



UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA
“JÚLIO DE MESQUITA FILHO”
Instituto de Ciências e Engenharia – Câmpus de Itapeva

RAISSA RAYAN FICHES

**COMPARATIVO ENTRE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E CUSTEIO ABC APLICADO
A EMPRESA DE SERVIÇOS DO SUDOESTE PAULISTA**

Itapeva - SP
2023

RAISSA RAYAN FICHES

**COMPARATIVO ENTRE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E CUSTEIO ABC APLICADO
A EMPRESA DE SERVIÇOS DO SUDOESTE PAULISTA**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado ao Conselho de Curso de Engenharia de Produção da Universidade Estadual Paulista (Unesp), Instituto de Ciências e Engenharia, Câmpus de Itapeva, como parte dos requisitos para obtenção do diploma de Graduação em Engenharia de Produção.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Ghantous
Cervi

Itapeva - SP
2023

F445c	Fiches, Raissa Comparativo entre custeio por absorção e custeio ABC aplicado a empresa de serviços do Sudoeste Paulista / Raissa Fiches. -- Itapeva, 2023 50 p. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado - Engenharia de Produção) - Universidade Estadual Paulista (Unesp), Instituto de Ciências e Engenharia, Itapeva Orientador: Ricardo Ghantous Cervi 1. Custos Indiretos. 2. Métodos de Custeio. 3. Serviços. I. Título.
-------	--

Sistema de geração automática de fichas catalográficas da Unesp. Biblioteca do Instituto de Ciências e Engenharia, Itapeva. Dados fornecidos pelo autor(a).

Essa ficha não pode ser modificada.

RAISSA RAYAN FICHES

**COMPARATIVO ENTRE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E CUSTEIO
ABC APLICADO A EMPRESA DE SERVIÇOS DO SUDOESTE
PAULISTA**

Trabalho de Conclusão de Curso para obtenção do título de Bacharel em Engenharia de Produção, da Universidade Estadual Paulista - UNESP - Câmpus de Itapeva.

BANCA EXAMINADORA



Orientador: Prof. Dr. Ricardo Ghantous Cervi
Universidade Estadual Paulista - UNESP - Câmpus de Itapeva.



2º Examinador: Prof.ª Dr.ª Gislaine Cristina Batistela
Universidade Estadual Paulista - UNESP - Câmpus de Itapeva.



3º Examinador: Prof. Dr. Washington Luis Reis Santos
Universidade Estadual Paulista - UNESP - Câmpus de Itapeva.

Itapeva, 01/02/2023.

Dedico o presente trabalho aos meus pais Dania Batista Fiches e Roberto Fiches.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente ao meu pai Roberto Fiches e minha mãe Dania Batista Fiches, por terem me apoiado de todas as maneiras em todos os momentos possíveis. Agradeço aos meus irmãos Dania Roberta, Renan e Roney, por terem me encorajado a sempre seguir em frente.

Agradeço também ao Henrique por todo o suporte emocional dado, que foi fundamental para que eu concluísse o curso.

Agradeço ao meu orientador, professor Ricardo Ghantous Cervi, pela orientação e aprendizagem.

Agradeço ao Vinícius de Andrade pela disponibilidade e por ceder os dados que possibilitaram esse trabalho.

“Assim é a vida. Um recomeçar contínuo mesmo quando tudo está perdido”

J. Cronin

RESUMO

Os estabelecimentos alimentícios que objetivam manter uma clientela estável ou crescente se veem no desafio de oferecer um produto de boa qualidade a preços competitivos. Além de precisarem de uma boa cadeia de suprimentos, necessitam também de um gerenciamento adequado dos custos. As metodologias disponíveis são diversas e podem ser mais simples de serem aplicadas, como o custeio por absorção; ou mais complexas, como o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* - ABC). A maior diferença dentre elas está no modo de apropriação do custo indireto nos custos dos produtos, pois o custeio por absorção utiliza como referência a quantidade produzida, e o custeio ABC se norteia pelas atividades executadas no processo produtivo. Dessa forma, foram aplicados os dois métodos em um restaurante localizado na cidade de Itapeva-SP, que produz lanches com *ultra smashed burgers* com o objetivo de determinar qual deles mais se adequava à realidade do estabelecimento. Após rateados os custos indiretos desse estabelecimento, comparou-se os processos produtivos dos lanches para ambos métodos de custeio. Com base no resultado obtido, foi possível comprovar a hipótese de que o Custeio por Absorção possuía melhores recursos para ratear os custos indiretos.

Palavras-chave: Custos Indiretos; Métodos de Custeio; Serviços.

ABSTRACT

Food establishments that aim to maintain a stable or growing clientele are faced with the challenge of offering a good quality product at competitive prices. In addition to needing a good supply chain, they also need proper cost management. The available methodologies are diverse and may be simpler to apply, such as absorption costing; or more complex ones, such as Activity Based Costing (ABC). The biggest difference between them is in the way of appropriating the indirect cost in the costs of the products, since the absorption costing uses the quantity produced as a reference, and the ABC costing is guided by the activities carried out in the production process. Thus, both methods were applied in a restaurant located in the city of Itapeva-SP, which produces snacks with ultra smashed burgers. After apportioning the indirect costs of this establishment, the productive processes of snacks were compared for both costing methods. Based on the result obtained, it was possible to determine which of them has greater adherence to reality and prove the hypothesis that Absorption Costing has better resources to apportion indirect costs.

Keywords: Indirect costs; Costing Methods; Services.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Modelo de Custeio ABC de dois estágios	24
Figura 2 – Registro dos gastos dos MEIs.....	25
Figura 3 – Imagem representativa do lanche Fresh Prince	28
Figura 4 – Cargos da empresa.....	29
Figura 5 – Processo produtivo dos lanches.....	31
Figura 6 – Distribuição da quantidade de lanches de acordo com o tipo	34
Figura 7 – Comparativo entre o custeio por absorção e custeio ABC	42
 Quadro 1 – Atividades e respectivos direcionadores de custos	 36

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Custos diretos e indiretos	34
Tabela 2 – Vendas por lanche.....	35
Tabela 3 – Custos indiretos pelo método de custeio por absorção	35
Tabela 4 – Relevância dos direcionadores.....	37
Tabela 5 – Custo total de cada direcionador	37
Tabela 6 – Quantidades de ingredientes por categoria	38
Tabela 7 – Quantidades dos direcionadores por produto	39
Tabela 8 – Custo unitário do direcionador	39
Tabela 9 – Custos Indiretos de acordo com as atividades	40
Tabela 10 – Custos Indiretos pelo método de custeio ABC.....	40
Tabela 11 – Comparativo entre o custeio por absorção e custeio ABC.	41
Tabela 12 – Comparativo entre o custeio por absorção e custeio ABC por unidade de lanche.....	42
Tabela 13 – Comparativo entre o custo do “Cheeseburger” e do “Sidão”	43

LISTA DE ABREVIATURAS

ABC	Activity Based Costing
ABIA	Associação Brasileira da Indústria Alimentícia
ABRASEL	Associação Brasileira de Bares e Restaurantes
IPCA	Índice de Preço ao Consumidor
MEI	Microempreendedor Individual
MEP	Micro e Pequena Empresa

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	15
1.1	Objetivos Gerais.....	16
1.2	Objetivos Específicos.....	16
2	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	17
2.1	Setor Alimentício	17
2.2	Smash Burgers	17
2.3	Terminologia de Custos	18
2.4	Forma de apropriação dos Custos	19
2.5	Métodos de Custeio	21
2.5.1	Custeio Variável.....	21
2.5.2	Custeio por absorção.....	22
2.5.3	Custeio ABC	23
2.6	Gerenciamento de custos em micro e pequenas empresas	25
3	METODOLOGIA	27
3.1	Levantamento de Dados	27
3.2	Caracterização da empresa estudada.....	28
3.3	Processo produtivo.....	29
3.4	Aplicação das metodologias de custeio	31
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO	34
5	CONCLUSÃO	45

1 INTRODUÇÃO

O setor de serviços alimentícios, conhecido também como *food service*, vislumbra crescimento após enfrentar as dificuldades com a pandemia de Covid-19. Segundo a Associação Brasileira da Indústria Alimentícia, os serviços alimentícios tiveram uma queda de 24% em seu faturamento no ano de 2020. Já em 2021, observou-se sua recuperação com um aumento de 26% e um faturamento de R\$ 176,3 bilhões (ABIA, 2022).

No primeiro semestre de 2022 o setor registrou o maior número de novos entrantes, com uma média de 1.243 registros por dia útil (ABRASEL, 2022). Tendo em vista o mercado aquecido, as empresas precisam buscar ferramentas que melhorem sua competitividade frente à concorrência.

O Índice de Preço ao Consumidor (IPCA) é o índice oficial da inflação do país e ele indica como estão os aumentos de preços dos produtos brasileiros. O ano de 2021 registrou o maior índice desde 2015 com aumento de 10,06% (NUBANK, 2022). Tal aumento tem origem na queda da oferta de grãos e de petróleo. Dessa forma, a demanda continua a mesma, porém a diminuição da oferta gera aumento nos preços dos alimentos e dos combustíveis (FGV, 2022).

Assim, as empresas do ramo alimentício se vêem na constante necessidade de fazer um eficiente gerenciamento de custos para que não acabem com prejuízos devido às constantes variações nos preços dos alimentos.

As metodologias para fazer esse gerenciamento de custos são diversas e todas elas têm o objetivo de fornecer informações úteis e que se enquadrem nas necessidades das empresas e dos gestores. Entretanto, as micro e pequenas empresas pouco utilizam as metodologias formais (LONGENECKER *et al*, 2004).

A empresa alvo do estudo, Tenerife, atualmente não utiliza nenhum método de custeio para determinação do custo total do produto, sendo apurados apenas os custos diretos de produção.

Portanto, a hipótese que norteia este estudo busca comparar os métodos ABC(*Activity Based Costing*) e absorção para mensurar qual deles se adequa melhor às características da empresa estudada

Busca-se identificar se o Custeio ABC possui melhor divisão dos custos

indiretos, por focalizar nas atividades que envolvem o processo produtivo, gerando assim informações de custos mais precisas, conforme Kaplan e Cooper apud Biaisio (2006).

1.1 Objetivos Gerais

Como objetivo geral, o presente trabalho busca realizar a apuração e comparação dos custos dos lanches de uma hamburgueria localizada na cidade de Itapeva – SP utilizando-se o método de custeio por absorção e por atividades.

1.2 Objetivos Específicos

A aplicação de ambos os métodos de maneira comparativa tem o objetivo de incluir na rotina da empresa aquele que se melhor adequar às características do estabelecimento. Portanto, busca-se:

- Determinar o custo indireto dos produtos por ambos os métodos para cada um dos lanches do estabelecimento;
- Identificar qual método mais se adequa ao estabelecimento.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Setor Alimentício

A indústria brasileira de alimentos e bebidas representa 10,6% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro e 24% dos empregos da indústria de transformação brasileira, sendo considerada a maior indústria do país (ABIA, 2022).

O avanço da vacinação e o retorno do setor de serviços foram decisivos para a geração positiva de emprego e renda. Visto que, comparativamente ao ano anterior, 2021 teve a abertura de mais de 21 mil novos postos de trabalhos (ABIA, 2022).

Quanto aos bares e restaurantes, ainda há muitos desafios e incertezas. A Associação Brasileira de Bares e Restaurantes (ABRASEL) destaca que apesar da recuperação obtida em 2021 ainda é difícil se manter economicamente sustentável em meio à crise. Em abril de 2022, 28% dos estabelecimentos trabalharam no prejuízo, sendo que nesse mês a inflação da alimentação dentro do domicílio chegou a 16,12% (ABRASEL, 2022).

Portanto, as empresas que trabalham nesse setor se veem diante de possibilidades, mas também de desafios para inovar e encontrar a melhor oportunidade de negócio. Para Kirzner (1979), o empreendedor deve sempre estar em estado de alerta para identificar e explorar novas oportunidades.

2.2 Smash Burgers

Os *smash burgers*, que podem ser traduzidos como “carne amassada”, vieram de uma inovação nas lanchonetes dos Estados Unidos em relação ao modo de fazer hambúrgueres e que aos poucos foi ganhando espaço e relevância nos restaurantes ao redor do mundo (NOSSA COZINHA UOL, 2021).

O modo de fazer é diferente daquele realizado no preparo de hambúrgueres comuns, pois o hambúrguer não é moldado antes de ir para chapa quente, sendo na verdade, prensado diretamente nela, buscando-se a ocorrência da reação de Maillard, uma resposta química responsável por fazer a formação da crosta do hambúrguer, trazendo cor, sabor e aroma a ele (NOSSA COZINHA UOL, 2021).

Os *smash burgers*, devem possuir aproximadamente 100g, já os *ultra smashed burgers* vieram como uma atualização dessa nova tendência, utilizando menor quantidade de carne – em torno de 50g. A diferença, entretanto, vai além de apenas a quantidade de carne utilizada, isso porque os *ultra smashed burgers* por possuírem metade da quantidade de carne, não possuem “ponto da carne”, sendo sempre bem passados e com bastante crosta dos dois lados. Por isso, na maior parte das vezes são acompanhados de molhos ou queijos para trazer mais umidade ao conjunto do lanche (GUIA DO HAMBURGUER, 2020).

Além dos gastos relacionados a matéria-prima propriamente usada para fazer os lanches de um estabelecimento que produz *smash burgers*, há outros gastos relacionados, como:

- Aluguel;
- Contas mensais (energia elétrica, água, etc.);
- Marketing das redes sociais;
- Salários;
- Gás.

Sendo que esses outros gastos só podem ser atribuídos e dimensionados aos valores dos lanches, utilizando-se de conceitos de contabilidade.

2.3 Terminologia de Custos

A contabilidade geral tem o objetivo de gerenciar as economias da empresa, bem como apurar os resultados. A contabilidade de custos surgiu após a contabilidade financeira, para controlar empresas industriais, isto é, aquelas que não apenas compravam e vendiam mercadorias, mas que também adquiriam matérias-primas e que, a partir de fatores de produção, as transformavam em produtos (NEVES, 2017).

Ademais, a contabilidade é considerada como um eficiente instrumento de planejamento, controle e gestão, independentemente se é, ou não, aplicado em busca da lucratividade (SANTOS, 2018).

Entretanto, a contabilidade de custos neste período ainda era inicial e a tomada de decisões era realizada com base em fatos do passado e na intuição do

gestor (COELHO, 2011). Apenas mais tarde a contabilidade tomou a forma que possui hoje, possuindo a capacidade de avaliar o desempenho de uma empresa, como dito por Soares et al. (2020):

A contabilidade de custos passou de uma especificação da contabilidade geral, onde servia para resolver problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, para se tornar um instrumento de administração nas gestões das empresas.

A contabilidade de custos pode ser brevemente resumida em três aspectos principais, que são eles: a segregação dos custos das despesas, a apropriação dos custos diretos aos produtos e por fim, a divisão dos custos indiretos a depender do critério utilizado (MARTINS, 2003).

O gasto é tido como qualquer sacrifício financeiro realizado para compra de um bem ou serviço. Apesar dos termos custos e despesas serem utilizados muitas vezes como sinônimos no dia a dia, no âmbito da contabilidade, há diferenças claras (MARTINS, 2003).

O custo pode ser descrito como o gasto obtido com um bem ou um serviço para posterior produção de outro bem ou serviço. Exemplificando, uma empresa que compra uma matéria prima, mas que a mantém em estoque até que o bem seja produzido, ainda possui o patrimônio líquido da empresa inalterado, então trata daquele gasto como um custo (PADOVEZE, 2013).

Já a despesa é entendida como uma redução da riqueza da empresa. Ocorre, por exemplo, quando uma viagem é paga a um colaborador, pois tal viagem possui um valor a ser debitado da empresa, para benefício dela (PADOVEZE, 2013).

2.4 Forma de apropriação dos Custos

Os custos, podem ser classificados como custos diretos ou custos indiretos. A diferença básica entre ambos está relacionada à identificação deles na composição de um produto ou serviço. Visto que, os custos diretos podem ser claramente identificados sem a necessidade de estimativas ou de rateios. Ressalta-se, entretanto, que sua classificação se relaciona a cada produto individualmente, e não a produção total. Como explicado por Ferreira (2018, pg. 55):

Quando há um único produto em fabricação todos os custos são diretos. Se a indústria fabrica um único artigo, todo esforço de produção é relacionado a ele e todos os custos são apropriados a esse produto. Portanto, a divisão dos custos em diretos e indiretos só é aplicável quando são considerados dois ou mais produtos.

Os custos indiretos são aqueles não podem ser diretamente identificados a nenhum dos produtos do estabelecimento e só são rateados ou estimados a partir de critérios pré-estabelecidos. Eles podem ser naturalmente indiretos, como a energia elétrica ou aluguel gastos durante um mês de produção, ou devido a sua irrelevância frente a outros fatores de maior peso (FERREIRA, 2018).

Podemos também segregar os custos em custos fixos e variáveis. Os custos fixos são aqueles que permanecem constantes independente do quanto foi produzido, como o aluguel. Já os custos variáveis são aqueles que variam a partir do consumo, como por exemplo as contas de água ou de luz do estabelecimento (CARARETO, 2006).

Os custos indiretos tiveram maior expressividade pós-revolução industrial principalmente porque houve maior automatização de processos, o que ocasionou em maior custo fixo e maior custo indireto na composição do produto (RECKZIEGEL, 2005).

Os critérios utilizados para ratear os custos indiretos possuem sempre certo nível de arbitrariedade, pois apesar de serem utilizados norteadores para realizar os rateios, haverá sempre certa subjetividade na interpretação de como eles devem ser divididos (MARTINS, 2003).

Para gerenciar o controle dos custos, podem ser empregados diferentes métodos e técnicas para conseguir atribuir a um produto todos os custos que são relacionados a ele. As metodologias mais frequentes são aquelas que alocam os custos a centros de custos ou trabalham com o custeio variável. Sendo que, aqueles que se utilizam dos centros de custos, normalmente fazem referência aos setores da empresa e aqueles que trabalham com o custeio variável, alocam os mesmos ao produto, porém com os custos fixos atribuídos aos custos do período (SOTO, 2008).

2.5 Métodos de Custeio

Os métodos de custeio referem-se ao modo que são apurados os custos de um produto, sendo que vários deles podem ser aplicados. Eles possuem a finalidade de determinar o real valor, para que com isso, possam ser tomadas decisões gerenciais como: precificação, decisão de produzir ou terceirizar, análise de desperdícios etc. (ABBAS, 2012).

Para Zanella (1993, p. 9) os métodos de custeio são: “um dos instrumentos que o administrador pode utilizar para revitalizar a estrutura interna de controle da empresa, assegurando o domínio de todos os fatores que interferem nas operações”.

Dentre os vários métodos existentes, os principais utilizados atualmente são: custeio variável, custeio por absorção e custeio ABC (Activity Based Costing), ou custeio baseado em atividades. Cada um deles possui vantagens e desvantagens, porém nenhum deles atenderá cem por cento as necessidades dos gestores, sendo na maior parte das vezes, necessária a análise de dois ou mais métodos (MARTINS, 2010 apud ABBAS, 2012).

Para qualquer que seja o método de custeio aplicado, a dificuldade encontra-se no rateio dos custos indiretos, pois os custos diretos podem facilmente ser atribuídos ao produto. Dessa forma, os diferentes sistemas a serem utilizados diferem principalmente na maneira em que serão rateados esses custos indiretos (ZANELLA, 1993)

Os métodos de custeio tradicionais como o custeio variável e o custeio por absorção dão maior enfoque aos produtos. De tal modo, a premissa inicial adotada por eles é de que os produtos consomem os recursos de maneira diretamente proporcional ao seu respectivo volume de produção. Com outras palavras, quanto maior for a produção de um produto, maior será o custo associado à sua produção (AFONSO, 2002).

2.5.1 Custeio Variável

Dentre todos os métodos, o mais utilizado pelas empresas comerciais, é o custeio variável. Nele são desconsiderados os custos fixos, pois sempre estarão presentes independente se houve ou não produção, de modo que não se enquadram

como custos de produção, mas como despesas no resultado do exercício (MUNARETTO, 2007).

Como explicado por Martins (2003, p. 215): “o método do Custeio variável significa apropriação de todos os custos variáveis, quer diretos quer indiretos, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado”.

2.5.2 Custeio por absorção

O outro método de custeio tradicional muito utilizado é o Custeio por Absorção, cuja definição descrita por Neves (2017, p. 37) é:

Custeio por Absorção é um processo de apuração de custos, cujo objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos ou variáveis) em cada fase da produção. Logo um custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção, assim cada unidade ou produto receberá sua parcela no custo até que o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo Custo dos Produtos Vendidos ou pelos Estoques Finais.

O custeio por absorção inicia sua apuração com a distinção entre as despesas e os custos. Após a identificação dos custos, esses são separados em diretos e indiretos. Os diretos são apropriados diretamente ao produto, os indiretos, entretanto, são rateados de acordo com a quantidade produzida (NEVES, 2017).

Esse método de custeio consiste em alocar todos os custos de produção ao produto acabado, sendo os gastos de fabricação alocados aos produtos feitos (BENITES, 2018).

Como ponto positivo, apenas esse método consegue se integrar com a contabilidade financeira e, portanto, é o único aceito pela Receita Federal do Brasil. (SILVA, 1998). Entretanto possui desvantagem no rateio dos custos indiretos, por possuir um grau de subjetividade na atribuição (CREPALDI, 2006).

Com as novas exigências do mercado, os custeios tradicionais deixaram de ser suficientes para uma análise completa, abrindo espaço para o crescimento dos métodos de custeio contemporâneos, que procuram oferecer informações relevantes para o cliente, como permitir identificar atividades que não agregam valor. Dentre eles, o mais conhecido e utilizado é o custeio ABC (AFONSO, 2002).

2.5.3 Custeio ABC

O custeio ABC é mais complexo do que os custeios tradicionais por analisar as atividades que compõem sua produção e por seu critério de rateio não se basear apenas no volume produzido. Conforme explicado por Mauss (2004, p.4), “O ABC parte do princípio, de que não é o produto ou serviço que consome recursos, e sim, os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelos produtos ou serviços”.

O objetivo central do custeio ABC é o de fazer uma distribuição mais justa dos custos indiretos, concentrando-se nas atividades, avaliando seu custo, desempenho e recursos (FERREIRA *et al*, 2018).

Qualquer processo de fabricação para produção de um bem ou serviço é composto por uma série de atividades sequenciais que possuem uma mesclagem de recursos humanos, materiais, financeiros e tecnológicos. Na visão do custeio ABC, a análise dos gastos por atividades é a responsável por permitir a identificação dos consumos dos recursos (MUNARETTO, 2007).

Para Nakagawa (1993, p.37):

O sistema de custeio baseado em atividades não se diferencia do sistema baseado em volume apenas pela mudança das bases de alocação de custos, mas também pela identificação que faz dos custos por atividades e da maneira como aloca os custos aos produtos através de maior número de bases.

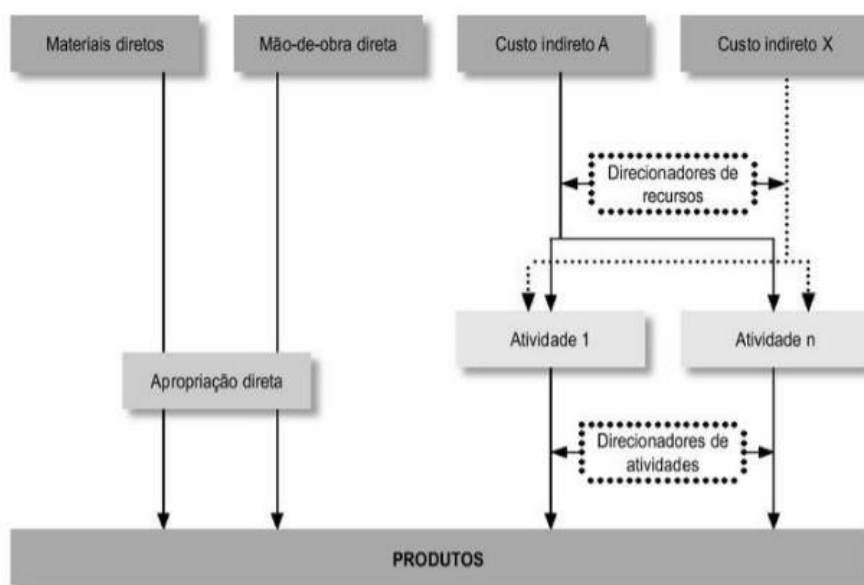
A primeira etapa para iniciar a análise dos custos é a determinação de quais atividades são as mais relevantes para cada um dos setores da empresa. As atividades podem ser trabalhos específicos ou ações norteadas pelo objetivo de converter os recursos em produtos. Na sequência, devem ser atribuídos os custos dos recursos a elas (MEGLIORINI, 2006).

Os fatores que determinam a ocorrência dessas atividades são os chamados direcionadores de custos. São eles que identificam a relação entre os recursos gastos e as atividades, pois conseguem determinar a “quantidade de trabalho” que foi empregada em certa atividade. Os direcionadores de primeiro estágio são os direcionadores de recursos, que buscam responder a perguntas como: “De que maneira os recursos são utilizados pelas atividades?”. Já os direcionadores de

segundo estágio, ou direcionadores de atividades, precisam responder a perguntas como: “Como as atividades são consumidas pelos produtos/serviços?” (MOROZONI, 2003).

O diagrama da Figura 1 ilustra os materiais e mão de obra diretos sendo apropriados de maneira direta aos produtos, já os custos indiretos estão sendo repassados aos direcionadores de recursos, que são consumidos pelas atividades. De maneira sequencial, as atividades são consumidas pelos produtos de acordo com os direcionadores de atividades. Dessa maneira, todos os custos são apropriados aos produtos.

Figura 1 – Modelo de Custeio ABC de dois estágios



Fonte: MEGLIORINI (2006, p. 154)

De acordo com a análise feita das atividades que compõem a produção, pode-se identificar 3 principais categorias em que elas podem se enquadrar, sendo a primeira delas a que diz respeito às atividades que agregam valor ao processo, a segunda refere-se às atividades que não agregam valor ao processo mas que são necessárias para os negócios da empresa e, por último, a categoria de atividades de que deve ser ao máximo evitada, por dizer a respeito daquelas que não agregam valor ao processo e são desnecessárias (MEGLIORINI, 2006).

Dessa forma, é notável como o sistema de custeio baseado em atividades pode fornecer informações para auxiliar os gestores no processo decisório de diminuição de custos, porém algumas desvantagens podem ser notadas como: falta de recursos para avaliação dos estoques (presente nos métodos tradicionais) e falta de segregação dos custos fixos, que são apropriados diretamente aos objetos de custeio, de maneira similar ao que é feito no custeio por absorção (IZIDORO, 2016).

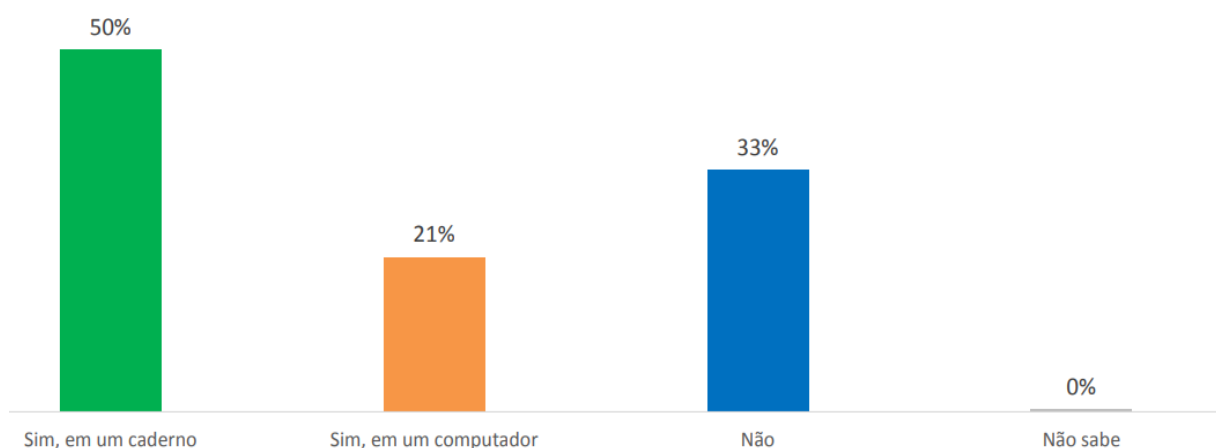
O método de custeio mais adequado a empresa, será aquele que melhor se encaixar nas características da empresa, sendo responsabilidade do profissional de contabilidade fornecer informações úteis para as decisões da empresa (MAHER, 2001).

2.6 Gerenciamento de custos em micro e pequenas empresas

Segundo os dados do IBGE de 2011, as micro e pequenas empresas (MEPs) são as principais geradoras de riqueza do comércio brasileiro e no setor de serviços representam mais de um terço da produção nacional (SEBRAE, 2011).

De acordo com o relatório de educação financeira do microempreendedor individual (MEI) do SEBRAE de 2018, 33% das empresas entrevistadas afirmaram não registrar seus gastos em lugar algum e outros 50% afirmaram registrar em cadernos, como mostra a Figura 2.

Figura 2 – Registro dos gastos dos MEIs



Fonte: SEBRAE, 2018

Longenecker, Moore e Petty (2004), afirmam que na maioria das vezes as MEPs determinam seu preço pelo custo médio, desconsiderando o comportamento dos custos, como custos fixos ou variáveis

Longenecker, Moore e Petty (2004, p. 332) destacam também a dificuldades das micro e pequenas empresas em fazer a precificação ideal dos produtos, segundo eles: “apreçamento é a determinação sistemática do preço certo de um produto. Embora seja fácil estabelecer qualquer preço, a determinação sistemática de preços é complexa e difícil”.

3 METODOLOGIA

3.1 Levantamento de Dados

O desenvolvimento do presente trabalho na modalidade de pesquisa aplicada foi executado em uma empresa do ramo alimentício localizada na cidade Itapeva – São Paulo com os dados a serem utilizados cedidos e autorizados pelo proprietário do estabelecimento.

O levantamento de dados foi realizado a partir de documentação direta, visto que os dados foram coletados no próprio local em que ocorreram e foram obtidos por meio da pesquisa de campo, que conforme Marconi e Lakatos (2003, p. 186): “Consiste na observação de fatos e fenômenos tal como ocorrem espontaneamente, na coleta de dados a eles referentes e no registro de variáveis que se presume relevantes, para analisá-los”.

A pesquisa de campo iniciou-se com pesquisa bibliográfica, com a finalidade de identificar os trabalhos já publicados acerca do assunto. A técnica de coleta de dados utilizada foi caracterizada, de acordo com os quatro tipos de Ander-Egg *apud* Marconi e Lakatos (2003, p. 186), como uma observação estruturada, não participante, individual efetuada em trabalho de campo. Pois foi realizada por um único pesquisador dentro do papel de espectador em um ambiente real, em condições controladas e com propósito claro, utilizando-se de ferramentas como blocos de anotações para auxílio da observação.

Além disso, houve também entrevista não-estruturada focalizada, que se caracterizou assim por não possuir perguntas pré-estabelecidas a serem feitas ao proprietário do estabelecimento, mas seguindo um roteiro de tópicos, com a finalidade de sanar dúvidas sobre a situação-problema (LAKATOS, 2003).

Os dados históricos referentes ao mês de dezembro de 2022, foram repassados no email, com relação a:

- Custos totais do período;
- Custo direto unitário por produto;
- Quantidade produzida por produto.

3.2 Caracterização da empresa estudada

A Tenerife abriu seu CNPJ em 2017, mas só iniciou suas atividades no início do ano de 2020, antes da paralisação das atividades em decorrência da pandemia de COVID-19.

Quando abriu as portas em 2020, possuíam um apelo ao mercado de Itapeva por sua diferenciação frente às outras lanchonetes concorrentes, pois foram os primeiros a trazer *ultra smashed burgers* em seus lanches.

Na Tenerife, os lanches variam de sabor conforme os acompanhamentos, sendo que seu cardápio conta com 10 opções fixas, que variam de tamanho de acordo com a quantidade de hambúrgueres (de 50g), de modo que os lanches pequenos (P) possuem dois *ultra smash burgers*, os médios (M), quatro e os grandes (G), seis.

Totalizam assim, 30 variações, além das opções vegetarianas feitas com Futuro Burger (marca de hambúrgueres vegetarianos industrializados). A Figura 3 contém um de seus sanduíches, sendo possível observar as várias camadas de hambúrguer de pequena espessura intercaladas de queijo, característica dos lanches que são feitos com *ultra smashed burgers*.

Figura 3 – Imagem representativa do lanche Fresh Prince



Fonte: Página do Tenerife no Facebook, 2022.

Quando iniciaram o negócio obtiveram um grande volume de vendas oferecendo apenas a entrega a domicílio (*delivery*), sem local físico para consumo.

Desde então passaram por diversas reestruturações internas para atender os pedidos de forma mais ágil e com melhor qualidade.

Durante a pandemia da COVID-19, com maior número de pedidos *delivery*, os números de pedidos subiram e, desde então, têm se mantido sempre em alta de um mês para o outro.

A estrutura interna se iniciou com o dono do estabelecimento preparando os lanches, e hoje o organograma compõe, além dele, outros 9 funcionários que são organizados de acordo com o esquema da Figura 4.

Figura 4 – Cargos da empresa



Fonte: Autoria Própria, 2022.

O estabelecimento atualmente oferece um local presencial para consumo dos lanches e a opção de *delivery*, em que o pedido pode ser feito por dois aplicativos de *delivery* diferentes.

3.3 Processo produtivo

De acordo com as observações feitas pode-se detalhar o processo de produção dos lanches do estabelecimento. Este é iniciado assim que pedido é lançado no sistema, seja no formato presencial ou virtual - por aplicativos de *delivery*. No presencial, há também um totem de autoatendimento para aqueles que desejarem evitar filas.

Para os hambúrgueres não há processos que precedam à chapa, pois o fornecedor faz a entrega dos hambúrgueres no peso correto (50g) e no formato adequado à prensagem.

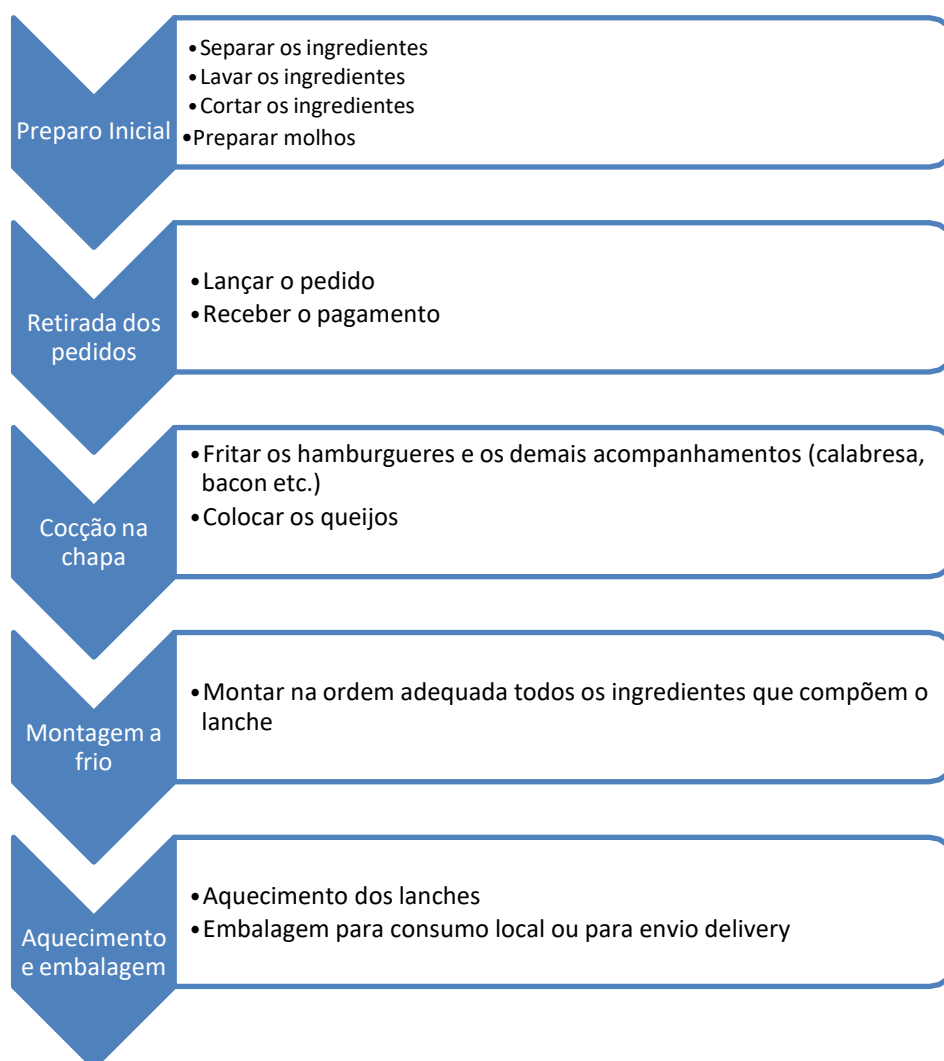
Assim que o auxiliar de produção recebe o pedido de produção é começado o preparo dos hambúrgueres, dos queijos (que são colocados em cima dos hambúrgueres) e dos outros possíveis acompanhamentos, a depender da escolha de lanche feita pelo cliente.

Após finalizar o preparo dos componentes da chapa, o lanche é montado com os outros ingredientes preparados no *mise en place* (termo francês que designa a preparação para início de uma receita, o ato de colocar em ordem os ingredientes, fazendo as pré etapas necessárias para utilização), como no caso dos ingredientes que precisam ser lavados, cortados, ralados etc.

O lanche é então montado com o pão frio e após finalizado, é colocado em cima de uma chapa aquecedora, onde fica por aproximadamente 2 minutos. Para os lanches que vão ser entregues, o pedido já é separado e embalado

Isto posto, foi possível montar a Figura 5 que esquematiza as etapas para preparação dos lanches.

Figura 5 – Esquema do processo produtivo dos lanches



Fonte: Autoria Própria, 2023.

3.4 Aplicação das metodologias de custeio

Após ter sido realizada a caracterização da empresa e feito o entendimento do processo produtivo, foi possível iniciar a aplicação dos métodos de custeio.

Os dados disponibilizados primeiramente foram centralizados em uma única planilha para melhorar a análise dos dados. Na sequência foi feita a distinção dos custos diretos dos indiretos, conforme Ferreira (2018).

Cabe ressaltar, que se considerou uma distribuição igualitária entre os lanches P, M e G, portanto, não foi feita distinção entre os tamanhos dos sanduíches nem nos custos, nem nas quantidades de vendas/produção dos sanduíches.

O custeio por absorção foi realizado a partir da adaptação da proposta de Menegat (2017) com aplicação do custeio por absorção em um restaurante de hotel. O restaurante alvo do estudo de caso desenvolvido pela autora possuía maior magnitude e, portanto, os custos foram separados em setores, o que não foi aplicado no presente trabalho.

O custo direto unitário por produto foi fornecido pela empresa, então foi feito o rateio apenas do custo indireto. O custo unitário por lanche foi obtido pela soma dos custos diretos e indiretos unitários.

Para determinação do custo por absorção, foi dividido o custo total indireto pela produção dos lanches de acordo com a Equação 1 de Ferreira (2007):

$$Custo = \frac{Custo\ Fixo + Custo\ Variável}{Produção\ Período} \quad (1)$$

Para avaliação do custo total, o custo unitário da Equação 1 foi multiplicado pela quantidade de venda como demonstrado pela Equação 2.

$$Custo\ Total = Custo * Produção\ Período \quad (2)$$

Para o custeio baseado em atividades foram utilizados os mesmos dados de custos e produção. Contudo, o custeio ABC requiriu a análise do processo produtivo supracitado para identificação das atividades e dos direcionadores de atividades conforme Meglioni (2008).

A análise do Custeio ABC foi baseada e adaptada da aplicação feita por Lippel (2002) em um restaurante.

Assim como aplicado por Lippel (2002), foram identificadas as macro atividades que compõem os preparos dos alimentos a partir do processo produtivo, para posteriormente relacioná-las aos produtos.

Foi então gerado um quadro (Apêndice A) associando cada ingrediente dos lanches às etapas produtivas, e conseqüentemente, aos produtos. Destaca-se que o queijo muçarela e a calabresa aparecem duas vezes para cada lanche que os contém, pois eles necessitam tanto de “pré processo”, quanto de “cocção na chapa”.

Algumas atividades são iguais a todos os produtos, pois elas serão necessárias independente do lanche ou de seus ingredientes constituintes, como ocorre com a etapa de aquecimento e embalagem.

As atividades de maior relevância do processo produtivo foram selecionadas com o intuito de delimitar a análise e foram atribuídos pesos às atividades a partir de seus respectivos graus de complexidade e de importância no processo produtivo.

Os direcionadores de custos foram definidos e os custos indiretos foram rateados de acordo com a quantidade de lanches produzidos e de processos que faziam parte da produção deles.

Após ratear os custos indiretos de acordo com os direcionadores de custos, foi realizado um comparativo dos custos unitários e agregados dos lanches por meio de tabelas e gráficos.

Com o intuito de melhorar o entendimento dos resultados, foi solicitado que o gestor detalhasse a produção dos lanches que apresentaram maiores diferenças no comparativo dos métodos.

Com esse detalhamento, pode-se determinar qual método de custeio mais se aproximou da realidade prática executada pelo estabelecimento.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A análise se iniciou com a segregação dos custos indiretos dos custos diretos do período.

Para os custos diretos de produção, foram considerados os valores gastos com insumos de produção que podem ser claramente identificados aos produtos, como: carne, pães, leite, óleo, queijo, hortaliças etc.

Quanto aos custos indiretos, neles foram somados os valores referentes aos custos de produção que não podem ser relacionados de maneira clara aos produtos tais como: gastos com folha salarial referentes à mão-de-obra, materiais indiretos (produtos de limpeza, gás, energia elétrica), dentre outros. Os valores estão apresentados na Tabela 1.

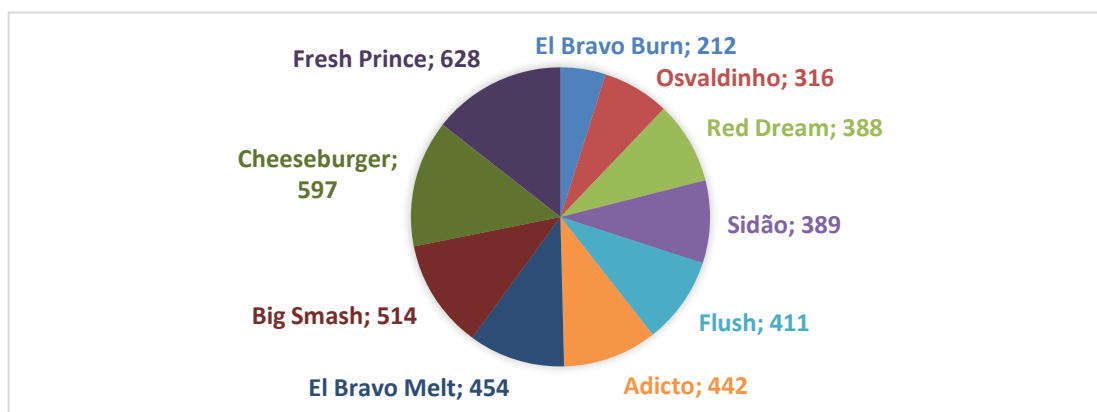
Tabela 1: Custos diretos e indiretos

Custos	Valor (R\$)
Direto	15.970,00
Indireto	29.730,00

Fonte: Autoria Própria, 2023.

Já os dados de vendas do mês, fornecidos pela Teneriffe, estão representados pela Figura 6 e os valores somados estão apresentados na Tabela 2.

Figura 6: Distribuição da quantidade de lanches de acordo com o tipo.



Fonte: Autoria Própria, 2023.

Tabela 2: Distribuição da quantidade de lanches de acordo com o tipo.

Produto	Quantidade Vendida (unid.)
Big Smash	514
Cheeseburger	597
Flush	411
Adicto	442
El Bravo Melt	454
El Bravo Burn	212
Fresh Prince	628
Osvaldinho	316
Red Dream	388
Sidão	389
Total	4351

Fonte: Autoria Própria, 2023.

Com os dados acima, podemos realizar o rateio dos custos indiretos pelas quantidades vendidas, para termos um indicativo do custo para cada lanche seguindo o custeio por absorção.

Os valores descritos pela Tabela 3 foram obtidos pelas equações 1 e 2 presentes na metodologia.

Tabela 3: Custos Indiretos pelo método de custeio por absorção

Produto	Custo Indireto Total (R\$)	Custo Indireto Unitário (R\$)
Adicto	3.020,15	6,83
Big Smash	3.512,12	6,83
Cheeseburger	4.079,25	6,83
El Bravo Burn	1.448,58	6,83
El Bravo Melt	3.102,14	6,83
Flush	2.808,33	6,83
Fresh Prince	4.291,07	6,83
Osvaldinho	2.159,20	6,83
Red Dream	2.651,17	6,83
Sidão	2.658,00	6,83

Fonte: Autoria Própria, 2023.

De acordo com o custeio por absorção realizado, todos os lanches possuem o mesmo custo indireto unitário de R\$ 6,83. Sendo assim, o que diferencia

os custos dos lanches, seria o custo direto dos ingredientes somados aos custos indiretos.

Para a análise do custeio ABC, entretanto, é necessário analisar as atividades, os direcionadores de custos das mesmas e o custo de cada um deles.

Dentro do preparo inicial, foram observadas duas atividades principais, que são elas: pré-preparo dos ingredientes e confecção dos molhos de produção própria. Já as etapas seguintes tiveram apenas uma atividade atrelada, respectivamente: retirada dos pedidos, cocção na chapa, montagem a frio, aquecimento e embalagem.

Os direcionadores de custos das etapas fizeram referência a quantidade de elementos presentes em cada atividade executada. Isso devido a produção de alimentos requerir de uma etapa individualizada para cada um dos ingredientes do lanche.

Dessa forma, “Total Pré-preparo” refere-se à quantidade de itens que necessitam de pré-preparo para cada lanche, e a mesma lógica foi utilizada para “Total Molho” e “Total Chapa”, relacionados, respectivamente, a quantos molhos de produção própria são necessários e a quantidade de ingredientes que vão a chapa.

O direcionador “Quantidade Vendida” aparece nas duas etapas em que não temos distinção entre o que foi produzido e a atividade a ser executada de “Retirada dos pedidos” e “Aquecimento e Embalagem”. Na montagem a frio, o direcionador de custo é o “Total Ingredientes” pois todos os elementos já estarão prontos nessa etapa e será necessário apenas montá-los.

Os ingredientes que são industrializados e comprados prontos, como o ketchup, foram classificados como “Apenas Montagem” pois apenas serão considerados na totalidade da quantidade de ingredientes.

Foram selecionadas as atividades de maior relevância e de acordo com o grau de complexidade e importância no processo produtivo foram atribuídos pesos às atividades. O Quadro 1 apresenta as atividades relevantes e os direcionadores de custos associadas a elas. A relevância de cada direcionador de custo, está descrita pela Tabela 4.

Quadro 1 – Atividades e respectivos direcionadores de custos.

Atividades Relevantes	Direcionador de Custo
Preparo Inicial	Total Pré-preparo
	Total Molho
Retirada dos Pedidos	Quantidade Vendida
Cocção na Chapa	Total Chapa
Montagem a frio	Total Ingredientes
Aquecimento e Embalagem	Quantidade Vendida

Fonte: Autoria Própria, 2023.

Tabela 4: Relevância dos direcionadores

Atividade	Direcionador de Custo	Relevância (%)
Preparo Inicial	Total Pré-preparo	15,0
Preparo Inicial	Total Molhos	15,0
Retirada dos Pedidos	Qtd Vendida	7,5
Cocção na Chapa	Total Chapa	50,0
Montagem a frio	Total Ingredientes	5,0
Aquecimento e Embalagem	Qtd Vendida	7,5

Fonte: Autoria Própria, 2023.

O direcionador “Qtd Vendida” aparece duas vezes por estar relacionado a duas atividades distintas. Porém, esses valores são somados para compor a Tabela 5 que explicita os valores, em reais, de cada um dos direcionadores, totalizando R\$ 29.730,00 que é o total de custos indiretos gastos no período.

Tabela 5: Custo total de cada direcionador

Direcionador de Custo	Custo Total Direcionador (R\$)
Total Pré-preparo	4.459,50
Total Molhos	4.459,50
Qtd Vendida	4.459,50
Total Chapa	14.865,00
Total Ingredientes	1.486,50

Fonte: Autoria Própria, 2023.

Nota-se que o preparo dos ingredientes que vão à chapa representa o maior custo dentro do processo produtivo. Isso devido ao maior tempo em que os

hamburgueres, queijos e outros componentes vão permanecer na chapa e a sua maior importância, por necessitar de habilidades específicas do funcionário que ficará frente a essa atividade.

Com os dados dos constituintes dos sanduíches (Anexo A), foi construída a Tabela 6 que totaliza os ingredientes de cada produto em 4 categorias: Pré-preparo, Molho, Chapa, Apenas Montagem e Total Ingredientes, de acordo com as etapas em que eles se enquadram dentro da produção.

Tabela 6: Quantidades de ingredientes por categoria

Produto	Pré-preparo	Molho	Chapa	Apenas Montagem	Total Ingredientes
Adicto	1		2	4	7
Big Smash	2		2	3	7
Cheeseburger			2	2	4
El Bravo Burn		1	3	2	6
El Bravo Melt		1	3	1	5
Flush	1		3	2	6
Fresh Prince	3		2	3	8
Osvaldinho	3		2	3	8
Red Dream	2		2	3	7
Sidão	1	1	4	1	7

Fonte: Autoria Própria, 2023.

Para utilização dos dados acima nos direcionadores de custos, multiplicou-se a quantidade individual de cada ingrediente pela quantidade de produção do período, pois os valores acima referem-se aos elementos presentes apenas em um produto. A Tabela 7 traz os valores multiplicados do total de vendas da Tabela 2, pelos ingredientes por lanche da Tabela 6.

Tabela 7: Quantidades dos direcionadores por produto

Produto	Pré-preparo	Molho	Chapa	Total Ingredientes	Qtd Vendida
Adicto	442		884	3094	442
Big Smash	1028		1028	3598	514
Cheeseburger			1194	2388	597
El Bravo Burn		212	636	1272	212
El Bravo Melt		454	1362	2270	454
Flush	411		1233	2466	411
Fresh Prince	1884		1256	5024	628
Osvaldinho	948		632	2528	316
Red Dream	776		776	2716	388
Sidão	389	389	1556	2723	389
TOTAL	5878	1055	10557	28079	4351

Fonte: Autoria Própria, 2023.

O custo unitário de cada de cada direcionador, foi obtido pela divisão do custo total de cada direcionador pelas quantidades totais da Tabela 7. Os valores são apresentados na Tabela 8.

Tabela 8: Custo unitário do direcionador

Direcionador	Custo Unit. do Direcionador (R\$)
Pré-preparo	0,76
Molho	4,23
Chapa	1,41
Total Ingredientes	0,05
Qtd Vendida	1,02

Fonte: Autoria Própria, 2023.

O custo unitário dos direcionadores, foi multiplicado pelos valores da Tabela 7, a fim de se obter o custo indireto de cada produto de acordo com as atividades, sendo apresentado na Tabela 9.

Tabela 9: Custos Indiretos, em reais, de acordo com as atividades

Produto	Pré-preparo	Molho	Chapa	Total Ingredientes	Qtd Vendida
Adicto	335,33	-	1.244,73	163,80	453,02
Big Smash	779,92	-	1.447,50	190,48	526,82
Cheeseburger	-	-	1.681,24	126,42	611,89
El Bravo Burn	-	896,13	895,53	67,34	217,29
El Bravo Melt	-	1.919,06	1.917,79	120,17	465,32
Flush	311,82	-	1.736,15	130,55	421,25
Fresh Prince	1.429,35	-	1.768,54	265,97	643,66
Osvaldinho	719,23	-	889,90	133,83	323,88
Red Dream	588,73	-	1.092,66	143,78	397,68
Sidão	295,13	1.644,31	2.190,96	144,16	398,70
TOTAL	4.459,50	4.459,50	14.865,00	1.486,50	4.459,50

Fonte: Autoria Própria, 2023.

Pode-se notar que os custos totais dos direcionadores estão em concordância com aqueles apresentados pela Tabela 5, demonstrando que apenas foram divididos os valores pelos produtos, sem alteração do custo inicial.

O custo indireto total de cada lanche foi obtido pela soma dos custos indiretos das atividades da Tabela 9.

O custo unitário adveio da divisão do custo indireto total pela quantidade de venda, mostrado na Tabela 10.

Tabela 10 - Custos indiretos pelo método de custeio ABC

Produto	Custo Indireto Total (R\$)	Custo Unitário (R\$)
Adicto	2.196,89	4,97
Big Smash	2.944,71	5,73
Cheeseburger	2.419,54	4,05
El Bravo Burn	2.076,29	9,79
El Bravo Melt	4.422,35	9,74
Flush	2.599,77	6,33
Fresh Prince	4.107,51	6,54
Osvaldinho	2.066,84	6,54
Red Dream	2.222,86	5,73
Sidão	4.673,25	12,01

Fonte: Autoria Própria, 2023.

Os custos indiretos unitários do custeio ABC variam para cada produto, pois cada um deles possui atividades distintas de produção, contando com processos de diferentes tempos de produção e complexidades, diferente dos valores constantes obtidos no rateio por absorção.

A Tabela 11 busca explicitar a diferença entre o custeio por absorção e o custeio ABC para cada produto, ao organizar e comparar os custos de ambos, estando a tabela organizada do menor custo ABC para o maior.

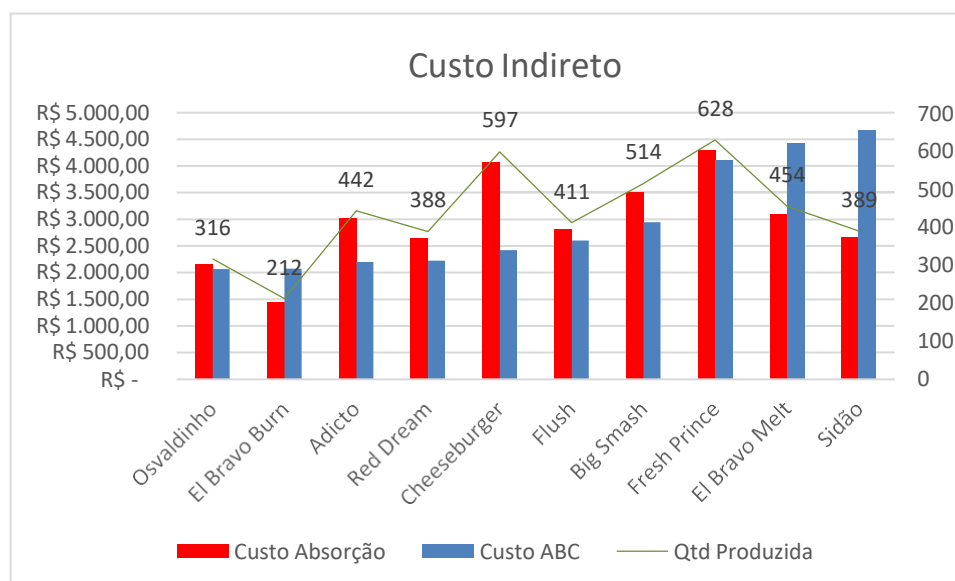
Tabela 11 – Comparativo entre o custeio por absorção e custeio ABC

Produtos	Qtd Produzida (unid.)	Absorção (R\$)	ABC (R\$)
Osvaldinho	316	2.159,20	2.066,84
El Bravo Burn	212	1.448,58	2.076,29
Adicto	442	3.020,15	2.196,89
Red Dream	388	2.651,17	2.222,86
Cheeseburger	597	4.079,25	2.419,54
Flush	411	2.808,33	2.599,77
Big Smash	514	3.512,12	2.944,71
Fresh Prince	628	4.291,07	4.107,51
El Bravo Melt	454	3.102,14	4.422,35
Sidão	389	2.658,00	4.673,25

Fonte: Autoria Própria, 2023.

Com o intuito de facilitar a visualização dos dados da Tabela 11, foi elaborada a Figura 7, que ilustra como o custeio por absorção, representado pelas colunas vermelhas, está diretamente relacionado a linha verde, que traz os valores de vendas. O custeio ABC, entretanto, não segue a mesma tendência, como pode-se observar pelas colunas azuis que não coincidem com a linha das vendas.

Figura 7 – Comparativo entre o custeio por absorção e custeio ABC



Fonte: Autoria Própria, 2023.

A Tabela 12 traz o mesmo comparativo da Tabela 11, entretanto, os valores expressos são referentes ao valor unitário do custo indireto rateado aos produtos por ambas as metodologias de custeio.

Tabela 12 – Comparativo entre o custeio por absorção e custeio ABC por unidade de lanche

Produtos	Qtd Produzida (unid)	Absorção (R\$)	ABC (R\$)
Cheeseburger	597	6,83	4,05
Adicto	442	6,83	4,97
Big Smash	514	6,83	5,73
Red Dream	388	6,83	5,73
Flush	411	6,83	6,33
Fresh Prince	628	6,83	6,54
Osvaldinho	316	6,83	6,54
El Bravo Melt	454	6,83	9,74
El Bravo Burn	212	6,83	9,79
Sidão	389	6,83	12,01

Fonte: Autoria Própria, 2023.

Ao analisarmos os resultados obtidos acima com os processos produtivos dos lanches, podemos destacar dentro da análise atual os produtos “Cheeseburger” e “Sidão”, pois representam, respectivamente a produção mais rápida e a produção

mais demorada, de acordo com os dados passados pelo gestor. O “Cheeseburger” é feito em aproximadamente 3 minutos, enquanto o “Sidão” possui tempo de preparo de 8 minutos. Em concordância com a análise de custeio ABC, pois foram esses lanches que resultaram no menor custo indireto (“Cheeseburger”) e no maior custo indireto (“Sidão”).

O “Cheeseburger” possui apenas 4 ingredientes, que são: pão, queijo, hamburger e maionese. O pão só precisa ser cortado, o queijo cheddar e o hamburger vão diretamente para chapa e a maionese é colocada ao final, na montagem do lanche. O “Sidão”, por outro lado, possui 7 ingredientes: pão, catupiry, bacon, calabresa, hamburguer e molho Bangkok. Além da maior quantidade de ingredientes, o “Sidão” possui mais processos pois seu molho não é industrializado e é preparado pelo Tenerife, a calabresa necessita ser picada antes de ir a chapa junto com os outros ingredientes de chapa: o bacon, o hamburger e o queijo.

De maneira complementar a análise, solicitou-se ao gestor que informasse os custos diretos dos dois produtos destacados, para que pudesse ser feita a comparação do custo total desses produtos. Os dados fornecidos estão apresentados na Tabela 13. A coluna “Diferença” refere-se a diferença entre o valor obtido para o sanduíche “Cheeseburger” e “Sidão” para cada um dos custos. O custo total do produto foi feito pela soma do custo direto com o custo indireto.

Tabela 13 – Comparativo, em reais, entre o custo do “Cheeseburger” e do “Sidão”

Custo	Cheeseburger	Sidão	Diferença
Custo Direto	4,98	9,06	4,08
Custo Indireto Absorção	6,83	6,83	-
Custo Indireto ABC	4,05	12,01	7,96
Custo Total Absorção	11,81	15,89	4,08
Custo Total ABC	9,03	21,07	12,04

Fonte: Autoria Própria, 2023.

De acordo as informações da Tabela 13, a diferença de custo obtida entre os dois lanches é três vezes maior no custeio ABC do que no custeio por absorção,

Para Albuquerque (2017), podem ser retiradas informações importantes dos custos dos pratos de estabelecimentos alimentícios a partir da aplicação de qualquer método de custeio.

Já Lippel (2002) afirma que o custeio ABC possibilita uma análise realista do consumo de matéria prima por prato e que esse custeio pode ser usado como uma forte arma de estratégia competitiva para vencer o mercado atual. Corroborando para a afirmativa de Mauss (2004, p.4) de que custeio ABC é mais complexo do que os custeios tradicionais por não se basear apenas no volume produzido, já que os recursos são consumidos pelas atividades e elas são consumidas pelos produtos.

Dessa forma, entende-se que para o modelo de negócios que a empresa está enquadrada, o método de custeio ABC possui maior aderência a realidade praticada atualmente, e pode fornecer informações mais realistas nas decisões gerenciais. Como por exemplo, na escolha de qual produto entrar em promoção. Além disso, direciona também a identificação de produtos com altos custos que podem ser inviáveis de produzir, conforme aplicação de Brito (2012) do Custeio ABC no setor de serviços como suporte a redução de custos.

5 CONCLUSÃO

Concluídas todas as análises, foi possível fazer a determinação do custo indireto dos produtos utilizando-se o método de custeio por absorção e o método de custeio ABC e determinar qual deles se enquadra às características do estabelecimento. Assim, todos os objetivos foram totalmente alcançados.

Comparou-se os custos indiretos de produção de cada um dos lanches. No custeio por absorção, os custos unitários foram iguais a todos produtos e os custos totais foram proporcionais às quantidades produzidas. Já no custeio ABC, os custos não foram correspondentes diretamente às quantidades produzidas devido aos custos unitários serem diferentes dentre os produtos.

Com o objetivo de entender melhor o resultado obtido, analisou-se o processo produtivo de ambos. O “Cheeseburger” é confeccionado em apenas 3 minutos ao passo que o “Sidão” é feito em 8 minutos. Verificou-se que o “Sidão” possuía mais ingredientes na chapa, atividade de maior importância dentro do processo produtivo. Além disso, o “Sidão” possui molho de confecção própria ao passo que no “Cheeseburger” é utilizada maionese comprada.

Sendo assim, no custeio por absorção os lanches mais produzidos ficaram com a maior parcela dos custos totais. Já no custeio ABC além de se considerar a quantidade produzida, aqueles que possuíam maior complexidade de produção retiveram maior parcela dos custos indiretos, confirmando a hipótese de que o custeio ABC possui melhores recursos para segregar os custos indiretos dos produtos.

Para realidade praticada pelo estabelecimento, o custeio ABC gerou resultados que fizeram mais jus, por determinar o custo dos produtos com base na dificuldade.

Em paralelo, notou-se que o custeio ABC possui boa aplicabilidade a estabelecimentos do ramo alimentício por ser claro o reconhecimento das atividades e dos direcionadores de custos. Isso se deve à produção dos alimentos necessitar de processos individualizados para cada um dos seus ingredientes constituintes. De tal modo, o passo a passo das receitas passa ser entendido como as atividades do custeio ABC e, por conseguinte, a quantidade de ingredientes processados nas etapas de preparo passa a direcionar os custos.

Houve limitação da análise no que dista às atividades que não compõem propriamente o processo produtivo dos lanches, como atividades de limpeza e conservação, manutenção, recursos humanos.

Além disso, propõe-se nos próximos trabalhos a análise da área útil da chapa, para determinação mais precisa do custo entre produtos de diferentes tamanhos (com maiores quantidades de *smash burgers*).

REFERÊNCIAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Contexto**, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

ABIA. Associação Brasileira das Indústrias da Alimentação. Disponível em: <https://www.abia.org.br/numeros-setor>. Acesso em: 20 dez. 2022.

ABIA. Associação Brasileira das Indústrias da Alimentação. Disponível em: <https://www.abia.org.br/releases/setor-de-food-service-vive-momento-de-recuperacao-apos-pandemia>. Acesso em: 20 dez. 2022.

ABRASEL, Associação Brasileira de Bares e Restaurantes. Disponível em: <https://abrasel.com.br/abrasel/perfil-da-abrasel/>. Acesso em: 22 dez. 2022

AFONSO, P. S. L. P. Sistemas de custeio no âmbito da contabilidade de custos. **O custeio baseado nas atividades**, 2002.

ALBUQUERQUE, Pedro Victor Lima de et al. Estudo de caso: aplicação de método de custeio para a precificação de um produto em um restaurante. 2017.

BENITES, Karoline Bianca et al. Análise custo-volume-lucro em uma lanchonete localizada em Dourados/MS. 2018.

BIASIO, Roberto. Sistema de custeio por atividade ABC: análise de artigos apresentados em congresso X posições da literatura especializada. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2006.

BRITO, André de Medeiros et al. Aplicação do método de custeio ABC no setor de serviços como ferramenta de suporte à redução de custos. 2012.

CARARETO, Edson Soares et al. Gestão estratégica de custos: custos na tomada de decisão. **Revista de Economia da UEG**, v. 2, n. 2, p. 1-24, 2006.

CARMO, Carlos Roberto Souza et al. “artefatos de controle de custos” utilizados na gestão de micro e pequenas empresas (MPES) da região do Vale do Ribeira. **Revista GeTeC**, v. 2, n. 3, 2013.

COELHO, Acília Maria Moreira de Sousa Maia. **Os sistemas de custeio e a competitividade da empresa**. 2011. Tese de Doutorado. Instituto Politécnico do Porto. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FERREIRA, D. *et al.* **Contabilidade de Gestão: estratégia de custos e de resultados.** [S. l.]: Editora Rei dos Livros, 2014

FERREIRA, Jose Antônio Stark. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de custos: teoria e questões comentadas.** Editora Ferreira, 2018.

FGV. **A pressão da inflação da pandemia sobre as famílias mais pobres.** Disponível em: <https://portal.fgv.br/artigos/pressao-inflacao-pandemia-sobre-familias-mais-pobres>. Acesso em: 10 jan. 2023.

GUIA DO HAMBURGUER. **O que é e como fazer Ultra Smashed Burger ou Ultra Smash Burger?** 2020. Disponível em: <https://guiadohamburger.com/receita/receita-o-que-e-e-como-fazer-ultra-smashed-burger-ou-ultra-smash-burger/>. Acesso em: 20 dez. 2022.

IZIDORO, Cleyton. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2016. 116 p.

KIRZNER, I. M. **Perception, opportunity, and profit: studies in the theory of entrepreneurship.** Chicago: University of Chicago Press, 1979.

LIPPEL, Isabela Laginski et al. **Gestão de custos em restaurantes: utilização do método ABC.** 2002.

LONGENECKER, *et al.* **Administração de pequenas empresas: ênfase na gerência empresarial.** São Paulo: Makron Books, 2004.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** São Paulo: Atlas, 2003.

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

MARTINS, Eliseu *et al.* **Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 2003.

MAUSS, César Volnei; COSTI, Ricardo Miguel. **O Método de Custeio ABC como instrumento de gestão.** São Leopoldo: Atlas, 2004.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006

MENEGAT, Aline Vezaro. **Análise das atividades de hotelaria e restaurante através dos métodos de custeio variável e absorção: um estudo de caso no Hotel Alfa de Caxias do Sul-RS.** 2017.

MOROZINI, João Francisco *et al.* O custeio ABC em empresas comerciais: um modelo de aplicação. *In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. 2003.

MUNARETTO, Lorimar Francisco; DIEDRICH, Márcia. Custeio variável integrado ao custeio baseado em atividades: estudo de caso em Indústria de embalagem para presentes. **Revista Universo Contábil**, [S.l.], v. 3, n. 1, p. 70-86, jul. 2007. ISSN 1809-3337. Disponível em: <<https://bu.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/143>>. Acesso em: 22 out. 2022. doi: <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.20073>.

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação. *In: Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação*. 1993. p. 111-111.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Saraiva Educação SA, 2017.

NOSSA COZINHA UOL. **Smash Burger**: o que é e por que se tornou um hit. 2021. Disponível em: <https://www.uol.com.br/nossa/noticias/redacao/2021/08/18/o-que-e-smash-burger-e-porque-ele-se-tornou-um-hit.htm>. Acesso em: 20 dez. 2022

PADOVEZE, Clovis. **Contabilidade de Custos**: teoria, prática, integração com sistemas de informação (erp). São Paulo: Cengage Learning, 2013. 507 p.

RECKZIEGEL, Valmor. **Práticas de gestão de custos adotadas por empresas estabelecidas nas regiões noroeste e oeste do estado do Paraná**. 2005.

SANTOS, Marinéia Almeida dos. **Contabilidade de custos**. 2018. 106 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.

SEBRAE. **Educação Financeira do MEI**. 2018. Disponível em : <<https://datasebrae.com.br/biblioteca-estudos-pesquisas/#ambiente>>. Acesso em 10 jan. 2023

SILVA, César Augusto Tibúrcio. Utilização do custeio por absorção para fins gerenciais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília-DF, v. 1, n. 2, 1998.

SOARES, Francisco Igor Leite *et al.* Utilização de Ferramentas/Metodologias da contabilidade de custos no processo decisório das organizações. *In: BARBOSA, Frederico Celestino. Gestão de Custos: contribuições teóricas e práticas*. 2. ed. Piracanjuba: Conhecimento Livre, 2020. Cap. 5. p. 92-103.

SOTO, Paulo Henrique. **Gestão de Custos Logísticos baseada em atividades e no custo total de propriedade**. 2008. Tese (Doutorado) - PUC-Rio.

ZANELLA, L. C. **Administração de custos em hotelaria**. Caxias do Sul: EDUGS, 1993.

APÊNDICE A – Quadro que descreve as atividades dos ingredientes de cada lanche

Produto	Ingrediente	Atividade
Adicto	Queijo Cheddar	Chapa
Adicto	Smash	Chapa
Adicto	Ketchup	Apenas Montagem
Adicto	Cebola	Pré-preparo
Adicto	Mostarda	Apenas Montagem
Adicto	Pão	Apenas Montagem
Adicto	Picles	Apenas Montagem
Big Smash	Queijo	Chapa
Big Smash	Smash	Chapa
Big Smash	Alface	Pré-preparo
Big Smash	Cebola	Pré-preparo
Big Smash	Molho Especial	Apenas Montagem
Big Smash	Pão	Apenas Montagem
Big Smash	Picles	Apenas Montagem
Cheeseburger	Maionese	Apenas Montagem
Cheeseburger	Queijo Cheddar	Chapa
Cheeseburger	Smash	Chapa
Cheeseburger	Pão	Apenas Montagem
El Bravo Burn	Bacon	Chapa
El Bravo Burn	Queijo Cheddar	Chapa
El Bravo Burn	Smash	Chapa
El Bravo Burn	Maionese Verde	Molho
El Bravo Burn	Pão	Apenas Montagem
El Bravo Burn	Pimenta Jalapão	Apenas Montagem
El Bravo Melt	Bacon	Chapa
El Bravo Melt	Queijo Cheddar	Chapa
El Bravo Melt	Smash	Chapa
El Bravo Melt	Maionese Verde	Molho
El Bravo Melt	Pão	Apenas Montagem

Flush	Maionese	Apenas Montagem
Flush	Bacon	Chapa
Flush	Queijo Muçarela	Chapa
Flush	Smash	Chapa
Flush	Pão	Apenas Montagem
Flush	Queijo Muçarela	Pré-preparo
Fresh Prince	Alface	Pré-preparo
Fresh Prince	Maionese	Apenas Montagem
Fresh Prince	Cebola	Pré-preparo
Fresh Prince	Queijo Cheddar	Chapa
Fresh Prince	Smash	Chapa
Fresh Prince	Pão	Apenas Montagem
Fresh Prince	Tomate	Pré-preparo
Fresh Prince	Picles	Apenas Montagem
Osvaldinho	Copa Lombo	Apenas Montagem
Osvaldinho	Alface	Pré-preparo
Osvaldinho	Maionese Grill	Apenas Montagem
Osvaldinho	Cebola Roxa	Pré-preparo
Osvaldinho	Pão	Apenas Montagem
Osvaldinho	Queijo Muçarela	Chapa
Osvaldinho	Smash	Chapa
Osvaldinho	Queijo Muçarela	Pré-preparo
Red Dream	Maionese	Apenas Montagem
Red Dream	Cebola	Pré-preparo
Red Dream	Pão	Apenas Montagem
Red Dream	Tomate	Pré-preparo
Red Dream	Pepperoni	Apenas Montagem
Red Dream	Queijo Cheddar	Chapa
Red Dream	Smash	Chapa
Sidão	Pão	Apenas Montagem
Sidão	Bacon	Chapa
Sidão	Calabresa	Chapa
Sidão	Catupiry	Chapa
Sidão	Smash	Chapa

Sidão	Molho Bangkok	Molho
Sidão	Calabresa	Pré-preparo