UNI-RN

LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO UNIVERSITÁRIO DO RIO GRANDE DO NORTE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

EMANUELA ROCHA DO NASCIMENTO BARBOSA

PROPOSTA DE REALINHAMENTO DO SISTEMA DE CUSTEIO VARIÁVEL INTEGRADO COM O ABC EM UM RESTAURANTE DE MÉDIO PORTE EM NATAL/RN

NATAL/RN

2013

UNI-RN

EMANUELA ROCHA DO NASCIMENTO BARBOSA

PROPOSTA DE REALINHAMENTO DO SISTEMA DE CUSTEIO VARIÁVEL INTEGRADO COM O ABC EM UM RESTAURANTE DE MÉDIO PORTE EM NATAL/RN

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN, como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Esp. Lis Daiana Bessa Taveira.

NATAL/RN

2013.1

UNI-RN

657
B238p

M002063
12.05.14

Catalogação na Publicação – Biblioteca do UNI-RN
Setor de Processos Técnicos

Barbosa, Emanuela Rocha do Nascimento.
Proposta de realinhamento do sistema de custeio variável integrado com o ABC em um restaurante de médio porte em Natal. / Emanuela do Nascimento Barbosa. – Natal, 2013.
61 f.

Orientador (a): Prof. Esp. Lis Daiana Bessa Taveira.
Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Centro Universitário do Rio Grande do Norte.

1. Contabilidade – Monografia. 2. Custeio Variável – Monografia. 3. Custeio – Atividades – Monografia. I. Taveira, Lis Daiana Bessa. II. Título.

RN/UNI-RN/BC CDU 657

BIBLIOTECA UNI-RN
657 B238p - RB: 36904 (M002063)
Titulo: Proposta de realinhamento do sistema ...
Autoria: Barbosa, Emanuela Rocha do
2013, ex. 1

UNI-RN

EMANUELA ROCHA DO NASCIMENTO BARBOSA

PROPOSTA DE REALINHAMENTO DO SISTEMA DE CUSTEIO VARIÁVEL INTEGRADO COM O ABC EM UM RESTAURANTE DE MÉDIO PORTE EM NATAL/RN

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN, como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em ___/___/_____.

Banca examinadora:

Profa. Esp. Lis Daiana Bessa Taveira

Centro Universitário do Rio Grande do Norte

Orientadora

Prof. Esp. Roberto Davi Miranda da Costa

Centro Universitário do Rio Grande do Norte

Examinador

UNI-RN

RESUMO

O trabalho aborda métodos de custeio, que podem ser utilizados em qualquer empresa que queira ter informações claras e precisas sobre o seu andamento financeiro. Trata de demonstrar o Custeio Variável integrado ao Custeio Baseado em Atividades *(Activity Based Costing – ABC)* em um restaurante situado em Natal/RN, a fim de verificar se as informações geradas levam a um melhor gerenciamento. Trata-se de um estudo descritivo, realizado em formato de estudo de caso e traz uma abordagem qualitativa. Se objetiva a identificar e classificar as atividades do restaurante, realizar a integração dos entre os sistemas de custeio propostos e avaliar dados gerenciais através desta integração. Para iniciar a operacionalização da proposta, levanta-se os custos e as despesas do restaurante em estudo. Na sequência, foram separados os custos fixos e variáveis, com isso identificaram-se os direcionadores de recursos de atividades. Ao fim, foi apurado o custo das atividades e dos objetos de custeio. Com o Custeio Variável integrado ao Custeio ABC, foi também possível identificar a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e a lucratividade dos cinco pratos mais vendidos no restaurante em estudo. Conclui-se que as informações obtidas com o Custeio Variável integrado ao Custeio ABC permitiram, além do custeamento das atividades e dos objetos de custeio, o calculo da margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e a lucratividade dos cinco pratos mais vendidos no restaurante. Traz em sua metodologia um estudo de caso realizado de forma descritiva e natureza qualitativa.

Palavras-chave: Custeio Baseado em Atividades. Custeio Variável. Restaurante.

ABSTRACT

The paper discusses costing methods, which can be used in any business that wants to have clear and accurate information about your financial progress. Comes to demonstrate the integrated Variable Costing Activity Based Costing (Activity Based Costing - ABC) in a restaurant located in Natal / RN, in order to verify that the information generated lead to better management. This is a descriptive study conducted in case study format and brings a qualitative approach. Objective is to identify and classify the activities of the restaurant, perform the integration between costing systems and evaluate proposed management data through this integration. To start the operation of the proposal, raises the costs and expenses of the restaurant under study. Following were the separate fixed and variable costs, it identified the drivers of resource activities. Ultimately it was determined the cost of activities and cost centers. With the integrated Variable Costing ABC Costing was also possible to identify the contribution margin, breakeven and profitability of the five best-selling dishes at the restaurant in the study. We conclude that the information obtained with the integrated Variable Costing ABC Costing allowed, in addition to costing of activities and objects costing, calculation of contribution margin, breakeven and profitability of the five best-selling dishes at the restaurant. Brings in its methodology a case study conducted in a descriptive and qualitative nature.

Password: Activity Based Costing. Variable Costing. Restaurant.

UNI-RN

À minha pequena filha Tainá, de quem colho todas as minhas forças.

AGRADECIMENTOS

Nesse momento, toda e qualquer palavra é pouca e todo espaço é pequeno para escrever palavras em agradecimento a pessoas tão importantes e especiais em minha vida.

Agradeço a Deus, que em tudo na minha vida esteve presente, me abençoando, protegendo e guiando, sempre iluminando o caminho por onde passei e sei que continuará pelos caminhos que ainda hei de trilhar.

Obrigada, obrigada e obrigada à minha linda e abençoada mãe Clenice, pessoa a qual eu devo tudo na minha vida, quem sempre me protegeu e assim continua. Seus cuidados neste período foram de total importância para chegar até aqui. Toda essa conquista eu devo a sua imensa dedicação. Amor infinito tenho por você. Obrigada por acreditar e confiar em mim.

Como não agradecer a uma pessoa que mesmo estando longe, esteve perto. Meu pai, meu querido pai Erácio. Uma pessoa a qual sinto me abençoar a cada dia, a cada passo que dou sei que ele está por perto, torcendo sempre pelo meu melhor e acreditando em meu caminho. Os quilômetros que nos separam me fazem ver o quanto és importante para mim. Te amo, meu Lilão.

As minhas irmãs Cristiane e Maria Ericleide, obrigada por todo apoio que me deram em todo esse período tão turbulento. Por todas as vezes que me ajudaram a dar mais um passo para um fim de mais uma conquista. Vocês são de grande importância para mim, amo-as demais, minhas lindas irmãs.

Obrigado meus amores Leonardo e Tainá, o marido e a filha que Deus me abençoou em tê-los. Leo, te agradeço por todas as vezes que ao me olhar, falou "descanse, respire" ou "fique mais um pouco, termine seu estudo antes de dormir". Tainá, você ainda não entende, mais um dia vai ler o que aqui escrevo e vai saber que todas as vezes que te vi sorrir me senti com mais força e coragem para não desistir dos meus objetivos. Amores, eternos amores.

À minha orientadora Profa. Lis Bessa, obrigada por toda a dedicação que teve por mim, por todo o apoio. Todas as palavras que recebi de você contribuíram para esta conquista. Espero sempre ter você em meu convívio, pois pessoas como você não posso deixar apenas passar em minha vida, tem que continuar.

Aos amigos que contribuíram para eu chegar até aqui. Apoios e contribuições recebi de muitos, sejam com palavras ou com material para estudo. Sintam-se abraçados por mim.

Agradeço ao proprietário do restaurante do qual obtive os dados para o meu estudo. Obrigado pela confiança que me depositou e pela disponibilidade das informações, cedidas gentilmente pela Patrícia. Obrigada mesmo.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 01: Usuário da contabilidade

FIGURA 02: Estágios da atividade organizacional

FIGURA 03: Sistema de Informações Gerais

FIGURA 04: Classificação dos custos

FIGURA 05: Terminologias utilizadas em custos

FIGURA 06: Atribuição dos custos ao produto

FIGURA 07: Vantagens e desvantagens do custeio variável

FIGURA 08: ABC – Custeio Baseado em Atividades

LISTA DE QUADROS

QUADRO 01: Levantamento do estoque físico

QUADRO 02: Demonstração do resultado

QUADRO 03: Análise comparativa entre custos e despesas

QUADRO 04: Atividades desenvolvidas por departamento

QUADRO 05: Direcionadores de custo

QUADRO 06: Recursos e direcionadores dos custos

UNI-RN

LISTA DE TABELAS

TABELA 01: Pratos/quantidades produzidos e vendidos no mês

TABELA 02: Levantamento e classificação dos custos e despesas fixos e variáveis

TABELA 03: Direcionadores de recursos (custos)

TABELA 04: Consumo dos recursos pelas atividades com base em direcionadores de recursos

TABELA 05: Apresenta os valores dos custos e despesas segregados em fixos e variáveis consumidos pelas atividades

TABELA 06: Atividades, direcionadores de atividades e objeto de custeio

TABELA 07: Consumo das atividades pelos objetos de custeio

TABELA 08: Custos e despesas totais dos objetos de custeio segregados em fixos e variáveis

TABELA 09: Resultado da empresa com a integração do custeio variável ao custeio ABC

TABELA 10: Margem de contribuição unitária

TABELA 11: Valor do ponto de equilíbrio em unidades físicas

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

IASB: *International Accounting Standard Board*

FASB: Financial Accounting Standard Board

CMV: Comissão de Valores Mobiliários

IFAC: *International Federation of Accountants*

ABC: *Activity Based Costing*

SHRBS: Sindicato de Hotéis, Restaurantes, Bares e Similares do RN

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 12
1.1 CONTEXTO E EMPREGO DO PROBLEMA 12
1.2 OBJETIVO 13
1.2.1 Objetivo Geral 13
1.2.2 Objetivos Específicos 13
1.3 JUSTIFICATIVA 13
2. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA 15
3. REFERENCIAL TEORICO 16
3.1 CONTABILIDADE FINANCEIRA 16
3.2 CONTABILIDADE GERENCIAL 18
3.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS 20
3.3.1 Terminologia utilizada em custo 22
3.3.2 Métodos de custeio 25
3.3.2.1 Custeio por absorção 26
3.3.2.2 Custeio variável 28
3.3.2.3 Custeio Baseado em Atividades – ABC 30
3.3.3 A importância do sistema de custeio nas empresas 32
3.4 ATIVIDADE ECONOMICA DE RESTAURANTES 33
3.5 MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA EM RESTAURANTES 35
4. METODOLOGIA 37
4.1 TIPOLOGIA DO ESTUDO 37
4.2 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS 38
5. ANALISE 39
5.1 DESCRIÇÃO DOS DADOS COLETADOS 39
5.2 ANÁLISE DOS DADOS 39
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES 55

REFERÊNCIAS 56

APÊNDICE A – Questionário 59

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E EMPREGO DO PROBLEMA

Visando à competitividade no mercado sem perder a qualidade do seu produto final, as empresas segmentadas como bares e restaurantes estão procurando alternativas para se manter no mercado, em alguns casos até chegarem ao nível competitivo. Alguns empresários, antes mesmo de abrir o seu negócio, antecipam algumas decisões que poderão trazer melhor rentabilidade no futuro. Outros preferem deixar para tomar essas decisões estratégicas só depois que o negócio já está em total funcionamento.

Com o aumento na exigência dos clientes que primam por uma refeição saborosa, bem apresentável visualmente e com um preço acessível, os bares e restaurantes da cidade do Natal/RN procuram alternativas que os levem a manter e/ou melhorar seus cardápios, para isso devem considerar a satisfação dos seus clientes, lembrando sempre que caso eles não se satisfaçam deixarão de frequentar aquele estabelecimento e o mesmo não perderá apenas um cliente mas sim vários outros. Pois, o marketing do boca a boca tem uma predominância muito forte para o mercado em geral. Visualizando essa situação, o empresário terá que desenvolver formas de obter o lucro desejado, sem que leve a perda dos clientes.

A contabilidade é conhecida por poucos como uma ciência social. Estuda sob aspectos quantitativos e qualitativos a riqueza patrimonial das entidades. A geração de informações e a explicação dos fenômenos patrimoniais são objetivos da contabilidade que possibilitam o controle, a análise, a avaliação, o planejamento e a tomada de decisão. A contabilidade atua em qualquer pessoa sendo ela física ou jurídica que tenha patrimônio definido e delimitado.

O patrimônio é uma grandeza real cuja constituição deve ser conhecida e que se transforma e evolui sob a atividade humana. É o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma entidade.

Ao longo do tempo foram sendo descobertas algumas ramificações dentro da contabilidade que não só servem para que ao final de cada mês seja gerado o balancete e ao final de cada ano o balanço, mas sim para gerar informações precisas e seguras para todos os usuários da contabilidade. Dentre as ramificações

descobertas da contabilidade, existe a Contabilidade de Custos, que é útil para a geração de informações auxiliares para os administradores de empresa em todos os níveis. De acordo com Crepaldi (2009), a Contabilidade utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços é a de Custos.

Diante do exposto, o presente trabalho levanta a seguinte questão: **A utilização da metodologia do custeio variável integrado ao custeio ABC em um restaurante pode gerar informações que o leve a um melhor gerenciamento?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Demonstrar a implantação do custeio variável integrado ao custeio ABC e como estas metodologias podem gerar informações para um melhor gerenciamento em um restaurante localizado em Natal/RN.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para alcançar o objetivo geral, são propostos os seguintes objetivos específicos:

- Identificar e classificar as atividades existentes no restaurante em estudo.
- Realizar integração entre os sistemas de Custeio Variável com o Custeio Baseado nas Atividades – ABC.
- Avaliar dados gerenciais através da integração dos métodos de custeio aplicados.

1.3 JUSTIFICATIVA

O controle dos custos é de fundamental importância para o desempenho das empresas. A obtenção de um método que trate da união e tratamento dos dados, são de extrema relevância para quem estará à frente do negócio, com isso

poderão ser tomadas diversas atitudes e decisões que levarão a empresa ao seu melhor desempenho.

Na literatura, as opiniões dos especialistas em custos divergem em relação à aplicabilidade de um ou outro método de custeio, mas qualquer avaliação na escolha de um método em detrimento de outro é estritamente necessária, considerando que a eficácia de um método de custeio para uma empresa nem sempre é idêntica para as outras. Assim cada método tem suas particularidades com vantagens e desvantagens.

Porter (1997, p. 91) diz que "uma das formas de obter uma vantagem competitiva em relação aos concorrentes é adotar uma estratégia de custos baixos". Isto exige que as empresas vigiem com finura seus gastos para oferecer produtos competitivos. Para a obtenção do aperfeiçoamento das informações sobre custos da empresa, devem ser utilizados sistemas de custos adequados. Bornia (2002, p. 53) destaca que o sistema de custos "deve acompanhar esta evolução, sob pena de se tornar inútil, ou pior, fornecer informações que levem a decisões incorretas".

Tendo em vista a dificuldade em utilizar o método de custeio já existente dentro do restaurante situado em Natal/RN, este trabalho trará um estudo de caso voltado para o alinhamento do método utilizado por ele para que se tenha mais exatidão nas informações gerenciais.

Com isso, o estudo a ser realizado trará em seu conteúdo as melhores formas de controle desses custos para o restaurante alvo deste estudo.

Este trabalho é estruturado por seis partes, sendo a primeira intitulada por Introdução que em seu texto foca no contexto e emprego do problema, nos objetivos geral e específicos e na justificativa. A segunda parte trata da caracterização da empresa dando a sequencia para a terceira parte e contempla o referencial teórico. A quarta parte do trabalho, faz referencia a metodologia do trabalho, a tipologia do estudo. Na quinta parte é realizada a análise dos dados, a descrição dos dados coletados com os resultados. E por fim a sexta parte, onde são expostas as considerações finais e recomendações do estudo.

2 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa em estudo situa-se na cidade do Natal/RN e está inserida no seguimento alimentício, exercendo atividade de restaurante. A Empresa é caracterizada como familiar, contendo 05 (cinco) sócios, é uma sociedade empresarial LTDA, definida como médio porte, tendo como regime de tributação o lucro presumido, atualmente a empresa tem um faturamento médio mensal aproximadamente de R$ 900.000,00.

O restaurante em estudo teve sua fundação em 2005, foi pensado com um viés regional, com elementos típicos do sertão nordestino, que aos poucos foi recebendo toques caprichados da cozinha internacional. Com um ambiente grande e bem decorado o restaurante recebeu imediatamente elogios da critica especializada e o voto de confiança do povo potiguar. Muito bem frequentado, o restaurante agrada a todos que por ele passa, seja pelo excelente atendimento que é oferecido ou pelos belos e deliciosos pratos que o cardápio oferece como opções.

Com relação à operacionalidade da empresa, a mesma adota em seu cardápio principal pratos contendo frutos do mar, além de outros pratos regionais. Sua maior gama de clientes é constituída por turistas brasileiros e estrangeiros. Atualmente a empresa utiliza medidas de desempenho para avaliar a satisfação de seus clientes, utilizando procedimentos, tais como pesquisas rápidas (*feedback*),os quais levantam diariamente pontos positivos, bem como os negativos, verificados quanto ao serviço prestado pelos funcionários e quanto aos pratos servidos. Com esse tipo de ação, o restaurante consegue, a cada dia, aprimorar as opções oferecidas no cardápio e treinar cada vez melhor os seus funcionários e com isso, todo e qualquer cliente que por lá passar, sairá encantado.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 CONTABILIDADE FINANCEIRA

Como afirma Marion (2006, p 26), "a contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa".

Até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a contabilidade financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais.

Na apuração dos resultados e do balanço em seu final, era feito um levantamento do estoque físico apenas. O cálculo era feito por diferença, se computava o quanto se tinha de estoque inicial, adicionava as compras do período e, na sequência, comparava com o estoque final, o valor obtido era o da aquisição das mercadorias vendidas. A representação desse cálculo é feita conforme quadro abaixo:

Quadro 01 – **Levantamento do estoque físico**

Estoque Inicial
(+) Compras
(-) Estoque Final
(=) Custo da Mercadoria Vendida

Fonte: Martins (2008)

Quando se confrontava esse resultado com a receita líquida, se chegava ao lucro bruto de onde se deduzia as despesas necessárias para a manutenção da entidade durante o período, a venda dos bens e ao financiamento de suas atividades. Foi aí que surgiu outra clássica Demonstração de Resultado como a que está no quadro abaixo:

UNI-RN

Quadro 02 – **Demonstração do resultado**

Venda líquida
(-) Custo da Mercadoria vendida
Estoque Inicial
(+) Compras
(-) Estoque Final
(=) Lucro Bruto
(-) Despesas
Comerciais (Vendas)
Administrativas
Financeiras
Resultado Antes do Imposto de Renda

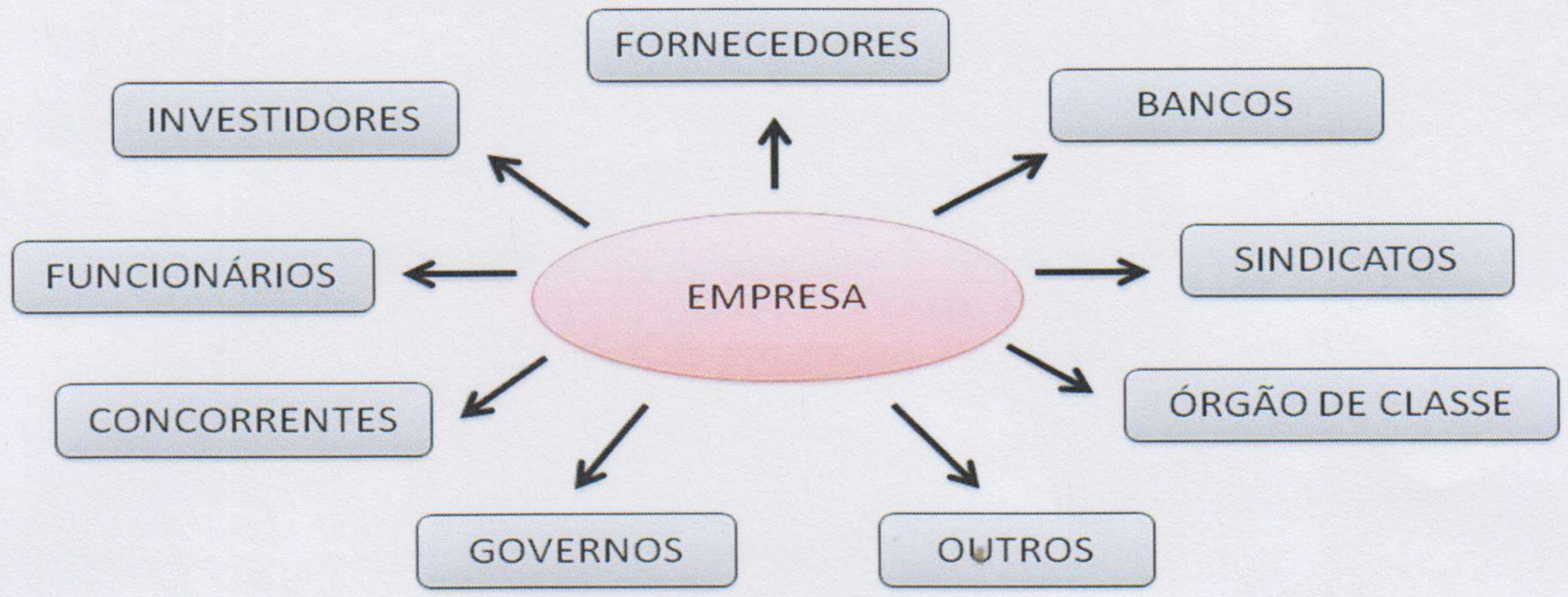
Fonte: Martins (2008)

Greco et al. (2006) fazem a seguinte afirmativa:

> Ela registra, estuda e interpreta (por análise) os fatos financeiros e econômicos que afetam a situação patrimonial de determinada pessoa física ou jurídica. Essa situação patrimonial é apresentada ao usuário (pessoa que tem interesse em avaliar a situação da entidade) por meio das demonstrações contábeis tradicionais e de relatórios de exceção, específicos para determinadas finalidades.

De acordo com Frezatti et al. (2007), são três os órgãos reguladores que fazem referência à contabilidade financeira: A *International Accounting Standard Board* (IASB), em nível mundial, Financial Accounting Standard Board (FASB), no ambiente norte-americano, e Comissão de Valores Mobiliários (CVM), quando se trata do Brasil. Entre eles, o real objetivo da contabilidade financeira se confunde com o objetivo das demonstrações contábeis, que precisam atender às principais normas da contabilidade financeira para fins de publicação externa.

Figura 01 – **Usuários da contabilidade**



Fonte: Adaptação José Carlos Marion (2004).

3.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

Durante a Revolução Industrial (século XVIII), até este período só existia a Contabilidade Financeira que era organizada para servir as entidades comerciais. Com a globalização houve o aumento da competitividade, o que tornou o ambiente mais inseguro. Assim, a contabilidade gerencial se tornou ferramenta indispensável aos gestores de empresas para a tomada das decisões operacionais e de investimentos.

A Contabilidade Gerencial não é regulamentada. Ela é elaborada de acordo com as necessidades dos gestores da entidade, utilizando não só os conhecimentos contábeis mais também outras áreas importantes para o desenvolvimento da entidade como a economia, finanças, estatística e comportamento organizacional. Com o objetivo de gerar informações para a tomada de decisões, reporta relatórios como orçamento de custos, desempenho organizacional e relatórios não rotineiros.

De acordo com Padoveze (2006),

> A contabilidade gerencial pode ser definida como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação, e comunicação de informação (tanto financeira como operacional) utilizada pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro da organização e para assegurar o uso e a responsabilidade sobre seus recursos.

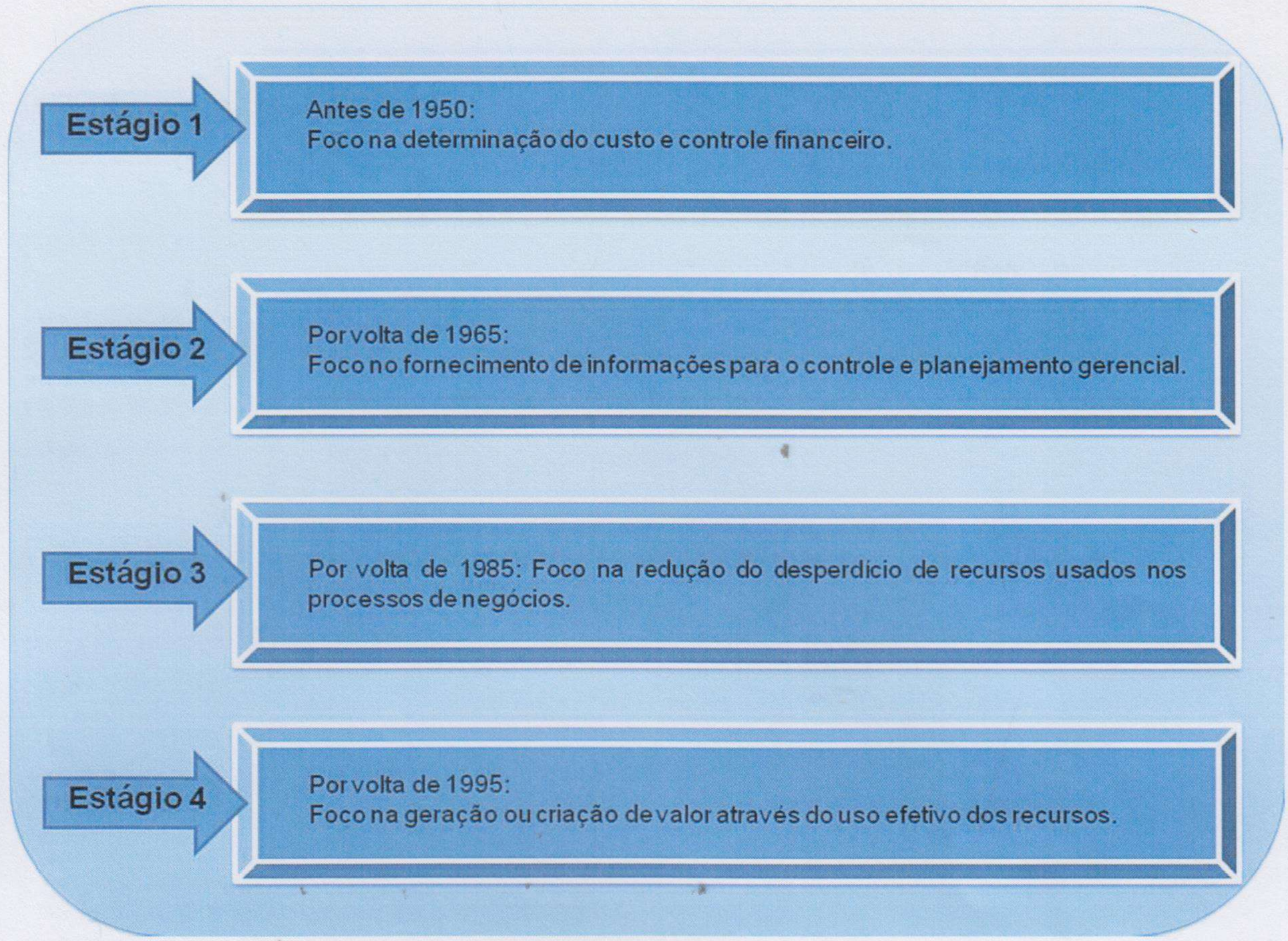
Warren *et al* (2001, p. 3) argumentam que "as informações da contabilidade gerencial incluem dados históricos e estimados usados pela administração na condução de operações diárias, no planejamento de operações futuras e no desenvolvimento de estratégias de negócios integradas".

A contabilidade gerencial, atualmente, centra-se no processo de criação de valor através do uso efetivo dos recursos empresariais. Relaciona-se direta e exclusivamente com a administração da entidade, procura suprir informações para que a entidade se adeque de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador.

Consta no Relatório Revisado de Março de 1998 (p.4), emitido pelo Comitê de Contabilidade Financeira e Gerencial da Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*) as seguintes evoluções e mudanças na Contabilidade Gerencial:

> O campo da atividade organizacional abarcado pela contabilidade gerencial foi desenvolvido através de quatro estágios reconhecíveis.
> - Estágio 1 – antes de 1950, o foco era na determinação do custo e controle financeiro, através do uso das tecnologias de orçamento e contabilidade de custos;
> - Estágio 2 – por volta de 1965, o foco foi mudado para o fornecimento de informações para o controle e planejamento gerencial, através do uso de tecnologias tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade;
> - Estágio 3 – por volta de 1985, a atenção foi focada na redução do desperdício de recursos usados nos processos de negócios, através do uso das tecnologias de analise de processo e administração estratégica de custos;
> - Estágio 4 – por volta de 1995, a atenção foi mudada para a geração ou criação de valor através do uso efetivo dos recursos, através do uso de tecnologias tais como exame dos direcionadores de valor ao cliente, valor para o acionista, e inovação organizacional.

Figura 02 – **Estágios da atividade organizacional**



Fonte: Adaptado do relatório revisado pelo IFAC.

Os estágios citados representam a adaptação para um novo conjunto de condições que as organizações enfrentam. Cada novo estágio combina-se com o velho, sendo o velho estágio reformado para adaptar-se ao novo e construir um novo conjunto de condições para o ambiente gerencial.

3.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos complementa a contabilidade gerencial, portanto, um sistema cuja finalidade é gerar informações úteis à administração das empresas em todos os níveis. Num sistema eficiente de custos os usuários mais importantes são primeiramente o proprietário da entidade em seguida os diretores e demais executivos responsáveis pelas tomadas de decisões, os quais precisam de informações confiáveis, rápidas e de fácil entendimento.

> Contabilidade de Custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões. É voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações (CREPALDI, 2009, p. 2).

A contabilidade de custos é utilizada para identificar, mensurar e informar os custos desde a fabricação dos produtos até a venda e os custos para a prestação de serviço, baseando-se em escrituração contábil e apoiada por elementos de suporte como planilhas, rateios, cálculos e controles.

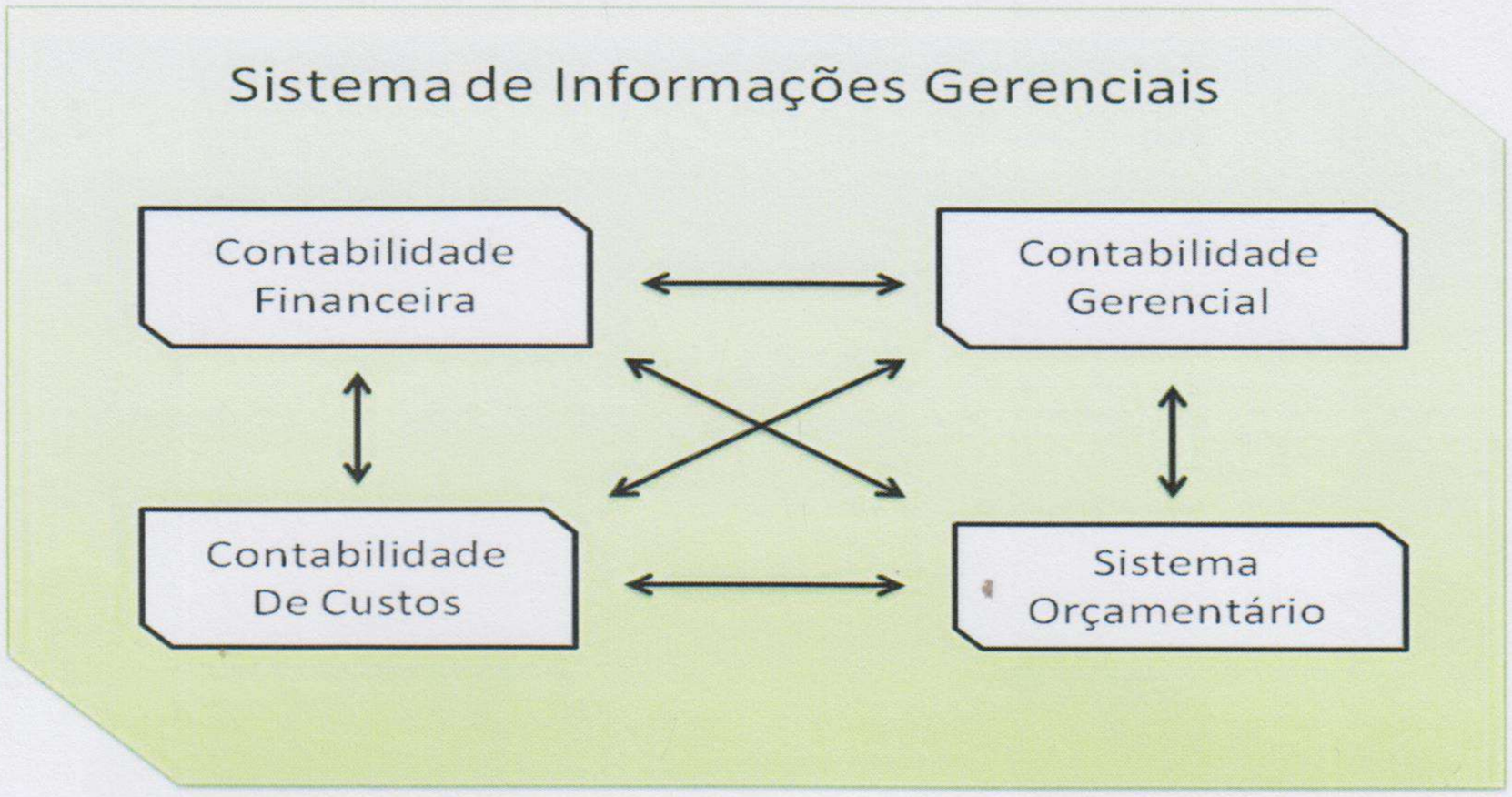
Devido ao crescimento das empresas, a contabilidade de custos, por passar muito tempo não sendo utilizada, teve uma evolução acentuada por um longo tempo.

Com o aumento da distância entre o administrador, ativos e pessoas administradas, a contabilidade de custos passou a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho da empresa, juntamente com a contabilidade gerencial.

"A contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões". Como afirma Martins, (2008, p. 21-22):

> No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange à decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc.

Figura 03 – **Sistema de Informações Gerais**

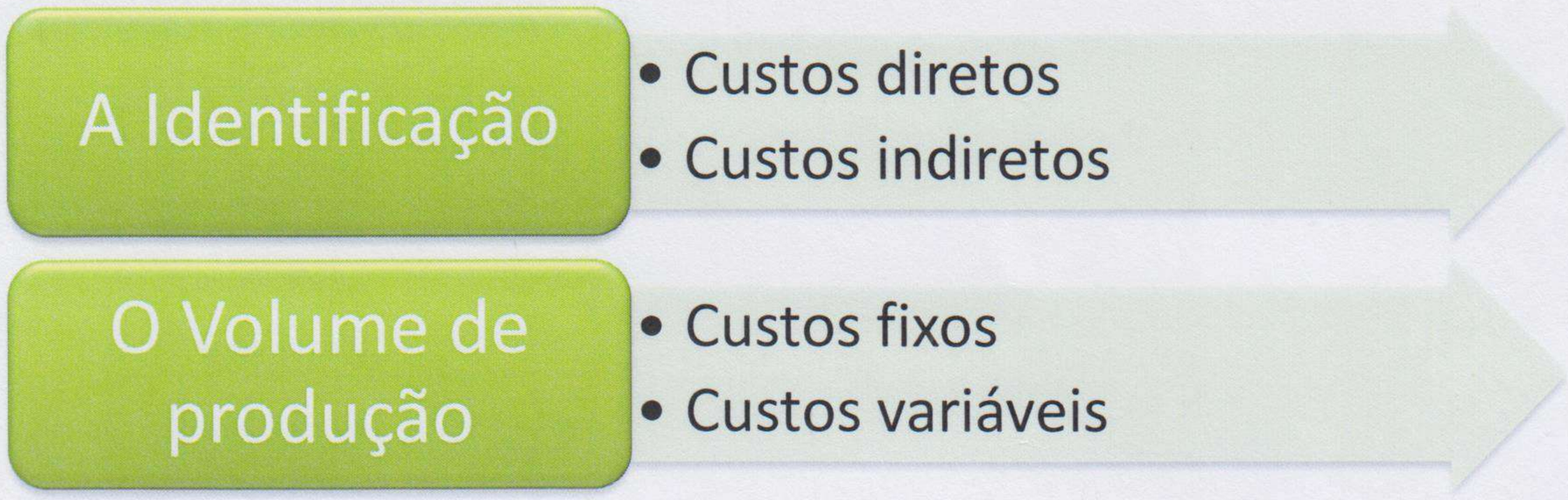


Fonte: Adaptação Eliseu Martins (2008).

3.3.1 Terminologias utilizadas em custo

De acordo com Wernke (2001, p. 13), os custos seguem uma classificação própria que tem variação existente conforme a sua finalidade, quanto à identificação os custos indiretos são aqueles gastos que não podem ser colocados de forma direta ou objetiva aos produtos. Para alocar os custos indiretos aos produtos é utilizado o critério de rateio. Custos diretos são os gastos que facilmente se apropriam às unidades produzidas. Devido à existência de medições objetivas no processo de produção, não há necessidade de rateio para sua mensuração no produto. Dentro de um restaurante, ambos os custos com os materiais e a mão de obra envolvida em sua manufatura são diretos. Quanto ao volume de produção os custos fixos são determinados por gastos que se mantêm constantes mesmo existindo alterações de atividades operacionais, independentemente do volume de produção. Podendo sofrer pequenas variações consideradas irrelevantes ou desproporcionais à variação da produção. Custos variáveis são gastos que estão relacionados diretamente com o volume de venda ou produção. São valores que têm seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa.

Figura 04 – **Classificação dos custos**



Fonte: Adaptação Wernke (2001)

No quadro a seguir, são apresentadas as principais características e diferenças entre custos e despesas.

Quadro 03 – **Análise comparativa entre custos e despesas**

Custos	Despesas
É um gasto efetuado no setor de produção.	É um gasto efetuado fora do setor de produção.
É um gasto gerado para obter novo produto ou serviço.	É um gasto gerado para obter receita.
É lançado primeiramente no ativo em conta do estoque.	É lançado diretamente no resultado do exercício.
Não diminui de imediato o patrimônio líquido, pois o valor está embutido em conta de estoque.	Reduz de imediato o patrimônio líquido via resultado do exercício.
É lançado no resultado quando da venda do produto estocado ou serviço, transformado-se numa despesa.	É lançado no resultado do período quando da ocorrência do seu fato gerador.

Fonte: Silva e Niyama (2011, p. 172)

Observando o que dizem DIAS et al (2007), vê-se que aos custos são atribuídas as seguintes terminologias:

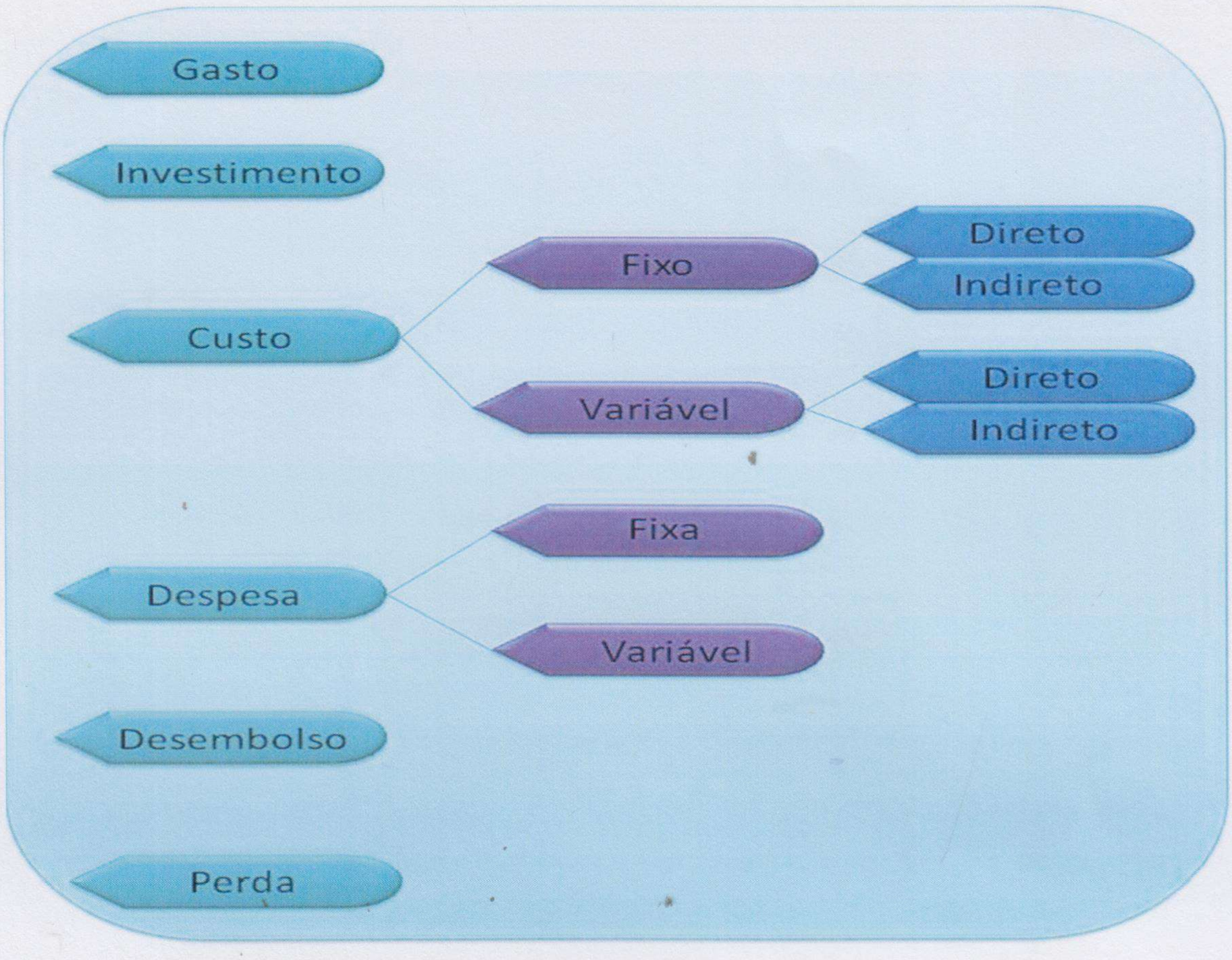
- Gasto – é tido quando existe algum sacrifício financeiro da entidade para adquirir um produto ou serviço;
- Investimento – é tudo aquilo que é adquirido para o ativo da entidade que sejam imobilizados ou diferidos;

- Desembolso – são saídas de dinheiro do caixa ou do banco das entidades que ocorrem em virtude de pagamentos de compras realizadas à vista ou de uma obrigação assumida anteriormente;
- Perda – são gastos não intencionais de correntes de fatores externos da entidade.

Além das teorias acima citadas, Martins (2008, p. 24-26) observa que:

- Os gastos só existem quando são reconhecidos como dívida assumida contabilmente ou quando há a redução do ativo como pagamento.
- O desembolso pode acontecer antes, durante ou depois da entrada da utilidade comprada.
- O investimento é todo o sacrifício ocorrido pela aquisição de bens ou serviços, que são estocados no Ativo da entidade até a sua baixa ou amortização por motivos de venda, consumo, desaparecimento ou desvalorização.
- A perda são itens que não representam sacrifícios, dentro de uma entidade, para a obtenção de receita.

Figura 05 – **Terminologias utilizadas em custos**



Fonte: Adaptação Martins (2008).

3.3.2 Métodos de custeio

A parte operacional do sistema de custos são os métodos de custeio. Eles determinam o tratamento dado aos custos indiretos e sua alocação aos processos e produtos da empresa. O custeio consiste na maneira de distribuir os custos aos produtos ou ao seu processo produtivo.

De acordo com DIAS et al (2007),

> Para a gestão de custos é necessário que a organização tenha um sistema de informação de custos com uma estrutura mínima, composta por três elementos: métodos de custeio, formas de custeio e sistema de acumulação. Ressalte-se que a informação gerada pelo sistema de custeio deve chegar minimamente ao custo unitário do produto.

Como tratado anteriormente, os custos podem ser classificados como Diretos, Indiretos, Fixos e Variáveis.

"O método de custeamento define os gastos que devem fazer parte da apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais", como afirma Padoveze (2006, p. 75).

Bornia (2002, p. 52) esclarece que o sistema de custeio deve estar em acordo mútuo e adaptado ao sistema de gestão da empresa, possibilitando fornecer informações que levem a decisões corretas, diante do atual ambiente competitivo. Aclara que a análise de um sistema de custos pode ser efetuada sob duas formas. A primeira, denominada de princípios de custeio, trata do tipo de informação sobre custos de que a empresa carece e leva a realizar as seguintes perguntas: Qual informação é importante? Que informação deveria ser fornecida? Já a segunda trata da parte operacional do sistema, referindo-se à forma e aos procedimentos para se obter a informação, o que denomina de métodos de custeio.

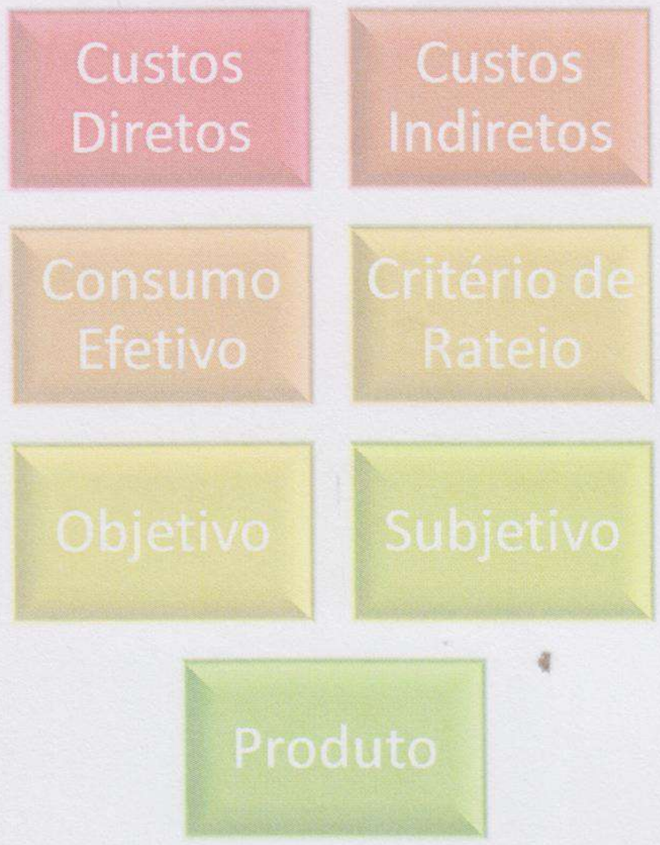
3.3.2.1 Custeio por Absorção

Método legal e fiscal que apura todos os custos dos produtos sendo eles fixos, variáveis, diretos e indiretos.

O próprio nome do critério indica absorver cada departamento e cada produto final aos custos gerais, por meio que denominação de taxas de absorção, seja eles custos definidos como diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais.

UNI-RN

Figura 06 – **Atribuição dos custos ao produto**



Fonte: Berti (2009)

Neste método se verifica que os custos diretos são tratados de forma objetiva, pois podem ser atribuídos diretamente ao produto. Já os indiretos por precisarem de critérios de rateios são considerados subjetivos, mas ambos são atribuídos para encontrar o valor final do produto.

Perez (2001, p. 64) diz que

> custeio por absorção é o método onde todos os custos são alocados aos produtos fabricados. Assim, tanto os custos diretos quanto os indiretos incorporam-se aos produtos. Os primeiros por meio da apropriação direta, e os indiretos, por meio de sua atribuição com base em critérios de rateio.

Pode-se constatar que esse método resulta em um aumento dos custos administrativos, sendo um critério que exige muita dedicação e uma equipe altamente envolvida no processo. Apesar de este sistema ser bastante usado, deixa a desejar em alguns aspectos, pois trabalha intensamente com os custos indiretos, distribuindo-os em bases, às vezes duvidosas, entre os departamentos e entre os produtos.

De acordo com Perez (2001, p. 69), "esquematicamente, o fluxo global de custos e despesas para apuração de resultados no custeio por absorção pode ser

assim representado". Com isso, ao usar o método de custeio por absorção, sempre deverá se fazer o rateio dos custos fixos.

3.3.2.2 Custeio Variável

O Custeio Variável é o método que se apropria apenas dos custos variáveis à produção. Nesse caso, os valores dos custos fixos são analisados como elemento do resultado do exercício, e não como custos complementar dos produtos ou serviços produzidos pela empresa.

Segundo Padoveze (2006, p. 78), é o método que busca o custo unitário dos produtos ou serviços em termos de mensuração monetária, pois com o valor unitário perfeitamente definido torna esse método o mais recomendável cientificamente para todos os propósitos de previsões e tomada de decisões.

Com os custos variáveis definidos por unidade, os custos finais da entidade são definidos pelo volume da produção de seus produtos ou dos seus serviços prestados.

Como em qualquer método de custeio, este também apresenta suas vantagens e desvantagens, que segundo Wernke (2008, p. 30) estão associadas ao custeio direto ou variável, como vantagens os seguintes aspectos: "a) prioriza o aspecto gerencial ao enfatizar a rentabilidade de cada produto sem as distorções ocasionadas pelos rateios de custos fixos aos produtos; b) não envolve rateios e critérios de distribuição de gastos, facilitando o cálculo".

As desvantagens em relação a este método, conforme Wernke (2008, p. 30), deve-se ao fato de que o mesmo:

> a) não é aceito pela legislação tributária para fins de avaliação de estoques;
> b) exige uma estrutura de classificação rígida entre os gastos de natureza fixa e variável;
> c) com a elevação do valor dos custos fixos, não considerados neste método, a análise de desempenho pode ser prejudicada e deve merecer considerações mais acuradas.

Figura 07 – **Vantagens e desvantagens do custeio variável**

VANTAGENS	DESVANTAGENS
Prioriza o aspecto gerencial.	Não é aceito pela legislação tributária.
Não envolve rateios e critérios de distribuição de gastos.	Exige uma estrutura de classificação rígida.
	A análise de desempenho pode ser prejudicada.

Fonte: Adaptado de Wernke (2008)

É visto que o custeio variável possui suas vantagens e desvantagens para aplicação e manuseio. Pode-se tomar como principal vantagem a priorização dos aspectos gerenciais e como principal desvantagem, não ser aceito pela legislação tributária.

As seguintes características do método de custeio variável são descritas por Dutra (2003, p. 232):

a) Não fazer distinção entre custo e despesa;
b) Segregar os custos e despesas que variam com o volume daqueles que não sofrem esse tipo de influência;
c) Tratar os custos gerais fixos de produção como custos do período e não do produto, excluindo-os do valor da produção em andamento e dos estoques de produtos acabados e levando-os para o resultado do período como se fossem despesas;
d) Atribuir aos produtos apenas os custos que se alteram como o volume;
e) Determinar a margem de contribuição, abatendo das vendas os custos e as despesas variáveis;
f) Proporcionar lucro bruto ou direto maior do que pelo Custeio por Absorção;
g) Apresentar lucro final menor do que no Custeio por Absorção quando as vendas forem menores do que a produção do período, ou seja, existência de estoques não vendidos;
h) Igualar o lucro final ao apurado pelo Custeio por Absorção quando a produção for igual às vendas, ou seja, sem estoques finais do período;
i) Possibilitar a comparação dos custos dos produtos em bases unitárias, independentemente do volume de produção;
j) Facilitar o desenvolvimento da relação custo/volume/lucro;
k) Facilitar a elaboração e o controle de orçamentos;
l) Possibilitar a determinação e o controle de padrões;
m) Fornecer mais instrumentos de controle gerencial.

Entre os principais méritos do Custeio Variável, ele possibilita a comparação entre os custos unitários, independente do volume de produção; possibilita melhor controle dos custos fixos; facilita analise da relação custo/volume/lucro; não aloca os custos fixos aos produtos por meio de critérios de rateios; possibilita o cálculo do ponto de equilíbrio.

3.3.2.3 Custeio Baseado em Atividades – ABC

Com a necessidade pela modernização gerada pela competitividade e crescimento tecnológico, foi observada pelas organizações a necessidade de aprimorar os seus produtos e processos. Devido a essa necessidade surgiu o método de custeio baseado em atividades ou custeio ABC (*Activity Based Costing*).

O Custeio Baseado em Atividades surge com o desígnio de contribuir nesse sentido. Conforme Nakagawa (1993, p. 37), o sistema de custeio baseado em atividades não se diferencia do sistema baseado em volume apenas pela alteração das bases de alocação dos custos, mas também pela identificação que faz dos custos por atividades e da maneira como aloca os custos aos produtos através de maior número de bases.

O Custeio ABC é um sistema de custeio mais complexo, colabora com maior número de informações aos gestores, pelo fato de considerar as atividades e não os produtos ou serviços como responsável pelo consumo dos recursos da empresa. Permite não apenas uma melhor alocação dos gastos indiretos, mas também uma visão intensa e reflexiva sobre a necessidade e contribuição das atividades para a existência dos negócios.

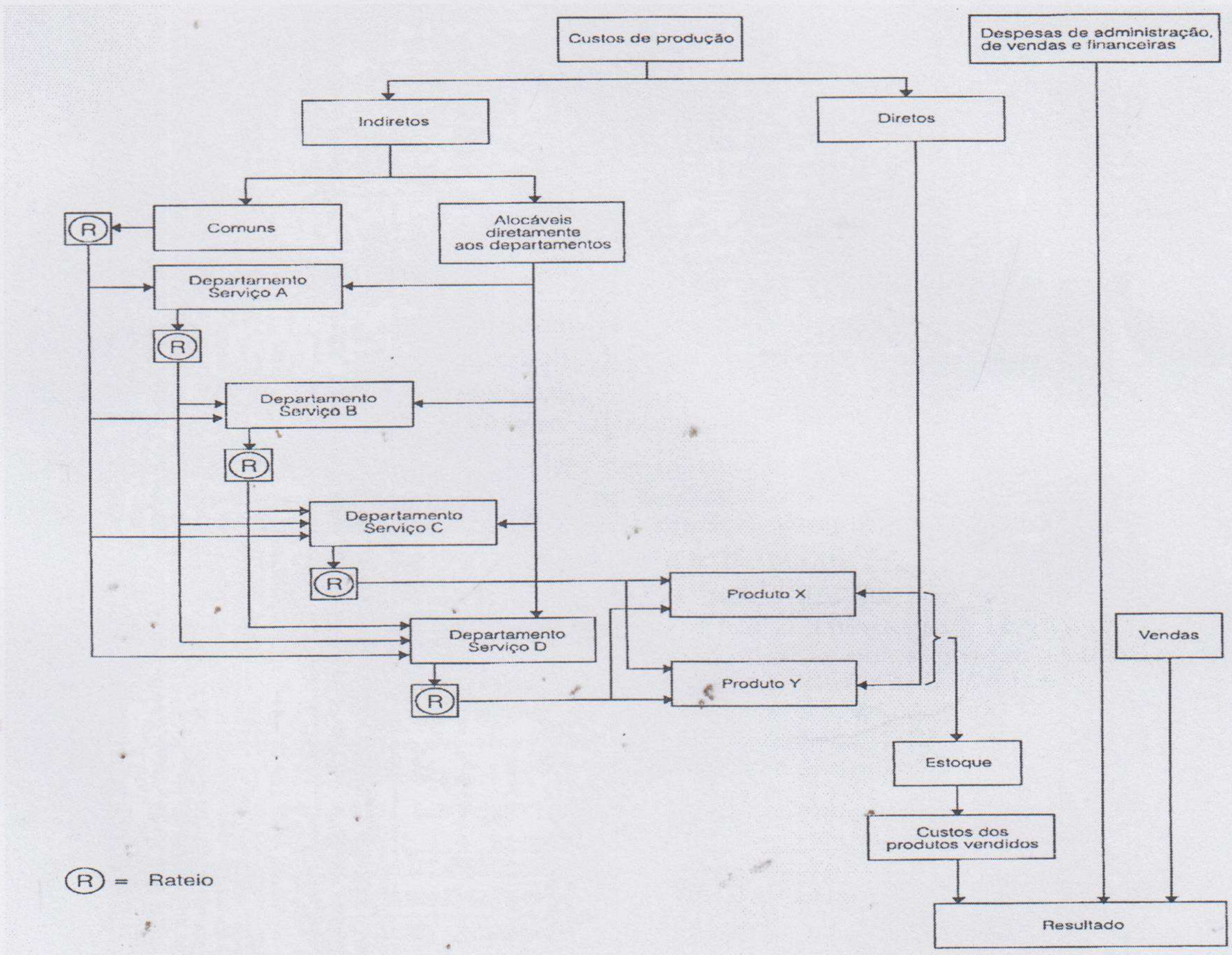
Segundo COGAN (2006),

> No final dos anos 80 surgiu o conceito do custeio ABC idealizado por Coopers e Kaplan. O custeio ABC difere do enfoque do custeio tradicional, pela forma como os custos são acumulados. O sistema tradicional utiliza um modelo de acumulação de dois estágios. Primeiro os custos são acumulados por função ou departamento e depois rateados pelos produtos através de um simples fator volumétrico de medição. O ABC tem como foco os recursos e as atividades como geradores de custos, enquanto o custeio tradicional focaliza os produtos como geradores de custos.

O sistema de custeio ABC procura identificar de forma clara, através de rastreamento, o agente causador do custo para lhe atribuir o valor e também busca amenizar as distorções provocadas pelo uso do rateio.

Como mostra a figura 09 a seguir, o ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.

Figura 08 – **ABC – Custeio baseado em atividades**



Fonte: Martins; (2008, p.74).

O custo de uma atividade abarca todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la. Deve conter salários com os respectivos encargos sociais, materiais, depreciação, energia uso de instalações entre outros.

UNI-RN

3.3.3 A importância do sistema de custeio nas empresas

Originada da Contabilidade Financeira, a Contabilidade de Custos tem por finalidade avaliar o estoque nas indústrias. Em empresas que usam as informações de custos para desenvolver estratégias, visando à obtenção de vantagens competitivas, melhorando o gerenciamento dos custos é exigido um enfoque interno e externo. Esses são efeitos da globalização, que acontecem, conforme Porter (1989, p. 75):

> Porque mudanças na tecnologia, necessidades do comprador, políticas governamentais ou infraestrutura do país criam diferenças importantes na posição competitiva entre empresas de diferentes países ou tornam mais significativas as vantagens de uma estratégia global.

Uma compreensão da estrutura de custos de uma empresa pode avançar na busca de vantagens competitivas. Koliver (1994, p. 55) explica que

> a análise de custos oferece um bom campo de reflexões, pois ela já existe a muito tempo e sempre esteve por escopo final a redução dos custos das operações, porquanto seu nascimento está ligado à consciência da importância do fator custo na equação do resultado da entidade e, em última instância, a sobrevivência desta num mercado cada vez mais concorrido.

Atualmente, são necessárias, dentro das empresas, informações cada vez mais particularizadas e aperfeiçoadas. Sendo assim, está existindo por parte das empresas uma maior dedicação para a melhoria em diversos aspectos, como: o desempenho dos produtos e processos, maior atenção às exigências do mercado, melhor gestão estratégica e operacional de suas áreas de responsabilidade e outros.

É de grande relevância para as organizações em seus processos decisórios a análise das informações de custos, tanto para a fixação dos preços de venda ou prestação de serviços, como no momento da gestão dos custos para a tomada de decisões, podendo assim gerar incentivos aos produtos mais rentáveis. Num ambiente cada vez mais competitivo, as organizações são obrigadas a evoluir e compreender constantemente, além de se empenhar na busca de melhores informações para o gerenciamento de seus custos.

Nesta perspectiva, Beuren (1993, p.61) destaca que

> a operacionalização adequada de um sistema de custeio pode encontrar ampla aplicação nas empresas. Ressalta-se que a utilização efetiva de um sistema de custeio não se limita apenas à sua importância na avaliação de estoques. Ele também é um instrumento de suporte voltado ao fornecimento de subsídios importantes à avaliação de desempenho dos gestores, taxa de retorno nas decisões de investimentos, decisões do tipo comprar X fabricar, formação de preço de venda etc.

Desse modo, a partir das informações de custos os gestores poderão tomar decisões necessárias na organização. Cabe ressaltar, todavia, que estas informações deverão ser diferenciadas, dependendo das características particulares de cada empresa. Em razão disso, vários sistemas de custeio foram desenvolvidos e criados no decorrer do tempo.

3.4 ATIVIDADE ECONÔMICA DE RESTAURANTES

Uma das atividades que fazem girar a economia voltada para o turismo é a atividade de restaurantes. Na cidade do Natal/RN existe uma gama de estilos de restaurantes, são eles para todos os gostos e classes sociais.

Segundo Marx (1982),

> a mercadoria é, antes de tudo, um objeto exterior, uma coisa que, pelas suas propriedades, satisfaz necessidades humanas de qualquer espécie. Que estas necessidades tenham a sua origem no estômago ou na fantasia, a sua natureza em nada altera a questão.

Dentro desse ramo de atividade, existe o SHRBS – Sindicato de Hotéis, Restaurantes, Bares e Similares do RN, reconhecido pelo Ministério do Trabalho em Junho de 1980, sindicato este que apoia as decisões e trabalha para a realização de algumas atividades que a ele são atribuídas, por exemplo representar perante as autoridades constituídas os interesses individuais e coletivos dos integrantes da respectiva categoria econômica; celebrar convenções e acordos coletivos; colaborar com os poderes do Estado, ou com outros órgãos no estudo e solução dos problemas que as relacionem com a sua categoria econômica; eleger ou designar os representantes da categoria; criar serviços próprios ou através de convênios para

atuação nas áreas de assessoria e consultoria, necessários ao desenvolvimento das atividades inerentes à categoria; impor contribuições a todos aqueles que participarem da categoria representada de acordo com as normas constitucionais; instruir dissídios coletivos; fixar taxa assistencial; fiscalizar a arrecadação proveniente da Contribuição Sindical prevista na CLT.; regulamentar a Contribuição de que trata no artigo 8º, inciso IV, da Constituição da República.

Um documento que rege a atividade dos restaurantes é a Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2012. Está convenção trata das seguintes situações:

1. Salários, Reajustes e Pagamento
2. Gratificações, Adicionais, Auxílios e Outros
3. Contrato de Trabalho – Admissão, Demissão e Modalidades
4. Jornada de Trabalho – Duração, Distribuição, Controle e Faltas
5. Saúde e Segurança do Trabalhador
6. Relações Sindicais

A cultura nordestina caracteriza-se por traços fortes, marcantes, inconfundíveis. Particularidades à parte, é necessário que se diga que a gente que se encontra no Nordeste brasileiro é ímpar. Entende-se por cultura um código ético/moral que rege a vida dos indivíduos de determinado grupo.

A cultura de um povo se mostra através de vários elementos, e no caso abaixo, será avaliado um pouco sobre a culinária encontrada no Nordeste, algo extremamente rico, característica marcante de toda uma descendência. Com elementos extremamente particulares, a culinária nordestina destaca-se no cenário nacional e internacional pela sua particularidade, apresentando-se como elemento de um povo bravo e audaz, que possui um paladar refinado dentro de seu universo, e se delicia perante suas criações gastronômicas históricas.

No Rio Grande do Norte, a culinária não foi menos característica do que em outros estados. Marcadamente rica, a gastronomia potiguar é, antes de tudo, um dos grandes elementos da formação histórico-social do nosso estado, onde se estabeleceu uma síntese da culinária portuguesa com a culinária indígena, e diante disto houve e há um desenvolvimento apurado dos temperos e comidas típicas. As comidas típicas foram se desenvolvendo em decorrência das regiões geográficas,

onde se destaca aqui o litoral, como fonte inesgotável da criatividade dos moradores da região, e o Seridó, região peculiar do RN que possui na culinária uma importante expressão de seu povo, através de uma gastronomia rica e singular que enche os olhos, e, sobretudo a boca de quem se dispõe a degustar de suas maravilhosas criações.

Contudo, a culinária deixa de ser apenas um fator de alimentação, para na dinâmica do mundo moderno tornar-se negócio, e negócio lucrativo. Como o passar dos anos, a massificação dos restaurantes no estado do RN tem se tornado marcante, sendo decisiva para a criação de milhares de empregos, formais e informais, distribuídos por todo o estado. Nos restaurantes temos desde os profissionais da cozinha, até outros trabalhadores que cuidam da parte estética, limpeza, manutenção das instalações, ou seja, um verdadeiro mundo dos negócios e da oportunidade no quesito das movimentações econômicas do estado. Na área informal, podemos destacar que figura como um importante consumidor do agronegócio potiguar, principalmente quando se trata de uma economia muito primária, onde basicamente a produção agrícola é a principal referência econômica do estado. Ao consumir os produtos da agricultura, torna-se difícil prever a quantidade de empregos que são gerados através das negociações entre restaurantes e produtores, que fornecem a matéria prima dessas verdadeiras obras de arte.

.É admirável salientar que o Rio Grande do Norte não é um estado onde apenas a culinária nordestina se faz presente no ramo dos negócios de restaurantes. Com a economia globalizada, interagindo em muito em todo mundo, os restaurantes tornaram-se elemento de socialização, de interação cultural, onde o indivíduo não precisa sair de sua terra para sentir um pouco do sabor de outras referências culturais. Grandes empresas que aqui se estabeleceram fazem de comida e da interação suas moedas fundamentais para o atrativo de clientes.

3.5 MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA EM RESTAURANTES

Assunto que permite ser amplamente discutido pela teoria econômica, a formação de preço de venda, exige que se conheça variáveis nas quais se tenha

características que trate de aspectos como o tipo da empresa, de mercado e de produto, diz Cardoso (2011 p. 110-111).

Um exemplo de variável para a formação de preço é o aumento da oferta de um determinado produto ou serviço por um maior número de empresas ofertantes, os preços tendem a ser reajustados, normalmente para menor, para chamar a atenção dos demandantes.

Padoveze (1994) afirma que a formação do preço de venda a partir do custo determina, pelo menos, um parâmetro inicial, estabelece o limite inferior de preço de venda a ser praticado. Abaixo desse limite a empresa estará trabalhando com prejuízo em suas operações.

Especificamente, os métodos considerados para a formação do preço de vendas das preparações possuem características peculiares. De acordo com Vasconcelos, Cavalcanti e Barbosa (2002), alguns são considerados informais ou empíricos, pois se baseiam na intuição e/ou na experiência das pessoas naquelas áreas de atuação, nos clientes e concorrentes. Por outro lado, existem métodos formais ou científicos os quais tem por base dados relativos aos custos.

Muitas empresas tinham como forma para o cálculo do preço de venda de seus produtos, o controle empírico dos gastos gerais de fabricação, absorver o preço de venda dos concorrentes e acompanhar o ajuste dos preços pelas taxas de inflação também faziam parte do cálculo para a formação dos preços. Por não ser a melhor forma de calcular o preço de venda, muitas empresas entraram em falência por estarem utilizando-se desse método.

4 METODOLOGIA

Neste capítulo, serão abordados os métodos e recursos utilizados para a realização do estudo feito em analise ao método de custeio realizado dentro de um restaurante em Natal/RN, para com isso verificar qual o melhor método a ser implantado por eles para a obtenção de seus objetivos.

Segundo Andrade (2008, p.117), "metodologia é o conjunto de métodos ou caminhos que são percorridos na busca do conhecimento".

A pesquisa científica objetiva fundamentalmente contribuir para a evolução do conhecimento humano em todos os setores, da ciência pura, ou aplicada; da matemática ou da agricultura, da tecnologia ou da literatura. Ora, tais pesquisas são sistematicamente planejadas e levadas a efeito segundo critérios rigorosos de processamentos de informações. Será chamada pesquisa científica se sua realização for objeto de investigação planejada, desenvolvida e redigida conforme normas metodológicas consagradas pela ciência (MEDEIROS, 2010).

Pensando nisto, este trabalho irá abordar procedimentos que facilitem o entendimento para os leitores, buscando partir do geral para especificar seu problema e sua solução.

4.1 TIPOLOGIA DO ESTUDO

Segundo Beuren (2008), as pesquisas podem ser classificadas sobre três formas básicas: quanto aos objetivos, uma investigação pode ser caracterizada como pesquisa exploratória, descritiva, explicativa, entre outras denominações; quanto aos procedimentos, em estudo de caso, levantamento ou *survey* bibliográfica, experimental, documental e participante; e quanto à abordagem, em qualitativa e quantitativa.

Conforme Andrade (2010, p.122), "o método monográfico consiste no estudo de determinados indivíduos, profissões, condições, instituições, grupos ou comunidades, com a finalidade de obter generalizações".

Esta pesquisa será realizada de forma descritiva, pois busca descrever a melhor metodologia de custos a ser aplicada na empresa objeto deste estudo. Na perspectiva de Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo

descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecer relações entre as variáveis.

4.2 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Quanto aos procedimentos a serem utilizados, esta pesquisa se caracteriza como um estudo de caso, estudo este que será aplicado em um restaurante situado em Natal/RN. Segundo Beuren (2006), o estudo de caso é definido como um estudo limitado em um único caso com o desígnio de aprofundar conhecimentos sobre determinado assunto. Neste estudo o aprofundamento irá ser tratado de forma específica através de informações e relatórios cedidos pelo restaurante.

Quanto à abordagem esta pesquisa é caracterizada de natureza qualitativa, utilizando dados obtidos por entrevistas e por documentos cedidos por parte dos sócios do restaurante. Beuren (2006) conceitua um estudo qualitativo como uma abordagem que arquiteta análises mais profundas em relação ao fato que está sendo estudado. Este trabalho utilizou para a sua coleta de dados a analise documental conforme escrito por Martins e Theóphilo (2007, p. 55): “a estratégia de pesquisa documental é característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências”. Além disso, serão utilizadas entrevistas para complementar a análise; conforme Andrade (2010, p.123), “técnicas são conjuntos de normas usadas especificamente em cada área das ciências, podendo-se afirmar que a técnica é a instrumentação específica da coleta de dados”.

Para Cruz e Ribeiro (2004), os instrumentos utilizados na pesquisa científica são questionário, formulário, entrevista, procedimentos estatísticos, análise através de entrevistas realizadas com os sócios e funcionários do setor administrativo e também por coleta de dados via sistema informatizado do restaurante em estudo.

5 ANÁLISE

5.1 DESCRIÇÃO DOS DADOS COLETADOS

A empresa alvo desta pesquisa não contempla em seus dados gerenciais um formato que introduza todas as informações necessárias para analisar os reais lucros e/ou prejuízos obtidos no negócio.

Os dados coletados para este estudo foram cedidos pelo restaurante, por meio de documentos de privacidade financeira, questionário escrito em formato de questões abertas e pelo preenchimento de planilha cedida a eles para a análise de percentuais.

Todos os dados obtidos foram devidamente e totalmente utilizados para que o resultado do estudo seja relevante e traga informações precisas para o real realinhamento do método de custeio do restaurante.

Este estudo tomou como base para a estruturação da análise dos dados a metodologia utilizada por Munaretto & Diedrich (2007), porém os autores utilizaram o segmento da indústria na produção de embalagem para presentes, já o tema abordado por esse estudo será aplicado em um restaurante localizado em Natal-RN.

5.2 ANÁLISE DOS DADOS

Para o início do estudo, foram levantadas as atividades exercidas dentro do restaurante de acordo com cada departamento existente para que o mesmo se mantenha em plena atividade. Esses dados foram obtidos por meio de entrevista estruturada de forma aberta e respondida pelo setor administrativo do restaurante. No quadro 1 encontram-se dispostas todas essas atividades, levando em consideração dados obtidos apenas do mês de Abril/2013.

Quadro 04 – **Atividades desenvolvidas por departamento**

DEPARTAMENTOS	ATIVIDADES
Salão	Atendimento ao cliente
Cozinha	Cocção dos pratos
Bar	Preparo e liberação de bebidas para o salão
Copa	Lavagem das louças
Almoxerife	Recebimento, armazenamento, controle e distribuição dos insumos para os demais setores
Pré-preparo	Porcionamentos das proteínas que serão utilizadas na cocção dos pratos
Financeiro	Pagamento das contas e emissão de notas
RH	Administração de todos os recursos humanos do restaurante
Compras	Cotação e compras dos suprimentos do restaurante
Controle	Gerenciamento das informações e movimentação dos produtos para a geração de relatórios que auxiliam em compras e tomada de decisão
Manutenção	Manutenção preventiva e reativa das instalações
Jardineiro	Cuidado com as plantas
Padaria	Cocção de sobremesas e pães
TI	Todo o sistema de informação da loja

Fonte: Adaptado de Martins (2001).

Cada departamento existente possui sua atividade particular, onde boa parte deles é voltada para a satisfação total de cada cliente. O salão, a cozinha, o bar, a copa, o almoxarife, o pré-preparo, o de compras e a padaria compreendem mais de 50% do funcionamento do restaurante, se não dizer 100%, por serem os departamentos que estão totalmente atrelados à satisfação final de cada cliente.

Dentro de cada atividade, podemos verificar um direcionamento para os custos. Os direcionadores de atividades, de acordo com Kaplan e Cooper (1998, p. 109), formam "a ligação entre atividades e objetos de custo como produtos, serviços e clientes. (...) Um gerador (direcionador) de custo da atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade". No Quadro 2, fica claro cada direcionador de atividade.

UNI-RN

Quadro 05 – **Direcionadores de custo**

ATIVIDADE	GERENCIADOR DE CUSTO DA ATIVIDADE
Atendimento ao cliente	Horas de pré-atendimento e atendimento
Cocção de pratos, sobremesas e pães	Horas de pré-preparo e preparo
Preparo e liberação de bebidas para o salão	Horas de pré-preparo e preparo
Lavagem das louças	Volume de louça
Recebimento, armazenamento, controle e distribuição dos insumos para os demais setores	Volume dos insumos
Porcionamentos das proteínas que serão utilizadas na cocção dos pratos	Volume de proteínas
Pagamento das contas e emissão de notas	Volume de contas e notas
Administração de todos os recursos humanos do restaurante	Número de recursos humanos
Cotação e compras dos suprimentos do restaurante	Número de produtos
Gerenciamento das informações e movimentação dos produtos para a geração de relatórios que auxiliam em compras e tomada de decisão	Solicitação das informações
Manutenção preventiva e reativa das instalações	Horas de manutenção
Cuidado com as plantas	Horas de cuidado
Todo o sistema de informação da loja	Horas de utilização do sistema

Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (1988).

Os direcionadores de atividade são deliberados de acordo com a atividade exercida por cada departamento. No caso do restaurante, esses direcionadores são voltados para a atividade fim que é atender bem os consumidores. Os gerenciadores encontrados para o direcionamento dos custos, trazem a tona a necessidade da agilidade entre os funcionários que integram o quadro, onde quanto menos horas se destine a finalização de um processo mais tempo terá para realizar outros e quanto mais volume existir, maior está sendo a procura pelos produtos vendidos.

O restaurante em estudo trabalha com um número de 49 diferentes pratos em seu cardápio, alem de entradas, saladas, sobremesas e diversos tipos de bebidas. Na tabela 01 são citadas as quantidades vendidas de alguns dos pratos que integram o cardápio.

Tabela 01 – **Pratos/quantidades produzidas e vendidas no mês**

PRATO	QUANTIDADE PRODUZIDA E VENDIDA
Prato C I	1.497
Prato C G	868
Prato C C	662
Prato C P	581
Prato C J	539
Outros pratos	8.105
TOTAL	**12.252**

Fonte: Dados da pesquisa.

Dentro de uma variedade de 49 pratos, durante o mês de Abril/1013 foram vendidos 12.252, sendo que 34% do total vendido se concentram nos 5 favoritos pelos clientes e os outros 66% se dividem nos 44 pratos restantes.

De acordo com informações obtidas do restaurante, os recursos utilizados no mês de Abril/2013 foram os seguintes: matéria prima, ICMS, PIS, COFINS, mão de obra, pró-labore, honorários, tributos s/ folha de pagamento, depreciações, água, energia elétrica, telecomunicações, segurança e vigilância e IPTU. Levantados os recursos foram selecionados os seguintes direcionadores de custos para a alocação dos recursos as atividades no quadro 03.

Quadro 06 – **Recursos e direcionadores dos custos**

RECURSOS	CUSTOS E DESPESAS FIXOS	CUSTOS E DESPESAS VARIÁVEIS
Matéria prima	***	Alocação direta
ICMS	***	Alocação direta
PIS	***	Alocação direta
COFINS	***	Alocação direta
Mão de obra	Alocação direta	Tempo/apontamentos
Pró-labore	Tempo	***
Honorários	Rateio	***
Tributos s/ folha de pagamento	Alocação direta	Tempo/apontamentos
Depreciações	Alocação direta	***
Água	Rateio	Consumo
Energia elétrica	Rateio	Horas de consumo
Telecomunicações	Rateio	Controle de ligações
Segurança e vigilância	Alocação direta	***
IPTU	Alocação direta	***

Fonte: Dados da pesquisa

Diversos direcionadores e também o rateio foram eleitos para a alocação dos custos e despesas fixos e variáveis das atividades. Os direcionadores foram eleitos conforme o comportamento de cada custo e despesa em conformidade com cada atividade. Entre os direcionadores estão a alocação direta, o tempo, o tempo/apontamentos, o consumo, as horas de consumo e o controle de ligações.

Para a visualização real em valores, na tabela 02 foram levantados os custos e despesas fixos e variáveis de acordo com o os direcionadores mostrados no quadro 03.

Tabela 02 – **Levantamento e classificação dos custos e despesas fixos e variáveis**

RECURSOS	TOTAL	CUSTOS E DESPESAS FIXOS	CUSTOS E DESPESAS VARIÁVEIS
Matéria prima	R$ 471.436,88	R$ 0,00	R$ 471.436,88
ICMS	R$ 46.664,32	R$ 0,00	R$ 46.664,32
PIS	R$ 6.873,45	R$ 0,00	R$ 6.873,45
COFINS	R$ 31.723,64	R$ 0,00	R$ 31.723,64
Mão de obra	R$ 117.246,17	R$ 91.095,54	R$ 26.150,64
Pró-labore	R$ 4.823,94	R$ 4.823,94	R$ 0,00
Honorários	R$ 3.912,72	R$ 3.912,72	R$ 0,00
Tributos sobre folha de pagamento	R$ 89.219,27	R$ 62.453,49	R$ 26.765,78
Depreciações	R$ 11.061,08	R$ 11.061,08	R$ 0,00
Água	R$ 2.073,30	R$ 10,00	R$ 2.063,30
Energia elétrica	R$ 1.500,00	R$ 20,00	R$ 1.480,00
Telecomunicações	R$ 334,36	R$ 5,07	R$ 329,29
Segurança e vigilância	R$ 7.079,58	R$ 7.079,58	R$ 0,00
IPTU	R$ 1.262,77	R$ 1.262,77	R$ 0,00
Total	**R$ 795.211,49**	**R$ 181.724,19**	**R$ 613.487,30**

Fonte: Dados da pesquisa.

Os recursos utilizados para a apuração dos dados foram extraídos dos relatórios encaminhados pelo restaurante e separados de forma a captar todos os custos e despesas que posam influenciar no resultado fim deste trabalho. A distribuição desses valores foram feitas de acordo os documentos financeiros cedidos pelo restaurante.

Dentro do restaurante, existem etapas que são seguidas por seus funcionários desde o início do processo à finalização do mesmo com a venda. Os

procedimentos que são executados são os seguintes: compra de matéria prima, recebimento da matéria prima, transformação da matéria prima para armazenamento, preparo do prato para a venda, venda do produto final e atividades administrativas. Esses procedimentos são tratados na tabela 03 como direcionadores de recursos, recursos estes que também foram trabalhados na tabela 02.

Tabela 03 – **Direcionadores de recursos (custos)**

DIRECIONADORES DE RECURSOS	COMPRA DA MATERIA PRIMA		RECEBIMENTO DA MATERIA PRIMA		TRANSFOR. E ARMAZE. DE M. PRIMA		PREPARO DO PRATO PARA A VENDA		VENDA DO PRODUTO FINAL		ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS		SOMA	
	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V
Matéria prima		22,22 %		11,11 %		11,11 %		22,22 %		33,33 %		0,00 %		100,00 %
ICMS		22,22 %		11,11 %		11,11 %		22,22 %		33,33 %		0,00 %		100,00 %
PIS		22,22 %		11,11 %		11,11 %		22,22 %		33,33 %		0,00 %		100,00 %
COFINS		22,22 %		11,11 %		11,11 %		22,22 %		33,33 %		0,00 %		100,00 %
Mão de obra	2,42 %	2,42 %	4,24 %	4,24 %	2,42 %	2,42 %	28,48 %	28,48 %	56,36 %	56,36 %	6,06 %	6,06 %	100,00 %	100,00 %
Pró-labore	14,29%		7,14 %		7,14 %		14,29 %		21,43 %		35,71 %		100,00 %	
Honorários	14,29%		7,14 %		7,14 %		14,29 %		21,43 %		35,71 %		100,00 %	
Tributos sobre folha de pagamento	2,42 %	2,42 %	4,24 %	4,24 %	2,42 %	2,42 %	28,48 %	28,48 %	56,36 %	56,36 %	6,06 %	6,06 %	100,00 %	100,00 %
Depreciações	15,38%		7,69 %		7,69 %		15,38 %		23,08 %		30,77 %		100,00 %	
Água	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %	14,29 %	14,29 %	28,57 %	28,57 %	42,86 %	42,86 %	14,29 %	14,29 %	100,00 %	100,00 %
Energia elétrica	14,29%	14,29 %	7,14 %	7,14 %	7,14 %	7,14 %	14,29 %	14,29 %	21,43 %	21,43 %	35,71 %	35,71 %	100,00 %	100,00 %
Telecomunicações	33,33%	33,33 %	16,67 %	16,67 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %	16,67 %	16,67 %	33,33 %	33,33 %	100,00 %	100,00 %
Segurança e vigilância	14,29%		7,14 %		7,14 %		14,29 %		21,43 %		35,71 %		100,00 %	
IPTU	14,29%		7,14 %		7,14 %		14,29 %		21,43 %		35,71 %		100,00 %	

Fonte: Dados da pesquisa.

Esta tabela mostra, em percentuais, o quanto cada direcionador detém de cada recurso, sendo eles fixos e/ou variáveis para cada atividade.

Tabela 04 – **Consumo dos recursos pelas atividades com base em direcionadores de recursos**

DIRECIONADORES DE RECURSOS	COMPRA DA MATERIA PRIMA		RECEBIMENTO DA MATERIA PRIMA		TRANSFOR.DA MATERIA PRIMA P/ ARMAZENA-MENTO		PREPARO DO PRATO PARA A VENDA		VENDA DO PRODUTO FINAL		ATIVIDADES ADMINISTRA-TIVAS		SOMA	
	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V
Matéria Prima	R$ 0,00	R$ 104.763,75	R$ 0,00	R$ 52.381,87	R$ 0,00	R$ 52.381,87	R$ 0,00	R$ 104.763,75	R$ 0,00	R$ 157.145,62	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 471.436,87
ICMS	R$ 0,00	R$ 10.369,85	R$ 0,00	R$ 5.184,92	R$ 0,00	R$ 5.184,92	R$ 0,00	R$ 10.369,85	R$ 0,00	R$ 15.554,77	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 46.664,32
PIS	R$ 0,00	R$ 1.527,43	R$ 0,00	R$ 763,72	R$ 0,00	R$ 763,72	R$ 0,00	R$ 1.527,43	R$ 0,00	R$ 2.291,15	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 6.873,45
COFINS	R$ 0,00	R$ 7.049,70	R$ 0,00	R$ 3.524,85	R$ 0,00	R$ 3.524,85	R$ 0,00	R$ 7.049,70	R$ 0,00	R$ 10.574,55	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 31.723,64
Mão de obra	R$ 2.208,38	R$ 633,95	R$ 3.864,66	R$ 1.109,42	R$ 2.208,38	R$ 633,95	R$ 25.948,43	R$ 7.448,97	R$ 51.344,76	R$ 14.739,45	R$ 5.520,94	R$ 1.584,89	R$ 91.095,54	R$ 26.150,63
Pró-labore	R$ 689,13	R$ 0,00	R$ 344,57	R$ 0,00	R$ 344,57	R$ 0,00	R$ 689,13	R$ 0,00	R$ 1.033,70	R$ 0,00	R$ 1.722,84	R$ 0,00	R$ 4.823,94	R$ 0,00
Honorários	R$ 558,96	R$ 0,00	R$ 279,48	R$ 0,00	R$ 279,48	R$ 0,00	R$ 558,96	R$ 0,00	R$ 838,44	R$ 0,00	R$ 1.397,40	R$ 0,00	R$ 3.912,72	R$ 0,00
Tributos sobre folha de pagamento	R$ 1.514,02	R$ 648,87	R$ 2.649,54	R$ 1.135,52	R$ 1.514,02	R$ 648,87	R$ 17.789,78	R$ 7.624,19	R$ 35.201,06	R$ 15.086,17	R$ 3.785,06	R$ 1.622,17	R$ 62.453,49	R$ 26.765,78
Depreciações	R$ 1.701,70	R$ 0,00	R$ 850,85	R$ 0,00	R$ 850,85	R$ 0,00	R$ 1.701,70	R$ 0,00	R$ 2.552,56	R$ 0,00	R$ 3.403,41	R$ 0,00	R$ 11.061,08	R$ 0,00

TOTAL	IPTU	Segurança e vigilância	Telecomunicações	Energia elétrica	Água
R$ 7.868,51	R$ 180,40	R$ 1.011,37	R$ 1,69	R$ 2,86	R$ 0,00
R$ 125.314,75	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 109,76	R$ 211,43	R$ 0,00
R$ 8.587,26	R$ 90,20	R$ 505,68	R$ 0,85	R$ 1,43	R$ 0,00
R$ 64.260,90	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 54,88	R$ 105,71	R$ 0,00
R$ 5.796,04	R$ 90,20	R$ 505,68	R$ 0,00	R$ 1,43	R$ 1,43
R$ 63.538,66	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 105,71	R$ 294,76
R$ 47.885,48	R$ 180,40	R$ 1.011,37	R$ 0,00	R$ 2,86	R$ 2,86
R$ 139.584,84	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 211,43	R$ 589,51
R$ 92.767,58	R$ 270,59	R$ 1.517,05	R$ 0,85	R$ 4,29	R$ 4,29
R$ 216.648,01	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 54,88	R$ 317,14	R$ 884,27
R$ 18.819,32	R$ 450,99	R$ 2.528,42	R$ 1,69	R$ 7,14	R$ 1,43
R$ 4.140,15	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 109,76	R$ 528,57	R$ 294,76
R$ 181.724,19	R$ 1.262,77	R$ 7.079,58	R$ 5,07	R$ 20,00	R$ 10,00
R$ 613.487,30	R$ 0,00	R$ 0,00	R$ 329,29	R$ 1.480,00	R$ 2.063,30
CUSTO DA ATIVIDADE	**R$ 133.183,26**	**R$ 72.848,16**	**R$ 69.334,70**	**R$ 187.470,32**	**R$ 309.415,59**	**R$ 22.959,47**	**R$ 795.211,48**

Fonte: dados da pesquisa.

Na tabela 04 é tratado o consumo dos recursos por cada atividade pelos direcionadores utilizando valores em reais, dessa forma fica visível o quanto cada direcionador detém de cada recurso, sendo cada um deles separados entre valores fixos e variáveis. A atividade que mais detém recursos é a venda do produto final com o total de R$309.415,59.

Em seguida, a tabela 05 apresenta os valores fixos, variáveis e seus totais dos recursos consumidos por cada atividade diante dos dados obtidos anteriormente pela tabela 04.

UNI-RN

Tabela 05 – **Apresenta os valores dos custos e despesas segregados em fixos e variáveis consumidos pelas atividades**

ATIVIDADES	CUSTOS E DESPESAS FIXOS	CUSTOS E DESPESAS VARIÁVEIS	SOMA
Cotar e comprar a matéria prima	7.868,51	125.314,75	133.183,26
Receber, armazenar e controlar a distribuição da matéria prima	8.587,26	64.260,90	72.848,16
Tratar e transformar as proteínas em porções	5.796,04	63.538,66	69.334,70
Atender o cliente e realizar seus pedidos junto à cozinha	46.383,79	108.324,00	154.707,79
Preparar os pratos que foram pedidos pelos clientes	43.096,94	125.626,35	168.723,29
Finalizar o atendimento ao cliente	46.383,79	108.324,00	154.707,79
Lavar toda a louça utilizada no processo	4.788,55	13.958,48	18.747,03
Trabalhos administrativos e financeiros	18.819,32	4.140,15	22.959,47
SOMA	**181.724,19**	**613.487,30**	**795.211,48**

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados mostram que as atividades que mais consomem custos e despesas fixas são Atender o cliente e realizar seus pedidos junto a cozinha e Finalizar o atendimento ao cliente, ambos com o mesmo valor de R$46.383,79, com relação aos custos e despesas variáveis a atividade que mais consome é a de Preparar os pratos que foram pedidos pelos clientes com o valor de R$ 125.626,35, essa mesma atividade é a que, em termos gerais, exige o maior valor de recursos, R$ 168.723,29.

É visto que para cada atividade exercida dentro do restaurante, podemos direcionar o número de pratos que foram vendidos para cobrir os custos e despesas. A tabela 06 demonstra esses números.

Tabela 06 – **Atividades, Direcionadores de atividades e objeto de custeio**

ATIVIDADES	DIRECIO-NADORES DE ATIVIDADES	PRATO C I	PRATO C G	PRATO C C	PRATO C P	PRATO C J	OUTROS PRATOS	TOTAL
Cotar e comprar a matéria prima	Número de solicitações	251	145	111	97	90	1.357	2.052
Receber, armazenar e controlar a distribuição da meteria prima.	Número de notas fiscais	137	80	61	53	49	742	1.122
Tratar e transformar as proteínas em porções	Horas de tratamento e transformação	131	76	58	51	47	707	1.068
Atender o cliente e realizar seus pedidos junto a cozinha	Número de clientes	291	169	129	113	105	1.577	2.384
Preparar os pratos que foram pedidos pelos clientes	Número de Pedidos	318	184	140	123	114	1.720	2.600
Finalizar o atendimento ao cliente	Número de clientes	291	169	129	113	105	1.577	2.384
Lavar toda a louça utilizada no processo	Horas de lavagem	35	20	16	14	13	191	289
Trabalhos administrativos e financeiros	Horas de trabalho	43	25	19	17	16	234	354

Fonte: Dados da pesquisa.

Para todos os pratos fabricados e vendidos, a atividade de preparar os pratos que foram pedidos pelos clientes, foi a que mais exigiu número de pratos para cobrir os seus custos e despesas, um total de 2.600.

Cada atividade tem um percentual de consumo para cada objeto de custeio, colocando esses percentuais em reais, podemos ver, na tabela 07, o quanto se é consumido por cada atividade.

Tabela 07 – **Consumo das atividades pelos objetos de custeio**

ATIVIDADES	PRATO C I		PRATO C G		PRATO C C		PRATO C P		PRATO C J		OUTROS PRATOS	
	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V
Cotar e comprar a matéria prima	R$ 976,37	R$ 15.296,51	R$ 566,13	R$ 8.869,32	R$ 431,77	R$ 6.764,39	R$ 378,94	R$ 5.936,72	R$ 351,55	R$ 5.507,56	R$ 5.286,24	R$ 82.817,77
Receber, armazenar e controlar a distribuição da meteria prima	R$ 1.068,11	R$ 7.832,78	R$ 619,32	R$ 4.541,65	R$ 472,34	R$ 3.463,80	R$ 414,54	R$ 3.039,98	R$ 384,58	R$ 2.820,22	R$ 5.782,90	R$ 42.407,95
Tratar e transformar as proteínas em porções	R$ 677,73	R$ 7.793,87	R$ 392,96	R$ 4.519,09	R$ 299,70	R$ 3.446,59	R$ 263,03	R$ 3.024,88	R$ 244,02	R$ 2.806,21	R$ 3.669,33	R$ 42.197,28
Atender o cliente e realizar seus pedidos junto a cozinha	R$ 5.670,85	R$ 13.231,99	R$ 3.288,11	R$ 7.672,25	R$ 2.507,75	R$ 5.851,42	R$ 2.200,91	R$ 5.135,46	R$ 2.041,81	R$ 4.764,22	R$ 30.702,91	R$ 71.640,11
Preparar os pratos que foram pedidos pelos clientes	R$ 5.359,98	R$ 15.255,33	R$ 3.107,86	R$ 8.845,44	R$ 2.370,28	R$ 6.746,18	R$ 2.080,26	R$ 5.920,74	R$ 1.929,88	R$ 5.492,73	R$ 29.019,80	R$ 82.594,81
Finalizar o atendimento ao cliente	R$ 5.670,85	R$ 13.231,99	R$ 3.288,11	R$ 7.672,25	R$ 2.507,75	R$ 5.851,42	R$ 2.200,91	R$ 5.135,46	R$ 2.041,81	R$ 4.764,22	R$ 30.702,91	R$ 71.640,11
Lavar toda a louça utilizada no processo	R$ 595,55	R$ 1.695,04	R$ 345,32	R$ 982,83	R$ 263,36	R$ 749,58	R$ 231,14	R$ 657,86	R$ 214,43	R$ 610,30	R$ 3.224,42	R$ 9.177,20

Trabalhos administrativos e financeiros	R$ 2.300,33	R$ 504,95	R$ 1.333,79	R$ 292,78	R$ 1.017,25	R$ 223,30	R$ 892,78	R$ 195,98	R$ 828,24	R$ 181,81	R$ 12.454,37	R$ 2.733,89	
SOMA	**R$ 22.319,78**	**R$ 74.842,45**	**R$ 12.941,59**	**R$ 43.395,62**	**R$ 9.870,20**	**R$ 33.096,66**	**R$ 8.662,52**	**R$ 29.047,07**	**R$ 8.036,31**	**R$ 26.947,28**	**R$ 120.842,87**	**R$ 405.209,13**	
TOTAL	**R$ 97.162,23**		**R$ 56.337,22**		**R$ 42.966,86**		**R$ 37.709,59**		**R$ 34.983,59**			**R$ 526.052,00**	

Fonte: Dados da pesquisa.

Na tabela 07, são alocados os custos e despesas a cada objeto de custeio, objetos esses que são os pratos principais que foram vendidos no mês de Abril/2013.

Pode-se observar que o objeto de custeio que mais exige das atividades exercidas é o Prato C I, consumindo R$97.162,23 dos custos que ficaram divididos entre, custos fixos com R$22.319,78 e custos variáveis com R$74.842,45.

Tabela 08 – **Custos e despesas totais dos objetos de custeio segregados em fixos e variáveis**

PRODUTOS	CUSTO DAS ATIVIDADES FIXAS	CUSTO DAS ATIVIDADES VARIÁVEIS	CUSTO TOTAL
Prato C I	22.319,78	74.842,45	97.162,23
Prato C G	12.941,59	43.395,62	56.337,22
Prato C C	9.870,20	33.096,66	42.966,86
Prato C P	8.662,52	29.047,07	37.709,59
Prato C J	8.036,31	26.947,28	34.983,59
Outros pratos	120.842,87	405.209,13	526.052,00
TOTAL	**182.673,27**	**612.538,21**	**795.211,48**

Fonte: Dados da pesquisa.

A tabela 08 veio a confirmar a informação dada pela tabela 07, os totais de custeios fixos e vaiáveis por produto.

Para uma análise mais clara do resultado do estudo, foi elaborada a tabela 09 para demonstrar a aplicação do método de custeio variável integrado ao custeio ABC.

Tabela 09 – **Resultado da empresa com a integração do custeio variável ao custeio ABC**

PRODUTOS	Prato C I	Prato C G	Prato C C	Prato C P	Prato C J	Outros pratos	TOTAL
Quantidade produzida	**1497**	**868**	**662**	**581**	**539**	**8105**	**12252**
Preço Venda Unitário	**51,80**	**51,80**	**51,80**	**51,80**	**58,80**	**51,90**	
RECEITA BRUTA	**77.544,60**	**44.962,40**	**34.291,60**	**30.095,80**	**31.693,20**	**420.649,50**	**639.237,10**
(-) IMPOSTOS							
ICMS	5.701,64	3.305,96	2.521,37	2.212,86	2.052,89	30.869,60	46.664,32
PIS	839,83	486,95	371,39	325,94	302,38	4.546,96	6.873,45
COFINS	3.876,13	2.247,48	1.714,09	1.504,36	1.395,61	20.985,97	31.723,64
RECEITA LÍQUIDA	**67.127,01**	**38.922,01**	**29.684,76**	**26.052,63**	**27.942,31**	**364.246,98**	**553.975,69**
Material Direto (Tab. 2)	33.576,96	21.673,18	17.153,55	17.126,43	19.852,39	362.054,37	471.436,88
CUSTOS/DESP./VARIÁVEIS/ATI-VIDADES (tab. 8)	**74.842,45**	**43.395,62**	**33.096,66**	**29.047,07**	**26.947,28**	**405.209,13**	**612.538,21**
Cotar e comprar a matéria prima	15.296,51	8.869,32	6.764,39	5.936,72	5.507,56	82.817,77	125.192,26
Receber, armazenar e controlar a distribuição da meteria prima	7.832,78	4.541,65	3.463,80	3.039,98	2.820,22	42.407,95	64.106,38
Tratar e transformar as proteínas em porções	7.793,87	4.519,09	3.446,59	3.024,88	2.806,21	42.197,28	63.787,92
Atender o cliente e realizar seus pedidos junto a cozinha	13.231,99	7.672,25	5.851,42	5.135,46	4.764,22	71.640,11	108.295,45
Preparar os pratos que foram pedidos pelos clientes	15.255,33	8.845,44	6.746,18	5.920,74	5.492,73	82.594,81	124.855,23
Finalizar o atendimento ao cliente	13.231,99	7.672,25	5.851,42	5.135,46	4.764,22	71.640,11	108.295,45
Lavar toda a louça utilizada no processo	1.695,04	982,83	749,58	657,86	610,30	9.177,20	13.872,80
Trabalhos administrativos e financeiros	504,95	292,78	223,30	195,98	181,81	2.733,89	4.132,70
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	**-41.292,40**	**-26.146,80**	**-20.565,45**	**-20.120,86**	**-18.857,37**	**-403.016,52**	**-529.999,40**
M. DE CONT. UNITÁRIA	**-27,583**	**-30,123**	**-31,066**	**-34,631**	**-34,986**	**-49,724**	**-43,258**
Percentual de MC	**6,68%**	**11,52%**	**15,11%**	**17,21%**	**18,55%**	**1,23%**	**0,82%**
CUSTOS/DESP./FIXOS/ ATIVIDADES (tab. 8)	**22.319,78**	**12.941,59**	**9.870,20**	**8.662,52**	**8.036,31**	**120.842,87**	**182.673,27**
Cotar e comprar a matéria prima	976,37	566,13	431,77	378,94	351,55	5.286,24	7.991,00
Receber, armazenar e controlar a distribuição da meteria prima	1.068,11	619,32	472,34	414,54	384,58	5.782,90	8.741,78
Tratar e transformar as proteínas em porções	677,73	392,96	299,70	263,03	244,02	3.669,33	5.546,78
Atender o cliente e realizar seus pedidos junto a cozinha	5.670,85	3.288,11	2.507,75	2.200,91	2.041,81	30.702,91	46.412,34

Preparar os pratos que foram pedidos pelos clientes	5.359,98	3.107,86	2.370,28	2.080,26	1.929,88	29.019,80	43.868,05
Finalizar o atendimento ao cliente	5.670,85	3.288,11	2.507,75	2.200,91	2.041,81	30.702,91	46.412,34
Lavar toda a louça utilizada no processo	595,55	345,32	263,36	231,14	214,43	3.224,42	4.874,23
Trabalhos administrativos e financeiros	2.300,33	1.333,79	1.017,25	892,78	828,24	12.454,37	
LUCRO LÍQUIDO	**-63.612,18**	**-39.088,39**	**-30.435,65**	**-28.783,38**	**-26.893,68**	**-523.859,39**	**-712.672,67**
% - Margem de lucro líquida	-8203,30%	-8693,57%	-8875,54%	-9563,92%	-8485,63%	-12453,58%	-11148,80%

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado negativo demonstrado pela tabela 09 pode ser facilmente explicado por alguns fatores. O estudo tomou como base para demonstração de valores, os pratos (refeição) que são vendidos pelo restaurante, dando ênfase aos 5 mais vendidos para uma demonstração mais clara dos valores e percentuais.O restaurante possui em seu cardápio, além dos 49 pratos que foram utilizados para demonstração, 17 tipos de entrada, com preços que variam entre R$4,90 e R$32,20, 4 tipos de salada, com preços entre R$13,50 e R$17,50, 13 tipos de sobremesas que são vendidas entre R$6,30 e R$9,45, dispõe de uma carta de vinhos que é servida entre garrafas, que chegam a custar R$325,50 e taças com um menor valor, R$8,40, além de todas essas outras opções para se obter mais receita, existem outros tipos de bebidas vendidas pelo restaurante, são elas licores, cafés, whisky, destilados, cervejas, drinks, sucos, refrigerantes e outros tipos, que são vendidos entre R$35,00 e R$1,75.

Se levantados todos esses outros valores de receita, serão provados os reais valores existentes para a averiguação dos dados, tendo em vista que as despesas foram todas colocadas em estudo e que as receitas colocadas foram apenas as dos pratos, que são servidos como pratos principais e que foram vendidos. Com a breve demonstração de valores e de volume de opções a serem tidos como receita, pode-se entender que colocando a real receita os resultados deveram ser positivos.

A tabela 10, a seguir, foi elaborada para aclarar alguns valores unitariamente.

Tabela 10 – **Margem de contribuição unitária**

Produtos	Preço de venda	Material direto	Despesas tributárias	Custos e despesas variáveis	Margem de Contribuição Unitária (tab. 9)
Prato C I	51,80	22,430	6,959	49,995	-27,583
Prato C G	51,80	24,969	6,959	49,995	-30,123
Prato C C	51,80	25,912	6,959	49,995	-31,066
Prato C P	51,80	29,478	6,959	49,995	-34,631
Prato C J	58,80	36,832	6,959	49,995	-34,986
Outros pratos	51,90	44,670	6,959	49,995	-49,724

Fonte: Dados da pesquisa.

Apresenta-se com melhor transparência, em valores unitários, o preço de venda, o valor do material direto, as despesas tributárias, os custos e despesas variáveis e a margem de contribuição de cada prato, não deixando esquecer que o valor negativo apenas se dá por se englobar todos os custos e despesas e não se somar todas as fontes de receita.

Para se verificar o quanto se tem que produzir para cobrir as despesas fixas, foi elaborada a tabela 11, nela é utilizada a margem de contribuição para se achar o ponto de equilíbrio.

Tabela 11 – **Valor do ponto de equilíbrio em unidades físicas**

Produtos	Custos fixos totais / Margem de Contribuição Unitária	Produção necessária p/ cobrir os custos fixos
Prato C I	22.319,78/-27,583	809 unidades
Prato C G	12.941,59/-30,123	430 unidades
Prato C C	9.870,20/-31,066	318 unidades
Prato C P	8.662,52/-34,631	250 unidades
Prato C J	8.036,31/-34,986	230 unidades
Outros pratos	120.842,87/-49,724	2.430 unidades

Fonte: dados da pesquisa.

Com a apresentação desta tabela podemos verificar que a maior parte das unidades produzidas serviu para cobrir os custos e despesas fixos. É de grande importância resaltar que todos os dados utilizados neste estudo foram extraídos de um mês apenas e não de uma média de meses.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

A finalidade do presente estudo foi verificar como a integração do método de Custeio Variável com o método ABC pode auxiliar na geração de informações aos gestores de um restaurante.

Com a integração do método de custeio variável ao método ABC, foram obtidos valores em reais e em percentuais negativos. Esses valores são explicados pela real receita obtida pelo restaurante e pelo volume de opções que se tem no cardápio do restaurante para obtenção da mesma. Além desse exposto, é levado em consideração que o estudo limitou-se a obtenção de receita oriunda dos pratos expostos para venda ao contrario das despesas que fora utilizadas em sua totalidade.

Se fosse verificar os dados tendo em vista que a venda de pratos é a única fonte de receita, esse trabalho mostraria a inviabilidade do negócio, no entanto esse não é o caso, além da receita gerada pela venda dos pratos, ainda se tem a gerada de outros produtos alimentícios produzidos e comercializados pelo restaurante.

Com a utilização da integração dos métodos de custeio proposto por esse trabalho, os gestores do restaurante terão em mãos dados mais completos dos seus custos e despesas relacionados a cada atividade exercida pelo restaurante, considerando todos os direcionadores de recursos. Assim os gestores sempre se manterão atualizados nas informações.

Ao fim, é verificado que os objetivos propostos pelo estudo foram alcançados e que todas as informações geradas pela integração entre o método de custeio variável e o método de custeio ABC, deveram contribuir significativamente para o gerenciamento do restaurante que foi tratado neste estudo, facilitando na tomada de decisão e inúmeros aspectos por trabalhar os dados existentes com mais riqueza de detalhes.

É recomendado para que nos próximos estudos a serem realizados, sejam englobadas todas as formas de obtenção de receitas, ou seja, todos os

UNI-RN

produtos que são comercializados pelo restaurante, com isso o resultado a ser obtido será mais amplo e especifico por produto e por atividade.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BERTI, Anélio. Contabilidade e análise de custos. Curitiba: Juruá, 2009.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, Ilse Maria. **Evolução histórica da contabilidade de custos**. Contabilidade Vista & Revista. Belo Horizonte, v. 5, n. 1, p. 61-66, fev. 1993.

BORNIA, Antonio C. Análise gerencial de custos. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CARDOSO, Jaqueline de Fátima. **Custos e preço de venda**: um estudo em restaurantes à la carte. Revista Hospitalidade. São Paulo, v. VIII, n. 2, p. 103-120, jul.-dez. 2011. Disponível em: <http://www.revhosp.org/ojs/index.php/hospitalidade/article/download/395/484> Acesso em: 26 abr. 2013

COGAN, Samuel. **Custeio ABC e Outras Sistemáticas de Custeio**: Uma Proposta de Aperfeiçoamento. Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, segundo semestre de 2006. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrj>. Acesso em: 08 nov. 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido**. Curso básico de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CRUZ, Carla; RIBEIRO, Uirá. **Metodologia científica** – teoria e prática. 2. ed. Rio de Janeiro: Axcel Books, 2004.

DIAS, Elaine Aparecida; PADOVEZE, Clóvis Luís. **Os diferentes métodos de custeio e sua implantação na apuração de custo do produto**: Um estudo de caso na empresa de graxas e óleos industriais. Revista Eletrônica Gestão e Sociedade Edição 2 de 2007-01-12. Disponível em: <http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/gestaoesociedade/article/viewPDFInterstitial/564/547>. Acesso em: 08 nov. 2012

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

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo. **Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial**: Uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. R. Cont. Fin. • USP • São Paulo • n. 44 • p. 9 - 22 • Maio/Agosto 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/cgi-bin/wxis.exe/iah/>. Acesso em: 17 nov. 2012.

GIL, A.C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRECO, Alvísio; AREND, Lauro; GARTNER, Guinther. **Contabilidade**: teoria e prática básicas. São Paulo: Saraiva, 2006.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC / INTERNATIONAL ACCOUNTING PRACTICE STATEMENT. Management accounting concepts. Relatório revisado em março de 1998.

KOLIVER, Olivio. **A contabilidade de custos**: algo de novo sob o sol? In: SEMINÁRIO INTERAMERICANO DE CONTABILIDADE. Trabalhos apresentados no Seminário Interamericano de Contabilidade realizado nos dias 7 a 9 de setembro de 1994. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 1994.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria - **Técnicas de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria**. Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Eliseu**. Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARX, Karl. O Capital – **Crítica da Economia Política**. Livro 01. 8. ed. São Paulo: Difel, 1982.

MEDEIROS, João Bosco. **Redação Científica**: a prática de fichamentos, resumos, resenhas. 11. ed. São Paulo. Atlas.

MUNARETTO, Lorimar Francisco; DIEDRICH, Márcia. Custeio Variável Integrado ao Custeio Baseado em Atividades: Estudo de caso em indústria de embalagens para presentes. **Revista Universo Contábil**. ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 3, n. 1, p. 70-86, jan./abr. 2007 Disponível em: http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/viewArticle /143. Acesso em: 18 mar. 2013.

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos. São Paulo: Atlas, 1993.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso Básico Gerencial de Custos**. 2. ed. São Paulo: Editora Thompson, 2006.

PEREZ Jr, José Hernandez. et al. **Gestão Estratégica de Custos**.1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

Sindicato dos Hotéis, Restaurantes, Bares e Similares do RN. **Convenção coletiva de trabalho 2010/2012**. Natal/RN. Disponível em: http://www.sindicatodehoteisrn.com.br/ Acesso em: 25 ago. 2012.

PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**. São Paulo:

Pioneira Thomson Learning, 2005.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva**: criando e sustentado um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PORTER, Michael. Os caminhos da lucratividade. *HSM Management*. São Paulo, mar./abr. 1997.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade para Concursos e Exames de Suficiência**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SITE: http://www.rn.abrasel.com.br/ CÓDIGO DE CONDUTA. Acesso em: 25 ago. 2012.

VASCONCELOS, F.; CAVALCANTI, E.; BARBOSA, L. **Menu**: como montar um cardápio eficiente. São Paulo: Roca, 2002.

WARREN, Carl S. REEVE, James M. FESS Philip E. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

WERNKE, Rodney. Gestão de custos: uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO

LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO UNIVERSITÁRIO DO RIO GRANDE DO NORTE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Questionário a ser respondido pelo restaurante em estudo, para a finalização do trabalho de conclusão de curso da graduanda Emanuela Rocha do Nascimento Barbosa. O tema do trabalho é: **"PROPOSTA DE REALINHAMENTO DO SISTEMA DE CUSTEIO DE UM RESTAURANTE DE MÉDIO PORTE EM NATAL/RN".**

Questões:

1. Quantos sócios possuem o restaurante?

2. Qual o horário de funcionamento do restaurante? Quantas dessas horas, o restaurante fica aberto ao publico?

3. Quantos funcionários existem dentro do restaurante? Eles são divididos em quantos departamentos?

4. Dentro de cada departamento, quais as atividades exercidas?

5. Qual o principal objetivo de cada atividade exercida e qual o principal material ou equipamento utilizado por cada atividade?

6. Quais são os cinco principais pratos produzidos pelo restaurante? Quantos, de cada um deles, foram vendidos no mês de Abril?

7. Quais são as cinco principais bebidas vendidas pelo restaurante? Quantas, de cada uma delas, foram vendidas no mês de Abril?

8. Encaminhar o balancete concluído referente ao mês de Abril.

9. Escreva brevemente sobre a história do restaurante desde a sua fundação. Caso tenha algum material já pronto, apenas anexe ao e-mail junto a este respondido questionário.