

Ferramentas de gestão de custos aplicadas a empreendimentos gastronômicos de pequeno porte: um estudo de caso em uma pizzeria de Capistrano - CE

RESUMO

Pequenos empreendimentos gastronômicos podem utilizar de informações de custos para otimizar seu processo decisório, em especial nas etapas de planejamento e controle. O presente trabalho visa analisar as ferramentas de planejamento e controle de custos que podem contribuir a tomada de decisão de uma microempresa do ramo de pizzeria localizada na cidade de Capistrano-CE. A partir de pesquisa bibliográfica sobre gestão de custos aplicada a empreendimentos gastronômicos, entrevista semiestruturada com a gestora e observação não participante da rotina do estabelecimento, foram propostas ferramentas de planejamento e controle de custos a serem adotadas pela empresa. Os resultados indicam que a gestão da pizzeria utiliza informações de custos de forma incipiente, sendo sugeridas treze ferramentas de gestão de custos: fichas técnicas de preparo, fatores de correção e cocção, identificação e classificação dos gastos, custo padrão dos produtos, precificação dos produtos baseada nos custos, controle de estoques, controle de imobilizado, controle de custos fixos, controle de sobras, controle de vendas, custo real dos produtos por custeio variável, avaliação do resultado contábil e indicadores de análise de custos. Estas ferramentas, embora se trate de um estudo de caso, podem ser utilizadas por outras micro e pequenas empresas que passam por problemas semelhantes, a fim de otimizar seu planejamento e controle gerencial, e consequentemente, reduzir o risco de insucesso decorrente de problemas financeiros.

Palavras-chave: Planejamento. Controle. Gestão de custos. Empreendimento gastronômico.

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

1 INTRODUÇÃO

As unidades de alimentação e nutrição (UAN's) são um conjunto de áreas com o objetivo de operacionalizar o provimento nutricional de coletividades (Abreu, Spinelli, & Pinto, 2019). A indústria de *foodservice* é composta por UAN's comerciais (que têm fins lucrativos, como os diversos tipos de restaurantes, cafés e lojas de fast food) e institucionais (que não possuem fins lucrativos e normalmente estão situadas dentro de creches, empresas, escolas e hospitais) (Edwards, 2013). Para a adequada gestão de uma UAN, além do conhecimento específico das técnicas higiênico-sanitárias e de produção, faz-se necessário que o gestor tenha habilidades gerenciais, relativas a planejamento, orientação, direção e controle de todas as atividades desenvolvidas na UAN (Teixeira, Oliveira, Rego, & Biscotini, 2007).

Dentre as atividades necessárias à administração de uma UAN está a gestão dos custos, em especial em UAN's comerciais (que serão chamadas neste trabalho de empreendimentos gastronômicos). Para produzir alimento com qualidade e preços baixos, em um mercado competitivo e diante das exigências dos clientes, exige do

gestor um conhecimento apurado do seu negócio, em especial dos custos, para alcançar a rentabilidade almejada pelos proprietários do negócio e manter-se no mercado (Braga, 2019). Staevie, Antunes e Souza (2015) argumentam que os principais problemas ocorrem devido à falta de preparo dos empresários, e que estes empresários não reconhecem a validade e a utilidade de ferramentas de estão de custos em suas empresas. Carneiro e Reimer (2018) complementam que nos empreendimentos gastronômicos é imprescindível que se tenha orientação profissional do gestor, gastrônomo ou não, que conheça os princípios básicos de custos para que a vida financeira da empresa ande em conformidade.

Parte significativa das empresas do setor de alimentação é composta por pequenos negócios. Conforme dados do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas [Sebrae] (2022), dentre as atividades com maior concentração de micro e pequenas empresas estão lanchonetes, restaurantes e produção de alimentos para consumir em casa. Micro e pequenas empresas apresentam dificuldades adicionais que tornam mais importante o desenvolvimento de estratégias de gestão de custos específicas, como a pequena estrutura física e a falta de recursos financeiros para investimentos elevados. Segundo pesquisa do Sebrae (2021) com micro e pequenos empresários, a falta de recursos financeiros e os prejuízos foram as principais causas que levaram ao fechamento de suas empresas. Neste sentido, o uso incorreto de ferramentas de apoio à gestão pode desencadear dificuldades em microempresas, como má administração, baixa qualidade dos processos e baixo índice de sobrevivência em empreendimentos gastronômicos de pequeno porte (Granzotto & De Gregori, 2015).

Partindo dessa problemática, este trabalho foi desenvolvido a partir da seguinte questão de pesquisa: Quais ferramentas de gestão de custos podem ser utilizadas para otimizar o planejamento e o controle gerencial em empreendimentos gastronômicos de pequeno porte? Este problema foi estudado a partir de um estudo de caso de uma pizzaria localizada na cidade de Capistrano-CE.

O estudo visa demonstrar que ferramentas de planejamento e o controle de custos são úteis ao processo decisório em empreendimentos gastronômicos de pequeno porte, corroborando a redução de custos e desperdícios e otimização dos processos operacionais. Seu objetivo geral é analisar as ferramentas de planejamento e controle de custos que podem contribuir a tomada de decisão na pizzaria analisada. A partir de pesquisa bibliográfica sobre gestão de custos aplicada a empreendimentos gastronômicos, entrevista semiestruturada com a gestora e observação não participante da rotina do estabelecimento, foram propostas ferramentas de planejamento e controle de custos a serem adotadas pela empresa.

O estudo da gestão de custos aplicada à Gastronomia torna-se relevante dada as especificidades das UAN's, que envolvem um complexo sistema operacional, com procedimentos que devem ser padronizados, claros e precisos para que todos os operadores possam executá-los com presteza (Fonseca & Santana, 2012). Informações sobre custos são necessárias em vários procedimentos gerenciais de empresas do ramo de alimentação, tais como: escolha dos itens que irão compor o cardápio; elaboração de fichas técnicas; definição do preço de venda; compras e estocagem de insumos; e avaliação do desempenho da empresa. Na prática, diante da crise econômica ocasionada pela pandemia de covid-19, a gestão de custos pode ajudar pequenos empreendedores na reestruturação de seus negócios, sobretudo no planejamento e controle de gastos. Segundo pesquisa da Associação Brasileira de Bares e Restaurantes [Abrasel] (2022), bares e restaurantes ainda enfrentam

dificuldades em operar, com apenas 22% de 1286 empresas analisadas apresentando lucro em fevereiro de 2022.

Com esta pesquisa pretende-se contribuir com a literatura em gestão de custos aplicada a empreendimentos gastronômicos de pequeno porte, indicando como poderia ser melhor desenvolvido o planejamento e o controle de custos destas empresas. Será analisado como ferramentas tradicionais de gestão de custos (como controle de estoques, métodos de custeio, análise de custos e métodos de precificação baseados nos custos) bem como ferramentas específicas do setor de gastronomia (como ficha técnica de preparo e controle de sobras) podem otimizar o processo de gestão da empresa analisada. Apesar de se tratar de estudo de um caso, foram identificados problemas comuns a pequenos negócios deste ramo, como o desconhecimento por parte dos gestores acerca de custos, deficiências nos controles de gastos e apuração inadequada do resultado econômico-financeiro. As ferramentas propostas neste trabalho, neste sentido, podem ser utilizadas por outras micro e pequenas empresas que passam por problemas semelhantes, a fim de otimizar seu planejamento e controle gerencial, e consequentemente, reduzir o risco de insucesso decorrente de problemas financeiros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Segundo Horgren, Foster e Datar (2004), a gestão de custos compreende abordagens e atividades gerenciais voltadas para o planejamento e o controle de curto e longo prazo, que agregam valor ao cliente e reduzem os custos dos produtos e serviços. Esta seção apresenta uma síntese do levantamento bibliográfico acerca da aplicação de ferramentas de gestão de custos em empreendimentos gastronômicos.

A literatura pesquisada pode ser dividida em três grupos. O primeiro grupo é composto de livros de gestão de UAN's, e abordam diversas questões relativas ao gerenciamento de UAN's, dedicando normalmente um capítulo para tratar de custos [como Abreu et al. (2019), Braga (2019), Fonseca e Santana (2012) e Teixeira et al., (2007)]. O segundo grupo contém artigos teórico-empíricos na área de Gastronomia e Nutrição, e apresentam aplicações empíricas de ferramentas de gestão de custos específicas de empresas do ramo de Gastronomia, como ficha técnica de preparo, controle de sobras e controle de desperdício [como Carmo & Lima (2011), Oliveira, Pontes, Maia, Vieira e Pereira (2020), Rabelo e Alves (2016) e Santos e Basso (2019)]. O terceiro grupo inclui artigos teórico-empíricos na área de Contabilidade de Custos, e envolvem o uso de ferramentas tradicionais de gestão de custos em empreendimentos gastronômicos, como métodos de custeio e métodos de precificação baseados nos custos [como Cardoso (2011), Machado e Silva (2013), Nardotto, Contrim e Leal (2016) e Staevie et al. (2015)].

Observou-se a insipiência de trabalhos que investiguem empiricamente a aplicação das diversas ferramentas de gestão de custos em empreendimentos gastronômicos, englobando ferramentas específicas deste ramo de atividade com ferramentas tradicionais de gestão de custos. Esta pesquisa visa suprir esta lacuna, apresentando as ferramentas de gestão de custos (específicas e tradicionais) que podem subsidiar processo de tomada de decisão em empreendimentos gastronômicos de pequeno porte, destacando as etapas de planejamento e controle.

2.1 Planejamento de custos

O planejamento dos custos está ligado a eficácia no desenvolvimento gerencial da empresa a curto e longo prazo. Deste modo, determinadas empresas adotam

alguns tipos de controles de maneiras diretas e indiretas para determinar seus afazeres futuros e os seus preços de vendas subsequentes (Teixeira et al., 2007). No âmbito das UANs as informações de custos são requeridas em diversas ferramentas utilizadas para otimizar o planejamento, tais como: fichas técnicas de preparo, fatores de cocção e correção, identificação dos custos indiretos, determinação do custo padrão dos produtos e utilização das informações de custos para determinar o preço de venda.

Para Akutsu, Botelho, Camargo, Sávio e Araújo (2005), a ficha técnica de preparo (FTP) é importante para empreendimentos gastronômicos comerciais e industriais, pois propicia um controle mais efetivo dos custos e das perdas. Teixeira et al. (2007) complementam que a utilização de FTP contribui para redução das perdas, otimização de tempo de preparo, controle de custos, manutenção da qualidade da produção, e previsão de compras de gênero. A FTP tem característica de custo padrão, contendo todos os itens que compõe o custo do produto a ser vendido, assim como a quantidade e o preço de compra destes itens (Zanella, 2010)

Juntamente com a elaboração das FTP, o planejamento dos pratos deve incluir a definição do fator de correção e do fator de cocção dos alimentos. Correlacionados ao preparo das refeições, o fator de correção está relacionado a transformação do alimento para o consumo (corta, descascar, limpar, etc.) e o fator de cocção está relacionado a perda ou ganho mediante ao cozimento (Braga, 2019). Segundo Santos e Basso (2019), o fator de correção contribui com a análise da qualidade dos alimentos, eficiência e treinamento dos empregados e qualidade dos utensílios. Já o fator de cocção permite que se leve à cocção a quantidade certa do alimento, evitando excessos ou faltas (Santos & Besso, 2019).

Além da identificação dos custos dos insumos, o gestor deve identificar os demais gastos incorridos no processo de produção do alimento. Segundo Braga (2019), para um bom planejamento pode-se fazer uso de informes de tributações, assim como projetar os gastos com pessoal (mão de obra direta e indireta), depreciação, água, gás, energia, materiais de limpeza/higiene e demais custos e despesas indiretos e fixos. A depender do método de custeio a ser adotado pela empresa (absorção, variável, etc.) e do tipo de serviço ofertado (a lá carte, self service, etc.), a classificação destes itens em custos (fixos ou variáveis, diretos ou indiretos) ou despesas (fixas ou variáveis) será determinante para o cálculo do custo unitário de fabricação. Neste sentido, antes de determinar o custo unitário de um produto, é importante observar certos detalhes do funcionamento do restaurante que influenciam a classificação dos custos e podem facilitar o seu cálculo (Braga, 2019).

A identificação dos custos serve como subsídio para a decisão acerca do preço de venda dos produtos. Segundo Braga (2019), para se estabelecer o preço de venda se faz necessário um planejamento, partindo da compra dos insumos, venda, logística, relacionados a cadeia de suprimentos de acordo aos fornecedores, transporte interno dos insumos, armazenamento, etc. O custo unitário de um produto é a soma de seu custo variável unitário (baseado na ficha técnica) com o gasto fixo unitário (gasto fixo total dividido pela quantidade que se espera vender do produto) (Braga, 2019). A partir do custo unitário pode-se estabelecer um percentual relevante para determinar o preço de venda de um produto. Preços de venda determinado sem considerar informações de custos podem prejudicar o resultado da empresa, podendo comprometer sua sustentabilidade financeira a longo prazo (Bruni & Famá, 2013).

Os principais métodos de formação de preços de vendas baseados nos custos envolvem custo pleno, custo de transformação, custo marginal, taxa de retorno exigida sobre o capital investido e custo padrão (Machado & Silva, 2013). Uma das

metodologias mais utilizadas para definição do preço de venda a partir das informações de custos é o mark-up (remarca para cima), que também se caracteriza como uma margem definida pelo gestor para definir seu preço de venda unitário (Bertó & Beulker, 2013). Zanella (2010) complementa que restaurantes podem preferir adotar o preço de venda baseado nos concorrentes. Neste caso, pode-se estimar o custo e o lucro desejado, identificando-se o limite de custo que pode ser admitido para aplicar o preço de venda estabelecido pelo mercado concorrente (Zanella, 2010).

O custo unitário dos produtos, determinado na etapa de planejamento, também pode ser utilizado como medida de custo padrão, a fim de avaliação do custo real. Segundo Abreu et al. (2019) deve-se calcular diariamente o custo real dos produtos vendidos e compará-los com o custo padrão, para não ultrapassar os gastos previstos e nem os deixar muito abaixo, evitando perdas na qualidade do alimento oferecido.

2.2 Controle de custos

A avaliação do desempenho organizacional é um instrumento de controle das atividades desenvolvidas na empresa, por meio da qual se verifica se a empresa está alcançando seus objetivos (Nascimento, Reginato, & Lerner, 2009). Abreu et al. (2019) lembram da importância da avaliação dos resultados de empreendimentos gastronômicos, ressaltando a alta variabilidade destes resultados e indicando que para estas empresas possam ter autonomia financeira sua margem de lucro líquida deve ser de ao menos de 8%. Para o efetivo controle do desempenho organizacional a partir do cálculo do resultado contábil, faz-se necessário o controle das receitas e despesas incorridas no período.

As receitas são mensuradas a partir das vendas realizadas. Braga (2019) indica que o controle de vendas é usado como instrumento de adoção de medidas necessárias de acordo com as necessidades para obtenção do resultado planejado, assim como, auxiliador do cálculo do resultado previsto pelo gestor. Deve-se considerar também o conjunto de informações e meios tecnológico para os registros das vendas, para que se possa utilizar dessas informações em diferentes bases de seus controles, como o de estoque. O controle de vendas também serve como base para calcular o tíquete médio de um comensal, que corresponde ao valor gasto por cada cliente, sendo por produto ou serviço ofertados pela empresa em determinado período de tempo (Braga, 2019).

Para se realizar o controle de custos é necessário o monitoramento de todos os gastos da empresa. Dentre os instrumentos de controle de gastos destacam-se a gestão de estoque e de imobilizado. Pela gestão de estoque poderá ser gerenciada a economia e a organização dos itens estocados, com base nos dados adquiridos diariamente da produção e venda de subsídios (Dandaro & Martello, 2015). O controle de estoques, além de gêneros alimentícios, engloba outros bens de consumo, como material de consumo, limpeza e embalagem. Além de fornecer informações sobre quantitativo físico e monetário destes itens para apuração de custos e planejamento das vendas, o controle de estoques pode fornecer outras informações relevantes para a gestão da UAN, como o prazo de validade e as condições de acondicionamento dos itens estocados (Fonseca & Santana, 2012). Brandão (2020) recomenda que as UAN's devem manter planilhas com a quantidade física e o valor monetário dos gêneros alimentícios estocados, de forma permanente ou a menos mensal pelo método PEPS (primeiro que entra é o primeiro que sai).

A gestão do imobilizado está relacionada ao controle dos móveis, equipamentos e utensílios da empresa, que podem ser classificados como principal e secundário. O imobilizado principal compreende a ambientação da iluminação, cores,

ventilações, acústica, odores, etc., enquanto a secundária diz respeito as relações humanas, sociais e remunerações (Teixeira et al., 2007). Um adequado controle do imobilizado interno (da cozinha) e externo (da área de vendas) propicia uma desenvoltura no manuseio de afazeres e de avaliação de imobiliários que já estão gastos ou danificados, pois o gestor identificar o que está sendo utilizado em cada setor (Marques, 2002). A partir do controle de imobilizado também pode ser identificado o custo com depreciação. Ao não incluir o custo com depreciação deixa-se de considerar uma parcela importante do custo final dos alimentos produzidos (Braga, 2019).

Dois controles adicionais específicos das empresas do ramo de alimentação são o controle de sobras e o controle de restos. As sobras do processo de preparo do alimento podem ser limpas (que pode ser reaproveitadas) ou sujas (não reaproveitáveis) (Rabelo & Alves, 2016). Os restos correspondem ao alimento que foi distribuído (vendido) e não foi consumido (Soares et al., 2011). Segundo Ribeiro (2020), o desperdício de alimentos é um problema real e que o descarte das sobras é um fator crítico para o desempenho financeiro de UAN's comerciais. Teixeira et al. (2007) argumentam que, se as sobras forem controladas diariamente, pode-se observar que seu excesso pode denotar falhas no porcionamento das refeições servidas, tanto na parte nutricional quanto no preparo do alimento, em desacordo com a quantidade do consumo do cliente. O controle de restos, também chamado de resto-ingestão, é mais utilizado em UAN's institucionais, e resto-ingestão estabelece uma relação entre o alimento rejeitado pelo comensal, bem como a quantidade e a qualidade das preparações alimentares oferecidas, expressa em percentual (Rabelo & Alves, 2016).

A forma como se calcular o resultado contábil da empresa é condicionada pelo método de custeio adotado. O método de custeio está relacionado à forma de apuração dos custos e dos produtos, dentre os quais os mais utilizados são o custeio por absorção e o custeio variável (Bertó & Beulker, 2013). O custeio por absorção visa apropriar aos produtos todos os custos relacionados a fabricação, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis (Martins, 2010). No custeio variável apenas os custos variáveis e diretos são apropriados aos produtos ou serviços (Bertó & Beulker, 2013). Isso se dá pelo fato de que estes custos estão relacionados diretamente à produção e venda dos produtos. Custos e despesas fixos, por outro lado, não são apropriados aos produtos, não sendo necessário utilizar-se de rateio para cálculo do custo unitário (Braga, 2019). A utilização do custeio variável permite o cálculo de importantes indicadores de análise de custos, como margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança (Martins, 2010).

Os métodos tradicionais (por absorção e variável) utilizam critérios pré-estabelecidos de rateio para alocar os custos indiretos aos produtos (Martins, 2010). Para reduzir as distorções provocadas pelo rateio pode-se utilizar o custeio baseado em atividades (ABC), que substitui o rateio pelo rastreamento dos recursos consumidos pelas atividades relevantes dentro do processo operacional da empresa (Leone, Pedrosa, & Paulo, 2014). Outra forma de reduzir as distorções provocadas pelo rateio é dividir a empresa em departamentos, ou centros de custos (CC) (Raupp, 2009). A gestão de custos por CC é composta por duas fases: distribuição de todos os custos aos CC; e alocação dos custos dos CC para os produtos por meio da determinação do nível de utilização de cada CC (Raupp, 2009).

3 METODOLOGIA

A pesquisa foi realizada por meio de um estudo de caso realizado em uma pizzaria de pequeno porte localizada na cidade de Capistrano – Ceará. A empresa foi escolhida por acessibilidade, e por se enquadrar no perfil que se deseja investigar: microempresa do ramo de gastronomia.

A pesquisa foi executada em três etapas. A primeira etapa consistiu em uma pesquisa bibliográfica, buscando-se literatura que trata sobre ferramentas de gestão de custos e sua aplicação em empreendimentos gastronômicos de pequeno porte. Foram pesquisados livros específicos de gestão de UAN's e artigos teórico-empíricos publicados em periódicos nacionais em que se discute aplicação de ferramentas de gestão de custos em UAN's. Os principais achados desta etapa foram apresentados na seção dois deste trabalho.

A segunda etapa consistiu no levantamento dos dados empíricos da pizzaria, realizada em março de 2022 por meio de uma entrevista semiestruturada e observação não participante. A entrevista foi realizada com a proprietária e gestora do empreendimento, e teve como objetivo identificar o nível de conhecimento da mesma sobre gestão de custos, bem como quais as ferramentas de planejamento e controle são utilizadas na empresa. A observação não participante foi realizada por meio do acompanhamento das atividades desenvolvidas na pizzaria, tanto na área interna (cozinha) quanto externa (salão) durante uma semana, para que fosse possível descrever aspectos da dinâmica do local, no que diz respeito a prática, manuseio e disposição dos alimentos oferecidos pela pizzaria.

Na terceira etapa foram propostas ferramentas de planejamento e controle de custos a serem adotadas pela gestão da pizzaria, a partir da pesquisa bibliográfica e da análise dos dados coletados na segunda etapa. Inicialmente, buscou-se fazer uma análise descritiva das ferramentas de gestão de custos adotadas atualmente pela pizzaria a partir do que foi coletado na entrevista e na observação não participante, destacando os pontos que podem ser melhorados. Em seguida, a partir da análise da bibliografia coletada na primeira etapa, foram identificadas quais ferramentas de planejamento e controle de custos podem ser adotadas afim de otimizar o processo de tomada de decisão gerencial.

4 RESULTADOS

4.1 Descrição do negócio

A pizzaria, objeto do estudo, está localizada na cidade de Capistrano-CE, e trata-se de uma microempresa que atua no mercado desde 2019 e foi criada a partir da ruptura de uma sociedade anterior. Atualmente, a empresa funciona de quarta-feira a segunda-feira, das 18h às 23h, sendo a proprietária a gerente do estabelecimento. Além de pizzas, maior fonte de receita, o estabelecimento vende outros lanches (calzones, vitaminas, batatas tradicionais e gourmet). As vendas são realizadas para consumo no local e para entrega (delivery).

Há um planejamento organizacional de compra, produção e venda dos produtos da pizzaria. Entretanto, este planejamento é feito de forma parcial, com uma ficha técnica de preparo composta apenas de receituários, sem identificação de pesos e medidas adequadas. A empresa reutiliza sobras limpas, mas não se atenta às sobras sujas e o controle sobre elas é puramente observacional. O preço de venda, por sua vez, é definido com base no preço praticado pelos concorrentes, sem atentar para os custos ou a qualidade do produto oferecido pela empresa.

Parte dos insumos, como hortifrúti e laticínios, são adquiridos de agricultores locais da cidade, que oferecem menor preço do que os supermercados. Os demais insumos, como cereais e frios, são comprados de supermercados. Os vegetais (cheiro verde, pimentão, cebola, etc.) são comprados em dias alternados devido a sua alta perecibilidade; cereais (farinha de trigo, açúcar, etc.) são adquiridos semanalmente, pois não há espaço adequado para seu armazenamento por mais tempo; frios (polpas de frutas, refrigerantes, etc.) e laticínios (queijo, manteigas, etc.), também são adquiridos semanalmente. Há um controle de estoque simplificado, que visa apenas identificar itens que precisam ser comprados com maior regularidade, como vegetais. Os demais itens, como cereais e frios, não têm seu consumo monitorado. Além de insumos, outro custo direto relevante para a pizzaria são os gastos com embalagem, que são compradas a cada quinze dias.

Os outros gastos que são controlados pela pizzaria incluem pessoal, água, luz, gás, material de limpeza/higiene, internet e aluguel. A pizzaria dispõe de oito funcionários: um pizzaiolo, um auxiliar de cozinha, um atendente que também exerce a função de caixa, três garçons e dois entregadores. O pagamento do pizzaiolo é feito mensalmente, enquanto o auxiliar de cozinha, o atendente e os garçons são pagos semanalmente. A remuneração paga aos entregadores é o único gasto com pessoal variável, uma vez que estes funcionários recebem diariamente de acordo com as entregas feitas. Os demais gastos (água, luz, gás, aluguel e material de limpeza/higiene) são pagos mensalmente, sendo que materiais de limpeza/higiene são comprados em grande quantidade para durar o mês todo e, muitas vezes, comprados em excesso. Não há gasto com tributos, uma vez que a empresa ainda não está regulamentada.

Parte do ativo imobilizado da pizzaria é constituído de instrumentais da cozinha e acessórios do salão remanescentes da antiga pizzaria. Após a abertura do novo negócio foram adquiridos algumas máquinas e utensílios extras para suprir as necessidades das demandas do estabelecimento. A pizzaria não dispõe de instrumentos de controle dos ativos imobilizados, não computando os gastos de depreciação. A gestora do empreendimento utiliza-se da observação do que “acha” que se faz necessário ser resposto no que diz respeito aos acessórios da área de vendas e utensílios da cozinha. A avaliação das máquinas e equipamentos da cozinha, por sua vez, não é realizada. À medida em que estes itens vão apresentando problemas são enviados para conserto ou são trocados.

As vendas são controladas por meio da emissão de uma comanda simples que é utilizada pela pizzaria, contendo as seguintes informações: número do pedido, produto e total a pagar. As comandas são emitidas tanto para vendas delivery como para consumo no local, e ao final do dia é contabilizada a receita com base nos valores dos pedidos.

O desempenho financeiro da empresa é calculado pelo regime de caixa, ou seja, considerando os recebimentos e pagamentos mensais. Para tanto, a gestora se baseia no numerário em espécie que sobra depois de pago os diferentes gastos incorridos no mês (fornecedores, pessoal, contas, etc.).

4.2 Ferramentas de gestão de custos a serem implementadas

A partir da revisão de literatura e dos dados coletados na pizzaria foi proposto um conjunto de ferramentas de planejamento e controle de custos a ser adotado/melhorado pela gestão, a fim de gerar informações úteis à tomada de decisão. O Quadro 1 apresenta o *checklist* destas ferramentas a avaliação de sua utilização pela pizzaria no momento da realização da pesquisa.

Ferramenta	Situação atual
Ficha técnica de preparo	Utilizada inadequadamente
Fator de correção e cocção	Não utilizada
Identificação e classificação dos gastos	Não utilizada
Custo padrão variável dos produtos	Não utilizada
Métodos de precificação baseada nos custos	Não utilizada
Controle de estoques	Utilizada inadequadamente
Controle de imobilizado	Não utilizada
Controle de custos fixos	Utilizada adequadamente
Controle de sobras	Não utilizada
Controle de vendas	Utilizada adequadamente
Custo real dos produtos por custeio variável	Não utilizada
Avaliação do resultado contábil pelo regime de competência	Utilizada inadequadamente
Indicadores de análise de custos	Não utilizada

Quadro 1. Ferramentas de planejamento e controle de custos propostas para a gestão da pizzeria

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

A empresa adota um modelo de FTP simplificado, e não dispõe de informações sobre o fator de correção e o fator de cocção dos alimentos utilizados nas preparações. Neste sentido, uma primeira ferramenta a ser implementada para otimizar a gestão de estoques da pizzeria é um modelo de ficha técnica mais completo, composta por quantidades exatas de cada insumo, custo total dos insumos e o custo da porção, modo de preparo e identificação dos instrumentos a serem utilizados na fabricação de cada preparação. A ficha técnica auxilia no planejamento da quantidade de insumos a serem adquiridos, na padronização da produção, na precificação dos produtos e no controle de custos e perdas (Akutsu et al, 2005; Teixeira et al., 2007). O fator de correção e o fator de cocção dos alimentos também são informações que devem ser calculadas durante o planejamento do cardápio da empresa, podendo ser inclusive adicionadas às FTP. Estas informações permitem diagnosticar e controlar as perdas do processo produtivo, além de dar maior segurança a respeito das quantidades a comprar (Oliveira et al., 2020).

A gestora da pizzeria apresentou desconhecimento técnico sobre administração de restaurantes e sobre as etapas do processo de gestão (planejamento, organização, direção e controle). A falta de conhecimento sobre custos, especificamente, dificulta o planejamento e controle do negócio. Isto faz com que os custos não sejam devidamente identificados e classificados (fixos ou variáveis, diretos ou indiretos), assim como outros tipos de gastos (despesas, desembolsos, investimentos e perdas). Há a necessidade, portanto, do conhecimento conceitual de custos, o que proporcionaria à gestão da pizzeria uma melhor visão acerca dos tipos de gastos e, especialmente, dos tipos de custos incorridos na pizzeria e de seus efeitos financeiros e operacionais sobre o negócio. Somente a partir deste conhecimento a gestão poderá identificar e classificar os gastos incorridos na pizzeria, no intuito de mensurar adequadamente o custo dos alimentos produzidos e o resultado contábil adquirido.

Na prática, a separação entre custos e despesas não é clara e objetiva (Martins, 2010). Neste sentido, por se tratar de uma pequena empresa, e do objetivo gerencial da informação de custos a ser fornecida, pode-se utilizar o conceito de custo integral para classificação dos gastos. O custo integral não faz distinção entre custos e despesas, considerando ambos como custos (Bruni & Famá, 2012). A partir dos dados coletados na pesquisa empírica, pode-se identificar como custos variáveis e diretos

os insumos, a embalagem e o entregador (no caso de vendas delivery). Gastos com material de limpeza/higiene, água, luz e gás são custos indiretos e variáveis, mas devido sua baixa variabilidade em função da produção e difícil definição de critérios adequados de rateio, podem ser considerados custos fixos (Braga, 2019). Os demais gastos (pessoal, depreciação, internet e aluguel) são custos fixos.

Com base nas FTP's e nas estimativas mensais dos demais custos pode-se determinar o custo padrão dos produtos vendidos pela pizzaria (Teixeira et al., 2007). Neste sentido, pode-se calcular o custo padrão variável unitário de cada produto (considerando apenas insumos, embalagem e entregador). Caso se deseje uma estimativa do custo padrão total unitário, a gestão deve definir critérios de rateio para os custos considerados fixos (material de limpeza/higiene, água, luz, gás, pessoal, depreciação, internet e aluguel). Entretanto, a utilização de rateio pode gerar dados distorcidos, não sendo recomendado ratear gastos cujo critério seja muito arbitrário (Martins, 2010). A utilização do custo variável unitário como custo padrão simplifica o entendimento da gestora e reduz a utilização de critérios arbitrários de rateio.

A gestora da pizzaria relatou que o preço de venda dos produtos é definido com base no preço praticado pelos concorrentes, sem atentar para os custos ou a qualidade do produto oferecido pela empresa. Neste sentido, a partir do custo variável unitário de cada produto (insumos, entregador e embalagem) e da margem de contribuição desejada pode-se estimar de métodos de precificação que considerem a os custos dos produtos, em adição à observação do preço praticado pelos concorrentes, conforme sugere Zanella (2010). Preços de venda determinado sem considerar informações de custos podem prejudicar o resultado da empresa, podendo comprometer sua sustentabilidade financeira a longo prazo (Bruni & Famá, 2012).

Os controles da empresa apresentam limitações que podem gerar informações incompletas e distorcidas acerca dos custos e do desempenho econômico-financeiro. Os controles de estoques existentes não permitem o monitoramento do consumo real de insumos, embalagem e material de limpeza/higiene. A utilização de fichas de controle de estoques, com indicação diária do saldo inicial, consumo e saldo final dos itens estocados pode gerar informações mais precisas sobre os gastos da empresa e a necessidade de reposição de estoques. Além de fornecer informações sobre quantitativo físico e monetário para apuração de custos e planejamento das vendas, o controle de estoques pode fornecer outras informações relevantes para a gestão da pizzaria, como o prazo de validade e as condições de acondicionamento dos itens estocados (Fonseca & Santana, 2012).

Da mesma forma que os estoques, o ativo imobilizado da empresa deve ser catalogado e controlado por meio de fichas, com informações sobre o preço e a data de compra, a vida útil e taxa de depreciação mensal. Com estas informações será possível estimar os gastos mensais com depreciação e a necessidade de manutenção e troca de instrumentais e acessórios. Ao não incluir no custo dos produtos a depreciação das instalações em que são fabricados, deixa-se de considerar uma parcela importante dos gastos da empresa (Braga, 2019). Os demais gastos mensais da empresa são controlados (pessoal, água, luz, gás, internet e aluguel), de forma que a gestora possa facilmente analisá-los e tomar decisões pertinentes quanto à eliminação ou redução desses gastos (Braga, 2019). Ressalte-se que os pagamentos feitos aos entregadores, que recebem remuneração variável, devem ser registrados separadamente, por fazer parte do custo variável dos produtos.

As vendas também são controladas diariamente por meio das comandas, não sendo necessário nenhum controle adicional. A partir da análise dos dados das comandas de venda, outras informações úteis à gestão da empresa podem ser

identificadas, como o ticket médio, a forma de venda (salão ou delivery) e de pagamento (crédito, pix/débito, dinheiro) predominantes e os itens do cardápio mais vendidos. A implantação de um sistema que permita calcular e consultar as principais estatísticas de venda mensais da empresa e identificar que eventos alteraram estas estatísticas, facilita o planejamento da empresa e poderá tornar o processo de tomada de decisões mais acertado (Braga, 2019).

A empresa não faz o controle e a classificação das sobras. O controle do volume de sobras limpas e sujas pode auxiliar a gestão da empresa em seu processo de decisão, ao avaliar as quantidades desperdiçadas por motivos como aceitação do cardápio, porcionamento inadequado no momento da confecção dos alimentos, per capita inadequada, apresentação e quantidade dos alimentos preparados (Carmo & Lima, 2011). Neste sentido, é sugerido que sejam seja feito monitoramento diário das sobras limpas e sujas, bem como a identificação dos produtos e processos relacionados a estas sobras. O controle de restos, por sua vez, é menos necessário para a empresa estudada, por se tratar de uma UAN comercial e o alimento ser preparado no momento do consumo.

Com relação ao método de custeio, a empresa pode adotar o custeio por absorção ou o custeio variável, mais adequados para empresas pequenas por serem menos complexos. Dentre estes métodos, o custeio variável pode ser mais vantajoso, já que para a implementação do custeio por absorção se faz necessário ratear os custos indiretos, o que pode causar erros e imprecisões no custeamento dos produtos (Santo, Bornia, & Leite, 2010). Conforme já mencionado, o custo variável unitário dos produtos pode ser estimado a partir das fichas técnicas de preparação (custo padrão) e das fichas de controle de estoque de insumos (custo real), adicionados no caso das vendas delivery aos gastos com embalagem e entregador.

O desempenho econômico-financeiro da pizzaria é calculado pelo regime de caixa, considerando os recebimentos e pagamentos mensais. Embora seja importante o controle de caixa da empresa, a forma mais adequada de se analisar o desempenho da empresa é pelo confronto das receitas e das despesas (regime de competência). As receitas podem ser apuradas dos controles de vendas, já utilizados pela pizzaria. Custos com insumos, embalagem e material de limpeza/higiene podem ser obtidos a partir dos controles de estoques destes itens. Custos com depreciação podem ser calculados com base nos controles de imobilizado. E os demais custos (pessoal, água, luz, gás, internet e aluguel) são obtidos dos controles mensais já utilizados pela gestora.

Ao fazer a avaliação do desempenho financeiro utilizando o custeio variável, a gestão da pizzaria poderá também fazer a análise de custos, tanto para fins de controle como para fins gerenciais. Com o cálculo do custo real variável unitário dos produtos, pode-se compará-lo com o custo padrão estimado no planejamento, o que ajuda na identificação de ineficiências e defeitos do processo de produção (Martins, 2010). O custeio variável também permite a identificação de indicadores úteis para tomada de decisão da gestora: margem de contribuição, que consiste no valor que sobra da receita, gerada a partir das vendas, após a retirada dos custos e despesas variáveis (Bertó & Beuke, 2013); ponto de equilíbrio, que indica o volume de vendas no qual a empresa não terá nem lucro nem prejuízo e é calculado pela razão entre custo fixo total e margem de contribuição (Braga, 2019); e margem de segurança, calculada pela diferença entre o volume de vendas e o ponto de equilíbrio, e que indica quanto a empresa está vendendo acima do ponto de equilíbrio (Martins, 2010).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo analisar as ferramentas de planejamento e controle de custos que podem contribuir a tomada de decisão de empreendimentos gastronômicos de pequeno porte. Para tanto realizou-se um estudo de caso em uma pizzaria localizada na cidade de Capistrano-CE. Os resultados indicaram que a gestão da empresa analisada utiliza informações de custos de forma incipiente, sendo sugeridas treze ferramentas de gestão de custos que podem otimizar o planejamento e o controle gerencial: elaboração de fichas técnicas das preparações, identificação de fatores de correção e cocção dos alimentos, identificação e classificação dos gastos, cálculo do custo padrão dos produtos por custeio variável, metodologias de precificação dos produtos baseada nos custos, controle de estoques, controle de imobilizado, controle de custos fixos, controle de sobras, controle de vendas, cálculo do custo real dos produtos por custeio variável, avaliação do resultado contábil pelo regime de competência e cálculo de indicadores de análise de custos. A implementação destas ferramentas poderá subsidiar o processo de tomada de decisão da empresa com informações relevantes, em especial para o planejamento e o controle do negócio.

O trabalho buscou demonstrar como informações de custos podem ser úteis para pequenas empresas do ramo de gastronomia, considerando as especificidades deste ramo de atividade e as limitações financeiras e estruturais das empresas de pequeno porte. Embora seja um estudo de caso, os resultados indicam ferramentas que podem ser utilizadas por qualquer empresa que deseje obter informações de custos úteis ao seu processo decisório, e como a utilização destas ferramentas pode auxiliar no planejamento e no controle de unidades de alimentação e nutrição comerciais, contribuindo para o bom funcionamento operacional e a sustentabilidade financeira do negócio. Na teoria, este trabalho agrega à literatura sobre gestão de custos aplicada à gastronomia, ao discutir como ferramentas de planejamento e controle de custos podem ser úteis ao planejamento e controle de pequenas unidades de alimentação e nutrição comerciais. Na prática, os resultados deste trabalho podem servir para reestruturação da gestão de custos da empresa estudada, bem como para auxiliar gestores de outras empresas que desejam utilizar informações de custos em seu processo decisório.

Dois resultados específicos do trabalho devem ser destacados. Em primeiro lugar, a pesquisa bibliográfica indicou que há uma literatura empírica mais voltada para ferramentas específicas de unidades de alimentação e nutrição (como ficha técnica de preparo e controle de sobras) e uma literatura mais voltada para ferramentas tradicionais, que são aplicáveis a outros setores de atividade (como métodos de custeio e precificação baseada nos custos). A realização de pesquisas interdisciplinares, que englobem pesquisadores de áreas afins a Gastronomia e Contabilidade, como a presente pesquisa, podem contribuir o avanço da literatura sobre gestão de custos aplicada a empreendimentos gastronômicos. Em segundo lugar, observou-se a falta de conhecimento da gestora da empresa estudada acerca de conceitos e ferramentas de gestão de custos. Neste sentido, para que as ferramentas sugeridas sejam efetivas em subsidiar o planejamento e o controle organizacional, faz-se necessário que gestores de pequenos empreendimentos gastronômicos busquem formação básica sobre gestão de custos e suas ferramentas, uma vez que as limitações financeiras destas empresas dificultam a contratação de profissional especializado. Em segundo lugar,

A pesquisa apresenta limitações referente à coleta de dados, pois uma grande parcela das informações foi adquirida por meio de observações diretas dos pesquisadores, não estando isenta de interpretações pessoais. A análise de um caso único, embora tenha permitido uma análise mais aprofundada do negócio, restringe os resultados da pesquisa. Outras empresas podem apresentar características diferentes, que exijam a utilização de outras ferramentas de gestão de custos.

Em futuros trabalhos sugere-se que possam ser aplicadas as ferramentas de planejamento e controle dos custos propostas neste estudo, a fim de avaliar seus benefícios práticos e identificar possíveis limitações de sua implementação. Espera-se também que sejam realizadas pesquisas com maior número de empresas, a fim de se verificar como as peculiaridades de cada empreendimento podem afetar a eficácia da gestão de custos como instrumento de otimização do processo decisório.

REFERÊNCIAS

- Abreu, E. S., Spinelli, M. G. N., & Pinto, A. M. S. (2019). *Gestão de Unidades de Alimentação e Nutrição: Um modo de fazer*. 7 ed. São Paulo: Metha.
- Akutsu, R. D. C., Botelho, R. A., Camargo, E. B., Sávio, K. E. O., & Araújo, W. C. (2005). A ficha técnica de preparação como instrumento de qualidade na produção de refeições. *Revista de Nutrição*, 18, 277-279. <https://doi.org/10.1590/S1415-52732005000200012>
- Associação Brasileira de Bares e Restaurantes. (2022). *Situação econômica: alimentação fora do lar*. Belo Horizonte: Abrasel. Recuperado de <https://abrasel.com.br/noticias/noticias/faturamento-aumenta-mas-mais-de-um-terco-dos-bares-e-restaurantes-ainda-trabalhou-no-prejuizo-em-fevereiro-diz-pesquisa-da/>
- Bertó, D. J., & Beuke, R. (2013). *Gestão de Custos*. 3 ed. São Paulo: Saraiva.
- Braga, R. M. M. (2019). *Gestão da Gastronomia: custos, formação de preços, gerenciamento e planejamento do lucro*. 5 ed. São Paulo: Senac SP.
- Brandão, I. de F. Modelo conceitual de sistema de gestão de custos da alimentação escolar no setor público. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4758>
- Bruni, A. L., & Famá, R. (2012). *Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel*. 6ª ed. São Paulo: Atlas.
- Cardoso, J. F. (2011). Custos e preço de venda: um estudo em restaurantes à la carte. *Revista Hospitalidade*, 8(2), 103-120. Recuperado de <https://www.rev Hosp.org/hospitalidade/article/view/395>
- Carmo, S. O., & Lima, T. P. (2011). Avaliação do índice de sobras limpas em uma unidade de alimentação e nutrição (UAN) institucional na cidade de Campo Grande-MS. *Ensaios e Ciência: Ciências Biológicas, Agrárias e da Saúde*, 15(6), 9-20. <https://doi.org/10.17921/1415-6938.2011v15n6p%25p>
- Carneiro, E. S., & Reimer, V. (2018). *Administração Aplicada à Gastronomia*. Londrina: Educacional.

- Dandaro, F., & Martello, L. L. (2015). Planejamento e controle de estoque nas organizações. *Revista Gestão Industrial*, 11(2), 170-185.
<http://doi.org/10.3895/gi.v11n2.2733>
- Edwards, J. S. (2013). The foodservice industry: Eating out is more than just a meal. *Food Quality and Preference*, 27(2), 223-229.
<https://doi.org/10.1016/j.foodqual.2012.02.003>
- Fonseca, K. Z., & Santana, G. R. (2012). *Guia prático para gerenciamento de unidade de alimentação e nutrição*. Cruz das Almas - BA: Editora UFRB.
- Granzotto, A., & De Gregori, R. Gestão de Custos: Uma Ferramenta Eficiente nas Tomadas de Decisão nas Micro e Pequenas Empresas. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*. Recuperado de
<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4009>
- Horgren, C., Foster, G., & Datar, S. (2004). *Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial*. 11 ed. São Paulo: Prentice Hall.
- Leone, G. S. G., Junior, C. P., & Paulo, E. (2013). Taxinomia dos sistemas de custeio e alocação de custos. *RAUnP*, 6(1), 61-70.
<https://doi.org/10.21714/raunp.v6i1.506>
- Machado, M. C. R., & Silva, M. P. (2013). Custos e precificação: um estudo em restaurantes self services de Aracaju/SE. *ABCCustos*, 8(3), 51-78.
<https://doi.org/10.47179/abccustos.v8i3.246>
- Marques, J. A. (2002). *Manual de cozinha e copa*. Rio de Janeiro: Thex.
- Martins, E. (2010). *Contabilidade de custos*. 10 ed. São Paulo: Atlas.
- Nascimento, A. M., Reginato, L., & Lerner, D. F. (2009). Avaliação do desempenho organizacional. In: Nascimento, A. M., & Reginato, L. (2009). *Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional*. 2 ed. São Paulo: Atlas.
- Nardotto, J., Cotrim, S. L., & Leal, G. C. L. (2016). Utilização do método de custeio abc como instrumento de gestão em uma lanchonete de pequeno porte. *Revista da micro e pequena empresa*, 10(1), 80-91.
- Oliveira, K. P., Pontes, C. R., Maia, S. M. P. C., Vieira, J. M. M., & Pereira, C. P. (2020). Intervenção para redução de custos em um restaurante comercial em Fortaleza, Ceará. *Research, Society and Development*, 9(7), e925974472.
<http://dx.doi.org/10.33448/rsd-v9i7.4472>
- Rabelo, N. D. M. L., & Alves, T. C. U. (2016). Avaliação do percentual de restrição e sobra alimentar em uma unidade de alimentação e nutrição institucional. *Revista brasileira de tecnologia agroindustrial*, 10(1), 2039-2052.
<http://doi.org/10.3895/rbta.v10n1.1808>
- Raupp, F. M. (2009). Gestão de Custos no Legislativo Municipal por meio do custeio por absorção: um Estudo de Caso. *Pensar Contábil*, 11(43). Recuperado de

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/81>

Ribeiro, J. S. (2020). Indicadores de desperdício de alimentos em restaurantes comerciais [Brasil]. *Rosa dos Ventos*, 12(2), 350-365.
<https://doi.org/10.18226/21789061.v12i2p350>

Santos, C. M. S., Bornia, A. C., & Leite, M. S. A. (2010). Sistema de Gestão de Custos Associado à Cadeia de Valor. *ABCustos*, 5(1), 1-33.
<https://doi.org/10.47179/abcustos.v5i1.87>

Santos, M. C. A., & Basso, C. (2019). Análise do fator de cocção e de correção dos alimentos em instituição hospitalar. *Disciplinarum Scientia | Saúde*, 20(2), 505-516. Recuperado de
<https://periodicos.ufn.edu.br/index.php/disciplinarumS/article/view/2911/2470>

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (2021). *Sobrevivência das empresas*. Brasília: Sebrae.

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (2022). *Atlas dos pequenos negócios*. Brasília: Sebrae.

Soares, I. C. C., Silva, E. R. D., Priore, S. E., Ribeiro, R. D. C. L., Pereira, M. M. L. D. S., & Pinheiro-Sant'Ana, H. M. (2011). Quantificação e análise do custo da sobra limpa em unidades de alimentação e nutrição de uma empresa de grande porte. *Revista de Nutrição*, 24, 593-604. <https://doi.org/10.1590/S1415-52732011000400008>

Staevie, E., Antunes, M. T., & Souza, M. A. (2015). Análise de custos e resultado em um restaurante comercial. *Revista Caderno Pedagógico*, 12(1), 124-136. Recuperado de
<http://www.meep.univates.br/revistas/index.php/cadped/article/view/938>

Teixeira, S. M. F. G., Oliveira, Z. M. C., Rego, J. C., & Biscotini, T. M. B. (2007). *Administração aplicada às unidades de alimentação e nutrição*. São Paulo: Atheneu.

Zanella, L. C. (2010). *Administração de custos em hotelaria*. 4 ed. Caxias do Sul - RS: Educs.