

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
MBA DE CONTROLADORIA E FINANÇAS

CAROLINE SCHNEIDER

A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL:
Uma ferramenta de gestão de resultado

São Leopoldo
2012

CAROLINE SCHNEIDER

A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL:

Uma ferramenta de gestão de resultado

Trabalho de Conclusão de Curso de
Especialização apresentado como
requisito parcial para a conclusão do
curso de MBA em Controladoria e
Finanças da Universidade do Vale do
Rio dos Sinos

Orientador: Prof. Ms. Marcos Sebastião Baum

São Leopoldo

2012

RESUMO

O presente trabalho defende a visão de que as empresas devem estar cientes de sua estrutura econômico-financeira para que assim possam embasar sua tomada de decisão através de dados coerentes em um mercado que a cada dia se mostra mais acirrado e dinâmico. Dentro desse ponto de vista o método de custeio variável se mostra uma ferramenta de extrema valia para o auxílio da tomada de decisão gerencial. Para isso, identificou-se a oportunidade de analisar o método de custeio variável aplicado como objeto de estudo. Com isso, estipulou-se como objetivo geral o de identificar como a aplicação do método de custeio variável pode ser utilizada no Restaurante Bom Gosto como ferramenta de gestão de resultado. Para ir ao encontro do objetivo realizou-se uma pesquisa de caráter exploratório e descritivo, utilizando-se o estudo de caso do restaurante Bom Gosto. Os principais resultados obtidos foram identificar a importância e a relevância do método de custeio variável no caso do Bom Gosto, demonstrando que esse método de custeio gera uma visão sistêmica da empresa, proporcionando um maior conhecimento do próprio negócio por meio da margem de contribuição, do ponto de equilíbrio e da margem de segurança, sendo muito vantajoso como ferramenta de tomada de decisão.

Palavras-Chave: Custeio Variável – Estrutura de Custos – Margem de Contribuição – Margem de Segurança – Ponto de Equilíbrio.

ABSTRACT

This study supports the view that companies should be aware of their economic and financial structure so that they can support their decision-making through consistent data in a market that shows up every day more intractable and dynamic. Within this point of view the variable costing method shows an extremely valuable tool to aid in management decision making. For this, we identified an opportunity to analyze the variable costing method used as an object of study. Thus, it was stipulated as general objective to identify how the application of variable costing method can be used in the Restaurante Bom Gosto as a management tool to achieve results. To meet this goal we carried out a survey of exploratory and descriptive, using the case study of Bom Gosto. The main results were to identify the importance and relevance of the variable costing method in the case of Bom Gosto, demonstrating that this costing method generates a systemic vision of the company, providing a better understanding of the business through the contribution margin, the breakeven point and the margin of safety, being very advantageous as a tool for decision making.

Keywords: Variable Costing – Cost Structure – Contribution Margin – Margin of Safety – Breakeven Point.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	8
1.2 SITUAÇÃO PROBLEMA E PERGUNTA DE PESQUISA.....	9
1.3 OBJETIVOS.....	10
1.3.1 Objetivo Geral.....	10
1.3.2 Objetivos Específicos.....	10
1.4 JUSTIFICATIVA.....	11
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	12
2.1 ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS.....	12
2.1.1 Administração em Empresas Prestadoras de Serviços.....	14
2.2 CONTABILIDADE.....	15
2.1.1 Contabilidade Financeira.....	15
2.1.2 Contabilidade Gerencial.....	16
2.2 CLASSIFICAÇÕES DE CUSTOS.....	17
2.2.1 Custos Diretos X Custos Indiretos.....	17
2.2.2 Custos Fixos X Custos Variáveis.....	18
2.2.2.1 Custos Semi-variáveis.....	18
2.3 SISTEMAS DE CUSTEIO.....	19
2.3.1 Custo-Padrão.....	19
2.3.2 Sistema de Custeio Variável.....	20
2.3.2.1 Custo, Volume, Lucro.....	23
2.3.2.2 Ponto de Equilíbrio.....	24
2.3.2.3 Margem de Contribuição.....	25
2.3.2.4 Margem de Segurança.....	26
3 METODOLOGIA.....	27
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	27
3.2 DEFINIÇÃO DA UNIDADE DE ANÁLISE.....	28
3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS.....	29
3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS.....	29
4 ESTUDO DE CASO DE UM RESTAURANTE.....	30
4.1 DESCRIÇÃO DA EMPRESA.....	30
4.2 ESTRUTURA DE DESPESAS, CUSTOS E RECEITAS.....	31
4.2.1 Despesas Fixas.....	31
4.2.2 Despesas Variáveis.....	32
4.2.3 Custos Fixos e Semi-variáveis.....	33
4.2.4 Custos Variáveis.....	34
4.2.5 Receitas Unitárias.....	41

4.3 RESULTADO ATUAL.....	43
4.4 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO, PONTO DE EQUILÍBRIO E MARGEM DE SEGURANÇA.....	47
4.3.1 Margem de Contribuição.....	47
4.3.2 Ponto de Equilíbrio.....	49
4.3.3 Margem de Segurança.....	50
4.5 DISCUSSÃO.....	52
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	56
REFERÊNCIAS.....	59
ANEXO I.....	61

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Despesas Fixas.....	31
Tabela 02 – Custos Fixos e Semi-variáveis.....	33
Tabela 03 – Custo com Pessoal.....	33
Tabela 04 – Consumo Médio por Pessoa (Carnes) Rodízio Completo.....	35
Tabela 05 – Consumo Médio por Pessoa (Carnes) Rodízio Executivo.....	35
Tabela 06 – Consumo Médio por Pessoa (Carnes) Buffet.....	36
Tabela 07 – Custo Unitário Médio (Carnes) Rodízio Completo.....	36
Tabela 08 – Custo Unitário Médio (Carnes) Rodízio Executivo.....	37
Tabela 09 – Custo Unitário Médio (Carnes) Buffet.....	37
Tabela 10 – Consumo Médio por Pessoa (Acompanhamentos).....	38
Tabela 11 - Custo Unitário Médio (Acompanhamentos).....	39
Tabela 12 - Consumo Médio por Pessoa (Saladas e Sobremesas).....	39
Tabela 13 - Custo Unitário Médio (Saladas e Sobremesas).....	40
Tabela 14 – Consumo Médio por Pessoa (Bebidas).....	40
Tabela 15 – Custo Unitário Médio (Bebidas).....	41
Tabela 16 – Receitas Unitárias.....	42
Tabela 17 - Resultado Atual Global.....	43
Tabela 18 – Demanda de Janeiro a Abril de 2012.....	44
Tabela 19 – Rateio das Despesas Fixas Conforme a Demanda.....	44
Tabela 20 – Rateio dos Custos Fixos e Semi Variáveis Conforme a Demanda.....	45
Tabela 21 – Resultado Atual Rodízio Completo.....	45
Tabela 22 – Resultado Atual Rodízio Executivo.....	46
Tabela 23 – Resultado Atual Buffet.....	46
Tabela 24 – Margem de Contribuição Rodízio Completo.....	48
Tabela 25 – Margem de Contribuição Rodízio Executivo.....	48
Tabela 26 – Margem de Contribuição Buffet.....	49

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo é explanada a contextualização em que o presente trabalho se baseia, bem como é apresentada a situação problema e pergunta de pesquisa. Essa problematização é seguida dos objetivos propostos, tanto o objetivo geral que norteia o trabalho, quanto os específicos. Por fim, é demonstrada a justificativa e como segue a estruturação do trabalho desenvolvido.

1.2 CONTEXTUALIZAÇÃO

Já se sabe que para uma boa gestão empresarial é necessária uma visão sistêmica e holística da empresa. É muito importante se ter um entendimento do que já foi realizado, a situação atual em que a organização se encontra, e para onde essa pretende se direcionar no futuro, levando em consideração seus objetivos. No entanto, é de extrema importância que essa consiga mensurar essas informações, através do controle de dados capazes de demonstrar em que situação a empresa se encontra.

Dentro da perspectiva de controle nas empresas se encontra a contabilidade, que pode ser financeira, com um objetivo fiscal, ou gerencial, que possui um enfoque em informações que se fazem necessárias à tomada de decisão, bem como ao controle interno. É por meio dessa área que se levantam e se analisam informações quantitativas sobre o desempenho da organização.

A contabilidade da empresa pode ser baseada em diferentes métodos de custeio, e existem diferentes tipos de sistemas de custeio que essa pode adotar dependendo do seu negócio e de suas características. Dentre eles se encontram o Custeio por Absorção Total, o Custeio Absorção Parcial, o Custeio Baseado em Atividades e o Custeio Variável. No entanto, todos, menos o último método citado, são identificados como para fins fiscais, o método de Custeio Variável é utilizado apenas com os fins gerenciais.

O Custeio Variável ou Direto, como explica Souza e Diehl (2009, p.129) é “caracterizado, basicamente, pela consideração como custo do produto somente os custos e as despesas variáveis, sejam eles diretos ou indiretos”. Dessa maneira, percebe-se que através desse método de custeio se pode ter uma visão sistêmica da empresa, como um mapa que mostra os

dados quantitativos da organização e de onde eles provem. Por isso esse método de custeio é considerado uma ferramenta de gestão, capaz de auxiliar na tomada de decisão.

Para que as informações levantadas através do método de custeio variável sejam mais proveitosas para a empresa, é importante que essas sejam analisadas e utilizadas no momento de tomada de decisão baseando-se nos objetivos da empresa, ou seja, que esses dados sejam usados da melhor maneira auxiliando a organização. No cotidiano as empresas se deparam com diversos momentos que exigem decisões, e quando essas são baseadas em dados se tornam muito mais coerentes e dinâmicas.

1.2 SITUAÇÃO PROBLEMA E PERGUNTA DE PESQUISA

A tendência de desenvolvimento e de globalização faz com que a cada dia surjam novos negócios e concorrentes, muitas vezes mais preparados, alterando o cenário no qual as empresas atuam. Essas mudanças requerem respostas rápidas e coerentes, a organização deve ter seus objetivos traçados, bem como deve estar preparada para se adaptar e prosperar. No entanto, deve também estar ciente em que situação ela se encontra, sabendo seu histórico e onde essa pretende chegar.

Uma das principais maneiras de se enxergar o desempenho de uma empresa é através de seus demonstrativos financeiros. É por meio do controle interno através de certos indicadores que se pode identificar o desempenho e até o funcionamento da organização. Dessa forma, percebe-se que é de grande vantagem se ter os custos aliados às tomadas de decisões.

Dentro desse contexto será analisado o caso da Churrascaria Bom Gosto. Essa é uma empresa de pequeno porte, conta com cerca de 20 funcionários, e está situada na cidade de Porto Alegre (Rio Grande do Sul). Está no mercado de restaurantes e churrascaria desde 1969. É uma empresa que atualmente possui sua área contábil terceirizada e não possui muitos indicadores para controle de seus custos. Acredita-se que seria muito vantajoso financeiramente e no momento de tomada de decisão que essa implementasse o método de custeio variável alinhado a seu funcionamento como organização.

Para a investigação da situação explanada anteriormente, procura-se responder a seguinte questão: **Como a aplicação do método de custeio variável pode ser utilizada como ferramenta de gestão de resultado do Restaurante Bom Gosto?**

1.4 OBJETIVOS

Para responder à pergunta de pesquisa identificada se fez necessário delimitar um objetivo geral a ser seguido, bem como objetivos específicos que demonstram como esse objetivo geral seria alcançado. Tudo isso visando responder ao problema de pesquisa identificado. Estes objetivos propostos estão descritos a seguir.

1.3.1 Objetivo Geral

Identificar como a aplicação do método de custeio variável pode ser utilizada no Restaurante Bom Gosto como ferramenta de gestão de resultado.

1.4.1 Objetivos Específicos

- Analisar conceitos dos custos, sistemas de custeio e o método de custeio variável;
- Analisar o funcionamento do Restaurante Bom Gosto identificando seus produtos e sua produção;
- Calcular o custo de produção dos produtos com base no método de custeio variável;
- Demonstrar o resultado atingido com base nos custos e nas informações apuradas;
- Identificar como essas informações podem ser usadas na gestão de resultado.

1.4 JUSTIFICATIVA

Porto Alegre é uma cidade grande e conta com os mais diversos tipos de restaurantes, de todas as cozinhas, estilos e localidades. Sempre há novidades surgindo no âmbito gastronômico na capital gaúcha. A concorrência se torna a cada dia mais acirrada e é por isso que poucas prosperam e permanecem no mercado. Por isso, é importante estar preparado para eventuais mudanças de cenário mercadológico, tendo o controle necessário para entender em que situação a empresa se encontra e quais seus objetivos quanto organização.

A empresa na qual será realizado o estudo de caso, a Bom Gosto, atua no ramo de restaurante e churrascaria, tendo duas opções de rodízio e uma de Buffet. O Sindicato de Hotelaria e Gastronomia através de uma pesquisa de mercado obteve informações de nichos e percentual de como se encontra a estrutura de mercado do setor de alimentação em Porto Alegre, conforme identificado a Bom Gosto, por ser um restaurante e churrascaria, faz parte do grupo de 37%, o segundo maior grupo de tipos de restaurantes da cidade – fazendo parte desse grupo as pizzarias, restaurantes, galeterias, bares e restaurantes, cantinas, churrascarias, restaurantes e churrascarias. Ou seja, uma grande parte de concorrentes se enquadra no mesmo grupo (SINDPOA, 2012).

Ao se utilizar o método de custeio variável, sabendo-se dados como ponto de equilíbrio, margem de contribuição, margem de segurança, sabendo de onde provem os custos empresariais, entre outros dados é mais fácil manter um controle interno de desempenho, bem como se torna melhor o entendimento do funcionamento e de como estão alocados os recursos de toda a empresa. Alinhando-se esses conhecimentos aos objetivos da empresa se pode ter muita vantagem já que a organização se torna mais consciente em sua tomada de decisão.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesse capítulo serão abordados os temas nos quais essa pesquisa foi embasada. Os assuntos da fundamentação teórica são fundamentais para o levantamento de informações, para isso, estruturou-se essa pesquisa em diferentes subtópicos para que se esclareça melhor o que já foi estudado sobre esse tema.

2.1 ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS

Vivemos em uma época em que nos deparamos com a complexidade, incertezas e mudanças diariamente, e é por isso que a gestão e a administração se tornaram tão importantes. É através dessa área que procuramos solucionar problemas de maneira eficiente e eficaz, seja em indústrias, no comércio, nas organizações de serviço em todos os nichos e mercados. Essa tarefa de gerir se aplica a qualquer tipo e tamanho de empresa, seja essa uma cadeia de supermercados, uma escola, um hospital, uma empresa de consultoria, ou um restaurante (CHIAVENATO, 2000).

Como explana Chiavenato (2000, p.10):

A administração é um fenômeno universal no mundo moderno. Cada organização e cada empresa requer a tomada de decisões, a coordenação de múltiplas atividades, condução de pessoas, avaliação do desempenho dirigido a objetivos previamente determinados, obtenção e alocação de recursos etc.

Conforme Caravantes, Panno e Kloeckner (2005) existem alguns pontos que devemos analisar para que a administração seja coerente nas empresas, como o planejamento, a organização, a liderança e o controle. O planejamento demonstra onde a empresa pretende estar no futuro e como ela fará para atingir o que ela espera, ou seja, o planejamento significa a definição de objetivos para o desempenho futuro, bem como na decisão de tarefas e a utilização dos recursos necessários para atingir essas metas. A falta de planejamento ou um planejamento

falho pode trazer consequências ruins para as organizações. A visão prolongada do negócio se mostra de grande importância, já que pode esclarecer os caminhos a serem seguidos para que os objetivos sejam alcançados.

A organização e o ato de organizar decorrem do planejamento e demonstra como a empresa esta estruturada para atingir seus objetivos traçados. Isso implica na distribuição de tarefas, seu agrupamento em áreas e departamentos e na alocação de recursos para que se possam cumprir as tarefas propostas (CARAVANTES, PANNO, KLOECKNER, 2005).

Já a liderança e sua função vêm se mostrando a cada dia mais importante, já que essa representa o uso da influencia para que seja possível motivar os colaboradores a se engajarem nas causas e nos objetivos da organização. Dessa forma, criando uma cultura e valores compartilhados, deixando todas as pessoas envolvidas de todos os níveis organizacionais cientes dos objetivos predeterminados, e ainda tentando fazer com que os envolvidos tenham o desejo de desempenhar suas atividades da melhor maneira possível (CARAVANTES, PANNO, KLOECKNER, 2005).

Ainda, segundo os mesmos autores, outro âmbito importante da administração é o controle, ou o monitoramento e avaliação. A essência dessa tarefa é principalmente a de regular o trabalho aqueles através dos quais um gerente é responsável. Essa função pode ser realizada de diversas maneiras, como estabelecendo padrões de desempenho, monitorando o desempenho em tempo real, e avaliando esse desempenho de maneira holística ao final de cada período ou processo.

Robbins (2000, p.141) ressalta a importância do controle na gestão das empresas e define controle como “o processo de monitorar as atividades para garantir que estejam sendo realizadas conforme planejado e corrigir quaisquer desvios importantes”. O autor explica que essa é a maneira como os gestores podem saber se sua área esta desempenhando corretamente suas tarefas, analisando o que já foi concluído e comparando o que foi realizado com o padrão e desejado. Esse processo de controle pode ser separado em três etapas: a mensuração, a comparação e a ação gerencial.

Na mensuração procura-se determinar o desempenho da empresa em tempo real, e para isso necessitasse de dados e informações. Dessa forma, percebe-se que na mensuração procura-se medir, e para isso é preciso decidir o que e como isso será realizado através de critérios de controle. Na comparação se analisa o grau de variação entre o resultado obtido com o esperado,

para saber quais são os pontos fortes e os fracos. Já a ação gerencial é quando os gerentes refletem sobre os resultados e decidem o que fazer sobre eles, que pode ser não tomar nenhuma atitude, corrigir o desempenho, ou ainda revisar o esperado (ROBBINS, 2000).

2.1.1 Administração em Empresas Prestadoras de Serviços

Para se entender a administração em empresas prestadoras de serviços é importante que se tenha claro a diferença entre bens e serviços. Bens podem ser definidos como aparelhos ou objetos, já os serviços são definidos como esforços, desempenhos ou atos. Ao contrário dos bens, os serviços tem a característica da predominância do intangível, e é por isso que sua estrutura de controle deve ser diferenciada. (CZINKOTA et al. 2001).

A própria questão da mensuração e controle de resultados na administração em empresas prestadoras de serviços deve ser diferenciada. Na visão de Robbins (2000, p. 142):

É difícil quantificar o desempenho de certas atividades. É mais fácil, por exemplo, um administrador medir o desempenho de um pesquisador químico ou de um professor de escola primária do que um corretor de seguros de vida. Mas a maioria das atividades pode ser dividida em segmentos objetivos que permitam mensuração. Um gerente precisa determinar qual é o valor com que uma pessoa, departamento ou unidade contribui para a organização e, então, converter essa contribuição em padrões. Quando um indicador de desempenho não pode ser expresso em termos qualificáveis, é sempre preferível dispor de medidas subjetivas e não dispor de nenhum padrão.

Além disso, o segmento de serviços é muito lembrado e marcado pela complexidade de todos os seus processos produtivos, bem como em sua gestão de seus custos. Referente às informações sobre custos, acredita-se que os cálculos de custo dos produtos influenciam a grande maioria das decisões dos preços como também do mix dos produtos (ATKINSON *et al*, 2008).

2.2 CONTABILIDADE

A contabilidade é uma das áreas que compõem a administração, que se faz necessária no momento de gerenciamento de uma organização. Como explicam Iudícibus e Marion (2001, p. 43) a contabilidade pode ter dois objetivos:

Do ponto de vista do usuário, sistema de informação e avaliação destinados a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física, de produtividade especial com relação à entidade objeto de contabilização. Quanto a seu objeto, ciência do Patrimônio, que evidencia as variações quantitativas e qualitativas do mesmo. Em uma visão macro, ciência que registra e avalia como e quão bem a entidade utilizou os recursos a ela confiados.

Dessa forma, sabe-se que a contabilidade possui diferentes objetivos e pode ser utilizada para diferentes fins, dependendo de como se utiliza as informações que essa ciência promove. A contabilidade pode ser dividida em dois tipos que gera diferentes finalidades, a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira.

2.1.1 Contabilidade Financeira

Como explica Bruni (2010, p. 43) “a contabilidade financeira assume que os gastos devem ser classificados de acordo com a sua associação ao produto ou serviço elaborado”. Dessa maneira, devem ser separados os tipos de gastos. Os produtivos são classificados como custos, enquanto os não produtivos, que são identificados com a comercialização, ou administração, ou financiamento do negócio são denominados de despesas.

Padoveze (2009, p. 10) afirma que a contabilidade financeira é “um subsistema de informação contábil, que primeiramente nasce da necessidade de controle, no sentido mais amplo possível, das operações empresariais ou de qualquer entidade”. Além disso, conforme Atkinson (2008, p.37) “a informação contábil financeira comunica aos agentes externos as consequências das decisões e das melhorias dos processos executados por administradores e funcionários”. Esse

processo contábil-financeiro está geralmente ligado a requisitos obrigatórios, proveniente da elaboração de relatórios, responsabilidade das autoridades regulamentadoras externas (ATKINSON, 2008).

2.1.2 Contabilidade Gerencial

Segundo Bruni (2010) no que a contabilidade gerencial mais se foca é na decisão e na análise das consequências. Nesse caso, outras maneiras e requisitos são empregados para que seja possível a visão e a compreensão dos gastos. Diferente que a contabilidade financeira, que tem como intuito a distinção entre custos de despesas, a contabilidade gerencial se preocupa em separar os gastos que sofrem influências e efeitos de uma decisão dos gastos que não são impactados por essas decisões.

Ainda, o mesmo autor explica que:

A contabilidade gerencial possui o objeto principal de suprir com informações relevantes o processo de tomada de decisão da empresa. Assim enquanto a contabilidade financeira costuma conjugar verbos no passado, referentes ao registro do que ocorreu, a contabilidade gerencial conjuga verbos no futuro, preocupando-se com o que ocorrerá, em função de uma decisão tomada. (BRUNI, 2010, p.55).

Conforme a visão de Atkinson (2008), a contabilidade gerencial depende muito da contabilidade financeira, já que essa contém informações tanto financeiras como não financeiras. Para Nakagawa (1995) a contabilidade gerencial pode ser explicada como um processo de preparação de informações, tais quais são capazes de auxiliar os gerentes no momento de definição das melhores práticas e na tomada de decisão. Por isso, essa deve fornecer também informações, e não apenas dados.

2.2 CLASSIFICAÇÕES DE CUSTOS

Os custos podem ser de diferentes tipos tendo classificações distintas, e as denominações desses conceitos são de extrema importância para o entendimento das aplicações do sistema de custeio variável. A seguir são explanados os custos diretos versus os indiretos e os custos fixos versus os variáveis.

2.2.1 Custos Diretos X Custos Indiretos

A semelhança entre os custos diretos e indiretos está ligada ao fato de que esses possuem relação direta com o custo do produto/serviço que é ofertado. Os custos diretos geralmente são mais facilmente identificados, enquanto que os indiretos precisam de critérios para sua alocação (MARTINS, 2008).

Custos diretos, como evidenciam Souza e Diehl (2009, p.17) “são aqueles que podem ser facilmente atribuídos a um produto ou objeto de custo. São exemplos a mão-de-obra direta e as matérias-primas”. Martins (2008) complementa caracterizando o custo direto como sendo todo aquele custo que torne possível sua apropriação direta ao produto, utilizando-se de alguma medida de consumo, como força consumida ou horas de mão de obra utilizada.

Na visão de Souza e Diehl (2009, p.17) “custos indiretos são aqueles cuja relação com o produto (ou objeto de custo) é de difícil identificação. São exemplos a mão de obra indireta, aluguéis e muitos dos chamados custos administrativos”. Os autores ainda explicam que geralmente a atribuição entre esses custos e os produtos acontece por meio de um rateio. Martins (2008) complementa ao afirmar que os custos indiretos são todos aqueles que não apresentam uma condição de medida objetiva ou quantitativa e que para sua apropriação ao produto, demandam algum tipo de estimativa ou rateio.

Para Wernke (2001) os custos indiretos são representados por gastos que a empresa precisa ter para exercer suas atividades, mas que não necessariamente tem relação direta aos produtos ofertados, já que muitas vezes se relacionam com diversos produtos ao mesmo tempo, em outras palavras, são os custos que estão presentes no processo produtivo, mas que para serem alocados ao produto precisam de algum meio de rateio.

2.2.2 Custos Fixos X Custos Variáveis

Souza e Diehl (2009, p. 14) explicam que “os diferentes custos variam de forma diversa em relação à quantidade produzida. Sob esse enfoque, eles podem ser classificados em custos fixos e custos variáveis”. Para os mesmo autores, em uma faixa produtiva, os custos fixos são identificados como aqueles que não mostram variação de acordo com a quantidade produzida. Já Megliorini (2007) ressalta que esses são os custos precisam da manutenção da estrutura que o produz, pois esses independem da quantidade produzida, bem como das movimentações ocorridas dentro da capacidade instalada, ele se mantém fixos. Por isso, quanto maior a quantidade produtiva, mais os custos serão absorvidos pelas unidades.

Enquanto isso, de acordo com Souza e Diehl (2009, p. 14) os “custos variáveis são aqueles que, dentro de uma larga faixa produtiva, têm variação diretamente proporcional à quantidade produzida, isto é, crescem com a elevação deste”. Maher (2001) complementa afirmando que os custos variáveis são aqueles que acabam se modificando em intervalos relevantes da produção ou da receita. Esses intervalos são identificados como níveis de atividades nos quais os custos fixos totais e os custos variáveis não sofrem mudanças. Ao contrário disso, os custos fixos não se alteram de acordo com o volume de produção.

2.2.2.1 Custos Semi-variáveis

Alguns autores ainda utilizam outra classificação para os custos, como é o caso dos semi-variáveis. Esses são os custos que apresentam oscilações de gastos e de despesas decorrentes do ciclo de produção, no entanto, esses não mantêm uma constante proporção no que tange os aumentos ou as diminuições referentes às unidades produzidas (CALDERELLI, 2002).

Ou seja, são aqueles que em seu valor possuem uma parcela variável e outra fixa, sendo denominados também de custos semifixos. Esses demonstram até certo ponto comportamento de custo fixo e posteriormente se mostra como um custo variável. (MEGLIORINI, 2007). Exemplo disso é a energia elétrica, que se paga geralmente uma taxa fixa – considerada o custo fixo – até certo consumo, e conforme se passa desse valor, o total da conta se eleva – considerado o custo variável.

2.3 SISTEMAS DE CUSTEIO

Acredita-se que um sistema de custos precisa ser analisado principalmente sobre dois pontos de vista. Um deles é o de que se as informações que estão sendo geradas são adequadas às necessidades que a empresa apresenta, bem como quais dessas informações devem ser fornecidas. O outro é o que considera de que maneira são obtidas as informações, ou seja, o método utilizado e toda a questão operacional do processo. (BORNIA, 2002).

Para Souza e Diehl (2009, p.34) a “informação de custos para ser útil precisa ser processada por um sistema de custos”, que os autores acreditam que seja um conjunto estruturado de métodos e princípios com a finalidade de demonstrar o custo de objetos. Como explicam Bruni e Famá (2008) os sistema de custeio tem como um de seus principais objetivos a geração de dados e informações sobre oportunidades e melhorias no desempenho das empresas em termos econômicos.

Deve-se ter claro qual o objetivo do sistema de custos, o uso da informação de custos, e as pessoas envolvidas nesse processo. Os métodos a serem utilizados de acumulação e de custeio necessitam ser coerentes com os objetivos do sistema, bem como com a estrutura de custos presente na empresa. Além disso, deve-se levar em consideração a localização do sistema, que depende da cultura organizacional e do grau de controle e de flexibilidade requeridos, e a periodicidade do levantamento e análise de informações, que esta ligada ao grau de atualização exigido (SOUZA E DIEHL, 2009).

2.3.1 Custo-Padrão

Os sistemas de custeio não são necessários apenas para registrar e medir os todos os custos reais incorridos pelas empresas, também são de extrema importância para projetar ou predeterminar como deveriam se parecer os custos no futuro, por meio da utilização de padrões para certos níveis de atividade. Na visão de Iudícibus (1998), o sistema baseado nos custos reais tem como objetivo preocupar-se apenas em demonstrar o quanto custou determinada linha ou produto, já o custo-padrão demonstra o quanto esse deveria custar.

Como explica Peleias (2002), um padrão pode também ser visto como um tipo de modelo ou referencial que serve de comparação para medir quantidade, volume, valor, peso, extensão ou qualidade. Dentro desse contexto, Warren, Reeve e Fess (2001, p. 228) afirmam que padrões seriam simplesmente como metas de desempenho e ainda acrescentam que tanto as empresas de serviços, como as indústrias e as comerciais poderiam utilizar um sistema de padrões para auxiliar na avaliação e controle de suas operações.

Para Peleias (2002, p. 89) “A expressão custo-padrão é utilizada na literatura contábil para designar o estabelecimento de custos predeterminados para produtos e serviços, dentro de certas condições de operação”. Já Martins (2003, p. 315) explica que o custo-padrão “é a mais eficaz forma de se controlar custos que tanto pode ser institucionalizado com Custeio por Absorção como com o Custeio Variável”.

2.3.2 Sistema de Custeio Variável

Dentre os sistemas de custeios existentes está o Custeio Variável, que conforme Iudicibus e Marion (2001, p. 52) é a “Metodologia de avaliação de ativos que divide os custos em fixos e variáveis, trata como fixos todos os que decorrem do tempo e de variáveis os que decorrem de variação de quantidade. O custeio direto é o mais relevante para finalidades gerenciais”.

A base de cálculo que o método de custeio variável utiliza são os custos e despesas variáveis, ou seja, apenas aqueles que oscilam de acordo com o volume de produção ou o de venda, deixando de fora os custos e despesas fixas, que são os que se mantêm estáveis independentemente do volume produzido ou vendido. Para Vartanian (2000) somente os custos variáveis que compõem o valor de estoques dos produtos, no momento que esses forem os objetos de custeio, pois as despesas variáveis são usadas apenas para calcular a margem de contribuição. Esse método também é conhecido por ter como principal característica a de não se fazer rateios arbitrários aos custos dos produtos.

Na visão de Bertó e Beulke (2005), o método de custeio variável parte do princípio de que somente os custos e despesas variáveis possuem uma efetiva e impactante responsabilidade sobre um produto ou um serviço. Já que os custos e despesas fixas ou semi-variáveis constituem custos caracterizados como estruturais, geralmente vinculados a um período de tempo do que

ligados a uma unidade de produto, o que mostra que os custos e despesas fixas não seriam denominados diretamente como componentes de um produto.

Através da denominação do método de custeio variável, a margem de contribuição se reflete na lucratividade do produto, já que todos os custos e despesas variáveis são deduzidos da receita, acarretando na margem de contribuição necessária para cobrir os custos e as despesas fixas gerais, bem como determina o resultado do período. Apesar disso, não é possível obter o custo total do objeto de custo, já que esse não considera os custos fixos. Como o custeio variável não considera a sistemática de rateios, os custos fixos não podem ser atribuídos aos objetos (SOUZA E DIEHL, 2009).

A imagem a seguir exemplifica como ocorre esse fluxo de custeio variável:

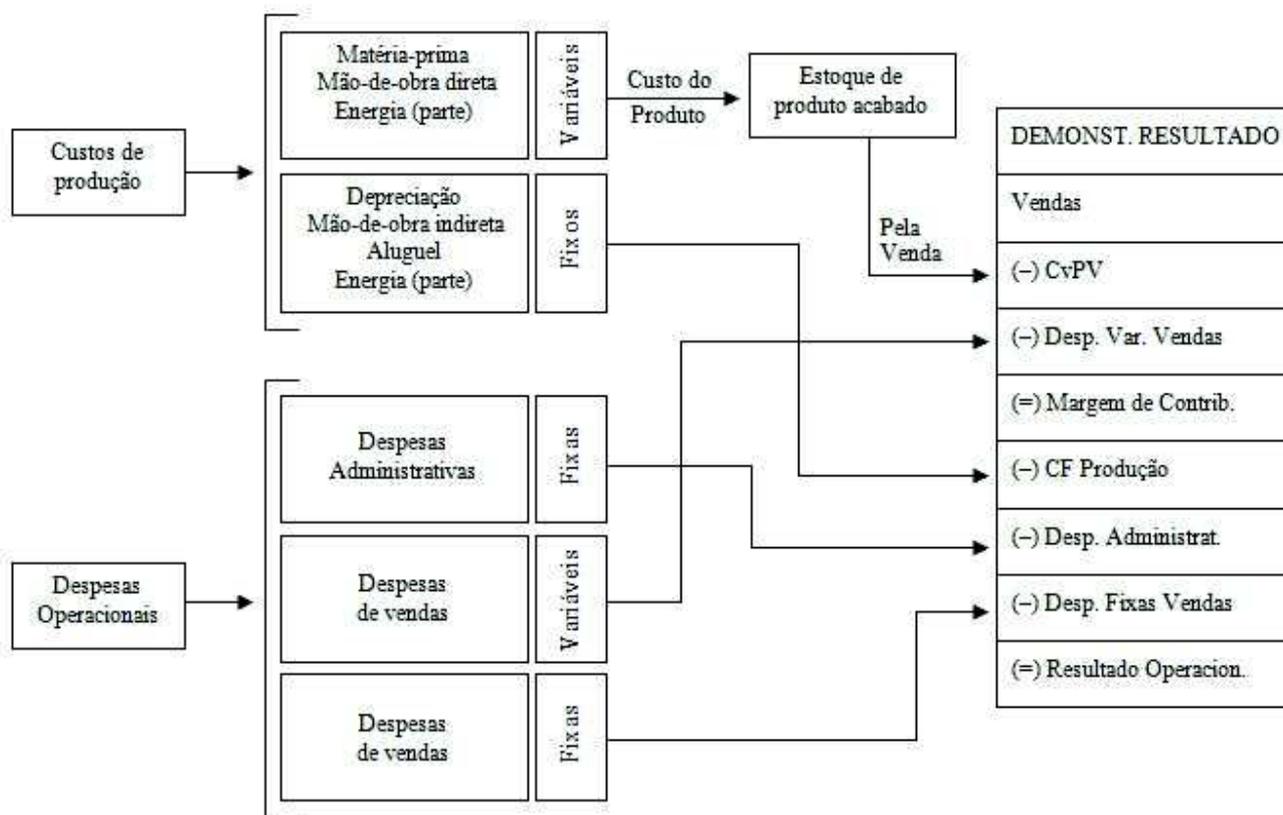


Imagem 1 – Fluxo do Método de Custeio Variável

Fonte: Diehl e Souza (2009, p. 128)

Como explica Bruni (2010 p. 171):

O custeio variável assume grande importância na análise de decisões relativas a custos e preços. No método do custeio variável, apenas gastos variáveis são considerados no processo de formação dos custos dos produtos individuais. Custos ou despesas indiretas são lançados de forma global contra os resultados.

Como descreve Maher (2001) o método de custeio variável pode gerar diferentes benefícios para a gestão da empresa que o utiliza. Baseada nessas informações geradas por esse sistema, algumas das vantagens são, por exemplo, a separação dos custos e despesas em fixas e variáveis, o que pode facilitar as no momento de gerenciar as atividades de planejamento e controle, bem como o cálculo da margem de contribuição, que pode auxiliar no acompanhamento da análise do desempenho de cada produto, como também propicia as condições necessárias para a implementação de instrumentos como o custo-padrão e análise do ponto de equilíbrio. Além disso, através desse sistema se pode identificar o impacto dos custos e das despesas fixas com maior precisão, da mesma forma sendo de grande importância como suporte às decisões gerenciais.

Santos, Schmidt e Pinheiro (2006) salientam a vantagem da utilização do método de custeio variável quando afirmam que esse sistema tem sido utilizado muito nos últimos anos, e por isso, vem se transformando em uma importante e decorrente ferramenta no momento de planejamento e controle, bem como na tomada de decisões administrativas, já que essas visam à minimização dos custos e a otimização dos resultados. Com a utilização do custeio variável se percebe que o lucro se move na mesma direção que a do volume de vendas, o que faz com que todos os relatórios operacionais da organização possam ser compreendidos pelos gestores com maior rapidez, o que oferece dados úteis para a avaliação de desempenho, como para cálculos de simulação da interação que ocorre entre variáveis de planejamento do lucro como, custo, preço e volume. Esse método também gera informações como as de ponto de equilíbrio, margem de segurança e margem de contribuição.

2.3.2.1 Custo, Volume, Lucro

A lucratividade das empresas esta relacionada a diferentes indicadores, entre eles estão três fatores de grande relevância e que são inter-relacionados, o custo, o volume produtivo e a receita. É o volume produtivo que influencia as demais variáveis, já que em uma situação considerada normal, quanto maior esse se mostrar, maiores também serão os custos e as receitas, ocasionando também um maior lucro. As receitas totais estão diretamente ligadas ao preço cobrado e ao volume vendido. Normalmente o preço de um produto é maior do que os custos do mesmo, sendo assim, o aumento das receitas totais elevaria também o lucro (SOUZA E DIEHL, 2009).

Já os custos, conforme Souza e Diehl (2009, p. 258) “dependem, em parte, do volume (custos variáveis) e em parte não (custos fixos). Em uma organização normal, o custo crescerá com o volume produtivo, embora não de forma completamente proporcional”. Os mesmo autores explicam que se aumentando o volume, levando em consideração que os custos não se elevarão na mesma proporção por causa da parcela fixa, o lucro total irá crescer.

Para Bruni (2010, p. 69) “a classificação dos gastos na contabilidade gerencial diferencia-os em relação ao volume de produção e vendas, apresentando-os como fixos, que não oscilam no curto prazo em função dos volumes, e variáveis, que oscilam conforme produção e vendas”. No entanto, segundo o mesmo autor, quando analisado de forma unitária, o modelo de comportamento dos gastos se altera. Gatos fixos acabam se tornando inversamente proporcionais ao volume de produção de vendas, já os gastos variáveis unitários se tornam fixos no curto prazo. Essa compreensão do comportamento dos gastos pode ser auxiliada por uma análise gasto, volume e lucro.

Esse entendimento do impacto dessas variáveis é de grande utilidade para gestores no momento de tomada de decisões. Como exemplificam Souza e Diehl (2009, p.259) “Precificação, programação de volumes produtivos, remuneração variável, estimativa de custos futuros, possibilidades de redução de custos, entre outras, são aplicações possíveis de serem obtidas pelo uso da análise CVL”.

2.3.2.2 Ponto de Equilíbrio

Através da análise do custo, volume e lucro, outras informações relevantes podem ser identificadas. No momento que a empresa é gerenciada sem informações fica mais difícil para o gestor a tomada de decisões. Por se tratar de decisões gerenciais o ponto de equilíbrio pode ser de grande importância, já que proporciona dados sobre o mínimo em quantidade ou valor que é preciso para a empresa produzir e vender. Para Padoveze (2007), o ponto de equilíbrio demonstra quantitativamente o volume que se necessita produzir e vender para que se pague todos os custos e despesas, tanto fixos quanto variáveis. Nesse ponto não existiria lucro nem prejuízo. Por meio do ponto de equilíbrio os gestores ficam cientes da quantidade mínima que a empresa deve produzir ou vender para chegar ao chamado ponto zero, acima disso a empresa terá lucro e abaixo o contrário, operando em prejuízo.

Como explicam Souza e Diehl (2009, p.259):

Uma das aplicações mais úteis e mais conhecidas da análise CVL é a determinação do ponto de equilíbrio (PE) de uma organização. Por meio dele, pode-se calcular qual o nível mínimo de operações no qual a organização não tem prejuízo (“empatar capital”), em termos de volume (peças, toneladas, metros cúbicos, litros, clientes, atendimentos, passageiros, pacientes etc.) em termos monetários ou em percentual de ocupação de capacidade.

Dessa forma, percebe-se que a separação e a classificação dos volumes dos gastos tornam possível a obtenção do ponto de equilíbrio, que representa o volume mínimo de operações necessárias que fazem com que os gastos sejam cobertos (BRUNI, 2010). A determinação do Ponto de Equilíbrio partindo-se de uma visão prática prevê diferentes aplicações, a mais evidente é determinar o nível mínimo de atividades para que se trabalhe sem prejuízo, mas também torna possível o cálculo do custo fixo e do variável admissível em determinada situação, a identificação do potencial de lucro, a viabilidade econômica de produtos, a determinação de preço, entre outros fatores ligados a essas questões. (SOUZA E DIEHL, 2009)

2.3.2.3 Margem de Contribuição

Um planejamento adequado e coerente requer do administrador o conhecimento da margem de contribuição, o que faz com que a administração possa usar esse indicador como uma ferramenta de projeção de resultado. A margem de contribuição na visão de Padoveze (2007, p. 367) “é margem bruta obtida pela venda de um produto que excede seus custos variáveis unitários. Em outras palavras, a margem de contribuição é o mesmo que o lucro variável unitário, ou seja, o preço de venda unitário do produto deduzido dos custos e despesas variáveis necessários para produzir e vender o produto”.

Conforme Martins (2003), a Margem de Contribuição pode ser conceituada como a diferença que se pode obter entre o Preço de Venda e o somatório dos Custos e Despesas Variáveis. Na visão de Bernardi (1998), a margem de contribuição pode também ser denominada como a diferença entre o valor total das vendas e das despesas e custos variáveis da venda. Dessa forma, percebe-se que é possível a avaliação do quanto cada venda realizada pode contribuir para o pagamento dos custos fixos e das despesas fixas.

Crepaldi (2007) afirma que a Margem de Contribuição é um instrumento de grande valia para os administradores no momento de tomada de decisão gerencial, pois esses dados auxiliam em diversas análises que visam o crescimento da empresa. Entre essas se podem citar a escolha sobre aumentar ou diminuir uma determinada linha de produção, como também a de avaliar alternativas de propagandas, ou ainda sobre decidir sobre seguir certas estratégias de preço, produtos ou serviços e avaliação de desempenho.

Ainda, Souza e Diehl (2009) complementam explicando sobre a margem de contribuição unitária (MCu). Para os autores, as despesas e custos de uma organização podem ser classificados como fixos e variáveis. Esses custos fixos não são afetados quando ocorrem mudanças no volume produtivo, enquanto os custos variáveis sofrerão alterações no momento que a produção adicional de unidades dos produtos aumentarem ou diminuir. A venda de um determinado produto necessita resultar em receitas suficientes o bastante para cobrir os custos variáveis do mesmo, bem como uma sobra para a formação do lucro e que auxilie no pagamento dos custos fixos. Essa sobra é denominada a margem de contribuição do produto.

2.3.2.4 Margem de Segurança

Para Bruni (2010) a margem de segurança representa o quanto que a organização pode perder em vendas – em unidades ou quantidades monetárias – sem prejudicarem o ponto de equilíbrio. Bornia (2002) acredita que essa margem seria o excedente que é gerado das vendas totais sobre as vendas no ponto de equilíbrio da empresa. Em outras palavras, essa demonstra o quanto às vendas totais ainda poderiam cair sem que ocorra um prejuízo.

Crepaldi (2004) define a margem de segurança como a quantidade nas vendas que excede o ponto de equilíbrio da empresa. A margem de segurança mostra a quantidade que o faturamento poderia diminuir sem que a empresa incorra sua atividade em prejuízo. Os gestores deparam-se diariamente com situações que precisam ser resolvidas com rapidez, no entanto, se não existir um controle gerencial estruturado não seria possível tomar uma decisão instantânea coerente, sem arriscar cometer erros e tomando decisões embasadas em dados reais. Essa tomada de decisão representa então um dos fatores mais determinantes para um bom gerenciamento das organizações.

Os gestores muitas vezes necessitam de informações tais como quanto que o nível das atividades pode ser reduzido sem prejudicar a empresa. Por isso que a margem de segurança é importante, essa auxilia na tomada de decisão e na visão da organização, já que demonstra até que ponto pode-se reduzir as vendas. (SOUZA E DIEHL, 2010).

3 METODOLOGIA

Neste capítulo é apresentada a metodologia adotada e os fatores utilizados para a realização da presente pesquisa. Para isso será demonstrado o delineamento da pesquisa, a definição da unidade de análise, as técnicas de coleta de dados, e por fim, as técnicas de análise de dados adotadas na pesquisa.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O presente estudo está, conforme a literatura, estruturado em uma pesquisa de caráter exploratório e descritivo. O método exploratório, conforme Malhotra (2001) tem como objetivo explorar uma situação ou um problema, para que assim seja possível prover critérios e compreensão. Como explica Gil (2002) esse tipo de pesquisa busca mais familiaridade com o tema que é objeto de pesquisa, fazendo com que seu planejamento seja mais flexível.

Quanto o método descritivo, Gil (2002) ressalta que são o tipo de pesquisa que juntamente com a exploratória tem um direcionamento para a atuação prática dos resultados de pesquisa, e são também as mais requeridas por empresas comerciais, por exemplo. Ainda segundo o mesmo autor, esse tipo de pesquisa busca entender e identificar características de uma dada situação, proporcionando um entendimento mais aprofundado sobre o problema de pesquisa.

Para que fosse possível serem realizadas as pesquisas de caráter exploratório e descritivo, embasou-se primeiramente em pesquisas documentais e bibliográficas. Como afirmam Marconi e Lakatos (2008), a utilização da pesquisa documental com objetivo de levantamento de dados se reserva somente a documentos, redigidos ou não. No entanto, isso não significa que sejam documentos e informações levadas a público.

Por outro lado, a pesquisa bibliográfica representa tudo que se tornou público, como jornais, revistas, livros, artigos, entre outros. Seu principal objetivo é proporcionar uma visão do que já se sabe sobre o tema de pesquisa. Além disso, Marconi e Lakatos (2008) consideram que esse tipo de pesquisa não é apenas uma apropriação do que já foi afirmado ou descrito sobre

certo tema, mas através dele gera um exame do assunto em questão sobre uma diferente abordagem, podendo-se chegar a conclusões novas e inovadoras.

Para isso, optou-se como método o estudo de caso, o qual Yin (1984) define como uma pesquisa de caráter empírico que procura investigar um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto natural, em circunstâncias em que as barreiras entre o fenômeno e o contexto não são tão claros e evidentes, nesse caso são utilizadas múltiplas e diferentes fontes de evidência. Vergara (1999) ainda explica que um estudo de caso é muito interessante em pesquisas devido a seu caráter de profundidade, o qual pode gerar muito detalhamento sobre o assunto de pesquisa.

3.2 DEFINIÇÃO DA UNIDADE DE ANÁLISE

Para que uma pesquisa seja desenvolvida em determinado assunto, deve-se identificar a população a ser analisada, ou seja, o conjunto de elementos, podendo ser pessoas, produtos ou empresa, que possuam as características que são identificadas no objeto do estudo (VERGARA, 1999). Nesse caso, a pesquisa de caráter exploratório e descritivo foi realizada por meio de um estudo de caso de uma única empresa.

Escolheu-se a churrascaria Bom Gosto como estudo de caso porque essa possui pouco acompanhamento de seus custos. Essa empresa é de pequeno porte, e tem sua área contábil terceirizada, toda a parte da contabilidade é realizada por uma empresa contratada. Dessa maneira se mostrou interessante à realização de um estudo desse caso, podendo-se sugerir o método de custeio variável alinhado a realidade da empresa, o que poderia trazer mais controle e entendimento da própria organização.

A finalidade dessa pesquisa foi descrever o modo como os custos empresariais poderiam ser apropriados e distribuídos, para que posteriormente pudesse se interpretar e analisar as contribuições da utilização de um novo sistema de custeio, que nesse caso foi o variável, que se caracteriza por identificar os custos, os apropriado aos seus produtos. Através disso, pode-se ter um maior entendimento sobre o desempenho dos setores que estão envolvidos no processo da prestação do serviço, sejam esses de forma indireta ou indireta.

3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

Como afirma Vergara (1999) é necessário o levantamento de dados para que se possa responder o problema de pesquisa proposto. O tipo de levantamento de dados e como proceder depende do objetivo que se pretende atingir, de acordo com o objetivo que se opta pelos diferentes tipos de investigação e de análise (MARCONI E LAKATOS, 2001).

Para que se atingisse o problema de pesquisa proposto se optou como técnica de coleta de dados, a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. Para apoio à pesquisa documental se utilizou a pesquisa bibliográfica. Essa foi baseada principalmente em pesquisas similares ou sobre o mesmo tema já realizadas, bem como através de livros que abordem os assuntos envolvidos durante a investigação. Esse tipo de pesquisa é importante já que demonstra o que já foi constatado dando base para maior aprofundamento sobre o problema de pesquisa.

A pesquisa documental foi realizada através de dados coletados durante a etapa exploratória. Para isso foram analisados dados secundários da própria empresa onde foi realizado o estudo de caso, tais como documentos, relatórios e arquivos. Esses documentos que foram utilizados como fonte de dados eram provenientes do período de janeiro de 2012a abril de 2012, que foi o período que serviu para a análise.

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

A análise dos dados foi realizada de maneira quantitativa. Através da fase de coleta de dados que visava à pesquisa documental, bem como ao se implementar o método de custeio variável seguindo-se as informações contábeis e financeiras da empresa objeto de estudo de caso. Essa análise ocorreu de forma não estatística, por meio de planilhas eletrônicas, a partir das quais foram lançados os cálculos aos objetos de custo por meio do sistema de custeio.

4 ESTUDO DE CASO NO RESTAURANTE BOM GOSTO

Neste capítulo é apresentado em que dados o estudo de caso se baseou e as principais informações que foram identificadas através dele. Este estudo de caso se propôs a analisar a atual estrutura de receita e custos do restaurante Bom Gosto por meio do método de custeio variável. Posteriormente são demonstrados os resultados obtidos e de que forma eles podem ser usados para a gestão do resultado da empresa.

4.1 DESCRIÇÃO DA EMPRESA

O restaurante Bom Gosto, onde o presente estudo de caso ocorreu, é uma churrascaria que atua no ramo de prestação de serviços, no qual essa produz e comercializa refeições ao público em geral. O modo como ocorre essa comercialização é através do Rodízio Completo, do Rodízio Executivo e do Buffet. O Rodízio Completo é composto de carnes diferentes tipos de carne, dentre eles as mais nobres, e acompanhamento do Buffet de saladas, o de pratos quentes e grelhados e o de sobremesas por um valor fixo de R\$ 36,00. O Rodízio Executivo é muito similar, a única diferença é a de que no rodízio de carnes há uma variedade reduzida de tipos de carne e corte, tendo um preço fixo de R\$ 29,50. Já o Buffet conta com o Buffet de saladas, o de pratos quentes e grelhados, e com o de sobremesas, com um preço de R\$ 21,00. A bebida consumida durante a refeição é paga à parte.

Conforme a legislação atual, a empresa analisada está enquadrada como uma empresa de pequeno porte, tributada pelo SIMPLES – Sistema Integrado de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. O restaurante e churrascaria funciona durante todos os dias da semana, durante o período do almoço e o da janta. Para a realização de suas atividades essa conta em seu quadro pessoal com 19 funcionários, possuindo cinco sócios. O número de funcionários pode variar de mês a mês porque existe rotatividade na empresa, mas sempre conta com cerca de 20 funcionários. Considerou-se 19 colaboradores nos cálculos já que esse era o quadro de funcionários dos meses que serviram de análise, de janeiro a abril de 2012.

4.2 ESTRUTURA DE DESPESAS, CUSTOS E RECEITAS

Nos seguintes tópicos é demonstrada a estrutura das despesas, custos e receitas atuais da empresa. Primeiramente são descritas as despesas fixas e variáveis, seguidos dos custos fixos e semi-variáveis, bem como os custos variáveis. Posteriormente são trazidos os cálculos das receitas. Para apuração desses dados, foram levadas em consideração as informações dos meses de janeiro a abril de 2012, fazendo-se muitas vezes a média e a apuração do que seria um mês normal no restaurante. O normal refere-se há um mês que não apresenta grande queda ou um aumento relevante devido a sazonalidades, como períodos de formaturas, no qual a demanda cresce, ou no período de férias que geralmente gera uma baixa.

4.2.1 Despesas Fixas

No caso das despesas fixas os tópicos representantes foram denominados de fixos devido a sua constância dentro do volume das atividades da estrutura de despesas, ou seja, a oscilação que existe destes valores com relação ao volume referentes aos serviços prestados não é percebida nesta faixa de atividade. As despesas gerais fixas que foram identificadas na empresa são compostas pelos valores apresentados na tabela 01.

Tabela 01 – Despesas Fixas

DESPESAS	VALOR (R\$)
Remuneração sócios (Pro-Labores)	R\$ 9.579,00
Aluguéis de Imóveis	R\$ 2.700,00
Telefone/Internet/TV a Cabo	R\$ 482,15
Água/Energia Elétrica	R\$ 3.700,00
Limpeza/Higiene	R\$ 347,50
Assinaturas Jornais	R\$ 90,90
Contador	R\$ 1.500,00
Serviços de Terceiros	R\$ 1.961,74
Material de Uso e Consumo	R\$ 2.418,97
TOTAL	R\$ 22.780,26

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

A despesa com a remuneração dos sócios é constituída pelo somatório dos pró-labores dos cinco sócios, juntamente com os respectivos encargos com INSS (Instituto Nacional da Seguridade Social). Já a despesa com aluguéis e imóveis é referente principalmente ao aluguel referente ao valor da locação mensal do prédio no qual está instalado o restaurante.

As despesas com telefone, internet e TV a cabo foram valoradas pela média de consumo mensal que se observou nos meses de análise, mas que se mostra bastante constante. A despesa telefônica refere-se principalmente a comunicação com fornecedores, mas também a clientes, bancos e outros indivíduos que possuem relação com a empresa.

As despesas com água e energia elétrica também tiveram seu valor identificado pela média mensal, bem como a limpeza e a higiene. O valor gasto referente ao consumo de água se dá principalmente pela limpeza dos utensílios, como também a do próprio estabelecimento em geral. Já a despesa proveniente da limpeza é composta pelos gastos com produtos químicos utilizados no estabelecimento, nos equipamentos, nos móveis e nos utensílios, e os gastos com higiene refere-se aos materiais necessários para essa tarefa, como papel toalha, guardanapo, entre outros.

A despesa com assinaturas de jornais refere-se ao gasto com o atual único jornal que a empresa conta com a assinatura. Já o serviço com terceiros representa o montante do que a empresa gasta com serviços diversos prestados a ela. Por sua vez, o material de uso e consumo é referente ao que a empresa gasta durante seu dia-a-dia que não necessariamente tem ligação direta com a matéria-prima e com a produção.

4.2.2 Despesas Variáveis

As despesas variáveis referem-se aos impostos, que nesse caso se trata do Simples Nacional. O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Federal nº 123/2006, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01.07.2007 (SIMPLES NACIONAL, 2012). No entanto, no momento de serem apurados os valores do imposto, a alíquota do Simples Nacional sofre uma redução devido a Lei Estadual RS nº 13.036/2008, que prevê uma redução de ICMS, o que acarreta nesse caso em uma alíquota de 7%.

4.2.3 Custos Fixos e Semi-variáveis

Os custos que são apresentados na tabela 02 são compostos de dois tipos de custos, alguns fixos e outros semivariáveis. Considerados fixos pelo fato de não variarem diretamente de acordo com o volume de serviços prestados, já os custos semi-variáveis que também não oscilam diretamente de acordo com a produção, como em seu valor possuem certa parcela variável e outra fixa, fazendo parte da faixa do volume de serviços existentes dentro da estrutura atual de custos do restaurante.

Tabela 02 – Custos Fixos e Semi-variáveis

CUSTOS	VALOR (R\$)
Folha de Pagamento	R\$ 19.768,33
Gás	R\$ 1.100,00
Carvão	R\$ 1.600,00
Total Mensal	R\$ 22.468,33

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Os custos com os funcionários na estrutura atual da empresa são compostos pelos itens apresentados na tabela 03.

Tabela 03 – Custo com Pessoal

CARGO	QUANTIDADE	SALÁRIO	TOTAL
Cozinheira	2	R\$ 961,80	R\$ 1.923,60
Auxiliar de Cozinha	4	R\$ 773,12	R\$ 3.092,48
Assador	2	R\$ 885,49	R\$ 1.770,98
Garçom	10	R\$ 774,05	R\$ 7.740,50
Serviços Gerais	1	R\$ 796,73	R\$ 796,73
FGTS			R\$ 1.225,94
PROV. 13º			R\$ 1.277,02
FGTS S/13º			R\$ 102,16
PROV. FÉRIAS			R\$ 1.702,70
FGTS S/ FÉRIAS			R\$ 136,22
TOTAL	19		R\$ 19.768,33

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Já está incluso no total de rendimentos de cada funcionário o valor referente ao adicional de 100% das horas trabalhadas nos domingos, considerando para efeito deste cálculo em média quatro finais de semana por mês. Além disso, também constam as horas extras e o adicional noturno que os funcionários que trabalham a noite recebem.

O carvão e o gás representam o quanto desses dois itens que são fundamentais para a produção dos produtos e serviços ofertados são gastos em média em um mês normal. O valor de cada um desses itens pode mudar de acordo com a demanda, no entanto eles estão sempre presentes e geralmente apresentam um consumo semelhante nos meses que não são considerados atípicos devido à sazonalidade.

4.2.4 Custos Variáveis

Os custos variáveis são compostos pelo custo das carnes assadas servidas nos rodízios ou no Buffet, do custo dos acompanhamentos, das saladas e das sobremesas, e pelo custo das bebidas vendidas. Para o cálculo do custo unitário do rodízio completo, do rodízio executivo e do Buffet, adotou-se o uso do consumo padrão, ou seja, foi realizado um levantamento junto aos proprietários do estabelecimento para quantificar o quanto de carne, de acompanhamentos, de salada, de sobremesa e de bebidas seria necessário para satisfazer uma demanda de 200 pessoas, de em média 18 a 35 anos de idade, de ambos os sexos e que frequentem o restaurante.

Na tabela 04 demonstra-se o cálculo do consumo médio da quantidade de carnes por pessoa no Rodízio Completo, no Rodízio Executivo e no Buffet. Nessa estão relacionados na primeira coluna os todos os tipos de carnes oferecidos em cada opção que é comercializada, na segunda coluna é demonstrada a quantidade de carne crua que será necessária para atender a demanda que foi previamente estabelecida. Na quarta coluna calcula-se o quanto em média é o consumo por pessoa de acordo com o número de clientes pré-estabelecidos. Na quinta e na sexta colina é mostrada a relação da quebra da carne, ou seja, o quanto que ela muda de peso depois de assada e pronta. Vale ressaltar que cada tipo de carne pode apresentar um percentual diferente de quebra, devido ao fato de que a quantidade de gordura e água presentes em cada uma sofre variações. Por isso, na última coluna está identificado o consumo médio real por pessoa para cada tipo de carne.

Tabela 04 – Consumo Médio por Pessoa (Carnes) Rodízio Completo

CARNE	CONSUMO	N° PESSOAS	KG	QUEBRA	QUEBRA	KG
	(KG)		P/PESSOA	(%)	(KG)	P/PESSOA
Picanha	30	200	0,150	28,57	0,043	0,107
Filé	10	200	0,050	23,67	0,012	0,038
Costela Bovina	20	200	0,100	32,24	0,032	0,068
Lombinho	6	200	0,030	29,51	0,009	0,021
Salsichão	5	200	0,025	36,67	0,009	0,016
Coração de Frango	8	200	0,040	47,00	0,019	0,021
Costela Suína	6	200	0,030	32,12	0,010	0,020
Vazio	7	200	0,035	28,37	0,010	0,025
Matambre	12	200	0,060	28,94	0,017	0,043
Cupim	3	200	0,015	35,35	0,005	0,010
Maminha	2	200	0,010	29,39	0,003	0,007
Leitão a Pururuca	6	200	0,030	29,48	0,009	0,021
Cordeiro	4	200	0,020	27,89	0,006	0,014
Salmão	4	200	0,020	49,20	0,010	0,010
TOTAL	123	200	0,615	32,74	0,193	0,422

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Tabela 05 – Consumo Médio por Pessoa (Carnes) Rodízio Executivo

CARNE	CONSUMO	N° PESSOAS	KG	QUEBRA	QUEBRA	KG
	(KG)		P/PESSOA	(%)	(KG)	P/PESSOA
Filé	20	200	0,100	23,67	0,024	0,076
Costela Bovina	22	200	0,110	32,24	0,035	0,075
Lombinho	11	200	0,055	29,51	0,016	0,039
Salsichão	9	200	0,045	36,67	0,017	0,028
Coração de Frango	13	200	0,065	47,00	0,031	0,034
Costela Suína	11	200	0,055	32,12	0,018	0,037
Vazio	17	200	0,085	28,37	0,024	0,061
Maminha	15	200	0,075	29,39	0,022	0,053
Leitão a Pururuca	8	200	0,040	29,48	0,012	0,028
TOTAL	126	200	0,630	32,05	0,198	0,432

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Tabela 06 – Consumo Médio por Pessoa (Carnes) Buffet

CARNE	CONSUMO	Nº	KG	QUEBRA	QUEBRA	KG
	(KG)	PESSOAS	P/PESSOA	(%)	(KG)	P/PESSOA
Peito de Frango	19	200	0,095	39,78	0,038	0,057
Peixe	12	200	0,060	43,79	0,026	0,034
Alcatra	24	200	0,120	29,39	0,035	0,085
TOTAL	55	200	0,275	56,48	0,099	0,176

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Baseando-se dos dados identificados nas Tabelas 04, 05, e 06, demonstra-se o cálculo do custo unitário médio de cada um dos serviços prestados nas tabelas 07, 08 e 09.

Tabela 07 – Custo Unitário Médio (Carnes) Rodízio Completo

CARNE	R\$ POR	CONSUMO	CUSTO POR
	(KG)	MÉDIO	PESSOA
		P/PESSOA (KG)	
Picanha	R\$ 33,00	0,150	R\$ 4,95
Filé	R\$ 26,00	0,050	R\$ 1,30
Costela Bovina	R\$ 15,00	0,100	R\$ 1,50
Lombinho	R\$ 9,70	0,030	R\$ 0,29
Salsichão	R\$ 6,20	0,025	R\$ 0,16
Coração de Frango	R\$ 8,20	0,040	R\$ 0,33
Costela Suína	R\$ 9,10	0,030	R\$ 0,27
Vazio	R\$ 11,00	0,035	R\$ 0,39
Matambre	R\$ 18,00	0,060	R\$ 1,08
Cupim	R\$ 7,20	0,015	R\$ 0,11
Maminha	R\$ 13,50	0,010	R\$ 0,14
Leitão a Pururuca	R\$ 10,90	0,030	R\$ 0,33
Cordeiro	R\$ 17,00	0,020	R\$ 0,34
Salmão	R\$ 26,00	0,020	R\$ 0,52
TOTAL	R\$ 210,80	0,615	R\$ 11,69

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Tabela 08 – Custo Unitário Médio (Carnes) Rodízio Executivo

CARNE	R\$ POR (KG)	CONSUMO	CUSTO POR
		MÉDIO P/PESSOAS (KG)	PESSOA
Filé	R\$ 26,00	0,100	R\$ 2,60
Costela Bovina	R\$ 15,00	0,110	R\$ 1,65
Lombinho	R\$ 9,70	0,055	R\$ 0,53
Salsichão	R\$ 6,20	0,045	R\$ 0,28
Coração de Frango	R\$ 8,20	0,065	R\$ 0,53
Costela Suína	R\$ 9,10	0,055	R\$ 0,50
Vazio	R\$ 11,00	0,085	R\$ 0,94
Maminha	R\$ 13,50	0,075	R\$ 1,01
Leitão a Pururuca	R\$ 10,90	0,040	R\$ 0,44
TOTAL	R\$ 109,60	0,630	R\$ 8,48

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Tabela 09 – Custo Unitário Médio (Carnes) Buffet

CARNE	R\$ POR (KG)	CONSUMO	CUSTO POR
		MÉDIO P/PESSOA (KG)	PESSOA
Peito de Frango	R\$ 6,00	0,095	0,57
Peixe	R\$ 12,00	0,060	0,72
Alcatra	R\$ 18,00	0,120	2,16
TOTAL	R\$ 36,00	0,275	3,45

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Nas tabelas 07, 08, 09 calcula-se na primeira coluna o custo de cada tipo de carne por pessoa, onde se demonstrou o custo de um quilograma para cada tipo de carne. Depois, na segunda coluna, multiplica-se pelo consumo médio por pessoa. Já na última coluna são demonstrados os custos de cada tipo de carne por indivíduo de acordo com seu consumo, gerando assim os dados de custo total com carnes por pessoa em cada serviço.

Na tabela 10, seguindo a mesma estrutura do consumo médio por pessoa das carnes, são apresentadas as quantidades e valores obtidos na mensuração do consumo médio por pessoa dos acompanhamentos que fazem parte dos serviços prestados.

Tabela 10 – Consumo Médio por Pessoa (Acompanhamentos)

ACOMPANHAMENTOS	CONSUMO (KG)	Nº PESSOAS	KG P/PESSOA
Arroz	6	200	0,030
Massa	6	200	0,030
Batata Frita	8	200	0,040
Pastel	5	200	0,025
Polenta Frita	10	200	0,050
Pure	3	200	0,015
Lasanha	3	200	0,015
Croquete	3	200	0,015
Feijão	5	200	0,025
Legumes ao Vapor	3	200	0,015
Variados	7	200	0,035
TOTAL	59	200	0,295

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Na primeira coluna da tabela 10 estão relacionados os principais tipos de acompanhamentos quentes que acompanham o Rodízio Completo, o Rodízio Executivo e o Buffet. Na segunda coluna é identificada a quantidade de cada tipo de alimento que é necessário para atender a demanda previamente estabelecida. Depois, na quarta coluna, calcula-se o consumo médio por pessoa para cada tipo de comida, dividindo a quantidade de alimento necessário pelo número de pessoas determinado posteriormente.

Na tabela 11, seguindo o mesmo padrão do cálculo do custo unitário Médio das carnes, procurou-se identificar o custo unitário médio dos acompanhamentos. O objetivo dessa tabela era o de calcular o custo de cada tipo de acompanhamentos por pessoa, para isso identificou-se o preço de aquisição dos ingredientes de cada tipo de acompanhamento e multiplicou-se pelo consumo médio, dessa forma, somaram-se os custos de cada tipo de acompanhamento o que gerou os custos totais dos acompanhamentos por pessoa.

Tabela 11 - Custo Unitário Médio (Acompanhamentos)

ACOMPANHAMENTOS	RS POR KG	CONSUMO MÉDIO P/PESSOA	CUSTO POR PESSOA
Arroz	R\$ 1,90	0,030	0,06
Massa	R\$ 4,50	0,030	0,14
BatataFrita	R\$ 4,00	0,040	0,16
Pastel	R\$ 15,00	0,025	0,38
Polenta Frita	R\$ 4,00	0,050	0,20
Pure	R\$ 4,50	0,015	0,07
Lasanha	R\$ 19,00	0,015	0,29
Croquete	R\$ 4,00	0,015	0,06
Feijão	R\$ 3,20	0,025	0,08
Legumes ao Vapor	R\$ 6,00	0,015	0,09
Variados	R\$ 10,00	0,035	0,35
TOTAL	R\$ 76,10	0,295	1,86

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

As tabelas 12 e 13 são referentes às saladas e as sobremesas que acompanham as opções de Rodízio Completo, Rodízio Executivo e Buffet. Consideraram-se esses dois tópicos de maneira geral porque os pratos de saladas mudam, mas suas composições permanecem basicamente as mesmas, e as sobremesas mantém certo padrão, o que acarreta em um custo médio no geral recorrente.

Tabela 12 - Consumo Médio por Pessoa (Saladas e Sobremesas)

BUFFET	CONSUMO (KG)	Nº PESSOAS	KG POR PESSOA
Saladas	26	200	0,130
Sobremesas	11	200	0,055
TOTAL	37	200	0,185

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Na tabela 12, seguindo o mesmo modelo das demais tabelas de cálculo de custo unitário médio, é representado o consumo em quilogramas tanto de saladas quanto de sobremesas levando-se em consideração a demanda de 200 pessoas que fora previamente estipulada. Posteriormente é demonstrado o cálculo de qual o resultado obtido do consumo médio por pessoa.

Tabela 13 - Custo Unitário Médio (Saladas e Sobremesas)

BUFFET	R\$ POR KG	CONSUMO MÉDIO P/PESSOA	CUSTO POR PESSOA
Saladas	R\$ 17,00	0,130	R\$ 2,21
Sobremesas	R\$ 12,00	0,055	R\$ 0,66
TOTAL	R\$ 29,00	0,185	R\$ 2,87

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Na tabela 13, como no mesmo caso das tabelas que calculam o custo unitário médio já apresentado dos demais alimentos, é demonstrado na primeira coluna o preço por quilograma tanto das saladas quanto das sobremesas. Depois disso, na segunda coluna, é evidenciado o consumo médio por pessoa, e posteriormente na terceira coluna é calculado o custo por pessoa.

Na tabela 14 demonstra-se o consumo médio de cada tipo de bebida por pessoa, nesse caso foram levadas em consideração para a análise apenas as quatro principais bebidas vendidas no estabelecimento. Essas são o refrigerante, o suco, a água e a cerveja. Primeiro é relatado o consumo de acordo com a demanda estipulada e depois a unidade média por pessoa.

Tabela 14 – Consumo Médio por Pessoa (Bebidas)

BEBIDA	CONSUMO (UN)	Nº PESSOAS	UN/PESSOA
Refrigerante	120	200	0,60
Suco	75	200	0,38
Água	48	200	0,24
Cerveja	82	200	0,41
TOTAL	325	200	1,63

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Já na tabela 15 procurou-se chegar ao consumo médio das bebidas previamente estipuladas por pessoa, o que foi realizado dividindo-se a quantidade consumida de cada uma das bebidas pela quantidade de pessoas pré estipulada. Através dessa média se torna possível calcular o custo médio das bebidas por pessoa, o que é demonstrado na tabela que segue.

Tabela 15 – Custo Unitário Médio (Bebidas)

BEBIDA	UNIDADES	CUSTO	CUSTO MÉDIO
	P/PESSOA	UNITÁRIO	P/PESSOA
Refrigerante	0,60	R\$ 1,20	R\$ 0,72
Suco	0,375	R\$ 2,00	R\$ 0,75
Água	0,24	R\$ 0,60	R\$ 0,14
Cerveja	0,41	R\$ 3,80	R\$ 1,56
TOTAL			R\$ 3,17

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

4.2.5 Receitas Unitárias

O preço de comercialização do Rodízio Completo, do Rodízio Executivo e Buffet bem como das bebidas é delimitado principalmente através dos preços adotados pelo mercado, isto é, os proprietários do estabelecimento adotam o valor praticado pela maioria dos demais restaurantes da região. No entanto, outros fatores podem fazer com que o preço sofra variações, como o aumento dos preços das matérias-primas e dos fornecedores, por exemplo.

Para realização do cálculo das receitas foram levados em consideração os preços de venda de cada linha de serviços prestados, ou seja, o Rodízio Completo, o Rodízio Executivo e o Buffet, bem como os preços de venda de cada uma das bebidas que foram identificadas como as mais consumidas, que nesse caso foi o refrigerante, o suco, a água e a cerveja. Para se identificar o total de receita unitária dos serviços identificou-se o valor de venda de uma unidade de cada um dos serviços multiplicados pela quantidade, que como se trata da receita unitária é um, somando-se a média do consumo unitário das bebidas multiplicada pela média de preço de venda das bebidas. Por fim, nas últimas linhas da tabela são demonstrados os valores finais como uma média geral de todos os serviços.

Tabela 16 – Receitas Unitárias

MERCADORIA/ SERVIÇO	UNIDADE	PREÇO DE VENDA	UNIDADES MÉDIA P/PESSOA	RECEITA UNITÁRIA MÉDIA (R\$)
RodízioCompleto	Livre	36,00	1,00	36,00
RodízioExecutivo	Livre	29,50	1,00	29,50
Refrigerante	Garrafa (290 ml)	4,00	0,60	2,40
Suco	Copo (250 ml)	4,00	0,375	1,50
Água	Garrafa (290 ml)	4,00	0,24	0,96
Cerveja	Garrafa (600 ml)	7,00	0,41	2,87
Total Bebidas				7,73
Total RC				43,73
Total RE				37,23
Buffet	Livre	21,00	1,00	21,00
Refrigerante	Garrafa (290 ml)	2,70	0,60	1,62
Suco	Copo (250 ml)	3,00	0,38	1,13
Água	Garrafa (290 ml)	2,70	0,24	0,65
Cerveja	Garrafa (600 ml)	7,00	0,41	2,87
Total Bebidas				6,26
Total RC				27,26
RodízioCompleto				43,73
RodízioExecutivo				37,23
Buffet				27,26

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Os dois tipos de rodízio possuíram uma conta diferente da do Buffet devido à diferença do preço de comercialização das bebidas, que diferem. Conforme os dados levantados e como demonstra a tabela 16, identificou-se o valor de em média R\$ 43,73 por pessoa no Rodízio Completo. Já no Rodízio Executivo, chegou-se ao valor de R\$ 37,23. No Buffet calculou-se o valor de R\$ 27,26. Posteriormente essas informações sobre receita são fundamentais para o cálculo da margem de contribuição, da margem de segurança e do ponto de equilíbrio, que necessita dos dados de receita média por pessoa com o propósito de possibilitar a mensuração monetária da receita total com relação ao volume produzido.

4.3 RESULTADO ATUAL

Para realização da apuração do resultado atual foram levadas em consideração todas as informações levantadas durante as demais etapas de análise anteriores. Baseou-se também no balancete da empresa dos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2012. A tabela 26 demonstra o que se aproxima do resultado global da empresa em um mês normal, ou seja, um mês que não sofre quedas ou aumentos devido à sazonalidade do negócio.

Tabela 17 - Resultado Atual Global

RECEITA BRUTA DOS SERVIÇOS PRESTADOS		R\$ 120.464,80
Receita com Rozídio Completo/Executivo/Bufet	R\$ 95.007,13	
Receita com Bebidas	R\$ 25.457,67	
DEDUÇÕES DA RECEITA		R\$ 8.432,54
Impostos (SIMPLES)	R\$ 8.432,54	
RECEITA LÍQUIDA		R\$ 112.032,26
CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS		R\$ 74.071,82
Custo Variável com Rozídio Completo/Executivo/Bufet	R\$ 39.568,92	
Custo Variável com Bebidas	R\$ 12.034,57	
Custos Fixos e Semi-Variáveis	R\$ 22.468,33	
RESULTADO OPERACIONAL BRUTO		R\$ 37.960,45
DESPESAS OPERACIONAIS		R\$ 22.780,26
Despesas Fixas	R\$ 22.780,26	
RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO		R\$ 15.180,19

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Propôs-se também a realizar um cálculo que possibilitasse a visualização do resultado atual de acordo com cada serviço prestado pelo restaurante. Para que fossem possíveis todos os cálculos por serviço, tanto as despesas fixas quanto os custos fixos e semi-variáveis precisariam ser ratiados entre os serviços. Apesar do método de custeio variável ter como uma de suas principais características a não utilização de nenhum tipo de rateio, para esse cálculo em específico adotou-se o critério de rateio de acordo com a demanda.

Tabela 18 – Demanda de Janeiro a Abril de 2012

MESES	RODÍZIO	% RODÍZIO	RODÍZIO	% RODÍZIO	BUFFET	%	TOTAL
	COMPLETO	COMPLETO	EXECUTIVO	EXECUTIVO		BUFFET	
Janeiro	860	21,53	322	8,06	2812	70,41	3994
Fevereiro	823	22,67	309	8,51	2499	68,82	3631
Março	882	23,02	331	8,64	2619	68,35	3832
Abril	824	22,16	273	7,34	2622	70,50	3719
TOTAL	3389		1235		10552		15176
MÉDIA	847,25	22%	308,75	8%	2638,00	70%	3794

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

A tabela 18 demonstra a demanda dos meses de Janeiro, Fevereiro, Março e Abril de 2012. As primeiras linhas mostram os meses e em cada coluna são evidenciados o número de pessoas e a porcentagem do todo que isso representa separado por cada serviço prestado. Ao final, na primeira linha em negrito é demonstrado o total de pessoas atendidas em cada mês e em cada serviço, e na segunda linha em negrito e última da tabela chegou-se a média que cada serviço representa por mês em média, tanto em número de pessoas como em percentual. Essa média percentual serviu de base de rateio para as despesas fixas e para os custos fixos e semi-variáveis.

Os resultados desses rateios são mostrados na tabela 19, que é a que apresenta o rateio das despesas fixas, e na tabela 20, que é a que mostra o rateio dos custos fixos e semi-variáveis.

Tabela 19 – Rateio das Despesas Fixas Conforme a Demanda

CUSTOS FIXOS E SEMI VARIÁVEIS	
RodízioCompleto	R\$ 5.089,76
RodízioExecutivo	R\$ 1.853,78
Buffet	R\$ 15.836,72
TOTAL	R\$ 22.780,26

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Tabela 20 – Rateio dos Custos Fixos e Semi Variáveis Conforme a Demanda

CUSTOS FIXOS E SEMI VARIÁVEIS	
RodízioCompleto	R\$ 5.020,07
RodízioExecutivo	R\$ 1.828,40
Buffet	R\$ 15.619,87
TOTAL	R\$ 22.468,33

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

A tabela 19 e a 20 servem de base para os cálculos do resultado atual da empresa de acordo com o serviço prestado, e essas levaram em consideração a porcentagem identificada na tabela 18, que mostra em média qual a parte de cada um dos serviços no todo. No caso do Rodízio Completo chegou-se a um percentual de 22%, no Rodízio Executivo a 8%, e no Buffet, o maior deles, a 70%. Esses dados que guiaram o rateio das tabelas 19 e 20.

Por meio do rateio já descrito, foi possível desenvolver um resultado atual de acordo com cada um dos serviços prestados pelo restaurante. Esse resultado pode ser visualizado nas tabelas 21, 22 e 23.

Tabela 21 – Resultado Atual Rodízio Completo

RECEITA BRUTA DOS SERVIÇOS PRESTADOS		R\$ 37.050,24
Receita com Rodízio Completo	R\$ 30.501,00	
Receita com Bebidas	R\$ 6.549,24	
DEDUÇÕES DA RECEITA		R\$ 2.593,52
Impostos (SIMPLES)	R\$ 2.593,52	
RECEITA LÍQUIDA		R\$ 34.456,73
CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS		R\$ 21.543,63
Custo Variável com Rodízio Completo	R\$ 13.913,12	
Custo Variável com Bebidas	R\$ 2.687,48	
Custos Fixos e Semi-Variáveis	R\$ 4.943,03	
RESULTADO OPERACIONAL BRUTO		R\$ 12.913,10
DESPESAS OPERACIONAIS		R\$ 5.011,66
Despesas Fixas	R\$ 5.011,66	
RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO		R\$ 7.901,44

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Tabela 22 – Resultado Atual Rodízio Executivo

RECEITA BRUTA DOS SERVIÇOS PRESTADOS		R\$ 11.494,76
Receita com Rodízio Executivo	R\$ 9.108,13	
Receita com Bebidas	R\$ 2.386,64	
DEDUÇÕES DA RECEITA		R\$ 804,63
Impostos (SIMPLES)	R\$ 804,63	
RECEITA LÍQUIDA		R\$ 10.690,13
CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS		R\$ 6.855,10
Custo Variável com Rodízio Executivo	R\$ 4.078,28	
Custo Variável com Bebidas	R\$ 979,36	
Custos Fixos e Semi-Variáveis	R\$ 1.797,47	
RESULTADO OPERACIONAL BRUTO		R\$ 3.835,03
DESPESAS OPERACIONAIS		R\$ 1.822,42
Despesas Fixas	R\$ 1.822,42	
RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO		R\$ 2.012,61

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Tabela 23 – Resultado Atual Buffet

RECEITA BRUTA DOS SERVIÇOS PRESTADOS		R\$ 71.919,79
Receita com Buffet	R\$ 55.398,00	
Receita com Bebidas	R\$ 16.521,79	
DEDUÇÕES DA RECEITA		R\$ 5.034,39
Impostos (SIMPLES)	R\$ 5.034,39	
RECEITA LÍQUIDA		R\$ 66.885,41
CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS		R\$ 45.673,09
Custo Variável com Buffet	R\$ 21.577,52	
Custo Variável com Bebidas	R\$ 8.367,74	
Custos Fixos e Semi-Variáveis	R\$ 15.727,83	
RESULTADO OPERACIONAL BRUTO		R\$ 21.212,32
DESPESAS OPERACIONAIS		R\$ 15.946,18
Despesas Fixas	R\$ 15.946,18	
RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO		R\$ 5.266,14

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Como demonstram as tabelas 21, 22 e 23, cada um dos serviços tem suas particularidades e por meio do rateio adotado se pode ter uma visão aproximada do resultado de cada um dos serviços e produtos, bem como é possível perceber a contribuição de cada um deles no resultado da empresa. No método de custeio variável não se utiliza nenhum tipo de rateio, mas se mostra interessante poder analisar cada linha de produto separadamente.

4.4 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO, PONTO DE EQUILÍBRIO E MARGEM DE SEGURANÇA

Ligados ao método de custeio variável, a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e a margem de segurança se mostram muito vantajosos para uma melhor visão do negócio. Além disso, são facilitadores e auxiliam a tomada de decisão empresarial. Essas ferramentas foram analisadas no caso do Bom Gosto, e seus resultados são apresentados separadamente nos subtópicos que seguem.

4.3.1. Margem de Contribuição

Para a realização do cálculo da margem de contribuição é necessário subtrair os custos variáveis e as despesas variáveis da receita média por pessoa. Baseando-se no resultado atual global da empresa, demonstrado na tabela 17, chegou-se a margem de contribuição do Bom Gosto, que pode ser visualizada na imagem 2.

Como demonstra a imagem 2, o restaurante Bom Gosto obteve uma margem de contribuição de 50%, já que sua receita bruta, de R\$ 120.464,80, menos os seus custos variáveis e despesas variáveis, de R\$60.036,02, chegou-se ao valor de margem de R\$ 60.428,78. Nesse caso podemos perceber que metade da receita bruta da empresa serve para cobrir os custos e as despesas variáveis.

<i>MC = Receita Bruta - Custo Variável e Despesa Variável</i>	
<i>Receita Bruta</i>	<i>R\$ 120.464,80</i>
<i>(-) Custo Variável e Despesa Variável</i>	<i>R\$ 60.036,02</i>
<i>(=) Margem de Contribuição</i>	<i>R\$ 60.428,78</i>
<i>PERCENTUAL</i>	<i>50%</i>

Imagem 2 – Margem de Contribuição

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Optou-se também por realizar a margem de contribuição unitária de acordo com o serviço prestado pela empresa, para que fosse possível visualizar cada um dos produtos e seu impacto no negócio. Os resultados de cada um deles estão descritos e demonstrados nas tabelas 24, 25 e 26.

Tabela 24 – Margem de Contribuição Rodízio Completo

MERCADORIA/ SERVIÇO	RECEITA (R\$) MÉDIA P/PESSOA	CUSTO VARIÁVEL	DESPESAS VARIÁVEIS	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO
Comida	36,00	16,42	2,52	17,06
Bebida	7,73	3,17	0,54	4,02
TOTAL	43,73	19,59	3,06	21,08

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Tabela 25 – Margem de Contribuição Rodízio Executivo

MERCADORIA/ SERVIÇO	RECEITA (R\$) MÉDIA P/PESSOA	CUSTO VARIÁVEL	DESPESAS VARIÁVEIS	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO
Comida	29,50	13,21	2,07	14,23
Bebida	7,73	3,17	0,54	4,02
TOTAL	37,23	16,38	2,61	18,24

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Tabela 26 – Margem de Contribuição Buffet

MERCADORIA/ SERVIÇO	RECEITA (R\$) MÉDIA P/PESSOA	CUSTO VARIÁVEL	DESPESAS VARIÁVEIS	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO
Comida	21,00	8,18	1,47	11,35
Bebida	6,26	3,17	0,44	2,65
TOTAL	27,26	11,35	1,91	14,00

Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Analisando-se as tabelas 24, 25 e 26 separadamente, podemos chegar a um percentual de margem de contribuição de cada um dos serviços ofertados. O Rodízio Completo apresenta uma margem de contribuição de 48%, o Rodízio Executivo chegou a 49%, e o Buffet a 51%. O que mostra um valor interessante, já que a média geral se mostrou 50% e todos os serviços separadamente não ficaram muito distantes desse valor. Apesar de os produtos serem diferentes e demonstrarem uma estrutura de custos e despesas variáveis diferentes as margens de cada um deles não ficaram muito distintas entre si.

4.3.2 Ponto de Equilíbrio

Para a realização do cálculo do ponto de equilíbrio é necessário somar as despesas fixas e os custos fixos e semi-variáveis e dividir o montante pela margem de contribuição. O resultado dessa fórmula demonstra quanto em porcentagem precisa-se atender para cobrir todas as despesas e os custos da empresa, fazendo que ela não tenha lucro, mas também não tenha prejuízo.

Já para realização do ponto de equilíbrio do Bom Gosto, foram utilizadas as informações levantadas durante o estudo de caso e que estão demonstradas na tabela 17, que é a do resultado atual global do restaurante. Na imagem 3 é apresentado o cálculo que representa o ponto de equilíbrio encontrado.

$$PE = \frac{\text{Despesas Fixas} + \text{Custos Fixos e Semi Variáveis}}{\text{Margem de Contribuição}}$$

$$PE = \frac{R\$ 45.248,59}{50\%}$$

$$PE = R\$ 90.203,09$$

$$\% = 75\%$$

Imagem 3 – Ponto de Equilíbrio
 Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Como mostra a imagem 3, no caso do Bom Gosto, o resultado encontrado no cálculo do ponto de equilíbrio é de 75%. Ou seja, é preciso produzir e vender R\$ 90.203,09 para que se chegue ao chamado ponto zero, no qual a empresa não obtém lucro, mas também não incorre em prejuízo. No caso do Bom Gosto esse valor é satisfatório, mas não se pode afirmar se é adequado ou não, já que não se tem informações sobre o setor capazes de generalizar esse resultado.

4.3.3 Margem de Segurança

Para realizar o cálculo da margem de segurança é preciso subtrair as receitas no ponto de equilíbrio das receitas atuais e dividir o montante pelas receitas atuais. O resultado desse cálculo é em percentual e representa o quanto que a empresa poderia perder em vendas sem que se prejudique o ponto de equilíbrio. A margem de segurança se mostra útil, pois demonstra o quanto a empresa pode movimentar sua produção e seu nível de descontos ou promoções, por exemplo, sem que suas ações prejudiquem o desempenho da empresa, já que essa margem mostra o quanto que se poderia perder sem que se impacte o ponto de equilíbrio, logo, sem incorrer em prejuízo.

Para realização desse cálculo consideram-se os resultados encontrados posteriormente no ponto de equilíbrio, bem como se baseou nas informações levantadas durante o estudo de caso e que são demonstrados também no resultado atual global do restaurante, esses dados estão dispostos na tabela 17. A imagem 4 demonstra o resultado encontrado da margem de segurança do Bom Gosto.

$$MS = \frac{\text{Receitas Atuais} - \text{Receitas no Ponto de Equilíbrio}}{\text{Receitas Atuais}}$$
$$MS = \frac{R\$ 30.261,71}{R\$ 120.464,80}$$
$$MS = R\$ 0,25$$
$$\% = 25\%$$

Imagem 4 – Margem de Segurança
Fonte: Elaborada pela autora (2012)

Como mostra a imagem 4, no caso do Bom Gosto, o resultado encontrado no cálculo da margem de segurança é de 25%. A partir do ponto de equilíbrio se chega ao valor da margem de segurança, e no caso do Bom Gosto, se seu ponto de equilíbrio demonstra-se com o valor de R\$ 90.203.09, a margem de segurança é a diferença desse valor para o total das receitas atuais, que é de R\$ 30.261,71, que representa 25% do montante total. Ou seja, seria possível perder dentro dessa porcentagem sem que prejudicasse o ponto de equilíbrio. Bem como no caso do ponto de equilíbrio da empresa, para o caso do Bom Gosto, essa margem se mostra satisfatória, mas não pode ser considerada como ideal ou não já que não se conhece esse tipo de dados do setor para que se generalize ou se classifique globalmente esse valor como bom ou ruim.

4.5 DISCUSSÃO

Através de todo o levantamento de dados a partir do que foi pesquisado na teoria, na qual a presente pesquisa foi embasada, foi possível elaborar análises baseadas no método de custeio variável e verificar como seus principais indicadores se mostram na atual estrutura e realidade do restaurante. Essas foram identificadas durante a etapa de levantamento e construção de dados. Por esse motivo que primeiramente foi identificada a estrutura de despesas, custos e receitas do Bom Gosto, classificando as despesas fixas, as despesas variáveis, os custos fixos e semi-variáveis, os custos variáveis e as receitas. Posteriormente realizou-se um fechamento com o demonstrativo de resultado atual. Por fim, foram realizados os cálculos dos indicadores que provém do método de custeio variável – margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança.

Como descrito na fundamentação teórica, o método de custeio variável pode gerar diferentes benefícios para os gestores que a utilizam. Baseando-se nas informações geradas por esse sistema algumas das vantagens são a separação dos custos e despesas em fixas e variáveis, o que pode facilitar as no momento de gerenciar as atividades de planejamento e controle, bem como o cálculo da margem de contribuição, que pode auxiliar no acompanhamento da análise do desempenho de cada produto, como também proporciona condições necessárias para a implementação de instrumentos como o custo-padrão e ponto de equilíbrio (MAHER, 2001). Além disso, também se mostra uma ferramenta de avaliação de desempenho, como ainda de cálculos de simulação da interação que ocorre entre variáveis de planejamento do lucro como, custo, preço e volume (SANTOS, SCHMIDT E PINHEIRO, 2006).

Na atual estrutura do Bom Gosto não há nenhum tipo de controle estruturado sobre os custos da empresa, o que dificulta o entendimento global e em que situação essa se encontra. Sem esse tipo de controle é mais difícil à tomada de decisão por parte dos gestores do restaurante. Com as análises e os dados levantados já se pode ter uma melhor visão do negócio, caso essa decida por aplicar o método de custeio variável e o utilize em seu funcionamento, seus relatórios operacionais podem ser compreendidos pelos gestores com maior rapidez, assim auxiliando na tomada de decisão tanto em imprevistos do dia-a-dia, como um desconto para um cliente, como no planejamento futuro do Bom Gosto.

Foi de grande valia identificar no caso do Bom Gosto como se encontram suas despesas fixas, seus custos fixos e semi-variáveis, bem como seus custos variáveis. Através das informações que foram levantadas na etapa do estudo de caso e com o auxílio das tabelas se pode enxergar de maneira mais clara no que e como estão estruturados as despesas e custos do restaurante. Pode-se identificar que as despesas fixas obtiveram um resultado de R\$ 22.280,26, que teve um valor próximo ao montante dos custos fixos e semi-variáveis, que foi de 22.468,33, o que juntos mostra um valor bastante elevado de despesas e custos fixos. Já as despesas variáveis, que oscilam conforme a demanda e a produção, também geraram tabelas interessantes de serem analisadas, pois mostram todas as partes e os custos de cada parte que compõem os serviços-produtos do Bom Gosto, tanto na parte das carnes, como nos acompanhamentos, saladas, sobremesas e bebidas.

Nesse estudo de caso a margem de contribuição como demonstra a imagem 2, possui o valor em percentual de 50%. Para Padoveze (2007, p. 367) “é margem bruta obtida pela venda de um produto que excede seus custos variáveis unitários”. Ou seja, no caso do Bom Gosto, subtraindo-se do total os custos e despesas variáveis obteve-se uma margem bruta de R\$ R\$ 60.428,78, que representa percentualmente 50% do total. Se realizarmos esse cálculo em percentual através das tabelas 24, 25 e 26 que representam o produto separadamente, as margens também se aproximam desse valor percentual. Essa margem se mostra interessante, mas com ela se torna mais vantajoso uma análise cruzada com o ponto de equilíbrio e a margem de segurança, levando-se também em consideração o montante dos das despesas fixas e dos custos fixos e semi-variáveis.

O ponto de equilíbrio, como mostra a imagem 3, obteve um valor em percentual de 75%. O ponto de equilíbrio demonstra quantitativamente o volume que é preciso vender para que se paguem todos os custos e despesas, tanto fixos quanto variáveis (PADOVEZE, 2007). Nesse caso, somando-se as despesas fixas aos custos fixos e semi-variáveis, se tem um valor de R\$ 45.248,59, que dividido pela margem de contribuição de 50%, se tem o valor de R\$ 90.203,09. Ou seja, é necessário produzir e vender R\$ 90.203,09 para que a partir desse valor o restaurante comece a ter lucro ou não incorra em prejuízo.

A margem de segurança, como representa a imagem 4, obteve o valor em percentual de 25%. Essa margem representa o quanto que a organização pode perder em vendas – em unidades ou quantidades monetárias – sem prejudicarem o ponto de equilíbrio (BRUNI, 2010). No caso do

Bom Gosto, pegando-se o montante das receitas por mês, para o qual se levou em consideração como média o valor de R\$ 120.464,80, que é demonstrado na tabela 17 do resultado atual global, menos as receitas no ponto de equilíbrio, a qual se identificou posteriormente como o valor de R\$ 90.203,09, dividido pelas receitas, obtém-se R\$ 30.261,71, que representa 25%. Ou seja, essa é a porcentagem que o restaurante poderia perder sem incorrer em prejuízo.

Para modificar ou melhorar a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e a margem de segurança, as principais variáveis a serem analisadas e modificadas seriam os custos fixos e semi variáveis, as despesas fixas, os custos variáveis e as despesas variáveis. Os custos e despesas variáveis estão diretamente ligados aos produtos, por isso exigem mais cuidados principalmente no caso de restaurantes. Seria possível mexer nos custos variáveis, por exemplo, trocando-se de fornecedor ou comprando matéria-prima mais barata. No entanto, esse tipo de medida necessitaria cuidado, já que o consumidor poderia perceber essa mudança como queda na qualidade, perdendo o interesse nos produtos ou não percebendo o valor com o oferecido condizente. Portanto, como a Bom Gosto prime pela qualidade, acredita-se que essa medida não seria tão interessante.

Também é possível influenciar no resultado da margem de contribuição, do ponto de equilíbrio e da margem de segurança através dos custos fixos e semi-variáveis e das despesas fixas. Seria interessante analisar separadamente cada uma delas, estudando os custos e despesas que as compõem para identificar se seria possível baixar ou cortar gastos e despesas desnecessárias, o que acarretaria principalmente na diminuição da porcentagem do ponto de equilíbrio e no aumento da porcentagem da margem de segurança. No entanto, antes de qualquer medida, se mostraria de grande valia um estudo quantitativo no segmento de restaurantes para identificar as características dos custos nesse setor, para entender como se comportam em geral os custos nesse tipo de empresa e analisar se a Bom Gosto segue os padrões, caso esses existam, conforme o segmento ou não.

Apesar de ter sido analisado especificamente o caso do Bom Gosto, não podendo generalizar os resultados identificados, se mostrou muito interessante e aplicável o que foi obtido por meio do estudo de caso e do método de custeio variável. Através desse tipo de custeio, pode-se visualizar os produtos com as despesas e os custos diretamente ligados aos produtos sendo apropriados a eles. Bem como se pode enxergar de maneira mais clara onde estão cada tipo de custos, seus valores e como eles se comportam, o que gera um melhor conhecimento do negócio.

Por meio de um acompanhamento por parte do Bom Gosto do comportamento de seus custos, bem como de sua margem de contribuição, de seu ponto de equilíbrio e de sua margem de segurança essa poderia ter uma visão mais sistêmica de seu negócio e ferramentas importantes para a tomada de decisões. Tais como descontos, promoções, investimentos, ou até mesmo reformas. Através de um melhor conhecimento de seus custos a empresa sabe o impacto de suas decisões gerenciais na parte contábil e financeira, sendo mais fácil perceber se o momento é oportuno para certas decisões e se essas são ou não vantajosas. Além disso, através do que foi visto no estudo de caso por meio do método de custeio variável, percebe-se que através dos dados que se conhece do restaurante, se torna possível projetar resultados baseando-se em diferentes alternativas de decisão, ou seja, esse se mostra um grande auxílio para decisões gerenciais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo identificar como a aplicação do método de custeio variável pode ser utilizada no Restaurante Bom Gosto como ferramenta de gestão de resultado. Para ir ao encontro desse objetivo estipulou-se como objetivos específicos: Analisar conceitos dos custos, sistemas de custeio e o método de custeio variável; Analisar o funcionamento do Restaurante Bom Gosto identificando seus produtos e sua produção; Calcular o custo de produção dos produtos com base no método de custeio variável; Demonstrar o resultado atingido com base nos custos e nas informações apuradas; Identificar como essas informações podem ser usadas na gestão de resultado.

Primeiramente desenvolveu-se na fundamentação teórica um levantamento de informações e uma análise do que já havia sido estudado e publicado sobre o método de custeio variável, os conceitos de custos e os sistemas de custeio. Por isso, descreveu-se o meio que tange o método de custeio variável, onde esse está inserido na contabilidade, bem como suas características e particularidades. Além disso, procurou-se identificar as principais variáveis que possuem influência no custeio variável e suas definições, como também a relevância e as definições de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança que estão diretamente ligados ao método de custeio variável.

A partir do que foi visto na fundamentação teórica desenvolveu-se uma pesquisa aplicada de caráter exploratório e descritivo. Para isso realizou-se um estudo de caso no restaurante Bom Gosto. Nesse estudo foi utilizada a pesquisa documental, através de dados coletados durante a etapa exploratória, estudando-se dados secundários da própria empresa onde foi realizado o estudo de caso, tais como documentos, relatórios e arquivos. Levando-se em consideração informações contábeis dos meses de janeiro a abril de 2012. Depois disso, a análise dos resultados aconteceu de maneira quantitativa.

O estudo de caso em si foi dividido em diferentes subtópicos para que fosse possível uma melhor visualização e entendimento do que foi estudado. Primeiro foi realizada uma descrição mais detalhada da empresa onde foi realizado o estudo de caso, a Bom Gosto, depois se identificou a estrutura de despesas, custos e receitas, para isso foram demonstradas as despesas fixas, as despesas variáveis, os custos fixos e semi-variáveis, os custos variáveis e as receitas unitárias. Depois se procurou estruturar e mostrar um resultado atual, que foi composto pelo

global, e posteriormente pelo resultado de cada serviço-produto. Por fim, identificou-se a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e a margem de segurança do Bom Gosto.

Os resultados atingidos e as principais informações levantadas em cada subtópico foram explanados de maneira quantitativa, através de imagens, tabelas ou no próprio texto com base nos custos e nos dados apurados posteriormente. Esses dados quantitativos serviram para visualizar na prática o método de custeio variável aplicado no caso do restaurante e como os custos se comportam e podem ser vistos de maneira mais global e sistêmica nesse estudo de caso específico.

A discussão trouxe os principais dados e resultados identificados durante a etapa do estudo de caso, cruzando-se com o que foi levado em consideração na fundamentação teórica e analisando de maneira prática e aplicada os impactos das diferentes variáveis no funcionamento e na estrutura de custos do restaurante, bem como o que isso representa. Podem-se identificar como o método de custeio variável pode gerar valor para a empresa, que é por meio da criação de uma visão sistêmica do negócio, um entendimento mais profundo da estrutura de custos da empresa, bem como uma excelente ferramenta de auxílio à tomada de decisão e de projeção de resultados baseadas em certas decisões gerenciais.

Através de todos os dados levantados e das análises realizadas pode-se perceber como a aplicação do método de custeio variável pode ser utilizada como ferramenta de gestão de resultado do Restaurante Bom Gosto. Que é por meio do conhecimento da estrutura de seus custos e despesas, tanto fixas quanto variáveis, como também através da margem de contribuição, do ponto de equilíbrio e da margem de segurança. Com esses dados a empresa tem conhecimento de seu funcionamento e de como essa está estruturada podendo gerenciar seu resultado muito mais facilmente do que se não tivesse esse tipo de informações.

Os percentuais identificados com o método de custeio variável se mostram de grande importância no momento de gerenciar o resultado, já que se sabe o que compõe esse resultado e o que e onde se pode mudar para tentar aumentar esse valor, ou até que ponto se pode ir sem que se incorra em prejuízo. Com um acompanhamento periódico desses valores a Bom Gosto poderia identificar eventuais mudanças nesses percentuais de acordo com a sazonalidade do negócio, podendo se programar gerenciar de melhor maneira seu resultado, bem como poderia tentar redefinir sua estrutura de custos para gerenciar um resultado final ainda melhor que o atual.

Como trabalhos futuros seguindo o que já foi apurado com o presente trabalho, seria possível sugerir dois caminhos a serem seguidos, um em um âmbito mais macro e outro mais micro. O macro seria desenvolver um estudo do segmento de restaurante e entender a estrutura de custos desse setor para que seja possível identificar se existe um padrão ou certo modelo para então contrapor essas informações com os casos específicos, como o do Bom Gosto. O mais micro seria alinhar os dados apurados a parte estratégica da empresa, criando indicadores mensais que demonstrassem de maneira estratégica os resultados ou ligando esses indicadores a um Balance Scorecard ou a outras ferramentas de gestão estratégicas, e analisar essas contribuições.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, AA. *et al.* **Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Atlas, 2008.
- BERNARDI, L. A. **Política e Formação de Preços:** Uma Abordagem Competitiva, Sistêmica e Integrada. São Paulo: Atlas, 1998.
- BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. **Gestão de Custos.** São Paulo: Editora Saraiva, 2005.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos:** aplicação em empresas modernas. São Paulo: Bookman, 2002.
- BRUNI, A. L. **A Administração de Custos, Preços e Lucros:** com aplicações na HP12C e Excel. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e Formação de Preços:** com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. São Paulo: Atlas, 2008.
- CALDERELLI, A. **Enciclopédia Contábil e Comercial Brasileira.** São Paulo: CETEC, 2002.
- CARAVANTES, G. R.; PANNON, C. C.; KLOECKNER, M. C. **Administração:** Teorias e Processos. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.
- CHIAVENATO, I. **Introdução à Teoria Geral da Administração.** Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- CREPALDI, S A. **Curso Básico de Contabilidade de Custos.**São Paulo: Editora Atlas, 2004.
- _____. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática.** São Paulo: Editora Atlas 2007.
- CZINKOTA, M. R. *et al.* **Marketing:** as melhores práticas. Porto alegre: Bookman, 2001.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Editora Atlas, 2002.
- IUDÍCIBUS, S. D. **Contabilidade Gerencial.** São Paulo : Editora Atlas S. A., 1998.
- IUDÍCIBUS, S. D; MARION, J. C. **Dicionário de Termos de Contabilidade.** São Paulo: Editora Atlas S. A., 2001.
- MAHER, M. **Contabilidade de Custos:** criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.
- MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de Marketing:** Uma orientação aplicada. Porto Alegre: Editora Bookman, 2001.

- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2008.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2007.
- NAKAGAWA, M. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2007.
- _____. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Thomson, 2009.
- PELEIAS, I. R. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.
- ROBBINS, S. P. **Administração: mudanças e perspectivas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.
- SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; PINHEIRO, P. R. **Fundamentos de gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2006.
- SOUZA, M. A. D.; DIEHL, C. A. **Gestão de Custos: Uma Abordagem Integrada entre Contabilidade, Engenharia e Administração**. São Paulo: Atlas, 2009.
- SIMPLES NACIONAL. 2012. **Perguntas e Respostas**. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/sobre/perguntas.asp>>. Acesso em: 25.jun.2012.
- SINDPOA.2012. **Institucional: Números da Gastronomia**. Disponível em: <<http://www.shrbs-rs.org.br/index.php?pagina=institucional&id=4>>. Acesso em: 5.jan.2012.
- VERGARA, S. C. **Gestão de pessoas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- YIN, R. K. **Case study research: design and methods**. London: Sage, 1984.
- VARTANIAN, G. H. **O método de custeio pleno: Uma análise conceitual e empírica**. 2000. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) — Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo: 2000.
- WARREN, C. S.; REEVE, M.; FESS, P. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Editora Thomson Learning, 2001.
- WERNKE, R. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2001.

ANEXO I

LEI COMPLEMENTAR Nº123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006 (vigência: 01/01/2012)

(Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23 %	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32 %	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42 %	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51 %	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61 %	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%