

**INSTITUTO FEDERAL DE  
EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA**  
SÃO PAULO  
Campus Caraguatatuba

**TECNOLOGIA EM PROCESSOS GERENCIAIS**

**MÔNICA CRISTINA SANTESSO**

**UM ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DO CONTROLE DE CUSTOS  
DE UMA FRANQUIA**

CARAGUATATUBA - SP  
2016

S234e Santesso, Mônica Cristina  
Um estudo sobre a aplicação do controle de custos de uma  
franquia. / Mônica Cristina Santesso. – Caraguatatuba, 2016.  
66 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Tecnologia em Processos  
Gerenciais) -- Instituto Federal de São Paulo, Câmpus  
Caraguatatuba, 2016.

1. Custos. 2. Controle de Custos. 3. Finanças. I. Título.

CDD 657.42

MÔNICA CRISTINA SANTESSO

**UM ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DO CONTROLE DE CUSTOS  
DE UMA FRANQUIA**

Trabalho de Conclusão de Curso – TCC,  
apresentado ao Instituto Federal de  
Educação, Ciências e Tecnologia, como  
exigência parcial à obtenção do título de  
Tecnólogo em Processos Gerenciais.  
Orientador (a): Professor Me. Ricardo  
Maroni Neto.

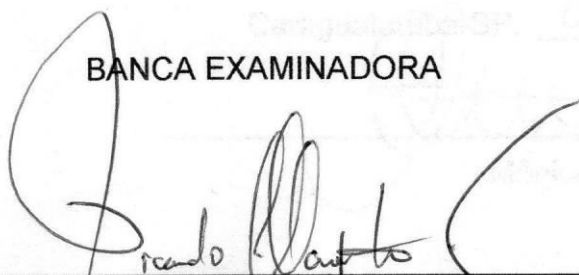
CARAGUATATUBA – SP  
2016

MÔNICA CRISTINA SANTESSO

## UM ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DO CONTROLE DE CUSTOS DE UMA FRANQUIA

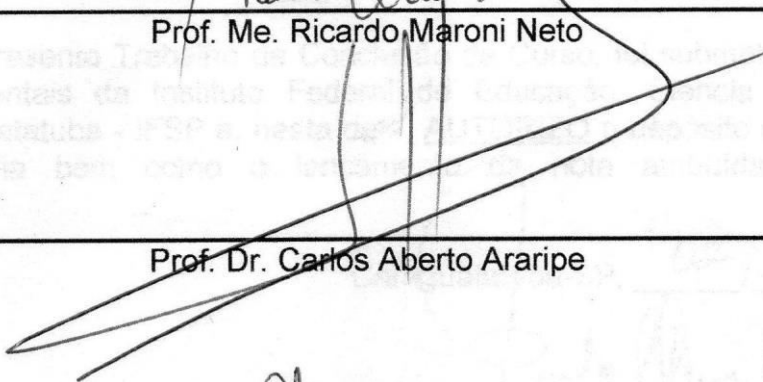
Trabalho de Conclusão de Curso – TCC,  
apresentado ao Instituto Federal de  
Educação, Ciências e Tecnologia, como  
exigência parcial à obtenção do título de  
Tecnólogo em Processos Gerenciais.  
Orientador(a): Professor Me. Ricardo  
Maroni Neto.

BANCA EXAMINADORA



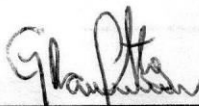
---

Prof. Me. Ricardo Maroni Neto



---

Prof. Dr. Carlos Aberto Araripe



---

Prof. Esp. Graziela de Faria Santos Soares

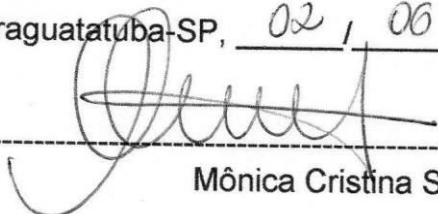
**MÔNICA CRISTINA SANTESSO**

**UM ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DO CONTROLE DE CUSTOS  
DE UMA FRANQUIA**

**AUTORIZAÇÃO PARA DEPÓSITO DO  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Com base no disposto da Lei Federal nº 9.160, de 19/02/1998, AUTORIZO ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Campus Caraguatatuba - IFSP, sem ressarcimento dos direitos autorais, a disponibilizar na rede mundial de computadores e permitir a reprodução por meio eletrônico ou impresso do texto integral e/ou parcial da OBRA acima citada, para fins de leitura e divulgação da produção científica gerada pela Instituição.

Caraguatatuba-SP, 02 / 06 / 16

  
Mônica Cristina Santesso

Declaro que o presente Trabalho de Conclusão de Curso, foi submetido a todas as Normas Regimentais da Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Campus Caraguatatuba - IFSP e, nesta data, AUTORIZO o depósito da versão final desta monografia bem como o lançamento da nota atribuída pela Banca Examinadora.

Caraguatatuba-SP, 02 / 06 / 16

  
Professor Me. Ricardo Maroni Neto

## DEDICATÓRIA

Aos meus avós, Maria de Oliveira Severino e Benedito Severino Filho e a minha mãe Lucimara Severino Marcondes e seu marido Divaldo Marcondes, que sempre me incentivaram e apoiaram nas minhas decisões.

Ao meu falecido pai, Marcio Henrique Santesso que sempre me motivou em acreditar nos objetivos e lutar por eles.

A minha irmã Marcela Cristina Santesso que sempre esteve ao meu lado, me apoiando e incentivando a não desistir e também por me ajudar na realização da pesquisa.

A minha fiel amiga Geraldina Rodrigues, que me acompanha desde o início do curso, sempre me motivando, apoiando e acreditando no meu potencial.

Ao meu companheiro Matheus Henrique da Silva, que sempre foi prestativo, me ajudou em todos os momentos e me apoiou para nunca desistir.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus por iluminar o meu caminho, permitindo que eu superasse mais este desafio. Aos meus avôs, familiares, amigos e companheiro pela compreensão nos momentos de ausência.

Ao meu orientador, Professor Mestre Ricardo Maroni Neto, que sempre foi prestativo, atencioso e cauteloso em toda esta etapa, buscando sempre esclarecer todas as minhas dúvidas possíveis e tendo muita paciência e bom humor em todas as orientações.

Aos demais professores do Instituto Federal de São Paulo Campus Caraguatatuba que, durante estes dois anos e meio, compartilharam comigo ferramentas de conhecimento, ou se tornaram pontes de ensinamentos.

E a todos que sempre me apoiaram e me incentivaram a nunca desistir dos nossos objetivos.

Nenhuma empresa é melhor do que o seu administrador permite.

Peter Drucker



## RESUMO

O controle de custos é essencial para fornecer as informações necessárias sobre a lucratividade e desempenho das atividades da organização. Além disso, a gestão facilita o planejamento, controle e desenvolvimento de todas as operações da empresa. Neste cenário, muitas empresas não têm um conhecimento adequado de como controlar os custos, assim causando um impacto negativo na organização. Este trabalho tem como tema a gestão de custos como um instrumento de estudo sobre a aplicação do controle de custos em uma franquia. O objetivo principal é estudar o processo de aplicação de controle de custos em uma franquia, tendo como exemplo de método de controle o custo-padrão. A fim de cumprir o propósito deste trabalho, realizou-se uma revisão da literatura sobre Custos e seus princípios, que serviu como base para atingir o objetivo proposto. Utilizou-se como metodologia a análise de caso de uma franquia do ramo alimentício de fast-foods. Na análise de resultado, verificou-se que o processo de aplicação de controle de custos do produto na empresa é feito por dois métodos, o método da franquia, por meio de um inventário semanal e o método do franqueado através de planilhas no excel.

**Palavras-chave:** Custos. Controle de custos. Franquia. Finanças.

## **ABSTRACT**

Cost control is essential to provide the necessary information on profitability and performance of the organization's activities. In addition, management facilitates the planning, control and development of all the company's operations. In this scenario many companies do not have adequate knowledge of how to control costs thus causing a negative impact on the organization. This work has as a topic the cost management as a tool to study on the cost control of the application in a franchise. The main objective is to study the process of cost control application in franchise, with the example method of controlling the standard cost. In order to fulfill the purpose of this work we carried out a literature review of costs and its principles which served as the basis to achieve the proposed objective. It was used as methodology the case analysis of a franchise in the food industry of fast food. In the result of analysis it was found that the process of the product cost control application in the company is done by two methods, the franchise method, through a weekly inventory and the method of franchisee through spreadsheets in Excel.

**Keywords:** Costs. Cost Control. Franchise. Finance.

## LISTAS DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> - Custos Diretos e Indiretos.....	17
<b>Figura 2</b> - Custo fixo de uma empresa X.....	18
<b>Figura 3</b> - Custo variável de uma empresa X.....	18
<b>Figura 4</b> - Custo semivariável de uma empresa X.....	19
<b>Figura 5</b> - Custos semifixos de uma empresa X.....	20
<b>Figura 6</b> - Comportamentos da oferta e da procura.....	24
<b>Figura 7</b> - Análise das variações entre o custo real e o custo-padrão.....	43
<b>Figura 8</b> - Breve resumo sobre a evolução das Franquias.....	44
<b>Figura 9</b> - Processo de elaboração da metodologia.....	48

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b>	– Síntese bibliográfica da classificação dos custos.....	22
<b>Quadro 2</b>	– Efeitos da redução de custos.....	28
<b>Quadro 3</b>	– Análise da responsabilidade na determinação dos padrões.....	38
<b>Quadro 4</b>	– Resumo dos procedimentos para a definição dos diversos padrões.....	40
<b>Quadro 5</b>	– Principais vantagens e desvantagens na avaliação de um franchising.....	44
<b>Quadro 6</b>	– Roteiro de entrevista.....	51

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	<b>15</b>
<b>2.1</b>	<b>Custos</b> .....	<b>15</b>
2.1.1	Custos diretos e custos indiretos .....	15
2.1.2	Custos fixos e custos variáveis.....	17
2.1.2.1	Custos semivariáveis e custos semifixos .....	18
2.1.3	Custo de transformação, processo ou produção .....	19
2.1.4	Custo de produção explícito e implícito .....	20
2.1.5	Custo de produção derivada .....	20
<b>2.2</b>	<b>Uso gerencial dos custos</b> .....	<b>23</b>
2.2.1	Formação de preço.....	23
2.2.1.1	Aspectos quantitativos .....	24
2.2.1.2	Aspectos qualitativos .....	24
2.2.1.3	A diferença entre preço e valor .....	25
2.2.2	Formação do preço de venda .....	25
2.2.2.1	O mark-up .....	26
2.2.3	Análise do ponto de equilíbrio.....	26
<b>2.3</b>	<b>Redução de custos</b> .....	<b>27</b>
2.3.1	Tipos de redução de custos .....	27
2.3.1.1	Redução espontânea .....	28
2.3.1.2	Redução compulsória .....	28
2.3.2	Técnicas de redução de custos .....	28
2.3.2.1	Análise de valor.....	28
2.3.2.2	Sistema de sugestões.....	29
2.3.3	Método da solução criativa de problemas.....	29
<b>2.4</b>	<b>Controle de custos</b> .....	<b>30</b>
2.4.1	Metas de controle .....	30
2.4.2	Controle de custos para eliminação de desperdícios.....	31
2.4.3	Controle de custos para tomada de decisões e otimização de resultados.....	31
<b>2.5</b>	<b>Custo-padrão</b> .....	<b>32</b>
2.5.1	Tipos de Padrão.....	33

2.5.2	Objetivo do custo-padrão.....	33
2.5.3	Vantagens do custo-padrão.....	34
2.5.4	Responsáveis pela determinação dos padrões.....	35
2.5.5	Procedimentos para determinação do custo-padrão.....	37
2.5.6	Análise das variações entre o custo real e o custo-padrão.....	39
2.5.7	Variações favoráveis ou desfavoráveis.....	40
<b>2.6</b>	<b>Franquias.....</b>	<b>42</b>
2.6.1	Vantagens e Desvantagens de uma Franquia.....	43
2.6.2	Opções de franquias.....	44
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>46</b>
3.1	Delineamento da pesquisa.....	46
3.2	Objeto da pesquisa.....	47
3.3	Instrumento de coleta de dados.....	48
3.4	Aplicação do questionário.....	49
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DE RESULTADOS.....</b>	<b>51</b>
4.1	Custos.....	51
4.2	Redução de custos.....	51
4.3	Controle de custos.....	52
4.4	Custo-padrão.....	53
4.5	Uso gerencial dos custos.....	54
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>56</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>58</b>
	<b>APENDICES.....</b>	<b>60</b>
	<b>ANEXOS.....</b>	<b>63</b>

## INTRODUÇÃO

Analisar os custos de uma empresa é uma das maiores dificuldades, pois seus gestores muitas vezes não têm informações confiáveis e vivenciam problemas de identificação da margem de lucro e perda de materiais. De modo com que a falta desse controle leva a empresa a gastar mais que o necessário, prejudicando sua saúde financeira.

A necessidade de controle de custos é de extrema importância para a situação financeira e econômica da empresa afirmam Barros, Madeira e Portugal (2013), Sendo assim, os altos custos e perdas, muitos inerentes ao próprio processo de fabricação, geram prejuízos e desvios para a entidade.

Portanto, para que se obtenha um controle eficiente de todos os custos que incidem no produto é necessário que faça a implantação de um método de controle de custos, para que contenha todas as informações necessárias.

O controle destes custos é uma análise que estabelece com o planejamento de metas a serem alcançadas, de modo que consigam ser implementadas, objetivando reduzir e conter os custos da organização.

Sendo assim, a utilização desse sistema fornece as seguintes vantagens para a organização. Eliminação de falhas nos processos produtivos, aprimoramento dos controles, contribuição para o aprimoramento dos procedimentos de apuração do custo real e rapidez na obtenção de informações.

A gestão de custos é um **tema** que atualmente abrange um espaço amplo nas organizações, tendo em vista as necessidades que elas têm de reduzir os gastos desnecessários e eliminar o desperdício de materiais, visando sempre um aumento nos lucros. Para a sua implementação, as organizações utilizam técnicas de redução e métodos de controle de custos.

Esta pesquisa demonstra a importância de um controle de custos de produção em uma franquia, tendo em vista que é um negócio formatado, no qual os franqueados recebem um sistema completo de gestão e marketing da empresa, sendo assim obrigados a manter a padronização do franqueador em toda a organização. Assim, chega-se ao problema de pesquisa, que para Lakatos e Marconi (2010) consiste em um enunciado explicitado de forma clara, compreensível e operacional. **O problema de pesquisa** deste trabalho: Qual o processo de

aplicação de controle de custos do produto em uma franquia pela ótica do franqueado?

Definiu-se como **objetivo geral** da pesquisa estudar o controle de custos para compreender o seu processo de aplicação.

Enquanto os **objetivos específicos** é estudar o custo-padrão como um método de controle de custos e analisar o processo de aplicação de controle de custos em uma franquia.

Diante do exposto é relevante a realização de uma pesquisa que proporcione uma visão de como funciona o processo de controle de custos da organização.

Para responder a problemática da pesquisa, realizou-se como **metodologia** uma revisão bibliográfica necessária para a construção de um referencial teórico, o qual retrata alguns conceitos sobre custos. Na análise de caso realizou-se uma entrevista com a Supervisora de Lojas da franquia SBW, a qual foi aplicada um questionário para obter informações sobre o processo de controle de custos da organização.

O presente trabalho é composto por cinco capítulos, sendo eles: a introdução; a revisão da literatura que aborda o conceito de custos, o uso gerencial dos custos na formação de preços, a redução dos custos e seus tipos, o controle dos custos, custo-padrão como um método de controle e uma breve explicação do que são franquias e suas vantagens; a metodologia que relata o delineamento, objeto e instrumento da pesquisa e aplicação do questionário; a análise de resultados que demonstra os dados obtidos na metodologia e as considerações finais.

Deve-se ressaltar que a Franquia não autorizou revelar seus dados, pois a master franchising não permite o fornecimento de dados internos da empresa, portanto, adotou-se o nome fictício de Franquia SBW.



## REVISÃO DA LITERATURA

Este capítulo aborda os seguintes temas sobre custos: conceito, uso gerencial, métodos de redução e controle, custo-padrão e conceitos de franquias.

### 1.1 CUSTOS

Nascimento (2001) e Dubois et al. (2009) afirmam que custo é o somatório de bens e serviços consumidos ou utilizados na produção de novos bens ou serviços, traduzidos em unidades monetárias.

Padozeve (2010) diz que os custos são todos os gastos relacionados aos produtos, de modo geral são os gastos ligados à área industrial da empresa.

Megliorini (2007) diz que a matéria-prima, a mão de obra, a energia elétrica e até mesmo o cafezinho e os materiais de higiene e limpeza consumidos na empresa constituem em custos.

Megliorini (2007) observa que os custos precisam ser classificados para atender às diversas finalidades para as quais são apurados. De modo que haja várias classificações de custos, os quais tem a finalidade de atender todas as áreas da empresa.

Portanto, os custos são meios monetários em que a organização tem que arcar a fim de obter seus objetivos.

#### 1.1.1 Custos diretos e custos indiretos

Custo direto é aquele identificável e presumível para a geração do produto. Nascimento (2001) Bruni e Famá (2011) afirmam que o custo está diretamente ligado ao cálculo da produção ou a venda de um bem ou serviço.

Megliorini (2007) reforça que os custos diretos são apropriados aos produtos conforme o consumo e que a regra básica para sua classificação é: se for possível identificar a quantidade do elemento de custo aplicada no produto, o custo será direto. Se não for possível identificar, o custo será indireto. Exemplos: matéria prima, mão de obra direta.

Custo indireto é aquele não identificável no produto. Nascimento (2001) considera que:

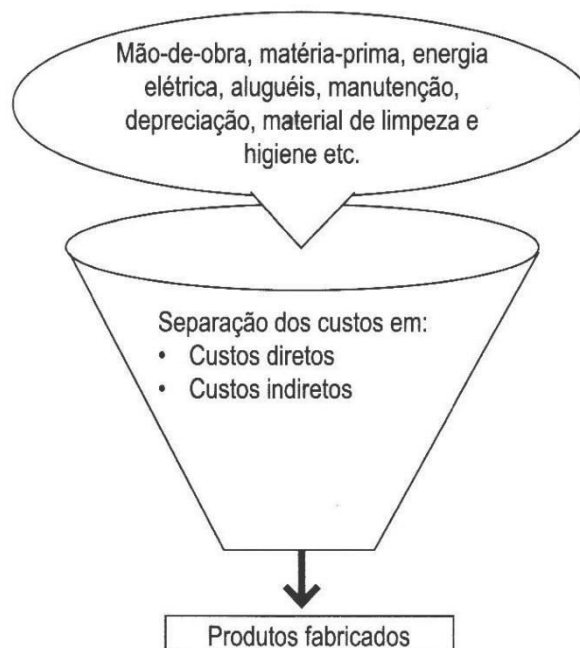
“Custo indireto é o que, embora não incida diretamente sobre a produção ou venda, é parte integrante como resultante da participação das atividades de apoio ou auxiliar no processo de transformação, produção e comercialização de um bem ou serviço.” (NASCIMENTO, 2001, p. 28)

De acordo com Megliorini (2007), Bruni e Famá (2011) em geral, são empregados como base de rateios: período (em horas) de mão-de-obra, período (em horas) de utilização de máquinas na fabricação dos produtos, quantidade (em quilo) de matéria-prima consumida. Um bom exemplo é o custo da energia elétrica, que pode ser rateada em proporção às horas de utilização das máquinas pelos produtos. Nascimento (2001) assegura que um exemplo de custos indiretos é os custos de manutenção industrial e administração da fabricação.

Então observa que, se o custo não está ligado diretamente ao produto, ele está ligado diretamente aos custos de produção.

Por meio da Figura 1, observa-se a separação dos custos e que por meio desta separação a organização distingue a forma de rateio dos custos diretos e indiretos.

**Figura 1** – Custos Diretos e Indiretos



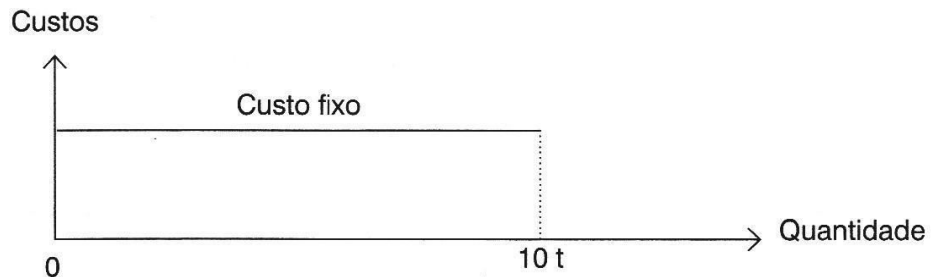
Fonte: Megliorini (2007, p.8).

### 1.1.2 Custos fixos e custos variáveis

Os custos fixos são aqueles que não se alteram em relação ao volume produzido. Afirmam Nascimento (2001) Bruni e Famá (2011) e Machado (2004) que os custos fixos são aqueles que permanecem intactos, seja qual for o volume de atividade da empresa. Eles existem mesmo que não haja produção. Megliorini (2007) complementa que exemplos desse comportamento são: o custo do aluguel e a depreciação.

Com base na Figura 2, observa-se que a empresa possui um custo fixo referente a 10 t e que independente de sua produção, e ela sempre terá que pagar o aluguel.

**Figura 2** – Custo fixo de uma empresa X

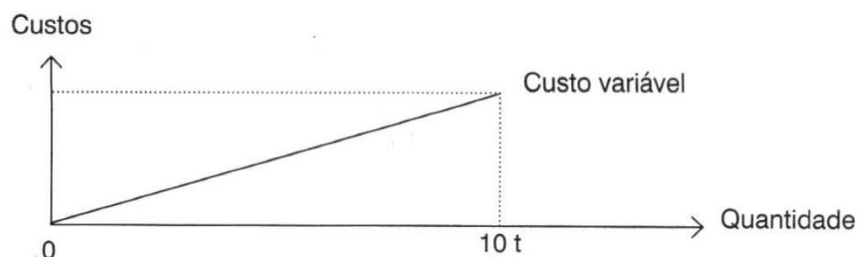


Fonte: Megliorini (2007, p. 10).

Custos variáveis são aqueles que variam de acordo com o nível de produção. Para Bruni e Famá (2011) quanto maior a produção, maiores serão os custos variáveis. Megliorini (2007) confirma que exemplos de custos variáveis é o custo da matéria-prima, pois quanto mais se produz, maior é a necessidade, e o custo da energia elétrica, pois quanto mais se produz, maior o uso de máquinas e equipamentos elétricos, conseqüentemente, maiores o consumo e o custo.

Na Figura 3, observa-se que o custo desta empresa varia de acordo com o nível produzido.

**Figura 3** – Custo variável de uma empresa X



Fonte: Megliorini (2007, p. 11).

Logo, o custo variável ocorre proporcionalmente ao volume produzido, de modo que se não houver quantidade produzida, não há custo variável.

#### 1.1.2.1 Custos semivariáveis e custos semifixos

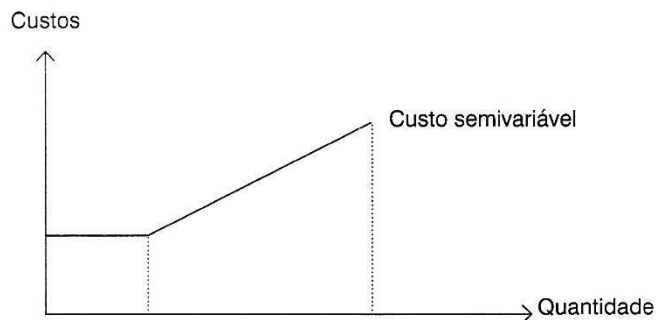
Custo semivariável é aquele que dispõe de uma parcela fixa, porém se altera em função do volume produzido. Machado (2004), Bruni e Famá (2011) e Megliorini (2007) afirmam que esses custos têm, em seu valor um componente fixo que varia de acordo com a mudança do nível de atividade, mas não na mesma proporção.

Megliorini (2007, p.12) diz:

Bons exemplos desse tipo de custo são a energia elétrica e a água. Quando não há utilização desses recursos ou o consumo, fica abaixo de um valor mínimo estipulado pelas companhias de fornecimento de energia e de água, paga-se uma taxa fixa (custo fixo). À medida que a utilização desses recursos cresce com o aumento da produção, o valor da conta se eleva (custo variável). (MEGLIORINI, 2007, p. 12)

Com base na Figura 4, analisa-se que quando o custo é excedido e seus gastos variam ele tende a assumir um novo patamar, o de custo semivariável.

**Figura 4** – Custo semivariável de uma empresa X



Fonte: Megliorini (2007, p. 12).

Bruni e Famá (2011) citam que os custos semifixos correspondem aos custos fixos em um determinado patamar, passando a ser variáveis quando esse patamar for excedido.

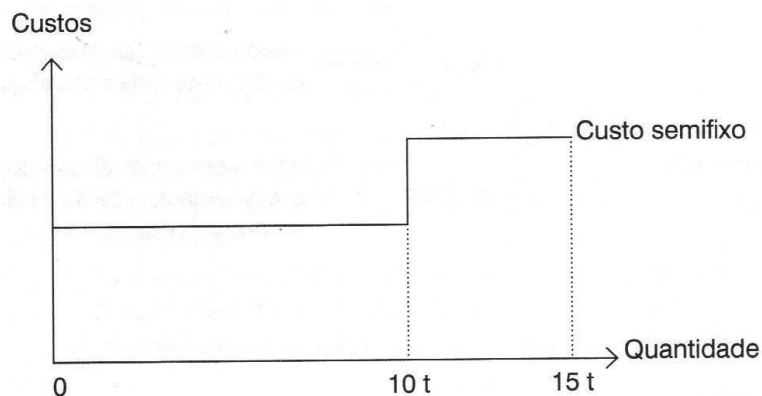
Megliorini (2007, p.13) exemplifica que:

São os elementos de custos classificados como fixos, mas que se alteram em decorrência de mudanças na capacidade de produção instalada. [...] se a empresa crescer e decidir expandir sua capacidade de produção,

passando a fabricar 15 toneladas de produto, talvez tenha de alugar outro galpão, adquirir novas máquinas, contratar mais funcionários etc. Se ocorrer outro aumento da capacidade, o processo se repetirá. Assim, os custos fixos crescem em patamares. O oposto também ocorre: quando a capacidade de produção é reduzida, o mesmo ocorre com os custos, cuja redução se dá em patamares. (MEGLIORINI, 2007, p.13)

A Figura 5 analisa o exemplo citado acima por Megliorini.

**Figura 5** – Custos semifixos de uma empresa X



Fonte: Megliorini (2007, p. 13).

Portanto, caracteriza-se como custos semifixos ou semivariáveis aqueles que têm um comportamento misto: quase não variam em curto prazo, mas a médio e longo prazo são afetados pelo volume de produção.

Oliveira e Peres Jr (2009) consideram que as contas mensais como água, luz, telefone, etc., são exemplos de custos semifixos e semivariáveis, pois é cobrada uma parcela fixa, que é a taxa mínima e outra parcela variável que é de acordo com o consumo.

### 1.1.3 Custo de transformação, processo ou produção

O custo de transformação para Nascimento (2001) é a soma dos valores agregados aos custos de produção. Costa et al. (2011) dizem que o custo de produção são todos os gastos utilizados no processo produtivo de uma organização industrial ou no processo da execução de determinados serviços.

Desse modo, os custos de produção são aqueles adquiridos através da medida em que as matérias-primas ou matérias vão sendo submetidos ao processo de fabricação, assim são transformados em um novo bem ou serviço. Exemplos:

mão-de-obra direta, custos indiretos de fabricação, materiais diversos, uso da energia e dos demais gastos gerais de fabricação.

#### 1.1.4 Custo de produção explícito e implícito

Custo de produção explícito refere-se ao custo real de despesas com aquisições ou consumo de bens e serviços utilizados no processo produtivo de novos bens e serviços. Nascimento (2001) exemplifica que, salários, encargos sociais, matérias-primas e material de embalagem configuram-se como custos explícitos.

Nascimento (2001) explana que o custo de produção implícito é a renda da terra de um produtor agrícola, quando ele a utiliza para produzir algum bem ou serviço o custo não é imputado nos custos de produção, pois ele não paga o aluguel da terra.

Logo o custo de produção implícito é aquele que pode ser imputado ou atribuído à produção, mesmo que não venha a ser utilizado.

#### 1.1.5 Custo de produção derivada

O custo de produção derivada para Nascimento (2001) são produtos ou subprodutos que podem ter múltiplas utilidades, seja através de bens de consumo final, ou como bens intermediários, reutilizadas como matérias-primas na produção.

Nascimento (2001, p. 39 - 40) considera que:

A indústria petrolífera tem como matéria-prima básica o consumo do petróleo em seu estado bruto. Após ser submetido ao processo de refinamento, é extraída a gasolina, os óleos lubrificantes, o querosene, a nafta e tantos outros produtos, inclusive subprodutos. Naturalmente, o custo final atribuído a cada um levará em conta a agregação não só de todos os custos (matérias-primas + transformação), como também o valor relativo de mercado e do limite da margem de contribuição determinada ou atribuída, em muitos casos ditada pela concorrência de mercado ou via estratégica de preço fixada pelo produtor, seja em regime de concorrência perfeita, seja oligopolizada – como é o caso da Petrobrás aqui no Brasil. (NASCIMENTO, 2001, p. 39 – 40)

Por meio desta análise pode-se esclarecer que o custo de produção derivada está ligado ao somatório de todos os produtos utilizados na produção, sendo eles a matéria-prima e seus subprodutos.

Quadro 1 – Síntese bibliográfica da classificação dos custos

<b>Custos</b> \ <b>Autores</b>	<b>Nascimento (2001)</b>	<b>Machado (2004)</b>	<b>Megliorini (2007)</b>	<b>Bruni e Famá (2011)</b>
<b>Custo direto</b>	É o que incide diretamente sobre a produção ou a venda de um bem ou serviço, exemplo: matéria-prima e mão-de-obra-direta.	-	São os custos apropriados aos produtos conforme o consumo. Exemplos clássicos de custos diretos: matéria-prima e a mão-de-obra direta.	São aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos. Constituem nos materiais diretos usados na fabricação do produto e mão-de-obra direta.
<b>Custo indireto</b>	É o que, embora não incida diretamente sobre a produção ou a venda, é parte integrante como resultante da participação das atividades de apoio ou auxiliar ao processo de transformação, produção e comercialização de um bem ou serviço.	-	São os custos apropriados aos produtos em função de uma base de rateio ou outro critério de apropriação. Em geral, são empregados como base de rateios: período (em horas) de emprego de mão-de-obra, período (em horas) de utilização das máquinas na fabricação dos produtos, quantidade (em quilos) de matéria-prima consumida etc.	Custos indiretos necessitam de aproximações isto é, algum critério de rateio, para serem atribuídos aos produtos.
<b>Custo fixo</b>	Custo fixo, por sua própria natureza, é o que não varia, seja qual for a quantidade produzida em determinado período, exemplos: honorários de diretoria, depreciação e prêmio de seguro.	São aqueles que permanecem inalterados, independentemente do acréscimo ou decréscimo do nível de produção e vendas.	São aqueles que decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa, independentemente da quantidade que venha a ser fabricada dentro do limite da capacidade instalada. Exemplos desse comportamento são o custo do aluguel e da depreciação.	Fixo, são os custos que, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa. Existem mesmo que não haja produção.
<b>Custo variável</b>	Custo variável é o que, a qualquer variação da quantidade produzida ou vendida, acompanhada essa	São aqueles que variam na mesma proporção que o nível de produção e vendas.	São aqueles que aumentam ou diminuem conforme o volume de produção. São exemplos desse	Variáveis, seu valor total altera-se diretamente em função das atividades da empresa. Quanto maior a

	mesma variação, exemplos: matérias-primas, mão-de-obra direta variável (prêmio de produção), comissão sobre vendas, ICMS, fretes.		comportamento os custos da matéria-prima (quanto mais se produz, maior a necessidade, portanto, maior o custo) e da energia elétrica (quanto mais se produz, maior o uso das máquinas e equipamentos elétricos, conseqüentemente, maiores o consumo e o custo).	produção, maiores serão os custos variáveis.
<b>Custo semifixo</b>	-	-	São os elementos de custos classificados como fixos, mas que se alteram em decorrência de mudanças na capacidade de produção instalada.	Semifixos correspondem a custos que são fixos em determinado patamar, passando a ser variáveis quando esse patamar for excedido, de modo que o valor cobrado torna-se variável de acordo com o consumo.
<b>Custo semivariável</b>	-	São aqueles que embora variáveis, possuem um componente fixo e por esse motivo variam de acordo com a mudança do nível de atividade, mas não na mesma proporção.	São os elementos de custos que possuem, em seu valor, uma parcela fixa e outra variável, isto é, tem um comportamento de custo fixo até certo momento e depois se comportam como custo variável.	Correspondem a custos variáveis que não acompanham linearmente a variação da produção, mas aos saltos, mantendo-se fixos dentro de certos limites [...] como o número de funcionários sob supervisão ou quantidade de cópias realizadas, os gastos são fixos. Quando o patamar é excedido, porém os gastos variam assumindo um novo patamar.
<b>Custo de transformação</b>	Corresponde ao somatório de valores agregados aos custos de produção.	-	-	Consiste no esforço agregado pela empresa na obtenção do produto.

Fonte: Elaborado pela autora



## 1.2 USO GERENCIAL DOS CUSTOS

Este subtítulo aborda os seguintes temas: Formação de preço, a diferença entre preço e valor, aspectos quantitativos e qualitativos, formação do preço de venda e ponto de equilíbrio.

### 1.2.1 Formação de preço

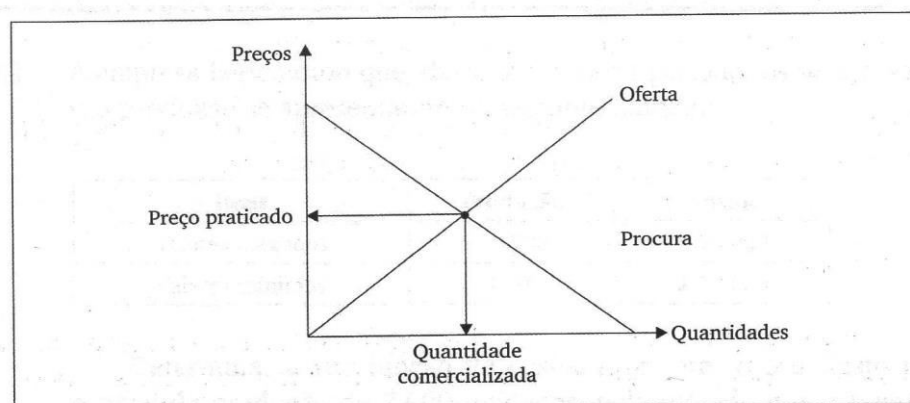
A ciência econômica determina que a formação de preços dos bens e serviços ocorre a partir das leis da oferta e da procura enquanto a oferta tentará vender certa bem praticando o maior preço de venda, a demanda optará por adquirir o mesmo produto ao menor preço possível.

Dubois et al. (2009) afirmam que isto ocorre devido ao comportamento existente nas próprias leis da oferta e procura, as quais regem o mercado.

Na Figura 6 observa-se a representação dos comportamentos da oferta e da procura. Onde a oferta apresenta comportamento crescente, uma vez que ela varia em uma razão diretamente proporcional aos preços. Pois ela varia de maneira inversamente proporcional aos preços.

Nota-se também que o ponto de intersecção entre a oferta e a demanda reflete certo preço de equilíbrio e também uma determinada quantidade de equilíbrio. É também esta intersecção que indica qual o preço que é satisfatório para a procura comprar, o qual também satisfaz os anseios da oferta.

**Figura 6** – Comportamentos da oferta e da procura.



Fonte: Dubois et al. (2009, p.220)

### 1.2.1.1 Aspectos quantitativos

Um dos mais importantes aspectos financeiros de qualquer entidade consiste na fixação dos preços dos produtos e serviços comercializados.

Bruni e Famá (2011) afirmam que o sucesso empresarial poderia até não ser consequência direta da decisão acerca dos preços. Todavia, um preço equivocado de um produto ou serviço certamente causará sua ruína.

Bruni e Famá (2011) consideram que em relação ao processo de formação de preços, alguns dos principais objetivos podem ser apresentados, como: Proporcionar, em longo prazo, o maior lucro possível; Permitir a maximização lucrativa da participação de mercado; Maximizar a capacidade produtiva, evitando ociosidade e desperdícios operacionais; Maximizar o capital empregado para perpetuar os negócios de modo auto-sustentado.

Deste modo, a empresa consistiria em uma entidade que deveria buscar sua perpetuidade. Políticas de preços de curto prazo, voltadas para a maximização dos lucros, devem ser utilizadas somente em condições especiais.

Portanto, um dos principais objetivos na formação de preço pelas empresas é proporcionar, em longo prazo, o maior lucro possível.

Bruni e Famá (2011) afirmam que as empresas devem permitir a maximização lucrativa da participação de mercado, de modo que não apenas o faturamento deve ser aumentado, mas também os lucros das vendas.

Deste modo, o principal objetivo da formação de preço é baseado na ótica dos custos incorridos, pois se trata da análise quantitativa. Diferente de outras metodologias que analisa a formação de preço com base nos custos plenos, nos custos de transformação e no custo variável.

### 1.2.1.2 Aspectos qualitativos

As decisões empresariais associadas à gestão financeira devem sempre preocupar-se com custos incorridos e preços praticados.

Bruni e Famá (2011) consideram que uma empresa somente conseguirá prosperar e continuar existindo se praticar preços superiores aos custos incorridos. No entanto, os preços são delimitados pelo mercado. Se a percepção de valor do

mercado para o produto ou serviço ofertado pela empresa for inferior ao desejado, as vendas fracassarão.

Conseqüentemente, é preciso analisar, também, o valor percebido pelo mercado que justifica a cobrança de preços adequados.

### 1.2.1.3 A diferença entre preço e valor

Antes de se efetuar um detalhamento da formação dos preços de venda de certos bens e serviços, é interessante diferenciar preço e valor.

Dubois et. al. (2009) reforçam que o valor de um bem dependerá do grau de utilidade que este bem terá para as pessoas que o consomem. Certo produto poderá ser de grande utilidade para algumas pessoas enquanto que para outras não terá uso algum.

Dubois et. al. (2009, p. 221) exemplificam que:

Este é o caso típico da insulina, que é indispensável para as pessoas que sofrem de diabetes, enquanto o restante da população não lhe dá a mínima importância. Portanto, a insulina será de grande valor para os diabéticos e não apresenta valor algum para as demais pessoas. Um doente que sofre de diabetes poderá pagar um alto preço pela insulina que necessita principalmente se estiver sofrendo algum tipo de crise provocada pela doença. O restante da população nem se interessará pelo preço deste medicamento. (DUBOIS, KULPA, SOUZA, 2009, p. 221)

Portanto, pode-se admitir que o preço é a expressão quantitativa do valor de um bem ou serviço.

### 1.2.2 Formação do preço de venda

Dubois et al. (2009) consideram que a formação do preço de venda de qualquer produto depende de muitos fatores, entre os quais se destacam a demanda de cada um deles.

Segundo Oliveira Neto (1985)<sup>1</sup> (apud Gomes, 2005, p. 33) “[...] a fixação do preço é um processo complexo que envolve inúmeros fatores, tais como: custos, despesas, concorrência, elasticidade da procura, nível dos estoques, situação financeira da empresa, restrições governamentais, entre outras”.

---

<sup>1</sup> OLIVEIRA NETO, João Carlos de. **O que todo cidadão precisa saber sobre salário, preço e inflação**. 2. ed. São Paulo: Global, 1985. 92p.

Assim, se o administrador não considerar todos esses fatores, a empresa estará correndo um grande risco de ficar no vermelho.

Gomes (2005) considera que se deve acreditar que muitas empresas são entidades com fins econômicos, isto é, tem como objetivo o lucro, sendo assim é necessário incorporar-se ao preço de venda uma margem de lucro, ou seja, um percentual que se ache o mais adequado e necessário aos objetivos da empresa.

#### **1.2.2.1 O mark-up**

Dubois et. al. (2009) consideram que o mark-up é um dos métodos mais simples para a determinação dos preços dos produtos fabricados pelas empresas. Ele consiste em adicionar certa margem de lucro aos custos do produto fabricado ou aos serviços prestados.

Deste modo, segundo Dubois et. al (2009), a taxa de mark-up é calculada assim:

$$\text{Markup} = \% \text{ desejado} \times \text{Ca}$$

Onde:

Ca = custo unitário.

Sendo assim, a margem de lucro é representada por um percentual que, ao ser adicionado aos custos totais do produto, concede um preço de venda que dará sustentação para a empresa cobrir todas as suas despesas, além de permitir que a mesma obtenha um valor satisfatório de lucro.

#### **1.2.3 Análise do ponto de equilíbrio**

A análise do ponto de equilíbrio permite que a empresa compare os custos alternativos e as estimativas de receita para definir a aceitação de cada preço.

Longenecker et. al. (2013) consideram que uma abrangente análise do ponto de equilíbrio tem duas fases: (1) a verificação da relação entre custo e receita e (2) a inclusão da previsão de vendas na análise.

A primeira fase tem como objetivo determinar o nível de volume de vendas no qual o produto, a determinado preço, gerará receita suficiente para começar a ter lucro.

A segunda fase analisa que o impacto indireto do preço na quantidade que pode ser vendida complica a decisão de preços. Assim, quando a demanda de um produto diminui o preço aumenta. Entretanto, os preços podem influenciar a demanda na direção oposta, resultando em uma demanda maior para produtos mais caros.

Logo, o ponto de equilíbrio é o ponto de intersecção de duas linhas, a da demanda e da oferta, onde a receita de vendas é igual ao custo total do volume de vendas.

### 1.3 REDUÇÃO DE CUSTOS

Segundo Santos (2001) reduzir custos significa fabricar um produto ou prestar um serviço da mesma qualidade com um menor valor de gastos.

Santos (2001) afirma que a redução de custos pode ocorrer de duas formas. Na primeira, a empresa traz seus custos ao padrão do mercado. Isso acontece, por exemplo, quando a empresa elimina desperdícios. Já na segunda representa a quebra de um padrão de custos existentes no mercado, dando à empresa que a realiza muitas vantagens competitivas. Isso acontece, por exemplo, com a introdução de mudanças estruturais no processo de produção ou de operação.

#### 1.3.1 Tipos de redução de custos

Depois da apuração de custos, a análise de custos pode indicar que os valores apurados estão elevados, exigindo que sejam reduzidos. Existem dois tipos de redução, a espontânea e a compulsória.

**Quadro 2** - Efeitos da redução de custos

<b>Efeito</b>	<b>Redução espontânea</b>	<b>Redução compulsória</b>
Caixa	Inicialmente negativo	Inicialmente positivo
Qualidade do produto	Sempre positivo	Inicialmente negativo
Custos	Positivo	Positivo para alguns itens e negativo para outros.
Moral dos empregados	Positivo	Variável
Metas de expansão	Positivo	Negativo
Competitividade	Sempre positivo	Incerto
Capacidade de sobrevivência	Positivo	Positivo

Fonte: Santos (2001, p.189).

### **1.3.1.1** Redução espontânea

Santos (2001) afirma que mesmo sem a realização de análises de custos, a redução destes pode ser uma meta estabelecida pela empresa visando à obtenção de competitividade. Essa será uma redução de custos espontânea.

Portanto, a redução de custos espontânea é procurada antes de qualquer sinal de crise atingir a empresa. Ela visa manter a vantagem competitiva e seus efeitos são tipicamente expansionistas.

### **1.3.1.2** Redução compulsória

Santos (2001) cita que a redução de custos compulsória é mais frequente e geralmente surge através de crises financeiras agudas. Nesse caso, a redução costuma trazer efeitos negativos, como:

- Sacrifício da qualidade do produto ou serviço;
- Degradação dos processos operacionais;
- Diminuição moral dos empregados, etc.

Porém, a redução mostra que se a empresa consegue contornar a crise financeira, muito dos gastos suprimidos tendem a retornar com maior intensidade, indicando que apenas foram comprimidos temporariamente.

## **1.3.2** Técnicas de redução de custos

Para que as empresas utilizem a redução de custos, precisa-se da aplicação de suas técnicas, que são a análise de valor e o sistema de sugestões.

### **1.3.2.1** Análise de valor

A análise de valor considera as funções de um produto ou de seus componentes, apurando o custo (valor) dessas funções e, através de técnicas de criatividade, busca descobrir um modo de executar aquelas funções a um custo mais reduzido.

Com base na análise de valor, Santos (2001, p. 190) considera que:

Os exemplos mais simples de redução de custos pela análise de valor são o emprego de insumos mais baratos – principalmente materiais – nos processos operacionais da empresa. O pneu sem câmara de ar é um bom exemplo da utilização da análise de valor na redução de custos. Diante da questão, qual a função da câmara de ar num pneu e de que outro modo essa mesma função poderia ser desempenhada a um custo menor, a técnica de análise de valor encontrou uma solução radical: eliminando a própria câmara. (SANTOS, 2001, p.190)

### **1.3.2.2** Sistema de sugestões

Santos (2001) afirma que um sistema de sugestões pode ser utilizado para redução de custos, através dos resultados significativos.

Com base nesse sistema os colaboradores são incentivados a expor vários tipos de sugestões capazes de conceder a economia da empresa.

Por meio dessas sugestões, a empresa pode bonificar seus funcionários de vários modos, entre eles, de natureza monetária.

### **1.3.3** Método da solução criativa de problemas

Este método é utilizado uma vez que a redução dos custos consiste na solução de problemas.

Santos (2001) considera que o método SCP adaptado a problemas de redução de custo abrange as seguintes etapas: definir os custos a reduzir; analisar dados e informações; desenvolver soluções e avaliar e implementar soluções.

Para definir os custos a reduzir, a empresa tem que listar todos os itens de custo potencialmente passíveis de redução. Sendo que, a redução precisa estar sob o controle da mesma e precisa ter uma relação custo-benefício favorável.

A análise dos dados e informações é feita, com base no levantamento inicial dos custos. É necessário levantar as seguintes questões:

- O esforço de redução valerá a pena diante da economia a ser obtida?
- Que itens de custos estão sob controle da empresa?
- Que itens de custo são irreduzíveis?

Essa etapa e a anterior permitem que sejam estabelecidas metas de redução de custo.

Para a empresa desenvolver soluções e atingir as metas na redução, são utilizados métodos de criatividade, como brainstorming.

Brainstorming para Santos (2001) é o mais popular e mais poderoso método de criação de ideias, é conduzido em grupo e baseia-se em estágios de geração e avaliação de ideias. Na primeira fase, busca-se gerar o maior número possível de ideias. Na segunda fase, as ideias passam por uma avaliação crítica até que sejam identificadas aquelas que correspondem à solução do problema.

Pode-se fazer uma reunião com os colaboradores e aplicar este método com o intuito de bonificar as boas ideias.

Para que a empresa avalie e implemente as soluções, ela deve se basear nas ideias obtidas. Analisa-se a solução escolhida e revela sua viabilidade na prática, sendo que, se a ideia escolhida for impraticável, ela será descartada e outras soluções serão analisadas até que uma seja implementada, assim fechando o ciclo de processo de redução de custos.

## **1.4 CONTROLE DE CUSTOS**

Para Nascimento (2001) é essencial estabelecer no planejamento dos custos, metas a serem alcançadas, de modo que consigam ser implementadas, objetivando reduzir e conter os custos da organização.

Costa et al. (2011) dizem que, controlar significa ter o conhecimento de certa realidade e compará-la com possíveis diferenças, identificando as causas e, se possível, tomar decisões a eliminar ou reduzir tais diferenças. Um bom analista de custos obterá excelentes informações para seu trabalho, quando usufruir de um moderno e eficiente sistema para apuração, análise e controle de custos.

Pode-se considerar que uma de suas principais utilidades é servir como ferramenta de controle sobre as atividades produtivas, em todas as suas fases e seus departamentos.

### **1.4.1 Metas de controle**

Segundo Nascimento (2001) na realidade atual das empresas, há muitos caminhos para sair de uma situação indesejável, entre elas, optar por metas de controle de custos, através de:



- ✓ Reduzir gastos de modo geral, onde for possível, desde que não afete o desempenho da produção e das vendas;
- ✓ Incrementar a produção visando reduzir os custos fixos, desde que exista demanda insatisfeita;
- ✓ Reduzir desperdícios na produção;
- ✓ Procurar adquirir os insumos com descontos ou preços mais reduzidos, buscando, inclusive, diversificar seus fornecedores, no entanto, preservando a qualidade do material fornecido.

Sendo que, se a empresa não tiver uma organização, ela não irá executar as alternativas de redução de custos.

#### **1.4.2** Controle de custos para eliminação de desperdícios

Costa et. al. (2011) citam que o conhecimento e controle de custos de produção são utilizados para identificar possíveis melhorias nos processos que resulta na identificação e eliminação de desperdícios, assim oneram o custo da produção e reduzem a lucratividade e competitividade das empresas.

Deste modo, a redução dos custos, tem o envolvimento das áreas e desafios compatíveis com as oportunidades mapeadas, custos produtivos estáveis e devidamente controlados, melhoria na eficiência dos processos produtivos.

#### **1.4.3** Controle de custos para tomada de decisões e otimização de resultados

Santos (2001) afirma que quando a empresa necessita de dados de custo para fins de tomada de decisão, precisará de um sistema especial de controle de custos. Antes da implantação desse sistema especial de custos, é necessário estabelecer seus objetivos.

Costa et. al. (2011) diz que cada vez mais o controle de custos está sendo utilizado para gerar informações adequadas e ágeis para tomada de decisões.

Portanto os administradores necessitam de informações confiáveis e rápidas, que lhe possibilitem a decisão para o alcance e superação das metas.

## 1.5 CUSTO-PADRÃO

Bruni e Famá (2011) e Costa et al. (2011) afirmam que o custo padrão é um controle aos gestores da organização, com a finalidade de fixar previamente preços para cada produto que a empresa fabrica.

Santos (2001) cita que o custo-padrão é a apuração dos custos efetivos comparados com os custos previamente estabelecidos. Esses custos são estabelecidos, através de levantamentos especiais e estudos técnico-econômicos.

Portanto, o custo-padrão tem a finalidade de ser um sistema de controle de custos da empresa, permitindo o acompanhamento da eficiência produtiva ou operacional da empresa e de seus departamentos.

Bruni e Famá (2011) citam que utilizando o custo-padrão é possível apurar os desvios do realizado em relação ao previsto, identificar as causas dos desvios, adotar providências corretivas e preventivas de erros, que permitem a melhoria do desempenho.

“O custo-padrão, em sua elaboração e implantação, deve levar em consideração as metas de eficiência e eficácia da organização visto que irá servir como instrumento de avaliação e melhoria contínua.” (COSTA, OLIVEIRA, PERES JR, 2011, p.166)

O custo-padrão caracteriza-se pela determinação, com antecedência e com base em análises e estudos especializados, dos custos de cada produto ou de uma linha de produção.

Bruni e Famá (2011) consideram que o custo-padrão pode ser ideal – quando obtido com base em estudos científicos, desprezando ineficiências e apresentando, poucas chances de ser alcançado – ou corrente – quando considera as características normais do processo e do produto (incluindo qualidade de materiais, ineficiências, paradas etc.), que representam a meta a ser alcançada em determinado período.

Então o custo-padrão é um método de controle de custos para a organização, de modo que constate desvios ocorridos, identificando possíveis irregularidades e ineficiências na utilização de recursos.

### 1.5.1 Tipos de Padrão

Para a elaboração do padrão alguns conceitos devem ser adotados pelas empresas, de modo que seja a base na elaboração do custo-padrão dos produtos. Sendo os principais: Custo padrão ideal, custo padrão corrente e custo padrão baseado em dados passados.

Custo padrão ideal é o custo de um produto que acontece sem qualquer desperdício, ociosidade, tempos ideais e têm os melhores equipamentos. Ele é a meta de qualquer empresa, mas seus elementos são incertos, diante das imperfeições ambientais, empresariais e de mercado.

Custo padrão corrente é tomado como meta para todos os setores da empresa que permitam seu atingimento. Ele é um custo ideal, adaptado que permite seu alcance. Incorporam-se a este custo, todos os objetivos de busca de eficiência e produtividade e qualidade fabril que esteja ao alcance e disponíveis à empresa.

Custo padrão baseado em dados passados é o custo calculado segundo os dados reais obtidos, de modo que estes dados sejam significantes para uso futuro. Como o custo é de informações futuras baseadas em dados passados, é importante saber que o que aconteceu antes não necessariamente se repetirá. Neste aspecto, os riscos e falhas na construção do padrão são possíveis com esse tipo.

### 1.5.2 Objetivo do custo-padrão

Keller & Ferrara (1966)<sup>2</sup> (apud Padoveze, 2010, p. 405) citam que o custo-padrão tem como objetivo medir as diferenças entre quais são os custos e quais deveriam ser, para propósitos de controle de custos na empresa.

Porém, entendemos que seu maior objetivo está ligado aos conceitos de controlabilidade empresarial. Assim, os objetivos mais importantes do custo-padrão seriam:

- a) Determinar o custo que deve ser o custo correto;
- b) Definição de responsabilidades e obtenção do comprometimento dos responsáveis por cada atividade padronizada;

---

<sup>2</sup> KELLER, I. Wayne; FERRARA, William L. **Management accounting for profit control**. Kogakusha: McGraw-Hill, 1966. P. 171.

- c) Avaliação de desempenho e eficácia operacional.  
Padoveze (2010, p.407)

### 1.5.3 Vantagens do custo-padrão

A utilização de um sistema de custo-padrão trará as seguintes vantagens para a organização: Eliminação de falhas nos processos produtivos, aprimoramento dos controles, contribuição para o aprimoramento dos procedimentos de apuração do custo real e rapidez na obtenção de informações.

Na eliminação de falhas nos processos produtivos, Costa et. al. (2011) e Bruni e Famá (2011) afirmam que os padrões são estabelecidos a partir do estudo e análise das condições normais de produção, dentro de um bom nível de desempenho da mão de obra, uso eficiente das matérias-primas e utilização adequada das máquinas e equipamentos.

Contudo, observa-se que na sua implantação, os fatores devem ser criteriosamente ponderados, de modo que a comparação entre o padrão e o real permita a constatação de eventuais falhas.

O Aprimoramento dos controles é realizado através da análise de custos, onde a empresa constatará rapidamente os desvios ocorridos, assim, facilitando a identificação de possíveis irregularidades e ineficiências na utilização dos recursos produtivos.

Bruni e Famá (2011) afirmam que os padrões podem funcionar como bom instrumento de controle interno, quando bem utilizados, de modo que os desvios verificados entre custos reais e padrões permitem identificar o ponto exato do desvio.

“Por exemplo, qualquer variação anormal no consumo de matérias-primas em determinado período ou departamento será facilmente percebida pelo analista de custos, que deve efetuar as necessárias investigações e averiguações.” (COSTA, OLIVEIRA, PERES JR, 2011, p.167)

Com base no exemplo, pode-se dizer que uma compra malfeita resultará em variações anormais no custo da matéria-prima adquirida e consumida, desse modo os desvios identificados entre os custos reais e os padrões possibilitam a identificação do exato ponto exato de desvio.

Sendo assim, os funcionários, a partir da adoção dos padrões, sabem que existem medidas de fácil aplicação e utilização para a avaliação periódica do desempenho profissional nas diversas atividades.

Com base na contribuição para o aprimoramento dos procedimentos de apuração do custo real, Costa et. al. (2011) dizem que através do resultado da análise das variações entre o custo real e o padrão, o analista pode concluir que o custo real não está sendo adequadamente apurado, havendo necessidade de determinados aprimoramentos.

“Por exemplo, em decorrência de falha de registro e controle, o consumo de matéria-prima de determinado mês pode ter sido contabilizado, erroneamente, no mês posterior.” (BRUNI, FAMÁ, 2011, p. 133)

Em vista disso, o analista deve reforçar a necessidade da existência de ambos os sistemas, para que um complemente as informações fornecidas pelo outro.

Através da rapidez na obtenção das informações, os padrões permitem a obtenção mais ágil de algumas informações, como, por exemplo, as necessárias para a realização de pequenos orçamentos e cotações de vendas.

#### **1.5.4 Responsáveis pela determinação dos padrões**

Em princípio, todos os funcionários de uma organização devem participar da determinação e implantação de um sistema de custo-padrão, por envolver quase todos os departamentos produtivos e não produtivos.

Oliveira e Peres Jr (2009) afirmam que, no entanto, tal missão é atribuída principalmente ao pessoal da controladoria – Contabilidade de custos – e da Engenharia da produção.

Torna-se necessária a determinação dos padrões de todos os fatores de produção, que normalmente são reunidos em três grupos: Matérias-primas, mão de obra direta e indireta e custos indiretos ou fixos da produção.

Oliveira e Peres Jr (2009) citam que a matéria-prima, precisa ser detalhada em termos de quantidade (quilos, metros, toneladas, litros, peças, tambor, barra etc.) e custo por unidade de consumo (custo do metro, do quilo, do tambor etc.).

Padoveze (2010) afirma que muitos produtos, principalmente os que são elaborados por processo contínuo utilizando matéria-prima a granel, têm certo grau de

perda ou refugo, que, dentro de condições técnicas ou científicas, devem ser incorporadas as eventuais despesas que devem fazer parte do custo unitário dos materiais.

Oliveira e Peres Jr (2009) citam que a mão de obra direta e indireta por sua vez, precisa ser detalhada pela quantidade de horas, minutos ou semanas etc. De acordo com a necessidade para a produção de cada unidade do produto acabado. Além disso, tal unidade de consumo de mão de obra precisa ser valorizada, incluindo os salários, encargos sociais e demais benefícios trabalhistas.

Os custos indiretos variáveis são padronizados normalmente através da construção de taxas predeterminadas em relação a uma medida de atividade escolhida.

Padoveze (2010) afirma que sempre que possível deve-se evitar o uso de taxas baseadas em valores, uma vez que isso impede a correta mensuração das variações de quantidade que ocorrerão, bem como o padrão fica sujeito a eventuais problemas de variação nos preços.

“Exemplos de bases de atividade para elaboração das taxas predeterminadas de custos indiretos variáveis são horas de máquinas trabalhadas, quantidade de produto final, horas de mão de obra direta etc., dependendo sempre do gasto e melhor relação que existe entre os custos variáveis e as atividades envolvidas.” (PADOVEZE, 2010, p. 410)

Os custos indiretos fixos do volume de produção estão normalmente relacionados com denominadores de capacidade de produção e não necessariamente com os volumes atuais produzidos.

Logo, Padoveze (2010) afirma que nesse sentido, nada impede que também se construa o padrão de custos indiretos fixos por unidade, em cima dos mesmos denominadores utilizáveis para os custos indiretos variáveis, como horas de mão de obra direta, horas de máquinas trabalhadas, quantidade de produto produzido etc.

O custo-padrão deve ser analisado por todos da organização, porém a alguns que são responsáveis pela sua determinação. No quadro 3, analisa a diferença na determinação dos padrões através da controladoria e da engenharia de produção.

**Quadro 3** – Análise da responsabilidade na determinação dos padrões.

<b>Responsabilidade para a determinação dos padrões</b>	
<b>CONTROLADORIA</b>	<b>ENGENHARIA DE PRODUÇÃO</b>
<p>Ao pessoal da Controladoria caberia a determinação dos padrões monetários, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Custo das matérias-primas e demais materiais;</li> <li>• Salários e encargos da mão de obra direta e indireta;</li> <li>• Custos com aluguel do prédio e das máquinas;</li> <li>• Custos com seguros;</li> <li>• Valor da depreciação de máquinas, prédio e demais ativos utilizados na produção;</li> <li>• Valor do consumo de água, energia elétrica, telefonemas, fax etc.</li> </ul>	<p>Os Engenheiros da Produção seriam responsáveis, por sua vez, pela obtenção dos padrões técnicos e quantitativos, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Consumo de matérias-primas e demais materiais por unidade produzida;</li> <li>• Nível e qualificação da mão de obra nos processos de produção;</li> <li>• Quantidade de horas de mão de obra direta por unidade produzida;</li> <li>• Quantidade de horas-máquina necessárias;</li> <li>• Nível de desperdícios de matérias-primas aceitáveis</li> <li>• Espaço físico ocupado pelos departamentos ou setores produtivos.</li> </ul>

Fonte: Oliveira e Peres Jr (2009, p. 309)

Para que a determinação do padrão esteja correta, a empresa deve analisá-la com base nos dois responsáveis para ter uma visão ampla da aplicação.

Porém a Controladoria deve ser assessorada pelos demais departamentos da empresa, pois os custos das matérias-primas, por exemplo, devem ser fornecidos pelo Departamento de Suprimento; o custo com salários e encargos, pelo Departamento de Recursos Humanos, e assim por diante.

### **1.5.5** Procedimentos para determinação do custo-padrão

O custo-padrão é determinado a partir das medidas técnicas de produção, as quais são definidas com base nos processos.

Costa et al. (2011) cita que inicialmente, o custo-padrão quantifica-se o consumo e a utilização das matérias-primas, da mão de obra, dos custos indiretos de fabricação e dos demais materiais e insumo necessários à produção de uma unidade do produto.

Tanto os padrões de consumo como os padrões monetários devem ser revisados e alterados sempre que ocorrem mudanças nas especificações técnicas dos produtos, qualidade dos materiais, nível da mão de obra, alterações tecnológicas dos equipamentos, custos monetários etc.

“Por exemplo, para atender a um mercado consumidor mais sofisticado, há necessidade de melhorar a qualidade e a apresentação do produto acabado. Tais mudanças nas especificações do produto podem motivar o consumo de uma matéria-prima de melhor qualidade, de custo mais elevado, ao mesmo tempo em que passa a exigir uma mão de obra mais treinada e mais cara, para o eficiente manuseio da nova matéria-prima.” (OLIVEIRA, PERES JR, 2009, p. 311)

Desse modo, há vários fatores que implicam da determinação do padrão, e a organização deve estar atenta a esses fatores para que não ocorram falhas na produção e desperdício de materiais.

A seguir, o quadro 4 demonstra o resumo dos procedimentos na definição do padrão e quais os critérios essenciais na sua utilização.



**Quadro 4** - Resumo dos procedimentos para a definição dos diversos padrões:

<b>Padrão a ser determinado</b>	<b>Procedimento ou critério utilizado</b>
Padrão físico de consumo das matérias-primas e demais materiais	Pesagens e/ou medições, levando em consideração também as perdas e quebras normais no processo produtivo.
Padrão de valor das matérias-primas e demais materiais	Custos correntes de reposição ou os custos incorridos nas últimas compras.
Padrão técnico de utilização da mão de obra direta – MOD	O tempo de MOD pode ser quantificado por cronometragem de tempo das operações produtivas, de acordo com amostragens estatísticas. Deve ser levado em consideração o desempenho normal de um operário, em condições normais de produção, incluindo as perdas normais de tempo para trocas de ferramentas, substituição de matérias-primas, deslocamentos periódicos do setor etc.
Padrão de taxas horárias da mão de obra	A taxa horária de MOD é calculada considerando o custo com salários, com encargos sociais e com outros benefícios.
Padrão monetário dos custos indiretos de fabricação	A taxa unitária decorre da divisão do total dos custos indiretos conhecidos pela Controladoria pelo fator escolhido para apropriação aos produtos.

Fonte: Oliveira e Peres Jr (2009, p. 311)

### 1.5.6 Análise das variações entre o custo real e o custo-padrão

Uma das principais atribuições do Analista de Custos é comparar periodicamente o custo real dos produtos com o respectivo custo-padrão, para concluir sobre a eficiência e a eficácia da produção e o desempenho dos diversos executivos envolvidos no processo.

Oliveira e Peres Jr (2009) observam que como ressaltado anteriormente, uma das principais funções da aplicação de um sistema de custo-padrão é servir como

controle das diversas atividades e departamentos ou divisões produtivas e administrativas.

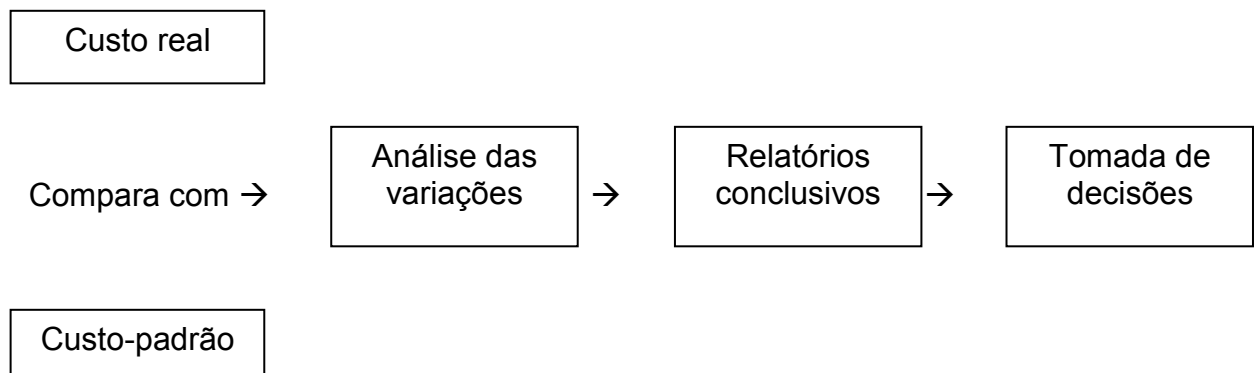
Portanto, para que tal meta seja alcançada, faz-se necessário conhecer e analisar as variações entre os valores e as medidas-padrões com o real, identificar suas origens e motivos, e, como consequência, adotar as providências necessárias para eliminar os possíveis desvios e ineficiências.

Oliveira e Peres Jr (2009) afirmam que a qualidade de um sistema de custo-padrão reside fundamentalmente nos seguintes aspectos:

- Na forma como as análises são efetuadas;
- No grau de seriedade e de profundidade;
- Na rapidez na emissão dos relatórios conclusivos, e, principalmente;
- Na tomada de providências para a regularização dos problemas observados e reportados pelo analista de custos.

Desse modo, se nenhuma providência for tomada pelos executivos responsáveis pela gestão da empresa, em decorrência das observações contidas no Relatório de Custos, todo o trabalho realizado passa a ser irrelevante, o que enfraquece sobremaneira o sistema de controles internos da organização.

As diversas etapas para a análise das variações entre o custo real e o custo-padrão podem ser representadas conforme a seguir:



Assim, independente do custo a ser analisado, a organização deve utilizar essas etapas para tomar uma decisão coerente aos seus objetivos.

### 1.5.7 Variações favoráveis ou desfavoráveis

Entende-se por variação a diferença entre o custo real e o custo-padrão. Para facilitar a identificação e a análise, a variação deve ser identificada e analisada para cada um dos produtos, por seu custo unitário de produção. A variação pode ser favorável ou desfavorável.

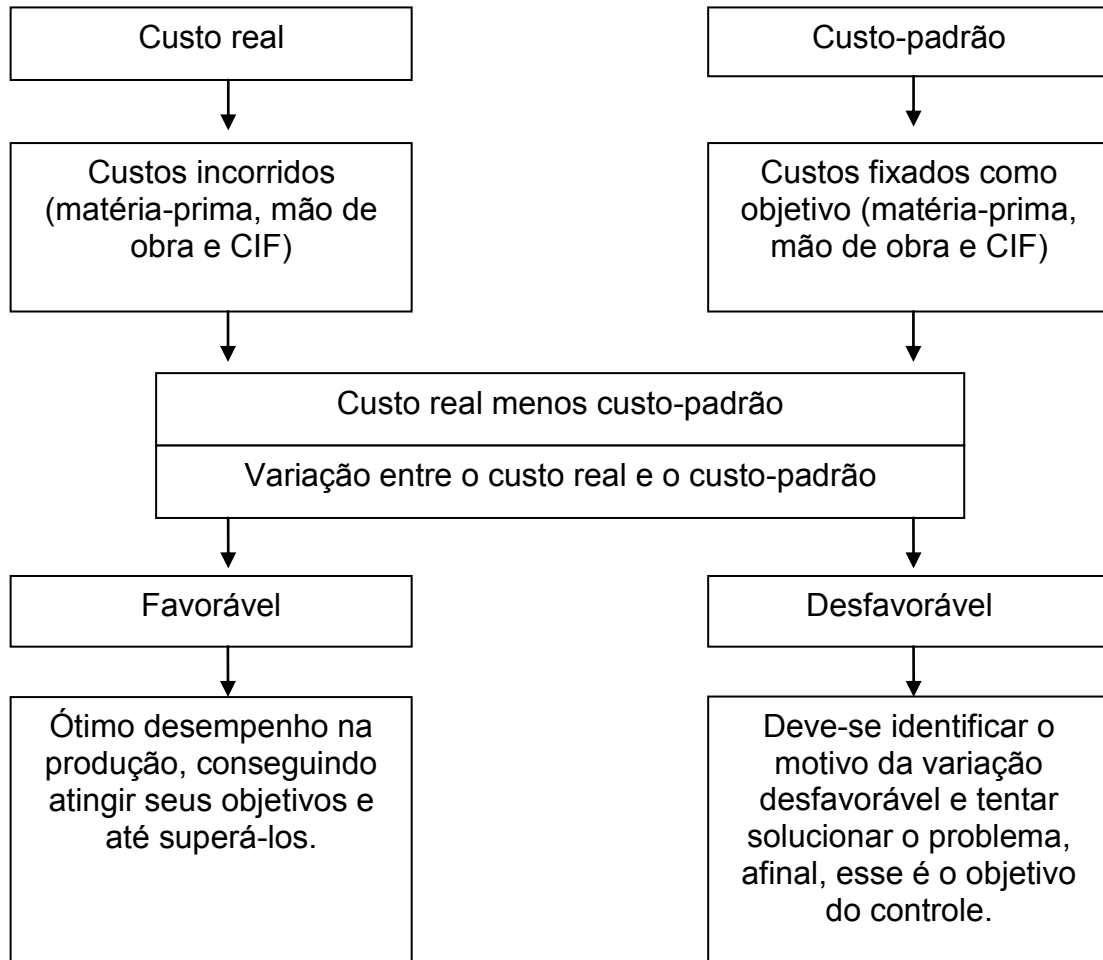
Oliveira e Peres Jr (2009) citam que a variação favorável ocorre quando o custo real é menor do que o custo-padrão, ou seja, em princípio, a fábrica, os departamentos e os executivos envolvidos foram mais eficientes do que o esperado. Em outras palavras, consumiram menos recursos do que o previsto nos padrões.

Oliveira e Peres Jr (2009) citam que a variação desfavorável ocorre quando o custo real é maior do que o custo-padrão. Nesse caso, houve uma margem de ineficiência, visto que foram consumidos, na realidade, mais recursos produtivos do que o previsto ao estabelecer os padrões.

Assim, para as devidas atribuições das responsabilidades quanto às variações, as Análises de Custos devem ser efetuadas para cada um dos fatores que constituem o custo de um produto.

Na figura 7, analisa-se um resumo sobre a análise das variações entre os custos.

**Figura 7** - Análise das variações entre o custo real e o custo-padrão



Fonte: Oliveira e Peres Jr (2009, p. 314)

## 1.6 FRANQUIAS

É um sistema comercial que gira em torno de um contrato legal entre duas partes, no qual é concebido a uma das partes (o franqueado) a prerrogativa de comerciar um produto ou serviço e dirigir uma empresa como um proprietário individual, mas isso deve ser feito de acordo com os métodos e termos especificados pela outra parte (o franqueador). Por exemplo, a rede McDonald's (o franqueador) concede a título de franquia.

Na figura 8, observa um breve resumo sobre a evolução das franquias e mostra a evolução no Brasil de acordo com os acontecimentos da década.

**Figura 8** – Breve resumo sobre a evolução das Franquias.

<b>Década</b>	<b>Acontecimentos</b>
<b>50</b>	Surgiram as redes McDonald's, Burger King, KFC, Dunkin Donuts e outras. Grande explosão nos EUA.
<b>60</b>	Conflitos e leis. Algum movimento no Brasil (Yázigi, CCAA e poucas outras).
<b>70</b>	Internacionalização - dos EUA para fora. Mais movimento no Brasil (Ellus, Água de Cheiro, Boticário...).
<b>80</b>	Globalização. Surge a ABF. Franchising "explode" no Brasil.
<b>90</b>	Efeito da globalização cada vez mais forte no mundo dos negócios. As franquias de serviços começam a se destacar no Brasil. Franqueados mais exigentes, buscando por mais informações e por conhecer melhor o franqueador. O efeito da internet nos negócios e no relacionamento entre franqueado e franqueador cada vez maior. Ascensão e crise no sistema de franquias no Brasil. Aprovação no congresso da Lei 8955.
<b>2000 em diante</b>	Mais consistência, franqueados e franqueadores melhor preparados. Tendência: crescimento mais lento e mais saudável Maior profissionalização do sistema.

Fonte: Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (2005)

### 1.6.1 Vantagens e Desvantagens de uma Franquia

**Quadro 5** - Principais vantagens e desvantagens na avaliação de um franchising

<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Treinamento formal</li> <li>✓ Assistência financeira</li> <li>✓ Métodos de marketing de eficiência comprovada</li> <li>✓ Assistência na gestão</li> <li>✓ Rapidez para iniciar o negócio</li> <li>✓ Taxas globais de fracasso mais baixas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Taxas de franquia</li> <li>✓ Royalties</li> <li>✓ Restrições de crescimento</li> <li>✓ Menos independência nas operações</li> <li>✓ O franqueador talvez seja o único fornecedor para alguns suprimentos</li> <li>✓ Cláusulas contratuais para rescisão/ renovação</li> </ul>

Fonte: Longenecker et al. (2007, p. 69)

Com base no quadro 2, analisa-se que adquirir uma franquia pode ser atraente por vários motivos e a principal vantagem, em termos globais, é sua possibilidade de sucesso. Mas, o franqueador é o único fornecedor de alguns suprimentos que pode acarretar a franquia uma grande desvantagem.

### 1.6.2 Opções de franquias

Nos negócios, a franquia descreve um tipo exclusivo de opção empresarial que oferece aos empreendedores a possibilidade de reduzir o risco associado à compra de uma empresa independente ou à criação de uma nova empresa.

Longenecker et. al. (2013) citam que a franquia permite que os novos operadores comerciais se beneficiem da experiência comercial acumulada de todos os membros desse sistema.

Assim, seu valor potencial é definido pelos direitos contidos em um acordo com valor jurídico conhecido como **contrato de franquia**; os direitos que ele estabelece são chamados de **franquia**.

A extensão e a importância desses direitos podem variar. Quando o maior benefício que o franqueado recebe for o privilégio de usar o nome de um produto amplamente conhecido, o arranjo entre franqueador (fornecedor) e o franqueado (comprador) chama-se **franquia de marca e produto**.

Longenecker et. al. (2013) citam um exemplo de franquia de marca e produto:

“As lojas de pneus para automóveis que exibem a marca Goodyear e os engarrafadores que distribuem refrigerantes com a marca Dr Pepper são, ambos, exemplos desse tipo de franquia.” (LONGENECKER, MOORE, PETTY, PALICH, 2013, p. 73)

Por outro lado, os empreendedores que recebem um sistema completo de marketing e gestão participam de um tipo mais amplo denominado **franquia de um formato de negócio**.

Longenecker et. al. (2013) citam um exemplo de franquia de um formato de negócio:

“Restaurantes tipo fast-food (Burger King), hotéis (Radisson) e serviços comerciais (Mail Boxes) são exemplos típicos de empresas que funcionam dessa forma. O volume de vendas e o número de unidades de franquia associados a esse sistema apresenta um aumento contínuo ao longo dos últimos anos.” (LONGENECKER, MOORE, PETTY, PALICH, 2013, p. 73)

A **franquia locatária** refere-se à operação de uma franquia de vendas a varejo dentro de instalações físicas de uma loja hospedeira.

Longenecker et. al. (2013) citam um exemplo de franquia locatária:

Alguns exemplos incluem franquias do McDonald's e da Cada do Pão de Queijo que operam dentro de lojas Wal-Mart e Extra. Esse tipo de franquia beneficia ambas as partes. A loja hospedeira pode aumentar sua linha de produtos, ao passo que o franqueado obtém um local próximo dos seus clientes potenciais. (LONGENECKER, MOORE, PETTY, PALICH, 2013, p. 73)

Portanto, há várias opções de franquias, vai da escolha do empreendedor averiguar qual é a opção certa a escolher. Apesar disso o franqueado tem que dispor de um controle de custos da sua franquia para que não ocorra alto custo na produção e desperdício de materiais.

## METODOLOGIA

Este capítulo tem como objetivo descrever as etapas da pesquisa, o delineamento, o objeto, o instrumento e a aplicação do questionário.

### 1.7 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Este trabalho busca analisar o processo de aplicação do controle de custo em uma determinada franquia. O propósito é descobrir como se estrutura esse processo e quais são os procedimentos que a empresa utiliza para a sua aplicação. As informações a serem obtidas são referentes aos custos gerais da empresa.

Para obter as informações necessárias, realizou-se uma pesquisa, que de acordo com Gil (2010) é um procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. E que envolve um longo processo de inúmeras fases até a satisfatória apresentação dos resultados.

Esta pesquisa é uma pesquisa básica e é classificada como exploratória, pois segundo Gil (2010) a pesquisa exploratória tem como intuito proporcionar maior conhecimento com o problema, a fim de torná-lo mais explícito.

Logo, a pesquisa se trata de uma análise de caso, que segundo Selltiz (1967)<sup>3</sup> (apud Gil, 2009, p. 4) é um conjunto de informações acerca de um grupo, organização, comunidade, fato ou fenômeno que podem ser analisados com propósitos variados. Sendo que, os dados já estão disponíveis, cabendo ao pesquisador conferir-lhes tratamento analítico.

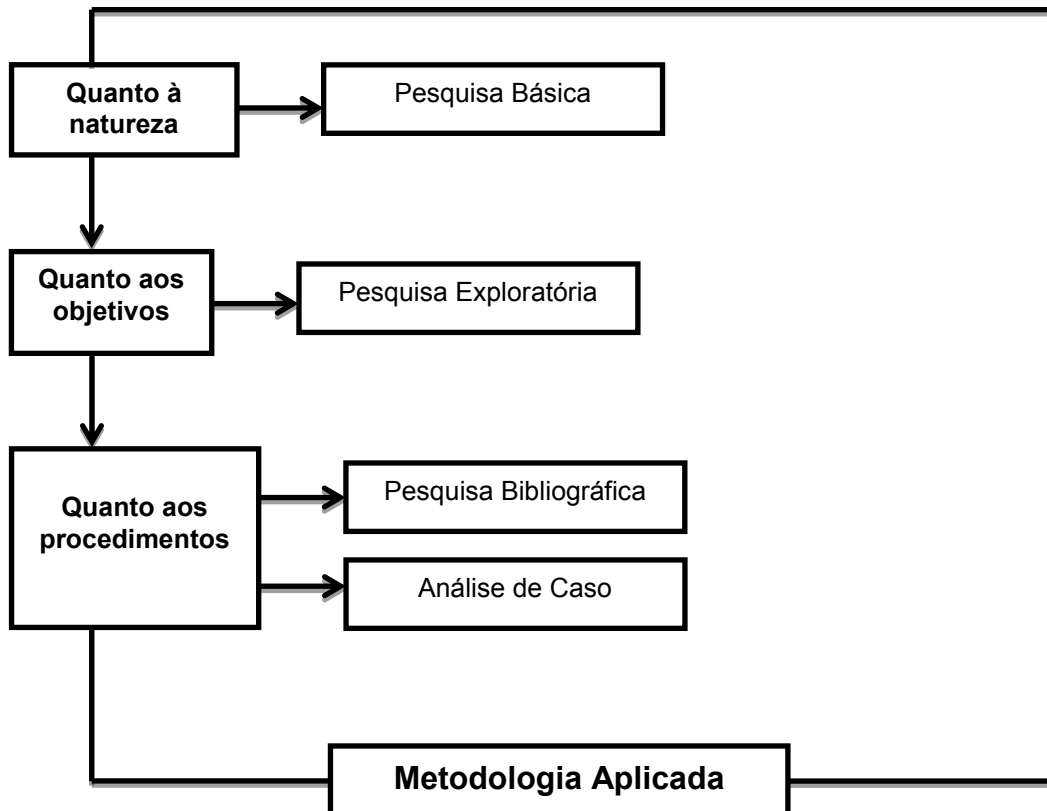
Assim, esta pesquisa tem caráter exploratório por levantar informações mais concisas sobre o tema abordado e é uma análise de caso, pois foram analisados os “2” dados disponíveis da organização pertinente à aplicação do custo-padrão na mesma.

---

<sup>3</sup> SELLTIZ, Claire; JAHODA, Marie; DEUTSCH, Morton; COOK, Stuart W. **Research methods in social relations**. New York: Holt, Rinehart & Winston, 1959. 1. ed., 1951



**Figura 9** – Processo de elaboração da metodologia



Fonte: Elaborado pela autora.

## 1.8 OBJETO DA PESQUISA

Para conseguir informações sobre o processo de controle de custos da empresa ocorreu à realização de uma análise de caso por meio de entrevista, com questões abertas (vide anexo no quadro 6).

Foi aplicada a entrevista com a Supervisora Financeira de Lojas da Franquia SBW, responsável pela supervisão de quatro lojas da Franquia SBW, localizadas em São José dos Campos, Caraguatatuba e São Sebastião, cidades do Vale do Paraíba e Litoral Norte de São Paulo.

Para alcançar os objetivos do estudo, o objeto de estudo escolhido foi a Franquia SBW, empresa atuante no ramo alimentício de fast-food.

Deve-se destacar que a Franquia SBW não autorizou revelar seus dados, pois a master franchising não permite. Por isso adotou-se o nome fictício de Franquia SBW.

Esta empresa foi escolhida por curiosidade sobre o processo de controle de custos na empresa e pela facilidade na obtenção de informações da mesma.

Segundo a Redação Empreendedores Web (2009) a Franquia SBW foi fundada por Fred Deluca e Peter Buck nos Estados Unidos em 1965 e atualmente é representada pela empresa Doctor's Associates INC, atual detentora da marca comercial. A rede de franquia SBW chegou ao Brasil em 1993. Hoje em dia existem muitas franquias no ramo de fast-foods, porém a Franquia SBW, segundo Associação Brasileira de Franchising (2015) é a maior rede de fast-food do mundo em quantidade de restaurantes, com mais unidades que qualquer concorrente e segundo a atualmente ela tem 2086 franqueados. Sendo que a proposta da franquia é oferecer refeições rápidas e saudáveis.

O diferencial do modelo dessa franquia é a opção do cliente de montar o seu próprio sanduiche a partir do cardápio que oferece 15 opções de recheios.

Os sanduiches podem ser feitos de cinco tipos de pães (branco, nove grãos, granola, três queijos, parmesão e orégano) com acompanhamentos compostos por três tipos de queijos (prato, suíço e cheddar), vegetais (tomate, alface, cebola, pimentão, pepino, pickles e azeitona) e sete tipos de molhos (maionese pouche, mostarda junior, barbecue, parmesão, chipotle, mostarda e mel e molho cebola agridoce), todos esses acompanhamentos são pedidos conforme a escolha do cliente.

## **1.9 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS**

A pesquisa de campo foi com a Supervisora da Franquia SBW, para conseguir informações sobre o processo de controle de custos da empresa ocorreu à realização de uma pesquisa de campo, na qual foi realizada uma análise de caso por meio de coleta de dados através de uma entrevista.

Lakatos e Marconi (2010) afirmam que a entrevista é um encontro entre duas pessoas, com o objetivo de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional.

De acordo com Stake (2011) as entrevistas são utilizadas para vários propósitos, sendo eles: Obter informações singulares ou interpretações sustentadas pela pessoa entrevistada; Coletar uma soma numérica de informações de muitas pessoas e Descobrir algo que o pesquisador não conseguiu observar por ele mesmo.

Durante a entrevista foi aplicado um questionário, o qual é tipo padronizado

ou estruturado, que segundo Stake (2011) é um conjunto de perguntas, afirmações ou escalas, geralmente feitas da mesma forma para todos os entrevistados.

O questionário aplicado apresenta perguntas abertas, que de acordo com Lakatos e Marconi (2010) são as perguntas que permitem ao informante responder livremente, usando linguagem própria, e emitir opiniões de modo que possibilita investigações mais profundas e precisas.

Deste modo o questionário obtém maiores informações sobre o processo de padronização da organização.

Vide em anexo no quadro 6 o roteiro da entrevista aplicado.

### **1.10 APLICAÇÃO DO QUESTIONÁRIO**

Visando estruturar o roteiro da entrevista foi desenvolvido um questionário com nove questões abertas organizadas para abordar cinco temas gerais: 1) Conceitos Gerais dos Custos, 2) Uso gerencial dos custos, 3) Redução dos custos, 4) Controle de Custos e 5) Custo-padrão.

A questão um e dois correspondem ao tema um, objetivando descobrir como empresa identifica e classifica seus custos.

A questão três tem relação com o tema três, objetivando descobrir como a organização reduz os custos.

Visando identificar se a Franquia SBW utiliza um processo de controle de custo, as questões quatro e cinco, relacionam-se com o tema quatro.

As questões seis, sete e oito, têm relação com tema cinco, pretendendo saber se a organização utiliza o custo-padrão.

A questão nove diz respeito ao tema dois e cinco, tendo em vista a formação do preço de venda da empresa.

No quadro 6, as perguntas elaboradas para a entrevista são apresentadas, relacionando-as com os autores que definem os temas propostos.

**Quadro 6 – Roteiro de entrevista**

<b>Quadro das questões</b>			
<b>Itens</b>	<b>Questão</b>	<b>Tipo</b>	<b>Autor e ano</b>
<b>Custos</b>	Como são classificados os custos da empresa?	Aberta	<b>Nascimento (2001) Dubois et al. (2009) Padozeve (2010) Megliorini (2007)</b>
	Como são identificados os custos da empresa?		
<b>Redução dos custos</b>	Como a organização reduz os custos?		<b>Santos (2001)</b>
<b>Controle de custos</b>	Como são controlados os custos?		<b>Dubois et al. (2009) Bruni e Famá (2011)</b>
	Quais são os métodos utilizados para controle de custos?		
<b>Custo-padrão</b>	Como é definido o padrão de: produto, quantidade, produção e preço?		<b>Bruni e Famá (2011) Santos (2001) Costa et al. (2011)</b>
	Quais são os métodos para a padronização?		
	Como são feitas as revisões nos padrões?		
<b>Uso gerencial dos custos e Custo-padrão</b>	O preço estabelecido pela franquia influencia nos custos do franqueado?		<b>Nascimento (2001) Costa et al. (2011) Gomes (2005)</b>

Fonte: Elaborado pela autora.

## ANÁLISE DE RESULTADOS

Este capítulo descreve os resultados da pesquisa, analisando a revisão da literatura apresentada no capítulo dois, a qual aborda as teorias sobre: tipos de custos, uso gerencial dos custos, redução e controle dos custos e custo-padrão.

### 1.11 CUSTOS

De acordo com o depoimento da Supervisora da Franquia SBW os custos da empresa são identificados pela contabilidade contratada pelo franqueado e são classificados como: Custos diretos e indiretos, Custos fixos e variáveis, Custos semivariável e semifixo e Custo de transformação.

Segundo Nascimento (2001), Dubois et. al. (2009), Padoveze (2010) e Megliorini (2007) para que se haja uma boa estruturação dos custos, eles devem ser classificados, como: custos diretos e indiretos, custos fixos e variáveis, custos semivariável e semifixo e custo de transformação, de modo que nas classificações, a empresa identifique o custo de cada área da empresa, assim, obtendo um melhor controle.

Em vista disso, a Franquia SBW pratica a teoria apresentada no início do estudo.

### 1.12 REDUÇÃO DE CUSTOS

A supervisora relata na entrevista que para reduzir os custos:

A empresa busca sempre apagar luzes que não são necessárias, desligar freezers que não estão sendo utilizados e só abrir a torneira na hora de lavar os objetos de uso. E também para reduzir os custos de mão de obra direta, ela utiliza banco de horas ao invés de horas extras.

Segundo Santos (2001) para que a empresa reduza os custos, ela tem que fabricar um produto ou prestar um serviço da mesma qualidade com um valor menor.

Em vista disso, a Franquia SBW pratica a teoria exibida, pois ela se trata de uma rede de franquias, a qual é obrigada a ter os custos dos produtos padronizados pela master franchising, porém os outros custos da empresa, como o de energia elétrica, ela consegue reduzir e não afetar no produto final.

### 1.13 CONTROLE DE CUSTOS

Com base no depoimento da Supervisora da Franquia SBW, a empresa controla seus custos através de:

Um inventário semanal que é estipulado pela master franchising e de planilhas feitas pelos coordenadores da empresa, onde são demonstrados a quantidade, peso e preço padrão dos ingredientes do produto.

Entretanto, quando a entrevistada foi questionada sobre os métodos de controle de custos que a empresa utiliza, ela relatou dois métodos, o método da franquia e o método do franqueado.

No método da franquia, a empresa:

Semanalmente envia um inventário, que serve para duas razões. Primeiro calcular o custo do produto analisando cada item individualmente que é usado na preparação de itens ofertados para venda. Segundo, para promover um sumário dos elementos chave de vendas e custos que são reportados ao seu coordenador. Este método demonstra o (estoque inicial da semana + à entrega de mercadorias (-) o estoque final). Portanto, se a empresa vendeu R\$20.000,00 de mercadorias em uma determinada semana e teve uma saída de estoque de R\$6.000,00, assim de acordo com o relatório, nesta semana o custo de mercadoria será de 30%. Vale ressaltar que a master franchising determina que o padrão de custo de mercadoria deva ficar entre 30%, de forma que haja mais lucro e menos desperdícios de produtos para empresa. Se caso ocorrer de a empresa ficar acima do padrão, a master franchising sugere que o franqueado deva rever com o seu gerente sobre desperdícios dentro da loja. Vale destacar que a empresa começa a semana na quarta-feira e termina na terça-feira, portanto este relatório deve ser entregue na quarta-feira pela manhã.

No método do franqueado, a empresa:

Utiliza planilhas feitas no excel pela supervisora de loja, onde são analisados o estoque e venda. Se caso ocorrer de constar na planilha que saiu de vendas 2,00 kg de frango com cream cheese e só tiver saído pelo estoque 2,50kg de frango com cream cheese, a supervisora procura a coordenadora da loja é pergunta qual o motivo do desfalque de 500g de frango. Porém o franqueado tem uma margem de erro de 1,00 kg de saída de cada produto, pois quando os clientes pedem “dobro de recheio”, o sistema do caixa não mostra qual o recheio que saiu, assim a empresa não tem um controle sobre isso, de modo que o desfalque pode estar no “dobro de recheio” ou em desperdícios de ingredientes, pois para a preparação do sanduíche de frango com cream cheese a master franchise determina que o franqueado deva utilizar uma quantidade e peso padrão na hora da preparação do produto, em vista disso se não houver uma preparo correto, o desfalque de 500g pode estar na concha.

Para Nascimento (2001) é essencial que a empresa estabeleça um planejamento dos custos, metas a serem alcançadas, de modo que consigam ser implementadas, objetivando reduzir e conter os custos da organização.

Costa et. al. (2011) dizem que, controlar os custos significa ter o conhecimento de certa realidade e compará-la com possíveis diferenças, identificando as causas e, se possível, tomar decisões a eliminar ou reduzir tais diferenças. Um bom analista de custos obterá excelentes informações para seu trabalho, quando usufruir de um moderno e eficiente sistema para apuração, análise e controle de custos.

Logo, a Franquia SBW pratica a teoria abordada no capítulo dois, em vista que a organização utiliza um moderno e eficiente sistema de apuração e ela determina um planejamento de seus custos.

Em anexo segue o modelo do inventário e da planilha utilizada pela franquia. Para demonstrar o sistema utilizado por eles e como eles organizam os itens para controle de custos.

#### 1.14 CUSTO-PADRÃO

Como a organização é uma franquia, surgiu à dúvida de como é definido o custo-padrão do produto, da produção e do preço e quais são os métodos da padronização, a entrevistada esclareceu que:

Quando a franqueado adquire a franquia, já vêm determinadas algumas padronizações, dentre elas, a padronização do custo-produto, onde a master franchising delinea um **produto padrão**, onde o cliente escolhe: um sanduíche que pode ser no tamanho de 15 cm ou de 30 cm, com um tipo de recheio (lembrando que a empresa fornece quinze tipos), com um tipo de queijo (prato, suíço ou cheedar), com sete tipos de vegetais (tomate, alface, cebola, pimentão, pepino, pickles e azeitona) com sete tipos de molhos (maionese pouche, mostarda junior, barbecue, parmesão, chipotle, mostarda e mel e molho cebola agridoce). Outra padronização do custo-padrão que a máster franchising determina, é quem serão os fornecedores da franquia e qual será o preço de venda estipulado para cada produto. Com base nessas padronizações, a rede determina que independente de qual franquia eu visitar, todas terão o mesmo produto, com o mesmo preço, do mesmo fornecedor e da mesma qualidade.

Com base no questionamento sobre as revisões dos padrões, a entrevistada relatou que:

As revisões são feitas uma vez por mês por um Consultor da rede que vai até as franquias e observa se tudo está correto. Se caso a máster franchising criar um novo produto ou mudar alguma padronização, o

Marketing entra em contato imediatamente com o franqueado e disponibiliza manuais para orientá-los nas mudanças.

Bruni e Famá (2011) e Costa et. al. (2011) consideram que o custo padrão é um controle aos gestores da organização, com a finalidade de fixar previamente preços para cada produto que a empresa fabrica.

Santos (2001) cita que o custo-padrão é a apuração dos custos efetivos comparados com os custos previamente estabelecidos. Esses custos são estabelecidos, através de levantamentos especiais e estudos técnico-econômicos.

Deste modo, a Franquia SBW pratica a teoria apresentada pelos autores citados acima, pois a empresa busca a padronização de seus produtos e de seus custos, para que a mesma tenha um sistema de controle de custos, permitindo o acompanhamento da eficiência produtiva ou operacional de seus departamentos.

### 1.15 USO GERENCIAL DOS CUSTOS

Quando foi questionada a entrevistada, se o preço estabelecido pela franquia influencia nos custos do franqueado, ela explicou que:

O preço de venda estipulado pela master franchising através de estudos e análises feitos por eles, com o objetivo de fornecer um preço de venda ideal para as franquias, porém, este preço de venda influencia sim nos custos da empresa, pois quando a franquia compra mercadorias, os custos dos fornecedores são determinados por eles, e se caso houver um aumento significativo nos produtos e a master franchising não decretar um aumento no preço de venda para o franqueado, assim o preço de venda da loja será o mesmo, porém o custo da mercadoria terá aumentado o que influenciará diretamente nos custos da organização, fazendo com que a mesma obtenha menos lucro.

Bruni e Famá (2011) citam que um dos principais objetivos na formação de preço pelas empresas é proporcionar em longo prazo, o maior lucro possível. Dubois et al. (2009) e Oliveira Neto (1985)<sup>4</sup> (apud Gomes, 2005, p. 33) consideram que na formação do preço de venda de qualquer produto depende de muitos fatores, tais como: custos, despesas, concorrência, elasticidade da procura, nível dos estoques, situação financeira da empresa, restrições governamentais, entre outras.

---

<sup>4</sup> OLIVEIRA NETO, João Carlos de. **O que todo cidadão precisa saber sobre salário, preço e inflação**. 2. ed. São Paulo: Global, 1985. 92p.



Por se tratar de uma franquia com um preço de venda estipulado, verifica-se que a master franchising aplica a teoria, pois para determinar o preço de venda ela analisa e faz um estudo, agora analisando pela ótica do franqueado, eles não tem controle nenhum perante o preço de venda, que pode acarretar perda de lucro para a empresa.

Em vista disso, sugere-se que a empresa fique sempre atenta nos custos de mercadoria dos seus produtos e se caso houver um aumento significativo, procurar um consultor da franquia e explicar a ele o impacto que o custo de mercadoria irá causar para a empresa.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da competitividade do mercado no mundo globalizado, as empresas têm a necessidade de se adaptarem às mudanças de mercado com maior precisão, assim exigindo dos gestores, tomadas de decisões rápidas e concisas.

Deste modo, o presente trabalho evidencia a importância da Gestão de Custos como apoio nos controles gerais da organização, pois ela dá um suporte necessário e adequado aos tomadores de decisões, diante disso não basta apenas ter o poder decisório nas mãos, é importante também que exista uma metodologia, a qual ajude a organização nas possíveis alternativas de ação que podem ser tomadas.

Estabeleceu-se como problema de pesquisa: Qual o processo de aplicação de controle de custos do produto em uma franquia pela ótica do franqueado? Com base nesse problema e segundo a análise de dados coletadas, o processo de aplicação de controle de custos do produto da Franquia SBW é através da ótica do franqueado, o qual é feito pela análise da saída de mercadorias com o estoque da empresa. Baseado neste diagnóstico, os dados obtidos são transferidos para uma planilha feita no Microsoft Excel, que é um editor de planilhas que tem ferramentas de cálculo e de construção de gráficos onde facilita no controle dos recursos ali escritos.

Após os dados serem inseridos nas planilhas, a empresa observa se os dados ali escritos estão realmente de acordo com o estoque real, de forma que a Franquia SBW tenha um eficiente controle de custos de seus produtos.

Mas fora esse processo de aplicação pela ótica do franqueado, a empresa também verifica se os dados das planilhas estão de acordo com os dados do inventário fornecido pela franquia, para que assim ela tenha uma certeza sobre como seus custos estão sendo atribuídos e se estão ocorrendo desperdícios de produtos.

Após a análise de caso, observou-se que a organização não tem um controle total em relação à saída de seus produtos, devido ao fato de que quando o cliente pede “dobro de recheio” o sistema do caixa não acusa qual é o recheio escolhido pelo cliente, em vista disso a Franquia SBW quando for contar a saída dos recheios haverá uma diferença entre o que entrou e o que saiu, devido a essa falha.

Com base neste trabalho, a organização identificou a importância de adquirir

um novo sistema de controle de seus caixas e entrou em contato com a master franchising, a qual relatou que estava em teste um novo sistema de caixa que nele a franquia selecionava qual o recheio escolhido pelo cliente e qual o tipo pão. Em vista disso, a Franquia SBW está aplicando este novo sistema para que haja um controle total e eficiente de seus custos.

Diante do exposto, chega-se a conclusão que a Franquia SBW tem um processo de aplicação de controle de custos, a qual é feita tanto pelo franqueado como pela franquia, sendo assim a empresa pratica a gestão de custos buscando sempre manter esse controle rígido para que não ocorram desperdícios e prejuízo para a mesma.

Como sugestão de tema para pesquisas futuras, é proposto estudo exploratório e uma análise de dados, com uma empresa que busca controlar todos seus custos, a fim de procurar práticas e métodos para manter o controle da organização visando se a mesma está tendo prejuízos ou lucros.

## REFERÊNCIAS

- Acesso em 10 de Março de 2016, disponível em **Associação Brasileira de Franquias**: <http://www.portaldofranchising.com.br>
- Acesso em 10 de Março de 2016, disponível em **Redação Empreendedores da Web**: <http://www.empreendedoresweb.com.br>
- BRASIL. (2005). Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Cartilha**: O que é Franquia?
- Bruni, A. L., & Famá, R. (2011). **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel (5ª ed.). São Paulo: Atlas.
- COSTA, R. G., & OLIVEIRA, L. M. (2011). **Gestão estratégica de custos** (7ª ed.). São Paulo: Atlas.
- CREPALDI, S. A. (2010). **Curso básico de contabilidade de custos** (5ª ed.). São Paulo: Atlas.
- DUBOIS, A., KULPA, L., & SOUZA, L. (2009). **Gestão de custos e formação de preços**: conceitos, modelos e instrumentos: aborgadem do capital de giro e margem de competitividade (3ª ed.). São Paulo: Atlas.
- GIL, A. C. (2009). **Estudo de caso**: Fundamentação científica subsídios para coleta e análise de dados, como redigir o relatório (1ª ed.). São Paulo: Atlas.
- GIL, A. C. (2010). **Como elaborar projetos de pesquisa** (5ª ed.). São Paulo: Atlas.
- GOMES, G. S. (2005). **Uma proposta de aplicação de um método de custeio para uma pequena empresa**. (U. F. Faculdade de Ciências Contábeis, Ed.) Florianópolis, Santa Catarina: Monografia Bacharel em Ciências Contábeis.
- LAKATOS, E. M., & MARCONI, M. d. (2010). **Fundamentos de metodologia científica** (7ª ed.). São Paulo: Atlas.
- LONGENECKER, J. G., MOORE, C. W., PETTY, J. W., & PALICH, L. E. (2013). **Administração de Pequenas Empresas** (13ª ed.). São Paulo: Cengage Learning.
- MACHADO, J. R. (2004). **Administração de Finanças Empresariais** (1ª ed.). Rio de Janeiro: Qualitymark.
- MADEIRA, F. L., PORTUGUAL, G. T., & BARROS, P. M. (18 a 20 de Novembro de 2013). **A utilização do custo-padrão em uma indústria de médio porte**: o caso da Empresa Aerojet. XX Congresso Brasileiro de Custos em Uberlândia - Minas Gerais.
- MEGLIORINI, E. (2007). **Custos**: análise e gestão (2ª ed.). São Paulo: Pearson Prentice Hall.

NASCIMENTO, J. M. (2001). **Custos**: planejamento, controle e gestão na economia globalizada (2ª ed.). São Paulo: Atlas.

OLIVEIRA, L. M., & PERES JR, J. H. (2009). **Contabilidade de custos para não contadores** (4ª ed.). São Paulo: Atlas.

PADOVEZE, C. L. (2010). **Contabilidade Gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil (7ª ed.). São Paulo: Atlas.

SANTOS, E. O. (2001). **Administração Financeira de pequena e média empresa** (1ª ed.). São Paulo: Atlas.

STAKE, R. E. (2011). **Pesquisa qualitativa**: estudando como as coisas funcionam (1ª ed.). Porto Alegre: Penso.

## APENDICES

Questionário aplicado na entrevista

### **1 Como são classificados os custos da empresa?**

Os custos da empresa são classificados como custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, semivariável e semifixo e custo de transformação.

### **2 Como são identificados os custos da empresa?**

São atribuídos pela contabilidade contratada para este franqueado, não tendo contato com a máster franchising.

São enviados para a contabilidade mensalmente todas as contas pagas da empresa para que a mesma atribua um demonstrativo de resultado do exercício (dre) e analise o lucro e os custos e despesas obtidos durante o mês.

### **3 Como a organização reduz os custos?**

A organização busca sempre apagar luzes que não são necessárias, desligar freezers que não estão sendo utilizados, só abrir a torneira na hora de lavar os objetos de uso.

A empresa utiliza o sistema de banco de horas, assim diminuindo o custo com as horas extras dos funcionários.

### **4 Como são controlados os custos?**

Através de uma planilha que demonstra a quantidade, peso e preço padrão dos ingredientes do produto.

### **5 Quais são os métodos utilizados para controle de custos?**

Método da franquia

Semanalmente o franqueado envia um relatório para a máster franchising que consta o estoque semanal. Este é o método de controle que eles utilizam, pois ele determina o gasto semanal (estoque inicial da semana somado a entrega de mercadorias da semana (-) o estoque final da semana) lembrando que a semana na

empresa começa na quarta-feira e termina na terça-feira, portanto esse relatório deve ser entregue na quarta-feira pela manhã.

Esse relatório mostra o custo de cada produto que empresa comprou, de acordo com a saída de cada semana. Portanto se em uma determinada semana vendeu 20.000,00 e a saída do estoque foi em 6.000,00 de acordo com o relatório, então o custo da mercadoria nesta semana do exemplo foi de 30%. A máster franchising determina que o padrão de custo de mercadoria deva ficar entre 30%, de modo com que haja mais lucro e menos desperdícios para empresa. Se caso ocorrer do custo de mercadoria ficar muito acima de 30% o franqueado deve rever com seu gerente da unidade sobre desperdícios dentro de loja.

#### Método do franqueado

Através da planilha feita para os controles de custos, analisamos o estoque e a venda, se caso ocorrer de constar na planilha que saiu de vendas 2,00kg de frango e só tiver saído pelo estoque 2,5kg de frango. Procuramos a coordenadora da loja e perguntamos o motivo do desfalque de 500g, porém o franqueado tem uma margem de erro de 1kg de saída, pois quando os clientes pedem “dobro de recheio” não é contado qual o recheio que saiu, assim a empresa não tem um controle sobre isso e também os funcionários tem direito a um lanche por dia, e no caixa é contabilizado como “recheio de funcionário” e não demonstra pro sistema qual é o recheio, sendo assim essas 500g de frango que faltam ou é dobro de recheio ou é de lanche de funcionários.

Porém se o recheio fosse de frango com cream cheese, talvez o desperdício pudesse estar na concha, na hora da preparação do lanche.

Pois a máster franchise determina uma padronização de quantidade de conchas para cada lanche e o peso das conchas, se caso na hora do preparo o funcionário não fizer o preparo correto, com a quantidade da concha exata, pode ocorrer desperdícios de produtos ou falta no estoque.

### **6 Como é definido o padrão de: produto, quantidade, produção e preço?**

Através de uma análise do modelo ideal do produto a rede determina o modelo do produto padrão, pois como se trata de uma rede de franquias internacional essa determinação já vem lá da máster franchising.

Eles determinam o corte do pão, o tamanho do pão e todas essas determinações são aceitos pelo franqueado no contrato de compra da franquia. A máster franchising fornece aos franqueados um curso de treinamento e manuais para aprimorar o conhecimento do padrão.

### **7 Quais são os métodos para a padronização?**

O estudo da padronização é feita pela máster franchising, que através de especialistas em marketing e vendas analisam o lugar ideal para cada item da loja, desde o layout até o local dos ingredientes.

Por se tratar de uma franquia, o padrão que eles empõem é da rede, é um meio de que todas as franquias possuam um padrão, assim se você for na Franquia SBW de Caraguatatuba e na do interior de São Paulo a loja terá o mesmo modelo e os mesmos produtos.

### **8 Como são feitas as revisões nos padrões?**

As revisões são feitas uma vez por mês por um Consultor da rede que vai até as franquias e observa se tudo está correto. Caso houver mudanças no layout, display ou nos produtos, o Marketing entra em contato imediatamente com o franqueado e disponibiliza manuais para orientá-los nas mudanças.

### **9 O preço estabelecido pela franquia influencia nos custos do franqueado?**

Sim, pois para efetuar as compras de mercadorias os custos dos fornecedores são estabelecidos por eles e se caso houver aumento significativo nos produtos e a master franchising não fornecer um novo preço de venda para o franqueado, o preço continua o mesmo, de modo com que o franqueado tenha menos lucro.





N	O	P	Q	R	S	T	U	V	W	X	Y
<b>INVENTÁRIO SEMANAL E RELATORIO DE VENDAS</b>											
<b>FRANQUIA SBW</b>											
LOJA #	50838	0									
SEMANA FIN.	12/04/2016										
PROPRIETÁRIO											
COORDENADOR											
ASSINATURA DO PROPRIETÁRIO (GERENTE)											
Versão Planilha MisterChef: 1.5											
<b>F</b>	<b>VENDAS LÍQUIDAS DE SUBWAY</b>	19608,41	100,00%								
	+ GÁS	0,00	0,00%								
	+ ELETRICIDADE	790,90	4,03%								
	+ TELEFONE	76,20	0,39%								
	+ LIXO	0,00	0,00%								
	+ SEGURO	71,64	0,37%								
	+ ALUGUEL	1036,18	5,28%								
	+ MÃO-DE-OBRA E IMPOSTOS	2259,94	11,53%								
	+ DIVERSOS	771,27	3,93%								
	+ REPARO/MANUTENÇÃO	0,00	0,00%								
	■ + CUSTO DAS MERCADORIAS	6112,01	31,17%								
	+ TAXA DE ROYALTY	1568,67	8,00%								
	+ FAF (PUBLICIDADE) 4,5%	882,38	4,50%								
	+ PUBLICIDADE LOCAL	0,00	0,00%								
	= DESPESAS OPERACIONAIS	13569,19	69,20%								
<b>F</b>	<b>VENDAS LÍQUIDAS DE SUBWAY</b>	19608,41	100,00%								
	- DESPESAS OPERACIONAIS	13569,19	69,20%								
	- EMP./AL. EQ.	0,00	0,00%								
	= SALDO	6039,22	30,80%								
	VENDAS AJUST. UN.	15.650,09	79,81%								
	VENDAS AJUST. SUB/PRATO DE FESTA	0,00	0,00%								
	TOT. VENDAS SAND./SAL	15.650,09	79,81%								
	VENDAS AJUST. BEB.	3.349,06	17,08%								
	VENDAS AJUST. DIV.	609,26	3,11%								
¶	VENDAS LIQUIDAS DE SUBWAY	19.608,41	100,00%								
	ROYALTY DE 8%	1.568,67	8,00%								
	FAF 4,5%	882,38	4,50%								
◆	1. CUSTO DAS UNIDADES	5148,60									
•	2. CUSTO DAS BEBIDAS	705,29									
■	3. CUSTO DAS MERCADORIAS	6112,01									
	4. UNIDADES AJUST. 30 CM	368									
	5. UN. AJUST. SAL	7									
	6. UNIDADES AJUST. 15 CM	1047									
	7. UNIDADES AJUST. DELI	0									
	8. UNIDADES AJUST. BEB.	884									
	9. UNIDADES DE FRUIZLE AJUSTADAS	0,00									
	10. # SUBS DE FESTA VENDIDOS	0,00									
	11. # PRATOS DE FESTA VENDIDOS	0,00									
	12. TOT. TRANS. AJUST.	1081									
	13. VENDAS DE FRUIZLE	0,00									
	14. VENDAS CAF. MAN.	0,00									
	15. VENDAS ALM. ESCOL.	0,00									
	16. HORAS ABERTAS	100									
	17. HORAS TRABALHADAS	213									
	18. # UNIDADES GRÁTIS	0									
	19. # PÃES DE FESTA USADOS	0									
	20. ITENS DE MARKETING	0,00									
	21. VENDAS/ ROYALTY DE TCBY	0,00									
	22. VENDAS/ROYALTY DE MAMMA ILARDO'S	0,00									
<b>PARA AJUSTAR O CUSTO DOS ALIMENTOS</b>											
◆	UNIDADES GRÁTIS E/OU REFEIÇÕES P/EMPREGADOS	0,00	30,00								

Modelo da planilha feita pelo franqueado.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	
1	Lanche	Venda								
2					Peru			Presunto		
3		15cm	30cm	15cm	30cm	Total	15cm	30cm	Total	
4	Cheddar Cremoso	81	49							
5	BMT	13	23				0,390	1,380	1,770	
6	CLUB	6	6	0,840	0,480	1,320	0,180	0,360	0,540	
7	Italiano	29	16							
8	Frango Def.	110	79							
9	Rosbife	16	2							
10	Peru	43	12	2,580	1,440	4,020				
11	Melt	21	14	0,840	1,120	1,960	0,630	0,840	1,470	
12	Teriyaki	138	65							
13	Atum	21	9							
14	Presunto	13	11				0,585	0,990	1,575	
15	Almondega									
16	Carne	55	20							
17	Frango	84	26							
18	Churrasco Novo	128	46							
19	VEGETARIANO	24	10							
20	Sublime	44	43							
21	Costelinha									
22	Total das Vendas	844								
23	Adicionais			15 cm	30 cm	Total				
24	Bacon	51	24	0,765	0,720	1,485				
25	Tomate Seco	31	5	1,240	0,400	1,640				
26	Queijo	32	17	0,640	0,680	1,320				
27	Cream Cheese	44	16	1,540	1,120	2,660				
28	Cheddar Cremoso	24	1	0,840	0,070	0,910				
29	Pesos Totais			WISR	DIF	Diferença em R\$				
30	Peru	7,300			7,300	152,957				
31	Presunto	5,355			5,355	99,560				
32	Salame	2,700			2,700	79,799				