

# **Estruturação de um método de precificação através da elaboração de um sistema de custeio – estudo de caso aplicado a um restaurante em Porto Alegre/Brasil**

Leonardo Hickmann Medeiros do Amaral – UFRGS – Engenharia de Produção

[leonardo.hma@gmail.com](mailto:leonardo.hma@gmail.com)

## **Orientadores:**

Francisco José Kliemann Neto, Dr. – UFRGS – Engenharia de Produção

[kliemann@producao.ufrgs.br](mailto:kliemann@producao.ufrgs.br)

Natália Pietzsch, Mestre – UFRGS – Engenharia de Produção

[natalia.pietzsch@gmail.com](mailto:natalia.pietzsch@gmail.com)

*Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).*

## **Resumo**

O presente estudo concentra-se no objetivo de propor uma reformulação no processo de formação de preços de um restaurante, utilizando como base um sistema de custeio elaborado de acordo com as necessidades da operação em questão. No estudo, é possível perceber a complexidade no processo de formação de preços em um restaurante, como os custos de processos e pessoas impactam no mesmo, e como uma precificação malfeita pode ter impacto na saúde financeira de um restaurante. O trabalho começa com uma revisão da literatura sobre os diferentes tipos de princípios e métodos de custeio, além de uma revisão a respeito das práticas de formação de preços e como estas são encontradas nos segmentos de restaurantes. No desenvolvimento do estudo, o custo unitário de cada produto é calculado pelo sistema de custeio, e este serve de base para a recomendação do preço de venda ideal. Por fim, são expostos os resultados das alterações de preço e as principais conclusões, nos quais são mostrados os comportamentos dos preços de cada produto, se deveriam aumentar ou diminuir, os possíveis resultados da empresa com as alterações e os principais indicadores de controle de desempenho.

## **Abstract**

The present study focuses on the proposition of a new pricing model in a restaurant, using a Costing System, created following the needs and reality of the present operation. In this study, it's possible to realize the complexity of the pricing process on restaurants and how the costs of operations and people impact on it. The study begins with a literature revision about the different types of Costing methods and principles, along with a revision about the pricing

practices and how those are seen in the restaurant industry. On the development, the unitary cost of each product is calculated through the Costing system, and it serves as a base for the recommendation of the ideal price of sale. In the end, results and main conclusions are shown, which consist on the price behavior of each product, whether they should go up or down, the possible results that the company may have if the alterations were implemented and the main performance indicators.

Palavras-chave: Custeio, precificação, restaurantes

## **1 - Introdução**

O mercado produtivo está constantemente se atualizando, trazendo novas exigências e criando novas soluções. Dessa forma, tanto a indústria como os serviços precisam estar atentos às mudanças nas expectativas dos seus clientes, de forma a serem rápidos e precisos para atendê-las, tendo como objetivo não só a fidelização destes, mas também a conquista de novos clientes.

Quando se fala do mercado de alimentação, tais fatores se acentuam ainda mais. De acordo com portal *O Globo*, desde 2015 o número de restaurantes que fecham no estado do Rio de Janeiro supera o número de novos empreendimentos, realidade também percebida no restante do Brasil. Segundo Barbosa Filho (2017), a crise econômica que o Brasil enfrenta fez com que a taxa de crescimento do produto potencial da economia brasileira saísse da faixa de 4% ao ano para menos de 2% ao ano. Dessa forma, com uma tendência de contenção de gastos por parte da população, despesas muitas vezes consideradas supérfluas, como alimentação em restaurantes, acabam sendo reduzidas ou eliminadas, diminuindo a demanda e o faturamento das empresas do setor, ocasionando o fechamento de muitos deles.

Considerando o cenário acima, fica evidente que as empresas devem buscar obter vantagens em diferentes aspectos do negócio, como por exemplo no que concerne à gestão financeira do estabelecimento, considerando a adoção de uma estrutura de custos e de uma estratégia de precificação. Martins (2010) diz que, com o aumento de competitividade verificada na maioria dos mercados, a análise dos custos se torna altamente relevante no processo de tomada de decisões, visto que as empresas não podem mais definir seus preços de acordo com os custos incorridos, pois o consumidor não aceita pagar pelas ineficiências da empresa, o que faz com que a definição dos preços seja feita pelo mercado.

Daly (2002) faz críticas às metodologias de precificação utilizadas na maioria das empresas. Com relação à gestão de restaurantes, muitas vezes não é percebida a complexidade que tal tema pode ter. Geralmente, a pessoa encarregada da precificação não possui formação

específica, não dispõe das ferramentas adequadas para tal e não tem informações suficientes sobre a estrutura de custos da empresa. Avlontis & Indounas (2006) afirmam que decisões de formação de preço com base nas práticas do mercado precisam ser balanceadas com as informações estruturais da empresa.

Em função disso, um sistema de custeio bem estruturado é essencial para a saúde financeira de qualquer empresa no longo prazo, inclusive restaurantes. A definição do melhor sistema de custeio para a empresa passa pela escolha dos princípios e métodos que melhor se encaixem com a realidade, com o número de atividades realizadas e com a complexidade dos seus processos.

Dentro desse contexto, o presente trabalho visa desenvolver um método para precificação de produtos e para suporte à avaliação de desempenho para restaurantes, com foco naqueles que realizam sua operação com menu *a lá carte*, baseado na estruturação de um sistema de custeio, a qual será aplicada em um estudo de caso em Porto Alegre/Brasil.

O sistema de custeio que este trabalho almeja desenvolver e aplicar como estudo de caso poderá servir de modelo para auxiliar outros estabelecimentos a melhorarem seus processos internos de gestão, permitindo um maior embasamento para tomadas de decisões, não somente em relação aos preços praticados, mas também no planejamento e no posicionamento estratégico da empresa.

## **2 – Referencial teórico**

Dentro desta seção, serão discutidos os conceitos dos sistemas de custeio, como são estruturados, do que são formados e suas principais utilidades em diferentes cenários. Além disso, serão abordados, também, conceitos e práticas de precificação utilizadas no mercado, a fim de trazer um maior embasamento para a análise da empresa estudada.

### **2.1 – Sistemas de custeio**

Décadas atrás, quando as empresas produziam uma gama pequena de produtos, os custos de matéria-prima e mão-de-obra eram mais significativos frente a outros custos e, também, mais facilmente alocados aos produtos, e os investimentos em sistemas de alocação de custos indiretos não se faziam necessários. Hoje, o *mix* de produtos, canais de venda e custos com operações que dão suporte às vendas da empresa, seja de produto ou serviço, aumentaram significativamente, fazendo com que custos diretos com mão-de-obra e matéria-prima se tornassem apenas uma pequena parcela dos custos totais da empresa. Ainda assim, muitos gerentes não adaptaram sua lógica de alocação de custos à nova realidade, ainda utilizando

como base para a tomada de decisões estratégicas informações de custeio defasadas, que dão pouca ou nenhuma ênfase para custos indiretos que possuem grande representatividade sobre os gastos totais da empresa (Kaplan & Cooper, 1988).

De acordo com Bornia (2002), as principais utilidades do sistema de custeio no apoio gerencial são: i) avaliação de estoques, auxiliando a contabilidade com os resultados da empresa, ii) controle de desempenho e iii) tomada de decisões, visto que, com o cálculo dos custos do período, sempre que ocorrer um problema no processo produtivo, o custo unitário do produto tende a aumentar, indicando à gerência da empresa a ocorrência do problema e indicando a necessidade de tomada de ações corretivas.

Um sistema de custeio resulta da combinação de princípios e de métodos de custeio. Os princípios determinam quais informações deverão ser utilizadas, para gerar informações mais adequadas às necessidades da organização. Já os métodos de custeio se referem à forma como as informações serão obtidas e relacionadas com os processos da empresa (Bornia, 2002). É importante enfatizar que uma empresa poderá fazer uso de um sistema que contenha mais de um princípio e/ou método, dependendo do seu objetivo (Kraemer, 1995).

### **2.1.1 – Princípios de custeio**

Os princípios de custeio podem ser definidos como a forma de alocar o custo de produção de um determinado produto ou serviço e englobam custos variáveis e despesas que são diretamente proporcionais à oferta dos bens ou serviços e custos fixos, que não são diretamente alterados pelo acréscimo ou decréscimo da produção (Beber et al. 2004).

Na literatura, são citados três grandes princípios de custeio: custeio variável, custeio por absorção ideal e custeio por absorção total. A escolha pela utilização de um ou mais princípios passa pelo tipo de informação que a empresa deseja obter; contudo, as informações de cada princípio são complementares e auxiliam a maior compreensão do cenário atual da empresa.

O custeio variável é aquele onde apenas os custos variáveis são atrelados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período (Bornia, 2002). O autor ainda afirma que o custeio variável está relacionado com a utilização de custos no apoio a decisões de curto prazo, no qual apenas os custos variáveis são relevantes.

Já o custeio por absorção ideal, de acordo com Beber et al. (2004), considera que todos os custos fixos e variáveis devem ser alocados aos produtos, com exceção daqueles relacionados às perdas. Kraemer (1995) afirma que as perdas são caracterizadas como a capacidade ociosa e

a ineficiência da empresa, e que o custo do produto é independente do volume produzido, sem considerar as perdas ocorridas no período.

O terceiro princípio, o custeio por absorção integral ou total, considera que todos os custos fixos e variáveis devem ser repassados aos produtos, inclusive as perdas (Beber et al., 2004).

Ainda há duas novas proposições de princípios de custeio, citadas por Beber et al. (2004), que criticam a não distinção das perdas normais e anormais nos três princípios já citados anteriormente. Dessa forma, os autores propõem os conceitos de Custeio Variável Parcial, que deriva do custeio variável, incorporando as perdas normais variáveis do processo, que são provenientes das ineficiências já consideradas e aceitas do processo produtivo. Além deste, há o Custeio por Absorção Parcial, derivado do custeio por absorção ideal, incorporando as perdas normais totais do processo. Nele, o custo do produto permanece sendo independente do volume produzido, porém é acoplado o custo das perdas normais pré-estabelecidas. Além disso, todos os outros gastos podem ser considerados como perdas anormais.

### **2.1.2 – Métodos de custeio**

A segunda parte dos sistemas de custeio são os métodos de custeio, que se encarregam de definir como um custo será alocado ao produto/serviço. De acordo com Abbas et al. (2012), os diferentes métodos de custeio podem ser utilizados tanto por empresas comerciais quanto por prestadoras de serviço. Na literatura, existem cinco métodos de custeio citados como os mais utilizados pelas empresas: custo-padrão, centro de custos, *Activity-Based Costing* (ABC), Unidades de Esforço de Produção (UEP) e *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC). A decisão pela escolha de um método depende das necessidades e das características de cada empresa e de que tipo de dados elas precisam para tornar seu processo de tomada de decisão mais embasado e eficiente (Motta, 2000).

O método do custo-padrão consiste em um suporte para o controle de custos da empresa, no qual são determinados padrões de custos para os produtos e, ao final, avaliam-se os custos realmente ocorridos no período para estudar o desvio entre o padrão e o real. O custo-padrão não se enquadra exatamente como um método de custeio sendo, na prática, um meio termo entre método e princípio, por apenas fazer um levantamento dos custos, e não efetivamente calculá-los. A maior utilidade do custo-padrão se encontra no estudo do consumo da matéria-prima (Bornia, 2002). O método do custo-padrão foi criado para auxiliar a detecção dos desvios de custos e suas provável causas, sendo a medição de custos um fator secundário (Kraemer, 1995).

O método de centro de custos consiste em avaliar apenas os custos de transformação, não considerando os custos com matéria-prima. Ele consiste em dividir a empresa em centros de custos, que são definidos de acordo com o organograma, localização e atividades. Bornia (2002) elenca cinco passos para elaboração do método: i) descrição dos custos, ii) divisão da empresa em centros de custos, iii) alocação dos custos aos centros (distribuição primária), iv) redistribuição dos custos dos centros indiretos (aqueles não envolvidos diretamente na produção) até os diretos (distribuição secundária) e v) distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final). É importante salientar que o critério para alocação dos custos deve representar da melhor forma possível a utilização dos recursos. O método dos centros de custos ainda é um dos mais utilizados na atualidade, principalmente no Brasil, dado que sua sistemática representa os conceitos de contabilidade de custos (Kraemer, 1995).

Os métodos citados foram os mais utilizados por muito tempo na indústria devido à sua facilidade para alocação aos produtos. Entretanto, com o passar do tempo as empresas começaram a diversificar cada vez mais sua produção e os custos indiretos de produção passaram a ser altamente relevantes no cenário econômico. Com isso, Kaplan & Cooper (1988) salientaram que os métodos convencionais de custeio já não forneciam informações úteis e precisas para as empresas e que, desta forma, estas deveriam mudar suas lógicas de custeio e precificação. Foi assim que os autores apresentaram o Custeio ABC, ou *Activity-Based Costing*, que consiste em elencar os custos envolvidos em cada atividade da empresa, e analisar por quais atividades cada produto passa. Dessa forma, calculam-se os custos relacionados com elas e alocam-se os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso (Bornia, 2002). De acordo com Abbas et al. (2012), o ABC tem o potencial de indicar para as empresas se elas estão operando ineficientemente e, caso positivo, quais são as atividades que têm custo elevado e não agregam o devido valor para os produtos, fornecendo embasamento para possíveis ações da administração da empresa. Kraemer (1995) diz que o ABC surgiu para suprir uma lacuna de alocação de custos indiretos fixos, associados às atividades de apoio, aos produtos. Dessa forma, o ABC pode ser utilizado por praticamente todas as empresas.

Outro método que ganhou destaque nas últimas décadas é o método da UEP (Unidade de Esforço de Produção), que consiste em determinar uma unidade de medida comum a todos os processos, considerando uma empresa multiprodutora como uma fábrica fictícia, que produza apenas um produto, com uma única medida de esforço, a UEP (Kraemer, 1995). A autora também comenta que o método é mais utilizado para apropriação dos custos indiretos de produção no chão-de-fábrica, sendo de mais difícil aplicação em setores administrativos das empresas. O método da UEP divide o ambiente de produção em postos operativos e elege um

produto-base, cujo custo servirá de parâmetro para medir os equivalentes de produção dos demais (Martins, 2010).

Por fim, tem-se o método TDABC, proposto por Kaplan & Anderson (2003) como uma alternativa mais barata e de mais fácil implementação quando comparado ao método ABC. Tal método consiste em estimar quanto tempo uma atividade demora para ser realizada e analisar quantas vezes foi feita em um intervalo de tempo. Com os custos dos recursos que cada atividade consome obtém-se o custo das atividades. Após isso, o custo dos produtos é determinado pelas atividades envolvidas no seu processo produtivo, da mesma forma que no método ABC.

É importante salientar que a principal função de um sistema de custeio é o fornecimento de informações a respeito do desempenho das empresas, proporcionando a identificação de problemas e orientando os gestores para a tomada de ações corretivas (Scramin, Batalha e Farias de Jesus, 2002; Baird, Harrison e Reeve, 2004; Duchac, 2008; Stefano, 2009). Nesse contexto, as empresas devem buscar obter as informações utilizando princípios e métodos que melhor retratem a sua realidade, mesmo que seja necessário fazer combinações ou ajustes neles.

## **2.2 – Formação de preços e práticas do setor alimentício**

Bornia (2002) diz que, nas empresas tradicionais, o preço era formado através dos custos do produto, adicionados de uma margem de lucro desejada. Entretanto, com o crescimento da indústria e da concorrência, cada vez mais a definição do preço de venda passou a ser feita pelo mercado. Dessa forma, o lucro das empresas passou a ser a diferença entre preço de venda estabelecido e os custos unitários que a empresa consegue atingir.

Avlonitis e Indounas (2006) afirmam que decisões de precificação são influenciadas por uma série de fatores, dos quais alguns podem ser controlados mais facilmente do que outros. Smith, 1995 apud Avlonitis & Indounas, 2006 citam que as principais informações necessárias para precificação podem ser classificadas em três diferentes categorias: i) informações relacionadas a custos, lucros, produção e vendas, ii) informações associadas aos concorrentes e iii) informações relacionadas aos consumidores.

Daly (2002) diz que a precificação é uma ciência na qual as áreas de marketing, contabilidade, administração e financeiro convergem. Dessa forma, desencorajam-se estratégias nas quais a definição do preço de venda dos produtos e/ou serviços seja feita por apenas um destes setores, isoladamente. É essencial que as empresas atualizem suas

metodologias de precificação, incorporando a estas o máximo de informações possíveis, provenientes de setores diversos.

Com relação às práticas de formação de preço utilizadas por restaurantes, Raab et al. (2009) dizem que restaurantes, em sua maioria, utilizam técnicas de *mark-up* relacionadas a uma margem de contribuição desejada de cada produto frente aos seus custos variáveis, ou seja, os custos unitários de cada produto são calculados, e determina-se um teto de representatividade que estes devem ter sobre o faturamento total, chegando ao preço final. Santos (1986) diz que a estratégia de *mark-up* é muito utilizada no comércio atacadista e varejista, por se tratar de um método simples. Entretanto, o uso deste método pode levar a administração a tomar decisões que muitas vezes não condizem com a realidade dos negócios.

Logicamente, as práticas de formação de preço em restaurantes vão depender muito do tipo de serviço oferecido. Restaurantes com pratos comuns, sem diferenciais, tendem a ter que competir por preços, fazendo ainda mais necessário o conhecimento da sua estrutura de custos. Entretanto, consumidores estão dispostos a pagar mais caso percebam mais qualidade no produto que estão comprando. Um estudo elaborado por Kiatkawsin e Han (2019) demonstra que pessoas estão dispostas a pagar um preço mais alto em restaurantes com estrelas *Michelin*. Nesses estabelecimentos, a formação de preço é muito menos dependente dos custos envolvidos, com a percepção de valor entregue ao cliente sendo o fator determinante.

Após o aprofundamento em cada um dos princípios e métodos existentes, fica claro que não há um único que se encaixe perfeitamente na realidade das empresas. Um bom sistema de custeio é aquele que reflete da maneira mais fiel possível a realidade da empresa e o que fornece as melhores informações para a tomada de decisão. Dessa forma, no presente estudo, será utilizado o método TDABC, enquanto os custos das matérias-primas serão calculados através do custo-padrão. Além disso, será utilizado, além dos princípios de absorção total e ideal o princípio da absorção parcial, para que as ineficiências normais sejam consideradas no cálculo do preço de venda ideal.

### **3 – Procedimentos metodológicos**

Esta seção tem o objetivo de classificar a pesquisa quanto à metodologia que será utilizada, além de descrever detalhadamente as etapas que serão realizadas dentro do estudo de caso e quais informações deverão ser coletadas e calculadas para a obtenção dos seus objetivos.

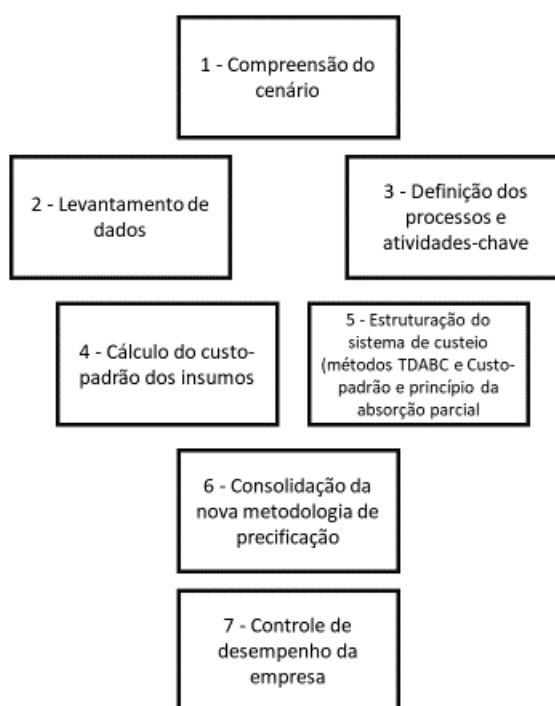
#### **3.1 – Classificação da pesquisa**



O estudo se caracteriza por ser de natureza aplicada, que almeja estruturar um sistema de custeio para empresa, que hoje não o possui e, com este, propor uma nova metodologia de precificação para todos os produtos. A abordagem do estudo é quantitativa, visto que serão mensurados e calculados todos os dados necessários para o seu desenvolvimento. O objetivo do estudo é exploratório, pois a grande maioria dos dados necessários para o estudo ainda não são de conhecimento da empresa e serão utilizados para a readequação da estratégia desta. Por fim, o estudo é classificado como um uma pesquisa-ação, visto que todas as informações coletadas e analisadas servirão de base para a resolução do problema enfrentado pela empresa (Gil,2002).

### 3.2 – Caracterização do método de trabalho

O estudo será elaborado através de sete macroetapas, que seguem o fluxo descrito na Figura 1.



**Figura 1: Método de trabalho proposto**

**Etapa 1 – Compreensão do cenário:** primeiramente, deve ser levada em consideração a situação da empresa no momento de início do estudo. Informações como o tipo de dados que a empresa já possui, o que ela faz com eles e quais são os principais indicadores de gestão são fundamentais para direcionar o início da implementação de um sistema de custeio. Nesta etapa, também é necessário entender como o restaurante opera, como são feitas as produções,

compras e armazenagem dos alimentos, quais os demais setores envolvidos na operação e como o restaurante faz a precificação dos seus produtos no momento.

**Etapa 2 - Levantamento de dados:** Para a segunda etapa do estudo, é necessário compreender como os recursos que a empresa dispõe estão sendo utilizados, ou seja, é necessário analisar quais são as atividades realizadas pela empresa, qual a complexidade destas e quanto dos recursos disponíveis elas consomem. Dessa forma, essa etapa se concentrará em realizar a cronoanálise dos processos produtivos de cada item produzido e analisar as informações disponíveis a respeito das produções realizadas, para compreender as diferenças de complexidade na produção de cada produto. Além disso, para a obtenção de um resultado preciso, faz-se necessária uma coleta de informações financeiras da empresa, ou seja, o quanto cada setor consome dos recursos, para que os cálculos de custo de cada atividade sejam condizentes com a realidade.

**Etapa 3 – Definição dos processos e atividades-chave:** após obter todos os dados necessários referentes à produção dos produtos e os gastos de cada setor da empresa, serão elencadas, através da análise da cadeia de operações e conversas com os colaboradores, as principais atividades realizadas no processo produtivo da empresa, que posteriormente serão utilizadas para realizar o custeio de cada produto.

**Etapa 4 – Cálculo do custo padrão das matérias-primas:** o objetivo final do sistema de custeio será fornecer o custo unitário total de cada produto vendido pelo restaurante, considerando toda a matéria prima consumida e os custos diretos e indiretos com o processo produtivo. Para calcular o custo das matérias-primas, será utilizada a metodologia do custo-padrão, contemplando as perdas normais do processo que são aceitas pela empresa.

**Etapa 5 – Estruturação do sistema de custeio (método TDABC e custo-padrão, e princípio da absorção parcial):** com a definição de quais são as atividades-chave do processo produtivo e as informações coletadas nas etapas 0 e 1, será iniciada a elaboração do sistema de custeio. Primeiramente, cria-se uma matriz que relaciona as atividades com todos os custos envolvidos para realizá-las, em uma unidade padrão. Por exemplo: se uma determinada atividade exige um processamento de duas horas em um equipamento e vinte minutos de manipulação de um funcionário, o custo total dessa atividade será o custo de utilizar o equipamento por duas horas somados do custo de vinte minutos de mão-de-obra do funcionário. Com os custos totais de cada atividade realizada, o próximo passo será obter os custos unitários de processamento de cada produto, de acordo com as atividades que eles utilizam. O critério utilizado para fazer o rateio do custo de cada atividade para cada produto

depende das características da operação da empresa, bem como das informações disponíveis. O custo final do produto será o somatório dos custos de cada atividade, ponderados com a intensidade de uso. Além disso, nessa etapa também serão definidas as ineficiências aceitáveis pela empresa, principalmente referentes à ociosidade. Essa definição se faz necessária pelo uso do princípio de custeio de absorção parcial, no qual essas ineficiências serão colocadas dentro do custo, e ao final do período de análise estas são analisadas para comparar se a empresa operou de maneira melhor ou pior do que o planejado.

**Etapa 6 – Consolidação da nova metodologia de precificação:** a partir dos custos unitários de cada produto obtidos com o sistema de custeio, será definida a nova metodologia de precificação do restaurante. A metodologia contemplará aspectos como o custeio calculado e a margem de contribuição unitária (MCU) desejada pela empresa, além de ser baseada com base em uma previsão de vendas.

**Etapa 7 – Controle de desempenho da empresa:** após a estruturação do sistema de custeio, o uso deste servirá de base para avaliações de desempenho mensais da empresa, análises a respeito da utilização da capacidade produtiva e do consumo de matéria-prima, para compreensão das margens de contribuição do *mix* de produtos e, por fim, para tomada de decisões frente a alterações na estrutura do restaurante e no cardápio de produtos. Nessas análises, outros princípios de custeio também serão utilizados, principalmente o princípio de absorção integral, para que seja possível identificar se a empresa está operando com ineficiências e, caso positivo, quais são elas.

#### **4 – Dados e resultados**

Nesta seção, serão apresentados todos os cálculos e resultados da elaboração de cada uma das etapas mencionadas na seção anterior. Vale salientar que, dado que o restaurante possui 142 produtos diferentes, os cálculos e resultados serão apresentados para o caso de um produto escolhido como exemplo, e para tal foi escolhido o produto “Strogonoff” que, no momento do estudo, era o produto com maior representatividade no faturamento da empresa.

##### **4.1 – Compreensão do cenário**

O presente trabalho foi aplicado em um restaurante na cidade de Porto Alegre, que se caracteriza por oferecer um cardápio exclusivamente de alimentos *plant-based*. O estabelecimento abre diariamente, das 11:30 às 23:30 horas, sem interrupções, com exceção de domingos e segundas, quando fecha às 19:30 horas. O restaurante oferece apenas a opção de menu *à lá carte*, com opções de pratos quentes, saladas, entradas, hambúrgueres, sanduíches,

sobremesas, *drinks* e sucos de produção própria, além de vinhos e cervejas comprados de terceiros. Até o momento da elaboração deste estudo, a unidade de Porto Alegre era a única do restaurante. Porém, existe um plano de expansão para outras localidades e, sendo assim, os resultados do estudo serão estruturados de maneira que possam ser replicados a qualquer nova unidade do restaurante.

Atualmente, o restaurante tem uma média de 600 produtos vendidos e 280 clientes diários. Além disso, também é oferecido o serviço de *delivery*, em uma operação conjunta com um aplicativo de entregas, com um volume diário de 40 pedidos e 60 produtos vendidos.

Desde a sua inauguração, em março de 2017, o restaurante vem tentando adequar a gestão à sua realidade. Gradativamente, algumas ferramentas de gestão foram implementadas, como inventário de estoques, controle de desperdícios, análise do CMV (Custo de Mercadoria Vendida) e controle de preços pagos pelas matérias-primas. Entretanto, tais ferramentas funcionam apenas como um suporte, deixando o estabelecimento carente de uma série de informações a respeito dos seus processos, fazendo com que as tomadas de decisões não sejam tão embasadas quanto poderiam.

Para a produção dos seus produtos, toda a matéria-prima é comprada e estocada no próprio restaurante. A partir disso, passam pelo setor de higienização e entram na cozinha para produção. A cozinha trabalha em uma operação na qual a grande maioria dos componentes dos produtos é produzida e estocada previamente, e finalizada no momento que o pedido é realizado. Além dessa parte, a estrutura organizacional do restaurante conta com o time de atendimento, responsável por atender e servir os clientes, e o time de *back-office*, que consiste das áreas de Recursos Humanos (RH), financeiro, compras, Planejamento e Controle de Produção, qualidade e *marketing*.

Por fim, foi necessário entender como é o funcionamento da atual metodologia de precificação do restaurante. Hoje, são considerados apenas os custos referentes aos insumos que compõem cada prato. O restaurante estima que estes não representem um valor maior que 25% do valor total do prato; então, na hora de precificar, um *markup* de 4 é aplicado aos custos totais. O valor do cálculo nem sempre é seguido precisamente, e muitas vezes o restaurante opera com uma margem maior em um determinado produto, presumindo que o cliente estará disposto a pagar um valor mais elevado, ou também o oposto, no qual ele se vê obrigado a abrir mão da sua margem quando um produto se mostra caro demais.

#### **4.2 - Levantamento de dados**

Para a estruturação do sistema de custeio da empresa, é necessário compreender as principais etapas da cadeia logística da empresa e todos os recursos consumidos. Primeiramente, foi necessário fazer a cronoanálise dos tempos gastos com mão-de-obra na preparação de cada item feito na cozinha, visto que essa era uma informação que o restaurante não possuía. Para isso, uma tabela de cronometragem foi criada, na qual registrou-se o tempo decorrido de cada etapa de uma determinada preparação. Aqui, é importante salientar que todas as preparações feitas na cozinha são baseadas em quantidades estabelecidas em uma ficha técnica de produção, na qual estão descritos os componentes da receita, os preparos a serem feitos e o rendimento esperado. Cada ficha técnica é definida como um 'lote' de produção, e muitas vezes é possível realizar a produção de mais de uma receita por vez, consequentemente gerando uma economia de tempo de produção. Sendo assim, para ter um número mais próximo possível da realidade, os tempos foram cronometrados de acordo com a prática mais comum de produção de cada receita, ou seja, se na maioria das vezes se faz uma mesma receita duas vezes, o tempo cronometrado foi referente a estas duas vezes.

Posteriormente, foram levantadas as informações financeiras da empresa, através do seu Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE). A partir dele, todos os gastos da empresa foram divididos pelos seus respectivos setores, para que possam ser alocados aos produtos através do sistema de custeio.

#### **4.3 - Definição dos processos e atividades-chave**

Toda operação da empresa acontece para garantir que os produtos estejam disponíveis e sejam entregues com a qualidade esperada aos clientes quando estes fazem um pedido. Sendo assim, as únicas atividades diretamente ligadas à entrega do produto final são a produção dos pratos e a entrega aos clientes. Todas as demais atividades servem de suporte à operação. Inegavelmente, elas têm uma importância muito grande no funcionamento da empresa, sendo impossível o restaurante operar sem elas, porém não estão ligadas diretamente à entrega final. Sendo assim, foram classificadas como atividades-chave, porém não diretamente ligadas à atividade-fim da empresa, todos os setores administrativos, como compras, financeiro, recursos humanos, *marketing* e planejamento, além das atividades da cozinha que complementam a produção, como finalização, apoio e limpeza do restaurante.

#### **4.4 - Cálculo do custo padrão dos insumos**

A empresa trabalha com mais de 300 tipos de matérias primas, entre alimentos e embalagens, para a elaboração dos seus pratos. Por serem tratados de, majoritariamente, frutas e verduras, os produtos sofrem constantes alterações de preço, decorrentes de safras e mudanças

climáticas. Tais fatos, aliados ao fato destes produtos serem perecíveis, o que impossibilita a manutenção de um estoque elevado, fazem com que haja uma grande alteração no preço de compra de cada insumo, mesmo em um curto prazo. Dessa forma, para ter o cálculo mais coerente com a realidade do momento da empresa, o custo total mensal de uma matéria-prima é calculado através do valor total gasto com a mesma e a quantidade total comprada em cada mês, chegando em uma média do preço por Kg.

Posteriormente, é necessário considerar o aproveitamento de cada matéria-prima. Como dito anteriormente, a maior parte delas consiste em frutas e verduras. Logo, muitas possuem partes que não podem ser aproveitadas para a produção dos produtos, como cascas e folhas. Sendo assim, foi elaborada uma planilha de controle de rendimentos, na qual realizava-se a pesagem total do insumo e a pesagem do que efetivamente foi utilizado, criando um percentual de aproveitamento de cada insumo. Vale salientar que, dada a natureza dos produtos, esse controle de rendimento deve ser realizado periodicamente, pois as safras e estações do ano alteram bastante o aproveitamento destes. Dessa forma, o custo-padrão de cada insumo é obtido dividindo o preço médio de compra do Kg pelo percentual de aproveitamento.

#### **4.5 - Estruturação do sistema de custeio (método TDABC e custo-padrão, e princípio da absorção parcial)**

Após a conclusão do levantamento de todos os dados necessários e da compreensão do funcionamento da empresa, parte-se para a estruturação do sistema de custeio que servirá de base para a remodelação da metodologia de precificação da empresa. Para tal, foram utilizadas as informações dos quatro primeiros meses do ano de 2019.

##### **4.5.1 – Separação dos custos**

Primeiramente, todos os gastos financeiros da empresa foram separados conforme sua natureza, seu impacto na operação e sua facilidade de alocação aos produtos. Dessa forma, os gastos foram divididos em: despesas operacionais (água, luz, manutenções, locações, materiais de limpeza, outros materiais), despesas gerais (aluguel, Imposto Predial e Territorial Urbano, *softwares*, materiais de escritório, segurança, consultorias e assessorias jurídicas), custos variáveis (compra de insumos, fretes, embalagens). Além disso, os gastos com pessoal (salários, benefícios e encargos) também foram divididos conforme os setores da empresa (atendimento, cozinha de apoio, cozinha de produção, administrativo e serviços gerais).

##### **4.5.2 – Alocação dos custos aos produtos**

Para alocação dos custos aos produtos, utiliza-se diferentes critérios, dadas as particularidades da operação em questão.

#### **4.5.2.1 – Custos dos insumos**

Os custos dos insumos, aqui considerados os valores dos alimentos comprados, fretes de compras e embalagens, são alocados aos produtos de acordo com as receitas utilizadas no restaurante. Como dito anteriormente, o restaurante conta com fichas técnicas que contêm todas as quantidades necessárias e os rendimentos esperados em cada receita. Assim, esses custos são alocados através do custo-padrão, conforme mencionado na seção 4.3.

#### **4.5.2.2 – Custos de mão-de-obra de produção**

O restaurante conta com um time específico encarregado de realizar a produção de todos os itens que compõem os pratos, sendo este time uma subdivisão da equipe de cozinheiros. Dessa forma, os custos de mão-de-obra de produção se resumem aos salários e encargos das pessoas que fazem parte deste time. Para alocação desses valores aos produtos vendidos, utilizou-se o método TDABC, que considera o tempo total que uma tarefa precisa para ser feita, e o número de vezes que ela foi feita em determinado período. Para isso, foram considerados os tempos de preparação de cada item produzido, conforme mencionado na seção 4.2, e o tempo total foi calculado proporcionalmente ao volume destinado a cada prato (por exemplo, se uma receita produzida tem 1 kg, e cada prato possui 100g desta, este consome 10% do tempo de preparação total da receita). Conseqüentemente, o tempo de produção de cada prato é o somatório dos tempos de produção de cada componente, seguindo a proporção citada. Após obter o tempo unitário de produção de cada prato, é necessário analisar a curva de vendas mensal de cada produto para chegar à capacidade de produção total utilizada. Dessa forma, multiplicando o tempo unitário total de produção de cada prato pelo número de pratos vendidos, chega-se no tempo total gasto com cada prato, e conseqüentemente o somatório destes fornece o tempo total de produção utilizada. Este cálculo é útil pois o time responsável de produção cumpre uma carga horária fixa mensal, e caso o tempo total de produção seja menor que o tempo total disponível, há uma ociosidade. Os valores de ociosidade encontrados são ilustrados na Tabela 1.

Mês	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
Ociosidade calculada	18%	26%	25%	30%

**Tabela 1: Ociosidade do time de produção**

Os valores encontrados são significativamente altos, o que já é um indicador de uma ineficiência na gestão do estabelecimento. Para cálculos de custos, foi decidido que uma

ociosidade de 15% pode ser considerada aceitável para a operação. Qualquer valor acima disso será considerada uma perda anormal, que não será considerada no custo final do produto.

Para chegar no custo de produção, calcula-se o custo-hora do time de produção, dividindo o somatório de todos os salários pelo somatório da carga horária e multiplica-se pelo tempo total final de cada prato. No caso do restaurante, o somatório dos salários e encargos do time é de R\$ 11.900,00 para uma jornada de trabalho mensal de 1232 horas, o que resulta em um custo hora de R\$9,66.

Além disso, é importante salientar que os cálculos dos tempos de produção consideraram a curva de venda dos produtos, sem levar em consideração os estoques iniciais e finais das preparações da cozinha. Tal decisão foi tomada por conta da natureza dos produtos oferecidos pelo restaurante em questão, sendo seu prazo de validade muito curto, fazendo com que haja um giro de estoque muito rápido. Dessa forma, no longo prazo, o número de vezes que uma receita foi preparada é muito semelhante à curva de vendas.

A Tabela 2 ilustra os cálculos de custo de produção unitária de um determinado produto do restaurante, ao longo do período de análise.

Strogonoff	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
Tempo unitário (horas)	0,071	0,071	0,071	0,071
Ociosidade calculada	18%	26%	25%	30%
Tempo corrigido (absorção parcial)	0,0835	0,0835	0,0835	0,0835
Tempo corrigido (absorção total)	0,087	0,096	0,095	0,101
Custo unitário Produção	R\$ 0,807	R\$ 0,807	R\$ 0,807	R\$ 0,807
Perdas anormais unitárias	R\$ 0,030	R\$ 0,120	R\$ 0,108	R\$ 0,173

**Tabela 2: custo unitário dos processos operacionais**

#### **4.5.2.3 – Custos do serviço de atendimento**

O restaurante conta com um time de atendimento, responsável por recepcionar os clientes, direcioná-los às mesas, anotar e entregar os pedidos. Novamente, os custos relacionados a este setor se resumem aos salários e encargos das pessoas pertencentes, que totalizam R\$21.515,96. A alocação destes custos aos produtos se dá de forma direta, dividindo os custos totais pelo número total de produtos vendidos no período. Tal critério foi definido pois, a grosso modo, todos os produtos exigem o mesmo esforço de cada atendente. Logicamente, há diferenças nas distâncias percorridas e no tempo dedicado à cada mesa, porém



este dado é de muito difícil obtenção e correlação com cada produto, além de não corresponder a uma diferença significativa nas alocações.

Na Tabela 3 estão ilustrados os custos unitários do serviço de atendimento para o mesmo produto citado, considerando o princípio de absorção total. Dada as variações encontradas, fica evidente que também há uma ociosidade, portanto também é necessário estabelecer um custo que considere uma perda normal de ociosidade. Para este caso, foi definida, de acordo com conversas com a equipe de gestão, uma capacidade mensal normal de 17213 produtos e, conseqüentemente, no custo de R\$ 1,25 por produto. Novamente, qualquer valor acima disso será considerada uma perda anormal.

Restaurante	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
Produtos totais vendidos	17864	16078	16137	15325
Custo unitário por produto	R\$ 1,20	R\$ 1,34	R\$ 1,33	R\$ 1,40
Perdas anormais unitárias	-R\$ 0,05	R\$ 0,09	R\$ 0,08	R\$ 0,15

**Tabela 3: custo unitário de atendimento**

Aqui, um ponto que chama atenção é o mês de janeiro, no qual o movimento e o número de produtos vendidos foram muito mais altos que o normal. Dessa forma, nesse mês houve um ganho nos custos referentes ao atendimento, visto que a operação foi acima da capacidade considerada normal.

#### **4.5.2.4 – Custos da cozinha de apoio**

A cozinha de apoio do restaurante é responsável por dar suporte ao time de produção em questões de organização, estocagem e manipulação de insumos, além de ser responsável por montar e entregar os pratos, quando os pedidos aparecem. Diferentemente do time de produção, para este caso não é possível calcular o tempo gasto pelos funcionários com cada produto vendido, individualmente, visto que diversas funções executadas são direcionadas à vários produtos. Sendo assim, para alocar seus custos, criou-se um critério de ponderação relacionado à complexidade que cada item traz para o time. Foram definidos números relacionados à complexidade considerada, 0, 1, 3 e 6, sendo 0 para aqueles produtos que não exigem nada da cozinha de apoio, e para os demais, quanto maior o número, maior a complexidade. A partir disso, cruza-se a curva de vendas de cada produto com sua respectiva complexidade (esforço), para chegar no número total de esforços realizados pela cozinha no período. Então, divide-se o custo total da equipe da cozinha pelo número total de esforços realizados, chegando no custo unitário de cada esforço. Por fim, multiplica-se o custo unitário

do esforço pelo ‘peso’ de cada produto, para chegar no custo de cada produto. Aqui, novamente fez-se necessário estabelecer um valor unitário de esforço que considere a ociosidade do time, pelo princípio da absorção parcial. Dessa forma, foi definido, juntamente com a equipe de gestão, o padrão de esforços normais da cozinha de 46375,50, o que resulta um custo de esforço unitário de R\$ 0,68. A Tabela 4 mostra os custos e a variação das perdas anormais ao longo dos quatro meses de análise:

Strogonoff	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
Esforço unitário	6	6	6	6
Esforços totais realizados no mês	44893	42281	41485	39145
Custos cozinha	R\$ 31.535,34	R\$ 31.535,34	R\$ 31.535,34	R\$ 31.535,34
Custo unitário (absorção parcial)	R\$ 0,68	R\$ 0,68	R\$ 0,68	R\$ 0,68
Custo esforço do produto	R\$ 4,08	R\$ 4,08	R\$ 4,08	R\$ 4,08
Custo unitário (absorção total)	R\$ 0,70	R\$ 0,75	R\$ 0,76	R\$ 0,81
Perdas anormais unitárias	R\$ 0,13	R\$ 0,40	R\$ 0,48	R\$ 0,75

**Tabela 4: custo unitário da cozinha de apoio**

#### **4.5.2.5 – Despesas operacionais, despesas gerais, pessoal - administrativo e apoio**

Por último, resta fazer a alocação dos custos que não possuem uma ligação direta com cada produto. Para estes, o critério escolhido foi alocar proporcionalmente ao custo total parcial de cada produto, ou seja, somar os custos todos os custos unitários já alocados até o momento e multiplicar pela curva de vendas do período. A partir disso, soma-se os custos de todos os produtos, e cada um deles recebe uma parcela das despesas mencionadas, proporcional à sua representatividade nos custos totais. A representatividade padrão de cada produto foi estabelecida através da representatividade total no período. A Tabela 5 ilustra o cálculo destes custos:

Strogonoff	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
Custos a serem alocados	R\$ 139.209,62	R\$ 139.209,62	R\$ 139.209,62	R\$ 139.209,62
Custos parciais totais	R\$ 188.469,14	R\$ 171.356,06	R\$ 173.612,85	R\$ 169.899,29
Unidades vendidas	936	764	702	783
Custo parcial do produto	R\$ 15.520,14	R\$ 13.035,58	R\$ 12.031,48	R\$ 13.730,89
Representatividade dos custos parciais	8,23%	7,61%	6,93%	8,08%

Representatividade padrão	7,72%	7,72%	7,72%	7,72%
Parcela alocada no produto	R\$ 10.751,03	R\$ 10.751,03	R\$ 10.751,03	R\$ 10.751,03
Custo indireto unitário teórico	R\$ 13,50	R\$ 13,50	R\$ 13,50	R\$ 13,50
Custo indireto unitário real	R\$ 11,49	R\$ 14,07	R\$ 15,31	R\$ 13,73

**Tabela 5: custo unitário de outras despesas**

Esta etapa possui uma particularidade referente aos custos unitários de cada mês. Em nenhum mês o custo unitário real foi o mesmo que o teórico calculado. Isso acontece porque esse custo teórico é referente a uma previsão de vendas e, caso o número de produtos vendidos seja diferente do previsto, naturalmente seu custo unitário de despesas também será. Neste método, cada produto é responsável por cobrir uma parcela dos custos totais (no produto exemplo este valor é 7,72%). Se a venda de cada produto for exatamente igual ao que foi previsto, a empresa atingirá seu ponto de equilíbrio, somado à margem de lucro planejada para cada produto. Entretanto, nem sempre esse valor será cumprido, pois se um produto vender menos que o esperado, não cobrirá a totalidade dos seus custos, sendo necessário que outro produto venda a mais do que o esperado para compensar este valor.

Ao final desta etapa, obtém-se o custo unitário total final de cada produto vendido pelo restaurante, como mostra a Tabela 6. A seguir, é necessário compreender as taxas e impostos relacionados com a receita, para que seja possível estabelecer a metodologia de precificação que é alvo deste estudo.

Strogonoff		
Custo insumos	R\$	10,59
Custo produção	R\$	0,81
Custo atendimento	R\$	1,25
Custo cozinha	R\$	4,08
Custo de despesas	R\$	13,50
Custo unitário total	R\$	30,23

**Tabela 6: custo unitário total**

#### **4.6 - Consolidação da nova metodologia de precificação**

Após concluído o cálculo dos custos unitários de cada produto vendido no restaurante, já foi possível perceber que uma parcela representativa dos produtos estava dando prejuízo para a empresa, inclusive os quatro produtos que mais contribuem no seu faturamento, o que demonstra que a atual metodologia não contempla todas as informações necessárias para a

melhor tomada de decisão. Tal afirmação é confirmada pelo fato de que, nos quatro meses analisados no estudo, em apenas dois deles a empresa apresentou um resultado positivo.

Dessa forma, o norteador da nova metodologia de precificação passa a ser os custos unitários totais de cada produto, isto é, os custos variáveis, de produção, de atendimento, de cozinha e as demais despesas. Além disso, a previsão de demanda de vendas de cada item em um dado período é um fator determinante no cálculo de todos os custos mencionados; logo, para uma definição do preço de venda ideal, também é necessário ter uma perspectiva da curva de vendas de cada produto.

No momento do estudo, a empresa já operava há dois anos, possuindo todos os dados de vendas deste período. Entretanto, por se tratar de um restaurante, ocorrem alterações periódicas nos produtos vendidos, com novas entradas e saídas no menu, mexendo bastante com a curva de vendas. Por conta disso, para estruturar a nova metodologia de precificação utilizam-se os dados de venda dos quatro primeiros meses de 2019, os quais, até o momento da realização do estudo, continham o menu mais atualizado do restaurante. Além disso, para projeções futuras, utilizam-se análises sobre sazonalidades e o número de clientes que o restaurante recebe em diferentes períodos do ano.

Feita a análise e a projeção dos produtos vendidos, chegou-se na estimativa de custo unitário de cada produto. A partir disso, a nova metodologia de precificação é feita através de um *markup* sobre estes custos, contemplando taxas e impostos sobre a receita e a margem de lucro desejada para cada produto. Para as taxas, o valor final foi de 23,13%, nos quais estão o Imposto de Renda, a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, taxas de antecipação de cartões de crédito e demais taxas. Já o percentual de lucro desejado foi determinado de acordo com a atual representatividade de cada produto frente ao faturamento total da empresa, como indica a Tabela 7:

Participação no faturamento	Lucro desejado
Acima de 2%	1%
De 2% a 1%	2%
Menos de 1%	4%

**Tabela 7: Lucratividade desejada**

Tais números foram decididos em consenso com a direção da empresa. O critério utilizado partiu do pressuposto que produtos que representam menos no faturamento podem impactar na ocupação de equipamentos, mão-de-obra e espaço de armazenamento tanto

quanto aqueles mais representativos, e oferecem um risco maior em termos de precibilidade, portanto também devem oferecer um retorno maior.

Definido isso, o cálculo do novo preço de cada produto foi realizado e aplicado a todos os 142 produtos diferentes que a empresa possuía no momento do estudo. A recomendação de alterações de preços ficou de acordo com a tabela abaixo:

Varição de preço	Nº de itens
Redução de 30% ou mais	20
Redução de 20% a 30%	15
Redução de 10% a 20%	20
Redução de até 10%	8
Manter preço atual	16
Aumento de até 10%	9
Aumento de 10% a 20%	18
Aumento de 20% a 30%	16
Aumento de 30% ou mais	20
<b>Total</b>	<b>142</b>

**Tabela 8: Variações de preço**

Finalmente, aplicando todas as alterações de preço, sejam elas reduções ou aumentos, e considerando que a curva de vendas se manteria a mesma com essas alterações, foi possível analisar como seria o desempenho do restaurante nos quatros meses analisados, e compará-lo com o desempenho efetivamente realizado. Tais resultados estão apresentados na Tabela 9:

Resultados gerais	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
Realizado	R\$ 16.189,47	R\$ 521,00	-R\$ 4.726,47	-R\$ 16.971,69
Após mudanças de preço	R\$ 22.182,41	R\$ 12.125,60	R\$ 6.787,72	-R\$ 5.461,80

**Tabela 9: Diferenças de resultado após alterações de preço**

Logicamente, caso todas as alterações de preços fossem aplicadas conforme o cálculo recomenda, a curva de vendas se alteraria muito, consequentemente alterando os resultados apresentados. Na prática, alterações de preço muito agressivas, acima de 20%, seja para mais ou para menos, dificilmente seriam aplicadas. No caso das reduções, se hoje há venda destes produtos, mesmo com uma precificação teoricamente exagerada, significa que os clientes percebem valor no produto, então não necessariamente seria preciso realizar essa redução, e estes produtos teriam o potencial de fornecer um lucro maior para a empresa. Por outro lado, aumentos elevados de preço também dificilmente seriam viáveis na prática, sendo mais

recomendável, nesses casos, realizar alterações nos componentes dos produtos ou descontinuar suas vendas.

#### **4.7 – Controle de desempenho da empresa**

A partir dos resultados apresentados, foi possível identificar quais os fatores que mais impactam no custo de cada produto, tornando possível, dessa forma, criar indicadores de análise de desempenho para a empresa, que podem servir de base para tomadas de decisão.

##### **4.7.1 – Custo-padrão dos insumos**

Primeiramente, é necessário monitorar o quanto está sendo pago por cada insumo, e qual o grau de aproveitamento destes. Como mencionado anteriormente, o restaurante trabalha muito com hortifruti, os quais têm seu preço e seu rendimento muito suscetível às safras, o que pode gerar alterações relevantes no custo final do produto. Além disso, a metodologia de custeio e precificação não incorporou aspectos referentes às perdas anormais, que podem ocorrer por conta de má utilização ou armazenamento dos insumos. Dessa forma, se um determinado insumo apresentar muita perda, pode ser necessário fazer a substituição dele no *menu*.

##### **4.7.2 – Ociosidade**

Outro fator que impacta diretamente no custo de produção de cada produto é a ociosidade do time de produção. Nos meses analisados, a ociosidade variou de 18% a 30%, encarecendo todos os produtos, e conseqüentemente fazendo com que o cliente pague por uma ineficiência da operação. Dado que o restaurante historicamente apresenta uma variação acentuada de movimento em diferentes dias da semana e também em diferentes estações do ano, uma possibilidade seria diminuir sua estrutura fixa de funcionários e fazer contratações temporárias apenas para os momentos de movimento elevado.

##### **4.7.3 – Número de produtos vendidos**

O número de produtos vendidos, além de ser um importante indicador de desempenho da empresa, também impacta no custo unitário do serviço de atendimento que, no período analisado, oscilou 16,5%, em função da queda no volume de vendas. Portanto, a solução para esses casos é semelhante à mencionada no tópico anterior, ou seja, diminuir sua estrutura física nos momentos de baixo movimento.

##### **4.7.4 – Total de esforços executados pela cozinha**

Outro indicador interessante de ser analisado é o número total de esforços executados pelo time da cozinha de apoio. Tal número influencia o custo alocado à cada produto, porém, este não tem necessariamente uma relação direta com o número de produtos vendidos. No período analisado, o mês de fevereiro teve 59 produtos a menos vendidos, em comparação com o mês de março. Entretanto, em fevereiro foram realizados 796 esforços a mais que em março, o que demonstra que mais produtos com maior complexidade foram vendidos, resultando num custo unitário menor alocado a cada produto no mês de fevereiro. Portanto, além do número de produtos vendidos, o número de esforços realizados também necessita de uma análise pois, mesmo que se estejam vendendo mais produtos, pode se estar subutilizando a capacidade da cozinha, dependendo da complexidade dos produtos vendidos.

#### 4.7.5 – Perdas anormais

Por fim, como mencionado ao longo do estudo, em todos os processos há a definição de uma perda aceitável, proveniente do princípio da absorção parcial, que foi utilizada na definição do custo de cada produto e, subsequentemente, na definição do preço de venda. Dessa forma, uma das mais importantes ferramentas de controle é o comparativo das perdas normais com as efetivamente realizadas, sendo essa diferença as perdas anormais, como mostra a Tabela 10:

Perdas anormais	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
Custo variável	R\$ 3.764,86	R\$ 4.092,45	R\$ 270,92	R\$ 1.554,72
Custo produção	R\$ 420,57	R\$ 1.501,21	R\$ 1.451,45	R\$ 2.033,52
Custo atendimento	-R\$ 1.236,80	R\$ 955,43	R\$ 910,04	R\$ 1.806,54
Custo cozinha	R\$ 1.008,10	R\$ 2.784,26	R\$ 3.325,54	R\$ 4.916,74
TOTAL	R\$ 3.956,73	R\$ 9.333,35	R\$ 5.957,95	R\$ 10.311,52

**Tabela 10: Perdas anormais**

O crescimento significativo das perdas anormais é um bom indicador para empresa de que é necessário tomar decisões corretivas na sua organização. Se as vendas estão baixas e a ociosidade nos setores aumenta, pode ser necessário fazer uma redução no time, ou a substituição de trabalhadores fixos por temporários, nos horários de maior movimento, por exemplo.

## 5 – Conclusões e recomendações para futuros trabalhos

O principal objetivo deste trabalho foi reformular a maneira como é feita a precificação em um restaurante, utilizando um sistema de custeio, levando em consideração a totalidade do processo produtivo do mesmo e ilustrando quais são os fatores mais importantes na hora de definir o preço de venda. Além disso, o estudo também foi útil para mostrar a complexidade que o setor alimentício pode ter. Muitas vezes, donos de estabelecimentos do ramo não têm o conhecimento de tal complexidade, conseqüentemente muitos estabelecimentos acabam não tendo continuidade por ineficiências na gestão.

Com os resultados obtidos, é possível encontrar os motivos que explicam o motivo do restaurante em questão estar operando de maneira ineficiente, apresentando prejuízos financeiros, como mostrado na metade dos meses analisados. Sua atual metodologia de precificação considera apenas os custos variáveis de insumos de cada prato, esperando que o *markup* aplicado a cada produto seja suficiente para cobrir a totalidade dos seus custos e, no final, ainda gerar o lucro desejado. Na prática, isso acaba não acontecendo pois, como mostram os resultados, diferentes produtos possuem diferentes complexidades, e o número de vezes que um produto é feito, bem como sua complexidade, impactam diretamente nos custos alocados ao mesmo.

Além disso, o trabalho realizado também permite identificar algumas ineficiências organizacionais da empresa. O restaurante tem seu pico de movimento nos finais de semana, nos quais o volume de clientes geralmente é bem elevado. Por conta disso, as equipes de atendimento e cozinha estão dimensionadas para atender essa demanda. A falha desta estratégia se encontra nos outros dias da semana, no qual o movimento é menor, o que, conseqüentemente, gera uma ociosidade no time, que acaba encarecendo todos os produtos. Nesse cenário, quando as vendas caem significativamente, nem mesmo a alteração de preços sugerida é capaz de fazer o restaurante apresentar um resultado positivo, como foi o caso apresentado no resultado do mês de maio. Desta forma, nos meses em que se espera uma queda no movimento, a melhor saída para a empresa seria trabalhar com uma estrutura fixa mais enxuta e fazer a contratação de ajudantes temporários para os períodos de maior demanda.

Ademais, os resultados também permitem analisar melhor o atual mix de produtos oferecidos pelo restaurante, suas complexidades e seus impactos no resultado final. Com isso, foi possível identificar, também, que alguns produtos deveriam ser descontinuados, visto que o aumento de preço necessário para que eles apresentem o resultado esperado é muito elevado, e dificilmente o consumidor estará disposto a pagar este valor.



Com relação à metodologia utilizada para a criação da nova lógica de precificação, algumas adaptações tiveram que ser feitas para se adequar da melhor maneira possível às realidades encontradas no desenvolvimento do trabalho. Foi necessário utilizar diferentes critérios para alocar custos de produção, cozinha e atendimento, visto que, para operação em questão, não existe um único método que seja coerente para todos os setores. Além disso, para as demais despesas de operação, como luz, aluguel, salários do setor administrativo, entre outros, não foi possível identificar exatamente quanto cada produto vendido consome destes recursos. Desta forma, foi necessário alocar estes custos proporcionalmente à complexidade e ao volume de venda de cada produto, partindo do pressuposto que produtos que vendem mais e são mais complexos também têm um consumo maior dos demais recursos. Tal critério pode não ser preciso e verdadeiro para todos os itens, mas, no geral, foi a melhor maneira encontrada para fazer a alocação. Em restaurantes menores e de operação mais simples, possivelmente seja mais fácil de encontrar critérios que façam uma alocação destes custos de forma mais direta e precisa.

Para o restaurante em questão, pode-se dizer que os resultados obtidos foram muito satisfatórios, visto que trouxeram conhecimento não somente sobre os erros e correções nas precificações atuais, mas também sobre a importância de analisar diversos aspectos na estrutura organizacional da empresa. No momento de realização do estudo, a empresa enfrentava uma oscilação bem forte nos seus resultados, frequentemente apresentando prejuízos. Com os resultados obtidos, foi possível perceber que é possível reverter essa situação com a correção dos preços e, além disso, com o sistema de custeio são obtidas informações essenciais para o planejamento das alterações organizacionais e de produtos da empresa, visto que, como mencionado no estudo, o mercado dificilmente aceita pagar pelas ineficiências da empresa, então o sistema de custeio auxilia a empresa a repensar sua estrutura frente aos preços que são possíveis de serem praticados.

Para futuros estudos semelhantes, recomenda-se tentar obter a maior quantidade possível de informações que relacionem todos os custos da empresa com cada produto, para que o rateio destes seja o mais fidedigno possível. Além disso, questões relacionadas à capacidade também podem ser analisadas de maneira diferente. No presente estudo, os valores referentes a o que é uma capacidade normal e uma ociosidade aceitável foram estipulados juntamente à gestão da empresa, baseado nos dados analisados, sem um cálculo efetivo. Ademais, para estudos que resultam em diversas alterações nos preços de venda de produtos, também é interessante analisar como tais alterações impactam na curva de vendas após suas aplicações. Por fim, recomenda-se, também, a criação de indicadores de monitoramento de

desempenho da empresa, como perdas normais de cada setor e previsão *versus* realizado de compras de insumos, para que todas as ineficiências operacionais estejam claras para a gerência da empresa.

## **6 - Referências**

Abbas, K.; Gonçalves M. N.; Leonice M. – **Métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura** - 2012

Avlonitis, George J. & Indounas, Kostis A; **Pricing practices of service organizations** – 2006

Barbosa Filho, Fernando de Hollanda. **A crise econômica de 2014/2017 (2017)**

Beber, S. J. N. et. al. - **Princípios de Custeio: uma nova abordagem**. Florianópolis - SC, 2004.

Bornia, Antonio Cezar – **Análise Gerencial de Custos – Aplicação em Empresas Modernas** - 2002

Daly, John L – **Pricing for profitability – Activity Based Pricing** – 2002

Gil, Antônio Carlos – **Como classificar as pesquisas?** - 2002

Jornal O Globo, disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/apos-tres-anos-de-crise-setor-de-restaurantes-vai-fechar-no-azul-no-rio-23051045> Acessado em 02/10/2018.

Kaplan, Robert S.; Anderson, Steven R. – **Time-Driven Activity Based Costing** - 2003

Kaplan, Robert S.; Cooper, Robin – **Measure Cost Right: Make the right decisions** – 1988

Kiatkawsin, Kiattipoom; Han, Heesup - **What drives customers' willingness to pay price premiums for luxury gastronomic experiences at michelin-starred restaurants?** - 2019

Kraemer, Tânia Henke - **Discussão de um Sistema de Custeio Adaptado às Exigências da Nova Competição Global**. – 1995

Martins, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. ,2010.

Motta, Flávia Gutierrez. – **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicase em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos – SP** – 2000

Raab, Carola; Mayer, Karl; Kim, Yen-Soon; Shoemaker, Stowe - **Price-sensitivity measurement: a tool for restaurant menu pricing** - 2009

Santos, Joel José – **Formação de preços – um enfoque prático adaptado à reforma econômica** – Atlas, 1986.

Stefano, Nadia Medianeira - **Gerenciamento de custos em pequenas empresas prestadoras de serviço utilizando o Activity Based Costing (ABC). (2011)**