

CUSTOS NAS REFEIÇÕES INDUSTRIAIS: ESTUDO DE CASO

Ana Lúcia Freitas¹

Ivan Henrique Vey²

RESUMO

Em uma economia globalizada, complexa e com uma alta competitividade, a performance nos custos de produção das indústrias torna-se uma meta crucial para a sobrevivência das mesmas. Pensando desta maneira, este trabalho foi desenvolvido em uma empresa do ramo de refeições industriais, o objetivo principal foi o de apurar os custos dos produtos assim como determinar o ponto de equilíbrio da mesma. Apoiado em uma metodologia de pesquisa científica o trabalho inicialmente realizou uma ampla revisão da literatura de custos, após foi realizado o levantamento dos custos na empresa referentes ao mês de outubro de 2004, posteriormente apurou-se o custo de cada produto fabricado bem como se fez uma análise do ponto de equilíbrio da empresa.

Palavras chaves: custo; análise; ponto de equilíbrio.

1. INTRODUÇÃO

Vive-se uma era de grandes transformações, impulsionada pelos grandes avanços nos campos da ciência e da tecnologia. Alia-se a isso o processo de globalização consolidado, exigindo das organizações qualidade e produtividade. As grandes mudanças nos cenários econômicos nos últimos anos levaram as empresas a uma competitividade desenfreada.

Desta forma, o mercado atual está exigindo das empresas um elevado grau de profissionalização e competência para que possam permanecer

¹ Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis da UFSM, e-mail: analuciaccont@yahoo.com.br

² Professor do Departamento de Ciências Contábeis da UFSM, e-mail: vey@ccsh.ufsm.br

atuando em seus ambientes concorrenciais. Para ser competitivo neste mercado, necessário se faz que as empresas definam estratégias de atuação frente a esse contexto.

Vários setores produtivos têm seu desafio para manutenção de sua existência no mercado. Isso requer otimização de custos de produção ou operações que resultem em ganhos de produtividade, bem como um acompanhamento da performance dos seus custos de produção.

A contabilidade de custos é uma das ferramentas essenciais para manter uma empresa competitiva e consiste em um sistema quantitativo de coleta de dados, classificação, resumo e interpretação das informações realizadas com o objetivo de auxiliar no planejamento e controle operacionais, como também, ajudar na tomada de decisões e na apuração do custo do produto.

A utilização adequada de um controle dos custos poderá, num mercado globalizado, ser o grande responsável pelo sucesso da empresa no mercado, já que o aumento dos preços reduz a competitividade e desta forma, o gerenciamento dos custos, por certo, será primordial para o crescimento da empresa.

Na cidade de Santa Maria, encontram-se diversas pequenas empresas, entre elas, as do setor produtivo de refeições industriais. Pode-se verificar que este setor apresenta uma situação de crescimento e desenvolvimento, pois muitas empresas comerciais, industriais e de serviços, optam por fornecer refeições aos seus funcionários, bem como as pessoas físicas que utilizam seus serviços por questões de tempo e praticidade. Com isto, surgiram diversas empresas que prestam serviços nesta área, gerando uma elevada competitividade.

Verificou-se que diversas indústrias desse setor não possuem um sistema de custos aplicado às mesmas, e, na maioria das vezes, os seus proprietários operam na intuição e na experiência, desconhecendo a realidade de seus custos.

Desta forma, acreditando-se na importância de um sistema de custos nas empresas, aliado à necessidade de aplicação de sistemas específicos de

custeio para as empresas do setor de refeições industriais e coletivas, julgou-se pertinente realizar este trabalho.

A pesquisa teve como objetivo geral o de apurar os custos dos produtos em uma empresa de refeições industriais. Como objetivos específicos procurou-se realizar um amplo estudo sobre a teoria de custos, identificar e escolher um sistema de custeio para ser aplicado na empresa em estudo, apurar o custo dos produtos e realizar uma análise do ponto de equilíbrio da empresa. Ressalta-se que, com relação ao tema escolhido, Castro (1938, p.55) faz a seguinte colocação: “uma pesquisa deve ser original, importante e viável”, portanto o estudo deve satisfazer a esses três critérios para o seu sucesso. Assim, acredita-se que este trabalho apresente muito dos critérios requeridos para o sucesso dessa pesquisa.

2. CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de Custos surgiu juntamente com a Revolução Industrial, na tentativa de elaborar um inventário disponível em um determinado período operacional, para identificar o valor dos produtos fabricados e vendidos. Entretanto, naquela época, as empresas apresentavam processos de produção muito semelhantes aos processos artesanais e compunham sua matriz de custos basicamente com matérias-primas e mão-de-obra que eram, sem dúvida, os mais relevantes.

De acordo com Pizzolato (2000, p. 137),

[...] No Brasil, a popularização da Contabilidade de Custos nas empresas industriais ocorreu na década de 70, durante a fase conhecida como *milagre brasileiro*, quando volumes enormes de créditos subsidiados foram distribuídos, especialmente pelo BNDES. Entretanto, uma das condições estabelecidas para uma empresa ter acesso ao crédito era, justamente, a de possuir algum sistema de Contabilidade de Custos. Desse modo, muitos sistemas foram desenvolvidos às pressas e, caso desejado, o próprio BNDES assessorava as empresas na implantação do sistema[...]

Conforme o desenvolvimento e o emprego cada vez mais intensivo das máquinas no processo produtivo, custos foram surgindo, tornando-se bem mais

complexos os métodos para medi-los. A complexidade desses métodos contábeis, capazes de solucionar cada vez com mais rapidez os custos de fabricação, foi o que originou a Contabilidade de Custos.

Para Leone (1981, p 19 e 20),

[...]a Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões[...]

A Contabilidade coleta, classifica e registra os dados internos e, algumas vezes, também os externos. Esses dados podem ser monetários ou físicos. A Contabilidade de Custos também organiza, acumula, faz análise e interpretação desses dados, a fim de fornecer informações, para os diversos níveis de administração, dos custos solicitados.

Segundo Matz, Curry e Franck (1973, p. 19),

...a Contabilidade de Custos, instrumento da Administração, é parte do processo administrativo, que proporciona à Administração registros dos custos dos produtos, operações ou funções e compara os custos reais e as despesas com os orçamentos e padrões predeterminados. Também provê dados para estudos de custos especiais que envolvem escolhas alternativas com relação aos produtos, operações e funções, assistindo dessa forma a Administração em suas decisões com respeito às políticas de vendas, métodos de produção, procedimentos de compras, planos financeiros e estrutura de capital...

Lawrence (1977) define a Contabilidade de Custos como sendo o processo ordenado de usar os princípios de contabilidade geral, para registrar os custos de operação de um negócio, de tal forma que, os dados da produção e das vendas, torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

Uma particularidade da Contabilidade de Custos é que ela trabalha tanto com dados históricos, como estimados, padronizados e produzidos.

De acordo com Brimbsom (1996, p. 41),

...o custo do produto é o somatório do custo de todas as atividades identificáveis, baseado no consumo das

atividades. O controle de custo é focalizado na origem dos custos, independente da unidade organizacional no qual é incorrido...

2.1 Terminologia Utilizada em Custos

Existem várias terminologias contábeis aplicadas à área de custos devido a uma profusão de nomes para um único conceito e também conceitos diferentes para uma única palavra.

Para Crepaldi (1998), “gasto é todo sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).” É um conceito amplo aplicado a todos os bens e serviços recebidos. Como exemplo, citam-se gastos com a compra de matéria-prima, com a mão-de-obra tanto na produção como na distribuição, na compra de imobilizado, entre outros.

O gasto só existirá no momento em que houver o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento. Não estão incluídos sacrifícios que não implicam na entrega de ativos como: custo oportunidade e os juros sobre o capital próprio.

O custo também é um gasto, só que no momento da utilização deste nos fatores de produção (bens e serviços), para fabricação de um produto ou execução de um serviço, será considerado como custo. Como exemplo, pode-se citar a energia elétrica utilizada na fabricação de qualquer bem ou serviço que é um gasto e que passa imediatamente para o custo, sendo diferente da matéria-prima que, na hora da compra, é um gasto, na hora da estocagem, se torna investimento e, finalmente, no momento de sua utilização, na fabricação de qualquer item, torna-se custo. “Custo é gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços” (MARTINS, 1996, p. 25).

As despesas representam sacrifícios na obtenção de receitas, pois reduzem o patrimônio líquido. “Despesa - bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção da receita” (MARTINS, 1996, p. 26).

Cada componente que fora usado no processo de produção, no momento da saída, torna-se despesa, sendo chamado de custo do produto vendido.

Todas as despesas são ou foram gastos. Todos os custos que são ou foram gastos, que se transformaram em investimento ou não, acabam transformados em despesas. Por outro lado, as receitas são entradas de valores no ativo, de forma imediata, ingresso em caixa ou de direitos a receber; sempre aumenta a situação líquida da empresa.

2.2 Objetivos da Contabilidade de Custos

A idéia básica de custos é a de que eles devem ser determinados tendo em vista o uso a que se destinam. Sendo assim, os objetivos serão fixados de acordo com as necessidades apresentadas pelos diferentes níveis gerenciais da empresa.

A diversidade de objetivos da Contabilidade de Custos não permite que se estabeleça um só tipo de Custo da Produção que se adapte a todas as necessidades, por isso os acumula e organiza em informações relevantes pretendendo atingir três objetivos principais:

- Determinação da rentabilidade;
- Controle dos custos das operações de cada atividade;
- Fornecimento de informações para tomada de decisões.

2.3 Classificação dos Custos

As informações sobre os custos devem atender aos mais variados propósitos. Para que a administração possa coletar e utilizar-se da maneira mais eficiente possível dessas informações, é necessário que haja uma adequada classificação desses custos.

Segundo Leone (1981, p 53 a 76), os custos podem ser assim classificados:

2.3.1 Custos Definidos em Relação ao Objeto de Estudo

Quando se faz uma análise do objeto de estudo, pode-se verificar que alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo. Outros, realmente não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária. Dessa forma, podem ser

classificados os custos definidos em relação ao objeto de estudo da seguinte maneira:

a) Custos Diretos: são aqueles que podem ser diretamente apropriados a um só produto ou a um só serviço (FLORENTINO, 1972, p. 20). Como exemplo, cita-se material direto, mão-de-obra.

b) Custos Indiretos: são aqueles que não podem ser identificados com o produto que está sendo fabricado ou serviço prestado (LEONE, 1981).

“Começa a existir custo indireto quando a empresa executa mais de um serviço, e, assim mesmo, quando esse custo é atribuível a mais de um produto ou a mais de um serviço” (FLORENTINO, 1972, p. 20).

Estes custos precisam da utilização de algum critério de rateio para serem incorporados aos produtos. Este critério varia de caso para caso, utilizando-se de índices ou outra mecânica de forma direta. Um exemplo de custo indireto de fabricação é o aluguel do prédio onde se situa a fábrica.

O processo de rateio de custos indiretos de fabricação tem se tornado um passo cada vez mais importante em todo o ciclo de custos, tanto para fins de avaliação de estoques pela contabilidade financeira, quanto para fins gerenciais e de controle (CRC-SP, 1992, p. 155).

c) Custos Imputados: são valores apropriados para efeitos internos ao produto, mas não contabilizáveis como tais.

d) Custo por Natureza: são valores gastos com materiais, mão-de-obra, custos gerais, de seguro, de depreciação, de manutenção, etc.

e) Custos Totais: são todos os custos (diretos e indiretos) de determinado objeto ou atividade.

2.3.2 Custos Definidos em Relação a Custo - Volume – Lucro

Pode-se dizer que uma empresa tem controle dos seus custos quando conhece os que estão sendo incorridos, verifica se estão dentro do esperado, analisa as divergências e toma medidas para a correção de tais desvios. Dentro dessa ótica, pode-se classificar os custos em Fixos (Não Controláveis) e Variáveis (Controláveis):

a) Custos Fixos: são custos que a empresa deve realizar em qualquer hipótese, independente do volume físico de produção dentro de uma capacidade instalada. Existe variação no custo fixo unitário com a mudança de

volume. Como exemplo, cita-se aluguel de um prédio, depreciação, honorários profissionais do contador de custos.

b) Custos Variáveis: são custos que variam proporcionalmente ao volume produzido, são custos proporcionais ao nível da atividade (o custo total aumenta à medida que a atividade aumenta) que aparece quando a atividade ou a produção é realizada.

As principais características dos custos variáveis, segundo Santos (1995) são:

b.1) quanto maior o volume de produção, maior será o custo variável total;

b.2) os custos variáveis permanecem constantes, quando unitários.

c) Custos Semivariáveis: são aqueles que não têm um comportamento certo em relação ao nível de atividade, que dispõem de uma parcela fixa e de uma parcela variável.

d) Custos Não Controláveis: quando fogem ao controle do chefe do departamento.

e) Custos Controláveis: quando os itens de custo podem ser controlados por alguém dentro de uma escala hierárquica. Podem ser previstos, realizados e organizados pelo responsável daquela unidade, que poderá ser cobrado por desvios apurados.

f) Custos por Degraus: são custos que permanecem constantes até um certo ponto do volume de atividade e sobem, neste determinado momento, para uma plataforma onde permanecem constantes até um outro ponto crítico do volume de atividade.

2.3.3 Custos Definidos em Relação ao Momento do Cálculo

Alguns custos podem ser definidos antes de ter início o processo produtivo, porém outros só poderão ser conhecidos após esse processo. Diante disso, é possível classificar os Custos em Relação ao Momento do Cálculo em dois subgrupos: Custos Pré-Calculados e Custos Pós-Calculados, como segue:

a) Custos Pré-Calculados: são os Custos Estimados ou Predeterminados que são alocados ao produto através de taxas predeterminadas de CIF (Custos Indiretos de Fabricação). São baseados numa média dos CIFs passados, em possíveis mudanças futuras e no volume previsto de produção.

b) Custos Pós-Calculados: são os Custos Incorridos ou Efetivos. Estes custos somente serão apurados após a conclusão do processo produtivo. São os custos reais apurados no final do período.

c) Custo Padrão: É um custo cientificamente predeterminado e se constitui numa base para avaliação do desempenho efetivo. É, na verdade, quanto o produto deve custar.

2.3.4 Custos Definidos em Relação ao Período de Aplicação

São os custos considerados em relação ao período em que estão sendo aplicados. Podem classificar-se em:

a) Custos Inventariáveis (sinônimos: aplicados, capitalizáveis e ativados): são os custos debitados aos produtos que estão sendo fabricados.

b) Custos Periódicos: são custos relacionados ao período de tempo. Ao mesmo tempo são custos repetitivos.

c) Custos Históricos (sinônimos: reais, registrados, contabilizados): são os custos realmente incorridos.

2.3.5 Custos Definidos em Relação à Determinação da Rentabilidade e Avaliação do Patrimonial

a) Custo Primário: é a soma do material direto e da mão-de-obra direta.

b) Custo Fabril ou de Fabricação: é a soma dos custos de material direto, de mão-de-obra direta e das despesas indiretas de fabricação debitadas à produção durante determinado período.

c) Custo das Mercadorias Vendidas: é a soma dos itens vendidos pela entidade em determinado período, extraídos da conta de Estoque de Mercadorias (ou Produtos Acabados).

d) Custos Unitários: o custo unitário é um indicador representado por uma fração, onde o denominador será a quantidade de produtos fabricados em determinado período ou num processo produtivo. O numerador será o custo.

2.3.6 Custos Definidos em Relação à Tomada de Decisões

Deve-se considerar, a cada processo decisório, os custos envolvidos, pois eles estão presentes no momento em que se define qual o caminho a seguir. Destacam-se:

a) Custos Incrementais: representam a diferença entre os custos totais de duas alternativas que estão sendo consideradas.

b) Custos de Oportunidade: correspondem ao valor do benefício que se deixa de ganhar quando, no processo decisório, se toma um caminho em detrimento de outro.

c) Custos Evitáveis e Não Evitáveis: são custos que serão ou não eliminados ao se deixar de realizar uma determinada atividade.

d) Custos Relevantes: são custos analisados num processo decisório, nos problemas de adicionar ou eliminar uma linha de produção, nas decisões de fazer ou comprar e na escolha de recursos escassos.

e) Custos Empatados: são os custos de recursos já adquiridos.

2.4 Mão-de-Obra

O custo da mão-de-obra direta é o custo de todas as atividades relacionadas com a contratação, treinamento e apoio de pessoal. Assim como os materiais, a utilização de mão-de-obra também poderá ser considerada tanto como custo Direto ou como Indireto, dependendo da situação. Será considerado Direto se for definido onde (em que produto ou serviço) será utilizado; e será Indireto, quando não houver indicação do consumidor desse recurso.

Denomina-se o custo da mão-de-obra com base na remuneração do pessoal e nos encargos dela decorrentes, mediante a efetiva aplicação da força de trabalho em cada produto (mão-de-obra direta) e em cada Centro de Custo (mão-de-obra indireta), a partir das informações fornecidas pelo Sistema de Pessoal e pelos controles de produção.

O custo da mão-de-obra é composto por remunerações, encargos e outros benefícios.

O cálculo do custo da mão-de-obra, para o pessoal mensalista, segue metodologia própria e é aplicada segundo as necessidades de alocação de custo de cada empresa ou de cada atividade em uma mesma empresa.

2.5 Custos Indiretos de Fabricação

Caracterizados pelo consumo dos recursos produtivos que não se classificam nem como Material Direto nem como Mão-de-Obra Direta. Pode-se dizer que os Custos Indiretos de Fabricação englobam todos os recursos que concorrem para a produção, sem que haja identificação direta com um consumidor.

Conforme Mandarino (2000, p. 69),

... é o consumo de valores, representado por materiais, mão-de-obra e serviços, que não se constituem no essencial, mas são necessários ao processo produtivo. O processo de produção não basta a mão-de-obra direta transformando o material direto em produto. Outros materiais de consumo, remuneração de pessoal administrativo, máquinas e energia, são consumidos no processo de produção ...

2.6 Análise de Custos

Para que a administração possa realizar uma avaliação do desempenho alcançado, tomar as decisões que julgar necessárias e chegar a uma maximização dos lucros, que é o seu objetivo principal. É de fundamental importância que seja feita uma análise técnica e correta dos dados apurados.

Dentro da Contabilidade de Custos, existe a Análise de Custos, que é uma ferramenta importantíssima no gerenciamento de uma empresa.

Para Mandarino (2000, p. 22):

É o estudo detalhado, minucioso, dos componentes do custo. É a pesquisa quanto ao comportamento dos consumos específicos em cada centro de absorção. É a comparação dos elementos que compõem o custo sob determinadas condições, como os efeitos quanto às medidas de tempo e espaço.

Se o custo objetiva proporcionar um melhor controle à administração, a análise de custo possibilita uma visão rápida e segura desse controle. A análise

dá origem aos relatórios, apontando erros e acertos, indicando falhas e orientando medidas preventivas e corretivas.

A análise dos custos é uma tarefa que envolve algumas variáveis, como por exemplo: custos, receitas, despesas, volume de atividades e níveis de atividades. Através da análise técnica dessas variáveis, será possível identificar como elas se relacionam entre si e influenciam na obtenção do lucro. Esta técnica é denominada de CVL - Análise de Custo-Volume-Lucro.

2.7 Ponto de Equilíbrio

É uma informação importante para a administração de uma empresa. Florentino (1972, p. 43) conceitua Ponto de Equilíbrio assim:

Os custos fixos somente se diluem depois de produzida uma quantidade y de unidades. Alcançada essa quantidade, os custos fixos (acrescidos aos variáveis) proporcionarão um custo unitário total passível de se igualar ao preço de venda corrente.

Quando se dá esse fato, isto é, quando se alcança esse ponto, diz-se que a empresa conseguiu obter o ponto de equilíbrio dos custos. Daí por diante, a cada nova unidade produzida, a empresa conseguirá paulatinamente aumentar a sua margem de lucro unitária.

Segundo Bornia (2002) no ponto de equilíbrio contábil são levados em conta todos os custos e despesas contábeis relacionados com o funcionamento da empresa. Coloca que no ponto de equilíbrio econômico, são também incluídos os custos e despesas fixas considerados todos os custos de oportunidades referentes ao capital próprio, ao possível aluguel das edificações e a outros itens do gênero. No caso do ponto de equilíbrio financeiro, os custos considerados são apenas os custos desembolsados que realmente oneram financeiramente a empresa.

O termo “equilíbrio” indica o nível de produção em que a empresa não realiza lucro nem sofre prejuízo. Para Padovese, os três pontos de equilíbrio fornecem importantes subsídios para um bom gerenciamento da empresa. O ponto de equilíbrio financeiro informa o quanto a empresa terá de vender para não ficar sem dinheiro. O econômico mostra a rentabilidade real que a atividade escolhida traz, confrontando-a com outras opções de investimento.

Resumindo, pode-se obter o ponto de equilíbrio através de diversas análises com os seguintes cálculos:

$$PE_{unidade} = \frac{CustoEstruturalFixo(CEF)}{PreçoVendaUnitário(PVU) - CustoMarginalUnitário(CMU)}$$

$$PE_{valor} = PExPreçoVendaUnitário(PVU)$$

$$PE_{valor} = \frac{CustoEstruturalFixo_{(CEF)}}{1 - \frac{CustoMarginal}{PreçoVenda}}$$

2.8 Margem de Contribuição

Margem de Contribuição ou Contribuição Marginal é uma parcela do preço de venda de um produto ou serviço, que serve para cobertura dos custos fixos e formação do lucro. Portanto, quanto maior a margem de contribuição, melhor será a situação da empresa em termos de rentabilidade. (MARTINS, 1996, p.21).

Para Bornia (2002, p. 72), “a análise do custo-volume-lucro está intimamente relacionada com os conceitos de margem de contribuição unitária e de razão de contribuição, ou índice de margem de contribuição.” Portanto, a margem de contribuição é o montante das vendas diminuído dos custos variáveis. A margem de contribuição unitária, analogamente, é o preço de venda menos os custos variáveis unitários do produto.

$$\text{Margem de contribuição unitária} = \text{Preço} - \text{Custos variáveis unitários}$$

A margem de contribuição unitária representa a parcela do preço de venda que resta para a cobertura dos custos e despesas fixos e para a geração do lucro por produto vendido. A razão de contribuição é a margem de contribuição dividida pelas vendas, ou a margem de contribuição unitária dividida pelo preço de venda.

$$\text{Razão de contribuição} = \text{Margem de contribuição unitária} / \text{Preço}$$

A margem de contribuição unitária está ligada à lucratividade do produto e a razão de contribuição relaciona-se com sua rentabilidade (lucratividade / investimento).

2.9 Sistema de custeamento e tipos de custeio

Para apuração e controle de custos, que é um dos objetivos do trabalho, é interessante a implantação de um Sistema de Controle de Custos. De acordo com as necessidades apresentadas pelos diversos níveis gerenciais, a Contabilidade de Custos organiza-se em termos de sistemas de acumulação de dados, de critérios de avaliação e de apropriação dos custos.

Esses sistemas são um conjunto coordenado de órgãos, pessoas, procedimentos, critérios de avaliação e de apropriação, conceitos, princípios, objetivos, fluxos e relatórios, que coletam os dados de diversas fontes para transformá-los em informações, permitindo a acumulação dos custos por objetos. Para fins de controle das operações e dos próprios custos, é importante a identificação dos mesmos por departamento, por setor, por centro, por unidade, enfim, por componente operacional.

Assim de acordo com Leone (1981, p. 23): "... os sistemas de custeio são estabelecidos em conformidade com as necessidades dos usuários e segundo a natureza das operações e das atividades da entidade. O contador de custos deverá, em conjunto com o usuário, analisar qual o melhor sistema a ser implantado...

Um sistema contábil de custos "consiste na imputação, distribuição e computação dos custos, sob o controle das contas analíticas e sintéticas do Livro Razão" (LIMA, 1976, p. 30).

2.9.1 Custeamento por ordem de produção

O Sistema de Custeamento por Ordem de Produção é o sistema de custos que acumula e registra dados de operações das fábricas que trabalham sob regime de encomenda. Esse sistema é utilizado tanto na fabricação como na prestação de serviços por encomenda. O processo de produção inicia-se após a emissão da ordem de produção em que deverá conter os dados da produção.

Os três elementos de custo básico desse sistema são: material direto, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação que serão acumulados de acordo com os números atribuídos a cada ordem de produção. O custo unitário é calculado pela divisão do custo total pelo número de produtos, sendo que o custo total é obtido quando a produção é terminada.

As vantagens desse sistema são as seguintes:

As ordens de produção terminadas servem como base para futuras, desde que sejam iguais ou semelhantes;- permite a identificação do produto de maior e de menor lucro;- o acompanhamento do lançamento proporcionará ao administrador um controle que independe do levantamento físico de seus estoques;- fornecer meios ao departamento financeiro de estabelecer as épocas mais apropriadas de receber as parcelas de receitas dos clientes de acordo com o andamento da ordem (NETO, 1982, p. 82).

Ainda, e de acordo com o mesmo autor, as desvantagens são as seguintes:

- a) Elevadas despesas com o acompanhamento do sistema devido ao trabalho pormenorizado;
- b) O conhecimento do custo somente é possível ao término da ordem.

2.9.2 Custeamento por processo

O Sistema de Custeamento por Processo é utilizado onde a fabricação se caracteriza por produtos padronizados, produção contínua e demanda constante. A produção contínua exige a adoção desse sistema, pois os custos são acumulados nas diversas fases de produção. Em cada fase haverá um relatório de produção.

O custo unitário é obtido pela divisão do custo total de cada fase pelo número de unidades produzidas em cada fase. A unidade, estando pronta, será transferida para o processo subsequente, logo, a produção completada num processo será a matéria-prima do outro. As vantagens desse sistema na visão de Neto (1982, p. 92) são as seguintes:

- a) Menor trabalho e custo;
- b) Mais fácil determinação do componente do custo;
- c) Maior conhecimento do processo produtivo;
- d) Melhor controle via departamentalização.

Ainda, de acordo com Neto (1982, p. 92), as desvantagens são as seguintes:

- a) Haver variações acentuadas entre o custo real e o apurado, pois a base do cálculo é o custo médio;

b) Haver distorção no cálculo da produção equivalente devido à avaliação do estágio da produção.

2.9.3 Custeio direto

É aquele em que somente são apropriados à produção os custos variáveis, sendo os custos fixos levados à conta de resultado, recebendo, assim, o mesmo tratamento dado às despesas. Para Neves e Viceconti (1998, p. 23), este procedimento é adotado, “sob a alegação (fundamentada) de que estes ocorrerão independentemente do volume de produção da empresa”.

Cabe ressaltar que este critério não é aceito legalmente e que tanto a lei das sociedades por ações quanto o regulamento do imposto de renda impõem às empresas o uso do custeio por absorção.

Leone (1981, p. 327) coloca que:

os custos variáveis de fabricação são debitados aos custos dos produtos fabricados e aos custos dos produtos que permanecem, ao final do período, em elaboração. Os custos fixos de fabricação não são apropriados; eles são postos diante das receitas e rendas do período.

Martins (1996, p. 183), ao analisar o custeio variável diz que: “... essa não aceitação do custeio variável não impede que a empresa o utilize para efeito interno, ou mesmo que o formalize completamente na contabilidade durante o ano todo. Basta, no final do exercício, fazer um lançamento de ajuste para que fique tudo amoldado aos critérios exigidos”.

Do ponto de vista decisório, o custeio variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa, por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente, como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades.

2.9.4 Custeio-Padrão

Padovese (1996, p. 69) conceitua Custo-Padrão, como o valor conseguido com o uso das melhores matérias-primas possíveis, com a mais eficiente mão-de-obra viável, a 100% da capacidade da empresa, sem nenhuma parada por qualquer motivo, a não ser as já programadas em função de uma perfeita manutenção preventiva.

O Custo-Padrão é uma sistemática muito complexa e difícil de ser alcançada. Porém, o Custo-Padrão possui uma grande vantagem, que é a sua fixação como meta para o próximo período. Fixando ele em um valor relativamente baixo, e conseguindo alcançar esse objetivo, a empresa estará reduzindo os seus custos.

Este método de custeio é utilizado em empresas que produzem sob encomenda ou naquelas em que as características dos produtos variam muito. A análise do desempenho do custo padrão possibilita verificar o que deveria ser (Standard ou Padrão) e o que realmente foi (real); representando as variações. Estas variações possibilitam verificar as dificuldades que apresentam as projeções do custo padrão.

2.9.5 Custeio integral, pleno ou por absorção

É o método que consiste em apropriar ao produto ou serviço apenas os custos de produção (fixos, variáveis, diretos ou indiretos). Martins (1996, p.41) define o custeio por absorção como sendo:

O método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. (...) Consiste na apropriação de todos os custos de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

As despesas de Administração e Vendas são levadas para o resultado do exercício. O principal foco deste sistema é identificar o que são custos diretos e o que são custos indiretos, a fim de se distribuir os últimos a cada produto.

Nas empresas departamentalizadas, o custeio por absorção segue o esquema fundamental da contabilidade de custos que é a separação dos gastos do período entre custos e despesas, dos custos entre diretos e indiretos; registro dos custos diretos a cada produto e rateio dos custos indiretos; custo unitário é obtido através da divisão do custo total pela quantidade produzida; e por fim, a transferência dos produtos prontos, física e contabilmente, para estoques de produtos prontos e, após sua venda, para o custo dos produtos vendidos (MEDEIROS, 1994).

Em empresas departamentalizadas, há uma divisão nos departamentos em:

a) Departamentos auxiliares: são aqueles que prestam serviços a outros departamentos e, normalmente, não atuam no processo produtivo.

b) Departamentos produtivos: são aqueles que trabalham na modificação, fabricação do produto ou prestação de serviços.

Os custos incorridos nos departamentos de produção serão alocados na medida que são processados fisicamente em cada um deles. Os custos incorridos nos departamentos auxiliares não podem ser distribuídos diretamente aos produtos, uma vez que estes não passam para aqueles. Dado que esses departamentos trabalham para outros, os custos são transferidos para os departamentos beneficiados.

2.9.6 Sistema ABC

O Sistema ABC (Custeio Baseado em Atividades) é relativamente novo dentro da tradicional contabilidade de custos. Este critério trata de administrar os custos indiretos de fabricação. É considerado um meio mais sofisticado de apropriar os custos indiretos. Sua idéia básica é mostrar que as operações individuais podem ser subdivididas em atividades.

Baseado no que diz Leone (1981, p. 252), este critério surgiu da necessidade das empresas se adequarem às novas exigências dos clientes, que exigem produtos de melhor qualidade. Com isso, os setores responsáveis pela contabilização dos custos, a fim de auxiliarem de maneira mais adequada a administração da empresa, se viram obrigados a rever seus sistemas e critérios com a finalidade de levar à gerência informações mais precisas que servissem de suporte para a tomada de decisões na área tocante à produção e controle.

Para Ching (1995, p.41), "...é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como tais atividade estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos..."

A premissa básica do custeio, baseado em atividades, é que os custos indiretos não devem ser alocados conforme as bases tradicionais. O custeio baseado em atividades assume que estas são as reais geradoras de custos, pois aquele direciona os recursos de suporte para as atividades executadas

com esses recursos, tendo como verdadeiros consumidores das atividades os produtos e clientes. Sendo assim, somente após a análise individual e detalhada das atividades é que os gastos correspondentes a esses recursos serão atribuídos aos produtos da empresa (IOB, 1997).

Segundo pesquisas realizadas em países do primeiro mundo, verificou-se dois empecilhos básicos neste sistema:

a) Resistência à mudança: devido ao comodismo da alta gerência, próprio do ser humano.

b) Complexidade do sistema: devido ao grande volume de recursos humanos e equipamentos eletrônicos (computadores), dificuldades relacionadas com os direcionadores de custos, seleção de atividades, desenho do sistema, custo do sistema e reeducação de contadores e gerentes.

3. LEVANTAMENTO DOS DADOS, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO

O trabalho foi desenvolvido em uma empresa de refeições industriais da cidade de Santa Maria, denominada neste trabalho de Empresa "X". O Cálculo dos custos foi realizado com base no levantamento de dados durante o mês de outubro de 2004, de acordo com informações fornecidas pelo proprietário, que mantém um controle das entradas e saídas através de anotações. Considerou-se para esse cálculo o método do valor de vendas ou de mercado por entender-se que o seu custeamento está intimamente relacionado com a capacidade de geração de recursos de cada produto.

As refeições são produzidas e vendidas no próprio estabelecimento e são denominadas de comerciais e *a la carte*, sendo que, os comerciais seguem um cardápio básico, desenvolvido pelo proprietário, e foram denominados de X, Y, Z e W por ter um valor diferenciado de venda. As variações de preço decorrem das exigências do cliente, principalmente em relação ao tipo de carne.

O *a la carte* é uma opção extra, oferecida pela empresa, onde o consumidor pode fazer o pedido por porções dos alimentos que desejar, ou seja, o cliente monta seu almoço. Além de propiciar maior satisfação aos

clientes, mantém um alto nível de atividade e também aumenta o faturamento da empresa.

3.1 Cálculo dos custos

Os custos envolvidos na atividade são os seguintes: Matéria Prima, mão-de-obra, embalagens, energia elétrica, água, telefone, gás de cozinha, impostos, empresa de vigilância, plano de saúde, pró-labore, contabilidade, depreciação, material administrativo e material de limpeza.

3.1.1 Demonstração do faturamento do mês

Tabela 01 – Vendas referente às refeições comerciais

Tipo de Comercial	Quantidade	Preço Unitário	Total do Mês
X	292	3,50	1.022,00
Y	223	4,50	1.003,50
Z	3.320	5,00	16.600,00
W	402	6,00	2.412,00

Fonte: Elaboração Própria

A Tabela 01 demonstra as vendas totais das refeições comerciais referente ao mês em estudo, em quantidade e valores. Os dados coletados foram obtidos através de um controle exercido pelo proprietário e seus funcionários, através de anotações diárias.

Tabela 02 – Faturamento total do *a la carte*

<i>A la carte</i>	Valor
Matéria prima	9.457,85
Embalagens	426,05
Total	9.883,90

Fonte: Elaboração Própria

A Tabela 02 demonstra o faturamento total do *a la carte* no mês em estudo. Representa o total das vendas da opção extra, conforme informações do proprietário, e a receita das embalagens, recipiente necessário para o manuseio das refeições, sendo utilizado, quase que em sua totalidade, para o *a*

la carte, pois para as refeições comerciais são utilizadas as viandas levadas pelos próprios clientes. As embalagens são vendidas por um determinado preço, que varia de acordo com a venda, gerando uma receita que acresce o faturamento do *a la carte*.

A venda desta opção extra é de extrema relevância para a empresa, tanto em questões financeiras, pois proporciona uma maior margem de faturamento, como por contribuir para manter um nível de atividade ideal, além de satisfazer as diferentes necessidades do cliente.

3.1.2 Demonstração dos custos variáveis totais

Após a verificação de toda a matéria-prima consumida no mês, levantada através de planilhas diárias, pode-se verificar na tabela 03 o valor dos custos variáveis totais. O custo das embalagens foi alocado somente ao *a la carte*, devido a ser irrelevante se consumo nas refeições comerciais.

Tabela 03 – Custos variáveis totais

	Valor
Matéria Prima	11.603,79
Embalagens <i>a la carte</i>	241,46
Total	11.845,25

Fonte: Elaboração Própria

3.1.3 Custo da mão-de-obra

A Tabela 04 representa o valor efetivo que a empresa gasta por mês com cada funcionário.

Tabela 04 – Custo da mão-de-obra

<i>MOD</i>	\$
Aux. Coz.	
A	575,85
B	550,87
C	535,14
Cozinheiro	
D	585,90
Total MOD	2.247,76
<i>MOI</i>	
Aux Adm	
E	496,51
F	527,41
Faxineira	
G	60,00
Total MOI	1.083,92
<i>Total</i>	<i>3.331,68</i>

Fonte: Elaboração Própria

Para efeito do cálculo total do custo da mão-de-obra foram considerados: salário base, salário família, feriados trabalhados, auxílio creche, quinquênio, vale transporte, Fgts, 1/3 de férias e 13º salário. O salário bruto de cada empregado varia entre R\$ 338,00 e 435,42 e o percentual do FGTS utilizado é 8% devido à empresa ser optante pelo SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições).

3.1.4 Cálculo da depreciação

Foi realizado o levantamento de bens através de dados colhidos junto ao proprietário, em visitas realizadas à empresa. Os valores dos bens foram obtidos com uma pesquisa de mercado e a taxa utilizada para o cálculo da depreciação, conforme a Legislação Vigente do Imposto de Renda, é de 0,8333% ao mês.

Para o cálculo da depreciação das máquinas foi utilizado o método linear, isto é, valores iguais por período, e não por produto. Foi apurado no mês o montante de R\$381,06 em depreciação.

3.1.5 Cálculo dos custos indiretos

A Tabela 05 demonstra os custos indiretos totais da empresa, que não podem ser alocados diretamente aos produtos.

Tabela 05 – Custos indiretos totais

Custos Indiretos	Valor
Água	184,04
Contabilidade	250,00
Custo Oportunidade	500,00
DARF – Simples	1.890,71
Depreciação de Bens	381,06
Empresa de Vigilância	80,00
Energia Elétrica	455,12
Gás	1.164,87
ICMS	1.801,65
Imposto Predial	112,00
Material de Administração	430,94
Material de higiene e limpeza	111,57
Pagamento dos Funcionários	3.331,68
Plano Unimed (funcionários)	72,84
Pró-labore	1.058,00
Telefone	168,49
Total	11.992,97

Fonte: Elaboração Própria

O valor correspondente ao custo oportunidade é estimado pelo proprietário para aluguel da peça caso não fosse utilizado em suas atividades.

3.2 Segregação conforme a capacidade de geração de recursos

3.2.1 Segregação do faturamento conforme a capacidade de geração de recursos

Identificados e calculados todos os custos a pesquisa deparou-se com um problema: como a empresa não possuía nenhum sistema de custeamento formal, não se pode identificar os insumos diretamente a cada produto, pois

apenas eram anotados as quantidades e valores totais dos insumos mensais sem identificação a qual produto era alocado. Desta forma, optou-se alocar os custos aos produtos utilizando o percentual de cada um com base em seus faturamentos, ou seja, conforme a capacidade de geração de recursos.

A Tabela 06 apresenta a distribuição do faturamento total aos produtos, extraídos respectivamente da Tabela 01 e 02, conforme a capacidade de geração de recursos.

Tabela 06 - Faturamento total do mês de outubro/04

Produto	Valor	Percentage m
Comercial	21.037,50	68,04%
A la carte	9.883,90	31,96%
Total	30.921,40	100,00%

Fonte: Elaboração Própria

A Tabela 07 representa o faturamento em valores de cada comercial, extraído da tabela 01, a fim de verificar o percentual de capacidade de geração de recursos por produto com base no faturamento total das refeições comerciais.

Tabela 07 – Segregação do faturamento às refeições comerciais conforme a capacidade de geração de recursos.

Comercial	Valor	Porcentagem
X	1.022,00	4,86%
Y	1.003,50	4,77%
Z	16.600,00	78,91%
W	2.412,00	11,46%
Total	21.037,50	100,00%

Fonte: Elaboração Própria

3.2.2 Segregação dos custos variáveis referentes à matéria-prima

A Tabela 08 demonstra a distribuição dos custos variáveis aos produtos. O cálculo foi realizado através do custo total da matéria prima, extraído da tabela 03 e dos percentuais extraídos da tabela 03, que refletem

a proporção que cada produto representa em relação ao faturamento total, obtendo, assim, um custo variável proporcional à sua respectiva capacidade de geração de recursos. Este cálculo foi considerado mais adequado devido o proprietário não possuir um controle de alocação dos custos diretos a cada produto final.

Tabela 08 – Custo variável da matéria-prima referente ao mês outubro/04

	Percentage	Valor
	m	
Comercial	68,04%	7.895,22
A la carte	31,96%	3.708,57
Total	100,00%	11.603,79

Fonte: Elaboração Própria

3.2.3 Segregação dos custos variáveis unitários

Tabela 09 – Custo variável atribuído aos comerciais

Comercial	Porcentagem	Valor
X	4,86%	383,71
Y	4,77%	376,60
Z	78,91%	6.230,12
W	11,46%	904,79
Total	100,00%	7.895,22

Fonte: Elaboração Própria

A Tabela 09 demonstra a distribuição dos custos variáveis das refeições comerciais aos produtos, através dos dados extraídos da tabela 09, que refletem o percentual que cada um representa em relação ao faturamento total, obtendo assim, um custo variável por refeições comerciais de acordo com a efetiva capacidade de gerar recursos.

Tabela 10 - Cálculo do custo variável unitário das refeições comerciais

Comercial	Custo Total	Quant	Cust Unit
Z	383,71	292	1,3141
Y	376,60	223	1,6888

Z	6.230,12	3320	1,8765
W	904,79	402	2,2507

Fonte: Elaboração Própria

A Tabela 10 demonstra, através do custo variável unitário das refeições comerciais, extraídos da tabela 09, o valor correspondente ao custo variável total e unitário atribuído aos diferentes tipos de refeições comerciais, haja vista que o proprietário não possui um controle exato dos custos da matéria-prima para as refeições comerciais e para o *a la carte*.

3.3 Apuração da margem de contribuição

Tabela 11 - Cálculo da margem de contribuição unitária e total

Comercial	Custo Unit	GM Unit	Quant	GM Total
X	1,3141	2,1859	292	638,29
Y	1,6888	2,8112	223	626,90
Z	1,8765	3,1235	3320	10.369,88
W	2,2507	3,7493	402	1.507,21
Total				13.142,28

Fonte: Elaboração Própria

A Tabela 11 demonstra o cálculo do ganho marginal unitário das refeições comerciais, calculado através do preço de venda subtraído do custo unitário, obtido da tabela 10, e o ganho marginal total através da multiplicação do ganho marginal unitário pelas respectivas quantidades vendidas.

Verifica-se que a empresa gerou um ganho marginal apenas com as refeições comerciais suficientes para suprir os custos fixos, restando uma margem de receita, e, ainda que, o produto W apresente um ganho marginal unitário superior aos demais, é o produto Z, comercial vendida a \$5,00, que apresenta o maior ganho marginal total.

3.4 Apropriação dos custos indiretos

Tabela 12 – Cálculo dos custos indiretos

	Porcentagem	Valor
Comercial	68,04%	8.160,02
<i>A la carte</i>	31,96%	3.832,95
Total	100,00%	11.992,97

Fonte: Elaboração Própria

A Tabela 12 demonstra a distribuição dos custos indiretos totais aos produtos, extraídos da tabela 06, com base nos percentuais que cada um suporta sobre o faturamento total, conforme a tabela 06. Para esse cálculo, usou-se o mesmo critério utilizado para a segregação dos custos variáveis.

3.5 Apuração e análise do resultado financeiro

A Tabela 13 demonstra a apuração do resultado da empresa em relação à venda das refeições comerciais e do *a la carte*, com base no faturamento total, obtido da tabela 06, que foi subtraído dos custos totais, obtidos da tabela 03 e 12, gerou um resultado satisfatório, como se pode verificar com maior detalhamento na tabela 14.

Tabela 13 – Apuração do resultado financeiro da empresa

	Faturamento	CV	CF	Resultado
Comercial	21.037,50	7.895,22	8.160,02	4.982,26
<i>A la carte</i>	9.883,90	3.950,56	3.832,95	2.100,39
Total	30.921,40	11.845,78	11.992,97	7.082,65

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 14 – Análise do resultado financeiro da empresa em outubro/04

Receita	30.921,40
(-) Custos Marginais Totais.....	11.845,78
(=) Ganho Marginal.....	19.075,62
(-) Custos Estruturais Fixos	11.992,97
(=) Resultado.....	7.082,65

Fonte: Elaboração Própria

Analisando a situação financeira da empresa, verificou-se, como se pode comprovar na tabela acima, que a empresa obteve um resultado satisfatório, com um ganho marginal representativo de 61,69% sobre o faturamento bruto e um custo marginal de 38,31%. Ainda se pode verificar que esse ganho marginal excede os custos fixos totais, gerando um crédito significativo de valores, ou ainda, uma sobra de ganho marginal.

3.6 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio é atingido quando as vendas equivalem ao custo estrutural fixo e ao custo marginal, gerando um resultado nulo.

Tabela 15 – Análise do ponto de equilíbrio

Receita	23.838,75
(-) Custos Marginais Totais.....	11.845,78
(=) Ganho Marginal.....	11.992,97
(-) Custos Estruturais Fixos	11.992,97
(=) Resultado.....	0

Fonte: Elaboração Própria

Baseado no estudo realizado através dos dados coletados, verificou-se que o ponto de equilíbrio da Empresa X, em valores monetários, equivale a \$23.838,75, ou seja, representa a quantidade de vendas necessárias para suprir os custos totais do mês analisado. Pode-se afirmar ainda, em uma análise mais ampla, que com apenas as vendas das refeições comerciais há um ganho marginal de \$ 13.142,28, conforme a tabela 11, suficiente para atingir o ponto de equilíbrio, pois supre os custos fixos totais, tanto das refeições comerciais como também do *a la carte*, que, conforme a tabela 12, é de \$11.992,97.

Com isso, pode-se dizer que todo o ganho marginal com o *a la carte* é lucro, gerando um retorno significativo de valores. Porém, como se verificou o ponto de equilíbrio é atingido apenas com as vendas das refeições comerciais, sendo que, caso ocorrer alguma eventualidade de a empresa não mais oferecer essa opção extra, apenas resultaria em uma diminuição do resultado em \$ 2.100,39, pois como as refeições comerciais possuem um ganho marginal de \$13.142,28 e um custo estrutural fixo de \$8.160,02, conforme a tabela 12, verifica-se um resultado de \$4.982,26 de sobra de ganho marginal. Portanto, através desta análise do ponto de equilíbrio, verifica-se que a opção extra é de extrema relevância em questões de maior rentabilidade para a empresa, mas não seria necessária para atingir o ponto de equilíbrio.

Verifica-se, então, que há uma sobra de ganho marginal de \$7.082,65 com base no faturamento total referente ao mês de outubro de 2004.

Também se pode dizer que o ponto de equilíbrio é atingido quando a venda alcançar 77,09% do faturamento bruto, e que o restante, 22,91%, representa a margem de segurança operacional – MSO.

4. CONCLUSÃO

Este estudo foi elaborado com o intuito de aplicar um sistema de custeio para a apuração dos custos em uma empresa de refeições. Porém, devido à falta de informações adequadas, não foi possível a implantação de um sistema.

A partir dos dados analisados na pesquisa, observou-se a inexistência de um controle de custos adequado por parte do proprietário da empresa, para a efetiva implantação de um sistema de custo de produção, visto que ele leva em consideração os custos em sua totalidade. Não há, portanto, um controle de gastos nas refeições comerciais e nas refeições *a la carte*, que são produtos com margens de lucro diferenciadas, que devem ser analisados em separado.

Devido as dificuldades encontradas, utilizou-se uma sistemática com base no método de valor de venda ou de mercado, por ter sido o que melhor se adaptou à situação encontrada.

Pode-se afirmar que os demais objetivos propostos foram alcançados através do levantamento dos dados e da utilização da sistemática citada, onde, com base no faturamento total, obteve-se os percentuais correspondentes a cada produto de acordo com a capacidade de geração de recursos, sendo agregados aos produtos, de acordo com o total de custos que cada um suporta, obtendo, assim, um custo estimado para cada um.

Conforme o exposto, acredita-se que utilizar a sistemática do valor de venda ou de mercado para mensuração dos custos totais, desde que elaborada com base em dados reais, traz muitos benefícios para a empresa, pois permite a visualização dos custos de cada produto e a verificação de qual está sendo mais lucrativo para a empresa, além de facilitar a análise do ponto de equilíbrio.

Conclui-se que a empresa vem desenvolvendo suas atividades com êxito em relação às vendas das refeições comerciais e do *a la carte*, cujo ganho marginal total atinge 61,69% sobre o faturamento total, e possui um custo fixo de 38,78%, gerando uma sobra de ganho marginal, ou seja, uma margem de segurança operacional satisfatória de 22,91%.

Com relação às refeições do *a la carte*, opção extra oferecida pela empresa, verifica-se que seu custo chega a 78,75% sobre o faturamento dessa, obtendo um ganho marginal de 60,03% e um resultado de 21,25%, considerado satisfatório e de grande relevância sobre o resultado final.

Este trabalho não encerra aqui. Acredita-se que esta pesquisa possa instigar para que novas pesquisas na área de custos venham a ser realizadas em empresas do mesmo gênero contribuindo para o enriquecimento do conhecimento contábil.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BOLETIM IOB. Temática Contábil e Balanço, p. 2, Bol. 32/1996, agosto 1996; p. 3, Bol 18/1997, maio 1997.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos. aplicação em empresas modernas**, Porto Alegre: Bookman, 2002

BRIMBSON, James. **contabilidade por atividades - uma abordagem de custeio baseada em atividades.** São Paulo: Atlas, 1996.

CASTRO, Claudio de Moura. **A prática da pesquisa.** São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1938.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividade.** São Paulo: Atlas, 1995.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade.** 22. ed. Porto Alegre: 1992.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 1998.

FLORENTINO, Américo M. **Custos: princípios, cálculo e contabilização.** São Paulo: FGV, 1972.

LAWRENCE, Willian Beaty. **Contabilidade de custos.** 5. ed., São Paulo: Ibrasa, 1977.

LEONE, George S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle.** São Paulo: Atlas, 1981.

LIMA, José Geraldo de. **Custos: cálculos, sistemas e análise.** São Paulo: Atlas, 1976.

MANDARINO, Umberto. **Custos.** São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MATZ; CURRY; FRANCK. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1973.

MEDEIROS, Luiz Edgar. **Contabilidade de Custos: um enfoque prático**. Porto Alegre: ed Orts S/A, 1994.

NETO, Pedro Coelho (Cord.) **Manual de procedimentos contábeis para micro e pequenas empresas**. Brasília: SEBRAE, 1982

PADOVESE, Clóvis L. **Contabilidade gerencial – um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

PIZZOLATO, Nélio Domingues. **Introdução à contabilidade gerencial**. São Paulo: Makron Books, 2000.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1995.

VICECONTI, Paulo Eduardo e Silvério das Neves. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 5 ed. São Paulo: Frase Editora, 1998.