

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO COMO INSTRUMENTO DE ANÁLISE NAS VENDAS DO SERVIÇO DE UM RESTAURANTE ORGÂNICO

Nadja Gomes de Oliveira (Universidade Federal do Ceará) nadjaoli@gmail.com

Maxweel Veras Rodrigues (Universidade Federal do Ceará) maxweelveras@gmail.com

Resumo:

Este artigo visa avaliar a margem de contribuição como instrumento para a análise das vendas em serviços de restaurantes. As empresas alimentícias possuem o grande desafio de constantemente manter seus produtos com alto padrão de qualidade, enquanto mantém seus lucros estáveis. Desse modo, a margem de contribuição encontra-se como ferramenta para solucionar a questão, analisando seus preços de vendas e determinando o melhor mix de produtos a serem oferecidos. Assim, a empresa saberá onde focar seus recursos e esforços para alcançar suas metas financeiras. Como objetivo específico tem-se: discorrer sobre margem de contribuição, caracterizar a precificação e descrever os custos nos serviços de restaurantes. Para fundamentação desse estudo foram realizadas pesquisas bibliográficas e coleta de dados, que deu-se mediante visitas ao local de estudo, entrevistas e consulta aos documentos existentes do restaurante analisado. O resultado da pesquisa demonstrou que com o ponto de equilíbrio, pode-se determinar as quantidades necessárias a serem vendidas para cobrir as despesas e ainda gerar lucros.

Palavras-chave: Margem de contribuição, Ponto de equilíbrio, Restaurante.

CONTRIBUTION MARGIN AS AN INSTRUMENT OF ANALYSIS IN THE SALES OF THE SERVICE OF AN ORGANIC RESTAURANT

Abstract

This article aims to evaluate the contribution margin as an instrument for the analysis of sales in a restaurant service. Food companies have the big challenge of constantly keeping their products to a high standard while keeping their profits stable. Thereby, the contribution margin is a tool to solve the problem, analyzing its sales prices and determining the best mix of products to be offered. So, the company will know where to focus its resources and efforts to achieve their financial goals. The specific objective is to discuss contribution margin, characterize pricing, and describe costs in restaurant services. To support this study, bibliographical research and data collection were carried out, through visits to the restaurant spot, interviews and consultation of the existing documents of the analyzed restaurant. The result of the research showed that with the break-even point, we can determine the quantities needed to be sold to cover expenses and still generate profits.

Key-words: Contribution margin, Break-even point, Restaurant.

1. Introdução

De acordo com Pitte (1998), o comércio de alimentos acompanha a humanidade desde seu primórdio, porém apenas no século XVI, em Paris, surgiu o termo “restaurante”; que inicialmente servia apenas uma espécie de sopa que dizia-se ter a função restauradora, daí o termo “restaurante”. Com o passar dos anos, principalmente a partir da Revolução Industrial, o número de restaurantes aumentava em proporção ao crescimento da população, o que levou esses restaurantes a se especializarem cada vez mais, aumentando a variedade de seus cardápios para anteder aos mais diferentes nichos da população, tornando assim o restaurante uma das principais fontes de comércio existentes desde então.

A busca por lucro e sobrevivência tem se tornado cada dia mais difícil para as empresas, pois, devido à alta competição nos diversos setores, estas se veem obrigadas a determinar seus preços pelos valores praticados no mercado em que atuam e não pelo valor dos custos incorridos (MARTINS, 2003). Percebe-se assim a importância do gerenciamento estratégico dos custos de seus produtos, pois dessa forma pode-se determinar a margem de lucro e eventuais despesas, tendo a margem de contribuição como parâmetro.

Nesse contexto, e diante dos problemas que enfrentam as empresas do ramo com relação à gestão de custos, este estudo foi realizado em um restaurante familiar, que atua no mercado há quatro anos e que desconhece a classificação e reais valores de grande parte dos itens abordados anteriormente; despesas, custos, margem de contribuição e etc; visto que um estudo como esse nunca havia sido realizado antes. Para essa análise, achou-se viável escolher apenas determinados tipos de pratos, uma vez que o restaurante oferta uma grande quantidade de produtos e os mesmos podem ser customizados de acordo com a necessidade do cliente. Intolerantes a lactose e celíacos, por exemplo, tem opções de adequar os pratos as suas dietas. Sendo assim, escolheu-se cinco tipos de pizzas, cinco tipos de massas e cinco tipos de sucos para serem analisados, sendo esses os mais vendidos durante o mês de Março.

Dentro dessa premissa, levanta-se o seguinte questionamento que rege o estudo: como estabelecer o ponto de equilíbrio dos produtos escolhidos a partir de sua margem de contribuição? Pretende-se responder essa problemática por meio dos seguintes objetivos específicos: identificar todos os custos fixos e variáveis e despesas fixas e variáveis que o restaurante possui; apurar o custo unitário por produto; determinar a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio.

O artigo é estruturado a partir do referencial teórico, em que são abordados os principais conceitos a serem utilizados ao longo do estudo. Na metodologia, destaca-se a propriedade onde foram coletados os dados e suas limitações. Logo em seguida, são apresentados e discutidos os resultados obtidos. Por fim, apresenta-se a conclusão acerca da metodologia adotada e se o objetivo proposto foi atingido.

2. Fundamentação teórica

2.1 Custos

Custo é todo o conjunto de gasto ocorrido dentro do processo de produção de bens, ou de prestação de serviços. Salário e encargos sociais dos operários da produção, energia elétrica e aluguel da fábrica, móveis e ferramentas utilizadas no processo produtivo e matéria prima utilizada para transformar os produtos são exemplos de custos. (WERNKE, 2004).

Para Viceconti e Neves (2010), custos são todos os gastos relativos ao processo de produção,

despendidos na realização de bens ou serviços. Os custos são ativados e devem ser apropriados ao estoque de produtos acabados e em acabamento. Os custos podem ainda ser classificados em diretos e indiretos, se relacionados à apropriação aos produtos; ou ainda em fixos e variáveis se relacionados ao nível da produção.

Ainda sobre custos, Bruni (2008, p. 41) define-os como sendo “os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Portanto, estão associados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade”. É toda a soma dos esforços estruturais, financeiros e de pessoal para a produção de um bem ou serviço. (STARK, 2009).

2.1.1 Custos Fixos

No conceito de Leone (2000, p. 55), os custos fixos “... são custos (ou despesas) que não variam com a variabilidade da atividade escolhida. Isto é, o valor total dos custos permanece praticamente igual mesmo que a base de volume selecionada como referencial varie ...”.

De acordo com Bruni (2008, p. 70), “Os gastos fixos são aqueles que não oscilam conforme os volumes de produção e vendas. Ou seja, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa”.

Para Martins (2003, p. 50) define os custos fixos através do seguinte exemplo: “... o aluguel da fábrica em certo mês é determinado valor, independentemente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume elaborado de produtos. Por isso, o aluguel é um Custo Fixo ...”. Na mesma obra, o autor se aprofunda afirmando que: “... eles não são, mesmo os repetitivos, eternamente do mesmo valor. Sempre há pelo menos duas causas para sua modificação: mudança em função de variação de preços, de expansão da empresa ou de mudança de tecnologia ...”.

Em conclusão, custos fixos são aqueles que se referem a realização das operações produtivas da empresa, que não sofrem influência da demanda, apenas da variação de preços e da expansão da capacidade produtiva da empresa.

2.1.2 Custos Variáveis

De acordo Bruni (2008, p. 77), os custos variáveis: ... são aqueles cujo comportamento depende dos volumes e produção de vendas. O seu valor total altera-se diretamente em função das atividades da empresa. Podem ser custos – quando produtivos – ou despesas – quando associados à administração ou vendas.

Martins (2003) descreve que os custos variáveis estão atrelados diretamente ao volume da produção. Exemplificando, observa-se o valor global de consumo dos materiais diretos por mês, onde quanto maior a produção maior será seu consumo. Portanto, num período de tempo (mês para este caso) o custo dos materiais diretos varia de acordo com a produção, então, materiais diretos são considerados um custo variável.

Para Wernke (2004, p.14) os custos variáveis são: os que estão diretamente relacionados com o volume de produção ou venda. Quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais. São os valores consumidos ou aplicados que têm seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa.

A mão de obra direta, pode ser considerada tanto um custo fixo, quanto um custo variável. Para as empresas que pagam seus colaboradores da área produtiva com salários fixos, a mão de obra é tratada como um custo fixo. Já no caso das organizações que remuneram não só com o salário fixo, mas também com comissões por produtos fabricados ou serviços prestados, a mão de obra passa ser tratada como um custo variável, uma vez que ela oscilará

conforme a produção do período. Já o consumo de material direto, será sempre variável para todas as organizações, já está totalmente relacionado à produção do período (STARK, 2007).

2.2 Despesas

Despesa representa todos os gastos não relacionados à produção da empresa, mas que, ainda assim, são essenciais ao funcionamento desta, ou seja, ‘e “um gasto que avalia o que a empresa despende num todo para auxiliar a produção” (MARQUES, 2004:59).

Para Viceconti e Neves (2010, p.16) despesa é definida como “todo gasto com bens ou serviços não utilizados nas atividades produtivas, e consumidas com a finalidade de obtenção de receitas”.

Salário e encargos sociais da administração, móveis e utensílios do escritório, energia elétrica da sede, dentre outros, são exemplos de despesas. Por se tratar de dispêndios que ocorrem fora do processo produtivo, as despesas reduzem o patrimônio líquido da organização, já que se caracterizam através do sacrifício na obtenção de um bem ou serviço, com finalidade de gerar receita. A comissão de uma venda é exemplo de despesa, já que houve um sacrifício financeiro, cuja finalidade é obter receita através da venda de um produto ou serviço realizado pela organização (STARK, 2009).

2.3 Método do Custeio Variável ou Direto

Segundo Vartanian (2000), o custeio variável é aquele em que somente os custos variáveis diretos ou indiretos e as despesas variáveis são atribuídos aos objetos de custeio. Os custos fixos são levados integral e diretamente aos resultados do período. Nesse conceito, compõem o valor dos estoques dos produtos, quando estes forem os objetos de custeio, apenas os custos variáveis, sendo que as despesas variáveis apenas são utilizadas para se calcular a margem de contribuição. O autor ainda explica que custeio variável possibilita tomar decisões como: aceitar ou não uma ordem de serviço ou um pedido especial, principalmente quando há capacidade ociosa; comprar ou produzir um determinado componente que faz parte de um produto final da empresa; comprar ou produzir um produto específico; adicionar ou suprimir linhas de produtos e canais de distribuição; repor equipamentos; usar de forma mais lucrativa os recursos escassos da empresa; servir como referencial decisório para a política de fixação de preços; e fabricar ou não um novo produto.

Os métodos de custeio devem proporcionar acurada mensuração do valor agregado ao longo de toda cadeia produtiva, como base para a tomada de decisões estratégicas e operacionais (BÓRNIA, 2002).

O método de custeio variável fere os princípios contábeis geralmente aceitos, em especial os Princípios de Realização de Receitas, de Confrontação e da Competência. Estes princípios estabelecem que os custos associados aos produtos só possam ser reconhecidos à medida em que estes são vendidos, já que, somente quando reconhecida a receita, é que devem ser deduzidos todos os sacrifícios necessários à sua obtenção. Como o custeio variável admite que todos os custos fixos sejam deduzidos do Resultado, mesmo que nem todos os produtos sejam vendidos, ele violaria tais princípios (NEVES E VICECONTI, 2003).

Leone (2000) salienta como sendo vantagens e desvantagens do método de custeio variável. Vantagens: O custeamento variável apresenta de imediato à margem de contribuição; a geração de informações para a administração, quando se deseja saber, com segurança, quais produtos, linhas de produtos, departamento, territórios de vendas, clientes e outros segmentos (ou objetivos) que são lucrativos e onde a contabilidade de custos deseja investigar os efeitos

inter-relacionados das mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e vendidas, nos preços e nos custos e despesas. Desvantagens: as informações do custeio variável são bem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance no tempo. Para obter soluções de longo prazo, normalmente as informações do custeio variável não são recomendadas; o trabalho de análise das despesas e custos em fixos e variáveis é dispendioso e demorado. Sempre deverão ser feitos estudos de custos x benefícios.

2.4 Margem de Contribuição

Segundo Martins (2009), margem de contribuição nada mais é que a diferença entre o preço de venda e o custo variável unitário do produto, percebendo assim, sua relação com o custeio variável, método de custeio que apropria apenas os custos diretamente associados aos produtos.

A soma das margens de contribuição unitária permite aos gestores saber o quanto que eles vão dispor para cobrirem os custos fixos, e gerar lucro na empresa. (MAHER, 2001). Por isso foi a ferramenta escolhida para a análise, já que fornece dados assertivos para a tomada de decisão quanto ao mix de produtos.

Para Viceconti e das Neves (2010), a Margem de Contribuição unitária indica o quanto a venda adicional de determinado produto auxilia a organização a abater de seus custos fixos, logo, o produto que apresentar maior margem de contribuição, caso a empresa não possua nenhum limitador de produção, deve ter sua produção priorizada, já que ele alavanca os resultados da empresa.

Com relação à importância da Margem de Contribuição para a tomada de decisão, Bruni (2008, p. 83) afirma que: “A margem de contribuição, representada pela diferença entre receitas e gastos variáveis, consiste em um dos mais importantes indicadores para a tomada de decisão em custos, preços e lucros”.

Tem-se a Margem de Contribuição Unitária (MCU) do produto quando a unidade de mensuração é uma unidade de produto produzido e vendido. Ressalta-se que, em alguns processos, a MCU do produto pode sofrer variação. Esta decorre da variabilidade dos itens que a compõem, que são apontados por Padoveze (2006) como: custos diretos unitários de material, de mão-de-obra e de utilidades (energia, água, ar-comprimido, entre outros); despesas variáveis unitárias (comissões de venda, frete de entrega, entre outros); e preços de venda do produto.

Nota-se que a maior vantagem da margem de contribuição dá-se pelo fato de seu valor está isento de rateios, possibilitando uma análise mais concreta, objetiva e transparente dos custos da empresa.

2.5 Ponto de Equilíbrio

Denomina-se Ponto de Equilíbrio, o volume de atividade operacional em que o total da margem de contribuição da quantidade vendida/produzida se iguala aos custos e despesas fixas. Em outras palavras, o ponto de equilíbrio mostra o nível de atividade ou o volume operacional, quando a receita total das vendas se iguala ao somatório dos custos variáveis totais mais os custos e as despesas fixas. Assim, o ponto de equilíbrio evidencia os parâmetros que mostram a capacidade mínima em que a empresa deve operar para não ter prejuízo, mesmo que à custa de um lucro zero. (PADOVEZE, 2003)

Segundo Wernke (2005), dependendo da necessidade da empresa ou do gestor, o ponto de equilíbrio possibilita adaptações que suprem as informações gerenciais não possuídas. Essas

adaptações originam tipos de ponto de equilíbrio distintos que se ajustam às diversas situações de planejamento das atividades da empresa, como por exemplo: em algumas situações é necessário fazer o estudo do ponto equilíbrio em valor e em outras situações é recomendável a determinação do ponto de equilíbrio em unidades. Assim, dependendo da necessidade da informação e da fórmula como é calculado, o ponto de equilíbrio recebe denominações diferentes: Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC); Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) e Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF).

O ponto de equilíbrio contábil em unidades é o número de produtos que deve ser fabricado e vendido para que o resultado seja zero. Para determinar tal quantidade, divide-se o valor total dos custos fixos (\$) pelo valor da margem de contribuição unitária (\$). Assim, cada produto vendido irá cobrir, com sua margem de contribuição unitária, uma parte dos custos fixos da empresa. O ponto de equilíbrio contábil em valor permite calcular o valor mínimo de vendas (em \$) que a empresa deve conseguir para que não tenha lucro nem prejuízo (Wernke, 2005). Para o autor, as fórmulas para se calcular o ponto de equilíbrio contábil são as seguintes: $PEC \text{ unidades} = \frac{\text{Custos Fixos (R\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (R\$)}}$ $PEC \text{ Valor} = \frac{\text{Custos Fixos (R\$)}}{\text{Percentual da Margem de Contribuição (\%)}}$.

Segundo Bruni e Famá (2004), o ponto de equilíbrio financeiro corresponde à quantidade que iguala a receita total com a soma dos gastos que representam desembolso financeiro para a empresa. Assim, no cálculo do ponto de equilíbrio financeiro não devem ser considerados gastos relativos a depreciações, amortizações ou exaustões, pois estas não representam desembolsos para a empresa. 41 A fórmula do ponto de equilíbrio financeiro em quantidades é: $PEF \text{ unidades} = \frac{\text{Custos Fixos (R\$)} - \text{Depreciações (R\$)} + \text{Dívidas do período (R\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (R\$)}}$

Para Wernke (2005, p.123), o ponto de equilíbrio econômico distingue-se das demais fórmulas de ponto de equilíbrio por incluir a variável “Lucro Desejado”, conforme a fórmula a seguir: $PEE \text{ unidades} = \frac{\text{Custos Fixos (R\$)} + \text{Lucro Desejado (R\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (R\$)}}$ Constata-se que a utilização do ponto de equilíbrio econômico tem como objetivo principal gerar informações aos investidores sobre o retorno do capital investido, ou seja, quanto deveria a empresa vender para recuperar o investimento, conforme rentabilidade desejada. O ponto de equilíbrio econômico possibilita também conhecer o lucro que a empresa procura almejar.

3. Metodologia

Na elaboração de um estudo aplicado, para obter-se êxito e para que os objetivos sejam alcançados, devem ser adotados métodos e processos de pesquisas, uma vez que sua aplicação seja de fundamental importância para a organização e direcionamento do trabalho. Desse modo, os resultados serão descobertos com mais agilidade e embasamento teórico suficiente que sirva de sustentação e confirmação para o trabalho estudado.

Com relação ao tipo de pesquisa, este trabalho utilizou-se da pesquisa bibliográfica e de características descritivas. A pesquisa concentrou-se em análise quantitativa e descritiva dos quinze produtos mais vendidos no mês de março de 2015 e fez-se, resumidamente, da seguinte maneira: pegou-se o valor dos custos fixos dos produtos mais vendidos do restaurante e dividiu-se pela margem de contribuição unitária de cada um desses produtos, resultando no ponto de equilíbrio, ou seja, a quantidade de produtos necessária para cobrir os custos do restaurante referentes ao produto analisado. Após a coleta desses dados é possível tomar decisões gerenciais a fim de manter a empresa com saúde financeira.

A abordagem utilizada nesta pesquisa é quantitativa, pois busca mostrar quantitativamente o ponto de equilíbrio dos produtos escolhidos a partir da sua margem de contribuição.

Sobre a coleta de dados, a forma utilizada se deu através de entrevistas informais aos donos e colaboradores do restaurante Sabores Orgânicos, observações diretas do processo produtivo, coleta de documentos fiscais, coleta de relatórios gerenciais, pesquisas e anotações in-loco da empresa.

A pesquisa limita-se somente à apuração e análise dos custos incidentes dos quinze produtos mais vendidos pelo restaurante no mês de março de 2015. Portanto, os demais produtos que a empresa oferece não serão abordados neste trabalho. Outra limitação é quanto aos documentos e dados fornecidos pela empresa, pois toda pesquisa está embasada nestes registros onde não se realizou nenhuma análise comparativa com valores de mercado.

4. O Método Proposto

4.1 Apresentação

O restaurante analisado tem a missão de oferecer uma alimentação saudável e de qualidade, promovendo saúde e o bem-estar de todos. Foi uma inovação no conceito de alimentação orgânica e integral na cidade de Fortaleza/Ce. A empresa disponibiliza pratos leves e saudáveis para seus clientes e atua no mercado há quatro anos. Podemos classificá-la como sendo de pequeno porte e conta hoje com 24 funcionários, além de ser administrada pelos próprios familiares.

Na literatura científica, algumas pesquisas avaliaram os benefícios do consumo de alimentos orgânicos para a saúde humana. Tais estudos alegam que uma dieta orgânica pode diminuir a exposição de crianças aos pesticidas e apresentar efeito positivo no quesito fertilidade, uma vez que muitos pesticidas são disruptores endócrinos (uma dieta isenta dessa classe de agrotóxicos pode ter um efeito sobre a fertilidade masculina). No entanto, como mencionado anteriormente, é difícil estabelecer relações, pois os estudos populacionais que compararam a saúde das pessoas que consomem habitualmente alimentos orgânicos com a saúde daquelas que consomem alimentos convencionais apresentaram grande número de variáveis não controladas.

O alimento é uma mercadoria que o consumidor exige que tenha preço baixo e alta qualidade e o preço baixo de um alimento ou refeição raramente leva em conta o custo ambiental, os gastos energéticos para sua produção, os impactos na saúde humana, no bem-estar animal e na qualidade de vida dos que produzem tais alimentos. Ao adquirir o alimento orgânico, o consumidor contribui para a promoção da sua saúde, para a qualidade de vida das futuras gerações e para a preservação dos ecossistemas naturais.

Nos últimos anos, os orgânicos ganharam cada vez mais destaque: a seção "orgânica" de uma padaria ou supermercado não é mais uma novidade surpreendente, mas sim um importante setor das redes de alimentação. Diversos estabelecimentos gastronômicos vendem refeições e sucos feitos a partir de produtos orgânicos. Embora os alimentos orgânicos representem uma alternativa sustentável e que respeita a vida em sociedade, há muito preconceito sobre o uso desses alimentos na cozinha.

O alimento integral é considerado a principal fonte de fibra que, em geral, falta no cardápio do brasileiro. As principais funções desse nutriente são:

- a) Promover o bom funcionamento intestinal;
- b) Sensação de saciedade;

c) Redução dos níveis de colesterol e de glicose no sangue;

Além da fibra, os alimentos integrais são ricos em vitaminas A, B, B2 e B5 e em minerais, como cálcio, fósforo e ferro.

Segundo os especialistas, a pessoa que substitui os alimentos refinados pelas versões integrais consegue emagrecer mais rapidamente. Além de absorverem e eliminarem a gordura presente no estômago, as fibras têm outras propriedades que favorecem a perda de peso. Pela característica de permanecerem mais tempo no estômago do que os alimentos refinados, as versões integrais são capazes de prolongar a saciedade, fazendo com que a fome apareça só depois de muito tempo. Além disso, como o organismo tem de trabalhar mais e por mais tempo para digerir a refeição, seu gasto energético aumenta, potencializando a queima de gorduras. A ingestão de alimentos refinados não é responsável apenas pelo aumento no índice de obesos no mundo.

4.2 Análise de dados

Inicialmente, coletou-se os dados referentes ao mês de março de 2015 dos quinze produtos mais vendidos no restaurante analisado, incluindo as pizzas, massas e sucos. Os produtos foram os seguintes: pizzas com os sabores de marguerita, *pepperoni*, frango com catupiry, portuguesa e peito de peru com mango *chutney*; espaguete à bolonhesa, espaguete do chefe, espaguete veleiro, espaguete lampião, lasanha; suco de abacaxi com hortelã, suco de laranja, suco de morango com laranja, suco de couve com limão e suco de couve com laranja. Considerou-se o valor adquirido dos bens segundo as informações concedidas pelo proprietário. Foram resgatados seus custos fixos e variáveis e despesas fixas e variáveis, além de todas as atividades englobadas neles, conforme vemos nas Tabelas 1 e 2.

Receita de Venda Total	R\$ 98.253,51
Custos Fixos	
MOD	R\$ 20.280,00
Aluguel de Máquinas	R\$ 175,00
Aluguel	R\$ 2.500,00
Total	R\$ 22.955,00
Despesas Fixas	
Impostos	R\$ 8.000,00
IPTU	R\$ 1.000,00
Internet/Telefone	R\$ 400,00
Advogado	R\$ 800,00
Contador	R\$ 800,00
Salários de Administração	R\$ 10.000,00
Marketing	R\$ 580,00
Materiais de Escritório	R\$ 150,00
Total	R\$ 21.730,00

Fonte: Elaborado pelos autores

Tabela 1 – Classificação e valores dos Custos Fixos e Despesas Fixas

O montante total dos custos e despesas fixas, somatório da mão-de-obra, alugueis, impostos e outras despesas, totalizou R44.685,00, onde o custo mais relevante foi o custo fixo da mão-de-obra direta, que correspondeu a aproximadamente 88% dos custos fixos totais.

Receita de Venda Total	R\$ 98.253,51
Custos Variáveis	
MD (ingredientes)	R\$ 30.000,00
Embalagem utilizada no produto pronto	R\$ 35,00
Energia Elétrica	R\$ 1.790,00
Gás	R\$ 600,00
Água	R\$ 640,00
Total	R\$ 33.065,00
Despesas Variáveis	
Hora-extra	R\$ 1.000,00
Comissões	R\$ 1.250,00
Material de Limpeza	R\$ 800,00
Despesas financeiras (cartão de crédito)	R\$ 2.250,00
Despesa financeira (cartão de débito)	R\$ 875,00
Manutenção de equipamentos	R\$ 400,00
Outros	R\$ 200,00
Total	R\$ 6.775,00

Fonte: Elaborado pelos autores

Tabela 2 – Classificação e valores dos Custos Variáveis e Despesas Variáveis

Com relação aos custos variáveis e despesas que variam de acordo com a produção de cada tipo de produto, evidenciaram-se os seguintes itens: ingredientes, embalagens utilizadas nos produtos prontos, energia elétrica, gás, água, hora-extra, comissões, material de limpeza, despesas financeiras, manutenção de equipamento e outros.

Após essa coleta de informações, buscou-se os dados referentes às receitas de venda de cada produto escolhido e assim, rateou-se os custos fixos e variáveis e despesas fixas e variáveis em função da receita. Esse rateio foi limitante nesse estudo como podemos observar na Tabela 3, uma vez que não se tinha dados suficientes para escolher outra fonte de rateio mais precisa.

Produtos	Receita Venda Unitária	Custos Fixos	Despesas Fixas	Custos Variáveis	Despesas Variáveis
Marguerita	R\$ 9.612,00	R\$ 2.245,65	R\$ 2.125,81	R\$ 3.234,70	R\$ 662,79
Pepperoni	R\$ 4.598,40	R\$ 1.074,33	R\$ 1.016,99	R\$ 1.547,49	R\$ 317,08
Frango com Catupiry	R\$ 2.000,28	R\$ 467,32	R\$ 442,39	R\$ 673,15	R\$ 137,93
Portuguesa	R\$ 1.889,85	R\$ 441,53	R\$ 417,96	R\$ 635,99	R\$ 130,31
Peito Peru c/ Mango Chutney	R\$ 2.224,95	R\$ 519,82	R\$ 492,08	R\$ 748,76	R\$ 153,42
Espaguete a bolonhesa	R\$ 1.677,00	R\$ 391,80	R\$ 370,89	R\$ 564,36	R\$ 115,64
Espaguete do Chefe	R\$ 1.852,50	R\$ 432,80	R\$ 409,70	R\$ 623,42	R\$ 127,74
Espaguete Veleiro	R\$ 1.311,00	R\$ 306,29	R\$ 289,94	R\$ 441,19	R\$ 90,40
Espaguete Lampião	R\$ 2.880,00	R\$ 672,86	R\$ 636,95	R\$ 969,20	R\$ 198,59
Lasanha Bolonhesa	R\$ 1.275,00	R\$ 297,88	R\$ 281,98	R\$ 429,07	R\$ 87,92
Suco Abacaxi c/ Hortelã	R\$ 1.534,00	R\$ 358,39	R\$ 339,26	R\$ 516,23	R\$ 105,78
Suco Morango c/ Laranja	R\$ 1.232,00	R\$ 287,83	R\$ 272,47	R\$ 414,60	R\$ 84,95
Suco Laranja	R\$ 973,50	R\$ 227,44	R\$ 215,30	R\$ 327,61	R\$ 67,13
Suco Couve c/ Limão	R\$ 868,00	R\$ 202,79	R\$ 191,97	R\$ 292,11	R\$ 59,85
Suco Couve c/ Laranja	R\$ 713,00	R\$ 166,58	R\$ 157,69	R\$ 239,94	R\$ 49,16

Fonte: Elaborado pelos autores

Tabela 3 – Rateio realizado para cada produto, tendo como base a Receita de Venda

Com a identificação dos custos e despesas fixas de cada produto, bem como os respectivos preços e as quantidades vendidas, tem-se a margem de contribuição relacionada aos produtos. A margem de contribuição representa a capacidade que a empresa tem para cobrir seus custos e despesas fixas e obter lucro. Dessa maneira, apurou-se a margem de contribuição por produto, no intuito de verificar a capacidade de contribuição de cada produto para cobrir os custos e despesas fixas e obter lucro, como demonstrado na Tabela 4.

Produtos	RV (R\$)	CV (R\$)	DV (R\$)	MCtotal (R\$)	MCu (R\$)	CF (R\$)	DF (R\$)	PE	Vendas (q)
Pizzas									
Marguerita	9612,00	3234,70	662,79	5714,51	21,40	2245,65	2125,81	204,25	267
Pepperoni	4598,40	1547,49	317,08	2733,83	28,48	1074,33	1016,99	73,44	96
Frango com Catupiry	2000,28	673,15	137,93	1189,20	26,72	467,32	442,39	34,04	44,5
Portuguesa	1889,85	635,99	130,31	1123,55	25,54	441,53	417,96	33,66	44
Peito de Peru com Mango Chutney	2224,95	748,76	153,42	1322,77	29,07	519,82	492,08	34,81	45,5
Massas									
Espaguete a bolonhesa	1677,00	564,36	115,64	997,01	11,59	391,80	370,89	65,79	86
Espaguete do Chefe	1852,50	623,42	127,74	1101,35	16,94	432,80	409,70	49,72	65
Espaguete Veleiro	1311,00	441,19	90,40	779,41	16,94	306,29	289,94	35,19	46
Espaguete Lampião	2880,00	969,20	198,59	1712,21	13,38	672,86	636,95	97,92	128
Lasanha Bolonhesa	1275,00	429,07	87,92	758,01	15,16	297,88	281,98	38,25	50
Sucos									
Suco de Abacaxi c/ Hortelã	1534,00	516,23	105,78	911,99	3,51	358,39	339,26	198,89	260
Suco de Morango c/ Laranja	1232,00	414,60	84,95	732,45	4,76	287,83	272,47	117,81	154
Suco de Laranja	973,50	327,61	67,13	578,76	3,27	227,44	215,30	135,40	177
Suco Couve c/ Limão	868,00	292,11	59,85	516,04	3,69	202,79	191,97	107,10	140
Suco Couve c/ Laranja	713,00	239,94	49,16	423,89	3,69	166,58	157,69	87,97	115

Fonte: Elaborado pelos autores

Tabela 4 – Cálculo da Margem de Contribuição Unitária para cada produto e cálculo do Ponto de Equilíbrio de cada prato analisado

Em relação as pizzas, o sabor que apresenta uma melhor margem de contribuição é a peito de peru com mango *chutney*, com R\$28,57. Já em relação as massas, dois produtos geram um maior lucro em relação aos outros de acordo com a margem de contribuição: espaguete veleiro e espaguete do chefe, com R\$16,65.

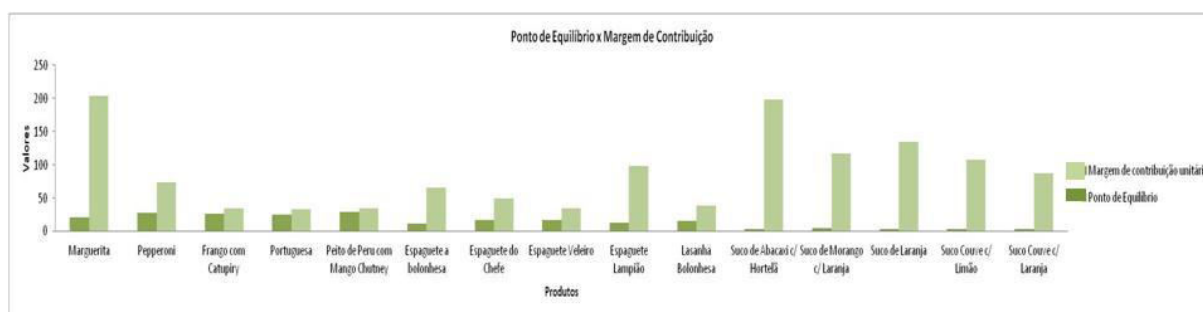
O ponto de equilíbrio evidencia em quantidades o mínimo que a empresa deve produzir e vender para que consiga cobrir todos seus custos fixos e variáveis. Com base nos dados das tabelas apresentadas, buscou-se calcular o ponto de equilíbrio de cada produto. Inicialmente extraiu-se os custos fixos totais, e dividiu-se pela margem de contribuição dos produtos.

Portanto, para que a empresa alcance o ponto de equilíbrio, ou seja, suas receitas se igualem às suas despesas, a empresa deverá vender no mínimo 208 pizzas de marguerita, 75 pizzas de

pepperoni, 35 pizzas de frango com catupiry, 35 pizzas de portuguesa e 36 pizzas de peito de peru com mango *chutney* mensalmente. Caso o número de vendas seja inferior a estes números, o resultado será de prejuízo. Na situação oposta, ou seja, número de vendas maior que o ponto de equilíbrio, chega-se a uma situação de lucro.

Observa-se que o ponto de equilíbrio da pizza de marguerita é cinco vezes maior que o ponto de equilíbrio da pizza de peito de peru com mango *chutney*, ou seja, necessita-se vender 5 vezes a mais uma pizza de marguerita do que uma pizza de peito de peru com mango *chutney*.

Finalizando o processo de análise dos dados levantados, o Gráfico 1 demonstra a relação Margem de Contribuição x Ponto de Equilíbrio, mostrando o que cada produto ofereceu no período estudado.



Fonte: Elaborado pelos autores

Gráfico 1 – Margem de Contribuição x Ponto de Equilíbrio

Como se percebe, a margem de contribuição permite a análise de quantos pratos devem ser vendidos para cobrir os custos. Para melhor apresentação das percepções finais que esse estudo trouxe, no tópico seguinte apresenta-se as considerações finais.

5. Conclusões e Recomendações

Com a realização da pesquisa para este artigo, concluiu-se que a margem de contribuição permite a análise da quantidade mínima de produtos a serem vendidos para que a empresa cubra seus custos, além de indicar o quanto cada produto contribui para que os custos fixos sejam cobertos. A margem de contribuição é ferramenta importante na gestão dos custos e precificação em um restaurante, pois além de analisar a saúde financeira do estabelecimento, ainda oferece insumos para tomadas de decisão estratégicas. Como, por exemplo, a realização de promoções voltadas para produtos de maior margem de contribuição, ou até mesmo a venda combinada de produtos de maior saída com produtos de menor saída.

Assim, foi possível a aplicação do conteúdo estudado no Restaurante Sabores Orgânicos, resultando em uma análise dos pontos de equilíbrio e margem de contribuição de seus produtos mais vendidos. Para facilitar a apresentação dos dados obtidos, foram escolhidos os produtos mais vendidos do estabelecimento, que foram divididos nas seguintes categorias: pizzas, massas e sucos. Observou-se que para cobrir os custos e ter lucro zero, o restaurante precisa ter, aproximadamente, o seguinte mix de vendas de pizzas: 207 pizzas de marguerita, 74 pizzas de *pepperoni*, 34 pizzas de frango com catupiry, 34 pizzas de portuguesa e 35 pizzas de peito de peru com mango *chutney*. Combinado a venda de, aproximadamente, 66 Espaguete a Bolonhesa, 50 Espaguete do Chef, 35 Espaguete Veleiro, 99 Espaguete Lampião e 38 Lasanhas a Bolonhesa. E ainda, levando-se em conta a venda de: 202 sucos de abacaxi com hortelã, 119 sucos de morango com laranja, 137 sucos de laranja, 108 sucos de

couve com limão e 89 sucos de couve com laranja.

A partir dos dados encontrados, sugere-se que seja feito um controle de saída dos produtos em questão, no qual, na medida em que pratos forem sendo vendidos, se verifique o que já foi coberto quanto aos pontos de equilíbrio, para que, caso necessário, sejam realizadas ações focadas onde realmente há necessidade.

É possível afirmar que a empresa apresentou um desempenho satisfatório quando realizada a comparação entre o volume de vendas e os pontos de equilíbrios encontrados. Todos os produtos analisados apresentaram um volume de vendas maior que seu ponto de equilíbrio no mês de marco. Pode-se assim afirmar que foi possível alcançar o objetivo geral da pesquisa, que é o de utilizar a margem de contribuição como método de análise das vendas do restaurante, comprovado pelos dados apresentados no tópico anterior. Ainda foi possível analisar os preços utilizados pelo restaurante. Como todas as margens de contribuição encontradas foram positivas, é possível afirmar também que a precificação dos produtos analisados é satisfatória para a saúde financeira do estabelecimento e também agrada aos clientes.

Recomenda-se a realização do estudo aqui apresentado levando-se em consideração todos os pratos ofertados no restaurante. Tarefa complexa, e que certamente precisara de auxílio de sistemas de informação, mas que será de fundamental importância para a realização de um acompanhamento combinado mais otimizado. A realização da extensão e do aprofundamento do estudo permitira o acompanhamento em períodos mais curtos, como por exemplo, por semana.

Os resultados aqui apresentados se mostram de suma importância, pois permitem que o gestor possua uma clara visualização da realidade da empresa, além de poderem ser utilizados como uma ótima ferramenta para o auxílio em tomadas de decisão, já que permite que seja feita com base no desempenho real dos produtos.

Referências

RESTAURANTES ORGÂNICOS. Disponível em: < <http://infofood.com.br/produtores-e-donos-de-restaurantes-precisam-conversar-sobre-alimentos-organicos/>>. Acesso em: 09 de junho de 2015.

BRUNI, Adriano Leal. *A Administração de Custos, Preços e Lucros*. 2. ed. São Paulo

LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2000. **WERNKE, Rodney.** *Gestão de custos: Uma abordagem prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WERNKE, Rodney. *Gestão de custos: Uma abordagem prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Curso básico de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1999.