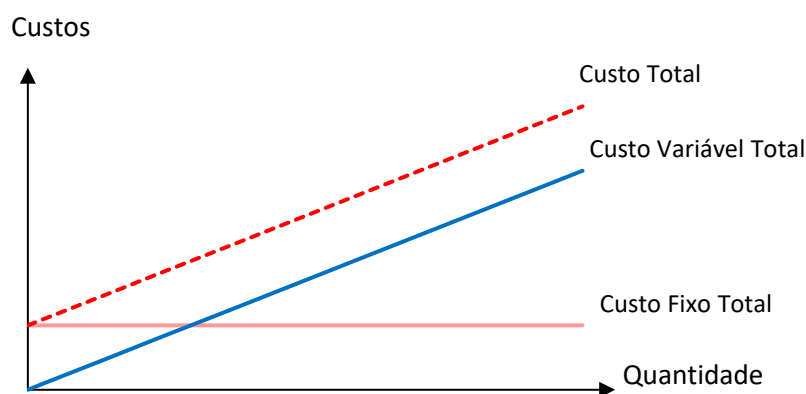
Nota-se que ao passo que os produtos estão sendo produzidos, estes custos de produção permanecem fixos ou inalterados independente se está produzindo inúmeras quantidades de produtos ou nenhum. Enquanto o custo para cada unidade produzida diminui exponencialmente se mais produtos forem produzidos, sendo que o custo fixo unitário não inicia com o valor zero porque para o primeiro produto produzido o custo unitário absorve todos os custo fixo e

conforme a quantidade aumenta, a relação custo por unidade decai até chegar a um valor mínimo (MEGLIORINI, 2007).

2.2.2.4 Custos Variáveis

Custos variáveis são aqueles que variam proporcionalmente, em unidades monetárias, diretamente com o nível de atividades das quais se relacionam (PADOVEZE, 2003). O uso de certa quantidade de recursos reflete diretamente na quantidade de itens produzidos, tendo causa e efeito de proporcionalidade. Observa-se este comportamento (em determinado período de tempo) no gráfico 2:

Gráfico 2 – Custo Variável, Fixo e Total



Fonte: Adaptado de Dutra (2010)

Depreende-se com o gráfico 2 apresentado por Dutra (2010) que o custo variável é máximo quando a quantidade produzida é máxima e zero quando não há produção de determinado item. Sendo a resultante dos custos totais de fabricação a somatória da parcela dos custos fixos com a parcela dos custos variáveis.

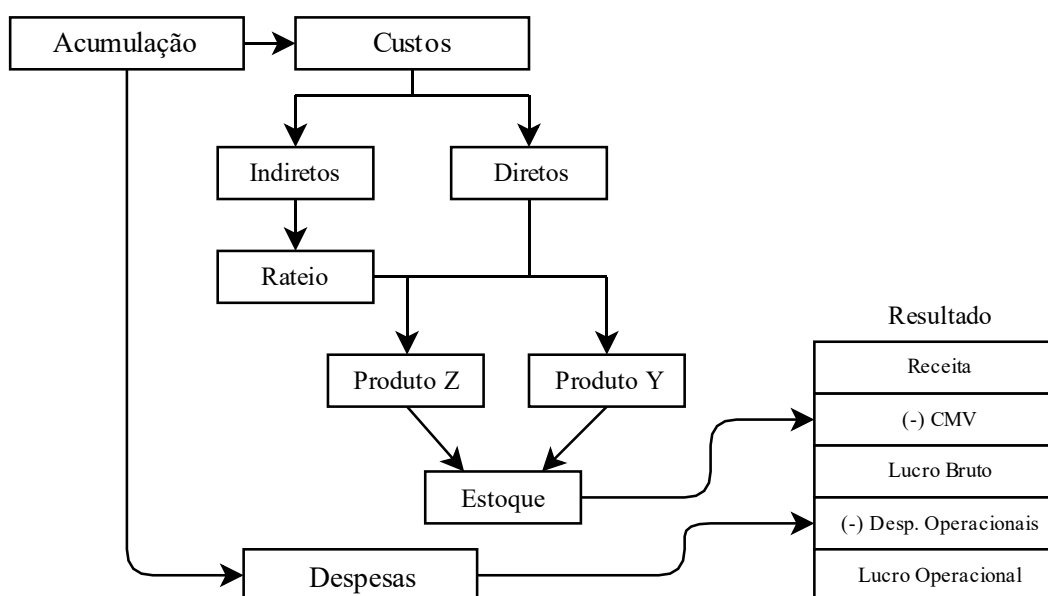
Um exemplo para um tipo de custo variável é a matéria prima em processo de elaboração, o recurso só é consumido se o produto estiver sendo produzido. Padoveze (2003) relaciona algumas das principais características do custo variável como permanecer constante do ponto de vista unitário, ainda que varie o volume de atividades, a proporcionalidade se mantém de um para um.

2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

2.3.1 Custeio por Absorção

O custeio por absorção é o método exigido pela legislação societária brasileira e o modelo que absorve todos os gastos necessários na produção e serviços refletindo diretamente na Demonstração de Resultado. Viceconti e Neves (2013) explicam que o objetivo é ratear todos os custos fixos e variáveis em cada fase de produção, resultando que cada unidade ou produto receberá sua parcela de custo até que o valor total seja absorvido pelo custo dos produtos vendidos (CPV ou CMV) ou pelos estoques finais. Pinto et. al. (2018) apresenta a seguinte esquematização através da figura 2:

Figura 2 – Método de Custeio por Absorção



Fonte: Pinto et. al. (2018).

Os parâmetros apresentados por Pinto et. al. (2018) em conformidade com Dubois, Kulpa e Souza (2010) no custeio por absorção seguem algumas das etapas básicas:

- Fazer acumulação de todos os gastos que participam na elaboração dos produtos fabricados ou serviços, fazendo a distinção entre Custos, Despesas e Perdas.
- Apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada em um certo período de tempo. As despesas e outros gastos são lançados diretamente no resultado do período.

- Apuração do custo da produção por período, os custos diretos são apropriados diretamente aos produtos e os custos indiretos passam por modelos de rateios antes de serem alocados.
- Apuração do custo unitário de produção resultante da divisão dos custos totais de cada tipo de produto pela quantidade produzida deste produto; durante o período.
- A apuração dos custos de produtos vendidos (CPV) e dos estoques finais por meio da contabilização com a multiplicação da quantidade de produtos vendidos pelo custo unitário. Sendo o CPV lançado no resultado do período.

O custeio por absorção atinge o custo total de cada produto ao absorver todos custos de produção, além de atender a legislação fiscal, esclarece Martins (2003) que este sistema apresenta notáveis problemas gerenciais, principalmente em relação a apropriação dos custos fixos. Os custos fixos acabam presentes no mesmo montante independentemente da oscilação de produção, “tendem os custos fixos ser mais um encargo para que a empresa possa ter condições de produção do que sacrifício para a produção específica desta ou daquela unidade” (MARTINS, 2003, p. 197).

Outros argumentos apresentados pelo autor são que os custos são distribuídos com base em rateios, mesmo que os modelos sejam os mais ideais de distribuição, sempre haverá alguma arbitrariedade que provocam distorções na formação do custo efetivo de cada produto e interferindo na avaliação de estoque. Nesta mesma linha de raciocínio, Pinto et. al. (2018) acrescenta outros problemas como a dificuldade de identificação de quais produtos agregam valor para a empresa, e a perda da noção de ociosidade da entidade visto que se um produto for menos produzido, os custos serão alocados em outros.

2.3.2 Custeio Variável

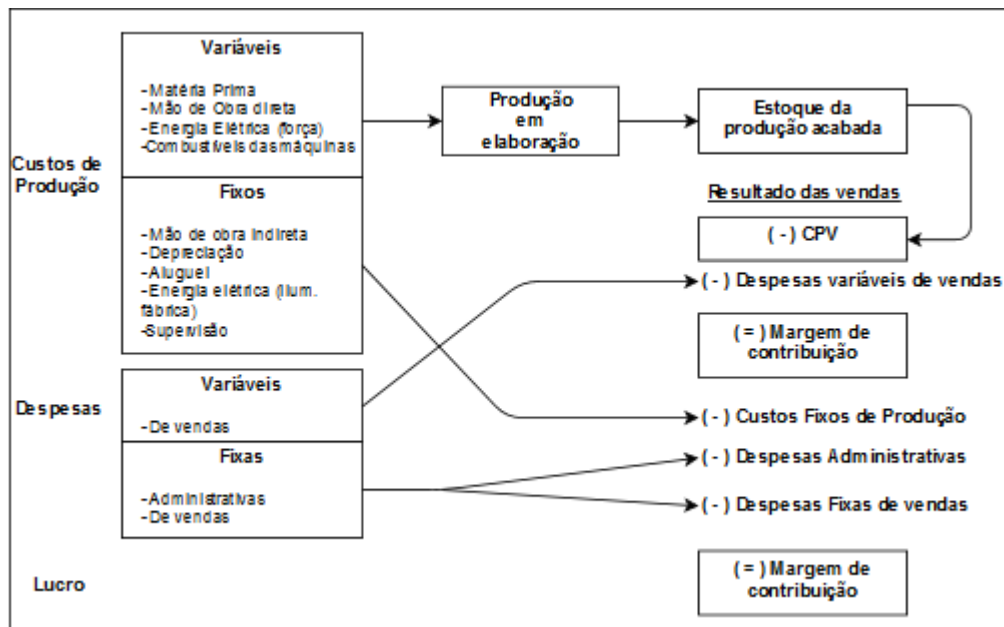
Uma das alternativas a problemática da absorção dos custos fixos ao volume de produção como acontece no custeio por absorção, do qual necessita em muitos casos o uso de rateios, foi concebido o método do “custeio direto ou variável” que só emprega efetivamente o que é de consumo direto e variável. No comentário de Martins (2003), no custeio variável “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”. (MARTINS, 2003, p. 198).

A segregação dos gastos basicamente acontece entre aqueles que são fixos e entre aqueles que são variáveis, Leone (2009) conceitua na seguinte forma:

Somente os custos e despesas variáveis (em relação a alguma base que represente o esforço produtivo ou de vendas) devem ser debitados aos custos dos produtos. As despesas e os custos considerados fixos (quando comparados com a variação da base selecionada) deverão ser debitados contra o lucro do período (LEONE, 2009, p. 312).

Sendo assim, é possível visualizar a organização lógica do custeio variável por meio da figura 3, o quadro esquemático elaborado por Dutra (2010), demonstrando a divisão dos custos com exemplos, e como são refletidos no resultado:

Figura 3 – Quadro esquemático do Custo Variável



Fonte: Dutra (2010).

Assim, entende-se que somente os custos de produção variáveis efetivamente integram o custo de produto vendido nos resultados e os demais são inseridos como deduções diretamente ao lucro. De acordo com Leone (2009, p. 322), a principal finalidade do emprego do custeio variável como procedimento na contabilidade de custos é a obtenção da margem de contribuição (ou contribuição marginal), que significa obter um resultado em valor monetário que cada produto representa com a diferença entre as receitas da venda e o custo variável.

Nesta perspectiva, Dubois, Kulpa e Souza (2010) em consonância aos demais autores, avaliam que o método de custeio variável representa ser uma grande ferramenta gerencial para calcular a margem de contribuição de seus produtos, oferecendo a empresa a melhor

visualização no processo de custeio, sendo este indicador um parâmetro para as decisões gerenciais e de mercado sobre os produtos dos quais a entidade trabalha ou pretende trabalhar.

Porém, salienta Martins (2010) que os resultados obtidos pelo método de custeio variável não são aceitos como base de tributação pela legislação brasileira e também para relatórios contábeis de uso externo, motivado por ferir o princípio do Regime de Competência e o da Confrontação.

3 ESTUDO DE CASO

A análise dos dados do presente trabalho fundamenta-se na aplicação do referencial teórico sobre as informações reais obtidas no estudo de caso em um restaurante localizado na grande Florianópolis/SC. Este estudo não se preocupa em identificar o estabelecimento e para tanto possui total autorização dos diretores e responsáveis sobre a obtenção e a divulgação das informações apresentadas.

3.1 APRESENTAÇÃO DA ATIVIDADE DA EMPRESA

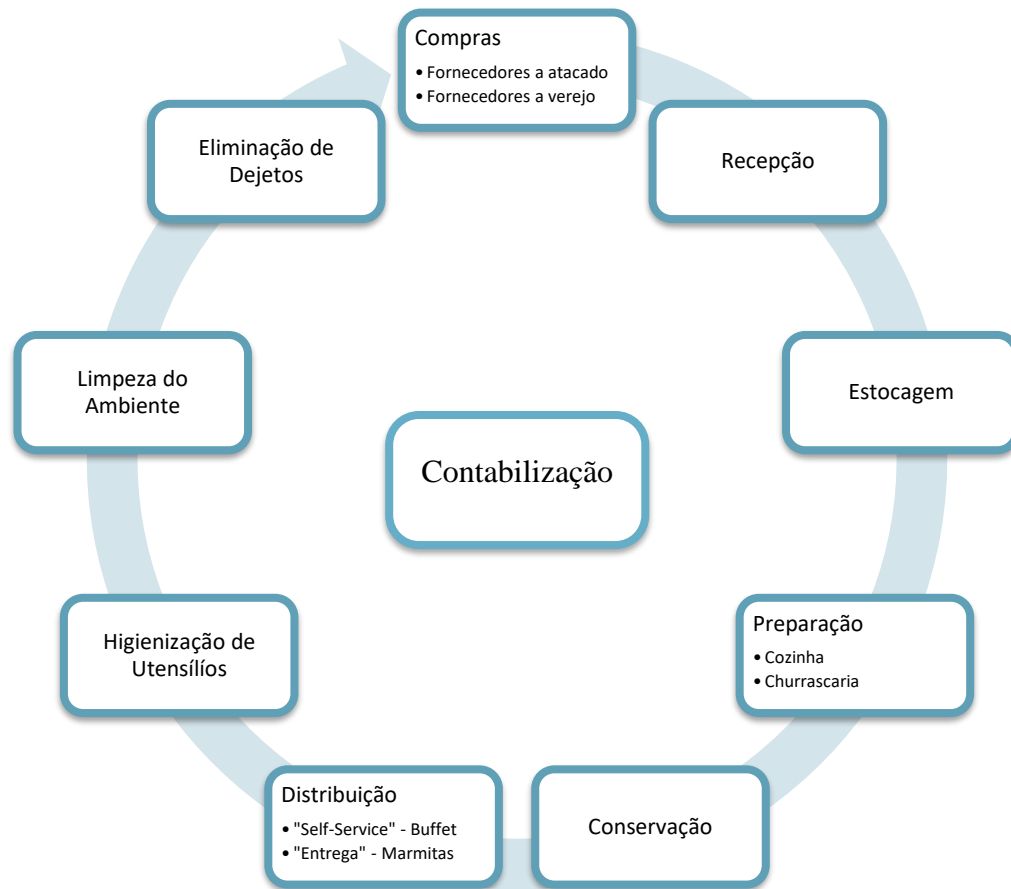
O restaurante em estudo trata-se de um pequeno comércio familiar, uma microempresa (ME), contribuinte pelo Simples Nacional e que está situado no município de São José, Santa Catarina. O horário comercial de atendimento compreende o período de almoço que varia entre as 11:00 horas da manhã e as 14:00 horas, de segunda a sábado e alguns feriados, servindo refeições no local e atendendo a encomendas e por tele-entregas.

O local é formado por oito ambientes sendo duas salas de refeitórios com capacidade para mesas individuais ou para grupos, uma área onde é disponibilizado o buffet, o bar, a cozinha, uma área para churrasqueira, a dispensa e o banheiro.

São 11 (onze) funcionários ao total, incluindo o dono do estabelecimento. As refeições são preparadas por apenas uma cozinheira, da qual não possui formação técnica, mas é dotada de muita experiência e reconhecida por elogios de clientes. A cozinha ainda conta com a ajuda de mais 3 funcionárias auxiliares que ajudam no preparo de saladas e na limpeza. O proprietário do estabelecimento ocupa a função de churrasqueiro na parte da manhã e acumula a função de caixa no horário de funcionamento. O restaurante também conta com duas atendentes, responsáveis por anotarem os pedidos de clientes e que também acumulam a função de prepararem as encomendas das marmitas que serão entregues pela região, sob responsabilidade de quatro “*motoboy*”, funcionários do restaurante.

Na figura 4, apresenta-se o fluxograma das principais atividades diárias do restaurante quanto ao processo de produção das refeições.

Figura 4 – Fluxograma do ciclo de produção



Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Iniciando pelo processo de compras da matéria prima, semanalmente é encaminhado uma lista de produtos a fornecedores especializados no atacado, que entregam em quantidade suficiente, produtos para o uso ao longo da semana. Geralmente são produtos de maior durabilidade como frios e produtos industrializados. Adicionalmente, o proprietário busca complementar a lista de produtos necessários em mercados varejistas da região, sendo estes, produtos mais frescos e para uso imediato. Desta forma, o processo o de compras tende a ser mais eficiente obtendo a melhor cotação de preço e qualidade.

A recepção e estocagem dos alimentos, assim como os demais processos, devem seguir as boas práticas de fabricação e armazenamento, respeitando as normas técnicas de vigilância sanitária². Os produtos são recepcionados e conferidos se estão de acordo com as listas de compras, verificando a aparência, o estado de conservação e as informações de prazos de validade. Na estocagem são separados os produtos frios, carnes, verduras, enlatados e outros

² De acordo com a **RDC 216** de 15 de setembro de 2004 que dispõe sobre o Regulamento Técnico de Boas Práticas para os Serviços de Alimentação.

em cada ambiente específico, como nas prateleiras da dispensa e nos locais com temperatura controlada (geladeira e *freezer*).

No processo de distribuição, as refeições são dispostas para quatro tipos de produtos em duas linhas de serviços – o *Self-Service* que são refeições consumidas no local e o cliente monta o seu prato e o Serviço de Entrega que são refeições prontas e encomendadas para serem entregues fora do local. No local são ofertados o **Buffet Livre**, que é o prato onde o cliente pode comer à vontade sem se preocupar com a quantidade consumida, pagando um preço fixo e o **Buffet à Quilo** que é o prato onde o cliente paga proporcionalmente ao peso da comida que ele consome sendo a referência o preço de um quilo. O Serviço de Entrega é destinado aos pratos popularmente conhecidos como marmitas (ou pratos feitos), são ofertados em duas opções: a **Marmita P** (pequena) e a **Marmita G** (grande), a diferença entre as duas, como o nome sugere, está na quantidade de comida e peso vendido ao cliente.

Os processos de higienização dos utensílios, limpeza do ambiente e eliminação de dejetos acontecem normalmente ao fim do expediente. O descarte dos materiais acontece por meio de separação entre o lixo seco e o lixo orgânico, que são recolhidos pela coleta municipal de lixo, mas é comum as peças orgânicas que são aproveitáveis para o consumo animal serem doadas para pessoas interessadas.

No centro do fluxo encontra-se a contabilização controlada pelo proprietário, recolhendo informações das atividades por meio de documentações como as de compras, vendas, gastos, pagamentos e receitas. Estas informações são reunidas e encaminhada a um escritório de contabilidade que processa e realiza as operações de escrituração contábil, principalmente os cálculos para fins fiscais.

3.2 IDENTIFICAÇÃO DOS GASTOS DA EMPRESA

O levantamento deste trabalho é o resultado de informações que compreendem as datas de primeiro de janeiro a trinta de junho de 2018, contemplando os dados contábeis e de quaisquer outros meios que possam representar com mais fidedignidade e relevância as operações do restaurante.

3.2.1 Identificação dos Produtos

Antes da identificação dos custos e despesas envolvidos, achou-se necessária à coleta de informações sobre os produtos que são comercializados pelo restaurante, afim de que

posteriormente prossiga com a análise e o tratamento dos métodos de custeio. A empresa também faz a venda de bebidas e outros produtos de pequenos valores como balas e sorvetes, porém estes não serão considerados para fins de custeio, assim como a receita gerada por eles.

A tabela 1 mostra, em valores aproximados, o nível de produção semestral e uma média mensal e diária dos pratos servidos com o respectivo preço que vem sendo cobrado.

Tabela 1 – Refeições Servidas (01/01/2018 a 30/06/2018)

Prato ou Produto	Média Diária (pratos)	Média Mensal (pratos)	Semestral (pratos)	Peso médio do prato (g)	Preço unitário
Buffet Livre	9	207	1.244	700	R\$ 15,90
Buffet a Quilo	20	478	2.866	400	R\$ 11,50
Marmita P	85	2.041	12.244	600	R\$ 14,00
Marmita G	12	287	1.720	1300	R\$ 23,00
Total	126	3.012	18.074	3.000	

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A tabela 1 revela que a Marmita P é o produto mais vendido pelo restaurante, correspondendo a 68% das vendas no semestre (12.244 pratos), seguindo pelas vendas de Buffet a Quilo que corresponderam a 16% das vendas (2.866 pratos). O preço de venda é essencialmente baseado no preço da concorrência e pela quantidade de comida servida, consequentemente a Marmita G é o produto mais caro, custando R\$ 23,00 (vinte e três reais) e pesando em média 1,3 quilos.

O Buffet a quilo trata-se do produto mais econômico para os clientes do restaurante, servindo a quantidade de comida que o cliente considera necessário para o seu prato. Por se tratar de um preço variável em função do peso, apurou-se ao valor médio unitário de R\$11,50 (onze reais e cinquenta centavos) e 400 gramas. O preço e peso do Buffet a quilo foi obtido através de uma média simples com o registro de consumo entre os clientes que optaram por esse produto durante o período de levantamento de dados.

3.2.2 Levantamento dos Custos e Despesas Fixas

Nesta etapa, foram levantadas as informações de todos os custos e despesas que são considerados fixos dentro do restaurante. Para facilitar o estudo, foram agrupados alguns custos de menores valores em classificação semelhantes.

A tabela 2 representa os custos fixos de seis meses de operação (01/01/2018 a 30/06/2018) e informa uma média mensal dos gastos com Mão de Obra, os gastos incorridos

com o pró-labore pago ao proprietário e os gastos operacionais de funcionamento como Aluguel, despesas administrativas e escritório contábil terceirizado e a depreciação. As Taxas (diversas) também foram classificadas como fixas devido a verificação da ocorrência constante dos valores pagos mensalmente, independentemente do nível de produção.

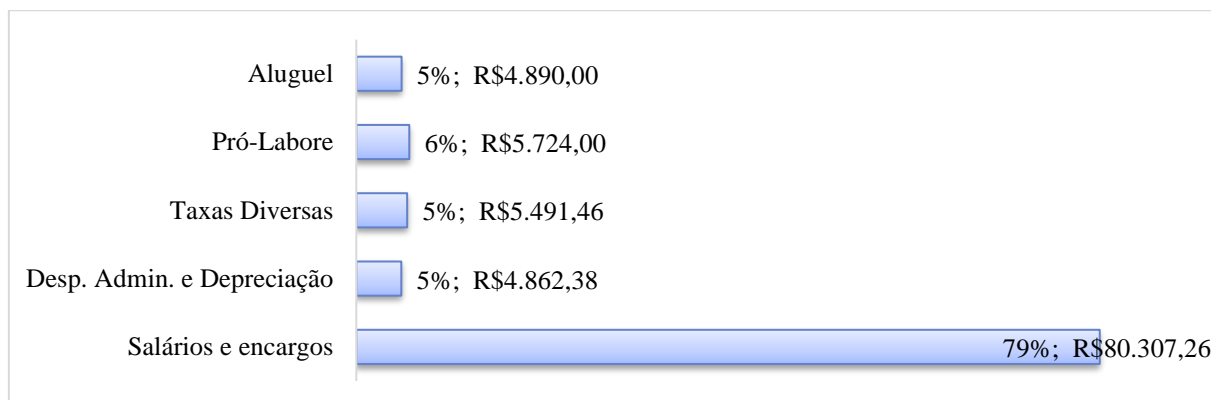
Tabela 2 – Custos e Despesas Fixos

Custos e Despesas Fixas	01/01/2018 a 30/06/2018	Média Mensal
Mão de Obra - Entrega	R\$ 27.222,80	R\$ 4.537,13
Mão de Obra - Auxiliar	R\$ 26.542,23	R\$ 4.423,71
Mão de Obra - Atendimento e montagem	R\$ 16.333,68	R\$ 2.722,28
Mão de Obra - Cozinha	R\$ 10.208,55	R\$ 1.701,43
Pró-Labore	R\$ 5.724,00	R\$ 954,00
Taxas Diversas	R\$ 5.491,46	R\$ 915,24
Aluguel	R\$ 4.890,00	R\$ 815,00
Escritório e outras despesas administrativas	R\$ 3.926,20	R\$ 654,37
Despesa com Telefone	R\$ 570,65	R\$ 95,11
Depreciação	R\$ 365,53	R\$ 60,92
Total Custos Fixos	R\$ 101.275,10	R\$ 16.879,18

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Os gastos de mão de obra somam os custos de salários e encargos trabalhistas como provisões de INSS e FGTS. Dentre eles, os custos com mão de obra na entrega é o maior custo por ser referente a 4 funcionários, com gasto mensal R\$1.134,28 (um mil reais, cento e trinta e quatro reais e vinte e oito centavos) por entregador. Seguido pelo custo com as auxiliares de cozinha, que corresponde ao salário das 3 funcionárias, recebendo mensalmente cada uma R\$1.474,57 (mil reais, quatrocentos e setenta e quatro reais e cinquenta e sete centavos), em sequência, o custo com atendimento e montagem das marmitas decorrente de duas funcionárias e da única cozinheira do estabelecimento.

Gráfico 3 – Composição dos Custos e Despesas Fixas (01/01/2018 a 30/06/2018)



Fonte: Dados da pesquisa (2018).

O gráfico 3 evidencia como os custos e despesas fixas do restaurante são majoritariamente compostos pelos custos com a folha de pagamento dos funcionários correspondendo a 79% dos gastos fixo totais que somam R\$101.275,00 (cento e um mil, duzentos e setenta e cinco reais). Os demais gastos correspondem a 5% do total, sendo o pró-labore correspondendo a 6%.

3.2.3 Levantamento dos Custos e Despesas Variáveis

Nesta seção foram levantados os custos e despesas variáveis, ou seja, aqueles gastos que estão diretamente ou indiretamente ligados ao nível de produção dos pratos servidos pelo restaurante, mas que apresentam variações na quantidade e valores. A tabela 3 elenca todos estes gastos acumulados durante seis meses de operação e faz uma média mensal, para melhor visualização dos custos mensais variáveis.

Tabela 3 – Custos e Despesas Variáveis (01/01/2018 a 30/06/2018)

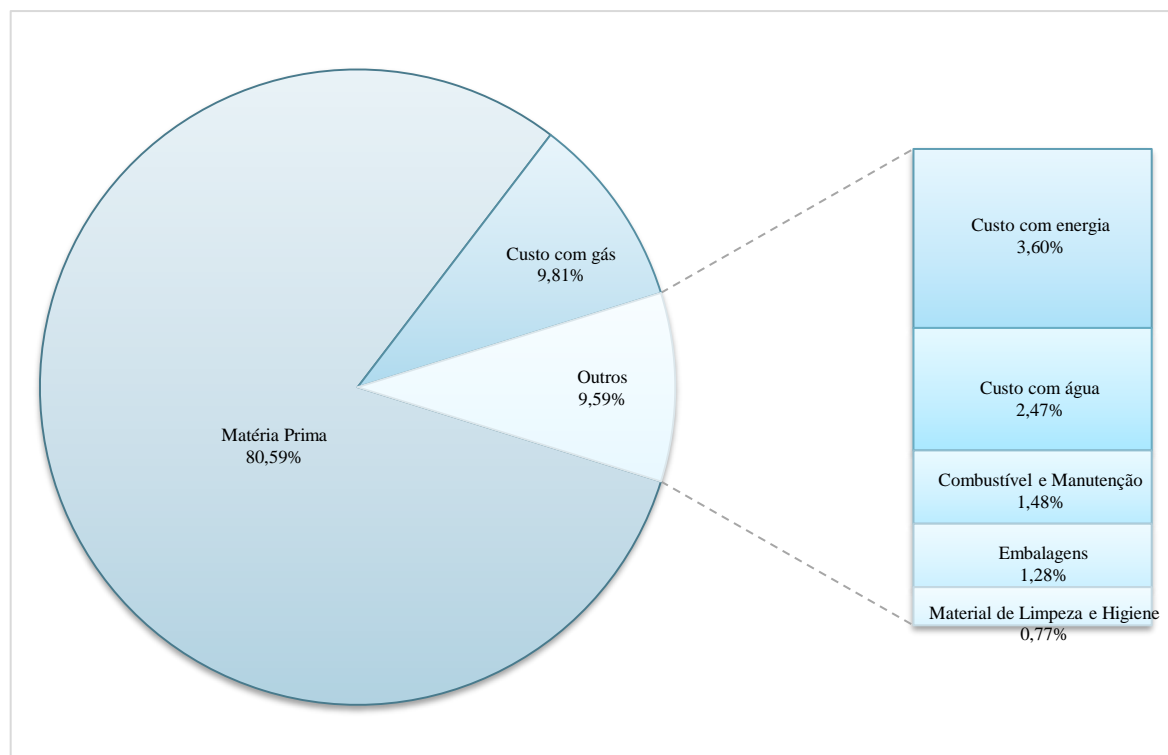
Custos Variáveis	01/01/2018 a 30/06/2018		Média Mensal	
Matéria Prima	R\$	88.453,26	R\$	14.742,21
Custo com gás	R\$	10.769,32	R\$	1.794,89
Custo com energia	R\$	3.956,16	R\$	659,36
Custo com água	R\$	2.706,84	R\$	451,14
Combustível e Manutenção	R\$	1.620,00	R\$	270,00
Embalagens	R\$	1.402,66	R\$	233,78
Material de Limpeza e Higiene	R\$	844,52	R\$	140,75
Total Custos Variáveis	R\$	109.752,76	R\$	18.292,13

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

No gráfico 4, podemos observar apresenta-se os custos da Matéria Prima que é o principal gasto alocado diretamente aos pratos correspondendo a 81% do total ou um custo de R\$88.453,26 (oitenta e oito mil, quatrocentos e três reais e vinte e seis centavos). Os custos com gás de cozinha ou GLP (Gás de Propano Líquido) correspondem o segundo maior gasto representado por 10% dos custos variáveis totais.

Durante o levantamento e análise dos dados dos custos e despesas variáveis, observou-se além da alta dos preços alimentícios (matéria prima) no decorrer dos meses, o custo com o gás de cozinha demonstrou-se preocupante devido aos constantes aumentos no mercado, sendo este um item de suma importância para cocção das refeições.

Gráfico 4 – Composição dos Custos e Despesas Variáveis (01/01/2018 a 30/06/2018)



Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Os custos com água e energia representaram 2% e 4% respectivamente, apesar da tabela 3 mostrar uma média mensal dos meses de janeiro a junho, os gastos com energia foram maiores no período de verão devido o maior consumo dos eletrodomésticos como o ar-condicionado e refrigeradores. No mais, pode-se destacar o consumo relativamente baixo de combustíveis, condizente ao uso de motocicletas nas entregas de marmitas por serem econômicas e com baixo custo de manutenção.

3.3 CÁLCULO DOS CUSTOS TOTAIS, VARIÁVEIS E UNITÁRIO

O método proposto para o restaurante é o uso do Custeio por Absorção como base para a criação de um Custeio Total, onde não considera apenas os custos de produção, mas também todas as despesas envolvidas, deste modo, também serve como uma opção de apoio na precificação para o administrador julgar conveniente aplicar um preço que cubra todos os gastos gerados no funcionamento do estabelecimento e ainda uma margem de lucro sobre os mesmos. Embora a precificação dos produtos não está sendo apreciada neste trabalho, sendo apenas um dado informativo.

Os custos totais são todos os custos apresentados nos tópicos anteriores, estando eles listados na tabela 4 e dispostos para que na sequência sejam efetuados os cálculos de rateios para encontrar os custos unitários.

Tabela 4 – Planilha Custo por Absorção (01/01/2018 a 30/06/2018)

Gasto	Tipo	Total (R\$)	Rateio				Critério
			Buffet Livre (R\$)	Buffet a Quilo (R\$)	Marmitta P (R\$)	Marmitta G (R\$)	
Mão de Obra - Cozinha	CI-F	10.208,55	702,59	1.619,02	6.915,53	971,41	Produção
Mão de Obra - Auxiliar	CI-F	26.542,23	1.826,74	4.209,45	17.980,37	2.525,67	Produção
Mob – Atendimento e montagem	CI-F	16.333,68	3.266,74	3.266,74	8.593,14	1.207,06	Produção*
Mão de Obra - Entrega	CI-F	27.222,80	-	-	23.869,85	3.352,95	Produção**
Pró-Labore	CI-F	5.724,00	393,95	907,79	3.877,58	544,68	Produção
Despesa com Telefone	CI-F	570,65	39,27	90,50	386,57	54,30	Produção
Aluguel	CI-F	4.890,00	336,55	775,53	3.312,61	465,32	Produção
Escritório	CI-F	3.926,20	270,22	622,67	2.659,71	373,60	Produção
Taxas Diversas	CI-F	5.491,46	377,94	870,92	3.720,05	522,55	Produção
Depreciação	CI-F	365,53	25,16	57,97	247,62	34,78	Produção
Matéria Prima	CD-V	88.453,26	6.640,03	8.743,40	56.020,20	17.049,63	PxP
Embalagens	CI-V	1.402,66	-	-	1.229,90	172,76	Produção**
Custo com gás	CI-V	10.769,32	741,19	1.707,95	7.295,41	1.024,77	Produção
Custo com água	CI-V	2.706,84	186,30	429,29	1.833,68	257,57	Produção
Custo com energia	CI-V	3.956,16	272,28	627,43	2.680,00	376,46	Produção
Material de Limpeza e Higiene	CI-V	844,52	58,12	133,94	572,10	80,36	Produção
Combustível e Manutenção	CI-V	1.620,00	-	-	1.420,47	199,53	Produção**
Custo Total		211.027,86	15.137,08	24.062,59	142.614,77	29.213,41	
Produção (unidades)		18.074	1.244	2.866	12.244	1.720	
Custo Unitário			R\$ 12,17	R\$ 8,39	R\$ 11,65	R\$ 16,99	

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A planilha dos custos totais (Tabela 4) classifica e agrupa os tipos de custos em custos diretos e variáveis (CD-V), custos indiretos e fixos (CI-F) e em custos indiretos e variáveis (CI-V). Alguns custos são mais simples de escolher o método de rateio adequado, outro necessitaram de maior arbitrariedade.

O critério normal foi alocar proporcionalmente os custos ao número de pratos produzidos, com exceção dos critérios destacados:

- **Produção***: Se refere a mão de obra usada no atendimento e montagem, foi mais prudente alocar 20% dos custos totais diretamente aos produtos servidos no local e ratear os 80% restante para os custos das marmitas, ponderando com a quantidade produzida. A tendência se deve ao fato observado que as atendentes passam mais tempo montando as marmitas do que o tempo gasto atendendo os clientes dentro do estabelecimento. Infelizmente

a pesquisa não conseguiu identificar com mais precisão o custo/hora usado em cada função para efetuar os cálculos mais apropriados.

- Produção**: os custos marcados com esse critério não foram alocados aos produtos de Buffet por estarem totalmente desconexos com a sua produção.

- PxP: estabeleceu mais conveniente não ratear o custo da matéria prima apenas de acordo com a produção, mas ponderar considerando o peso de cada produto. Para comparar, podemos citar a Marmita G que incorpora 1,3Kg de alimentos ao produto final, enquanto a média consumida nos buffets a quilo incorporam apenas 400 gramas. A porcentagem absorvida de custo por cada produto está apresentada na tabela 5.

Tabela 5 – Rateio da Matéria Prima

Tipo	Quantidade	Peso médio	% absorvido no custo
Buffet Livre	1.244	700,00	8%
Buffet a Quilo	2.866	400,00	10%
Marmita P	12.244	600,00	63%
Marmita G	1.720	1.300,00	19%
Total	18.074	3.000,00	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

3.4 ANÁLISE DO CUSTO TOTAL E CUSTEIO VARIÁVEL

Para melhor entendimento dos custos gerados internamente pelo restaurante, as informações de custo da tabela 4 foi simplificada transpondo os custos de absorção na tabela 6. Estão sendo destacados os custos com a matéria prima e a mão de obra, por se tratarem os custos mais representativos e os outros estão agrupados em custos indiretos fixos e os custos indiretos variáveis.

Tabela 6 – Custeio por Absorção

	Matéria Prima (R\$)	Mão de Obra (R\$)	CI-F (R\$)	CI-V (R\$)	CT (R\$)	Nº pratos	Custo Unit. (R\$)
Buffet Livre	6.640,03	5.796,07	1.443,09	1.257,89	15.137,08	1.244	12,17
Buffet a Quilo	8.743,40	9.095,21	3.325,38	2.898,61	24.062,59	2.866	8,39
Marmita P	56.020,20	57.358,88	14.204,14	15.031,55	142.614,77	12.244	11,65
Marmita G	17.049,63	8.057,10	1.995,23	2.111,46	29.213,41	1.720	16,99
TOTAL	88.453,26	80.307,26	20.967,84	21.299,50	211.027,86	18.074	

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Desta forma, podemos observar que o custo total de operação do restaurante no período foi de R\$211.027,86 (duzentos e onze mil, vinte e sete reais e oitenta e seis centavos). O custo absorvido para os produtos resultou no custo unitário de R\$16,99 (dezesesseis reais e noventa e nove centavos) no custo da marmitta G, R\$12,17 (doze reais e dezessete centavos) para o Buffet livre, a R\$11,65 (onze reais e sessenta e cinco centavos) no custo da Marmitta P e R\$8,39 (oito reais e trinta e nove centavos) para o Buffet servido a quilo.

A tabela 7 é a composição dos custos operacionais totais utilizando o método variável, e comparando o preço unitário obtido pelo método absorção. A diferença do custeio variável com o método de custeio por absorção é a exclusão dos custos fixos, compondo apenas os custos variáveis no custo do produto. Este método servirá nas análises gerenciais de volume, como as margens de contribuições e de segurança, ponto equilíbrio.

Tabela 7 – Custeio Variável

	Matéria Prima (R\$)	CI-V (R\$)	Custo Variável Total (R\$)	Nº pratos	Custo Unit. (Variável)	Custo Unit. (Absorção)
Buffet Livre	6.640,03	1.257,89	7.897,92	1.243,93	R\$ 6,35	R\$ 12,17
Buffet a Quilo	8.743,40	2.898,61	11.642,00	2.866,45	R\$ 4,06	R\$ 8,39
Marmitta P	56.020,20	15.031,55	71.051,76	12.243,82	R\$ 5,80	R\$ 11,65
Marmitta G	17.049,63	2.111,46	19.161,08	1.719,87	R\$ 11,14	R\$ 16,99
TOTAL	88.453,26	21.299,5	109.752,76	18.074,0622		

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A tabela 7 demonstra que quando considerado apenas estes gastos, os custos unitários das refeições seguem na ordem de R\$11,14 (onze reais e quatorze centavos) para o custo da Marmitta G, R\$6,35 (seis reais e trinta e cinco centavos) o custo do Buffet livre, R\$5,80 (cinco reais e oitenta centavos) o custo da Marmitta P e R\$4,06 (quatro reais e seis centavos) sendo o custo médio das refeições a quilo.

3.5 CÁLCULO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

A Margem de Contribuição é o cálculo que revela o valor, ou a porcentagem, que cada produto subsidia para o pagamento dos custos fixos. O cálculo é fornecido subtraindo os custos e despesas variáveis do preço de venda do produto. Na tabela 8 estão dispostas a Margem de Contribuição Unitária – MCU e a Margem de Contribuição Total – MCT dos produtos do restaurante.

Tabela 8 – Margem de Contribuição

	Preço de Venda Unitário	Custo Variável Unitário	MCU	Pratos vendidos	MCT
Buffet Livre	R\$ 15,90	R\$ 6,35	R\$ 9,55	1.244	R\$ 11.880,56
Buffet a Quilo	R\$ 11,50	R\$ 4,06	R\$ 7,44	2.866	R\$ 21.322,13
Marmita P	R\$ 14,00	R\$ 5,80	R\$ 8,20	12.244	R\$ 100.361,71
Marmita G	R\$ 23,00	R\$ 11,14	R\$ 11,86	1.720	R\$ 20.395,87

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Considerando o indicador da Margem Contribuição Unitária, nota-se que a Marmita G é o item com maior contribuição na questão de valor por prato vendido sendo de R\$11,14/unidade. Para uma decisão gerencial, sendo uma sugestão, o restaurante poderia se esforçar para vender mais Marmitas do tamanho G e isto geraria uma receita maior para saldar as despesas fixas de operação ou dispõe da liberdade para diminuir o preço do quilo Buffet, sendo uma vantagem competitiva.

É importante ressaltar que a MCU não considera a demanda do produto. Se quisermos conhecer a margem de contribuição na totalidade, deve multiplicar o valor da MCU pelo número de produtos vendidos, desta forma nos fornece a informação sobre a receita contributiva em relação a importância representativa de vender determinada mercadoria.

Neste cálculo mostra que embora a MCU da Marmita P não ter a maior margem entre os produtos vendidos, é o principal item gerador de receita do período se considerar o volume de vendas, sendo a MCT de R\$100.361,71 (cem mil, trezentos e sessenta e um reais e setenta e um centavos).

3.6 CÁLCULO DO PONTO DE EQUILÍBRIO CONTÁBIL - PEC

O Ponto de Equilíbrio Contábil consiste na informação gerencial para se ter a noção do volume de vendas que o estabelecimento precisa atingir para que o produto pague os custos e despesas fixas, gerando lucro operacional a partir deste ponto. O cálculo do PEC é o resultado da divisão dos gastos fixos pela MCU.

Tabela 9 – Ponto de Equilíbrio Contábil - PEC

	Custos e despesas Fixas	MCU	PEC (Pratos)
Buffet Livre	R\$ 7.239,16	R\$ 9,55	758
Buffet a Quilo	R\$ 12.420,59	R\$ 7,44	1.670
Marmita P	R\$ 71.563,02	R\$ 8,20	8.730
Marmita G	R\$ 10.052,33	R\$ 11,86	848

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Neste sentido, para saldar os custos dos seis meses em operação, o restaurante necessitou vender ao total 758 pratos de Buffet livre, 1.670 pratos de Buffet a quilo, 8.730 marmitas no tamanho P e 848 marmitas no tamanho G. Isso mostra que os esforços para vender Buffet a quilo e a Marmita P devem ser maiores, caso não vendam os valores determinados, os outros produtos tenderão a absorver os prejuízos operacionais fixos.

3.7 MARGEM DE SEGURANÇA OPERACIONAL - MSO

A Margem de Segurança Operacional é o dado numérico ou percentual da quantidade de produtos que estão sendo vendidos acima do Ponto de Equilíbrio Contábil, ou seja, exprime a quantidade de produtos que foram vendidos além do necessário para que o produto passe a ser operacionalmente lucrativo.

Tabela 10 – Margem de Segurança Operacional

	Volume de Vendas	PEC	MSO	MSO%
Buffet Livre	1.244	758	486	39%
Buffet a Quilo	2.866	1.670	1.197	42%
Marmita P	12.244	8.730	3.513	29%
Marmita G	1.720	848	872	51%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Diante dos dados obtidos na pesquisa, a empresa obteve satisfatoriamente uma margem de segurança operacional sobre as vendas, os produtos tiveram uma MSO percentual entre de 29% e 51%.

3.8 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO OPERACIONAL

A demonstração do resultado operacional servirá para demonstrar a receita total e por produtos durante o período abordado e também contabilizar o lucro ou o resultado final. A demonstração se baseia com os dados obtidos com o custeio variável, o resultado líquido é o resultado da margem contribuição total (Receita bruta de vendas menos os custos e despesas variáveis) subtraindo os custos e despesas fixas operacionais.

A receita total do restaurante entre 01/01/2018 a 30/06/2018 (vide tabela 11) foi na ordem de R\$ 263.713,03 (duzentos e sessenta e três mil, setecentos e treze reais e três centavos),

representando a Marmita P o produto com maior receita no valor acumulado de R\$171.413,47 (cento e setenta e um mil, quatrocentos e treze reais e quarenta e sete centavos).

O resultado líquido de produção do restaurante no período foi R\$52.685,17 (cinquenta e dois mil reais e seiscentos e oitenta e cinco mil e dezessete centavos), ou uma margem de lucro de 20% das atividades sobre a receita. Analisando os produtos, os que tiveram maiores lucros líquidos está na ordem a Marmita P com R\$28.798,70 (vinte e oito mil, setecentos e noventa e oito mil e setenta centavos) com margem de lucro de 17%.

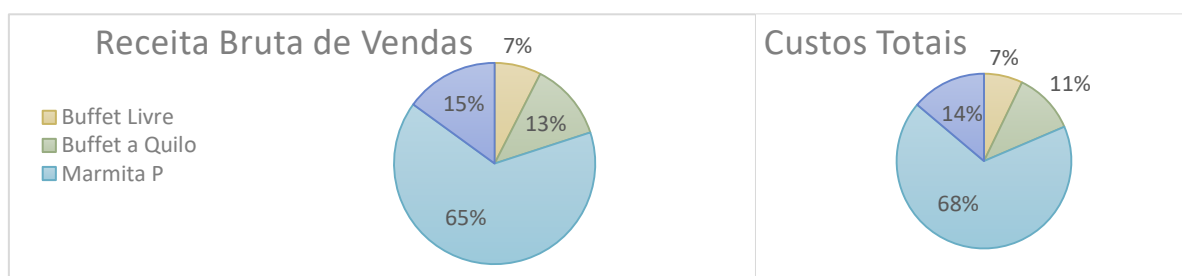
Tabela 11 – Demonstração de Resultado Operacional (01/01/2018 a 30/06/2018)

Produtos	Buffet Livre (R\$)	Buffet a Quilo (R\$)	Marmita P (R\$)	Marmita G (R\$)	TOTAL (R\$)
Receita Bruta de Vendas	19.778,48	32.964,13	171.413,47	39.556,95	263.713,03
(-) Custo Variável	(6.640,03)	(8.743,40)	(56.020,20)	(17.049,63)	(88.453,26)
(-) Despesa Variável	(1.257,89)	(2.898,61)	(15.031,55)	(2.111,46)	(21.299,50)
Margem de Contribuição Total	11.880,56	21.322,13	100.361,71	20.395,87	153.960,27
(-) Custos Fixos	(7.239,16)	(12.420,59)	(71.563,02)	(10.052,33)	(101.275,10)
Resultado Líquido	4.641,40	8.901,54	28.798,70	10.343,54	52.685,17
Margem de Lucro	23%	27%	17%	26%	20%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

O gráfico 5 mostra visualmente a composição da receita e do custo dos produtos vendidos, 65% da receita é composta pela venda da Marmita P e absorvendo 68% dos custos totais. O fato interessante do dado é a Marmita G se o produto com a segunda maior receita e ao mesmo tempo ser terceiro em número de vendas, isso pode ser explicado pelo fato da MCU ser alta, como já demonstrado anteriormente.

Gráfico 5 - Receita Bruta e Custo Total por produto



Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Por fim, o estudo resultou na planilha de custos totais apresentada na tabela 12 (complementando a tabela 4), que lista todos os custos diretos e indiretos, atribuindo o cálculo de rateio, o custo total e unitário e formando o Resultado líquido sobre os produtos comercializados.

Tabela 12 - Planilha de Custos Totais

Quadro Relação dos Gastos			Rateio					
Gasto	Tipo	Total	Buffet Livre	Buffet a Quilo	Marmita P	Marmita G		
Mão de Obra - Cozinha	CI-F	R\$ 10.208,55	R\$ 702,59	R\$ 1.619,02	R\$ 6.915,53	R\$ 971,41	Produção	
Mão de Obra - Auxiliar	CI-F	R\$ 26.542,23	R\$ 1.826,74	R\$ 4.209,45	R\$ 17.980,37	R\$ 2.525,67	Produção	
Mão de Obra - Atendimento e montagem	CI-F	R\$ 16.333,68	R\$ 3.266,74	R\$ 3.266,74	R\$ 8.593,14	R\$ 1.207,06	Produção*	
Mão de Obra - Entrega	CI-F	R\$ 27.222,80	R\$ -	R\$ -	R\$ 23.869,85	R\$ 3.352,95	Produção**	
Pró-Labore	CI-F	R\$ 5.724,00	R\$ 393,95	R\$ 907,79	R\$ 3.877,58	R\$ 544,68	Produção	
Despesa com Telefone	CI-F	R\$ 570,65	R\$ 39,27	R\$ 90,50	R\$ 386,57	R\$ 54,30	Produção	
Aluguel	CI-F	R\$ 4.890,00	R\$ 336,55	R\$ 775,53	R\$ 3.312,61	R\$ 465,32	Produção	
Escritório e outras despesas administrativas	CI-F	R\$ 3.926,20	R\$ 270,22	R\$ 622,67	R\$ 2.659,71	R\$ 373,60	Produção	
Taxas Diversas	CI-F	R\$ 5.491,46	R\$ 377,94	R\$ 870,92	R\$ 3.720,05	R\$ 522,55	Produção	
Depreciação	CI-F	R\$ 365,53	R\$ 25,16	R\$ 57,97	R\$ 247,62	R\$ 34,78	Produção	
Matéria Prima	CD-V	R\$ 88.453,26	R\$ 6.640,03	R\$ 8.743,40	R\$ 56.020,20	R\$ 17.049,63	PxP	
Embalagens	CI-V	R\$ 1.402,66	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.229,90	R\$ 172,76	Produção**	
Custo com gás	CI-V	R\$ 10.769,32	R\$ 741,19	R\$ 1.707,95	R\$ 7.295,41	R\$ 1.024,77	Produção	
Custo com água	CI-V	R\$ 2.706,84	R\$ 186,30	R\$ 429,29	R\$ 1.833,68	R\$ 257,57	Produção	
Custo com energia	CI-V	R\$ 3.956,16	R\$ 272,28	R\$ 627,43	R\$ 2.680,00	R\$ 376,46	Produção	
Material de Limpeza e Higiene	CI-V	R\$ 844,52	R\$ 58,12	R\$ 133,94	R\$ 572,10	R\$ 80,36	Produção	
Combustível e Manutenção	CI-V	R\$ 1.620,00	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.420,47	R\$ 199,53	Produção**	
Custo Total		R\$ 211.027,86	R\$ 15.137,08	R\$ 24.062,59	R\$ 142.614,77	R\$ 29.213,41		
Produção		18.074	1.244	2.866	12.244	1.720		
Custo Unitário			R\$ 12,17	R\$ 8,39	R\$ 11,65	R\$ 16,99		
Preço de Venda unitário			R\$ 15,90	R\$ 11,50	R\$ 14,00	R\$ 23,00		
Resultado Líquido unitário			R\$ 3,73	R\$ 3,11	R\$ 2,35	R\$ 6,01		
Resultado Líquido Total		R\$ 52.685,17	R\$ 4.641,40	R\$ 8.901,54	R\$ 28.798,70	R\$ 10.343,54		
Participação no Lucro operacional		100%	9%	17%	55%	20%		

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este capítulo traz as considerações finais apresentando as conclusões alcançadas por esta pesquisa envolvendo o estudo de caso, sendo dividida entre a conclusão do trabalho e sugestões para futuras pesquisas

4.1 CONCLUSÕES DO TRABALHO

Com o estudo de caso em um restaurante que fornece alimentos prontos na região da Grande Florianópolis, foi possível aprofundar os estudos da Ciência Contábil, especificamente da contabilidade de custos, conciliando a parte teórica com a vivência prática. Observando e avaliando os gastos incorridos dentro uma empresa, se evidenciou o quão importante é o uso de métodos de custeios na produção e no suporte ao gerenciamento de controle.

O alcance do objetivo geral foi satisfeito ao passo que a pesquisa conseguiu reunir os requisitos mínimos de dados e informações para que as tabelas de custos reflitam de forma real e transparente os gastos incorridos pela empresa no período limitado do estudo, sendo cada objetivo específico que foi determinado, também foram cumpridos.

Apesar do restaurante ter funcionários trabalhando em mais de uma função, foi possível definir quais atividades preponderantes que cada um exerce e também os quatro produtos principais que a empresa comercializa (identificados na tabela 1) e quais são as etapas da sua produção (figura 4).

O restaurante possui uma contabilização muito básica, o proprietário do estabelecimento reúne os documentos e envia para um escritório contábil. Coube para a pesquisa reunir estes documentos, classificá-los, elaborar as tabelas em planilhas eletrônicas e efetuar os rateios de contabilização efetiva de custos. Ficou evidenciado que os gastos mais substanciais são os de Matéria Prima e Mão de Obra (tabela 6).

A utilização dos métodos Custeio por Absorção e Variável, evidenciou quanto cada gasto contribui com o custo unitário de cada produto (tabela 4 e 7), servido como suporte ao controle para determinar quais itens são representativos na produção e quais refletem quantitativamente no preço e na margem de contribuição (tabela 8).

Mesmo quando o preço de venda fixado com base na experiência e na concorrência de mercado constatou que a empresa consegue formar um ponto de equilíbrio contábil (PEC) suficiente e acima para saldar todos os custos e despesas fixas (tabelas 9 e 10) do período, assim como todos os produtos tem MCU positiva. O resultado operacional líquido da empresa também

é positivo (tabela 11), sendo o destaque e a principal produto contributivo de receita a marmita do tipo P, isso porque a empresa consegue bons contratos gerando um grande volume de vendas.

A elaboração da planilha de custos com base nos métodos de custo de absorção e método variável respondeu à pergunta de pesquisa - “como propor uma ferramenta de custos que sirva de controle e que seja de fácil entendimento na interpretação de dados referente aos custos produção, volume e receita?”. A planilha de custos (tabela 12) foi bem recebida pelo responsável em administrar o restaurante (o proprietário), conseguindo ele interpreta-la e com interesse de utilizá-la como auxílio no controle, recebendo sugestões para adaptações e implementações de acordo com a necessidade futura.

Alguns problemas durante a pesquisa interferiram no resultado e podem apresentar algumas distorções como o uso de arbitrariedade do rateio, próprio do uso custeio por absorção, por não conseguir auferir metodologias mais precisas para distribuição dos custos aos produtos, o mais relevante é o acompanhamento de horas efetivamente trabalhadas para que segregasse melhor a mão de obra direta da mão de obra indireta e a falta de uma ficha técnica de uso da matéria primas por tipo de prato. A falta de um controle mais preciso das vendas com informação de pesos e quantidades bem definidas de saída foi outro problema no cálculo dos dados, onde recorreu o uso de médias ponderadas para obter os valores aproximados.

4.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Para trabalhos futuros, sugere-se o estudo na aplicação de fichas técnicas de cardápio, que são planilhas para acompanhar o uso da matéria prima de cada prato produzido. Garantido maior controle sobre os estoques, visto que a matéria prima é o principal gasto neste ramo, (seguido pela mão de obra). Também sugere a inclusão de todos os produtos ofertados no estabelecimento como as bebidas, doces e sorvetes e se a receita e o custos impacta relevantemente no resultado.

Para finalizar, sugere-se o uso de outros métodos de custos como o ABC, e se comparativamente seria uma opção melhor para este tipo de estabelecimento.

REFERÊNCIAS

- DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas, 2006.
- DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma Abordagem Prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ERFURTH, A. E; LUCIANO, A. L. **Apuração dos custos em um restaurante de pequeno porte do setor de self-service de Londrina**. Lavras: Symposium, Ed. 18, v. 9, n. 2, p. 46-67 Jul/Dez 2011.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2001.
- LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- LEONE, George Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MEGLIORINI, Evandir. **Custos: Análise e Gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- MERTENS, Roberto S. Kahlmeyer et al. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa: Linguagem e Método**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.
- PADOVEZE, Clovis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Thomson, 2003.
- PADOVEZE, Clóvis L. **Curso Básico Gerencial de Custos: Texto e Exercícios**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- PINTO, Alfredo Augusto Gonçalves et al. **Gestão de Custos: Contabilidade e Auditoria**. 4. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2018.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Fundamentos Geral da Contabilidade: com referências relativas às reformas das sociedades por ações - lei 11.638/07**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2008.
- SANTOS, José Luiz dos Al. **Manual de Contabilidade de Custos: Atualizado pela Lei nº 12.973/2014 e pelas Normas do CPC até o Documento de Revisão de Pronunciamentos Técnicos no 03/2013**. São Paulo: Atlas, 2015.
- SCHMIDT, Paulo. **História e pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia Da Pesquisa Aplicada À Contabilidade**. Bahia: UFBA, 2017. 175 p. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/24428/1/eBook_Metodologia_da_Pesquisa_Aplicada_a_a_Contabilidade-Ci%C3%A2ncias_Contabeis_UFBA.pdf>. Acesso em: 24 out. 2018.

SOUZA, Marcos de; DIEHL, Alberto. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013