

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

LEONARDO DOS SANTOS DA SILVA

**APURAÇÃO DOS CUSTOS NO PRINCIPAL PRODUTO
OFERECIDO POR UMA EMPRESA DO RAMO ALIMENTÍCIO
BASEADO NO CUSTEIO VARIÁVEL**

Florianópolis

2008

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

**APURAÇÃO DOS CUSTOS NO PRINCIPAL PRODUTO
OFERECIDO POR UMA EMPRESA DO RAMO ALIMENTÍCIO
BASEADO NO CUSTEIO VARIÁVEL**

Leonardo dos Santos da Silva
Acadêmico

Proposta de trabalho apresentada ao Responsável pela Coordenação de Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina - Florianópolis, como um dos pré-requisitos para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Prof. Orientador: Msc. Erves Ducati

Florianópolis
2008

LEONARDO DOS SANTOS DA SILVA

**APURAÇÃO DOS CUSTOS NO PRINCIPAL PRODUTO
OFERECIDO POR UMA EMPRESA DO RAMO ALIMENTÍCIO
BASEADO NO CUSTEIO VARIÁVEL**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota de, atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo:

Florianópolis, 2 de julho de 2008.

Prof^ª. Dra. Valdirene Gasparetto
Coordenadora de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

Prof^ª. Msc. Erves Ducati (Orientador)
Departamento de Ciências Contábeis

Prof. Dr. Rogério João Lunkes
Departamento de Ciências Contábeis

Prof. Juliane Vieira de Souza
Departamento de Ciências Contábeis

FLORIANÓPOLIS – SC
2008

“Mais do que temos... é o que somos... Mais do que conquistamos... é o que ousamos sonhar. A coragem se mede pelo simples ato de desejar, planejar e então construir. Faça de sua vida algo extraordinário, pois o homem tem o poder de escrever sua própria história”.

(Luciana B. C. A.)

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por me possibilitar concluir mais uma etapa da minha vida, dando-me acima de tudo saúde.

Ao meu pai Francisco, e especialmente a minha mãe Clézia, pela educação que me proporcionaram, contribuindo para a formação moral, caráter e personalidade que carrego. A eles também, agradeço pelo apoio incondicional aos estudos.

A minha namorada Giselli, pelo amor, carinho, compreensão e companheirismo demonstrados nos momentos mais adversos e angustiosos que passei ao longo da vida acadêmica.

Aos meus tios, Luiz e Giane, pela paciência, disposição e total apoio demonstrado para a execução deste estudo.

Aos amigos Guilherme e Vinicius, pelos momentos de descontração e alegria proporcionados no decorrer do curso e que certamente se estenderão por toda a vida.

A todos os demais amigos da academia e fora dela, pela união e solidariedade prestadas em todos os momentos.

Aos colegas de trabalho, pelo apoio, incentivo e amizade demonstrados durante todas as etapas da realização deste trabalho.

Ao professor Erves Ducati, por aceitar o meu convite de orientação, e nesta posição, assumir os desafios e designar as diretrizes para que eu pudesse realizar este trabalho.

A UFSC, e todo o corpo docente, pelos ensinamentos e conhecimentos transmitidos, na qual considero fundamentais não só para minha formação acadêmica, mas também para minha formação ética, moral e profissional.

A todos, o meu muito obrigado.

RESUMO

SILVA, Leonardo dos Santos da. **Apuração dos custos no principal produto oferecido por uma empresa do ramo alimentício baseado no custeio variável.** 2008. 58 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

As empresas do ramo alimentício, assim como todas as outras, necessitam de informações que as auxiliem no processo de tomada de decisão. Por este motivo, o presente trabalho tem como objetivo apurar os custos incidentes no principal produto de uma churrascaria, onde verificou-se que não existe nenhum sistema de controle de custos. A pesquisa consiste no levantamento dos custos fixos e variáveis da empresa e a partir destes dados são feitas análises com base no custeio variável. Fundamentando a pesquisa, é feita uma abordagem na importância da contabilidade de custos no processo de tomada de decisão, em alguns conceitos e classificações de custos e nos principais métodos de custeio existentes. Realizou-se um estudo de caso do trabalho com a apresentação da empresa, seus produtos oferecidos e sua funcionalidade. Foram apurados os custos fixos e variáveis para que se realizasse a análise. O estudo foi feito apurando-se o custo médio unitário do espeto corrido, a margem de contribuição unitária e total, o ponto de equilíbrio e o resultado do período. Conclui-se que o produto estudado possui uma boa rentabilidade e é o principal responsável pela lucratividade da empresa.

Palavras Chave: Tomada de Decisão, Custeio Variável, Lucratividade.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Taxas de Depreciação e Período de Vida Útil do Imobilizado.....	36
Quadro 2: Valor Total das Depreciações por Item do Ativo imobilizado.....	39
Quadro 3: Custo da Mão-de-Obra.....	41
Quadro 4: Outros Custos e Despesas Fixas.....	42
Quadro 5: Total dos Custos e Despesas Fixas.....	42
Quadro 6: Consumo Efetivo de Carnes pelo Espeto Corrido.....	44
Quadro 7: Total da Matéria-Prima.....	44
Quadro 8: Imposto Sobre Faturamento.....	46
Quadro 9: Custos e Despesas Variáveis.....	47
Quadro 10: Custo Médio Unitário por Tipo de Espeto Corrido.....	48
Quadro 11: Margem de Contribuição Unitária.....	49
Quadro 12: Margem de Contribuição Total.....	50
Quadro 13: Ponto de Equilíbrio Contábil.....	51
Quadro 14: Ponto de Equilíbrio Financeiro.....	51
Quadro 15: Ponto de Equilíbrio Econômico.....	52
Quadro 16: Ponto de Equilíbrio Contábil Ponderado.....	53
Quadro 17: Ponto de Equilíbrio Financeiro Ponderado.....	53
Quadro 18: Ponto de Equilíbrio Econômico Ponderado.....	54

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Diferenciação entre Custo e Despesa.....	20
--	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Demonstração do Resultado do Exercício.....	54
---	----

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	10
1.2 TEMA E PROBLEMA DA PESQUISA.....	12
1.3 OBJETIVOS.....	12
1.3.1 Objetivo Geral	12
1.3.2 Objetivos Específicos	13
1.4 JUSTIFICATIVA	13
1.5 METODOLOGIA.....	14
1.6 LIMITAÇÃO DO TEMA.....	15
1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO	15
2 FUDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	17
2.1 A CONTABILIDADE DE CUSTOS NA TOMADA DE DECISÃO	17
2.2 DEFINIÇÃO DE CUSTOS	18
2.3 CUSTOS X DESPESAS	19
2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	21
2.4.1 Custos Diretos	22
2.4.2 Custos Indiretos	22
2.4.3 Custos Fixos	23
2.4.4 Custos Variáveis.....	24
2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO.....	25
2.5.1 Custeio por Absorção	25
2.5.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC)	26
2.5.3 Custeio Variável	27
2.6 ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO	29
2.6.1 Margem de Contribuição.....	29
2.6.2 Ponto de Equilíbrio.....	30
2.6.3 Ponto de Equilíbrio com Margem de Contribuição Ponderada.....	31
3 ESTUDO DE CASO	33

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	33
3.2 PRODUTOS E FUNCIONAMENTO.....	34
3.3 APURAÇÃO DOS CUSTOS DA EMPRESA.....	35
3.3.1 Coleta de Dados.....	35
3.3.2 Levantamento dos Custos e Despesas Fixas	36
3.3.2.1 Apuração do Ativo Imobilizado.....	36
3.3.2.2 Depreciação do Ativo Imobilizado.....	38
3.3.2.3 Mão-de-obra.....	40
3.3.2.4 Outros Custos e Despesas Fixas.....	41
3.3.2.5 Total dos Custos e Despesas Fixas.....	42
3.3.3 Custos e Despesas Variáveis	43
3.3.3.1 Matéria-prima.....	43
3.3.3.2 Insumos de Produção.....	45
3.3.3.3 Mão-de-obra Direta.....	45
3.3.3.4 Impostos Sobre o Faturamento.....	46
3.3.3.5 Total dos Custos e Despesas Variáveis.....	47
3.4 ANÁLISE DOS DADOS COM BASE NO CUSTEIO VARIÁVEL.....	47
3.4.1 Custo Médio Unitário	48
3.4.2 Margem de Contribuição	49
3.4.3 Ponto de Equilíbrio.....	50
3.4.4 Ponto de Equilíbrio com Margem de Contribuição Ponderada.....	52
3.4.5 Apuração do Resultado.....	54
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	56
5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	58

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo é apresentado de forma introdutória o assunto que compõe este estudo, onde numa primeira etapa apresentam-se as considerações iniciais, seguidos respectivamente do tema e problema da pesquisa, os objetivos gerais e específicos, justificativa, metodologia e limitação do tema.

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A atual conjuntura econômica e o mercado cada vez mais competitivo e globalizado faz com que as empresas tenham que procurar medidas alternativas e dinâmicas para alcançarem seus objetivos e aumentarem seus lucros. Neste sentido, um planejamento estratégico se faz necessário dentro das organizações.

Acerca deste planejamento estratégico a empresa pode atuar basicamente em três pontos-chaves para melhorar seus resultados. São eles: aumento do preço de venda dos seus produtos; elaboração de um planejamento tributário; e redução de custos. A primeira hipótese é mais complexa haja vista que a mudança desta variável pode resultar em reflexos negativos nas vendas da empresa, isto porque os clientes de modo geral não estão dispostos a pagar preços acima do mercado, e com a alta concorrência a tendência é que eles logo procurem outras empresas para consumir. O planejamento tributário pode ser uma alternativa para as empresas fugirem dos altos custos, porém a carga tributária elevada no Brasil não apresenta muitas opções às empresas que no fim acabam pagando impostos elevados independente da forma de tributação. Já o custo, é o ponto mais flexível onde a empresa pode atuar para chegar aos seus objetivos. Diferentemente das outras duas variáveis citadas, os custos podem ser reduzidos invariavelmente melhorando o desempenho da empresa. Além disso, o conhecimento dos custos é de suma importância para qualquer tipo de tomada de decisão dos gestores, seja a nível estratégico, tático e operacional.

Sobre este aspecto, a contabilidade de custos surge como ferramenta indispensável ao processo de gestão pelo fato de ser geradora de informações específicas que podem determinar o futuro de uma empresa.

Esta ferramenta é recomendada para todos os tipos e formas de organizações, independente do seu porte ou característica específica. Em todos os ramos de atividade, o uso das informações geradas pela contabilidade de custos é viável, conforme ressaltam Vanderbeck e Nagy (1999, p. 14).

Todos os tipos de entidades comerciais – empresas de manufatura, de comércio e de serviços – necessitam de sistemas de informação de contabilidade de custos para contabilizarem as suas atividades. Fabricantes convertem matérias-primas compradas em produtos acabados ao usarem de mão-de-obra, tecnologia e instalações. Empresas de comércio compram produtos acabados para revenda. Estes podem ser varejistas, que vendem produtos para indivíduos consumirem, ou atacadistas, que compram bens de fabricantes e vendem para varejistas. Empresa de serviço com fins lucrativos, como linhas aéreas, arquitetos e cabeleireiros, vendem serviços em vez de produtos. Agências de serviço sem fins lucrativos, como as instituições de caridade, agências governamentais e algumas instalações de assistência médica, oferecem serviços a pouco ou nenhum custo ao usuário.

Ainda sobre este aspecto abrangente de custos, Lunkes (2007, p. 57) afirma que, “Independente do tipo de empresa envolvida, o custo geralmente é associado ao produto e serviço produzido e vendido ou prestado”

Salientando, a contabilidade de custos não serve de ferramenta para a gestão somente das grandes empresas. Pequenas e médias empresas podem e devem usar este recurso a fim de obterem informações mais abrangentes sobre seus produtos. Estas informações são indispensáveis tanto para o gestor de uma empresa de grande porte, quanto para o pequeno empresário.

As empresas comerciais principalmente no ramo alimentício apresentam certas dificuldades para mensurarem seus custos. O conhecimento destas informações pode propiciar um maior controle na gestão e ser o fator diferencial num mercado demasiadamente competitivo como é o encontrado neste ramo.

1.2 TEMA E PROBLEMA DA PESQUISA

A necessidade do crescimento e a busca por informações diferenciadas no mercado podem ser fatores determinantes para o sucesso ou insucesso de uma empresa. Pelo fato da mensuração dos custos de empresas do ramo alimentício estarem associados a diversos fatores internos e externos como inflação, sazonalidade, economia, concorrentes e desperdício, não são comuns a observância do uso da contabilidade de custos em paralelo ao processo de gestão.

Além disso, os custos que envolvem o produto estudado neste trabalho não são constantes, tornando ainda mais difícil determinar um custo unitário por produto vendido independente do sistema de custeio.

Acerca deste problema surge o seguinte questionamento: Como apurar o custo médio unitário do espeto corrido em uma churrascaria utilizando o custeio variável?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 OBJETIVO GERAL

Este trabalho tem como objetivo geral apurar os custos incorridos no processo de produção do principal produto oferecido por uma churrascaria, o espeto corrido, através do método do custeio variável.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Para cumprir o objetivo geral deste trabalho, o mesmo está subdividido nos seguintes objetivos específicos:

- Fazer um estudo de forma sistemática, conceituando e classificando custos e métodos de custeio;
- Identificar e classificar os custos da empresa;
- Apurar o custo médio unitário do espeto corrido, com base no custeio variável;
- Analisar os custos apurados, através da relação custo/volume/lucro;
- Apurar o resultado econômico da empresa ao final do período de estudo.

1.4 JUSTIFICATIVA

Conhecer os custos pode ser o fator chave dentro de uma organização. Neste aspecto, o gerenciamento dos custos em paralelo a uma gestão dinâmica, que contemple as exigências do mercado, atenda às expectativas dos clientes internos e externos e reaja à concorrência, possibilita à empresa “caminhar” em passos mais firmes na busca por seus objetivos.

Porém, quando se tratam de empresas de pequeno e médio porte onde sua administração é praticamente toda exercida pelo controle familiar, é comum a ausência de uma política de gerenciamento e controle de custos, seja por falta de organização das empresas na apuração destes dados, seja por falta de conhecimento dos gestores no que diz respeito ao uso destas informações.

Com a posse destas informações gerenciais, o gestor pode traçar um planejamento com maior credibilidade para que o auxilie nas tomadas de decisões. Com base em uma churrascaria como preza o enfoque deste trabalho, decisões rotineiras como concessão de descontos a clientes, doação de almoços em forma de brindes, escolha de marcas e preços dos produtos usados como matéria prima, serão mais ou menos praticadas pelos gerentes tendo em vista o conhecimento a

qual eles possuirão relacionados aos custos que envolvem essas ações. Ainda permite a alta administração decidir com maior embasamento sobre os preços de vendas praticáveis e o enfoque em determinado tipo de produto mais ou menos lucrativo.

Diante desta premissa, a importância desta pesquisa está na necessidade de se conhecer e apurar os custos que são incorridos em uma empresa do setor alimentício, gerando informações que possam auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão.

1.5 METODOLOGIA

Na elaboração e conclusão de um trabalho de pesquisa, para obter-se êxito e para que os objetivos sejam alcançados, métodos, técnicas e processos de pesquisas devem ser adotados. Estes aspectos metodológicos aplicados são de fundamental importância para a organização e direcionamento de um trabalho de pesquisa, e devem ser de conhecimento do pesquisador. Isto irá ajudá-lo a ter maior agilidade e embasamento teórico suficiente que sirva de sustentação, confirmação e aprovação de seu trabalho.

Com relação ao tipo de pesquisa, este trabalho apresenta características descritivas. Para Andrade (2002, *apud* BEUREN, 2003, p. 81). “... a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Assim, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador”.

Ainda acerca da pesquisa descritiva, Gil (1999, *apud* BEUREN, p. 81) afirma que. “... a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

Quanto aos procedimentos de pesquisa, é utilizado o estudo de caso. Segundo (GIL, 1999, *apud* BEUREN, 2003, p. 84):

... o estudo de caso é caracterizado pelo estudo aprofundado e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerado
....

Porém, a pesquisa também utiliza-se da pesquisa bibliográfica. Para (GIL, 1999, *apud* BEUREN, 2003, p. 86) “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos”. Assim, este trabalho apresenta também características específicas de pesquisa bibliográfica.

Sobre a coleta de dados, a forma utilizada se dá através de entrevistas informais, coleta de documentos fiscais, coleta de relatórios gerenciais, pesquisas e anotações *in-loco* na empresa.

A abordagem utilizada nesta pesquisa é quantitativa, pois busca mostrar quantitativamente qual o custo médio do espeto corrido. Para Beuren (2003, p. 93) “a abordagem quantitativa é frequentemente aplicada nos estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos”.

1.6 LIMITAÇÃO DO TEMA

A pesquisa limita-se somente à apuração e análise dos custos incidentes no principal produto oferecido pela empresa, o espeto corrido. Portanto, os demais produtos que a empresa oferece não serão abordados neste trabalho.

Outra limitação é quanto aos documentos e dados fornecidos pela empresa, pois toda pesquisa está embasada nestes registros onde não realizou-se nenhuma análise comparativa com valores de mercado.

1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está dividido em cinco capítulos. No primeiro capítulo, inicialmente são apresentadas as considerações iniciais, seguidos respectivamente do tema e problema, objetivo geral, objetivos específicos, justificativa, metodologia utilizada no trabalho e a limitação do tema.

No segundo capítulo é apresentada a fundamentação teórica, onde são tratados alguns conceitos, definições e terminologias sobre contabilidade de custos, bem como alguns métodos de custeio.

O terceiro capítulo contém a parte prática do trabalho. É onde são levantados os dados da empresa em estudo e os resultados obtidos na pesquisa.

No quarto capítulo são apresentadas as conclusões do trabalho, recomendações à empresa e ainda algumas sugestões para trabalhos futuros.

No quinto e último capítulo são apresentadas as fontes de pesquisa utilizadas para a execução do trabalho.

2 FUDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para a execução e compreensão de um trabalho monográfico deste tipo, é necessária a especificação de alguns termos e conceitos técnicos relacionados à contabilidade de custos, na qual são descritos no decorrer deste capítulo. Primeiro é abordada a contabilidade de custos nos processos de tomada de decisão, em seguida explana-se sobre as definições e classificações dos custos, e por último é transcorrido sobre os principais métodos de custeio existentes.

2.1 A CONTABILIDADE DE CUSTOS NA TOMADA DE DECISÃO

A contabilidade de custos ao longo do tempo vem se tornando ferramenta indispensável no processo de tomada de decisão. Isto porque as empresas vêm exigindo cada vez mais dados e informações gerenciais que auxiliem os gestores nos processos administrativos. Definida por Leone (2000, p. 19) como “... o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões...” este “braço” da contabilidade trabalha com informações internas e externas buscando alternativas para que os gestores se aproximem ao máximo da melhor decisão a ser tomada.

Lunkes (2007, p. 58) aponta a importância da contabilidade de custos quanto à sua utilização nos processos de planejamento e controle dentro das empresas:

A informação de custos também pode ser utilizada para projetar o futuro. Nesse caso, a empresa pode determiná-lo de acordo com sua relevância na tomada de decisão, sendo assim, a informação do custo é fundamental no planejamento e controle das atividades por meio do processo orçamentário e avaliação de desempenho. Dessa forma, o sistema de custos deve prover informação necessária dos produtos e investimentos de capital, entre outros.

VanDerbeck e Nagy (2003, p. 16) reforçam este conceito afirmando que: “A contabilidade de custos realça o processo de planejamento ao fornecer custos históricos que servem como base para projeções futuras”.

Fica clara a importância desta ferramenta, principalmente quando está relacionada ao ato das organizações planejarem ações futuras baseadas nas ações passadas.

Além destas informações serem vitais para o processo de planejamento, a contabilidade de custos é importante também no processo de controle. VanDerbeck e Nagy (2003) salientam que a empresa através das informações geradas pela contabilidade de custos poderá acompanhar se as ações praticadas estão de acordo com o seu planejamento. Para que haja o real controle destas ações, alguns procedimentos devem ser adotados para que haja eficácia no processo como designação de responsabilidades, medição e comparação periódica de resultados, e tomada de ações corretivas necessárias.

Leone (1985, p. 15), faz a seguinte relação entre Contabilidade de Custos e o processo de tomada de decisão:

Tratando-se das relações entre a Contabilidade de Custos e o processo de decisão, vale lembrar a existência de diversos tipos de custos que devem atender a várias finalidades. Neste ponto é que reside a maior utilidade das técnicas de Custos. Os dados são manipulados de formas diferentes, objetivando emprestar-lhes a significação exigida para a solução dos mais complexos problemas que enfrenta o administrador.

Cabe, portanto, aos usuários destes dados mesclarem as informações a fim de resolverem os problemas diários que são ou podem ser encontrados em uma empresa.

Com uma quantidade de informações relevante dentro das organizações, a Contabilidade de Custos nos últimos anos incorporou outras funções além de mera avaliadora de estoques. Sua informação é capaz de gerar subsídios que poderão guiar os gestores nas etapas de planejamento, controle e tomada decisões nas empresas.

2.2 DEFINIÇÃO DE CUSTOS

Os custos podem ser definidos como os recursos que a empresa aloca diretamente ao processo produtivo de bens e/ou serviços. Segundo Martins (2003, p.25), “custo é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Ainda na mesma obra, Martins reforça seu conceito afirmando: “O custo é também um gasto, só que reconhecido como

tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”.

Para Horngren, Foster e Datar (2004, p. 26):

Contadores definem custos como um recurso sacrificado ou renunciado para conseguir um objetivo específico. Um custo (como materiais diretos ou publicidade) é normalmente medido como a quantia monetária que precisa ser paga para adquirir bens ou serviços.

Ainda sobre custos, Bruni (2008, p. 41) define-os como sendo “os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Portanto, estão associados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade”.

Fica claro, então, que os custos são os gastos que se relacionam diretamente com os fatores de produção da empresa, portanto não podem ser confundidos com outros gastos que a entidade possa apresentar.

2.3 CUSTOS X DESPESAS

Casualmente, podem ocorrer erros no que diz respeito à conceituação entre custos e despesas. Para uma análise eficaz e que detenha credibilidade, este tipo de confusão não pode ser admitido, pois caso ocorra, serão geradas informações equivocadas, podendo provocar distorções nas análises destas informações e posteriormente nos demonstrativos contábeis. É de suma importância esta distinção, pois se um gasto for considerado despesa isto terá reflexo diretamente no resultado do exercício. Se for considerado como custo afetará no resultado do exercício somente a parcela dos produtos vendidos, pois estes gastos foram alocados no processo produtivo da empresa e serão considerados como ativo desta entidade.

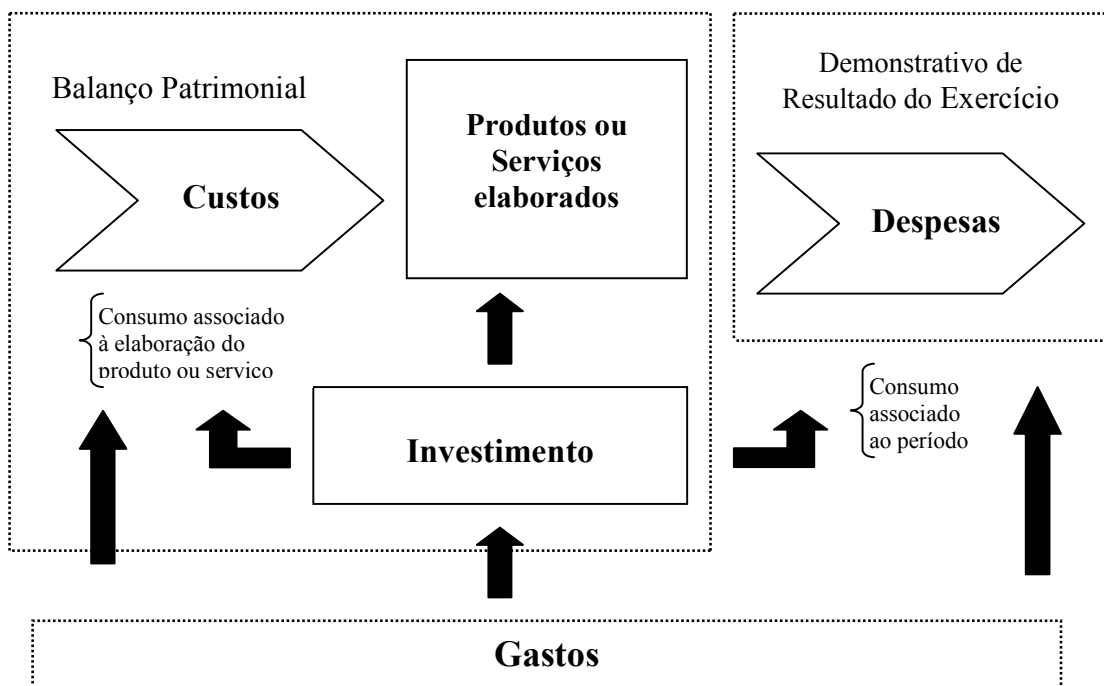
Na diferenciação desses conceitos, Martins (2003) observa que o custo é o gasto diretamente relacionado a um bem ou serviço para produzir outros bens e serviços como matéria prima, mão-de-obra, energia elétrica (produção). Já a despesa é um bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para se obter receitas. A título de exemplo, Martins (2003, p.25) destaca

“... O microcomputador da secretária do diretor financeiro, que fora transformado em investimento, tem uma parcela reconhecida como despesa (depreciação), sem transitar por custo ...”.

Porém essa diferenciação na prática não ocorre de maneira simples como parece. Diversos são os fatores que dificultam a alocação correta destes gastos dentro das empresas, fazendo com que muitas vezes sejam feitas alocações indevidas entre custos e despesas.

Para um entendimento mais claro acerca da contabilidade de custos e da diferenciação entre custos e despesas, segue na figura 1, um esquema ilustrando tais diferenças.

Figura 1 – Diferenciação entre Custo e Despesa



Fonte: Bruni (2008, p. 40)

Percebe-se que os gastos remetem-se a desembolsos financeiros que a entidade sofre para a obtenção de um serviço ou produto qualquer. Dependendo do momento em que forem

analisados, poderão ser considerados custo, investimento ou despesa. Os investimentos são gastos que em um primeiro momento são registrados como ativos, pois trarão benefícios futuros, e na medida em que vão sendo consumidos são alocados entre custos e despesas de acordo com suas características.

Já os custos têm a peculiaridade de terem seu consumo associado à elaboração de produtos ou serviços. Portanto, são alocados ao processo de fabricação e posteriormente consumidos pelos estoques, refletindo diretamente no balanço patrimonial da entidade.

As despesas são bens e serviços consumidos diretamente ou não, que são utilizados para se obter receitas. Porém, são de caráter temporal e não estão ligadas à produção de bens e serviços, afetando somente a demonstração do resultado do exercício.

2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

A contabilidade de Custos apura diversos tipos de informações para diferentes setores da organização. Desta forma, essas variações das informações fazem com que sejam empregadas diferentes terminologias e classificações dos custos e despesas, visando atender uma determinada área específica da empresa. Para Leone (2000, p. 48):

A Contabilidade de Custos olha os custos de maneira diferente para produzir informações diferentes que atendam a necessidades gerenciais diferentes. Olhar os custos de maneira diferente significa simplesmente que o contador de custos estabelece diferentes sistemas de custos e adota critérios diferentes de avaliação, cálculo e alocação para fornecer informações específicas exigidas por ambientes de produção e de administração em constante mutação.

Basicamente, os custos são classificados como diretos e indiretos, e ainda em fixos e variáveis. Em seguida é dada ênfase em cada tipo de classificação separadamente.

2.4.1 Custos Diretos

Conceituado por Leone (2000, p. 49), “Os custos diretos são aqueles custos (ou despesas) que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio. São os custos diretamente identificados a seus portadores. Para que seja feita identificação, não há necessidade de rateio”.

Para Martins (2003, p. 48), os custos diretos são aqueles que “... podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizada e até quantidade de força consumida) ...”.

No entendimento de Bruni (2008, p. 60) a cerca dos custos diretos ou também chamados de primários, o autor afirma que “... estão associados diretamente à produção, sendo aqueles incluídos de forma objetiva no cálculo dos produtos ou serviços comercializados. Consistem nos materiais diretos usados na fabricação do produto e mão-de-obra direta ...”.

Complementando, Horngren, Datar e Foster (2004, p. 26) entendem que “Custos diretos de um objeto de custo são relativos ao objeto de custo particular, e podem ser rastreados para aquele objeto de custo de forma economicamente viável (de custo eficaz)”.

Fica evidente, a relação que os custos diretos apresentam com os fatores de produção. São identificados de maneira clara e não necessitam de nenhuma técnica (como o rateio) para serem alocados ao custo dos produtos elaborados, custo das mercadorias vendidas ou custo dos serviços prestados.

2.4.2 Custos Indiretos

Esta classificação de custos é justamente o oposto dos custos diretos. Sua identificação não está nitidamente estabelecida dentro dos custos da empresa, por isso necessita de técnicas alocativas para integrarem os custos aos produtos e serviços.

Em Leone (2000, p. 49) tem-se que “... Os custos indiretos são aqueles custos que não são facilmente identificados com o objeto do custeio. Às vezes, por causa da sua não-relevância, alguns custos são alocados aos objetos de custeio através de rateios ...”.

Já Horngren, Datar e Foster (2004, p. 27) definem que os custos indiretos “... são relativos ao objeto de custo em particular, mas não podem ser rastreados para aquele objeto de custo de forma economicamente viável (de custo eficaz) ...”.

Na concepção de Martins (2003, p. 49), os custos indiretos “... não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação ter de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como aluguel, a supervisão, as chefias, etc.) ...”.

Portanto, os custos indiretos caracterizam-se pela sua difícil mensuração e alocação aos produtos acabados. A depreciação, por exemplo, será alocada ao produto final de forma estimada, utilizando-se o rateio, fato que gera polêmica entre os estudiosos da área devido aos critérios utilizados pelos rateios nas alocações dos custos aos produtos.

2.4.3 Custos Fixos

No conceito de Leone (2000, p. 55), os custos fixos “... São custos (ou despesas) que não variam com a variabilidade da atividade escolhida. Isto é, o valor total dos custos permanece praticamente igual mesmo que a base de volume selecionada como referencial varie ...”.

Conceituado também por Horngren, Datar e Foster (2004, p.28), “... O custo fixo permanece inalterado *no total* por um dado período de tempo, apesar de mudanças amplas no nível relativo de atividade ou volume total ...”.

Para Bruni (2008, p. 70), “Os gastos fixos são aqueles que não oscilam conforme os volumes de produção e vendas. Ou seja, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa”.

Martins (2003, p. 50) define os custos fixos através do seguinte exemplo: “... o aluguel da fábrica em certo mês é determinado valor, independentemente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume elaborado de produtos. Por isso, o aluguel é um Custo Fixo ...”. Na

mesma obra, o autor se aprofunda afirmando que: “... eles não são, mesmo os repetitivos, eternamente do mesmo valor. Sempre há pelo menos duas causas para sua modificação: mudança em função de variação de preços, de expansão da empresa ou de mudança de tecnologia ...”. Martins (2003) ainda sub-classifica os Custos Fixos em Repetitivos e não Repetitivos, onde têm-se os custos em vários períodos com o mesmo preço como salários dos chefes e depreciações (Repetitivos) e aqueles que variam seus valores no decorrer dos períodos como manutenção de instalações e energia elétrica (Não-repetitivos).

Desta forma, os custos fixos não apresentam nenhuma relação com o volume de produção. Esses gastos são referentes ao funcionamento básico da empresa para a realização das operações produtivas da mesma.

2.4.4 Custos Variáveis

Conceituado por Leone (2000, p. 53), os custos variáveis “... São os Custos (ou Despesas) que variam de acordo com os volumes das atividades. Os volumes das atividades devem estar representados por bases de volume, que são geralmente medições físicas ...”.

Martins (2003) descreve que os custos variáveis estão atrelados diretamente ao volume da produção. Exemplificando, observa-se o valor global de consumo dos materiais diretos por mês, onde quanto maior a produção maior será seu consumo. Portanto, num período de tempo (mês para este caso) o custo dos materiais diretos varia de acordo com a produção, então, materiais diretos são considerados um custo variável.

No entendimento de Bruni (2008, p. 77), os custos variáveis:

... são aqueles cujo comportamento depende dos volumes e produção de vendas. O seu valor total altera-se diretamente em função das atividades da empresa. Podem ser custos – quando produtivos – ou despesas – quando associados à administração ou vendas ...

Para Horngren, Datar e Foster (2004, p. 28), “... O custo variável muda *no total* em proporção às mudanças no nível relativo de atividade ou volume total ...”.

Os custos variáveis, portanto, são aqueles que têm a característica de estarem alocados diretamente ao volume de produção da empresa. Apresentam uma relação diretamente

proporcional com a produção. Ou seja, quanto maior for o volume produzido, maior serão os custos variáveis. A mão-de-obra direta, a matéria-prima e outros custos que variam de acordo com a produção são exemplos de custos variáveis.

2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO

São diversas as informações geradas pela contabilidade de custos. Estas informações podem ser utilizadas principalmente pelos gestores no processo de planejamento e controle das atividades da empresa. E ainda, podem fornecer dados específicos para determinadas áreas dentro das empresas visando alocar ou reduzir recursos em linhas de produção mais eficientes e rentáveis.

Para a observância dos resultados apresentados na entidade, a contabilidade de custos adota métodos, critérios e procedimentos de alocação dos custos de forma a analisar seu comportamento e variações que refletirão diretamente no patrimônio da entidade.

Dentre os diversos métodos existentes para a apropriação dos custos, são evidenciados os três mais comuns: o método do Custeio por Absorção, o Custeio Variável e o Custeio Baseado em Atividades (ABC).

2.5.1 Custeio por Absorção

Neste método de custeio, todos os custos são alocados aos bens produzidos e/ou serviços prestados. Para que seja feita as alocações dos custos diretos e indiretos, são utilizados critérios de rateios onde são distribuídos os custos comuns.

Para Martins (2003, p. 37), o Custeio por Absorção “... Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos ...”.

Leone (2000, p. 26) transcorre sobre o critério do custeio por absorção como sendo “... aquele que inclui todos os custos indiretos de fabricação de um certo período nos custos de suas diferentes atividades industriais, sejam produtos, processos ou serviços ...”.

Lunkes (2007, p. 63) afirma que “O custeio por absorção (custeio integral ou custeio por absorção integral) aloca somente os custos de produção e execução aos produtos e serviços”.

Em Bruni (2008, p. 63), acerca do custeio por absorção, o autor enfatiza que “... todos os gastos produtivos, inclusive os indiretos, devem ser incorporados ao valor dos estoques ...”.

No Brasil, este método é adotado pela legislação comercial, onde fica determinado como custo de produção, segundo o Art. 290 do RIR/1999:

- I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
- II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Além disso, o custeio por absorção atende aos princípios da contabilidade, principalmente o da competência, pois neste método são alocados todos os custos incorridos do período.

Porém, nem sempre pode servir como ferramenta de gestão para análise de custos. Isto ocorre pelo fato de possibilitar distorções ao alocar custos entre diversos produtos e serviços, possibilitando mascarar desperdícios e outras ineficiências produtivas.

2.5.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

No método ABC, diferente dos métodos tradicionais, os custos são alocados primeiro às atividades e depois aos produtos conforme evidencia Nakagawa (1994, p. 39 apud LEONE, 2000, p. 255):

No método de custeio baseado em atividades, ou ABC, assume-se, como pressuposto, que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los, e como forma de se entender as necessidades, expectativas e anseios de clientes.

Após elencadas as atividades, o método ABC faz uma espécie de rastreamento dos custos entre as atividades, ou seja, ele busca relacionar custos indiretos com as atividades relevantes, para então verificar qual direcionador é o melhor para alocar os custos. Segundo Martins (2003, p. 96), “Direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos”.

No conceito de Ching (1997, p. 41), “ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos”

Observando-se as etapas que compõem o custeio por ABC, fica mais fácil evidenciar seu funcionamento. Segundo Lunkes (2007), são quatro as etapas que envolvem o funcionamento do ABC. São elas: desenvolver o dicionário de atividades; alocar os custos às atividades; determinar o valor de cada direcionador de custo; e alocar os custos das atividades ao(s) objeto(s) de custos.

Desta maneira, o ABC proporciona uma alocação dos custos, principalmente os indiretos, menos dispendiosa com relação aos rateios e critérios arbitrários ocorridos em outros métodos de custeio que acabam distorcendo a apropriação dos custos aos produtos. Porém, mesmo amenizando os problemas com os rateios, nem sempre o ABC consegue solucionar completamente a problemática da alocação dos custos indiretos.

2.5.3 Custeio Variável

O custeio variável aloca somente os custos e despesas relacionadas ao processo produtivo, ou seja, somente os gastos que variam de acordo com a produção. Desta forma, este critério classifica os custos e despesas fixas diretamente como despesas do período diferentemente do custeio por absorção que aloca uma parcela dos custos fixos aos produtos elaborados.

Na concepção de Leone (2000, p. 24):

O critério do custo direto (ou variável) é aquele que só inclui no custo das operações, dos produtos, serviços e atividades os custos diretos e variáveis. Para que um custo (ou uma despesa) detenha as condições necessárias para compor o custo de um produto, por exemplo, é necessário que esse custo seja facilmente identificado com o produto, isto é, seja direto (onde não haja a necessidade de rateio) e que seja variável diante da variabilidade de um indicador que represente o produto, a operação, o processo, o componente ou a atividade.

Para Lunkes (2007, p. 61), “O custeio variável mensura o custo de um produto e serviço de acordo com os recursos variáveis usados para produzi-lo ou executá-lo”. Ainda na mesma obra, o autor complementa afirmando que “... no custeio direto ou variável são considerados os custos e despesas que variam diretamente em relação ao nível de atividade da empresa. Já os custos fixos não são alocados aos produtos e serviços e são tratados como despesas do período ...”.

Martins (2003, p. 198) descreve que “... 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; ...”.

Estrategicamente, o custeio variável fornece informações de custos mais precisas para os gestores, pois como este método não aloca custos fixos aos produtos elaborados, exime-se dos riscos dos rateios arbitrários a qual podem distorcer o valor dos custos destes produtos.

Mesmo o custeio variável apresentando vantagens gerenciais no que tange a agilidade e preciosidade das informações para a empresa, a legislação não permite o uso deste método de custeio pelo fato de ir contra os princípios contábeis. Acerca desta prerrogativa, Martins (2003, p. 2002) explica que:

Ele (o Custeio Variável) de fato fere os Princípios Contábeis, principalmente o Regime de Competência e a Confrontação. Segundo estes, devemos apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para sua obtenção. Ora, se produzimos hoje, incorremos hoje em custos que são sacrifícios para a obtenção das receitas derivadas das vendas dos produtos feitos, e essas vendas poderão em parte vir amanhã. Não seria, dentro desse raciocínio, muito correto jogar todos os custos fixos contra as vendas de hoje, se parte dos produtos feitos só será vendida amanhã; deve então também ficar para amanhã uma parcela dos custos, quer variáveis, quer fixos, relativos a tais produtos.

Portanto, o único contraponto acerca do Custeio Variável é sua alocação integral dos custos fixos em um período. Porém gerencialmente, é capaz de gerar informações de custos muito mais concretas e confiáveis para o processo de tomada de decisão.

2.6 ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO

A análise custo/volume/lucro consiste num estudo sistemático, onde são estudadas as variações dos custos e do nível de atividade produzida sobre os lucros da empresa. De acordo com Lunkes (2007), a análise abrange interações entre diversos elementos como preço do produto, volume, custos variáveis por unidade, custos fixos totais e quantidades de produtos vendidos. Assim o custo/volume/lucro (CVL) correlaciona preços de vendas, níveis de atividade, custos, despesas e lucros.

Na mesma obra, Lunkes (2007, p.73), destaca a importância desta análise para o planejamento do lucro e tomada de decisões na entidade da seguinte forma:

A análise custo/volume/lucro é importante para o planejamento do lucro, auxiliando os gestores a gerenciar as inter-relações entre os elementos. Também é fator crítico para a tomada de decisões sobre formação do preço de venda, determinação do conjunto de produtos e serviços, maximização do uso da infra-estrutura, entre outros.

A análise CVL destaca dois principais conceitos: a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio.

2.6.1 Margem de Contribuição

A Margem de Contribuição é o resultado da diferença entre o preço de venda deduzido dos custos e despesas variáveis dos produtos. É representada pela fórmula $MC = PV - CV - DV$, onde o resultado da equação significa quanto determinado produto contribui para cobrir os custos fixos da empresa, e posteriormente, quanto oferecem de lucro. A margem de contribuição pode ser mensurada de forma unitária, onde os preços, custos e despesas são referentes a uma única

unidade produzida, ou total, quando multiplica-se o valor da margem de contribuição unitária pelo volume produzido.

Segundo Martins (2003, p. 179), “... Margem de Contribuição por Unidade, é a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou ...”.

Para Leone (1985, p. 425), “A Margem de Contribuição oferece meios para identificar os produtos, territórios, clientes e outros segmentos da empresa e da atividade que estão oferecendo maior rentabilidade”.

Com relação à importância da Margem de Contribuição para a tomada de decisão, Bruni (2008, p. 83) afirma que: “A margem de contribuição, representada pela diferença entre receitas e gastos variáveis, consiste em um dos mais importantes indicadores para a tomada de decisão em custos, preços e lucros”.

Na mesma obra, o autor complementa da seguinte forma:

... a divisão dos gastos indiretos expressa no rateio gera grande distorção da informação de custos e suas conseqüências sobre a análise dos lucros. Assim, um procedimento alternativo e muito empregado na contabilidade gerencial, de suporte à tomada de decisão, consiste no uso e análise da margem de contribuição – que foge dos problemas decorrentes dos rateios ...

Observa-se que a principal vantagem da margem de contribuição está relacionada justamente pelo fato de seu valor estar livre de rateios. Assim, têm-se uma análise concreta e livre do risco de critérios arbitrários de rateios, possibilitando uma análise mais sólida, objetiva e transparente dos custos da empresa.

2.6.2 Ponto de Equilíbrio

O ponto de equilíbrio consiste no ponto onde as receitas totais se igualam às despesas totais, permanecendo um lucro igual a zero. Acima deste ponto, chega-se ao lucro e abaixo têm-se prejuízo. Lunkes (2007, p. 74), destaca a importância desta ferramenta na tomada de decisão da seguinte forma: “... O cálculo do ponto de equilíbrio é útil na tomada de decisões sobre alterações nas quantidades, mudança nos preços de venda, etc. ...”.

Para Bruni (2008, p. 84), “A separação e a classificação volumétrica dos gastos permitem obter o ponto de equilíbrio do negócio, representado pelo volume mínimo de operação que possibilita a cobertura dos gastos”.

Existem diferentes conceitos de ponto de equilíbrio, tais como o ponto de equilíbrio contábil, o financeiro e o econômico.

O ponto de equilíbrio contábil consiste no volume ou valor que a empresa necessita vender para cobrir seus custos fixos. É representado pela seguinte fórmula: $PEC = \text{Custo Fixo} / \text{Preço Unitário} - \text{Custo Variável Unitário}$ ou $PEC = \text{Custo Fixo} / \text{Margem de Contribuição Unitária}$.

Já o ponto de equilíbrio financeiro corresponde somente aos volumes ou valores monetários que necessitam serem vendidos para que a geração de caixa seja zero. Sua fórmula, portanto, é $PEF = \text{Custo Fixo} - \text{Depreciação} / \text{Preço Unitário} - \text{Custo Variável Unitário}$.

Por fim, o ponto de equilíbrio econômico é o volume de vendas necessárias para cobrir os custos fixos e ainda proporcionar lucro ao empresário. Para um resultado deste tipo, consideram-se todos os custos fixos, mais o quanto a empresa espera de lucro. Sua fórmula é composta pela seguinte equação: $PEE = \text{Custos Fixos} + \text{Lucro Esperado} / \text{Preço Unitário} - \text{Custo Variável Unitário}$.

2.6.3 Ponto de Equilíbrio com Margem de Contribuição Ponderada

Quando são analisados vários produtos ou serviços simultaneamente, tanto a margem de contribuição (MC) quanto o ponto de equilíbrio (PE) devem ser ponderados. De acordo com Bruni (2008, p. 89), “... Como múltiplos produtos ou serviços estão sendo considerados, não faz sentido falar em ponto de equilíbrio em quantidades individuais e diferentes. Deve-se usar, basicamente, o ponto de equilíbrio em unidades monetárias ...”.

Porém, na mesma obra, o autor utilizando um restaurante como exemplo, destaca que “... para os gestores da empresa, seria importante expressar o número de refeições servidas. Em função da heterogeneidade das opções comercializadas, o uso de uma média, formada por

alimentos e bebidas, facilitaria o processo ...”. Portanto, não se descarta o uso do ponto de equilíbrio em unidades quantitativas.

Para que sejam calculados os pontos de equilíbrio através das margens ponderadas, é necessário que se faça um ajuste nas fórmulas.

Ponto de Equilíbrio Contábil em \$ = Custos Fixos / Margem de Contribuição Ponderada

Ponto de Equilíbrio Financeiro em \$ = (Custos Fixos – Depreciação) / Margem de Contribuição Ponderada

Ponto de Equilíbrio Econômico em \$ = (Custos Fixos + Lucro Esperado) / Margem de Contribuição Ponderada.

O cálculo da margem de contribuição ponderada, segundo Bruni (2008), é calculado da seguinte forma (para dois produtos A e B respectivamente):

$$\text{MC Unitária (A) / Preço de Vendas (A) x Vendas (A) / Vendas Totais + MC Unitária (B) / Preço de Vendas (B) x Vendas (B) / Vendas Totais.}$$

Caso sejam analisados mais produtos o procedimento é o mesmo, basta adotar os mesmos critérios dos produtos A e B para os demais produtos.

Assim, dividindo-se o valor dos custos fixos totais de um período pela margem de contribuição ponderada do período (CF total / MC ponderada) chega-se ao ponto de equilíbrio em unidades monetárias.

3 ESTUDO DE CASO

Nesta etapa do trabalho, apresenta-se o estudo de caso, onde em um primeiro momento são abordados aspectos históricos, bem como o entendimento funcional da empresa. Na segunda etapa, são evidenciados os custos incidentes na empresa e suas classificações. Na terceira e última etapa, é demonstrada a análise realizada dos valores apurados com base no método de custeio variável.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

Esta pesquisa foi realizada em uma churrasceria na região da Grande Florianópolis, no Estado de Santa Catarina. Trata-se de uma entidade de pessoa jurídica com de direito privado e teve sua fundação em agosto de 2003. Na ocasião, contava com 9 colaboradores, onde 3 faziam a parte da cozinha, 2 cuidavam da churrasqueira e 4 eram responsáveis pelo atendimento. Os proprietários desenvolviam funções administrativas, mas também participavam dos procedimentos operacionais quando necessário. As instalações eram alugadas, apresentavam uma área de 200m² e a capacidade máxima de atendimento aos clientes era de 150 lugares simultaneamente. Suas vendas giravam em torno de 1.200 espetos corridos mensais.

Aos poucos, a empresa foi evoluindo e em outubro de 2006, a empresa mudou-se para sua nova sede, também na Grande Florianópolis, e com 700m² de espaço passou a suportar uma capacidade física suficiente para atender até 400 clientes ao mesmo tempo. O quadro de funcionários dobrou, hoje são 18 colaboradores divididos nos setores de churrasqueira, cozinha e salão. Sua capacidade produtiva e de vendas com relação às instalações antigas praticamente triplicaram.

3.2 PRODUTOS E FUNCIONAMENTO

A empresa apresenta basicamente quatro tipos de produtos com preços de vendas distintos. Os principais e que representam uma parcela maior das vendas brutas totais são o espeto corrido e o buffet livre. Além destes, existem a comida à quilo para viagem e a carne assada (churrasco) também para viagem.

O espeto corrido consiste em um rodízio, onde são servidos diversos tipos de carnes, ficando a critério dos clientes a escolha pela sua quantidade e qualidade. Como acompanhamento das carnes, o cliente dispõe de todos os pratos quentes, frios e sobremesas contidas no buffet sem restrições quantitativas. Já no buffet livre, somente as comidas que compõe o buffet é que servem como opção para os clientes independente da quantidade a ser consumida, portanto, não proporciona a opção pelas carnes assadas, limitando-se somente nas que estão no próprio buffet. As comidas e as carnes para viagem são escolhidas pelos clientes, depois são pesadas (possuem preços por quilo diferenciados) e cobradas.

Para oferecer estes produtos cada colaborador conta com uma função dentro da empresa. O primeiro estágio para a produção está na compra de matéria-prima e insumos de produção, que são elaboradas especificamente pelos proprietários. Após efetuadas as compras, os alimentos relacionados ao buffet são processados pelas colaboradoras da cozinha. Já as carnes, são elaboradas pelos colaboradores da churrasqueira.

A cozinha é comandada por uma cozinheira e auxiliada por três ajudantes. Em situações específicas em que há aumento na produção a proprietária também colabora neste processo ou uma quarta ajudante é contratada somente para suprir esta demanda.

A churrasqueira é composta por um churrasqueiro, que é quem delega as atividades relacionadas a este setor, e um ajudante. Estes dois preparam e assam todos os tipos de carnes. Interagindo com eles, estão os passadores que eventualmente atuam no processo de preparação das carnes a serem assadas, além de estarem se comunicando para saber quais carnes poderão ser servidas aos clientes.

O processo de atendimento é feito por garçons, onde estes estão classificados em garçons “bandeja” e “passadores”. Os “bandejas” são responsáveis pela abertura das mesas, marcação da

quantidade de almoços e bebidas, entrega de bebidas e limpeza das mesas para chegada de novos clientes. Os “passadores”, como o próprio nome sugere, são os que retiram as carnes da churrasqueira e levam até os clientes servindo-os de mesa em mesa.

Auxiliando os garçons “bandejas”, existe um garçom denominado “copeiro” que é o responsável pela confecção de sucos, drink’s e qualquer tipo de bebida que seja solicitada pelos clientes. Cabe ao copeiro também, cuidar do abastecimento dos freezers bem como informar a falta de algum item deste setor ao setor de compras (proprietário).

Com relação às ajudantes de cozinha, é feito um rodízio entre as mesmas onde fica determinado quais delas ficam na função de repositoras de buffet, quais ajudam na preparação dos alimentos e quais ficam na operação da máquina de limpeza.

Após o cliente servido, os garçons bandeja fazem a limpeza das mesas, recolhem os pratos, tigelas para sobremesa, talheres e os copos. Os copos são lavados e guardados pelo copeiro, já os pratos, tigelas para sobremesa e talheres são entregues ao setor de lavação, onde são limpos por uma máquina e voltam para o buffet.

Ao final do dia, todos os setores (salão, cozinha e churrasqueira) são submetidos a uma limpeza geral, ficando tudo pronto para as atividades do dia seguinte.

3.3 APURAÇÃO DOS CUSTOS DA EMPRESA

Nesta parte do estudo, são levantados todos os custos incidentes na empresa e classificados entre fixos e variáveis para que seja dada seqüência no processo de análise dos dados.

3.3.1 Coleta de Dados

Os dados e informações pertinentes a este trabalho foram extraídos através de entrevistas informais entre o pesquisador e os proprietários da empresa. Além disso, foram coletados e disponibilizados também documentos fiscais e relatórios gerenciais que compunham os valores

aqui utilizados, principalmente no que diz respeito às compras de mercadorias para revendas. A pesquisa se estendeu pelo período de dois meses, compreendidos entre os meses de abril e maio de 2008.

3.3.2 Levantamento dos Custos e Despesas Fixas

Para a apuração dos custos através do Custeio Variável, somente os custos e despesas variáveis relativos ao produto foco de estudo seriam suficientes para encerrar a pesquisa. Porém, como este trabalho também tem como objetivo a análise dos valores apurados, foram apurados além dos custos variáveis, os custos fixos. Para tanto, num primeiro momento foram levantados os itens que compõe o ativo imobilizado da empresa, devido aos itens sujeitos à depreciação, e em seguida os demais custos fixos como a mão-de-obra e outros custos e despesas fixas.

3.3.2.1 Apuração do Ativo Imobilizado

Na primeira etapa da apuração dos custos, levantaram-se os ativos sujeitos à depreciação. A depreciação de bens do ativo imobilizado corresponde à diminuição do valor dos elementos ali classificáveis, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal.

Para fins de apuração fiscal, as taxas aceitáveis de depreciação e vida útil pela Receita Federal são evidenciadas conforme quadro 1.

Quadro 1 - Taxas de Depreciação e Período de Vida Útil do Imobilizado

Contas do Ativo Imobilizado	Vida Útil (anos)	Depreciação (a.a)
Instalações e Edifícios	25	4%
Máquinas e Equipamentos	10	10%
Móveis e Utensílios	10	10%
Veículos	5	20%

Fonte: RIR/99

Instalações e Edifícios

O único prédio onde a empresa mantém seu funcionamento está avaliado em R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e é utilizado somente para as atividades exercidas pela churrascaria.

Máquinas e Equipamentos

Estes itens correspondem ao maquinário utilizado principalmente na confecção dos produtos finais. São equipamentos manuais e eletrônicos que estão distribuídos nos diversos setores funcionais da empresa. O montante levantado conforme informações detidas foi de R\$ 81.100,00 (oitenta e um mil e cem reais).

Móveis e Utensílios

Os móveis e utensílios correspondem aos bens que são utilizados tanto pelos clientes quanto pela empresa. Entre eles os principais são mesas, cadeiras, louças, talheres, armários, etc. Os valores destes bens totalizam R\$ 74.325,00 (setenta e quatro mil trezentos e vinte e cinco reais)

Veículos

O único veículo que encontra-se registrado na empresa é um automóvel da marca Fiat, modelo Fiorino, ano de fabricação 2004, adquirido pelo valor de R\$ 32.000,00 (trinta e dois mil reais). É utilizado somente pelo gerente e o proprietário da empresa. Seu uso é destinado ao transporte de matéria-prima, rotinas administrativas e outros afazeres operacionais.

3.3.2.2 Depreciação do Ativo Imobilizado

Nesta parte, são apresentados os cálculos referentes aos itens do Ativo Imobilizado levantados anteriormente.

Os valores finais de cada item já estão ajustados de acordo com o período da pesquisa, ou seja, dois meses.

O cálculo das depreciações é feito dividindo-se o valor dos ativos pelo tempo de vida útil de cada item de acordo com o quadro 1. Em seguida multiplica-se o valor encontrado pela porcentagem contida também no quadro 1, depois divide-se o valor por doze meses e em seguida multiplica-se o valor encontrado por dois (meses) que corresponde ao período pesquisado.

Depreciação – Instalações e Edifícios

- Valor das Instalações e Edifícios: R\$ 1.000.000,00
- Vida útil: 25 anos
- % depreciada: 4% a.a
- Valor da Depreciação: $1.000.000,00 / 25 = R\$ 40.000,00 * 4\% / 12 * 2 = R\$ 266,67$

Depreciação – Máquinas e Equipamentos

- Valor das Máquinas e Equipamentos: R\$ 81.100,00
- Vida útil: 10 anos
- % depreciada: 10% a.a
- Valor da Depreciação: $81.100,00 / 10 = R\$ 8.100,00 * 10\% / 12 * 2 = R\$ 135,17$

Depreciação – Móveis e Utensílios

- Valor dos Móveis e Utensílios: R\$ 74.325,00
- Vida útil: 10 anos
- % depreciada: 10% a.a
- Valor da Depreciação: $74.325,00 / 10 = R\$ 7.432,50 * 10\% / 12 * 2 = R\$ 123,88$

Depreciação – Veículos

- Valor do Veículo: R\$ 32.000,00
- Vida Útil: 5 anos
- % depreciada: 20% a.a
- Valor da Depreciação: $R\$ 32.000,00 / 5 = 6.400,00 * 20\% / 12 * 2 = R\$ 213,33$

Valor Total das Depreciações

Após apuradas as depreciações de todos os grupos do ativo imobilizado, chegou-se no valor total do período analisado conforme quadro 2.

Quadro 2 – Valor Total das Depreciações por Item do Ativo Imobilizado

Item do Ativo Imobilizado	Depreciação Total (R\$)
Instalações e Edifícios	266,67
Máquinas e Equipamentos	135,17
Móveis e Utensílios	123,88
Veículos	213,33
TOTAL	739,05

Fonte: Elaborado pelo autor

3.3.2.3 Mão-de-obra

Os custos com mão-de-obra estão relacionados à remuneração e encargos sociais de todos os colaboradores da empresa. Sendo assim, os valores que formam este custo foram apurados através dos salários, encargos e provisões para 13º salário e férias dos auxiliares de cozinha e churrasqueira, do copeiro, da cozinheira, do churrasqueiro, dos garçons bandeja e passadores e do gerente.

A provisão para férias foi estabelecida considerando-se que os colaboradores gozarão de 30 dias de férias. O cálculo é feito através da divisão do salário base de cada colaborador por 12 (doze) meses, adicionados do terço (33%), vezes dois meses, chegando-se ao valor da provisão.

O 13º salário foi calculado dividindo-se o valor do salário de cada colaborador também por 12 (doze) meses e multiplicado por dois.

Pelo fato do trabalho se estender por dois meses, os valores contidos no quadro 3 são relativos aos gastos totais que os colaboradores representaram ao final do período.

Porém, antes que seja apurado qual o custo que a mão-de-obra representa, é necessário que se faça um levantamento dos encargos incidentes sobre a folha de pagamento.

A empresa tem em sua forma de tributação o Simples Nacional (Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte), onde está enquadrada no Anexo I da Lei Complementar nº 123/2006 que regulamenta o Simples Nacional. De acordo com esta lei, o único encargo social na qual a empresa é obrigada a contribuir, é o FGTS (Fundo de garantia do Tempo de Serviço). A alíquota do FGTS fixada pelo Ministério do Trabalho é de 8%.

Assim, o custo fixo da mão-de-obra no período analisado está representado de acordo com o quadro 3.

Quadro 3 – Custo da Mão-de-Obra

Função	Nº de Funcionários	Salários (R\$)	Encargos Sociais	Provisão p/ 13º salário (R\$)	Provisão p/ Férias (R\$)	TOTAL
			FGTS (R\$)			
Auxiliar de Churrasqueira	1	1.500,00	120,00	125,00	166,25	1.911,25
Auxiliar de Cozinha	3	3.000,00	240,00	250,00	332,50	3.822,50
Copeiro	1	1.100,00	88,00	91,67	121,92	1.401,58
Cozinheira	1	1.500,00	120,00	125,00	166,25	1.911,25
Churrasqueiro	1	2.600,00	208,00	216,67	288,17	3.312,83
Garçom (bandeja)	3	3.900,00	312,00	325,00	432,25	4.969,25
Garçom (passadores)	7	9.100,00	728,00	758,33	1.008,58	11.594,92
Gerente	1	2.000,00	160,00	166,67	221,67	2.548,33
TOTAL	18	24.700,00	1.976,00	2.058,33	2.737,58	31.471,92

Fonte: Elaborado pelo autor

Somando-se os salários, encargos e provisões dos colaboradores, o valor total obtido ao final do período com relação à mão-de-obra é de R\$ 31.471,92 (trinta e um mil quatrocentos e setenta e um reais e noventa e dois centavos).

3.3.2.4 Outros Custos e Despesas Fixas

O quadro 4 demonstra outros custos e despesas fixas que incorreram no período:

Quadro 4 - Outros Custos e Despesas Fixas

Item de Gasto	Valor (R\$)
Água	1.196,64
Conservação e Limpeza	427,40
Combustíveis e Lubrificantes	610,00
Energia Elétrica	3.463,15
Honorários Profissionais	700,00
IPTU	109,96
INSS (pró-labore)	91,30
Licenças e Alvarás	140,93
Pró-labore	830,00
Segurança do Patrimônio	1.040,00
Telefones e Demais Comunicações	712,68
TOTAL	9.322,06

Fonte: Elaborado pelo autor

A soma total dos custos e despesas fixas totalizou R\$ 9.322,06 (nove mil trezentos e vinte e dois reais e seis centavos).

3.3.2.5 Total dos Custos e Despesas Fixas

O montante dos custos e despesas fixas, conforme evidencia o quadro 5, é resultante do somatório das depreciações, mão-de-obra e outros custos e despesas fixas.

Quadro 5 – Total dos Custos e Despesas Fixas

Item de Custo/Despesa	Valor (R\$)	%
Depreciação	739,05	1,8
Mão-de-Obra	31.471,92	76
Outros Custos e Despesas Fixas	9.322,06	22,2
Total	41.533,03	100

Fonte: Elaborado pelo Autor

Os custos e despesas fixas totais que a empresa obteve, ao final do período, foram de R\$ 41.533,03, onde o custo mais relevante foi a mão-de-obra que correspondeu a 76% dos custos fixos totais conforme mostra o quadro 5.

3.3.3 Custos e Despesas Variáveis

Com relação aos custos e despesas que variam de acordo com a produção de espetos corridos, evidenciaram-se os seguintes itens: matéria-prima, mão-de-obra direta e impostos sobre o faturamento.

3.3.3.1 Matéria-prima

O principal item que compõe este custo é o valor das compras de carne. Estes produtos são à base para a composição do *mix* de carnes oferecidos aos clientes. Além das carnes, são preparados também na churrasqueira a banana e o abacaxi assados, servidos como sobremesa, mas agregados ao espeto corrido. Há ainda, uma parcela dos custos das comidas contidas no buffet que também são alocadas ao custo do espeto corrido. Os temperos utilizados na preparação das carnes finalizam a composição da matéria-prima.

Porém antes que sejam demonstrados os valores que integram os custos das carnes, se faz necessário um ajuste. Como a churrascaria possibilita a venda do churrasco para viagem, é preciso que seja deduzida a quantidade vendida destas carnes, do valor total produzido. Assim, é possível chegar à quantidade real de carnes consumida pelo espeto corrido e conseqüentemente o custo que estas carnes representam.

O consumo total de carnes apurado no período de dois meses foi de R\$ 55.206,01 (cinquenta e cinco mil duzentos e seis reais e um centavo). Com este valor, foram consumidos e vendidos um total de 7.099,292 quilos de carne. Portanto, o valor do custo médio unitário com matéria-prima foi de R\$ 7,78 (55.206,01 / 7.099,292). As vendas de carnes para viagem no período foram de 124,748 quilos. Multiplicando-se este valor pelo custo médio unitário,

encontra-se o valor total vendido de carnes para viagem (R\$ 970,54). Assim, o consumo real de carnes pelo espeto corrido foi de R\$ 53.338,75 (R\$ 55.206,01 – R\$ 970,54). O quadro 6 demonstra como ocorreu este processo.

Quadro 6 - Consumo Efetivo de Carnes pelo Espeto Corrido

Consumo Total de Carnes (R\$)	Consumo Total de Carnes (Kg)	Custo Médio Unitário (R\$)	Vendas de Carne Assada (Kg)	Dedução (R\$)	Consumo Líquido de Carnes (R\$)
55.206,01	7.099,292	7,78	124,748	970,54	53.338,75

Fonte: Elaborado pelo autor

A parcela das comidas apresentadas no buffet alocadas ao custo do espeto corrido, segundo à administração da empresa, totalizaram R\$ 29.644,80 (vinte e nove mil seiscentos e quarenta e quatro reais e oitenta centavos). Este valor corresponde a uma estimativa média de 40% do valor total das comidas que são alocadas ao espeto corrido.

Completando os itens que compõem o montante de matéria-prima, têm-se ainda os temperos que totalizaram R\$ 453,60 (quatrocentos e cinquenta e três reais e sessenta centavos) e a farinha de rosca, onde seu consumo resultou em R\$ 112,00 (cento e doze reais).

Desta forma, o custo total de matéria prima foi de R\$ 83.549,15 conforme está evidenciado no quadro 7.

Quadro 7 – Total da Matéria-Prima

Componentes da Matéria-Prima	Valor (R\$)
Carnes	53.338,75
Temperos	453,60
Farinha de Rosca	112,00
Comida do Buffet	29.644,80
Total	83.549,15

Fonte: Elaborado pelo autor

3.3.3.2 Insumos de Produção

Os itens classificados neste grupo foram o carvão, utilizado para assar as carnes, e o papel celofane, que é utilizado para envolver algumas carnes antes de irem para a churrasqueira. O consumo de carvão no período foi de R\$ 2.283,20 (dois mil duzentos e oitenta e três reais e vinte centavos) equivalentes a 490 sacos. Já o consumo de papel celofane, foi de R\$ 400,00 (quatrocentos reais).

Portanto, o total dos insumos alcançaram o valor de R\$ 2.683,20 (dois mil seiscentos e oitenta e três reais e vinte centavos).

3.3.3.3 Mão-de-obra Direta

Existe uma peculiaridade referente aos preços de vendas praticados nas empresas do ramo alimentício. Pelo fato de o mercado se comportar de maneira diferenciada dos outros ramos de atividades onde a procura pelos produtos é muito maior nos finais de semana, principalmente aos domingos, do que em dias úteis, talvez seja por este motivo que os preços de vendas de modo geral sofrem um aumento. Como a demanda sobe de forma significativa, os colaboradores fixos da empresa não suportam e não conseguem atender a todo este aumento. Por isso, aos domingos ou datas específicas, são contratados garçons denominados de “extras” para que complementem este aumento da demanda. Estes profissionais não possuem qualquer tipo de vínculo empregatício com a empresa, portanto, não cabe retenção nem incidência de encargos sociais. Simplesmente ao final do dia trabalhado eles recebem um valor já pré-acordado e fica encerrada a relação entre eles e a empresa.

O valor pago pela empresa a estes profissionais esporádicos no período em estudo foi de R\$ 45,00 (quarenta e cinco reais) para cada um. O tempo da jornada diária de trabalho de cada garçom extra é de 8 (oito) horas. O tempo médio gasto diretamente para elaborar e servir o espeto corrido pelos garçons extras é de 5 horas. Assim, o valor alocado por cada garçom extra em relação ao espeto corrido é de R\$ 28,12 ($5/8 * 45$).

O total de contratações imediatas apurada no período foi de 108 garçons. Sendo assim, o custo total da mão-de-obra direta foi R\$ 3.036,96 (R\$ 28,12 * 108).

3.3.3.4 Impostos Sobre o Faturamento

O imposto sobre o faturamento representa a única despesa variável apurada sobre o produto estudado.

A alíquota incidente sobre o faturamento da empresa é designada de acordo com sua forma de tributação. Conforme já mencionado, a empresa é optante do SIMPLES NACIONAL e seu enquadramento prevê uma alíquota de 5,47%. Esta alíquota unificada corresponde ao que na tributação pelo lucro presumido equivale aos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, Cofins, Pis/Pasep, INSS e ICMS.

São dois os preços praticados pela empresa. De segunda a sábado o preço é de R\$ 19,50 (dezenove reais e cinquenta centavos) e no domingo o preço do espeto corrido é de R\$ 23,90 (vinte três reais e noventa centavos).

Aplicando-se a alíquota aos preços de vendas, observa-se o valor do imposto devido tanto para o espeto corrido semanal quanto para o espeto dominical. Multiplicando-se o valor de cada espeto pelo número total de espetos vendidos no período, é possível chegar ao resultado total das despesas com vendas conforme quadro 8.

Quadro 8 – Imposto Sobre Faturamento

Tipo do Espeto Corrido	Preço Unitário (R\$)	Alíquota (%)	Valor do Imposto por Espeto Corrido (R\$)	Espetos Vendidos (unidades)	Imposto Devido no Período (R\$)
Semanal	19,50	5,47	1,07	4.691	5.019,37
Dominical	23,90	5,47	1,31	2.989	3.915,59
Imposto Devido no Período					8.934,96

Fonte: Elaborado pelo Autor

O valor das despesas variáveis, portanto, foram de R\$ 8.934,96 (oito mil novecentos e trinta e quatro reais e noventa e seis centavos).

3.3.3.5 Total dos Custos e Despesas Variáveis

Após levantados de forma detalhada os valores que formam os custos e despesas variáveis da empresa, chega-se a um valor global de R\$ 98.204,27 descritos a seguir no quadro 9.

Quadro 9 – Custos e Despesas Variáveis

Item de Custo/Despesa	Valor (R\$)	%
Matéria-Prima	83.549,15	85,08
Insumos de Produção	2.683,20	2,73
Mão-de-Obra Direta	3.036,96	3,18
Impostos Sobre o Faturamento	8.934,96	9,01
Total	98.204,27	100

Fonte: Elaborado pelo Autor

Do total dos custos e despesas variáveis nos dois meses, a matéria-prima é o item mais relevante, representando 85,08% do valor total destes custos.

3.4 ANÁLISE DOS DADOS COM BASE NO CUSTEIO VARIÁVEL

Depois de levantados todos os custos e despesas incidentes sobre a empresa, chega-se na etapa de análise dos dados. A análise é feita de acordo com o método de custeio adotado, o custeio variável, onde são analisados os valores que variam de acordo com o aumento da

produção. Para isto, esta parte do estudo se divide em quatro pontos: a apuração do custo médio unitário do produto, análise da margem de contribuição unitária e total do espeto semanal e dominical, o ponto de equilíbrio normal e ponderado e o resultado do período.

3.4.1 Custo Médio Unitário

O custo médio unitário de cada espeto corrido foi apurado através da soma de todos os custos e despesas variáveis (matéria-prima, mão-de-obra direta e impostos sobre o faturamento) do período, dividindo-se estes valores pelo número de espetos corridos produzidos no mesmo período.

Como a empresa pratica dois preços de vendas diferentes para o mesmo produto, foram apurados separadamente os custos e despesas do espeto corrido semanal do espeto corrido dominical.

Nos espetos semanais, os únicos custos variáveis incidentes são a matéria-prima e os impostos sobre o faturamento, já nos dominicais, além dos citados, também há incidência da mão-de-obra direta devido à necessidade de contratação dos garçons extras.

O número de espetos semanais vendidos durante o período foi de 4.691 (quatro mil seiscentos e noventa e um) e os dominicais totalizaram 2.989 (dois mil novecentos e oitenta e nove). Sendo assim, os custos unitários para cada tipo de espeto estão descritos conforme quadro 10.

Quadro 10 – Custo Médio Unitário por Tipo de Espeto Corrido

Tipo de Espeto	Custos e Despesas				Quantidade Produzida (q)	Custo Médio Unitário (R\$)
	Matéria-Prima (R\$)	Insumos de Produção	Mão-de-Obra-Direta (R\$)	Imposto s/ Faturamento (R\$)		
Semanal	51.032,43	1.638,92	-	5.019,37	4.691	12,30
Dominical	32.516,72	1.044,28	3.036,96	3.915,59	2.989	13,55
TOTAL	83.549,15	2.683,20	3.036,96	8.934,96	7.680	12,78

Fonte: Elaborado pelo autor

Os custos da matéria-prima e os outros insumos de produção foram rateados de acordo com a produção de cada tipo de espeto. Ao final do período, observa-se o custo médio unitário para cada tipo de espeto corrido. O espeto semanal que representa 61% da produção total do período, custa para empresa R\$ 12,30 (doze reais e trinta centavos) e o dominical, que representa 39%, sai por R\$ 13,55 (treze reais e cinquenta e cinco centavos).

Fazendo-se uma média entre os dois tipos de espetos, o custo unitário encontrado no período é de R\$ 12,78 (doze reais e setenta e oito centavos).

3.4.2 Margem de Contribuição

Confrontando o preço de venda com os gastos variáveis levantados, obtêm-se a margem de contribuição do produto. Como a empresa pratica dois preços de vendas conforme já mencionado, o quadro 11 apresenta a margem de contribuição unitária para cada tipo de espeto corrido.

Quadro 11 – Margem de Contribuição Unitária

Margem de Contribuição (R\$)	Espeto Corrido Semanal (R\$)	Espeto Corrido Dominical (R\$)
1. Vendas	19,50	23,90
2. (-) Custos e Despesas Variáveis	12,30	13,55
Matéria-Prima	10,88	10,88
Insumos de Produção	0,35	0,35
Mão-de-Obra Direta	-	1,02
Imposto s/ Faturamento	1,07	1,31
3. (=) Margem de Contribuição Unitária (1-2)	7,20	10,35

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme apresentado no quadro 11, o espeto corrido dominical apresenta uma maior margem de contribuição no valor de R\$ 10,35 (dez reais e trinta e cinco centavos) contra R\$ 7,20 (sete reais e vinte centavos) do espeto semanal. Isto significa que mesmo com a incidência da

mão-de-obra direta somente no espeto corrido dominical, ele ainda é o que apresenta melhor margem de contribuição unitária.

De acordo com os respectivos números de espetos corridos vendidos, é possível se apurar a margem de contribuição total dos espetos, tal fato é demonstrado conforme quadro 12.

Quadro 12 – Margem de Contribuição Total

Margem de Contribuição (R\$)	Espeto Corrido Semanal (R\$)	Espeto Corrido Dominical (R\$)	Margem de Contribuição (R\$)
1. (+) Vendas	91.474,50	71.437,10	162.911,60
2. (-) Custos e Despesas Variáveis	57.693,65	40.527,24	98.220,89
Matéria-Prima	51.032,43	32.516,72	83.549,15
Insumos de Produção	1.641,85	1.046,15	2.688,00
Mão-de-Obra Direta	-	3.048,78	3.048,78
Imposto s/ Faturamento	5.019,37	3.915,59	8.934,96
3. (=) Margem de Contribuição Unitária (1-2)	33.780,85	30.909,86	64.690,71

Fonte: Elaborado pelo autor

3.4.3 Ponto de Equilíbrio

Com os números levantados no item 3.4.2 deste trabalho, se torna possível observar o número de espetos corridos que são necessários para que a empresa possa cobrir seus gastos fixos.

O quadro 13 demonstra o ponto de equilíbrio contábil da empresa, separados pelos tipos de espetos corridos.

Quadro 13 - Ponto de Equilíbrio Contábil

Tipo de Espeto Corrido	Margem de Contribuição Unitária (R\$)	Custos Fixos Totais (R\$)	Ponto de Equilíbrio (q)
Semanal	7,20	41.533,03	5.768
Dominical	10,35		4.013

Fonte: Elaborado pelo autor

Portanto, para que a empresa alcance o ponto de equilíbrio, ou seja, suas receitas se igualem às suas despesas, a empresa deverá vender no mínimo 5.768 espetos semanais ou 4.013 espetos dominicais. Caso o número de vendas seja inferior a estes números, o resultado será de prejuízo. Na situação oposta, ou seja, número de vendas maior que o ponto de equilíbrio, chega-se a uma situação de lucro.

Deduzindo-se os valores das depreciações do total dos custos fixos, é possível verificar o ponto de equilíbrio financeiro da empresa. O quadro 14 permite a visualização desta análise.

Quadro 14 – Ponto de Equilíbrio Financeiro

Tipo de Espeto Corrido	Margem de Contribuição Unitária (R\$)	Custos Fixos Totais (R\$)	Ponto de Equilíbrio (q)
Semanal	7,20	40.793,98	5.666
Dominical	10,35		3.941

Fonte: Elaborado pelo autor

Percebe-se que com a diminuição dos custos fixos, o número de espetos corridos a serem vendidos também diminui. Assim, o número de espetos corridos necessários para suprirem os desembolsos financeiros são 5.666 espetos semanais ou 3.941 espetos dominicais.

Adicionando-se a margem de lucro aos custos fixos, observa-se o ponto de equilíbrio econômico. O capital investido na empresa é de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). A margem de lucro esperada pelos sócios é de 50% a.a. Logo, a margem de lucro para dois meses é R\$

1.666,67 ($50\% \cdot 20.000 / 12 \cdot 2$). Desta forma, o quadro 15 demonstra o ponto de equilíbrio econômico da empresa.

Quadro 15 – Ponto de Equilíbrio Econômico

Tipo de Espeto Corrido	Margem de Contribuição Unitária (R\$)	Custos Fixos Totais (R\$)	Ponto de Equilíbrio (q)
Semanal	7,20	43.199,70	6.000
Dominical	10,35		4.174

Fonte: Elaborado pelo autor

Com a margem de lucro esperada, a empresa necessita vender 6.000 espetos corridos semanais ou 4.174 dominicais.

3.4.4 Ponto de Equilíbrio com Margem de Contribuição Ponderada

Conforme evidenciado no item 2.6.3 deste trabalho, a apuração do ponto de equilíbrio normal para uma análise em mais de um tipo de produto é importante, mas não suficiente. Mesmo este estudo se tratando de um único produto, devido a sua peculiaridade onde são praticados dois preços de vendas pelo mesmo produto, é necessário que se utilize este conceito de ponto de equilíbrio ponderado.

Para apurar o ponto de equilíbrio ponderado, primeiro faz-se necessário calcular a margem de contribuição ponderada. De acordo com o quadro 11, a margem de contribuição unitária do espeto corrido semanal é de R\$ 7,20, ela representa 37% (R\$ 7,08 / R\$ 19,50) do preço de venda do espeto semanal. A participação deste tipo de espeto nas vendas correspondeu a 61% (4.691 / 7.680). Quanto ao espeto corrido dominical, de acordo com a mesma tabela, o valor da sua margem de contribuição unitária é de R\$ 10,35, o que representa 43% (R\$ 10,22 / R\$ 23,90) do preço de venda do espeto dominical. E suas participações nas vendas foram de 39%.

Aplicando-se estes dados na fórmula chega-se à seguinte margem de contribuição ponderada:

MC ponderada = $0,36 \times 0,61 + 0,43 \times 0,39 = 0,3934$ ou 39,34%

A partir deste valor é possível calcular os pontos de equilíbrios ponderados contábil, financeiro e econômico.

O ponto de equilíbrio contábil é apresentado conforme quadro 16.

Quadro 16 – Ponto de Equilíbrio Contábil Ponderado

Margem de Contribuição Ponderada (%)	Custos Fixos Totais (R\$)	Ponto de Equilíbrio Contábil Ponderado (R\$)
39,34	41.533,03	105.574,55

Fonte: Elaborado pelo autor

O valor das receitas que a empresa necessita auferir com os dois tipos de espetos para cobrir seus custos fixos é de R\$ 105.574,55 (cento e cinco mil quinhentos e setenta e quatro reais e cinqüenta e cinco centavos).

Já o valor do ponto de equilíbrio financeiro está descrito no quadro 17.

Quadro 17 - Ponto de Equilíbrio Financeiro Ponderado

Margem de Contribuição Ponderada (%)	Custos Fixos Totais (R\$)	Ponto de Equilíbrio Financeiro Ponderado (R\$)
39,34	40.793,98	103.695,93

Fonte: Elaborado pelo autor

O valor do ponto de equilíbrio financeiro ponderado é de R\$ 103.695,93 (cento e três mil seiscentos e noventa e cinco reais e noventa e três centavos).

Por último, o ponto de equilíbrio econômico ponderado é representado no quadro 18.

Quadro 18 - Ponto de Equilíbrio Econômico Ponderado

Margem de Contribuição Ponderada (%)	Custos Fixos Totais (R\$)	Ponto de Equilíbrio Econômico Ponderado (R\$)
39,34	43.199,70	109.811,13

Fonte: Elaborado pelo autor

Assim, o valor do ponto de equilíbrio econômico é de R\$ 109.811,13 (cento e nove mil oitocentos e onze reais e treze centavos).

3.4.5 Apuração do Resultado

Finalizando o processo de análise dos dados levantados, a tabela 1 demonstra a lucratividade que o produto ofereceu no período estudado.

Tabela 1 – Demonstração do Resultado do Exercício

1. Receita de Vendas	162.911,60
Espeto Corrido Semanal	91.474,50
Espeto Corrido Dominical	71.437,10
2. (-) Custos e Despesas Variáveis	98.216,09
Matéria-Prima	83.549,15
Insumos de Produção	2.683,20
Mão-de-Obra Direta	3.048,78
Imposto s/ Faturamento	8.934,96
3. (=) Margem de Contribuição (1-2)	64.695,51
4. (-) Custos e Despesas Fixas	41.533,03
Depreciação	739,05
Mão-de-Obra e Encargos Sociais	31.471,92
Outros Custos e Despesas Fixas	9.322,06
5. (=) Lucro Líquido do Exercício (3-4)	23.162,48

Fonte: Elaborado pelo autor

O lucro líquido apurado no período, de acordo com o método do custeio variável foi R\$ 23.162,48 (vinte e três mil cento e sessenta e dois reais e quarenta e oito centavos).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Finalizada a pesquisa, após levantados os custos e despesas incidentes na empresa, apurado o custo médio unitário por espeto corrido e feitas as devidas análises de acordo com o custeio variável, através de estudo de caso, acredita-se que os objetivos abordados inicialmente neste trabalho foram alcançados.

Verificou-se que a empresa não apresenta nenhum tipo de controle ou mensuração dos seus custos e despesas, portanto, as informações geradas pela contabilidade não oferecem nenhum tipo de apoio ao processo de tomada de decisão.

Pelo fato da análise se restringir a um produto específico, o custeio variável mostrou-se mais adequado para dar suporte à tomada de decisões por observar somente os custos e despesas que variam de acordo com a produção, eximindo-se assim, de rateios arbitrários que possam existir na alocação dos custos fixos indiretos, que acabam distorcendo os custos finais dos produtos. Porém, como este método não é aceito pela legislação brasileira, sugere-se que o custeio variável seja implantado em paralelo a um método utilizado pela empresa que atenda ao fisco. Desta forma, os gestores terão informações específicas que auxiliarão no processo de tomada de decisão de acordo com os objetivos da empresa.

Com relação ao produto estudado, verificou-se que seu custo médio unitário foi de R\$ 12,78 por unidade. Quando separados de acordo com o tipo, os custos apurados foram de R\$ 12,30 para os espetos corridos semanais e R\$ 13,55 para os dominicais.

Mesmo pelo fato do custo dos espetos dominicais apresentarem um valor mais elevado que os semanais, através da margem de contribuição unitária constatou-se que o espeto corrido mais rentável é o dominical. Sua margem de contribuição é de R\$ 10,35, enquanto que o espeto semanal apresenta uma margem de R\$ 7,20.

Quanto às quantidades vendidas, os pontos de equilíbrio contábil, financeiro e econômico, dos espetos semanais foram respectivamente de 5.768, 5.666 e 6.000 unidades, enquanto que os dominicais foram, na mesma ordem, 4.013, 3.941 e 4.174 unidades. Além disso, quando observado o ponto de equilíbrio ponderado em reais, ou seja, apenas um ponto de equilíbrio para

os dois tipos de produtos, os valores encontrados para os pontos de equilíbrio contábil, financeiro e econômico foram, respectivamente, R\$ 105.574,55, R\$ 103.695,93 e R\$ 109.811,13.

O total das vendas no período apurado foi de 7.680 unidades, onde 4.691 corresponderam às vendas de espetos semanais e 2.989 foram espetos dominicais. Com estas quantidades, o resultado alcançado ao final do período através do custeio variável com relação ao espeto corrido foi um lucro de R\$ 23.162,48.

Recomenda-se à empresa, que adote políticas de vendas promocionais para os espetos semanais. Pois a média de espetos corridos vendidos nos dias de semana durante a pesquisa foi de apenas 88 espetos ($4.691 / 53$), enquanto que a média dos espetos dominicais totalizou 373 espetos ($2.989 / 8$). Como a capacidade produtiva e de atendimento é de até 400 lugares ao mesmo tempo, a empresa deve realizar políticas de vendas que aproxime as médias de vendas dos espetos semanais com as médias dos espetos dominicais, maximizando seus lucros.

Recomenda-se também, que a empresa implante um sistema de custos permanente, a fim de evidenciar, controlar e minimizar tanto seus custos fixos como os variáveis.

Finalizando, como o estudo se restringiu somente a uma única empresa, para outras pesquisas sugere-se a apuração e análise dos custos em outras empresas do ramo alimentício. Sugere-se também, estudos nos demais produtos oferecidos por estas empresas como buffet livre, comida à quilo e sistema à la carte. E ainda, que seja feita a análise em um período maior de tempo, pois desta maneira, seriam consideradas outras variáveis que podem influenciar nos custos das empresas.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL, Regulamento do Imposto de Renda. In: Legislação. Brasília – DF, 26 mar. 1999.

Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/L2Parte1.htm>>. Acesso em: 12 dezembro 2007.

BRUNI, Adriano Leal. **A Administração de Custos, Preços e Lucros**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 387 p. (Desvendando as Finanças).

CHING, Hong Yuh. **Gestão Baseada em Custeio por Atividades: ABM - Activity Based Management**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 147 p.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos: Uma Abordagem Gerencial**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004. 513 p. Tradução: Robert Brian Taylor; Revisão Técnica: Arthur Ridolfo Neto, Antonieta E. Magalhães Oliveira, Fabio Gallo Garcia.

LEONE, George S. G.. **Custos: Um enfoque Administrativo**. 8. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1985. 1 v.

_____. **Curso de Contabilidade de Custos: Contém Critério do Custeio ABC**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 435 p.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque na Tomada de Decisão**. Florianópolis: Visualbooks, 2007. 256 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 367 p.

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

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F.. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003. 453 p. Tradução Robert Brian Taylor; Revisão Técnica Elias Pereira.