

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO CONTÁBIL E FINANCEIRA – TURMA VIII

RONALDO RIZZO

**ANÁLISE DE CUSTO NO SETOR DE AÇOUGUE EM UM
SUPERMERCADO**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

PATO BRANCO

2012

RONALDO RIZZO

**ANÁLISE DE CUSTO NO SETOR DE AÇOUGUE EM UM
SUPERMERCADO**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista na Pós Graduação em Gestão Contábil e Financeira, do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR – Câmpus de Pato Branco

Orientador: Prof. Dr. Luiz Fernande Casagrande

PATO BRANCO

2012



Ministério da Educação
Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Departamento de Ciências Contábeis
Especialização em Gestão Contábil e Financeira



TERMO DE APROVAÇÃO

ANÁLISE DE CUSTO NO SETOR DE AÇOUGUE EM UM SUPERMERCADO

Ronaldo Rizzo

Esta monografia foi apresentada às 20 hs do dia 11 de Dezembro de 2012 como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista no Curso de Especialização em Gestão Contábil e Financeira do da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – Câmpus de Pato Branco. O candidato foi argüido pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho

Prof. Dr. Luiz Fernande Casagrande
UTFPR – Câmpus de Pato Branco

Prof Dr. Osni Hoss
UTFPR – Câmpus de Pato Branco

Prof M.Sc. Oldair Roberto Giasson
UTFPR – Câmpus de Pato Branco

RESUMO

ANÁLISE DE CUSTO NO SETOR DE AÇOUGUE EM UM SUPERMERCADO

RIZZO, Ronaldo. Análise de custo no setor de açougue em um supermercado. 2012. 25 folhas. Trabalho de conclusão de curso de Especialização em Gestão Contábil e Financeira. Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2012.

Este trabalho apresenta uma abordagem dos sistemas de custeio, considerando o sistema de custeio por atividade e o sistema de custeio variável, aplicados no setor de açougue em um supermercado de pequeno porte localizado na região sudoeste do Paraná. A implantação de ambos os sistemas proporcionaram a empresa maior acurácia das informações, devido a cada sistema atender as particularidades do supermercado, permitindo assim um controle mais eficaz e possibilitando o conhecimento do resultado obtido em cada setor. No setor de açougue foram analisadas as carnes bovinas e suínas, na qual a carne bovina obteve um percentual de perda de 16,85% e a carne suína 2,44%. Através desses índices a empresa tem condições de aprimorar seus métodos de controle e técnicas adotadas, visando reduzir os índices de perda em cada setor.

Palavras-chave: Açougue; Análise de Custos; Supermercado.

ABSTRACT

RIZZO, Ronaldo. Cost analysis in the butcher sector in a supermarket. 2012. 25 folhas. Final paper for Postgraduate course in Management Accounting and Financial. Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2012.

COST ANALYSIS IN THE BUTCHER SECTOR IN A SUPERMARKET

This report expresses an approach of the costing systems, considering the costing system by activity and the variable costing system, applied in the butcher sector in a supermarket on the Southwest of Paraná. The implementation of both systems provided the company greater accuracy of the information, due to each system meet the necessities of the supermarket, thus allowing a more effective control and the awareness of the result produced in each sector. In the butcher sector were analyzed the bovine and pork meat, in which the bovine meat obtained a percentage loss of 16,85% and the pork meat 2,44%. Through this rates the company has conditions of improve its control methods and the used techniques, in order to reduce the rate of loss in each sector.

Key-words: Butcher, Cost Analysis, Supermarket

LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1: Especificações das Terminologias Contábeis	12
Quadro 2. Custos fixos do Supermercado do Setor de Açougue.....	22
Quadro 3: Comparativo dos resultados de antes e depois da pesquisa.....	25
Tabela 1 – Estoque – Carne Bovina	18
Tabela 2 – Compras – Carne Bovina	19
Tabela 3 – Compras – Carne Suína	19
Tabela 4 – Venda de Carne Bovina e Margem de Contribuição	19
Tabela 5 – Perda – Carne Bovina e Suína	22

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	8
1.2 OBJETIVOS.....	9
1.2.1 Objetivo Geral	9
1.2.2 Objetivos específicos	9
1.3 JUSTIFICATIVA.....	9
1.4 METODOLOGIA.....	10
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	12
2.1 CONCEITOS E DEFINIÇÕES DE CUSTOS	12
2.2 SISTEMAS DE CUSTEIO.....	12
2.2.1 Sistema de Custeio Variável	13
2.2.2 Margem de contribuição.....	14
2.2.4 Margem de Segurança.....	14
2.2.5 Custeio baseado em Atividades (ABC).....	15
2.3 SUPERMERCADOS NO BRASIL.....	16
2.4 SETOR DE AÇOUGUE	16
3 ESTUDO DE CASO	18
3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA.....	18
3.2 COLETA DOS DADOS	18
3.3 ANÁLISE DOS DADOS	23
3.4 RESULTADO.....	24
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	26

1 INTRODUÇÃO

Atualmente com a globalização e constantes mudanças no cenário econômico, as empresas se deparam com uma nova realidade, cujos reflexos são invocados pelo mercado e pela concorrência que a obrigam em redirecionar as estratégias para controles eficientes e métodos de custeio apropriados, que se adaptam as necessidades dos gestores.

Com o alto índice de empresas que não sobrevivem reforçam ainda mais a necessidade das empresas em utilizar os métodos de custeio que atendam suas particularidades, e principalmente, ter os seus processos bem aplicados, de forma justa, não permitindo índices elevados de perdas e também possíveis faltas e sobras.

Através da pesquisa do SEBRAE Nacional (2010), mostra que 58% das empresas de pequeno porte fecharam as portas antes de completar cinco anos. Entre os principais motivos estão: Falta de clientes (29%), Capital (21%), Concorrência (5%), Burocracia, Impostos (7%), Falta de planejamento, Técnicas de marketing, Avaliação de custos e Fluxo de caixa. Desta forma, fazem-se necessários que os gestores tenham as informações relevantes aos custos da empresa, permitindo assim o aperfeiçoamento empresarial.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O tema de pesquisa é a análise de custos no setor de açougue em um supermercado. Como problema tem a seguinte questão: Qual o sistema de custeio que melhor se adapta a um supermercado de pequeno porte no que diz respeito ao controle e geração de informação para apoio a decisão?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Fazer um estudo de caso em um supermercado para apuração e análise de custos com aspectos gerenciais.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Fazer uma revisão da literatura especializada para identificar os principais sistemas de custeio indicados a supermercados;
- b) Apresentar o sistema mais apropriado, e fazer uma proposta de aplicação;
- c) Coletar e analisar os dados, identificando os pontos fracos e fortes do sistema adotado;
- d) Propor melhorias nos pontos fracos indicados e comparar antes e depois da aplicação;

1.3 JUSTIFICATIVA

Este estudo justifica-se primeiramente por interesse do pesquisador em desenvolver uma pesquisa identificando o sistema de custeio que melhor se adapta as necessidades dos gestores de supermercados.

No entanto, uma das principais justificativas é a falta de controle de custos que ocorre atualmente nos supermercados de pequeno porte, o não conhecimento das práticas adequadas dificulta ainda mais a permanência dos mesmos no mercado.

Justifica-se ainda pela abertura do supermercado para coleta de dados, resultado este que poderá instrumentalizar as estratégias dos gestores, auxiliando nas tomadas de decisões e nos direcionamentos de seus projetos, visando uma melhoria continua.

Para o ambiente acadêmico, o artigo poderá ser útil ao aprendizado e aprofundamento dos estudos da realidade de mercado, sendo que, nota-se a grande importância de conhecer o sistema de custeio e os índices de perda do setor de açougue, para que se tracem novas perspectivas de controle.

1.4 METODOLOGIA

Este estudo se caracteriza por ser uma pesquisa de caráter quantitativa exploratória, mas não exclui aspectos qualitativos, pretende-se, a partir desse, levantar informações de relevância para a comunidade empresarial de setor supermercadista e para o meio acadêmico.

Assim pretende-se utilizar as seguintes abordagens:

- Pesquisa Quantitativa: Emprega dados estatísticos, tem seu enfoque a precisão de medidas, o que é medido é a quantidade.

Segundo Fachin, (2001, p. 79): “A quantificação científica é uma forma de atribuir números a propriedades, objetos, acontecimentos materiais, de modo que proporcione informações úteis”.

Como a pesquisa busca identificar o sistema de custeio apropriado a supermercados e identificar o índice de perda do setor de açougue, em que os resultados são concretos e menos passíveis de erros de interpretação, mostra-se apropriado o uso da pesquisa quantitativa. Ao longo do tempo o índice pode ser comparado, permitindo traçar um histórico de informações.

- Pesquisa Qualitativa: Não exclui dados estatísticos, pois visa medir a qualidade.

As pesquisas que se utilizam da abordagem qualitativa possuem a facilidade de poder descrever a complexidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permitir, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos. (OLIVEIRA, 1999, p. 117)

Acrescenta ainda Lampert (2000, p. 98):

A pesquisa qualitativa é aquela que, utilizando entrevistas individuais, técnicas de discussão em grupo, observações, estudo documental, procura explorar a fundo conceitos, atitudes, comportamento, opiniões e atributos

do universo pesquisado, avaliando aspectos emocionais e intencionais implícitos nas opiniões dos sujeitos da pesquisa.

Para responder o estudo em questão, pretende-se utilizar as seguintes técnicas de pesquisas:

- Pesquisa Exploratória: Objetiva utilizar todos os meios, (pessoas) possíveis para se obter dados do objeto a ser pesquisado. “Os estudos exploratórios têm como objetivo a formulação de um problema para efeito de uma pesquisa mais precisa ou, ainda, para a elaboração de hipóteses”. Oliveira (1999, p 135).
- Pesquisa de campo: “Consiste na observação dos fatos tal como ocorrem espontaneamente, na coleta de dados e no registro de variáveis presumivelmente para posteriores análises”. OLIVEIRA, (1999, p. 124).

Para Fachin (2001, p. 133) a pesquisa de campo:

Se detém na observação do contexto onde é detectado um fato social ou problema, que a princípio passa a ser examinado nas circunstâncias em que foram coletados e, num segundo momento, serão encaminhados para a interpretação e análise dos dados obtidos.

- Pesquisa Bibliográfica: Forma de obtenção de informações de determinado objeto de pesquisa para formulação de um projeto

Conforme Oliveira (1999, p. 119): “A pesquisa bibliográfica tem por finalidade conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizaram sobre determinado assunto ou fenômeno”. Ou, de acordo com Gil (2002, p. 48): “A pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

Para Marconi e Lakatos (2001, p. 99): “tal esforço não será desperdiçado, pois qualquer tema de pesquisa necessita de adequada integração na teoria existente e a análise do material já disponível será incluída no projeto”.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, apresenta-se conceitos e terminologias referentes a análise de custos, sistema de custeio variável e sistema de custeio baseado em atividades, com o intuito de dar embasamento teórico ao estudo.

2.1 CONCEITOS E DEFINIÇÕES DE CUSTOS

As especificações de cada uma das terminologias mais utilizadas na contabilidade de custos estão dispostas no quadro 01.

Terminologia	Especificação
Custos	Gastos relativos a bem e serviços utilizados na produção de outros bens e serviços.
Despesas	Valor dos bens ou serviços não-relacionados diretamente com a produção de outros bens ou serviços consumidos em um determinado período.
Desembolso	Pagamento resultante da aquisição de bens ou serviços.
Gastos	Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos.
Investimento	São gastos realizados em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos.
Perda	Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.

Quadro 01 - Especificações das Terminologias Contábeis

Fonte: Adaptado de Martins (2006)

2.2 SISTEMAS DE CUSTEIO

Atualmente os sistemas de custeio são segundo Crepaldi (2004, p.16), muito mais do que um sistema de controle entre gasto e lucratividade, os sistemas de

custeios são métodos capazes de apoiar as empresas no planejamento, controle de custos, na tomada de decisões e no atendimento a exigências fiscais e legais.

As empresas utilizam as informações contábeis para auxiliar no processo decisório, com objetivo de desvincular as informações contábeis apenas para o controle das despesas e estoques existentes na organização. Essas informações contábeis são extraídas dos sistemas de custos denominados custeios. Os sistemas de custeio são métodos utilizados para apuração e apropriação de custos e despesas geradas para a produção de bens e dos serviços, sendo assim auxilia a contabilidade na geração de informações úteis aos gestores nas tomadas de decisões. Abordados abaixo o sistema de Custeio Variável e o sistema de Custeio ABC.

2.2.1 Sistema de Custeio Variável

Tem seu surgimento marcado pela indagação do sistema de custeio por absorção, em razão dos problemas existentes no quesito de invariabilidade dos custos fixos, arbitrariedade em seu rateio e variação por unidade em função de oscilações do volume global, e por propiciar valores de lucro não muito úteis para fins decisoriais. No sistema de custeio variável são apropriados aos produtos apenas os custos variáveis de produção, sendo os custos fixos lançados diretamente ao resultado, como se fossem despesas, sem transitar pelos estoques. Também conhecido como sistema de custeio direto em virtude de os custos variáveis serem, por regra, diretos.

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p.211):

O custeio variável é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram.

Se toda a produção iniciada e acabada num determinado período for vendida, o lucro bruto pelo custeio variável será maior que o apurado pelo custeio por absorção, pela não-apropriação dos custos fixos aos produtos no sistema de custeio variável e a consequente redução do custo dos produtos vendidos. Nessa mesma hipótese, "o lucro líquido será igual nos dois métodos, pois os custos fixos integrarão

o custo dos produtos vendidos no custeio por absorção e estarão entre as despesas operacionais no custeio variável” (FERREIRA, 2010, p.72).

A vantagem do sistema de custeio variável é em proporcionar mais rapidamente informações vitais à empresa, também o resultado do seu critério é mais informativo à administração. Entretanto, conforme explica Martins (2006, p. 202) : “ os princípios contábeis não admitem o uso em demonstrações de resultado e de balanços, e por isso, esse critério de avaliar estoques não é reconhecido pelos contadores, auditores e tampouco pelo fisco”. O sistema de custeio variável apresenta alguns indicadores de gestão, citados abaixo:

2.2.2 Margem de contribuição

Martins (2006, p.179) define como a diferença entre o preço de venda e o custo variável. Sendo o valor efetivo que cada produto traz à empresa descontando seu custo. Já Bornia (2002, p.72) “A margem de contribuição unitária representa a parcela do preço de venda que resta para a cobertura dos custos e despesas fixos e para a geração do lucro por produto vendido”.

2.2.3 Ponto de Equilíbrio Contábil

É conhecido como ponto de ruptura, sendo o momento quando as despesas e receitas se igualam. Ao atingir o ponto de equilíbrio o empresa começa a gerar resultados positivos, sendo assim, uma das ferramentas mais importantes da empresa. Para Bornia (2002, p.75) “ A empresa obtém seu ponto de equilíbrio quando é o nível de vendas em que o lucro é nulo”.

2.2.4 Margem de Segurança

A margem de segurança corresponde à quantidade de produtos ou valor de receita em que se opera acima do ponto de equilíbrio. Exemplo: Se o ponto de equilíbrio da empresa são 10 unidades e sua venda foi de 14 unidades, isso significa que sua margem de segurança é 04 unidades. Representa que a empresa pode ter

a redução ainda de 04 unidades sem entrar na faixa de prejuízo (MARTINS, 2006, p. 259).

2.2.5 Custeio baseado em Atividades (ABC)

Tem sua origem em meados dos anos 80, desenvolvido por empresas norte-americanas e européias de forma independente. Também conhecido como Custeio baseado em Atividades, procura minimizar as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos e identificar os custos relativos das atividades e as razões dessas atividades serem empreendidas.

Com o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção, resulta no crescente aumento dos custos indiretos. Outro fenômeno importante a exigir melhor alocação dos custos indiretos é a grande diversidade de produtos e modelos fabricados (MARTINS, 2006, p.87).

Para Ancelevicz & Khoury (2000) O sistema ABC se difere do sistema tradicional de custos pelas seguintes razões:

- a) A primeira alocação dos custos indiretos é realizada para as atividades em vez de para os centros de custos.
- b) A segunda alocação é estruturalmente diversa pela hierarquização relativa das atividades.

O sistema ABC atribui primeiramente os custos às atividades e posteriormente atribui custos das atividades aos produtos.

Para atribuir esses custos Martins (2006, p.96)

“As atividades e aos produtos utilizam-se de direcionadores”. Esses por sua vez se dividem em direcionador de custos de recursos e direcionadores de custos de atividades. O citado autor continua afirmando que “O primeiro identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades e o segundo identifica a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear os produtos”.

O sistema de Custeio ABC, para Martins (2006, p.87), “É uma ferramenta poderosa a ser utilizada na gestão de custos e também atende a legislação”. Devido a isso muitas empresas o utilizam, e vêem sua vantagem, pois conseguem visualizar informações gerenciais relativamente mais fidedignas.

2.3 SUPERMERCADOS NO BRASIL

Em meio a mais um capítulo da crise internacional, o setor de autosserviço mantém sua trajetória ascendente. Sendo os supermercados os grandes responsáveis pelos números positivos. O setor se mostra resistente e pelo oitavo ano seguido tem aumento nas vendas. Segundo dados da Associação Brasileira de Supermercados - ABRAS (2012), as vendas do setor supermercadista apresentam alta de 1,71% em relação ao mês anterior, e tem crescimento de 3,91% em relação ao mesmo mês do ano de 2011.

Os números do estudo são positivos para o setor, que inclui também lojas com apenas uma caixa registradora:

- 1) Número de Lojas: 81,1mil para 82 mil unidades com crescimento de 1,1%;
- 2) Numero de funcionários: 919,9 mil para 967,7 mil, crescimento de 5,2%;
- 3) Área de vendas: 19,7 mil m² para 20,6 mil m², crescimento de 4,4%;
- 4) Número de caixa registradora: 199,3 mil para 206,6 mil 3,6%.

Os dados pesquisados mostram que o setor supermercadista está em constante crescimento de vendas, superando os momentos de crise, amplia também seu espaço físico e gera empregos à sociedade.

2.4 SETOR DE AÇOUGUE

Considerado um dos setores mais importantes e de maior complexidade dos supermercados devido ao seu faturamento e ao alto índice de perdas. Segundo pesquisa da ABRAS (2011), o setor de açougue respondeu 8,4% de participação nas vendas, um aumento de 0,8 pontos percentual em relação ao ano anterior.

A pesquisa da ABRAS (2011), identificou o percentual de perdas do varejo supermercadista em 2,28% do faturamento, isso mostra deficiências operacionais e falhas de controle em toda a cadeia de abastecimento. Acrescenta ainda, que o setor de perecíveis responde 70% das perdas totais. Devido a esse alto índice de perda, essa questão passou a ser tratada com mais foco pelas empresas, que, pelos

volumes que comercializam, tendem a ser mais penalizadas quando aumenta o descompasso entre lucros e perdas.

Entre os motivos das perdas ocasionadas pelo setor, a temperatura errada é o principal fator de risco, porque pode ocasionar proliferação de microorganismos na carne, deixando-a imprópria para o consumo. Outros fatores contribuintes são a superlotação nas câmaras frigoríficas, maneira de corte não apropriada, higienização e, além disso, a circulação do ar frio resseca a carne e escurece sua cor, tornando-a pouco suculenta e ocasionando perda de seu peso.

3 ESTUDO DE CASO

Nesse tópico será apresentada a empresa em estudo, o ambiente que o trabalho foi desenvolvido, a maneira que os dados foram coletados, as considerações e sugestões a respeito.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa pesquisada é um supermercado de pequeno porte, localizada na região do Sudoeste do Paraná. Está no mercado a mais de 15 anos, atualmente abriga 15 mil itens, disposto numa área de vendas de 700m², e possui 04 caixas registradoras. Cerca de 200 clientes integrantes das classes B, C e D passam pelo local diariamente. O Supermercado conta com o respaldo de 15 colaboradores.

3.2 COLETA DOS DADOS

Para atender os objetivos do trabalho, o estudo de caso foi delimitado ao setor açougue do supermercado, sendo que após sua total implementação, pretende-se expandir o modelo adotado para outras seções do supermercado.

Inicialmente foi feita a contagem do estoque dos produtos do setor de açougue, como se observa na tabela a seguir:

Tabela 1 – Estoque – Carne Bovina

Estoque – Carne de Gado Dia 16/08	
Produtos	Quantidade
Carne Moída 2	10 kg
Filé Agulha	25 kg
Filé Simples	5 kg
Total	40 kg

Fonte: Dados da pesquisa

O estoque inicial da carne de gado era 40 kg, já a carne suína teve seu estoque inicial zerado. Todas as compras dos produtos referentes as carne bovina e suína eram lançadas no estoque. Para melhor acurácia do processo diariamente era realizada a conferencia dos dados. Todas as compras no período de 16/08/2012 à 15/09/2012 foram contabilizadas, como mostram as tabelas a seguir:

Tabela 2 – Compras – Carne Bovina

	Vaca	Quarto	Miúdos	Total
Compras	4327	266	42	R\$ 26.872,55

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3 – Compras – Carne Suína

	Porco	Total
Compras	988,17	R\$ 4.051,52

Fonte: Dados da pesquisa

As compras de ambos os produtos totalizaram 5.623,17kg com um custo de R\$ 30.924,07. Os produtos vendidos, todos com o código, automaticamente eram descontados do estoque. Conforme pode ser observado na tabela 4, mostra a quantidade vendida de carne bovina, também sua margem de contribuição.

Tabela 04 – Venda de Carne Bovina e Margem de contribuição

Período de 16/08 a 15/09 - 30 dias					(continua)	
	Preço de Venda	Custo Médio	Margem de Contribuição	Quantidade	Margem de Contribuição Total	
Alcatra	R\$ 10,75	R\$ 5,80	R\$ 4,95	352,328	R\$ 1.744,80	
Alcatra Promoção	R\$ 9,75	R\$ 5,81	R\$ 3,95	10,02	R\$ 39,52	
Costela	R\$ 7,75	R\$ 5,80	R\$ 1,95	376,414	R\$ 733,75	
Costela Promoção	R\$ 6,99	R\$ 5,74	R\$ 1,26	86,319	R\$ 108,35	
Coxão Mole	R\$ 14,99	R\$ 5,82	R\$ 9,18	176,981	R\$ 1.623,80	
Filé Agulha	R\$ 6,35	R\$ 5,76	R\$ 0,59	157,448	R\$ 92,35	
Filé Agulha Promoção	R\$ 5,99	R\$ 5,82	R\$ 0,17	134,059	R\$ 23,03	
Filé Americano	R\$ 9,99	R\$ 5,78	R\$ 4,21	64,406	R\$ 271,43	
Filé Americano Oferta	R\$ 8,99	R\$ 6,00	R\$ 2,99	21,941	R\$ 65,60	
Filé Duplo	R\$ 10,75	R\$ 5,79	R\$ 4,96	190,959	R\$ 946,46	
Filé Simples	R\$ 9,55	R\$ 5,77	R\$ 3,78	149,247	R\$ 564,22	
Filé Simples Promoção	R\$ 8,99	R\$ 6,00	R\$ 2,99	23,197	R\$ 69,35	

Tabela 04 – Venda de Carne Bovina e Margem de contribuição

	Preço de Venda	Custo Médio	Margem Contribuição	Quantidade	Margem de Contribuição Total
Fralda Recheada	R\$ 8,89	R\$ 5,74	R\$ 3,16	6,691	R\$ 21,11
Mingon	R\$ 29,95	R\$ 6,00	R\$ 23,95	1,982	R\$ 47,47
Miúdos	R\$ 3,55	R\$ 5,83	(R\$ 2,28)	42,986	(R\$ 98,09)
Carne Moída 1	R\$ 15,99	R\$ 5,82	R\$ 10,17	81,726	R\$ 831,49
Carne Moída 2	R\$ 6,99	R\$ 5,81	R\$ 1,19	463,744	R\$ 549,76
Carne Moída Licitação	R\$ 8,49	R\$ 5,81	R\$ 2,69	355	R\$ 953,15
Músculo	R\$ 4,99	R\$ 5,76	(R\$ 0,77)	15,62	(R\$ 11,98)
Paleta	R\$ 7,49	R\$ 5,79	R\$ 1,70	358,827	R\$ 610,01
Patinho	R\$ 13,99	R\$ 5,80	R\$ 8,19	89,728	R\$ 734,88
Ponta de Peito	R\$ 6,35	R\$ 5,80	R\$ 0,55	237,917	R\$ 130,23
Ponta de Peito Oferta	R\$ 5,99	R\$ 5,85	R\$ 0,14	70,875	R\$ 9,91
Posta	R\$ 12,99	R\$ 5,77	R\$ 7,22	79,72	R\$ 575,80
Posta Promoção	R\$ 9,98	R\$ 5,98	R\$ 4,01	26,27	R\$ 105,21
Xixo	R\$ 8,50	R\$ 5,74	R\$ 2,76	16,878	R\$ 46,53
	Total			3.591,28	R\$ 10.788,14

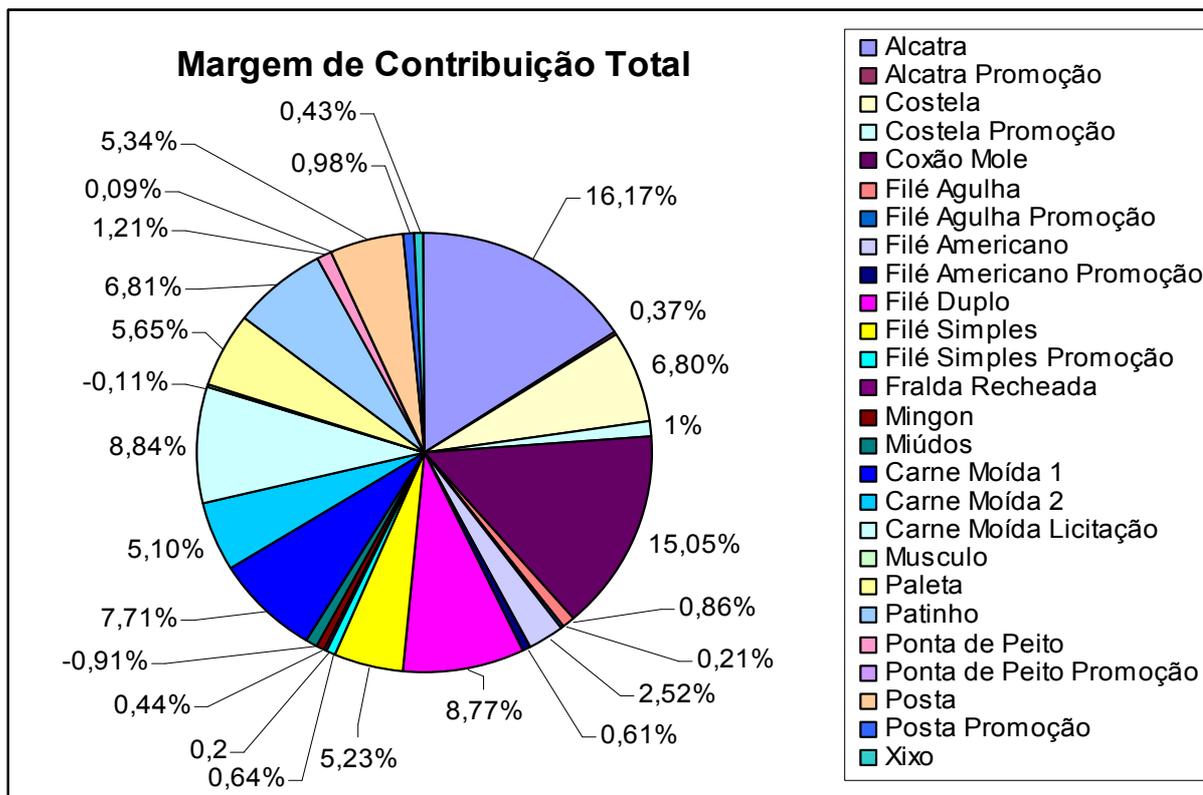
Fonte: Dados da Pesquisa

Alguns produtos tinham preço diferenciado em certos períodos, determinado pelo supermercado, para atrair clientes através de preços reduzidos, devido a isso foram diferenciados por códigos, permitindo assim o controle da quantidade vendida no período. O produto carne moída licitação teve seu preço diferente das demais carnes moídas, pois é entregue semanalmente aos colégios municipais.

A pesquisa mostra que os produtos miúdos e músculo foram os únicos itens que deram prejuízo ao setor de açougue do supermercado. A carne moída de segunda qualidade foi o produto que obteve a maior quantidade vendida, entretanto sua margem de contribuição não foi a maior, isso significa que sua margem de contribuição unitária é pequena comparada com a carne moída de primeira.

O gráfico 01 mostra a representatividade da margem de contribuição total da carne bovina vendida.

Gráfico 01 – Margem de Contribuição Total



Fonte: Dados da pesquisa

A Alcatra foi o produto que obteve o maior índice (16,17%), seguido por Coxão Mole (15,05%), esses foram os produtos que proporcionaram maior lucro a empresa.

Já a carne de porco, divididos em paleta, pernil e costela fora vendidos por um preço único, com a utilização de apenas um código, não permitindo assim a quantificação de cada produto, apenas a quantidade total vendida. Diferenciado apenas os pés suínos que também eram aproveitados e vendidos a preço inferior.

Para obter o percentual de perdas do setor, primeiramente foi somado o estoque inicial dos produtos e todas as compras realizadas no período, posteriormente foram descontadas as vendas de cada produto e seu estoque final. Resultando na quantidade do produto que ocorreu perda, pois essa diferença está faltando para o setor de açougue. Como observa na tabela a seguir:

Tabela 5 – Perda – Carne Bovina e Suína

Estoque Inicial Carne Bovina	40 kg		Estoque Inicial Carne Suína	0 kg	
Compras	4.635 kg	100%	Compras	988,175 kg	100%
Vendas	3.591,283 kg	83,141%	Vendas	916,296 kg	97,56%
Ossos	673,72 kg	15,597%	Ossos	16,83 kg	1,79%
Perda	54,50 kg	1,262%	Perda	6,05 kg	0,64%
Estoque Final	355,5 kg	7,604%	Estoque Final	49 kg	4,96%
Total			Total		
Perdas/Ossos	728,22 kg	16,859%	Perdas/Ossos	22,88 kg	2,44%

Fonte: dados da pesquisa

As Perdas da carne bovina totalizaram 16,859%, sendo que 15,597% oriundas do processo de desossa, e 1,262% nos processos de corte, armazenagem e manuseio. Já a carne suína obteve o índice de perda em 2,44%, no qual 1,79% oriundas do processo de desossa e 0,64% nos processos de corte, armazenagem e manuseio.

Finalmente, após a apuração das margens individuais e da margem total, a pesquisa voltou-se para a necessidade dos gestores em apurar o resultado do setor de açougue. Para isso, foi necessário calcular os custos fixos do açougue utilizando-se o sistema de custeio ABC.

Os custos fixos totais foram distribuídos para cada atividade. O setor do açougue foi considerado uma atividade, Conforme o Quadro 2, mostra o rateio , comparando com o total dos custos fixos.

(continua)

CUSTOS FIXOS	AÇOUGUE	TOTAL
Água	R\$ 10,42	R\$ 208,42
Aluguel	R\$ 500,00	R\$ 5.000,00
Associação Comercial	R\$ -	R\$ 35,50
Automação Comercial	R\$ -	R\$ 615,78
Balanças	R\$ 14,38	R\$ 28,75
Bombeiros	R\$ -	R\$ 56,01
Cartão de Crédito	R\$ -	R\$ 404,42
Contabilidade	R\$ -	R\$ 804,50
Depreciação	R\$ 410,83	R\$ 969,30
Despesas Financeiras	R\$ -	R\$ 44,00
Energia Elétrica	R\$ 1.994,23	R\$ 3.298,34
Gás	R\$ -	R\$ 11,25

(conclusão)

CUSTOS FIXOS	AÇOUGUE	TOTAL
Impostos	R\$ 3.224,26	R\$ 15.000,00
Internet	R\$ -	R\$ 90,00
IPTU / Alvará / Licença	R\$ -	R\$ 122,25
Manutenção Elétrica	R\$ 20,00	R\$ 205,00
Manutenção Motores	R\$ 140,00	R\$ 160,00
Mão-de-obra	R\$ 2.181,38	R\$ 24.729,90
Marketing	R\$ -	R\$ 745,00
Material de Expediente	R\$ 328,00	R\$ 963,00
Material de Limpeza	R\$ 62,35	R\$ 204,25
Telefone	R\$ -	R\$ 550,00
Taxa de Coleta de Lixo	R\$ -	R\$ 56,00
Manutenção de Veículos	R\$ -	R\$ 1.059,19
Depreciação de Veículos	R\$ -	R\$ 375,00
Uniformes	R\$ 38,75	R\$ 450,00
Totais	R\$ 8.924,60	R\$ 55.360,85

Quadro 2 – Custos Fixos do Supermercado e do Setor de Açougue
Fonte: Dados da Pesquisa

Como pode ser observado, atividade açougue consumiu R\$ 8.924,60 do total dos custos fixos. Considerando-se que apenas os produtos carne bovina e carne suína geraram uma margem de contribuição total de R\$ 10.788,14, obteve-se um lucro de R\$ 1.863,54 apenas na atividade de açougue.

3.3 ANÁLISE DOS DADOS

O setor de açougue correspondeu a 16,12% dos custos fixos do supermercado, isso mostra a elevada representatividade do setor em um supermercado, vista com bons olhos pelos gestores, entretanto é de vital importância quantificar e analisar seu índice de perda. O setor de açougue é o setor que apresenta o maior índice de perda em um supermercado, perda essa provocada por processo natural, processo de corte, armazenagem e manuseio. Devido a esses fatores os responsáveis se atem em aprofundar os estudos e pesquisas, buscando alternativas e soluções inovadoras, capazes de gerar resultado positivo a empresa.

3.4 RESULTADO

O estudo veio a contribuir aos gestores do supermercado pesquisado, o qual antes não tinha nenhuma informação concreta a respeito do setor, nem se sabia a quantidade vendida, sua rentabilidade, quais os produtos mais lucrativos e não tinha o controle de perdas.

A empresa não tinha fundamentação alguma para tomar qualquer decisão, o cálculo do preço de venda não considerava o índice de perda. Outro ponto fraco encontrado foi na carne suína, os produtos eram vendidos apenas através de um código, não permitindo assim calcular a quantidade individual vendida de cada sub-item. A maior dificuldade de realizar o estudo foi a aceitação dos colaboradores, adequação e a reorganização das práticas de trabalho, que com a implantação dos sistemas de custeio, exigiram a execução de novas tarefas.

A organização dos produtos no sistema base colaborou para a eficiência dos resultados obtidos, pois permitia se analisar detalhadamente cada produto comercializado. A organização vinha desde a separação do produto comprado, até a separação através dos códigos dos produtos vendidos, resultado esse alcançado através das balanças automatizadas.

O grande ponto forte obtido com a implantação dos sistemas de custeio foram as informações obtidas, que expandiam a capacidade dos gestores em tomar decisão, e tinham em mãos a real situação do setor. Além de proporcionar a quantidade vendida unitariamente, sua margem de contribuição e custo médio.

Com o aumento da exigência fiscal que ao passar dos anos intensifica, solicitando todas as informações de movimento da empresa, é questão de sobrevivência a empresa ter o controle total e em tempo mais curto possível. Sendo uma alternativa para o setor de açougue a utilização dos dois sistemas para proporcionar tais informações necessárias.

Segue abaixo o Quadro 03 comparativo de antes e depois com as demais vantagens obtidas pelo supermercado através deste estudo, considerando as mudanças ocorridas após o processo.

Antes	Depois
A empresa não tinha idéia clara dos custos e do resultado do setor.	O estudo contribuiu com o esclarecimento em relação aos custos, resultados por produto e da lucratividade do setor.
A empresa não sabia quanto poderia reduzir o preço nas ofertas.	Agora a empresa tem suporte para realização de suas ações de mercado.
Não se conhecia o índice de perda, nem era realizado o controle das perdas.	O estudo apontou o índice das perdas e incentivou a empresa em dar continuidade no controle do processo.
A empresa não conhecia qual o produto mais vendido e o qual mais lucrativo.	A empresa agora sabe a quantidade vendida de cada produto e sua margem de contribuição unitária.

Quadro 03. Comparativo dos resultados de antes e depois da pesquisa

Fonte: Dados da Pesquisa

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Atualmente a sobrevivência dos supermercados exige um rígido controle de seus custos e perdas, margens aplicadas e preços competitivos, obrigam ao aperfeiçoamento das maneiras em que os custos são alocados e melhorias contínuas nos controles. Em virtude disso, o objetivo desse artigo foi escolher o sistema de custeio que melhor se adapta a um supermercado de pequeno porte no que diz respeito ao controle e geração de informação para fins gerenciais.

Foram implantados os sistemas de custeio variável e o sistema baseado por atividade, ambos aplicados no mesmo setor resultaram em maior acurácia das informações. Conclui-se que para o setor de açougue ambos os sistemas devem ser implantados juntamente para obter informações que auxiliem nas decisões.

Além de identificar o sistema de custeio, o estudo identificou o índice de perda, que na carne bovina totalizaram 16,859%, e a carne suína 2,44%, desde o processo de recebimento da carne, armazenagem nas câmeras frias, manuseio, corte e na exposição do produto a venda.

O estudo vem a contribuir aos gestores que recebem muitas informações úteis para suas estratégias a serem tomadas, os sistemas de custeio disponibilizaram a quantidade de cada produto vendido, sua margem de contribuição, a rentabilidade, custos e despesas do setor. Os sistemas de custeio implantado no setor de açougue geraram resultados positivos ao supermercado, contudo surge a necessidade de se expandir para aos demais setores da empresa para ter o controle do supermercado. Assim abre caminhos para estudos futuros.

REFERÊNCIAS

ABRAS - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS. **Os números do setor** – Abril 2012. Disponível em: <<http://www.abrasnet.com.br/economia-e-pesquisa/indice-de-vendas/indice-do-mes/>> Acesso em 17 set. 2012.

ABRAS. **Análises Especiais** – Abril 2012. Disponível em: <<http://www.abrasnet.com.br/economia-e-pesquisa/ranking-abras/analises-especiais/>> Acesso em 17 set. 2012.

ABRAS. **11ª Avaliação de Perdas no Varejo Brasileiro Supermercadista 2010** - ABRAS, o GPP/Provar-FIA, Felisoni Consultores Associados e a Nielsen. Disponível em: <http://www.abrasnet.com.br/pdf/11-AvaliacaoSupermercados2011.pdf> Acesso em 29 de agosto de 2012.

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

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Curso Básico de Contabilidade de Custos*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FACHIN, O. **Fundamentos de Metodologia**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de custos**. 6 ed. Rio de Janeiro : Ferreira, 2010.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HORNGREN, C; FOSTER, G; DATAR, S. Contabilidade de Custos. 9. Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000

KHOURY, C.Y. & ANCELEVICZ, J. **Controvérsias acerca do sistema de custos ABC**. RAE. Revista de Administração de Empresas. São Paulo. v. 40, n1, p. 56-62, Jan/Mar, 2000.

LAMPERT, Ernani (org.). **A Universidade na virada do século XXI: ciência, pesquisa e cidadania**. Porto Alegre: Sulina, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia do Trabalho Científico**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de Metodologia Científica**. São Paulo, Editora: Pioneira, 1999.

SEBRAE, Serviço Brasileiro de apoio às micros e pequenas empresas. **Taxa de Sobrevivência das Micros e Pequenas Empresas Brasileiras**. Disponível em [http://www.brasil.gov.br/empreendedor/empreendedorismo-hoje/ sobrevivencia e mortalidade](http://www.brasil.gov.br/empreendedor/empreendedorismo-hoje/sobrevivencia_e_mortalidade). Acessado em 04/09/2012.