

APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL E MÉTODO MARK-UP PARA FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA EM UM RESTAURANTE DO TIPO SELF-SERVICE: UM ESTUDO DE CASO

APPLICATION OF THE VARIABLE COST METHOD AND MARK-UP METHOD FOR FORMATION OF SALE PRICE IN A RESTAURANT OF THE SELF-SERVICE TYPE: A CASE STUDY

Acadêmico: LUCAS PIZZI ROTTA

Orientadora: ALINE SILVA CULCHESK

Resumo

Levando em consideração o grau de importância da Gestão de Custos e Formação de Venda para a análise de custos de produção e a prática de preços de venda de produtos, este estudo possui como objetivo estimar os custos das refeições (self-service e marmitas) servidas em um restaurante, bem como verificar a ocorrência ou não de lucro atual e também calcular possíveis preços de venda para estes produtos, a fim de deixar explícito para o gestor da empresa a situação atual e tornar mais coerente o processo de formação de preços de venda dos produtos. Para tanto, foram considerados dados coletados na empresa durante 11 dias de funcionamento, e o resultado foi projetado para 1 mês de trabalho do restaurante. Para a realização dos cálculos de custos e formação de preço de venda, foram utilizados os métodos de custeio variável e o método mark-up, respectivamente. Como resultados, observou-se que a empresa atualmente opera em lucro operacional apenas com o produto “Refeição Self-service”, sendo que a maioria dos demais produtos possuem margens de contribuição positivas, porém lucro operacional negativo. Ainda com relação aos resultados, foram calculados possíveis preços de venda para os produtos, sendo que se a empresa adotasse estes preços, seria necessário analisar o comportamento da demanda, para assim verificar se o lucro operacional aumentaria ou não, visto que a demanda da região é fortemente influenciada pelos preços das empresas concorrentes.

Palavras-chave: *Custeio Variável; Lucro Operacional; Marmitas; Preço de Venda; Self-Service*

Abstract

Taking into consideration the importance of Cost Management and Formation of Sales Price for the analysis of production costs and the practice of selling prices of products, this study aims to estimate the costs of meals (self-service and pots) served in a restaurant, well as verify the occurrence or not of current profit and also calculate possible sales prices for these products in order to let explicit to the company manager the current situation and let more coherent the process of formation of sales price of the products. Therefore, were considered data collected at the company during 11 days of operation and the result was projected for one month of the work of the restaurant. For the realization of costs calculations and formation fo sales price, variable costing method and the mark-up method were used, respectively. As results, it was observed that the company currently operates in operations profit only with the

product “Self-Service meal”, and most other products have positive contribution margins, but negative operating profit. Still regarding the results, possible sales prices were calculated for the products, and if the company adopted these prices, it would be necessary to analyze the behaviour of the demand, in order to verify if the operating profit would increase or not, since the demand of the region is heavily influenced by the prices of concurrent companies.

Key-words: *Operating Profit; Pots; Sale Price; Self-Service; Variable Costing*

1. Introdução

No atual mercado globalizado e altamente competitivo, em que detalhes estratégicos podem fazer a diferença para o sucesso ou não das empresas, é recomendável que os empresários realizem uma gestão eficiente dos negócios, independente do segmento de mercado atuante.

Com relação à Gestão de Custos, isto não é diferente. A empresa que realiza suas atividades operacionais sem qualquer tipo de gestão ou controle de suas finanças, pode a vir a tomar decisões estratégicas e de *marketing* equivocadas, fazendo com que o resultado operacional e mercadológico da organização seja drasticamente afetado.

Para Megliorini (2012), os custos de uma empresa são resultados da união de diversos fatores, entre eles a capacitação tecnológica e produtiva no que tange a processos, produtos e gestão; o nível de atualização da estrutura operacional e gerencial; e a qualificação da mão de obra. Em suma, os custos refletem uma série de variáveis, tanto internas como externas às companhias, sendo as variáveis internas o modo de operação, o comportamento e a atitude, e as externas sendo o nível de demanda e os preços dos insumos.

Uma empresa apura seus custos visando atingir dois objetivos, sendo estes: atendimento das exigências legais quanto à apuração de resultados de suas atividades e avaliação de estoques, e o conhecimento dos custos para realizar tomadas de decisões corretas e exercício de controle.

No que diz respeito ao atendimento das exigências legais, a organização necessita adequar seus métodos de apuração de custos aos princípios contábeis e estar em conformidade com as normas e legislações vigentes. Já com relação às tomadas de decisões, podem ser empregados quaisquer métodos de custeio capazes de fornecer informações que atendam as necessidades gerenciais da empresa (MEGLIORINI, 2012).

O processo da Gestão de Custos de uma empresa tem um motivo cada vez mais forte e diferencial no mercado, que é a crescente influência do mercado comprador em estabelecer o

preço pelo qual está disposto a pagar pela aquisição de bens e serviços. Ou seja, trata-se da Gestão do Preço de Venda, sendo que para Marques (2011), o preço de venda ideal é aquele que cobre todos os custos e despesas e ainda gera um lucro líquido, sendo que este preço deve ser competitivo no mercado e melhor que o valor estabelecido pela concorrência.

Segundo Megliorini (2012), no momento em que o gestor vai definir o preço de venda do seu produto/serviço, ele se depara com um problema operacional complexo, sendo este o fato de que o preço está sujeito a aspectos incontrolláveis pelo gestor, como as regulamentações governamentais, o avanço tecnológico, a obsolescência, o preço da concorrência e uma possível mudança de gosto do consumidor. Ou seja, decidir o preço de venda de um produto vai muito além de simplesmente efetuar cálculos.

Para a apuração dos custos e a posterior determinação do preço de venda de algum produto/serviço, é necessário a utilização de um método de custeio, ou seja, um método que auxilia no passo a passo da apuração dos gastos da empresa para posterior projeção/cálculo do preço de venda a ser implantado pelo empreendedor.

Este trabalho foi desenvolvido em uma empresa do ramo alimentício, mais precisamente um restaurante do tipo *self-service*, localizado na cidade de Maringá (PR). Esta empresa atualmente oferece em seu *mix* de produtos salgados, bebidas, marmitas e refeições *self-service*. Para este estudo, foram considerados apenas as refeições *self-service* e as marmitas, visto que são os únicos produtos comercializados pela empresa que passam por um processo de transformação de matéria-prima em produto acabado.

No tocante aos motivos que levaram a realização deste trabalho, pode-se dizer que os principais são: os produtos em análise são os que possuem maior taxa de vendas; a empresa não realiza a apuração dos custos dos produtos em estudo; o estabelecimento adota o preço de venda dos produtos citados baseado apenas no valor médio trabalhado pela concorrência da região em que a empresa está instalada e na experiência dos gestores neste ramo. A partir destes fatores, é perceptível a falta de utilização de uma técnica quantitativa para a apuração dos custos e estipulação do preço de venda, o que pode estar acarretando em prejuízos financeiros ao dono do negócio. Por fim, outro ponto importante para a realização deste estudo, é a possibilidade da organização implantar um sistema de Gestão de Custos em toda a empresa, e não somente nas refeições e nas marmitas, para desse modo, possuir um controle de gastos eficiente e aumentar as chances de sucesso operacional.

De forma geral, este estudo possui como objetivo geral estimar os custos das refeições (*self-service* e marmitas) servidas em um restaurante localizado na cidade de Maringá – Paraná, bem como verificar a ocorrência ou não de lucro atual e também calcular e avaliar possíveis preços de venda para estes produtos. Para tanto, foi utilizado o método de custeio variável para apuração dos custos e o método *mark-up* para a formação do preço de venda.

2. Revisão de Literatura

Para Prodanov e Freitas (2013) a revisão bibliográfica (ou de Literatura) possui grande importância, visto que consiste na contextualização da pesquisa e seu embasamento teórico, sendo que isto é conseguido por meio de amplo levantamento das fontes teóricas existentes, tais como livros, artigos científicos, dissertações, dentre outros.

2.1. Revisão conceitual

Esta revisão refere-se à pesquisa bibliográfica realizada tendo como embasamento material já elaborado, formado principalmente por livros, dissertações e artigos científicos. A revisão a seguir abrangerá a conceituação necessária para o desenvolvimento do trabalho, tendo como base os seguintes conceitos: Gestão de Custos, Classificação dos Custos, Métodos de Custeio, Formação do Preço de Venda e Restaurantes *Self-Service*.

2.1.1. Gestão de custos

As estratégias competitivas, na busca por um novo caminho para a empresa encarar o futuro, passam inevitavelmente, pela estruturação da teoria do seu negócio. Com relação à estratégia de custos, uma boa gestão nessa área tem como grande objetivo a maximização dos lucros, cuja eficácia mais contundente é o ganho natural da liderança em custos. E é esta a estratégia competitiva que pode levar uma organização a conquistar mais fatias e permanência assegurada no mercado (POMPERMAYER; LIMA, 2002).

Para Schier (2006), os objetivos principais para a realização de uma gestão de custos são:

- Apuração do custo dos produtos e dos departamentos;
- Atendimento às exigências contábeis e fiscais;
- Melhoria dos processos e eliminação de desperdícios;
- Controle de custos de produção;

- Auxílio na tomada de decisões gerenciais;
- Otimização dos resultados operacionais.

Segundo Pompermayer e Lima (2002), quanto maior for a concorrência a qual uma empresa estiver submetida, mais primordial será esta dispor de um sistema de custos que lhe permita conhecer seus custos, e a partir disso, buscar uma posição vantajosa diante de seus concorrentes.

É válido salientar ainda sobre a importância da tomada de alguns cuidados na introdução ou manutenção de uma gestão de custos, que vão desde a compreensão de um sistema de custos até a interação e aceitação deste pelos integrantes da empresa.

2.1.2. Classificação dos custos

Para Bruni e Famá (2003), os custos podem ser classificados de diversas formas e ainda podem variar de empresa para empresa, sendo que estes fatores dependem do interesse do estabelecimento e da metodologia adotada para o controle e gestão. De forma geral, os custos são separados em dois grandes grupos: em relação ao volume de produção e à forma de associação dos mesmos com os itens manufaturados. No que tange à forma de associação dos custos com produtos fabricados, estes podem ser divididos em diretos, indiretos e de transformação. Já com relação ao volume de produção, podem ser mencionados como fixos, variáveis, semifixos e semivariáveis.

Segundo Megliorini (2012), os custos podem ser classificados em dois grupos principais, sendo que um destes permite determinar o custo de cada produto fabricado (custos diretos e indiretos) e o outro ajuda a determinar o comportamento deste custo em diferentes volumes de produção que a empresa possa atuar (fixos e variáveis). Com relação às diferenciações entre estes tipos de custos, tem-se as seguintes definições a seguir, de acordo com o referido autor:

- Custo Direto: a apropriação de um custo ao produto dá-se pelo que esse produto de fato consumiu. No caso da matéria – prima, isso ocorre pela quantidade efetivamente consumida desta, e no caso da mão de obra direta, pela quantidade de horas de trabalho dispendidas. Caso haja outro elemento de custo que tenha medição de consumo no produto, este custo considerar-se-á como direto também, vide o exemplo de aparelhos medidores do consumo de energia elétrica nos processos de fabricação.

- Custo Indireto: este custo acontece quando a apropriação de um custo ao produto ocorre por meio de rateio ou outro critério de apropriação. Esta base de rateio deve possuir uma relação próxima entre o custo indireto e o produto. Normalmente algumas bases de rateio utilizadas são: quantidade (quilos) de matéria-prima consumida e período (horas) de emprego de mão de obra.

- Custo Variável: custos que aumentam ou diminuem conforme o volume de produção. Como exemplo, tem-se o custo da matéria – prima (quanto mais se fabrica, maior a necessidade, e conseqüentemente, maior o custo) e da mão de obra direta (quanto mais se produz, maior a necessidade de tempo ou de quantidade de funcionários).

- Custo Fixo: custos que decorrem da manutenção da estrutura de produção da empresa, independentemente da quantidade que venha a ser fabricada dentro do limite da capacidade estabelecida. Como exemplos deste custo, tem-se o custo de aluguel e a depreciação dos ativos imobilizados. Para exemplificar claramente, se a empresa produz 0 ou 10 toneladas de produto, estes custos permanecerão inalterados, ou seja, não variam. Como exemplo, tem-se o custo do aluguel e a depreciação de máquinas/equipamentos.

2.1.3. Métodos de custeio

Na literatura existem diversos métodos de custeio, sendo estes implantados de acordo com os objetivos estabelecidos pela empresa. Os mais conhecidos são: custeio por absorção, custeio pleno, custeio variável e custeio ABC (MEGLIORINI, 2012).

Ainda segundo Megliorini (2012), é normal encontrar na literatura sobre contabilidade de custos, a classificação dos métodos em tradicionais e contemporâneos. No tocante aos métodos de custeio tradicionais, estes são os que possuem como foco principal o levantamento do custo dos produtos, considerando que estes sejam geradores de custos, sendo que tais métodos são recomendados para ambientes de produção em que predominam os custos diretos (materiais e mão de obra direta). Se encaixam nesses métodos o custeio por absorção, variável e pleno. Por outro lado, como resultado da rápida evolução tecnológica ocasionada pelo atual ambiente competitivo, fez surgir os métodos de custeio contemporâneos, com uma visão mais moderna e com foco nas atividades que agregam valor aos produtos finais, sendo o método ABC o representante dessa vertente.

Serão abordados e explicitados neste tópico apenas os métodos por absorção e variável, visto que estes métodos são os mais viáveis de ser implantado nas empresas, devido à praticidade e facilidade quanto ao processo de utilização.

2.1.3.1. Método de custeio por absorção

Este método de custeio baseia-se no processo de apuração de custos, cujo objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos ou variáveis) em cada fase da produção (VICENCONTI; NEVES, 2003).

Para Martins e Rocha (2010), no custeio por Absorção, o custeamento dos produtos é realizado em três fases, sendo que na primeira, os custos são acumulados, elemento a elemento, recurso a recurso, nos respectivos centros de custos de produção e apoio. Na segunda fase, os valores são transferidos aos centros de apoio, que prestam serviços a outros, aos que recebem esses serviços. Na terceira e última fase, os custos são transferidos dos centros de custos de produção aos produtos.

Segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (2005), neste sistema de custeio todos os custos de fabricação são destinados aos bens e serviços produzidos, o que engloba todos os tipos de custos existentes, sejam eles diretos, indiretos, fixos ou variáveis. Com relação à atribuição dos custos aos produtos, os custos diretos são apropriados diretamente aos mesmos e os custos indiretos são atribuídos com base em critérios de rateio.

2.1.3.2. Método de custeio variável

Segundo Oliveira e Perez (2005), o método de custeio variável consiste na separação dos gastos em gastos variáveis e gastos fixos, ou seja, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção e vendas e gastos que se mantém estáveis perante volumes de produção e vendas oscilantes dentro de alguns limites.

Neste método de custeio, os custos fixos não são apropriados aos produtos e vários motivos contribuem para isso, entre eles o fato dos custos fixos serem custos correspondentes aos recursos necessários para manter a estrutura de produção, e não custos decorrentes dos recursos consumidos pelos produtos em fabricação (MEGLIORINI, 2012).

De acordo com Bruni e Famá (2004), no sistema de custeio variável somente os custos variáveis são atribuídos aos produtos confeccionados, que de forma conjunta com as despesas variáveis, serão subtraídos da receita, provocando assim um valor que é denominado margem

de contribuição. Já os custos e despesas fixas serão diminuídos da margem de contribuição do período, gerando assim o resultado operacional.

O custo de um produto no método de custeio variável é dado pela Equação 01:

$$\text{Custo} = \text{Custos Variáveis} + \text{Despesas Variáveis} \quad (\text{Eq. 01})$$

Perez Jr., Oliveira e Costa (2005) classificam as principais diferenças entre os métodos de custeio por Absorção e Variável, apresentadas no Quadro 01.

Quadro 01 – Principais diferenças entre os Sistemas de Custeio por Absorção e Variável

Método de Custeio	Definição	Aceito pela legislação tributária?	Atende os princípios contábeis?	É utilizado de que forma pela Contabilidade?	Principal Finalidade
Custeio por Absorção	Método de custeio que incorpora aos produtos todos os custos da produção	Sim	Sim	Oficial	Atender a legislação tributária e societária
Custeio Variável	Método de custeio que incorpora aos produtos e serviços apenas os custos variáveis	Não	Não	Gerencial	Servir como ferramenta para tomadas de decisão gerenciais

Fonte: Adaptado de: Perez Jr., Oliveira e Costa (2005).

2.1.3.2.1 Margem de contribuição

Segundo Bernardi (1996), o termo margem de contribuição pode ser definido como sendo a diferença entre o valor das receitas e os custos variáveis de venda. Esta ferramenta possibilita avaliar o quanto cada produto ou serviço contribui para pagar os custos e as despesas fixas e conseqüentemente, na geração de lucro.

A maneira de encontrar a margem contribuição de um bem é expressa na Equação 02:

$$MC = (PV) - (CV + DV) \quad (\text{Eq. 02})$$

MC refere-se à margem de contribuição; PV trata-se do preço de venda do produto; CV remete aos custos variáveis e DV se refere às despesas variáveis que o produto está sujeito.

2.1.3.2.2. Lucro operacional

A apuração e divulgação do lucro aos sócios e acionistas de uma organização constitui em um dos objetivos da área da contabilidade. Sendo assim, as informações provenientes da contabilidade com relação ao lucro contribuem para a tomada de decisão dos gestores, como por exemplo, quanto à destinação dos recursos gerados pela empresa (ORO, BEUREN e HEIN, 2009).

Coelho e Carvalho (2005), enfatizam que o conceito de Lucro Operacional está intimamente vinculado às operações decorrentes da organização, durante o período de apreciação. A partir do nível de lucro, avalia-se o desempenho da gestão das operações normais das empresas, o qual deve ser capaz de explicitar causas de variações e consecuições de metas.

O modo de determinar se uma empresa está operando em Lucro Operacional com relação à um produto de seu portfólio ou se está trabalhando em Prejuízo, é explicitado na Equação 03.

$$\text{Lucro Operacional} = MC - (\text{Custos} + \text{Despesas Fixas}) \quad (\text{Eq. 03})$$

Em que Lucro Operacional refere-se ao valor do lucro ou prejuízo o qual a empresa está operando com relação ao produto em estudo; MC trata-se da margem de contribuição do produto; e Custos e Despesas Fixas remetem aos valores que não dependem do volume de produção da empresa, ou seja, são os gastos que não variam conforme o aumento/redução da produção do produto.

2.1.4. Formação do preço de venda

Formar o preço de venda dos produtos não é uma tarefa fácil, vide o fato de que no Brasil há muitas empresas comprando e vendendo sem saber quanto de fato está ganhando ou perdendo. Além das dificuldades naturais, provenientes de aspectos da Economia do país, a maioria das técnicas de formação do preço de venda baseia-se no apuramento global dos gastos da empresa, também se relacionando com ferramentas estrangeiras, mesclando conceitos administrativos que acabam não sendo práticos (FERREIRA; BARBOZA, 2002).

Para Vilela e Santos (2000), a formação do preço de venda é um tema grandemente discutido perla teoria econômica, pois para se obter a melhor maneira de se calcular o preço de um produto, é necessário que se tenha o conhecimento de variáveis tais como o tipo de mercado atuante e as características do produto. Ainda segundo referido autor, a concorrência exerce

uma certa influência nos preços praticados pelas empresas. Um exemplo prático para isto é um aumento do número de empresas que ofertam o mesmo produto, tendendo desse modo à uma queda no preço deste produto.

De acordo com Padoveze (1994), a determinação do preço de venda de um produto a partir do seu custo representa ao menos um parâmetro inicial, estabelecendo desse modo o limite inferior de preço de venda a ser praticado pela empresa. Ou seja, caso trabalhe com um preço abaixo deste valor mínimo, a empresa estará obtendo um prejuízo em suas operações.

2.1.4.1 Métodos de formação de preço de venda

Segundo Fonseca (2009), os métodos de formação de preço de venda podem ser classificados em dois grupos distintos, sendo estes: métodos informais/empíricos e métodos formais/científicos. Dentro dos métodos informais, se destacam a intuição do gestor, a concorrência do mercado e o método da tentativa e erro. Por outro lado, ainda segundo referido autor, os métodos formais são compostos pelo método do 3C's (Consumidores, Custos e Concorrentes), pelo método indexador *Texas Restaurant Association* (TRA), e o método do lucro bruto.

Uma outra possibilidade de método para formação do preço de venda, segundo Bueno (2014), é o índice *mark-up*, o qual é aplicado sobre o custo de um produto ou serviço com o propósito de formar o preço de venda. Este índice é baseado na ideia de preço margem, que consiste basicamente em somar uma margem de lucro ao custo unitário do produto, resultando assim o preço de venda.

Já para Martins (2003) o método do *mark-up*, refere-se a uma margem agregada ao custo de produção do produto que deve ser estimada para fazer a cobertura dos gastos não inclusos nos custos, como os tributos e comissões incidentes sobre o preço e também cobrir o lucro desejado pelos administradores. Em outras palavras, o *mark-up* serve para definir o preço de venda do produto, sendo que este deve ser suficiente para cobrir os custos de manufatura do produto, as despesas incidentes sobre venda do produto e todos os demais gastos que a empresa possui e não estão relacionados a produção, como despesas gerais e administrativas.

Ainda com relação ao *mark-up*, Bruni e Famá (2004) exemplificam na Equação 04, o modo de cálculo deste índice:

$$\text{Mark} - \text{up} = 1 - \text{Soma Taxas Percentuais} \quad (\text{Eq. 04})$$

Onde, o termo “Soma Taxas Percentuais” representa os valores expressos em percentuais que influenciam o processo de formação de preços, como o percentual de lucro desejado, a taxa percentual de despesas diversas etc. (BRUNI; FAMÁ, 2004).

Calculado o *mark-up*, o próximo passo é o cálculo do Preço de venda, que é exemplificado na Equação 05 (BRUNI; FAMÁ, 2004).

$$\text{Preço de venda} = \frac{\text{Custo do Produto}}{\text{Mark - up}} \quad (\text{Eq. 05})$$

2.1.5. Restaurantes *self-service*

Segundo Lippel (2002), a modalidade de restaurantes *self-service* surgiu para o atendimento da necessidade de uma alimentação mais rápida e variada, no qual o serviço é assumido em sua maior parte pelo cliente, evidenciando assim a intenção de redução de custos, e por consequência dos preços das refeições e aumentando a rapidez no serviço. Ainda segundo referida autora, esse tipo de estabelecimento visa atender principalmente uma clientela que possui limitações no tempo ou no orçamento para realizar as refeições.

Os restaurantes que aplicam o sistema *self-service* em suas atividades são empreendimentos característicos do mundo moderno, visto que se adaptaram às exigências dos consumidores que necessitam de agilidade e praticidade para realizar suas refeições, devido a pressa diária presente no cotidiano dos grandes centros urbanos (SEBRAE, 2010).

De acordo com Montenegro (2003), a maior parte dos restaurantes comerciais não possui em sua estrutura gerencial algum sistema de custeio adequado. Para eles, este fato pode prejudicar a estrutura empresarial e desviar o foco do negócio em nível estratégico. Nos restaurantes do tipo *self-service* isso também ocorre, visto que estes dificilmente analisam os custos e desperdícios envolvidos nos processos produtivos.

Quanto ao cardápio de um restaurante *self-service*, este possui grande variação, tanto no que diz respeito à quantidade de pratos, quanto à diversificação em período temporal, em função de atender uma clientela regionalizada, onde a fidelidade deve ser buscada, não gerando assim repetições constantes no cardápio (LIPPEL, 2002).

3. Metodologia

Neste capítulo serão abordados os tipos de classificações deste estudo quanto às bases metodológicas.

3.1. Classificação da pesquisa

Segundo as classificações de pesquisa de Prodanov e Freitas (2013), quanto à natureza desta pesquisa, ela é considerada como uma pesquisa aplicada, ou seja, gera conhecimentos para aplicação prática de problemas específicos, envolvendo verdades e interesses locais. Isso pode ser observado no fato de que este trabalho tem a função apenas de gerar conhecimentos para aplicabilidade em um setor específico do mercado, que é o de restaurantes do tipo *self-service*. Outro fator que ajuda a entender esta classificação é a de que os conhecimentos gerados neste estudo não são nenhuma novidade em termos científicos.

Quanto à abordagem, a pesquisa é qualitativa e quantitativa. Isto ocorre visto que, na análise dos dados coletados, não há preocupação em comprovar hipóteses previamente estabelecidas, representando desse modo uma pesquisa qualitativa quanto à abordagem. E também pode-se afirmar que é quantitativa devido às técnicas de cálculo existentes na elaboração do estudo.

Do ponto de vista dos objetivos, pode-se dizer que esta pesquisa é exploratória, visto que tem como finalidade proporcionar mais informações sobre o assunto em questão (devido ao pouco conhecimento atual sobre). No estudo em questão, o tema abordado não possui muitas contribuições na literatura, e com isso, este trabalho possui como objetivo aumentar a gama de informações a respeito desse assunto.

Quanto aos procedimentos técnicos, o trabalho é um estudo de caso, pois envolve um estudo profundo de um ou poucos objetos de maneira que possibilita o seu amplo e minucioso detalhamento. Neste estudo, permite detalhado conhecimento sobre os dados econômicos dos principais produtos da empresa analisada.

Os passos identificados para a realização do trabalho são:

- a) Revisão Bibliográfica;
- b) Caracterização do ambiente de estudo;
- c) Apurar informações e dados necessários na empresa;
- d) Aplicação do Método de Custeio Variável;
- e) Verificação e análise dos resultados atuais da empresa;
- f) Proposta de novos preços para os produtos em estudo.

4. Desenvolvimento

Neste capítulo serão apresentados todo o processo de evolução do trabalho, desde a caracterização do ambiente de estudo até a geração dos resultados operacionais atuais da empresa.

4.1. Caracterização do ambiente de estudo

A empresa escolhida para este estudo foi um estabelecimento comercial situado na região central da cidade de Maringá-PR e é atuante no ramo de bares/lanchonetes e restaurantes. Com relação ao seu porte, esta é classificada como uma Micro Empresa, de acordo com os dois critérios do SEBRAE (2010), os quais são: número de funcionários e faturamento bruto anual. No tocante à tributação, a companhia está inscrita no programa Simples Nacional.

A organização possui o atual nome fantasia desde o ano de 2003, quando modificou significativamente suas atividades e passou a funcionar como restaurante (anteriormente era uma mercearia) e desde então já passou por três pontos comerciais distintos, sendo que no local atual, as atividades já perduram por quase quatro anos.

Desde o ano mencionado anteriormente (2003) a empresa trabalha com fabricação e venda de refeições do tipo *self-service*, marmitas de três tamanhos distintos (pequena, média e grande), além de comercializar produtos como cervejas, refrigerantes, sucos, salgados, espetinhos, dentre outros. Vale salientar que as refeições e marmitas servidas pelo restaurante são todas de comida caseira.

Com relação à estrutura física atual do estabelecimento, este possui 150 m² de área utilizável, mais um espaço de corredor para carros e um estacionamento coberto com vagas para 8 carros.

No tocante à área útil, o espaço é ocupado por 2 banheiros, 1 depósito de mercadorias, 1 salão para refeições com capacidade para 60 pessoas sentadas, 1 cozinha industrial e 1 balcão para atendimento dos clientes.

O empreendimento abre diariamente as 7h da manhã e funciona até aproximadamente 23h, com o período de almoço estando compreendido entre às 11h e 14h30min, sendo o período de maior fluxo de clientes e conseqüentemente, vendas é entre 12h e 13h.

Devido ao fato da empresa estar localizada na região central de uma cidade de grande porte a nível estadual, conseqüentemente a mesma está cercada por vários comércios de diversos ramos do mercado. No caso em estudo, a maior parte dos ‘vizinhos’ do restaurante são

empresas do ramo de supermercados, concessionárias de automóveis, bancos e lojas de diversos outros segmentos, que em geral são compostos por trabalhadores de classe média e que geralmente necessitam realizar suas refeições diárias perto do seu trabalho, devido provavelmente à falta de tempo. Os trabalhadores destas empresas e os transeuntes diários da região compõem a maior parcela dos clientes do dia a dia do restaurante.

Com relação à equipe de colaboradores da organização, esta é composta por um total de 4 funcionários registrados regularmente junto ao Ministério do Trabalho, 2 sócios e alguns funcionários informais esporádicos, sem vínculos empregatícios, sendo estes designados para algumas atividades em dias e horários específicos da semana. Os sócios são os donos do empreendimento, sendo que os 4 funcionários são compostos por 1 cozinheira, 1 auxiliar de cozinha, 1 garçom e 1 gerente geral. Com relação às principais atividades desempenhadas pelos funcionários, tem-se o Quadro 02.

Quadro 02 – Pessoal envolvido na empresa e suas atividades

Cargo	Atividades principais
Sócio 1	Administração geral da empresa e tomadas de decisões.
Sócio 2	Comando e auxílio da cozinha e tomadas de decisões
Gerente Geral	Contato com fornecedores, clientes, funcionários e atendimento ao público.
Cozinheira	Preparo das refeições
Auxiliar de Cozinha	Auxílio no preparo das refeições
Garçom	Atendimento ao público e limpeza
Funcionários informais	Atendimento ao público

Fonte: O Autor (2017).

Atualmente o restaurante não utiliza nenhum sistema de custeio para avaliação de custos, formação de preço de venda e verificação e análise financeira de suas atividades. Com relação aos produtos de revenda, a organização simplesmente adquire junto aos fornecedores por determinado custo e utiliza uma margem de lucro de geralmente 60 à 100%. Já para os produtos que estão sendo analisados por este estudo, não há a possibilidade de utilizar esta estratégia, vide o fato de ser um processo bem mais complexo do que simplesmente comprar e revender um produto.

A companhia possui apenas um *software* de emissão de nota fiscal eletrônica do consumidor, a fim de estar regularizada perante à legislação fiscal. Ademais, o gerente geral utiliza o *software* Excel para controle de custos de bebidas e controle de vendas e faturamento das refeições e marmitas.

Outro ponto de suma importância o qual a empresa não possui é uma Gestão de Estoques informatizada das mercadorias e insumos, sendo estes atualmente repostos pelo conhecimento empírico de vendas e na experiência no trabalho dos gestores.

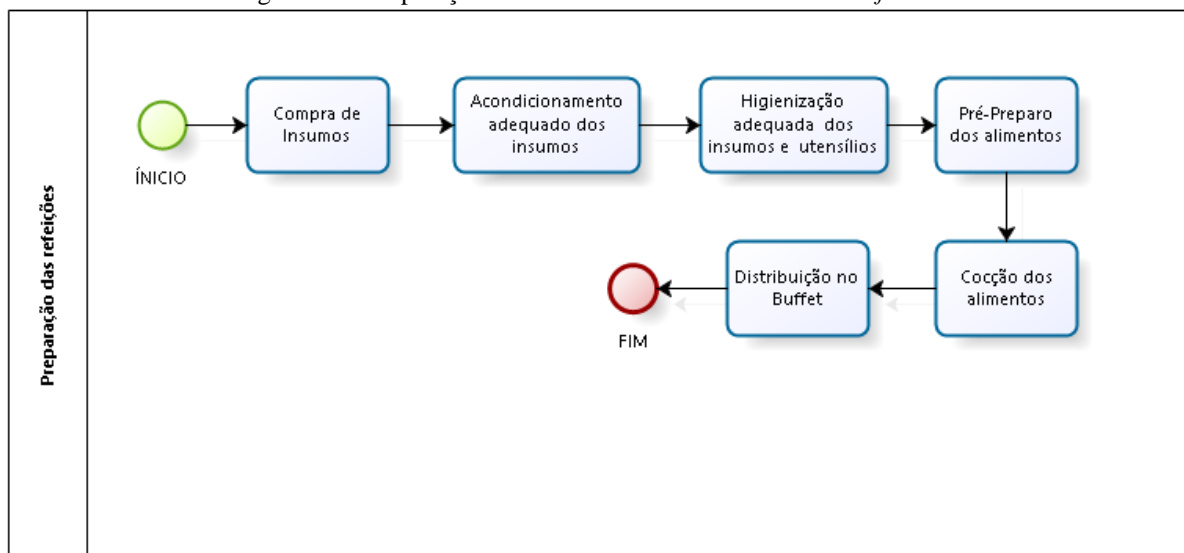
Devido ao fato de a empresa estar em funcionamento aparentemente normal por todos esses anos, há uma tendência de que ela esteja operando em lucro em suas atividades, porém isto não é uma garantia, ou caso esteja ocorrendo, pode ser graças às vendas dos produtos que são apenas revendidos, como bebidas, salgados, dentre outros. Em outras palavras, as refeições *self-service* e as marmitas podem estar dando algum prejuízo atualmente para a empresa. Portanto, o passo inicial é a aplicação de um sistema de custeio para a verificação da situação atual destes produtos na empresa.

4.1.1. Produtos em estudo

Com relação aos produtos comercializados pela empresa, os únicos que serão abordados com maior profundidade neste tópico são as refeições *self-service* e as marmitas de três tamanhos distintos (pequena, média e grande). Os demais itens apenas são comprados junto à fornecedores e revendidos, sem passarem por nenhum processo de modificação considerável.

Mediante a isto, primeiramente falando sobre o preparo dos alimentos para consumo, tem-se que esse produto é realizado a partir do seguinte processo geral, ilustrado na Figura 01.

Figura 01 – Preparação dos alimentos em um restaurante *self-service*



Fonte: O Autor (2017).

O processo ilustrado na Figura 01 é válido tanto para as refeições *self-service*, quanto para as marmitas de todos os tamanhos, vide o fato de que a diferença principal consiste no modo e local de consumo dos produtos. Enquanto as refeições *self-service* são consumidas no

local e os alimentos ficam disponíveis para consumo em cubas de inox metálicos dentro de um *buffet*, as marmitas são montadas mediante o pedido dos clientes, sendo que estes pedidos são realizados conforme a necessidade e vontade do cliente, ou seja, ele escolhe o que vai ou não em seu produto final.

4.1.1.1. Refeições *self-service*

Este produto é consumido no salão de refeições do restaurante em estudo e a partir do processo de distribuição dos alimentos prontos no *buffet*, está apto para consumo pelos consumidores, que podem consumir o produto o quanto quiser, mediante o pagamento de um preço fixo.

Vale salientar que o *buffet* do restaurante é composto por 8 pratos frios e 10 quentes, além de 1 opção de sobremesa, sendo que o cardápio do restaurante possui uma alta variabilidade e rotatividade de alimentos ao longo da semana, sendo que cada dia específico da semana possui um cardápio previamente fixo. O preço de venda atual do produto refeição *self-service* é de R\$ 14,90 por pessoa à vontade, ou seja, o cliente pode consumir o quanto achar necessário.

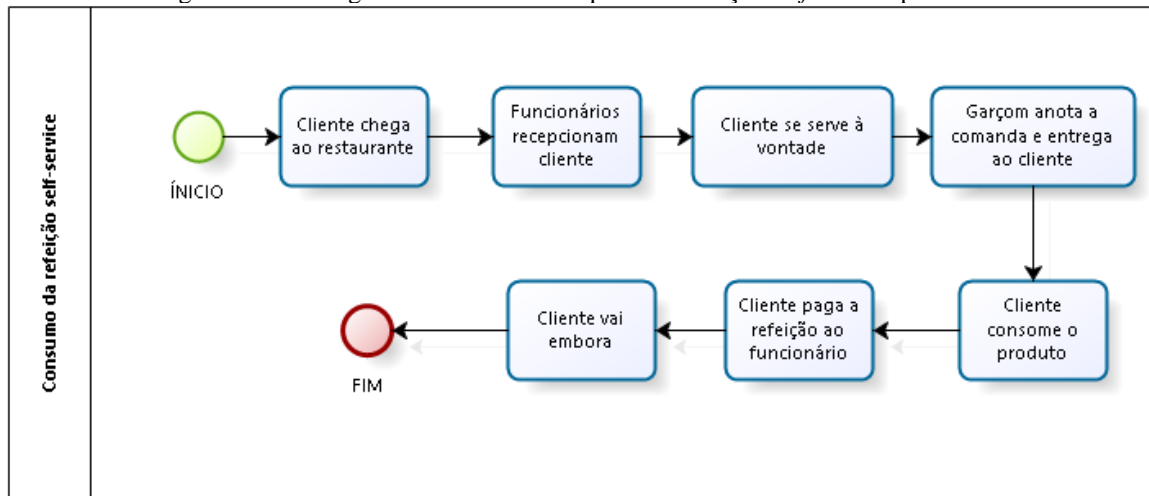
O *buffet* do restaurante em estudo e o processo de consumo deste produto pelos clientes estão ilustrados na Figura 02 e 03, respectivamente.

Figura 02 – *Buffet* do restaurante em estudo



Fonte: O Autor (2017).

Figura 03 – Fluxograma de consumo do produto refeição *self-service* pelos clientes



Fonte: O Autor (2017).

4.1.1.2. Marmitas

No tocante às marmitas, essa possui três tamanhos de consumo diferentes, sendo estas: pequena, média e grande. Este produto é consumido fora do estabelecimento, ou seja, está disponível apenas para os clientes levarem.

Este produto possui uma embalagem de isopor e é adquirido pela empresa com um fornecedor específico de embalagens. Além dos alimentos contidos na embalagem, o restaurante fornece um doce de sobremesa, garfo de plástico, papel e palito dental, além da embalagem de sacola plástica.

É válido salientar que o cliente monta a sua marmita da maneira que mais lhe convém, isto é, ele escolhe os alimentos que estarão presentes em seu produto, desde que esteja dentro do padrão do estabelecimento. Os preços de venda atuais para as marmitas são:

- Pequena: R\$ 9,00
- Média: R\$ 10,00
- Grande: R\$ 12,50

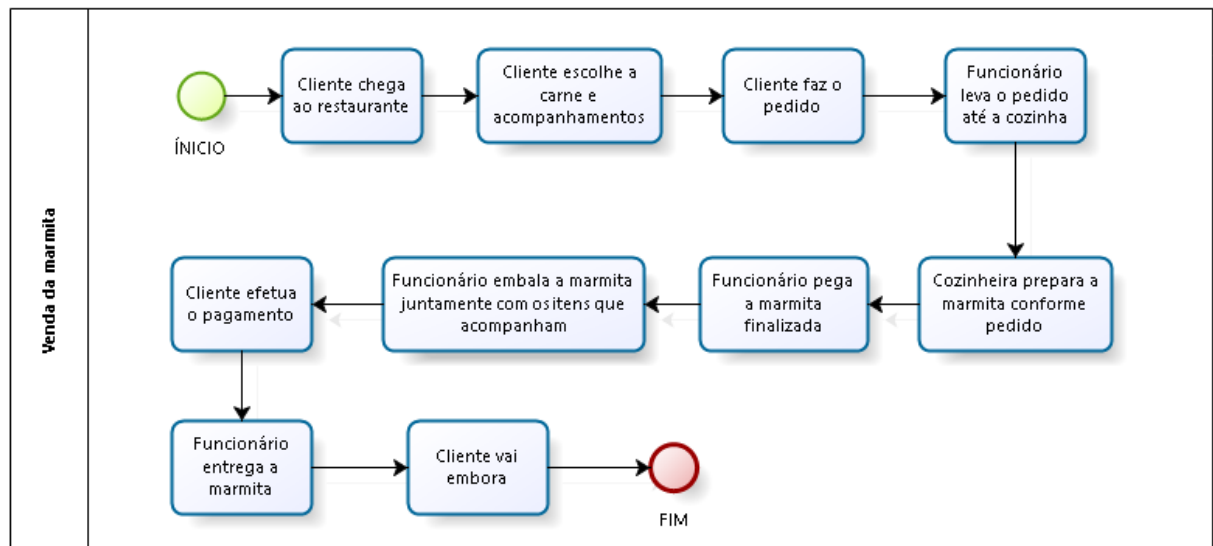
Para uma melhor visualização sobre o produto (marmita) e uma melhor interpretação do seu processo de venda para o cliente, seguem as Figuras 04 e 05, respectivamente.

Figura 04 – Marmitta média montada pronta para o consumo



Fonte: O Autor (2017).

Figura 05 – Fluxograma de Venda da Marmitta ao cliente



Fonte: O Autor (2017).

4.2. Coleta de dados

Para o levantamento dos dados necessários ao estudo, foram utilizados os instrumentos de observação sistemática, ou seja, seguiu-se um planejamento e a coleta de dados foi realizada em condições controladas a fim de responderem os propósitos. Também foram utilizadas entrevistas livres com os donos do negócio, o que quer dizer que não houve uma rigidez de roteiro.

Primeiramente foi obtido com os gestores da empresa as informações referentes aos custos existentes na empresa e a partir destes dados foi possível realizar a classificação dos mesmos.

Com relação aos dados quantitativos coletados, estes são referentes à duas semanas de um mês de trabalho da empresa, e foram realizados da seguinte forma:

- Aferição e Valoração do Estoque inicial de insumos no estabelecimento (Nas respectivas unidades de medida). Para tanto foi realizada uma contagem e pesagem manual de todos os itens que compõem os produtos em estudo.
- Apuração de todos os demais custos (variáveis e fixos).
- Registro de todas as vendas de refeições *self-service* e de todas as marmitas (de todos os tamanhos, inclusive com os respectivos pesos). Neste caso foi utilizado as comandas internas como forma de controle.
- Registro de todas as entradas de insumos para os produtos. Para esta atividade, utilizou-se das notas e boletos dos fornecedores.
- Aferição e Valoração do Estoque final de insumos no estabelecimento (Nas respectivas unidades de medida). Para tanto foi realizada uma contagem e pesagem manual de todos os itens que compõem os produtos em estudo.

Como os registros de vendas dos produtos possuem uma média semanal praticamente constante (de acordo com os históricos de vendas existente), ou seja, variando pouco, independente da semana do mês e do mês em específico, a coleta de dados deu-se por um período de duas semanas e os resultados serão estimados para 1 mês inteiro de funcionamento, (30 dias totais, com 26 dias de trabalho).

4.3. Aplicação do método de custeio variável

Neste tópico estão presentes os resultados obtidos a partir da coleta de dados realizada.

4.3.1. Apuração e classificação dos custos

A partir das entrevistas informais com os gestores do restaurante, obteve-se a classificação de todos os custos que envolvem os produtos em estudo e as despesas, sendo estes explicitados no Quadro 04.

Quadro 04 – Apuração dos custos e despesas dos produtos em análise e suas respectivas classificações

Custo/Despesa	Quanto aos produtos	Quanto ao volume de produção
Insumos (Alimentos)	Direto	Variável
Mão de Obra direta	Direto	Variável
Embalagens	Direto	Variável
Materiais de Limpeza/ Outros	Indireto	Variável
Gás de cozinha	Indireto	Variável
Lenha	Indireto	Variável
Água	Indireto	Variável
Impostos sobre vendas no cartão (DAS)	Indireto	Variável
Despesas sobre vendas no cartão (Taxas de operadoras)	Indireto	Variável
Energia Elétrica	Indireto	Fixo
Salário dos Demais funcionários e Pró-Labore dos sócios	Indireto	Fixo
Aluguel	Indireto	Fixo
Seguro da loja	Indireto	Fixo
Honorários Contábeis	Indireto	Fixo
Telefone/Internet	Indireto	Fixo
Depreciação	Indireto	Fixo
Taxas e Impostos Diversas	Indireto	Fixo

Fonte: O Autor (2017).

Observa-se a partir do Quadro 4 todos os custos que estão presentes nos produtos em estudo e também as despesas inerentes à empresa, sendo que o destaque do Quadro 4 encontra-se nos custos e despesas variáveis, que serão aprofundados neste trabalho.

4.3.2. Dados do estoque

Conforme mencionado no tópico 4.1.2 (Coleta de Dados), foram realizados os processos de contagem e pesagem dos insumos do estoque inicial, bem como o

acompanhamento das movimentações de entrada de insumos durante o período de estudo, e por fim o mesmo processo do estoque inicial foi realizado para o estoque final do período do estudo.

Com relação à estes dados, tem-se a Tabela 01 com as informações de valoração dos estoques e o consumo do período.

Tabela 01 – Dados monetários do estoque e produção total de alimentos durante o período de coleta de dados

Item	Estoque Inicial	Entradas	Estoque Final	Custo Total	Produção de alimentos (KG)
Insumos	R\$ 2.848,50	R\$ 5.164,46	R\$ 2.701,33	R\$ 5.311,63	853,53
Embalagens (Self-Service)	R\$ 1.588,25	R\$ 100,02	R\$ 1.445,57	R\$ 242,7	
Materiais de Limpeza/Outros	R\$ 270,48	R\$ 144,27	R\$ 280,04	R\$ 134,71	

Fonte: O Autor (2017).

É válido ressaltar que a empresa adota a estratégia PEPS com relação à seu estoque (todos os itens). Ou seja, os itens mais velhos do estoque saem antes do que os mais novos. Também é importante salientar que os insumos e os materiais de limpeza/outros fazem parte de todos os produtos do estudo. Apenas as embalagens são específicas do produto *self-service*, visto que as marmitas possuem outros tipos de embalagens.

Como o estudo foi realizado por apenas 11 dias de trabalho, faz-se necessário estimar as informações do estoque para um mês todo, ou seja, 26 dias de trabalho (considerando trabalho aos sábados e um mês de 30 dias).

Desse modo, tem-se os dados projetados para 1 mês completo de trabalho na Tabela 02.

Tabela 02 – Custo total do estoque para 1 mês de trabalho e a produção total estimada de alimentos

Item	Custo Total	Produção de alimentos (KG)
Insumos	R\$ 12.439,50	1998,9
Embalagens (Self-Service)	R\$ 573,65	
Materiais de Limpeza/Outros	R\$ 318,41	

Fonte: O Autor (2017).

4.3.3. Vendas e faturamento

Com relação às vendas dos produtos em questão, tem-se os dados coletados do período em estudo apresentados na Tabela 03.

Tabela 03 – Registros de vendas (em unidades) dos produtos em estudo no período de coleta

Dia	Mini	Média	Grande	Refeições Self-Service
2	16	37	1	0
3	10	21	2	41
4	20	29	0	56
5	15	34	6	44
6	24	36	5	54
7	11	30	10	59,5
9	12	21	2	99
10	20	24	3	49
11	16	21	5	54
13	18	28	1	35
14	7	18	3	40,5
Total	169	299	38	532
Média Diária	15,36	27,18	3,45	48,36

Fonte: O Autor (2017).

Observa-se na Tabela 03 que a maior saída de produtos ocorre com as refeições *Self-Service* e as marmitas de tamanho médio. Também é importante verificar que o estudo é mensal, e sendo assim, os dados das vendas são estimados para o mês todo, como ilustra a Tabela 04.

Tabela 04 – Projeção de vendas (em unidades) dos produtos em estudo

MÊS	Mini	Média	Grande	Refeições Self-Service
Outubro/17	399	707	90	1.364

Fonte: O Autor (2017).

Conforme já mencionado anteriormente, as marmitas foram pesadas durante o período de coleta de dados. Desse modo é possível saber a quantidade total de alimentos que foram consumidos por esses produtos. Para tanto, as Tabelas 05 e 06 ilustram as informações referentes ao período de estudo e a projeção mensal, respectivamente.

Tabela 05 – Quantidade de comida consumida (em KG) pelas marmitas durante o período de estudo

Dia	Mini	Média	Grande
2	10,380	29,595	1,080
3	6,820	18,735	2,285
4	13,045	25,650	0,000
5	9,745	30,675	6,540
6	15,935	31,445	5,615
7	7,285	26,855	12,110
9	8,080	19,105	2,585
10	13,630	22,365	3,625
11	10,670	19,580	5,960
13	12,345	26,525	1,110
14	4,560	16,930	3,610
Total	112,495	267,460	44,520
Média Diária	10,227	24,315	4,047

Fonte: O Autor (2017).

Tabela 06 – Quantidade de comida consumida (em KG) pelas marmitas projetada para 1 mês de trabalho

MÊS	Mini	Média	Grande
Outubro/17	265,90	632,18	105,23

Fonte: O Autor (2017).

No tocante ao faturamento da empresa, é importante salientar que a mesma trabalha com um *mix* de produtos que não se restringe aos produtos do estudo, ou seja, o faturamento destes é apenas uma parcela que compõe o faturamento global da organização.

Desse modo, no que diz respeito primeiramente ao faturamento dos produtos em estudo, a Tabela 07 apresenta a respectiva projeção de faturamento.

Tabela 07 – Projeção de faturamento dos produtos em estudo para 1 mês de trabalho

Mês	Mini	Média	Grande	Refeições Self-Service
Outubro/17	R\$ 3.595,09	R\$ 7.067,27	R\$ 1.122,73	R\$ 20.320,89

Fonte: O Autor (2017).

Com relação ao faturamento global da empresa, tendo como base os dados de faturamento apurados na empresa durante o período de estudo, e projetando esse resultado para 1 mês de trabalho da organização, tem-se a seguinte situação, ilustrada Tabela 08.

Tabela 08 – Projeção de faturamento global da empresa em 1 mês de trabalho

Mês	Dinheiro	Cartão	Caderneta Mensal	Total
Outubro/17	R\$ 43.434,42	R\$ 22.595,96	R\$ 8.852,88	R\$ 74.883,26

Fonte: O Autor (2017).

Na Tabela 08, observa-se a segregação do faturamento em 3 modos de pagamento, que são: dinheiro, cartão e caderneta (recebimento ao fim do mês).

A partir dos faturamentos dos produtos em estudo e do faturamento global, é possível calcular a participação percentual de cada um dos produtos com relação ao faturamento global, visto que esse percentual será uma importante base de rateio para os custos fixos. Mediante isto, a Tabela 09 indica estes valores.

Tabela 09 – Percentual de participação de cada produto no faturamento global da empresa em 1 mês

Mês	Mini	Média	Grande	Refeições Self-Service
Outubro/17	4,80%	9,44%	1,50%	27,14%

Fonte: O Autor (2017).

4.3.4. Cálculo do custo unitário dos produtos

A partir das premissas do método de custeio variável, que é de incorporar os custos e despesas variáveis no custo do produto, e os custos e despesas fixas são calculadas após o

cálculo da margem de contribuição, tem-se a seguinte situação, expressa por meio da Equação 01.

$$\text{Custo Total} = \text{Custos Variáveis} + \text{Despesas Variáveis} \quad (\text{Eq. 01})$$

Para os produtos em questão, a equação se adapta para esta forma:

$$\begin{aligned} \text{Custo Total} = & C_{\text{insumos}} + C_{\text{embalagens}} + C_{\text{materiais}} + C_{\text{M.O.D}} + C_{\text{água}} + C_{\text{gás+lenha}} \\ & + \text{Despesas}_{\text{Impostos sobre vendas no cartão (DAS)}} \\ & + \text{Despesas}_{\text{Taxas sobre vendas no cartão (operadoras)}} \end{aligned}$$

Ou seja, primeiramente com relação aos custos de insumos, nota-se que os insumos são os mesmos para todos os produtos do estudo, logo a determinação do custo de cada um se dá a partir da participação de cada um no total consumido (alimentos, em KG).

Dessa forma, tem-se a Tabela 10 para apresentar informações acima mencionadas.

Tabela 10 – Quantidade consumida de cada produto em 1 mês de trabalho

Produto	Produção de Alimentos (KG)	Consumo total de Alimentos (KG)	Consumo unitário de Alimentos (KG)	Porcentagem de participação (%)
Refeição Self-Service	1.998,90	995,60	0,73	49,807%
Marmita Mini		265,90	0,67	13,302%
Marmita Média		632,18	0,89	31,626%
Marmita Grande		105,23	1,17	5,264%
Total		1.998,90	-	100,00%

Fonte: O Autor (2017).

Com relação à Tabela 10, é importante salientar que para o cálculo do consumo unitário de alimentos (KG), foram utilizados dados das Tabelas 3, 4 e 5 deste estudo. Outra observação muito importante é que as informações do consumo total de alimentos do produto “Refeição *Self-Service*” foram calculadas tomando como base o valor total produzido no período de 1 mês e subtraindo este valor pelos valores calculados das marmitas, visto que esses valores já eram conhecidos e ainda, que os valor referente ao produto mencionado (Refeição *Self-Service*) já leva em consideração os desperdícios de alimentos, sejam eles provenientes do próprio processo produtivo ou do consumo final dos clientes na empresa.

A partir disso, é possível realizar o cálculo do custo unitário de insumos, materiais e embalagens dos produtos. Para tanto, a Tabela 11 indica esses custos.

Tabela 11 – Custos de insumos, materiais e embalagens dos produtos

Produto	Custos de insumos	Custos de insumos (unitário)	Custos de Materiais/Outros (Total)	Custos de Materiais/Outros (Unitário)	Custos de Embalagens (Unitário)
Refeição Self-Service	R\$ 6.195,77	R\$ 4,54	R\$ 158,59	R\$ 0,116	R\$ 0,42
Marmita Mini	R\$ 1.654,72	R\$ 4,14	R\$ 42,35	R\$ 0,106	-
Marmita Média	R\$ 3.934,15	R\$ 5,57	R\$ 100,70	R\$ 0,142	-
Marmita Grande	R\$ 760,09	R\$ 8,46	R\$ 16,76	R\$ 0,187	-
Total	R\$ 12.439,50	-	R\$ 318,41		R\$ 573,65

Fonte: O Autor (2017)

É possível observar por meio da Tabela 11, que os custos de embalagens só estão explicitados para o produto “Refeição *Self-Service*”, visto que essas embalagens foram utilizadas apenas nesse produto.

As embalagens e adicionais das marmitas são explicitados na Tabela 12.

Tabela 12– Custos de embalagens e adicionais das marmitas

Produto	Marmita de Isopor	Garfo de plástico	Doce de amendoim	Embalagens de plástico e papel	Total
Marmita Mini	R\$ 0,35	R\$ 0,13	R\$ 0,15	R\$ 0,301	R\$ 0,93
Marmita Média	R\$ 0,40	R\$ 0,13	R\$ 0,15	R\$ 0,301	R\$ 0,97
Marmita Grande	R\$ 0,42	R\$ 0,13	R\$ 0,15	R\$ 0,301	R\$ 1,00

Fonte: O Autor (2017)

Após os cálculo dos insumos, das embalagens e dos materiais, o próximo custo é o custo de Mão de Obra Direta, ou seja, o custo total proveniente das funcionárias que trabalham diretamente na produção dos produtos, que são a Cozinheira e a Auxiliar de Cozinha.

Para ilustração destes custos e sua apropriação aos produtos, tem-se Tabela 13.

Tabela 13 – Distribuição dos custos diretos de M.O.D aos produtos no mês de trabalho

Produto	Custo total - Salário + Encargos	Porcentagem de participação (%)	Custo total	Vendas totais mensal (Unidades)	Custo unitário
Refeição Self-Service	R\$ 4.816,08	49,81%	R\$ 2.398,76	1.364	R\$ 1,76
Marmita Mini		13,30%	R\$ 640,64	399	R\$ 1,60
Marmita Média		31,63%	R\$ 1.523,15	707	R\$ 2,16
Marmita Grande		5,26%	R\$ 253,54	90	R\$ 2,82
Total		100,00%	R\$ 4.816,08	-	-

Fonte: O Autor (2017).

A partir da Tabela 13, nota-se que a distribuição dos custos diretos de mão de obra foram feitos conforme a participação na produção de alimentos, ou seja, o produto que mais consumiu quilogramas de comida ficou com a maior parcela do custo, o que é possível perceber a partir do custo incorporado ao produto “Refeição *Self-service*”.

O próximo custo a ser calculado foi o custo da água. Este item é considerado variável, devido ao fato de que conforme o volume de produção aumenta, o custo também aumenta, visto que no preparo e cozimento dos alimentos, a água é utilizada, bem como no processo de limpeza dos utensílios de cozinha. As Tabelas 14 e 15 apresentam a atribuição de custos para a água e os rateios realizados, visto que este é um custo indireto.

Tabela 14 – Custo total da água no mês e seu rateio global para os produtos em estudo

Produto	Custo Total	Base de Rateio - Macro	Porcentagem de Participação dos produtos em estudo (%)	Custo total - Produtos em estudo
Refeição Self-Service	R\$ 963,00	Faturamento	42,88%	R\$ 412,93
Marmitta Mini				
Marmitta Média				
Marmitta Grande				
Total				

Fonte: O Autor (2017)

Tabela 15 – Custo total e unitário da água baseado no rateio pela produção de alimentos

Produto	Base de Rateio - Micro	Porcentagem de Participação (%)	Custo Total	Vendas totais mensal (Unidades)	Custo unitário
Refeição Self-Service	Produção de Alimentos (KG)	49,81%	R\$ 205,67	1.364	R\$ 0,15
Marmitta Mini		13,30%	R\$ 54,93	399	R\$ 0,14
Marmitta Média		31,63%	R\$ 130,60	707	R\$ 0,18
Marmitta Grande		5,26%	R\$ 21,74	90	R\$ 0,24
Total		100,00%	-	-	-

Fonte: O Autor (2017)

Observa-se a partir das Tabelas 14 e 15 que o custo da água foi ‘rateado’ duas vezes, sendo uma baseado no faturamento, visto que a água é consumida durante todo o dia no estabelecimento, e não apenas nos produtos em estudo. O outro rateio foi baseado no consumo de alimentos dos produtos no mês, ou seja, quem consumiu mais, tem o maior custo de água atribuído.

Por fim, o último custo que engloba o custo total dos produtos é o custo de gás e lenha, que são as fontes combustíveis para a cocção dos alimentos na cozinha. Estes itens são utilizado unicamente para a fabricação dos alimentos. A fim de ilustração, a Tabela 16 apresenta os custos desses itens.

Tabela 16 – Custo total e unitário dos itens Gás e Lenha

Produto	Custo total	Base de Rateio	Porcentagem de participação (%)	Custo total	Vendas totais mensal (Unidades)	Custo unitário
Refeição Self-Service	R\$ 1.180,00	Produção de Alimentos (KG)	49,81%	R\$ 587,73	1.364	R\$ 0,43
Marmita Mini			13,30%	R\$ 156,97	399	R\$ 0,39
Marmita Média			31,63%	R\$ 373,19	707	R\$ 0,53
Marmita Grande			5,26%	R\$ 62,12	90	R\$ 0,69
Total			100,00%	R\$ 1.180,00	-	-

Fonte: O Autor (2017).

Calculado todos os custos variáveis inerentes aos produtos em estudo, o próximo passo é o cálculo das despesas variáveis. Sendo assim, considerando que as despesas incidem apenas sobre vendas no cartão, tem-se a seguinte relação percentual dos tipos de vendas da empresa, expressa na Tabela 17.

Tabela 17 – Percentuais referentes às formas de pagamento efetuadas na empresa no mês em estudo

Mês	Dinheiro	Cartão
Outubro/17	65,78%	34,22%

Fonte: O Autor (2017).

É importante salientar que os percentuais apresentados na Tabela 17 foram calculados com base no faturamento total das duas formas de pagamento realizadas pelos clientes na empresa no mês em estudo, em consonância com os dados apresentados na Tabela 08. Conclui-se da Tabela 17 que 65,78% das entradas monetárias na empresa são em espécie (dinheiro) e 34,22% são por meio de cartões (débito e crédito).

Com os respectivos percentuais calculados e tendo como parâmetro os valores de faturamento de cada produto no período, tem-se a Tabela 18, o qual apresenta os valores de faturamento (em média) advindos de cartões para os quatro produtos deste estudo.

Tabela 18 - Faturamento total dos produtos no mês em estudo realizados por meio de cartões

Mês	Mini	Média	Grande	Refeições Self-Service
Outubro/17	R\$ 1.230,26	R\$ 2.418,46	R\$ 384,20	R\$ 6.953,92
Total	R\$ 10.986,84			

Fonte: O Autor (2017).

Com os valores calculados na Tabela 18, é necessário calcular os valores totais e unitários das despesas variáveis mencionadas. Sendo assim, realizando o cálculo primeiramente

para o Imposto sobre as venda no cartão (Imposto DAS - Simples Nacional), tem-se a Tabela 19.

Tabela 19 - Despesas totais dos produtos referente ao imposto DAS

Mês	Mini	Média	Grande	Refeições Self-Service
Outubro/17	R\$ 44,41	R\$ 87,31	R\$ 13,87	R\$ 251,04
Total	R\$ 396,63			

Fonte: O Autor (2017).

É importante destacar que a porcentagem do imposto DAS que incide sobre as vendas no cartão é de 3,61%.

Calculadas as despesas totais para este caso, é necessário efetuar o cálculo do custo unitário para cada produto em estudo. Desse modo, levando em consideração os valores de venda mensais projetados para os produtos, tem-se os seguintes resultados, apresentados na Tabela 20.

Tabela 20 - Despesas unitárias dos produtos referente ao imposto DAS

Mês	Mini	Média	Grande	Refeições Self-Service
Outubro/17	R\$ 0,11	R\$ 0,12	R\$ 0,15	R\$ 0,18
Total	R\$ 0,57			

Fonte: O Autor (2017).

Por fim, o último item que deve ser calculado para a composição do cálculo do custo final dos produtos é a despesa sobre vendas nos cartões referentes às taxas impostas pelas operadoras de cartões. A partir disso, e partindo dos valores apresentados na Tabela 18 e da taxa média que incide sobre as transações em cartões (2,5%), tem-se os resultados apresentados nas Tabelas 21 e 22.

Tabela 21 - Despesas totais dos produtos referente às taxas cobradas pelas operadoras de cartões

Mês	Mini	Média	Grande	Refeições Self-Service
Outubro/17	R\$ 30,76	R\$ 60,46	R\$ 9,61	R\$ 173,85
Total	R\$ 274,67			

Fonte: O Autor (2017).

Tabela 22 - Despesas unitárias dos produtos referente às taxas cobradas pelas operadoras de cartões

Mês	Mini	Média	Grande	Refeições Self-Service
Outubro/17	R\$ 0,08	R\$ 0,09	R\$ 0,11	R\$ 0,13
Total	R\$ 0,40			

Fonte: O Autor (2017).

É importante salientar que o cálculo das despesas totais e unitárias para este caso se deu de forma análoga ao cálculo para as despesas referente ao imposto DAS, só diferenciando o percentual das despesas.

A partir de todos os custos e despesas variáveis serem conhecidos, basta utilizar a Equação 01 adaptada, ou seja:

$$\begin{aligned}
 \text{Custo Total} = & C_{\text{insumos}} + C_{\text{embalagens}} + C_{\text{materiais}} + C_{\text{M.O.D}} + C_{\text{água}} + C_{\text{gás+lenha}} \\
 & + \text{Despesas}_{\text{Impostos sobre vendas no cartão (DAS)}} \\
 & + \text{Despesas}_{\text{Taxas sobre vendas no cartão (operadoras)}}
 \end{aligned}$$

Substituindo os valores na Equação acima para todos os produtos em estudo, chega-se ao seguinte resultado, ilustrado na Tabela 23.

Tabela 23 – Cálculo do Custo unitário dos produtos pelo Método de Custeio Variável

Produto	Insumos	Embalagens	Materiais de Higiene e Outros	Mão de Obra Direta	Gás e Lenha	Água	Despesas - Imposto DAS (Simples Nacional)	Despesas - Vendas no Cartão (Taxa das operadoras de cartão)	Custo Unitário
Refeição Self-Service	R\$ 4,54	R\$ 0,18	R\$ 0,05	R\$ 1,76	R\$ 0,43	R\$ 0,15	R\$ 0,18	R\$ 0,13	R\$ 7,42
Marmita Mini	R\$ 4,14	R\$ 0,83	R\$ 0,04	R\$ 1,60	R\$ 0,39	R\$ 0,14	R\$ 0,11	R\$ 0,08	R\$ 7,33
Marmita Média	R\$ 5,57	R\$ 0,87	R\$ 0,06	R\$ 2,16	R\$ 0,53	R\$ 0,18	R\$ 0,12	R\$ 0,09	R\$ 9,57
Marmita Grande	R\$ 8,46	R\$ 0,90	R\$ 0,08	R\$ 2,82	R\$ 0,69	R\$ 0,24	R\$ 0,15	R\$ 0,11	R\$ 13,45

Fonte: O Autor (2017).

4.3.5. Cálculo da margem de contribuição

Após o cálculo do custo unitário dos produtos, o próximo passo é calcular as respectivas margens de contribuição, para saber qual(is) produtos operam em lucro e prejuízo, tal como o tamanho da participação nos resultados da empresa de cada um deles.

A partir do método de cálculo proposto na Equação 02, tem-se a seguinte situação exposta na Tabela 24.

Tabela 24 – Cálculo das margens de contribuições dos produtos em estudo

Produto	Preço de Venda atual	Custo Unitário	Margem de Contribuição Unitária	Vendas Totais (Unidades)	Margem de Contribuição Total
Refeição Self-Service	R\$ 14,90	R\$ 7,42	R\$ 7,48	1.364	R\$ 10.196,67
Marmita Mini	R\$ 9,00	R\$ 7,33	R\$ 1,67	399	R\$ 666,51
Marmita Média	R\$ 10,00	R\$ 9,57	R\$ 0,43	707	R\$ 301,89
Marmita Grande	R\$ 12,50	R\$ 13,45	-R\$ 0,95	90	-R\$ 85,52
Total	-	-	-	-	R\$ 11.079,55

Fonte: O Autor (2017).

Por meio da Tabela 24, observa-se que a maior margem de contribuição entre os produtos é o da “Refeição *Self-Service*”, sendo que as marmitas mini e média possuem margens de contribuição menores, porém positivas e a marmita grande possui margem de contribuição negativa, ou seja, o preço de venda atual não cobre os custos e despesas variáveis do produto.

4.3.6. Cálculo do lucro operacional

Para a realização do cálculo do Lucro Operacional da empresa com relação aos produtos em estudo, foi necessário utilizar a Equação 03. A partir desta Equação, nota-se a necessidade de apresentação e atribuição dos custos fixos para os produtos. Desse modo, a Tabela 25 apresenta os custos fixos totais apurados no mês de Outubro de 2017 e o rateio global dos mesmos (de acordo com o percentual de faturamento de todos os produtos com relação ao faturamento global).

Tabela 25 – Custos Fixos totais e Custo total apropriado aos produtos em estudo

Tipo do Custo	Total	Base de Rateio	Percentual de Participação - Produtos em Estudo	Custo Total - Produtos em Estudo
Aluguel	R\$ 6.000,00	Faturamento	42,87%	R\$ 7.665,29
Energia Elétrica	R\$ 2.300,00			
Salário + Encargos (Outros Funcionários e sócios)	R\$ 8.148,34			
Telefone/Internet	R\$ 185,00			
Seguro do Imóvel	R\$ 56,67			
Serviço de Vigilância ao Patrimônio	R\$ 89,00			
Impostos Fixos	R\$ 33,33			
Honorários Contábeis	R\$ 482,08			
Taxas Fixas Diversas	R\$ 338,67			
Depreciação do Ativo Imobilizado	R\$ 245,25			
Total Mensal	R\$ 17.878,34			

Fonte: O Autor (2017).

Com relação ao custo “Depreciação do Ativo Imobilizado”, este foi calculado tomando como base os equipamentos que utilizam energia elétrica na empresa e que de algum modo, envolvem os produtos em estudo. Foram levados em conta informações como custo de aquisição do equipamento e vida útil do mesmo.

O próximo passo foi distribuir o custo fixo total dos produtos (R\$ 7.665,29) para os mesmos, de acordo com a participação no faturamento de cada um destes. Desse modo, a Tabela 26 apresenta estes dados.

Tabela 26 – Distribuição dos custos fixos aos produtos de acordo com a base de rateio do faturamento

Produto	Custo Fixo Total	Porcentagem de Participação (%)	Custo Fixo Total
Self-Service	R\$ 7.665,29	63,30%	R\$ 4.852,18
Marmita Mini		11,20%	R\$ 858,16
Marmita Média		22,02%	R\$ 1.687,72
Marmita Grande		3,49%	R\$ 267,23
Total		100,00%	R\$ 7.665,29

Fonte: O Autor (2017).

A partir da Tabela 26 nota-se que devido à maior participação no faturamento global do produto “Refeição *Self-Service*”, este produto obteve a maior parcela dos custos fixos totais da empresa.

Realizado o procedimento de rateio dos custos fixos, o próximo e último passo para a verificação do Lucro Operacional da empresa quanto aos produtos em estudo é a aplicação da Equação 03. A Tabela 27 apresenta os dados tabulados e os respectivos valores de Lucro (Ou Prejuízo) dos produtos.

Tabela 27 – Cálculo do Lucro Operacional para os produtos em estudo

Produto	Faturamento Total	Custo Variável Total	Margem de Contribuição Total	Custos Fixos Totais	Lucro Operacional Total	Vendas Totais (Unidades)	Lucro Operacional Unitário
Refeição Self-Service	R\$ 20.320,89	R\$ 10.124,22	R\$ 10.196,67	R\$ 4.852,18	R\$ 5.344,49	1.364	R\$ 3,92
Marmita Mini	R\$ 3.595,09	R\$ 2.928,58	R\$ 666,51	R\$ 858,16	-R\$ 191,65	399	-R\$ 0,48
Marmita Média	R\$ 7.067,27	R\$ 6.765,38	R\$ 301,89	R\$ 1.687,72	-R\$ 1.385,82	707	-R\$ 1,96
Marmita Grande	R\$ 1.122,73	R\$ 1.208,25	-R\$ 85,52	R\$ 267,23	-R\$ 352,75	90	-R\$ 3,93
Total	R\$ 32.105,98	R\$ 21.026,43	R\$ 11.079,55	R\$ 7.665,29	R\$ 3.414,26		-

Fonte: O Autor (2017).

Por meio da Tabela 27 é possível observar que a empresa está operando em lucro apenas com o produto “Refeição *Self-Service*”, visto que os resultados dos demais produtos foram negativos, o que indica que a empresa está comercializando esses produtos (marmitas) e obtendo prejuízo em todos eles. Apesar disso, no tocante ao desempenho global da empresa (envolvendo todos os produtos em estudo), o resultado é positivo, visto que a soma de todos os resultados operacionais geraram um resultado de R\$ 3.414,26 no período em estudo.

4.3.7. Formação do preço de venda

O último passo para a finalização do gerenciamento de custos deste estudo é a formação de novos preços de venda para os produtos em análise. A partir de conversas informais com o gestor do empreendimento e a realização de cálculos referente às despesas e impostos que incidem sobre vendas no cartão (com base nos valores normais dos mesmos, - 3,61% para o DAS e 2,5% para as taxas das operadoras de cartões -, e na proporção de vendas no cartão com relação ao total de vendas realizadas), obteve-se os seguintes dados, expressos na Tabela 28 (Com auxílio da Equação 04).

Tabela 28 – Formação do *mark-up* divisor para formação do preço de venda

Formação do <i>Mark-up</i>	Porcentagem (%)	Total
Despesas com Vendas no Cartão (Operadoras de Cartões)	0,86%	0,0086
Impostos sobre Vendas no Cartão (DAS)	1,24%	0,0124
Lucro desejado	27,00%	0,2700
Total	29,09%	0,2909
<i>Mark-up</i>	70,91%	0,7091

Fonte: O Autor (2017).

A Tabela 28 apresenta as informações discutidas com o dono do comércio, sendo que as despesas com vendas no cartão referem-se às despesas médias com vendas do tipo Cartão de Débito/Crédito (Taxas impostas pelas operadoras das máquinas de cartão). Com relação aos impostos sobre vendas no cartão, este trata-se do imposto referente ao Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), o qual é gerado de acordo com o montante faturado

em vendas do tipo cartão (débito ou crédito). Por último, o lucro desejado indica qual o percentual de lucro sobre o custo unitário do produto o gestor da empresa deseja para os produtos, sendo que o empresário optou pelo mesmo percentual à todos eles.

Com o valor do *Mark-up* calculado, o passo seguinte é a utilização da Equação 05, que indicará qual serão os novos preços de venda indicados para o gestor analisar a viabilidade ou não de mudança. Para uma melhor visualização destes dados, tem-se a Tabela 29.

Tabela 29 – Formação do *mark-up* divisor para formação do preço de venda

Produto	Custo Total Unitário	Mark-up	Preço de Venda Proposto	Preço de Venda Atual
Refeição Self-Service	R\$ 7,42	0,7091	R\$ 10,47	R\$ 14,90
Marmíta Mini	R\$ 7,33	0,7091	R\$ 10,34	R\$ 9,00
Marmíta Média	R\$ 9,57	0,7091	R\$ 13,50	R\$ 10,00
Marmíta Grande	R\$ 13,45	0,7091	R\$ 18,97	R\$ 12,50

Fonte: O Autor (2017).

Ou seja, a partir da Tabela 29 observa-se que apenas o produto “Refeição *Self-Service*” está com um preço de venda maior do que o ‘ideal’, ou seja, para todos os produtos operarem em lucro e atenderem às expectativas do empresário, seria necessário uma alta nos preços de venda dos três tipos de marmitas do estabelecimento, o que pode não ser viável. Por outro lado, o preço sugerido do produto “Refeição *Self-Service*” é mais de R\$ 4,00 abaixo do preço de venda praticado, ou seja, indica que o empresário pode até abaixar este preço de venda, gerando possivelmente, um aumento nas vendas, porém não sabendo se será mais rentável do que o modo atual.

O mesmo raciocínio é válido para as marmitas, visto que caso o preço de venda aumente, provavelmente a demanda diminuirá, podendo afetar o Lucro Operacional dos produtos, que atualmente já é negativo para todos os tamanhos de marmitas.

Em suma, é imprescindível que o gestor da empresa realize uma análise de viabilidade de implantação dos novos preços de venda para a empresa. A recomendação é não alterar o preço de venda do produto “Refeição *Self-Service*”, visto que o lucro atual é superior ao lucro esperado pelo gestor. Com relação às marmitas, é necessário que o empresário tente alterar o panorama atual, visto que estes produtos não estão trazendo lucro operacional à empresa. Algumas possíveis soluções são adotar o novo preço de venda exposto neste trabalho, ou tentar reduzir custos de produção, ou seja, reduzindo custos principalmente de insumos, que são os responsáveis pela maior fatia da composição do custo final dos produtos.

5. Conclusão

O objetivo deste estudo – estimar os custos das refeições (*self-service* e marmitas) servidas em um restaurante, bem como verificar a ocorrência ou não de lucro atual e também calcular e avaliar possíveis preços de venda para estes produtos – foi alcançado com sucesso, visto que os subtópicos 4.2.4 até 4.2.7 apresentam os resultados esperados.

Tendo como base a problemática atual da empresa, que é a ausência de gestão de custos dos produtos em estudo e conseqüentemente, a falta de critérios para a formação do preço de venda, este trabalho pode ser de grande valia para o gestor da empresa, visto que a partir de agora poderá ser usado para a tomada de decisão empresarial, como por exemplo, implantação do preço de venda calculado ou até mesmo analisar a viabilidade de continuar trabalhando com todos os produtos do *mix* da empresa, visto que a marmita grande por exemplo, possui uma pequena participação no faturamento global da empresa e está operando com margem de contribuição negativa e conseqüentemente, está resultando em um prejuízo mensal à empresa.

Com relação aos resultados encontrados neste estudo, observou-se que o produto “Refeição *Self-Service*” é o produto mais importante e rentável da empresa no cenário atual, mesmo com a atual ausência de gestão de custos, o que é um ponto positivo e que talvez indique que não há necessidade de alteração imediata no preço. Já no que diz respeito às marmitas, as de tamanho “mini” e “média” possuem margem de contribuição positivas, porém estão operando com prejuízo operacional, visto que a margem atual não cobre todos os custos fixos presentes nos produtos. Já a marmita grande está operando com margem negativa e um conseqüente prejuízo operacional, o que pode ser explicado pelo alto custo unitário de insumos presente no produto. Uma possível solução para este produto talvez seria a tentativa de redução desse custo, porém isso poderia impactar na qualidade do mesmo e na reprovação dos consumidores. Portanto é necessário uma avaliação do gestor da empresa.

De forma geral, observou-se que o método de custeio variável e formação de preço de venda por meio do método *mark-up* se mostraram importantes e de grande valia para a futura tomada de decisão empresarial, visto que a partir de agora, as decisões poderão ser baseadas em dados concretos e não apenas por meio do conhecimento empírico dos gestores e na concorrência do mercado.

Outro ponto importante a ser destacado é a necessidade dos gestores implantarem um sistema de gestão de estoques (insumos, embalagens, etc.) e utilizarem *softwares* para o controle de entradas e saídas da empresa, visto que este estudo foi realizado de uma maneira que

demandou muito tempo de coleta de dados, o que seria um problema para novos estudos. Com todo o processo informatizado, a análise e tomada de decisão torna-se mais rápido e fácil de se realizar.

Com relação às dificuldades encontradas durante a realização do estudo, pode-se dizer que a principal delas foi a necessidade de coleta manual de praticamente todos os dados, visto que a empresa possui poucos dados informatizados, principalmente quanto ao estoque, sendo esse de difícil mensuração e contagem.

Quanto às propostas de estudos futuros, há a possibilidade de retornar à empresa daqui algum tempo e verificar se as propostas e os resultados obtidos anteriormente foram utilizados pela mesma, e caso a resposta for sim, discutir e fazer uma análise se houve ganho financeiro ou não. Caso a resposta ao questionamento for negativa quanto à utilização dos resultados fornecidos, há a possibilidade de verificar se a empresa conseguiu reduzir seus custos operacionais e/ou tomou alguma atitude perante a situação atual.

Referências

BERNARDI, L. A. **Política e formação de preços**. São Paulo, SP: Editora Atlas, 1996.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e Formação de Preços com Aplicações na Calculadora HP 12C e Excel**. 2.ed. São Paulo, SP: Editora Atlas, 2004.

BUENO, Sanderson da Cruz. Trabalho de Conclusão de Curso: **Proposição de um Sistema de Custos na Qualificação do Gerenciamento de um Restaurante**. Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, 2014. 57p. Disponível em: <<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/2081>>. Acesso em: 17 set. 2017.

COELHO, A.C.; CARVALHO, L. N. G. **Análise Conceitual de Lucro abrangente e Lucro Operacional corrente: comentários teóricos e evidências no setor elétrico brasileiro**. Brasília. Anais ANPAD, 2005. CD ROM.

FERREIRA, Genival; BARBOZA, Jovi. **Como formar o preço de venda**. 1.Ed. Olinda: Gráfica Flamar, 2002. 112p.

FONSECA, Marcelo T. **Tecnologias gerenciais de restaurantes**. São Paulo: Editora Senac, 2009.

LIPPEL, Isabela Laginski. Dissertação de Mestrado: **Gestão de Custos em Restaurantes – Utilização do Método ABC**. Universidade Federal de Santa Catarina, 2002. 170 p. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/83249/192881.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 13 fev. 2017.

MARQUES, João Rafael. Trabalho de Conclusão de Curso: **Determinação dos Custos de Produção e Formação dos Preços de Venda de Produtos de Telecomunicação e Transmissão: Um estudo de caso**. Universidade Estadual de Maringá, 2011. 70 p. Disponível em: <<http://www.dep.uem.br/tcc/arquivos/TG-EP-44-11.pdf>>. Acesso em: 12 fev. 2017.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 7. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisadas sob diferentes perspectivas.** São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: Análise e Gestão.** 3. Ed. São Paulo: Editora Pearson, 2012. 290 p.

MONTENEGRO, S. S. Dissertação de Mestrado: **Os grupos estratégicos no setor de restaurantes self-service de Brasília.** Florianópolis. 2003, 140p.

MOREIRA, Ludmylla da Silva et al. **Análise dos Custos de Produção das Refeições em uma Lanchonete por Meio do Método do Custeio Variável.** SIMPEP, Bauru –SP, 2015.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JR., José Hernandez. **Controladoria Estratégica.** 3. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

ORO, Ieda Margarete; BEUREN, Ilse Maria; HEIN, Nelson. **Análise da Relação entre a Estrutura de Capital e o Lucro Operacional nas Diversas Gerações de Empresas Familiares Brasileiras.** Revista Contabilidade Vista & Revista. Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2009.

PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** São Paulo: Atlas, 1994.

PEREZ JR., José Hernandes; OLIVEIRA, Luís Martins; COSTA, Rogério Guedes. **Contabilidade de custos para não contadores.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 314 p.

POMPERMAYER, Cleonice Bastos; LIMA, João Evangelista Pereira. **Gestão de custos. Revista Coleção Gestão Empresarial, seção: Finanças Empresariais.** 2002. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=prf02002> Acesso em: 13 fev. 2017.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico.** 2. Ed. Novo Hamburgo: Editora Feevale, 2013. 277 p.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de Custos.** 20. Ed. Curitiba: Editora Ibpex, 2006. 189 p.

SEBRAE. **Restaurante Self Service.** Rio de Janeiro, 2011.

VILELA, Dirley L., SANTOS, Roberto V. **A contabilidade gerencial e o processo de comunicação: um estudo sobre a utilização de ferramentas de contabilidade gerencial pelas empresas de pequeno porte e pelos escritórios prestadores de serviços contábeis.** In: Anais XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia, out. 2000. (CD Rom)

Material complementar

1. Revisão bibliométrica

Segundo Guedes e Borschiver (2005) o termo Bibliometria pode ser definido como sendo o conjunto de leis e princípios empíricos que auxiliam no estabelecimento dos fundamentos teóricos da Ciência da Informação. Já a revisão bibliométrica é definida como sendo uma metodologia em que, de início é realizado o levantamento quantitativo sobre conteúdos bibliográficos, ou seja, não é feita a análise do conteúdo das publicações, e sim a observação da quantidade de vezes em que os termos em pesquisa aparecem nas publicações ou a quantidade de publicações contendo os termos de busca (YOSHIDA, 2010). Finalizada a análise quantitativa, realiza-se uma seleção e análise qualitativa detalhada das publicações que tiveram maior aproximação com o escopo do trabalho em questão.

1.1. Análise quantitativa

Para a formulação da análise quantitativa, foi realizada uma busca virtual nos anais eletrônicos de dois dos maiores eventos nacionais da Engenharia de Produção, sendo estes o ENEGEP e o SIMPEP. A pesquisa se deu a partir do estabelecimento dos termos de busca, sendo estes: Gestão de Custos, Método de Custeio, Preço de Venda, Restaurantes e Refeições. As buscas em questão foram realizadas nos artigos submetidos pelos referidos anais no período compreendido entre os anos de 2007 e 2016.

É necessário salientar que na pesquisa bibliométrica, as buscas foram delimitadas pela área da Engenharia de Produção intitulada de “Gestão Econômica”, pois o intuito deste estudo é verificar a aparição dos termos de busca apenas na área de atuação do mesmo. Outro fator importante a ser levado em consideração é que os resultados encontrados nas buscas referem-se à ocorrência dos termos seja nos títulos, resumos ou nas palavras-chave dos artigos.

As Tabelas 01 e 02 apresentam a quantidade de aparições dos termos de busca estabelecidos com o decorrer dos anos do período de pesquisa, nos anais do ENEGEP e do SIMPEP, respectivamente.

Tabela 01 – Quantidade de artigos encontrados para cada termo de busca, ano a ano, no evento ENEGEP

	ENEGEP										
Termo de busca	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Totais
Gestão de custos	9	6	5	13	7	9	12	6	7	17	91
Método de custeio	5	4	4	7	5	4	8	5	5	8	55
Preço de venda	2	2	0	2	2	2	2	4	3	2	21

Restaurante	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	2
Refeições	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Totais	16	12	9	24	14	15	22	15	16	27	170

Fonte: Anais ENEGEP, de 2007 a 2016.

Tabela 02 – Quantidade de artigos encontrados para cada termo de busca, ano a ano, no evento SIMPEP

SIMPEP											
Termo de busca	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Totais
Gestão de custos	2	3	0	5	1	3	4	7	3	6	34
Método de custeio	0	1	0	2	2	2	2	3	3	3	18
Preço de venda	0	1	0	0	1	0	3	1	2	1	9
Restaurante	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Refeições	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Totais	2	5	0	7	4	6	9	11	8	10	62

Fonte: Anais SIMPEP, de 2007 a 2016.

Um ponto interessante a ser destacado a partir da visualização dos resultados das Tabelas 01 e 02, é o pequeno aumento ao longo dos anos da quantidade de artigos encontrados para alguns termos de busca em questão. Isto pode estar acontecendo graças ao constante crescimento do curso de Engenharia de Produção no país e um possível aumento de interesse por parte dos acadêmicos/docentes para a submissão de trabalhos científicos.

Outro resultado importante e ao mesmo tempo, incômodo, é a ínfima quantidade de artigos encontrados para os termos de busca “Restaurante” e “Refeições”. Isso pode indicar uma ausência de gestão financeira e de custos para este segmento de mercado, ou também pode representar um desinteresse acadêmico nesta área.

Como uma forma de representar a revisão quantitativa como um todo, ou seja, o resultado da união das buscas dos dois anais em questão para cada termo de busca, tem-se a Tabela 03.

Tabela 03 – Total de artigos encontrados para cada termo de busca nos dois anais no período em estudo

Termo de busca	ENEGEP	SIMPEP	TOTAL
Gestão de custos	91	34	125
Método de custeio	55	18	73
Preço de venda	21	9	30
Restaurante	2	1	3
Refeições	1	0	1
TOTAL	170	62	232

Fonte: Anais ENEGEP e SIMPEP, de 2007 a 2016.

A partir das Tabela 03 pode-se verificar que a quantidade de artigos encontrados nas condições estabelecidas é maior nos anais do ENEGEP, sendo que o principal motivo para isto ocorrer pode ser a maior visibilidade e importância que o referido evento tem no Brasil. Para a comunidade em geral da Engenharia de Produção, este é o maior evento anual da área.

É válido ressaltar novamente que os resultados apresentados nas Tabelas 01, 02 e 03 referem-se apenas à área de atuação desse estudo em questão, que é a área da Engenharia de Produção denominada por “Gestão Econômica”.

1.2. Análise qualitativa

A segunda etapa da revisão bibliométrica consiste na análise qualitativa dos dados, tendo como objetivo central o estudo detalhado de artigos que tenham alguma correlação com o propósito deste trabalho, podendo desse modo agregar diretamente no desenvolvimento do mesmo. Assim sendo, e considerando o fato de que a quantidade de artigos existentes na literatura que são semelhantes ao trabalho em questão é irrisória, foram selecionados os três que apresentam maiores semelhanças e que podem contribuir de alguma forma para este estudo.

1.2.1. Estudo de caso 1

Mendonça, Gonçalves e Machado (2015) realizaram um estudo em uma empresa do ramo de Restaurantes do tipo *Self-Service* por quilo, localizada no estado de Minas Gerais. Basicamente, o trabalho teve por objetivo final a elaboração de uma ferramenta para apuração de custos para que pequenas e microempresas que atuam no ramo em questão possam utilizar em suas operações. A partir de uma pesquisa-ação e observação no local de estudo, foram levantados dados referentes ao estoque de insumos do restaurante, bem como informações sobre

os custos fixos, variáveis e de vendas da empresa durante o período de uma semana. A partir destes dados e utilizando o método de custeio marginal, foi elaborada a demonstração do resultado diário, semanal e mensal do exercício da empresa e ainda os respectivos pontos de equilíbrio financeiro da empresa. Feito isso, foi possível identificar que o restaurante em estudo trabalha com lucro operacional durante o período de estudo.

1.2.2. Estudo de caso 2

Moreira et al. (2015) desenvolveram um trabalho com o propósito de analisar os custos de fabricação das refeições servidas por uma lanchonete localizada dentro do campus de uma Universidade do interior do estado do Pará. Um dos fatores que motivou a realização deste estudo foi a percepção de uma baixa demanda no estabelecimento, muito provavelmente devido ao preço considerado elevado para o público-alvo da empresa. Após a fundamentação teórica básica para o desenvolvimento do trabalho, foram coletados os dados da lanchonete, tais como demanda média, insumos, tipos de refeições servidas, custos, ganhos, dentre outras informações. Feito isso, os custos foram classificados e calculados, utilizando as premissas do método de custeio variável, juntamente com uma análise custo/volume/lucro. A partir dos cálculos realizados observou-se que alguns tipos de pratos comerciais servidos pela lanchonete estavam dando prejuízo, ou em outras palavras, estavam com uma margem de contribuição unitária negativa. Foram estimados a margem de segurança operacional e o ponto de equilíbrio para os produtos que operavam em lucro e concluiu-se que a empresa estava funcionando em prejuízo global, ou seja, na presente condição as vendas não suprem os custos fixos existentes na empresa. Como propostas de mudanças para esta lanchonete, uma delas foi o fechamento da mesma, porém esta condição não era viável, vide o fato de ser o único estabelecimento dentro do campus universitário que serve refeições para a comunidade acadêmica. Outra possível solução seria a implantação de uma meticulosa gestão de custos na empresa para desse modo, tentar alcançar o lucro operacional.

1.2.3. Estudo de caso 3

Wernke et al. (2014) elaboraram um estudo em uma lanchonete de pequeno porte denominada “Lanchonete Dog Show” (nome fantasia) localizada na cidade de Tubarão (SC), com o objetivo de determinar a lucratividade ou não do empresário nas condições de momento. Primeiramente foram realizadas entrevistas informais com o proprietário da lanchonete e após as conversas iniciais começaram as coletas dos dados necessários, incluindo custos de insumos, custos fixos e preços de venda atual. A empresa em questão possuía em seu *mix* de produtos

um total de 70 (setenta) itens, porém apenas 31 (trinta e um) destes eram de objeto de interesse do empresário, vide o fato destes passarem por um processo de transformação e o restante (trinta e nove) serem produtos apenas de revenda, o que facilita a análise de custo e lucro. Como método de análise, foi utilizada a Análise Custo/Volume/Lucro, que se assemelha ao método de Custeio Variável.

A partir da definição do método a ser aplicado no estudo, foram calculadas as margens de contribuição unitária, total e os percentuais de participação para os 31 itens em estudo. O ponto de equilíbrio geral e individual dos produtos também foram calculados, e o resultado final obtido pelos pesquisadores foi de que a lanchonete operava em Lucro Operacional, sendo este um lucro pequeno, porém vide o fato de desconhecimento total dos custos de produção dos lanches por parte do gestor da empresa, o resultado foi considerado satisfatório pelo mesmo. Como benefícios para o dono do estabelecimento, tem-se que a partir desta gestão de custos realizada, o mesmo consegue verificar quais lanches contribuem mais para a lucratividade da empresa, quantos itens tem que vender para ficar em equilíbrio operacional, dentre outros fatores que podem vir a ajuda-lo na tomada de decisão.

A partir dos três artigos apresentados acima, segue a seguir o Quadro 01, para uma melhor diferenciação e entendimento de cada um dos trabalhos.

Quadro 01 – Características individuais dos artigos da análise qualitativa

Autor	Título	Ramo de Atuação do Artigo	Objetivo do Artigo	Método de Custeio Utilizado
Mendonça, Gonçalves e Machado	Desenvolvimento de uma metodologia de custeio para restaurantes <i>self-service</i> .	Restaurante do tipo <i>self-service</i> por quilo	Elaboração de uma ferramenta para apuração de custos para empresas do ramo	Custeio Marginal/Variável/Direto
Moreira et.al.	Análise dos custos de produção das refeições em uma lanchonete por meio do método do custeio variável	Lanchonete/Restaurante (Pratos Comerciais)	Apuração dos custos de produção da empresa e verificação se a mesma opera em lucro ou não	Custeio Variável
Wernke et.al	Gestão de custos em lanchonete de pequeno porte: estudo de caso	Lanchonete	Implantação da gestão de custos para análise de lucratividade dos produtos	Método Custo/Volume/Lucro

Fonte: O Autor (2017).

Observa-se, a partir do Quadro 1, a maior utilização do método de custeio variável em casos semelhantes ao deste estudo, o que pode indicar que este método é o mais viável para obter um bom resultado da situação gerencial das empresas.

Referências

GUEDES, Vânia LS; BORSCHIV ER, Suzana. **Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica.** Encontro Nacional de Ciência da Informação, v. 6, p. 1-18, 2005.

MENDONÇA, Fabricio; GONÇALVES, Guilherme Vasconcelos; MACHADO, Erik Vilaça. **Metodologia De Custeio Para Restaurantes Self-Service.** ENEGEP, Fortaleza, 2015

WERNKE, Rodney et al. **Gestão de Custos em Lanchonete de Pequeno Porte: Estudo de Caso.** SIMPEP, Bauru – SP, 2014.

YOSHIDA. N. D. **Análise bibliométrica: um estudo aplicado à previsão tecnológica.** Future Studies Research Journal. São Paulo, 2010.