

Aplicação dos métodos de custeio variável, por absorção e pleno no segmento de serviços públicos: um estudo de caso em um restaurante de instituição de ensino superior

Célia Martelli Biazebete (FAPAN) - celiamartelli@gmail.com

Márcio Luiz Borinelli (USP) - marciolb@usp.br

Resumo:

Este trabalho objetivou a aplicação dos métodos de custeio variável, absorção e pleno em um restaurante de uma Instituição de Ensino Superior, buscando apurar os custos e resultados de cada refeição, segundo as especificidades de cada método. O problema que motivou a realização desta reside no desconhecimento pela instituição do tamanho da diferença entre receitas e custos das refeições, uma vez que parte dos custos é subsidiada. Utilizaram-se como plataforma teórica os principais conceitos de custos e métodos de custeio, com ênfase em serviços e entidades públicas. Foram objetos de investigação os cardápios servidos em agosto/2008. Os dados da pesquisa de campo foram levantados por meio de consultas a documentos, entrevistas com funcionários e encarregados e observação do processo produtivo, buscando-se informações sobre seu funcionamento e insumos utilizados. Os dados foram analisados mediante elaboração de tabelas, quadros e figuras que evidenciam os cardápios e o consumo de recursos, com seus respectivos custos e receitas. Após os levantamentos e efetuadas as classificações dos elementos de custos, aplicaram-se os métodos de custeio. Os resultados evidenciam que as receitas provenientes dos usuários do restaurante são insuficientes para cobertura dos custos e despesas em todos os métodos de custeio estudados, como era de se esperar, demonstrando o valor que precisa ser subsidiado. A pesquisa classifica-se como descritiva segundo seus objetivos, dedutiva quanto ao método de abordagem, bibliográfica e estudo de caso quanto aos procedimentos, de campo segundo o ambiente, aplicada de acordo com o problema e qualitativa e quantitativa conforme a abordagem do problema.

Palavras-chave: *Métodos de custeio. Serviços públicos. Refeições*

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

Aplicação dos métodos de custeio variável, por absorção e pleno no segmento de serviços públicos: um estudo de caso em um restaurante de instituição de ensino superior

Resumo

Este trabalho objetivou a aplicação dos métodos de custeio variável, absorção e pleno em um restaurante de uma Instituição de Ensino Superior, buscando apurar os custos e resultados de cada refeição, segundo as especificidades de cada método. O problema que motivou a realização desta reside no desconhecimento pela instituição do tamanho da diferença entre receitas e custos das refeições, uma vez que parte dos custos é subsidiada. Utilizaram-se como plataforma teórica os principais conceitos de custos e métodos de custeio, com ênfase em serviços e entidades públicas. Foram objetos de investigação os cardápios servidos em agosto/2008. Os dados da pesquisa de campo foram levantados por meio de consultas a documentos, entrevistas com funcionários e encarregados e observação do processo produtivo, buscando-se informações sobre seu funcionamento e insumos utilizados. Os dados foram analisados mediante elaboração de tabelas, quadros e figuras que evidenciam os cardápios e o consumo de recursos, com seus respectivos custos e receitas. Após os levantamentos e efetuadas as classificações dos elementos de custos, aplicaram-se os métodos de custeio. Os resultados evidenciam que as receitas provenientes dos usuários do restaurante são insuficientes para cobertura dos custos e despesas em todos os métodos de custeio estudados, como era de se esperar, demonstrando o valor que precisa ser subsidiado. A pesquisa classifica-se como descritiva segundo seus objetivos, dedutiva quanto ao método de abordagem, bibliográfica e estudo de caso quanto aos procedimentos, de campo segundo o ambiente, aplicada de acordo com o problema e qualitativa e quantitativa conforme a abordagem do problema.

Palavras-chave: Métodos de custeio. Serviços públicos. Refeições.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços

1 INTRODUÇÃO

Esta pesquisa foi realizada em um restaurante de uma Instituição de Ensino Superior, localizada no Estado do Paraná, que atende acadêmicos, docentes, funcionários e comunidade em geral. Durante a realização de um diagnóstico preliminar, verificou-se que a quantidade de refeições servidas diariamente é muito grande, em torno de 2000 (duas mil).

Como o restaurante está localizado em uma instituição pública de ensino, com o intuito de atender os usuários com refeições de qualidade, o preço de venda é inferior ao praticado por outros restaurantes da região. A maior preocupação é que as refeições sejam preparadas com todas as condições de higiene e que os consumidores estejam satisfeitos. No entanto, os custos destas refeições não são conhecidos, pois os responsáveis pela elaboração dos cardápios não tem controle sobre a compra dos materiais e ingredientes utilizados.

Vale ressaltar que o restaurante não se preocupa com a competitividade, pois não visa lucro, mas, apenas, atender seus usuários dentro das condições estabelecidas pela instituição. Não obstante, para que os recursos possam ser gerenciados se faz necessário um controle quanto ao seu uso e custos, em especial porque parte de tais recursos são subsidiados, ou seja, não se espera que as receitas sejam suficientes para cobrir a totalidade dos custos e despesas.

Assim, o problema desta pesquisa reside no fato de que não há, no restaurante, um

controle efetivo dos custos haja vista que o processo de compra não é realizado no restaurante e sim pelo setor da universidade responsável pelas licitações. A ausência deste controle não permite saber o tamanho da diferença entre as receitas geradas e os custos e despesas ocorridas. Diante desta falta de controle, há necessidade de se realizar uma pesquisa em que se possam apurar os custos e despesas que estão inseridas nestas refeições, a fim de se confrontar com as receitas geradas e identificar qual a necessidade de subsídio do restaurante.

Diante deste problema, surgiu a seguinte questão: Qual o custo das refeições servidas pelo restaurante universitário, considerando-se os métodos de custeio variável, por absorção e pleno, bem como qual o valor da diferença entre os custos apurados e as receitas geradas?

Portanto, o objetivo deste trabalho é apurar os custos das refeições servidas pelo restaurante universitário, por meio dos custeios variável, por absorção e pleno e identificar o montante de custos que precisa ser subsidiado com recursos da própria instituição.

Como esta pesquisa foi realizada em um restaurante universitário, parte-se da premissa de que sua realidade é diferente dos demais restaurantes com fins lucrativos, possuindo características próprias, tanto para a compra, como para a fixação do preço de venda. Ademais, os usuários do restaurante são, na maioria, acadêmicos, que precisam fazer suas refeições utilizando pouco tempo e com um menor custo. Assim, como o restaurante tem sua clientela garantida pelo enorme fluxo de estudantes no local, não há preocupação com a concorrência, sendo que o intuito é somente atender os usuários com refeições de qualidade e, por esta razão, pratica preços acessíveis.

Acrescente-se a isso que, como a quantidade de refeições servidas tem aumentado a cada ano, surgiu a preocupação, por parte da administração da instituição, em se conhecer o custo real destas refeições; até porque, a cada dia os recursos são mais escassos e é grande a dificuldade para se aumentar o preço de venda das refeições. Assim, com a apuração e controle de custos será possível conhecer o montante que as refeições servidas pelo restaurante estão necessitando de subsídio para que a instituição possa ter um melhor gerenciamento dos recursos que são escassos.

Diante do cenário apresentado, este trabalho justifica-se pela dificuldade que a instituição apresenta em encontrar os custos das refeições servidas pelo restaurante e pela necessidade de conhecer tal custo, em face da necessidade de gerir adequadamente os escassos recursos. Ademais, este trabalho também se justifica por trazer discussões de custos em atividades de serviços e na área pública, haja vista que boa parte das discussões encontradas em livros e *papers* estão focadas em custos industriais. Tem ainda o fato de tratar do método de custeio pleno, pouco explorado em pesquisas da área de custos.

Este trabalho, além desta introdução, está organizado em mais 4 tópicos. No tópico 2 faz-se referência aos aspectos metodológicos que permeiam o trabalho. A seção 3 contempla a plataforma teórica do trabalho, em especial para dar sustentação a toda parte prática, que está desenvolvida no item 4. A última seção elucida as considerações finais sobre o tema estudado.

2 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Diante do objetivo proposto, esta pesquisa pode ser classificada da seguinte forma: 1) descritiva segundo seus objetivos, uma vez que descreve as características do restaurante, com o intuito de apurar os custos de suas refeições; 2) dedutiva de acordo com o método de abordagem, pois, partindo dos conhecimentos gerais apresentados na contabilidade de custos, busca aplicá-los para estudar um caso específico; 3) bibliográfica e estudo de caso quanto aos procedimentos, visando o levantamento de conceitos teóricos que pudessem dar suporte à prática, realizada na forma de estudo de caso, haja vista ter buscado conhecer, em específico, todo o funcionamento do restaurante, visando à apuração dos custos de suas refeições; 4) de campo, segundo o ambiente, pois há nesta pesquisa um problema prático a ser resolvido que é a falta de controle dos custos das refeições; 5) aplicada de acordo com o problema, porque

esta pesquisa busca alternativas para sanar o problema da falta de controle dos custos das refeições e 6) utiliza de uma abordagem quantitativa para tratar de um problema de ordem qualitativa, pois o objetivo desta pesquisa é apurar os custos do restaurante quantitativamente.

A pesquisa foi realizada durante os meses de maio a dezembro de 2008, em um restaurante de uma instituição de ensino superior, localizada no Estado do Paraná. Foram utilizados os métodos de custeio variável, por absorção e pleno para o cálculo dos custos das refeições servidas pelo restaurante ao longo do mês de agosto de 2008. Com a identificação dos custos praticados pelo restaurante foi possível identificar em quanto os preços de vendas praticados eram inferiores aos custos das refeições.

Os dados para a realização do estudo de caso foram coletados por meio de pesquisa em documentos fornecidos pela instituição, entrevistas com chefes de setor e observação do processo produtivo. Em particular, a coleta de dados foi realizada em documentos do departamento de compras da instituição como notas fiscais, pedidos de compras etc., a fim de que pudessem ser identificados os custos dos insumos consumidos pelo restaurante. Durante as entrevistas com os chefes de produção, neste caso os responsáveis pela cozinha do restaurante, obtiveram-se informações sobre o processo de preparação das refeições.

Depois dos dados coletados foram formuladas planilhas com o objetivo de identificar todos os recursos consumidos pelo restaurante no preparo das refeições. De posse destes dados efetuou-se a classificação dos custos e das despesas, com a finalidade de realizar os cálculos dos custos por meio dos custeios variável, por absorção e pleno.

Com a apresentação destes resultados foi possível levar as informações sobre os custos das refeições aos responsáveis pelo restaurante. Destaque-se que tudo foi feito à luz do que recomenda a literatura, cujos principais pontos que referem-se a este estudo estão evidenciados na próxima sessão.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 Custos em atividades de prestação de serviços e no setor público

Depois da revolução industrial, quando surgiram as indústrias e com elas a contabilidade de custos para o controle de seus estoques, surge, a partir do século XX, outro setor relevante na economia composto pelas empresas prestadoras de serviços. Na visão de Scarpin e Grande (2007, p. 3), esse setor surgiu a partir da urbanização, das mudanças demográficas, sofisticação dos consumidores e as mudanças tecnológicas, provocando um crescimento no número de trabalhadores nesse setor, os quais, antes, se dedicavam às atividades industriais. Mas, com o aumento da competitividade, esse setor passou a ter as mesmas necessidades das indústrias em termos de controle de suas atividades e seus custos.

Outro setor considerado como prestação de serviços é o setor público, como afirmam Reis *et al* (2005, p.3): “[...] o setor público caracteriza-se por serviços prestados pelo desenvolvimento e sinergia de processos internos de trabalho, muitas vezes não percebidos pelos consumidores destes serviços.”

Portanto, a contabilidade de custos procura ser um instrumento de controle, também, para o setor público, apesar de que, nesse tipo de serviço o lucro não é objetivado, como argumentam Pereira e Silva (2003, p. 5): “Considerando também, que o setor público não realiza suas funções objetivando lucro, o entendimento de custos dos serviços prestados pelo Estado toma outras funções, objetivos e características.”

Portanto, a contabilidade de custos tem por finalidade gerar informações para o controle dos custos, seja dos estoques das indústrias ou dos serviços, seja nas entidades que prestam serviços ou no setor público.

3.2 Métodos de apuração de custos: variável, absorção e pleno

Para a alocação dos custos e despesas aos objetos de custeio, a contabilidade de custos utiliza alguns métodos de custeio que, segundo Bornia (2002, p. 53), “[...] estão intimamente

ligados aos próprios objetivos dos sistemas de custos, os quais, por sua vez, estão relacionados aos próprios objetivos da contabilidade de custos: avaliação de estoques, o auxílio ao controle e o auxílio à tomada de decisão.” Um método de custeio corresponde à maneira de ordenar o processo de apurar custos e resultados de um objeto de custeio, obedecendo aos princípios estabelecidos pela particularidade de cada método.

O custeio variável é um método de custeio utilizado para o planejamento e decisões gerenciais, em que são apropriados aos produtos ou serviços somente os custos que variam de acordo com a produção como, por exemplo, a mão-de-obra direta, os materiais diretos, materiais secundários e outros. Segundo Frossard (2003, p. 123), o “[...] custeio variável apropriado aos produtos que estão sendo vendidos somente os custos diretos e variáveis”, sendo que os custos fixos são levados diretamente ao resultado.

Collatto e Reginato (2005, p. 3) afirmam que “O Custeio Variável oferece à gestão de custos, informações úteis para a decisão de preço, principalmente por apresentar de forma clara, a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio da empresa”. Ao saber a margem de contribuição, ela servirá de suporte à tomada de decisão.

A margem de contribuição representa a quantia que os produtos e serviços irão contribuir para pagamento dos custos e despesas fixos e é apurada por meio do confronto da receita líquida com os custos e despesas variáveis. Segundo VanDerbeck e Nagy (2001, p. 419), “[...] quando uma demonstração de resultados retrata a margem de contribuição, a administração pode usá-la como uma ferramenta para estudar os efeitos de mudanças nos volumes de vendas”. Portanto, saber a margem de contribuição que cada produto ou serviço pode oferecer é muito importante para os gestores.

O custeio por absorção, por sua vez, é um método que aloca aos produtos todos os custos de produção, sejam diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Segundo Martins (2003, p. 37), o custeio por absorção “Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Viceconti e Neves (2003, p. 33) afirmam que o “Custeio por Absorção é um processo de apuração de custos, cujo objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos e variáveis) em cada fase da produção.”

Nesse método de custeio as despesas administrativas e de vendas não são alocadas aos produtos, mas levadas diretamente ao resultado do período. Nas empresas prestadoras de serviços, os custos são os relativos aos serviços prestados e o tratamento das despesas é o mesmo das empresas de manufatura.

O método do custeio pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são apropriados aos produtos ou serviços, sendo também conhecido como custeio por absorção total ou custeio integral. Para Martins (2003, p. 220), o custeio pleno “[...] consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos”.

Segundo Vartanian (2000, p.10), “Por meio dessa técnica alocavam-se aos produtos e serviços todos os custos e despesas da empresa, inclusive as financeiras, fornecendo, dessa maneira, o montante total gasto pela empresa no esforço completo de obter receita.”

Já para Vartanian e Nascimento (1999, p.13), a principal vantagem do custeio pleno “[...] está no fato de serem levados em conta todos os gastos incorridos em uma organização, sem exceções. Tem-se, portanto, uma informação de Custos completa e conservadora”. Mais adiante os autores indicam que “[...] a principal desvantagem do método de custeio pleno pode estar na arbitrariedade dos critérios de rateio dos gastos fixos”.

Portanto, nos produtos ou serviços estão contidos todos os custos, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis e despesas administrativas, de vendas e financeiras. É utilizado para fins gerenciais para decisões relativas a preços, dentre outras.

4 O CASO ESTUDADO: APRESENTAÇÃO E ANÁLISE

Depois de apresentada a plataforma teórica que dá sustentação ao trabalho é possível, agora, discutir os principais aspectos que caracterizam o estudo de caso desenvolvido.

4.1 Perfil da entidade

A Universidade estudada foi fundada em 1969 e, nos primeiros 7 anos foram marcados pela ocupação gradativa do campus definitivo e implantação de 15 cursos de graduação.

O campus sede possui mais de um milhão de m² e está localizado na região noroeste do Estado do Paraná, município com cerca de 300 mil habitantes e economia baseada na agroindústria e na prestação de serviços. Atualmente, a instituição oferece 36 cursos de graduação distribuídos no campus sede e em cinco campus regionais. Possui, ainda, no campus sede, um Colégio de Aplicação Pedagógica, garantindo conhecimento a quase 1.000 alunos dos ensinos fundamental e médio.

A comunidade universitária é formada por, aproximadamente, 20 mil pessoas, entre alunos, professores e funcionários, com um orçamento anual aproximado de R\$ 250 milhões, sendo comparado a um orçamento de uma cidade de médio porte. A entidade estudada oferece atualmente 26 mestrados, sendo 12 recomendados pela Capes, com conceito de excelência e reconhecimento internacional, doutorado em 11 áreas e mais de 100 cursos de especialização nas mais variadas áreas de conhecimento.

Para atender a comunidade acadêmica foi criado, em 28 de agosto de 1979 o Restaurante Universitário, que possui hoje, uma área construída de 2.493,33 m², sendo cozinha, vestiários para os funcionários, local para armazenar os alimentos e outros materiais, salão para servir as refeições, caldeira e sala para a administração do restaurante.

O restaurante foi criado com a finalidade de preparar refeições balanceadas aos usuários, baseadas no equilíbrio nutricional, nas melhores condições higiênicas e sanitárias, a um preço acessível a todos, não visando lucro. Os usuários são os servidores públicos do Estado que prestam serviços na Universidade, acadêmicos e comunidade em geral. As refeições são servidas no almoço e jantar, de segunda a sexta-feira, e aos sábados no almoço.

Por se tratar de um restaurante universitário localizado em uma instituição pública, não há preocupação com a concorrência, mas sim em atender aos usuários com refeições preparadas com qualidade e todas as condições de higiene. O preço de venda praticado é acessível, bem abaixo dos outros restaurantes da região. O preço médio de venda praticado no mês de agosto de 2008 foi de R\$ 1,50 por refeição, levando-se em conta as diferenças de preços entre os acadêmicos, docentes e comunidade atendida.

Segundo informações obtidas na instituição, este preço de venda foi inicialmente estipulado com base nos custos do início de suas atividades. Mas, com o passar dos anos este preço não sofreu as alterações necessárias, para que acompanhasse os custos dos insumos aplicados no preparo das refeições. Portanto, hoje ele é um preço irrisório, comparado aos custos e em comparação com outros restaurantes da região.

4.2 Objetos de custeio: cardápios

De acordo com o objetivo deste trabalho, que é o cálculo dos custos dos cardápios servidos pelo restaurante universitário, por meio dos diversos métodos de custeio (variável, absorção e pleno), os objetos de custeio para tais cálculos são os diversos cardápios servidos pelo restaurante universitário no mês de agosto de 2008.

Os cardápios servidos pelo restaurante universitário são constituídos, basicamente, por arroz, feijão, uma carne, salada, sobremesa ou fruta e refresco. Além disso, ficam à disposição dos usuários condimentos como molho e farinha de mandioca.

Na Tabela 1, a seguir, estão descritas, dia-a-dia, as quantidades de refeições e os cardápios servidos pelo restaurante durante o mês de agosto de 2008.

Tabela 1 – Cardápios servidos em agosto de 2008 com as quantidades diárias

Data	Quantidade	Carne	Salada	Sobremesa	Fruta
01/08	1803	Steak de frango	Tomate	Gelatina	-
02/08	1286	Feijoada com farofa	-	-	Laranja
04/08	2417	Bife frito	Repolho	-	Laranja
05/08	2282	Picadinho com legumes	Acelga	-	Tangerina
06/08	2546	Bisteca suína acebolada	Alface	-	Laranja
07/08	2715	Strogonoff bovino	Beterraba	-	Maçã
08/08	1521	File de merluza frito	Tomate	-	Banana
09/08	949	Pernil suíno assado	Alface	-	Maçã
11/08	2437	Bife ao molho	Repolho	-	Laranja
12/08	2349	Picadinho com legumes	Tomate	-	Tangerina
13/08	2187	Frango frito	Alface	-	Laranja
14/08	1647	Carne moída c/ legumes	Acelga	-	Maçã
18/08	2894	Carne de panela ao molho	Tomate	-	Laranja
19/08	2216	Hambúrguer ao sugo	Acelga	-	Maçã
20/08	2849	Strogonoff de frango	Alface	-	Tangerina
21/08	2188	Strogonoff bovino	Alface	-	Banana
22/08	1363	Peixe a portuguesa	Pepino	-	Laranja
23/08	1242	Cupim assado	Repolho	-	Maçã
25/08	2262	Carne de panela ao molho	Repolho c/ abacaxi	-	Laranja
26/08	2500	Frango frito	Acelga	-	Tangerina
27/08	2579	Bife ao molho	Beterraba	Gelatina	-
28/08	2647	Steak de frango	Tomate	-	Banana
29/08	1272	Peixe ao molho	Alface	-	Maçã
30/08	1344	Strogonoff bovino	Tomate	-	Laranja

Foram apresentadas, na Tabela 1, as variações dos cardápios servidos pelo restaurante durante agosto/2008, sendo que, somente as carnes, as saladas e a sobremesa variam. Como se pode notar foram 24 dias de refeições com 17 variações de cardápios, sendo: frango: 5 vezes; carne bovina: 13 vezes; peixe: 3 vezes; e carne suína: 3 vezes.

A partir de dados extraídos de planilhas fornecidas pela administração do restaurante, pode-se observar que em agosto/2008 foram servidas 36.315 refeições no almoço e 13.180 no jantar, num total de 49.495 refeições. Levando em consideração o preço médio de venda praticado pelo restaurante (R\$ 1,50) tem-se uma receita total de R\$ 74.063,84.

4.3 Classificação e cálculos dos elementos de custos

Uma vez definidos os objetos de custeio, o próximo passo consistiu em levantar os elementos de custos relativos a cada cardápio, bem como classificá-los em custos ou despesas, fixos ou variáveis e diretos ou indiretos, para, posteriormente, aplicá-los nos métodos de custeio definidos. Assim, na seqüência apresenta-se como isso foi feito.

4.3.1 Materiais diretos

O restaurante utiliza vários ingredientes no preparo das refeições, os quais, segundo a teoria, enquadram-se como materiais diretos de cada cardápio. Tais ingredientes são necessários para preparar, basicamente, o arroz, o feijão, a carne, a salada, a sobremesa e o refresco. Na Tabela 2 constam os ingredientes, com sua unidade de medida e o seu custo unitário. Estes itens foram utilizados no preparo das refeições servidas pelo restaurante no mês de agosto de 2008 e foram classificados como custo direto e variável, por ter seu consumo alterado de acordo com a quantidade de refeições preparadas pelo restaurante e por serem objetivamente medidos por cardápio.

Os itens da Tabela 2 foram coletados por meio de observação direta do processo produtivo e com o auxílio de planilhas elaboradas pelos pesquisadores e disponibilizadas aos

funcionários para tomarem nota, dia-a-dia, dos ingredientes e quantidades utilizadas na preparação das refeições. Os custos unitários de cada item foram obtidos mediante pesquisa nas notas fiscais e documentos utilizados no processo de licitação feito pela Universidade.

Como visto, o restaurante serve diversos tipos de cardápios. Para maior entendimento dos passos utilizados para o cálculo dos custos, foram elaboradas tabelas em que constam todos os ingredientes consumidos para a preparação de cada cardápio servido em agosto/2008 com a quantidade e os custos unitários e totais de cada um. Na Tabela 2 pode-se observar, como exemplo, o cardápio do dia 01 de agosto de 2008. Os cardápios dos demais dias não foram apresentados tendo em vista a limitação de páginas.

Tabela 2 – Cardápio do dia 01 de agosto de 2008

CARDÁPIO: Arroz; feijão; steak de frango; salada de tomate; gelatina e refresco				
QUANTIDADE DE REFEIÇÕES SERVIDAS:				1803
ITENS	UNIDADE MEDIDA	QTDE	CUSTO UNITÁRIO	CUSTO TOTAL
Alho triturado	KG	0,120	R\$ 9,67	R\$ 1,16
Arroz	KG	180	R\$ 1,08	R\$ 194,40
Cebola	KG	20	R\$ 1,20	R\$ 24,00
Cebolinha	MAÇO	2	R\$ 0,41	R\$ 0,82
Coloral em pó	KG	1	R\$ 2,20	R\$ 2,20
Farinha de mandioca	KG	8	R\$ 1,35	R\$ 10,80
Feijão carioca	KG	90	R\$ 3,42	R\$ 307,80
Fubá	KG	3	R\$ 0,84	R\$ 2,52
Gelatina em pó	KG	30	R\$ 3,10	R\$ 93,00
Molho de pimenta	FRASCO	6	R\$ 2,49	R\$ 14,94
Molho Shoyu (900 ml)	FRASCO	11	R\$ 2,25	R\$ 24,75
Óleo comestível Lata (18L)	LATA	5	R\$ 73,50	R\$ 367,50
Refresco em pó	KG	30	R\$ 22,30	R\$ 669,00
Sal refinado	KG	11	R\$ 0,47	R\$ 5,17
Salsinha	MAÇO	1	R\$ 0,41	R\$ 0,41
Steak de frango	KG	250	R\$ 4,20	R\$ 1.050,00
Tomate maduro	CX	1	R\$ 31,89	R\$ 31,89
Tomate salada	CX	15	R\$ 44,69	R\$ 670,35
Vinagre c/ 750 ml	FRASCO	6	R\$ 0,74	R\$ 4,44
Custo total com materiais diretos do dia 01/08/2008				R\$ 3.475,15

Portanto, foi apresentado na Tabela 2, o cardápio servido em 01 de agosto, contendo todos os materiais diretos consumidos, a unidade de medida, a quantidade utilizada, o custo unitário e custo total. As quantidades foram levantadas mediante planilhas disponibilizadas aos funcionários ao longo do mês e os custos das respectivas notas fiscais, como já informado.

4.3.2 Mão-de-obra

No restaurante universitário são 41 funcionários, sendo técnicos administrativos, auxiliares operacionais, cozinheiros, agente de segurança interna e nutricionista. Por serem servidores do estado, os salários são diferentes dentro da mesma categoria, de acordo com o tempo de serviço e ao grau de escolaridade de cada um.

Dos 41 funcionários que estão à disposição do restaurante, 36 foram classificados como custos (cozinheiros e auxiliares operacionais) e os demais como despesas. Os valores referentes aos salários de cada funcionário foram obtidos mediante consulta ao setor de

recursos humanos da Universidade. Por ser uma entidade pública não há encargos sociais por parte da empresa, pois todos são funcionários públicos estaduais (estatutários). Por trabalharem em local classificado como insalubre todos recebem adicional de insalubridade.

O valor da folha de pagamento do restaurante foi classificado como fixo, uma vez que os salários não variam de acordo com a quantidade de refeições servidas, sendo um total de R\$ 62.697,49. Porém, todos estão diretamente ligados ao preparo das refeições, mas não é possível a mensuração por objeto de custeio, por isso são custos fixos indiretos. Ao valor da folha de pagamento foi acrescido o valor de R\$ 489,35 referente a produtos consumidos pelos funcionários do restaurante durante o café da manhã servido a estes.

Para alocação deste custo com mão-de-obra ao custo das refeições servidas pelo restaurante foi dividido o total da folha de pagamento mais os gastos com o café da manhã (R\$ 62.697,49 + R\$ 489,35) pela quantidade de dias trabalhados no mês de agosto (24), resultando no custo médio diário de R\$ 2.632,78 (R\$ 63.186,84 / 24 dias).

4.3.3 Custos indiretos de fabricação

Foram classificados como custos indiretos das refeições os itens constantes na Tabela 3 por se tratar de materiais utilizados pelos funcionários na cozinha durante o preparo das refeições. São considerados indiretos, por serem utensílios de cozinha e, também, itens de segurança dos cozinheiros e auxiliares. Estes itens são utilizados durante o preparo de todas as refeições do mês, mas não é possível mensurar objetivamente por objeto de custeio.

A Tabela 3 apresenta os itens, unidade de medida, total consumido em agosto/2008, o custo unitário e o custo total. Estes dados foram coletados no setor administrativo do restaurante por meio de consulta às notas fiscais de compra dos materiais. Foi fornecida para os responsáveis pelo restaurante uma planilha contendo todos os itens consumidos, para que fossem coletadas, dia-a-dia, as quantidades utilizadas de cada um.

Tabela 3 – Custos indiretos de fabricação

Itens	Unidade de Medida	Total Mensal	Custo Unitário	Custo Total	%
Avental de couro	Un.	1	R\$ 12,00	R\$ 12,00	0,24
Avental de vinil	Un.	8	R\$ 7,00	R\$ 56,00	1,12
Bandeja branco açougue	Un.	15	R\$ 11,90	R\$ 178,50	3,58
Botas Grendha Feminina	Un.	4	R\$ 16,00	R\$ 64,00	1,28
Botas Vulcabras Masc.	Un.	3	R\$ 28,50	R\$ 85,50	1,71
Canecão de alumínio nº16	Un.	2	R\$ 14,50	R\$ 29,00	0,58
Canecão de alumínio nº18	Un.	1	R\$ 19,90	R\$ 19,90	0,40
Concha feijão	Un.	2	R\$ 13,90	R\$ 27,80	0,56
Copos descartáveis 100ml	Un.	4600	R\$ 0,02	R\$ 92,00	1,84
Espumadeira inox	Un.	3	R\$ 11,90	R\$ 35,70	0,72
Faca de cozinha	Un.	6	R\$ 29,00	R\$ 174,00	3,49
Gás de cozinha 45 Kg	Un.	1	R\$ 124,90	R\$ 124,90	2,50
Jarras Plásticas 1.75 lts	Un.	4	R\$ 3,00	R\$ 12,00	0,24
Lenha para caldeira m3	M3	47,1	R\$ 55,00	R\$ 2.590,50	51,94
Luva de couro (raspa)	Pr	1	R\$ 5,00	R\$ 5,00	0,10
Luva plástica (nitrilica)	Pr	8	R\$ 4,90	R\$ 39,20	0,79
Óleo diesel (caldeira)	Lt	640	R\$ 1,50	R\$ 960,00	19,25
Palito de dente	Cx	10	R\$ 6,20	R\$ 62,00	1,24
Papel toalha interfolhas c/ 1.250 fls	Fd	27	R\$ 6,67	R\$ 180,09	3,61

Peneira 40 cm	Un.	2	R\$ 6,80	R\$ 13,60	0,27
Pincel tigre	Un.	2	R\$ 13,00	R\$ 26,00	0,52
Rede proteção cabelo	Un.	20	R\$ 1,20	R\$ 24,00	0,48
Sabonete antisept. (refil) 800 ml	Un.	2	R\$ 6,80	R\$ 13,60	0,27
Saleiro de mesa	Un.	9	R\$ 0,65	R\$ 5,85	0,12
Sapato de segurança	Pr	4	R\$ 36,50	R\$ 146,00	2,93
Serra fita 282 mm para o açougue	Un.	1	R\$ 10,50	R\$ 10,50	0,21
TOTAL DO MÊS DE AGOSTO				R\$ 4.987,64	100%
CUSTO POR DIA				R\$ 207,82	

Destacam-se nesta tabela os valores da lenha e do óleo diesel para caldeira, consumidos no mês. Estes são utilizados na caldeira do restaurante para o preparo das refeições e juntos representam aproximadamente 71% dos custos indiretos de fabricação.

A água e a energia elétrica utilizadas no preparo das refeições não fizeram parte dos cálculos dos custos das refeições, apesar de serem itens de grande consumo, por não haver no restaurante um medidor exclusivo. Portanto, não foi possível identificar quanto de água e energia elétrica o restaurante consome para o preparo das refeições. Estes itens são custeados pela Universidade, por isso não há a preocupação por parte dos responsáveis pelo restaurante em medir o seu consumo. A depreciação não foi incluída nos custos das refeições, visto que os materiais permanentes do restaurante, pela contabilidade, já foram totalmente depreciados, por apresentarem longo tempo de uso, mas ainda continuam sendo utilizados, apesar disso.

4.3.4 Despesas fixas e indiretas

Os itens referentes a materiais de higiene, limpeza e consumo no setor administrativo, utilizados para que o restaurante possa oferecer suas refeições com qualidade e higiene, foram classificados como despesas fixas e indiretas. Alguns exemplos desses itens são: água sanitária, detergente, sabonete, saco plástico, materiais de escritório etc. Estes itens não fazem parte do processo produtivo do restaurante, ou seja, são produtos utilizados fora do setor produtivo, portanto, são classificados como despesas. São fixas por se tratarem de despesas que não variam de acordo com o número de refeições servidas, pois a área construída do restaurante é sempre a mesma para que a limpeza seja feita. São indiretas por não ser possível a mensuração objetiva para cada objeto de custeio, ou seja, cada tipo de cardápio.

Os dados referentes a consumo desses itens foram coletados com base em planilhas elaboradas e disponibilizadas para os funcionários do restaurante tomarem nota de tudo o que era utilizado no dia-a-dia. Os custos unitários foram obtidos por meio de pesquisa em notas fiscais de compra.

Ressalte-se que os itens classificados como despesas fixas não possuem relação direta com as refeições servidas pelo restaurante; portanto, não há como medir o quanto cada cardápio consome de despesas para ser elaborado. Por isso será incorporado a cada cardápio por meio de divisão pelos dias de funcionamento do restaurante, ou seja, o valor será igual para todos. As despesas fixas e indiretas do restaurante no mês de agosto de 2008 somam R\$ 1.943,05, sendo o valor por dia de R\$ 80,96.

São classificados, também, como despesas fixas os salários dos Técnicos Administrativos e Agentes de Segurança Interna do restaurante. Foram assim classificados por serem funcionários que não estão ligados diretamente ao processo produtivo. Essas despesas com os salários dos funcionários totalizam R\$ 9.831,61, que para alocação ao objeto de custeio teve o mesmo tratamento das demais despesas, dividindo-se pelo total de dias trabalhados em agosto, ou seja, R\$ 9.831,61 divididos por 24 dias, perfazendo R\$ 409,65/dia.

4.3.5 Despesas variáveis

Foram classificados como despesas variáveis, por variarem de acordo com o número de refeições servidas no mês, os copos utilizados para que o refresco seja servido juntamente

com as refeições e os guardanapos colocados nas bandejas com os talheres. Os copos e os guardanapos juntos, em agosto, tiveram um consumo total de R\$ 1.401,44.

Uma vez discutidos cada item de custo e despesa, pode-se calcular o custo das refeições servidas pelo restaurante universitário por meio dos métodos de custeio.

4.4 Métodos de custeio

Neste tópico é apresentado o cálculo dos custos das refeições utilizando dos métodos de custeio variável, por absorção e pleno, conforme previsto nos objetivos deste trabalho.

4.4.1 Custeio variável

No mês de agosto/2008 foram servidas 49.495 refeições em 24 dias úteis, totalizando uma receita de R\$ 74.063,84. Na Tabela 4 consta a demonstração de resultado pelo custeio variável, em que consta o dia do mês trabalhado, a quantidade de refeições servidas no dia, a receita do dia, os custos variáveis, as despesas variáveis e a margem de contribuição.

Tabela 4 – Demonstração de resultado do mês de agosto de 2008 pelo custeio variável

Data	Qtde	Receita	Custos Variáveis	Despesas Variáveis	Margem de Contribuição
1	1803	R\$ 2.670,24	R\$ 3.475,15	R\$ 50,64	R\$ (855,55)
2	1286	R\$ 2.006,88	R\$ 3.301,99	R\$ 38,40	R\$ (1.333,51)
4	2417	R\$ 3.584,48	R\$ 6.237,08	R\$ 74,00	R\$ (2.726,60)
5	2282	R\$ 3.383,68	R\$ 4.194,58	R\$ 63,44	R\$ (874,34)
6	2546	R\$ 3.782,88	R\$ 7.185,17	R\$ 74,56	R\$ (3.476,85)
7	2715	R\$ 4.036,48	R\$ 7.170,47	R\$ 61,68	R\$ (3.195,67)
8	1521	R\$ 2.227,04	R\$ 5.381,93	R\$ 48,96	R\$ (3.203,85)
9	949	R\$ 1.413,60	R\$ 3.887,76	R\$ 25,60	R\$ (2.499,76)
11	2437	R\$ 3.634,24	R\$ 6.122,40	R\$ 63,44	R\$ (2.551,60)
12	2349	R\$ 3.512,16	R\$ 5.682,21	R\$ 62,88	R\$ (2.232,93)
13	2187	R\$ 3.231,68	R\$ 5.762,64	R\$ 62,88	R\$ (2.593,84)
14	1647	R\$ 2.441,92	R\$ 3.767,76	R\$ 50,08	R\$ (1.375,92)
18	2894	R\$ 4.378,88	R\$ 6.255,07	R\$ 80,80	R\$ (1.956,99)
19	2216	R\$ 3.309,44	R\$ 4.062,12	R\$ 63,44	R\$ (816,12)
20	2849	R\$ 4.259,04	R\$ 5.449,41	R\$ 76,80	R\$ (1.267,17)
21	2188	R\$ 3.319,36	R\$ 5.898,06	R\$ 70,00	R\$ (2.648,70)
22	1363	R\$ 2.089,92	R\$ 4.919,50	R\$ 38,40	R\$ (2.867,98)
23	1242	R\$ 1.919,36	R\$ 5.282,30	R\$ 37,84	R\$ (3.400,78)
25	2262	R\$ 3.385,60	R\$ 5.313,56	R\$ 63,44	R\$ (1.991,40)
26	2500	R\$ 3.743,52	R\$ 7.483,11	R\$ 70,56	R\$ (3.810,15)
27	2579	R\$ 3.858,24	R\$ 6.164,98	R\$ 71,68	R\$ (2.378,42)
28	2647	R\$ 3.963,84	R\$ 4.988,61	R\$ 75,68	R\$ (1.100,45)
29	1272	R\$ 1.881,44	R\$ 4.897,26	R\$ 38,40	R\$ (3.054,22)
30	1344	R\$ 2.029,92	R\$ 3.479,73	R\$ 37,84	R\$ (1.487,65)
Total	49495	R\$ 74.063,84	R\$ 126.362,86	R\$ 1.401,44	R\$ (53.700,46)

As receitas constantes na Tabela 4 foram extraídas de planilhas de controle diário elaboradas pelos funcionários do setor administrativo do restaurante. Os custos variáveis são compostos pelos materiais diretos, ou seja, os ingredientes utilizados no preparo de cada cardápio. As despesas variáveis são os materiais utilizados para servir as refeições (copos e guardanapos), por isso foi possível identificar o quanto era consumido por cardápio.

Pode-se observar na Tabela 4 que em todos os dias a margem de contribuição é negativa, ou seja, a receita não é suficiente para o pagamento dos custos e despesas variáveis.

4.4.2 Custeio por absorção

Neste tópico são apresentados os cálculos dos custos das refeições servidas pelo restaurante utilizando-se o custeio por absorção, em que todos os custos variáveis e fixos são alocados às refeições.

Os custos fixos e indiretos constantes na Tabela 5 foram alocados às refeições, utilizando como critério os dias trabalhados em agosto. Foi utilizado este critério, pois, estes custos são compostos pelos custos com a mão-de-obra e com materiais utilizados no preparo das refeições; portanto, independente do número de refeições servidas estes custos não variam. Por isso, o total destes custos foi dividido pelos dias trabalhados no mês.

Na Tabela 5 consta a demonstração do resultado do mês de agosto de 2008 pelo custeio por absorção, em que pode ser observada a receita, o custo variável, o custo fixo, resultando em uma margem bruta negativa em todos os dias do mês.

Tabela 5 – Demonstração do resultado do mês de agosto de 2008 pelo custeio por absorção

Data	Qtde	Receita	Custo Variável	Custo Fixo	Margem Bruta
1	1803	R\$ 2.670,24	R\$ 3.475,15	R\$ 2.840,60	R\$ (3.645,51)
2	1286	R\$ 2.006,88	R\$ 3.301,99	R\$ 2.840,60	R\$ (4.135,71)
4	2417	R\$ 3.584,48	R\$ 6.237,08	R\$ 2.840,60	R\$ (5.493,21)
5	2282	R\$ 3.383,68	R\$ 4.194,58	R\$ 2.840,60	R\$ (3.651,51)
6	2546	R\$ 3.782,88	R\$ 7.185,17	R\$ 2.840,60	R\$ (6.242,89)
7	2715	R\$ 4.036,48	R\$ 7.170,47	R\$ 2.840,60	R\$ (5.974,60)
8	1521	R\$ 2.227,04	R\$ 5.381,93	R\$ 2.840,60	R\$ (5.995,50)
9	949	R\$ 1.413,60	R\$ 3.887,76	R\$ 2.840,60	R\$ (5.314,76)
11	2437	R\$ 3.634,24	R\$ 6.122,40	R\$ 2.840,60	R\$ (5.328,77)
12	2349	R\$ 3.512,16	R\$ 5.682,21	R\$ 2.840,60	R\$ (5.010,66)
13	2187	R\$ 3.231,68	R\$ 5.762,64	R\$ 2.840,60	R\$ (5.371,57)
14	1647	R\$ 2.441,92	R\$ 3.767,76	R\$ 2.840,60	R\$ (4.166,44)
18	2894	R\$ 4.378,88	R\$ 6.255,07	R\$ 2.840,60	R\$ (4.716,79)
19	2216	R\$ 3.309,44	R\$ 4.062,12	R\$ 2.840,60	R\$ (3.593,28)
20	2849	R\$ 4.259,04	R\$ 5.449,41	R\$ 2.840,60	R\$ (4.030,97)
21	2188	R\$ 3.319,36	R\$ 5.898,06	R\$ 2.840,60	R\$ (5.419,30)
22	1363	R\$ 2.089,92	R\$ 4.919,50	R\$ 2.840,60	R\$ (5.670,18)
23	1242	R\$ 1.919,36	R\$ 5.282,30	R\$ 2.840,60	R\$ (6.203,54)
25	2262	R\$ 3.385,60	R\$ 5.313,56	R\$ 2.840,60	R\$ (4.768,57)
26	2500	R\$ 3.743,52	R\$ 7.483,11	R\$ 2.840,60	R\$ (6.580,19)
27	2579	R\$ 3.858,24	R\$ 6.164,98	R\$ 2.840,60	R\$ (5.147,35)
28	2647	R\$ 3.963,84	R\$ 4.988,61	R\$ 2.840,60	R\$ (3.865,37)
29	1272	R\$ 1.881,44	R\$ 4.897,26	R\$ 2.840,60	R\$ (5.856,43)
30	1344	R\$ 2.029,92	R\$ 3.479,73	R\$ 2.840,60	R\$ (4.290,41)
Total	49495	R\$ 74.063,84	R\$ 126.362,86	R\$ 68.174,48	R\$ (120.473,50)

Os custos fixos são compostos pelos custos com a mão-de-obra, num total de R\$ 63.186,84 e os itens constantes na Tabela 4 (R\$ 4.987,64) que foram divididos pelos dias trabalhos no mês de agosto, sendo R\$ 2.840,60 por dia. Observa-se que no mês de agosto de

2008 o restaurante universitário teve uma margem bruta negativa de R\$ 120.473,50.

4.4.3 Custeio pleno

Pelo custeio pleno todos os custos e despesas são alocados aos objetos de custeio (refeições servidas). Para a alocação dos custos fixos e despesas fixas o critério utilizado é o de dias trabalhados no mês, em que o total dos custos e despesas fixas foi dividido por 24 dias, pois independente do número de refeições servidas estes deverão ser cobertos.

Na Tabela 6 apresenta-se a demonstração do resultado do mês de agosto pelo custeio pleno, em que pode ser constatado o quanto o restaurante apresentou de déficit durante o mês. Ressalta-se que as despesas fixas são formadas pelas despesas constantes na Tabela 6 (R\$ 1.943,05) mais as despesas relativas aos funcionários que desempenham atividades administrativas (R\$ 9.831,61), perfazendo o total de R\$ 11.774,66.

Tabela 6 – Demonstração do resultado do mês de agosto de 2008 pelo custeio pleno

Data	Qtde	Receita	Custos Variáveis	Custos Fixos	Despesas Variáveis	Despesas Fixas	Margem Operacional
1	1803	R\$ 2.670,24	R\$ 3.475,15	R\$ 2.840,60	R\$ 50,64	R\$ 490,61	R\$ (4.186,76)
2	1286	R\$ 2.006,88	R\$ 3.301,99	R\$ 2.840,60	R\$ 38,40	R\$ 490,61	R\$ (4.664,72)
4	2417	R\$ 3.584,48	R\$ 6.237,08	R\$ 2.840,60	R\$ 74,00	R\$ 490,61	R\$ (6.057,82)
5	2282	R\$ 3.383,68	R\$ 4.194,58	R\$ 2.840,60	R\$ 63,44	R\$ 490,61	R\$ (4.205,56)
6	2546	R\$ 3.782,88	R\$ 7.185,17	R\$ 2.840,60	R\$ 74,56	R\$ 490,61	R\$ (6.808,06)
7	2715	R\$ 4.036,48	R\$ 7.170,47	R\$ 2.840,60	R\$ 61,68	R\$ 490,61	R\$ (6.526,89)
8	1521	R\$ 2.227,04	R\$ 5.381,93	R\$ 2.840,60	R\$ 48,96	R\$ 490,61	R\$ (6.535,07)
9	949	R\$ 1.413,60	R\$ 3.887,76	R\$ 2.840,60	R\$ 25,60	R\$ 490,61	R\$ (5.830,97)
11	2437	R\$ 3.634,24	R\$ 6.122,40	R\$ 2.840,60	R\$ 63,44	R\$ 490,61	R\$ (5.882,82)
12	2349	R\$ 3.512,16	R\$ 5.682,21	R\$ 2.840,60	R\$ 62,88	R\$ 490,61	R\$ (5.564,15)
13	2187	R\$ 3.231,68	R\$ 5.762,64	R\$ 2.840,60	R\$ 62,88	R\$ 490,61	R\$ (5.925,06)
14	1647	R\$ 2.441,92	R\$ 3.767,76	R\$ 2.840,60	R\$ 50,08	R\$ 490,61	R\$ (4.707,13)
18	2894	R\$ 4.378,88	R\$ 6.255,07	R\$ 2.840,60	R\$ 80,80	R\$ 490,61	R\$ (5.288,20)
19	2216	R\$ 3.309,44	R\$ 4.062,12	R\$ 2.840,60	R\$ 63,44	R\$ 490,61	R\$ (4.147,33)
20	2849	R\$ 4.259,04	R\$ 5.449,41	R\$ 2.840,60	R\$ 76,80	R\$ 490,61	R\$ (4.598,38)
21	2188	R\$ 3.319,36	R\$ 5.898,06	R\$ 2.840,60	R\$ 70,00	R\$ 490,61	R\$ (5.979,91)
22	1363	R\$ 2.089,92	R\$ 4.919,50	R\$ 2.840,60	R\$ 38,40	R\$ 490,61	R\$ (6.199,19)
23	1242	R\$ 1.919,36	R\$ 5.282,30	R\$ 2.840,60	R\$ 37,84	R\$ 490,61	R\$ (6.731,99)
25	2262	R\$ 3.385,60	R\$ 5.313,56	R\$ 2.840,60	R\$ 63,44	R\$ 490,61	R\$ (5.322,62)
26	2500	R\$ 3.743,52	R\$ 7.483,11	R\$ 2.840,60	R\$ 70,56	R\$ 490,61	R\$ (7.141,36)
27	2579	R\$ 3.858,24	R\$ 6.164,98	R\$ 2.840,60	R\$ 71,68	R\$ 490,61	R\$ (5.709,64)
28	2647	R\$ 3.963,84	R\$ 4.988,61	R\$ 2.840,60	R\$ 75,68	R\$ 490,61	R\$ (4.431,66)
29	1272	R\$ 1.881,44	R\$ 4.897,26	R\$ 2.840,60	R\$ 38,40	R\$ 490,61	R\$ (6.385,44)
30	1344	R\$ 2.029,92	R\$ 3.479,73	R\$ 2.840,60	R\$ 37,84	R\$ 490,61	R\$ (4.818,86)
Total	49495	R\$ 74.063,84	R\$ 126.362,86	R\$ 68.174,48	R\$ 1.401,44	R\$ 11.774,66	R\$ (133.649,60)

Durante o mês de agosto o restaurante universitário apresentou um déficit de R\$ 133.649,60, sendo que a receita foi de apenas R\$ 74.063,84, que representa 35,65% dos custos e despesas totais. Destaca-se que os itens mais representativos são os custos variáveis, que são os ingredientes utilizados no preparo das refeições e os custos fixos formados pela mão-de-obra e outros custos fixos, num total de R\$ 207.713,44.

Observa-se que nos dias 06 e 26 o restaurante obteve as margens operacionais

negativas mais elevadas, apesar de serem alguns dos dias que mais usuários compareceram ao restaurante. Nota-se, também, que nos dias 8, 23 e 29 a margem operacional negativa é muito elevada, em razão da diminuição do número de refeições servidas. Com isso observa-se que como os custos com a mão-de-obra são representativos no montante dos custos fixos o custo das refeições se eleva, pois o valor é distribuído igualmente para todos os dias, não levando em conta a quantidade de refeições servidas.

4.5 Comparação entre os métodos

Este tópico tem for finalidade proceder à comparação dos resultados obtidos com a aplicação dos métodos de custeio variável, absorção e pleno em um restaurante universitário.

A Tabela 7 apresenta o resumo do resultado pelos custeios variável, por absorção e pleno, em que se observa, em todos os casos, uma receita líquida insuficiente para a cobertura dos custos e despesas.

Tabela 7 – Resumo da demonstração de resultado pelos métodos de custeio – Agosto/2008

Custeio Variável	Total	Unitário
(+) Receita líquida	R\$ 74.063,84	R\$ 1,50
(-) Custos variáveis	R\$ 126.362,86	R\$ 2,55
(-) Despesas variáveis	R\$ 1.401,44	R\$ 0,03
(=) Margem de contribuição	(R\$ 53.700,46)	(R\$ 1,08)
Custeio Absorção	Total	Unitário
(+) Receita líquida	R\$ 74.063,84	R\$ 1,50
(-) Custos variáveis	R\$ 126.362,86	R\$ 2,55
(-) Custos fixos	R\$ 68.174,48	R\$ 1,38
(=) Margem bruta	(R\$ 120.473,50)	(R\$ 2,43)
Custeio Pleno	Total	Unitário
(+) Receita líquida	R\$ 74.063,84	R\$ 1,50
(-) Custos variáveis	R\$ 126.362,86	R\$ 2,55
(-) Custos fixos	R\$ 68.174,48	R\$ 1,38
(-) Despesas variáveis	R\$ 1.401,44	R\$ 0,03
(-) Despesas fixas	R\$ 11.774,66	R\$ 0,24
(=) Margem operacional	(R\$ 133.649,60)	(R\$ 2,70)

Como mostra a Tabela 7, o restaurante apresenta uma margem de contribuição negativa de R\$ 1,08 para cada refeição servida; portanto, a receita líquida consegue cobrir somente 58% dos custos e despesas variáveis. Já pelo custeio por absorção o resultado negativo é maior, pois são considerados, além dos custos variáveis, os custos fixos; neste caso, o resultado se torna mais preocupante, pois a margem bruta é negativa em R\$ 2,43 por refeição. Ao incluir nos custos das refeições todos os custos (fixos e variáveis) e despesas (fixas e variáveis) do restaurante no mês de agosto o déficit é ainda maior como mostra a Tabela 7. Portanto, quando o método de custeio aplicado ao restaurante é o pleno, observa-se que, os custos e despesas por refeição somam R\$ 4,20, sendo que a preço médio de venda líquida de cada refeição é R\$ 1,50. Isso significa que o restaurante apresenta um déficit de R\$ 2,70 por refeição. Em termos percentuais o déficit do restaurante fica em torno de 64,9%; portanto a receita líquida paga somente 35,1% dos custos totais.

Para o restaurante pagar todos os seus custos e despesas com a receita resultante da venda de suas refeições, sem a necessidade de subsídios, o preço médio de venda deveria ter um acréscimo de aproximadamente 180%.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como o problema apresentado para esta pesquisa foi a falta de controle dos custos das refeições servidas pelo restaurante universitário, definiu-se como objetivo a apuração dos custos das refeições pelos diversos métodos de custeio, tendo como objeto de custeio os cardápios servidos. Para tanto, foi apresentado, no tópico 2, a trajetória metodológica utilizada para a realização do trabalho. O tópico 3, por sua vez, discutiu toda a fundamentação teórica

sobre os métodos de custeio. Como o trabalho foi desenvolvido em um restaurante universitário de uma entidade pública, enquadrado como empresa prestadora de serviços, buscou-se na literatura, suporte teórico sobre este segmento de atividade.

Já no item 4 deste trabalho foram relatadas todas as etapas realizadas para chegar ao conhecimento dos custos praticados pelo restaurante. Assim, para que os custos dos cardápios servidos pelo restaurante pudessem ser calculados, foram elaboradas planilhas que ficaram à disposição dos funcionários para tomarem nota de todos os materiais diretos e indiretos que eram utilizados no preparo dos cardápios, ou seja, dia-a-dia, durante o mês de agosto de 2008.

Depois de colhidos todos esses dados, o próximo passo foi a classificação dos custos e despesas, para em seguida realizar os cálculos. Para que isso fosse observado em detalhes foram elaboradas planilhas com as classificações, em que pôde-se observar a unidade de medida, a quantidade, os custos unitários e os custos totais de cada material empregado no preparo das refeições.

O restaurante prepara diversos cardápios durante o mês. Em agosto de 2008, mês em estudo, foram 24 dias de refeições servidas, com 17 variações de cardápio, por isso optou-se por fazer os cálculos dos custos de cada um dos cardápios do mês. O custo com mão-de-obra foi classificado como custo fixo tendo em vista que seu valor total independe da quantidade de refeições servidas. Assim, foi alocada aos cardápios por meio da divisão do custo total mensal pelos dias trabalhados, sendo o mesmo custo para todos os cardápios.

No caso dos custos indiretos das refeições, como não foi possível sua mensuração objetiva por cardápio, optou-se por alocá-los de forma igual a cada um dos cardápios. Para as despesas o procedimento foi o mesmo adotado com os custos indiretos, ou seja, como não foi possível a mensuração direta com os cardápios, o total foi dividido por 24 dias de funcionamento do restaurante no mês de agosto.

Depois de todas as classificações efetuadas, quanto a custos e despesas, fixos e variáveis e diretos e indiretos, o passo seguinte foi o cálculo dos custos das refeições pelos métodos de custeio variável, absorção e pleno.

No custeio variável foram alocados às refeições somente os custos variáveis, que neste caso são somente os ingredientes utilizados no preparo dos cardápios, apresentando uma margem de contribuição negativa em todos os dias analisados. Destaca-se, portanto, que a receita não é suficiente para cobrir os custos e despesas variáveis. Pelo custeio por absorção, foram alocados às refeições os custos variáveis (ingredientes) e os custos fixos (mão-de-obra e outros custos indiretos). Estes últimos foram divididos pelos dias trabalhados por não ser possível a relação direta com as refeições. Já no custeio pleno, conforme recomenda a literatura, todos os custos e despesas foram alocados aos objetos de custeio (cardápios).

Ao término dos cálculos pelos métodos de custeio, pôde-se realizar a comparação entre eles, concluindo-se que em todos os métodos há um déficit significativo, pois a receita é menor que a soma dos custos e despesas. Pelo custeio variável pôde-se observar que a receita não é suficiente para cobrir os custos variáveis, representados pelos ingredientes, resultando em uma margem de contribuição negativa em todos os cardápios servidos. Quando se observam os resultados apresentados pelo custeio absorção constata-se que a margem bruta é negativa no valor de R\$ 2,43 por refeição.

Como no custeio pleno todos os custos e despesas são alocados aos cardápios, conclui-se que o custo médio unitário das refeições servidas pelo restaurante universitário é de R\$ 4,20 enquanto o preço de venda médio é de R\$ 1,50. Portanto, o preço de venda cobre apenas 35,1% dos custos totais por refeição, resultando em um déficit de 64,9%.

Com os resultados aqui apresentados a instituição poderá fazer uma análise em relação ao preço de venda e o custo para produzir as refeições. Com isso poderá saber se é viável continuar mantendo o restaurante em funcionamento mesmo com o elevado déficit mensal que apresenta, tendo em vista os subsídios recebidos, se há possibilidades de redução dos

custos e despesas e se há viabilidade de elevação dos preços praticados.

Finalmente, com base nos resultados apresentados neste estudo recomenda-se que a metodologia aqui apresentada para a identificação dos custos das refeições servidas pelo restaurante no mês de agosto de 2008, seja utilizada para os demais meses. Adicionalmente sugere-se que seja feita uma análise quanto à possibilidade de redução dos custos fixos e variáveis, itens mais representativos dos custos das refeições. Outro item a ser analisado é a falta de medidores exclusivos no restaurante para mensurar o consumo de água e energia elétrica, que por não haver controle, tais itens não fizeram parte dos cálculos dos custos.

Recomenda-se, também, que seja utilizada uma metodologia para tratar os custos indiretos e despesas, haja vista, que eles são representativos nos custos totais. Essa metodologia poderia ser o ABC (Custeio Baseado em Atividades) ou o UEP (Unidade de Esforço de Produção), além de outras;

Ressalta, por fim, que esta pesquisa, no âmbito de outras entidades do setor, seja apenas utilizada como direcionamento na aplicação dos métodos de custeio, e suas características observadas e respeitadas, haja vista que os dados e informações aqui constantes fazem parte, exclusivamente, da realidade operacional da instituição estudada.

REFERÊNCIAS

- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- COLLATTO, Dalila Cisco; REGINATO, Luciane. **Método de custeio variável, custeio direto e teoria das restrições no contexto da gestão estratégica de custos: um estudo aplicado ao Instituto de Idiomas Unilínguas**. In IX Congresso Internacional de Custos, 2005 – Florianópolis, SC, Brasil.
- FROSSARD, Afonso Celso Pagano. **Uma contribuição ao estudo dos métodos de custeio tradicionais e do método baseado em atividades (ABC) quanto à sua aplicação numa empresa pesqueira cearense para fins de evidenciação de resultado**. (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- PEREIRA, Jeronimo Rosário Tanan; SILVA, Alcione Carvalho da. **A importância da implantação de sistema de custos para a gestão do setor público**. In: X Congresso Brasileiro de Custos, 2003 – Vitória, ES – Brasil.
- REIS, Luciano Gomes dos; RIBEIRO, Priscila Andreoni; SLOMSKI, Valmor. **Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio**. In: IX Congresso Internacional de Custos, 2005 – Florianópolis, SC – Brasil.
- SCARPIN, Jorge Eduardo; GRANDE, Jefferson Fernando. **O ensino da contabilidade de custos voltado às empresas prestadoras de serviços nos cursos de Ciências Contábeis de Santa Catarina**. In: XIV Congresso Brasileiro de Custos, 2007 – João Pessoa, PB – Brasil.
- VANDERBECK, Edward J., NAGY, Charles F.. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.
- VARTANIAN, Grigor Haig. **O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica**. São Paulo, 2000. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- VARTANIAN, Grigor Hairg. NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **O método de custeio pleno: uma abordagem conceitual**. [on line] Disponível na internet via [WWW.URL: http://www.eac.fea.usp.br/congresso/T178.pdf](http://www.eac.fea.usp.br/congresso/T178.pdf). Arquivo capturado em 14 de maio de 2006.
- VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. NEVES, Silvério Dias. **Contabilidade de custos: um enfoque gerencial**. 7. ed. São Paulo: Frase, 2003.