Sustentação econômico-financeira de atividades gastronômicas: um estudo de caso

Jonas Adriel dos Santos (UFSM) - jonasadrieldossantos@gmail.com

Marivane Vestena Rossato (UFSM) - marivane@smail.ufsm.br

Resumo:

Estabelecimentos que exercem mais de uma atividade na área gastronômica apresentam uma vasta gama de insumos consumidos, ao passo que, a contabilidade apresenta poucos estudos no auxílio à prática de mensuração do que cada atividade contribui para a sustentabilidade econômica e financeira da entidade como um todo. Contudo, este estudo objetivou avaliar a sustentabilidade econômico-financeira das atividades de restaurante e pizzaria de um estabelecimento no ano de 2015, no município de Venâncio Aires - RS. Além disso, buscou-se apurar a margem de contribuição do restaurante e da pizzaria e o ponto de equilíbrio para mais de uma atividade. Trata-se de uma pesquisa descritiva e de natureza qualitativa. O estudo fez uso da análise de conteúdo, da pesquisa documental, do levantamento, da observação e constituiu-se em um estudo de caso. Os principais resultados do estudo evidenciaram uma margem de contribuição mensal de R$ 27.205,89 para o restaurante e R$ 42.871,73 para a pizzaria. O ponto de equilíbrio para mais de uma atividade resultou em um montante de 2.565,52 quilos de refeição e 4.051 rodízios de pizzas. Já o ponto de equilíbrio financeiro, para mais de uma atividade, de 2.470,26 quilos de refeição servida e 3.951 rodízios de pizza. Concluiu-se que ambas as atividades são importantes para a sustentação econômico-financeira do estabelecimento, com destaque para a pizzaria.

Palavras-chave: *Ponto de equilíbrio. Gastronomia. Margem de contribuição.*

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

Sustentação econômico-financeira de atividades gastronômicas: um estudo de caso

Resumo

Estabelecimentos que exercem mais de uma atividade na área gastronômica apresentam uma vasta gama de insumos consumidos, ao passo que, a contabilidade apresenta poucos estudos no auxílio à prática de mensuração do que cada atividade contribui para a sustentabilidade econômica e financeira da entidade como um todo. Contudo, este estudo objetivou avaliar a sustentabilidade econômico-financeira das atividades de restaurante e pizzaria de um estabelecimento no ano de 2015, no município de Venâncio Aires - RS. Além disso, buscou-se apurar a margem de contribuição do restaurante e da pizzaria e o ponto de equilíbrio para mais de uma atividade. Trata-se de uma pesquisa descritiva e de natureza qualitativa. O estudo fez uso da análise de conteúdo, da pesquisa documental, do levantamento, da observação e constituiu-se em um estudo de caso. Os principais resultados do estudo evidenciaram uma margem de contribuição mensal de R$ 27.205,89 para o restaurante e R$ 42.871,73 para a pizzaria. O ponto de equilíbrio para mais de uma atividade resultou em um montante de 2.565,52 quilos de refeição e 4.051 rodízios de pizzas. Já o ponto de equilíbrio financeiro, para mais de uma atividade, de 2.470,26 quilos de refeição servida e 3.951 rodízios de pizza. Concluiu-se que ambas as atividades são importantes para a sustentação econômico-financeira do estabelecimento, com destaque para a pizzaria.

Palavras-chave: Ponto de equilíbrio. Gastronomia. Margem de contribuição.

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

1 Introdução

É comum comércios e indústrias trabalharem com mais de um produto ou serviço, porém muitas vezes não se sabe o quanto produzir de cada produto para cobrir a estrutura de gastos fixos; é conhecida a estrutura de despesas fixas e custos fixos, entretanto é importante saber quanto que cada produto contribui para a absorção desses gastos. Por analogia, em estabelecimentos que praticam mais de uma atividade, cabe a mesma interpretação. É de suma importância compreender de que maneira se dá a sustentação econômica e financeira do empreendimento.

No campo da gastronomia, os custos dos insumos e as demandas por determinado produto ou atividade oscilam constantemente, ora dependendo da condição climática determinado insumo varia de custo, ora em determinada estação do ano determinado cardápio tem variação na demanda. Conhecer tudo isso e também conhecer internamente seu estabelecimento, o quanto necessita produzir de cada produto ou atividade para arcar com todas as obrigações e passar a obter lucro, e conhecer também o quanto cada produto ou atividade em separado contribui para isso, deixa o gestor munido de informações para o auxílio na tomada de decisão.

Conhecer o produto ou atividade que sustenta sua empresa pode ser valioso na hora de decidir investir ou até mesmo em abandonar uma atividade ou cuidar de sua manutenção para que ela não enfraqueça.

Em meio a essa situação, o estudo objetivou avaliar de que forma as atividades de uma entidade no campo da gastronomia, que oferece refeições no período do almoço e rodízios de pizzas no período da noite, está se sustentando econômica e financeiramente no ano de 2015.

Congresso Brasileiro de Custos

Especificamente buscou-se apurar a margem de contribuição do restaurante e da pizzaria, o ponto de equilíbrio, no caso em estudo, para mais de uma atividade.

É importante acrescentar que são poucos os estudos desenvolvidos na área da gastronomia, que consideram o cálculo do ponto de equilíbrio para mais de uma atividade e margem de contribuição. Esse é um tema pouco explorado no Brasil, fato que pode ser verificado pela escassez de obras literárias nessa área.

Esse estudo está organizado em cinco seções. Após a introdução, tem-se a seção de revisão bibliográfica que contempla o arcabouço teórico para dar sustentação ao estudo, bem como para realizar as análises. Posteriormente é apresentada a metodologia, que traz a classificação do estudo realizado e os procedimentos técnicos adotados para se atingir os objetivos geral e específicos. Em seguida são apresentados os resultados e discussões, em que estão expostos e sistematizados os dados coletados, e as respectivas análises e discussões relacionadas ao assunto. Por fim, a seção de conclusão, onde estão apresentadas as conclusões dessa pesquisa, assim como as sugestões para pesquisas futuras.

2 Revisão bibliográfica

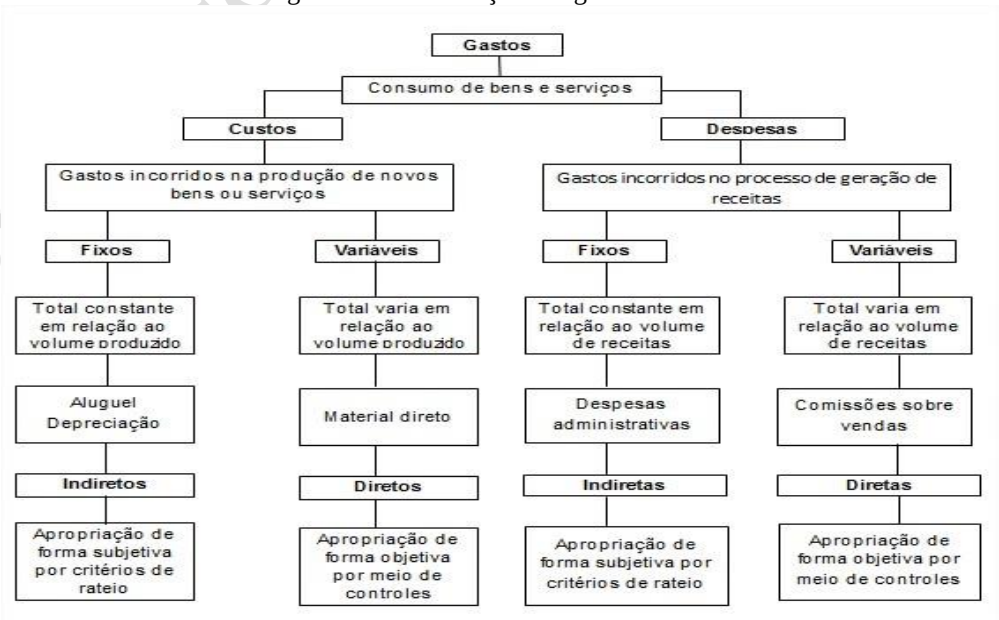
Esta seção proporciona o conhecimento necessário para atingir os objetivos propostos neste estudo e interpretar os resultados, ou seja, fornece uma base teórica para o estudo de caso, constituída da contabilidade de custos, margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

2.1 Contabilidade de custos

A contabilidade de custos na visão de Martins (2003, p.15) "acabou de passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais." O mesmo autor traz que a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões.

É base para contabilidade de custos conhecer a terminologia aplicada aos custos, como conceitos de gastos, custos e despesas. Costa, Oliveira e Perez Jr. (2006, p. 34), trazem um esquema básico e apresentam de uma forma simples e prática a classificação dos gastos (Figura 01).

Figura 1 – Classificação dos gastos



Fonte: Costa, Oliveira e Perez Jr. (2006, p. 34).

Essa terminologia aplicada à contabilidade de custos constitui-se em um ferramental importante para a realização e estruturação de cálculos da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio.

2.2 Margem de contribuição e ponto de equilíbrio

A margem de contribuição é o que sobra ao se subtrair do preço de venda ou da receita os custos e despesas variáveis, sendo então possível a apuração de uma margem de contribuição por unidade e total.

Conforme Padoveze (1996, p. 243) a margem de contribuição representa:

> o lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário do produto e os custos e despesas variáveis por unidade de produto. Significa que em cada unidade vendida a empresa lucrará determinado valor. Multiplicado pelo total vendido, teremos a contribuição marginal total do produto para a empresa.

A margem de contribuição por unidade, para Martins (2006, p. 179), é "a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro". Martins (2006) ainda complementa que devem também ser consideradas as despesas variáveis, quer de vendas, financiamento ou outras, para que somadas aos custos variáveis possa se determinar a margem de contribuição.

A margem de contribuição unitária multiplicada pela quantidade vendida, segundo Martins (2006), é a margem de contribuição total.

Além de conhecer quanto sobra do preço de venda para cobrir os custos e despesas fixos, é preciso conhecer o ponto de equilíbrio para conhecer até que momento se trabalha somente para a absorção dos gastos.

Segundo Padoveze (1996, p. 243) o ponto de equilíbrio em termos quantitativos pode ser definido como: "o volume que a empresa precisa produzir ou vender, para que consiga pagar todos os custos e despesas fixas, além dos custos e despesas variáveis que ela tem que necessariamente incorrer para fabricar/vender o produto".

Vale notar a contribuição de Bruni (2008), o qual destaca que o ponto de equilíbrio representa o volume mínimo de operações que possibilita a cobertura dos gastos. Segundo o autor existem diferentes conceitos de ponto de equilíbrio, como o ponto de equilíbrio contábil, financeiro e o econômico.

O ponto de equilíbrio contábil, de acordo com Bruni (2008, p. 87), apresenta "o volume de vendas ou faturamento que determinado empreendimento precisa obter para cobrir todos os seus gastos. No ponto de equilíbrio contábil o lucro é nulo".

Isso vem ao encontro do que coloca Martins (2010). O autor reforça que o ponto de equilíbrio contábil é obtido quando a soma das margens de contribuição unitária for capaz de cobrir todos os custos e despesas fixos. Supondo uma produção igual à venda, não haveria nem lucro nem prejuízo.

Com relação a um resultado contábil nulo, Martins (2010, p. 261) diz que "economicamente, a empresa está perdendo (pelo menos o juro do capital próprio investido)".

O ponto de equilíbrio contábil pode ser obtido em quantidades de unidades a serem vendidas ou o valor monetário das vendas necessárias para se atingir o mesmo. Para Martins (2010), o ponto de equilíbrio contábil em quantidades a serem vendidas é obtido através da divisão da soma dos custos e despesas fixos pela margem de contribuição unitária; o resultado ao ser multiplicado pelo preço de venda unitário, fornece o ponto de equilíbrio em valor monetário.

Congresso Brasileiro de Custos

Com relação ao ponto de equilíbrio financeiro, Bruni (2008, p. 90) destaca que esse "apresenta o volume de vendas, em quantidades ou unidades monetárias, para uma geração de caixa igual a zero. Para ser calculado, devem-se, basicamente, subtrair os gastos não desembolsáveis, como depreciações, do volume de gastos fixos".

Para chegar ao valor do ponto de equilíbrio financeiro, Martins (2010) aponta que é necessário que se subtraia dos custos e despesas fixos as importâncias que não irão representar desembolso, como a depreciação. Ao obter esse valor, divide-se pela margem de contribuição unitária.

Já referente ao ponto de equilíbrio econômico, Martins (2010) considera que ele é obtido quando receitas menos custos e despesas totais dão como resultado o custo de oportunidade do capital próprio empregado. Também, Bruni (2008, p. 90) contribui para o conceito de ponto de equilíbrio econômico ao destacar que:

> apresenta o volume de vendas, em quantidades ou em unidades monetárias, para um resultado econômico igual a zero. Por esse resultado econômico igual a zero entende-se que todos os fatores serão remunerados, incluindo, pincipalmente, a remuneração sobre o capital próprio empregado no negócio. (BRUNI, 2008, p. 90).

Conforme Martins (2010) o ponto de equilíbrio econômico será obtido quando a soma das margens de contribuição for capaz de cobrir os custos e despesas fixos e sobrar o lucro mínimo desejado.

No caso em que a empresa estiver obtendo um volume intermediário entre o ponto de equilíbrio contábil e o ponto de equilíbrio financeiro, menciona Martins (2010, p. 261) que a empresa "estará obtendo resultado contábil positivo, mas estará economicamente perdendo, por não estar conseguindo recuperar sequer o valor do juro do capital próprio investido".

O ponto de equilíbrio torna-se importante para se conhecer o nível de produção e venda necessários para cobrir todas as despesas fixas e custos fixos. Quando a empresa oferece mais de um produto é interessante a análise do ponto de equilíbrio para mais de um produto, levando-se em conta o fator de ponderação, que pode ser a demanda de mercado.

Conhecendo o ponto de equilíbrio para mais de um produto fica fácil para as empresas adotarem estratégias de vendas e estarem preparadas para quanto deve se produzir e vender, e até mesmo fazer uma análise de abandonar a produção de determinado produto dependendo do esforço de produzir. Ressalta-se que neste estudo, o ponto de equilíbrio se referirá a duas atividades, quais sejam a de restaurante e a de pizzaria.

Destacam Costa, Oliveira e Perez Jr. (2006, p. 209) que "para o cálculo do ponto de equilíbrio para mais de um produto, é necessário que haja uma relação de vendas entre eles". O autor apresenta um exemplo prático e autoexplicativo (Quadro 1).

Quadro 1 – Ponto de equilíbrio para mais de um produto

	Item	**Bike**	**Cross**	**Total**
Preço líquido de impostos e comissões	A	140,00	190,00	
Custo direto por unidade	B	82,00	113,00	
Margem de contribuição	C = A – B	58,00	77,00	
Fator de ponderação	D	2	1	
Margem de contribuição ponderada	E = C x D	116,00	77,00	193,00
Margem de contribuição esperada = Gastos fixos do período	F			196.427
Quantidade no ponto de equilíbrio	G = F/E			1.017,76
Quantidade por produto	H = G x D	2.035,51	1.017,76	
Margem de contribuição por produto	I = H x C	118.060	78.367	196.427

Fonte: Perez Jr., Oliveira e Costa (2006, p. 209)

Congresso Brasileiro de Custos

É importante salientar que com relação ao fator de ponderação dado no exemplo anterior, traduz a relação entre os produtos. Nesse exemplo, Costa, Oliveira e Perez Jr. (2006, p. 208) trazem como dado que "a demanda de mercado é de duas unidades de Bike para cada unidade de Cross", de posse desta informação o quadro é autoexplicativo.

O cálculo traz como resultado a quantidade por produto para se atingir o ponto de equilíbrio, bem como quanto em valor monetário isso representa.

Além do ponto de equilíbrio para mais de um produto também deve-se conhecer o ponto de equilíbrio financeiro parcial para mais de um produto.

O ponto de equilíbrio financeiro parcial, para Costa, Oliveira e Perez Jr. (2006, p. 213), "representa a quantidade de vendas necessária para cobrir os gastos desembolsáveis, tanto operacionais quanto não operacionais. Nesse ponto, a empresa apresenta prejuízo contábil, e não estará recuperando o investimento feito no imobilizado". Este ponto ocorre quando nível de produção e vendas é igual ao saldo de caixa.

3 Metodologia

Esta seção referente à metodologia tem por finalidade principal classificar o estudo que foi realizado, bem como apresentar todos os procedimentos que foram adotados no sentido de se alcançar o objetivo geral e os específicos propostos.

Esta pesquisa se configura, quanto aos objetivos, em uma pesquisa descritiva. De acordo com Gil (2010) a pesquisa descritiva possui como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados como pesquisa descritiva, e uma de suas características mais significativas é a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionário e observação sistemática.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa foi considerada como de natureza qualitativa, pois a mesma não empregou instrumentos estatísticos, não fez uso de técnicas estatísticas para tratar as informações coletadas. A pesquisa qualitativa, de acordo com Lakatos e Marconi (2011, p. 269), "preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano. Fornece análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento etc". Para Michel (2009), na pesquisa qualitativa, o pesquisador participa, compreende e interpreta. A verdade não se comprova numérica ou estatisticamente.

Para alcançar os objetivos dessa pesquisa foram utilizados alguns procedimentos técnicos, como: análise de conteúdo, pesquisa documental, levantamento, observação e estudo de caso.

Em relação à análise de conteúdo, Berelson (1952) conceitua como sendo uma técnica de pesquisa para a descrição objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo evidente da comunicação. Para Rodrigues (2006, p.141), é a "parte que apresenta os resultados obtidos na pesquisa e analisa-os sob o crivo dos objetivos e/ou das hipóteses. Assim, a apresentação dos dados é a evidência das conclusões e a interpretação consiste no contrabalanço dos dados com a teoria".

Utilizou-se da análise de conteúdo para apuração do ponto de equilíbrio para mais de uma atividade e da margem de contribuição. Cabe destacar que para que fosse possível chegar ao ponto de equilíbrio para mais de uma atividade, o estudo utilizou-se do método proposto por Costa, Oliveira e Perez Jr. No entanto, houve a necessidade de adaptá-lo às condições de produção do estabelecimento, considerado neste estudo.

Quanto à pesquisa documental, Lakatos e Marconi (2007, p. 176) evidenciam que sua característica principal reside em "que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser feitas no

Congresso Brasileiro de Custos

momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois".

Utilizou-se da pesquisa documental para que se pudesse fazer uma relação de todos os gastos da entidade, tanto na aquisição de insumos, como na compra de móveis e equipamentos para a cozinha, para o bufê, copa, e área em que os clientes fazem suas refeições. Através da análise documental foi possível verificar a quantidade de refeições servidas a quilo, bem como o peso e a quantidade de rodízios, por meio das comandas. Também foram investigados notas fiscais e o controle do proprietário em suas anotações.

Já a técnica de levantamento, de acordo com Gil (2002), caracteriza-se pelo questionamento direto das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado, para, depois, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

No que diz respeito a técnica de levantamento, foi realizada a entrevista semiestruturada que, para Lakatos e Marconi (2011, p. 281), é utilizada "quando o entrevistador tem liberdade para desenvolver cada situação em qualquer direção que considere adequada. É uma forma de poder explorar mais amplamente a questão".

O estudo fez uso também da técnica de observação. De acordo com Beuren (2013, p. 128), é "uma técnica que faz uso dos sentidos para a obtenção de determinados aspectos da realidade. Consiste em ver, ouvir e examinar os fatos ou fenômenos que se pretendem investigar. Contribui para o pesquisador obter comprovação dos dados sobre os indivíduos observados".

O estudo também foi classificado como estudo de caso, pois se estudou um caso em particular de um restaurante e pizzaria para que fosse possível verificar qual das atividades está sustentando econômica e financeiramente a empresa, no ano de 2015. Ressalta-se que os dados referentes ao ano de 2015, foram coletados em 4 (quatro) períodos diferentes para que fosse possível ter uma amostra capaz de contemplar o clima de verão, outono, inverno e primavera, pois isso pode influenciar na demanda de cada atividade. Os períodos estudados foram: 19 de março a 18 de abril, o mês de maio, julho e setembro. Embora o período iniciado em março é o final do verão, as temperaturas permanecem elevadas.

Para Beuren (2013, p. 84) a pesquisa do tipo estudo de caso "caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico".

De acordo com Yin (2015, p. 4) o estudo de caso "surge do desejo de entender fenômenos sociais complexos. Em resumo, um estudo de caso permite que os investigadores foquem um "caso" e retenham uma perspectiva holística e do mundo real". O autor também cita como exemplo de estudo de caso o estudo dos processos organizacionais e administrativos.

4 Resultados e discussões

Nesta seção estão expostos e sistematizados os dados coletados, e as respectivas análises e discussões relacionadas ao assunto. Apresentam-se os resultados alcançados no estudo desenvolvido junto a um restaurante e pizzaria.

4.1 Sustentabilidade econômico-financeira do estabelecimento

O empreendimento em que se realizou o estudo exerce duas atividades, as atividades de restaurante e pizzaria. Funcionam no mesmo estabelecimento, ocupando-se da mesma infraestrutura e compartilhando determinados custos e despesas. Porém essas atividades são exercidas em períodos diferentes. O restaurante serve refeições durante o período de almoço,

Congresso Brasileiro de Custos

de segunda-feira a sábado e, a pizzaria, oferece o rodízio de pizzas durante a noite, de quinta-feira a sábado.

Para se conhecer em que proporção cada uma das atividades contribui para a sustentabilidade econômica e financeira do empreendimento realizou-se uma análise do ponto de equilíbrio para mais de uma atividade, o ponto de equilíbrio financeiro para mais de uma atividade, a margem de contribuição do restaurante, a margem de contribuição da pizzaria e a margem de contribuição do estabelecimento como um todo.

Para que fosse possível avaliar de que forma as atividades do estabelecimento sustentam os gastos e despesas fixos, verificou-se a estrutura de gastos próprios de cada atividade e a estrutura de gastos comum às duas atividades.

Na Tabela 1 é apresentado o valor monetário dos insumos consumidos no período estudado para o preparo dos almoços no restaurante.

Tabela 1- Insumos consumidos para atender as refeições do restaurante

Descrição		**19/03/15-18/04/15**	**Maio/15**	**Julho/15**	**Setembro/15**	**Valor total gasto**
Estocáveis	(R$)	1.226,73	897,57	1.247,48	686,79	4.058,57
Hortifrúti	(R$)	400,00	400,00	400,00	400,00	1.600,00
Perecíveis	(R$)	6.420,72	5.708,99	5.157,26	5.327,48	22.614,45
Total	**(R$)**	**8.047,45**	**7.006,55**	**6.804,74**	**6.414,27**	**28.273,02**

Fonte: elaborado pelos autores

A Tabela 2 evidencia o valor monetário dos insumos consumidos no período estudado para o preparo das pizzas.

Tabela 2 – Insumos consumidos para atender o rodízio de pizzas

Descrição		**19/03/15-18/04/15**	**Maio/15**	**Julho/15**	**Setembro/15**	**Valor total gasto**
Estocáveis	(R$)	1.175,60	1.089,73	1.399,73	844,38	4.509,44
Hortifrúti	(R$)	200,00	200,00	200,00	200,00	800,00
Perecíveis	(R$)	8.172,60	7.247,12	9.135,53	5.795,35	30.350,60
Total	**(R$)**	**9.548,20**	**8.536,85**	**10.735,26**	**6.839,73**	**35.660,04**

Fonte: elaborado pelos autores

Além dos insumos, as atividades de restaurante e pizzaria também incorrem em gastos com os funcionários (Tabela 3).

Tabela 3 – Mão de obra – Restaurante e pizzaria

Descrição		**19/03/15-18/04/15**	**Maio/15**	**Julho/15**	**Setembro/15**	**Total**
Restaurante	(R$)	3.803,57	4.667,70	5.105,69	4.697,35	18.274,31
Pizzaria	(R$)	8.025,00	8.695,75	7.862,00	5.416,00	29.998,75
Total	**(R$)**	**11.828,57**	**13.363,45**	**12.967,69**	**10.113,35**	**48.273,06**

Fonte: elaborado pelos autores

O estudo também apurou a estrutura de gastos fixos do estabelecimento, necessária para a análise da sustentação econômico e financeira exercida por suas atividades (Tabela 4).

Tabela 4 – Custos fixos e despesas fixas do estabelecimento

Custos/Despesas	**19/03/15-18/04/15**	**Maio/15**	**Julho/15**	**Setembro/15**	**Valor total (R$)**
Água	355,20	296,31	388,32	313,80	1.353,63
Depreciação Restaurante e pizzaria	529,62	529,62	529,62	529,62	2.118,48
Depreciação Pizzaria	34,72	34,72	34,72	34,72	138,88

Custos/Despesas	19/03/15-18/04/15	Maio/15	Julho/15	Setembro/15	Valor total (R$)
Depreciação Restaurante	129,19	129,19	129,19	129,19	516,74
Energia elétrica	1.999,47	1.347,75	1.302,94	1.313,26	5.963,42
Aluguel	3.300,00	3.300,00	3.300,00	3.300,00	13.200,00
Gás	1.244,05	1.244,05	1.244,05	1.244,05	4.976,20
Pró-labore	850,00	850,00	850,00	850,00	3.400,00
Remuneração funcionário caixa	1.108,80	1.108,80	1.108,80	1.108,80	4.435,20
Publicidade	835,00	375,00	375,00	375,00	1.960,00
Honorários contábeis	485,00	607,00	513,00	434,00	2.039,00
Material de limpeza	149,33	139,88	151,16	142,26	582,63
Sindicato	72,42	72,42	72,42	72,42	289,68
Internet	59,90	59,90	59,90	59,90	239,60
Vigilância	92,56	92,56	92,56	92,56	370,24
Simples nacional	880,91	743,42	828,32	668,32	3.120,97
IPTU	200,00	200,00	200,00	200,00	800,00
Total	**12.326,17**	**11.130,62**	**11.180,00**	**10.867,90**	**45.504,67**

Fonte: elaborado pelos autores

Observa-se, na Tabela 4, que existem itens que poderiam ter seus valores segregados, como água e energia elétrica. Porém atribuir esses custos às atividades em separado necessitaria de um controle intenso, visto que ambas as atividades demandam do uso contínuo de móveis, utensílios, máquinas e equipamentos. Segregar a depreciação, por exemplo, teria um alto custo de operacionalização, bem como, o consumo de água, pois a mesma é utilizada para lavar alimentos, fazer a limpeza, principalmente dos pratos e talheres. Mensurar a quantidade de água consumida teria um baixo benefício se comparado com o custo de obter essas informações. O mesmo vale para a energia elétrica.

De posse desses dados, foi possível verificar o quanto cada uma das atividades contribui para a absorção dos custos fixos e despesas fixas comuns às atividades.

Na Tabela 5, pode ser verificado o faturamento do período estudado, não sendo considerados os valores associados às bebidas servidas.

Tabela 5 – Faturamento do restaurante e da pizzaria

Descrição		19/03/15-18/04/15	Maio/15	Julho/15	Setembro/15	Total
Receita total do restaurante	(R$)	20.999,12	18.529,31	15.770,60	14.010,57	69.309,30
Receita total da pizzaria	(R$)	26.000,60	26.148,95	27.664,60	17.615,00	97.429,15

Fonte: elaborado pelos autores

Além das comidas, as atividades oferecem bebidas. As receitas e custos das bebidas provocadas pelas atividades principais do estabelecimento estão evidenciadas na Tabela 6.

Tabela 6 – Receita e custo das bebidas

Descrição		19/03/15-18/04/15	Maio/15	Julho/15	Setembro/15	Total
Receita total das bebidas do restaurante	(R$)	2.858,50	2.206,00	1.899,00	1.825,50	8.789,00
Custo total das	(R$)	1.370,85	927,96	820,68	709,15	3.828,64

Descrição		19/03/15-18/04/15	Maio/15	Julho/15	Setembro/15	Total
bebidas do restaurante						
Receita total das bebidas da pizzaria	(R$)	5.442,50	5.494,50	5.749,00	3.558,00	20.244,00
Custo total das bebidas da pizzaria	(R$)	2.556,94	2.537,54	2.428,58	1.480,69	9.003,75

Fonte: elaborado pelos autores

A Tabela 7 traz o volume de produção, em quilos de refeições servidas pelo restaurante e em unidades de rodízios oferecidos na pizzaria.

Tabela 7 – Peso das refeições e quantidade de rodízios

Descrição		19/03/15-18/04/15	Maio/15	Julho/15	Setembro/15	Total
Peso das Refeições	(KG)	899,22	745,00	651,16	573,80	2.869,18
Quantidade de Rodízios	(UN)	1.180,00	1.191,00	1.271,50	740,50	4.383,00

Fonte: elaborado pelos autores

A apuração dos resultados anteriores possibilitou elencar os principais dados a serem utilizados para as análises do ponto de equilíbrio e margens de contribuição para cada uma das atividades. Para dar início às análises de como se dá a sustentação econômico-financeira do estabelecimento calculou-se o ponto de equilíbrio para as duas atividades.

4.1.1 Ponto de equilíbrio para mais de uma atividade

Determinou-se o ponto de equilíbrio para mais de uma atividade considerando os gastos operacionais não desembolsáveis, como a depreciação, bem como se calculou o ponto de equilíbrio financeiro para mais de uma atividade.

No cálculo do ponto de equilíbrio não se considerou o faturamento com bebidas, pois o foco principal foi a atividade de restaurante e pizzaria. Para que o cálculo fosse possível, necessário tornou-se conhecer todos os custos e despesas pertinentes ao empreendimento. A Tabela 4 indica os custos e despesas comuns às duas atividades.

No cálculo do ponto de equilíbrio, a mão-de-obra foi considerada como custo fixo, pois independente da quantidade de almoço servida ou rodízios oferecidos, o salário não varia. Também é importante salientar que foi trabalhado com duas atividades, sendo possível identificar gastos fixos diretamente à atividade, por isso no cálculo do ponto de equilíbrio, parte foi considerado sem se utilizar do fator de ponderação.

Para o cálculo, considerou-se o quilo da refeição servida durante o almoço pertencente a uma atividade, na qual estão contempladas as viandas, marmitas, *buffet* livre e *buffet* por quilo, todas essas variações são possíveis de serem mensuradas por quilo. Para a determinação do preço de venda médio unitário do quilo considerou-se a receita total do período dividida pelo peso total das refeições servidas no período estudado.

Considerou-se como outra atividade oferecida pelo estabelecimento o rodízio de pizzas, e, da mesma forma, para se chegar ao preço de venda unitário do rodízio, dividiu-se a receita total pelo número de rodízios servidos. Como no período pesquisado ocorreram variações no preço de venda, utilizou-se deste cálculo para a obtenção da média do preço de venda do período. Entretanto, se no período não houvesse variação alguma, este cálculo dispensado seria.

Congresso Brasileiro de Custos

Para a determinação do ponto de equilíbrio para mais de uma atividade utilizou-se dos valores totais dos gastos elencados na Tabela 4 como pode ser verificado no Quadro 2.

Quadro 2 – Total de gastos indiretos do período

Gastos indiretos do período	**R$**
Água	1.353,63
Energia elétrica	5.963,42
Aluguel	13.200,00
Gás	4.976,20
Pró-labore	3.400,00
Remuneração funcionário caixa	4.435,20
Publicidade	1.960,00
Honorários contábeis	2.039,00
Material de limpeza	582,63
Sindicato	289,68
Internet	239,60
Vigilância	370,24
Simples nacional	3.120,97
IPTU	800
Depreciação pertencente somente ao Restaurante	516,74
Depreciação pertencente somente a Pizzaria	138,88
Depreciação comum ao Restaurante e Pizzaria	2.118,48
Total	**45.504,67**

Fonte: elaborado pelos autores

Esses gastos foram classificados em operacionais desembolsáveis, operacionais não desembolsáveis e não operacionais, como segue no Quadro 3.

Quadro 3 – Gastos indiretos fixos

Gastos indiretos fixos	**R$ por unidade**
Operacionais desembolsáveis	42.730,57
Operacionais não desembolsáveis	2.774,10
Não operacionais	0,00
Total por período	**45.504,67**

Fonte: elaborado pelos autores

Os gastos operacionais não desembolsáveis são referentes aos gastos com depreciação, já os não operacionais seriam, por exemplo, com taxas e juros bancários, os quais não foram apresentados no estabelecimento.

Sendo duas atividades analisadas, a de restaurante e de pizzaria, permitiu-se identificar alguns custos fixos a cada atividade em separado. A apuração desses valores possibilitou o cálculo do ponto de equilíbrio para mais de uma atividade, considerando os gastos operacionais não desembolsáveis.

Congresso Brasileiro de Custos

O cálculo mencionado pode ser verificado no Quadro 4.

Quadro 4 – Ponto de equilíbrio para mais de uma atividade

	Item	**Restaurante**	**Pizzaria**	**Total**
Preço líquido de impostos e comissões	A	24,16	22,23	
Custo direto por unidade (Insumos)	B	9,85	8,14	
Margem de contribuição	C = A – B	14,30	14,09	
Fator de ponderação	D	1	1,527608837	
Margem de contribuição ponderada	E = C x D	14,30	21,53	35,83
Margem de contribuição esperada = Gastos fixos do período próprios da atividade	F	18.791,05	30.137,63	48.928,68
Margem de contribuição esperada = Gastos fixos do período comum as atividade	G			44.849,05
Margem de contribuição esperada total	H			93.777,73
Quantidade no ponto de equilíbrio	I = G/E			1.251,686
Quantidade por atividade para cobrir a estrutura de gastos fixos próprios da atividade	J = F/C	1.313,83	2.138,50	
Quantidade por atividade para cobrir a estrutura de gastos fixos comum às atividades	K = I x D	1.251,69	1.912,09	
Quantidade total por atividade	L = J + K	2.565,52	4.050,59	
Margem de contribuição por produto considerando gastos fixos comuns às atividades	M = K x C	17.902,24	26.946,81	44.849,05
Margem de contribuição considerando gastos fixos próprios de cada atividade	N = J x C	18.791,05	30.137,63	48.928,68
Margem de contribuição por atividade total	O = M + N	36.693,29	57.084,44	93.777,73
Faturamento necessário para atingir o Ponto de equilíbrio	**P = L x A**	**61.973,90**	**90.039,98**	**152.013,90**

Fonte: adaptado de Costa, Oliveira e Perez Jr. (2006).

Por ser possível atribuir determinados custos fixos diretamente às atividades, obtive-se os dois pontos de equilíbrio, um tendo como meta cobrir esses gastos fixos e o outro usando o fator de ponderação, tendo como função absorver os gastos fixos comuns as duas atividades. A partir da soma desses dois pontos de equilíbrio obteve-se a quantidade total por atividade para a empresa cobrir todos os gastos fixos e sem gerar lucro, uma unidade a mais e já contribui para o lucro.

No Quadro 4, o fator de ponderação foi obtido através da análise da demanda, em que no período foram oferecidos 4.383 rodízios de pizzas para 2.869,19 quilos de refeição servida, logo, a demanda de mercado é de 1,527608837 rodízios de pizza para cada quilo de refeição servida. Esses dados podem ser verificados na Tabela 7.

Para cobrir toda a estrutura de gastos fixos e ainda recuperar o investimento (considerou-se o valor da depreciação) o estabelecimento produziu aproximadamente 2.565,52 quilos de refeição e 4.051 rodízios, ou seja, quando o empreendimento alcançou 2.565,52 quilos de refeição e 4.051 rodízios, não havia nem lucro nem prejuízo, ao atingir esses valores, alcançou-se o ponto de equilíbrio.

Note que, conforme a demanda, a pizzaria contribui mais para cobrir a estrutura de gastos fixos. A margem de contribuição por atividade da pizzaria representa aproximadamente 60,87% das despesas e custos fixos. Para atingir o ponto de equilíbrio para mais de uma atividade o restaurante teve que faturar no período estudado o equivalente a R$ 61.973,90 e a pizzaria R$ 90.039,98.

Congresso Brasileiro de Custos

No que tange o cálculo do ponto de equilíbrio financeiro para mais de uma atividade, somente foram considerados os gastos desembolsáveis, não sendo considerados, portanto, as despesas com depreciação. Ele é capaz de determinar o nível de atividade necessária para atender todos os custos e despesas desembolsáveis. Antes do cálculo do ponto de equilíbrio financeiro para mais de uma atividade definiu-se a margem de contribuição esperada, a qual nada mais é que o montante financeiro necessário para cobertura dos gastos fixos desembolsáveis, que inclui os gastos operacionais desembolsáveis e os não operacionais.

Quadro 5 – Ponto de equilíbrio financeiro para mais de uma atividade

	Item	**Restaurante**	**Pizzaria**	**Total**
Preço líquido de impostos e comissões	A	24,16	22,23	
Custo direto por unidade (Insumos)	B	9,85	8,14	
Margem de contribuição	C = A - B	14,30	14,09	
Fator de ponderação	D	1	1,527608837	
Margem de contribuição ponderada	E = C x D	14,30	21,53	35,83
Margem de contribuição esperada = Gastos fixos do período próprios da atividade	F	18.274,31	29.998,75	48.273,06
Margem de contribuição esperada = Gastos fixos do período comum as atividade	G			42.730,57
Margem de contribuição esperada total	H			91.003,63
Quantidade no ponto de equilíbrio	I = G/E			1.192,56
Quantidade por atividade para cobrir a estrutura de gastos fixos próprios da atividade	J = F/C	1.277,70	2.128,64	
Quantidade por atividade para cobrir a estrutura de gastos fixos comum as atividade	K = I x D	1.192,56	1.821,76	
Quantidade total por atividade	L = J + K	2.470,26	3.950,41	
Margem de contribuição por atividade considerando gastos fixos comuns as atividades	M = K x C	17.056,61	25.673,96	42.730,57
Margem de contribuição considerando gastos fixos próprios de cada atividade	N = J x C	18.274,31	29.998,75	48.273,06
Margem de contribuição por atividade total	O = M + N	35.330,92	55.672,71	91.003,63
Faturamento necessário para atingir o Ponto de equilíbrio	**P = L x A**	**59.672,91**	**87.813,24**	**147.486,10**

Fonte: adaptado de Costa, Oliveira e Perez Jr. (2006).

Como resultado obteve-se a quantidade de vendas necessária para cobrir os gastos desembolsáveis. A empresa atingiu seu ponto de equilíbrio quando vendeu aproximadamente 2.470,26 quilos de refeição e serviu aproximadamente 3951 rodízios de pizzas, nesse momento a empresa apresentou apenas prejuízo contábil, visto que o resultado não cobre a depreciação. Para atingir o ponto de equilíbrio financeiro para mais de uma atividade a empresa faturou R$ 59.672,90 no restaurante e R$ 87.813,24 na pizzaria. Nesse momento, o empreendimento já podia atender todos seus custos e cumprir com as obrigações perante terceiros.

Além do cálculo do ponto de equilíbrio para mais de uma atividade apurou-se a margem de contribuição do estabelecimento como um todo e das atividades em isolado.

4.1.2 Margem de contribuição

Conhecido o faturamento do restaurante e o custo marginal, compreendido pela despesa variável e pelo custo variável, foi possível determinar a margem de contribuição do restaurante como um todo, que inclui o faturamento das refeições e das bebidas vendidas, a

Congresso Brasileiro de Custos

qual é uma atividade correlata, pois só é possível a receita de bebidas tendo em vista a atividade de refeições (a venda de bebidas decorre da atividade principal), contribuindo também para a absorção dos custos fixos e despesas fixas.

Também se pode calcular a margem de contribuição da pizzaria, sendo levado em conta a receita auferida pelas bebidas, pois a venda de bebidas está correlacionada à atividade principal da pizzaria. Por fim, verificou-se a margem de contribuição do estabelecimento como um todo, considerando os custos comuns as duas atividades. De posse desses dados foi possível verificar o quanto cada uma das atividades contribui para a absorção dos custos fixos e despesas fixas próprios e comuns às atividades, como pode ser verificado no Quadro 6.

Quadro 6 – Margem de contribuição

Margem de contribuição (em reais)				
	Restaurante		**Pizzaria**	
	Refeições	**Bebidas**	**Rodízios**	**Bebidas**
Faturamento	69.309,60	8.789,00	97.429,15	20.244,00
(-) CM	-28.273,02	-3.828,64	-35.660,05	-9.003,74
(=) MC	41.036,58	4.960,36	61.769,10	11.240,26
(=) MCT	**45.996,94**		**73.009,36**	
(-) CF e DF próprios da atividade	18.791,05		30.137,63	
(=) MCT aos custos e despesas fixos comuns	**27.205,89**		**42.871,73**	
(-) CF e DF comuns as atividades	44.849,05			
(=) LO	25.228,57			

Fonte: elaborado pelos autores

Com base no disposto no Quadro 6, a atividade geral do restaurante contribui em 45.996,94 para a absorção dos custos e despesas fixas. Entretanto, deduzindo-se os custos próprios da atividade como a depreciação e remuneração de funcionários do restaurante, obteve-se o valor de R$ 27.205,89, o qual contribuirá para a absorção dos custos fixos e despesas fixas comuns às atividades de restaurante e pizzaria, ou seja, do estabelecimento como um todo. A venda de bebidas representa 10,78% da margem de contribuição. Contudo, o empreendimento conta também com a atividade da pizzaria, a qual pode contribuir na absorção das despesas fixas e custos fixos.

Para poder analisar o quanto a atividade da pizzaria contribui para a absorção dos custos fixos e despesas fixos comuns às atividades exercidas pelo estabelecimento, é importante deduzir da margem de contribuição, os custos e despesas fixos próprios da atividade. Como, neste caso, a depreciação e a remuneração dos funcionários. Observa-se pelo Quadro 6 que a pizzaria contribui em R$ 42.871,73 para a absorção dos custos fixos e despesas fixas comuns às atividades de restaurante e pizzaria.

Para este cálculo utilizou-se a margem de contribuição total de cada atividade para o período estudado, incluindo a margem de contribuição das bebidas e tendo sido subtraído os custos fixos e despesas fixas pertinentes a cada atividade. De maneira geral, no período considerado para o estudo, pode-se dizer que o empreendimento conseguiu cobrir a estrutura de gastos existentes e ainda obter um lucro operacional de R$ 25.228,57. Porém uma atividade complementa a outra. Nesta situação, tanto o restaurante como a pizzaria sozinhos não são capazes de absorver sem prejuízos a atual estrutura de custos fixos e despesas fixas. Verificou-se que a pizzaria é responsável por 61,18% da margem de contribuição total, sendo

Congresso Brasileiro de Custos

a atividade mais lucrativa. Entretanto, ambas estão sustentando econômica e financeiramente a empresa. De maneira mais adequada, pode-se dizer que o restaurante complementa a pizzaria. Há que se evidenciar que os custos e despesas fixos também tem origem na sustentação da atividade do restaurante.

Este estudo torna-se importante para a área do conhecimento da contabilidade gerencial, a qual preza pelas informações no auxílio ao processo decisório. Ele traz como contribuição uma sistematização para a apuração do ponto de equilíbrio para mais de uma atividade, margem de contribuição e resultados, a fim de permitir melhor avaliar a sustentação econômica e financeira do estabelecimento pelas atividades desenvolvidas.

Evidencia-se a contribuição da contabilidade no processo de tomada de decisão, pois ela permitiu organizar de forma sistematizada, os procedimentos a serem seguidos, com a finalidade de se subsidiar a tomada de decisão: permanecer com as duas atividades, investir mais em uma em detrimento da outra ou continuar com as duas. A contabilidade quando aplicada permite sistematizar os dados com o intuito de melhor subsidiar a análise e tomada de decisão, como nesse caso.

5 Conclusão

Em frente aos resultados obtidos pode-se compreender melhor de que forma se dá a sustentabilidade econômico-financeira do estabelecimento gastronômico. Quanto à necessidade de avaliar qual das atividades está sustentando econômica e financeiramente a empresa, concluiu-se que as atividades se complementam. Mais precisamente pode-se dizer que o restaurante complementa a pizzaria, e que nesse primeiro instante uma atividade necessita da outra para sobreviver, mas a pizzaria está próxima de sozinha ser capaz de cobrir toda a estrutura de custos e despesas fixos.

Identificou-se na atividade do restaurante uma margem de contribuição total para as refeições servidas de R$ 41.036,58 e para as bebidas de R$ 4.960,36, e descontado os custos fixos e despesas próprias da atividade se chegou a uma margem de contribuição total de R$ 27.205,89. Na atividade de pizzaria obteve-se uma margem de contribuição total para os rodízios de R$ 61.769,10 e para as bebidas de R$ 11.240,26 e, descontado os custos fixos e despesas próprios da atividade se chegou a uma margem de contribuição total de R$ 42.871,73. A margem de contribuição total da pizzaria é a que mais contribui para a absorção de custos e despesas fixos comuns às atividades de restaurante e pizzaria, que importaram em R$ 44.849,05.

No que tange ao ponto de equilíbrio para mais de uma atividade, tendo como base o fator de ponderação, a pizzaria possui maior capacidade para atender a estrutura de gastos fixos. Por possuir uma demanda maior, a pizzaria atingiu seu ponto de equilíbrio para mais de uma atividade em aproximadamente 4.051 rodízios e o restaurante em 2.565,52 quilos de refeição, corroborando para a ideia de que a pizzaria contribui mais na sustentação econômica e financeira do estabelecimento.

Para os futuros estudos sugere-se uma análise para que se identifique se é vantajoso eliminar a atividade de restaurante e passar a trabalhar somente com a pizzaria, por ser uma atividade de grande margem de contribuição e, nessa análise, considerar quais os custos e despesas fixos o estabelecimento conseguiria eliminar.

Referências

BERELSON, Bernard. (1952). **Content analysis in communication research**. Glence: Free Press, 1952.

Congresso Brasileiro de Custos

BEUREN, Ilse Maria. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

COSTA, Rogério Guedes; DE OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ JR., José Hernandez. **Gestão estratégica de custos.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Contabilidade de custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1996.

RODRIGUES, Auro de Jesus. **Metodologia científica**. São Paulo: Avicamp, 2006.

Yin, Robert K. **Estudo de caso:** planejamentos e métodos. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

Congresso Brasileiro de Custos