Custeio ABC Aplicado Em Empresa de Pequeno Porte do Setor de Food Service: Um Caso Prático

Miguel Huang
Samuel Cogan

Rio de Janeiro

Resumo:

O presente trabalho se propõe a desenvolver as diversas etapas de implementação do sistema de custeio ABC para uma empresa de pequeno porte do ramo de food service e suas implicações. A importância do setor em questão se deve à sua crescente participação na economia, que está sendo impulsionada pela mudança de hábito da sociedade. A alimentação fora do lar cresceu em decorrência do aumento da população ativa, que conta com maior participação feminina, além do crescimento da população. O custeio baseado-em-atividades ABC tem sido cada vez mais praticado pelas empresas em vista da sua eficiência na mensuração dos custos e como embasamento para a prática da modalidade de gerenciamento baseado em atividades ABM. O trabalho procura mostrar que empresas de pequeno porte e em setores específicos, como o enfocado, podem também se beneficiar dessa metodologia. O estudo da empresa em referência considerou os seguintes objetos de custo: Comida a Quilo (Pratos Principais, Saladas, Guarnições, Salgadinhos); Sobremesas; Salgados; e Bebidas. O trabalho analisa os resultados obtidos, onde alguns dados surpreenderam a percepção tradicional dos fundadores dessa pequena empresa. O trabalho ainda faz um relacionamento entre alguns conceitos da metodologia usada com os resultados obtidos

Área temática: *Seção de Estudantes*

CUSTEIO ABC APLICADO EM EMPRESA DE PEQUENO PORTE DO SETOR DE *FOOD SERVICE*: UM CASO PRÁTICO

TRABALHO E-5.164

Resumo

O presente trabalho se propõe a desenvolver as diversas etapas de implementação do sistema de custeio ABC para uma empresa de pequeno porte do ramo de *food service* e suas implicações. A importância do setor em questão se deve à sua crescente participação na economia, que está sendo impulsionada pela mudança de hábito da sociedade. A alimentação fora do lar cresceu em decorrência do aumento da população ativa, que conta com maior participação feminina, além do crescimento da população. O custeio baseado-em-atividades ABC tem sido cada vez mais praticado pelas empresas em vista da sua eficiência na mensuração dos custos e como embasamento para a prática da modalidade de gerenciamento baseado em atividades ABM.

O trabalho procura mostrar que empresas de pequeno porte e em setores específicos, como o enfocado, podem também se beneficiar dessa metodologia. O estudo da empresa em referência considerou os seguintes objetos de custo: Comida a Quilo (Pratos Principais, Saladas, Guarnições, Salgadinhos); Sobremesas; Salgados; e Bebidas.

O trabalho analisa os resultados obtidos, onde alguns dados surpreenderam a percepção tradicional dos fundadores dessa pequena empresa. O trabalho ainda faz um relacionamento entre alguns conceitos da metodologia usada com os resultados obtidos.

Palavras-chaves: Custeio ABC, Custos em *Food Service*, Análise de Custos.

Área Temática: Sistemas de Custeio

CUSTEIO ABC APLICADO EM EMPRESA DE PEQUENO PORTE DO SETOR DE *FOOD SERVICE*: UM CASO PRÁTICO

1. Introdução

A alimentação representa uma atividade fundamental na vida do ser humano. Como também acontece em outros segmentos, esse negócio gera empresas/indústria/entidades comerciais, dentro de um amplo mercado.

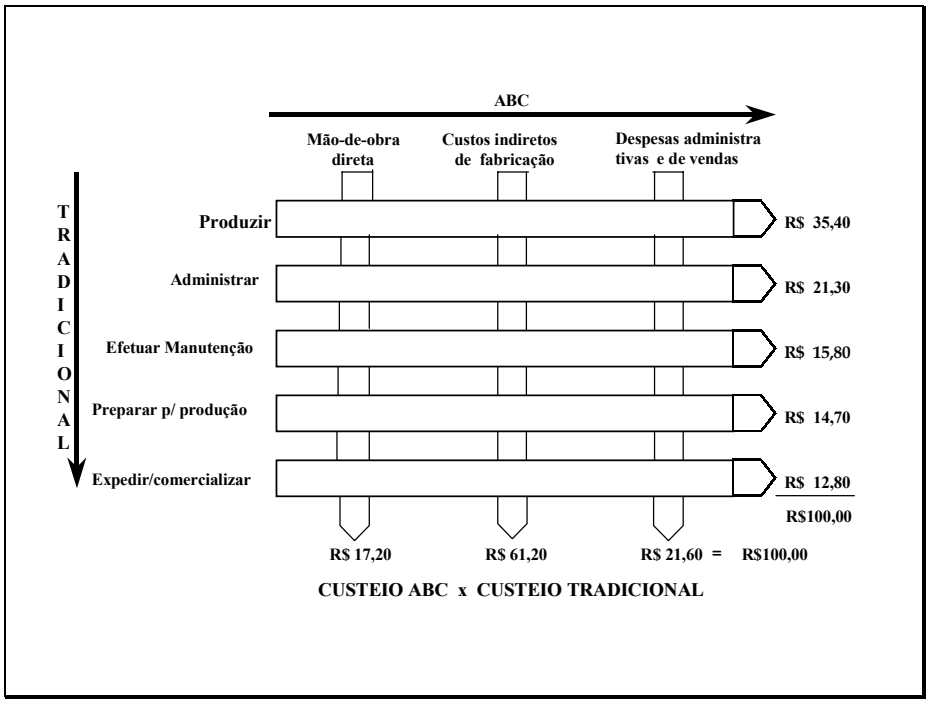
No setor de alimentos, o segmento de *food service*, que compreende desde bares até grandes redes de *fast food*, mostra números surpreendentes. Segundo a ABIA (Associação Brasileira de Indústria Alimentícia), nos últimos 10 anos o número de restaurantes nas cidades brasileiras cresceu 200% e as empresas de fast-food triplicaram seu faturamento.

O aumento da competitividade, aliada ao advento da tecnologia, gera uma maior necessidade de um planejamento mais eficaz e preciso sobre os custos. O custeio ABC tem-se revelado uma ferramenta eficaz como uma resposta a essa questão. Obviamente, existem requisitos e outras condições para que o custeio ABC seja devidamente aplicado.

Nesse estudo serão comentados e discutidos aspectos pertinentes a isso, além da descrição das etapas e conseqüências da implantação do custeio ABC numa empresa do ramo de *fast food* . Por fim, comentários e recomendações serão apresentados como resultado dessa pesquisa.

2. Custeio ABC

A configuração a seguir mostra a diferenciação estrutural entre o funcionamento do custeio por atividades com relação ao chamado custeio tradicional.



Fonte: COGAN, S. *Custos e Preços - Formação e Análise*, 2000, pg.62

Em suma, enquanto o custeio tradicional se limita a apresentar os custos segundo classificações funcionais/verticais, como por exemplo, *mão-de-obra direta*, c*ustos indiretos de fabricação*, d*espesas administrativas e de vendas*; o custeio ABC busca distribuir esses custos em atividades/processos. Enquanto o custeio tradicional utiliza rateios volumétricos , muitos dos quais arbitrários para chegar aos custos dos produtos, o custeio ABC atribui os recursos aos centros de acumulação de custos por atividade e daí providencia sua distribuição aos objetos de custos segundo direcionadores de custos de base causal (KAPLAN, 1998).

Os centros de custos por atividades acumulam custos em nível de unidades, lote, projeto ou suporte de facilidades; hierarquia essa que garante a distribuição aos objetos de custos fixos como se variáveis fossem (COOPER, 1991).

3. Atividades da Empresa em Estudo

A empresa em estudo está localizada num Shopping e possui os segmentos de Comida a Quilo e Pastelaria. Em seguida algumas considerações são feitas com relação a esses segmentos.

3.1 Comida a Quilo

É inegável o sucesso alcançado por esse novo segmento de restaurantes, em nosso País. Com pouco mais de dez anos, o sistema de Comida a Quilo logrou popularidade geral. Assim como em outras atividades do comércio, o método *self-service* prima pela individualidade, comodidade, rapidez e economia, como atrativos ao público.

O segmento de Comida a Quilo, na empresa em estudo, tem como estratégia a diferenciação, dada a sua característica tipicamente oriental. Somam mais de 15 pratos chineses oferecidos diariamente. A identidade da empresa é preservada pela culinária oriental, onde se concentram esforços na busca de maior diferenciação no mercado, saturado por imitações e fuga de profissionais.

Como se trata de Comida a Quilo, o preço dos produtos não altera. Adotou-se um preço único para todos os produtos cobrados por quilo como aliás costuma ser praticado pelo mercado. O que irá definir suas diferenças são as margens de lucro de cada produto.

Obviamente, uma combinação de prato principal tem um custo diferente de outra. Tratam-se de mais de dez tipos de pratos principais. Considerou-se , pois, aí, a questão dos custos x benefícios; ou seja, no caso da empresa considerada os produtos tiveram seu consumo de material levantado através da média total utilizada. Assim, considerando-se os dados fornecidos por estatísticas dos órgãos de classe e de pesquisas de público, chegou-se à seguinte composição média de uma dada refeição: **Pratos Principais** com 40% em valor, **Saladas** com 15%, **Guarnições** com 40% e **Salgadinhos** com 5%. Esses são pois os 04 produtos considerados para efeito de custo final dos produtos da Comida a Quilo.

Em princípio, ficou estabelecido o critério de utilizar o consumo total para a determinação dos custos diretos que incidem nesses produtos. Para fins de demonstração, os valores foram arredondados, sem comprometer os resultados finais e a metodologia do trabalho.

3.2 Pastelaria

O setor de Pastelaria adota a estratégia de buscar sempre eliminar ou reduzir custos. Esse mercado está sendo polarizado em duas vertentes: a adoção da estratégia de preço baixo, ou a estratégia de uma maior segmentação do mercado.

O segmento de *fast food* nos últimos anos ganhou uma maior adesão do consumidor classificado como C e D. Em outras palavras, a população de renda mais baixa passa a ser o alvo principal desse segmento. Por isso, a Pastelaria mantém seus produtos competitivos na medida em que os preços se tornam mais acessíveis e baratos. O nível de qualidade, contudo, é respeitado. A padronização da produção é condição fundamental para que a estratégia possa ser praticada. O aumento da produção em escala é acompanhado pela melhoria da curva de aprendizagem - o custo pleno do produto por unidade diminui à medida que crescem as unidades de produção.

A empresa considera os diferentes tipos de massa e processos para classificar os produtos à venda. Desde o início do presente ano a empresa vem adotando a política de preço único na venda desses produtos. A estratégia seguida visa buscar a produção em escala para otimizar os resultados. A média de vendas diárias está em torno de 600 salgados/dia.

3.3 Bebidas

Além da Comida a Quilo e dos Salgados, as bebidas representam a outra categoria de produtos.

3.4 Sobremesas

As sobremesas são compostas por fatias de tortas e *mousses*, terceirizadas. Em função do espaço limitado e do alto custo da área no shopping (onde a empresa se localiza), a terceirização dessa categoria de produtos foi vista como uma alternativa viável para a venda de sobremesas. Ademais, as sobremesas não fazem parte do principal negócio da empresa.

4. Aplicação do Método do Custeio ABC na Empresa

4.1 Custos Diretos

Inicialmente o presente trabalho diferencia os custos diretos dos indiretos. O método ABC, obviamente, se aplicará na distribuição dos custos indiretos. Os custos diretos levantados foram:

Matéria-Prima

Constituída de materiais em sua maioria perecíveis, já que se trata de uma atividade destinada à alimentação. A empresa já possuía um controle de estoque que disponibiliza dados de consumo dos materiais. O levantamento desse custo foi realizado a partir de dados fornecidos em entrevistas realizadas com o estoquista e o chefe de cozinha. Estão organizados em quatro categorias: Enlatados & Secos; Carnes em geral & Frutos do Mar; Hortifrutis; e Frios.

Dados Mensais (Média mensal Janeiro/Junho 2001)

BUFFET/ PRODUTO	VOLUME VENDIDO (Kg)	MATERIAL CONSUMIDO (R$)	CUSTO (R$/Kg)
PRATOS PRINCIPAIS	1472,900	15.255,23	10,36
GUARNIÇÃO	1472,900	4.543,60	3,08
SALGADINHOS	184,115	632,10	3,43
SALADAS	552,340	1.641,75	2,97

Tabela 1

PASTELARIA	TOTAL
VENDA (unidades)	8200
MATERIAL CONSUMIDO (R$)	4806,99
CUSTO POR UNIDADE	R$ 0,62 / Unidade

Tabela 2

Para alocar cada material e sua quantidade ao produto correspondente, duas foram as fontes utilizadas: receitas e pedidos de material. As receitas foram consideradas com a finalidade de se levantar a quantidade média usada para porções de um quilo de cada produto. Já os pedidos e requisições de material foram considerados para determinar os materiais usados em cada produto.

Bebidas

As bebidas, em princípio, receberam como custo apenas o valor de aquisição do material.

Sobremesas

Como foi já mencionado, o valor descrito para custo direto, no caso das sobremesas, são os valores de aquisição dos fornecedores terceirizados.

Mão-de-Obra Direta

A mão-de-obra direta foi calculada a partir das folhas de pagamento e os cargos respectivos. Fizeram parte desse levantamento os cozinheiros que atuam diretamente sobre a produção dos alimentos. Os valores incluem os encargos sociais que chegam a provocar um acréscimo de até 101,47% sobre o salário-hora contratado (MARTINS, 2000).

Em seguida chega-se aos custos diretos totais por quilo conforme quadro que se segue:

CUSTOS DIRETOS TOTAIS / KG

	MÃO-DE-OBRA	R$ / Kg.	MATERIAL	**TOTAL**
Pratos Principais	R$1.965,72	R$1,33	R$10,36	**R$11,69**
Guarnição	R$515,72	R$0,35	R$3,08	**R$3,43**
Saladas	R$365,72	R$0,66	R$2,97	**R$3,63**
Salgadinhos	R$415,72	R$2,26	R$3,43	**R$5,69**
PASTELARIA	R$615,72	R$0,08	R$0,62	**R$0,70**

Tabela 3

4.2 Custos Indiretos

A seguir os custos indiretos foram listados no quadro que se segue:

(valores médios de janeiro/julho 2001)

CUSTOS INDIRETOS

Aluguel	R$ 9.984,25
Energia Elétrica	R$ 1.246,87
Salários Supervisão	R$ 2.500,00
Mão-de-obra Indireta	R$ 4.530,00
Mat. de Consumo	R$ 4.652,51
Perdas	R$ 6.258,13
Manutenção	R$ 790,00
Gás	R$ 1.558,15
Água	R$ 1.030,91
TOTAL	**R$ 32.550,80**

Tabela 4

Atividades relevantes e seus Custos

As atividades foram selecionadas a partir das premissas comentadas no embasamento teórico do Custeio ABC.

"...a atribuição de custos às atividades deve ser feita da forma mais criteriosas possível, de acordo com a seguinte ordem de prioridade

1. *alocação direta; 2. rastreamento; 3. rateio."* (MARTINS, 2000)

Esta regra básica tem como finalidade evitar ou impedir que erros de alocação ocorram nesse estágio inicial de levantamento dos custos. Um erro de alocação de custo pode gerar muitos outros erros à frente, gerando um efeito dominó de distorções e má informação. Feito esses cálculos, o custo das atividades encontrado foi conforme tabela 5. Os valores descritos nessa tabela resultaram de um acompanhamento permanente na empresa durante o período em análise, buscando registrar o comportamento dos custos indiretos e seu consumo a partir das atividades principais de cada departamento.

Em muitos casos, o processo de rastreamento foi possível, dado ao seu grau de mensurabilidade. Em outros casos, houve necessidade de se recorrer a entrevistas e medidas de correlação para utilizar o processo de distribuição dos custos indiretos.

DEPARTAMENTOS	ATIVIDADES	ALUGUEL	LUZ	MAT.CONSUMO	MD INDIRETA	SUPERVISÃO	PERDAS	MANUT.	GÁS	ÁGUA	CUSTO
FINANCEIRO	Lançar notas	350,90	24,94	86,07	175,20	0,00	0,00	3,95	0,00	0,00	**641,06**
	Pagar boletas bancárias	139,07	0,00	0,00	43,80	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	**182,87**
ESTOQUE & COMPRAS	Inspeção e recebimento de entregas	297,48	37,41	42,80	292,36	0,00	0,00	7,90	0,00	0,00	**677,95**
	Realização de pedidos	325,73	37,41	139,58	259,00	0,00	0,00	7,90	0,00	0,00	**769,61**
	Alocação e Estocagem	1.923,66	124,69	30,24	212,36	0,00	125,16	0,00	0,00	0,00	**2.416,11**
PREPARAÇÃO – COMIDA A QUILO	Temperar os pratos	212,75	24,94	9,31	62,14	0,00	0,00	15,80	0,00	74,51	**399,45**
	Cortar Carnes e Legumes	212,75	24,94	9,31	41,43	0,00	1.251,63	63,20	0,00	74,51	**1.677,76**
	Pré-cocção de Legumes e Carnes	256,96	24,94	9,31	62,14	0,00	125,16	158,00	685,58	372,57	**1.694,66**
PREPARAÇÃO – PASTELARIA	Preparar a massa	188,19	24,94	23,26	0,00	0,00	0,00	15,80	0,00	18,63	**270,82**
	Cilindrar a massa	227,49	24,94	23,26	0,00	0,00	0,00	15,80	0,00	0,00	**291,49**
	Rechear os salgados	227,49	24,94	9,31	0,00	0,00	0,00	23,70	77,91	46,57	**409,91**
COCÇÃO - COMIDA A QUILO	Assar	320,82	62,34	23,26	41,43	0,00	62,58	63,20	0,00	27,94	**601,57**
	Fritar	271,70	12,47	23,26	41,43	0,00	62,58	63,20	186,98	27,94	**689,55**
	Grelhar	310,99	12,47	23,26	41,43	0,00	62,58	63,20	155,81	27,94	**697,69**
	Marinar	310,99	12,47	23,26	41,43	0,00	0,00	63,20	77,91	37,26	**566,51**
COCÇÃO - PASTELARIA	Assar	310,99	62,34	23,26	20,72	0,00	62,58	63,20	0,00	18,63	**561,72**
	Fritar	310,99	12,47	23,26	20,72	0,00	62,58	63,20	373,95	18,63	**885,80**
VENDAS - COMIDA A QUILO	Atendimento ao cliente	875,87	99,75	2.000,58	1.004,92	0,00	0,00	7,90	0,00	0,00	**3.989,02**
	Reposição de Pratos & Bebidas	630,27	311,72	46,53	587,80	0,00	4.380,69	39,50	0,00	29,85	**6.026,34**
	Limpeza do setor	139,07	24,94	372,20	387,83	0,00	0,00	0,00	0,00	186,29	**1.110,32**
VENDAS - PASTELARIA	Atendimento ao cliente	384,67	62,34	1.078,45	890,11	0,00	0,00	11,85	0,00	6,96	**2.434,39**
	Reposição de Salgados & Bebidas	1.060,07	187,03	27,92	227,85	0,00	62,58	39,50	0,00	41,79	**1.646,73**
	Limpeza do setor	139,07	12,47	232,63	75,95	0,00	0,00	0,00	0,00	20,89	**481,01**
ADMINISTRATIVO	Supervisão da Produção	139,07	0,00	93,05	0,00	912,50	0,00	0,00	0,00	0,00	**1.144,62**
	Supervisão das Vendas	139,07	0,00	93,05	0,00	762,50	0,00	0,00	0,00	0,00	**994,62**
	Controle de Produção	139,07	0,00	139,58	0,00	525,00	0,00	0,00	0,00	0,00	**803,65**
	Treinamento	139,07	0,00	46,53	0,00	300,00	0,00	0,00	0,00	0,00	**485,60**
	TOTAL	**9.984,25**	**1.246,87**	**4.652,51**	**4.530,00**	**2.500,00**	**6.258,13**	**790,00**	**1.558,15**	**1.030,91**	**32.550,80**

Tabela 5

O próximo passo é determinar os direcionadores de custos que indicarão o relacionamento entre as atividades e os objetos de custo.

5. Direcionadores de Custos

O levantamento e identificação dos direcionadores de custos passaram por um processo análogo ao primeiro estágio do custeio ABC na empresa. Foram exaustivas entrevistas e observações realizadas *in loco*, no intuito de procurar o melhor critério que reduzisse as possíveis distorções de valores. Os direcionadores de custo apontados foram os apresentados na tabela 6 que se segue.

DEPARTAMENTOS	ATIVIDADES	DIRECIONADORES	R$/UNID.
FINANCEIRO	Lançar notas	No. de notas	**R$ 1,39**
	Pagar boletas bancárias	No. de notas	**R$ 0,40**
ESTOQUE & COMPRAS	Inspeção e recebimento de entregas	Volume de produtos	**R$ 0,07**
	Realização de pedidos	No. de pedidos	**R$ 1,67**
	Alocação e Estocagem	m2 Ocupado	**R$ 77,12**
PREPARAÇÃO – COMIDA A QUILO	Temperar os pratos	Volume de vendas	**R$ 0,11**
	Cortar Carnes e Legumes	Volume de vendas	**R$ 0,46**
	Pré-cocção de Legumes e Carnes	Volume de vendas	**R$ 0,46**
PREPARAÇÃO – PASTELARIA	Preparar a massa	Kg. de massa	**R$ 0,17**
	Cilindrar a massa	No. de Salgados	**R$ 0,02**
	Rechear os salgados	Kg. de Salgados	**R$ 0,20**
COCÇÃO - COMIDA A QUILO	Assar	Volume de vendas	**R$ 0,41**
	Fritar	Volume de vendas	**R$ 0,80**
	Grelhar	Volume de vendas	**R$ 0,86**
	Marinar	Volume de vendas	**R$ 0,19**
COCÇÃO - PASTELARIA	Assar	No. de Salgados	**R$ 0,17**
	Fritar	No. de Salgados	**R$ 0,18**
VENDAS - COMIDA A QUILO	Atendimento ao cliente	Horas de atendimento	**R$ 13,85**
	Reposição de Pratos & Bebidas	No. de reposições	**R$ 0,52**
	Limpeza do setor	Horas	**R$ 9,25**
VENDAS - PASTELARIA	Atendimento ao cliente	No. de salgados	**R$ 0,30**
	Reposição de Salgados & Bebidas	Horas de atendimento	**R$ 5,72**
	Limpeza do setor	Horas	**R$ 4,01**
ADMINISTRATIVO	Supervisão da Produção	Volume de vendas	**R$ 0,31**
	Supervisão das Vendas	No. pessoas	**R$ 0,04**
	Controle de Produção	Volume de vendas	**R$ 0,22**
	Treinamento	No. de funcionários	**R$ 12,14**

Tabela 6

A partir dos cálculos e resultados obtidos, tem-se os valores dos custos indiretos a partir do Custeio ABC.

OBJETO DE CUSTO	CUSTOS IND.	QUANT.	R$/UNID.
PRATOS PRINC.	**R$ 7.369,57**	1472,9	**R$5,00**
SALADAS	**R$ 2.607,72**	552,34	**R$4,72**
GUARNIÇÃO	**R$ 7000,01**	1472,9	**R$4,75**
SALGADINHOS	**R$ 3.320,36**	184,115	**R$18,03**
SOBREMESAS	**R$ 894,28**	575	**R$1,56**
SALGADOS	**R$ 7.683,31**	8200	**R$0,94**
BEBIDAS	**R$ 3.675,55**	14375	**R$0,26**

Tabela 7

Com isso, os custos finais dos objetos de custo foram:

	CUST.INDIRETOS	**CUST.DIRETOS**	**CUSTO TOTAL**
PRATOS PR.	R$5,00	R$11,52	**R$16,52**
SALADAS	R$4,72	R$3,68	**R$8,40**
GUARNIÇÃO	R$4,75	R$3,82	**R$8,57**
SALGADINHOS	R$18,03	R$3,87	**R$21,90**
BEBIDAS	R$0,26		**R$0,26**
SOBREMESAS	R$1,56	R$1,17	**R$2,73**
SALGADOS	R$0,94	R$0,68	**R$1,62**

Tabela 8

6. Análise dos Dados Obtidos

O custeio ABC tem como finalidade maior prover dados mais detalhados e valores focados nas atividades da empresa. Realizados os cálculos, esses dados possuem o grande potencial de transformá-los em informações relevantes para a empresa. No presente trabalho algumas análises podem ser extraídas:

6.1 Comida a Quilo

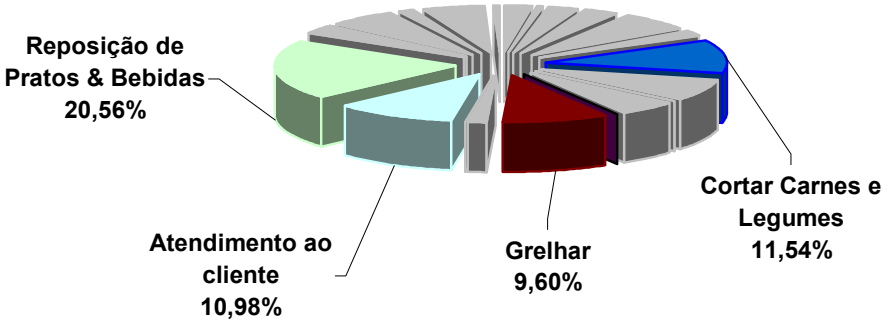
Pratos Principais

Os Pratos Principais representam o objeto de maior custo dentre os produtos analisados. Cerca de **63,29%** do seu custo total é gerado pelo material direto consumido. Essa porcentagem, em princípio, sugere que o controle de custo deva ser mais rigoroso na etapa de aquisição desses materiais. De fato, a relação de materiais inclui itens como Salmão, *Filet Mignon* e Bacalhau.

Contudo, através do Custeio ABC, pode-se diagnosticar como estão distribuídos os outros **30,29%** desse custo total. A atividade de Reposição de Pratos e Bebidas sofreu a maior carga desses custos. Durante o trabalho de observação e pesquisa, esses dados apresentam muita coerência.

É nessa atividade onde foram encontradas maiores perdas relativas ao produto. Um desmembramento dessa atividade identifica um elo fraco entre os departamentos de Vendas e de Produção.

PARTICIPAÇÃO DAS ATIVIDADES SOBRE O CUSTO TOTAL INDIRETO
OBJETO DE CUSTO: PRATOS PRINCIPAIS

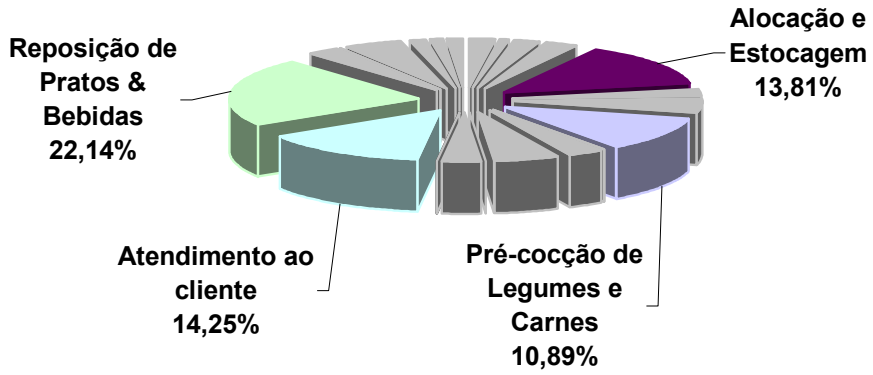


Guarnição

Já as Guarnições apresentaram um peso maior na participação dos custos indiretos, com **55,23%**, enquanto os materiais diretos arcam com 39,50% do seu custo total. Isso é condizente com o cenário atual, pois os materiais diretos possuem custo baixo, mas requerem um volume grande. Isso representa maior espaço ocupado no estoque, e mais movimentação (13,92% dos custos indiretos).

Assim como os Pratos Principais, as perdas protagonizam o enredo dos custos indiretos. Em volume, as perdas são maiores que os Pratos Principais, porque além da Reposição, a atividade de Pré-cocção de legumes e carnes também assume um percentual dessas perdas.

PARTICIPAÇÃO DAS ATIVIDADES SOBRE O CUSTO TOTAL INDIRETO
OBJETO DE CUSTO: GUARNIÇÕES



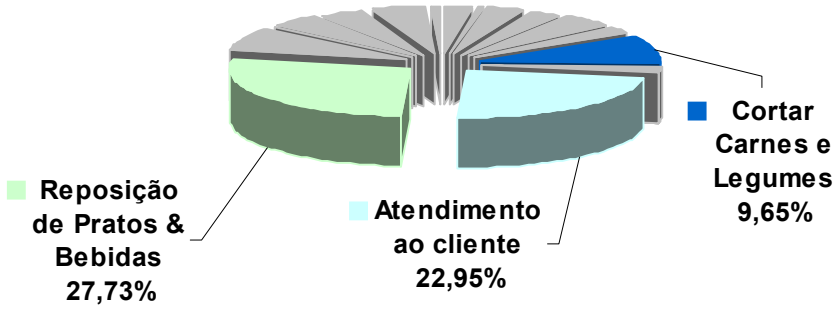
Saladas

As Saladas também apresentaram um quadro similar às Guarnições: 36,68% de Custos Diretos, e 52,47% de Custos Indiretos.

Como o volume de produção deste objeto de custo é relativamente menor, as perdas também são proporcionalmente menores. Mas não deixam de consumir grande parte destes custos.

O Atendimento ao Cliente ficou com a maior parcela desses custos indiretos. Realmente, essa conclusão foi percebida pelo grande consumo de materiais secundários, como os molhos e material descartável (copos para molho) fornecidos ao comensal.

PARTICIPAÇÃO DAS ATIVIDADES SOBRE O CUSTO TOTAL INDIRETO
OBJETO DE CUSTO: SALADAS



Salgadinhos

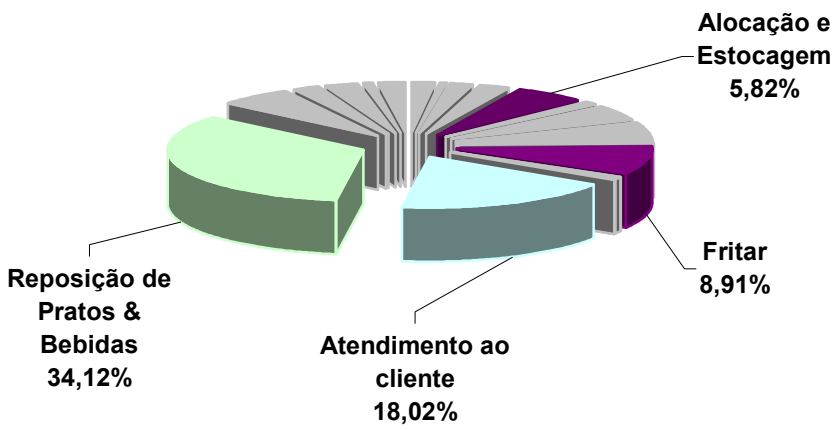
Os dados para os Salgadinhos surpreenderam bastante, e geraram certa incredulidade entre os fundadores. Os Custos Indiretos ultrapassaram o nível de 50% chegando a atingir **82,25% do custo total.**

Após analisar novamente todo o processo de coleta de dados e observações sobre esse produto, algumas explicações tornaram os números mais plausíveis:

- Como se tratam de produtos que passam por fritura, seu tempo de exposição é reduzido, exigindo trocas freqüentes; gera, com isso, perdas de volume significativo;
- Dentre os produtos oferecidos na Comida a Quilo, participa com apenas 5% do peso total consumido (mensal);
- As reposições freqüentes também geram custos na atividade de atendimento ao cliente, já que o tempo despendido também acaba sendo maior;
- Os materiais diretos requerem espaço no estoque, porque são produzidos à base de Farinha de Trigo.

A surpresa gerada por esses valores é fruto da percepção primária de que os custos diretos são muito baixos, sendo então, lucrativos para os negócios. De fato, o custo do material direto é de apenas R$ 2,47/Kg. Contudo, os custo indiretos alocados representam mais de **7 vezes esses valor**.

PARTICIPAÇÃO DAS ATIVIDADES SOBRE O CUSTO TOTAL INDIRETO
OBJETO DE CUSTO: SALGADINHOS



6.2 Pastelaria

Salgados

Os Salgados também geraram certo desconforto nos números encontrados. Novamente, o baixo custo dos materiais diretos ludibria a avaliação do custo total desse produto.

Os salgados expostos na Pastelaria também recebem tratamento igual aos Salgadinhos. Além da fritura, os Salgados que passam pela atividade de Assar, também possuem vida curta, exigindo uma rotatividade grande nas vendas.

A falta de controle nessa etapa do processo desses produtos é penalizada por perdas na Reposição, no Assar e no Fritar. Essas atividades recebem cerca de 34,91% dos Custos Indiretos.

Outra atividade que, após o rastreamento, revelou-se como grande consumidor de recursos foi o Atendimento ao Cliente. A geração desse custo é percebida no grande consumo de materiais descartáveis nessa atividade. No primeiro estágio do Custeio ABC, o material de consumo foi responsável por 44,30% do custo total dessa atividade. O que, de certa forma, explica o alto custo dado ao atendimento.

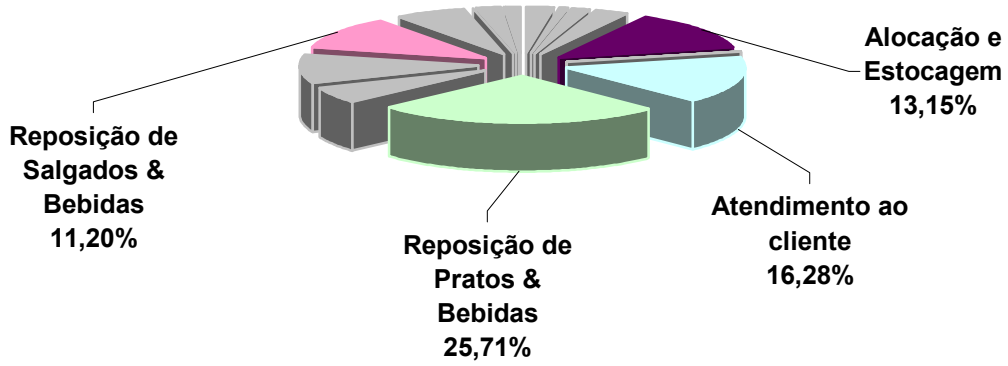
6.3 Bebidas

Diferente dos outros produtos, as Bebidas são produtos de revenda e, com isso, não passam por diversos processos mencionados anteriormente. Do total de atividades relevantes citadas, esse objeto de custo consumiu menos que a metade (13 atividades). Houve, contudo uma polarização dos custos em três atividades:

- Alocação e Estocagem: Apesar da grande rotatividade no estoque, estes produtos necessitam de espaço (20% do estoque), pois o seu volume é grande.
- Atendimento ao Cliente: As Bebidas consomem essa atividade através da utilização de materiais descartáveis (copos, canudos,...) e adereços (gelo, limão,...);

- Reposição de Pratos e Bebidas: Como todas as Bebidas devem ser resfriadas para a venda, a atividade tem o papel de manter disponível uma quantidade suficiente de Bebidas resfriadas, além do atendimento em si. Essa atividade é a mais consumida pelas Bebidas: 25,84% do custo total.

PARTICIPAÇÃO DAS ATIVIDADES SOBRE O CUSTO TOTAL INDIRETO
OBJETO DE CUSTO: BEBIDAS



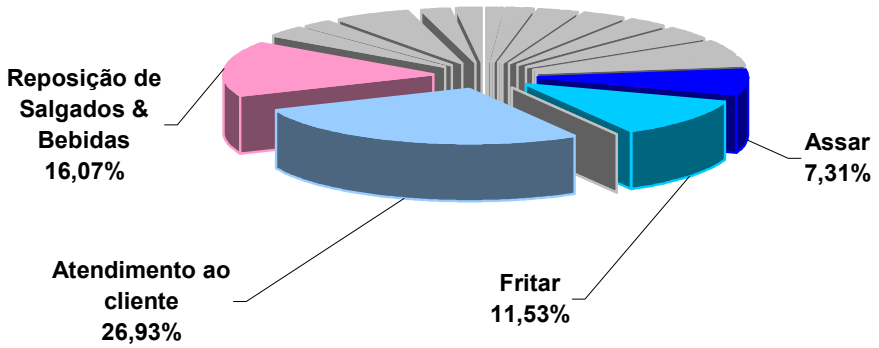
6.4 Sobremesas

Os resultados encontrados para *Sobremesas* apontaram-na como um produto subcusteado, o que decepcionou novamente a empresa. Das atividades relevantes selecionadas, esse produto consome somente 10 das 29 atividades. Esse diagnóstico, à primeira vista, levava a crer que os custos indiretos das *Sobremesas* não deveria ultrapassar o preço de venda.

Mas o rastreamento dos custos demonstrou custos altos nas atividades de *Atendimento ao cliente* e *Reposição de pratos e Bebidas*. A primeira atividade recebeu custos referentes ao consumo de materiais descartáveis (colher, guardanapo e prato), utilizados para servir as sobremesas.

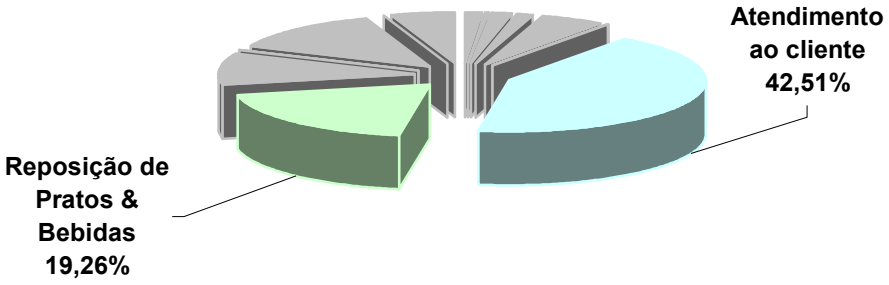
Já a atividade de reposição obteve encargos relativos ao espaço exclusivo que as sobremesas ocupam, com bancadas refrigeradas para exposição. Sendo um produto perecível, as perdas também são sensíveis a oscilações das vendas. As tortas são entregues no dia, e passam pelo corte feito pelos atendentes. Isso despende tempo e controle para que o produto mantenha uma boa apresentação.

PARTICIPAÇÃO DAS ATIVIDADES SOBRE O CUSTO TOTAL INDIRETO
OBJETO DE CUSTO: SALGADOS



Por fim, as vendas atuais de sobremesas contribuem para que os custos tenham alcançado esse patamar. Uma venda pelo menos 50% superior atingiria, ao menos, o *break even* nos custos desse produto.

PARTICIPAÇÃO DAS ATIVIDADES SOBRE O CUSTO TOTAL INDIRETO
OBJETO DE CUSTO: SOBREMESAS



7. Considerações entre os resultados obtidos e os conceitos do custeio ABC

Além das análises anteriores, outras observações foram registradas para confrontar os resultados encontrados com os conceitos do custeio ABC.

Lei dos 20-80 de Pareto

"...A lei dos 20-80 de Pareto exerce importante papel..."

"...Buscando alta precisão na mensuração dos 20% de atividades que representam 80% de valor, e considerando para os demais o equilíbrio de custo-benefícios, na medição das despesas das atividades, é suficiente para se alcançar um resultado bem apreciável..."

(COGAN, 1999a)

Ao aplicar o conceito de Pareto, nos objetos de custo, constatou-se que 20% das atividades que geram maior valor atingiram parcelas, em média, acima de 60%. Das atividades mais consumidas pelos produtos, duas merecem destaque:

Atendimento ao Cliente:

A empresa mantém uma qualidade no atendimento que é percebida pelo cliente. Em uma pesquisa realizada pela própria empresa, o atendimento foi colocado como um dos diferenciais da empresa. Com o aumento da concorrência, a estratégia que a empresa tem adotado prima por esse quesito. Cada cliente que passa no setor de Comida a Quilo é atendido por pelo menos **05 pessoas** da loja:

1. Promoteur: Convida o cliente a conhecer os pratos;
2. Repositor: Apresenta os pratos, além de manter a aparência dos mesmos;
3. Atendente: Oferece a bebida, e o serve;
4. Atendente: Pesa o prato do cliente;
5. Caixa: Recebe e dá o troco ao cliente.

No setor da Pastelaria, o maior custo na atividade de Atendimento está no consumo de materiais descartáveis. Não existe um meio que permita o controle do consumo,

porque não é prática comum limitar o uso de materiais descartáveis do cliente. Por isso, o enfoque no controle de custo, nesse aspecto, está no setor de compras.

Reposição de Pratos e Bebidas

A idéia inicial da Comida a Quilo era de trazer um sistema self-service que permitisse uma redução de custos, eliminando a figura do garçom em restaurantes. Contudo, esse novo segmento também traz consigo outros custos que restaurantes do sistema a *la carte* não contabilizam: a exposição, em quantidade, da Comida.

Nesse caso, o apelo da Comida é uma das ferramentas utilizadas para melhorar as vendas. E esse apelo deve ser tanto de paladar quanto de visual. Por isso, a reposição termina por consumir grande quantidade de renovação de materiais, além de exigir mais mão-de-obra indireta.

Na Pastelaria, a atividade de Reposição prima pela qualidade dos Salgados, evitando expô-los por muito tempo. Como a estratégia de custo demanda uma economia em escala, as vendas devem ser grandes para que a rentabilidade seja justificada.

Elos

Segundo PORTER (1992), os elos são "*...relações entre o modo como uma atividade de valor é executada e o custo ou o desempenho de uma outra...*". Essas relações representam uma grande oportunidade de revelarem-se vantagens competitivas para as empresas. Os relacionamentos entre atividades, fornecedores e outros setores ou entidades podem impactar profundamente nos custos da empresa.

O autor sinaliza ainda que "*....a exploração dos elos exige informações ou fluxos de informações que permitam a ocorrência da otimização ou da coordenação...*". O Custeio ABC se encaixa como um sistema útil para apropriar dados que forneçam essas informações.

A atividade de *Reposição de Pratos e Bebidas*, por exemplo, pode ter seus custos reduzidos por meio de mudanças em seu relacionamento com as atividades de Produção. Inserir uma atividade entre estas, com a finalidade de reduzir as perdas na de reposição dos pratos pode trazer uma vantagem competitiva para a empresa.

Outro Elo que pode ser trabalhado é entre as atividades de compras e de atendimento ao cliente. O consumo de materiais descartáveis está, em grande parte, alocada à atividade de Atendimento. O controle sobre o consumo desse material é impraticável, dado que o cliente é que definirá como e quanto consumirá de material descartável. Caberá, então, à atividade de comprar minimizar os custos da aquisição desses materiais.

Contudo, nem sempre uma redução de custos dos materiais descartáveis pode traduzir uma redução total de custos se não vier acompanhada da qualidade adequada. Um material de qualidade inferior pode, indiretamente, levar o cliente a consumir mais material descartável, como guardanapos, ou talheres plásticos mais frágeis.

Reforçar esses Elos pressupõe um acompanhamento e integração das atividades. A presença da Supervisão pode catalisar este processo, destinando mais tempo a estas questões.

Custo Benefício

Em termos de custo benefício, a tecnologia evoluiu muito ao longo dos últimos anos. Computadores já fazem parte do dia-a-dia das empresas; gerar um banco de dados já não requer um custo tão alto; o acesso à tecnologia, apesar da situação nacional, também está disponibilizando uma mão-de-obra mais qualificada; enfim, muitas

barreiras já foram derrubadas, e o argumento do alto custo da tecnologia da informação depende apenas da disposição da empresa em melhorar a sua administração.

Obviamente, não se trata de criar um sistema de informação altamente preciso, com tanta acurácia. Mas é inegável que passos largos já foram dados nesse sentido, e gerar dados não é luxo para poucas empresas. A principal dificuldade encontrada está em outro departamento: **Recursos Humanos.**

Atualmente existem no mercado e em estudos diversos sistemas de informação contábil. Suas finalidades são inúmeras e suas promessas também. Contudo, o pior sistema que pode existir para uma empresa é aquela que não agrega e não transmite valor para a organização.

"*...O pior sistema é aquele que é visto como enganador e inútil pelos gerentes operacionais...*" (HORNGREEN, 2000). E quando isso acontece, as pessoas acabam por dificultar o levantamento de dados e tornam-se desestimulados a colaborar com o funcionamento do sistema. Nenhum sistema trabalha sem sua matéria-prima principal: dados.

E, provavelmente, o custo benefício dependa muito mais do fator humano que do fator tecnológico. No caso presente, os dados foram levantados através de um acompanhamento *in loco*, que durou cerca de 06 meses. A continuidade do Custeio ABC é que vai definir o benefício que a implantação deste sistema pode trazer.

8. Conclusão

O presente trabalho visou determinar os custos de uma empresa de pequeno porte do ramo de *food service*. Para tanto a metodologia aplicada foi a do custeio baseado-em-atividades ABC com toda sua estruturação conforme bibliografia mencionada (centros de atividades, direcionadores de custos, etc.).

Como se sabe, uma empresa de pequeno porte possue pouca estruturação organizacional o que por si só já representa uma primeira dificuldade numa implementação de tal escopo. Assim, a citada empresa teve que ser departamentalizada para esse trabalho. Os levantamentos para a coleta de dados se prolongaram por 06 meses correspondendo ao período de janeiro a junho de 2001.

Vários foram os objetos de custo considerados: Pratos Principais, Saladas, Guarnições e Salgadinhos, estes, do sistema de Comida a Quilo. Além desses os outros objetos de custos considerados foram: Sobremesas, Salgados (produtos da Pastelaria) e Bebidas.

Os resultados obtidos deram origem a uma análise onde se sugere que a empresa em referência possa, através disto, conseguir reduzir despesas, aumentar a eficiência e obter melhores resultados. Considere-se aí que os preços de venda, dada a intensa concorrência na área onde está localizada (setor de alimentação de um Shopping), não podem ser alterados facilmente.

Essa análise mostrou ainda que os fundadores da empresa se surpreenderam com alguns dos resultados como a dos salgadinhos, que dentro da percepção tradicional que desenvolvem (considerando, ainda, que a empresa nunca havia custeado seus produtos) acreditavam em outro resultado. Como se sabe, o custeio ABC ao fazer com que cada objeto de custo consuma o correspondente do total de custos/despesas indiretas despendidas, mostra, às vezes, resultados surpreendentes aos que estão habituados com o raciocínio tradicional dos rateios simplistas.

O trabalho ainda apresenta uma correlação de alguns dos conceitos desenvolvidos pela teoria e os resultados obtidos nesse caso prático.

Por último, o trabalho em referência, aplicado a um setor pouco explorado como o de *food service*, pode servir de ponto de partida para o desenvolvimento de aplicações em outras extensões desse ramo de alimentação onde a concorrência é cada vez mais acirrada e onde a metodologia de custos poderá trazer importante diferencial .

9. Referências Bibliográficas

COGAN, S. Um modelo de reconciliação de dados para o custeio baseado-em-atividades (ABC). Revista de Administração de Empresas, v.39, n.2, p.46-53, Abr./Jun. 1999a.

————*Custos e Preços – Formação e Análise*. São Paulo: Pioneira Thomson, 1999b

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Custo como ferramenta gerencial, 8*. São Paulo: Atlas, 1995.

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. *The Design of Cost Management Systems: Text, Cases and Readings*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N. J, 1991.

KAPLAN, R. S. ; COOPER, R. *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Boston : Harvard Business School Press, 1998.

HORNGREEN, C. T. *Contabilidade de Custos.* Rio de Janeiro: LTC, 9ª.ed., 2000.

KHOURY, C.; YORGHI E.; ANCELEVICZ, J. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. Revista de Administração de Empresas, v.40, n.1, p 56-62, Jan./Mar. 2000.

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos* – inclui o ABC. São Paulo: Atlas, 7ª.ed., 2000.

NAKAGAWA, M. *ABC Custeio Baseado em Atividade*. São Paulo: Atlas, 1997.

PORTER, M.. *Vantagem Competitiva*. 7.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

PROENÇA, ROSSANA PACHECO DA COSTA. *Inovação tecnológica na produção de alimentação coletiva*. Florianópolis: INSULAR. 1997

GAZETA MERCANTIL. *Panorama Setorial: Fast Food*. Junho, 1998.

REVISTA DOS BARES & RESTAURANTES. Editora TQC. Nos. 20 a 29. 1999, 2000, 2001.