



De 19/10/2016 a 21/10/2016

## **ANÁLISE DE CUSTOS E SUGESTÃO DE MELHORIA PELO MÉTODO DE CUSTEIO ABC EM UMA EMPRESA DO SETOR ALIMENTÍCIO**

BUTZKE, Joana Oliveira<sup>1\*</sup>, HERMES, Luana Vanessa Kollmann.<sup>2</sup>, POHL, Patrícia Taís<sup>3</sup>,  
WORCHINSKI, Mônica<sup>4</sup>, BARTZ, Catia Felden<sup>5</sup>.

<sup>1,2,3,4,5</sup> FAHOR, Curso de Engenharia de Produção, Faculdade Horizontina, Campus Arnaldo Schneider, Avenida dos Ipês, 565, Horizontina, RS, Brasil.

\* E-mail: [jb002000@fahor.com.br](mailto:jb002000@fahor.com.br)

### **RESUMO**

Atualmente, uma grande parcela das famílias brasileiras adequou-se a fazer suas refeições fora de casa. Diante do crescimento gradativo deste mercado, faz-se necessário o estudo e análise de custos oriundos do processo produtivo dos pratos em um restaurante. A essência deste trabalho consiste em mostrar o atual sistema de custos, do processo produtivo de lasanhas, apresentadas em três sabores, carne moída, frango e legumes em um restaurante da cidade de Horizontina- RS, bem como análises críticas, e por fim, propor sugestões com o propósito de melhorar seus processos. A apresentação do sistema atual dá-se por meio de dados colhidos no local, através de entrevistas referentes aos custos inerentes ao setor de produção de lasanhas. Foram analisadas todas as atividades que agregam valor ao processo produtivo de lasanhas. Com base nisso, foram utilizadas as matrizes de custeio para que se obtivesse a melhor sugestão a fim de aumentar o desempenho do estabelecimento diante da atualidade competitiva.

**Palavras chave:** Sistemas de Custos. Análise Crítica. Custeio.

### **COST ANALYSIS AND IMPROVEMENT SUGGESTION BY ABC COSTING METHOD IN A FOOD INDUSTRY COMPANY**

#### **ABSTRACT**

Currently, a high portion of the Brazilian families has adapted to eat out. Due to the gradual growth of this market, it is necessary to study and make the cost analysis derived from the production process of the dishes in a restaurant. The essence of this work is to show the current cost system of the production process of lasagna, presented in three tastes, ground beef, chicken and vegetables in a restaurant in Horizontina - RS, as well as critical analysis, and finally, propose suggestions in order to improve their processes. The presentation of the current system is given through data collected in the place through interviews related to the costs of lasagna production department. All activities that add value to the lasagna production process were analyzed. Based on this, the costing matrices were used to obtain the best suggestion to increase the performance of the property against the competitive scenario.

**Keywords:** Cost Systems. Critical analysis. Costing.

## INTRODUÇÃO

No atual cenário competitivo é de suma importância a busca contínua pelo aprimoramento dos serviços e produtos oferecidos, de forma a obter permanência e aceitação no mercado. Os sistemas de custos estão presentes há algum tempo no cotidiano das empresas, desde que a produção artesanal na Revolução Industrial se transformou em produção mecanizada, existem relatos de controle de custos e métodos de custeios.

Deste modo, é observável a importância do controle de custos e de sua correta administração em uma organização. Bornia acredita que “o planejamento e a melhoria contínua desse processo auxiliam no crescimento empresarial”. (BORNIA, 2002, p. 26).

Em função da grande competitividade se torna essencial à sobrevivência das empresas o estabelecimento de controles de processo produtivo, bem como métodos de custeios, custos decorrentes e preços do produto. Com isso, a empresa passa a se manter em igualdade frente aos concorrentes e dispõe de benefícios resultantes dos controles de custos.

## 2 DESENVOLVIMENTO

### 2.1 REFERENCIAL TEÓRICO

#### 2.1.1 Sistemas de custos e importância

As empresas de pequeno porte vêm crescendo significativamente no Brasil, portanto, torna-se inevitável a análise de custos, bem como sua aplicabilidade. Bornia (2002), acredita que um sistema de custeio pode ajudar a empresa tanto no controle quanto na tomada de decisões.

Além da função de controle que a contabilidade de custos passou a exercer, também é útil no processo de tomada de decisão. Para Martins (2003), no que tange ao processo de decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc.

Anthony entende que “para tomada de decisão a informação de custo pode ser usada para estimar os custos e benefícios dos alternativos cursos de ação e, portanto, auxiliar a administração a escolher qual o melhor dos cursos a tomar” (Anthony; 1967, p.32).

Desta forma, o objetivo da análise dos custos é dar suporte dentro do processo de gestão das empresas, no planejamento, controle e informação da organização.

### **2.1.2 Definições e conceitos**

A contabilidade de uma empresa envolve conceitos e definição que devem ser conhecidas, para que seja cabível o entendimento de alguns conceitos como custo, gasto e despesa, já que mais tarde serão abordados de forma prática. Custos, segundo IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.) é o valor gasto com bens e serviços para a produção de outros bens e serviços.

Quanto à definição de gastos, Bornia o define como o valor de bens de consumo ou de produção que já foram adquiridos pela empresa. Para Borges (2015), gasto é tudo aquilo que a empresa não planeja no orçamento, mas que precisa investir para dar continuidade à produção.

Despesa, no entanto, engloba tudo aquilo que a empresa precisa para se manter em funcionamento. Já para Bornia, é o valor de input consumido com o funcionamento da empresa que não são passíveis de identificação com a fabricação. A despesa é geralmente dividida em administrativa, comercial e financeira.

### **2.1.3 Custeio pelo método ABC**

O custeio pelo método ABC (Activity Based Costing) baseia-se na divisão de custos em atividades principais ligados a um produto específico. Este conceito surgiu com a necessidade de maior controle dos custos alocados, já que os critérios de rateio antes utilizados eram considerados inadequados.

O princípio básico do custeio ABC é que os recursos da empresa são gastos na realização das atividades e essas atividades são executadas para gerar bens ou serviços. Motta (2000), afirma que a atividade é o elemento principal na empresa, uma vez que a mesma mostra o que a empresa faz, como realiza e os resultados desses processos.

Bornia afirma que o método ABC, também controla os desperdícios, pois a mensuração pode ser feita para cada atividade e o processo de melhoria pode ser feito diretamente sobre a atividade, independentemente da alocação dos custos.

#### **2.1.4 Gestão de custos em empresas prestadoras de serviços**

A prestação de serviços é um dos setores que mais cresce e tende a continuar crescendo no Brasil. Devido à globalização, acaba existindo uma forte competitividade no setor empresarial, fazendo com que as empresas estejam em constante evolução, controlando suas ações, de agir e gastar. Dessa forma, torna-se cada vez mais importante uma correta administração dos custos nas empresas.

Segundo Dal`Bó (2009), o crescimento de uma empresa pode estar comprometido se não houver uma gestão de custos adequada. Para uma eficaz gestão de custos é necessário conhecer os mecanismos de custeamento, verificando as características da empresa para adotar o método que melhor se adapte às suas necessidades.

### **2.1 MATERIAL E MÉTODOS**

O estudo caracteriza-se por ser um estudo de caso, por meio de entrevistas e pesquisas acerca do restaurante a ser apresentado. A escolha do método, foi o qualitativo pois permite um conhecimento aprofundado da problemática (KAPLAN; DUCHON, 1988).

A análise do sistema atual de custos e dados colhidos, foram feitos por meio de técnicas julgadas convenientes à situação. Foram realizados entrevistas e questionários com o proprietário do estabelecimento e cozinheira responsável pela preparação das lasanhas. A proposta de um sistema de custos sucedeu-se por pesquisas bibliográficas, sendo julgado mais adequado o método de custeio ABC por apresentar inúmeras aplicações, e por sua vez, melhores resultados quanto ao setor de serviços.

### **2.2 RESULTADOS E DISCUSSÃO**

#### **2.3.1 Caracterização da empresa**

O estudo foi realizado em um restaurante classificado, de acordo com sua receita bruta anual, em uma empresa de pequeno porte. A empresa atua no setor alimentício, servindo refeições sete dias por semana. Os pratos servidos no restaurante variam conforme cardápio da semana com uma variedade de aproximadamente 30 pratos por dia, entre saladas, pratos principais, acompanhamentos e sobremesas.

No desenvolvimento do estudo, considerou-se o processo produtivo de lasanhas oferecidas durante o almoço, caracterizando-se pelo sistema de atendimento self service ou

restaurante a quilo, onde o cliente só paga pela quantidade servida no buffet. As lasanhas analisadas apresentam três sabores: bolonhesa, frango e legumes.

### **2.3.2 Atual sistema de custos do restaurante**

O restaurante se enquadra no segmento de self service, conhecido como o tradicional buffet a quilo, o que acaba por impossibilitar a fixação de preço de venda nos pratos separadamente. Sendo assim, adota-se um preço padrão no buffet, para as mais diversas variedades de R\$ 35,00.

Com o preço de venda fixo, o restaurante obriga-se a possuir um sistema de controle de suas finanças. O controle geral dos custos da empresa, ou seja, a contabilidade, é realizada por uma empresa especializada em serviços contábeis. Assim, a empresa pode solicitar o balancete quando necessário este inclui a Demonstração do Resultado do Exercício – DRE, receitas e despesas lançadas ao longo do ano. Se o somatório da receita for superior às despesas, a empresa teve lucro, caso contrário, prejuízo.

### **2.3.3 Proposta de gestão de custos**

Conforme citado anteriormente, a empresa não possui um sistema de custos internamente, possuindo apenas o controle contábil geral dos pratos oferecidos. Assim, justifica-se uma proposta de gestão de custos para o restaurante. A partir de dados colhidos no restaurante, funcionários e gerência relataram que o prato que mais apresentava incertezas quanto ao lucro seria a lasanha, distribuída em três sabores: bolonhesa, frango e legumes. Essa incerteza dá-se por dois principais fatores: primeiro pelo fato de que o processo produtivo leva um tempo maior quando comparado a qualquer outro prato, e pelo custo elevado da matéria-prima.

Para tanto, define-se como sendo a melhor proposta, o método de custos ABC (divisão por atividades), por se encaixar dentro das necessidades atuais do restaurante, e pela necessidade de identificação do lucro de cada prato, para que futuras decisões possam ser tomadas acerca do processo produtivo.

### **2.3.4 Descrição do processo produtivo**

O processo produtivo da lasanha pode ser visualizado na figura 1, em ordem de acontecimentos. A figura descreve o processo macro relativo à produção.

Figura 1 – Etapas do Processo Produtivo de lasanhas no Restaurante

Fonte: Autores

<b>Custos da Matéria Prima</b>	<b>Peso(Kg)</b>	<b>Custo</b>	
Lasanha de Carne	2,838	R\$	29,00
Lasanha de Frango	3,038	R\$	24,15
Lasanha de Legumes	3,044	R\$	22,26

To  
das as  
lasanhas  
oferecidas  
, possuem

o mesmo sequenciamento de etapas, diferenciando-se apenas nos ingredientes do molho.

Após a separação das atividades, foram quantificados também os ingredientes necessários a cada lasanha.

### 2.3.5 Alocação de custos

#### 2.3.5.1 Matéria-prima

Os custos com matéria-prima foram mensurados levando-se em consideração os ingredientes em quilogramas (Kg) dos três sabores da lasanha, resultando no peso total das lasanhas e assim seu custo total. Segundo o proprietário, cada lasanha serve em média de 12 a 15 pessoas. A tabela 1 mostra o peso da lasanha pronta sem o processo de assamento, relacionada com o custo de matéria-prima para cada sabor de lasanha que o restaurante oferece.

Tabela 1 – Custos Referentes à matéria-prima relacionadas com o peso (kg)

<b>Custos da Matéria Prima</b>	<b>Peso(Kg)</b>	<b>Custo</b>	
Lasanha de Carne	2,838	R\$	29,00
Lasanha de Frango	3,038	R\$	24,15
Lasanha de Legumes	3,044	R\$	22,26

Fonte:

Autores

A partir

da tabela, conclui-se que a lasanha bolonhesa apresenta o maior custo em relação à matéria-prima, em razão do custo elevado da carne moída bovina. Em seguida, vem a lasanha de frango, e então com um custo menos relevante está a de legumes. Em todas as três lasanhas há o acréscimo de queijo, que também possui um custo significativo.

### 2.3.5.2 Mão-de-obra

O quadro de funcionários é composto por nove pessoas, sendo uma cozinheira responsável pelo preparo de lasanhas. Para fins de cálculos, considerou-se um funcionário na cozinha, dois como caixa administrativo e uma faxineira para realização de higienização do ambiente. A tabela 2 apresenta a distribuição de funções, salário integral no mês, horas trabalhadas, tempos de realização da atividade e o custo da mão de obra utilizada na produção de cada lasanha.

Tabela 2 – Distribuição da Mão-de-obra

<b>Custos da Mão de Obra</b>				
Função	Carga Horária/dia(horas)	Custo da hora	Duração da	Custo Mão de
Cozinheira	8	R\$ 5,54	1,91	R\$ 3,53
Caixa/ Auxiliar administrativo	4	R\$ 7,33	0,17	R\$ 0,41
Faxineira	8	R\$ 3,66	0,08	R\$ 0,10
<b>TOTAL</b>				<b>R\$ 4,04</b>

Fonte: Autores

Para a determinação dos custos de mão-de-obra foram considerados os salários com todos os benefícios inclusos. Os salários das áreas foram distribuídos, conforme carga horária de trabalho diário. Em seguida, foi necessário tomar nota dos tempos para produzir as lasanhas. Assim, o valor de custo da hora foi multiplicado pelo tempo necessário àquela etapa, resultando no custo total da mão-de-obra das três lasanhas. Assim, o custo com a mão-de-obra para preparo de cada lasanha é de R\$ 4,04.

### 2.3.5.3 Depreciação

Para cálculo da depreciação foi necessário levar em conta todos os bens imobilizados, - máquinas e equipamentos - utilizados no processo, a depreciação do local, o qual é alugado, bem como valores correspondentes. Dessa forma, a depreciação final resultou para cada lasanha em R\$ 0,43.

### 2.3.5.4 Custos de transformação

Os custos de transformação do processo produtivo de cada uma das lasanhas, é composto por sete principais etapas, das quais cinco são realizadas pela cozinheira do estabelecimento. O quadro 1 remete os custos de transformação, relacionando cada etapa ao tempo de execução. A depreciação das máquinas e equipamentos antes calculado, foi dividida entre os equipamentos e máquinas utilizadas nos processos de preparação, cozimento,

assamento, distribuição e contabilização. A mão-de- obra faz parte de todos os processos, sendo analisada em cada um deles de maneira separada a fim de obter maior certeza acerca de seus valores.

Quadro 1- Distribuição dos Custos de Transformação

<b>Etapas do Processo Produtivo</b>	<b>Tempo de Execução (min)</b>	<b>Depreciação</b>	<b>Mão de Obra</b>	<b>Custos de Transformação</b>
Preparação	0,33	X	X	R\$ 0,70
Cozimento	0,67	X	X	R\$ 1,24
Montagem da lasanha	0,33		X	R\$ 0,62
Assar lasanha	0,5	X	X	R\$ 0,93
Distribuição	0,08	X	X	R\$ 0,25
Contabilização	0,17	X	X	R\$ 0,63
Higienização	0,08		X	R\$ 0,10
<b>TOTAL</b>				<b>R\$ 4,46</b>

Fonte: Autores

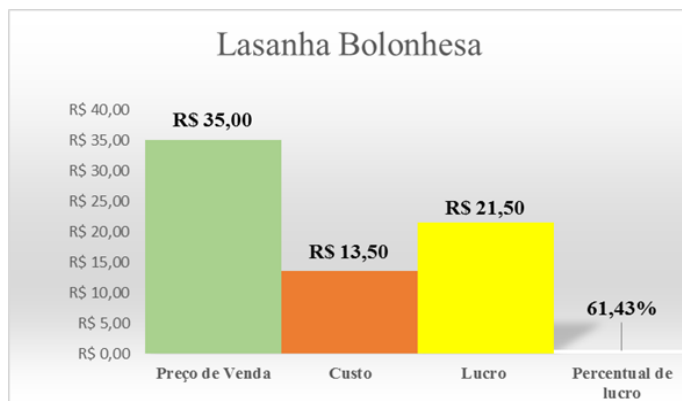
Os custos de transformação das sete etapas foram calculados pelo somatório da depreciação e mão- de- obra, resultando em um custo total de R\$ 4,46 para cada tipo de lasanha. Os custos de transformação serão somados futuramente à matéria- prima e às despesas gerais.

#### **2.3.4.5 Despesas gerais**

Os custos com despesas podem ser observados na tabela 3. Estes custos foram calculados com base nas despesas totais dos itens descritos, dividindo pela média de pratos mensais que o restaurante oferece. Dessa forma, foi obtida a despesa do restaurante por lasanha.

Tabela 3 – Despesas Gerais por Lasanha Fabricada





Fonte:

Autores

Ao analisarmos a tabela, podemos identificar uma despesa de R\$ 4,84 por unidade, resultante de sete principais centros de custos. Dentre estes, o gás possui o custo mais elevado.

## 2.4 Apresentação de lucros

A partir do conhecimento do custo total proveniente da produção das lasanhas e suas despesas, pode-se fazer a representação do lucro/prejuízo que o estabelecimento obtém com a venda de lasanhas em seu cardápio. Conforme mencionado anteriormente, o sistema do restaurante é o buffet por quilo, sendo que o cliente pagará pelo quilo consumido R\$ 35,00. Os gráficos contidos nas figuras 3, 4 e 5 mostram o lucro alcançado por unidade vendida, considerando os pesos de 2,838kg para a bolonhesa, 3,038kg para a de frango e 3,044 kg para a de legumes.

Figura 3 Apresentação de resultados da lasanha bolonhesa

DESPESAS GERAIS	
Aluguel	R\$ 0,62
Energia Elétrica	R\$ 0,67
Água	R\$ 0,18
Telefone/Internet	R\$ 0,22
Gás	R\$ 1,91
Contabilidade	R\$ 0,76
Outros	R\$ 0,48
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 4,84</b>

Fonte:

Autores

Figura 4 –

Apresentação de resultados da

lasanha de frango.

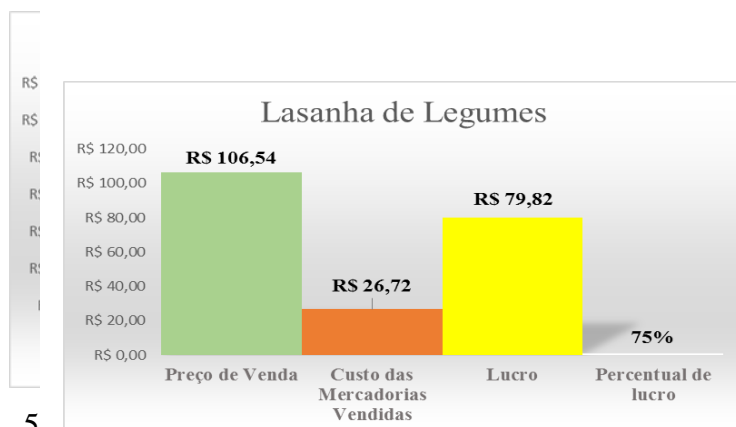


Figura 5 Apresentação de resultados da lasanha de legumes.

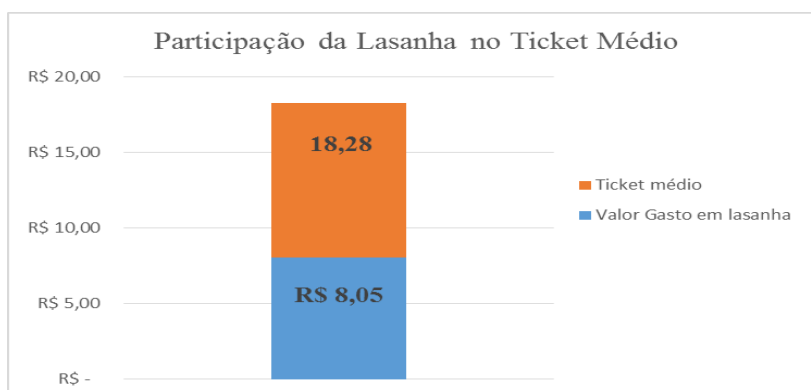
Apresentação de resultados

Os gráficos representam a comparação do preço de venda com o lucro ou prejuízo que as lasanhas oferecem ao restaurante. Todas as lasanhas resultaram em um lucro acima de 60% em relação ao seu preço de venda. A lasanha bolonhesa apresentou um lucro de R\$ 61,03, enquanto que a de frango representa um lucro de R\$ 78,02. Ao que se refere a lasanha de legumes, esta teve a maior margem de lucro, com 75% (Figura 3, 4 e 5).

### 2.3 CONSIDERAÇÃO FINAIS

Para melhor entendimento, uma pessoa consome em média 0,2 kg de lasanha em uma refeição, o que correspondente a uma porção da lasanha. O gráfico contido na figura 6 relaciona o valor gasto pelo consumo de uma porção de lasanha e o ticket médio- valor médio gasto por cliente no restaurante, considerando o preço de R\$ 35,00 por quilo.

Figura 6 – Comparação do valor gasto com o valor pago por uma porção de lasanha

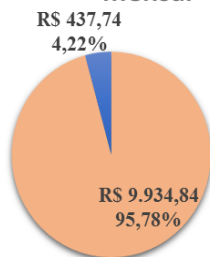


Os clientes gastam em média R\$ 18,28 em suas refeições, e deste total, 44% é correspondente ao consumo da lasanha .

Ao somar o lucro obtido na venda das três lasanhas, considerando que cada lasanha é servida duas vezes durante o mês, obtemos o lucro líquido mensal de R\$ 437,74. Essa participação equivale a mais que 4% no lucro líquido total conforme figura 7 nos mostra.

Figura 7 - Comparação do Lucro da Lasanha com o lucro total do restaurante.

### Participação das lasanhas no lucro líquido mensal



Fonte:

Autores

O lucro obtido com as vendas de lasanhas torna-se muito menor em relação ao lucro líquido, porém, a margem de lucro alcançado pelas lasanhas supera a casa dos 60%. Isso nos faz crer que o restaurante está de fato lucrando com a venda de lasanhas e apesar de sua matéria- prima apresentar um custo elevado, seu lucro é obtido principalmente no que se refere ao preço de venda.

## CONCLUSÃO

A análise individual de cada prato é de extrema importância para o melhor monitoramento dos custos de um restaurante. Cada prato apresenta um diferencial, ao que tange seu processo produtivo, gerando assim, custos diferenciados aos mesmos. A lasanha foi mencionada como um dos pratos com maior custo para a empresa, entretanto, como já apresentado, o lucro obtido através da venda da mesma é significativo comparado ao lucro total do restaurante.

Desta forma, o método de custeio proposto cumpriu com o objetivo, proporcionando uma estrutura padrão de rateio dos custos oriundos do processo produtivo da lasanha.

Através deste estudo conseguiu-se concluir quais são as lasanhas que geram maior lucro. A lasanha que obteve o maior percentual de lucratividade foi a de Legumes, pois os custos com matéria- prima são 23% menores quando comparada com a lasanha bolonhesa.

A partir dos dados obtidos pela aplicação do método ABC na empresa, o proprietário

contará com uma forma eficaz de controlar seus lucros, bem como suas despesas. Isto se justifica pelo fato de anteriormente a empresa não possuir um método de custeio para cada prato separadamente, o que impossibilitava-o de conhecer o lucro real obtido através de seus pratos.

Essas informações são suficientes para a formulação de novas estratégias diante de um mercado cada vez mais competitivo, onde os pequenos detalhes fazem a diferença. Assim, o controle de custos é de fundamental importância pois faz parte das estratégias de negócio e proporciona a confiabilidade total nos lucros obtidos.

### REFERÊNCIAS

ANTHONY, Robert Newton. **Controle de custos de operações**. São Paulo: Editora Brasiliense, 1967.

BORGES, Leandro. **Entendendo a Diferença entre custos, gastos e despesas**. Disponível em: <<http://blog.luz.vc/o-que-e/entenda-diferenca-entre-custos-gastos-e-despesas/>>, acesso em 20 de junho de 2016.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**. Aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

DAL`BÓ, Reginaldo. Conceito Consultoria. **Gestão para micro e pequenas empresas. Gestão de Custos na Prestação de Serviço**, 2009. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/gestao-de-custos-na-prestacao-de-servico/31497/>>. Acesso em 26 de junho de 2016.

DUCHON. D. KAPLAN, B.; Combining quantitative and qualitative methods in informations systems research: a case study. *Mis Quarterly*, 1998.

IBRACON. Nº 2. Revisado e Atualizado em abril de 1999.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003

MOTTA, P.C. **Serviços: Pesquisando a satisfação do consumidor**. 2Ed. Rio de Janeiro. 2000.