



**FACULDADE DE TECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – FATECS**

**CURSO: ADMINISTRAÇÃO**

**LINHA DE PESQUISA: Custos empresariais**

**ÁREA: Finanças Empresariais**

**ANDRÉ DANTAS MARANHÃO DE SOUZA**

**R.A.: 20702582**

**A MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO: UM ESTUDO DE UMA  
EMPRESA DO RAMO DE ALIMENTAÇÃO EM BRASÍLIA**

Brasília

2012

**ANDRÉ DANTAS MARANHÃO DE SOUZA**

**A MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO: UM ESTUDO DE UMA  
EMPRESA DO RAMO DE ALIMENTAÇÃO EM BRASÍLIA**

Trabalho de Curso (TC) apresentado como um dos requisitos para a conclusão do curso Administração de Empresas do UniCEUB – Centro Universitário de Brasília.

Orientador: Inácio Alves Torres

Brasília

2012

**ANDRÉ DANTAS MARANHÃO DE SOUZA**

**A MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO: UM ESTUDO DE UMA  
EMPRESA DO RAMO DE ALIMENTAÇÃO EM BRASÍLIA**

Trabalho de Curso (TC) apresentado como um dos requisitos para a conclusão do curso Administração de Empresas do UniCEUB – Centro Universitário de Brasília.

Orientador: Inácio Alves Torres

Brasília, 18 de maio de 2012.

**Banca Examinadora**

---

Prof.: Inácio Alves Torres  
Orientador

---

Prof.: Fabiano Maia pereira  
Examinador

---

Prof<sup>a</sup>: Eliane Almeida do Carmo  
Examinadora

## RESUMO

A margem de contribuição é uma ferramenta que possibilita ao gestor comparar o resultado das vendas de sua organização, com os custos dela mensurados. Logo, o acompanhamento criterioso dos custos é uma atividade organizacional de grande relevância e que gera vantagem competitiva, já que em muitas situações o preço é ditado pelo mercado, e a empresa que administra bem seus custos, ao diminuí-los do preço praticado, permite verificar a viabilidade financeira de um negócio. Este trabalho buscou calcular a margem de contribuição do serviço de almoço de um restaurante de Brasília, através da mensuração e rateio de todos os tipos de custos, para posterior alocação ao referido serviço, que só se fez possível após o levantamento teórico referente ao tema; tal pesquisa foi realizada na intenção de munir a organização com uma importante ferramenta, que lhe gera vantagem em meio a um mercado caracterizado pela alta diversificação e acirrada competitividade. O resultado revela que o serviço analisado proporciona uma margem de contribuição consideravelmente positiva, proporcionando superar os custos fixos atrelados ao serviço, e então gerar um positivo lucro operacional, fornecendo a organização de uma importante informação, como ferramenta para tomada de decisão.

**PALAVRAS-CHAVE:** Margem de contribuição. Controle de custos. Restaurante.

## ABSTRACT

The contribution margin is a tool that enables the manager to compare the results of your sales organization, with costs measured it. Therefore, careful monitoring of costs is an organizational activity of great importance and that generates competitive advantage, since in many cases the price is dictated by the market, and the company that manages its costs and, to diminish them of the price, lets you check the financial viability of a business. This study aimed to calculate the contribution margin of the lunch service from a restaurant in Brasilia, through the measurement and assessment of all types of costs for subsequent allocation to the service, which only became possible after the theoretical research on the topic; this research was conducted on the intention to equip the organization with an important tool, which generates advantage in the midst of a market characterized by high diversification and fierce competitiveness. The result shows that the analyzed service provides a positive contribution margin considerably, providing overcome the fixed costs linked to the service, and then generate a positive operating profit organization providing important information as a tool for decision making.

**KEYWORDS:** Contribution margin. Cost control, Restaurant.

## 1 INTRODUÇÃO

De acordo com Pitte (1998), o comércio de alimentos acompanha a humanidade desde seu primórdio, porém apenas no século XVI, em Paris, surgiu o termo “restaurante”; que inicialmente servia apenas uma espécie de sopa que dizia-se ter a função restauradora, daí o termo “restaurante”. Com o passar dos anos, principalmente a partir da Revolução Industrial, o número de restaurantes aumentava em proporção ao crescimento da população, o que levou esses restaurantes a especializarem cada vez mais, aumentando a variedade de seus cardápios para anteder aos mais diferentes nichos da população, tornando assim o restaurante como uma das principais fontes de comércio existentes desde então.

Na medida em que o número de restaurantes aumentava, o nível de concorrência entre eles acirrava-se cada vez mais, já que para cada nicho de mercado nas grandes cidades, passou a existir mais de um restaurante, o que obrigou os gestores a formalizar estes estabelecimentos como empresas. (PITTE, 1998).

É diante deste cenário, que foi atribuída uma maior importância à contabilidade de custos destas organizações, já que os preços praticados são ditados pelos segmentos de mercados no quais elas atuam; ter uma precisa administração dos custos torna-se uma grande vantagem competitiva. Como o preço a ser cobrado não deve ultrapassar ao praticado no setor, a precisa mensuração dos custos torna-se uma excelente ferramenta para organização, já que quanto menor o custo, maior será a margem de contribuição desta organização, e, portanto, maior sua vantagem em relação à concorrência (MARTINS, 2009).

Em Brasília existe uma grande variedade de restaurantes, de acordo com a Associação Brasileira de Bares e Restaurantes do Distrito Federal (ABRASEL DF), existem mais de 200 restaurantes, que atendem aos mais diversificados nichos deste mercado de alimentação. Por isso, este trabalho busca mensurar todos os custos do serviço de self-service de uma empresa brasileira do ramo alimentação, localizada no Setor Bancário Norte, e focar-se no cálculo da margem de contribuição do referido serviço, a fim de oferecer-lhe esta potencial ferramenta como vantagem competitiva; já que segundo Hansen e Mowen(2001), a gestão estratégica de custos consiste em uma excelente ferramenta para as organizações, uma vez que ela

fornece subsídios para a organização desenvolver vantagem de acordo com os demais.

O presente artigo tem como tema a margem de contribuição de um restaurante: um estudo aprofundado de uma empresa de um ramo de alimentação em Brasília. Buscando resolver o seguinte problema: Qual o resultado que o cálculo da margem de contribuição sugere ao serviço de almoço da empresa estudada?

Assim, o objetivo geral deste trabalho é mensurar e analisar a margem de contribuição do serviço de almoço do restaurante estudado. Para atingir esse objetivo geral foram desenvolvidos os seguintes objetivos específicos: apresentar teoria de base sobre margem de contribuição e suas variáveis; apresentar a descrição da empresa em estudo; calcular a margem de contribuição da empresa estudada e analisar o resultado da margem de contribuição frente à teoria de base levantada.

A justificativa para realização do artigo se dá em âmbito gerencial no sentido de que os gestores poderão ver e entender melhor a importância da margem de contribuição, já que o presente artigo mostra uma análise em uma empresa do ramo de alimentação.

A importância social deste trabalho é no sentido de que a sociedade se beneficia cada vez mais com as reduções de custos das empresas, já que isto pode acarretar na redução dos preços praticados, gerando uma economia para os consumidores; ou ainda aumentar o lucro de tais empresas, o que conseqüentemente aumenta os impostos pagos por estas, favorecendo também desta maneira, a sociedade.

Em relação à justificativa acadêmica, este artigo proporcionará a comparação entre as teorias existentes e a prática verificada na análise da organização, exemplificando como calcular, e demonstrando a importância da margem de contribuição como vantagem competitiva.

## **2 METODOLOGIA**

Segundo Marconi e Lakatos (2001), método é o conjunto de atividades metódicas e racionais que permite alcançar o alvo com maior garantia e economia. De acordo com Gil (2002), o método de abordagem qualitativo utiliza-se de opiniões

e informações para classificação e análise; portanto, em relação à abordagem ao assunto, este artigo caracteriza-se como qualitativo, já que um de seus objetivos específicos consiste em comparar uma realidade existente, à teoria de base levantada que não é numérica, nem estatística.

Este artigo tem caráter exploratório, pois proporciona maior familiaridade com o assunto, facilitando o levantamento de informações por meio de pesquisas bibliográficas, entrevista e observação. A pesquisa exploratória busca promover o entendimento geral do assunto, através da consideração de suas variáveis, além de aproveitar melhor as ideias e experiências terceiras. (GIL, 2002).

Segundo Marconi e Lakatos (2001), a técnica consiste na utilização de métodos ou princípios para o alcance do objetivo proposto. Assim sendo, as fontes secundárias de informação serão levantadas através da pesquisa bibliográfica e documental, onde a literatura específica relacionada ao tema será pesquisada. Já as fontes primárias serão colhidas por meio da entrevista semi-aberta, que será realizada na sede da empresa, e terá perguntas relacionadas ao tema e à realidade da empresa estudada. De acordo com Gil(2002), pesquisa documental segue o mesmo caminho da bibliográfica, porém elas são divergidas quanto à origem. Nesta pesquisa, serão levantados na empresa, durante o mês de abril, documentos que demonstrem todos os dados relacionados aos custos dos produtos da empresa estudada, como a tabela de consumo dos insumos da cozinha, energia elétrica consumida pela organização, como também os gastos com aluguel, IPTU e condomínio, de maneira que possibilite a mensuração e alocação devida de todos os custos atribuídos ao serviço analisado, para um preciso cálculo de sua margem de contribuição.

No caso deste artigo, o estudo aprofundado da organização servirá para o alcance do objetivo geral e a resposta ao problema proposto, através dos dados secundários levantados será feita uma análise da realidade da empresa em estudo, frente a teoria de base.

### **3 REFERENCIAL TEÓRICO**

O entendimento dos conceitos da contabilidade de custos é importante para o alcance do objetivo geral deste presente artigo, já que o conhecimento deles se

faz necessário para propor soluções ao problema proposto. Esses conceitos foram levantados através da literatura relacionada ao tema; portanto, são apresentados diferentes pontos de vistas de variados autores, referente aos seguintes assuntos: gasto, desembolso, investimento, perda, despesa, custos, margem de contribuição, ponto de equilíbrio e tipos de custeio.

### 3.1 Gasto

De acordo com Viceconti e Neves (2010), gasto é toda abdicação de um ativo pela empresa, para aquisição de um bem ou serviço, através da obtenção imediata, ou pelo compromisso de entrega. Apenas no período em que o bem ou serviço é incorporado á empresa, o gasto é concretizado.

Para Wernke (2004), gasto ocorre toda vez em que uma organização obtém algum bem ou serviço, pelo meio de transações financeiras ao mobilizar recursos, ou ao assumir dívidas.

Já Martins (2009) define gasto como qualquer sacrifício financeiro, seja este realizado através da entrega imediata de ativos ou apenas promessa de entrega, que a empresa arca para aquisição de qualquer produto ou serviço. Ainda de acordo com Martins (2009), este amplo conceito se aplica a todos os tipos de gastos realizados pela empresa, mas que podem ser novamente classificados de acordo com sua natureza.

O desembolso pode ainda ocorrer durante, após ou até antecipadamente ao momento do gasto. O desembolso é o pagamento do gasto, que pode ser realizado à vista ou de forma pré-datada, através de parcelamento. Portanto, o gasto e o desembolso podem, ou não, existir simultaneamente. (NEVES; VICECONTI, 2010).

Todo sacrifício financeiro realizado para a empresa é considerado gasto, porém este termo pode ser subdividido em outros, de acordo com sua finalidade ou e local de ocorrência dentro da empresa.

### 3.2 Despesa

Segundo Wernke (2005), despesa é caracterizada como todos os bens ou serviços consumidos voluntariamente, de maneira direta ou indireta, para a obtenção



de receitas. Despesa representa todos os gastos não relacionados à produção da empresa, mas que são essenciais ao funcionamento desta. Salário e encargos sociais da administração, móveis e utensílios do escritório, energia elétrica da sede, dentre outros, são exemplos de despesas.

As despesas são itens que reduzem o patrimônio líquido da organização, uma vez que se caracterizam através do sacrifício na obtenção de um bem ou serviço, com a finalidade de gerar receita. É todo o dispêndio que ocorre fora do processo produtivo, cuja finalidade é a obtenção de receitas. A comissão de uma venda é exemplo de despesa, já que houve um sacrifício financeiro, cuja finalidade é obter receita através da venda de um produto ou serviço realizado pela organização (STARK, 2009).

Para Viceconti e Neves (2010, p.16) despesa é definida como “todo gasto com bens ou serviços não utilizados nas atividades produtivas, e consumidas com a finalidade de obtenção de receitas”

### 3.3 Custos

Custo é todo o conjunto de gasto ocorrido dentro do processo de produção de bens, ou de prestação de serviços. Salário e encargos sociais dos operários da produção, energia elétrica e aluguel da fábrica, móveis e ferramentas utilizadas no processo produtivo e matéria prima utilizada para transformar os produtos são exemplos de custos. (WERNKE, 2004).

Para Viceconti e Neves (2010), Custos são todos os gastos relativos ao processo de produção, despendidos na realização de bens ou serviços. Os custos são ativados e devem ser apropriados ao estoque de produtos acabados e em acabamento.

De acordo com Martins (2009, p.25) custo é um “gasto relativo a bem ou serviço, utilizado na produção de outros bens e serviços.” Custo é um gasto reconhecido no momento da utilização de bens ou serviços, para atividade essencial ao funcionamento da empresa, ou seja, na produção de novos bens, ou na prestação de novos serviços. É toda a soma dos esforços estruturais, financeiros e de pessoal para a produção de um bem ou serviço. (STARK, 2009).

Os custos podem ainda ser classificados em diretos e indiretos, se relacionados à apropriação aos produtos; ou ainda em fixos e variáveis se relacionados ao nível da produção. (VICECONTI; NEVES, 2010)

### 3.4 Investimento

Wernke (2005), todo gasto que ocorre na expectativa de gerar benefícios futuros para a organização é considerado Investimento. Obtenção de matéria prima para futuro processamento, ou de um ativo a ser usado pela empresa para agregar valor ao seu produto ou serviço, compra de ativos em geral que gerem retornos rentáveis, aplicação financeira em bancos e em desenvolvimento de novos produtos são exemplos de Investimento.

Já para Cruz (2011, p.26) “Os investimentos são gastos relacionados à aquisição de novas capacidades da empresa, gerando evolução de tecnologia, infraestrutura, imobilizados, entre outros”.

### 3.5 Perda e Desperdício

Perda é todo gasto aleatório e indesejado oriundo de situações extraordinárias e involuntárias, que não condizem com as atividades normais da organização. Este tipo de gasto não deve ser considerado na fabricação do período, já que é intencional e decorrente da ineficiência da empresa, mas deve ser contabilizado na apuração do resultado das operações do período. (WERNKE, 2005).

Viceconti e Neves (2010) definem perda como todo gasto que tem origem em fatores internos da atividade produtiva normal organização, ou de fatores externos acidentais. No primeiro caso, a perda deve ser integralizada ao custo de produção do período; já no segundo caso, elas devem ser contabilizadas diretamente na apuração de resultado do período, com a mesma interpretação de uma despesa.

Segundo Stark (2007 p.39), perda “trata-se de um gasto não intencional decorrentes de fatores externos ou da atividade normal da empresa”. Perdas

“normais” de matéria-prima, como resíduos de madeira na fabricação de tábuas são exemplos deste tipo de gasto.

As principais características que diferenciam a perda, de uma despesa, ou de um custo são a anormalidade e involuntariedade de sua aparição, justamente por não existir intenção de obter receitas. Todavia, as perdas deverão ser contabilizadas diretamente na apuração do Resultado do período (MARTINS, 2009).

Alguns autores consideram o desperdício como mais uma classificação do gasto, que, segundo eles são todas as atividades que demandam tempo, capital, recursos ou até pessoal da organização, sem agregar nenhum valor à empresa, atividades estas que poderiam ser evitadas. Em resumo, desperdício pode ser definido como despesas e custos ineficientes.

### 3.6 Subclassificações de custos

#### 3.6.1. Custos diretos e indiretos

Para Cruz (2007), custo direto são todos os gastos ocorridos no processo produtivo, que permitem uma medição e alocação direta ao produto ou serviço, descartando a necessidade de rateio.

Custos diretos são aqueles cuja natureza permite uma rápida mensuração, e uma precisa absorção nos produtos ou serviços a que foram atribuídos. Ficha técnica de controle do produto é uma técnica que permite formalizar os custos diretos associados a um produto ou serviço. (WERNKE, 2004)

De acordo com Viceconti e Neves (2010), custos diretos são todos os custos que tem como característica, possibilitarem uma medida objetiva de seu consumo, inserindo-se assim, diretamente aos produtos. Caso uma empresa fabrique um único produto, ou preste um único serviço, todos os seus custos serão diretos; já que nesse caso a mensuração é totalmente objetiva, e diretamente atribuída ao resultado da produção (STARK, 2007).

Maher (2001, p.61) custo direto é “qualquer custo que pode ser relacionado diretamente com um objeto do custo.” Megliorini (2007), defende a possibilidade de identificação precisa do consumo de insumos na fabricação de um determinado produto ou serviço, como chave para classificar um custo como direto; ou seja, toda

vez que um custo de um produto possa ser absorvido pelo o que de fato ele consumiu, sem a necessidade de rateios ou estimativas, o custo será direto.

Por sua vez, custos indiretos são todos aqueles que, por impossibilitarem uma mensuração objetiva, dependem de cálculos, estimativas e rateios para serem apropriados aos produtos fabricados, ou aos serviços prestados. (VICECONTI; NEVES, 2010).

Para Megliorini (2007) o rateio descaracteriza a absorção do custo como direta, portanto, toda a vez que existir a necessidade de um rateio, ou de um critério de alocação, o custo será indireto.

Wenrke (2004, p.14) Fala que os custos indiretos são os gastos que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou a uma atividade operacional, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, serão media critérios de rateio. Para Martins (2009), os custos indiretos aparecem toda vez em que não existe a possibilidade de uma mensuração objetiva, tornando a absorção possível mediante à estimativas e rateios.

Quando determinada organização produz mais de um tipo de produto, ou presta diferentes tipos de serviços, não havendo a possibilidade de diferenciar precisamente os tipos de custos existentes em cada um, existirão os custos indiretos. Quanto maior o leque de produtos vendidos, maior a dificuldade de separar os custos de cada produto, e, portanto maior o número de custos indiretos. Aluguel, mão de obra, energia elétrica entre outros custos de uma empresa que fabrica mais de um produto são exemplos de custos indiretos (VICECONTI; NEVES, 2010).

Cruz (2001) define custos indiretos como todos os gastos verificados no processo produtivo, que por ser impossível de medi-los com precisão, se faz necessário o uso de cálculos para sua precisa alocação a determinados produtos.

Ainda segundo Martins (2009), existem alguns custos que são de natureza direta, por possibilitarem a absorção de maneira mais direta, mas que são tratados como indiretos, por opção da empresa. O motivo desta distinção varia de empresa para empresa, mas que pode versar sobre a dificuldade da mensuração, irrelevância dos valores, ou até devido à opção da organização dar menos importância suas informações.

### 3.6.2 Custos Fixos e Variáveis

De acordo com Viceconti e Neves (2010), custos fixos são todos aqueles cujos valores se mantêm inalterados independente do valor da produção, inclusive no caso da Empresa nada produzir. Tais autores ainda alertam para o fato de que os valores dos custos fixos podem sofrer variações com o decorrer do tempo; por isso é imprescindível associá-los ao nível da produção, uma vez que independente deste nível, sua quantidade será fixa.

Custos fixos são todos os gastos ocorridos na produção de um bem ou serviço que se mantêm constantes durante o período de atividade, independente do volume da produção. Conforme essa última frase específica, eles serão sempre invariáveis em relação ao volume produzido, mas seus valores podem sofrer alterações em determinados momentos. (WENRKE, 2004)

Para Megliorini (2007) os custos fixos se originam da manutenção da estrutura produtiva de determinada organização, portanto eles existem mesmo em momentos que a empresa não fabrique, ou preste algum serviço. Aluguel da fábrica e depreciação em linha reta são exemplos de custos fixos.

Por sua vez, os custos variáveis são todos aqueles que variam em proporção ao volume produzido; assim sendo, quanto maior o volume produzido pela empresa em determinado período, maior a aparição destes custos. O consumo da matéria prima é um exemplo perfeito de custo variável, já que sua oscilação depende do volume produzido; caso não haja produção, não há consumo de matéria prima, logo a matéria prima deixa de ser custo variável, se mantendo como investimento. (VICECONTI; NEVES, 2010).

Para Wernke (2004, p.14) os custos variáveis são:

os que estão diretamente relacionados com o volume de produção ou venda. Quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais. São os valores consumidos ou aplicados que têm seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa.

Os gastos utilizados na produção de bens ou serviços que sofrem alterações de acordo com a quantidade de produtos produzidos, ou de serviços prestados pela empresa, pode sem ser chamados de Custos Variáveis (CRUZ,2011).

De acordo com Stark (2007), a mão de obra direta, pode ser considerada tanto um custo fixo, quanto um custo variável. Para as empresas que pagam seus colaboradores da área produtiva com salários fixos, a mão de obra é tratada como um custo fixo. Já no caso das organizações que remuneram não só com o salário fixo, mas também com comissões por produtos fabricados ou serviços prestados, a mão de obra passa ser tratada como um custo variável, uma vez que ela oscilará conforme a produção do período. Já o consumo de material direto, será sempre variável para todas as organizações, já está totalmente relacionado à produção do período (STARK, 2007).

### 3.7 Tipos de custeios

De acordo com Cruz (2001), os diferentes métodos de custeio, se adéquam a diferentes objetivos organizacionais, o que torna ainda mais complexa a decisão sobre qual dos métodos as empresas devem optar. Ainda segundo esse autor, a critério de auxílio para decisão, o gestor deve antes de escolher o método de custeio, se questionar sobre quais os objetivos da mensuração dos custos de sua organização.

#### 3.7.1 *Custeio por absorção*

O custeio por absorção é o único legalmente aceito no Brasil, ele considera que todos os elementos diretos ou indiretos do processo produtivo, devem ser associados aos produtos ou serviços. Desta maneira, não só os custos variáveis unitários devem ser apropriados a cada produto produzido, mas também todos os custos da produção devem ser absorvidos a cada produto, mesmo que de maneira direta ou indireta (STARK, 2007)

Segundo Wernke (2004) o método de custeio por absorção permite a apropriação de maneira direta ou indireta seguindo critérios de rateio, de todos os custos, aos produtos produzidos em determinados períodos. Este autor ainda atribui a necessidade de rateios como a principal desvantagem deste método; segundo ele, a baixa precisão critérios e cálculos acabam interferindo no resultado do custeio.

Para Megliorini (2007), o primeiro passo do custeio por absorção é distinguir os custos, dos demais gastos do período. Segundo o autor, as despesas não devem ser absorvidas aos produtos, mas sim lançadas no momento da demonstração de resultado do referido período. O passo seguinte consiste na identificação da natureza dos custos para posterior inserção aos produtos, seja de maneira direta ou indireta.

O método de custeio por absorção possibilita a medição precisa do custo unitário de cada produto, já que ele possibilita a incorporação não só dos custos que são diretamente atribuídos a ele, como também dos outros custos, através de rateios baseado em estimativas ou cálculos (CRUZ, 2011).

### *3.7.2 Custeio Baseado em Atividades (Custeio ABC)*

Segundo Martins (2009, p.87), é um método de custeio que procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio dos custos indiretos. Para isso considera que os produtos ou serviços, ao invés de consumirem diretamente os recursos como se propõe no custeio por absorção, consomem atividades organizacionais; e essas, por sua vez, consomem os recursos.

Segundo Wernke (2004, p.23):

esse método analisa o comportamento dos custos por atividade, e estabelece relações entre as atividades e o consumo e recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação de fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercados e a clientes

Segundo Megliorini (2007) a mão de obra direta e o material direto constitui o principal elemento de custos para os produtos produzidos, e como o nome já diz, eram apropriados de maneira direta; algum custo de menor relevância necessita de rateio para apropriação. Porém, com a crescente competitividade, as empresas passaram a agregar maior tecnologia e funções aos seus produtos, gerando assim maior quantidade de custos indiretos, que deveria ser absorvidos pelos produtos. Logo, percebeu-se que estes custos indiretos passaram a ter importância de mesmo grau.

Para Viceconti e Neves (2010), para implantar o método ABC, é necessário primeiro mapear as atividades organizacionais que mais consomem recursos, para

posterior direcionamento dos custos de determinada atividade, para só depois apropriá-los os bens produzidos.

Esse sistema de custo é utilizado desde a década de 80, e tem seu lado positivo e negativo. As vantagens são; identificar os custos no processo produtivo e não no volume da produção, considera cada tarefa da empresa, avalia a eficiência e eficácia das atividades e estabelece o custo de acordo com a cadeia da atividade. As desvantagens são o detalhamento e minuciosidade do trabalho, já que o custeio ABC não viabiliza a tomada de decisão do preço final, necessitando de revisão constante, além de levar em consideração muitos dados de difícil extração e necessidade de formulação padrão (STARK, 2007).

Maher (2001) fala que a parte mais importante e desafiadora é a identificação das atividades que usam os recursos e para isso é necessário que as pessoas entendam todas as atividades relacionadas à fabricação do produto. Muitas vezes há uma grande quantidade de processos até chegar a realização do produto.

### *3.7.3 Custeio Direto*

Por considerar que os custos fixos tem origem na estrutura física da organização, o custeio direto leva em conta que apenas os custos variáveis, por serem facilmente identificados e atribuídos, devem ser absorvidos pelos produtos e serviços (VICECONTI; NEVES, 2010).

De acordo com Cruz (2011), no custeio direto, os custos fixos e despesas recebem o mesmo tratamento, e por serem de natureza estrutural, não devem ser computados diretamente aos produtos.

Para Wernke (2004), o custeio direto, também chamado de custeio variável, considera que apenas os custos variáveis devem ser absorvidos pelos bens ou serviços produzidos. Por sua vez, os custos fixos devem ser dissociados, e lançados como despesas durante a demonstração de resultado da operação; diferindo assim, este método do custeio por absorção, onde os custos fixos também eram absorvidos pelos produtos, mesmo que através de rateios ou estimativas. Maher (2001) define o custeio direto como um método de contabilidade de custos, onde somente os custos variáveis são conferidos aos produtos e serviços.



### 3.8 Margem de Contribuição

Segundo Martins (2009), margem de contribuição nada mais é que a diferença entre o preço de venda e o custo variável unitário do produto, percebendo assim, sua relação com o custeio variável, o método de custeio que apropria apenas os custos diretamente associados, sem erros, aos produtos.

A margem de contribuição fornece uma potencial ferramenta para os gestores, já que ela, por ser o resultado da diferença entre o custo variável e o preço de venda de um determinado produto possibilita a mensuração do lucro. A soma das margens de contribuição unitária permite aos gestores saber o quanto que eles vão dispor para cobrirem os custos fixos, e gerar lucro na empresa. (MAHER, 2001).

Já para Wernke (2004) é primordial que as empresas busquem obter uma margem de contribuição superior aos custos fixos, já que a subtração destes elementos indicará o lucro da organização. Portanto, caso o valor mensurado na margem de contribuição seja menor que os custos fixos apurados, a empresa consequentemente apresentará prejuízo no período, uma vez que o resultado da fórmula: Margem de Contribuição - Custos fixos será negativo. Ainda de acordo Wernke (2004), para melhorar o entendimento, a margem de contribuição pode ser expressa em valor de moeda, já que ela indica o valor que cada unidade produzida contribui para pagar os custos fixos.

Segundo Viceconti e das Neves (2010), a Margem de Contribuição unitária indica o quanto que a venda adicional de determinado produto produzido auxilia a organização a abater de seus custos fixos, logo, se um produto apresenta uma margem maior que outro, e caso a empresa não possua nenhum limitador de produção, tal produto deve ter sua produção priorizada, já que ele alavanca os resultados da empresa.

O termo margem de contribuição vem por causa de: Margem que significa a diferença entre o valor do preço de venda e os valores dos custos variáveis, já o termo Contribuição porque representa em quanto esse resultado colabora para o pagamento das despesas fixas e também para originar lucro ao negócio. (SEBRAE, 2012)

Margem de contribuição é a principal medida de desempenho de um produto ou serviço, já que sua medida indica o quanto que ele contribui para o pagamento

dos gastos apurados no período; no caso da margem se mostrar positiva, fica evidente que o produto apresenta viabilidade financeira. (CRUZ, 2011)

Já Megliorini(2007), a margem contribuição deve levar em consideração não só os custos variáveis decorrentes da fabricação de determinado produto, como também as despesas variáveis que esse produto irá acarretar; frete, seguro e comissões são exemplos de despesas variáveis. Ainda segundo este autor, determinada organização só apresenta lucro no período quando a soma das margens de contribuição de seus produtos superam todos os custos e despesas fixas.

Uma das três partes que forma o preço de um produto é a margem de contribuição, onde a somatória das margens de contribuição de todas vendas de um mês e que desenvolverão os recursos para pagar as despesas fixas, a depreciação e a remuneração do capital (lucro operacional).. (FACULDADE ON-LINE, 2012).

Exemplo: Preço de Venda = R\$ 20,00 (100%) – Custo das Mercadorias Vendidas = R\$ 12,00 (60%) – Despesas Variáveis = R\$ 2,00 (10%) = Margem de Contribuição = R\$ 6,00 (30%).

## **4 ESTUDO**

### 4.1 Histórico da empresa

O restaurante analisado atua no mercado de Brasília há um ano, e surgiu a partir da identificação de uma demanda reprimida no Setor Bancário Norte, onde, através de uma pesquisa realizada pelo gestor, percebeu-se uma oportunidade de negócio no ramo de alimentação, já que na região analisada foi verificado que os restaurantes presentes ofertavam pouca variedade de alimentos e eram voltados para um público não muito exigente.

Para melhor aproveitar a oportunidade identificada, após a conclusão da pesquisa; a empresa iniciou suas atividades oferecendo distintos serviços: café da manhã, café da tarde e Happy Hour. Tais serviços têm a função de melhor aproveitamento do espaço físico e complemento de renda, já que principal serviço oferecido é o de almoço seguindo o método de self-service.

A pesquisa citada supracitada, apontou que no Setor Bancário Norte existem outros 3 restaurantes que possuem foco no mesmo público-alvo, concorrendo entre si apenas pelo fator de preço; e, em consequência disso, ofertam em seu self-service um almoço de baixa variedade e qualidade mediana, além de instalações estruturais de baixo padrão. Concluí-se então, que estes restaurantes citados praticam uma concorrência indireta com o restaurante analisado neste artigo, já que o público-alvo é distinto.

Diante desta situação verificada, a organização analisada buscou posicionar-se no mercado embasada nos seguintes diferenciais: maior qualidade dos alimentos, melhor atendimento ao cliente, e instalações diferenciadas. Os alimentos são selecionados pela alta qualidade e variedade, já o atendimento é realizado por garçons que usam vestimentas de acordo com o tema da empresa, além de passarem por um treinamento que os qualifiquem a realizar um serviço diferenciado; vale falar que o restaurante também dispõe de uma boa quantidade de garçons para uma agilidade maior no atendimento. As instalações foram criadas por uma empresa de arquitetura, utilizando uma decoração personalizada e de qualidade nos acabamentos, que remetem ao tema de descontração e alegria, tema esse explorado pela organização.

Com essa proposta, o restaurante focou-se em atender um público alvo mais seletivo, que possuem uma renda mais elevada que o público alvo citado dos concorrentes, e que pagam um preço mais alto para desfrutarem de uma maior qualidade e variedades de alimentos, e um atendimento diferenciado. Os gerentes e diretores das empresas localizadas no Setor Bancário Norte são exemplos do público alvo, apesar do restaurante não se restringir apenas a esse público, já que ele também atende clientes oriundos das adjacências do SBN, como também de outras regiões.

O presente artigo focará na análise dos custos e cálculo da margem de contribuição do serviço de self-service do restaurante, devido ao fato deste ser o principal serviço da empresa analisada, e que representa sua maior fonte de receita.

## 4.2 Análise dos custos do serviço de almoço

Antes de começarmos a detalhar os itens que os custos do almoço do restaurante analisado, serão apresentadas algumas estratégias que foram estabelecidas para aumentar a solidez e competitividade da organização.

As compras realizadas pela empresa são sempre embasadas nos seguintes critérios respectivos critérios: Qualidade, preço e prazo de pagamento. O cardápio do dia é montado procurando haver o balanceamento entre pratos caros e baratos, para que a competitividade do preço do kilograma cobrado seja mantida.

A seguir serão apresentados todos os itens que compõe os custos do self-service do restaurante, dividindo-os respectivamente em custos fixos indiretos, custos variáveis indiretos e custos variáveis diretos.

Os custos fixos são todos os custos que não variam de acordo com a produção. Já os custos indiretos são todos aqueles que para serem apropriado aos produtos, devem ser rateados seguindo um critério específico. Como afirmado acima, a empresa apresenta mais de um serviço em seu portfólio, logo existe uma série de gastos que se referem à empresa como um todo; portanto, para uma correta análise da margem de contribuição do almoço, que representa apenas um dos serviços da empresa, se faz necessário um preciso rateio destes custos fixos, de forma que possibilite apropriá-los exclusivamente a esse serviço.

Para os custos indiretos da empresa estudada, será utilizado como critério de rateio, as horas que cada serviço demanda tanto dos funcionários, como da energia elétrica e do aluguel. Como a empresa funciona das 07h00 às 20h00, e a carga horária de trabalho dos funcionários não excede a 8 horas diárias, existe uma escala de trabalho que permite equacionar a carga horária com o serviço dos funcionários. Alguns colaboradores estão no início do funcionamento e saem antes do término, enquanto outros chegam em pleno horário de funcionamento, e saem apenas no final de expediente; como exemplo, os cozinheiros chegam as 07:00 mas saem às 16:00, totalizando 8h de serviço mais hora de almoço; alguns atendentes chegam das 11:00 e saem às 20:00, os outros atendentes porém chegam as 07:00 e saem às 16:00. O importante é saber é que todos os funcionários trabalham 8 horas por dia e com uma hora de almoço cada; logo, percebe-se que todos os funcionários trabalham em mais de um serviço da empresa por dia, o que torna o custo de mão

de obra obrigatoriamente indireto. Para um preciso rateio, foi multiplicado cada grupo de mão de obra de acordo com as horas despendidas no período de serviço do almoço, que opera de 09h00 às 15h00, totalizando seis horas diárias, que representa 46,15% da carga horária total de funcionamento da empresa.

A tabela a seguir mostra essa divisa, e depois aponta o total de gasto da mão de obra proporcional ao serviço de almoço:

Tabela 1: Custo Da Mão De Obra

<b>Cargo</b>	<b>Salário + Encargos</b>	<b>Mão de obra proporcional</b>
Auxiliar Administrativo	R\$ 2.450,00	R\$ 1.130,68
Caixa I	R\$ 1.190,00	R\$ 549,19
Caixa I	R\$ 1.190,00	R\$ 549,19
Padeiro	R\$ 1.540,00	R\$ 710,71
Doceira	R\$ 1.960,00	R\$ 904,54
Cozinheira II	R\$ 2.030,00	R\$ 936,85
Chefe de Cozinha	R\$ 3.500,00	R\$ 1.615,25
Auxiliar de Cozinha III	R\$ 1.260,00	R\$ 581,49
Auxiliar de Cozinha III	R\$ 1.260,00	R\$ 581,49
Auxiliar de Cozinha I	R\$ 980,00	R\$ 452,27
Auxiliar de Cozinha I	R\$ 1.120,00	R\$ 516,88
Supervisor de Logística	R\$ 2.450,00	R\$ 1.130,68
Coordenador de Atendimento	R\$ 3.500,00	R\$ 1.615,25
Barista I	R\$ 1.190,00	R\$ 549,19
Auxiliar de Serviços Gerais I	R\$ 1.050,00	R\$ 484,58
Auxiliar de Serviços Gerais II	R\$ 1.050,00	R\$ 484,58
Atendente III	R\$ 1.330,00	R\$ 613,80
Atendente I	R\$ 1.050,00	R\$ 484,58
Atendente II	R\$ 1.190,00	R\$ 549,19
Atendente I	R\$ 1.050,00	R\$ 484,58
Atendente I	R\$ 1.050,00	R\$ 484,58
Atendente I	R\$ 1.050,00	R\$ 484,58
Atendente I	R\$ 1.050,00	R\$ 484,58
Atendente I	R\$ 1.050,00	R\$ 484,58
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 36.540,00</b>	<b>R\$ 16.863,21</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Outro grupo de custo fixo indireto que também seguirá o mesmo critério de rateio, é o aluguel. Portanto, para achar o valor proporcional deste custo para aloca-lo ao serviço de almoço foi levantando o custo mensal total do aluguel, que é o resultado da soma do aluguel com o condomínio e o IPTU proporcional ao mês, e depois multiplicá-lo pela porcentagem de carga horária que o serviço analisado representa ao funcionamento da empresa. O resultado do custo mensal de aluguel proporcional mensurado foi de R\$ 7.839,10, como indica a tabela abaixo.

Tabela 2: Custos de Aluguel

<b>Custo</b>	<b>Valor</b>	<b>Proporcional</b>
Aluguel	R\$ 10.612,00	R\$ 4.897,44
Condomínio	R\$ 5.067,02	R\$ 2.338,43
Iptu mensal	R\$ 1.307,11	R\$ 603,23
<b>Total</b>	<b>R\$ 16.986,13</b>	<b>R\$ 7.839,10</b>

Fonte: Elaborada pelo autor.

Por sua vez, custo variável é todo custo que varia em proporção à quantidade produzida. Na organização analisada, o único custo que se encaixa nesse perfil é a energia elétrica, que como seu consumo é mensurado pelo valor de Kilowatts/hora, e a empresa possui apenas um medidor geral para uso de todos os seus serviços; torna-se impossível a mensuração precisa do consumo de energia elétrica do self-service, impossibilitando uma alocação direta, confirmando a natureza indireta desse custo; se fazendo necessário utilizar o critério de horas de funcionamento, também utilizado nos outros custos indiretos. Como o almoço representa 46,15% da carga horária da empresa, e seu custo mensal de energia é de R\$ 2.700,00, temos o valor de energia proporcional em R\$ 1.246,05.

A soma de dos custos indiretos mensurados no restaurante analisado é de R\$ 22.249,55, que pode ser melhor visualizado de acordo com a tabela abaixo:

Tabela 3: Soma dos custos indiretos

<b>Custo</b>	<b>Natureza</b>	<b>Valor</b>
Mão de obra	Indireto e Fixo	R\$ 13.164,29
Aluguel	Indireto e Fixo	R\$ 7.839,10
Energia Elétrica	Indireto e Variável	R\$ 1.246,05
<b>Total</b>	<b>Indireto</b>	<b>R\$ 22.249,44</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

A seguir serão apresentados os últimos fatores que compõem os custos da empresa, e que se constituem como custos variáveis diretos. Para melhor entendimento, os itens a serem listados a seguir, serão divididos em dois grupos. O primeiro refere-se aos insumos de mercearia, que têm menor valor, e o segundo referente aos insumos de carne. As tabelas abaixo indicam o valor do consumo mensal de cada item:

Tabela 4: Consumo dos insumos de carne

<b>Produto</b>	<b>Quantidade consumida</b>	<b>Preço do Kilograma</b>	<b>Total Diário</b>	<b>Total Mensal</b>
Carne de sol (coxão mole)	18 kg	R\$ 10,50	R\$ 189,00	R\$ 3.780,00
Fileé de peito de frango	11,9 kg	R\$ 5,50	R\$ 65,45	R\$ 1.309,00
salmaão	21,5 kg	R\$ 7,70	R\$ 165,55	R\$ 3.311,00
costelinha suína fresca	11,29 kg	R\$ 8,90	R\$ 100,48	R\$ 2.009,62
Lagarto	10,2 kg	R\$ 16,04	R\$ 163,61	R\$ 3.272,16
coxa sobre coxa	5,26 kg	R\$ 3,20	R\$ 16,83	R\$ 336,64
<b>Total</b>			<b>R\$ 700,92</b>	<b>R\$ 14.018,42</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Tabela 5: Consumo dos insumos da mercearia

<b>Produto</b>	<b>Quantidade consumida</b>	<b>Preço unitário</b>	<b>Total diário</b>	<b>Total mensal</b>
arroz	5 kg	R\$ 1,40	R\$ 6,98	R\$ 139,60
arroz integral	2kg	R\$ 2,98	R\$ 5,96	R\$ 119,20
óleo de soja	4 litro	R\$ 2,78	R\$ 11,12	R\$ 222,40
farinha de mandioca amarela	2kg	R\$ 1,69	R\$ 3,38	R\$ 67,60
feijão carioca	4 kg	R\$ 5,29	R\$ 21,16	R\$ 423,20
creme de leite	4 litros	R\$ 9,95	R\$ 39,80	R\$ 796,00
leite condensado	3 litros	R\$ 9,95	R\$ 29,85	R\$ 597,00
farinha de trigo	10 kg	R\$ 2,20	R\$ 22,00	R\$ 440,00
açúcar cristal	5 kg	R\$ 2,00	R\$ 9,99	R\$ 199,80
biscoito maisena	200g	R\$ 1,97	R\$ 5,91	R\$ 118,20
feijão fradinho	2 kg	R\$ 1,78	R\$ 3,56	R\$ 71,20
vinagre claro 1	1litro	R\$ 1,16	R\$ 1,16	R\$ 23,20
palmito pote 1.800 g	1	R\$ 25	R\$ 25,00	R\$ 500,00
amaciante de carne	1 kg	R\$ 4,76	R\$ 4,76	R\$ 95,20
soja em grão	500 g	R\$ 2,98	R\$ 2,98	R\$ 59,60
extrato de tomate	1 litro	R\$ 4,78	R\$ 4,78	R\$ 95,60
colorau	500 g	R\$ 1,3	R\$ 1,30	R\$ 26,00
macarrão parafuso	4 kg	R\$ 4,08	R\$ 16,32	R\$ 326,40
café moído	1 kg	R\$ 11,00	R\$ 11,00	R\$ 220,00
Ceasa diária	1	1	R\$ 161,41	R\$ 3.228,20
<b>TOTAL</b>			<b>R\$ 388,42</b>	<b>R\$ 7.768,40</b>

Fonte: Elaborada pelo autor.



### 4.3 Cálculo e análise da margem de contribuição

Como foi citado neste artigo por Martins (2009), a margem de contribuição nada mais é que a diferença entre o preço de venda e soma dos custo variável atrelados a um produto.. É o valor, ou percentual, que sobra das vendas, menos o custo direto variável e as despesas variáveis. A margem de contribuição representa o quanto a empresa tem para pagar as despesas fixas e gerar o lucro líquido.

Como o restaurante analisado mantém uma média de 390 refeições vendidas por dia, e como não é possível analisar uma única refeição, já que esta é montada de acordo com o interesse do cliente, selecionando os alimentos de acordo com sua conveniência, impossibilitando assim a mensuração de uma única refeição.

Para obter a análise da margem de contribuição de cada refeição, foi mensurado o faturamento diário, obtido por meio da soma de todas as refeições, e então diminuído do custo diário dos insumos da cozinha. Segundo dados obtidos através do sistema interno da organização, a média de peso dos pratos é de 485 gramas e o número de refeições vendidas é de 390, como o preço do kilograma cobrado é de R\$ 38,60, concluiu-se que cada refeição é vendida e média por R\$ 18,72, logo o faturamento diário de R\$ 7.300,80.

Diminuindo o faturamento diário verificado, da soma dos insumos diários da cozinha, que totalizam R\$ 1089,34 de custo variável diário, temos o resultado de R\$ 6.211,46. Portanto, para acharmos a Margem de Contribuição unitária de cada refeição, basta dividir o valor total, por 390, que representa o total de refeições servidas por dia no restaurante; logo, a margem de contribuição unitária de cada refeição é de R\$ 15,93.

Achado o valor da margem de contribuição unitária, percebe-se que a empresa encontra-se numa situação confortável e com boa vantagem competitiva, já que esta margem supera em muito o valor dos custos indiretos rateados para cada refeição, que totalizou R\$ 3,09 conforme indica a tabela a seguir:

Tabela 6: Rateio dos custos indiretos

<b>Custos indiretos</b>	<b>Mensal</b>	<b>Diário</b>	<b>Por refeição</b>
Mão-de-obra indireta	R\$ 16.863,21	R\$ 843,16	R\$ 2,16
Aluguel	R\$ 7.839,10	R\$ 391,96	R\$ 0,80
Energia elétrica	R\$ 1.246,05	R\$ 62,30	R\$ 0,13
<b>Total</b>	<b>R\$ 22.249,44</b>	<b>R\$ 1.112,47</b>	<b>R\$ 3,09</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Logo, ao diminuir a margem de contribuição de cada refeição, da soma do rateio de cada custo indireto que totalizou R\$ 3,09, conclui-se que cada refeição fornece à empresa um lucro operacional de R\$ 12,84.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desde a crise de 1929 dos Estados Unidos as empresas vêm buscando mudar sua forma de atuar no mercado para uma melhor competitividade. As rápidas mudanças no mundo trouxeram a existência inúmeras empresas com novos produtos e serviços. Devido a isso, milhões de pessoas saem de suas casas para ir ao trabalho, e muitas delas dependem de almoçar fora.

Nos últimos anos surgiram vários restaurantes de diferentes tipos, por isso houve uma crescente preocupação com os custos das empresas desse ramo, já que o mercado é grande e apesar de existir muita demanda, a concorrência é muito alta. Para obterem vantagem, as empresas precisam reduzir custos e conhecer sua margem de contribuição, ter uma boa análise financeira é vital para o sucesso de uma empresa, já que altos custos podem acarretar em prejuízos.

Esse artigo teve como objetivo geral mensurar e analisar a margem de contribuição do serviço de almoço do restaurante estudado, o que foi plenamente alcançado através das respostas dos objetivos específicos; já que na teoria de base, foram levantadas diversas opiniões e conceitos sobre os variados tipos de gastos, tipos de custeio e margem de contribuição, o que embasou a análise dos custos da empresa; logo após a parte teórica, explicitado a história da empresa e seu ramo no mercado, descrevendo seu funcionamento para um melhor entendimento da situação na qual ela se encontra; e por último foi realizada a análise da margem de

contribuição, mediante a apresentação detalhada de todos os custos que compõe o serviço analisado.

A margem de contribuição da refeição é de R\$ 15,93, o que levou a conclusão que a empresa encontra-se numa situação privilegiada, já que esse valor supera em muito a soma dos custos fixos rateados para o serviço analisado, que totalizou o valor de R\$ 3,09. Tal análise apontou que a empresa obteve um lucro operacional de R\$ 12,84 por refeição

Este artigo limitou-se a analisar uma área da contabilidade de custos de um restaurante, focando no cálculo de sua margem de contribuição. Porém existem outros indicadores que possibilitam aferir a viabilidade financeira de um restaurante, além de dissertar sobre as possibilidades que as empresas que possuem uma margem de contribuição bem apurada podem aproveitar para maximizar ainda mais suas operações, mas que por motivo de espaço e tempo não pode ser realizada por meio deste artigo.

Recomenda-se assim que futuros estudos de restaurantes apresentem novas faces de análise, como custo de estoque, importância do estoque e seus métodos análise financeira e demais assuntos. Além de estudos focados na vantagem e atribuição da margem de contribuição positiva, como utilização de capital excedente para captação de novos clientes através do marketing, investimento na prestação de novos serviços ou fabricação de novos produtos, enfim, qualquer ação que maximize os resultados das empresas.

Este artigo teve uma dificuldade no sentido de separar os dados dos custos de mão de obra indireta, já que foi necessário encontrar um rateio em consenso com o gestor, bem como seu tempo não era tão grande para realização.

## REFERÊNCIAS

CRUZ, June Alisson Westarb. **Gestão de custos: perspectivas e funcionalidades**. Curitiba: Ibpex, 2011.

FACULDADE ON LINE. **Margem De Contribuição**. Disponível em <arquivos.unama.br/thead/gol/gol\_adm\_6mod/aula04.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2012

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

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. Trad. Robert Bryan Taylor. São Paulo: Pioneira Thomsom Learning, 2003.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONE, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2009.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e Gestão**. São Paulo: Pearson, 2006.

PITTE, Jean-Robert. **Nascimento e expansão dos restaurantes**. São Paulo: Estação Liberdade, 1998.

STARK, José Antônio. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson, 2007.

SEBRAE. **O que é, e como calcular a margem de contribuição?**. Disponível em <<http://www2.rj.sebrae.com.br/boletim/o-que-e-margem-de-contribuicao/>>. Acesso em: 12 abr. 2012

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. São Paulo: Frase, 2010.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2005

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

**APÊNDICE A - Roteiro de entrevista utilizada para coleta de dados.**

- 1ª) Como surgiu a ideia de abrir um restaurante?
- 2ª) Como foi o início das atividades e quais as dificuldades encontradas?
- 3ª) Há quanto tempo a empresa está no mercado?
- 4ª) Descreva os serviços oferecidos pela empresa.
- 5ª) Quantos colaboradores compõem atualmente o quadro da organização?
- 6ª) Qual o principal serviço da empresa e porque?
- 7ª) Quais os principais gastos da empresa?
- 8ª) Como se dá o controle dos custos da organização?
- 9ª) Qual a carga horária e como funciona a escala de trabalho dos colaboradores?
- 10ª) Qual horário de funcionamento de cada serviço?