

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS**

GUILHERME SCARDUELLI ANTUNES

**ANÁLISE GERENCIAL DE CUSTOS DE UMA LANCHONETE
LOCALIZADA EM CRICIÚMA-SC**

CRICIÚMA, NOVEMBRO DE 2011

GUILHERME SCARDUELLI ANTUNES

**ANÁLISE GERENCIAL DE CUSTOS DE UMA LANCHONETE
LOCALIZADA EM CRICIÚMA-SC**

Monografia apresentada para obtenção do grau de Bacharel em Administração de Empresas, no curso de Administração de Empresas, da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof. MSc. Jaime Dagostim Picolo

CRICIÚMA, NOVEMBRO DE 2011

GUILHERME SCARDUELLI ANTUNES

**ANÁLISE GERENCIAL DE CUSTOS DE UMA LANCHONETE
LOCALIZADA EM CRICIÚMA-SC**

Monografia aprovada pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel em Administração de Empresas, no Curso de Administração de Empresas, da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Criciúma, 30 de novembro de 2011.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Jaime Dagostim Picolo - Mestre - (UNESC) - Orientador

Prof.^a Roseli Jenoveva Neto - Mestre - (UNESC)

Prof.^a Michele Domingos Schneider - Especialista - (UNESC)

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha mãe Tania e meu pai Carlos que não economizaram forças para me proporcionar uma educação de qualidade, sempre destacando a importância dos estudos para a vida das pessoas.

AGRADECIMENTO

Primeiramente agradeço ao meu pai, minha mãe e meu irmão que sempre me incentivaram e me aconselharam em toda esta caminhada.

A minha namorada pela compreensão e por estar sempre ao meu lado.

A todos os professores que me passaram conhecimento, em especial ao meu orientador Jaime, pelo empenho e vontade em ajudar na conclusão deste trabalho.

A todos os meus familiares e amigos que de uma forma ou outra ajudaram na minha formação.

Muito Obrigado!

“Você não pode voltar atrás e fazer um novo começo, mas você pode começar agora e fazer um novo fim.”

Chico Xavier

RESUMO

ANTUNES, Guilherme Scarduelli. **Análise gerencial de custos de uma lanchonete localizada em Criciúma - SC.** 2011. n° pag. 67. Monografia do Curso de Administração, da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma.

O presente estudo aborda uma análise gerência de custo para uma lanchonete localiza em uma instituição de ensino superior na cidade de Criciúma – SC. A fundamentação teórica aborda os conceitos da área de custo com base em alguns autores, mostrando a importância da gestão de custo para as empresas. A pesquisa foi realizada na empresa com base em seus dados internos e posteriormente feito uma análise dos dados e sugerido algumas melhorias. A metodologia caracteriza-se como exploratória e descritiva, sendo que os dados analisados são de julho 2010 a junho de 2011. O estudo torna-se importante para a empresa pois terá uma gestão de custo na qual ajudará nas tomadas de decisões futuras.

Palavras-chave: Gestão de Custos. Ponto de Equilíbrio. Resultado Operacional. Orçamento Empresarial.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 PROBLEMA	9
1.2 OBJETIVOS	10
1.2.1 OBJETIVO GERAL	10
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	10
1.3 JUSTIFICATIVA	10
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	12
2.1 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS	12
2.2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS SOBRE CUSTOS	13
2.2.1 Gastos	14
2.2.2 Custos	15
2.2.3 Despesas	16
2.2.4 Investimento	17
2.2.5 Depreciação	18
2.2.6 Perdas	19
2.2.7 Desperdícios	20
2.2.7.1 Tipos de desperdícios	20
2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	21
2.3.1 Classificação pela facilidade de alocação	22
2.3.1.1 Diretos	22
2.3.1.2 Indiretos	22
2.3.2 Classificação pela sua variabilidade	23
2.3.2.1 Fixos	23
2.3.2.2 Variáveis	24
2.4 SISTEMA DE CUSTO	25
2.4.1 Princípio de custeio	26
2.4.1.1 Custeio por absorção	26
2.4.1.2 Custeio Variável	26
2.4.2.1 Custo-padrão	27
2.4.2.2 Centro de custos (RKW)	28
2.4.2.3 Unidade de esforço de produção (UEP)	28

2.4.2.4 Custeio baseado em atividades (ABC)	29
2.5 ANÁLISE CUSTO,VOLUME e LUCRO	30
2.5.1 Margem de Contribuição.....	31
2.5.2 Ponto de Equilíbrio.....	32
2.5.3 Formação de Preço	33
2.5.3.2 Mark-up.....	35
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	40
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	40
3.2 DEFINIÇÃO DA ÁREA DO ESTUDO	41
3.3 PLANO DE COLETA DE DADOS.....	41
4 EXPERIÊNCIA DA PESQUISA.....	42
4.1 Análise geral dos gastos	42
4.2 Calculo do mark-up	54
4.3 Simulação para incremento do resultado operacional	55
5 CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS.....	60
APÊNDICE	62

1 INTRODUÇÃO

Segundo a Associação Brasileira da Indústria da Panificação e Confeitaria (ABIP), o segmento de panificação e confeitaria teve um incremento no faturamento de 13,7% em 2010, e com previsão de crescer mais 10% acima da inflação em 2011, com isto as empresas com uma boa administração tem a possibilidade de melhorar sua fatia no mercado.

O segmento de panificação, confeitaria e lanchonete vem modificando suas características em função da mudança de hábitos de seus clientes. Está tendo um volume maior de pessoas fazendo suas refeições fora do lar. Isto ocorre devido as famílias trabalharem longe de casa e assim aumentando a dificuldade de fazer suas próprias refeições e também com a melhora da economia, houve um aumento no poder aquisitivo do povo brasileiro.

Os estabelecimentos mudaram suas características deixaram de servir apenas os tradicionais pães e bolos e começaram a investir em confeitaria, lanchonete, restaurante, mercearia. As panificadoras e lanchonetes começaram a se modernizar. No entanto estão investindo em suas instalações e se modernizando, mas quando chega na parte da administração elas deixam a desejar. São poucas as padarias ou lanchonetes que possuem um controle de seus custos, das suas despesas, da lucratividade de seus produtos e isto num mercado competitivo e em crescimento pode ser um grande diferencial.

1.1 PROBLEMA

O presente estudo será realizado em uma empresa do ramo alimentício, trata-se de uma lanchonete localizada dentro de uma universidade, trabalhando com um público formado por alunos, professores e funcionários. A empresa trabalha com 15 funcionários diretos e mais os proprietários. A lanchonete trabalha com o fornecimento de bebidas, lanches, confeitaria e coffee break.

A empresa está melhorando a sua parte física, ampliando o ambiente de preparo dos alimentos, comprando novas máquinas, novos utensílios, procurando novas tecnologias para melhorar suas instalações. A empresa trabalha com a compra e a revenda de quase todos os produtos e com a produção de alguns outros

produtos, principalmente para confeitaria. Com a ampliação de seu espaço físico, a empresa começou a produzir novos produtos, tendo em vista melhor as variedades da confeitaria.

A empresa, no entanto não possui um gerenciamento dos seus custos, o que pode comprometer o resultado da mesma. Com a falta de informação a empresa tem dificuldade de tomar decisões na parte administrativa, como a formulação de preço, a investimento em produtos e nas soluções de problemas cotidianos.

Levando em consideração esta problemática, questiona-se: Como elaborar um sistema de gestão de custos de uma lanchonete localizada no município de Criciúma, SC?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Propor um sistema de gestão de custos de uma lanchonete localizada no município de Criciúma, SC.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Levantar os gastos gerais da empresa;
- b) Identificar os custos fixos e variáveis da empresa;
- c) Calcular o ponto de equilíbrio da empresa;
- d) Estimar o mark-up;
- e) Propor ações de melhoria do resultado operacional;

1.3 JUSTIFICATIVA

O presente estudo tem como objetivo a proposta de um sistema de gestão de custos, para uma lanchonete localizada no município de Criciúma, Santa Catarina. Tornou-se importante atingir este objetivo, pois a gestão de custos proporciona a possibilidade de auxiliar na administração da empresa, tendo-se o

conhecimento e o controle dos seus custos, facilitando assim nas tomadas de decisões e na formação dos preços.

Existe a necessidade de a empresa conhecer os seus custos, então o estudo tornou-se relevante para que a esta possa ter uma boa administração. Com o conhecimento de seus custos fixos, seus custos variáveis, suas despesas será possível calcular alguns índices para a empresa. Como calcular a margem de contribuição da empresa e assim saber o quanto sobra para pagar as suas despesas fixas e gerar lucro, também será possível calcular o ponto de equilíbrio da empresa, conhecendo este parâmetro a empresa saberá qual o mínimo de vendas no mês para não ter prejuízo e com isso poderá estabelecer qual a sua meta de vendas.

Esta pesquisa apresentou-se relevante para a empresa, para o pesquisador e para a Universidade. Para a empresa tendo em vista que esta em crescimento e possui um pequeno controle de seus custos, o momento tornou-se oportuno para o estudo para que haja uma melhoria na administração.

Para o pesquisador existiu a possibilidade de expor seus conhecimentos adquiridos no curso de Administração de Empresas, principalmente em relação a área de custos e teve a possibilidade de implantar uma gestão de custos na empresa.

Para a Universidade o estudo fica a disposição da sociedade no acervo bibliográfico da instituição, sendo importante para a pesquisa de outros acadêmicos, de outros gestores da área de panificação e lanchonete e da sociedade em geral. O estudo foi importante para o segmento de panificação e lanchonete pois as empresas deste ramo normalmente são micro ou pequenas empresas, e seus administradores não possuem um bom controle de seus custos e despesas, então foi um estudo no qual servirá de apoio para os gestores desta área.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo tem como objetivo apresentar uma revisão bibliográfica na área de gestão de custos.

2.1 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

De acordo com Bomfim e Passarelli (2006) no passado, praticamente até o século XVII, a economia vivia apenas do comércio dos artesãos, não havendo quase nenhuma concorrência e pouco controle dos custos. No início do século XVIII, começou o chamado “sistema de produção fabril” onde os artesãos saíram do comércio e foram trabalhar nas fábricas. Com a chegada das máquinas e da produção mecanizada houve um grande aumento da produção. Com este novo sistema econômico começou a desenvolver uma área para o controle dos custos.

Segundo Bornia (2002) até a revolução industrial os artesãos utilizavam a contabilidade financeira basicamente para avaliação do patrimônio e apuração dos resultados. Para saber o resultado obtido era diminuído o custo das mercadorias vendidas da receita obtida da empresa, desse lucro ainda subtraíam-se as despesas da empresa.

Antes da Revolução Industrial	Depois da Revolução Industrial
Venda	Venda
(-) <u>Custo das mercadorias vendidas</u>	(-) <u>Custo dos produtos vendidas</u>
Lucro Bruto	Lucro Bruto
(-) Despesas administrativas	(-) Despesas administrativas
(-) Despesas comerciais	(-) Despesas comerciais
(-) <u>Despesas financeiras</u>	(-) <u>Despesas financeiras</u>
Lucro Líquido	Lucro Líquido

Quadro 01: Cálculo do resultado operacional.

Fonte: Adaptado de Bornia (2002, p.35).

Bornia (2002) apresenta com o quadro 01, que com o aparecimento das empresas industriais o cálculo para a obtenção do resultado continuou o mesmo, apenas mudando a denominação de “custo das mercadorias vendidas” para “custo dos produtos vendidos”.

Antes da revolução industrial os custos dos produtos eram de fácil acesso, pois eram comprados prontos, com o aparecimento das fábricas estes

custos ficaram mais complicados, pois agora os produtos eram fabricados. Assim começou a se desenvolver a contabilidade de custos.

Com o passar do tempo as linhas de produção começaram a ter melhorias, devido à padronização dos produtos e peças e a especialização do trabalho, isto ocorreu, pois a demanda do mercado era maior que a produção. Quando a oferta de produtos ficou maior que a procura do mercado, houve a necessidade de que a padronização fosse diminuída, com isso novos produtos tinham que ser colocados na linha e produção. Desde esse momento as linhas de produção não são mais tão rígidas e precisam ter flexibilidade para que novos produtos possam entrar (BORNIA, 2010).

Ainda de acordo com o autor, atualmente as empresas estão em um mercado competitivo, onde é preciso observar algumas exigências do mercado, como:

- a) Baixo preço dos produtos;
- b) Boa qualidade;
- c) Freqüentes modificações no produto;
- d) Vida útil curta;
- e) Modelos variados;

Para a empresa competir neste mercado ela precisa de uma produção eficiente e um efetivo controle de suas atividades de produção, pois se a empresa não conseguir melhorias contínuas no processo ela estará em desvantagem (BORNIA, 2010).

2.2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS SOBRE CUSTOS

Serão apresentados nas seções seguintes alguns conceitos relacionados a custo, que darão um embasamento para a pesquisa e análise dos dados posteriormente.

2.2.1 Gastos

Segundo Bruni (2006) e Martins (2003) gastos consistem no sacrifício financeiro que a empresa tem para a obtenção de um produto ou serviço. Os gastos só existiram quando há o reconhecimento contábil da dívida.

Conforme Wernke (2011, p.26)

A palavra *Gastos* deve ser utilizada para descrever as ocorrências nas quais a administração da empresa despende recursos ou contrai uma obrigação (dívida) perante terceiros (fornecedores, bancos etc.) para obter algum bem ou serviço que necessite para suas operações cotidianas.

Este é um conceito muito amplo que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos pela empresa, por exemplo, gastos com compra de matéria prima, gastos com mão de obra, gastos com honorários da diretoria (MARTINS, 2003). Wernke (2004) apresenta através da figura 01 os conceitos relacionados a gastos.

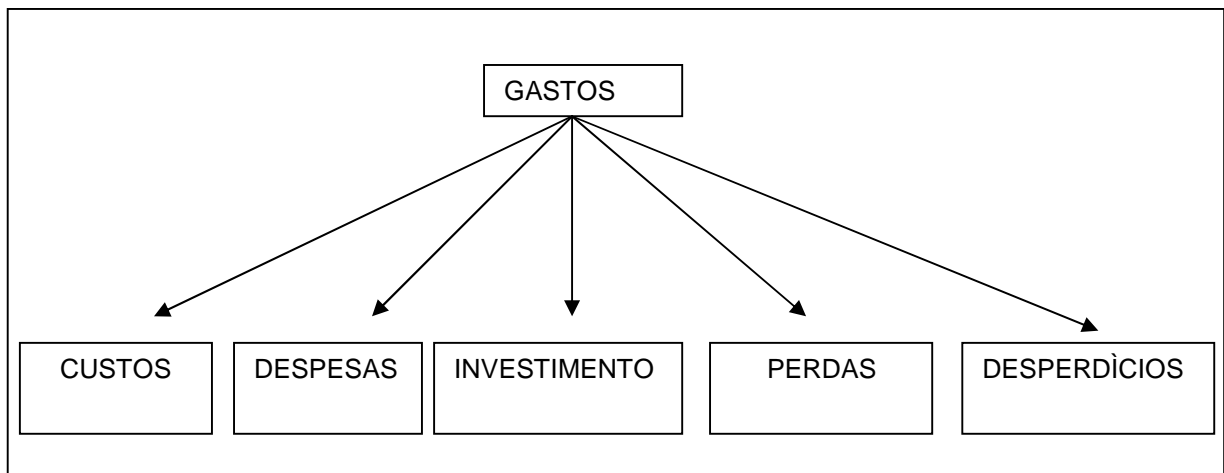


Figura 01: Definições básicas.

Fonte: Adaptado de Wernke (2004, p.12).

De acordo com Bomfim e Passarelli (2006) os gastos empresariais compreendem: custos, despesas, investimentos, perda, desperdício. Gasto pode ser qualquer ação que a empresa faça, podendo ser um gasto com investimento para compra de algum equipamento, como um gasto com desperdício que não gera lucro. Estes tipos de gastos serão aprofundados nas seções seguintes.

2.2.2 Custos

De acordo com Bruni (2008) custo representa a transição de um investimento feito pela empresa, que tem por destino final o valor dos estoques.

Custos são os gastos que a empresa tem com bens ou serviços, utilizados no processo de fabricação ou na prestação de serviço para produção de outros bens ou serviços. São os gastos que estão ligados diretamente com a produção da empresa (BRUINI; FAMÁ, 2003; WERNKE, 2004).

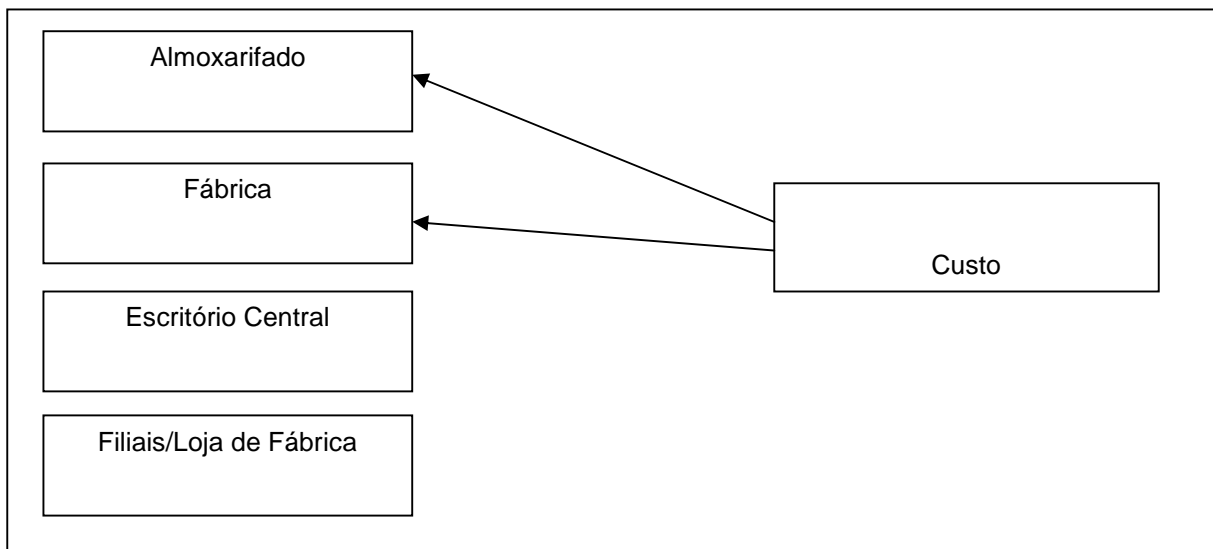


Figura 02: Ocorrência de custos.

Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.18).

Conforme a figura 02 apresentada por Dubois; Kulpa; Souza (2006), os custos estão relacionados com o almoxarifado e com a fábrica, áreas da produção da empresa. Custo pode ser caracterizado por gastos com matéria prima, embalagem, mão de obra fabril, seguros de instalação fabril e outros (BRUNI; FAMÁ, 2004).

Bornia (2002) correlaciona custo com custo de fabricação, que está relacionado com a fabricação dos produtos, podendo ser dividida em três partes: Matéria-Prima (MP), Mão-de-Obra Direta (MOD) e Custos Indiretos de Fabricação, podendo ser calculada pela fórmula:

$$\text{Custos de fabricação} = \text{MP} + \text{MOD} + \text{CIF}$$

Figura 03: Calculo custo de fabricação.

Fonte: Bornia (2002, p.39).

Então de acordo com a figura 03, apresentada por Bornia (2002):

- a) Matéria-Prima são os principais materiais integrantes do produto e sendo facilmente separado em unidades.
- b) Mão de Obra Direta são os trabalhadores diretamente envolvidos na fabricação do produto, isto é o salário destes trabalhadores diretamente envolvidos na fabricação.
- c) Custos Indiretos de Fabricação são todos os demais custos de produção, sendo energia, mão-de-obra indireta, depreciação.

De acordo com Wernke (2011) os custos para o varejo, onde não existe a fabricação de produtos, os custos são apenas os valores relacionados ao custo de aquisição da mercadoria, sendo que estes custos são os valores pagos pela mercadoria ao fornecedor, frete, tributos e outros valores relacionados à aquisição da mercadoria. Ainda de acordo com o autor o restante de gastos na operação deve ser classificado como despesas.

2.2.3 Despesas

Segundo Bornia (2002) e Bruni (2006) despesa é o valor gasto pela empresa com insumos para o seu funcionamento, mais que não esta relacionada diretamente com a fabricação dos seus produtos ou serviços. Então as despesas são identificadas pelo fato de não representarem esforços produtivos para a fabricação de um produto ou serviço.

De acordo com Souza e Clemente (2007, p.18) “Por despesa, tradicionalmente, entende-se o valor dos bens e serviços não diretamente ligados com a produção de outros bens ou serviços, consumidos num determinado período”.

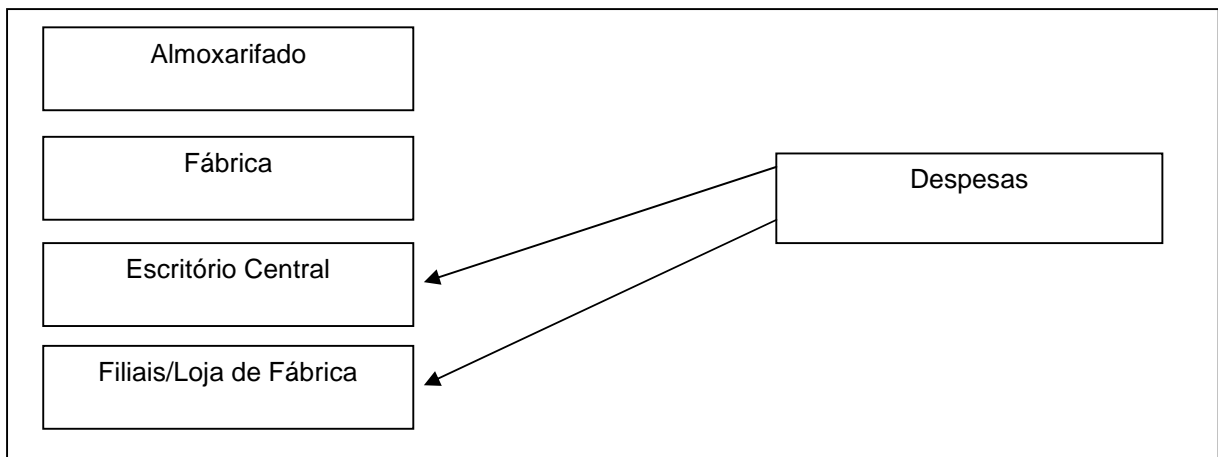


Figura 04: Ocorrência de despesas.

Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.18).

Conforme a figura 04 apresentada por Dubois; Kulpa; Souza (2006), as despesas são os gastos que a empresa tem que não são consumidas pelo tempo, não pode ser congeladas e em armazenadas no estoque (BRUNI , 2008).

Alguns exemplos de despesas citadas por Wernke (2011) estão relacionadas com despesas administrativas: aluguel, energia, salários, encargos sociais, material de escritório e outros, para as despesas financeiras: juros pagos a bancos, manutenção de conta bancaria, pagamento do setor financeiro e outros e para despesas com vendas: comissão de vendas, brindes, propaganda e outros.

2.2.4 Investimento

Souza e Clemente (2007) apresentam que investimento pode ser uma maneira de manter a empresa competitiva ou melhorar sua rentabilidade no mercado. Para isto a empresa investe uma parte de seus lucros em pesquisa, novas tecnologias, novas estratégias que aumente seu poder competitivo.

De acordo com Bruni e Famá (2003, p.25) “investimentos: representam gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos”. Então ainda de acordo com o autor estes gastos ficam congelados no ativo da empresa e com o passar do tempo são descongelados e atribuídos aos custos e despesas.

Para Wernke (2011, p.27) “Devem ser considerados como *Investimentos* os gastos efetuados na aquisição de ativos... com perspectiva de gerar benefícios econômicos em períodos futuros.”

Segundo Bornia (2002) investimento pode ser a aquisição de insumos pela empresa, que ficará estocado por um período e utilizado em um período seguinte, no momento que a empresa necessitar.

Na figura 05 será apresentada as áreas da empresa que o investimento pode ocorrer.

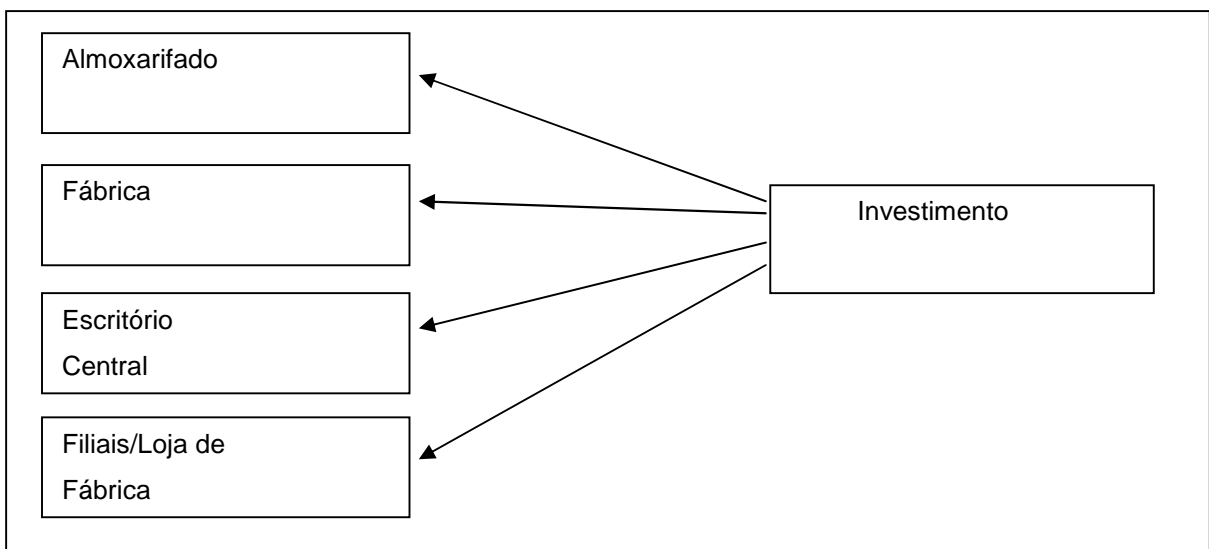


Figura 05: Ocorrência de investimento.

Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.18).

Conforme a figura 05 apresentada por Dubois; Kulpa; Souza (2006), os investimentos podem acontecer em todas as áreas da empresa. Contudo Wernke (2011) apresenta que, com o uso no dia a dia dos ativos, começam a aparecer desgastes naturais e com isso gera uma desvalorização de seus valores, isto é chamado de depreciação e deve ser classificado como despesa.

2.2.5 Depreciação

De acordo com Santos (2005) um equipamento é depreciado em função do tempo de utilização e de ações da natureza, o que pode torná-lo inadequado para a empresa. Ainda de acordo com o autor, o ideal seria que o equipamento recebesse

um valor referente a sua depreciação mensal, para que no final de sua vida útil fosse repostado outro.

Segundo Bornia (2002) depreciação representa o valor que o equipamento perde num determinado período, isto ocorre pois com o equipamento se desgasta o uso e com o tempo.

O modelo mais utilizado para calcular a depreciação é o linear, na qual o valor do equipamento é dividido pela sua vida útil e assim obtendo um valor de depreciação (BORNIA, 2002).

2.2.6 Perdas

Segundo Martins (2003) perda normalmente é caracterizada como o valor dos insumos consumidos de forma anormal e involuntária. São itens não considerados operacionais e não relacionados com os custos de fabricação, são ocasionais e indesejados.

Para Bruni e Famá (2004) as perdas são os bens e serviços consumidos de forma anormal, sendo que é um gasto decorrente de um ou mais fatores extraordinários. Na figura 06 será apresentado ocorrências de perdas nas empresas.

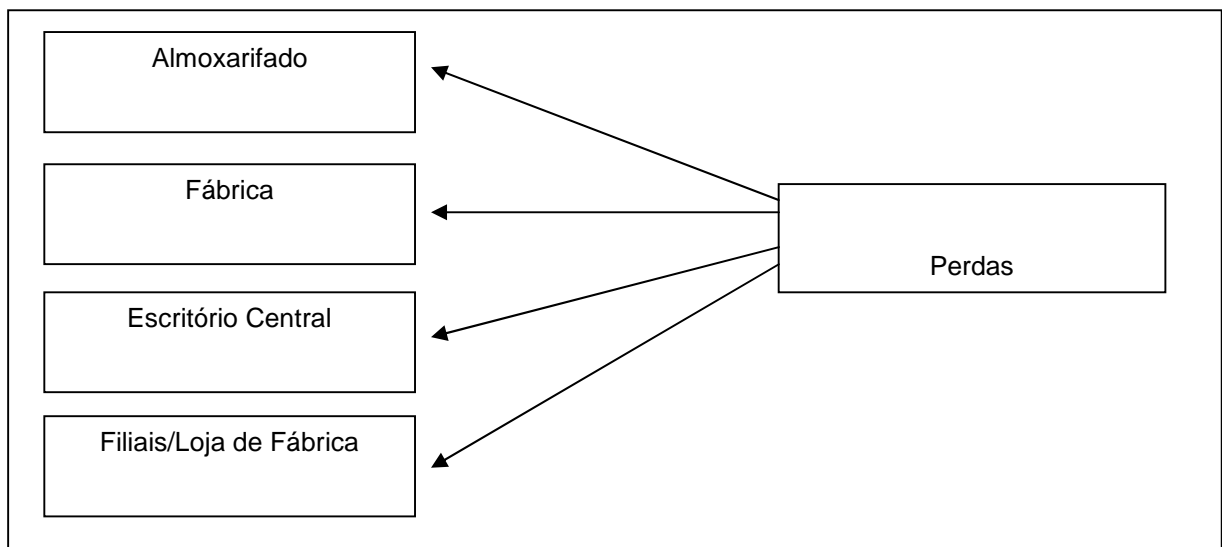


Figura 06: Ocorrência de perdas.

Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.19).

Conforme a figura 06 apresentada por Dubois; Kulpa; Souza (2006), pode-se notar que as perdas estão ligadas a todas as áreas da empresa. Alguns

exemplos de perdas citadas por Wernke (2011) podem ser por: incêndios, inundações, furtos, prazo de validade vencido e outros.

2.2.7 Desperdícios

Conforme Bornia (2002) e Wernke (2004) desperdício é o esforço econômico que não agrega valor ao produto da empresa e nem são necessário ao trabalho efetivo. São atividades que não agregam valor e resultam em gasto de tempo, dinheiro, recursos sem lucro e ainda adicionam custos desnecessários aos produtos.

A figura 07 apresenta ocorrência de desperdício na empresa.

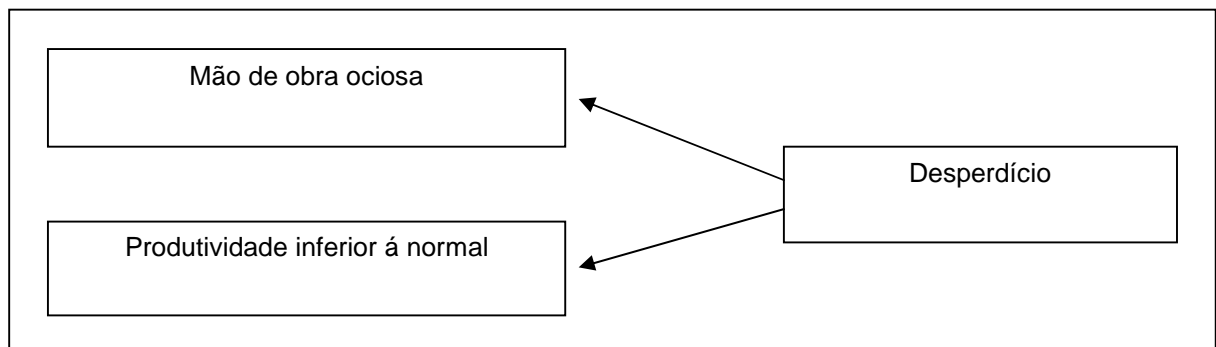


Figura 07: Ocorrência de desperdício.

Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.19).

Na figura 07 apresentada por Dubois, Kulpa e Souza (2006), nota-se que desperdício acontece quando é gasto mais que necessita, é quando a empresa não atinge o que poderia.

2.2.7.1 Tipos de desperdícios

De acordo com Bornia (2002) desperdícios podem ser classificados em:

- a) Superprodução: ocorre quando é produzido acima do necessário ou antecipadamente, formando estoque e escondendo imperfeições no processo. Considerado o desperdício mais importante e deve ser excluído completamente;

- b) Transporte: ocorre na movimentação dos produtos na empresa, na qual não agrega valor algum para o produto. Deve ser eliminado completamente e para isso necessita de uma reorganização na fábrica;
- c) Processo: acontece quando à transformação desnecessária para o produto, fazer peças ou detalhes que não contribuem com o produto;
- d) Fabricação de produtos defeituosos: fabricação de produtos que não passem pelo controle de qualidade, o desperdício mais fácil de ser identificado e deve ser corrigido com a melhoria no processo;
- e) Movimento: ocorre na ineficiência da operação, movimentações inúteis na transformação dos produtos, devem ser corrigidas com melhorias no desempenho das operações;
- f) Espera: ocorre quando à capacidade ociosa na empresa, as máquinas e funcionários ficam parados, isto acontece devido à falta de sincronia da produção, falhas no processo e elevado tempo de preparação dos equipamentos;
- g) Estoque: desperdício relacionado com os produtos parados na fábrica que necessitam de manutenções e com isso pode gerar um perda de oportunidade no mercado, as empresas devem diminuir ao mínimo seu estoque;
- h) Matéria prima: a compra acima da necessária para a produção da empresa e o mau uso da matéria-prima;

Então estes desperdícios são os gastos que a empresa tem e que não geram nenhum valor. Estes desperdícios devem ser gerenciados pela empresa e identificados como oportunidades de melhoria para o resultado.

2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Existem varias classificações para custos, assim como são utilizados vários conceitos para diferenciar custos, algumas formas de classificar são quanto à facilidade de alocação e a variabilidade (BORNIA, 2002).

2.3.1 Classificação pela facilidade de alocação

Os custos podem ser classificados em diretos e indiretos, de acordo com a facilidade de identificação com o produto ou serviço (BORNIA, 2002).

2.3.1.1 Diretos

Será apresentado o conceito de custo direto na visão de alguns autores.

Para Bomfim e Passarelli (2006) os custos de fabricação são aqueles em que é possível identificar se está ligado a um produto ou a outro, de forma direta e fácil.

Segundo DUBOIS, KULPA E SOUZA (2006, p. 26) “[...] estes custos podem ser apropriados de maneira objetiva aos produtos fabricados, porque há uma forma de medição clara de seu consumo durante a fabricação.” Conforme Wernke (2004) estes custos não exigem a necessidade de fazer rateio, sendo identificados com controle individual ou por medição, não deixando dúvida de quando é para um produto e de quanto é para o outro.

Então como exemplo de custos diretos Bomfim e Passarelli (2006) cita matérias-primas, embalagens, mão-de-obra direta, serviços diretos executados por terceiros e energia elétrica quando há medidores.

2.3.1.2 Indiretos

Será apresentado na visão de alguns autores, conceito de custo indireto.

Segundo Bomfim e Passarelli (2006) e Bornia (2002) os custos indiretos são aqueles que não estão ligados diretamente a produção do produto, são aqueles incorridos dentro do processo de fabricação, mas que para serem atribuído ao produto necessita ser feito um rateio.

De acordo com Wernke (2004) são os gastos que não podem ser alocados de forma direta e objetiva aos produtos, são gastos que a empresa tem para exercer suas atividades, mas que esta relacionada com vários produtos ao mesmo tempo, para serem atribuídos aos produtos necessita o uso de rateio.

Alguns exemplos de custos indiretos são a mão-de-obra indireta, aluguel, materiais consumidos indiretamente na fábrica e todos os demais custos não relacionados diretamente com o produto (BOMFIM; PASSARELLI, 2006).

Está representado na figura 08 a diferença entre custo direto e indireto.

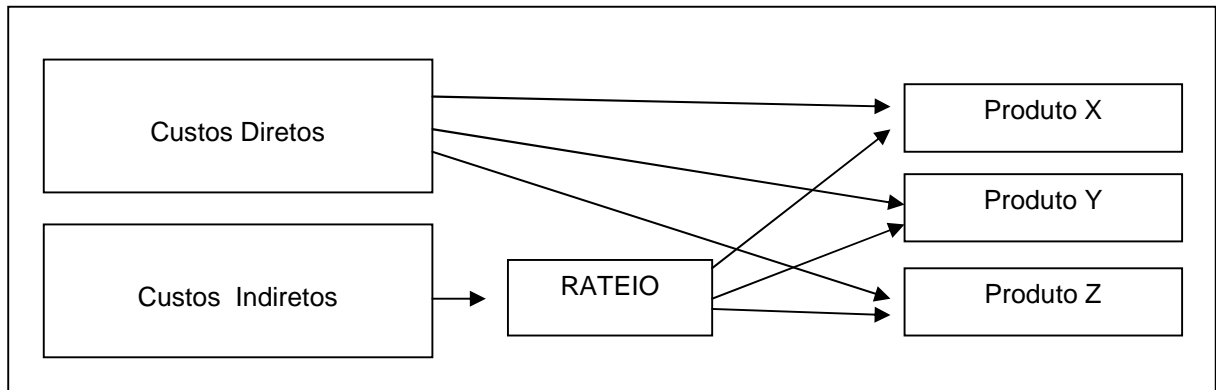


Figura 08: Apropriação dos custos diretos e indiretos aos produtos.

Fonte: Souza e Clemente (2007, p.29).

Enquanto os custos diretos são relacionados diretamente aos produtos, os custos indiretos necessitam de um rateio para após ser direcionados aos produtos (SOUZA; CLEMENTE, 2007). Será apresentado nas seções posteriores alguns modelos de rateio.

2.3.2 Classificação pela sua variabilidade

Segundo Souza e Clemente (2007) quanto ao volume de produção os custos podem ser classificados como fixos ou variáveis.

2.3.2.1 Fixos

Os custos fixos são aqueles que não sofrem alterações de acordo com o volume produzido pela empresa, então os custos fixos independem do nível de atividade da empresa num determinado período. (BORNIA, 2002)

Segundo Bomfim e Passarelli (2006, p.55) “custos fixos variam conforme o tempo e não de acordo com o nível de atividade”. Então ainda de acordo com o autor esse custos serão incorridos durante um período, mesmo que a empresa não tenha iniciado nenhuma produção.

Esta representado pela figura 09 um modelo de custo fixo.

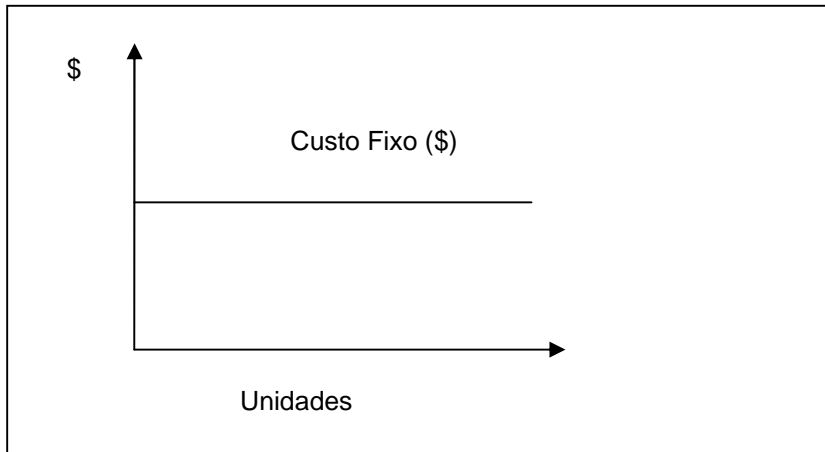


Figura 09: Custo Fixo.

Fonte: Wernke (2004, p.15).

Conforme a figura 09 apresentada por Wernke (2004) o custo fixo continua constante mesmo com o aumento das unidades produzidas, alguns exemplo de custo fixo são aluguel, seguro, depreciação (BRUINI; FAMÁ, 2003).

Uma observação importante quanto aos custos fixos é que eles se tornam variáveis quando são calculados unitariamente, em função da economia de escala. A economia de escala existe pois, os custos fixos serão divididos entre os produtos fabricados, quanto maior for a produção menor será o valor do custo fixo sobre o produto.

Temos como exemplo se uma empresa tem um custo fixe de R\$ 1000,00 e uma produção de 100 un do produto A, portanto o custo fixo no produto A será de R\$ 10,00. Mas se esta empresa começar a produzir 200 un do mesmo produto, seu custo fixo para o produto A será de R\$ 5,00. Por este motivo o custo fixo torna-se variável calculando-o unitariamente.

2.3.2.2 Variáveis

Bornia (2002) apresenta que ao contrario dos custos fixos, os variáveis estão intimamente ligado com o volume de produção, quanto maior o nível de produção da empresa maior será o custo variável.

Custos variáveis são os valores consumidos ou aplicados pela empresa que têm o seu crescimento vinculado a quantidade produzida pela empresa. Tem

seu valor oscilado em função da quantidade produzida, variando seu valor na proporção direta do nível produzido (WERNKE, 2004).

Está representado pela figura 10 um modelo de custo variável.

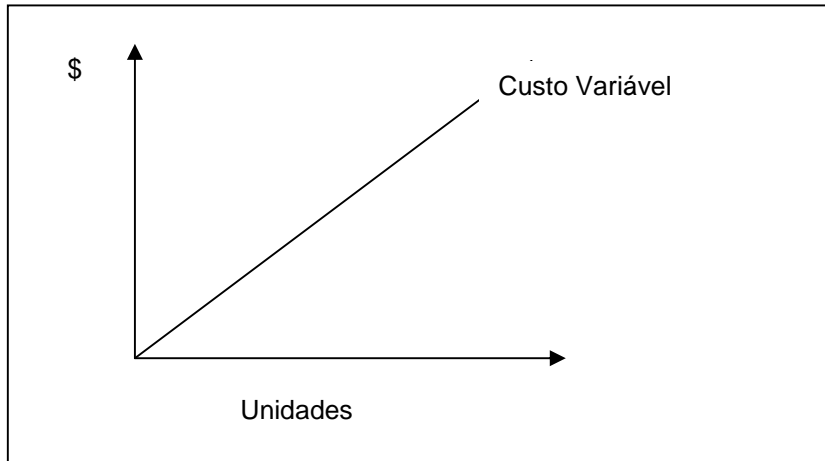


Figura 10: Custo Variável.

Fonte: Wernke (2004, p.15).

Conforme Wernke (2004) os custos variáveis aumentam proporcionalmente com as unidades produzidas, alguns exemplos destes custos são: matéria-prima, embalagem (BRUNI; FAMÁ, 2003).

Uma observação quando ao custo variável é que quando calculados unitariamente eles passam a ser fixo, pois quando é calculado o valor do produto o custo variável não muda, sendo com uma grande produção ou com a produção pequena o custo variável será sempre igual.

Para um melhor entendimento se uma empresa calcula o custo variável de seu produto B e descobre que custa R\$ 10,00 com uma produção de 500 un. Mais ela começa a produzir 1000 un, porém o custo variável do produto B continua R\$ 10,00, isto ocorre pois o custo variável calculado unitariamente é fixo.

2.4 SISTEMA DE CUSTO

Segundo Borna (2002) o sistema de custos pode ser observado de duas formas. A primeira forma é o princípio de custeio, onde é analisado se o tipo de informação gerada é adequado as necessidades da empresa e quais as informações importantes deveriam ser fornecidas. Assim a relevância das informações depende de sua finalidade.

A segunda forma é o método de custeio, onde a parte operacional da empresa é levada em consideração. Nesta forma são analisados como os dados são analisados pela empresa para que depois possa obter-se as informações necessárias.

2.4.1 Princípio de custeio

O princípio de custeio pode ser subdividido em dois princípios, sendo o custeio por absorção e o custeio variável (WERNKE, 2004).

2.4.1.1 Custeio por absorção

Segundo Souza; Clemente (2007) o sistema tem sua origem no chão de fábrica, tendo como visão que a produção de bens é o que gera lucro para a empresa, então visa cuidar da produção em termos de custo e volume.

O sistema de custeio por absorção se caracteriza pela apropriação de todos os custos, podendo ser fixo, variável, direto, indireto, ao produto. Este custeio atribui ao produto todos os custos da área de fabricação. Portanto cada produto absorve os custos diretos e indiretos de fabricação (BERTÓ; BEULKE, 2006; WERNKE, 2004).

De acordo com Wernke (2004) as vantagens de se utilizar este custeio é que ele atende a legislação fiscal, permite a apuração do custo por centro de custos e absorve todos os custos de produção.

2.4.1.2 Custeio Variável

De acordo com Bertó e Beulke (2006) este custeio parte do princípio de que um produto, uma mercadoria ou um serviço são responsáveis apenas pelos custos e despesas variáveis que geram, sendo custos e despesas que surgem com o produto e desaparecem com ele.

Para o custeamento dos produtos, o custeio variável utiliza apenas os gastos (custos e despesas) variáveis como matéria-prima, mão-de-obra direta e tributos sobre vendas. Os outros gastos são colocados no resultado como despesas.

Com isso não há necessidade de rateio e não há distorção entre eles (BOMFIM; PASSARELLI, 2006; WERNKE, 2004).

Segundo Wernke (2004) as principais vantagens deste custeio é que prioriza o aspecto gerencial, enfatizando a rentabilidade de cada produto e não utiliza rateios e critérios de distribuição de gastos.

2.4.2 Métodos de custeio

Segundo Bornia (2002) os métodos de custeio podem ser subdivididos de acordo com sua necessidade em: método do custo-padrão, método dos centros de custos e método da unidade de esforço de produção (UEP) e baseado em atividades.

2.4.2.1 Custo-padrão

Conforme Bornia (2002) o principal objetivo do custo-padrão consiste em dar suporte para o controle de custos da empresa. A principal característica é fornecer um padrão de comportamento para os custos, assim deve ser fixados valores de referência para os custos e no final de um período faria a apuração dos custos ocorridos, para em seguida fazer uma comparação dos valores de referência e de apuração.

Conforme Bornia (2002), o método do custo-padrão consiste em:

- a) Fixar custo padrão, que servirá de referência;
- b) Determinar o custo real ocorrido;
- c) Levantar a variação entre o real e o padrão;
- d) Analisar a variação, para auxiliar na procura da causa do desvio;

Realizado com metas prefixadas em condições normais de trabalho, este método ajuda a identificar os desvios realizados em relação ao previsto, identificar as causas e adotar providencias que melhorem o desempenho da empresa (BRUNI; FAMÁ, 2003).

2.4.2.2 Centro de custos (RKW)

De acordo com Bornia (2002) este método trabalha apenas com os custos de transformação, não sendo utilizado nos custos de matéria prima. A principal característica do método é divisão da organização em centro de custos, os custos são alocados nos centros por meio de bases de distribuição e depois repassados aos produtos por unidade de trabalho.

Conforme Bornia (2002) os centros podem ser determinados conforme o organograma, a localização, as responsabilidades e a homogeneidade. O método do centro de custos consiste em: separar os custos em itens, dividir a empresa em centros de custos, identificar os custos com os centros (distribuição primária), redistribuir os custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária) e distribuir os custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final).

2.4.2.3 Unidade de esforço de produção (UEP)

O método UEP trabalha apenas com os custos de transformação, não sendo analisados dos custos de matéria prima. Este método baseia-se na unificação da produção em uma unidade de produção que atuaria como um indexador da produção, para simplificar o processo de controle de gestão (WERNKE, 2004).

A mensuração de desempenho da empresa é feita através de custos e medidas físicas de eficiência, eficácia e produtividade. Para empresas que fabricam apenas um produto o cálculo se torna fácil pela simplicidade do processo produtivo, mais para empresas com um mix de produtos, o cálculo complica pelo fato de os produtos não poderem ser somados (BORNIA, 2002).

O método UEP pode ser dividido e cinco etapas:

- a) Divisão da fábrica e postos operativos;
- b) Cálculo dos índices de custos;
- c) Escolha do produto-base;
- d) Cálculo dos potenciais produtivos;
- e) Determinação dos equivalentes dos produtos.

O método UEP fornece algumas vantagens para a empresa como informações sobre capacidade produtiva, a maximização da produção, gerenciamento dos gargalos e a lucratividade dos produtos (WERNKE, 2004).

2.4.2.4 Custeio baseado em atividades (ABC)

O método ABC é um sistema de custeio baseado na análise das atividades significativas da empresa, com um interesse nos gastos indiretos (custos e despesas). A maior contribuição do sistema ABC é no rateio de todos os gastos indiretos (BOMFIM; PASSARELLI, 2006).

A lógica de funcionamento do ABC supõe que serviços ou produtos consomem atividades e que essas atividades consomem recursos, conforme o figura:

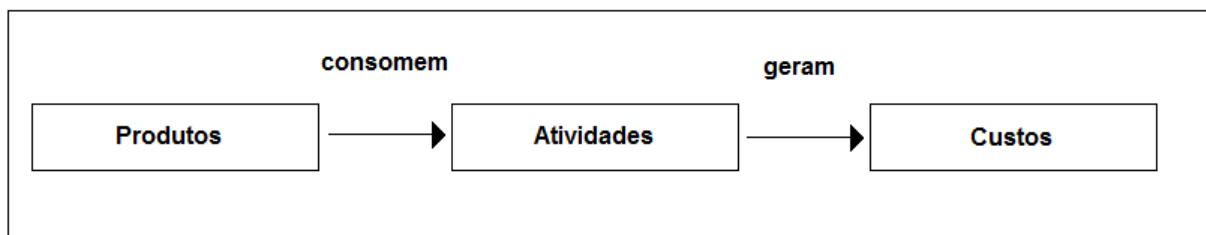


Figura 11: Lógica de funcionamento do ABC.

Fonte: Wernke (2004, p.22).

O custeio ABC analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelece relações entre as atividades e o consumo de recursos, independente da área da empresa, e assim identifica o custo da empresa em seus processos (WERNKE, 2004).

Conforme Borna (2002), o cálculo dos custos dos produtos pelo custeio ABC pode ser dividido em quatro fases:

- a) Mapeamento das atividades;
- b) Alocação dos custos às atividades;
- c) Redistribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas;
- d) Cálculo dos custos dos produtos.

A vantagem do custeio por atividade é que com a identificação dos custos por atividade, é possível saber quais atividades estão influenciando nos gastos da empresa e com isso a gerência pode ter um controle maior sobre essas atividades (BORNIA, 2002).

2.5 ANÁLISE CUSTO,VOLUME e LUCRO

Um dos instrumentos que a área de custos fornece para ações gerenciais são a análise do custo, volume e lucro. Esta análise consiste em modelos, de forma gráfica ou matemática, que demonstram a relação existente entre as vendas, os custos fixos e variáveis, nível de atividade desenvolvido e o lucro (WERNKE, 2004).

Esta análise constitui nos conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança. É fundamental o conhecimento destes conceitos pois suas informações trazem benefícios pra a gestão da empresa (WERNKE, 2004).

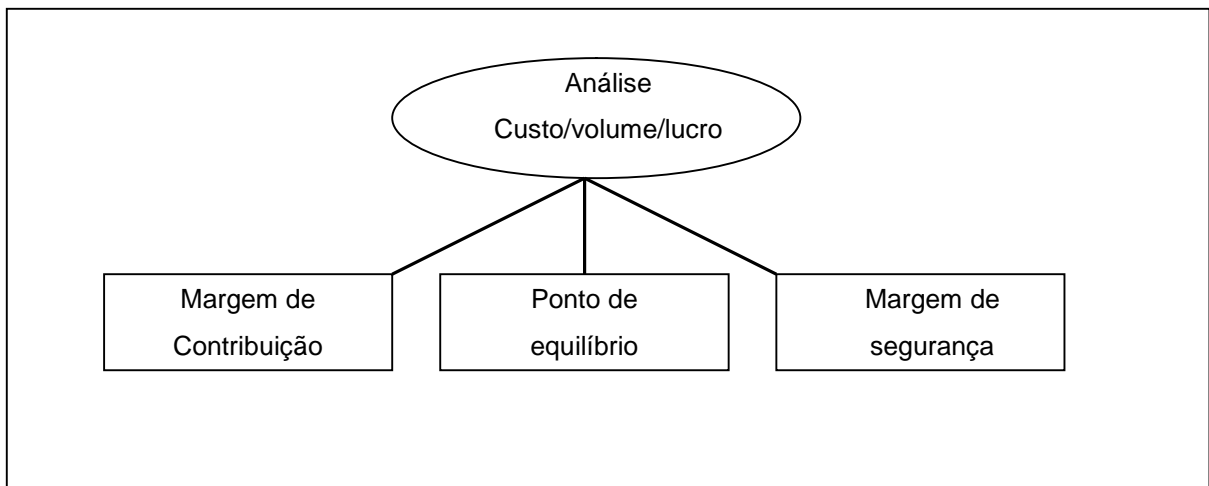


Figura 12: Componentes da análise custo, volume e lucro.

Fonte: Wernke (2004, p.41).

Segundo Wernke (2004) esta análise proporciona respostas relacionadas ao lucro, como o que acontece se aumentar os custos fixos e variáveis, se aumentar as vendas e se houver aumento ou redução no preço da venda.

2.5.1 Margem de Contribuição

A margem de contribuição é a diferença entre as vendas e os custos variáveis. A margem de contribuição unitária é o preço de venda unitário diminuído dos custos variáveis do produto. O valor que sobrar ajudará a pagar os custos fixos e a geração de lucro (MARTINS, 2003).

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

Figura 13: Formula margem de contribuição unitária.

Fonte: Bornia (2002, p.72).

Segundo Wernke (2010, p.82)

A margem de contribuição pode se conceituada como o valor (em \$) que cada unidade comercializada contribui para inicialmente, pagar os gastos fixos mensais da loja e, posteriormente gerar o resultado final do período (lucro ou prejuízo).

A margem de contribuição unitária está ligada com a lucratividade do produto, então quanto maior a margem de contribuição unitária melhor para a empresa, pois terá um valor maior para pagar os custos fixos e depois gerar lucro (BORNIA, 2002).

Está representado na figura 14 como a margem de contribuição funciona:

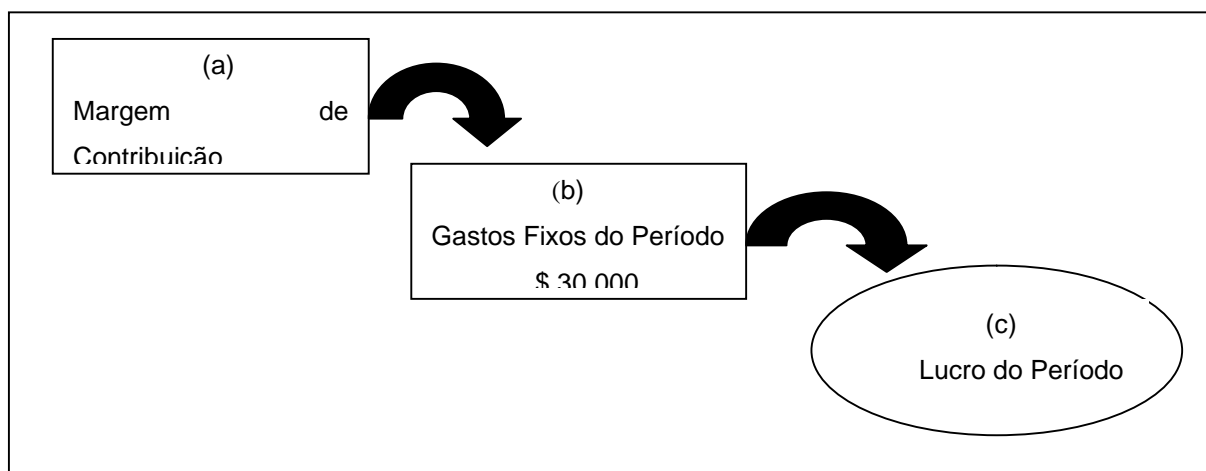


Figura 14: Margem de contribuição

Fonte: Wernke (2010, p.82)

Conforme a figura 14 apresentada por Wernke (2010), cada mercadoria vendida tem uma margem unitária de \$50, com isso é necessário vender 600

unidades para pagar os gastos fixos de \$30.000. Com a venda acima de 600 unidades começa a gerar lucro para a empresa, se a caso não vender as 600 unidades a empresa terá prejuízo (WERNKE, 2010).

As vantagens que a margem de contribuição fornece para os gestores são a de auxiliar para qual produto merece mais esforços de vendas, se um segmento produtivo deve continuar a funcionar ou não. É útil na tomada de decisão a curto prazo (WERNKE, 2004).

2.5.2 Ponto de Equilíbrio

Ponto de equilíbrio é o nível de vendas que a empresa funciona para não ter lucro nem prejuízo, e estima-se o numero de unidades vendidas para que a empresa possa pagar os custos fixos e variáveis e fique com lucro zero (SOUZA; CLEMENTE, 2007). A figura 15 representa o ponto de equilíbrio.

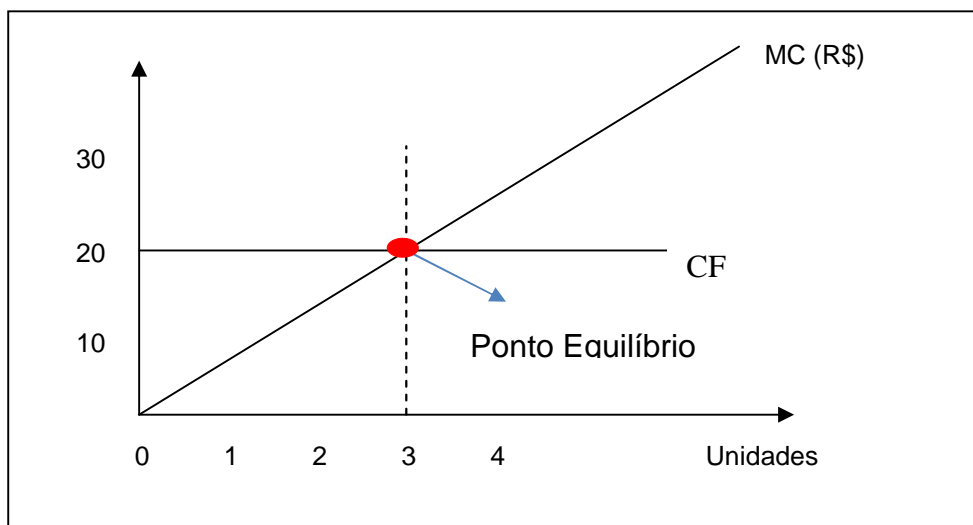


Figura 15: Representação do ponto de equilíbrio.

Fonte: Adaptado de Wernke (2004, p.49).

Então conforme apresentado na figura 15, para a empresa chegar ao seu ponto de equilíbrio, ela precisa vender 3 unidades, acima disto ela tem lucro, abaixo disto ela fica no prejuízo.

Há duas formulas para se descobrir o ponto de equilíbrio, podendo ser encontrando o número de unidade que a empresa tem que vender ou encontrando o valor em \$, conforme a figura 16 (WERNKE, 2004).

$\text{PEC un.} = \frac{\text{Custos Fixos \$}}{\text{Margem de contribuição unitária \$}}$
$\text{PEC valor} = \frac{\text{Custos Fixos \$}}{\text{Percentual da margem de contribuição \%}}$

Figura 16: Formula do ponto de equilíbrio.

Fonte: Wernke (2004 p.50,51).

As vantagens que o ponto de equilíbrio proporciona ao administrador estão relacionadas com as informações necessárias para tomada de decisões quanto à alteração no mix, definição do mix de produtos, quantas unidades precisa ser vendida para obter determinado lucro? O que acontece com o lucro se a venda aumentar ou diminuir? O que acontece se a matéria-prima subir de preço? Com base nestas respostas fica mais fácil para o administrador cuidar da empresa (WERNKE, 2004).

2.5.3 Formação de Preço

Segundo Bruni e Famá (2003) um dos aspectos importantes para a empresa é a fixação dos preços de seus produtos e de seus serviços. Um preço equivocado de um produto ou serviço pode trazer problemas para a empresa.

De acordo com Wernke (2004) a formação do preço de venda é uma questão fundamental para a empresa continuar no mercado. Atualmente a determinação do preço esta cada vez mais influenciada pelo mercado, os fatores internos estão influenciando cada vez menos, mesmo assim é importante a empresa saber qual o seu preço mínimo de venda.

Para a formação do preço de venda a empresa deve analisar três fatores básicos, os custos do produto, o mercado e seus concorrentes e o lucro pretendido da empresa (BOMFIM; PASSARELLI, 2006).

Bruni e Famá (2003) diferencia a formação de preço em aspectos quantitativos e qualitativos:

Os aspectos quantitativos apresentam os seguintes objetivos:

- a) Proporcionar, a longo prazo, o maior lucro possível: políticas de preços voltadas para curto prazo, devem ser utilizadas apenas em situações especiais;
- b) Permitir a maximização lucrativa da participação de mercado: a empresa deverá aumentar os seus lucros e não apenas o seu faturamento;
- c) Maximizar a capacidade produtiva, evitando ociosidade e desperdícios operacionais: os preços devem estar de acordo com a capacidade da empresa para a entrega no prazo e também para a empresa não ficar com capacidade ociosa;
- d) Maximizar o capital empregado para perpetuar os negócios de modo auto-sustentável: a correta fixação do preço de venda dará o lucro pretendido pela empresa para assegurar o seu retorno do capital;

Para os aspectos qualitativos os objetivos são os seguintes:

- a) Capacidade e disponibilidade de pagar do consumidor: na hora da venda a empresa precisa observar o poder de compra e o momento que o cliente deseja pagar;
- b) Qualidade/tecnologia do produto em relação às necessidades do mercado consumidor: a empresa precisa saber qual o seu mercado de atuação e qual produto o seu cliente deseja;
- c) Existência de produtos substitutos a preços mais vantajosos: preço muito alto incentiva o aparecimento de concorrência.
- d) Demanda esperada do produto: planejamento da quantidade de venda esperada para as vendas futuras;
- e) Níveis de produção e/ou vendas em que se pretende ou que se pode operar: em relação aos custos fixos, é preciso estar atento ao volume de produção e de venda;
- f) Mercado de atuação do produto: quanto maior for o mercado de atuação, mais difícil será fixar os preços;

Nos aspectos quantitativos a empresa se preocupa mais com o seu lucro, já no aspecto qualitativo a empresa observa mais o mercado e o cliente.

2.5.3.1 Custo do produto

De acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2006) para a formação do preço de venda, um dos itens a ser analisado é o custo de produção, pois além de ser um dos itens mais importantes na determinação final do preço de venda, é difícil alguma empresa vender seu produto abaixo do seu custo.

Segundo Bruni e Famá (2006) a determinação do preço de acordo com o custo é simples pelo fato de a empresa ajustar o valor do preço de venda aos seus custos.

Conforme Wernke (2010), no caso do comércio varejista o custo do produto está relacionado com o custo unitário de aquisição da mercadoria, envolvendo o seu custo de compra e fatores inerentes como frete, impostos, seguro da mercadoria.

Wernke apresenta através da figura 17 os componentes do custo unitário.

- a) (+) Custo da mercadoria na fatura (valor constante na nota fiscal).
- b) (-) Descontos dados na fatura (incondicionais mencionados no corpo da nota fiscal da compra).
- c) (+) Despesas acessórias da compra (fretes, seguros, despesas aduaneiras e outros itens vinculados à aquisição)
- d) (+) Impostos não recuperáveis fiscalmente (conforme a legislação tributária pertinente).
- e) (-) Impostos recuperáveis fiscalmente (conforme a legislação tributária específica).
- f) (=) Custo de aquisição da mercadoria ($f=a-b+c+d-e$).
- g) (/) Quantidade física comprada (em unidades).
- h) (=) Custo unitário da compra de mercadoria ($h=f/g$).

Figura 17: Componentes do custo unitário de compra da mercadoria.

Fonte: Wernke (2010, p.48).

Conforme apresentado na figura 17 para o comércio varejista utiliza-se no cálculo apenas o custo da mercadoria de aquisição e as despesas com a aquisição.

2.5.3.2 Mark-up

A taxa de marcação ou mark-up é uma prática simples e comum de formação de preço, utilizada normalmente pelo comércio. Consiste em aplicar um índice sobre o custo unitário do produto para a formação do preço (WERNKE, 2004).

Segundo Souza e Clemente (2007) o mark-up tem a finalidade de cobrir no preço de venda os fatores como:

- a) Tributação sobre venda (ICMS, IPI, PIS, Cofins ou Simples);
- b) Despesas variáveis;
- c) Despesas fixas;
- d) Custos fixos;
- e) Lucro.

Então de acordo com esses fatores, a figura 18 apresentada por Souza e Clemente mostra a fórmula do mark-up:

$$P = p \times \frac{1}{1-(i+d+D+F+L)}$$

P – preço de venda;
 p – custo de aquisição;
 i – soma das alíquotas dos impostos;
 d – percentual de despesas variáveis;
 D – percentual de despesas fixas;
 F – percentual de custos fixos;
 L – percentual de lucro.

Figura 18: Formula Mark-up.

Fonte: Souza e Clemente (2007, p.257).

É possível observar que o mark-up não tem nem uma consideração pelo fator mercado, com isso é importante para a empresa estar atenta a concorrência e ao seu setor para não perder negócios lucrativos (SOUZA; CLEMENTE, 2007).

2.5.3.3 O mercado e os concorrentes

Segundo Bruni e Famá (2006) para a determinação do preço de venda é necessário observar como o mercado “enxerga” o valor do produto, neste ponto a

empresa precisa ter a noção de quanto o mercado consumidor esta disposto a pagar pelo produto.

A determinação do preço de venda também passa pela análise dos concorrentes, onde é observado qual o valor que a concorrência colocando em seus produtos. Assim é possível manter a media dos concorrentes ou determinar o preço de acordo com o julgamento da empresa (BRUNI; FAMÁ, 2006).

2.5.3.4 Lucro pretendido da empresa

Segundo Bomfim e Passarelli (2006, p. 464) “Nas empresas bem gerenciadas, as expectativas de lucro não são arbitrárias e nem atendem a simples caprichos da diretoria.” Ainda conforme o autor em empresas bem gerenciadas os critérios para o valor do lucro pretendido são racionais, com base no retorno do capital investido.

De acordo com Wernke (2010) os valores do lucro pretendido dependem de vários aspectos e diferem de empresa para empresa, ainda de trabalhem no mesmo segmento.

Conforme Wernke (2010) alguns fatores que interferem no lucro pretendido da empresa, são:

- a) Volume de vendas prevista;
- b) Política de preço de atração;
- c) Segmentos de mercado a serem atingidos;
- d) Estratégia competitiva escolhida;

A empresa tem que estar atenta nestes fatores para acertar na sua tomada de decisão. Segundo Bornia (2002) a empresa deve tomar cuidado com a formação do preço de venda, pois um aumento no preço de venda pode causar um ciclo conhecido com espiral da morte, como mostra a figura 19:



Figura 19: Espiral da morte.

Fonte: Bornia (2002, p. 62).

O ciclo normalmente começa com uma queda nas vendas da empresa, com isso aumenta o valor dos custos e assim ocasionando um aumento no preço de venda, que conseqüentemente ocasiona outra queda nas vendas e o ciclo retoma. Este ciclo continua até a empresa falir ou quando o gestor consegue interromper o ciclo, fazendo mudanças na empresa através do corte de despesas, ou uma promoção para alavancar as vendas ou fazendo alguma mudança que torne a empresa lucrativa (BORNIA, 2002).

2.6 GESTÃO DE CUSTO NA EMPRESA MODERNA

Segundo Bornia (2010) as empresas modernas precisam estar em transformação para atender as exigências que o mercado apresenta. Os produtos apresentam preços competitivos, com modelos variados. A vida útil está cada vez menor e os prazos de entrega estão mais curtos. As inovações e modificações nos produtos precisam ser constantes. Para que a empresa consiga ser cada vez mais competitiva ela necessita de algumas características como um contínuo processo de melhoria, eliminação dos desperdícios e a filosofia da qualidade total.

A empresa moderna difere da antiga pelo fato de ela concentrar seus esforços para uma melhoria constante, buscando sempre o seu aprimoramento sendo em novas tecnologias, novos processos ou na eliminação dos desperdícios. A eliminação dos desperdícios podem ser por matéria prima, produtos com defeitos ou atividades desnecessárias no processo. Outra prioridade das empresas modernas está relacionada à qualidade, a visão de qualidade está voltada para a satisfação do

mercado em relação ao produto, preço de venda competitivo, adequação ao meio ambiente, prazos de entrega, serviços de assistência técnica e outros (BORNIA, 2010).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Segundo Jung (2004) ciência é a busca de conhecimento sobre os fenômenos relacionados à natureza biológica, social e tecnológica com a finalidade de melhorar a qualidade de vida intelectual ou material. Ciência é a busca do saber, uma forma de entender os fenômenos relacionados a existência humana.

Todas as ciências utilizam métodos científicos, mais nem todos os ramos que utilizam os métodos científicos são ciências, pode-se concluir que não a ciência sem métodos científicos. Com isso, método científico é o caminho a ser seguido para que se alcance o objetivo desejado. Por tanto método é um conjunto de atividades que auxiliam nas tomadas de decisões e ajuda a detectar alguns erros, assim auxiliando as pesquisas, com maior segurança e economia, a chegar a seus objetivos (LAKATOS, MARCONI, 2001).

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

De acordo com a elaboração dos objetivos propostos a pesquisa realizada foi classificada como exploratória.

De acordo com Gil (1996), pesquisa exploratória tem como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições. É uma pesquisa que proporciona maior familiaridade com o problema, sendo o seu planejamento bastante flexível, para que possibilite uma variedade de considerações sobre o assunto estudado.

A pesquisa exploratória utilizou técnicas de coleta de dados documentais, segundo Gil (1996) pesquisas documentais utiliza materiais que ainda não receberam um tratamento analítico, ou que ainda podem ser novamente analisado sobre o enfoque da pesquisa. As fontes da pesquisa documental são as mais variadas e diversas, podendo ser encontrada em órgãos públicos, instituições privadas, associações científicas, igrejas e outros. Para a pesquisa foi utilizado documentos contábeis, como fluxo de caixa, controle de estoque e folha de pagamento.

Depois a pesquisa utilizou técnica de análise quantitativa para cálculos e considerações necessárias, conforme Oliveira (1997) técnica de análise quantitativa

tem o objetivo de quantificar opiniões, dados, nas formas de coleta de informações e também a utilização de recursos e técnicas estatísticas.

3.2 DEFINIÇÃO DA ÁREA DO ESTUDO

A empresa em estudo trata-se de uma lanchonete, iniciou seu funcionamento em 04 de março de 2002 e esta localiza na cidade de Criciúma – SC, dentro de uma universidade.

A lanchonete trabalha no ramo alimentício, com o fornecimento de lanches, bebidas, confeitaria, coffee break. Trabalhando com uma variedade de produtos de confeitaria e lanchonete, tendo o objetivo de satisfazer a necessidade dos clientes.

A empresa trabalha atualmente com quinze funcionários, dividida entre os setores de produção e de atendimento, além dos funcionários existe a presença dos dois proprietários que também trabalham na empresa. A lanchonete tem seu horário de funcionamento das 06:30 as 22:30 de segunda a sexta, e nos sábados da 06:30 as 13:00.

Como a lanchonete esta localiza dentro de uma Universidade, os principais clientes são alunos, professores e funcionários da instituição, mas também fazem parte dos clientes visitantes e a comunidade em geral que utiliza os serviços prestados pela Universidade.

3.3 PLANO DE COLETA DE DADOS

A pesquisa utilizou dados secundários, de acordo com Malhotra (2005) dados secundários são aqueles que já estão disponíveis, são dados que podem ser, fornecidos pela empresa, em banco de dados computadorizados, são dados que já foram utilizados para outros fins.

Os dados foram coletados dos arquivos da empresa referente aos meses de julho de 2010 a junho de 2011, contemplando os dados necessários para a pesquisa.

4 EXPERIÊNCIA DA PESQUISA

O capítulo quatro tem como objetivos, apresentar os resultados da pesquisa e analisar os dados coletados. Os dados foram coletados dos registros da empresa, no período de julho de 2010 a junho de 2011. Todos os dados coletados estão no apêndice A do trabalho. Serão apresentados e analisados os dados na próxima seção com base nos objetivos proposto no início do trabalho.

Os dados utilizados no trabalho foram multiplicados por um algoritmo, pois a empresa não autorizou mostrar os valores reais.

4.1 Análise geral dos gastos

Será apresentado as principais contas dos custos para verificar a importância de cada conta no custo total da empresa. O quadro 01 mostra o total e o percentual dos custos com materiais, gastos gerais, mão de obra, imposto e depreciação da empresa no período analisado.

Custo	Valor Total (R\$)	%
Materiais	37.787,86	61,30
Gastos Gerais	2.882,76	4,68
Mão de Obra	15.665,43	25,40
Impostos	3.819,65	6,20
Depreciação	1.500,67	2,43
CUSTO TOTAL	49.810,58	100,00

Quadro 01: Total e porcentagem dos gastos gerais da empresa.

Fonte: Dados da pesquisa.

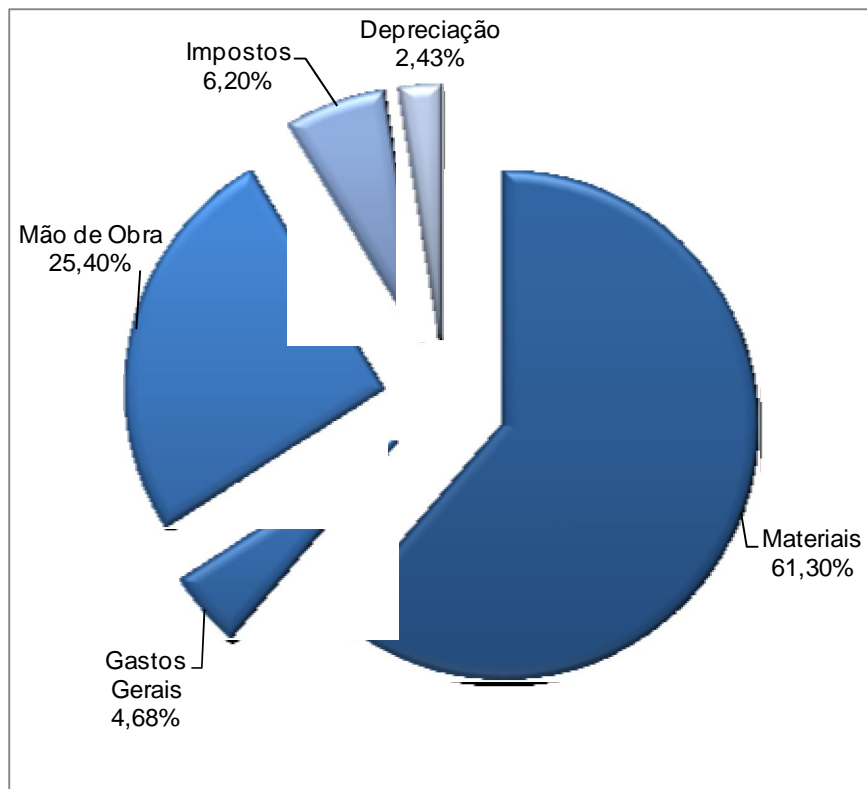


Figura 20: Divisão do custo total da empresa.

Fonte: Dados da pesquisa.

O custo com materiais é o que mais se destaca com 61,30 % do custo total. A empresa praticamente compra e comercializa todos os seus produtos, tendo alguns itens que são produzidos pela própria empresa. Este dado torna-se importante, pois uma boa negociação com os fornecedores, um bom desconto nas compras, trará benefícios significativos para a empresa em relação a seus custos.

A mão de obra e a segunda conta relevante, que corresponde a 25,40 % do custo total. A mão de obra caracteriza-se pelo salário dos funcionários, benefícios, FGTS, provisão e pró-labore. A importância desta conta relaciona-se com a otimização dos funcionários, para que estes consigam um bom rendimento na empresa.

Em seguida tem o imposto que representam 6,20 % do custo total. Este imposto está relacionado ao simples nacional em que a empresa está inserida. O valor do imposto é calculado com base no faturamento mês da empresa multiplicado por um valor em percentual. Este valor em percentual depende da média anual de faturamento da empresa em que se encaixa com a tabela do simples nacional.

Os gastos gerais simbolizam 4,68 % do custo total da empresa e compõem-se por aluguel, alvarás, contador, energia, gás de cozinha, gasolina, patrocínio e telefone. Por fim está a depreciação com 2,43% do custo total da empresa. A depreciação é um valor mensal em função do desgaste natural do imobilizado da empresa. Como a conta mais significativa é a conta de materiais, então para uma melhor visualização do que compõem o custo com materiais, será apresentado no quadro 02 o total e a porcentagem da composição dos materiais.

Materiais	Valor Total (R\$)	%
Balas	3.948,30	10,42
Bebidas	7.471,47	19,71
Salgadinhos	1.154,67	3,05
Frutas	1.060,86	2,80
Docinhos	943,62	2,49
Embalagens	1.260,10	3,32
Frios	1.342,55	3,54
Diversos	539,40	1,42
Confeitaria	2.173,46	5,73
Padaria	2.972,69	7,84
Salgado Frito	2.490,57	6,57
Salgado Assado	12.546,44	33,10
TOTAL DOS MATERIAIS	37.904,12	100,00

Quadro 02: Total e porcentagem dos materiais.

Fonte: Dados da pesquisa.

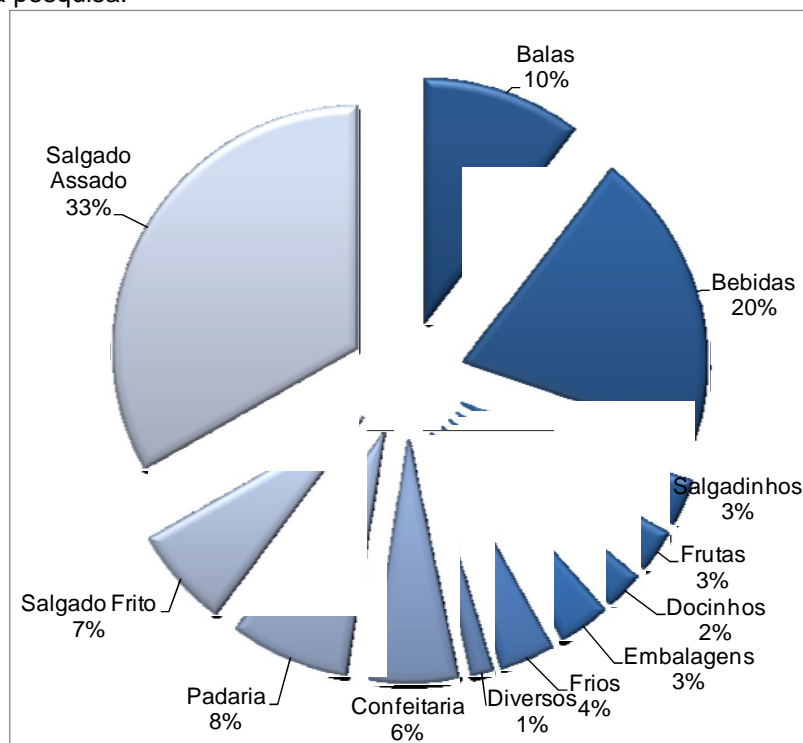


Figura 21: Composição dos materiais.

Fonte: Dados da pesquisa.

O gasto com salgado assado é o que mais se destaca com 33,10% do total dos materiais. A empresa compra todos os salgados assados congelados e apenas assa os produtos para a revenda. Uma boa parceria com os fornecedores, para preços e descontos melhores ajudaria a empresa a reduzir seus custos e ter um preço mais competitivo no mercado.

Em seguida apresenta-se o gasto com bebidas em 19,41% do total dos materiais. Caracterizam-se por bebidas os refrigerantes, sucos artificiais, sucos naturais, achocolatados, café e iogurtes. Em restrição ao café que precisa ser preparado o restante a empresa apenas resfria em geladeiras e os comercializa.

Os gastos com balas representam 10,42% do total dos materiais. As balas compõem balas avulsas, chicletes, chocolates, pirulitos, barras de cereais e outras guloseimas.

Com 7,84% do total de matérias apresenta-se o gasto com padaria, que compreende pães para sanduíches e pães para cachorro quente. A empresa compra os pães e depois monta os sanduíches e o cachorro quente.

Salgado frito corresponde a 6,57% do total dos materiais. A empresa compra os salgados fritos prontos para a comercialização de uma empresa terceirizada.

Posteriormente o gasto com confeitaria representa 5,73% do total de materiais. A confeitaria representa o gasto com compra de matéria prima que a empresa utiliza para fazer alguns produtos como bolos, tortas e outros. Por fim os gastos com menor representatividade para a empresa, frios representam 3,54%, chips 3,05%, embalagens 3,32%, frutas 2,8%, docinho 2,49% e diversos 1,42%.

Para melhor visualização do que compõem os gastos gerais da empresa, será apresentado no quadro 03 o total e a porcentagem da composição dos gastos gerais.

Contas	Valor Total (R\$)	%
Aluguel	644,63	22,36
Alvarás	36,04	1,25
Contador	307,20	10,66
Energia	746,47	25,89
Gás de cozinha	225,60	7,83
Gasolina	387,51	13,44
Patrocínio	230,64	8,00
Telefone	304,66	10,57
TOTAL DOS GASTOS GERAIS	2.882,76	100,00

Quadro 03: Total e porcentagem dos gastos gerais.

Fonte: Dados da pesquisa.

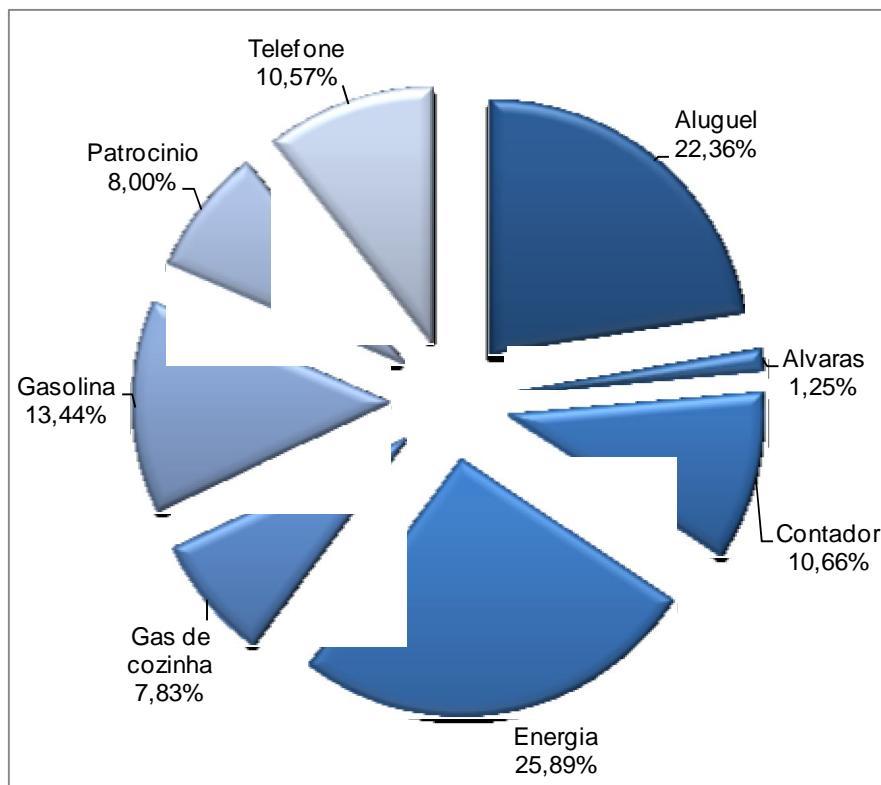


Figura 22: Composição dos gastos gerais.

Fonte: Dados da pesquisa.

O valor mais significativo é com relação à energia com 25,89% do total dos gastos gerais. Este valor deve-se ao fato de empresa ter vários freezers, geladeiras, maquina de lavar louça, forno elétrico e outros equipamentos elétricos. É

importante para a empresa estar atenta as novas tecnologias para ter equipamentos com menor gasto de energia.

O valor do aluguel é a segunda conta mais relevante com 22,36% do total do custo variável. A empresa trabalha dentro de uma instituição ensino superior e paga um valor mensal pelo espaço utilizado.

O gasto com gasolina, que representam 13,44% do total dos gastos gerais, a empresa possui um veículo que é utilizado para compras e entregas de alguns lanches e coffee break para clientes fora do estabelecimento.

Posteriormente tem-se o gasto com contador que representa 10,66%, a contabilidade cuida dos impostos, folha de pagamento e armazenamento dos documentos da empresa. O gasto com telefone representa 10,57%. A empresa trabalha com máquina de cartão de crédito, o gasto com telefone esta relaciona a esta máquina, pois cada venda no cartão gera um pulso no telefone.

O patrocínio representa 8% do total dos gastos gerais, caracteriza-se pela ajuda que a empresa fornece a alguns eventos na instituição de ensino, como viagens de estudo, feiras, palestras e pela colaboração com o time de futsal feminino da instituição. O gasto com gás de cozinha representa 7,83% do total dos gastos gerais, e por fim o gasto com alvarás representa 1,25% do total dos gastos gerais da empresa. Este é um gasto anual em que a empresa paga o alvará de funcionamento, bombeiro, policia e vigilância sanitária para que possa funcionar legalmente.

Para calcular a margem de contribuição e definir o ponto de equilíbrio, foi proposto um modelo matemático para o custo fixo e custo variável. O modelo para o calculo do custo fixo, é a soma das contas gastos gerais, mão de obra e depreciação e restaram para o custo variável, as contas de materiais e impostos. O quadro 04 mostra o total e o percentual do custo fixo com gastos gerais, mão de obra e depreciação.

Custo fixo	Valor Total (R\$)	%
Gastos Gerais	2.882,76	14,39
Mão de Obra	15.655,43	78,13
Depreciação	1.500,67	7,49
TOTAL DO CUSTO FIXO	20.038,86	100,00

Quadro 04: Total e porcentagem do custo fixo.

Fonte: Dados da pesquisa.

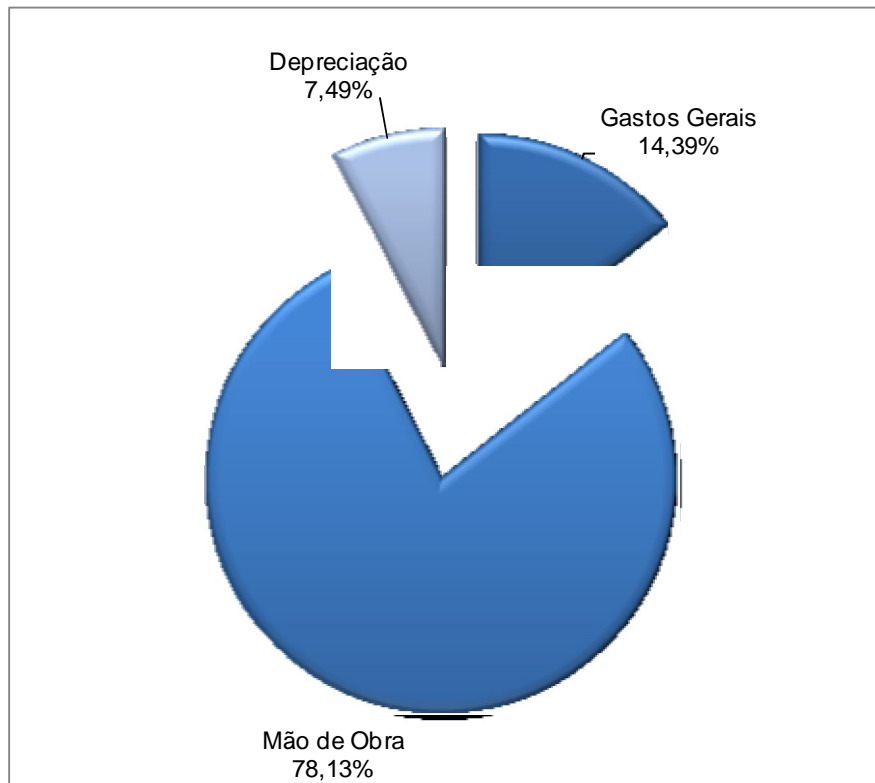


Figura 23: Composição do custo fixo.

Fonte: Dados da pesquisa.

A maior parcela do custo fixo está relacionada com a mão de obra, que representa 78,13% do custo fixo da empresa, seguido dos gastos gerais com 14,39% e por fim a depreciação, representando 7,49%. Para verificar a validade do modelo proposto, será correlacionado o custo fixo, com o custo variável e o faturamento. O quadro 05 apresenta os valores mensais do faturamento, custo fixo e custo variável e a figura 24 apresenta o comportamento destes dados no período.

Descrição	Total	%	jul/10 R\$	ago/10 R\$	set/10 R\$	out/10 R\$	nov/10 R\$
Faturamento	76.392,91	100,00%	2.622,83	8.458,86	8.981,32	8.161,90	7.766,62
Custo Fixo	20.038,86	26,23%	1.724,61	1.730,91	1.797,39	1.669,94	1.681,76
Custo Variável	41.607,50	54,47%	1.312,35	4.421,31	4.960,66	4.435,51	4.292,27
Descrição	dez/10 R\$	jan/11 R\$	fev/11 R\$	mar/11 R\$	abr/11 R\$	mai/11 R\$	jun/11 R\$
Faturamento	3.098,54	748,71	4.054,16	8.594,52	7.984,86	8.778,63	7.141,97
Custo Fixo	1.615,05	1.041,12	1.703,21	1.817,60	1.740,18	1.721,67	1.795,42
Custo Variável	1.537,84	415,88	2.304,46	4.822,26	4.449,43	4.676,98	3.978,55

Quadro 05: Comportamento do faturamento, custo fixo e custo variável.

Fonte: Dados da pesquisa.

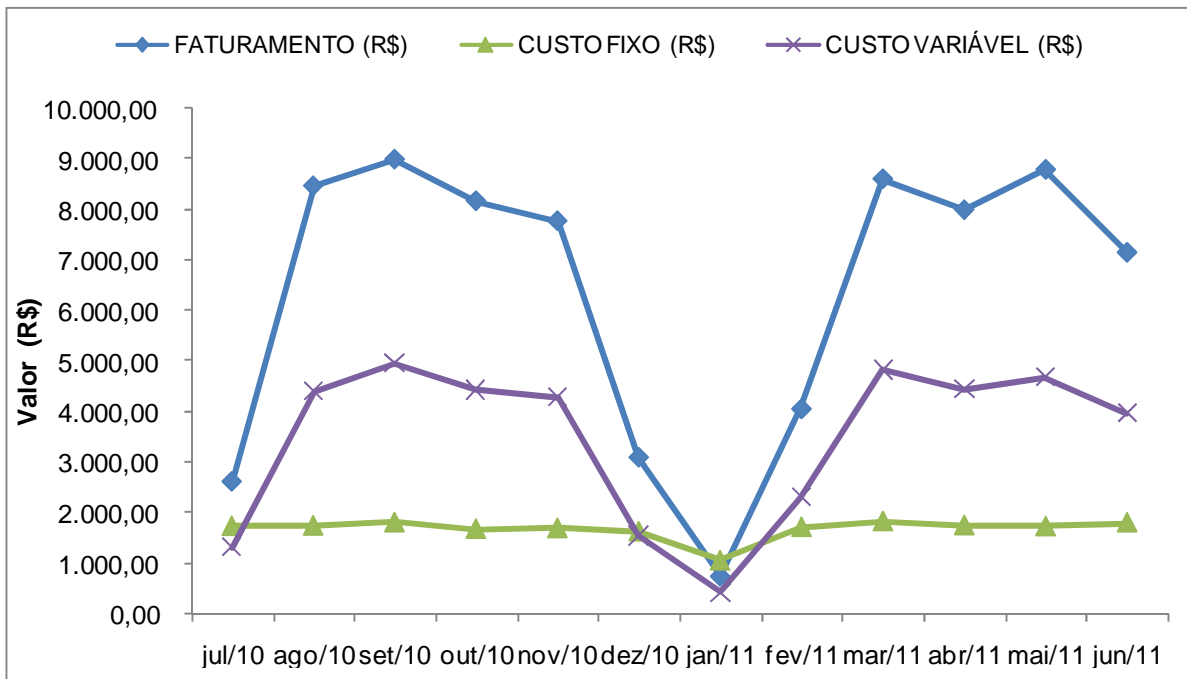


Figura 24: Evolução do custo fixo, variável e faturamento.

Fonte: Dados da pesquisa.

Observou-se que o custo fixo permanece praticamente estável em todo o período analisado, mantendo-se estável mesmo com aumento e a queda do faturamento, validando assim o modelo. No mês de janeiro de 2011 houve uma pequena queda no custo fixo devido ao desligamento de alguns funcionários da empresa.

A correlação do custo variável com relação ao faturamento é positiva, está numa relação coerente com o modelo proposto. Onde o custo variável está representado pelos materiais e pelo imposto simples nacional, assim havendo uma relação entre o custo variável e o faturamento.

Nos meses de agosto a novembro de 2010 e março a junho de 2011, são os períodos em que a empresa mais fatura, devido ao período letivo da Unesc, instituição onde a lanchonete está alocada, com isso os valores dos custos variáveis sobem também. Nos períodos de recesso das aulas na instituição o faturamento diminui drasticamente e trás consigo o custo variável.

Agora será apresentado o comportamento do faturamento em relação ao custo fixo e a margem de contribuição em R\$. O quadro 06 apresenta os valores mensais do faturamento, custo fixo e margem de contribuição em R\$ e a figura 25 apresenta o comportamento destes dados no período.

Descrição	Total	%	jul/10 R\$	ago/10 R\$	set/10 R\$	out/10 R\$	nov/10 R\$
Faturamento	76.392,91	100,00%	2.622,83	8.458,86	8.981,32	8.161,90	7.766,62
Custo Fixo	20.038,86	26,23%	1.724,61	1.730,91	1.797,39	1.669,94	1.681,76
MC (R\$)	34.785,40	45,53%	1.310,48	4.037,55	4.020,66	3.726,39	3.474,34
Descrição	dez/10 R\$	jan/11 R\$	fev/11 R\$	mar/11 R\$	abr/11 R\$	mai/11 R\$	jun/11 R\$
Faturamento	3.098,54	748,71	4.054,16	8.594,52	7.984,86	8.778,63	7.141,97
Custo Fixo	1.615,05	1.041,12	1.703,21	1.817,60	1.740,18	1.721,67	1.795,42
MC (R\$)	1.560,70	332,83	1.749,70	3.772,26	3.535,42	4.101,65	3.163,42

Quadro 06: Comportamento do faturamento, custo fixo e margem de contribuição.

Fonte: Dados da pesquisa.

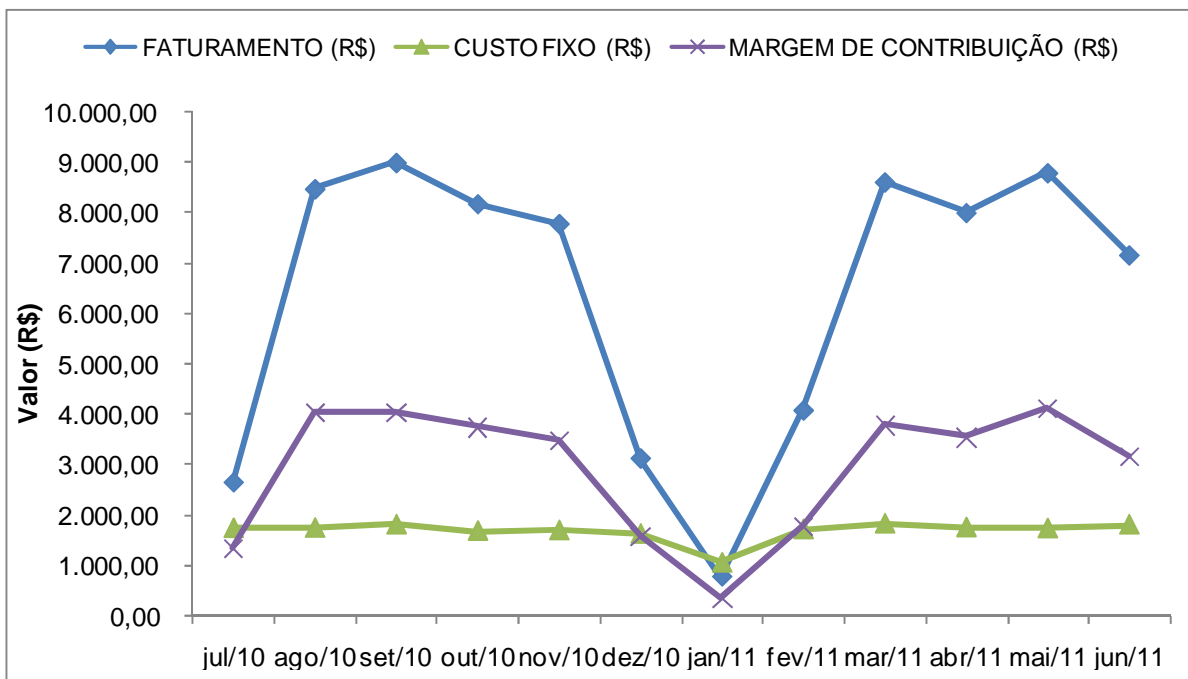


Figura 25: Evolução do custo fixo, variável e da margem de contribuição.

Fonte: Dados da pesquisa.

Observou-se que o custo fixo permanece praticamente constante em todo o período, não se alterando com o valor do faturamento. A margem de contribuição (R\$), no entanto varia conforme o faturamento mês da empresa. Nos períodos de baixa (jul/10; dez/10; jan/11) a margem de contribuição fica abaixo do custo fixo, sendo assim nestes meses a empresa não conseguiu atingir um valor para pagar seus custos fixos. No entanto nos períodos de alta a margem de contribuição cobre os custos fixos da empresa.

O quadro 07 mostra o comportamento do faturamento (R\$) em relação ao custo fixo (R\$), ponto de equilíbrio (R\$) e ao resultado operacional (R\$) da empresa e a figura mostra a evolução destes dados no período analisado.

Descrição	Total	%	jul/10 R\$	ago/10 R\$	set/10 R\$	out/10 R\$	nov/10 R\$
Faturamento	76.392,91	100,00%	2.622,83	8.458,86	8.981,32	8.161,90	7.766,62
Custo Fixo	20.038,86	26,23%	1.724,61	1.730,91	1.797,39	1.669,94	1.681,76
Ponto Equilíbrio	44.007,73	57,61%	3.451,68	3.626,34	4.014,99	3.657,66	3.759,43
MC (R\$)	34.785,40	45,53%	1.310,48	4.037,55	4.020,66	3.726,39	3.474,34
Descrição	dez/10 R\$	jan/11 R\$	fev/11 R\$	mar/11 R\$	abr/11 R\$	mai/11 R\$	jun/11 R\$
Faturamento	3.098,54	748,71	4.054,16	8.594,52	7.984,86	8.778,63	7.141,97
Custo Fixo	1.615,05	1.041,12	1.703,21	1.817,60	1.740,18	1.721,67	1.795,42
Ponto Equilíbrio	3.206,45	2.342,05	3.946,45	4.141,11	3.930,25	3.684,84	4.053,47
MC (R\$)	1.560,70	332,83	1.749,70	3.772,26	3.535,42	4.101,65	3.163,42

Quadro 07: Comportamento do faturamento, custo fixo, ponto equilíbrio e margem de contribuição.

Fonte: Dados da pesquisa.

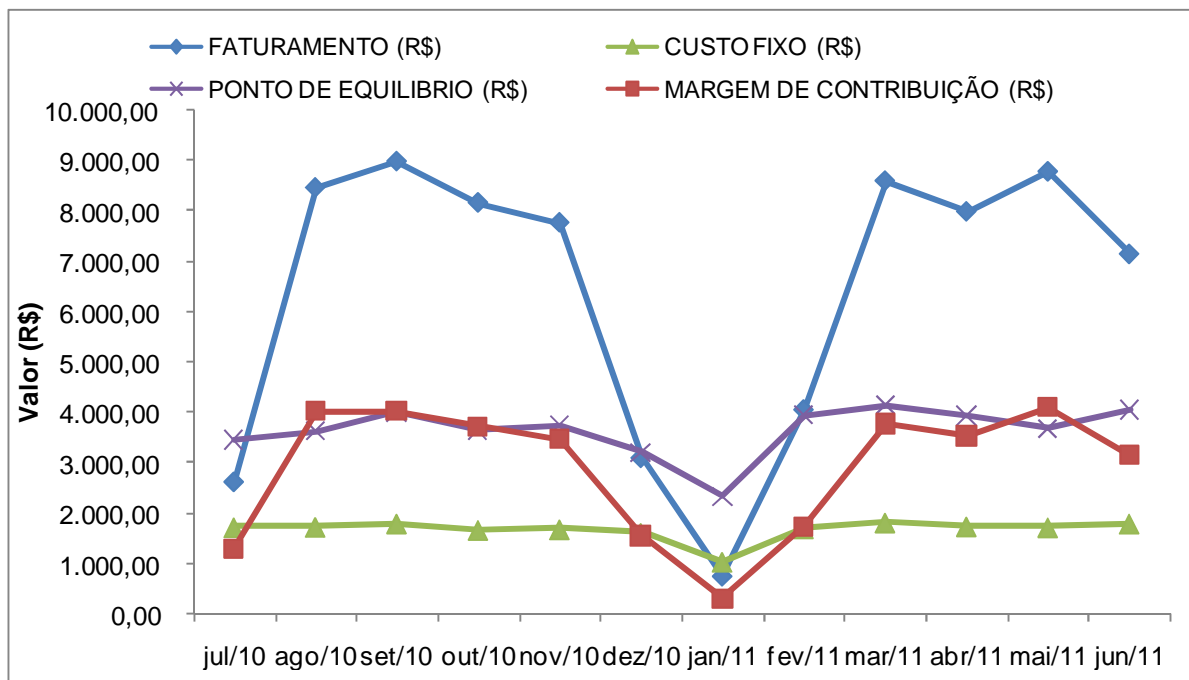


Figura 26: Evolução do faturamento, custo fixo, ponto equilíbrio e margem de contribuição.

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando os meses de ago/10 a Nov/10 e mar/11 a jun/11 nota-se que o faturamento da empresa supera o ponto de equilíbrio e a margem de contribuição supera o custo fixo fazendo com que a empresa tenha lucro. Nos meses de jul/10 e jan/11 o faturamento da empresa não superou o ponto de equilíbrio e margem de

contribuição ficou abaixo do custo fixo tendo a empresa prejuízo. Nos meses de dez/10 e fev/11 o faturamento e o ponto de equilíbrio ficaram praticamente juntos e a margem de contribuição e o custo fixo também sendo que nesses meses a empresa não teve nem lucro nem prejuízo. O valor do ponto de equilíbrio anual é de R\$ 44.007,73, então com este valor a empresa tem uma meta anual para seu faturamento.

No próximo quadro será apresentado o comportamento do faturamento em relação ao custo total e ao resultado operacional da empresa. O quadro 08 mostra os valores do faturamento, custo total e resultado operacional e a figura 27 mostra o comportamento destes dados no período apurado.

Descrição	Total	%	jul/10 R\$	ago/10 R\$	set/10 R\$	out/10 R\$	nov/10 R\$
Faturamento	76.392,91	100,00%	2.622,83	8.458,86	8.981,32	8.161,90	7.766,62
Custo Total	61.646,36	80,70%	3.036,96	6.152,22	6.758,05	6.105,45	5.974,03
Resultado oper.	14.746,55	19,30%	-414,13	2.306,64	2.223,27	2.056,45	1.792,58
Descrição	dez/10 R\$	jan/11 R\$	fev/11 R\$	mar/11 R\$	abr/11 R\$	mai/11 R\$	jun/11 R\$
Faturamento	3.098,54	748,71	4.054,16	8.594,52	7.984,86	8.778,63	7.141,97
Custo Total	3.152,89	1.457,00	4.007,68	6.639,86	6.189,61	6.398,65	5.773,97
Resultado oper.	-54,35	-708,29	46,49	1.954,66	1.795,24	2.379,98	1.368,00

Quadro 08: Comportamento do faturamento, custo total e resultado operacional.

Fonte: Dados da pesquisa.



Figura 27: Evolução do faturamento, custo total e resultado operacional.

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando o resultado operacional da empresa, tem-se um resultado positivo no período analisado. Nos meses de jul/10; dez/10; jan/11 a empresa teve prejuízo, em fev/11 teve um pequeno lucro e nos demais meses a empresa teve um lucro mais expressivo.

O custo total corresponde à soma do custo fixo com o custo variável. Comparando o custo total com o faturamento nota-se que nos períodos de alta o faturamento da empresa cobre o seu custo total dando um resultado operacional positivo.

A empresa precisa estar atenta ao seu resultado operacional, para que possa se precaver dos prejuízos que tem nos períodos de baixa. Pois como a empresa esta locada dentro de uma instituição de ensino é normal em que todos os anos, nos meses de janeiro, julho e dezembro a empresa tenha prejuízo devido ao período de férias do ano letivo. A empresa precisa lucrar e guardar nos períodos de alta com as aulas para não ter problemas com os períodos de baixa.

No próximo quadro será apresentado o comportamento do faturamento em relação à margem de contribuição (%) e a rentabilidade da empresa. O quadro 09 mostra os valores do faturamento, margem de contribuição e rentabilidade e a figura 28 mostra o comportamento destes dados no período apurado.

Descrição	Total	%	jul/10 R\$	ago/10 R\$	set/10 R\$	out/10 R\$	nov/10 R\$
Faturamento	76.392,91	100,00%	2.622,83	8.458,86	8.981,32	8.161,90	7.766,62
MC (%)	34.785,40	45,53%	49,96%	47,73%	44,77%	45,66%	44,73%
Rentabilidade (%)	19,30%	19,30%	-15,79%	27,27%	24,75%	25,20%	23,08%
Descrição	dez/10 R\$	jan/11 R\$	fev/11 R\$	mar/11 R\$	abr/11 R\$	mai/11 R\$	jun/11 R\$
Faturamento	3.098,54	748,71	4.054,16	8.594,52	7.984,86	8.778,63	7.141,97
MC (%)	50,37%	44,45%	43,16%	43,89%	44,28%	46,72%	44,29%
Rentabilidade (%)	-1,75%	-94,60%	1,15%	22,74%	22,48%	27,11%	19,15%

Quadro 09: Comportamento do faturamento, margem de contribuição e rentabilidade.

Fonte: Dados da pesquisa.

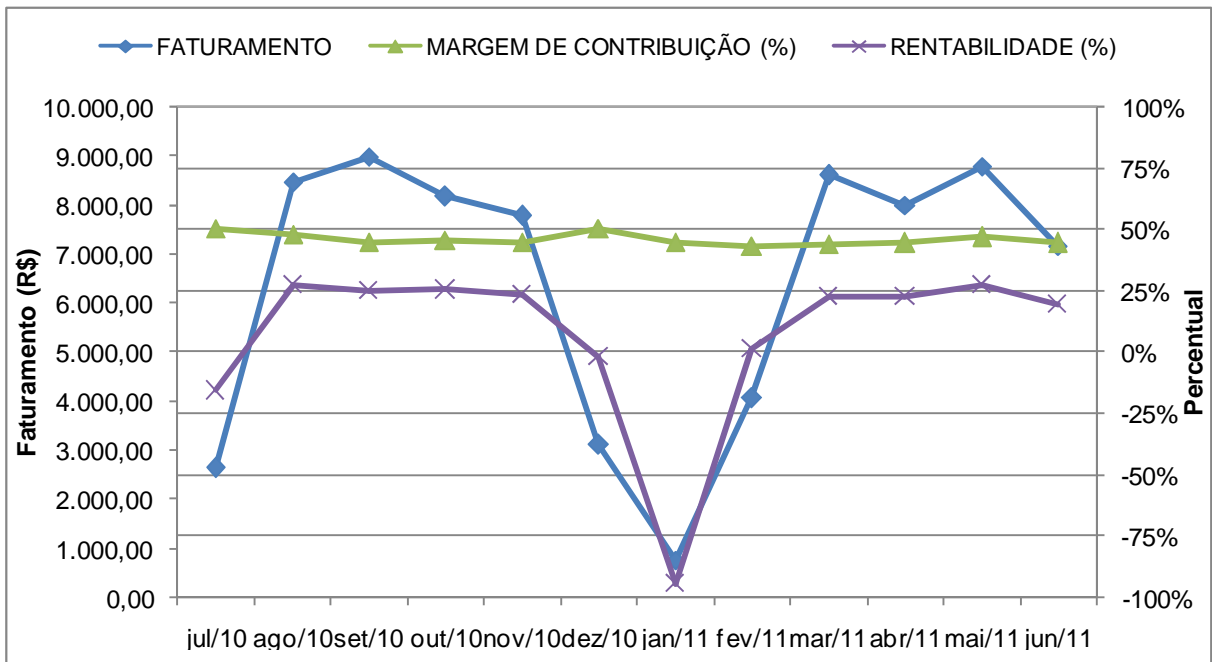


Figura 28: Evolução do faturamento, margem de contribuição e rentabilidade.

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando margem de contribuição (%), observa-se que ela se mantém estável o período todo, isto acontece devido ao custo fixo também manter-se constante em todo o período. A rentabilidade varia de acordo com a variação do faturamento, e a média anual é de 19%. Nos períodos em que a empresa tem um faturamento maior a rentabilidade fica em torno de 25%, nos períodos de baixa o rentabilidade diminui ficando negativa.

4.2 Cálculo do mark-up

Como a empresa revende praticamente todos os produtos que comercializa, a mesma pratica atualmente um mark-up multiplicador de 2,00. Agora, com base nos números apurados na pesquisa, será calculado um novo indicador de mark-up para verificar se o que está sendo praticado tem coerência com o modelo proposto.

Para propor o modelo de mark-up, segundo Souza e Clemente (2007), têm que se verificar a alíquota dos impostos (percentual do faturamento), despesas variáveis (frete da mercadoria, seguro da mercadoria e outros), custo fixo (percentual do faturamento) e a meta de rentabilidade (percentual do faturamento). Para estimar

estes indicadores, foram levantados os valores totais dos últimos 12 meses. Estes valores estão apresentados no quadro 10.

Componentes do Cálculo do mark-up	Acumulado dos últimos doze meses (R\$)	Percentual
Faturamento	76.392,91	
Alíquotas de impostos	3.819,65	5,00%
Despesas variáveis	0,00	0,00%
Custo Fixo	20.038,86	26,23%
Meta de Rentabilidade		20,00%
Total		51,23%
Markup Divisor		48,77%
Markup Multiplicador		2,05

Quadro 10: Levantamento dos dados para cálculo do mark-up.

Fonte: Dados da pesquisa.

Para calcular o mark-up divisor a fórmula é $(1 - \text{total})$ e para o mark-up multiplicador a fórmula é $(1 / \text{mark-up divisor})$.

Para a empresa obter sua meta de lucro desejada de 20%, todos os produtos adquiridos para a revenda precisam ser divididos por 48,77% ou multiplicados por 2,05. Sendo assim o mark-up multiplicador utilizado atualmente encontra-se de acordo com o modelo proposto.

O valor do mark-up encontrado pode ser melhorado, pois tendo que multiplicar todos os produtos por 2,05, alguns produtos podem ficar acima do valor de mercado. Para a empresa ser mais competitiva no mercado é possível diminuir a sua rentabilidade e com isso conseguir um mark-up multiplicador menor. Por exemplo, se a empresa diminuir a sua meta de rentabilidade de 20% para 15%, o mark-up baixaria de 2,05 para 1,86 com isso a empresa ficaria com preços menores e consequentemente mais competitiva. Outra alternativa seria reduzir seus custos e assim poderia reduzir o mark-up. Uma outra alternativa seria incrementar o seu faturamento e esta opção será tratada com mais detalhe na próxima seção.

4.3 Simulação para incremento do resultado operacional

Percebe-se que em horários de pico, o atendimento fica prejudicado em função da alta demanda, sendo que o pessoal do caixa e do atendimento não consegue atender toda a demanda ocasionando fila e demora na compra dos

produtos. Para minimizar este problema de atendimento, será simulado o incremento de mais duas pessoas, uma no caixa e outra no atendimento, onde espera-se incrementar 15% do faturamento nos meses de pico. As duas novas funcionárias seriam contratadas em caráter temporário apenas para os meses de pico. Os dados estimados com esta simulação e os dados reais dos últimos 12 meses estão apresentados no quadro 11.

Comparativo	Últimos doze meses	Simulação	Diferença	
	R\$	R\$	R\$	%
FATURAMENTO (R\$)	76.392,91	86.273,21	9.880,30	12,93%
CUSTO VARIÁVEL (R\$)	41.607,50	47.013,05	5.405,55	12,99%
CUSTO FIXO (R\$)	20.038,86	21.182,43	1.143,57	5,71%
CUSTO TOTAL (R\$)	61.646,36	68.195,48	6.549,12	10,62%
RESULTADO OPERACIONAL (R\$)	14.746,55	18.077,73	3.331,18	22,59%
RENTABILIDADE (%)	19,30%	20,95%	1,65%	8,55%
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO (R\$)	34.785,40	39.260,16	4.474,75	12,86%
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO (%)	45,53%	45,51%	-0,03%	-0,06%
PONTO DE EQUILIBRIO (R\$)	44.007,73	46.547,85	2.540,12	5,77%

Quadro 11: Comparativo dos dados do último ano versus simulação.

Fonte: Dados da pesquisa.

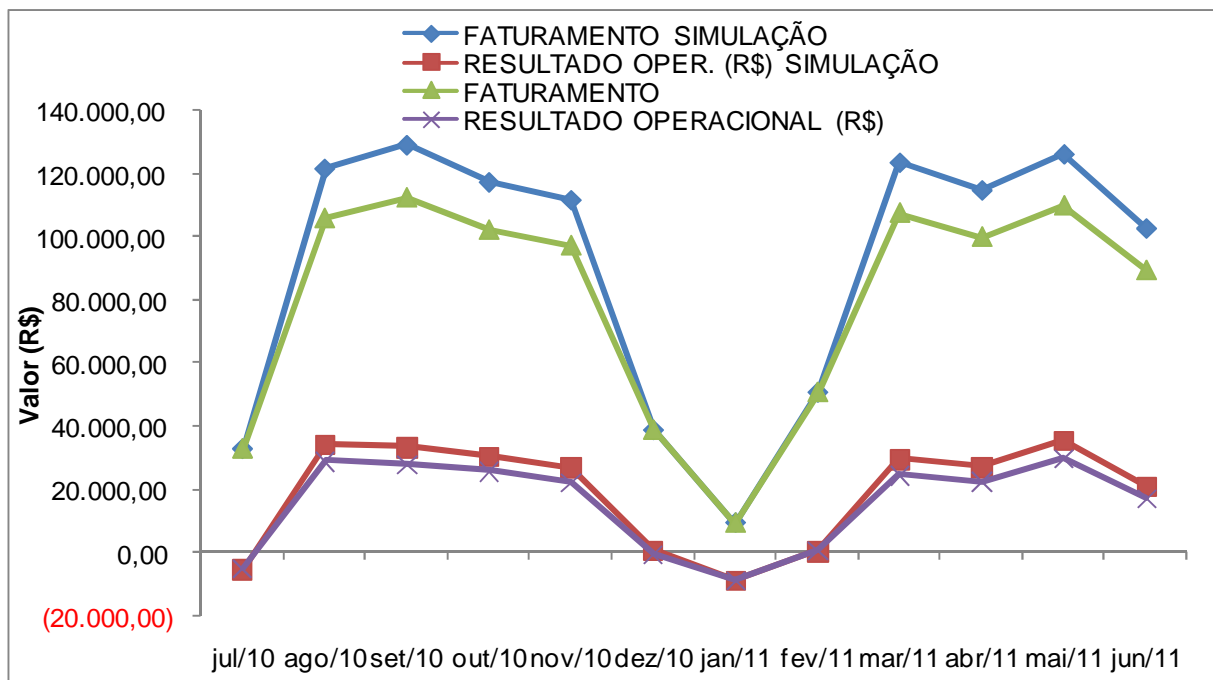


Figura 29: Simulação do faturamento (R\$) e do resultado operacional (R\$).

Fonte: Dados da pesquisa

Com base na simulação observa-se uma melhoria para a empresa, com um incremento no resultado operacional de 22,59%, mesmo com o aumento do custo fixo em 5,71% e do custo variável em 12,99% a simulação mostram-se valida para a empresa. Como mostra a figura 31 nos meses de pico onde foi colocado duas novas funcionarias há uma elevação do resultado operacional da empresa. O dados apresentados no quadro 12 mostram um novo markup, caso a empresa opte pelo mesmo resultado operacional.

Componentes do Cálculo do markup	Acumulado dos últimos 12 meses (R\$)	Percentual
Faturamento	86.273,21	
Alíquotas de impostos	4.313,66	5,00%
Despesas variáveis	0,00	0,00%
Custo Fixo	21.182,43	24,55%
Meta de Lucro		17,09%
Total		46,64%
Mark-up Divisor		53,36%
Mark-up Multiplicador		1,87

Quadro 12: Levantamento dos dados para calculo do novo mark-up.

Fonte: Dados da pesquisa.

Com esta ação, caso a empresa opte pelo mesmo resultado operacional, o markup multiplicador fica 1,87, bastaria então a empresa multiplicar os produtos de compra por este valor e teria o mesmo resultado e mantendo o markup no valor de 2 a empresa pode crescer o seu resultado operacional.

Alem da viabilidade de melhoria no incremento do resultado, pressupõe-se que com o aumento de duas pessoas haverá um aumento na satisfação do consumidor, pois reduzirá o tempo de espera para o atendimento. Isto para a empresa torna-se importante pois com uma melhor agilidade no atendimento, melhora a imagem da empresa, alem de tornar-se mais competitiva.

5 CONCLUSÃO

De acordo com Bornia (2010) atualmente as empresas estão vivendo em um mercado muito competitivo, onde as empresas precisam ter um controle sobre suas atividades, assim é importante para a empresa que ela tenha uma gestão de custo onde a auxiliará a tomar as decisões necessárias.

O objetivo principal da pesquisa foi desenvolver um modelo de gestão de custo para uma lanchonete. Os dados foram coletados dos arquivos da empresa no período de um ano, julho de 2010 a junho de 2011. Foram levantados os dados de um ano, para analisar o comportamento do resultado nos períodos de baixo faturamento, verificando todo o ciclo sazonal.

De acordo com o modelo proposto, o custo fixo é de R\$ 20.038,86. O custo fixo mostra-se estável em todo o período analisado, é composto pela mão de obra que representa 78,13%, pelos gastos gerais, e pela depreciação. O custo variável de R\$ 41.607,50. O custo variável acompanha o faturamento no período, pois é composto pelos materiais e pelo imposto simples nacional. A definição deste modelo serve para calcular a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio da empresa.

A margem de contribuição nos meses de maior faturamento (ago/10 a nov/10 e mar/11 a jun/11) supera o custo fixo da empresa, nos meses de menor faturamento (jul/10 e jan/1) a empresa opera no prejuízo pois não consegue superar seu custo fixo e nos meses de dez/10 e fev/11 a margem de contribuição e o custo fixo ficam praticamente juntos, sendo que a empresa não tem nem lucro nem prejuízo).

O ponto de equilíbrio anual é de R\$ 44.007,73, com este valor a empresa pode definir uma meta de faturamento anual e trabalhar o ano em cima deste valor. Como a empresa funciona em uma instituição de ensino, nos períodos de recesso escolar a empresa trabalha com um faturamento baixo e até no prejuízo, mas nos períodos de aula onde o faturamento é maior a empresa tem lucro, então com o ponto de equilíbrio a empresa pode gerenciar o seu faturamento anual. O ponto de equilíbrio pode ser reduzido se a empresa oferecer os produtos com uma margem de contribuição maior, ou conseguindo baixar o seu custo fixo.

O markup definido é de 2, igual ao praticado atualmente na empresa e traz um resultado de 19,30% de rentabilidade média. Com este valor de markup alguns produtos da empresa podem ficar acima do mercado, para a empresa melhorar este valor poderia gerenciar seus gastos, para conseguir baixar seus custos, incrementar o seu faturamento, baixar sua meta de rentabilidade.

O resultado operacional da empresa mostra-se positivo no final do período analisado, com um valor de R\$ 14.746,55. Mesmo que a empresa opere em alguns meses com um faturamento baixo, nos meses de faturamento alta a empresa recupera os outros meses.

Algumas ações de melhoria para a empresa seriam uma melhor negociação para a compra dos materiais, já que a empresa praticamente compra e revende todos os seus produtos, a otimização dos funcionários, para que estes consigam um melhor rendimento na empresa, ou um incremento do faturamento com o aumento do número de funcionários nos meses de pico para que se consiga atender toda a demanda.

Recomenda-se para futuras pesquisas continuar o monitoramento dos gastos da empresa, monitorar o preço praticado pelo mercado, implementar e acompanhar a eficiência das ações de melhoria no atendimento, visando o aumento da competitividade e melhora da imagem do cliente.

REFERÊNCIAS

- BEULKE, Rolando; BERTÒ , Dálvio J . **Gestão de custos**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI, João. **Custos e formação de preço**. 4.ed São Paulo: Thomson, 2006.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros: com aplicação na HP12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2007.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas, 2003.
- DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; Souza, Luiz Eurico. **Gestão de custo e formação e preço**. São Paulo: Atlas, 2006).
- GIL, Carlos Antonio. **Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.
- JUNG, Carlos Fernandes. **Metodologia para Pesquisa & Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Axcel Books, 2004.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2001.
- MALHOTRA, Naresh k. **Introdução à pesquisa de marketing**. São Paulo: Pearson, 2005.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de Metodologia Científica**. São Paulo: Pioneira, 1997.

SANTOS, Joel J. **Análise de custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos**. São Paulo: Atlas, 2005.

SOUZA, Alceu; CLMENTE, Ademir. **Gestão de custos: aplicação operacional e estratégicas, exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL**. São Paulo: Atlas, 2007.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos no comércio varejista**. Curitiba: Jurua, 2010.

_____. **Gestão de Custos**. São Paulo: Atlas, 2004.

APÉNDICE

APÊNDICE A: Custos do Período

	Total	Média	jul/10	ago/10	set/10	out/10	nov/10	dez/10	jan/11	fev/11	mar/11	abr/11	mai/11	jun/11
Materiais	37.787,86	3.148,99	1.181,21	3.998,37	4.511,59	4.027,41	3.903,94	1.382,91	378,45	2.101,76	4.392,53	4.050,19	4.238,05	3.621,45
Balas	3.948,30	329,03	116,26	295,09	427,70	449,72	451,15	106,27	41,89	234,72	529,82	367,40	464,13	464,13
Bebidas	7.471,47	622,62	90,88	788,30	830,11	867,19	921,96	428,60	64,51	347,03	867,06	787,38	798,28	680,17
Chips	1.154,67	96,22	38,21	114,06	202,22	133,96	107,85	24,19	30,52	63,42	154,50	95,73	114,53	75,48
Frutas	1.060,86	88,40	30,75	124,41	140,25	95,09	78,82	45,26	13,45	75,08	136,69	119,85	114,30	86,92
Docinhos	943,62	78,63	39,74	125,97	146,31	101,54	100,80	22,08	13,08	53,57	93,98	81,82	90,78	73,94
Embalagens	1.260,10	105,01	26,66	216,58	198,29	83,83	79,54	20,25	16,66	81,56	165,86	109,63	126,76	134,50
Frios	1.342,55	111,88	39,61	104,22	153,76	127,74	120,95	27,01	3,32	99,58	173,20	136,40	192,48	164,27
Diversos	539,40	44,95	60,70	69,38	77,48	60,69	67,64	27,91	9,48	40,29	32,18	37,63	24,29	31,72
Confeitaria	2.173,46	181,12	110,53	230,12	242,07	256,07	232,34	50,00	59,80	126,27	240,38	230,60	213,38	181,89
Padaria	2.972,69	247,72	135,27	343,70	334,47	322,63	284,09	159,64	41,76	238,12	317,69	270,60	281,25	243,46
Salgado Frito	2.490,57	207,55	193,07	291,25	311,06	255,53	229,37	85,70	27,46	102,80	195,16	287,72	295,75	215,71
Salgado Assado	12.546,44	1.045,54	415,80	1.295,28	1.447,86	1.273,44	1.229,45	386,00	56,52	639,30	1.486,02	1.525,42	1.522,10	1.269,26
Gastos Gerais	2.882,76	240,23	199,26	281,18	259,45	255,42	258,04	198,80	142,20	260,62	159,95	273,24	309,62	284,98
Aluguel	644,63	53,72	56,11	56,11	56,11	56,11	56,11	56,11	61,59	61,59	0,00	61,59	61,59	61,59
Alvarás	36,04	3,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	36,04	0,00	0,00	0,00	0,00
Contador	307,20	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60
Energia	746,47	62,21	45,88	64,72	68,55	78,17	63,47	47,62	37,26	54,18	62,80	77,49	70,62	75,70
Gás de cozinha	225,60	18,80	24,40	31,44	20,00	23,20	14,64	12,24	0,00	25,20	12,64	12,40	24,96	24,48
Gasolina	387,51	32,29	24,69	41,91	36,56	29,70	32,96	19,62	8,42	27,97	24,14	46,81	56,54	38,19
Patrocínio	230,64	19,22	10,40	36,00	16,00	10,40	38,40	20,00	0,00	10,40	10,40	10,40	33,84	34,40
Telefone	304,66	25,39	12,18	25,39	36,62	32,24	26,86	17,61	9,32	19,63	24,36	38,95	36,47	25,02
Mão de Obra	15.655,43	1.304,62	1.400,30	1.324,68	1.412,89	1.289,47	1.298,66	1.291,19	773,86	1.317,54	1.532,59	1.341,89	1.287,00	1.385,38

Salário	8.116,53	676,38	748,25	681,90	755,40	659,22	667,66	692,92	297,52	672,61	855,16	699,57	657,16	729,15
FGTS	613,82	51,15	59,86	54,55	60,43	52,74	52,57	27,79	16,78	53,81	68,41	55,97	52,57	58,33
Provisão 13	727,53	60,63	67,34	61,37	67,99	59,33	60,02	60,06	26,19	60,54	76,96	62,96	59,14	65,62
Provisão Férias	242,51	20,21	22,45	20,46	22,66	19,78	20,01	20,02	8,73	20,18	25,65	20,99	19,71	21,87
Benefícios	1.155,04	96,25	102,40	106,40	106,40	98,40	98,40	90,40	24,64	110,40	106,40	102,40	98,40	110,40
Pró-Labore	4.800,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00
Imposto simples nacional	3.819,65	318,30	131,14	422,94	449,07	408,09	388,33	154,93	37,44	202,71	429,73	399,24	438,93	357,10
Depreciação	1.500,67	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06

FATURAMENTO (R\$)	76.392,91	6.366,08	2.622,83	8.458,86	8.981,32	8.161,90	7.766,62	3.098,54	748,71	4.054,16	8.594,52	7.984,86	8.778,63	7.141,97
CUSTO VARIÁVEL (R\$)	41.607,50	3.467,29	1.312,35	4.421,31	4.960,66	4.435,51	4.292,27	1.537,84	415,88	2.304,46	4.822,26	4.449,43	4.676,98	3.978,55
CUSTO FIXO (R\$)	20.038,86	1.669,90	1.724,61	1.730,91	1.797,39	1.669,94	1.681,76	1.615,05	1.041,12	1.703,21	1.817,60	1.740,18	1.721,67	1.795,42
CUSTO TOTAL (R\$)	61.646,36	5.137,20	3.036,96	6.152,22	6.758,05	6.105,45	5.974,03	3.152,89	1.457,00	4.007,68	6.639,86	6.189,61	6.398,65	5.773,97
RESULTADO OPER. (R\$)	14.746,55	1.228,88	-414,13	2.306,64	2.223,27	2.056,45	1.792,58	-54,35	-708,29	46,49	1.954,66	1.795,24	2.379,98	1.368,00
RENTABILIDADE (%)	19,30%	19,30%	-15,79%	27,27%	24,75%	25,20%	23,08%	-1,75%	-94,60%	1,15%	22,74%	22,48%	27,11%	19,15%
MC (R\$)	34.785,40	2.898,78	1.310,48	4.037,55	4.020,66	3.726,39	3.474,34	1.560,70	332,83	1.749,70	3.772,26	3.535,42	4.101,65	3.163,42
MC (%)	45,53%	45,53%	49,96%	47,73%	44,77%	45,66%	44,73%	50,37%	44,45%	43,16%	43,89%	44,28%	46,72%	44,29%
PE (R\$)	44.007,73	3.667,31	3.451,68	3.626,34	4.014,99	3.657,66	3.759,43	3.206,45	2.342,05	3.946,45	4.141,11	3.930,25	3.684,84	4.053,47

APÊNDICE B: Custos da Simulação

	Total	Média	jul/10	ago/10	set/10	out/10	nov/10	dez/10	jan/11	fev/11	mar/11	abr/11	mai/11	jun/11
Materiais	42.699,39	3.558,28	1.181,21	4.598,12	5.188,33	4.631,52	4.489,53	1.382,91	378,45	2.101,76	5.051,41	4.657,72	4.873,75	4.164,67
Balas	4.465,67	372,14	116,26	339,36	491,86	517,18	518,82	106,27	41,89	234,72	609,30	422,52	533,75	533,75
Bebidas	8.452,54	704,38	90,88	906,55	954,63	997,27	1.060,25	428,60	64,51	347,03	997,12	905,49	918,03	782,20
Chips	1.304,42	108,70	38,21	131,17	232,56	154,05	124,02	24,19	30,52	63,42	177,67	110,09	131,71	86,81
Frutas	1.195,31	99,61	30,75	143,07	161,29	109,35	90,64	45,26	13,45	75,08	157,19	137,83	131,45	99,96
Docinhos	1.065,89	88,82	39,74	144,86	168,26	116,77	115,92	22,08	13,08	53,57	108,08	94,10	104,40	85,03
Embalagens	1.427,35	118,95	26,66	249,07	228,03	96,40	91,47	20,25	16,66	81,56	190,74	126,07	145,77	154,68
Frios	1.518,51	126,54	39,61	119,85	176,83	146,90	139,10	27,01	3,32	99,58	199,18	156,86	221,36	188,91
Diversos	599,55	49,96	60,70	79,79	89,10	69,79	77,78	27,91	9,48	40,29	37,01	43,28	27,94	36,47
Confeitaria	2.447,49	203,96	110,53	264,64	278,38	294,48	267,19	50,00	59,80	126,27	276,44	265,19	245,39	209,18
Padaria	3.332,37	277,70	135,27	395,26	384,64	371,02	326,71	159,64	41,76	238,12	365,34	311,19	323,44	279,98
Salgado Frito	2.802,80	233,57	193,07	334,94	357,71	293,86	263,77	85,70	27,46	102,80	224,43	330,88	340,11	248,07
Salgado Assado	14.203,76	1.183,65	415,80	1.489,57	1.665,04	1.464,45	1.413,86	386,00	56,52	639,30	1.708,92	1.754,23	1.750,41	1.459,64
Gastos Gerais	2.991,56	249,30	199,26	295,60	272,73	270,62	269,76	198,80	142,20	260,62	171,26	286,72	323,96	300,01
Aluguel	644,63	53,72	56,11	56,11	56,11	56,11	56,11	56,11	61,59	61,59	0,00	61,59	61,59	61,59
Alvarás	36,04	3,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	36,04	0,00	0,00	0,00	0,00
Contador	307,20	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60	25,60
Energia	830,70	69,23	45,88	74,43	78,83	89,90	72,99	47,62	37,26	54,18	72,22	89,11	81,21	87,05
Gás de cozinha	250,16	20,85	24,40	36,16	23,00	26,68	16,84	12,24	0,00	25,20	14,54	14,26	28,70	28,15
Gasolina	387,51	32,29	24,69	41,91	36,56	29,70	32,96	19,62	8,42	27,97	24,14	46,81	56,54	38,19
Patrocínio	230,64	19,22	10,40	36,00	16,00	10,40	38,40	20,00	0,00	10,40	10,40	10,40	33,84	34,40
Telefone	304,66	25,39	12,18	25,39	36,62	32,24	26,86	17,61	9,32	19,63	24,36	38,95	36,47	25,02
Mão de Obra	16.690,20	1.390,85	1.400,30	1.470,60	1.558,81	1.435,39	1.445,51	1.181,95	749,58	1.317,54	1.678,51	1.487,81	1.432,92	1.531,30

Salário	8.917,18	743,10	748,25	795,50	869,00	772,82	781,26	604,43	277,85	672,61	968,76	813,17	770,76	842,75
FGTS	675,35	56,28	59,86	63,64	69,52	61,83	62,50	17,96	14,60	53,81	77,50	65,05	61,66	67,42
Provisão 13	799,38	66,61	67,34	71,59	78,21	69,55	70,31	51,87	24,37	60,54	87,19	73,19	69,37	75,85
Provisão Férias	266,46	22,20	22,45	23,86	26,07	23,18	23,44	17,29	8,12	20,18	29,06	24,40	23,12	25,28
Benefícios	1.231,84	102,65	102,40	116,00	116,00	108,00	108,00	90,40	24,64	110,40	116,00	112,00	108,00	120,00
Pró-Labore	4.800,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00	400,00
Imposto simples nacional	4.313,66	359,47	131,14	486,38	516,43	469,31	446,58	154,93	37,44	202,71	494,18	459,13	504,77	410,66
Depreciação	1.500,67	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06	125,06

FATURAMENTO	86.273,21	7.189,43	2.622,83	9.727,69	10.328,52	9.386,18	8.931,61	3.098,54	748,71	4.054,16	9.883,70	9.182,59	10.095,42	8.213,26
CUSTO VARIÁVEL	47.013,05	3.917,75	1.312,35	5.084,51	5.704,76	5.100,83	4.936,12	1.537,84	415,88	2.304,46	5.545,60	5.116,85	5.378,52	4.575,33
CUSTO FIXO	21.182,43	1.765,20	1.724,61	1.891,25	1.956,59	1.831,07	1.840,33	1.505,81	1.016,84	1.703,21	1.974,83	1.899,58	1.881,93	1.956,37
CUSTO TOTAL	68.195,48	5.682,96	3.036,96	6.975,76	7.661,35	6.931,90	6.776,44	3.043,65	1.432,72	4.007,68	7.520,43	7.016,43	7.260,45	6.531,70
RESULTADO OPER. (R\$)	18.077,73	1.506,48	-414,13	2.751,93	2.667,17	2.454,28	2.155,17	54,89	-684,01	46,49	2.363,27	2.166,15	2.834,97	1.681,56
RENTABILIDADE (%)	20,95%	20,95%	-15,79%	28,29%	25,82%	26,15%	24,13%	1,77%	-91,36%	1,15%	23,91%	23,59%	28,08%	20,47%
MC (R\$)	39.260,16	3.271,68	1.310,48	4.643,18	4.623,76	4.285,35	3.995,49	1.560,70	332,83	1.749,70	4.338,10	4.065,74	4.716,90	3.637,93
MC (%)	45,51%	45,51%	49,96%	47,73%	44,77%	45,66%	44,73%	50,37%	44,45%	43,16%	43,89%	44,28%	46,72%	44,29%
PE (R\$)	46.547,85	3.878,99	3.451,68	3.962,27	4.370,62	4.010,58	4.113,90	2.989,56	2.287,44	3.946,45	4.499,35	4.290,27	4.027,83	4.416,84