

# **Mix de produtos como instrumento decisório: Terceirizar ou não terceirizar as atividades e produtos de alimentação de um restaurante**

**Carlos Roberto Vallim** (UFES-FGV/EBAPE) - vallim.ufes@gmail.com

**Jacirene Damasceno Cardoso** (Faesa) - jalcardoso@ideembc.com

**Maria da Penha Broedel Lopes Vallim** (FAESA) - mpbvallim@gmail.com

**Martha Cardoso Valentin de Sá** (FAESA) - marthacvalentin@gmail.com

## **Resumo:**

*O objetivo principal da pesquisa foi utilizar o custeio variável de mix de produtos em um restaurante, identificar as contribuições e por método comparativo decidir qual a melhor opção: terceirizar ou não terceirizar as atividades e produtos de alimentação de um restaurante. A metodologia utilizada foi um estudo de caso quali-quantitativo com pesquisa de campo, dados coletados através dos relatórios de controle interno da empresa, acompanhamento dos processos internos, e entrevistas não estruturadas com proprietários, terceirizados e colaboradores. O mix de produtos com seu conjunto de análise foi aplicado em um restaurante, em específico na atividade de alimentação para comparar e identificar qual a melhor opção: terceirizar ou não terceirizar às atividades de alimentação do restaurante. Os achados da pesquisa contribuíram para que os proprietários da empresa pudessem conhecer, praticar, analisar, utilizar as informações de gestão de custos, e identificar a melhor sobre terceirização. Neste sentido, se conclui que a aplicação e análise de mix de produtos proporcionou avanços no planejamento, controle e gestão de custos da empresa pesquisada; e serviu para auxiliar os proprietários no processo decisório ao permitir identificar que a melhor opção para a forma de gestão do restaurante foi a terceirização das atividades de alimentação, pois na maioria dos indicadores analisados os resultados foram superiores. Portanto, o problema de pesquisa foi respondido de forma adequada e o objetivo alcançado por meio dos resultados descritos nas diversas tabelas no texto.*

**Palavras-chave:** *Mix de produtos. Custeio variável. Terceirização.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Mix de produtos como instrumento decisório: Terceirizar ou não terceirizar as atividades e produtos de alimentação de um restaurante**

### **Resumo**

O objetivo principal da pesquisa foi utilizar o custeio variável de mix de produtos em um restaurante, identificar as contribuições e por método comparativo decidir qual a melhor opção: terceirizar ou não terceirizar as atividades e produtos de alimentação de um restaurante. A metodologia utilizada foi um estudo de caso quali-quantitativo com pesquisa de campo, dados coletados através dos relatórios de controle interno da empresa, acompanhamento dos processos internos, e entrevistas não estruturadas com proprietários, terceirizados e colaboradores. O mix de produtos com seu conjunto de análise foi aplicado em um restaurante, em específico na atividade de alimentação para comparar e identificar qual a melhor opção: terceirizar ou não terceirizar às atividades de alimentação do restaurante. Os achados da pesquisa contribuíram para que os proprietários da empresa pudessem conhecer, praticar, analisar, utilizar as informações de gestão de custos, e identificar a melhor sobre terceirização. Neste sentido, se conclui que a aplicação e análise de mix de produtos proporcionou avanços no planejamento, controle e gestão de custos da empresa pesquisada; e serviu para auxiliar os proprietários no processo decisório ao permitir identificar que a melhor opção para a forma de gestão do restaurante foi a terceirização das atividades de alimentação, pois na maioria dos indicadores analisados os resultados foram superiores. Portanto, o problema de pesquisa foi respondido de forma adequada e o objetivo alcançado por meio dos resultados descritos nas diversas tabelas no texto.

Palavras-chave: Mix de produtos. Custeio variável. Terceirização.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

### **1 Introdução**

No mercado atual, a lógica da empresa moderna tem sido a busca pela competitividade, inovação, tecnologia, e maximização dos resultados com foco na gestão de custos, eliminação dos desperdícios e melhoria da qualidade dos produtos. A contabilidade de custos com seus instrumentos, e capacidade de registrar, controlar e analisar os custos de uma organização ou negócio, tem ocupado um papel importante nos modelos de gestão ao subsidiar os administradores no processo de tomada de decisão. A percepção é que não basta apenas vender é preciso planejar e produzir com eficiência, controlar a produção de bens e serviços e conhecer teorias, modelos, instrumentos que possam gerar informações próximas da realidade para poder “vender bem vendido” e garantir os fluxos de caixa futuro.

Nesse sentido a presente pesquisa busca respostas para a seguinte questão: Quais as contribuições da utilização de mix de produtos na decisão de terceirizar ou não terceirizar as atividades e produtos de alimentação?

Sendo assim, o objetivo principal é aplicar o custeio variável de mix de produtos em um restaurante, identificar as contribuições e por comparação decidir a melhor opção entre: terceirizar ou não terceirizar as atividades e produtos de alimentação. De forma específica buscou explorar o tema proposto; conhecer e aplicar um modelo de mix com seus indicadores de análise, e identificar suas contribuições para o processo decisório dos administradores e gestores empresariais.

A pesquisa se justifica por compreender que para obter melhor desempenho é essencial a prática da gestão de custos. Administradores têm utilizado as informações de custos para diminuir os riscos no processo de tomada de decisão. Uma análise detalhada no controle e análise de custos pode identificar internamente na empresa, situações negativas ou contrárias à obtenção de ganho de vantagem competitiva. Considerando o mercado com acirrada competitividade; que as empresas para se manter e crescer nesse mercado, precisam conhecer, utilizar e criar novos instrumentos para auxiliar no processo de tomada de decisão. Sendo assim, calcular, controlar e praticar a gestão de custos é essencial para o compreender a empresa e obter vantagem competitiva.

## 2 Referencial teórico

Os custos são gastos ou recursos que as empresas necessitam para elaborar produtos e prestar serviços. Martins (2010) define que custos são gastos com bens e/ou serviços, que ocorrem nos centros de custos produtivos e auxiliares, para produzir outros bens e serviços.

Segundo Bornia (2010), os custos são classificados de acordo com a variabilidade, facilidade de identificação, utilidade para tomada de decisões e quanto à eficiência no processo. A variabilidade considera a relação com o volume de produção; a facilidade de identificação a alocação direta e indireta dos custos aos produtos; a utilidade para a tomada de decisões quando os custos podem ser separados para auxiliar a análise do gestor; e a eficiência no processo quando a ineficiência gera desperdícios.

Na visão de Megliorini (2012) o método custeio por absorção atribui aos produtos fabricados, todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta por meio de rateios. Martins (2010) descreve que o método custeio variável ou direto, representa uma outra forma de apropriação que reconhece somente os custos variáveis aos produtos. Um custeio alinhado com o processo de tomada de decisão. Utiliza a margem de contribuição na elaboração de relatórios gerenciais.

Para Martins (2010), diante da legislação tributária o custeio variável fere os princípios contábeis referentes ao regime de competência e a confrontação, não assume os custos fixos, utiliza na essência a margem de contribuição que é a participação de cada unidade produzida no lucro da empresa, e é adotado gerencialmente para facilitar a tomada de decisão, podendo melhorar, incluir ou excluir produtos da linha de produção. Já o custeio por absorção é o método que atende à legislação tributária, pois o custeio variável não é aceito para utilização e divulgação nas demonstrações contábeis.

De acordo com Bornia (2010), os custos variáveis são proporcionais ao volume de produção, ligado às decisões de curto prazo, e relevantes porque se alteram no momento das decisões. É fundamental que qualquer atividade que vise o lucro, alcance melhores resultados por meio da redução dos custos, portanto a utilização do custeio variável como ferramenta de gestão representa um excelente auxílio para controlar e medir custos e despesas.

Para Leone (2009) o método do custeio variável é útil para intervenções no processo de planejamento e de tomada de decisões, pois permite a análise da variabilidade das despesas e custos. Uma das vantagens do emprego do custeio variável é a determinação de um indicador de grande força denominado de margem de contribuição que contribui na solução de várias decisões.

Garrison, Noreen e Brewer (2013), argumentam que por meio do índice de margem de contribuição é possível saber a proporção do ganho dentro das receitas, e que as vendas de determinado produto podem cobrir a variação de venda de outros produtos.

Na visão de Maher (2001) a análise custo-volume-lucro (CVL) é uma ferramenta valiosa para calcular o impacto dos preços, custos e volume sobre o lucro operacional. Uma dimensão importante para gerenciar as variáveis que podem aumentar ou diminuir o lucro

operacional de determinada empresa. Conforme Megliorini (2012) este método permite aos administradores utilizar os custos como ferramenta auxiliar na tomada de decisões.

Garrison, Noreen e Brewer (2013), afirmam que uma significativa vantagem para utilização deste método está na análise custo-volume-lucro (CVL) por meio das demonstrações de resultado. De acordo com Bornia (2010) este tipo de análise permite ao gestor planejar, projetar o lucro e demonstrar sua variabilidade quando se altera a quantidade vendida e/ou custos variáveis e fixos.

Eldenburg e Wolcott (2007) definem o conceito de mix como a proporção dos diferentes produtos ou serviços vendidos por uma empresa. Segundo as autoras, o mix de produtos é utilizado para cálculos quando se deseja planejar futuras operações com base em unidades dos produtos. Para o processo de tomada de decisão com base em mix de produtos existe dois indicadores que facilitam as análises: a margem de contribuição unitária e o índice de margem de contribuição unitária. Martins (2010) afirma que a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e o custo variável.

De acordo com Bornia (2010), o ponto de equilíbrio mostra o ponto mínimo que a empresa pode produzir e vender para obter o lucro zero. Nesse ponto mínimo de capacidade de operação, a empresa consegue cobrir os custos variáveis das unidades vendidas ou produzidas, e também todos os custos fixos. A análise do ponto de equilíbrio é muito utilizada nas decisões de investimentos, na continuidade ou descontinuidade de produtos ou serviços e para análise das modificações do preço de venda conforme o comportamento e as exigências do mercado consumidor.

Segundo Santos (2011), para determinar o ponto de equilíbrio, a empresa deve classificar adequadamente os custos fixos de determinado período e conhecer o lucro marginal formado pelo “mix” dos produtos comercializados pela empresa no mesmo período. Desta forma, a empresa saberá quanto cada produto contribui para inicialmente cobrir os custos fixos e posteriormente gerar lucro. Isso possibilita identificar quais produtos devem ser priorizados para venda e quais produtos possuem maior potencial de ganho dentro da receita.

Identificou-se pesquisas recentes no Brasil que se assemelham a aplicação de mix de produtos em empresas. Wernke, Junges e Zanin (2016) aplicaram a análise CVL em uma granja de suínos como ferramenta de decisão entre compra e produzir. Sansão, Eyerkauffer e Marian (2016) apresentam estudos da utilização de mix de serviços em pet shop no sentido de avaliar a lucratividade da empresa. Já Dal Magro et al (2015) aplicaram mix em um laticínio com processo de produção conjunta. Vallim e Souza (2014) utilizaram mix de produtos com ferramenta decisória em uma empresa do segmento de granito. Ferreira et al (2013) aplicam o método de custeio variável para a tomada de decisão em frigoríficos abatedouros de bovinos desenvolvido em produção conjunta. Wernke, Lembeck e Mendes (2012) utilizaram a análise CVL aplicada ao agronegócio, um estudo em uma fábrica de pescados. Por meio de pesquisas na base da Capes em novembro de 2016, não foi encontrado artigos ou proposta específica de utilizar mix de produtos como instrumento de decisão em restaurantes que visam terceirizar ou não terceirizar a atividade de alimentação.

### **3 Metodologia**

Segundo o critério metodológico proposto por Vergara (2014), existem várias formas ou classificações de pesquisa, e as define quanto aos fins e quanto aos meios. Quanto aos fins, a presente pesquisa foi classificada como descritiva e exploratória, uma vez que buscou compreender a aplicação do custeio variável de mix de produtos em uma empresa de alimentação, em específico um restaurante para avaliar se a terceirização é a melhor opção de escolha. Exploratória por entender que existe conhecimento a ser explorado acerca da utilização do modelo de mix com base em custeio variável em empresas no Brasil, visando,

portanto, identificar e esclarecer a ocorrência de tal fenômeno. Descritiva, uma vez que expõe características de uma determinada população ou fenômeno, no caso um estudo de caso único realizado em uma empresa de pequeno porte, denominada como “*Beach Club*”, segmento restaurante, localizada à beira mar no município de Vila Velha – ES.

Quanto aos meios, a pesquisa se classifica como bibliográfica e pesquisa de campo por meio de estudo de caso único. Segundo Vergara (2014), a pesquisa bibliográfica é um estudo desenvolvido com base em livros, revistas, artigos científicos publicados, no qual o público tem acesso. Vergara (2014) também descreve a pesquisa de campo como sendo investigação empírica realizada em local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno, ou que dispõe de elementos para explicá-lo. Deste modo a pesquisa envolve a coleta de informações de custos e despesas da empresa pesquisada, no período compreendido entre maio à outubro de 2016.

A abordagem da pesquisa foi qualitativa e quantitativa com o apoio de planilhamento em Excel, onde foi inserido um modelo ou proposta de custeio variável de mix de produtos com os dados de custo, volume e lucro da empresa em estudo. De acordo com Vergara (2014), a abordagem quantitativa busca analisar e apurar resultados com base na coleta de dados econômicos da empresa objeto do estudo de caso, e também pode ser caracterizada como qualitativa observando as construções proporcionadas pela prática da gestão de custos ao registrar, controlar, apurar e analisar os diversos indicadores de mix de produtos acerca da teoria gerencial de custos. Os dados foram coletados de fontes primárias e secundárias, neste caso entrevistas abertas e acessos a documentos particulares da empresa. Para instrumentalizar a pesquisa se realizou entrevista, observação e análise documental.

## **4 Estudo de caso**

### **4.1 Empresa foco do estudo**

O presente estudo foi realizado na empresa denominada “*Beach Club*”, um restaurante com espaço múltiplo voltado ao lazer, localizado à beira mar do município de Vila Velha-ES, e que traz à seus usuários a experiência única de vivenciar no mesmo local bar, restaurante, espaço para eventos e shows, tudo em um ambiente natural e ao ar livre, com decoração despojada e voltada para o clima de descontração e praia.

### **4.2 Modelo de mix para comparação**

Para testar o mix de produtos na empresa se utilizou da proposta de Vallim (2005), que organizou uma modelagem, descrita na tabela 1, que permite segregar os dados coletados de custos e despesas, preço, quantidade vendida, custo variável unitário de cada produto e por meio dessas informações levantar para cada produto a margem de contribuição unitária e índice de margem de contribuição, para apurar a margem de contribuição do mix, índice de margem de contribuição do mix, ponto de equilíbrio do mix e resultado da empresa.

Tabela 1 – Modelo para análise Gerencial de Mix de produtos

ANÁLISE GERENCIAL MIX DE PRODUTOS								
	1	2	3	4	5	6	7	8
nº	Produtos	Quantidade	Preço de Venda unitário	Custo Variável unitário	Margem de Contribuição unitária	Índice de Margem de Contribuição	Faturamento ou Vendas	Faturamento x Índice de Margem de Contribuição
1	X							
2	Y							
3	Z							
.	.							
.	.							
						IMC Ponderado	$\sum FAT$	$\sum FAT \times IMC$
		FAT X IMCp	CF	LUCRO	PER\$	11	9	10

Fonte: Vallim, (2005)

Vallim (2005) afirma que a modelagem de mix de produtos e/ou serviços é de grande utilidade às empresas, independente do ramo de atividade, posição geográfica e porte. As empresas geralmente possuem uma carteira diversificada de produtos e serviços, com preços e custos diferentes e competindo em mercados com fortes variações entre demanda e oferta. Evidencia que interpretar no mix as relações entre custo, volume e lucro de forma sistêmica, permite obter respostas para muitos questionamentos: Quanto devo produzir e vender para começar a ter lucro? Qual é o ponto de equilíbrio da empresa? Que produtos são mais rentáveis? Quais produtos devo manter ou substituir no mix?

Vallim e Souza (2014) através da tabela 1, explicam os detalhes da modelagem para facilitar a inclusão e posterior análise dos dados de cada produto no mix. Entende que o analista de custos deve primeiro identificar para cada produto, as variáveis quantidade (Q), preço de venda unitário (PVu) e custo variável unitário (CVu), respectivamente nas colunas 2,3 e 4. Após essa identificação procede a apuração da margem de contribuição unitária (MCu) e o índice de margem de contribuição (IMC), respectivamente nas colunas 5 e 6. A MCu é o resultado da subtração entre o PVu e CVu; e o IMC a razão entre MCu e PVu. Considerando estes resultados para todos os produtos é possível apurar a receita total em equilíbrio (PER\$), e lucro objetivado em Reais (Lucro), que por meio de simulações e cruzamento das variações do faturamento, quantidade vendida, preço de venda, custo variável unitário e custo fixo total.

Nas células 10 e 9, respectivamente se tem o somatório do faturamento de cada produto vezes o IMC de cada produto ( $\sum FAT \times IMC$ ), que representa também a margem de contribuição do mix (MC<sub>MIX</sub>), e o somatório do faturamento de todos os produtos do mix ( $\sum FAT$ ). Na célula 11 se encontra o índice de margem de contribuição ponderado (IMC<sub>Ponderado</sub>), calculado pela razão entre o somatório do faturamento vezes o IMC de cada produto ( $\sum FAT \times IMC$ ), e o somatório do faturamento de todos os produtos ( $\sum FAT$ ), que representa a proporção ou o percentual do ganho dentro do faturamento da empresa, que primeiro paga os gastos fixos e depois gera o lucro do mix. Finalmente na célula 10, para apurar o lucro basta subtrair a margem de contribuição do mix (FAT x IMCp) do custo fixo.

### 4.3 Apresentação e análise dos dados iniciais

A elaboração da pesquisa foi uma oportunidade para analisar e avaliar a empresa “Beach Club”, quanto à forma operacional adotada para o funcionamento do restaurante e gerenciamento da cozinha, que desde sua fundação funciona com o modelo de terceirização e receita negociada com um (%) sobre os produtos de alimentação terceirizados e vendidos. Visando averiguar se a forma atual é a mais adequada para obtenção de melhor rendimento de vendas, levantou-se os custos fixos e variáveis e comparando os dados da empresa, entre restaurante “com terceirização” ou “sem terceirização” para identificar o melhor resultado na visão dos proprietários.

Os gastos fixos com terceirização e sem terceirização, são referentes ao período compreendido entre maio à outubro de 2016, e foram coletados e organizados na tabela 2.

Tabela 2- Custos fixos com terceirização e sem terceirização – maio à outubro 2016

COM TERCEIRIZAÇÃO		SEM TERCEIRIZAÇÃO	
ITEM	VALOR	ITEM	VALOR
ALUGUEL	R\$ 55.800,00	ALUGUEL	R\$ 55.800,00
DESPESAS / GASTOS ADM	R\$ 31.642,76	DESPESAS / GASTOS ADM	R\$ 31.642,76
DESPESAS C PRODUÇÃO	R\$ 56.551,80	DESPESAS C PRODUÇÃO	R\$ 56.551,80
TRIBUTOS E TAXAS	R\$ 42.847,00	TRIBUTOS E TAXAS	R\$ 42.847,00
MANUTENÇÃO	R\$ 3.000,00	MANUTENÇÃO	R\$ 3.000,00
SALARIOS E ENCARGOS	R\$ 31.022,00	SALARIOS E ENCARGOS	R\$ 31.022,00
		GASTOS COM COZINHA	R\$ 53.788,02
<b>Total no período</b>	<b>R\$ 220.863,56</b>	<b>Total no período</b>	<b>R\$ 274.651,58</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

Os custos fixos descritos na tabela 2 são relativos à empresa foco da pesquisa, as opções “com terceirização” e “sem terceirização”.

Considerando a condição real da empresa que está terceirização, segue uma descrição dos custos fixos: o aluguel se refere ao espaço utilizado pela empresa; as despesas e gastos administrativos são constituídos pelos gastos com assessoria de imprensa, contabilidade, água, luz, gestão do bar, softwares e outros; as despesas com produção são os custos relacionados à produção com DJ, som, taxas de Ecad; os gastos com tributos e taxas fixas diversas; Manutenção os gastos necessários de jardinagem, limpeza e conservação para manter a atividade da empresa; os salários e encargos sociais correspondem a remuneração dos funcionários da empresa, bem como vale transporte, auxílio alimentação e proporcional de férias e 13°. O valor total dos custos fixos com terceirização no período de 6 meses foi de R\$220.863,56.

Considerando a condição “sem terceirização”, todos os gastos fixos da empresa continuam e se acrescenta o gasto com cozinha, que especificamente se refere a contratação de mais funcionários (1 *chef* e 2 ajudantes) para que a produção de toda a alimentação servida na empresa possa funcionar 100% de forma não terceirizada. O valor total dos custos fixos sem terceirização no período de 6 meses será o valor dos custos fixos reais utilizados na terceirização, o valor de R\$220.863,56, e acrescido do gasto com cozinha que foi estimado em R\$53.788,02, totalizando dessa forma o valor de R\$274.651,58.

O mix da empresa é composto por 63 produtos, distribuídos em 4 linhas denominadas: bebidas, *foods*, entradas e sobremesa. A terceirização ocorre apenas com as linhas de alimentação, que corresponde aos produtos *foods*, entradas e sobremesa. Nas tabelas 4 e 5 os produtos da terceirização são os que se encontram a partir do nº27 até o último nº 63.

Com relação ao custo variável unitário de cada produto as ações para apuração foram da seguinte forma: os produtos da linha bebida foram apurados com base nas notas fiscais de compra de cada produto de nº 01 à nº 26 e realizada divisão ou fracionamento quando o produto de venda representa partes do todo. Já os produtos de nº 27 à nº 63, a apuração necessitou de maior detalhamento por se tratar de produtos ou pratos com diversas partes para elaboração. Portanto, com o apoio do *Chef* que trabalha na terceirização e consulta no receiptário de cada tipo de prato ou produto, se levantou os critérios para apurar as receitas com unidades e porções de custo médio e tempo de cozimento gasto. Dessa forma, segue um exemplo para uma melhor compreensão dos critérios e apuração dos produtos de nº 27 a nº 63.

A mão de obra direta do preparo dos pratos na cozinha opera com 1 *Chef* e 1 Ajudante, que produzem em média 20 pratos por hora. O Custo da hora média foi de R\$46,50, portanto, cada prato ou porção tem um custo de mão de obra de R\$2,33 (R\$46,50 dividido por 20 pratos/hora).

O gás é rateado por porção, sendo seu preço geral para qualquer prato com cozimento até 20 minutos, o valor médio é de R\$0,50 / porção.

Como exemplo, a tabela 3 apresenta os cálculos dos produtos nº30, nº31 e nº 32, respectivamente risoto de camarão, risoto de funghi e risoto lagostim, três produtos pertencentes a linha *foods*. Os demais produtos seguiram a mesma lógica de receitas com base consumo de gramas de determinados produtos ou porções, e tempo de cozimento e mão de obra direta.

Tabela 3- Exemplo de apuração do custo variável unitário dos produtos nº30, nº31 e nº32

Receita geral dos tipos de Risoto e detalhamento dos custos variáveis unitários						
tempo de cozimento: 15 minutos				nº30	nº31	nº32
preço médio/kg ou por porção	gramas ou porção	Elementos	R\$/parte	camarão	funghi	lagostim
R\$ 21,00	60	arroz arbóreo (kg)	R\$ 1,26	x	x	x
R\$ 142,00	50	funghi seco (kg)	R\$ 7,10		x	
R\$ 38,00	120	camarão (kg)	R\$ 4,56	x		
R\$ 18,80	180	Lagostim (kg)	R\$ 3,38			x
R\$ 2,00	1	Temperos e complementos (porção)	R\$ 2,00	x	x	x
R\$ 0,50	1	Gás (porção)	R\$ 0,50	x	x	x
R\$ 2,33	1	mão de obra (porção)	R\$ 2,33	x	x	x
<b>Valor total do custo variável unitário</b>				<b>R\$ 10,65</b>	<b>R\$ 13,19</b>	<b>R\$ 9,48</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

O produto nº 30 consome: 60g de arroz arbóreo; 120g de camarão; 1 porção de temperos e complementos; 1 porção de gás; 1 porção de mão de obra, então o CVu = R\$1,26 + R\$4,56 + R\$2,00 + R\$0,50 + 2,33 = R\$10,61 por risoto de camarão.

#### 4.4 Apresentação e análise dos dados do mix considerando a terceirização

Por meio da tabela 4, os resultados foram organizados em conformidade com a teoria do método custeio variável para mix de produtos, modelo de análise gerencial selecionado para proceder a comparação e seguintes observações: os dados representam a realidade da empresa e ocorreram entre os meses de maio à outubro de 2016; os produtos terceirizados são os que pertencem aos grupos de *foods*, entradas e sobremesa, ou seja, inicia no produto nº 27 e termina no produto nº 63; considerando o acordo da terceirização de repassar 15% do faturamento ou preço de venda de cada produto terceirizado para o proprietário, verifique que na coluna 6 consta o índice de margem de contribuição unitária, que foi fixado em 15%, e representa o (%) acordado na negociação da terceirização entre as partes; esse percentual multiplicado pelo preço de venda unitário na coluna 3, se encontra o valor da margem de contribuição na coluna 5, que no caso representa a receita do proprietário de cada produto terceirizado que foi vendido. A coluna 7 e 8, se encontra o faturamento ou receita total de cada produto, que é apurado multiplicando a quantidade da coluna 2 e a margem de contribuição apurada na coluna 5.

Tabela 4 – Dados do mix de produtos considerando a opção pela Terceirização

ANÁLISE GERENCIAL MIX DE PRODUTOS DE MAIO A OUTUBRO DE 2016 - COM TERCEIRIZAÇÃO								
n°	1	2	3	4	5	6	7	8
	Produtos	Quantidade	Preço de Venda unitário	Custo Variável unitário	Margem de Contribuição unitária	Índice de Margem de Contribuição	Faturamento ou Vendas	Faturamento x Índice de Margem de Contribuição
1	AGUA	7.233	R\$ 4,00	R\$ 0,99	R\$ 3,01	0,7525	R\$ 28.932,00	R\$ 21.771,33
2	AGUA C/ GAS	565	R\$ 5,00	R\$ 1,02	R\$ 3,98	0,7960	R\$ 2.825,00	R\$ 2.248,70
3	CERVEJA ITAIPAVA	5.419	R\$ 8,00	R\$ 2,46	R\$ 5,54	0,6925	R\$ 43.352,00	R\$ 30.021,26
4	CERVEJA MILLER	23.308	R\$ 9,00	R\$ 2,47	R\$ 6,53	0,7256	R\$ 209.772,00	R\$ 152.201,24
5	RED BULL	5.625	R\$ 16,00	R\$ 5,89	R\$ 10,11	0,6319	R\$ 90.000,00	R\$ 56.868,75
6	SUCO UVA INTEGRAL 300 ML	944	R\$ 25,00	R\$ 5,67	R\$ 19,33	0,7732	R\$ 23.600,00	R\$ 18.247,52
7	REFRIGERANTE	1.651	R\$ 5,00	R\$ 2,40	R\$ 2,60	0,5200	R\$ 8.255,00	R\$ 4.292,60
8	AGUA DE COCO	1.240	R\$ 15,00	R\$ 4,40	R\$ 10,60	0,7067	R\$ 18.600,00	R\$ 13.144,00
9	VODKA ABSOLUT	1.537	R\$ 280,00	R\$ 88,00	R\$ 192,00	0,6857	R\$ 430.360,00	R\$ 295.104,00
10	VODKA BELVEDERE	46	R\$ 320,00	R\$ 59,75	R\$ 260,25	0,8133	R\$ 14.720,00	R\$ 11.971,50
11	WHISKY BALLA 08	263	R\$ 220,00	R\$ 77,50	R\$ 142,50	0,6477	R\$ 57.860,00	R\$ 37.477,90
12	WHISKY CHIVAS 12	14	R\$ 260,00	R\$ 180,04	R\$ 79,96	0,3075	R\$ 3.640,00	R\$ 1.119,44
13	CHANDON BRUT	162	R\$ 180,00	R\$ 58,00	R\$ 122,00	0,6778	R\$ 29.160,00	R\$ 19.764,00
14	CHANDON PASSION	64	R\$ 180,00	R\$ 76,30	R\$ 103,70	0,5761	R\$ 11.520,00	R\$ 6.636,80
15	CHANDON MAGNUM 1,5L	7	R\$ 400,00	R\$ 323,87	R\$ 76,13	0,1903	R\$ 2.800,00	R\$ 532,91
16	MOET ICE IMPERIAL	15	R\$ 390,00	R\$ 307,92	R\$ 82,08	0,2105	R\$ 5.850,00	R\$ 1.231,20
17	VEUVE CLICQUOT	9	R\$ 390,00	R\$ 247,08	R\$ 142,92	0,3665	R\$ 3.510,00	R\$ 1.286,28
18	VEUVE CLICQUOT MAGNUM 1,5L	2	R\$ 1.700,00	R\$ 688,85	R\$ 1.011,15	0,5948	R\$ 3.400,00	R\$ 2.022,30
19	CLERICOT JARRA	66	R\$ 120,00	R\$ 68,00	R\$ 52,00	0,4333	R\$ 7.920,00	R\$ 3.432,00
20	TEQUILA DOSE	159	R\$ 210,00	R\$ 78,00	R\$ 132,00	0,6286	R\$ 33.390,00	R\$ 20.988,00
21	SUCOS NATURAIS	511	R\$ 10,00	R\$ 2,00	R\$ 8,00	0,8000	R\$ 5.110,00	R\$ 4.088,00
22	SUCOS LIV SABORES	1.184	R\$ 15,00	R\$ 4,40	R\$ 10,60	0,7067	R\$ 17.760,00	R\$ 12.550,40
23	DRIKS CLASSICOS	1.270	R\$ 20,00	R\$ 3,50	R\$ 16,50	0,8250	R\$ 25.400,00	R\$ 20.955,00
24	SUMMER	664	R\$ 25,00	R\$ 5,00	R\$ 20,00	0,8000	R\$ 16.600,00	R\$ 13.280,00
25	COMBO ABSOLUT + 5 RED BULL	455	R\$ 350,00	R\$ 117,45	R\$ 232,55	0,6644	R\$ 159.250,00	R\$ 105.810,25
26	COMBO BALLA + 5 RED BULL	9	R\$ 300,00	R\$ 106,95	R\$ 193,05	0,6435	R\$ 2.700,00	R\$ 1.737,45
27	FILE DE FRANGO OUMINGNON COM TALHARIM ALFREDO	38	R\$ 62,00	R\$ 0,00	R\$ 9,30	0,150000000	R\$ 353,40	R\$ 353,40
28	FILE DE LINGUADO C TALHARIM AO ALHO E ÓLEO	17	R\$ 62,00	R\$ 0,00	R\$ 9,30	0,150000000	R\$ 158,10	R\$ 158,10
29	KIDS/ FILE MINGNON, ARROZ, FAROFINHA E FRITAS)	15	R\$ 55,00	R\$ 0,00	R\$ 8,25	0,150000000	R\$ 123,75	R\$ 123,75
30	RISOTO DE CAMARÃO	82	R\$ 65,00	R\$ 0,00	R\$ 9,75	0,150000000	R\$ 799,50	R\$ 799,50
31	RISOTO DE FUNGHI	94	R\$ 65,00	R\$ 0,00	R\$ 9,75	0,150000000	R\$ 916,50	R\$ 916,50
32	RISOTO DE LAGOSTIM	10	R\$ 75,00	R\$ 0,00	R\$ 11,25	0,150000000	R\$ 112,50	R\$ 112,50
33	PENNE ALFREDO C SALMÃO, TOMATE CEREJA E MANJERICÃO	12	R\$ 59,00	R\$ 0,00	R\$ 8,85	0,150000000	R\$ 106,20	R\$ 106,20
34	PENNE AO FUNGHI C CHAMPION, TOMATE CEREJA E TIRAS DE FILE	13	R\$ 59,00	R\$ 0,00	R\$ 8,85	0,150000000	R\$ 115,05	R\$ 115,05
35	RAVIOLI AO PESTO COM NOZES, TOMATE CEREJA E MUSARELA	15	R\$ 55,00	R\$ 0,00	R\$ 8,25	0,150000000	R\$ 123,75	R\$ 123,75
36	FETTUCINE AL MARE (CAMARÕES, LULA, LAGOSTIN E SURURU)	15	R\$ 75,00	R\$ 0,00	R\$ 11,25	0,150000000	R\$ 168,75	R\$ 168,75
37	RONDELLI DE PRESUNTO COM QUEIJO GRATINADO AO MOLHO 4	8	R\$ 59,00	R\$ 0,00	R\$ 8,85	0,150000000	R\$ 70,80	R\$ 70,80
38	CANNELONI DE FRANGO GRATINADO AO MOLHO 4 QUEIJS	1	R\$ 59,00	R\$ 0,00	R\$ 8,85	0,150000000	R\$ 8,85	R\$ 8,85
39	PIZZA CALABRESA	34	R\$ 20,00	R\$ 0,00	R\$ 3,00	0,150000000	R\$ 102,00	R\$ 102,00
40	PIZZA FRANGO C CATUPIRY	20	R\$ 20,00	R\$ 0,00	R\$ 3,00	0,150000000	R\$ 60,00	R\$ 60,00
41	MARGUERITA	1	R\$ 20,00	R\$ 0,00	R\$ 3,00	0,150000000	R\$ 3,00	R\$ 3,00
42	SALADAS CAESAR	23	R\$ 35,00	R\$ 0,00	R\$ 5,25	0,150000000	R\$ 120,75	R\$ 120,75
43	NOOK SALAD	17	R\$ 55,00	R\$ 0,00	R\$ 8,25	0,150000000	R\$ 140,25	R\$ 140,25
44	WRAP DE FRANGO, RUCULA, TOMATE, ALFACE E QUEIJO	41	R\$ 25,00	R\$ 0,00	R\$ 3,75	0,150000000	R\$ 153,75	R\$ 153,75
45	WRAP DE PERU, QUEIJO, ALFACE, RUCULA E TOMATE/ FILE	41	R\$ 25,00	R\$ 0,00	R\$ 3,75	0,150000000	R\$ 153,75	R\$ 153,75
46	MINI HAMBURGUER, ALFACE, TOMATE, QUEIJO E CEBOLA	56	R\$ 32,00	R\$ 0,00	R\$ 4,80	0,150000000	R\$ 268,80	R\$ 268,80
47	TABUA DE FRIOS	68	R\$ 35,00	R\$ 0,00	R\$ 5,25	0,150000000	R\$ 357,00	R\$ 357,00
48	CARPACCIO AO PESTO C LASCAS DE PARMEZÃO	59	R\$ 32,00	R\$ 0,00	R\$ 4,80	0,150000000	R\$ 283,20	R\$ 283,20
49	GUACAMOLE COM NACHOS	27	R\$ 32,00	R\$ 0,00	R\$ 4,80	0,150000000	R\$ 129,60	R\$ 129,60
50	FRITAS COM CHEDDAR E BACON	390	R\$ 30,00	R\$ 0,00	R\$ 4,50	0,150000000	R\$ 1.755,00	R\$ 1.755,00
51	FILE MINGNON AO MOLHO DE GORGONZOLA	515	R\$ 35,00	R\$ 0,00	R\$ 5,25	0,150000000	R\$ 2.703,75	R\$ 2.703,75
52	GORJÃO DE PEIXE AO MOLHO TARTARO	167	R\$ 38,00	R\$ 0,00	R\$ 5,70	0,150000000	R\$ 951,90	R\$ 951,90
53	CAMARÃO A DORE COM MOLHO TARTARO	79	R\$ 45,00	R\$ 0,00	R\$ 6,75	0,150000000	R\$ 533,25	R\$ 533,25
54	CAMARÃO VG EM CROSTA DE COCO NO MOLHO AGRIDOCE	184	R\$ 65,00	R\$ 0,00	R\$ 9,75	0,150000000	R\$ 1.794,00	R\$ 1.794,00
55	CASQUINHA DE SIRI	19	R\$ 28,00	R\$ 0,00	R\$ 4,20	0,150000000	R\$ 79,80	R\$ 79,80
56	LULA A DORE	19	R\$ 42,00	R\$ 0,00	R\$ 6,30	0,150000000	R\$ 119,70	R\$ 119,70
57	PASTELZINHO DE CAMARÃO	141	R\$ 32,00	R\$ 0,00	R\$ 4,80	0,150000000	R\$ 676,80	R\$ 676,80
58	EMPANADA DE CAMARÃO	13	R\$ 15,00	R\$ 0,00	R\$ 2,25	0,150000000	R\$ 29,25	R\$ 29,25
59	EMPANADA DE FRANGO	6	R\$ 15,00	R\$ 0,00	R\$ 2,25	0,150000000	R\$ 13,50	R\$ 13,50
60	PEIT GATEAU	45	R\$ 20,00	R\$ 0,00	R\$ 3,00	0,150000000	R\$ 135,00	R\$ 135,00
61	BROWNIE COM SORVETE	36	R\$ 25,00	R\$ 0,00	R\$ 3,75	0,150000000	R\$ 135,00	R\$ 135,00
62	PISTACHE A LA TORRE	1	R\$ 25,00	R\$ 0,00	R\$ 3,75	0,150000000	R\$ 3,75	R\$ 3,75
63	ABACAXI NEVADO	0	R\$ 25,00	R\$ 0,00	R\$ 3,75	0,150000000	R\$ 0,00	R\$ 0,00
		54.744				IMC Ponderado	∑ FAT	∑ FAT/IMC
		FAT X IMCp	CF	LUCRO	PERS	11	9	10
		R\$ 872.542,38	R\$ 220.863,56	R\$ 651.678,82	R\$ 321.482,23	0,687016387	R\$ 1.270.045,95	R\$ 872.542,38

Fonte: Adaptado de Vallim (2005)

Na análise se verifica na tabela 4, que os resultados de forma geral foram positivos, pois o lucro foi de R\$651.678,82, equivalente a 51,3% do faturamento total da empresa; a margem de contribuição do mix ( $\sum \text{FAT} \times \text{IMC}$ ), foi de R\$872.542,38, valor que visa no primeiro momento cobrir os custos fixos e no segundo momento gerar o lucro; o índice de margem de contribuição ponderado ( $\text{IMC}_P$ ), apresentou uma relação de 68,7% de ganho efetivo da receita, ou seja, a cada real vendido a empresa ganha aproximadamente 0,69 centavos; O ponto de equilíbrio ( $\text{PE}_{RS}$ ) foi de R\$321.482,23, receita necessária para entrar na área de lucro e representando aproximadamente 25,3% do faturamento.

#### 4.5 Apresentação e análise dos dados do mix considerando sem terceirização

Por meio da tabela 5, os resultados foram organizados de acordo com a teoria do custeio variável para mix de produtos e o modelo de análise gerencial selecionado para realizar a comparação entre as opções de terceirizar e não terceirizar. Agora os dados foram projetados para a opção de “não terceirizar”. Para permitir a comparação, os gastos seguiram também os meses entre maio à outubro de 2016; nesta projeção não existem produtos terceirizados, e os grupos: bebidas, *foods*, entradas e sobremesa passam a ser 100% produzidos e vendidos pelos proprietários; os resultados seguem a lógica proposta por meio da teoria de mix. Lembrando que o CF foi aumentado para permitir a contratação de 1 chef e 2 ajudantes.

Tabela 5 – Dados do mix de produtos considerando a opção pela “não terceirização”

ANÁLISE GERENCIAL MIX DE PRODUTOS DE MAIO A OUTUBRO DE 2016 - SEM TERCEIRIZAÇÃO								
nº	1 Produtos	2 Quantidade	3 Preço de Venda unitário	4 Custo Variável unitário	5 Margem de Contribuição unitária	6 Índice de Margem de Contribuição	7 Faturamento ou Vendas	8 Faturamento x Índice de Margem de Contribuição
1	AGUA	7.233	RS 4,00	RS 0,99	RS 3,01	0,7525	RS 28.932,00	RS 21.771,33
2	AGUA C/GAS	565	RS 5,00	RS 1,02	RS 3,98	0,7960	RS 2.825,00	RS 2.248,70
3	CERVEJA ITAIPAVA	5.419	RS 8,00	RS 2,46	RS 5,54	0,6925	RS 43.352,00	RS 30.021,26
4	CERVEJA MILLER	23.308	RS 9,00	RS 2,47	RS 6,53	0,7256	RS 209.772,00	RS 152.201,24
5	RED BULL	5.625	RS 16,00	RS 5,89	RS 10,11	0,6319	RS 90.000,00	RS 56.868,75
6	SUCO UVA INTEGRAL 300 ML	944	RS 25,00	RS 5,67	RS 19,33	0,7732	RS 23.600,00	RS 18.247,52
7	REFRIGERANTE	1.651	RS 5,00	RS 2,40	RS 2,60	0,5200	RS 8.255,00	RS 4.292,60
8	AGUA DE COCO LIV	1.240	RS 15,00	RS 4,40	RS 10,60	0,7067	RS 18.600,00	RS 13.144,00
9	VODKA ABSOLUT	1.537	RS 280,00	RS 88,00	RS 192,00	0,6857	RS 430.360,00	RS 295.104,00
10	VODKA BELVEDERE	46	RS 320,00	RS 113,57	RS 206,43	0,6451	RS 14.720,00	RS 9.495,78
11	WHISKY BALLA 08	263	RS 220,00	RS 77,50	RS 142,50	0,6477	RS 57.860,00	RS 37.477,50
12	WHISKY CHIVAS 12	14	RS 260,00	RS 180,04	RS 79,96	0,3075	RS 3.640,00	RS 1.119,44
13	CHANDON BRUT	162	RS 180,00	RS 58,00	RS 122,00	0,6778	RS 29.160,00	RS 19.764,00
14	CHANDON PASSION	64	RS 180,00	RS 76,30	RS 103,70	0,5761	RS 11.520,00	RS 6.636,80
15	CHANDON MAGNUM 1,5L	7	RS 400,00	RS 323,87	RS 76,13	0,1903	RS 2.800,00	RS 532,91
16	MOET ICE IMPERIAL	15	RS 390,00	RS 307,92	RS 82,08	0,2105	RS 5.850,00	RS 1.231,20
17	VEUVE CLICQUOT	9	RS 390,00	RS 247,08	RS 142,92	0,3665	RS 3.510,00	RS 1.286,28
18	VEUVE CLICQUOT MAGNUM 1,5L	2	RS 1.700,00	RS 688,85	RS 1.011,15	0,5948	RS 3.400,00	RS 2.022,30
19	CLERICOT JARRA	66	RS 120,00	RS 68,00	RS 52,00	0,4333	RS 7.920,00	RS 3.432,00
20	TEQUILA	159	RS 210,00	RS 78,00	RS 132,00	0,6286	RS 33.390,00	RS 20.988,00
21	SUCOS NATURAIS	511	RS 10,00	RS 2,00	RS 8,00	0,8000	RS 5.110,00	RS 4.088,00
22	SUCOS LIV SABORES	1.184	RS 15,00	RS 4,40	RS 10,60	0,7067	RS 17.760,00	RS 12.550,40
23	DRINKS CLASSICOS	1.270	RS 20,00	RS 3,50	RS 16,50	0,8250	RS 25.400,00	RS 20.955,00
24	SUMMER	664	RS 25,00	RS 5,00	RS 20,00	0,8000	RS 16.600,00	RS 13.280,00
25	COMBO ABSOLUT + 5 RED BULL	455	RS 350,00	RS 117,45	RS 232,55	0,6644	RS 159.250,00	RS 105.810,25
26	COMBO BALLA + 5 RED BULL	9	RS 300,00	RS 106,95	RS 193,05	0,6435	RS 2.700,00	RS 1.737,45
27	FILE DE FRANGO OU MINGNON COM TALHARIM ALFREDO	38	RS 62,00	RS 6,48	RS 55,52	0,8955	RS 2.356,00	RS 2.109,76
28	FILE DE LINGUADO C TALHARIM AO ALHO E ÓLEO	17	RS 62,00	RS 10,85	RS 51,15	0,8250	RS 1.054,00	RS 869,55
29	KIDS FILE MINGNON, ARROZ, FAROFINHA E FRITAS	15	RS 55,00	RS 10,95	RS 44,05	0,8009	RS 825,00	RS 660,75
30	RISOTO DE CAMARÃO	82	RS 65,00	RS 10,65	RS 54,35	0,8362	RS 5.330,00	RS 4.456,70
31	RISOTO DE FUNGHI	94	RS 65,00	RS 13,19	RS 51,81	0,7971	RS 6.110,00	RS 4.870,14
32	RISOTO DE LAGOSTIM	10	RS 75,00	RS 9,48	RS 65,52	0,8736	RS 750,00	RS 655,20
33	PENNE ALFREDO C SALMÃO, TOMATE CEREJA E MANJERICÃO	12	RS 59,00	RS 9,26	RS 49,74	0,8431	RS 708,00	RS 596,88
34	PENNE AO FUNGHI C CHAMPION, TOMATE CEREJA E TIRAS DE FILE	13	RS 59,00	RS 14,60	RS 44,40	0,7525	RS 767,00	RS 577,20
35	RAVIOLI AO PISTO COM NOZES, TOMATE CEREJA E MUSARLA	15	RS 55,00	RS 11,82	RS 43,18	0,7851	RS 825,00	RS 647,70
36	FETTUCINE AL MARE (CAMARÕES, LULA, LAGOSTIN E SURURU)	15	RS 75,00	RS 21,80	RS 53,20	0,7093	RS 1.125,00	RS 798,00
37	RONDELLI DE PRESNITO COM QUEIJO GRATINADO AO MOLHO 4	8	RS 59,00	RS 11,50	RS 47,50	0,8051	RS 472,00	RS 380,00
38	CANNELONI DE FRANGO GRATINADO AO MOLHO 4 QUEIJS	1	RS 59,00	RS 12,60	RS 46,40	0,7864	RS 59,00	RS 46,40
39	PIZZA CALABRESA	34	RS 20,00	RS 6,98	RS 13,02	0,6510	RS 680,00	RS 442,68
40	PIZZA FRANGO C CATUPIRY	20	RS 20,00	RS 6,98	RS 13,02	0,6510	RS 400,00	RS 260,40
41	MARGUERITA	1	RS 20,00	RS 6,98	RS 13,02	0,6510	RS 20,00	RS 13,02
42	SALADAS CAESAR	23	RS 35,00	RS 9,10	RS 25,90	0,7400	RS 805,00	RS 595,70
43	NOOK SALAD	17	RS 55,00	RS 14,35	RS 40,65	0,7391	RS 935,00	RS 691,05
44	WRAP DE FRANGO, RUCULA, TOMATE, ALFACE E QUEIJO	41	RS 25,00	RS 6,55	RS 18,45	0,7380	RS 1.025,00	RS 756,45
45	WRAP DE PERU, QUEIJO, ALFACE, RUCULA E TOMATE	41	RS 25,00	RS 6,55	RS 18,45	0,7380	RS 1.025,00	RS 756,45
46	MINI HAMBURGUER, ALFACE, TOMATE, QUEIJO E CEBOLA	56	RS 32,00	RS 6,55	RS 25,45	0,7953	RS 1.792,00	RS 1.425,20
47	TABUA DE FRIOS	68	RS 35,00	RS 8,35	RS 26,65	0,7614	RS 2.380,00	RS 1.812,20
48	CARPACCIO AO PESTO C LASCAS DE PARMEZÃO	59	RS 32,00	RS 11,60	RS 20,40	0,6375	RS 1.888,00	RS 1.203,60
49	GUACAMOLE COM NACHOS	27	RS 32,00	RS 8,32	RS 23,68	0,7400	RS 864,00	RS 639,36
50	FRITAS COM CHEDDAR E BACON	390	RS 30,00	RS 6,90	RS 23,10	0,7700	RS 11.700,00	RS 9.009,00
51	FILE MINGNON AO MOLHO DE GORGONZOLA	515	RS 35,00	RS 11,80	RS 23,20	0,6629	RS 18.025,00	RS 11.948,00
52	GORJÃO DE PEIXE AO MOLHO TÁRTARO	167	RS 38,00	RS 10,45	RS 27,55	0,7250	RS 6.346,00	RS 4.600,85
53	CAMARÃO A DORE COM MOLHO TÁRTARO	79	RS 45,00	RS 18,15	RS 26,85	0,5967	RS 3.555,00	RS 2.121,15
54	CAMARÃO VG EM CROSTA DE COCO NO MOLHO AGRIDOCE	184	RS 65,00	RS 23,90	RS 41,10	0,6323	RS 11.960,00	RS 7.562,40
55	CASQUINHA DESIRI	19	RS 28,00	RS 9,50	RS 18,50	0,6607	RS 532,00	RS 351,50
56	LULA A DORE	19	RS 42,00	RS 11,42	RS 30,58	0,7281	RS 798,00	RS 581,02
57	PASTELZINHO DE CAMARÃO	141	RS 32,00	RS 9,00	RS 23,00	0,7188	RS 4.512,00	RS 3.243,00
58	EMPANADA DE CAMARÃO	13	RS 15,00	RS 4,50	RS 10,50	0,7000	RS 195,00	RS 136,50
59	EMPANADA DE FRANGO	6	RS 15,00	RS 4,50	RS 10,50	0,7000	RS 90,00	RS 63,00
60	PETIT GATEAU	45	RS 20,00	RS 5,20	RS 14,80	0,7400	RS 900,00	RS 666,00
61	BROWNIE COM SORVETE	36	RS 25,00	RS 5,90	RS 19,10	0,7640	RS 900,00	RS 687,60
62	PISTACHE A LA TORRE	1	RS 25,00	RS 5,50	RS 19,50	0,7800	RS 25,00	RS 19,50
63	ABACAXI NEVADO	0	RS 25,00	RS 6,15	RS 18,85	0,7540	RS 0,00	RS 0,00
		54.744				IMC Ponderado	∑ FAT	∑ FAT/IMC
		FAT x IMCp	CF	LUCRO	PER\$	11	9	10
		RS 922.560,62	RS 274.651,58	RS 647.909,04	RS 401.312,97	0,684382505	RS 1.348.019,00	RS 922.560,62

Fonte: Adaptado de Vallim (2005)

A análise realizada por meio da tabela 5, os resultados foram diferentes com relação à opção da empresa pela terceirização. O custo fixo da “opção de não terceirizar” foi R\$53.788,02 maior do que o custo fixo da opção de terceirização. O lucro foi de

R\$647.909,04, equivalente a 48,0% do faturamento total da empresa; a margem de contribuição do mix ( $\sum \text{FAT} \times \text{IMC}$ ), foi de R\$922.560,62, valor que visa primeiro cobrir os custos fixos e no segundo momento gerar o lucro; o índice de margem de contribuição ponderado ( $\text{IMC}_p$ ), apresentou uma relação de 68,4% de ganho efetivo da receita, ou seja, a cada real vendido a empresa ganha aproximadamente 0,68 centavos; O ponto de equilíbrio  $\text{PE}_{R\$}$  foi de R\$401.312,97 de receita de venda para entrar na área de lucro e representando 29,7% do faturamento.

#### 4.6 Análise da comparação dos resultados entre terceirizar ou não terceirizar

Considerando os resultados e análises originadas das tabelas 4 e 5, que respectivamente representa a opção “com terceirização” e opção “sem terceirização”, por meio da tabela 6 se apresenta uma análise comparativa entre as duas opções, com a finalidade de identificar a melhor opção e levantamento de situações possíveis de negociação entre as partes.

Tabela 6 – Dados considerando o cancelamento da terceirização

Índices	Com terceirização	Sem terceirização	Diferença (ST - CT)	$\Delta$ %
Faturamento	R\$ 1.270.045,95	R\$ 1.348.019,00	77.973,05	6,14%
CF	R\$ 220.863,56	R\$ 274.651,58	53.788,02	24,35%
LUCRO	R\$ 651.678,82	R\$ 647.909,04	-3.769,78	-0,58%
PER\$	R\$ 321.482,23	R\$ 401.312,97	79.830,74	24,83%
IMC <sub>p</sub>	68,70%	68,44%	-0,26%	-0,38%
MC	R\$ 872.542,38	R\$ 922.560,62	50.018,24	5,73%
ML	51,311%	48,06%	-3,25%	-6,33%

Fonte: Elaborado pelos autores

Analisando os resultados dos principais índices das duas opções comparadas, se pode inferir: A opção sem terceirização apresentou um faturamento maior em R\$77.973,05, variação equivalente a 6,14%, mas em contrapartida seu custo fixo foi maior em 24,35% , valor maior em R\$53.788,02 do que a opção de terceirização; O lucro foi menor em 0,58% , equivalente uma redução de R\$3.769,78; o ponto de equilíbrio foi maior em R\$79.830,74, o que significa dizer, que a empresa demorará um tempo maior para entrar na área de lucro e consequentemente menor tempo para explorar as receitas; O índice de margem de contribuição do mix foi menor em 0,38% e mesmo nesta condição permitiu uma margem de contribuição maior em R\$50.018,24, valor que se não fosse o aumento dos custos fixos em R\$53.788,02 melhoraria os demais índices da condição “sem terceirização”, a ponto de torná-la melhor do que a “opção de terceirização”.

Nestas condições a melhor opção para os empresários é manter o acordo de terceirização (serviços de cozinha com repasse aos proprietários de 15% do faturamento bruto da venda dos produtos alimentícios) por apresentar os melhores resultados.

No entanto alguns acordos ou negociações entre as partes podem alterar os resultados, principalmente o valor dos custos fixos absorvidos pelos proprietários e o (%) negociado com a parte terceirizada. Por exemplo:

Negociando com o percentual de 10,89% de repasse sobre o faturamento bruto das vendas dos produtos alimentícios o resultado do lucro será igual para as duas opções, portanto toda negociação com percentuais menor do que 10,89% a “opção pela não terceirização” será a melhor;

Outro elemento que pode alterar a escolha é reduzir o valor do custo fixo de R\$53.788,02, que seria adicionado caso a opção fosse “não terceirizar”. Ex.: Se os proprietários contratarem apenas 1 chef e 1 ajudante, o valor do custo fixo aumentaria em

apenas R\$42.321,38, e tal ação proporcionaria um lucro maior em R\$7.696,86 pela opção de não terceirizar, uma variação de 1,18% a maior de lucro.

Finalmente, se pode concluir que a modelagem de mix com base no custeio variável foi uma ferramenta útil para os proprietários da empresa pesquisada, pois permitiu conhecer, registrar e analisar os custos da empresa e tomar decisões sobre terceirizar ou não terceirizar a cozinha ou produtos de alimentação do mix de restaurantes.

## 5 Conclusão

O objetivo da pesquisa foi aplicar o custeio variável de mix de produtos em um restaurante, identificar as contribuições e pelo método da comparação decidir a melhor opção: terceirizar ou não terceirizar atividades e produtos de alimentação de um restaurante.

Por meio de um estudo de caso e pesquisa de campo com coletas nos relatórios internos da empresa, entrevistas com os proprietários e terceirizados, e abordagem quali-quantitativa, se obteve resposta ao questionamento inicial, pois foi possível identificar as contribuições da aplicação de mix de produtos em um restaurante, que necessitava escolher a melhor opção entre terceirizar ou não terceirizar as atividades da produção de alimentos, em específico o preparo dos alimentos dos grupos *foods*, entradas e sobremesa.

Através da comparação dos resultados de mix de produtos da opção de terceirização, que representava a realidade da empresa, e a opção de não terceirização, se pode inferir sobre os resultados e índices das duas opções e proceder análise detalhada para definir a melhor opção para a empresa.

A conclusão foi que os indicadores de lucro de R\$651.678,23, índice de margem de contribuição do mix de 68,7% e margem de lucro de 51,3%, da opção de terceirização foram maiores do que os resultados da opção de não terceirização, portanto, nessas condições de comparação, terceirizar representa a melhor opção para os empresários. No entanto, foi identificado que duas variáveis possuem um peso significativo na negociação e consequentemente com influência para viabilizar a opção de não terceirização. Os custos fixos que foram aumentados na modelagem de não terceirizar se apresentarem valores menores em R\$11.466,64, que representa contratar apenas 1 chef e 1 ajudante, o lucro da opção de não terceirizar ficaria maior em R\$7.696,86. Outra variável é a taxa ou percentual de repasse sobre o faturamento bruto das vendas dos produtos negociado entre as partes, no processo de terceirização, portanto, se o percentual for menor do que 10,89% a melhor opção passa a ser não terceirizar o restaurante.

Sendo assim, os achados da pesquisa contribuem para que proprietários e terceirizados possam compreender que com o auxílio da utilização do mix de produtos para análise de terceirização em restaurantes é possível identificar a opção de melhor viabilidade, e minimizar os conflitos originados pela falta de conhecimento por parte dos gestores, das informações de custos nas rodadas de negociação.

Destaca-se como limitação da pesquisa utilizar apenas um restaurante para inferir sobre escolhas de terceirização com base na análise de mix de produtos, portanto, não se pode generalizar os resultados para outras empresas da área de alimentação e outros negócios, embora possa comparar com outros estudos, aplicações ou realidades para evoluir e ampliar os achados. Para futuras pesquisas as sugestões são para aplicação em empresas de maior porte, em estudos múltiplos com cruzamento de dados, e com diversificação de produtos na carteira de produção e venda.

## Referências

BORNIA, A.C. **Análise Gerencial de Custos**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DAL MAGRO, Cristian Bau et al. Análise do mix de produção para maximização da lucratividade em produção conjunta: um caso na indústria de lácteos. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2015

ELDENBURG, Leslie G.; WOLCOTT, Susan K. **Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho**. LTC, 2007.

FERREIRA, Reginaldo Fernandes; FEUSER, Helena de Oliveira Leite; DE SOUZA, Marcos Paulo Rodrigues. Margem de contribuição incremental: análise após o ponto de separação nos frigoríficos abatedouros de bovinos. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2013.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. AMGH Editora, 2013.

LEONE, George S. Guerra. O papel da contabilidade na redução de custos. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 4, n. 1, p. 40-45, 2009.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Atlas, 2001.

MEGLIORINI, E. **Custos**. 3ªed. São Paulo: Makron Books, 2012.

SANTOS, Joel J. **Contabilidade e Análise de Custos**. São Paulo: Ed. Atlas, 2011.

SANSÃO, Taline; EYERKAUFER, Marino Luiz; MARIAN, Sérgio. Mix de serviços otimizado pela lucratividade para empresas de pet shop. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2016.

VALLIM, Carlos Roberto; DE SOUZA, Heros Farley Rezende. Gestão de custos através do custeio variável de mix de produtos: estudo e aplicação em uma indústria de rochas ornamentais no município de Mimoso do Sul. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2014.

VALLIM, Carlos. Roberto. **Apostila para cursos de Administração: Custeio variável – Abordagem gerencial**. Vila Velha: FESVV, 2005.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

WERNKE, Rodney; LEMBECK, Marluce; MENDES, Eduardo Zanellatto. Análise CVL aplicada ao agronegócio: estudo de caso em pequena fábrica de pescados. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 188, p. 42-57, 2012.

WERNKE, Rodney; JUNGES, Ivone; ZANIN, Antonio. Análise Custo/Volume/Lucro aplicada na decisão entre comprar e produzir: estudo de caso em granja de suínos. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2016.

Congresso Brasileiro de Custos