



UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

LUÍS ANDRÉ CASTRO MEIRA

UMA AVALIAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO APLICADO AO
RESTAURANTE POPULAR DE CAMPINA GRANDE

CAMPINA GRANDE

2010

LUÍS ANDRÉ CASTRO MEIRA

**UMA AVALIAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO APLICADO AO RESTAURANTE
POPULAR DE CAMPINA GRANDE**

Monografia apresentada à Universidade Estadual da Paraíba como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor João Teberge Neto.
Esp.

CAMPINA GRANDE

2010

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL – UEPB

M514a Meira, Luís André Castro.
Uma avaliação do método de custeio aplicado ao
Restaurante Popular de Campina Grande [manuscrito] /
Luís André Castro Meira. – 2010.
48 f. : il. color.

Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em
Contabilidade) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro
de Ciências Sociais Aplicadas, 2010.
“Orientação: Prof. Esp. João Teberge Neto,
Departamento de Contabilidade”.

1. Contabilidade de custos. 2. Controle de custos. I.
Título.

21. ed. CDD 657.42

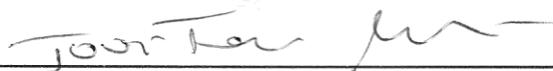
LUÍS ANDRÉ CASTRO MEIRA

**UMA AVALIAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO APLICADO AO RESTAURANTE
POPULAR DE CAMPINA GRANDE**

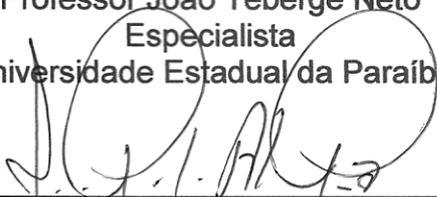
Esta monografia foi apresentada como Trabalho Acadêmico Orientado para conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, obtendo a nota (média) de NOVE, (9,0), atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros do mesmo.

Data de aprovação: 13 / 12 / 2010

Professores que compuseram a banca:



Professor João Teberge Neto
Especialista
Universidade Estadual da Paraíba



Professor José Péricles Alves Pereira
Mestre
Universidade Estadual da Paraíba



Professor Gitano Souto Silva
Especialista
Universidade Estadual da Paraíba

Dedico aos meus vitoriosos Pais: Aluizio Gomes Meira (in memoriam) e Creusa Castro Meira, por serem não somente um exemplo, mas por acreditarem que eu posso fazer muito mais.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela saúde e por me mostrar sempre o caminho da felicidade.

A UEPB por fornecer um espaço em que pude aproveitar o máximo como, por exemplo, a biblioteca com livros de qualidade e atualizados.

Ao corpo docente por sempre estarem dispostos a dar o melhor de si em passar o conteúdo programado, principalmente ao professor João Teberge Neto que fora meu orientador e a professora Silvana Karina por me auxiliar em uma pesquisa de campo.

Ao pessoal da secretaria que muitas vezes não se negou a me ajudar quando requisitei seus préstimos.

Enfim a todos que fazem parte do departamento de contabilidade e dos demais funcionários do CCSA.

Meu Pai, Mãe, Irmã e minha namorada por me darem força e sempre acreditarem em mim, quando muitos já achavam que não podia mais.

As amigas que cultivei durante estes anos; a colega Leônia Assis, Michelle e Rozangela, por ter contribuído bastante com a atualização do material das aulas, dispondo para a Xerox.

“O senhor é meu rochedo, minha fortaleza e meu libertador”.

Salmos 17.3

RESUMO

Este trabalho monográfico tem como objetivo levantar os custos das refeições servidas pelo Restaurante Popular de Campina Grande, situado Rua Marques do Herval, 3º andar do Shopping Edson Diniz. Sabe-se que existem vários métodos de apuração de custo, entre os quais Absorção, Variável ou direto, ABC ou Atividade e Padrão. Todavia, o método mais apropriado foi o de absorção, por se caracterizar em alocar os custos em cada etapa do processo produtivo, dividido em diretos e indiretos, este último para a sua correta mensuração é utilizado o rateio, considerando como base dependendo do que deseja obter, a mão de obra, área ocupada, horas de trabalho e medidores como quadro de energia e hidrômetro. Salientado que tal método apresenta de forma direta e de fácil entendimento as peculiaridades do Restaurante Popular, como a quantidade de insumos por unidade que faz parte de cada refeição servida na forma de bandeja em inox com seis repartições, e as influências dos custos diretos e indiretos, no valor final da refeição. Através do referido método chegou-se a correta apuração do custo unitário da refeição servida. No restaurante são servidas diariamente um mil e quinhentas refeições, de acordo com seu projeto proposto pelo Ministério de Desenvolvimento Social e Combate a Fome. Onde, para que seja realizada aquisições de material e máquinas realizara um processo licitatório de acordo com a lei 8666, e para a obtenção de recursos busca-se convênios nas diversas esferas governamentais, através de programas como o Compra Direta, que objetiva fomentar a agricultura local adquirindo diretamente do pequeno produtor ou cooperativa, os gêneros alimentícios como frutas e hortaliças. Concluindo que a apuração do custo da refeição servida foi prejudicada, por falta de detalhamento de alguns valores, porém com a apresentação de uma planilha adequada, pode-se ter uma apuração mais fidedigna com a realidade, conforme comparação com a planilha de 2008.

Palavras chaves: Restaurante Popular. Custo. Custeio.

ABSTRACT

This monograph work aims to see the cost of the meals served by the “Popular Restaurant” in Campina Grande, held on Marques do Herval Street, on the third floor of Edson Diniz Building. We know that there are many counting methods to do a cost, among them are “Absorption”, variable or direct and ABC or activity or Pattern. However the most appropriated method was the absorption method because it has the characteristics to allocate the cost in very steps of the productive process. Divided into direct or indirect, this last one to the correct measurement, this last one to the correct measurement, it is used the shared, considering what you want to achieve, the manual work, the place, the working time and the water and energy measurement. It's food to know that this method represents directly and easily the individualities minimal of that Popular Restaurant as the quantity of that products by unit that is part of each meal served in a tray divided in 6 parts, and the influences of the direct and indirect costs are in the final price of the meal. Through this method we got the correct result of the prices of a single meal served. In the restaurant are served daily one thousand and five hundred meals, according to the project proposed by the social Developing Ministry, and the Hunger Combat. Where is made the process to achieve material and machines, according to the law 8.666, to the obtainment of resources, we search agreements with many governmental buildings through programs as “Direct Buy Union”, the food, fruit and vegetables. We conclude that the cost of the meal served was damaged by a lack of details of some values, but with the presentation of a suitable spreadsheet, we can have a trustful verification with our reality, a according to a comparatoin to a spreadsheet 2008.

Keywords: Popular Restaurant, Cost, Costing

SUMÁRIO

| | | |
|------------|---|-----------|
| 1 | INTRODUÇÃO | 10 |
| 1.1 | PROBLEMA | 12 |
| 1.2 | OBJETIVOS | 12 |
| 1.2.1 | Objetivo Geral | 12 |
| 1.2.2 | Objetivos Específicos | 12 |
| 1.3 | JUSTIFICATIVA | 12 |
| 1.4 | METODOLOGIA | 13 |
| 1.5 | ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO | 14 |
| | | |
| 2 | FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA | 15 |
| 2.1 | HISTÓRICO SOBRE CUSTO | 15 |
| 2.2 | CUSTOS E SUAS DEFINIÇÕES | 19 |
| 2.3 | ANALISE DE CADA CUSTEIO | 20 |
| 2.4 | PRINCÍPIOS CONTÁBEIS EM CUSTOS | 21 |
| 2.5 | COMPARAÇÃO DOS CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO | 23 |
| 2.5.1 | CUSTO PADRÃO | 24 |
| 2.5.2 | CUSTEIO ABSORÇÃO | 26 |
| 2.5.3 | CUSTEIO VARIÁVEL | 29 |
| 2.5.4 | CUSTEIO ABC | 32 |
| | | |
| 3 | RESTAURANTE POPULAR (VISÃO GERAL) | 34 |
| 3.1 | CUSTOS NO RESTAURANTE POPULAR | 38 |
| | | |
| | CONCLUSÃO | 46 |
| | REFERÊNCIAS | 47 |

INTRODUÇÃO

O programa Restaurante Popular é uma das iniciativas integradas à rede de ações do Programa Fome Zero, política de combate à fome e exclusão social, estabelecida em 2003. O apoio à implantação de Restaurantes Populares Públicos no Brasil é papel do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. O Governo Federal espera criar uma rede de proteção alimentar nos centros e periferias urbanas, em áreas com grande circulação de pessoas que realizam suas refeições fora de casa, buscando atender os segmentos sociais em situação de insegurança alimentar e nutricionais e vulnerabilidade social.

O programa tem como objetivo apoiar a implantação e modernização de restaurantes populares geridos pelo setor público municipal/estadual, visando à ampliação da oferta de refeições saudáveis a preços acessíveis, contribuindo assim, para a redução do número de pessoas em situação de insegurança alimentar.

Esses restaurantes devem ainda funcionar como espaços multiuso para diversas atividades, contribuindo para o fortalecimento da cidadania e representando um pólo de contato do cidadão com o poder público.

Os restaurantes populares devem ser localizados em regiões com grande circulação de pessoas de baixa renda, como por exemplo, em centros e periferias urbanas, próximo a locais de transporte de massa e/ou de outros equipamentos públicos voltados a assistência social e promoção da saúde. A instalação deve permitir que os usuários não tenham que utilizar meios de transporte para a realização de deslocamentos no horário de almoço.

Os restaurantes populares podem ser geridos diretamente por órgão da administração pública ou por meio de parceria com organizações sem fins lucrativos.

No caso de Campina Grande os Restaurantes Populares estão situados no centro da cidade na Rua Marques do Herval, 3º andar do Shopping Edson Diniz, e no Distrito dos Mecânicos sendo geridos pelo poder público municipal através da Secretaria de Desenvolvimento Econômico.

O preço a ser cobrado dos usuários dos restaurantes populares deve ser acessível à população de baixa renda, devendo o poder público municipal cobrir os custos adicionais das refeições. O preço total da refeição deverá ser constituído, considerando-se a sazonalidade dos insumos sem afetar a qualidade, a variedade e

o numero de refeições servidas. Considerando que o custo médio unitário atual das principais experiências de restaurantes populares está em torno de R\$ 2,90 por refeição, a Prefeitura Municipal de Campina Grande deve necessariamente avaliar a sua capacidade de manutenção desse subsídio no médio e longo prazo. Nessa situação, é recomendável também que o subsidio seja o menor possível, tendo sempre em vista a busca da auto-sustentabilidade, em especial por meio de uma gestão eficiente, sem fins lucrativos.

1.1 PROBLEMA

O Restaurante Popular de Campina Grande está utilizando o meio correto de custeamento das refeições de forma que o custo unitário da refeição fique dentro dos parâmetros sinalizados pelo Governo Federal?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Mostrar o método de apuração de custos utilizados no Restaurante Popular de Campina Grande e se o mesmo é adequado.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Mostrar os vários métodos de custeio;
- Levantar o método de custo utilizado pelo Restaurante Popular;
- Analisar se o método de custo é adequado para o tipo de atividade;

1.3 JUSTIFICATIVA

Com o passar do tempo o Restaurante Popular demonstra ser uma das formas de amenizar a situação da fome da população brasileira. Mas, qual será o valor da refeição servida uma vez que apesar de obter incentivos do governo federal, ocorrem licitações para aquisição tanto de material quanto do equipamento, além da folha de funcionários, aquisição de alimentos pelo programa compra direta. Qual a forma de apropriação destes valores e qual deve ser a classificação contábil.

Uma vez que a população sabe que desembolsa R\$ 1,00 (Um Real), para o almoço, porém desconhece o lado do valor da contra partida, que fica a cargo da

prefeitura com subsídios adquiridos pelo Ministério de Desenvolvimento Social e Combate a Fome. Onde, por erro, pode haver o lançamento de uma despesa que não reflete a realidade.

Tendo um estudo na área de custos, acontecerão benefícios que permitirá uma análise aprofundada com dados adquiridos na pesquisa a respeito deste programa, através dos custeios da qual permitem auxiliar o gestor na tomada de decisão a respeito do orçamento do próximo ano.

1.4 METODOLOGIA

Para a realização deste trabalho fez-se uso de uma pesquisa bibliográfica, por ser fundamental no estudo da produção científica, a qual se apresenta de forma descrita e mais detalhada no referencial teórico.

De acordo com (LIMA, 2004, p.38):

Pesquisa bibliográfica é uma atividade de locação, consulta e aprofundamento de fontes diversas para conhecimento da informação escrita orientada pelo objetivo específico de coletar materiais mais genéricos ou mais específicos a respeito do tema escolhido.

Houve o desenvolvimento de um estudo de caso no Restaurante Popular de Campina Grande, necessário para o levantamento dos custos como forma de analisar o valor unitário da refeição servida.

Gil (1999 *apud* RAUPP; BEUREN 2006, p.80) explica que:

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.

Por fim, para que chegasse ao resultado desejado tornou-se necessário o uso das seguintes ferramentas: planilhas de custos, movimento diário, despesas e a quantidade de alimentos utilizados ao dia, gerando informações quantitativas a respeito da produção diária das refeições.

Richardson (1999 *apud* RAUPP; p.92) afirma:

A abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde a mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

Vale ressaltar que todos os procedimentos metodológicos, utilizados neste trabalho, têm por objetivo extrair o máximo de informações necessárias para o seu desenvolvimento.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Este trabalho está organizado com a seguinte estrutura:

O primeiro capítulo, a introdução – apresentação do tema, problema, os objetivos, justificativa, a metodologia e objeto de pesquisa.

O segundo capítulo, fundamentação teórica – apresentando a revisão bibliográfica, com enfoque nos custos, sua história, definições, a abordagem dos princípios fundamentais quanto aos custos, os tipos de custeios e suas diferenças.

O terceiro capítulo, restaurante popular, sua estrutura, funcionamento, tramite legal, gestão, aquisição de alimentos e a análise sobre como ocorre à mensuração do valor da refeição servida.

Por fim, a conclusão, mostrando a análise final do trabalho, oferecendo sugestões acerca do resultado obtido.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 HISTÓRICO SOBRE CUSTO

A contabilidade de custos evoluiu de acordo com a necessidade de adequação da contabilidade tradicional (comercial) para o industrial. De acordo com Garner (1947), a contabilidade voltada para custos surgiu com a revolução industrial na Inglaterra, no fim do século XVIII. Destacava como modelo para tais registros as empresas Médici que ainda de forma rudimentar desenvolveu um sistema de custeio da qual era uma adaptação das partidas dobradas de Luca Pacioli. Ainda de acordo com Garner, antes da publicação do livro de Luca Pacioli, aproximadamente 63 anos antes, a empresa Médici já fazia a conciliação entre a contabilidade tradicional com a industrial. Com o passar dos anos, algumas publicações sobre a contabilidade de custos foram comentados por Stallman & Russel destacando as seguintes:

Em 1667, na Inglaterra, John Collins escreveu o “The Perfect Method of Mercants Accounts”, onde utilizou um sistema contábil de uma tinturaria como ilustração. Em 1750, James Dobson escreveu um livro demonstrando de forma clara a contabilidade de uma indústria de calçados. Em 1777, Wordhaugh Thompson ele descreve de forma interessante o processo da contabilidade de custos. Em 1788, Robert Hamilton descreve o uso de registro suplementar, pronunciando ser favorável a segregação dos registros para diferentes tipos de custos de produção, enfatizando ainda a importância da estrutura do registro e da necessidade de determinação do resultado de cada atividade do processo produtivo. Em 1817, Anselme Payen (francês), descreveu um apropriado sistema contábil para uma indústria de cola e vagões. Em Caux (1824), discutiu a distribuição da despesa de depreciação entre operações que faziam uso dos equipamentos. Em 1827 M. Godard, avançou preocupando-se com o custeio das matérias-primas. Defendendo a idéia de que as saídas dos estoques deviam ser pelo custo médio com um registro permanente de estoques. (BLACK, 1979, p.10-11)

Observa-se assim, a evolução e aplicabilidade da contabilidade, em torno dos registros e técnicas para uma melhor fundamentação a respeito dos custos. Mas, à época, as bibliografias eram um tanto antiquadas por ocorrer mais avanços na prática do que na teoria. Mephram (1988), afirma que o conteúdo bibliográfico do século XIII, tem fundamentação para uso gerencial, destacando Robert Hamilton que em sua obra: “NA INTRODUCTION TO MERCHANDIZE”, onde além de apresentar

uma técnica de prática de custo, busca a combinação de teoria e prática com fundamento no custo por oportunidade e uso gerencial, como importante ferramenta para as empresas.

Em 1947, segundo Garner, o período de fertilidade e desenvolvimento, aconteceu no começo do ano de 1890, até a virada do século. Salienta o seguinte:

(1) a mecânica de integração da “contabilidade industrial” com a “contabilidade geral” foi finalmente explicitada; (2) os detalhes envolvidos na movimentação e registros das matérias-primas, na indústria, foram amplamente discutidos (incluindo o problema da determinação do preço do material utilizado na produção); (3) o registro e a determinação (por unidade) dos custos da mão de obra foram tratados com profundidade; (4) a inclusão de itens representativos de produção no custo industrial da produção iniciada. Além disso, surgiram pequenas referências sobre classificação de custos fixos e variáveis, assim como é amplamente usada hoje em orçamentos flexíveis.

Percebe-se a verdadeira integração entre as contabilidades gerais e de custos, visando apresentar valores mais exatos a respeito da produção de determinado produto, utilizando a contabilidade geral como fundamentação para o que ocorre na determinação do custo dentro das indústrias.

Entre 1900-1915, foi o período para o refinamento das técnicas do fluxo de custos e o uso das taxas predeterminadas de rateio. Em 1915 a estrutura básica da contabilidade de custo estava completa. Já o período entre 1880-1920, Stallman & Russel consideram como a modernização da contabilidade de custos, a contabilidade financeira e o nascimento do custo padrão. Este último sendo objeto de interesse e a aplicação, sendo uma importante ferramenta para a elaboração do orçamento e controle da produção.

Os sistemas de custeios foram sendo criados pós-revolução industrial, onde ficava evidente a preocupação em torno dos procedimentos, permitindo que o custeio adotado fora o absorção, reforçado por Stallman & Russel que com o surgimento do custeio direto ou variável (1920-1940) recebeu atenção em artigos publicados na NACA BULLETIN. Existia quem defendia este método na elaboração de relatório externo, contudo não fora aceito pelos profissionais, tendo uso exclusivo

interno. Como ferramenta para uso interno tem sido criticado, como STAUBUS (1963, p.64):

Defende a idéia de que o custeio direto, como uma técnica de custeamento do produto e avaliação de estoques, não apropriado por 3 motivos: (1) a debilidade do custo histórico como base para avaliação de ativos, (2) a ausência de fundamentação para não aceitar custos fixos, e (3) o insucesso do custeio direto na distinção entre desperdícios e utilização da capacidade produtiva durante o período.

Com este pensamento tem-se uma noção de quanto o custeio variável, foi uma técnica útil, e ao mesmo tempo uma quebra de parâmetro dentro da contabilidade de custos, pois as divergências residem no fato dos princípios subjacentes á aplicação de tal custeio. De acordo com seus defensores qualquer base de rateio para os custos indiretos interferia de forma a distorcer o custo do produto. Por outro lado o custeio pro absorção quando não ocorre à inserção dos custos indiretos podem levar a tomada de decisões equivocadas.

Por fim observa-se que não há um pensamento uniforme quanto à utilização de forma vantajosa do método de custeio, porém existe um pensamento do custeio variável a curto prazo e absorção a longo prazo.

JOHSON & KAPLAN, (1987, p. 142) afirmam:

O primeiro desenvolvimento de contabilidade de custos e gerencial mais sofisticado na América em relação a Inglaterra pode ser explicado por diferenças em função da forma como estavam estruturadas as atividades industriais nas duas economias. As firmas industriais Inglesas, pelo menos por volta de 1920, tendiam a se especializar em processos simples, enquanto que as firmas industriais americanas tendiam a integrar diversos processos dentro de uma mesma organização.

Constatam-se como os estudiosos americanos buscavam evoluir este pensamento, porém, de acordo com estudiosos da época, diziam que o mercado inglês era mais sofisticado e eficiente do que o americano.

Outros autores citam que em 1925, as firmas americanas desenvolveram procedimentos voltados à contabilidade gerencial sendo reconhecidos até hoje, onde

estes administradores buscavam informações para obter ganhos de escala. Após 1925, houve uma relativa mudança nas informações usadas pelos administradores, que antes em 1920 buscavam informação do processo básico que produziam valores monetários. Após este período já foram em busca da quantificação física como forma de orientação, usando dados externos que eram absorvidos para elaborar os relatórios financeiros.

Thomas Sanders em seu livro de 1923, diz que a apropriação dos custos é o que separa a contabilidade de custos da contabilidade financeira tradicional.

Desta forma foi a evolução da contabilidade de custos, teorias sendo exploradas e aperfeiçoadas, surgimento de custeios e apresentar o custo mais fidedigno conforme seja a sua produção.

2.2 CUSTOS E SUAS DEFINIÇÕES

A contabilidade de custos tem uma terminologia própria, onde são destes conceitos que há o discernimento, dos valores que estão alocados na produção.

De acordo com (JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2005, 21-32), destaca as seguintes definições ligada a custos:

Desembolso: Dispêndio de dinheiro do caixa para obtenção de ativos ou pagamento de compromissos (folha de pagamento, despesas provisionadas); **Gasto:** Consumo de ativos através de desembolso futuro ou presente; **Custos:** Gastos realizados para a obtenção de bens e serviços; **Despesas:** gastos realizados para a manutenção da atividade produtiva; **Perdas:** gastos involuntários que refere-se a diminuição do ativo, sem geração de receita. Tendo seu registro no momento de sua ocorrência; **Desperdício:** gastos que ocorrem durante a produção sem que haja prejuízo na obtenção de receita e produto; **Custo de produção:** é a soma dos custos de materiais consumidos na produção com os demais custos incorridos (mão de obra, energia, depreciação...); **Preço:** valor final de um bem quando ocorre a saída através da venda; **Receita:** resultado da quantidade de bens vendidos multiplicado pelo preço de venda por unidade; **Insumos:** aquisição de bens para o consumo do processo de produção, que resultará em novos bens; **Centro de custo:** é a menor unidade de acumulação de custos, da qual são caracterizadas por exercerem atividades homogêneas dentro do processo produtivo; **Custos fixos:** Custo que permanece constante independente da produção, Como mão de obra, seguros etc; **Custos variáveis:** Custo que depende do nível de produção, como matéria-prima, insumos etc; **Custos diretos:** Custo que podem ser identificados diretamente ao produto acabado, como material direto e mão de obra direta; **Custos indiretos:** Custo que pode ser identificado através de rateio, onde será distribuído de forma proporcional ao produto, como mão de obra indireta, material indireto; **Despesas fixas:** despesas que permanecem constantes dentro da cadeia de produção, como despesas com salários, alugueis etc; **Despesas variáveis:** despesas que alteram de acordo com o volume de receitas. Como os impostos incidentes e comissões;

Com estas denominações, entende-se o quanto é minucioso o estudo dos custos, pois se observa que cada valor é trabalhado de acordo com as características do processo produtivo.

2.3 ANÁLISE DE CADA CUSTEIO

As entidades públicas necessitam do conhecimento do custo para a elaboração do orçamento, para que a mesma ao trabalhar com estes valores possam realizar uma estimativa mais apropriada das despesas para que evitem desperdícios de recursos.

Para SLOMSKI (2008, p.376), trata do custeio como sendo a atribuição dos custos aos produtos ou serviços, deixando que a entidade opte pelo melhor sistema de custeio que são os seguintes: Absorção, Variável ou Direto, Baseado em Atividades e Padrão.

O custeio por Absorção, todo consumo da produção seja ele direto ou indireto é alocado ao produto, salientando que o indireto é realizado através de rateio. Contudo, há estudiosos que criticam o seu uso por considerarem o rateio aplicado nos indiretos serem arbitrários, fazendo com que o valor seja apresentado de forma incorreta.

O custeio Variável ou Direto ocorre à separação do que é variável (depende de algum fator do processo produtivo), e fixo (inserido independente da sua produção). Pois, de acordo com este custeio o que é fixo é lançado na conta de resultado como despesa, enquanto que o variável é lançado como custo. Porém, não é permitido pela legislação brasileira para fins externos.

Como o orçamento é estruturado em programas, projetos e atividades, o custeio Baseado em Atividades torna-se o mais aplicável nas entidades públicas. Nesse custeio os recursos são consumidos pelas atividades, sendo caracterizadas pelos setores do Restaurante Popular (a saber: refeitório, cozinha, complementares ou eventuais, recepção, pré-higienização, estocagem e administração).

O custeio Padrão é adotado para a elaboração do orçamento, onde ocorre um estudo do custo padrão, considerado um estudo base. Já o custo real acontece na realização do fato, pois a análise serve como parâmetro para a aplicação mais justa do orçamento público.

2.4 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS EM CUSTOS

A contabilidade de custos tem como base os princípios fundamentais, que para fins organização e integridade das informações. Assim, de acordo com MARTINS (2008, P.31) os princípios aplicados são os seguintes:

Princípio da realização da receita: só deve haver o conhecimento de lucro ou prejuízo, quando ocorrer da devida realização da receita, pois só ocorre quando o produto está a disposição da clientela. **Princípio da competência ou da confrontação de receita e despesa:** Ao ocorrer o reconhecimento da receita no momento de sua realização devem-se reconhecer as suas despesas, deduzi-las para enfim observar o resultado. **Princípio do custo histórico como base de valor:** este princípios é por diversas vezes adaptada, pois, há fatores como a inflação e em alguns casos admitir com valores atualizados. Enfim, deve tratar do registro no momento de sua aquisição (um exemplo máquinas) ou produção (mercadoria para estoque). **Princípio da consistência ou uniformidade:** trata da adoção de critérios para os casos de haver alternativas referentes a determinados registros. Como o caso da mensuração dos custos de produção de uma máquina, onde pode ser adotado um critério para efetuar o seu registro, porém deve haver continuidade do procedimento, caso contrário deve realizar o cálculo para determinar a diferença entre o procedimento antigo e o novo. **Princípio do conservadorismo ou prudência:** os estoques de matéria prima devem ser avaliados de acordo com o valor de aquisição, e que no caso de dúvida em relação ao que pode ser custo e despesa deve confrontar os valores e considerar o valor de forma pessimista para o seu lançamento seja na forma de despesa. Porém não deve realizar tal coisa de forma arbitrária, mas baseado nos demais princípios. **Princípio da materialidade ou relevância:** ela desobriga um tratamento mais detalhado a respeito de itens de valor baixo perante a produção. Salvo quando da acumulação destes itens.

Logo, cada custeio tem seu vínculo com os princípios previamente mencionados. Destacando o enfoque do custeio por absorção que é considerado como método derivado da aplicação dos princípios, por respeitar o principio da continuidade, oportunidade e competência. Entretanto, o custeio variável, por se caracterizar pelo lançamento do que é fixo como despesa e variável como custo, acaba ferindo o principio da competência e confrontação, que trata da apropriação da receita e dela a dedução imediata de todos os sacrifícios para sua obtenção, ocorrendo que o lançamento do custo fixo ficaria para o dia da venda e não da produção do produto. Porém, nada impede o seu uso para estudos internos. O

custeio ABC, com a sua visão de departamentalização evitando o máximo de manipulação (arbitrariedade) com relação aos custos indiretos, procura atender não somente atender a legislação, mas ser algo usual como os princípios por apresentar quais atividades são relevantes e irrelevantes no valor do custo final.

2.5 COMPARAÇÃO DOS CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO

Ao apurar os custos devemos atender a pontos que visam atender tanto as exigências legais quanto as fiscais. Com a qual é comentado por JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, (2006, P.36-38) que observa em cada ponto como um custeio pode ser aplicado. Porém, ao trabalhar em conjunto cada custeio, tem-se em mão uma ferramenta de extrema importância, onde cada um aborda o custo final de forma particular e ainda apresentando possíveis gargalos na produção e a influência do fixo e variável na apresentação final do produto. Logo, o modelo que deve ser adotado deve apresentar o mínimo de arbitrariedade no tratamento dos custos indiretos, pois dependendo do tratamento dado pode levar a resultados fictícios, deixando ocorrer manipulação dos valores, para que possam atender as exigências proferidas anteriormente.

Assim é o objetivo do presente estudo, analisar cada custeio e quais podem ser adotados no Restaurante Popular, salientando que tal estudo é realizado de forma independente quanto ao atendimento das exigências legais, pois o foco é observar qual modelo pode ser aplicado para que o gestor possa ter um maior controle sobre as contas. Pois, para atender a legislação só o custeio variável não pode ser usado para fins externos. Logo, os demais custeios são aceitos por atenderem as exigências legais. Os custeios padrão, absorção e ABC atendem tais exigências, ao contrário do variável que pode ser utilizado apenas para fins internos na instituição.

2.5.1 CUSTO PADRÃO

O custo padrão é usado como forma de obter o controle da produção e auxiliar na elaboração do orçamento. Fato este que é retratado até hoje no estudo dos custos.

MEGLIORINI (2007, p.160), define que: “Custo-padrão é aquele que se pode determinar *a priori* e é possível alcançar, pois levam em consideração eventuais imperfeições ambientais, empresariais e de mercado”. Assim, tem-se como o “custo referência” por servir como base para estudos comparativos. NEVES (2008, p.199-200), em seu livro de Contabilidade de Custos cita três tipos de custo padrão, que são:

Ideal (pode ser determinado através de um estudo, tendo condições ideais de mão de obra, materiais e o mínimo de desperdício, salientando ainda que possa ser utilizado como meta em longo prazo), **estimado** (determinado através de uma projeção, para estudo comparativo no futuro, para que haja as observações em torno das discrepâncias na produção), e **corrente** (sua definição parte do princípio de que deve-se haver um estudo considerando as imperfeições que não podem ser solucionadas no momento).

De acordo com JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA,(2006, p.164-165) as vantagens do uso do custo padrão são as seguintes:

A) Eliminação de falhas nos processos produtivos (por trabalhar de forma ponderada as falhas, onde a análise ocorre de forma que a produção esteja dentro de um bom âmbito de desempenho, para que as falhas sejam apresentadas após o estudo comparativo). B) Aprimoramento dos controles (com o estudo comparativo haverá a apresentação das discrepâncias dentro do processo de produção, fazendo que o regime de controle interno haja de forma mais eficaz perante os problemas). C) Instrumento de avaliação do desempenho (com o resultado do estudo, pode haver por parte do empregado a maximização do seu desempenho dentro da empresa, apresentando uma melhor eficiência dentro da cadeia produtiva). D) Contribuir para o aprimoramento dos procedimentos do custo real (com a análise pode-se determinar falhas em algum momento na apuração do custo real, fazendo com que o responsável haja com mais zelo durante o processo). E) Rapidez na obtenção das informações (com a avaliação em mãos é possível em um curtíssimo espaço de tempo, determinar as

relevâncias dentro da organização, de forma que as decisões tomadas não sejam prejudicadas pelo tempo da análise).

Por estes motivos há o estudo em torno das discrepâncias entre o padrão e real, que acontecem através da mão de obra, material e custos indiretos, os quais trazem um maior ou menor impacto sobre o custo final do produto, além de um cenário favorável quando o real é menor que o padrão e desfavorável quando o real supera o padrão, onde, para chegar a estes resultados são adotadas medições consideradas padrão, como horas de mão de obra e materiais. O estudo é realizado individualmente, para que não haja equívoco na apresentação do resultado.

2.5.2 CUSTEIO ABSORÇÃO

Este custeio tem como característica apropriar os custos em cada fase da produção, salientando que é o método de custeio mais aceito pela contabilidade financeira por atender aos princípios da contabilidade. Logo as premissas básicas para tal custeio de acordo com Dubois (2006, p.125-126), são as seguintes:

1) Diferenciar os custos, despesas e perdas (para quem utiliza tal custeio é de fundamental importância distinguir, para que não ocorra discrepância no valor do lucro bruto na apuração de resultado.); 2) Apropriação dos custos diretos e indiretos à produção (deve-se ater a questão da apropriação dos custos indiretos, onde são apropriados na forma de rateios, que no caso do restaurante popular será utilizado a mão-de-obra como base para tal apropriação); 3) Apurar o custo de produção do período (observar o valor total da produção durante determinado período de tempo); 4) O custo unitário (resultado da divisão do custo de produção do período pela quantidade produzida); 5) Apuração do custo de produto vendido e estoque final (o valor do custo do produto vendido dá-se pela multiplicação do custo unitário pela quantidade vendida, e o estoque final é o valor do custo unitário multiplicado pela quantidade de produtos no estoque final de produtos acabados, onde para avaliar o estoque o custeio utiliza o método PEPS, UEPS e Preço Médio);

MEGLIORINI (2007, p.21-62) realiza um estudo minucioso sobre as bases dos custos que são a matéria prima, mão de obra direta e custos indiretos. Com relação à matéria prima o mesmo cita que só os que são integrados na produção, devem ser considerados como materiais diretos, os demais considerados materiais auxiliares de produção ou indiretos tem seu registro nos custos indiretos, como forma de exemplificar ele cita o seguinte:

[...] No caso de uma carteira escolar, por exemplo, temos madeira, fórmica, parafusos, rebites, tinta, verniz, solda etc. Além desses materiais, no processo de fabricação são utilizadas serras, lixas, estopas etc, que não integram fisicamente o produto e por isso são chamados de *materiais auxiliares de produção* ou *materiais indiretos*.

Ainda tratando de matéria prima, há a consideração das perdas onde o mesmo cita:

[...] sempre há sobras (retalhos) na produção. O mesmo ocorre com outros materiais, como a madeira utilizada para fabricar o braço de uma carteira escolar, as chapas de aço empregadas para produzir um pára-lama de automóvel e assim por diante. Essas perdas fazem parte do processo de fabricação. É possível minimizá-las, mas não evitá-las. São chamadas de *perdas normais* e por isso integram o custo dos produtos ”

Com isso entende-se que as perdas anormais, decorrentes de incêndios são lançadas diretamente no resultado do exercício. Vale ressaltar que em casos de retalhos/excessos possam ser reutilizados no processo de produção, deve-se considerar apenas a parte que fora utilizado anteriormente. Tendo como o exemplo do referido autor uma situação onde dos 500 kg de matéria-prima, 300 kg produziram uma peça, os 200 kg que foram de retalhos voltaram para o estoque, assim deve-se considerar como custo do material os 300 kg. Contudo, deve-se observar que da mesma forma que ocorre a perda há a sobra de material, decorrente de falha em alguns casos (como requisição em excesso, devido a erro de cálculos do departamento responsável ou requisição indevida, este ultimo podendo devolver a mercadoria) e de forma planejada, para o caso em que o fornecedor não disponha no momento de matéria prima.

Com relação a mão de obra direta, observa-se a formação do quadro salarial através da jornada de trabalho e apontamento de horas, para a determinação do seu custo.

Os custos indiretos tem tido uma influência cada vez maior dentro do processo de apuração do custo total, decorrente das novas tecnologias e métodos de produção. Sua composição se dá através de três grupos que são: material indireto, mão de obra indireta e outros custos indiretos. Porém, não é fácil mensurar tais valores como cita MEGLIORINI (2006, p.43):

A dificuldade em apropriar custos indiretos reside na definição de base de rateio a ser utilizada, pois essa é uma tarefa que geralmente envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Tendo em vista que o montante dos custos indiretos será absorvido pela produção independentemente da base que venha a ser empregada, alguns produtos podem ser subavaliados, e outros superavaliados. Portanto, o que se busca ao definir uma base é minimizar tais distorções.

Para tanto para solucionar essa questão sobre a base de rateio, procura-se um fator coerente, para apresentar a questão de causa e efeito, onde para a busca deste custo ideal, utiliza-se das seguintes bases: área ocupada para rateio de aluguel; depreciação; energia para rateio de quilowatts-hora utilizado pelos departamentos; número de funcionários para rateio dos custos da administração fábrica; e requisição de material.

Logo, surge a departamentalização que visa alocar os custos indiretos, através dos rateios, onde estes departamentos são divididos em produtivos e auxiliares, através de planilhas de acordo com o perfil de produção da empresa.

2.5.3 CUSTEIO VARIÁVEL

De acordo com JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, (2006, p.193) discorre sobre o custeio variável:

Este sistema fundamenta-se na separação dos gastos em variáveis e fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção e vendas e gastos que se mantêm estáveis perante o volumes de produção e vendas oscilantes dentro de certos limites.

Tal observação remete a um bom sistema de apuração de custo, pois a principal característica deste custeio está no tratamento dos custos e despesas fixas, onde são lançados diretamente como despesas, por serem considerados como mantenedores da estrutura de produção, do que parte integrante da produção. Ao passo que os custos e despesas variáveis são lançados como parte integrante da produção, contudo o custeio variável tem por objetivo ser uma ferramenta de cunho gerencial tendo como referência a margem de contribuição, que de acordo com JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, (2006, p.194) discorre a respeito de quem defende este método da seguinte forma:

1) Os custos, por sua própria natureza, existem independentemente da fabricação ou não de determinado produto ou do aumento ou redução (dentro de certa faixa) da quantidade produzida. Os custos fixos podem ser encarados como encargos necessários para que a empresa tenha condições de produzir, e não como encargo de um produto específico. 2) Por não estarem vinculados a nenhum produto específico ou a uma unidade de produção, eles sempre são distribuídos aos produtos por meio de critérios de rateio que contêm, em maior ou menor grau, a arbitrariedade. A maioria dos rateios é feita com a utilização de fatores, que, na realidade não vinculam cada custo a cada produto. Em termos de avaliação de estoque, o rateio é mais ou menos lógico. Todavia, para a tomada de decisão, o rateio, por melhores que sejam os critérios, mais atrapalha que ajuda. Basta verificar que a simples modificação de critérios de rateio pode fazer um produto não rentável passar a ser rentável e, é claro, isto não está correto. 3) Finalmente, o valor dos custos fixos a ser distribuído a cada produto depende, além dos critérios de rateio, do volume de produção. Assim, qualquer decisão em base de custo deve levar em conta, também, o volume de produção. Pior que isso, o custo de um produto pode variar em função da variação da quantidade produzida de outro produto.

Observa-se que os defensores, procuram apresentar o quanto é importante para as tomadas de decisões para fins de controle interno, porém não é aceita pela legislação brasileira, por ferir os princípios da contabilidade e não atender ao fisco. Sendo uma ferramenta da contabilidade gerencial para a empresa.

Mas para quem procura utilizar deste custeio, tem que saber diferenciar os custos e despesas fixas, dos custos e despesas variáveis. Pois, servirão de base para o estudo a fim de entender as influências dos mesmos no custo do produto. Entretanto, há também a margem de contribuição e ponto de equilíbrio, destacado por JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, (2006, p.199 - 200) diz: “[...] margem de contribuição como a parcela do preço de venda que ultrapassa os custos e despesas variáveis e que contribuirá, daí o seu nome, para a absorção dos custos fixos e, ainda, para a formação do lucro.” E ponto de equilíbrio: “[...] refere-se ao nível de venda em que não há lucro nem prejuízo, ou seja, no qual os gastos totais (custos totais + despesas totais) são iguais às receitas totais”. Com estas definições, percebe-se o qual é uma ferramenta de gerenciamento, para a empresa. Onde a sua importância é melhor compreendida segundo MEGLIORINI (2007, P.113-114):

Identificar os produtos que contribuem mais para a lucratividade da empresa; Determinar os produtos que podem ter suas vendas incentivadas ou reduzidas e aqueles que podem ser excluídos da linha de produção; Identificar os produtos que proporcionam maior rentabilidade quando existem fatores que limitam a produção (gargalos), permitindo o uso mais racional desses fatores; Definir o preço dos produtos em condições especiais, por exemplo, para ocupar eventual capacidade ociosa; Decidir entre comparar e fabricar; Determinar o nível mínimo de atividades para que o negócio passe a ser rentável; Definir, em uma negociação com o cliente, o limite de desconto permitido.

Já DUBOIS, KULPA, SOUZA (2006), faz as seguintes observações a respeito das vantagens e desvantagens deste método:

Vantagens:

Elimina as variações nos resultados oriundos da quantidade produzida e vendida, uma vez que o lucro líquido não é afetado por variações nos[...] inventários; Facilidade de obtenção da margem de contribuição por tipo de produto elaborado; Maximização da margem de contribuição em valores totais mediante a visualização dos produtos com maior margem de contribuição unitária; É uma ferramenta adequada para a tomada de decisão, pois só considera como custo do produto os elementos variáveis; Facilita aos gerentes industriais o entendimento do processo de custeio dos produtos, pois os custos variáveis são, geralmente, de sua responsabilidade. O custeamento variável é totalmente integrado com o custo padrão e o orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos; O custeamento variável proporciona maior clareza no planejamento do lucro e tomada de decisão; Oferece condições para os gerentes avaliarem o seu próprio desempenho de forma mais significativa, uma vez que eles só podem ser responsabilizados pelos custos variáveis (controláveis) e não por aqueles contratados pela alta direção, como os custos fixos.

Desvantagens:

Dificuldade de segregação efetiva dos custos fixos e variáveis, como nos custos mistos. Isto é necessário, para maior exatidão dos elementos decisoriais; O custeio variável fere os princípios contábeis e por isso não é aceito para fins fiscais ou para uso de terceiros, especialmente nas empresas de capital aberto;

Após tal explanação, o custeio variável desde o seu surgimento, tornou-se uma fonte de discussão entre os contadores, pois ao mesmo tempo ela ajuda no estudo do planejamento, e fere os princípios e a legislação fiscal.

2.5.4 CUSTEIO ABC

O custeio por atividade surgiu da necessidade de diminuir os erros das alocações dos custos indiretos, onde os mesmos segundo PADOVEZE (2004; p.357) devido à competitividade industrial houve a necessidade de mudanças nas estratégias de produção com o intuito de adotar procedimentos mais corretos para a gestão dos custos e produção. Assim o custeio baseado em atividade (ABC), é definido por PADOVEZE (2004; p.357): "... um método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação (atividade) na organização que age como um direcionador de custos".

Logo a técnica de alocação de custos de acordo com JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, (2006, p.236) refere-se: a identificação dos setores que compõem a organização, identificação, controle e análise dos custos do processo e atividade, por fim atribuir custo tendo como parâmetro os direcionadores de custos.

O mesmo ator define:

Processo: cadeia de atividade independente, relacionadas umas com as outras, que irá produzir um produto ou serviço; **Função:** conjunto de atividades com um fim comum, onde correspondem aos centros de custos e de despesas; **Atividade:** conjunto de tarefas da qual necessita para um melhor atendimento das funções, em suma qualquer evento que durante o processo tenha consumido recurso da organização; **Tarefa:** é o detalhe da atividade; **Operações:** as menores unidades de medidas durante o período de produção; **Direcionador de custo:** demonstra o relacionamento entre consumo de materiais e atividades; **Direcionador de atividade:** informar como os produtos consomem as atividades.

Entende-se então a diferença entre o absorção e ABC, pois o ultimo utiliza as operações e tarefas como subsídios de informações. Não como base de rateio.

A estrutura do Custeio ABC segundo Evandir Megliorini (2007) se dá através dos direcionadores de recursos, onde se estuda a quantidade de recursos utilizados por determinado departamento; e os direcionadores de atividades que como o próprio nome reporta, trata da identificação dos produtos quanto aos setores

produtivos realizando o seu custeamento. Logo, a vantagem de tal custeio se dá ao fato de apresentar aos administradores qual atividade está apresentando maior rentabilidade, e qual está dando um maior custo podendo decidir pela sua eliminação ou reestruturar para que haja uma diminuição do custo do produto, a desvantagem está em sua semelhança com o custeio por absorção.

Contudo as vantagens deste custeio se dão através destas vertentes, segundo JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, (2006, p.248): o critério de rateio quanto aos custos indiretos, se dá em ultimo caso quando não é possível atribuir o custo. Identificação dos direcionadores de custo, auxiliando na identificação de custos desnecessários, atribuição dos custos indiretos de forma coerente com a utilização de recursos consumidos. Este pensamento a respeito dos direcionadores de custos é reforçado por MARTINS (2008, p.96), define os direcionadores de custos com sendo, "o fator que determina o custo de uma atividade. como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos". Porém a desvantagem segundo Evandir Megliorini (2007) se dá: "[...] pelo fato de não segregar os custos fixos e apropriá-los aos objetos de custeio, o custeio ABC acaba se assemelhando ao custeio por absorção em termos de desvantagens"

Mostrando que apesar de ser atual, há o entrelace quanto a sua essência dentro do custeio por absorção.

Para que haja uma boa aplicabilidade deste custeio, tem que observar as seguintes regras JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, (2006, p.243):

- a) Efetuar o mapeamento dos principais processos que ocorrem dentro da organização.
- b) Identificar as principais atividades existentes no processo.
- c) Levantamento dos custos e recursos associados a cada atividade.
- d) Identificar atividades desnecessárias, dependendo da ocasião, eliminar ou reduzir sem afetar no custo final.
- e) Avaliação das atividades secundarias e sua participação no custo final.
- f) Identificar os direcionadores de custo, que são o parâmetro para a sua adequada apropriação.

Por fim, o custeio ABC tem se tornado uma importante ferramenta no gerenciamento das empresas, pois ela demonstra de forma mais objetiva os gargalos que há dentro de uma empresa.

3 RESTAURANTE POPULAR (VISÃO GERAL)

O Restaurante Popular é uma das vertentes do programa fome zero do Governo Federal, que é definido como sendo unidades de alimentação e nutrição que tem como princípios a produção e distribuição de refeições a preços acessíveis para pessoas em situação de insegurança alimentar. Cabendo ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate a fome, garantir o seu bom funcionamento.

A sua implantação surgiu a partir da necessidade de atender não somente a parcela carente da população. Mas, ao público que não dispõe de tempo para se deslocar até a sua residência para efetuar a sua refeição, por morar em um local distante. E ainda não dispor de recurso financeiro para uma alimentação de qualidade nutricional.

Logo, o objetivo de tal programa não se restringe apenas em fornecer uma alimentação de qualidade, como também promover ações de educação alimentar voltada à segurança nutricional, geração de novas práticas e hábitos alimentares saudáveis, promover o fortalecimento da cidadania oferecendo a refeição em um ambiente limpo e saudável de acordo com as especificações da ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária), estimular o tratamento biológico dos resíduos orgânicos e criação de hortas comunitárias, fomentar a agricultura local através do Programa Compra Direta da qual abastece com alimentos de qualidade o Restaurante Popular e por fim dispor o espaço para promoção de atividades que sejam de interesse público.

A localização deve ser em lugares de grande movimentação de pessoas de baixa renda, como centro e periferia, devendo permitir o fácil acesso no espaço interno, como externo esse último o usuário não necessite de utilizar o transporte para seu deslocamento até o restaurante no horário das refeições.

Para que haja a sua instalação, o município deve ter uma população acima 100mil habitantes. Ocorre um estudo para o levantamento do perfil de possíveis usuários em potenciais, para que a instalação não seja realizada em local que atenda de forma deficitária a população.

A sua gestão fica por conta do poder público local, podendo ser um órgão direto ou por organizações sem fins lucrativos. Em ambos os casos devem articular com outras ações da Segurança Alimentar e Nutricional, e aquisição de alimentos dos pequenos produtores, fomentando a economia agrícola local. Recentemente mostrou que com a criação de um órgão responsável pela condução da política de segurança alimentar, com um orçamento específico, tem mostrado ser uma gestão mais eficiente. Por outro lado quando se optou pela terceirização, ocorre um aumento do custo da refeição servida. Cabendo a administração a função de avaliar e monitorar o funcionamento.

Para que haja um bom funcionamento, são realizadas parcerias através de convênios, podendo ser com os mais diversos níveis de governo, para o acesso a outros programas do Ministério do Desenvolvimento Social, como o Compra Direta. As parcerias podem ser Estadual, Municipal, a União para garantir o bom funcionamento, além das ONGs, Universidades e Conselhos de Nutrição como suporte ao programa.

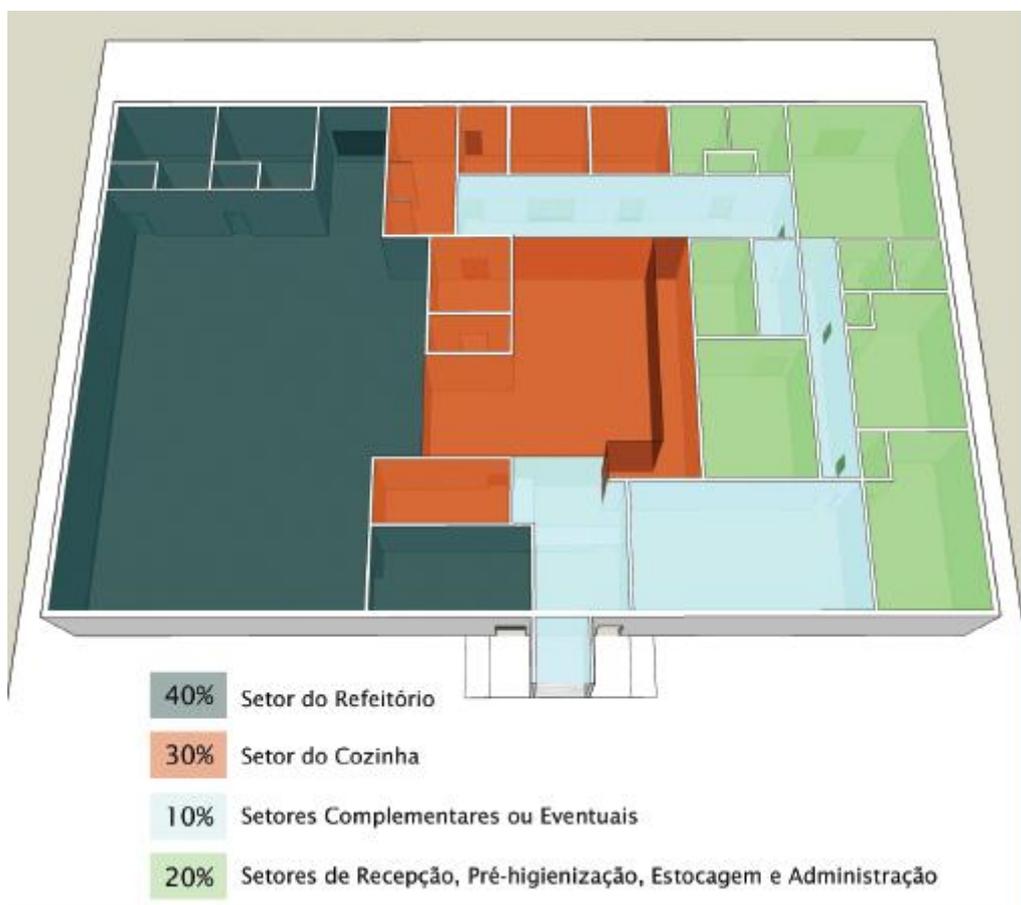
Quanto a legislação para a criação do Restaurante Popular, deve seguir a legislação sanitária e cumprir critérios para construção e determinação dos procedimentos operacionais, como forma de garantir segurança e qualidade da produção das refeições. O Ministério do Desenvolvimento Social e Combate a fome organizou as seguintes instruções para apresentação de projetos em consonância com as seguintes leis: Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei das Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual, Lei Orgânica de Assistência Social, Lei 8.666 (Licitações), Lei 9.604 (Prestação de contas de Aplicação de Recursos), e a Instrução Normativa nº 01/STN/MF (Celebração de Convênios) entre outros.

Depois de tomadas as medidas cabíveis para a sua instalação, o espaço físico para o seu funcionamento divide-se em 3 ambientes:

- 1) Recepção, Pré-higienização, Estocagem e administração.
- 2) Cozinha.
- 3) Refeitório.

De acordo com o manual de implantação, há uma divisão proporcional que ocorre da seguinte forma: Recepção, pré-higienização, Estocagem e administração

(20%), cozinha (30%), Refeitório (40%) e Complementar e eventual (10%), este ultimo disponível para bilheteria, cozinha experimental, expedição de marmitex (refeição dos funcionários) ou área de expedição de alimentos. Conforme a figura abaixo:



Fonte: Restaurantes Populares, Roteiro de implantação 2007. Disponível em: <http://www.mds.gov.br/programas/seguranca-alimentar-e-nutricional-san/restaurante-popular/manual-de-implantacao-2013-restaurantes-populares>.

No Restaurante Popular de Campina Grande, são produzidas refeições para um mil e quinhentas pessoas, dentre as quais estão inseridas os funcionários, onde para efetuar a refeição são disponibilizados fichas com número limite, pois de acordo com o seu projeto só há produção para esse quantitativo de pessoas no período do almoço, salientando que também oferece café da manhã e jantar. O valor da refeição servida é de R\$ 0,50 no café da manhã e no jantar e R\$1,00 no almoço.

Mas além do restaurante há também as cozinhas que apesar de serem de menor porte, por servirem uma menor quantidade de refeições, não deixam ser menos

importantes. Atualmente em Campina Grande, há 2 restaurantes e 6 cozinhas, com previsão de mais 3 reforçando o contingente de atendimento para o combate a fome.

3.1 CUSTOS NO RESTAURANTE POPULAR

Como fora visto em tópicos anteriores o restaurante popular serve no horário do almoço cerca de 1500 refeições (segundo o projeto de implantação), como forma de simular a apuração do custo da refeição servida, fora utilizado dados de 2008 e uma planilha fornecida pela administração da época, onde a partir desses dados, haverá uma montagem de uma planilha, para um estudo comparativo. Vale destacar que para efeito de padronização das quantidades foi utilizado o quilograma (Kg), e o movimento do dia da pesquisa foi de um mil e trezentas refeições servidas. Porém, para efeito de cálculo do preço por quilograma, utilizou dados do CEASA. Por ser o mais aproximado do que concerne ao consumo do Restaurante Popular.

Seguem abaixo as planilha do ano de 2008 e a proposta por este trabalho:

Salada

| Produtos | Quantidade para 1300 refeições |
|--------------|--------------------------------|
| Pepino | 20 Kg |
| Tomate | 30 Kg |
| Cenoura | 30 Kg |
| Repolho | 30 Kg |
| TOTAL | 110,000 Kg |

Planilha nº 1: salada

Fonte: Restaurante Popular, adaptada pelo autor

Feijão Carioquinha

| Produtos | Quantidade para 1300 refeições |
|--------------|--------------------------------|
| Feijão | 90 Kg |
| Cebola | 8 Kg |
| Alho | 1 Kg |
| Coentro | 1 Kg |
| Cominho | 0,075 Kg |
| Colorau | 0,1 Kg |
| Sal | 1,5 Kg |
| Óleo | 0,85 Kg |
| Tomate | 3 Kg |
| Pimentão | 3 Kg |
| Caldo knor | 0,21 Kg |
| TOTAL | 108,735Kg |

Planilha nº 2: Feijão Carioquinha

Fonte: Restaurante Popular, adaptada pelo autor

ARROZ

| Produtos | Quantidade para 1300 refeições |
|--------------|--------------------------------|
| Arroz | 65 Kg |
| Alho | 2 Kg |
| Óleo | 0,85 Kg |
| Sal | 1,5 Kg |
| TOTAL | 69,350 Kg |

Planilha nº 3: Arroz

Fonte: Restaurante Popular, adaptada pelo autor

GUARNIÇÃO ANGÚ COM CHARQUE

| Produtos | Quantidade para 1300 refeições |
|--------------|--------------------------------|
| Fubá | 35 Kg |
| Leite em pó | 1 Kg |
| Sal | 1 Kg |
| Charque | 10 Kg |
| Margarina | 2,5 Kg |
| Cebola | 5 Kg |
| Tomate | 5 Kg |
| Pimentão | 2 Kg |
| TOTAL | 61,500 Kg |

Planilha nº 4: Guarnição Angú com Charque

Fonte: Restaurante Popular, adaptada pelo autor

STEAK DE FRANGO

| Produtos | Quantidade para 1300 refeições |
|-----------------|--------------------------------|
| Steak | 175 Kg |
| Óleo | 17 Kg |
| Total | 192,000 Kg |

Planilha nº 5: Steak de Frango

Fonte: Restaurante Popular, adaptada pelo autor

SUCO

| Produtos | Quantidade para 1300 refeições |
|-------------------|--------------------------------|
| Polpa de Graviola | 28 Kg |
| Açúcar | 23 Kg |
| Total | 51,000 Kg |

Planilha nº 6: Suco

Fonte: Restaurante Popular, adaptada pelo autor

| CÁLCULO DA REFEIÇÃO SERVIDA | | |
|---|-----------------|-----------------|
| CARDÁPIO | QUANTIDADE (KG) | VALOR (R\$) |
| SALADA | 110,000 | - |
| FEIJÃO CARIOQUINHA | 108,735 | - |
| ARROZ | 69,350 | - |
| GUARNIÇÃO | 61,500 | - |
| STEAK DE FRANGO | 192,000 | - |
| SUCO | 51,000 | - |
| TOTAL INSUMOS | 592,585 | 1777,33 |
| DESPERDÍCIO | 130,000 | 389,90 |
| FOLHA DE PAGTO (DIA) | - | 949,47 |
| MAT. EXPEDIENTE (DIA) | - | 5,26 |
| MAT. LIMPEZA (DIA) | - | 180,69 |
| ÁGUA (DIA) | - | 168,42 |
| TELEFONE | - | 2,63 |
| GÁS | - | 95,79 |
| CUSTO TOTAL | - | 3.569,49 |
| MOVIMENTO | 1300 REFEIÇÕES | |
| CUSTO UNITÁRIO (custo total/movimento) | | 2,74 |

Planilha nº 7: Cálculo da Refeição Servida

Fonte: Restaurante Popular, adaptada pelo autor

| FORMAÇÃO DO CUSTO DA REFEIÇÃO SERVIDA PROD. DIRETO | | | | | | |
|--|---------|-------|----------------|-------------------------|-------------------|-------------------|
| SALADA | | | | | | |
| ÍTEM | PRODUTO | UNID. | QUANT. TOTAL | QUANT. UNIT. POR REF | PREÇO POR 1Kg. | PREÇO TOTAL |
| 1 | Pepino | Kg | 20,000 | 0,0153 | R\$ 1,00 | R\$ 20,00 |
| 2 | Tomate | Kg | 30,000 | 0,0230 | R\$ 1,00 | R\$ 30,00 |
| 3 | Cenoura | Kg | 30,000 | 0,0230 | R\$ 1,00 | R\$ 30,00 |
| 4 | Repolho | Kg | 30,000 | 0,0230 | R\$ 1,00 | R\$ 30,00 |
| TOTAL | | | 110,000 | 0,0843 | R\$ 4,00 | R\$ 110,00 |

Planilha nº 8: Cálculo da Refeição Servida
Fonte: adaptada pelo autor

| FEIJÃO CARIOQUINHA | | | | | | |
|--------------------|------------|-------|----------------|--------------------------|------------------|-------------------|
| ÍTEM | PRODUTO | UNID. | QUANT. TOTAL | QUANT. UNIT. POR REF. | PREÇO POR 1Kg | PREÇO TOTAL |
| 1 | Feijão | Kg | 90,000 | 0,0692 | R\$ 3,49 | R\$ 314,10 |
| 2 | Cebola | Kg | 8,000 | 0,0062 | R\$ 0,50 | R\$ 4,00 |
| 3 | Alho | Kg | 1,000 | 0,0008 | R\$ 9,00 | R\$ 9,00 |
| 4 | Coentro | Kg | 1,000 | 0,0008 | R\$ 0,58 | R\$ 0,58 |
| 5 | Cominho | Kg | 0,075 | 0,0001 | R\$ 11,10 | R\$ 0,83 |
| 6 | Colorau | Kg | 0,100 | 0,0001 | R\$ 2,40 | R\$ 0,24 |
| 7 | Sal | Kg | 1,500 | 0,0012 | R\$ 0,75 | R\$ 1,13 |
| 8 | Óleo | Kg | 0,850 | 0,0007 | R\$ 3,23 | R\$ 2,75 |
| 9 | Tomate | Kg | 3,000 | 0,0023 | R\$ 1,00 | R\$ 3,00 |
| 10 | Pimentão | Kg | 3,000 | 0,0023 | R\$ 1,98 | R\$ 5,94 |
| 11 | Caldo knor | Kg | 0,210 | 0,0002 | R\$ 12,28 | R\$ 2,57 |
| TOTAL | | | 108,735 | 0,0839 | R\$ 46,31 | R\$ 344,14 |

Planilha nº 9: Cálculo da Refeição Servida
Fonte: adaptada pelo autor

| ARROZ | | | | | | |
|--------------|---------|-------|---------------|--------------------------|------------------|-------------------|
| ÍTEM | PRODUTO | UNID. | QUANT. TOTAL | QUANT. UNIT. POR REF. | PREÇO POR 1KG | PREÇO TOTAL |
| 1 | Arroz | Kg | 65,000 | 0,0500 | R\$ 1,49 | R\$ 96,85 |
| 2 | Alho | Kg | 2,000 | 0,0015 | R\$ 9,00 | R\$ 18,00 |
| 3 | Óleo | Kg | 0,850 | 0,0007 | R\$ 3,25 | R\$ 2,75 |
| 4 | Sal | Kg | 1,500 | 0,0012 | R\$ 0,75 | R\$ 1,13 |
| TOTAL | | | 69,350 | 0,0534 | R\$ 14,49 | R\$ 118,73 |

Planilha nº 10: Cálculo da Refeição Servida

Fonte: adaptada pelo autor

| GUARNIÇÃO | | | | | | |
|--------------|-------------|-------|---------------|--------------------------|------------------|-------------------|
| ÍTEM | PRODUTO | UNID. | QUANT. TOTAL | QUANT. UNIT. POR REF. | PREÇO POR 1KG | PREÇO TOTAL |
| 1 | Fubá | Kg | 35,000 | 0,0269 | R\$ 3,02 | R\$ 105,70 |
| 2 | Leite em pó | Kg | 1,000 | 0,0008 | R\$ 9,25 | R\$ 9,25 |
| 3 | Sal | Kg | 1,000 | 0,0008 | R\$ 0,75 | R\$ 0,75 |
| 4 | Charque | Kg | 10,000 | 0,0077 | R\$ 11,35 | R\$ 113,50 |
| 5 | Margarina | Kg | 2,500 | 0,0019 | R\$ 4,85 | R\$ 12,12 |
| 6 | Cebola | Kg | 5,000 | 0,0038 | R\$ 0,50 | R\$ 2,50 |
| 7 | Tomate | Kg | 5,000 | 0,0038 | R\$ 1,00 | R\$ 5,00 |
| 8 | Pimentão | Kg | 2,000 | 0,0015 | R\$ 1,98 | R\$ 3,96 |
| TOTAL | | | 61,500 | 0,0472 | R\$ 32,70 | R\$ 252,78 |

Planilha nº 11: Cálculo da Refeição Servida

Fonte: adaptada pelo autor

| STEAK DE FRANGO | | | | | | |
|-----------------|---------|-------|--------------|--------------------------|------------------|-------------------|
| ÍTEM | PRODUTO | UNID. | QUANT. TOTAL | QUANT. UNIT. POR REF. | PREÇO POR 1KG | PREÇO TOTAL |
| 1 | STEAK | Kg | 175 | 0,1346 | R\$ 4,96 | R\$ 868,00 |
| 2 | OLEO | Kg | 17 | 0,0130 | R\$ 3,25 | R\$ 55,25 |
| TOTAL | | | 192 | 0,1476 | R\$ 8,21 | R\$ 923,25 |

Planilha nº 12: Cálculo da Refeição Servida

Fonte: adaptada pelo autor

| SUCO DE GRAVIOLA | | | | | | |
|------------------|---------|-------|--------------|--------------------------|------------------|-------------------|
| ÍTEM | PRODUTO | UNID. | QUANT. TOTAL | QUANT. UNIT. POR REF. | PREÇO POR 1KG | PREÇO TOTAL |
| 1 | POLPA | Kg | 28 | 0,0215 | R\$ 8,50 | R\$ 238,00 |
| 2 | AÇÚCAR | Kg | 23 | 0,0177 | R\$ 1,89 | R\$ 43,47 |
| TOTAL | | | 51 | 0,0392 | R\$ 10,39 | R\$ 281,47 |

Planilha nº 13: Cálculo da Refeição Servida

Fonte: adaptada pelo autor

| CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO | | |
|------------------------------|----------------------|---------------------|
| ÍTEM | COMPONENTE | TOTAL |
| 1 | MÃO DE OBRA INDIRETA | R\$ 759,63 |
| 2 | MAT. EXPEDIENTE | R\$ 3,68 |
| 3 | MAT. LIMPEZA | R\$ 126,48 |
| 4 | ÁGUA | R\$ 117,87 |
| 5 | TELEFONE | R\$ 2,63 |
| 6 | TOTAL GERAL | R\$ 1.010,29 |

Planilha nº 14: Cálculo da Refeição Servida

Fonte: adaptada pelo autor

| DESPESAS E CUSTOS DIRETOS | | | |
|---------------------------|--------------------|-----------------|-------------------|
| ÍTEM | COMPONENTE | QUANTIDADE | TOTAL |
| 1 | DESPERDÍCIO | 130 Kg | R\$ 319,32 |
| 2 | MÃO DE OBRA DIRETA | 12 FUNCIONÁRIOS | R\$ 189,84 |
| 3 | MAT. EXPEDIENTE | | R\$ 1,58 |
| 4 | MAT. LIMPEZA | | R\$ 54,21 |
| 5 | ÁGUA | | R\$ 50,55 |
| 6 | GÁS | | R\$ 95,79 |
| 7 | TOTAL GERAL | | R\$ 711,29 |

Planilha nº 15: Cálculo da Refeição Servida
 Fonte: adaptada pelo autor

| VALOR DA REFEIÇÃO SERVIDA | | |
|---------------------------|--|---------------------|
| ÍTEM | COMPONENTE | VALOR |
| 1 | SALADA | R\$ 110,00 |
| 2 | FEIJÃO CARIOQUINHA | R\$ 344,14 |
| 3 | ARROZ | R\$ 118,74 |
| 4 | GUARNIÇÃO | R\$ 252,78 |
| 5 | STEAK DE FRANGO | R\$ 923,25 |
| 6 | SUCO DE GRAVIOLA | R\$ 281,47 |
| 7 | TOTAL DOS GÊNEROS ALIMENTÍCIOS (1+2+3+4+5) | R\$ 2.030,38 |
| 8 | DESPESAS DIRETAS | R\$ 711,29 |
| 9 | CIF | R\$ 1.010,29 |
| 10 | CUSTO TOTAL DA REFEIÇÃO (7+8+9) | R\$ 3.751,96 |
| 11 | MOVIMENTO NO DIA | 1300 refeições |
| 12 | VALOR UNITÁRIO DA REFEIÇÃO SERVIDA (10/11) | R\$ 2,88 |

Planilha nº 16: Cálculo da Refeição Servida
 Fonte: adaptada pelo autor

Pode-se entender que apesar da planilha proposta apresentar valores estimados, ocorre que a principal diferença está na falta de detalhamento de alguns valores, pois a planilha de 2008 não se pode entender o que é considerado custo e

despesa direta do que sejam custo e despesa indireta, além da quantidade unitária de alimentos servidos por bandeja, pode parecer algo irrisório a uma primeira avaliação, mas para uma boa apuração de custos cada detalhe pode apresentar discrepâncias até então despercebidas.

Vale ressaltar, que a planilha proposta utilizou como base de rateio para as despesas, a porcentagem da área ocupada para diferenciar o que é direto e indireto, para a folha de pagamento a quantidade de funcionários, que de acordo com dados de 2008, são de 60 das quais 20 trabalhavam na cozinha, sendo que no período do almoço faziam parte 12 o restante trabalhava no período da tarde onde foram considerados como mão de obra indireta em relação ao período do almoço, logo. Os únicos valores que foram considerados sem necessidade de rateio foram o gás e telefone, o primeiro por fazer parte em sua totalidade do processo produto e o segundo por fazer parte da administração do restaurante.

Portanto a planilha proposta é a ideal para apuração dos custos, utilizando o método de custeio por absorção, por ser mais simples e de fácil entendimento.

Para a realização do valor da a contra partida, efetua-se o seguinte cálculo: subtração do custo unitário da refeição servida, pelo valor pago pelo usuário do restaurante (R\$ 1,00), multiplicando-a pelo movimento diário. Ilustrado da seguinte forma:

- Planilha de 2008: $R\$ 2,74 - R\$ 1,00 = 1,74 \times 1300(\text{movimento diário}) = R\$ 2.262,00$
- Planilha sugerida: $R\$ 2,88 - R\$ 1,00 = 1,88 \times 1300(\text{movimento diário}) = R\$ 2.444,00$

Ao realizar a apuração do valor da contra partida percebe-se a tamanha diferença entre as duas planilhas em 2008 a contra partida é de R\$ 2.262,00, na planilha proposta é de R\$ 2.444,00. Demonstrando um déficit de R\$ 182,00 no dia, com base em 1300 refeições.

CONCLUSÃO

Com o desenvolvimento deste trabalho conheceu-se os vários métodos de custeio utilizados para apuração de custos, seus pontos positivos e negativos, além de sua aplicabilidade.

Levantaram-se também os custos das refeições servidas no Restaurante Popular de Campina Grande através do emprego do método de custeio por absorção que, por definição, mostrou ser o mais indicado para atingir o custo da refeição servida, por atender as normas e princípios contábeis, para tanto, foram levantados os preços dos insumos os quais ofereceram subsídios para o emprego de um estudo comparativo que proporcionou um método de apuração mais adequado à realidade do Restaurante Popular, através de valores estimados.

Ao analisar o tipo de atividade exercida pelo Restaurante Popular, composta de uma estrutura simples e de fácil distinção de custos, despesas e departamentos, o custeio por Absorção apresenta um resultado satisfatório, quanto a sua objetividade nos relatórios. Destacando ainda, que pode servir como base para a formação de preço, tendo em vista o custo unitário e total, os quais na determinação do valor da refeição, fazendo com que o usuário do Restaurante Popular possa pagar a refeição sem comprometer seu orçamento mensal. E por parte da administração pública, que encontra uma contra partida que possa ser coberta sem necessidade de empréstimos, apesar de obter incentivos da união através dos convênios.

REFERÊNCIAS

BLACK, Homer A., EDWARDS, James Dom. **The managerial and cost accountant's handbook**. Home-wood, Dow Jones-R\Irwin, 1979.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006.

ELDER, Florence. Cost accounting in the sixteenth century. **The Accounting Review**, Wisconsin, v.12, n.2, p.226-227, jun., 1937.

GARNER, S.Pul. Historical development of cost accounting. **The Accounting Review**, Wisconsin, v.22, n.4, p.384-389, oct.1947.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. tradução Robert Brian Taylor; revisão técnica Elias Pereira. – 1. reimp. da 1. ed. – São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003

JOHSON, H.Thomas, KAPLAN, Robert S. **Relevance cost: the rise and fall of management accounting**. Boston, Harvard Business School, 1987.

LIMA, Manolita Correia. **Monografia: a engenharia de produção acadêmica**. São Paulo: Saraiva, 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. – 9. Ed. – 7. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2008.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. – 2. Ed. – São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MEPHAM, M.J. **The Eigtheenth-Century origins of cost accounting**. ABACUS, New Zealand, v.24, n.1 p.55-77, mar. 1988.

MINISTÉRIO DESENVOLVIMENTO SOCIAL MDS, **Manual de Implantação do Restaurante Popular**. Disponível em: <http://www.mds.gov.br/programas/seguranca-alimentar-e-nutricional-san/restaurante-popular/manual-de-implantacao-2013-restaurantes-populares>.

MINISTÉRIO DESENVOLVIMENTO SOCIAL MDS, **Manual do Programa Restaurante Popular.** Disponível em: http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/projeto_logico_restaurante_popular.pdf

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** – 4. Ed. – São Paulo: Atlas, 2004.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos.** – 5. Ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilx Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilx Maria (org.). et. al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública:** um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal. 02.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

STAUBUS, George J. Direct, **relevant or absorption costing?** *The Accounting Review*, Wisconsin, v.38, n.1 p.64-74, Jan. 1963.

WEBER, Charles. **The evolution of direct costing.** Illinois, Board of Trustees of the University, 1966.