



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CAMPUS VI – POETA PINTO DO MONTEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E EXATAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MARCELLO DE CARVALHO RAMOS**

**APLICABILIDADE DA ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO EM UMA  
MICROEMPRESA DO RAMO DE SELF-SERVICE NA CIDADE DE SUMÉ-PB**

**MONTEIRO – PB  
2021**

**MARCELLO DE CARVALHO RAMOS**

**APLICABILIDADE DA ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO EM UMA  
MICROEMPRESA DO RAMO DE SELF-SERVICE NA CIDADE DE SUMÉ-PB**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado em Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Área de Concentração:** Contabilidade de Custos.

**Orientador:** Prof. Ma. Maria do Rosário da Silva

**MONTEIRO – PB  
2021**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

R175a Ramos, Marcello de Carvalho.  
Aplicabilidade da análise custo/volume/lucro em uma microempresa do ramo de self-service na cidade de Sumé-PB [manuscrito] / Marcello de Carvalho Ramos. - 2021.  
52 p. : il. colorido.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Humanas e Exatas , 2021.

"Orientação : Profa. Ma. Maria do Rosário da Silva ,  
Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCHE."

1. Análise CVL. 2. Microempresa. 3. Lucratividade. 4. Self-service. I. Título

21. ed. CDD 657.42

MARCELLO DE CARVALHO RAMOS

APLICABILIDADE DA ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO EM UMA  
MICROEMPRESA DO RAMO DE SELF-SERVICE NA CIDADE DE SUMÉ-PB

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado em Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Contabilidade de Custos.

Aprovado em: 26 / 05 / 2021.

**BANCA EXAMINADORA**



---

Profa. Ma. Maria do Rosário da Silva (Orientadora)

Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



---

Prof.<sup>a</sup>. Dra. Lilian Perobon Mazzer

Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



---

Prof. Esp. Paulo César Cordeiro

Universidade Corporativa (UniCorp)

Ao meu falecido Tio, Senhor José Arnaldo Nogueira que infelizmente não resistiu a COVID-19. Pelos bons momentos que compartilhamos e pela presença de uma pessoa tão querida, carismática e alegre que foi capaz de encantar com gestos simples a vida de todos ao seu redor. DEDICO.

## AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer e dedicar todo o esforço e êxito que obtive, ao meu círculo social que corresponde às seguintes pessoas:

Minha família, minha avó Dona Luzia, meu avô Senhor João, minha mãe Nevinha, meu pai Marcelo pela dedicação, companheirismo, amizade e por sempre me incentivar e me mostrar à importância de seguir no caminho dos estudos, meu irmão Nathan e irmãs Carol e Nathália, minha afilhada Stefanny, meu Compadre Leandro e minha Comadre Célia.

Meu tio Senhor Arnaldo Nogueira e família.

Minha amada namorada Roberta, por está comigo nessa jornada me apoiando e ajudando de todas as formas possíveis.

O ilustre Roberto Medeiros, por ser mais que meu sogro, por ser um grande amigo.

Meus amigos Simone, Danrley, Henrique Wesley, Inês Gabriela, Cloves Cruyff, Tales Rodolfo, Anderson Limeira, Lucas André, Leo, Iago, e José Adalberto e família.

O Quarteto fantástico: Lidiana, Danyela, Drika e o bebê fofo, Antônio Sales (Toin), sem vocês nesta jornada, a vida não faria menor sentido, que nossa amizade perdue.

Meus amigos da Universidade: Donga, Edézio, Inácio, Diorgivan, Wagner, Silvaneide e senhor Jandilson.

Meu primeiro orientador Me. Wilton Alexandre e minha orientadora final Me. Maria do Rosário que tanto me ensinaram e que sem eles, talvez eu não fosse capaz de desenvolver essa monografia.

Meus professores que contribuíram demais com o meu desenvolvimento e aprendizado, abrindo o caminho para que eu pudesse chegar a reta final desse curso de Ciências Contábeis, delegando-me essa bela profissão.

Meus colegas de classe pelos momentos de amizade e apoio.

Aos proprietários do restaurante: Lucas, Vaninha e Maria por permitirem e colaborarem para elaboração deste trabalho.

E o mais importante, o Senhor Deus, meu criador, por me dar saúde, sabedoria e força de vontade, por me guiar e iluminar minha mente e meu corpo, por abençoar minha vida e meu destino, especialmente com estas pessoas citadas que são tão importantes, onde cada uma delas contribuiu para o meu caminhar.

Lamento se você acha que seu nome deveria está aqui e não está, mas não me recorde de todos que conheci durante esses anos. Há muitas pessoas que conheci durante esse período e que contribuíram muito com meu crescimento (mesmo com uma pequena palavra gentil) e devem ser citados aqui. Por fim, a palavra para este momento é: Gratidão.

## RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo identificar a aplicabilidade da análise Custo/Volume/Lucro (CVL) em um restaurante *self-service* e mostrar como esta foi eficiente em fornecer informações que auxiliem os sócios-proprietários em suas tomadas de decisões. Por isso, este estudo concentra-se na ferramenta de análise CVL no tocante à gestão de pequenos empreendimentos onde estes sofrem com as dificuldades trazidas pelo mercado, como, por exemplo: a competitividade, as dificuldades gerenciais relacionadas com orçamento, controle dos custos, formação de preço de venda, análise de desempenho e até lucratividade. Esta pesquisa se caracteriza como estudo de caso, e com base nas análises realizadas, foi desenvolvido este estudo no qual se identifica como descritivo e exploratório. Com relação aos procedimentos técnicos os dados utilizados para análise foram coletados, separados, ordenados e analisados durante 1 mês com auxílio do *software* Microsoft Excel para que as informações pudessem ter mais confiabilidade. Uma das dificuldades e limitações encontradas na pesquisa é o fato da empresa não ter sistemas de controle e registro de dados, o que dificultou a qualidade da coleta de dados. Com relação à análise CVL, a aplicabilidade teve êxito e foi possível detectar que a lucratividade do restaurante pode ser obtida do ponto de vista da margem de contribuição total que corresponde á 40,16% do faturamento mensal, uma situação satisfatória. Verificou-se que, embora a empresa não detenha de um método gerencial tradicional de elaboração de preço de venda, a mesma, ainda assim trabalha acima do ponto de equilíbrio com uma margem de contribuição que foi suficiente para pagar os seus gastos fixos e obter o lucro. Neste sentido, a margem de segurança apresentou-se positiva e, por sua vez, o grau de alavancagem operacional foi bem representativo. Portanto, o resultado obtido aponta que o restaurante em análise apresentou resultados positivos.

**Palavras Chaves:** Análise CVL. Microempresa. Lucratividade. *Self-Service*.

## ABSTRACT

### APPLICABILITY OF THE ANALYSIS COST / VOLUME / PROFIT IN A SMALL BUSINESS IN A SELF-SERVICE SEGMENT IN THE CITY OF SUMÉ – PB

The present work aimed to identify the applicability of the Cost / Volume / Profit (CVP) analysis in self-service restaurant and show how it was efficient in providing information that assists the owners/partners in their decision making. Therefore, this study focuses on the CVP analysis tool regarding the management of small enterprises where they suffer from the difficulties brought by the market, such as, for example, competitiveness, management difficulties related to budget, expenditure control, selling price harmonization, performance analysis and even profitability. This research is characterized as a case study, and based on the analyzes carried out, this study was developed in which it is identified as descriptive and exploratory. Regarding the technical procedures, the data used for analysis were collected, separated, ordered and analyzed during 1 month with the help of Microsoft Excel software so that the information could be more reliable. One of the difficulties and limitations found in the research is the fact that the company does not have data control and recording systems, which hindered the quality of data collection. Regarding the CVP analysis, the applicability was successful and it was possible to detect that the restaurant's profitability can be obtained from the point of view of the total contribution margin that corresponds to 40.16% of the monthly revenue, a satisfactory situation. It was found that, although the company does not have a traditional sales price management method, it still works above the break-even point with a contribution margin that was sufficient to pay its fixed expenses and obtain the profit. In this sense, the safety margin was positive and, in its turn, the degree of operational leverage was quite representative. Therefore, the result obtained indicates that the restaurant under analysis presented positive results.

**Keywords:** CVP analysis. Small business. Profitability. Self-Service.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<b>Figura 1</b> - Fórmula de cálculo da receita de delivery .....	33
<b>Figura 2</b> - Fórmula de cálculo da QV de refeições e bebidas por dia .....	36
<b>Figura 3</b> - Ponto de Equilíbrio Contábil em Unidades (PECUN) .....	41
<b>Figura 4</b> - Ponto de Equilíbrio Contábil Monetário (PECR\$).....	41
<b>Figura 5</b> - Fórmula: Margem de Segurança Monetária – MS(R\$) .....	42
<b>Figura 6</b> - Fórmula: Margem de Segurança Unitária (MSUN) .....	42
<b>Figura 7</b> - Fórmula: Margem de Segurança Percentual – MS (%).....	43
<b>Figura 8</b> - Fórmula: Grau de Alavancagem Operacional – GAO.....	43

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> - Controle das compras .....	31
<b>Tabela 2</b> - Controle de Estoque .....	32
<b>Tabela 3</b> - Coleta das Receitas diárias .....	33
<b>Tabela 4</b> - Cálculo das Receitas de delivery .....	33
<b>Tabela 5</b> - Momento 1: PV médio das bebidas.....	35
<b>Tabela 6</b> - Momento 2: PV médio das bebidas.....	35
<b>Tabela 7</b> - Média Geral do PV .....	35
<b>Tabela 8</b> - Vendas consumidas no restaurante/dia.....	36
<b>Tabela 9</b> - Unidades Vendidas.....	36
<b>Tabela 10</b> - Receita de Planos Mensais .....	37
<b>Tabela 11</b> - Custos e Despesas Totais (continua) .....	37
<b>Tabela 11</b> - Custos e Despesas Totais (conclusão).....	38
<b>Tabela 12</b> - Receitas de vendas no período .....	38
<b>Tabela 13</b> - Margem de Contribuição Total .....	39
<b>Tabela 14</b> - Custos e Despesas Variáveis por Unidade .....	39
<b>Tabela 15</b> - Margem de Contribuição Unitária.....	40
<b>Tabela 16</b> - DRE .....	40
<b>Tabela 17</b> - DRE da Projeção Anual dos Dados.....	44
<b>Tabela 18</b> - Simples Nacional - Comércio.....	44

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>1.1</b>	<b>Problema de Pesquisa .....</b>	<b>12</b>
<b>1.2</b>	<b>Objetivos.....</b>	<b>12</b>
<i>1.2.1</i>	<i>Objetivo Geral .....</i>	<i>12</i>
<i>1.2.2</i>	<i>Objetivos Específicos .....</i>	<i>12</i>
<b>1.3</b>	<b>Justificativa do estudo.....</b>	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>14</b>
<b>2.2</b>	<b>Formação do Preço de Venda.....</b>	<b>15</b>
<b>2.3</b>	<b>Preço baseado nos custos .....</b>	<b>16</b>
<b>2.4</b>	<b>Contabilidade de Custos e Gerencial no processo decisório de microempresas.</b>	<b>17</b>
<b>2.5</b>	<b>Análise CVL.....</b>	<b>21</b>
<b>2.6</b>	<b>Estudos relacionados ao tema .....</b>	<b>25</b>
<b>3</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>29</b>
<b>4.</b>	<b>ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>31</b>
<b>4.1</b>	<b>Coleta de dados.....</b>	<b>31</b>
<i>4.1.1</i>	<i>Identificação das compras diárias e gastos semanais, mensais.....</i>	<i>31</i>
<b>4.2</b>	<b>Identificação das Receitas.....</b>	<b>32</b>
<i>4.2.1</i>	<i>Preço de Venda (PV) e Quantidades Vendidas (QV).....</i>	<i>34</i>
<b>4.3</b>	<b>Aplicação da CVL .....</b>	<b>37</b>
<i>4.3.1</i>	<i>Margem de Contribuição .....</i>	<i>38</i>
<i>4.3.1.1</i>	<i>Margem de Contribuição Unitária .....</i>	<i>39</i>
<i>4.3.2</i>	<i>Determinando o Ponto de Equilíbrio (PEC) .....</i>	<i>41</i>
<i>4.3.3</i>	<i>Determinando a Margem de Segurança (MS) .....</i>	<i>42</i>
<b>4.4</b>	<b>Determinando Grau de Alavancagem Operacional – GAO.....</b>	<b>43</b>
<b>4.5</b>	<b>Projeção Anual dos dados.....</b>	<b>43</b>
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>45</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>48</b>
	<b>APÊNDICE A - Checklist dos dados de coleta.....</b>	<b>52</b>

## 1. INTRODUÇÃO

As microempresas gerenciadas de maneira inadequada podem enfrentar problemas de sobrevivência e continuidade no mercado, tais problemas podem ser decorrentes da falta de controle de custos, incapacidade de planejamento, ausência de sistemas de controle, baixa rentabilidade e principalmente má formação de preço de venda.

Para fixar o preço de venda de um produto, é preciso saber o custo de fabricação do referido produto, as despesas que serão geradas pela venda do respectivo produto, o montante das despesas necessárias para administrar e financiar e a margem de lucro desejada (RIBEIRO 2015).

Vieira (2008) aborda que a falta de gerenciamento na formação de preço venda é uma dificuldade específica muito significativa nas micro e pequenas empresas, porque muitas vezes os empresários definem os preços de venda com base nos concorrentes sem verificar os próprios custos operacionais, deixando a dúvida se este é o preço correto a ser cobrado pelo produto ou serviço.

Todos os produtos ou serviços que são comercializados devem passar por um processo de precificação, que é um dos problemas mais delicados das organizações, ainda mais com a competitividade do mundo de hoje. Em função disto, quando realizada de forma correta, a precificação torna-se uma importante alavanca de fomento ao crescimento com lucratividade e para o alcance das metas estratégicas do negócio (SANTOS, 2015).

Em geral, as microempresas são organizações caracterizadas como empresas familiares, com administração não profissional, costumam ser gerenciadas pelo fundador da mesma ou por seus descendentes. Os gestores destas entidades não utilizam da análise de custos para a tomada de decisões, haja vista que muitas vezes desconhecem os métodos que são utilizados para tal, ou mesmo, não percebem a importância deste gerenciamento (ALBUQUERQUE, 2004). Conseqüentemente, a dificuldade de gestão resulta em problemas que levam ao fechamento do empreendimento, muitas vezes isso decorre da falta de conhecimento da administração.

Esses empreendedores se colocam no mercado e vão sobrevivendo até quando a sorte estiver a favor, pois não contam com uma contabilidade que gere informação e traga eficácia para as suas atividades econômicas, causando assim sérios problemas de sobrevivência e, em último caso, chegando até ao encerramento desses empreendimentos (LIMA, SOUZA, 2013. p. 122/123).

Os custos são os gastos realizados para a produção de bens ou serviços ou para a obtenção da mercadoria para posterior revenda. Segundo Bruni e Fama (2004), os custos podem ser diretos ou indiretos, variáveis ou fixos, assim como as despesas que também,

podem ser fixas ou variáveis, diretas ou indiretas. No caso de restaurantes, os custos de produção são considerados diretos e os custos adicionais, por exemplo, o aluguel, são indiretos.

Segundo Atkinson *et al* (2015), as informações de custos podem ser úteis em decisões a respeito de questões de preço, de planejamento de produto, de orçamento, de avaliação de desempenho e de contratações.

Nesse contexto, torna-se imprescindível o uso da contabilidade de custos e o uso de ferramentas de contabilidade gerencial, uma vez que estes fornecem informações de auxílio à gestão das microempresas, evidenciando as receitas, custos, volume de vendas e o lucro. Como ferramenta de gerencial tem-se a análise custo-volume-lucro (CVL). Teixeira *et al* (2008), traz em seu artigo “Controle de custos: ferramenta para gestão de Micro e Pequenas Empresas” que a análise CVL é uma ferramenta poderosa no planejamento e na tomada de decisão, pois ela pode enfatizar o inter-relacionamento dos custos, quantidades vendidas e preços, além de agrupar todas as informações financeiras de uma empresa.

Conforme Borna (2010), a análise CVL determina a influência no lucro provocada por alterações nas quantidades vendidas e nos custos. Por sua vez, Bomfim e Passarelli (2008) destacam que a análise de custo, volume e lucro é relativa à forma pela qual os lucros e gastos se alteram com a mudança do volume. Nesse contexto, de modo geral, os administradores usam esta análise como uma ferramenta para ajudá-los a responder questões que envolvam expectativas quanto ao que acontecerá com o lucro se houver modificações nos custos ou no volume vendido.

Nas micro e pequenas empresas, ferramentas que fornecem informações de apoio à decisão não precisam ser complexas, mas há necessidade da compreensão de como a estrutura da empresa realiza os gastos e o que produz o maior lucro. Entretanto, apesar da sua importância, as pequenas empresas não têm ou não mantêm esta ferramenta (CVL) de auxílio à gestão por acharem que pode prejudicar a estrutura empresarial e desviar o foco do negócio; por considerarem uma ferramenta complexa, por se tratar de microempresas; ou por desconhecerem a mesma.

Compreende-se que a análise CVL poderá auxiliar os pequenos empresários no planejamento e na tomada de decisão. Para Teixeira *et al* (2008), a tomada de decisões é a parte mais importante do gerenciamento, permitindo escolher as melhores alternativas que proporcionem resultados positivos para a sustentabilidade do negócio.

Sendo assim, um sistema de controle e análise de custos bem organizado é capaz de demonstrar o que está acontecendo na empresa, servindo de base para a administração tomar decisões para otimizar os resultados.

## 1.1 Problema de Pesquisa

Diante do exposto, tem-se a seguinte questão problema: **De que maneira a ferramenta de análise CVL é capaz de fornecer informações gerenciais aos sócios-proprietários de uma microempresa do ramo *self-service* da cidade de Sumé-PB?**

## 1.2 Objetivos

### *1.2.1 Objetivo Geral*

Identificar de que maneira a ferramenta de análise CVL é capaz de fornecer informações gerenciais aos sócios-proprietários de uma microempresa do ramo *self-service* da cidade de Sumé-PB.

### *1.2.2 Objetivos Específicos*

- Aplicar a análise CVL e demonstrar sua importância para tomada de decisão e visão do negócio no que se refere a microempresas.
- Mostrar quais são os fatores que (quando alterados) mais afetam a lucratividade da empresa.
- Analisar se os custos são considerados na formação do preço do produto;
- Averiguar se o preço praticado é a melhor alternativa para formar o lucro.

### 1.3 Justificativa do estudo

As micro e pequenas empresas assumem papel importante para as economias locais e regionais. A razão da realização desta pesquisa vai além da contribuição de melhoria no setor econômico de microempresas, cabe aqui salientar a seriedade da gestão e compreender a importância da prática da análise CVL para fins gerenciais e tomada de decisão que auxiliem no controle de microempresas. Dar-se enfoque especialmente aos empreendimentos como restaurantes do segmento *self-service* pelo fato destes não usarem gestão de custos e análise dos resultados.

Os pequenos empreendimentos costumam ter dificuldade para realizar gestão e obter um bom desempenho econômico no mercado, assim, acabam encontrando dificuldades de sobrevivência. De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE (2013), 24,4% dos pequenos empreendimentos fecham as portas com menos de dois anos de existência. E esse percentual pode chegar a 50% nos estabelecimentos com menos de quatro anos.

Este estudo é importante no tocante ao conhecimento de estudantes e pequenos empreendedores acerca da contabilidade gerencial, de custo e análise CVL, podendo auxiliar em pesquisas e gestão relacionadas com volume de vendas, custos, desperdícios, formação de preço, lucratividade, etc. vindo a auxiliar no crescimento e desenvolvimento com intuito beneficiar resultados.

É importante ressaltar também a relevância desta pesquisa está em contribuir com outras áreas de atuação que abordam e norteiam esta temática.

Com isso, pretende-se, por meio dos resultados desenvolvidos através da análise CVL, identificar quais os benefícios gerados pela aplicação da mesma na atividade de pequenos empreendimentos, a fim de auxiliar os proprietários a conhecerem a realidade das operações e a desenvolverem uma gestão eficiente, aplicando o conhecimento adquirido dando ênfase em restaurantes do tipo *self-service*.

Sendo assim, esta pesquisa se justifica pelo conhecimento do pesquisador em relação às dificuldades no âmbito interno no que tange à gestão de micro e pequenas empresas, e tomada de decisões do negócio por parte dos proprietários do restaurante, com intuito de manter a continuidade empresarial e evidenciar o melhor resultado. E, se justifica ainda, uma vez que as análises que serão trabalhadas servirão de base para melhor compreensão da aplicabilidade da análise CVL para fins gerenciais das micro e pequenas empresas, sendo objeto do estudo um restaurante do ramo de *self-service* na cidade de Sumé/PB.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Restaurante *Self-Service*

“Os restaurantes que aplicam o sistema *self-service* são empreendimentos característicos do mundo moderno, que se adaptaram as exigências dos consumidores que vivem a correria diária dos grandes centros urbanos.” (MACHADO, p. 64, 2013).

O modelo de atendimento *self-service* é adotado em restaurantes onde o cliente tem a possibilidade de servir o seu próprio prato, de acordo com as opções disponibilizadas pelo estabelecimento. Além do fato deste sistema apresentar uma relação direta entre o que foi consumido e o valor que está sendo pago, o cliente tem uma maior variedade de opções no que se refere à refeição e não precisa esperar que fique pronto.

Para fidelizar o cliente é importante que se tenha um cardápio variado, tanto em relação à quantidade de pratos, quanto em relação à diversificação em período de tempo, para não gerar repetições exaustivas. E, como o preço é dado pelo mercado, exige-se controle minucioso de custos fixos e variáveis, sem comprometer a qualidade do produto, passa obter sucesso na gestão desse tipo de restaurante (ERFURTH, 2011).

Mendonça *et al* (2018), no seu artigo intitulado como Desenvolvimento e validação de uma ferramenta gerencial de custos aplicada ao setor de bares e restaurantes, enfatizam que todos os custos podem ser classificados em diretos ou indiretos e fixos ou variáveis, dependendo do comportamento do elemento de custo, considera-se como custo variável, em um *self-service*, apenas o custo dos materiais usados para preparar a refeição.

Nesse negócio, o aumento de rentabilidade deve ser buscado com base: a) na redução de custos variáveis, envolvendo o custo, o rendimento e o desperdício da matéria prima; b) na redução de custos fixos tanto no total quanto por unidade, por meio de otimização de recursos e redução de desperdícios; c) no aumento do volume do negócio, por meio de um trabalho de atração e fidelização de clientes (ERFURTH, 2011).

Diversas empresas lidam com a determinação de preços de várias maneiras. Nas pequenas empresas, normalmente os preços são definidos pelo seu dirigente a seu critério já nas organizações maiores, a determinação de preços é realizada por gerentes de divisão e de produto de acordo com critérios definidos previamente (KOTLER, 2000).

Rotta (2017) aborda em sua pesquisa intitulada como Aplicação do método de custeio variável e método mark-up para formação de preço de venda em um restaurante do tipo *self-service*, identificou que a maior parte dos restaurantes comerciais não possui em sua estrutura gerencial algum sistema de custeio adequado. Este fato pode prejudicar a estrutura empresarial

e desviar o foco do negócio em nível estratégico. Nos restaurantes do tipo *self-service* isso também ocorre, visto que estes dificilmente analisam os custos envolvidos nos processos produtivos.

É perceptível que a maioria dos restaurantes *self-service* trabalham de forma que o preço que o cliente pagará pela refeição já é fixado, deixando-o à vontade para que se sirva com a quantidade de comida que desejar. Cabe ressaltar que, em um *self-service*, o cliente é responsável pelo pagamento apenas do que consome, por isso, controlar desperdícios se torna um desafio importante no sentido de reduzir custos variáveis e fixos. Desperdícios elevados afetam consideravelmente os custos finais e a sobrevivência do negócio, já que não podem ser repassados aos clientes e nem elevar excessivamente o custo da refeição (ANJOS, 2014).

## **2.2 Formação do Preço de Venda**

A empresa que não têm um cuidado exclusivo para com a formação do seu preço tem um risco maior de fracasso. Assef (2011), aborda que uma correta definição de preço é importante para a sobrevivência e o crescimento autossustentável de toda organização, independentemente de seu porte ou de sua área de atuação. O autor ainda enfatiza que as empresas necessitam adotar uma política de preço eficiente, pois só assim conseguirão atingir os seus objetivos de lucros, se desenvolver a longo prazo, aumentar a quantidade de colaboradores e ofertar um atendimento qualificado aos seus clientes, entre outras melhorias.

Bruni e Famá (2011), enfatizam que a atividade de formação de preço é considerada como a verdadeira “arte do negócio”, visto que o sucesso empresarial pode até não ser consequência de uma adequada formação de preço, porém a condução do mesmo de maneira inapropriada poderá levar ao insucesso da entidade.

Contudo, as microempresas do ramo alimentício como os restaurantes do segmento *self-service* que trabalham com preço de venda fixo por refeição não estudam a melhor alternativa para definir o preço de venda, normalmente essa decisão é tomada com base na concorrência, ou seja, preço de mercado, ou com base na experiência do proprietário, o que não se configura correto uma vez que não é possível saber se este preço é a melhor alternativa e se poderá cobrir todos os custos do empreendimento e gerar lucro.

Desse modo, Assef (2011) traz que os fatores mercadológicos, tributários, financeiros e econômicos devem ser levados em consideração na formação do preço de venda dos produtos e serviços, pois estes influenciam diretamente no processo e devem ser incorporados ao preço dos produtos a fim de obter o lucro e o sucesso desejado.

Existem três métodos de formação de preço o primeiro baseado pelo custo pleno que consiste em aplicar todos os custos do produto acrescido da sua margem de contribuição. Já o método baseado pelo custo marginal visa quando um preço for cotado superior aos seus custos variáveis terá uma margem de contribuição que servirá de apoio para ajudar a cobrir os seus custos fixos e o lucro. E por fim o método baseado no retorno sobre o capital investido é quando a sociedade está preocupada que a sua margem de lucratividade garanta um retorno sobre o capital invertido (COGAN, 2013).

Na formação de preços com base na concorrência, a fixação está centralizada no preço do mercado, ou seja, tem ligação com as ameaças dos concorrentes. Bonetto *et al* (2014) na elaboração do seu estudo de caso sobre formação de preço de venda, destaca que diante do mercado globalizado, para maximizar o lucro, as empresas precisam reduzir os custos e despesas, mantendo ou melhorando a qualidade dos produtos, não comprometendo, assim, sua parcela de participação no mercado.

Outra opção de formação de preço é o método de preço baseados nos custos que também é muito utilizado pelas microempresas.

### **2.3 Preço baseado nos custos**

Um restaurante *self-service* que trabalha com o preço de mercado, deve ajustar-se pelo custo para atingir o nível de lucratividade desejado por um período.

Outro método de formação de preço é o *mark-up*, um método simples e elementar que tem como base a estrutura de custos e despesas e do lucro desejado, aplica-se um fator, marcador ou multiplicador, formando-se o preço. E com isso, o preço cobrirá todos os custos, despesas, impostos e terá como restante o lucro das vendas desejado (BERNARDI, 2013).

O *mark-up* “[...] consiste em adicionar uma certa margem de lucro aos custos do produto fabricado ou aos serviços prestados.” (LOCH 2011, p. 42). Reforçando, Bueno (2014) comenta que o índice *mark-up* é aplicado sobre o custo de um produto ou serviço com o propósito de formar o preço de venda. Este índice é baseado na ideia de preço margem, que consiste basicamente em somar uma margem de lucro ao custo unitário do produto, resultando assim o preço de venda.

Silva (2015) diz que os custos para formação de preço de venda se dão pelos custos indiretos, custos diretos, despesas operacionais, adicionando a sua margem de lucro e os impostos sobre venda. Portanto, fica claro que as informações sobre os custos são indispensáveis no processo de formação do preço de venda.

Segundo Bruni e Famá (2011), diversos são os motivos que justificam a utilização deste método, a saber: (I) simplicidade: quando se ajusta o preço aos custos, não é necessário ajustá-los à demanda; (II) segurança: os vendedores são mais seguros acerca dos custos do que a respeito da concorrência e da demanda; (III) justiça: para alguns, um preço baseado nos custos é mais justo para os consumidores e para os vendedores.

Ainda de acordo com Bruni e Famá (2011) as empresas dão pouca atenção aos custos e à demanda, pois é a concorrência quem determina os preços a serem praticados. Esse valor pode ser determinado de duas formas: (I) consideração do preço da oferta: quando a organização forma seus preços cobrando mais ou menos que a concorrência; (II) através do preço da proposta: quando a empresa determina os seus preços por meio do seu julgamento de como será a atuação da concorrência para fixar preços.

Convenhamos que analisar a concorrência seja um auxílio na formação de preço, mas isso só é possível mediante a compatibilidade do empreendimento, ou seja, do *marketing* do comércio, da qualidade do produto, dos custos, do porte da empresa, etc. Entretanto, é importante que microempresas do ramo alimentício utilizem a contabilidade para analisar seus custos e evitar desperdícios, e assim tomar a decisão mais eficiente quanto a formação do preço de venda.

Bernardi (2013) conceitua que na formação do preço temos que repassar aumentos de custos e despesas, mas corrigir a inflação interna e ver o qual seria o preço real e justo a ser cobrado daquele produto, sempre olhando os aspectos financeiros e mercadológicos, e estudar a melhor forma de operar com o produto.

Para formar preço com base no custo, Crepaldi (2009) salienta que, primeiramente, é determinado o custo unitário do produto, utilizando um dos métodos de custeio apresentados anteriormente, e, a partir disso, é acrescida uma porcentagem (margem ou *Mark-up*) ao custo para determinar o preço de venda. Essa margem serve para cobrir os impostos, as despesas de comercialização e administrativas e o lucro desejado pelos administradores.

## **2.4 Contabilidade de Custos e Gerencial no processo decisório de microempresas**

“As microempresas e pequenas empresas já são reconhecidas pela sua importância nas economias mundiais, gerando empregos e renda, elas desempenham um papel fundamental para crescimento e desenvolvimento de uma economia saudável, considerada como um dos pilares da economia no Brasil” (COLPO *et al* p. 02, 2015).

Ou seja, a partir disso, fica evidente a relevância das micro e pequenas empresas no setor econômico do Brasil e de países do mundo afora, bem como suas contribuições para o desenvolvimento e crescimento da economia.

Colpo *et al* (2015) ainda enfatizam que a falta de conhecimento a respeito do comportamento dos custos é uma das grandes dificuldades dos gestores das micro e pequenas empresas. Os autores ainda argumentam que empresas que não medem seus custos de forma correta e também não têm informações corretas de seus lucros, podem ter seus esforços produtivos alocados de maneira errada.

Conforme Leone (2009) a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que tem por objetivo a produção de dados para diversos níveis gerenciais da entidade, apoiando o planejamento, o desempenho, a tomada de decisão e o controle das operações.

Segundo Padoveze (2010) a contabilidade de custos, tem como objetivo básico determinar quanto custa cada unidade de produto oferecida pela empresa, através de métodos, sistemas, teorias, conceitos e diferentes critérios de cálculos. Estas informações obtidas sobre o custo dos produtos/serviços permitem análise de custos e rentabilidade de produtos, análise de adequação da capacidade produtiva, apuração dos recursos que devem ser processados internamente e/ou externamente.

Para acumular os custos aos produtos, os dois métodos mais utilizados são o custeamento por absorção e o custeamento marginal variável ou direto.

O método de custeio por absorção visa agregar ao produto final todos os custos que foram utilizados para sua fabricação.

“O custeamento por absorção é uma exigência da contabilidade fiscal e societária e tem por finalidade apurar o custo do produto ou serviço distribuindo custos diretos aos produtos e alocando os custos indiretos por meio de rateio. É um tipo de sistema de custeio que não tem muita serventia para a contabilidade gerencial porque, ao usar os rateios de custos indiretos, poderá provocar o subcusteamento ou o supercusteamento de produtos” (MENDONÇA, 2018, p. 03).

Ou seja, o custeio por absorção considera como o custo do produto todos os custos referentes à fabricação, sejam estes, custos diretos, indiretos, fixos ou variáveis. É o único aceito pelo fisco por ser um método de acordo com os princípios contábeis, e a partir deste também é permitido verificar o impacto da produtividade sobre o custo do produto, o que significa que quanto maior a produção, menor será o custo unitário do produto.

Sobre o custeamento variável também conhecido como custeio direto, considera exclusivamente os custos variáveis ou aqueles identificados diretamente no produto, deixando de lado os custos fixos.

“Tem por finalidade atribuir apenas custos diretos ou variáveis aos produtos e trata o custo fixo como uma despesa que faz parte da estrutura de funcionamento da empresa. Ao atribuir apenas os custos variáveis aos produtos, percebe-se que a análise se concentra nos custos que sofrem alteração de acordo com a produção. Se a produção aumentar, os custos aumentarão proporcionalmente e, se a produção diminuir, os custos diminuirão. Esse tipo de comportamento de custos é importante na análise e, portanto, é o mais indicado para a situação apresentada neste artigo” (MENDONÇA, 2018, p. 03).

Assim sendo, o custeio variável considera como custo da produção do período apenas os custos variáveis incorridos na produção, desse modo, ele está diretamente ligado à produção e apresenta-se variando de acordo com o aumento ou diminuição da produção. Este método é mais utilizado para fins de análise gerencial porque permite visualizar o comportamento dos custos de acordo com o volume produzido

De acordo com Ribeiro (2015) o objetivo do custeamento marginal é a determinação da Contribuição Marginal, que a diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis do segmento estudado. A Margem de Contribuição destina-se a auxiliar os dirigentes ou a gerenciar no processo de planejamento e de tomada de decisões, a respeito de que produzir, a quantidade a ser produzida, e se é viável ou não sua produção.

Atkinson *et al* (2015), afirmam que as informações de custos podem ser úteis em decisões a respeito de questões de preço, de planejamento de produto, de orçamento, de avaliação de desempenho e de contratações.

Nesse contexto, as informações geradas pela contabilidade de custos não estão somente voltadas para a finalidade de determinar a rentabilidade do produto/serviço, mas também podem ser usadas para controlar as operações e auxiliar na tomada de decisão através das análises com intuito de gerenciar empresas de diferentes ramos de atividade, sendo essa caracterizada como contabilidade gerencial. Porém, em relação às microempresas, os conceitos citados anteriormente não se concretizam adequadamente muitas vezes por questões relacionadas a concorrência, questões culturais ou familiares, e o sucesso dessas empresas depende muito da forma como são geridas.

“[...] as empresas de pequeno porte, as decisões são centralizadas, por serem em sua maioria empresas familiares, onde o gestor é o próprio proprietário, e esse acaba tomando decisões por impulso, improvisação, e muitas vezes não exerce o controle nos seus custos e mais tristemente não detém controle nem da própria empresa.” (LIMA, SOUZA, 2013. p. 122/123)

Com isso, entende-se que as pequenas empresas são mal gerenciadas, e isso parte dos próprios donos que não controlam os custos, ou seja, não fazem contabilidade e assim tomam as decisões sem fundamentação.

Segundo Catapan *et al.* (2011) devido ao mau gerenciamento nas empresas, principalmente as pequenas, têm falido ou enfrentam sérios problemas de sobrevivência.

Em meio aos sérios problemas de sobrevivência pode-se citar a falta de controle dos custos, má formação de preço, baixa rentabilidade, o excesso de dívidas e a incapacidade de planejamento, qualquer desses fatores pode levar a empresa à falência. Assim, compreende-se o risco de falência e os problemas relacionados à sobrevivência em razão da falta de gerenciamento.

Dentre as inúmeras dificuldades específicas que as micro e pequenas empresas podem enfrentar, uma das mais significativas é a falta de gerenciamento na formação de preços de venda. Muitas vezes os empresários definem seu preço de venda baseado nos concorrentes sem verificar efetivamente quais os seus próprios custos operacionais. Com isso aumenta a possibilidade de problemas de capital ao longo do tempo, pois a empresa não sabe se está efetivamente cobrando o preço correto para seu produto ou serviço (VIEIRA, 2008). Portanto, é imprescindível o uso de ferramentas de análise gerenciais que facilite e auxiliem na administração de microempresas.

De acordo com Teixeira (2010) a contabilidade gerencial contribui para que os administradores das empresas tenham melhores informações sobre seu negócio, a partir de demonstrativos financeiros claros que auxiliam a tomada de decisão em relação a investimentos a serem feitos, recursos a serem tomados e decisões operacionais eficientes.

Detalhando um pouco mais tal entendimento, Atkinson *et al* (2008) enfatizam que é com as práticas de contabilidade gerencial que as empresas identificam, mensuram, informam e analisam as informações sobre os eventos econômicos da organização.

Assim, fica evidente que as informações gerenciais fornecem suporte para que o usuário interno possua parâmetros para definir planejamento, controle e tomar decisões confiáveis.

Garrison e Noreen, (2001), enfatizam que a contabilidade gerencial trata da maneira de como o administrador deve utilizar informações contábeis na sua organização. Os autores ainda trazem que os administradores devem utilizar informações contábeis levando a cabo funções básicas de uma organização, a saber: Planejamento das operações; Controle das atividades; e Tomada de decisões, pois o objetivo de contabilidade gerencial é mostrar o tipo de informação necessária, onde obtê-la e como os gerentes podem empregá-la no exercício das suas obrigações de planejamento, controle e decisão.

Dessa maneira, entende-se que a gestão empresarial é simplesmente a forma de como a empresa obtém e utiliza as informações úteis acerca da contabilidade para fins de planejamento, controle e tomada de decisão gerencial.

Constante (2010, p. 21), traz que “[...] os gestores necessitam de tomadas de decisões com agilidade, para que não acabe deixando passar uma oportunidade que a organização poderia ter. Para isso há a necessidade de informações provindas da contabilidade.”

Ou seja, contabilidade gerencial se preocupa com a forma de como as informações contábeis devem ser estruturadas e comunicadas para dar suporte ao processo decisório. É importante ressaltar que para ter um melhor planejamento, controle e apoio às decisões, é indispensável realizar uma análise de forma mais ampla, desta forma, como ferramenta gerencial, tem-se a análise custo-volume-lucro (CVL). Esta pode agregar maior qualidade na gestão possibilitando tomar decisões eficazes.

## 2.5 Análise CVL

A análise CVL está presente na contabilidade gerencial como umas das principais ferramentas voltadas à administração, principalmente em pequenas empresas. Conforme abordam Araújo *et al* (2015) menciona que a análise CVL é um instrumento que pode ser utilizado nas decisões gerenciais, e tal expressão abrange os conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança e alavancagem operacional. Silva *et al* (2018) aborda em seu artigo sobre a análise CVL aplicada em pequena transportadora de cargas, que esta ferramenta determina a influência no lucro provocada por alterações nas quantidades vendidas e nos custos. Colpo *et al* (2015) esclarecem que se trata de uma ferramenta tradicional, porém, a sua utilização é importante para a gestão dos negócios.

Brodt (2018) argumenta que a ferramenta de análise CVL responde a questões relacionadas sobre o que acontecerá com o lucro da empresa em caso de aumento ou diminuição do preço de compra dos insumos; diminuição ou aumento nas despesas variáveis de venda; redução ou aumento de custos e despesas fixas; diminuição ou aumento do volume de vendas; e redução ou majoração dos preços de venda. O autor ainda destaca que a análise CVL auxilia os administradores no processo de tomada de decisão sobre o nível de operação empresarial no que engloba as questões financeiras, econômicas e patrimoniais, podendo indicar o impacto causado nos resultados diante de uma possível retração ou expansão dos negócios.

Com isso, compreende-se a importância da utilização desta ferramenta (CVL) como apoio a tomada de decisão gerencial, uma vez que ela aponta os efeitos das mudanças dos volumes de vendas na lucratividade da organização. É importante destacar, conforme salientado por Martins (2012), que a análise de alterações do custo, volume e lucro é utilizada tendo como base o método de custeio variável, visto que essa técnica necessita segregação dos custos e despesas entre variáveis e fixos.

Bruni e Famá (2011) ressaltam que após levantar os custos de acordo com sua variabilidade, a análise CVL pode ser realizada, observando que a identificação dos gastos entre fixos e variáveis se torna muito mais relevante do que a simples classificação dos gastos entre custos e despesas.

Souza *et al* (2011) mencionam que como qualquer modelo matemático, a análise CVL precisa de pressupostos adequados para dar validade aos seus resultados. As hipóteses básicas requeridas para uma correta estimação e compreensão do comportamento das variáveis envolvidas nesta análise são:

- (a) Mudanças nas receitas e custos ocorrem devido a mudanças no número de unidades produzidas e vendidas.
- (b) Os custos totais devem ser separados em custos fixos, os quais não variam conforme o nível de produção, e em custos variáveis, que variam de acordo com a produção.
- (c) O preço de venda, os custos fixos e os variáveis são conhecidos e permanecem constantes dentro do período analisado.
- (d) As receitas e os custos variáveis são lineares com relação à produção dentro de um período de análise.
- (e) A análise cobre um único produto ou, quando da existência de múltiplos produtos, a proporção de venda desses produtos no todo se manterá constante quando da alteração da quantidade total de unidades vendidas.
- (f) Todas as receitas e custos podem ser agregados e comparados sem levar em consideração o valor do dinheiro no tempo.

Diante destes pressupostos, é importante ressaltar que, conforme destacado Souza *et al* (2011), compreender que a análise se completa quando as ferramentas são utilizadas em conjunto, possibilitando uma visão mais completa do comportamento das relações custo-volume-lucro. A margem de contribuição, definida pela diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis é parte fundamental para a definição do ponto de equilíbrio. Este último possui relação direta com a margem de segurança, visto que tal margem é todo faturamento que ocorre acima daquele ponto.

De modo geral, a literatura acerca da gestão de custos aborda o tema CVL dissertando sobre o ponto de equilíbrio, a margem de contribuição, a margem de segurança operacional e a alavancagem operacional. Os conceitos e características relacionados a esses elementos estão no Quadro 1, seguido das suas respectivas fontes.

**Quadro 1** - Conceitos dos principais elementos que compõe a análise CVL

<b>Nomenclatura</b>	<b>Conceito</b>	<b>Autor</b>
Custeio Variável	O custeio variável considera os custos variáveis como os únicos custos atribuíveis ao produto.	Santos <i>et al.</i> (2015)
Preço de Venda	O preço pode ser conceituado como a quantia recebida pelas organizações em virtude da oferta dos seus bens e/ou serviços, sendo estipulada por um valor satisfatório que permita cobrir os custos e a lucratividade.	Bruni; Famá (2011)
Custo Variável	É aquele que varia em função do seu consumo, assim, quanto maior a quantidade produzida, maior serão os custos e vice-versa	Padoveze (2012)
Custo Fixo	São os gastos imprescindíveis para o funcionamento da empresa, mas que não têm qualquer relação direta com o volume de produção.	Greco; Arend (2013)
Margem de Contribuição	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 (2010)
Despesas Variáveis	São aquelas cujo valor a ser pago está diretamente relacionado ao valor vendido, a exemplo os gastos com impostos incidentes sobre o preço, como ISS, PIS, COFINS, IRPJ LUCRO PRESUMIDO, CSLL, gastos com comissões, Fretes, carreto e embalagens.	Bezerra (2015)
Despesa Fixas	São aquelas onde o valor a ser pago não depende do volume ou do valor das vendas. Por exemplo: Aluguel do prédio. Salários dos administrativos, seguro do prédio da administração, depreciação das máquinas utilizadas no local, Condomínio.	Bezerra (2015)
Ponto de Equilíbrio (PE)	O PE é o volume de atividade operacional no qual o lucro é zero. Em termos quantitativos, o ponto de equilíbrio evidencia qual o volume que a empresa precisa produzir ou vender, para pagar todos os custos e despesas fixas, além dos custos e despesas variáveis que são necessariamente gastos para produzir/vender o produto	Padoveze (2010)
Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC)	Consiste no ponto de equilíbrio onde o lucro é igual a zero. As receitas e despesas totais se igualam, sendo o lucro suficiente apenas para cobrir os custos e as despesas. Considera todos os custos e despesas efetuados nas operações da organização.	Crepaldi (2004)
Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE)	Ponto de equilíbrio econômico é aquele em que as receitas totais são iguais aos custos totais acrescidos de um lucro mínimo de retorno do capital investido.	Santos <i>et al.</i> (2015)
Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF)	É uma variante do PEE, excluindo apenas a depreciação, pois, momentaneamente ela é uma despesa não desembolsável. Representa a quantidade de vendas necessárias para cobrir os gastos desembolsáveis, tanto operacionais quanto não operacionais.	Crepaldi (2012)
Margem de Segurança	Compreende a quantidade de produtos que é vendida acima ou abaixo do ponto de equilíbrio, ou seja, quanto mais positiva essa margem, maior será a segurança de que a empresa não incorra em prejuízos e maior será a parcela do faturamento destinada a gerar lucro.	Megliorini (2001)
Alavancagem Operacional	A alavancagem operacional (AO) é definida como a medida do grau de sensibilidade do lucro às variações nas receitas de vendas, ou seja, sinaliza quantas vezes um acréscimo nas vendas refletirá sobre o lucro operacional da empresa e decorre da existência de custos fixos na estrutura de custos da empresa.	Garrison; Noreen (2001)

Fonte: Elaboração Própria (2021)

Rosa (2010), acerca da contabilidade de custos e sua relevância para a gestão, destaca que a principal vantagem desta ferramenta está em sua simplicidade de elaboração e visualização, entretanto, é necessário que os gestores sejam conhecedores das deficiências da análise CVL. Uma delas é o fato desta análise ser efetuada através de uma situação estática, pois uma vez que alteradas as condições operacionais, deve se efetuar nova análise para que esta esteja de acordo com a realidade, dessa maneira, podemos perceber que esta análise é efetuada para o curto prazo.

Portanto, devido o cenário de incertezas e consecutivas alterações do mercado, necessita-se elaborar sempre novas análises. São as análises que possibilitam a facilidade de avaliar a situação e criar estratégias para que o empreendimento não incorra em prejuízo.

## 2.6 Estudos relacionados ao tema

**Quadro 2** - Artigos sobre pesquisas relacionadas à análise CVL e contabilidade gerencial (continua)

Autor(es) e ano	Tema	Objetivo da Pesquisa	Resultados
<b>Silva; Scheren e Wernke (2018)</b>	Análise custo/volume/lucro aplicada em pequena transportadora de cargas	Identificar as informações gerenciais que podem ser obtidas pela utilização da Análise CVL numa pequena transportadora.	Constatou-se que a pergunta de pesquisa foi respondida convenientemente e o objetivo estipulado foi atingido, visto que foi demonstrado que a Análise CVL tem a capacidade de proporcionar diversas informações úteis aos gestores desse tipo de entidade. Destaca-se (i) margem de contribuição unitária de cada um dos caminhões, bem como a margem de contribuição total destes; (ii) ao ponto de equilíbrio em quantidade de fretes e em valor monetário (R\$) e (iii) a margem de segurança em número de transportes e em valor monetário (R\$). Com isso, o administrador dessa transportadora de cargas passou a contar com informações que antes não dispunha a respeito das atividades operacionais da firma que gerencia.
<b>Araújo et al (2015)</b>	A análise custo-volume-lucro como ferramenta gerencial para tomada de decisão: um estudo de caso em uma indústria alcooleira do estado da Paraíba.	Identificar como a ferramenta da análise de custo-volume-lucro (CVL) pode diagnosticar possíveis problemas no resultado de uma indústria Alcooleira	Os resultados mostram que analisando os dados coletados percebe-se que quando se detalha a estrutura de vendas por produtos, a tendência é gerar informações mais relevantes aos gestores. Com o apoio da margem de contribuição por produto, percebeu-se claramente a participação de cada produto para o resultado da empresa, que obteve prejuízo em dois dos três meses pesquisados. Situação que traz um indicativo de preocupação para a empresa em estudo, pois se essa situação for duradoura tenderá a descontinuidade da atividade ou até mesmo da firma. Informações de margem de segurança e alavancagem operacional reafirmam a situação verificada quando em análise isolada do resultado do exercício da empresa que apresentou prejuízo em dois, dos três meses analisados, assim como, da informação que a empresa trabalhou abaixo no ponto de equilíbrio nos meses em questão.
<b>Bezerra e A. de Caroli (2015)</b>	Análise de custo, volume e lucro: uma perspectiva de controle gerencial nas micro e pequenas empresas	Evidenciar a importância do uso das ferramentas gerenciais na estratégia e tomada de decisão nas micro e pequenas empresas, proporcionando aos gestores uma visão precisa da real situação da organização.	Verificou-se a análise do custo volume e lucro que conduz três importantes ferramentas gerenciais, a Margem de Contribuição, o Ponto de Equilíbrio e Alavancagem Operacional. Estes três pontos proporcionam aos gestores informações confiáveis para que tenham eficiência na tomada de decisão, minimizando os riscos relacionados ao processo decisório. Entretanto, com posicionamento de se preocuparem apenas com o faturamento e obrigações fiscais, os gestores deixam de lado ferramentas importantes para o planejamento e colocam as empresas em situações delicadas, reduzindo o bom aproveitamento de suas atividades e impossibilitando ao contador aplicar seus conhecimentos.

**Quadro 3** - Artigos sobre pesquisas relacionadas à análise CVL e contabilidade gerencial... (continua)

<b>Brodt (2018)</b>	Aplicação da análise custo/volume/lucro em uma microempresa do setor de bar e restaurante	Analisar a relação custo/volume/lucro (CVL) na atividade de uma microempresa do setor de bar e restaurante do município de Palhoça/SC.	A aplicação da análise CVL na empresa permitiu aos sócios conhecerem diversas informações importantes sobre o desempenho do restaurante, auxiliando-os na gestão do negócio. Entre essas informações, pode-se mencionar: a avaliação dos produtos que mais contribuem a cobrir os gastos fixos e, após isso, gerar lucro, pelo cálculo da margem de contribuição total; a apuração dos produtos mais lucrativos, tanto em valor monetário quanto em percentual sobre preço de venda, pelo cálculo da margem de contribuição unitária; a estimativa do quanto deve-se vender, seja em valor monetário ou em unidades, para começar a lucrar, pelo cálculo do ponto de equilíbrio; a identificação dos produtos que mais contribuem a cobrir os gastos totais e, posteriormente, apresentar lucro, pelo cálculo da margem de segurança; e, finalmente, a apuração resultado do período e a possibilidade de projeção de resultado futuro, baseando-se no histórico dos custos, das despesas, das receitas e do volume de vendas para períodos a definir.
<b>Constante (2010)</b>	A contabilidade como ferramenta gerencial aplicada em uma empresa do ramo industrial-comercial	Elaborar um modelo de análise dos dados em nível gerencial para uma pequena empresa industrial e comercial.	Constatou-se que a tomada de decisão sem aproveitamento das informações geradas pela contabilidade, inevitavelmente, conduz a empresa ao fracasso. Sob o aspecto do aproveitamento das informações da contabilidade, estas sendo gerenciais, pode-se dizer que reduzirá os riscos, dando assim um nível de segurança para a empresa, com tomadas de decisões alicerçadas e fundamentadas. Assim, os aspectos de controle evidenciados pela qualidade das informações, ficam mais transparentes, facilitando a visualização dos objetivos por parte dos gestores.
<b>Espíndula (2016)</b>	A importância da apuração dos custos: um estudo de caso em um restaurante <i>self-service</i> em João Pessoa-Pb	Apurar qual foi o custo mensal de um restaurante que atende na modalidade de <i>self-service</i> , localizado na cidade de João Pessoa-PB	Constatou-se que os objetivos foram alcançados evidenciando os dados a receita total do mês de agosto do corrente ano foi R\$ 35.147,52, o total dos custos e despesas variável foi R\$ 18.661,91, a margem de contribuição foi R\$ 16.485,61, o total dos custos e despesas fixo foi R\$ 15.603,85, o ponto de equilíbrio foi R\$ 33.267,60, dando assim um lucro operacional de R\$ 881,76. Para aumentar este lucro, os empresários precisam aumentar o número de vendas, além de verificar quais são os alimentos/pratos que produzem uma menor margem de contribuição, associado também a diminuição dos custos com base: a) na seleção correta de fornecedores com o intuito de obter qualidade aliada a promoção e descontos; b) em não desperdiçar e ter um armazenamento correto; c) eletrodomésticos e lâmpadas com menor consumo.
<b>Souza; Schnorr e Ferreira (2011)</b>	Análise das relações custo-volume-lucro como instrument gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do rio grande do sul.	Discutir a aplicação de tal técnica como uma ferramenta de gestão, uma forma de investigar o reconhecimento que a prática empresarial tem dado aos desenvolvimentos teóricos sobre o tema	Considera-se que embora não exista base para generalizações, o estudo dos casos analisados possibilita concluir que aparentemente não há uma aplicação representativa do tema na prática. Em apenas um dos casos estudados, pode-se dizer que a análise CVL é utilizada em sua totalidade, pois considera todos os instrumentos disponibilizados: margem de contribuição, margem de segurança, alavancagem operacional e ponto de equilíbrio. Pelo conteúdo apresentado nos casos estudados percebe-se que a adoção da prática de gestão analisada é dependente do nível de concorrência e da ameaça de perda de competitividade percebida pelos gestores nos casos estudados. Isso chama atenção na atualidade da gestão empresarial, cuja busca pela eficiência, eficácia e eliminação de desperdício é uma discussão recorrente. Ou seja, independente das condições concorrenciais de momento o investimento no amadurecimento da gestão deveria ser uma constante, uma contínua busca de melhorias.

**Quadro 4** - Artigos sobre pesquisas relacionadas à análise CVL e contabilidade gerencial... (continua)

<b>Eckert (2018)</b>	Análise de Custo/Volume/Lucro como Ferramenta Gerencial para Tomada de Decisão: o caso de uma indústria metalúrgica da Serra Gaúcha (RS).	Evidenciar a importância do uso das informações gerenciais geradas pelo sistema de custeio variável, informações essas que são de muita importância para a tomada de decisão.	Os resultados mostram que o estudo realizado atingiu seu objetivo de evidenciar como as empresas, podem obter informações para fins gerenciais com base no custeio variável. Embora, tem-se a consciência que existam muitas outras formas de se gerar informações gerenciais com base no custeio variável, entende-se também que as análises e resultados apresentados pelo estudo são relevantes e importantes na geração de informações gerenciais, que possibilitem à gestão tomar decisões mais eficazes na busca de um resultado melhor.
<b>Rosa (2010)</b>	A contabilidade de custos e sua relevância para a gestão.	Identificar e apontar o auxílio e vantagens por elas trazidos para as empresas e conseqüentemente para a gestão empresarial.	Os resultados mostram que para atingir o sucesso da empresa é necessário que os administradores tomem os rumos e decisões corretas, baseados em informações contábeis consistentes adaptando seus processos continuamente. Com base nisto, podemos afirmar que uma organização conseguirá se estabelecer e se manter-se competitiva no mercado se tiver gestores habilidosos, atualizados e detentores de informações contábeis, sendo que para tal, a existência da Contabilidade de Custos é condição <i>“sine qua non”</i> (Indispensável).
<b>Teixeira, Leal e Miranda (2008)</b>	Controle de custos: ferramenta para gestão das Micro e Pequenas Empresas.	Demonstrar a aplicabilidade da análise Custo/Volume/Lucro (CVL) em uma empresa de pequeno porte que fabrica e comercializa carrocerias.	Concluiu-se que é pertinente que os administradores e contadores ligados as pequenas empresas tentem entender e aplicar os conceitos abrangidos pela Análise Custo/Volume/Lucro em tais organizações, como forma de fortalece-las administrativamente. Com tal iniciativa, terão melhores condições para evitar ou diminuir as dificuldades de gerenciamento das atividades financeiras, possibilitando as mesmas manter a continuidade de seus negócios.
<b>Rotta (2017)</b>	Aplicação do método de custeio variável e método <i>mark-up</i> para formação de preço de venda em um restaurante do tipo <i>self-service</i> : um estudo de caso.	Estimar os custos das refeições ( <i>self-service</i> e marmitas) servidas em um restaurante localizado na cidade de Maringá – Paraná.	Os resultados mostram que há maior utilização do método de custeio variável em casos semelhantes ao deste estudo, o que pode indicar que este método é o mais viável para obter um bom resultado da situação gerencial das empresas.

**Quadro 5** - Artigos sobre pesquisas relacionadas à análise CVL e contabilidade gerencial (conclusão)

<b>Loch (2011)</b>	Proposta de formação do preço de venda: um estudo de caso em uma empresa varejista de pequeno porte	Apresentar uma proposta para formação do preço de venda em um empreendimento do ramo alimentício	Constatou-se que a empresa objeto de estudo não considera os gastos envolvidos na atividade comercial para calcular o preço de venda. Aplica apenas o percentual de lucro desejado sobre o custo de aquisição da mercadoria. Este procedimento ocorre devido à falta de informações sobre os gastos e também pela falta de conhecimento dos métodos de custeio existentes. Para formar o preço de venda foram utilizadas tais variáveis identificadas, aplicando a técnica do <i>Mark-up</i> por meio dos métodos de custeio variável e por absorção. Utilizando um método de custeio apropriado, os gestores obterão o preço de venda adequado. Deste modo, será possível atender as exigências dos consumidores, que procuram por melhores preços. Além de garantir a continuidade e rentabilidade da organização.
<b>Mendonça; Vasconcelos e Morais (2018)</b>	Desenvolvimento e validação de uma ferramenta gerencial de custos aplicada ao setor de bares e restaurantes.	Desenvolver e validar um sistema de informações gerenciais, com base no sistema de custeamento marginal, variável ou direto, voltado para pequenas e microempresas do setor de bares e restaurantes do Campo das Vertentes do Estado Vertentes, no Estado de Minas Gerais.	Os resultados mostram que a aplicação da ferramenta em um restaurante durante o mês de janeiro de 2018 apontou que a empresa obteve, no período, um faturamento capaz de cobrir os seus custos fixos e variáveis e ainda um retorno líquido de 30%. Durante o mês, a empresa trabalhou bem acima do ponto de equilíbrio, mostrando uma situação financeira vantajosa. No entanto, essa aplicação se restringiu apenas a um mês, sendo necessário que seja utilizada por um período superior. Além disso, a ferramenta deveria ser aplicada a outras empresas do mesmo setor.

Fonte: Elaboração Própria (2021)

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia utilizada para a realização deste estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva uma vez que foi utilizado um *checklist*<sup>1</sup> dos possíveis gastos para a coleta de dados da empresa objeto de estudo.

As pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados (GIL, 2008. p. 28).

Além de descritiva, a pesquisa também se enquadra como exploratória, pois, segundo Gil (2002) esta fase representa um período de investigação informal e relativamente livre, no qual o pesquisador procura obter, tanto quanto possível, entendimento dos fatores que exercem influência na situação que constitui o objeto de pesquisa. Portanto, é uma etapa que tem o objetivo de descobrir o que as variáveis significativas parecem ser na situação e que tipos de ferramentas podem ser utilizadas para obtenção de métodos necessários para o estudo final.

Neste estudo, foram consultados livros, e realizada buscas em *websites* e periódicos como Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) com intuito de averiguar relações referentes à gestão de pequenos empreendimentos. Também foram consultados o *Scientific Periodicals Electronic Library* (SPELL), portal de periódicos de Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), Associação Brasileira de Custos (ABCustos) e *Google® Acadêmico*, com o objetivo de fornecer confiabilidade científica. Com isso, todos estes *websites* pesquisados tiveram como objetivo fornecer os materiais adequados para dar embasamento e fundamentação teórica apropriada para esta pesquisa.

Quanto aos procedimentos técnicos, esta pesquisa é baseada em estudo de caso uma vez que se trata de uma única empresa a ser estudada, tendo como objetivo principal aplicar a ferramenta de análise CVL em uma microempresa para tratar de questões relacionadas à análise gerencial e da tomada de decisão. Segundo Boaventura (2004), o estudo de caso detém uma metodologia de pesquisa classificada como aplicada, na qual se busca a aplicação prática de conhecimentos para a solução de questões sociais. Portanto, esta pesquisa enquadra-se nessas abordagens por ser um estudo de uma situação real e dinâmica.

---

<sup>1</sup>*Checklist* é um instrumento de controle, composto por um conjunto de condutas, nomes, itens ou tarefas que devem ser lembradas e/ou seguidas. Disponível em <<https://www.significados.com.br/checklist/>>. Acesso em 24/04/2021.

No que se refere à abordagem do problema, objetivo geral e os específicos, se caracteriza como qualitativa. Para Raupp e Beuren (2006, p. 92), “[...] na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Com relação a coleta de dados, estes foram apurados por meio de planilha do *software* Microsoft® Excel em um período de trinta dias, posteriormente foram tratados e ordenados no mesmo *software*, analisando-se os resultados obtidos nos cálculos das variáveis provenientes da ferramenta de análise CVL e se submetendo a um processo de análise teórica baseada nos conceitos expostos no referencial teórico deste trabalho.

No que tange a análise dos dados, depois da coleta, organização e posteriores cálculos utilizando as técnicas relacionadas à análise de CVL, utilizou-se os conceitos fundamentados nesta pesquisa apresentando as fórmulas de cálculo para realização deste, e contou-se novamente com o auxílio do *software* Microsoft Excel para analisar de forma mais detalhada e clara com intuito de fundamentar os objetivos deste estudo.

Há ainda um ponto muito importante a ser tratado nesta pesquisa no tocante ao Estoque Inicial de produtos, que devido ao fato do restaurante trabalhar com almoço e comprar grande quantidade de produtos/insumos e não ter registros, torna-se impraticável para os administradores do restaurante mensurar os custos destes em estoque com confiabilidade, assim, torna-se necessário para fins de pesquisa considerarmos as compras do mês como o Estoque Inicial.

A empresa na qual foi aplicada a pesquisa é um restaurante do segmento *self-service* sem balança situado na cidade de Sumé no interior da Paraíba, que visa atender a população de modo geral servindo as refeições à um preço fixo. Segundo o gerente do restaurante, este configura-se como Micro Empresa (ME) estando limitado ao faturamento anual bruto de R\$360.000,00, optante pelo regime de tributação Simples Nacional e está operando no mercado há três anos.

A escolha desta empresa ocorreu em virtude da possibilidade de acesso aos dados (permitida pelo proprietário da entidade), por se tratar de uma ME, estando mais próximo da realidade da região situada, e pelo tema ser mais adequado às pesquisas da área de conhecimento contábil.

## 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A coleta de dados e análise dos resultados ocorreu considerando as seguintes etapas: Etapa1 – Identificação das compras diárias e gasto mensal. Etapa 2 – Identificação das Receitas e Etapa 3 - Aplicação da CVL.

### 4.1 Coleta de dados

#### *4.1.1 Identificação das compras diárias e gastos semanais, mensais.*

As receitas, custo e despesas foram apuradas nos dias de trabalho correspondentes à coleta de dados, de Março de 2021 à Abril do mesmo ano, aplicando-se o intervalo de 28 dias.

Para iniciar a aplicação da análise CVL, primeiro é necessário organizar as informações de custos, despesas, receitas, preço de venda, quantidade vendida e classificá-los corretamente conforme os conceitos abordados anteriormente no Quadro 1. Como os administradores fazem compras todos os dias, os custos tiveram que ser coletados, organizados e separados diariamente em grupos conforme a finalidade de cada um, sendo estes: 1) Carnes; 2) Comidas; 3) Condimentos, Legumes e Vegetais (Insumos); 4) Materiais de limpeza; 5) Gastos Estruturais de funcionamento.

Os custos referentes aos insumos foram coletados e separados conforme os dias e posteriormente somados, apurando-se o custo mensal. Para efeito didático é apresentado na Tabela 1 apenas uma amostra da coleta de insumos. O mesmo método foi aplicado aos materiais de limpeza e gastos estruturais de funcionamento.

**Tabela 1** - Controle das compras

Insumos	Unidade	Compras	Valor Unit.	Gasto
Açúcar	kg	14	R\$ 2,69	R\$ 37,63
Arroz	kg	21	R\$ 4,37	R\$ 91,87
Batata Doce	un	11	R\$ 3,56	R\$ 37,91
Café Kimino Almofad	un	6	R\$ 3,77	R\$ 22,64
Cenoura	kg	45,65	R\$ 3,05	R\$ 139,24
Farinha Chico Ramos	kg	16	R\$ 4,74	R\$ 75,78
Farinha de R. Delícias	kg	4	R\$ 3,43	R\$ 13,73
Feijão Pérola S. de Ouro	kg	13	R\$ 7,39	R\$ 96,07
Tomates	kg	29,58	R\$ 2,93	R\$ 86,58
(Continua...)				
<b>Total</b>				<b>R\$ 9.521,70</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

A partir deste método, foi possível identificar o quanto a empresa gastou em cada produto diariamente e como consequência foi identificado um gasto total com Insumos no mês

no valor de R\$9.521,70. Entretanto, levando em consideração a oscilação no preço dos produtos, deve-se ficar atento à mensuração do estoque.

Devido ao momento de Pandemia pelo novo Coronavírus (Covid-19), há muita oscilação nos preços dos produtos no mercado, portanto, a mensuração do estoque de produtos desta pesquisa foi realizada por meio do preço médio ponderado móvel. Por meio desse critério, os valores unitários são ajustados à cada compra realizada. Por exemplo, imagina-se que no dia 10 de março foram comprados 5 kg de feijão, ao preço de R\$ 7,50 o quilo, o estoque de Feijão neste dia é avaliado por R\$ 37,50. Se no dia 20 de março houver a compra de mais 8 quilos ao preço de R\$ 7,00, então o valor da compra seria igual a R\$56,00. Então, o estoque de Feijão no dia 20, seria igual a 13 quilos de feijão (5+8) no valor total de R\$ 93,50 (R\$ 37,50 + R\$ 56,00). Sendo assim, o custo médio ficaria de aproximadamente R\$7,19 (R\$93,50/13).

Para saber o valor consumido, multiplicou-se a quantidade de quilos de feijão consumido pelo custo médio unitário de cada item. Continuando o exemplo, obteve-se um custo médio de aproximadamente R\$ 7,19 o quilo, conforme mostra a Tabela 2, Controle de Estoque.

**Tabela 2** - Controle de Estoque

<b>Feijão Perola Safra de Ouro</b>							
<b>Custo médio ponderado: Preço médio ponderado móvel</b>							
		Entrada			Saldo médio Final		
Data das Compras	Quant/kg	Custo/un (R\$)	Valor Total (R\$)	Quant. Total/kg	Custo médio unitário (R\$)	Total em estoque (R\$)	
Não há Estoque Inicial		-	-				
10/mar	Compra	5	R\$ 7,50	R\$ 37,50	5	R\$ 7,50	R\$ 37,50
20/mar	Compra	8	R\$ 7,00	R\$ 56,00	13	R\$ 7,19	R\$ 93,50

Fonte: Elaboração Própria (2021)

Seguindo a mesma estrutura da Tabela 2, supõe-se que no dia 10 de abril e restaram 4 quilos de Feijão em estoque, o valor do estoque nesta data foi R\$28,76 (4 x R\$7,19).

Data das Compras	Quant/kg	Custo/un (R\$)	Valor Total (R\$)	Quant. Total/kg	Custo médio unitário (R\$)	Total em estoque (R\$)	
10/abr	Restante	4	R\$ 7,19	R\$ 28,76	4	R\$ 7,19	R\$ 28,76

Pode-se concluir que no período do exemplo em questão foram gastos 9 quilos de Feijão (5+8-4). Multiplicando estes 9 quilos pelo custo médio unitário de R\$ 7,19 o quilo, então, o gasto com Feijão no período foi igual a R\$64,74 (9 x R\$7,19). Este raciocínio foi aplicado para os demais produtos.

## 4.2 Identificação das Receitas

As Receitas de Vendas, assim como os gastos, foram coletados diariamente e depois somados para apuração mensal. Como a empresa não detém um sistema de registro de vendas,

a receita total diária é composta por vendas de Refeições e Bebidas (refrigerantes e sucos). Tais valores foram coletados com o administrador do Restaurante conforme a possibilidade de mensuração, todos os dias o administrador informava o saldo do caixa do dia, sendo este composto por moeda em espécie e moeda virtual (Máquina de cartão), conforme mostra a Tabela 3.

**Tabela 3** - Coleta das Receitas diárias

Dias	Espécie (R\$)	Cartão (R\$)	Totais
08/04/2021	R\$ 677,00	R\$ 117,00	R\$ 794,00
09/04/2021	R\$ 690,00	R\$ 135,00	R\$ 825,00
10/04/2021	R\$ 541,00	R\$ 138,00	R\$ 679,00
11/04/2021	R\$ 639,00	R\$ 150,00	R\$ 789,00
12/04/2021	R\$ 668,00	R\$ 120,00	R\$ 788,00
(Continua...)			
<b>Total</b>			<b>R\$ 20.637,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Para efeitos didáticos, na Tabela 3 está explícito apenas os valores referentes a cinco dias da semana, porém, o valor total das receitas do mês somam R\$20,637,00.

Segundo o administrador, a venda da refeição entregue na casa do cliente dificilmente é acompanhada por alguma bebida. Portanto, torna-se necessário segregar as receitas para fins de cálculo de quantidade vendida de bebidas, já que estas só são vendidas quando há vendas de refeições para serem consumidas no restaurante. Ou seja, é necessário extrair da receita total diária o valor das receitas das entregas à domicílio (*delivery*). Para chegar ao valor da receita com *delivery*, houve a coleta da quantidade de entregas diária, depois multiplicado a quantidade de entregas do dia pelo preço unitário de venda (PV/un) e por fim, somado ao total das taxas de entrega, conforme apresenta a fórmula de cálculo da receita de *delivery* na Figura 1.

**Figura 1** - Fórmula de cálculo da receita de *delivery*

$$\text{Receitas de Delivery} = (\text{Quant. de Entregas} \times \text{Preço de venda/un}) + \text{R\$ Total de Taxas de entrega do dia}$$

Fonte: Elaboração Própria (2021)

A partir desta fórmula foram realizados os cálculos destas receitas conforme demonstrado na Tabela 4 – Cálculo das Receitas de *delivery*.

**Tabela 4** - Cálculo das Receitas de *delivery*

Dias	Quant. Entregas	Valor da taxa de Entrega/un	Taxas de Entrega Diária (R\$)	Preço de Venda/un	Receitas de Delivery
08/04/2021	12	R\$ 1,00	R\$ 12,00	R\$ 13,00	R\$ 168,00
09/04/2021	17	R\$ 1,00	R\$ 17,00	R\$ 13,00	R\$ 238,00
10/04/2021	15	R\$ 1,00	R\$ 15,00	R\$ 13,00	R\$ 210,00
11/04/2021	13	R\$ 1,00	R\$ 13,00	R\$ 13,00	R\$ 182,00
12/04/2021	15	R\$ 1,00	R\$ 15,00	R\$ 13,00	R\$ 210,00
(Continua...)					

<b>Total</b>	<b>R\$ 4.362,00</b>
--------------	---------------------

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

A Tabela 4 mostra demonstra como foi mensurado os valores referentes as Receitas de *delivery* por dia, a partir da mensuração da quantidade de entregas realizadas chegou-se ao montante mensal de R\$4.362,00, esta receita é bastante significativa no montante da receita total.

#### **4.2.1 Preço de Venda (PV) e Quantidades Vendidas (QV)**

Na pesquisa foi constatado que o PV da refeição do restaurante é praticado com base na concorrência. Algumas empresas na região são forçadas a adotar como critério e seguir o preço do mercado, diante da impossibilidade de competir, apresentando preços superiores aos vigentes e aceitos, mesmo comprometendo suas margens e estreitando os resultados. Outras, entretanto, mesmo podendo ofertar preços menores, observam a conveniência de aumentar suas margens e alinham-se aos preços superiores praticados pela concorrência e aceitos pelos consumidores.

Contudo, existem métodos científicos de mensuração de custos que deveriam ser levados em consideração na precificação do produto, é o que trás o CPC 00 (R2), Bases de Mensuração que aborda mensuração pelo Custo Histórico que utiliza informações derivadas, pelo menos em parte, do preço da transação ou outro evento que deu origem ao ativo ou passivo; o Valor Atual ou Valor justo, este reflete as atuais expectativas dos participantes do mercado sobre o valor, época e incerteza de fluxos de caixa futuros; Valor em Uso que fornece informações sobre o valor presente dos fluxos de caixa estimados do uso de ativo e Custo Corrente, custo pelo qual ativo equivalente poderia ser adquirido ou criado na data de mensuração. No entanto, no tocante à esta pesquisa, o método de precificação utilizado é baseado na concorrência, ou seja, utiliza-se os preços dos concorrentes para nortear a precificação da refeição.

O PV da refeição é R\$13,00. entretanto, há outros valores que compõem a receita total diária, são produtos que acompanham o almoço, como as bebidas (Refrigerantes, Sucos e Água). O fato da receita total diária ser composta pelo resultado das vendas unitárias de cada um dos produtos, tanto o almoço como as bebidas, dificultam o cálculo da QV devido a ausência de um sistema formal de registro de vendas. Com isso, foi necessário fazer uma média dos preços de vendas das bebidas em dois momentos no período de coleta. No momento 1 não era possível ter um controle de vendas de sucos, águas e refrigerantes, portanto foi preciso calcular uma média de preços venda destas bebidas, é o que mostra a Tabela 5 – Momento 1.

**Tabela 5** - Momento 1: PV médio das bebidas

Item	PV	PV médio	Representatividade %
Refeição	R\$ 13,00	R\$ 13,00	75,91%
Refrigerante KS	R\$ 3,00		
Suco na água	R\$ 4,00		
Suco no Leite	R\$ 5,00		
Água com Gás	R\$ 2,00	R\$ 4,13	24,09%
Água 250 ML	R\$ 3,00		
Refrigerante Lata	R\$ 4,00		
Fanta 1L	R\$ 6,00		
Coca Cola 1L	R\$ 6,00		
<b>Total</b>		<b>R\$ 17,13</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

De acordo com a Tabela 5, é notório que as bebidas têm uma representatividade percentual média significativa, 24,09% do valor total de uma venda acompanhada por alguma bebida.

Em outro momento que foi chamado de Momento 2, já foi possível ter um controle de vendas de refrigerantes e água devido a compra de mercadoria para revenda no período da coleta de dados, assim foi feita outra média de PV mas desta vez incluindo apenas os sucos e água com gás, segue a demonstração na Tabela 6 – Momento 2.

**Tabela 6** - Momento 2: PV médio das bebidas

Item	PV	PV médio	Representatividade %
Refeição	R\$ 13,00	R\$ 13,00	78,00%
Suco na água	R\$ 4,00		
Suco no Leite	R\$ 5,00	R\$ 3,67	22,00%
Água com Gás	R\$ 2,00		
<b>Total</b>		<b>R\$ 16,67</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

É possível identificar que a representatividade média dos sucos e água continua significativa embora tenha apenas três itens, 22% do valor da venda de uma refeição acompanhada de uma água com gás, ou um suco na água ou no leite.

Com os dados do Momento 1 e Momento 2, foi realizado uma média geral do PV conforme demonstrado na Tabela 7 que elenca o PV da refeição e bebidas nos dois momentos calculados anteriormente.

**Tabela 7** - Média Geral do PV

Item	PV	PV médio	Representatividade %
Refeição	R\$ 13,00	R\$ 13,00	76,94%
Bebidas Momento 1	R\$ 4,13		
Bebidas Momento 2	R\$ 3,67	R\$ 3,90	23,06%
<b>Total</b>		<b>R\$ 16,90</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

A Tabela 7 apresenta uma média geral das bebidas representada em porcentagem, esta média foi aplicada ao valor da receita total diária com intuito de obter um resultado aproximado da QV de bebidas, pois, segundo o administrador da empresa, sempre que é vendida uma refeição para ser consumida no ambiente do restaurante, também é vendida alguma bebida. Deste modo, considerou-se que a QV de Refeições (no restaurante) e Bebidas são equivalentes.

Para efeitos didáticos utilizou-se no cálculo na Figura 2 somente a receita de vendas de um único dia da semana (Segunda-feira, 08/mar) correspondente à coleta. Assim sendo, na Figura 2 está explícito a fórmula de como foi realizado o cálculo das vendas consumidas no restaurante.

**Figura 2** - Fórmula de cálculo da QV de refeições e bebidas por dia

$$\text{Vendas consumidas no Restaurante/dia} = \text{Receita do dia} - \text{Receita de Delivery/dia}$$

Fonte: Elaboração Própria (2021)

$$\text{Vendas consumidas no Restaurante/dia} = \text{R\$ } 794,00 - \text{R\$ } 168,00 = \text{R\$ } 626,00$$

Aplicando a fórmula da Figura 2, tem-se a uma receita de vendas consumidas no restaurante por dia equivalente a R\$626,00, e neste valor tem a participação das vendas de bebidas que corresponderam ao percentual de 23,06% conforme mostra a Tabela 8.

**Tabela 8** - Vendas consumidas no restaurante/dia

Dia	Vendas Cons. no Rest.	Produto	Participação	
08/04/2021	R\$ 626,00	Refeições	76,94%	R\$ 481,64
		Bebidas	23,06%	R\$ 144,36

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

A participação das refeições e bebidas vendidas na receita do dia 08/04 equivalem à R\$481,64 para refeições e R\$144,36 para bebidas, este raciocínio foi aplicado às demais receitas diárias.

Com estas informações, foi possível obter a média de QV de refeições, dividindo os valores referente à participação percentual na receita pelos respectivos PV de refeições e bebidas, como está elencado abaixo, na Tabela 9 – Unidades Vendidas.

**Tabela 9** - Unidades Vendidas

Item	Participação na receita	PV	QV (unidades)
Refeições	R\$ 481,64	R\$ 13,00	37
Bebidas	R\$ 144,36	R\$ 3,90	37

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Assim sendo, a Tabela 9 demonstra que 37 unidades representa a média da quantidade de refeições vendidas e a média da quantidade de bebidas vendidas que foram consumidas em um único dia no restaurante, esta metodologia foi usada em todo o período de pesquisa

Há ainda, além das receitas que a empresa recebe diariamente, os Planos Mensais de Clientes, são clientes fiéis que consomem mensalmente o produto, estes valores foram recebidos no fim da coleta de dados.

**Tabela 10** - Receita de Planos Mensais

<b>Receita/Cliente</b>	<b>Valores</b>
Cliente 01	R\$ 288,00
Cliente 02	R\$ 300,00
Cliente 03	R\$ 210,00
Cliente 04	R\$ 700,00
Cliente 05	R\$ 207,00
Cliente 06	R\$ 312,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 2.017,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

A empresa recebe mensalmente um montante de R\$2.017,00 de receita de vendas referente aos Planos mensais dos clientes fiéis como mostra a Tabela 10. Como cada cliente possui uma refeição específica de determinadas comidas e determinadas quantidades, foi considerado na pesquisa para os Planos mensais o PV normal praticado, R\$13,00.

### 4.3 Aplicação da CVL

Para iniciar a aplicação da Análise CVL foi essencial conhecer os custos e despesas do restaurante e classificá-los corretamente em fixos e variáveis. Deste modo, foram levantados os seguintes valores, sintetizados na Tabela 11, Custos e Despesas Totais, referente ao período de coleta de dados.

**Tabela 11** - Custos e Despesas Totais (continua)

<b>Montante Gastos Variáveis</b>	<b>Classificação</b>	<b>R\$ 13.676,27</b>	<b>74,64%</b>
Carnes	Custo Variável	R\$ 5.179,73	37,87%
Comidas	Custo Variável	R\$ 2.439,88	17,84%
Condimentos e Vegetais	Custo Variável	R\$ 1.904,30	13,92%
Gás de Cozinha	Custo Variável	R\$ 395,00	2,89%
Custo Médio das Bebidas	Custo Variável	R\$ 2.134,60	15,61%
Custo da Merc. Vendida. (CMV) refrigerantes	Custo Variável	R\$ 112,61	0,82%
Embalagens para entregas	Despesa Variável	R\$ 1.096,00	8,01%
Gasolina	Despesa Variável	R\$ 180,00	1,32%
Guardanapos	Despesa Variável	R\$ 10,50	0,08%
Copos Descartáveis	Despesa Variável	R\$ 21,00	0,15%
Taxa de operadora do cartão (5%)	Despesa Variável	R\$ 202,65	1,48%
<b>Montante Fixo</b>		<b>R\$ 4.647,35</b>	<b>25,36%</b>
Chefe de Cozinha	Custo Fixo	R\$ 1.500,00	32,28%

**Tabela 12** - Custos e Despesas Totais (conclusão)

Auxiliar de Cozinha	Custo Fixo	R\$ 700,00	15,06%
Despesas Administrativas	Despesa Fixa	R\$ 285,73	6,15%
Salário do Gerente de vendas	Despesa Fixa	R\$ 550,00	11,83%
Comissão do entregador	Despesa Fixa	R\$ 270,00	5,81%
Salário da atendente do restaurante	Despesa Fixa	R\$ 800,00	17,21%
Despesa com Água	Despesa Fixa	R\$ 199,70	4,30%
Despesa com Internet	Despesa Fixa	R\$ 70,00	1,51%
Energia Elétrica	Despesa Fixa	R\$ 271,92	5,85%
<b>Custo Total no mês</b>		<b>R\$ 18.323,62</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Considerou-se os custos fixos os gastos com mão de obra direta, ou seja, apenas o chefe e auxiliar de cozinha, as despesas administrativas são compostas de gastos com materiais de limpeza e outros gastos estruturais comuns e indiretos que fazem parte do dia a dia de um restaurante, portando despesas fixas. Deste modo, os dados da Tabela 11 permitem concluir que os gastos fixos representam 25,36% (R\$ 4.647,35) do total levantado no mês, deste valor, 47,34% (R\$2.200,00) representam os custos fixos (mão de obra direta) e 52,66% (R\$2.447,35) representam as despesas fixas. Com relação aos custos e despesas enquadrados como “variáveis”, estes são gastos relacionados com as vendas, quando maior o número de refeições e bebidas vendidas, maior o custo e despesa variável.

Destarte, foi constatado que os custos e as despesas variáveis foram responsáveis pela maior parte dos gastos do período pesquisado e seu total correspondeu a 74,64% (R\$13.676,27) do custo total do mês (R\$18.323,62), sendo o custo variável R\$12.166,12 e as despesas variáveis R\$1.510,15.

#### 4.3.1 Margem de Contribuição

O conceito da margem de contribuição assume que somente os valores de receitas, custos e despesas variáveis devem ser computados. Neste sentido, com os dados das QV já mensurados, foi apurado, como mostra a Tabela 12, os dados coletados das vendas de refeições e bebidas em unidade e consequentemente em valor monetário (receitas).

**Tabela 13** - Receitas de vendas no período

Item	Vendas/un	PV médio/un	Receita Total
Refeições no Restaurante	964	R\$ 13,00	R\$ 12.532,00
Refeições <i>Delivery</i>	336	R\$ 13,00	R\$ 4.362,00
Planos Mensais	155	R\$ 13,00	R\$ 2.017,00
Bebidas (águas, sucos, refrigerantes)	964	R\$ 3,90	R\$ 3.759,60
Refrigerantes	45	R\$ 4,60	R\$ 207,00
<b>Total</b>	<b>2464</b>		<b>R\$ 22.877,60</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Repare, que foi considerado o mesmo PV unitário da refeição para cálculo da QV dos Planos Mensais. E com relação aos Refrigerantes, foi considerado o PV médio de todas as marcas de refrigerantes que a empresa possuía em estoque, este foi calculado dividindo a receita (R\$207,00) pelo volume de vendas (45).

Com o valor da receita total foi possível calcular a margem de contribuição e percentual que ela representa da receita, segundo exibido da Tabela 13, que apresenta a margem de contribuição total, abaixo.

**Tabela 14** - Margem de Contribuição Total

Item	Total
Receita Total	R\$ 22.877,60
Custo Variável Total	-R\$ 12.179,24
Despesa Variável Total	-R\$ 1.510,15
Margem de Contribuição Total	R\$ 9.188,21
% da Margem de Contribuição Total	40,16%

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

O intuito é que a margem de contribuição seja maior, pois assim, mais rapidamente paga os custos fixos e em seguida consegue alcançar lucro. E como pode-se perceber na Tabela 13, há uma ótima margem de contribuição, 40,16% da receita total, este índice representa o lucro das vendas e contribui para a empresa pagar os custos e despesas fixos.

#### 4.3.1.1 Margem de Contribuição Unitária

Para poder chegar ao resultado da Margem de Contribuição Unitária primeiro foi necessário identificar os custos e despesas variáveis unitários das refeições e bebidas. Assim como demonstrado na Tabela 14.

**Tabela 15** - Custos e Despesas Variáveis por Unidade

Insumos	Valor (R\$)	Vendas (Un)	Variável/Un (R\$)
Carnes	R\$ 5.179,73		
Comidas	R\$ 2.439,88		
Condimentos e Vegetais	R\$ 1.902,30		
Gás de Cozinha	R\$ 395,00		
<b>Total</b>	<b>R\$ 9.916,91</b>	1455	R\$ 6,82
<b>Bebidas</b>			
Custo Médio das Bebidas	R\$ 2.149,72	964	R\$ 2,23
CMV (refrigerantes)	R\$ 112,61	45	R\$ 2,50
<b>Despesas Variáveis</b>			
Embalagens para entregas	R\$ 1.096,00		
Gasolina	R\$ 180,00		
Guardanapos	R\$ 10,50		
Copos Descartáveis	R\$ 21,00		
Taxa de operadora do cartão (5%)	R\$ 202,65		
<b>Total</b>	<b>R\$ 1.510,15</b>	1455	R\$ 1,04

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Os dados da Tabela 14 permitiu identificar os custos e despesas variáveis unitários dividindo o valor total de insumos, bebidas e demais despesas pelas respectivas unidades vendidas. Portanto, o custo variável unitário das refeições foi de R\$ 6,82; O custo variável médio unitário das bebidas R\$2,23; o CMV dos refrigerantes correspondeu à R\$2,50 e as despesas variáveis unitárias correspondeu à R\$1,04. A partir destes valores pode-se encontrar o valor da margem de contribuição unitária.

Com a margem de contribuição unitária, é possível reavaliar as variáveis e detectar qual variável afeta significativamente a margem de contribuição, seja o PV baixo ou custos e despesas variáveis altos e também é possível obter informações sobre a lucratividade do produto.

**Tabela 16 - Margem de Contribuição Unitária**

Item	R\$ por unidade	% Unitária
PV Refeições; <i>Delivery</i> ; Plano Mensal	R\$ 13,00	
PV médio das bebidas (água, sucos, refrigerantes)	R\$ 3,90	100%
PV dos Refrigerantes	R\$ 4,60	
(-) Custo Variável unitário (refeições)	-R\$ 6,82	-31,71%
(-) Custo Variável unitário médio (bebidas)	-R\$ 2,23	-10,37%
(-) CMV unitário (Refrigerantes)	-R\$ 2,50	-11,64%
(-) Despesa Variável unitária	-R\$ 1,04	-4,83%
= Margem de Contribuição Unitária	R\$ 8,91	41,45%

Fonte: Elaboração Própria (2021)

A Tabela 15 apresenta um valor de margem de contribuição unitária de R\$8,91, que corresponde à 41,45% do preço de venda. Os dados ainda mostram que o custo unitário das refeições é o indicativo que mais absorve o PV, ou seja, 31,71% do PV corresponde ao custo variável unitário.

Com todas estas informações foi possível chegar ao resultado no período através da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), na Tabela 16.

**Tabela 17 - DRE**

Itens	Valores
Refeições no Restaurante	R\$ 12.532,00
<i>Delivery</i>	R\$ 4.362,00
Planos Mensais	R\$ 2.017,00
Bebidas (média)	R\$ 3.759,60
Refrigerantes	R\$ 207,00
(-) Custo Variável (refeições)	-R\$ 9.916,91
(-) Custo Variável Médio (bebidas)	-R\$ 2.149,72
(-) CMV (Refrigerantes)	-R\$ 112,61
(-) Despesas Variáveis	-R\$ 1.510,15
= Margem de Contribuição	R\$ 9.188,21
(-) Custos Fixos	-R\$ 2.200,00
(-) Despesas Fixas	-R\$ 2.447,35
<b>= Resultado Antes do IRPJ</b>	<b>R\$ 4.540,86</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Observa-se que; a empresa obteve um lucro antes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) de R\$4.450,86. Este lucro decorre do valor da Margem de Contribuição Total que foi suficiente para pagar os Gastos Fixos Totais.

#### 4.3.2 Determinando o Ponto de Equilíbrio (PEC)

O conhecimento da margem de contribuição possibilita calcular o ponto de equilíbrio ponto de vista contábil. Nas Figuras 3 e 4 estão as fórmulas de cálculo do PEC em unidades e em valor monetário, bem como os cálculos destes, respectivamente.

**Figura 3** - Ponto de Equilíbrio Contábil em Unidades (PECUN)

$$PECUN = \frac{\text{Custos Fixos} + \text{Despesas Fixas}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

Fonte: Elaboração Própria (2021)

$$PECUN = \frac{R\$ 2.200,00 + R\$ 2.447,35}{R\$ 8,91}$$

$$PECUN = 522 \text{ Unidades}$$

**Figura 4** - Ponto de Equilíbrio Contábil Monetário (PECR\$)

$$PECR\$ = \frac{\text{Custos Fixos} + \text{Despesas Fixas}}{\% \text{ da Margem de Contribuição Unitária}}$$

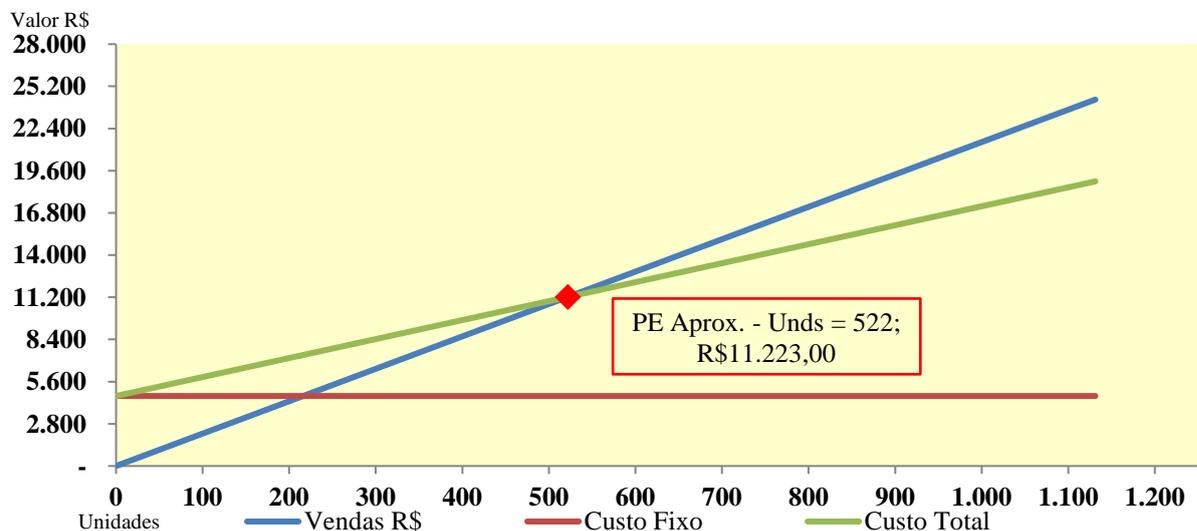
Fonte: Elaboração Própria (2021)

$$PECR\$ = \frac{R\$ 2.200,00 + R\$ 2.447,35}{41,45\%}$$

$$PECR\$ = R\$ 11.223,00 \text{ (Aproximadamente)}$$

Demonstrando graficamente, a Figura 5 permite uma melhor visualização e análise do PEC.

**Gráfico 1** - Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC)



Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Com o conhecimento no Ponto de Equilíbrio é possível saber quanto é necessário vender para a empresa não ficar no prejuízo, neste caso, o PEC aponta que a empresa tem que vender 522 unidades para poder pagar os custos e despesas fixas, ou seja, como mostra o cálculo da Figura 4, aproximadamente R\$11.223,00 (considerando como PV unitário a soma da refeição: R\$13,00 + bebidas: R\$3,90 + refrigerantes: R\$4,60 = R\$ 21,50). No gráfico é possível visualizar o PEC no momento em que a reta do Custo Total cruza com a reta das Vendas (R\$), tal ponto significa lucro zero ou nulo, ou seja, quando o total das receitas se igualam ao total dos custos.

No entanto, é importante ressaltar que qualquer mudança no total dos custos e das despesas fixas ou no percentual médio da margem de contribuição, poderá causar mudanças no ponto equilíbrio, que podem ser muito significativas. A mudança no percentual médio da margem de contribuição pode ocorrer em função da alteração da margem de contribuição unitária (mudança no preço, nos custos variáveis ou nas despesas variáveis).

#### 4.3.3 Determinando a Margem de Segurança (MS)

O ponto de equilíbrio estimado pode ser complementado com a avaliação da margem de segurança, tendo em vista que a mesma representa a diferença entre o total faturado e o valor do ponto de equilíbrio.

Com base nos dados levantados, nas Figuras 5, 6 e 7 estão as fórmulas e os cálculos de margem de segurança monetária, em unidades e em percentual, respectivamente, conforme os valores apresentados.

**Figura 5** - Fórmula: Margem de Segurança Monetária – MS(R\$)

$$MS(R\$) = \text{Vendas (R\$)} - \text{PEC (R\$)}$$

Fonte: Elaboração Própria (2021)

$$\begin{aligned} MS (R\$) &= R\$ 22.877,60 - R\$ 11.223,00 \\ MS (R\$) &= R\$ 11.666,28 \end{aligned}$$

**Figura 6** - Fórmula: Margem de Segurança Unitária (MSUN)

$$MS(UM) = \text{Vendas (UN)} - \text{PEC (UN)}$$

Fonte: Elaboração Própria (2021)

$$\begin{aligned} MS(UN) &= 2464 - 522 \\ MS(UN) &= 1942 \text{ Unidades} \end{aligned}$$

**Figura 7** - Fórmula: Margem de Segurança Percentual – MS (%)

$$MS (\%) = \frac{MS (R\$)}{Vendas (R\$)} \times 100$$

Fonte: Elaboração Própria (2021)

$$MS \% = \frac{R\$ 11.666,28}{R\$ 22,877,60} \times 100$$

$$MS \% = 49,01\%$$

A Margem de Segurança representa o quanto a empresa pode deixar de vender sem que incorra prejuízo, ou seja, no caso do da empresa estudada as vendas totais podem cair até R\$11,666,28 ou 1942 unidades, ou seja, em termos percentuais, as vendas podem cair até 49,01% antes de começar a ocorrer prejuízos. Portanto, a partir dos dados obtidos da Margem de Segurança do restaurante é possível concluir que a empresa apresenta uma situação muito favorável de continuidade no mercado.

#### 4.4 Determinando Grau de Alavancagem Operacional – GAO

Tendo como base os valores da empresa utilizada e a fórmula de cálculo do GAO na Figura 9, obteve-se o seguinte resultado do GAO:

**Figura 8** - Fórmula: Grau de Alavancagem Operacional – GAO

$$GAO = \frac{\text{Margem de Contribuição Total}}{\text{Resultado Operacional Antes do IR}}$$

Fonte: Elaboração Própria (2021)

$$GAO = \frac{R\$ 9.188,21}{R\$ 4.540,86}$$

$$GAO = 2,02$$

O GAO permite medir os efeitos provocados sobre o lucro operacional pelas variações nas vendas. Como o GAO obtido foi igual a 2,02, isto significa dizer que o lucro crescerá duas vezes mais rápido do que as vendas. Portanto, se as vendas crescerem 10%, pode-se esperar que o lucro líquido cresça mais de duas vezes isso, ou seja, 20,2%.

#### 4.5 Projeção Anual dos dados

Considerando que não sobraram mercadorias dos refrigerantes em estoque e levando em consideração o fato de que não restaram insumos em estoque e, ainda, estimando-se que os

gastos fixos permaneçam os mesmos, foi realizada uma projeção referente ao período de 1 ano, utilizando os dados já coletados. Na Tabela 17, está demonstrada a projeção da DRE anual.

**Tabela 18** - DRE da Projeção Anual dos Dados

Item	Valor R\$	%
Receitas Total Anual	R\$ 277.346,40	100,00%
(-) Custo Varável das Refeições (anual)	-R\$ 119.002,92	42,91%
(-) Custo Variável Médio das Bebidas (anual)	-R\$ 25.796,64	9,30%
(-) CMV Refrigerantes (anual)	<u>-R\$ 2.882,82</u>	1,04%
(-) Despesa Variável Anual	-R\$ 18.121,80	6,53%
= Margem de Contribuição	<u>R\$ 129.664,02</u>	46,75%
(-) Custo Fixo Anual	-R\$ 26.400,00	9,52%
(-) Despesa Fixa Anual	-R\$ 29.368,20	10,59%
= Resultado Antes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)	<u>R\$ 55.774,02</u>	20,11%
(-) IRFJ	-R\$ 14.306,29	5,16%
<b>= Lucro Líquido</b>	<b>R\$ 41.467,74</b>	<b>14,95%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Verifica-se que se os dados da coleta referente ao PV, unidades vendidas, custos e despesas fixas e que vendessem todo o estoque de mercadoria permanecessem os mesmos, a empresa teria um Resultado anual antes do IRPJ de R\$ 55.774,02, cerca de 20,11% do faturamento anual de R\$ 277.346,40. É importante destacar a participação da Margem de Contribuição com relação à Receita Total anual, 46,75%, ou seja, esta margem representa quase a metade do faturamento sendo um índice muito satisfatório para a empresa já que esse valor é mais que suficiente para pagar os gastos fixos.

Com relação ao valor do IRPJ, na Tabela 17, é notório que não é uma porcentagem tão significativa do faturamento, visto que o Lucro líquido (14,95%) representa aproximadamente três vezes o valor do IRPJ com relação ao faturamento anual. Para cálculo do IRPJ foi consultado a tabela de alíquotas do Simples Nacional, conforme apresentada abaixo.

**Tabela 19** - Simples Nacional - Comércio

Faixa	Alíquota	Parcela a deduzir	Receita Bruta em 12 Meses
1ª Faixa	4,00%	-	Até 180.000,00
2ª Faixa	7,30%	R\$ 5.940,00	De 180.000,01 a 360.000,00
3ª Faixa	9,50%	R\$ 13.860,00	De 360.000,01 a 720.000,00
4ª Faixa	10,70%	R\$ 22.500,00	De 720.000,01 a 1.800.000,00
5ª Faixa	14,30%	R\$ 87.300,00	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00
6ª Faixa	19,00%	R\$ 378.000,00	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00

Fonte: Transcrito do Simples Nacional (2021)

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa procurou responder de que maneira a ferramenta de análise CVL é eficiente para fornecer informações gerenciais aos sócios-proprietários de uma microempresa do ramo *self-service* da cidade de Sumé-PB. Este estudo constatou que a ferramenta é capaz de diagnosticar e auxiliar os sócios proprietários com informações gerenciais as quais desconheciam.

Considerando os objetivos traçados, no que tange a aplicar a análise CVL e demonstrar sua importância para tomada de decisão e visão do negócio no que se refere a microempresas, constatou-se que as informações encontradas evidenciaram resultados satisfatórios aos sócios proprietários acerca da margem de contribuição, custos e despesas totais, quantidade vendida, receita mensal, base para formação de preço de venda, ponto de equilíbrio, margem de segurança, grau de alavancagem operacional e projeção anual, pois, antes da aplicabilidade da análise CVL não era possível obter informações relevantes no processo decisório uma vez que a empresa estudada não utilizava sistema algum de registro ou armazenamento de dados.

No tocante ao segundo objetivo da pesquisa acerca dos fatores que mais influenciam na lucratividade da empresa, a partir da análise dos dados, percebeu-se claramente que a empresa tem uma excelente margem de contribuição unitária (R\$ 8,91), este é um fator relevante para os gestores, pois a margem de contribuição mostrou o valor efetivo que o produto trouxe à empresa e que serviu para formar o lucro. Essa situação foi um indicativo satisfatório, pois assegura aos proprietários o intuito de continuidade e até expansão do comércio.

Outro fator interessante acerca da análise dos dados, são os custos variáveis da empresa, estes apresentaram-se com alto valor monetário, devido ao segmento de venda de refeições onde é necessário realizar compras de insumos diariamente, portanto, os gastos variáveis são o maior valor que a empresa tem que gastar para produzir e vender, estes representam 74,66% do custo total. Já que a margem de contribuição foi satisfatória, os custos variáveis também foram satisfatórios, isso decorre do fato de que os proprietários sempre procuram insumos que possuem boa qualidade, portanto é importante ficar atento no aumento dos preços dos insumos e no mercado concorrente.

Ainda referente ao segundo objetivo desta pesquisa, no tocante as vendas, foi constatada a informação que a empresa possui uma ótima carteira de clientes, já que as vendas foram bem elevadas o que comprova que a empresa tem como ponto forte a qualidade do seu produto. Com os dados das vendas foi possível obter também as informações de receitas, de custos e despesas unitárias o que contribuiu para o cálculo da margem de contribuição, permitiu ter uma visão minuciosa acerca do comportamento das vendas e dos custos e ainda, verificar o ponto de

equilíbrio e a margem de segurança que trouxe informações de quanto a empresa pode vender sem que incorra em prejuízo.

Tratando agora do terceiro objetivo traçado na pesquisa, foi comprovado que mesmo o PV sendo baseado na concorrência e não lavando em consideração os custos incorridos, ainda assim a empresa consegue obter uma boa margem e conseqüentemente um lucro, esse indicativo mostrou que, no momento, não torna-se necessário fazer alterações no preço de venda, mas é importante ficar atento às mudanças nos hábitos de consumo dos clientes no decorrer dos anos, o aumento no preço dos insumos e os preços praticados pelos concorrentes, pois isso pode afetar de alguma forma o preço praticado, esta informação responde o quarto e último objetivo específico deste estudo.

Assim sendo, as informações acerca da margem de segurança, ponto de equilíbrio e alavancagem operacional reforçam ainda mais a aplicabilidade da ferramenta de análise CVL, pois nos dados apresentados verificou-se que a empresa trabalhou acima do ponto de equilíbrio no mês da pesquisa e obteve uma boa margem de segurança o que fortalece ainda mais o intuito de continuidade no mercado, investimento e a ideia de expansão do comércio.

Com tudo isso, chega-se a remate de que a análise CVL como um tema de abordagem tradicional da literatura, é eficiente para gerar informações gerenciais aos proprietários, embora a ausência de um sistema formal dificulte a forma como essas informações são trabalhadas, o *Software* Excel foi de suma importância para o armazenamento e análise dos dados, mas, o fato deste não possuir a finalidade de registrar e armazenar dados e informações torna a análise trabalhosa.

Entretanto, a aplicabilidade da análise CVL teve êxito e demonstrou sua importância na tomada de decisão da microempresa no momento que respondeu o problema e objetivos de pesquisa, mostrando que é possível, através de um determinado *Software* como o Excel, por exemplo, registrar, armazenar, analisar os dados e aplicar a análise CVL.

Por fim, esta análise revelou fatores afetam o lucro da empresa, como custos e despesas variáveis, unidades vendidas e custos e despesas fixos, além disso, mostrou também, que, embora os custos incorridos não sejam considerados na formação do PV, ainda assim, a empresa consegue obter uma boa margem de contribuição e obter o lucro.

Como o restaurante atua no mercado a pouco tempo e não detém de um sistema de controle efetivo capaz de mensurar a desvalorização de ativos e despesas com depreciação, limitam-se à esta pesquisa, assim, a coleta e amostra de dados referentes a estes pontos foram desconsiderados para fins de pesquisa.

Vale destacar ainda, o momento de grande oscilação nos preços dos insumos no mercado devido ao momento de Pandemia pelo novo Coronavírus (COVID-19), fazendo com que os resultados obtidos nos cálculos possam não estar em total concordância com a realidade, pelo estudo ter sido realizado com base em dados coletados no período de um mês de atividade.

Esta pesquisa permite a construção e reconstrução do conhecimento na área gerencial e possibilita a abertura de novas temáticas, como: verificar qual produto é mais rentável para empresas que trabalham com produção ou vendas de mais de 1 produto; e, verificar as diferenças entre a margem de contribuição de produtos similares em empresas do mesmo segmento.

Sugere-se ainda, aplicar a análise de CVL (com auxílio do Excel ou de outro sistema mais adequado) em empresas de outros ramos de atividades como academias, pizzarias, lojas de roupas, livrarias e hortifrúteis, com a finalidade de mostrar aos micro e pequenos empreendedores que a gestão dos seus negócios pode ser melhorada com esta ferramenta, ajudando-os nas tomadas de decisões e na manutenção da vida da empresa.

A realização desta pesquisa contribuiu de forma positiva com o ambiente acadêmico, trazendo características mais aprimoradas com relação aos estudos de instrumentos e variáveis gerenciais capazes de melhorar a gestão de microempresas. Sendo assim, contribuiu também com o meio empresarial e com o microempresário, validando a relevância de realizar a análise CVL para fornecer informações que auxiliem os gestores a gerirem suas empresas de forma mais eficiente.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, A. F. Dissertação de Mestrado em Engenharia da Produção. **Gestão Estratégica das Informações Internas na Pequena Empresa**: estudo comparativo de casos em empresas do setor de serviços (hoteleiro) da região de Brotas-SP. Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos, p. 209, 2004.

ANJOS, C. M. Avaliação dos fatores que influenciam o consumidor na escolha de restaurantes do tipo self-service. **Revista Contextos da Alimentação**, v. 3 n. 1, p.3-17. dez/2014.

ARAÚJO; J. S. *et al.* **A análise custo-volume-lucro como ferramenta gerencial para tomada de decisão: um estudo de caso em uma indústria alcooleira do estado da Paraíba**. XXIII Congresso Brasileiro de Custos – Porto de Galinhas, PE, 2015.

ASSEF, R. **Guia prático de formação de preços: aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas**. 4. ed. Elsevier, Rio de Janeiro, 2011.

ATKINSON, A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ATKINSON, A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BERNARDI, L. A. **Manual de formação de preços políticas, estratégias e fundamentos**. 4. São Paulo. Atlas. 2013.

BEZERRA, W. L.; DE CAROLI, A. A. **Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos da FEA – REDECA. ANÁLISE DE CUSTO, VOLUME E LUCRO: UMA PERSPECTIVA DE CONTROLE GERENCIAL NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**. v.2, n. 1. p. 45-64, 2015.

BOAVENTURA, E. M. **Metodologia da Pesquisa: monografia, dissertação e tese**. São Paulo: Atlas, 2004.

BOMFIM, E. A.; PASSARELLI, J. **Custos e formação de preços**. 5. ed. São Paulo. IOB, 2008.

BONETTO, P. C. *et al.* **Revista Científica da Escola de Gestão e Negócios**. Formação do preço de venda de um produto semipersonalizado: um estudo de caso em uma empresa de móveis de Caxias do Sul - RS, 2014.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**. São Paulo. Atlas, 2010.

BRODT, J. E. Trabalho de Conclusão de Curso: **Aplicação da análise custo/volume/ lucro em uma microempresa do setor de bar e restaurante**. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, p. 11-20, 2018.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

\_\_\_\_\_. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BUENO, S. C. Trabalho de Conclusão de Curso: **Proposição de um Sistema de Custos na Qualificação do Gerenciamento de um Restaurante**. Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, p. 26, 2014.

CATAPAN, A.; CORTES, A. C.; SOUZA, P. B.; SANTOS, R. M.; SILVA, V. V. **A utilização da contabilidade gerencial: um estudo em micro e pequenas empresas**. *Economia & Tecnologia*, Curitiba/PR, n. 27, p. 143-150, 2011.

COGAN, S. **Custos e formação de preços: análise e prática**. São Paulo: p.157, Atlas 2013.

COLPO, I. *et al.* Análise do custo-volume-lucro auxiliando na tomada de decisão: o caso de uma microempresa. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, São Paulo, v. 9, n. 3, p. 22 - 36, 2015.

CONSTANTE, F. **A contabilidade como ferramenta gerencial aplicada em uma empresa do ramo industrial-comercial**. Centro Universitário Municipal de São José – USJ. Santa Catarina, 2010.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ERFURTH, A. E.; LUCIANO, A. L. **Apuração dos custos em um restaurante de pequeno porte do setor de *self-service* de Londrina**. Symposium, Paraná, 18. ed, v. 9, n. 2, p. 46-67, 2011.

GARRISON, R.; H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

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

\_\_\_\_\_ **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. - São Paulo: Atlas, 2008.

GRECO, A.; AREND, L. **Contabilidade: Teorias e Práticas Básicas**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

KOTLER, P. **Administração de marketing: A edição do novo milênio**. 10 ed. São Paulo: Prentice hall, 2000.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, L. J.; SOUZA, L, S. **A importância das ferramentas contábeis gerenciais para a continuidade e otimização das atividades das micro e pequenas empresas: uma pesquisa de campo na Feira da Oito de Maio em Icoaraci – Belém (PA)**. *Amazônia em Foco*, Castanhal/PA, n.3, p. 117-138. Pará, 2013,

LOCH, D. L. Trabalho de Conclusão de Curso. **Proposta de formação do preço de venda: um estudo de caso em uma empresa varejista de pequeno porte**. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Santa Catarina, 2011.

MACHADO, M. C.; SILVA, M. P. Custos e precificação: um estudo em restaurantes *self-services* de Aracaju/SE. **ABCustos, São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos**, v. 8, n. 3, p. 51-78, Sergipe, 2013.

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

\_\_\_\_\_ **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

MENDONÇA, F. M.; VASCONCELOS, G. G.; MORAIS, L. F. Simpósio de Excelência em Gestão e tecnologia. **Desenvolvimento e validação de uma ferramenta gerencial de custos aplicada ao setor de bares e restaurantes**. Campo das Vertentes - MG, p. 3-4, 2018.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria Estratégica e Operacional**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

\_\_\_\_\_ **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: p. 76-97. Atlas, 2008.

RIBEIRO, O. M. **Curso de Contabilidade de Custos**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

ROSA, F. Trabalho de Conclusão de Curso. **A Contabilidade de Custos e sua relevância para a gestão**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2010.

ROTTA, L. P. Trabalho de Conclusão de Curso: **Aplicação do método de custeio variável e método *mark-up* para formação de preço de venda em um restaurante do tipo *self-service*: um estudo de caso**. Universidade Estadual de Maringá – UEM. Paraná, 2017.

SANTOS, J. L. **Manual de contabilidade de custos** atualizado pela Lei nº 12.973/2014 e pelas Normas do CPC até o Documento de Revisão de Pronunciamentos Técnicos no 03/2013. São Paulo, Atlas, 2015.

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE. **Entenda e aplique os controles financeiros**. 2015. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/entenda-e-aplique-os-controlesfinanceiros,ce9f438af1c92410VgnVCM10000b272010aRCRD>>. Acesso em 25 de Abril de 2021.

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE. **Entenda o motivo do sucesso e do fracasso das empresas**. 2017. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/bis/entenda-o-motivo-do-sucesso-e-do-fracasso-das-empresas,b1d31ebfe6f5f510VgnVCM1000004c00210aRCRD?codUf=26&origem=estadual>>. Acesso em 28 de Abril de 2021.

SILVA, J. R. **Apostila de contabilidade de custos**. Belo Horizonte Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, p.43, 2015.

SILVA, R.; SCHEREN, G.; WERNKE; R. **Revista Capital Científico**, v. 17, n.1. p.04-14 **Análise custo/volume/lucro aplicada em pequena transportadora de cargas**. 2018.

Simples Nacional. 2021. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/>>. Acesso em 04 de Maio de 2021.

SOUZA, M. A.; SCHNORR, C.; FERREIRA, F. B. Análise das relações custo-volume-lucro como instrumento gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do rio grande do sul. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5 n. 12. p.109-134, 2011.

TEIXEIRA, A. P.; LEAL, E. A.; MIRANDA, G. J. **Controle de custos: ferramenta para gestão das Micro e Pequenas Empresas**. XV Congresso Brasileiro de Custos. Curitiba - PR, 2008.

TEIXEIRA, T. **Proposta de implantação do fluxo de caixa como ferramenta de gestão para o planejamento financeiro de uma empresa de pequeno porte do segmento de construção civil, localizada no norte do Rio Grande do Sul**. 2010. Monografia (Bacharel em Administração de empresas). Universidade de Extremo Sul Catarinense. Santa Catarina, 2010.

VIEIRA, E. T. V. **As ferramentas contábeis e o empreendedorismo no desenvolvimento das micro e pequenas empresas: o caso das empresas de panificação da cidade de Campo Grande/MS**. 2008. Dissertação (Mestrado desenvolvimento local). Universidade Católica Dom Bosco. Mato Grosso do Sul, 2008.

WERNKE, R.; LEMBECK, M. Análise de rentabilidade dos segmentos de mercado de empresa distribuidora de mercadorias. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n. 35, p.5-68, 2004.

**APÊNDICE A - Checklist dos dados de coleta**

Lista de todos os possíveis gastos condizentes com a atividade fim do restaurante		
Insumos	Insumos - Condimentos e Vegetais	Estruturais/Funcionamento
Açúcar	Abacaxi	Adoçante
Água mineral	Abóbora	Água
Arroz	Acerola	Água Mineral
Bacon	Alface	Água Sanitária
Bode	Alho	Auxiliar
Bovina	Aspargo	Auxiliar de Cozinha
Café	Azeite	Canudos
Calabresa	Batata Doce	Carvão
Charque	Batatinha	Copos descartáveis
Farinha	Beterraba	Desinfetante
Feijão	Brócolis	Detergente
Frango	Carambola	Energia
Fubá	Cebola	Entregador
Linguiça	Cebola	Esponja de lavar
Macarrão	Cebolinha	Isqueiros
Milho	Cenoura	Funcionários
Muçarela	Coentro	Gás
Ovo	Coloral	Guardanapos
Porco	Couve Comum	IPTU
Poupas	Couve Flor	Limpador de alumínio
Presunto	Extrato de Tomate	Notas de Comando
Queijo Coalho	Farinha de Rosca	Palito dentais
Refrigerantes	Goiaba	Papel Alumínio
	Knnor	Papel Filme
	Kiwi	Papel higiênico
	Laranja	Papel toalha
	Maçã	Quentinhas (Embalagens)
	Macaxeira	Sabão em Barra
	Maionese	Sacolas
	Manga	Sacos de Lixo
	Maracujá	Taxa de Cartão de Crédito
	Melancia	
	Molho de Alho	
	Molho Inglês	
	Molho madeira	
	Orégano	
	Ovos de Codorna	
	Pepino	
	Pimenta	
	Pimentão	
	Quiabo	
	Rapadura	
	Repolho Branco	
	Repolho roxo	
	Sal	
	Sazon	
	Tomate	
	Uva	
	Uva Passas	
	Chuchu	

Fonte: Dados da pesquisa (2021)