

IDENTIFICAR A MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO DOS QUATRO TAMANHOS DE PIZZA MAIS VENDIDA DE UMA PIZZARIA DE CHAPECÓ-SC¹

Rejane Variza²

RESUMO

A lucratividade de uma empresa está diretamente relacionada à redução dos custos e o aumento das vendas da organização. Portanto é necessário que as empresas identifiquem os seus reais custos, buscando conhecer o real rendimento de suas vendas. Neste sentido, o presente estudo objetivou analisar os custos de produção e a venda do produto com mais demanda de uma microempresa comercial, tomando como base uma pizzaria da cidade de Chapecó/SC que trabalha com venda e entrega de pizzas sobre encomenda. Para alcançar este objetivo desenvolveu-se uma pesquisa de campo para identificar os custos de produzir e vender a pizza filé ao molho de conhaque nos tamanhos P, M, G, GG. Para o embasamento teórico foram utilizados conceitos dos métodos, custeio variável, margem de contribuição e ponto de equilíbrio, na sequência estes métodos foram aplicados para análise dos dados. Os resultados confirmaram o que o gestor enfatizou no início da pesquisa, o tamanho com a maior margem de contribuição de acordo com os cálculos, é o tamanho M. Com base nas análises, sugeriu-se a empresa uma promoção da pizza G, a qual possui maior margem de contribuição unitária. Por fim, concluiu-se que para os gestores de micro e pequenas empresas é de grande relevância o conhecimento dos custos de produção buscando identificar formas de diminuir os custos e aumentar o lucro.

Palavras-chave. Margem de Contribuição. Custeio Variável. Ponto de Equilíbrio.

1 INTRODUÇÃO

A abertura de novos mercados e o desenvolvimento das tecnologias trouxe mudanças para todos os segmentos da sociedade. Com isso, as empresas perceberam a necessidade de buscar alternativas para atender os consumidores desenvolvendo novos produtos, a fim de competir com os concorrentes e manter-se no mercado (LIMA, EGITO e SILVA, 2004).

Devido à grande competição a margem de lucro obtida pelas empresas tem sido muitas vezes reduzida. Se os administradores ao tomarem suas decisões não se fundamentarem nos controles internos ficará difícil manter as empresas no mercado em que atuam (WERNKE e LEMBECK, 2004).

A lucratividade está relacionada à redução ou mesmo a eliminação daqueles custos que não agregam valor a empresa. No Brasil até pouco tempo o custo era visto como aquele valor que se tinha no final da operação não levando em consideração os desperdício e ineficiências,

¹ Artigo apresentado como trabalho de conclusão de curso MBA em Controladoria e Auditoria em Finanças Corporativas da UCEFF.

² Aluna do curso MBA em Controladoria e Auditoria em Finanças Corporativas na UCEFF. E-mail: reji.variza@hotmail.com.

apenas acrescentando uma margem de lucro sobre este valor (LUDICIBUS, 1995 *apud* COLAURO, BEUREN e ROCHA, 2004).

Neste sentido destaca-se que para uma empresa manter-se competitiva no mercado é necessário atentar-se aos seus custos a fim de minimiza-los e desenvolver estratégias para ampliar suas vendas, o que consequentemente vem a aumentar seus resultados. Sendo que há ferramentas que a empresa pode utilizar para obter parâmetros, como a Margem de Contribuição e o Ponto de Equilíbrio.

A margem de contribuição consiste na diferença da receita e o custo variável de cada produto, este indicador demonstra o valor de lucro que a empresa possui após deduzir os custos variáveis. Sendo importante para a gestão da empresa uma vez que este índice demonstra o potencial de geração de lucros da produção antes do ressarcimento dos custos fixos, além de ser a base para o cálculo do ponto de equilíbrio. Este por sua vez, demonstra o quanto à empresa precisa vender para cobrir os seus custos variáveis e fixos, sendo que a partir desta quantidade que a empresa vai começar a ter lucros (MEERHOLZ, 2011).

Neste sentido enfatiza como questão de pesquisa: **Qual o tamanho da pizza mais vendida possui maior margem de contribuição e quantas unidades precisam ser vendidas para começar a gerar lucro para a empresa?** A fim de responder tal questão, determina como objetivo geral do presente estudo: Analisar os custos de produção e a venda do produto com mais demanda de uma microempresa comercial, tomando como base uma pizzaria da cidade de Chapecó/SC que trabalha com venda e entrega de pizzas sobre encomenda.

Para tanto, inicialmente buscou-se uma base teórica referente a custeio variável, margem de contribuição e ponto de equilíbrio, contextualizou-se a empresa de ambiente de trabalho, apresentou-se a metodologia, posteriormente a exposição e análise dos dados, buscando calcular a margem de contribuição e ponto de equilíbrio dos quatro tamanhos da pizza mais vendida de pizzaria da cidade de Chapecó/SC em estudo. E por fim as sugestões e considerações finais do estudo.

A entrada de produtos estrangeiros no mercado nacional resultado da globalização culminou em aumento da competitividade. Este fato provocou mudanças nos preços, pois os custos relativos às perdas (quebras, refugos, retrabalhos) que antes eram transferidos aos consumidores, agora com a inserção destes produtos buscou-se estabelecer sistemas que pudessem aumentar o lucro, eliminando as perdas, racionalizando e diminuindo os custos de produção. A busca pela redução de custos que não agregam valor para a empresa passou a ser

o foco dos gestores que tem o comprometimento de reduzir os desperdícios e diversificar o *mix* de produtos (COLAURO, BEUREN e ROCHA, 2004).

Desta forma, o trabalho procurou contribuir para com a empresa auxiliando no processo de tomada de decisão, avaliando a rentabilidade dos quatro tamanhos da pizza mais vendida, proporcionando ao gestor avaliar a produção da mesma bem como o desenvolvimento de técnicas, ou promoções que contribuam para o aumento da rentabilidade do produto.

2 REVISÃO TEÓRICA

Nesta seção encontram-se os conceitos bases do estudo, que consistem em: custeio variável, margem de contribuição, ponto de equilíbrio e microempresa comercial.

2.1 CUSTEIO VARIÁVEL

Os administradores para acertarem as suas decisões precisam conhecer seus custos fixos e variáveis para que possam estabelecer os preços de venda dos produtos e estimar seus custos de produção. Estas informações podem ser obtidas através do custeio variável, este “é o sistema de contabilização de custos em que apenas os custos variáveis de produção são atribuídos aos produtos” (MAHER, 2001, p. 360).

De acordo com Esteves (2010, p. 14), “o custo é classificado como variável quando seu valor varia em relação à atividade, normalmente representado em termos de medidas físicas (horas, toneladas, etc.)”. O custeio variável separa os custos fixos das variáveis e apresenta a margem de contribuição. Uma das vantagens do custeio variável é que ele remove os efeitos das alterações nos estoques sobre o lucro, neste custeio, apenas os custos variáveis de produção podem ser estocados (MAHER, 2001).

O ponto chave do custeio variável é que mesmo que as unidades produzidas e vendidas mudem as despesas fixas não se alteram. “Assim, mesmo que a demonstração do resultado do custeio variável não possa ser usada para relatórios externos é uma ferramenta valiosa para algumas decisões gerenciais” (HANSEN e MOWEN, 2010, p.670).

Para Colauro, Beuren e Rocha (2004), o montante dos custos fixos é constante num intervalo relevante de tempo mesmo que a produção se apresente menor do que o previsto. “No custeio variável ou direto somente os custos variáveis são alocados aos produtos ou aos serviços.

Sendo que este método procura amenizar as distorções existentes nos critérios de rateios, alocando os custos fixos diretamente no resultado, sendo tratados como despesas” (MALAVAZI; FUGITA; ROSA, 2006, p. 07).

Para Esteves (2010) o método do custeio variável é muito útil no processo de planejamento e tomada de decisões relativas às relações custo- volume- lucro, pois após serem cobertos os custos fixos o lucro operacional será definido em função do volume (produzido e vendido) e da margem de contribuição unitária de cada produto.

O autor complementa que o custeio variável não é indicado para planejamento de longo prazo, pois o mesmo não considera os custos fixos ao calcular o custo do produto. Entretanto, os custos fixos se relacionam com a capacidade de produção de forma que se não forem considerados no cálculo do custo e gestão do preço do produto e serviço poderão prejudicar a continuidade da empresa.

O custeio variável é aquele que atribui aos objetos de custeio apenas os custos variáveis diretos ou indiretos e as despesas variáveis. Os custos fixos são levados integral e diretamente aos resultados do período, as despesas variáveis são utilizadas apenas no cálculo da margem de contribuição. Por meio deste custeio pode-se estudar de que forma o comportamento do resultado é influenciado pelas vendas (VARTANIAN, 2000 *apud* COLAURO; BEUREN e ROCHA, 2004).

De acordo com Collatto e Reginato (2005, *apud* BIAZETE e BORINELLI, 2009), o Custeio Variável fornece para a gestão de custos, informações importantes para a decisão de preço, por apresentar a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio da empresa de maneira esclarecedora.

2.2 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

A margem de contribuição segundo Leone (2002, *apud* NÉLO, 2008), é obtida através da diferença entre receita e custos diretos variáveis. Ela também deduz dos preços de venda as despesas variáveis. VanDerbeck e Nagy (2001, *apud* BIAZETE e BORINELLI, 2009), enfatizam que quando a margem de contribuição é representada na demonstração de resultados a administração pode utilizá-la como instrumento para estudar as consequências das mudanças no volume das vendas.

Conforme Bartz (et al. 2009), a análise da margem de contribuição busca identificar a receita depois de descontados os custos e despesas variáveis de fabricação, sendo este processo considerado relativamente simples pelos autores. O valor encontrado será disponibilizado para cobrir os custos fixos e para contribuir com a formação do lucro. Desta forma, de acordo com os autores os produtos que obtiverem as maiores margens de contribuição são os que mais contribuem para o lucro.

Martins (2003 *apud* BARTZ et al. 2009), destaca que ao se analisar a margem de contribuição além de se considerar o produto com a maior margem, deve-se levar em conta o produto com a maior margem de contribuição considerado o fator de restrição da capacidade produtiva da empresa. Neste sentido, para aperfeiçoar os lucros da organização é importante realizar um estudo das restrições do sistema produtivo visando propiciar a empresa condições seguras para optar pela produção de determinado produto em detrimento de outro.

2.3 PONTO DE EQUILÍBRIO

Aliado ao custeio variável e aos conceitos de margem de contribuição está o ponto de equilíbrio. Este é obtido por meio da divisão dos custos fixos pela margem de contribuição. O ponto de equilíbrio é usado para identificar qual o nível de produção que a empresa deve ter para que possa cobrir os custos fixos e ainda gerar lucro, podendo este ser definido em unidades físicas ou monetárias (MÂSIH, SANTOS e RAMOS, 2008).

O ponto de equilíbrio de acordo com Motta (2000), estabelece o volume de produção onde a receita operacional se iguala ao custo operacional. Desta forma, o lucro operacional é igual à zero. Para Schweitzr (1986, *apud* POZZI 2006), o ponto de equilíbrio “nasce da conjugação dos Custos Totais com as Recitas Totais, sendo que a receita apresenta um efeito positivo e os custos um efeito negativo em sua análise”.

Conforme Wernke (2001 *apud* Zorzal 2011), de acordo com a necessidade de cada empresa o ponto de equilíbrio propicia adaptações em busca das informações que supram a necessidade daquela empresa. Estas adaptações dão origem a pontos de equilíbrios diferentes.

Assim existem os pontos de equilíbrio contábil, financeiro e econômico, sendo que neste estudo foi focado no ponto de equilíbrio contábil. Para Martins (2003 *apud* MÂSIH, SANTOS e RAMOS, 2008), o ponto de equilíbrio contábil é aquele no qual o total da soma das margens de contribuição cobre os custos e despesas fixas, sendo o ponto em que de acordo com a

contabilidade não haverá lucro nem prejuízo. O ponto de equilíbrio contábil informa a quantidade de vendas que deve ser efetuada para que o resultado do período seja nulo, isto é, não há lucro nem prejuízo.

O ponto de equilíbrio contábil em unidades estabelece a quantidade de unidades que devem ser produzidas e vendidas. O cálculo é efetuado através da divisão do custo fixo pela margem de contribuição de contribuição unitária demonstrando então a quantia de produtos que se deve fabricar e vender para cobrir os custos fixos (PEREZ JR et al. 1999 *apud* Zorzal, 2011).

Wernke (2001, *apud* Zorzal, 2011), destaca que para executivos que optam por tomar decisões com base em informações em moeda corrente podem utilizar o ponto de equilíbrio contábil em valor, este é obtido por meio da divisão dos custos fixos pela margem de contribuição em percentual.

2.4 MICRO E PEQUENA EMPRESA DE PRODUÇÃO

No Brasil de cada dez empresas, nove são classificadas como micro e pequena empresa, segundo dados do Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). Porém, com a pressão exercida pelas constantes mudanças econômicas muitas destas organizações acabam por encerrar suas atividades em um curto espaço de tempo de no máximo cinco anos de existência (SANTOS, 2010).

Gody (2009) ressalta que as micro e pequenas empresas são responsáveis segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) por 35 milhões de empregos, 20% do Produto Interno Bruto (PIB). Além disso, a existência destas empresas induz a melhor distribuição de renda, favorece a estabilidade sócio-econômica, reduz os riscos inflacionários. Souza e Qualharini (2007) destacam que o crescimento bem como a importância das micro e pequenas empresas é uma tendência irreversível tanto na economia do Brasil como mundial.

Conforme instituído na Lei nº 123 de 14 de dezembro de 2006, a microempresa refere-se àquela que possui uma receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00, enquanto a pequena empresa é aquela que obtém uma receita bruta anual superior a R\$ 360.000,00 a igual ou inferior R\$ 4.800.000,00 (BRASIL, 2006).

Neste contexto, enfatiza-se que a empresa em estudo se caracteriza como uma microempresa uma do setor comercial, trabalha com venda de pizzas por encomenda para ser consumida no local ou tele entrega. As pizzas produzidas são dos mais variados sabores tanto

salgados como doces de quatro tamanhos, pequena, média, grande e gigante.

A empresa conta com uma equipe de dez funcionários fixos, desses seis trabalham na produção e seis motoboys terceirizado. A empresa em estudo atua a 4 anos no mercado, destacando-se pela agilidade na entrega, qualidade e sabor das pizzas assadas a forno a lenha, além do bom atendimento e ambiente familiar.

3 METODOLOGIA

O estudo objetiva analisar o processo de controle de custos, desenvolvendo um estudo sobre os custos de produção e venda do produto com mais demanda na microempresa de produção de Chapecó/ SC. Neste sentido esta pesquisa possui como método o indutivo, que conforme Figueiredo (2014) este método utiliza-se da indução, que parte de dados particulares a fim de inferir em uma visão geral.

A presente pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, por abordar um caso particular, visando auxiliar na tomada de decisões sobre o problema abordado, a fim de apontar possibilidades de melhorias (GONSALVES, 2007). Nesta perspectiva, enfatiza-se que o presente estudo se desenvolveu em uma microempresa comercial, localizada no município de Chapecó - SC.

Referente aos procedimentos de coleta de dados foi utilizado como instrumento à entrevista estruturada, que contém um roteiro pré-definido pelo pesquisador, permitindo um estreito relacionamento entre pesquisador e pesquisado, permitindo a coleta de informações necessárias para o estudo sem sair do foco (FIGUEIREDO et al., 2014). A entrevista foi aplicada ao gestor da organização, na qual se buscou primeiramente saber qual o produto mais vendido, em seguida foi feito um levantamento de dados relacionados aos custos envolvidos nos processos de produção e vendas da pizza com maior demanda que consiste na pizza de filé ao molho de conhaque.

A análise de dados é de caráter quantitativo, a qual segundo Porto (s./a.) apoia-se predominantemente em dados estatísticos, sendo composta basicamente por cálculos e por seguir o plano estabelecido: primeiramente apresentaram-se os custos variáveis unitários e indiretos, em seguida foi realizada a aplicação do método de custeio variável. Posteriormente, foi calculado a margem de contribuição proporcional para achar o ponto de equilíbrio contábil, após isso encontrou-se a quantidade em unidades de cada tamanho de pizza, necessárias para

atingir o ponto de equilíbrio determinado. E por fim, proposto aos gestores uma promoção da pizza com maior margem de contribuição unitária.

4 INTERPRETAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção foram expostos e analisados os dados coletados, a fim de identificar as margens de contribuição e ponto de equilíbrio dos produtos abordados, auxiliando no processo de controle de custos e gerenciamento de rentabilidades. Desta forma, nesta seção foi primeiramente identificado os custos variáveis na empresa, aplicado o método de custeio variável, a fim de identificar a margem de contribuição dos quatro tamanhos de pizza de filé ao molho de conhaque.

4.1 IDENTIFICANDO OS CUSTOS VARIÁVEIS

Conforme exposto na teoria o método de custeio variável atribui aos produtos e serviços somente os custos variáveis, sendo que os custos fixos são considerados de forma integral e direta aos resultados do período. Sendo que as despesas variáveis são consideradas apenas para o cálculo da margem de contribuição (MALAVAZI; FUGITA; ROSA, 2006). Neste sentido, no presente estudo, primeiramente identificou-se os custos e despesas variáveis, dados necessários para o cálculo da margem de contribuição dos quatro tamanhos da pizza com maior demanda na empresa.

A pequena empresa de produção possui grande variedade de pizzas, porém o estudo abordará os custos apenas da pizza filé ao molho de conhaque, a qual conforme o proprietário possui mais demanda segundo as estatísticas apresentadas em seu software de gestão. Sendo que há quatro tamanhos de cada sabor, sendo eles: pequena, média, grande e gigante, de acordo com o proprietário com base nos dados o tamanho com mais saída é o médio. A pizza de filé ao molho de conhaque é composta por massa, filé, molho de conhaque e mussarela.

Desta forma, identifica-se como custo variável relacionados à pizza em análise, os ingredientes utilizados para a produção da mesma e embalagem. Sendo assim, para determinar o custo dos ingredientes por pizza foi considerado a quantidade em gramas utilizada para produzir uma unidade e o valor do quilo de cada ingrediente. A empresa não possui um controle de quantidades de ingredientes utilizadas por cada tamanho da pizza, não possuindo uma ficha

técnica, no entanto a empresa busca manter um padrão na sua produção.

Com os dados obtidos verificou-se que para produzir uma pizza de filé ao molho de conhaque do tamanho média, é utilizado aproximadamente 600 gramas de massa, 90 gramas de molho de conhaque, 700 gramas de mussarela e 600 gramas de filé. Ressalva-se que a pizza do tamanho pequena é de 27 cm, a qual é dividida em 6 pedaços, a pizza média é de 40 cm, dividida em 9 pedaços; a pizza grande, contem 54 cm dividida em 12 pedaços, e a gigante possui 72 cm, dividida em 16 pedaços. Com base nessas informações foi possível calcular a quantidade de ingredientes de cada tamanho de pizza, o qual segue na Tabela 1.

Tabela 1 - Quantidade de ingredientes em gramas por tamanho de pizza

PIZZA FILÉ AO MOLHO DE CONHAQUE				
DESCRIÇÃO	PEQUENA	MÉDIA	GRANDE	GIGANTE
TAMANHO EM CM	27	40	54	72
MASSA (Gr)	405	600	810	1080
MOLHO (Gr)	61	90	122	162
MUSSARELA (Gr)	472	700	945	1260
FILÉ (Gr)	405	600	810	1080

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

A empresa compra os ingredientes diretamente de fornecedores, os custos pagos por quilo de cada ingrediente utilizado para produzir a pizza em estudo, segue na Tabela 2.

Tabela 2 - Custo dos ingredientes utilizados na pizza de filé ao molho conhaque

INGREDIENTES	CUSTO R\$/ KG
MASSA	2,60
MOLHO	10,00
MUSSARELA	14,90
FILÉ	23,49

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Com base nos valores por quilo identificados na Tabela 2, bem como a quantidade de cada ingrediente utilizado em cada tamanho de pizza, foi possível calcular o custo variável por tamanho de pizza, que segue na Tabela 3.

Tabela 3 - Custo variável por tamanho de pizza

INGREDIENTES	PEQUENA	MÉDIA	GRANDE	GIGANTE
MASSA	1,05	1,56	2,11	2,81
MOLHO	0,55	0,81	1,1	1,46

MUSSARELA	6,37	9,44	12,75	17
FILÉ	7,29	10,8	14,58	19,44
EMBALAGEM	1,2	1,4	1,6	1,8
CUSTO VARIÁVEL TOTAL	16,46	24,01	32,13	42,5

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

A Tabela 3 apresenta os custos variáveis unitários dos quatro tamanhos de pizza, os quais serão utilizados como base para aplicação do método de custeio variável. É importante enfatizar que o custo da entrega varia por localidade, sendo que o mesmo é cobrado diretamente do cliente, não interferindo desta forma na margem de contribuição. Sendo que a empresa não fica responsável por manutenção, depreciação e combustível da moto, ficando está sobre responsabilidade do entregador. Outro ponto a destacar é referente ao custo da embalagem, a qual é agregada somente nas vendas por tele entrega, sendo que as pizzas consumidas no local não agregam o custo da embalagem.

Quanto a despesas variáveis identificadas na empresa, refere-se à taxa de cartão que é de 3,4% sob a venda, uma vez que 70% das vendas da empresa são pagas com cartão. Também, há a taxa de imposto de faturamento, que compreende a 5,9% sobre o faturamento, sendo que a empresa é do simples nacional.

4.2 APLICAÇÃO METÓDO CUSTEIO VARIÁVEL

Depois de identificado os custos variáveis da empresa, para ser possível a aplicação do método de custeio variável, foi necessário a identificação da quantidade de venda e receita de venda da empresa referente a pizza de filé ao molho de conhaque nos quatro tamanhos produzidos. No que se refere aos preços de vendas trabalhados pela microempresa comercial de Chapecó/SC, da pizza em estudo, a pequena é R\$ 30,00, média, R\$ 42,00, grande R\$ 52,00 e gigante R\$ 62,00 por unidade.

A aplicação do custeio variável na organização visa determinar qual dos tamanhos de pizza obtém a maior margem de contribuição, ou seja, qual dos tamanhos de pizza que gera mais lucro para a empresa em estudo. Com base nos dados obtidos, não foi possível identificar exatamente a quantidade vendida de cada tamanho da pizza mais vendida, uma vez que normalmente é vendido pizzas de mais de um sabor, desta forma destaca-se que os cálculos forma desenvolvidos com base nos valores referentes a uma unidade.

Desta forma para o cálculo do custeio variável foi trabalhado com estimativas, que foram determinadas com base no fluxo da empresa por dia. Verificou-se que a empresa vende uma média de 70 pizzas por dia de terça a quinta, e uma média de 140 por dia de sexta a domingo. Além dessa informação verificou-se que a venda da pizza em estudo, corresponde a 60% do total das vendas, e entre os tamanhos da pizza com maior percentual de venda em torno de 55% encontra-se a tamanho médio. Com base nessas informações estimou-se as quantidades de vendas por unidade da pizza filé ao molho conhaque mensal.

Referente a mão de obra direta, verificou-se que a empresa conta com seis funcionários que trabalham na produção de pizzas, os quais são remunerados por um salário fixo que correspondem a dois salários mínimos cada, desta forma, a empresa possui um custo de mão-de-obra direta de R\$ 11.448,00 mensal. Sendo que este valor não interfere diretamente na margem de contribuição, mas sim no lucro operacional. Outros custos fixos identificados consistem na energia elétrica que possui uma média de R\$ 1.400,00 mensais, consumo de água média de valor mensal de R\$ 1.200,00 e o gasto com o forno a lenha, média de R\$ 360,00 mensais.

Ressalta-se que geralmente a mão-de-obra é um custo direto aos produtos, no entanto pode ser considerado indireto quando não a meios de direcioná-los aos produtos. Sendo assim, por não haver formas de alocar o custo de mão-de-obra, que consiste a 6 funcionários da empresa, foi considerado o mesmo com custo indireto, tornando-se também mais prático na utilização do método. Na Tabela 4, segue a aplicação do método de custeio variável na microempresa comercial de Chapecó/SC, com base nas informações referente a pizza com maior demanda.

Tabela 4 – Aplicação custeio variável na empresa comercial de Chapecó/SC

FILÉ AO MOLHO CONHAQUE					
DESCRIÇÃO	P	M	G	GG	TOTAL
QUANTIDADE PRODUZIDA	152	831	302	227	1512
PREÇO DE VENDA/ UNIT.	30	42	52	62	
RECEITA DE VENDA	4.560,00	34.902,00	15.704,00	14.074,00	69.240,00
(-) CUSTOS VARIÁVEIS					-
MASSA	160,06	1.296,36	636,01	637,42	
MOLHO	83,45	673,11	331,6	330,97	
MUSSARELA	967,78	7.844,64	3.849,90	3.858,32	
FILÉ	1.108,08	8.974,80	4.403,16	4.412,88	

EMBALAGEM	182,4	1.163,40	483,20	408,60	
CUSTO VARIÁVEL TOTAL	2501,77	19.952,31	9.703,86	9.648,18	41.806,12
(-) DESPESAS VARIÁVEIS					
CARTÃO DE CRÉDITO (3,4%)	155,04	1.186,67	533,94	478,52	
IMPOSTO (5,9%)	269,04	2.059,22	926,54	830,37	
DESPESA VARIÁVEL TOTAL	424,08	3.245,89	1.460,47	1.308,88	6.439,32
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO TOTAL	1.634,15	11.703,80	4.539,66	3.116,94	20.994,56
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UM	10,75	14,08	15,03	13,73	--
(-) CUSTOS FIXOS			14.408,00		
SALÁRIO E ENCARGOS			11.448,00		
ENERGIA ELÉTRICA			1.400,00		
AGUA E ESGOTO			1.200,00		
FORNO A LENHA			360		
(=) RESULTADO OPERACIONAL			6.586,56		

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Na Tabela 4 percebe-se que a pizza de tamanho M obteve maior margem de contribuição total de R\$ 11.703,80, mesmo com uma margem de contribuição unitário menor, uma vez que obtém maior proporção de vendas, o que vai ao encontro com o exposto pelo proprietário, o qual enfatizou que a pizza M de filé ao molho conhaque é a que mais rende a empresa. Em relação a margem de contribuição unitária o tamanho da pizza com maior margem é a G, com R\$ 15,03. Este indicador demonstra a necessidade de se trabalhar com a venda da pizza G.

4.3 PONTO DE EQUILÍBRIO

Devido ao ponto de equilíbrio auxiliar na busca de informações importantes para a empresa em estudo, utilizou-se o mesmo para determinar o valor necessário para a microempresa em estudo cobrir seus custos, chegando ao lucro zero. Utilizou-se o ponto de equilíbrio contábil, por considerar mais útil as informações em moeda corrente ao gestor da empresa. Sendo que para determiná-lo foi necessário calcular a Margem de Contribuição Proporcional, a mesma é determinada na Tabela 5.

Tabela 5: Margem de Contribuição Proporcional

RECEITA TOTAL	69.240,00	
(=) CV TOTAL	41.806,12	
(=) MC TOTAL	27.433,88	
(=) MC PROPORCIONAL%	0,396	39,62

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Verifica-se que a margem de contribuição proporcional da pizza de filé ao molho de conhaque consiste em 39,62 %. Com base nesses dados calculou-se o ponto de equilíbrio que segue na Tabela 6.

Tabela 6: Ponto de equilíbrio pizza de filé ao molho de conhaque

PONTO DE EQUILÍBRIO	CUSTO FIXO	14.408,00
	MC TOTAL	0,396
	(=) PE	36.364,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Com o cálculo do ponto de equilíbrio na tabela acima, percebe-se que a microempresa da cidade de Chapecó/SC precisaria gerar um montante de R\$ 36.364,00 para atingir o ponto de equilíbrio, ou seja, para cobrir os custos da produção. Para se ter maior precisão calculou-se a quantidade em unidades de cada tamanho de pizza (considerou-se o percentual de venda de cada tamanho), necessárias para a organização atingir o ponto de equilíbrio, o qual segue na Tabela 7.

Tabela 7 - Unidades necessárias para atingir o ponto de equilíbrio de cada tamanho de pizza

PROPORÇÃO			UNIDADES NECESSÁRIAS	APROXIMADAMENTE
P	10,00%	3.636,42	121,21	121
M	55,00%	20.000,29	476,20	476
G	20,00%	7.272,83	139,86	140
GG	15,00%	5.454,62	87,98	88
TOTAL	100,00%	36.364,16		

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Na Tabela 7 demonstra que a maior quantidade necessária (476), é da pizza M, uma vez que foram considerados os percentuais quanto à venda, sendo que é a pizza M que possui mais demanda na empresa. Ao comparar as quantidades necessárias para alcançar o ponto de

equilíbrio e a quantidade já vendida pela empresa, verifica-se que a empresa já ultrapassa a quantidade necessária em 83%, uma vez que precisaria produzir 825 pizzas e já produz 1512, índices satisfatórios para a empresa em estudo.

Contudo, como enfatizado anteriormente, ao analisar a margem de contribuição unitária, verificou-se que a pizza grande que possui maior margem unitária, atentando-se a esse indicador, compreende-se uma necessidade da empresa trabalha com promoções de vendas com a pizza grande.

Portanto sugere-se a empresa, a realização de uma promoção da pizza G, o que poderá aumentar a venda desta, e consequentemente gerar maiores lucros. Propõe-se que a empresa venda duas pizzas G por R\$ 80,00, nos dias menos movimentados que são de terça a quinta feira, buscando alavancar as vendas deste tamanho de pizza do sabor filé ao molho de conhaque, bem como a venda diária em um geral. Na Tabela 8 segue os valores sem promoção e com a promoção, bem como a margem de contribuição atual e a nova margem de contribuição considerando a promoção.

Tabela 8 - Promoção da pizza G

PREÇO REAL PIZZA G	52
PREÇO DE DUAS PIZZAS G SEM PROMOÇÃO	104
PREÇO DE DUAS PIZZAS G COM A PROMOÇÃO	80
PREÇO UNIDADE PIZZA G COM A PROMOÇÃO	40
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UM PIZZA G	15,03
(+) VALOR GANHADO POR UMA UNIDADE	28
(-) VALOR PERDIDO POR UMA UNIDADE	12
NOVA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	31,03

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Na Tabela 8 verifica-se que ao vender duas pizzas G por R\$ 80,00, o preço por unidade ficaria R\$ 40,00, o que agrega a um valor ganhado por unidade de R\$ 28,00 e uma perda de R\$ 12,00. Ao considerar o aumento do giro da pizza, verifica-se uma nova margem de contribuição unitária da pizza do tamanho grande de R\$ 31,03. Além disso, com a promoção, tende-se que os clientes que comprem a pizza média, passem a comprar a pizza grande, uma vez que o valor de venda será menor e o produto maior, obtendo um ganho quanto ao custo benefício.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base no objetivo inicial, de analisar os custos de produção e a venda do produto com mais demanda da empresa, a fim de identificar a margem de contribuição dos quatro tamanhos trabalhados na pizzaria da cidade de Chapecó/SC em estudo, este estudo identificou os custos variáveis e fixos relacionados à produção da pizza de filé ao molho de conhaque nos tamanhos P, M, G e GG, bem como a margem de contribuição de cada tamanho e o ponto de equilíbrio.

Com os cálculos verificou-se que a pizza média que possui maior margem de contribuição total, dados que foi ao encontro do exposto pelo gestor, quando enfatiza que este tamanho de pizza que possui maior demanda na organização, assim pelo cálculo foi comprovado que de fato a pizza com maior margem de contribuição total é o tamanho M., no entanto, quanto à margem de contribuição unitária, o tamanho com maior margem é o tamanho G.

Objetivando aumentar a lucratividade da empresa foi proposto à organização o desenvolvimento de uma promoção para atrair os consumidores e aumentar o montante das vendas. Está promoção baseada no resultado do estudo vem incentivar a produção da pizza de tamanho G por esta ter a maior margem de contribuição unitária, sendo que se a empresa alavancar as vendas desse tamanho tende a ter maior retorno.

Além disso, o presente trabalho utilizou o ponto de equilíbrio contábil para determinar o valor de unidades vendidas necessária para que a microempresa comercial da Cidade de Chapecó/SC possa cobrir todos os seus custos e não ter prejuízo. Como para o gestor é mais interessante saber o valor do ponto de equilíbrio em reais, foi calculado o ponto de equilíbrio em moeda corrente, atendendo a necessidade da empresa.

Através desse estudo constatou-se a importância dos gestores de micro e pequenas empresas terem conhecimento dos custos de produção buscando identificar formas de diminuir os custos e aumentar o lucro. Nesse sentido, foi possível constatar a necessidade de os administradores conhecerem os conceitos e aplicações da margem de contribuição, ponto de equilíbrio e custeio variável para que possam manter suas empresas competitivas no mercado.

Quanto às limitações do estudo, enfatizam-se a falta de dados da empresa, como o valor real da quantidade de vendas por tamanho, sendo necessário à utilização de valores estimados.

Como sugestão de novos estudos, indica-se a análise da margem de contribuição e ponto de equilíbrio referente a todos os sabores produzidos por uma pizzaria com venda por encomenda, buscando identificar através dos cálculos qual o sabor que possuir maior margem de contribuição.

REFERÊNCIAS

- BARTZ, D.; FANFA, I. P; KAPPEL, R. da S; ZONATTO, V.C. da S. **Aplicação gerencial da margem de contribuição em uma indústria de extração e beneficiamento de minérios**, 2009. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br>. Acesso em novembro 2017.
- BLAZETE, C. M.; BORINELLI, M. L. **Aplicações dos Métodos de Custeio Variável, por Absorção e Pleno no Segmento de Serviços Públicos: Um Estudo de Caso em um Restaurante de Instituição de Ensino Superior**, 2009. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br>. Acesso em novembro 2017.
- BRASIL, P. R. Lei Complementar nº 123 de 14.12.2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em março 2018.
- COLAURO, R, D; BEUREN, T, M e ROCHA, W. **O Custeio Variável E O Custeio-Alvo Como Suportes Às Decisões De Investimentos No Desenvolvimento De Novos Produtos**, 2004. Disponível em: <http://www.custosgerenciais.com.br>. Acesso em 16 de novembro de 2017.
- ESTEVES, J. M. da S. **Avaliação Comparativa do Custeio Baseado em Atividades e do Custo Variável: um estudo de caso no IPEN**. Dissertação de Mestrado – Instituto de Pesquisas Energéticas e Nucleares. São Paulo, 2010. 75p.
- FIGUEIREDO, A; M; B. **Pesquisa científica e trabalho acadêmicos**. 2ª ed. Chapecó, 2014.
- GODY, M. S. **Planejamento estratégico aplicado a uma microempresa: Tensa Plus Lonas e Coberturas**. <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/19164/000734730.pdf>. Porto Alegre, 2009. Disponível em: Acesso em: 18 de fev. 2018.
- GONSALVES, Elisa Pereira. **Iniciação à pesquisa científica**. 4. ed. Campinas, SP: Editora Alinea, 2007.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Cengage Learning, 2010.
- LIMA, G, A, S, F de; EGITO, M, O, T do e SILVA, J, D, G. **Utilização de informações de custos no processo gerencial: estudo comparativo entre a hotelaria do Estado do Rio Grande do Norte e a região Nordeste, sob a ótica da gestão econômico-financeira**, 2004. Disponível <em: <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v15nspe/v15nspe08.pdf>>. Acesso em 16 de novembro de 2017.

MALAVAZI, A. S; FUGITA, D. E; ROSA, P. M. **Custeio variável como um instrumento de gestão para as empresas rurais**. UEM, 2006. Disponível em: http://www.dcc.uem.br/semana2006/anais2006/Anais_2006_arquivo_17.pdf. Acesso em: 25 fev. 2018.

MEERHOLZ, A; L. **Análise de viabilidade econômica e financeira para implantação e manutenção de uma pizzaria na modalidade de rodízio**. Universidade Federal do Paraná, 2011. Disponível em: <http://www.periodicos.ufpr.br>. Acesso em março 2018.

MAHER, M. **Contabilidade de Custos: Criando Valor Para a Administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MÂSIH, R. T; SANTOS, L. O; RAMOS, R.R. **Análise custo-volume-lucro em empresas multiprodutoras: proposta metodológica para o acompanhamento diário de margens**. 2008. Disponível em: <http://www.abepro.org.br>. Acesso em novembro de 2017.

MOTTA, F. G. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicase em empresas do setor metal- mecânico de São Carlos**. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2000. 194 p.

NÉLO, A. M. **Decisão de Mix de Produtos: Comparando a teoria das restrições, o custeio baseado em atividades e o modelo geral com a utilização de custos discricionários**. Tese de Doutorado – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008. 134 p.

PORTO, G. S; **Pesquisa quantitativa**. S./A. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br>. Acesso em março 2018.

POZZI, F. A. **Indicadores de posição econômica para sistemas comunidade central administrativa e várias unidades de negócio**. Tese de Doutorado – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006. 170 p.

SANTOS, A. **A importância do planejamento estratégico nas empresas de micro, pequeno e médio portes**. Monografia apresentada ao Colégio de Pós-graduação em gestão empresarial – UCAM- Universidade Cândido Mendes. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <http://www.avm.edu.br> Acesso em fevereiro 2018.

SOUZA, W; QUALAHRINI, E. **O planejamento estratégico nas micro e pequenas**. III Workshop Gestão Integrada: Riscos e Desafios. São Paulo, 25 e 26 de maio de 2007. Disponível em: <http://www.sp.senac.br>. Acesso em fevereiro 2018.

WERNKE, R e LEMBECK, M. **Análise de rentabilidade dos segmentos de mercado de empresa distribuidora de mercadorias**, 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v15n35/v15n35a06.pdf>. Acesso em 16 novembro 2017.

ZORZAL, J. E; **Considerações acerca do ponto de equilíbrio como ferramenta gerencial**, 2011 Disponível em: <http://www.novomilenio.br>. Acesso em novembro de 2017.