



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE TECNOLOGIA
CURSO DE GRADUAÇÃO ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

GABRIEL HENRIQUE ALVES TAVARES MAGALHÃES

GESTÃO DE CUSTOS: O CONTROLE DE CUSTOS EM UMA HAMBURGUERIA
ARTESANAL

JOÃO PESSOA – PB

2024

GABRIEL HENRIQUE ALVES TAVARES MAGALHÃES

**GESTÃO DE CUSTOS: O CONTROLE DE CUSTOS EM UMA HAMBURGUERIA
ARTESANAL**

Monografia apresentada ao Curso de Bacharelado em Engenharia de Produção do Centro de Tecnologia da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Engenharia de Produção.

ORIENTADOR: PROF. DR. JONAS ALVES DE PAIVA

JOÃO PESSOA – PB

2024

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

M188g Magalhães, Gabriel Henrique Alves Tavares.
GESTÃO DE CUSTOS: O CONTROLE DE CUSTOS EM UMA
HAMBURGUERIA ARTESANAL / Gabriel Henrique Alves Tavares
Magalhães. - João Pessoa, 2024.
52 f. : il.

Orientação: Jonas Alves de Paiva.
TCC (Graduação) - UFPB/CT.

1. Custos de fabricação. 2. Custos indiretos. 3.
Custeio por absorção. I. Paiva, Jonas Alves de. II.
Título.

UFPB/CT/BSCT

CDU 658.5(043.2)

GABRIEL HENRIQUE ALVES TAVARES MAGALHÃES

GESTÃO DE CUSTOS: O CONTROLE DE CUSTOS EM UMA HAMBURGUERIA ARTESANAL

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à **Coordenação de Graduação do Curso de Engenharia de Produção** da UFPB, como parte dos requisitos necessários a obtenção do título de bacharel em engenharia de produção, defendido e **aprovado** em 21/10/2024, sob avaliação da banca examinadora a seguir:



Documento assinado digitalmente
JONAS ALVES DE PAIVA
Data: 24/10/2024 09:55:51-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Orientador - Prof. Dr. Jonas Alves de Paiva



Documento assinado digitalmente
JAILSON RIBEIRO DE OLIVEIRA
Data: 24/10/2024 15:00:57-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Examinador interno - Prof. Dr. Jailson Ribeiro de Oliveira



Documento assinado digitalmente
IVSON FERREIRA DOS ANJOS
Data: 24/10/2024 10:04:56-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Examinador interno - Prof. Dr. Ivson Ferreira dos Anjos

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo principal determinar os custos dos processos produtivos e dos produtos comercializados por uma hamburgueria artesanal localizada na região Nordeste do Brasil, utilizando métodos de custeio tradicionais para proporcionar uma análise detalhada e fundamentada dos custos envolvidos na produção e comercialização de hambúrgueres artesanais. O estudo foi conduzido por meio de um estudo de caso, no qual se buscou entender como a gestão de custos pode impactar a lucratividade e a competitividade de pequenas empresas no setor alimentício. Para alcançar esse objetivo, a pesquisa utilizou os métodos de Custeio por Absorção e o Custeio Baseado em Atividades (ABC), permitindo uma alocação mais precisa dos custos diretos e indiretos aos produtos e às atividades associadas ao processo produtivo. Os dados foram coletados ao longo de 30 dias consecutivos de produção, abrangendo a quantidade de matérias-primas consumidas, o tempo de mão de obra empregado em cada etapa e o uso de recursos indiretos, como energia elétrica e aluguel. Os resultados indicaram que os custos diretos de matéria-prima representam uma parcela significativa do custo total de fabricação dos hambúrgueres, especialmente para as linhas *premium* e *smash*. A margem de contribuição dos hambúrgueres da linha *premium* também se destacou em comparação às demais. Além disso, o estudo revelou que os custos indiretos, como energia, aluguel e depreciação de equipamentos, têm um impacto considerável no custo final dos produtos. Na alocação desses custos percebeu-se que o critério de consumo de *blend* foi o mais adequado para distribuir os custos indiretos entre os produtos, chegando a um custo total de fabricação de R\$ 13,80 para o hambúrguer *overtasty* e de R\$ 7,38 para o hambúrguer *cheese* salada. Com base nos resultados obtidos, a empresa implementou medidas estratégicas para reduzir custos e melhorar a rentabilidade dos produtos, como a renegociação de preços com fornecedores e a criação de um *mix* de produtos que otimize a utilização dos insumos. A pesquisa conclui que a gestão eficiente de custos é uma ferramenta essencial para a sobrevivência e o crescimento de pequenas empresas no setor alimentício, especialmente em um mercado competitivo e dinâmico como o de hamburguerias artesanais. Os resultados indicam que a utilização de um sistema de custeio mais detalhado, como o ABC, proporciona informações mais precisas para a tomada de decisão gerencial, permitindo identificar as etapas do processo produtivo que mais consomem recursos e possibilitando a adoção de estratégias para otimizar o uso dos insumos e aumentar a margem de lucro dos produtos.

Palavras-chave: custos de fabricação; custos indiretos; custeio por absorção.

ABSTRACT

The main objective of this study was to determine the costs of the production processes and products sold by an artisanal hamburger restaurant located in the Northeast region of Brazil, using traditional costing methods to provide a detailed and well-founded analysis of the costs involved in the production and marketing of artisanal hamburgers. The study was conducted through a case study, in which we sought to understand how cost management can impact the profitability and competitiveness of small businesses in the food sector. To achieve this objective, the research used the Absorption Costing and Activity-Based Costing (ABC) methods, allowing a more precise allocation of direct and indirect costs to the products and activities associated with the production process. Data were collected over 30 consecutive days of production, covering the amount of raw materials consumed, the labor time employed in each stage and the use of indirect resources, such as electricity and rent. The results indicated that direct raw material costs represent a significant portion of the total manufacturing cost of hamburgers, especially for the premium and smash lines. The contribution margin of the premium line of burgers also stood out compared to the others. In addition, the study revealed that indirect costs, such as energy, rent and equipment depreciation, have a considerable impact on the final cost of the products. When allocating these costs, it was found that the blend consumption criterion was the most appropriate for distributing indirect costs among the products, reaching a total manufacturing cost of R\$13.80 for the overtasty burger and R\$7.38 for the cheese salad burger. Based on the results obtained, the company implemented strategic measures to reduce costs and improve product profitability, such as renegotiating prices with suppliers and creating a product mix that optimizes the use of inputs. The research concludes that efficient cost management is an essential tool for the survival and growth of small businesses in the food sector, especially in a competitive and dynamic market such as that of artisanal burgers. The results indicate that the use of a more detailed costing system, such as ABC, provides more accurate information for managerial decision-making, allowing the identification of the stages of the production process that consume the most resources and enabling the adoption of strategies to optimize the use of inputs and increase the profit margin of products.

Keywords: manufacturing costs; indirect costs; absorption costing.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	OBJETIVOS	12
1.1.1	Objetivo Geral	12
1.1.1.1	Objetivo específico	12
1.2	JUSTIFICATIVA	13
1.3	ESTRUTURA DO TRABALHO	14
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1	HAMBURGUERIAS NO BRASIL	16
2.2	GESTÃO E CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	16
2.3	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS.....	18
2.4	MÉTODO DE CUSTEIO	20
2.4.1	Custeio Por Absorção	20
2.4.2	Custeio Variável.....	21
2.4.3	Custeio Baseado Em Atividades (Abc - Activity Based Costing).....	21
3	MÉTODO DE PESQUISA	23
3.1	TIPO DE PESQUISA	23
3.2	ETAPAS DO DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA	23
3.2.1	Levantamento dos Custos de Produção	23
3.2.2	Cálculo do Custo de Serviço com Custeio por Atividades (ABC)	24
3.3	COLETA DE DADOS	24
3.4	ANÁLISE DOS DADOS	25
3.5	LIMITAÇÕES DO ESTUDO	25
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	26
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	26
4.1.1	Histórico da empresa.....	26

4.1.2	Análise do processo de produção	27
4.2	SELEÇÃO DOS PRODUTOS PARA ESTUDO.....	29
4.3	CÁLCULO DOS CUSTOS DE FABRICAÇÃO	29
4.3.1	Calculando os custos diretos dos produtos.....	30
4.3.1.1	<i>Blend de carne bovina</i>	33
4.3.1.2	<i>Cebola caramelizada</i>	35
4.3.1.3	<i>Maionese especial.....</i>	35
4.3.1.4	<i>Molho de requeijão.....</i>	36
4.3.1.5	<i>Molho Dijon.....</i>	36
4.3.1.6	<i>Creme Liso.....</i>	36
4.3.1.7	<i>Verdura fracionada</i>	37
4.3.2	Calculando os custos indiretos de produção	40
4.4	CÁLCULO DO CUSTO DOS SERVIÇOS	41
4.4.1	Cálculo do custo direto das atividades.....	42
4.4.2	Cálculo do custo indireto das atividades	43
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
6	REFERÊNCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

O mercado atual se encontra em um cenário competitivo agressivo, de forma que as organizações presentes buscam incansavelmente a eficiência e eficácia em seus processos, visando a todo tempo a otimização. Para isso, a gestão de custos é uma ferramenta gerencial crucial, visto que contribui diretamente com o processo de tomada de decisão (Braga Junior; Merlo, 2007; Neto, 2008; Ferreira, 2016).

A gestão de custos age em uma organização fornecendo suporte no controle de financeiro dos recursos, na determinação do lucro da produção, na estimativa do preço de venda, no controle de operações em estoque, além de contribuírem para a continuidade/desenvolvimento da empresa (Ferreira, 2007; Alvares; Treter, 2018; Carvalho 2021). Braga Júnior e Merlo (2007) reforçam que o controle de custos age diretamente na melhoria do desempenho no faturamento, lucratividade e alocação de recursos em uma organização.

Santos (2011) acrescenta que controlar os custos é uma atividade fundamental para a saúde organizacional, pois sua ausência pode levar uma empresa a falência a curto prazo. Os dados do relatório do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) apresentam que 60% das empresas fecham antes dos cinco anos, pela falta de planejamento e uma má gestão dos recursos financeiros.

O Indicador de Nascimento de Empresas, feito pela *Serasa Experian*, mostrou que o segmento de Serviços de Alimentação foi o que registrou o maior número de novas empresas em 2022. Foram contabilizados 278.247 novos negócios entre bares, restaurantes, lanchonetes e *food trucks*. Tais números se traduzem em uma média de mil cento e nove empreendimentos abertos por dia útil (ANRBRASIL, 2022).

No setor de serviços, especialmente em bares e restaurantes, a diversidade/variedade de estabelecimentos tornou esse mercado extremamente competitivo, de forma que para se destacar, as organizações precisam investir em diferenciação, ao mesmo passo que praticidade para geração de lucro (Vaz, 2020). De acordo com a Associação Brasileira de Bares e Restaurantes (ABRASEL), o setor registrou alta em 2022. Os dados da Technomic (2022) acrescentam que cerca dos 95% dos consumidores ativos comem hambúrguer pelo menos uma vez ao mês.

Na cidade de São Paulo a evolução da gourmetização dos hambúrgueres aliada à popularização dos *food trucks* tem progredido anualmente. No ano de 2014 eram contabilizadas 36 marcas de hambúrgueres gourmets. Em 2016 esse número já havia

aumentado para 47 marcas no estado (Rodrigues Junior et al., 2019). No varejo tradicional, apenas em São Paulo, esse segmento comercial aumentou 575% entre 1994 e 2014. De acordo com MilkMellow (2020) 95% dos consumidores brasileiros ativos têm o hábito de consumir hambúrgueres. Além disso, a pesquisa revela que o aumento no consumo dos hambúrgueres gourmet gerou uma necessidade das grandes redes oferecerem produtos de maior qualidade, com carne angus e outras opções, para atender aos desejos dos consumidores. Outra parte deste estudo indica que o crescimento de hambúrgueres premium nas redes de *Fast Food* supera qualquer outra novidade de produto nesse setor.

Apesar desse panorama, ao examinar o Índice de Consumo em Restaurantes (ICR) - um indicador que monitora a evolução do consumo de refeições prontas em estabelecimentos como restaurantes, bares, lanchonetes e padarias - os dados referentes ao setor de restaurantes em junho de 2023, revelaram uma queda real de 3,4% no montante gasto nesses estabelecimentos. Adicionalmente, constatou-se uma queda acumulada de 8,4% em comparação ao ano anterior. Paralelamente, observou-se uma queda mensal de 1,6% no número de estabelecimentos comerciais, resultando em 9,6% de queda no total. Destaca-se, em particular, que a região Nordeste apresentou uma queda mais acentuada que a média nacional, registrando uma diminuição de 13,3% nos valores transacionados. Esses dados demonstram o cenário desafiador no qual as empresas do setor de restaurante estão inseridas atualmente.

A empresa objeto deste estudo produz e comercializa hambúrgueres artesanais de carne bovina. Ela entrou neste mercado em 2016, e mesmo após enfrentar o período da pandemia, conseguiu crescer e atualmente já conta com três estabelecimentos comerciais, localizados na região nordeste. A empresa capitalizou essa tendência de popularização do hambúrguer *gourmet*, o que, sem dúvida, impulsionou o seu crescimento. No entanto, dada a conjuntura econômica atual e o nível de concorrência do mercado, a empresa está enfrentando uma queda em sua margem de lucro.

A empresa definiu seus preços com base nos preços médios do mercado, sem ter uma visão mais detalhada dos custos de produção de seus produtos. Os gestores têm uma estimativa de gastos, mas considerando apenas os custos diretos, no entanto percebem que a atividade ainda é lucrativa por causa dos resultados observados.

No entanto, diante da atual redução da demanda e do aumento do preço de alguns insumos, aliado ao aumento da concorrência, tornou-se urgente a necessidade de compreender a estrutura desses custos, para que estas informações sirvam de base para o processo de tomada de decisão da empresa.

Tendo em vista a relevância da gestão de custos, principalmente em organizações tão competitivas e voláteis, como é o setor alimentício, surge o problema pesquisa: **“Quais os custos de produção dos hambúrgueres artesanais comercializados pela empresa?”**.

A principal contribuição desse estudo é que após a obtenção destas informações a empresa terá um maior conhecimento do seu processo de produção, conhecendo as etapas da produção que mais consomem custos e quais os produtos que mais contribuem para obtenção de lucro. A partir da análise destes dados a empresa poderá adotar estratégias de produção e comerciais que possam aproveitar os problemas enfrentados atualmente no mercado.

Nesse sentido, a presente monografia é relevante para o meio empresarial, com uma aplicação prática por meio de estudo de caso, assim como é crucial para o desenvolvimento das pesquisas na área de custos da produção aplicados no setor alimentício, podendo ser um guia para futuros estudos.

1.1 OBJETIVOS

A fim de contribuir com a produção de material científico, a presente monografia tem seu propósito listados a seguir:

1.1.1 Objetivo Geral

- Determinar os custos dos processos produtivos e dos produtos comercializados de uma hamburgueria artesanal.

1.1.1.1 *Objetivo específico*

- Estimar todos os gastos da empresa;
- Definir todos os insumos consumidos nas atividades produtivas;
- Quantificar os custos diretos de produção para cada atividade/produto;
- Selecionar um sistema de custeio que se adeque á realidade da empresa;
- Custear os produtos finais.

1.2 JUSTIFICATIVA

De acordo com os relatórios do Serviço Brasileiro de apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), cerca de 25% das organizações chegam à falência antes dos dois primeiros anos de mercado, seja por falta de planejamento ou pela ausência de conhecimento em gestão de custos. Principalmente em pequenas e médias empresas, os indicadores financeiros são ferramentas cruciais para acompanhamento do desempenho, contribuem na tomada de decisão assertiva, sobrevivência empresarial e na avaliação do processo operacional das organizações empresariais (CONTABEIS, 2015).

Quanto a aplicação desses conceitos no ambiente empresarial para geração de vantagem competitiva, Nascimento (2020) aconselha a aquisição de ações que contribuem para o consumo de hambúrgueres artesanais inerente ao ambiente, a qualidade, a originalidade e preço, que estão ligados a fatores socioeconômicos de extrema relevância ao ajuste da demanda. Silva, Martins e Moraes Júnior (2021) acrescentam a importância de o empreendedor utilizar ferramentas de gerenciamento de custos para facilitar no processo de destaque aos mercados concorrentes, seja pela interação com os stakeholders ou pelo relacionamento de fidelização com os clientes.

Consoante ao Sebrae (2022) o setor alimentício é estar no topo de gastos diários no Brasil, especialmente o consumo de delivery, a retrospectiva do iFood destacou que no ano de 2022 os alimentos mais pedidos foram: hambúrgueres, sanduíches wraps, marmitas, pizza e massa. Gonçalves (2022) destaca a alimentação fora de casa cresceu em 53% após a pandemia e as vendas de hamburguerias superou a evolução anual de 140% em vendas nos últimos dois anos.

A empresa objeto de estudo atualmente opera em quatro unidades, cada uma projetada para atender às demandas específicas do público e maximizar a eficiência operacional. O *food truck*, que foi a origem da hamburgueria, continua ativo e está localizado no Parque Cabo Branco, um espaço que se destaca por sua proposta de praça de alimentação exclusiva para *food trucks*. Esta unidade, que possui uma capacidade média de atendimento de 120 clientes por dia, é ideal para a venda de hambúrgueres em um ambiente ao ar livre, proporcionando uma experiência agradável em meio à natureza. A disposição do *food truck*, com mesas e cadeiras externas, permite que os clientes desfrutem das suas refeições em um espaço convidativo, ideal para um passeio em família ou entre amigos.

A versatilidade dos hambúrgueres abre uma margem de fidelização gigantesca, de forma que 95% dos consumidores ativos em aplicativos de delivery consomem pelo menos

um hambúrguer ao mês (Gonçalves, 2022; SEBRAE, 2022). Nesse sentido, Silva (2022) destaca a importância de investir em gestão de custos nesse setor, o autor reforça o uso das margens de contribuições e pontos de equilíbrio durante o processo de precificação, assim como, em aquisição de lucros nesse setor.

Tendo como base a importância das ferramentas de gestão financeira, Alvares e Treter (2018) desenvolvem e implementam uma planilha de controle em uma hamburgueria, durante a fase de estudo, os autores identificaram ganhos significativos na lucratividade do local. Os relatórios do Sebrae (2018) destacam que a falta de uma gestão de custos é uma das principais responsáveis pela insuficiência na execução dos processos produtivos, nisso, Soares (2022) complementa que o conhecimento de custos é crucial na tomada de decisão estratégica, reforçando a importância de os empreendedores serem treinados para identificar e classificar os custos da maneira adequada.

Por fim, Neto (2008) destaca que é essencial compreender os conceitos de custos para que seja possível determinar, estimar e controlar os ativos, sejam eles financeiros ou não. Oliveira e Duarte (2021) complementa a importância de definir uma margem de lucro para o gerenciamento eficiente, considerando a diversificação de produtos.

Nesse sentido, o presente estudo se justificativa pela sua relevância no meio empresarial, contribuindo para a tomada de decisão, presença no mercado competitivo, evolução do negócio a curto e longo prazo, além das contribuições acadêmicas, sendo crucial para o desenvolvimento de novas pesquisas, disseminação de conhecimento por meio de aplicação.

1.3 ESTRUTURA DO TRABALHO

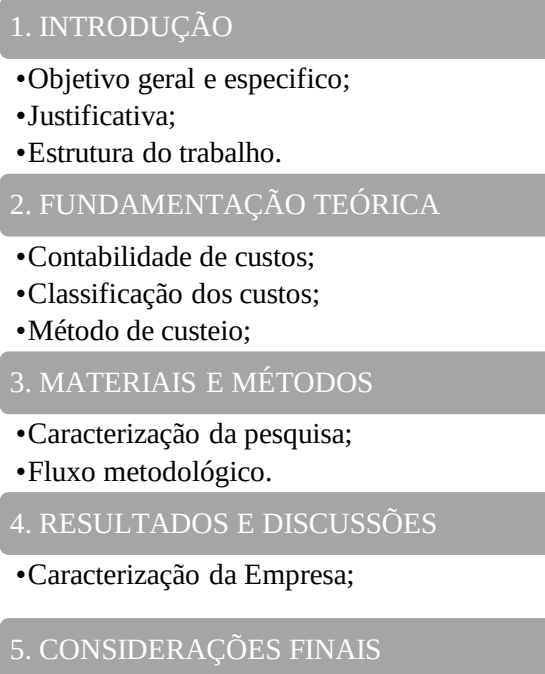
A presente monografia é constituída por cinco sessões, embasada nos princípios da gestão de custos. Na Figura 1 um apanhado de todos os tópicos desenvolvidos no presente material científico, são ilustrados.

A primeira seção tem como intuito apresentar a contextualização do tema escolhido para abordagem, citando o problema pesquisa, objetivos gerais e específicos, não esquecendo de justificar a importância da temática abordada.

A fundamentação teórica se delimitou ao tema de gerenciamento de custos, apresentado na seção 2 os conceitos, vantagens e relevância dessa temática. Na seção 3, são descritos o método de pesquisa, ferramentas de coleta de dados e fluxo metodológico para elaboração da pesquisa. Na sequência, os procedimentos de análise e avaliação dos custos

inerentes a produção são expostos na seção 4, na qual, os resultados obtidos por meio da pesquisa são apresentados por meio quadros, assim como apresentações ilustrativas.

Figura 1 – Estrutura do trabalho.



Fonte: Autoria própria (2024).

Por fim, a seção 5, conecta todos os tópicos expostos anteriormente, apresentando as considerações finais do trabalho, lacunas na pesquisa, sugestões para trabalhos futuros e contribuições do estudo para o meio acadêmico, assim como empresarial.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Quanto aos conceitos utilizados para fundamentar a presente pesquisa, estão utilizadas definições como: contabilidade de custos, classificação dos gastos da empresa, classificação dos custos e método de custeio.

2.1 HAMBURGUERIAS NO BRASIL

Consoante a Associação Brasileira de Bares e Restaurantes (ABRASEL, 2018) o comércio de hamburques artesanais no Brasil tem um crescimento expressivo, desde 2017 esse ramo tem uma evolução constante em 5% ao ano (Amorim, 2019). Durante o período pandêmico mesmo com a crise financeira, o setor alimentício apresentou uma constante de compras, conforme a Associação Brasileira de Indústria e Alimentos (ABIA) em 2020 as hamburguerias foram responsáveis pelo crescimento no consumo de delivery em 12,8%.

ABIA (2021) destaca que apenas o setor alimentício foi responsável pelo surgimento de 3,39 milhões de novas empresas, ou seja, um crescimento de 8,7% em comparação ao ano anterior, com 1,3% de novos empregos. Nesse mesmo cenário, as hamburguerias se destacaram entre as pequenas e médias empresas, tendo destaque em 2021 como um dos alimentos mais consumidos no delivery, apenas no iFood as vendas ultrapassaram 140% em relação ao ano anterior (Ribeiro, 2021).

Devido a simplicidade e a lucratividade do modelo de negócio que rege as hamburguerias artesanais, a expansão desse segmento foi significativa, principalmente na capital paraibana (Barboza, 2018). Todavia para acompanhar essa evolução no setor é importante que as organizações invistam em gerenciamento financeiro, estratégico e de recursos, uma vez que, o mercado é altamente competitivo (Sebrae, 2019).

Parte-se agora para o aprofundamento dos conceitos em custos da produção que será o eixo conceitual do trabalho.

2.2 GESTÃO E CONTABILIDADE DE CUSTOS

O gerenciamento de custos é tido como uma ferramenta estratégica a longo prazo, uma vez que, possibilita conhecer, administrar e controlar os gastos envolvidas na produção, assim como comercialização de produtos/serviços, além de serem um indicador importante na tomada de decisão (Raupp; Michels, 2015). Para Miyazaki e Carreia (2019) a gestão de custos

compreende os aspectos financeiros e contábeis do negócio, impactando diretamente na existência da organização, uma vez que, gerenciados de forma inadequada, os custos interferem nos resultados, implicando em quedas de produtividade e faturamento.

Quadro 1 – Classificação de gastos.

Tipo de gasto	Definição	Referência
Gastos	Gastos gerais de fabricação (estão relacionados de maneira direta ao processo de fabricação, podendo ser identificados conforme a quantidade e o valor relacionado aos produtos fabricados) e gastos envolvidos na fabricação (não estão diretamente ligados ao processo de fabricação, tais como: depreciação);	Ribeiro (2017)
	São os gastos realizados com produtos e serviços, mas que não estão diretamente ligadas as atividades produtivas, consumidos de maneira direta ou indireta para obtenção de receitas.	Crepaldi e Crepaldi (2018)
Custos	São utilizados em compras e vendas de mercadoria, matéria-prima, serviços prestados, envolvendo custos diretos e indiretos.	Neto (2009)
	Envolvem os custos de produção (insumo e atividades ligadas a fabricação) e os vendas (envolve os custos após o produto finalizado).	Padoveze (2013)
	Classificados em diretos (diretamente ligados aos processos de fabricação e empregue aos produtos) e indiretos (atribuído por meio de rateio).	Ribeiro (2017)
	Gasto utilização na produção de bens e serviços, inseridas no processo produtivo, podendo ser identificados durante sua utilização.	Crepaldi e Crepaldi (2018)
Despesas	São os gastos necessários para o funcionamento da organização, envolvendo o produto acabado, comercialização e administração, geralmente definido mensalmente.	Padoveze (2013)
	Envolve todos os gastos administrativos envolvidos na produção de bens e serviços a fim de obter lucro.	Rodney Wernke (2017)
	Classifica os gastos inseridos no processo de venda (comissão, frete, seguros, tributos e impostos).	Ribeiro (2017)
	São gastos com bens e serviços que não estão ligados ao processo produtivo, podendo ser classificados conforme o valor gasto com a comercialização.	Crepaldi e Crepaldi (2018)
	São divididas em despesas diretas e indiretas, utilizadas para conseguir lucro.	Dubois, Kulpa e Souza (2019)
Investimento	São gastos empregue na estrutura da empresa a fim de otimizar os resultados da organização.	Veiga & Santos (2016)
	São gastos para aquisição de bens ou serviços com expectativa de retorno financeiro.	Ribeiro (2017)
	São gastos aplicados com o propósito de retorno competitivo, seja ele financeiro, valor agregado ou marca, depende de onde será aplicado.	Crepaldi & Crepaldi (2018)
	São gastos com aquisição de bens que sofrem depreciação, mas que dão retorno a empresa.	Dubois, Kulpa e Souza (2019)

Fonte: Autoria Própria (2023).

Bornia (2010) pontua que o crescimento acelerado das organizações e a complexidade do sistema produtivo reforçaram a importância de uma gestão eficiente dos custos, daí surgiu a chamada contabilidade dos custos, que conforme é uma ferramenta importante para definir bons procedimentos de estimação de custos para a tomada de decisão.

A contabilidade de custos também conhecida na literatura como contabilidade gerencial (Garrison et al., 2007; Crepaldi, 2008) estabelece padrões e parâmetros para gerenciar recursos financeiros, determinando custos de diferentes áreas da produção. Ferreira (2008), Leone e Leone (2010) acrescentam que contabilidade de custos é caracterizada conforme as técnicas empregues para a sua determinação, podendo estar alinhada com metas envolvendo a redução de desperdícios, aumento da produtividade e lucratividade do processo.

A nível macro, a análise de custo tem o intuito de mapear e mensurar os gastos, de forma que os resultados da produção sejam potencializados, o estoque valorizado e os preços competitivos, considerando a margem de lucro definida estrategicamente (Maher, 2001; Martins, 2003; Neto, 2009; Oliveira; Duarte, 2020).

Para que um controle de recursos financeiros em uma organização seja eficiente é crucial que os gastos e investimentos realizados dentro da organização sejam categorizados de maneira detalhada. Considerando que existem inúmeras definições para cada um dos itens classificados, o Quadro 1 foi criado para unir alguns dos conceitos encontrados na literatura.

2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Consoante a Megliorini (2006) os custos são definidos como a parcela de gastos utilizados para fabricação de produtos, aquisição de mercadorias, realização de serviços. Oliveira e Duarte (2020) complementa que os custos influenciam diretamente no preço final do produto, dessa forma que uma má gestão pode levar uma organização a falência, assim como, uma boa administração dos gastos produz vantagem competitiva. Assim, é importante que os decisores saibam classificar os custos em diretos ou indiretos, fixos ou variáveis (Quadro 2).

Já em relação também à classificação dos custos, a classificação dos custos em diretos e indiretos torna-se importante, pois a análise dos custos diretos é simples, enquanto os indiretos demandam procedimentos mais complexos.

O custo de fabricação é o valor dos insumos usados na fabricação dos produtos da empresa, tais como: materiais, trabalho humano, energia elétrica, máquinas e equipamentos,

entre outros (Bornia, 2010). Pode-se usar a seguinte equação para o cálculo do custo de fabricação:

$$\text{Custo de fabricação} = \text{MP} + \text{MOD} + \text{CIF}$$

Sendo:

MP = Custos de matéria-prima;

MOD = Custo de mão de obra direta;

CIF= Custos Indiretos de fabricação.

Quadro 2 – Classificação dos custos.

Tipo de custo	Definição	Referência
Direto	São custos facilmente identificados, com mensuração direta e apropriados sem necessidade de rateio.	Veiga e Santos (2016)
	São gastos diluídos na produção independente da variedade ou quantidade aplicada.	Martins (2018)
	Envolvem os custos apropriados direto ao produto, que podem mensurados conforme a quantidade produzida.	Crepaldi e Crepaldi (2018)
	São os custos adicionados ao produto, podendo ser quantificados de maneira unitária.	Dubois, Kulpa e Souza (2019)
	Envolve todos os custos que podem ser apropriados diretamente ao produto (matéria-prima, mão-de-obra, etc.)	Stopatto (2020)
Indireto	São gastos mais difíceis de mensura, alocados aos objetos de custeio por meio de rateio.	Leone (2009)
	São custos não identificados diretamente no produto ou no processo de fabricação, aplicados por meio de rateio.	Crepaldi e Crepaldi (2018)
	Depreciação é um exemplo de custo indireto, visto que é calculada e rateada antes de ser aplicada aos produtos individualmente.	Dubois, Kulpa e Souza (2019)
	São gastos aplicados por estimativa.	Stopatto (2020)
Fixos	São custos associados a capacidade produtiva e funcional, indispensável para o desenvolvimento do processo.	Padoveze (2013)
	São gastos inerente a organização independente da quantidade produzida.	Dutra (2017)
	São gastos determinados sem uma relação direta ao volume de produção.	Crepaldi e Crepaldi (2018)
	Os custos fixos não se alteram conforme a produção. Mas podem ser impactados por ela.	Dubois, Kulpa e Souza (2019)
Variáveis	São os custos determinados pelo intervalo de tempo e o nível de atividade desenvolvido, afetado diretamente pela quantidade produtiva.	Martins & Rocha (2015)
	São os gastos que variam conforme o volume de produção, mas permanecem fixo em relação a unidade produzida.	Crepaldi e Crepaldi (2018)
	São gastos que variam conforme o volume de produção.	Dubois, Kulpa e Souza (2019)

Fonte: Autoria Própria (2023).

A classificação em custos diretos e indiretos tem a finalidade de auxiliar no cálculo dos custos dos produtos/serviços. Os custos diretos são facilmente observados dentro de uma organização no momento da contabilização, conseguimos ver qual gasto de refere a cada produto ou serviço. Os exemplos clássicos dos custos diretos são matéria prima e mão de

obra direta. Já os custos indiretos têm que ser alocados quantificando-os para sabermos qual gasto refere-se a cada produto ou serviço. Para isto utilizamos os métodos de custeio que empregam um critério lógico para cada tipo de custo indireto, que depois de analisado corretamente apropria estes custos aos produtos ou serviços.

2.4 MÉTODO DE CUSTEIO

Miyazaki e Carreira (2019) destacam que o conhecimento e o domínio nas técnicas de apuração de custos é essencial para um gerenciamento eficiente, dessa forma, além de conhecer, administrar e controlar os custos, os decisores devem conhecer os métodos de custeio, a fim de escolher qual o mais eficiente para o seu processo de precificação.

Os métodos de custeio desempenham um papel fundamental na tomada de decisão, a partir dele é possível traçar estratégias de consolidação da empresa no mercado, todavia, ainda é um desafio muito forte no meio empresarial escolher o seu método de custeio (Abbas; Gonçalves; Leoncine, 2012).

2.4.1 Custeio Por Absorção

No método de custeio por absorção todos os custos incorridos podem ser alocados ao produto, integrando todos os recursos utilizados de maneira direta ou indireta durante o processo de fabricação (Souza; Clemente, 2011). Rocha e Martins (2015) complementam que esse método adequa os custos ao bem ou serviço por meio de uma segregação de centros de custos, visando monitorar o rendimento e custos.

Também conhecido como o custeio integral, este método é o recomendado pela legislação, conforme a Lei nº 6404/76, responsável por distribuir todos os custos do processo, dando suporte a contabilidade, auxiliando a análise de estoques e fornecendo uma percepção de produtividade. Conforme Bornia (2010) e Megliorini (2012) o método de custeio por absorção aloca os custos fixos e variáveis no produto, processando em três etapas: (i) alocar o custo em sua respectiva central de custos, (ii) o valor é movido de suporte para o centro de custos da produção e, (iii) o valor é transferido do centro de custos para o produto final.

2.4.2 Custeio Variável

Diferente do custeio por absorção no custeio variável, apesar os custos classificados como variáveis são atribuídos ao produto, de forma que, os demais custos são considerados despesas do empreendimento (Fontoura, 2013). Megliorini (2011) destaca que este método apresenta uma concepção de gestão a curto prazo, recomendado para empresas que consideram a estratégia de custos e são altamente competitivas quantos aos seus preços.

Nesse método de custeio, a margem de contribuição é um indicador importante para a tomada de decisão, uma vez que, conhecer a linha de produtos mais rentáveis possibilita o investimento em marketing direcionado (Garrison; Noreen; Brewer, 2013; Martins, 2010). Bruni e Famá (2012) acrescenta que o custeio variável é crucial na elaboração dos preços de venda, dessa forma, os autores recomendam não realizar o rateio dos custos indiretos.

Para Eldenburg e Wolcott (2007), Bornia (2010), Megliorini (2012) dentre as vantagens do custeio variável, está a (i) identificação dos produtos mais lucrativos, (ii) seleção dos produtos que podem ter sua venda incentivada, reduzida ou excluída, (iii) fornece estratégia de precificação vantajosa, (iv) nível mínimo de produção rentável, (v) decisão de produção ou terceirização, (vi) volume de vendas necessário, (vii) estipular valor mínimo de venda ou máximo de desconto.

2.4.3 Custeio Baseado Em Atividades (Abc - *Activity Based Costing*).

A ideia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e estas atividades. [...] o ABC pretende tornar o cálculo dos custos dos produtos mais acurado, (Bornia, 2009, p.111).

Segundo Bornia (2009), o custeio pelo método ABC tem quatro etapas:

1. Mapeamento das atividades;
2. Distribuição dos custos as atividades;
3. Distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas;
4. Distribuição dos custos dos produtos.

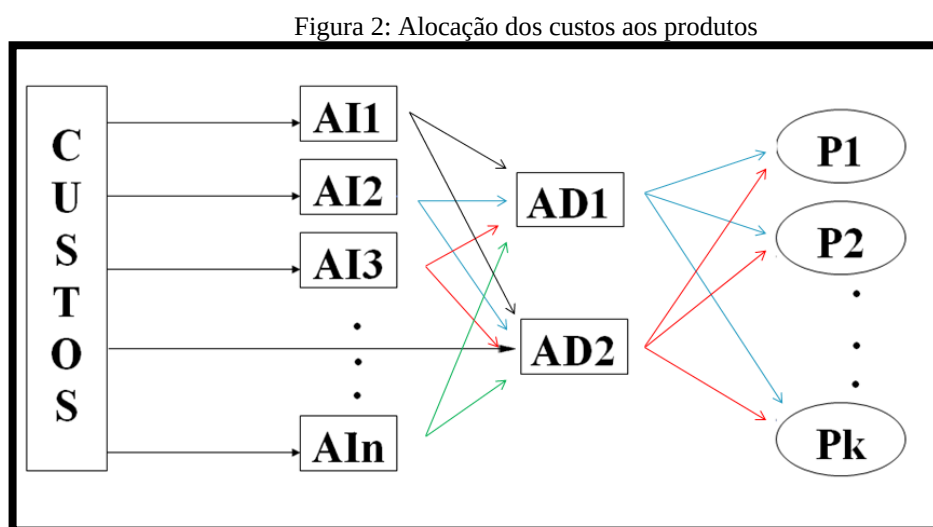
Na primeira etapa devem-se detalhar as atividades realizadas dentro da empresa, dentro de cada setor são realizadas determinadas atividades.

A segunda etapa é a distribuição primária dos custos as atividades, que deve ser representada fidedignamente. Os custos que serão distribuídos são os custos indiretos, pois são estes que não estão diretamente ligados aos serviços fornecidos pela empresa. Utiliza-se para isto do rastreamento, que é o respeito ao real consumo dos recursos.

Depois tem-se que alocar estes custos das atividades indiretas para as atividades diretas, que são aquelas que estão mais diretamente ligadas com os produtos/serviços finais, esta é a terceira etapa.

Na quarta e última etapa entra o conceito de direcionadores de custos, que ainda segundo Bornia (2009) são as causas principais dos custos das atividades, ou seja, determinam os custos das atividades. Os direcionadores mostram os fatores que causam os custos, assim podemos distribuí-los aos produtos corretamente.

Uma figura muito interessante que representa bem a estrutura do método de custeio ABC, mostrando todas as etapas do método, é a seguinte:



Fonte: Adaptado do Bornia (2009)

Esta é uma figura muito interessante que representa bem a estrutura do método de custeio ABC, mostrando todas as etapas do método.

3 MÉTODO DE PESQUISA

3.1 TIPO DE PESQUISA

Uma pesquisa é formada pela união quatro aspectos, seguindo essa premissa, o presente estudo pode ser enquadrado em pesquisa aplicada, de abordagem mista (qualitativa e quantitativa), para fins metodológicos e seguindo os procedimentos de estudo de caso.

O presente trabalho caracteriza-se como um estudo de caso aplicado, pois envolve a análise dos custos de produção de uma hamburgueria específica, na qual o pesquisador possui experiência prática. Além disso, a pesquisa pode ser classificada como quantitativa, uma vez que utiliza dados numéricos para a mensuração dos custos envolvidos no processo produtivo dos hambúrgueres. A abordagem quantitativa foi escolhida para garantir maior precisão e objetividade na apuração dos custos.

Quanto à natureza da pesquisa, ela é classificada como aplicada visto que envolve a solução de problemas específicos voltados ao gerenciamento de custos em uma hamburgueria, utilizando os parâmetros presente na literatura acerca do tema.

3.2 ETAPAS DO DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

O desenvolvimento da pesquisa foi dividido em duas etapas principais: levantamento dos custos de produção dos hambúrgueres e cálculo do custo de fabricação e entrega ao cliente por meio do método de custeio baseado em atividades (ABC). A seguir, são descritas as etapas detalhadas.

O estudo utilizou uma abordagem mista, para traduzir os números em informações para categorização e análise. Para isso, a coleta de dados foi realizada por meio da quantificação dos recursos.

3.2.1 Levantamento dos Custos de Produção

Na primeira etapa, foi realizada a identificação e seleção dos produtos a serem analisados. A partir dessa seleção, foi feito o levantamento de toda a matéria-prima consumida em cada tipo de hambúrguer produzido pela empresa. Para isso, o consumo de ingredientes, como carnes, pães, molhos e complementos, foi quantificado com base no padrão de produção utilizado no chão de fábrica.

O levantamento dos custos diretos incluiu a contabilização dos valores unitários de cada matéria-prima, o que permitiu calcular o custo direto total de cada hambúrguer. Em seguida, foi realizado um mapeamento detalhado dos custos indiretos da hamburgueria, como energia elétrica, aluguel, mão de obra indireta e depreciação de equipamentos. Após a identificação dos custos indiretos, foram aplicados métodos de rateio para distribuir esses custos aos produtos. Para tal, foram utilizados critérios como horas-máquina e tempo de preparo, de acordo com a relevância e a contribuição de cada custo para a fabricação dos hambúrgueres.

3.2.2 Cálculo do Custo de Serviço com Custeio por Atividades (ABC)

A segunda etapa do trabalho consistiu em calcular o custo total de fabricação, considerando também os custos de montagem e entrega dos hambúrgueres ao cliente. Para isso, foi aplicado o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Esse método permite identificar os custos de serviços associados às atividades de suporte, como atendimento ao cliente, preparo final e logística de entrega.

Foram definidos os direcionadores de custo (*cost drivers*) de acordo com as atividades identificadas durante o processo produtivo e de atendimento. Entre os direcionadores selecionados estão o número de pedidos atendidos, o tempo de montagem e o número de funcionários envolvidos na finalização do produto. Com base nessas variáveis, foi possível calcular o custo de cada atividade e, conseqüentemente, determinar o custo total de produção e serviço para cada tipo de hambúrguer.

3.3 COLETA DE DADOS

Os dados foram coletados diretamente no chão de fábrica da hamburgueria, por meio de observações diretas e medições do consumo de matéria-prima, tempos de produção e uso de recursos indiretos. As medições foram realizadas em múltiplos ciclos de produção para garantir a representatividade e confiabilidade dos dados coletados. Além disso, foi aplicado um controle estatístico para minimizar possíveis variabilidades no processo de produção.

3.4 ANÁLISE DOS DADOS

Os dados levantados foram organizados e analisados utilizando planilhas eletrônicas para calcular os custos diretos e indiretos, além do custo final utilizando o método ABC. A análise buscou identificar os elementos de custo que impactam de maneira significativa o custo final dos hambúrgueres, visando fornecer informações precisas para a tomada de decisão gerencial.

3.5 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

A principal limitação do estudo refere-se à generalização dos resultados para outras hamburguerias, pois as práticas de produção e os custos envolvidos podem variar conforme o porte e a localização da empresa. Além disso, as medições foram realizadas com base no cenário operacional atual, não considerando possíveis mudanças no processo produtivo ou nos custos dos insumos.

Assim, a metodologia aplicada permitiu obter um panorama detalhado dos custos de produção e de serviço, contribuindo para uma gestão mais eficiente dos recursos e maior controle financeiro na hamburgueria analisada.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Os resultados obtidos com o desenvolvimento da pesquisa, por meio do levantamento das etapas do processo de produção, dos dados de fabricação, e dos custos envolvidos e dos conceitos utilizados para se calcular o custo dos produtos serão expostos nos tópicos seguintes que compõem este capítulo.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

4.1.1 Histórico da empresa

A empresa que é alvo do estudo é a rede de hamburgueria “X”, idealizada em 2015 por um dos três sócios, a organização atua no meio alimentício *gourmet*, investindo em ingredientes de qualidade e combinações diversas. O negócio começou com um *food truck*, atendendo cerca de 30 clientes por dia. A estratégia inicial era circular por diferentes pontos da cidade, participando de eventos e ocupando locais estratégicos. Com um espaço limitado de 3x2 metros, o *food truck* proporcionava flexibilidade de operação, mas com algumas restrições logísticas. Após um tempo rodando pela cidade, a empresa recebeu uma proposta para se fixar no Parque Cabo Branco, uma praça de alimentação voltada exclusivamente para *food trucks*. Com o novo ponto fixo, a demanda aumentou, e a hamburgueria passou a atender aproximadamente 100 clientes por dia, ganhando notoriedade no mercado local.

Em 2018, a empresa realizou sua primeira expansão, inaugurando uma nova unidade na praia de Manaíra, no *food park Villa Gourmet*, com um formato semelhante ao do Parque Cabo Branco. A nova unidade funcionava em um contêiner de 3,5 x 2,5 metros, proporcionando mais espaço para a operação. Com a abertura dessa segunda unidade, as vendas praticamente dobraram, consolidando ainda mais a marca na cidade.

Atualmente a organização possui três estabelecimentos localizados em João Pessoa – PB e está implementando uma filial em Recife – PE.

A empresa tem o intuito de oferecer uma experiência gastronômica por meio de seus hambúrgueres, que inicialmente possuíam três sabores distintos, mas atualmente já existem mais de dez receitas originais. Considerando o sucesso com os clientes, o plano estratégico da organização envolve a abertura de uma filial a cada dois anos.

Além dos objetivos estratégicos e crescimento do negócio, a empresa “X” investe em causas sociais, uma parte do seu faturamento é mensalmente revertida para organizações sem

fins lucrativos (ONG's) que cuidam de dependentes químicos na capital paraibana. Nisso, os planos de expansão também são voltados para a geração de empregos, movimentando socioeconomicamente o bairro e a cidade.

4.1.2 Análise do processo de produção

O sistema de produção da empresa pode ser considerado um sistema de produção misto, pois existe uma etapa de fabricação de produtos e uma etapa do sistema é especificamente a prestação do serviço.

Os processos operacionais de produção e serviço dos produtos são cuidadosamente estruturados para garantir eficiência e qualidade em todas as etapas do atendimento.

A atividade de produção consiste inicialmente na produção de produtos intermediários, que serão utilizados na montagem final dos hambúrgueres. O principal produto intermediário é o *blend* de carne bovina, que é a preparação e mistura padronizada de alguns tipos de carne formando o disco de carne (*blend*), que é a proteína que será utilizada nos diversos tipos de hambúrgueres. Paralelamente à atividade de produção da proteína existe o fracionamento dos demais insumos que serão utilizados nos hambúrgueres. Estes produtos serão considerados como produtos intermediários, pois serão utilizados na composição do produto final.

A segunda atividade principal do sistema de produção é basicamente uma atividade de serviços, que é o atendimento, preparação e entrega dos produtos aos clientes no ambiente da hamburgueria.

O processo de produção dos produtos intermediários envolve a participação de quatro funcionários que dedicam três horas diárias a essas atividades específicas. Esses mesmos colaboradores prosseguem com suas funções nas lanchonetes pelo restante do expediente fritando os *blends* de hambúrguer e montando os produtos finais.

A preparação dos alimentos é realizada em uma cozinha central, localizada na hamburgueria, onde são elaborados os *blends* de carne e os demais produtos intermediários, tais como os molhos especiais além do fracionamento dos acompanhamentos frescos (verduras). O processo de compra de insumos é rigoroso, com foco em ingredientes de alta qualidade, priorizando fornecedores locais sempre que possível.

A operação do *food truck* e das unidades fixas é coordenada para maximizar a agilidade no atendimento. Durante o horário de funcionamento, a equipe realiza uma série de preparações antes do início das vendas, garantindo que tudo esteja pronto para atender a

demanda. O sistema de senhas facilita o atendimento, permitindo que os clientes retirem seus pedidos de forma organizada e rápida. A hamburgueria busca constantemente otimizar os processos, utilizando *feedback* dos clientes e da equipe para identificar áreas de melhoria.

Considerando toda a experiência *gourmet*, o cardápio é amplo, com uma variedade enorme de entradas, hambúrgueres, opções de batata e sobremesa.

Figura 3: Cardápio de hambúrgueres *premium*



Fonte: cardápio da Loja (2024).

Através do cardápio é possível identificar os ingredientes dos diversos hambúrgueres. Esta composição dos produtos dá uma ideia aos gestores dos insumos utilizados em cada tipo de hambúrguer e consequentemente dos valores empíricos da fabricação dos produtos.

Porém o custo do hambúrguer não envolve apenas os insumos consumidos, mas também os gastos com as atividades de produção do *blend*, armazenamento dos insumos, frituras dos *blends*, preparação do produto nas lanchonetes e o atendimento ao cliente.

Portanto é necessário que a empresa saiba o custo de cada etapa de produção para que tenha uma ideia aproximada do valor de custo desses produtos. A gestão de custos é crucial para definir a margem de contribuição de cada produto, assim como, os lucros e despesas por cada tipo de produto para que tenha um melhor controle financeiro dos gastos.

Dessa forma, com a implementação de novas unidades surge a necessidade de um controle mais assertivos nos ativos financeiros, considerando a competitividade do mercado e os objetivos estratégicos a médio e longo prazo.

4.2 SELEÇÃO DOS PRODUTOS PARA ESTUDO

Do mix de produtos fabricados pela empresa, foram selecionados os hambúrgueres artesanais da linha *premium*, clássico e *smash*, para estimar os custos de produção. Estes produtos foram selecionados pois representam mais de 75% da receita da empresa, porém a empresa também produz entradas e outros petiscos, sendo todos estes produtos produzidos nas instalações da lanchonete.

A produção de hambúrgueres é realizada diariamente, e a quantidade produzida é ajustada de acordo com a demanda do dia, já que os gestores têm uma ideia das diferentes demandas nos dias da semana. O processo de produção tem início com a separação das matérias-primas nas respectivas bancadas, visando a preparação dos produtos intermediários utilizados na montagem do hambúrguer final.

Cada produto intermediário passa por um subprocesso de produção e são armazenados para consumo nas unidades de lanchonetes no mesmo dia. Esses produtos intermediários quantificados são empregados apenas na montagem dos hambúrgueres finais.

Dentre os produtos intermediários mencionados, apenas as verduras fracionadas podem ser produzidas adicionalmente durante o período de atendimento ao público das lanchonetes. Qualquer demanda dos demais produtos, além do previsto, resultará na não comercialização do tipo correspondente de hambúrguer naquele dia.

Para assegurar maior precisão nos valores empregados no cálculo dos custos dos produtos, foi decidido realizar um levantamento dos dados ao longo de 30 dias consecutivos de produção. Inicialmente, esse levantamento buscou identificar desvios significativos no consumo das matérias-primas, devido à variabilidade na qualidade dos insumos utilizados. Posteriormente, o objetivo foi liminar o efeito dos dados de produção nos finais de semana, quando a produção aumenta em trinta por cento.

4.3 CÁLCULO DOS CUSTOS DE FABRICAÇÃO

A análise da tipologia do sistema de produção e das características dos produtos fabricados indicou que o sistema de produção envolve uma atividade de produção de produtos

(preparação dos produtos intermediários) e um sistema de serviços, que é o atendimento aos clientes na lanchonete.

Portanto é necessário usar sistemas de custeio adequado aos tipos de atividades, então o sistema de custeio mais adequado para quantificar os custos dos sistemas de produção dos produtos intermediários e fracionados é o sistema tradicional por absorção. Esse sistema se alinha bem à natureza do sistema de produção quantificando para cada produto seus custos diretos e indiretos.

Já para a atividade de atendimento da lanchonete é necessário se usar um custeio por atividades devido à variabilidade dos atendimentos efetuados pela loja.

Na aplicação do custeio por absorção deve-se identificar o custo direto dos produtos.

4.3.1 Calculando os custos diretos dos produtos

O custo direto é composto basicamente do custo de matéria-prima e do custo de mão-de-obra gasto em cada produto. Portanto fez-se um levantamento detalhado dos insumos e dos respectivos quantitativos consumidos para cada tipo de hambúrguer, assim como também, dos tempos de produção de cada etapa dos produtos intermediários.

Para a coleta dos dados de produção, procedeu-se um levantamento completo de todas as matérias-primas utilizadas na produção dos hambúrgueres, cujos custos de aquisição estão no Quadro 1.

Durante a fase de monitoramento da produção e coleta de dados foram registrados diariamente o volume de produtos produzidos, as quantidades específicas de matérias-primas consumidas por tipo de produto, as horas empregadas em cada subprocesso de produção, o número de funcionários envolvidos, os tempos dedicados às atividades manuais de preparo dos insumos e os intervalos de tempos dedicados em cada máquina.

Após a completa tabulação dos dados referentes aos 30 dias de produção, nos quais foram registradas todas as informações mencionadas anteriormente, verificou-se que os desvios (variações) no total de horas de mão de obra e do consumo das matérias-primas não são significativos em termos práticos para a quantificação dos custos de produção. Portanto os valores considerados no processo de custeio adotam como parâmetro o valor médio obtido do levantamento das variáveis consideradas.

Para viabilizar a análise, estruturou-se uma planilha que detalha a quantidade de matéria-prima empregada na fabricação dos produtos. As tabelas com os dados obtidos estão separadas por linha de produtos.

Quadro 1: Custos dos insumos utilizados

Matéria-prima	Preço	Unidade
Blend	R\$ 25,00	kg
Pão Próprio	R\$ 1,80	unidade
Pão australiano	R\$ 2,00	unidade
Cheddar Fatiado	R\$ 45,00	kg
Muçarela fatiado	R\$ 44,00	kg
Muçarela barra	R\$ 35,00	kg
Gorgonzola	R\$ 65,00	kg
Alface	R\$ 0,05	folha
Tomate	R\$ 5,00	kg
Cebola	R\$ 5,00	kg
Açúcar Mascavo	R\$ 10,00	kg
Óleo de soja	R\$ 0,01	ml
Barbecue	R\$ 16,00	kg
Farinha	R\$ 8,00	kg
Bacon	R\$ 35,00	kg
Leite	R\$ 6,20	l
Vinagre de maçã	R\$ 0,02	ml
Mostarda	R\$ 15,50	kg
Sal	R\$ 5,00	kg
Requeijão	R\$ 26,00	Kg
Azeite	R\$ 0,07	ml
Manjeriçã	R\$ 2,00	unidade
Batata inglesa	R\$ 5,00	kg
Creme de leite	R\$ 0,02	g
Mostarda Dijon	R\$ 0,12	g
Cebola roxa	R\$ 7,50	kg
Queijo manteiga	R\$ 40,00	kg
Vinho	R\$ 0,09	ml
Macaxeira	R\$ 3,50	kg
Melaço	R\$ 18,00	kg
Pimentão vermelho	R\$ 25,00	kg
Salsinha	R\$ 2,00	unidade
Cebolinha	R\$ 2,50	unidade
Limão	R\$ 4,00	kg
Pasta de alho	R\$ 0,03	g
Pimenta Sriracha	R\$ 0,15	g
Picles pepino	R\$ 0,09	g
Ketchup	R\$ 10,50	kg

Fonte: Autoria Própria (2024)

Tabela 1: Levantamento dos ingredientes e quantidades consumidas pela Linha Premium

Ingredientes	Overtasty	Deep Blue	Dijon	Oxente
Blend	180 g	180g	180g	120 g
Pão	Próprio 1 und	Australiano 1 und	Próprio 1 und	Próprio 1 und
Cheddar fatiado	15g			
Queijo Gorgonzola		25g		
Queijo Muçarela			15 g	
Alface	1/2 folha	1/2 folha		
Tomate	50 g	50 g		
Cebola caramelizada	40g	40g		40 g
Molho Barbecue	20g			
Molho de requeijão		20g		
Molho Dijon			40 g	
Creme Liso				50 g
Farofa com bacon	15 g			
Maionese especial	50g			
Batata Chips		5 g		
Bacon Cru			50 g	
Picles de cebola roxa			15 g	
Macaxeira frita				15 g
Melaço				10 g

Fonte: Autoria Própria (2024)

Tabela 2: Levantamento dos ingredientes e quantidades consumidas pela Linha Clássica

Ingredientes	Yankee	Classic
Blend	120 g	120 g
Pão	Próprio 1 und	Próprio 1 und
Cheddar fatiado	15 g	
Queijo Muçarela		15 g
Molho Barbecue	20 g	
Maionese Verde		50 g

Fonte: Autoria Própria (2024)

Tabela 3: Levantamento dos ingredientes e quantidades consumidas pela Linha Smash

Ingredientes	Paradise	Cheeseburger	Cheese bacon	Cheese salada
Blend	90 g	2 x 40g	2 x 40g	2 x 40g
Pão	Próprio 1 und	Próprio 1 und	Próprio 1 und	Próprio 1 und
Cheddar fatiado	30 g			
Queijo Muçarela		30 g	30 g	30 g
Alface				1/2 folha
Tomate				50 g
Bacon Cru	50 g		50 g	
Molho Paradise	50 g			

Fonte: Autoria Própria (2024)

Ao levantarmos a composição dos hambúrgueres verificamos que alguns ingredientes são produtos intermediários que são produzidos pela própria empresa, portanto é necessário calcular o custo de produção destes produtos para que seja possível calcular o custo direto dos hambúrgueres.

Tabela 4: Produtos intermediários fabricados pela empresa

Produtos intermediários
Blend
Cebola caramelizada
Molho de requeijão
Molho Dijon
Creme Liso
Farofa com bacon
Maionese especial
Batata Chips
Picles de cebola roxa
Macaxeira frita
Maionese verde
Molho Paradise

Fonte: Autoria Própria (2024)

Parte-se agora para o levantamento da descrição das etapas de produção dos produtos intermediários, fazendo-se o levantamento da matéria-prima consumida e dos tempos de produção.

4.3.1.1 *Blend de carne bovina*

Considera-se aqui como *blend* a mistura percentual de diferentes tipos de carne para a elaboração de hambúrgueres. O disco de hambúrguer, obtido a partir dessa mistura, também é considerado como *blend*. Os hambúrgueres de carne bovina da empresa são produzidos a partir da mistura das carnes patinho e costela, cujos percentuais de composição não serão mencionados devido à confidencialidade da receita. Essa mistura é adquirida diretamente de um fornecedor, ao custo de R\$ 35,00 por quilo de carne já misturada, desde que uma quantidade mínima de seja comprada semanalmente. A entrega é fracionada e realizada diariamente na lanchonete.

O processo de produção do começa com a seleção da carne conforme a gramatura dos *blends*, que é então colocado na máquina modeladora Hamburguer FB 700. Esta máquina opera em ciclos produzindo os discos compactados de carne com gramaturas de 180, 120, 90

e 45g. A modeladora dá a forma de disco de hambúrguer para a massa de carne. A cada ciclo, conforme a gramatura a ser produzida, a máquina produz apenas uma unidade de *blend* de hambúrguer para as gramaturas de 180 e 120 gramas, duas unidades para as gramaturas de 90 gramas e 4 unidades para as gramaturas de 40 gramas. O tempo médio diário gasto na produção de todos os tipos de *blends* é de 1 hora de trabalho. Uma vez compactados, os discos são envolvidos em papel manteiga e armazenados em recipientes, que por sua vez são estocados na geladeira.

O colaborador encarregado tanto da separação das carnes, quanto da operação da máquina, também assume a responsabilidade pela higienização do posto de trabalho, demandando em média 30 minutos para essa atividade.

Após o levantamento das informações referentes à quantidade de carne empregada em cada produto, e do tempo de mão de obra consumido para um volume diário de produção, foi possível determinar os custos diretos de matéria-prima e de mão de obra direta.

Tabela 5: Custo direto dos *blends* de carne bovina

Blend	Custo de carne	Mão de obra	Custo direto unitário
180 g	6,30	0,76	7,06
120 g	4,20	0,51	4,71
90 g	3,15	0,38	3,53
40 g	1,40	0,17	1,57

Fonte: Autoria Própria (2024)

Já se pode verificar que o valor de mão de obra tem baixa representatividade no custo final dos discos de proteína.

Tabela 6: Cálculo do custo de mão de obra

Discriminação	Alíquota	Valor
Salário		1.412,00
Fração de férias	11,10%	156,73
Fração de 13 salário	8,33%	117,62
FGTS	8,00%	112,96
FGTS(Rescisão)	4,00%	56,48
Previdência	7,93%	111,97
Vale transporte		245,00
Total		2.212,76

Fonte: Autoria Própria (2024)

Todos os funcionários recebem 1(um) salário-mínimo de remuneração e trabalham seis dias por semana na empresa. Considerando que a empresa é cadastrada no Simples

Nacional e considerando os encargos setoriais, acrescido dos gastos com vale transporte dos funcionários, o custo de mão de obra considerado será de R\$ 2.074,56. Considerando 200 horas de trabalhos mensais, a hora de trabalho será estimada em R\$ 11,06.

Na atividade de produção dos produtos intermediários são consumidas 3(três) horas diárias de 3(três) funcionários. Portanto, o custo total da produção diária com mão de obra será R\$ 191,48.

No momento do levantamento dos insumos consumidos foram feitos todos os levantamentos de tempos de mão de obra gastos na produção dos produtos intermediários. Agora pode-se considerar os custos diretos totais de produção.

4.3.1.2 Cebola caramelizada

A produção diária de cebola caramelizada é de 12 quilos. Sendo produzida a partir de 20 Kg de cebola, 2 Kg de açúcar mascavo e 150 ml de óleo vegetal. As cebolas são cortadas na bancada e colocadas para cozinhar juntamente com o açúcar mascavo e o óleo vegetal. Nesse preparo são alocados dois funcionários que demandam duas horas diárias na atividade de produção da cebola caramelizada.

Conforme os custos de aquisição apresentados no Quadro 1 e o custo de hora de mão de obra considerados, chega-se a um custo direto de R\$ 13,71 por quilo de cebola caramelizada, sendo R\$ 13,20 de matéria-prima e R\$ 0,51 de mão de obra.

4.3.1.3 Maionese especial

A maionese especial é produzida a partir das matérias-primas leite, óleo vegetal, vinagre, sal e mostarda. Esses ingredientes são misturados em um liquidificador industrial e batidos até atingirem a consistência desejada. Por motivos de confidencialidade da receita, não está detalhada a composição percentual de cada componente. Diariamente, são produzidos 5 quilos de maionese, exigindo um total de 3,5 horas de mão de obra.

O custo direto da maionese especial, determinado com base nas matérias-primas empregadas e no tempo de produção da mão de obra direta, totaliza R\$ 4,97 por quilo do produto.

4.3.1.4 Molho de requeijão

O molho de requeijão é produzido a partir da mistura de requeijão, azeite e manjerição (1,5 kg requeijão, 500 ml azeite e 1 manjerição). O peso final obtido é de 1,75 kg. Calculando os consumos dos insumos e do tempo de produção, chega-se ao custo de R\$ 45,15 por quilo de Molho.

4.3.1.5 Molho Dijon

O molho Dijon é uma mistura de Mostarda Dijon e Creme de leite (500g creme de leite e 420g de mostarda Dijon). O peso final obtido é de 0,9 Kg por cada atividade de mistura do produto. O custo final calculado do quilo do molho Dijon é de R\$ 72,29.

4.3.1.6 Creme Liso

O Creme liso demanda um tempo de produção de 40 minutos. Primeira faz-se um fondue de queijo de manteiga num total de 0,5 quilos, se junta este fondue a 1 kg creme de leite e 500 ml de vinho, obtendo ao final um quilo do produto.

Criando uma tabela com todos os custos calculados por quilo dos produtos intermediários, chega-se aos seguintes valores:

Tabela 7: Custos diretos do quilo dos produtos intermediários.

Produto intermediário	MP	MOD	CDTu
Cebola caramelizada	13,20	0,51	13,71
Maionese especial	4,78	0,18	4,97
Molho de requeijão	44,29	0,86	45,15
Molho Dijon	71,09	1,20	72,29
Creme liso	55,10	1,10	56,20
Farofa com bacon	31,55	0,84	32,39
Maionese especial	14,11	0,54	14,66
Batata Chips	25,70	0,70	26,40
Picles de cebola roxa	6,70	0,45	7,15
Macaxeira frita	6,88	0,38	7,26
Maionese verde	9,25	0,45	9,70
Molho Paradise	63,30	0,95	64,25

Fonte: Autoria Própria (2024)

Uma das primeiras observações a serem feitas é que o custo de mão de obra em todos os produtos intermediários tem um percentual bem discreto em relação ao custo direto total.

4.3.1.7 Verdura fracionada

O produto intermediário “verdura fracionada” consiste do corte das verduras alface, tomate, cebola e picles. O processo de produção consiste na separação das verduras na bancada e, posteriormente, o corte manual. Após o corte, cada tipo de verdura é acondicionado em um recipiente específico e armazenada na geladeira.

Tabela 8: Custos diretos de fabricação unitário parcial Linha *Premium*.

Linha Premium				
Ingredientes	Overtasty	Deep Blue	Dijon	Oxente
Blend	7,064	7,064	7,064	4,709
Pão	1,800	2,000	1,800	1,800
Cheddar fatiado	0,675			
Queijo Gorgonzola		1,625		
Queijo Muçarela			0,660	
Alface	0,025	0,025		
Tomate	0,250	0,250		
Cebola caramelizada	0,548	0,548		0,548
Molho Barbecue	0,320			
Molho de requeijão		0,903		
Molho Dijon			2,892	
Creme Liso				2,810
Farofa com bacon	0,486			
Maionese especial	0,733			
Batata Chips		0,132		
Bacon Cru			1,750	
Picles de cebola roxa			0,107	
Macaxeira frita				0,109
Melaço				0,000
Custo Direto Total	11,90	12,55	14,27	9,98

Fonte: Autoria Própria (2024)

Devido ao baixo custo relativo das verduras em relação aos demais insumos produzidos e consumidos, decidiu-se considerar o custo direto de verdura fracionada apenas no cálculo de custos dos hambúrgueres prontos.

Os produtos intermediários - *blend* de carnes, cebola caramelizada, maionese e verdura fracionada – são produzidos e, posteriormente, armazenados para distribuição e utilização nas diversas unidades da lanchonete.

Até o momento, foram registrados os custos diretos de matéria-prima e mão-de-obra dos produtos intermediários.

Agora é possível calcular o custo direto dos tipos de hambúrgueres. Como tem-se os custos dos produtos intermediários e os custos de todos os demais ingredientes e tem-se a quantidade consumida por cada hambúrguer, chega-se aos valores de custo unitário dos hambúrgueres na Tabela 8.

Tabela 9: Custos diretos de fabricação unitário parcial Linha Clássica.

Linha Clássica		
Ingredientes	Yankee	Classic
Blend	4,709	4,709
Pão	1,800	1,800
Cheddar fatiado	0,675	
Queijo Muçarela		0,660
Molho Barbecue	0,320	
Maionese Verde		0,485
Custo Direto Total	7,50	7,65

Fonte: Autoria Própria (2024)

Com os dados obtidos percebe-se a relevância do custo da proteína (*blend*) e do pão utilizado, pois a soma destes dois produtos representa 85% dos custos de fabricação da linha clássica, 70% dos custos de fabricação da linha *premium*, e *smash*.

Tabela 10: Custos diretos de fabricação unitário parcial Linha *Smash*.

Linha Smash				
Ingredientes	Paradise	Cheese burger	Cheese bacon	Cheese salada
Blend	3,532	3,140	3,140	3,140
Pão	1,800	1,800	1,800	1,800
Cheddar fatiado	1,350			
Queijo Muçarela		1,320	1,320	1,320
Alface				0,025
Tomate				0,250
Bacon Cru	1,750		1,750	
Molho Paradise	3,213			
Custo Direto Total	11,65	6,26	8,01	6,54

Fonte: Autoria Própria (2024)

Veja que o hambúrguer *overtasty* tem custos de R\$ 8,86 somando o custo do *blend* e do pão, o que representa 74,48% do custo total que R\$ 11,90. Ao se considerar o *yankee* da linha clássica, estes custos representam R\$ 6,51 de um custo total de R\$ 7,51, representando 86,54% dos custos de fabricação.

Agora pode-se calcular a margem de contribuição dos produtos. A margem de contribuição serve para mostrar aos gestores do negócio se as receitas das vendas estão sendo suficientes para pagar todas as despesas e custos associados aos produtos. Já podemos fazer uma comparação entre preços e custos diretos para se ter uma ideia dos produtos que apresentam um melhor desempenho financeiro.

Tabela 11: Margem de contribuição unitária dos produtos

Tipo	Preço	CDTu	MC
Overtasty	31,00	11,90	19,10
Deep Blue	31,00	12,55	18,45
Dijon	32,00	14,27	17,73
Oxente	27,00	9,98	17,02
Yankee	20,00	7,50	12,50
Classic	20,00	7,65	12,35
Paradise	31,00	11,64	19,36
Cheese burger	15,00	6,26	8,74
Cheese bacon	19,00	8,01	10,99
Cheese salada	16,00	6,53	9,47

Fonte: Autoria Própria (2024)

Ao se obter estes primeiros dados percebe-se uma informação bastante interessante. Os produtos da linha *premium* têm um custo direto mais alto, porém a margem de contribuição destes produtos é mais alta do que a dos produtos tradicionais, que têm um custo direto menor. O produto de maior custo deixa para a empresa uma margem de contribuição de R\$ 17,73, enquanto o produto de menor custo direto deixa uma margem de apenas R\$ 8,74.

Parte-se, agora para considerar os custos indiretos de produção, a fim de chegar ao custo do produto final de fabricação desta primeira etapa do sistema produtivo da empresa.

4.3.2 Calculando os custos indiretos de produção

Neste estudo, as despesas gerais da empresa não serão consideradas, uma vez que o foco está inteiramente voltado para o custo de produção do hambúrguer final, pronto para ser servido.

Os colaboradores responsáveis pela produção dos produtos intermediários são os mesmos encarregados de operar a chapa fritando os *blends* e montando os hambúrgueres finais conforme a chegada dos pedidos. Portanto, estes custos de mão de obra, pela facilidade de alocação dos custos aos produtos, serão considerados como custos diretos de produção. Será considerado custo indireto aqui o salário do gerente, que também atua como supervisor nas atividades de produção dos produtos intermediários. O valor estimado já considera os encargos setoriais.

A unidade que fabrica os *blends* paga aluguel de R\$ 10.500,00, mas será considerado apenas os espaços proporcionais de produção dos produtos intermediários e dos hambúrgueres finais.

Foi somada a depreciação de todas as máquinas usadas na produção e armazenamento dos produtos, que são a modeladora hambúrguer FB 700, três bancadas inox, um triturador de alimentos, uma geladeira 460 litros, um freezer vertical de 231 litros, um liquidificador industrial de 4 litros, dois fogões e chapas de fritar hambúrguer. Conforme o levantamento dos custos indiretos chegou-se ao resultado demonstrado na Tabela 12.

Tabela 12: Custos indiretos de fabricação considerados (área de produção)

Item	Custo Mensal
Mão de obra	1.400,00
Condimentos	265,00
Aluguel	2.500,00
Fardamento	120,00
Energia	1.500,00
Material de limpeza	500,00
Depreciação	350,00
Papel manteiga	80,00
Total	6.715,00

Fonte: Autoria Própria (2024)

Veja que o valor de mão de obra considerado para esta etapa de produção foram as 3 horas dos 3 funcionários, menos o custo direto de mão de obra calculado para cada produto

intermediário. Isto representa um custo de ociosidade e requer uma apuração mais precisa futuramente.

Verificou-se que, devido à similaridade das etapas de produção e insumos utilizados no processo, um critério de rateio que seria bastante adequado à característica do sistema de produção da empresa seria o rateio pelo volume de produção. Neste caso, o critério de rateio foi o consumo de *blend* de carne bovina por unidade de produto.

Como a empresa processa uma média de 85 Kg de carne por mês, então o custo indireto por quilo de *blend* foi de R\$ 79,00 por quilo.

Portanto pode-se calcular o custo total de fabricação unitário desta primeira etapa de produção considerando os custos indiretos.

Tabela 13: Custo total unitário de fabricação

Tipo	CDTu	CIu	CTFu
Overtasty	11,90	1,90	13,80
Deep Blue	12,55	1,90	14,45
Dijon	14,27	1,90	16,17
Oxente	9,98	1,27	11,24
Yankee	7,50	1,27	8,77
Classic	7,65	1,27	8,92
Paradise	11,64	0,95	12,59
Cheese burger	6,26	0,84	7,10
Cheese bacon	8,01	0,84	8,85
Cheese salada	6,53	0,84	7,38

Fonte: Autoria Própria (2024)

Um achado interessante é que os hambúrgueres da linha *premium*, de 180 g, custam quase o dobro do hambúrguer da linha de entrada, de 40 g.

Agora resta adicionar ao custo de produção dos produtos o custo dos serviços de atendimento e de montagem dos hambúrgueres.

4.4 CÁLCULO DO CUSTO DOS SERVIÇOS

Nesta seção, inicia-se o cálculo dos custos das atividades de serviço, com foco nas operações da lanchonete de atendimento aos clientes. O atendimento ocorre diariamente das 17h às 23h, sendo estendido até meia-noite nas sextas e sábados.

O processo de produção desse setor da empresa envolve atender os clientes nas mesas, anotar os pedidos, entregá-los à cozinha, onde os discos de hambúrguer são fritos. Em

seguida, os hambúrgueres são montados na bancada e, por fim, entregues ao cliente. A partir dessa análise, identificamos as principais atividades desempenhadas na área de atendimento.

Quadro 2: Levantamento das atividades

Atividades identificadas
1 - Anotar o pedido
2 - Fritar o <i>blend</i>
3 - Montar o hambúrguer
4 - Entrega do pedido ao cliente
5 - Fechamento da conta

Fonte: Autoria Própria (2024)

Após a identificação das atividades primárias, parte-se para o cálculo do custo direto e indireto de cada atividade.

4.4.1 Cálculo do custo direto das atividades

Para cada atividade, levantaram-se os insumos necessários e os respectivos tempos de mão de obra consumidos. As atividades de anotar o pedido, entregar ao cliente e fechar a conta utilizam, principalmente, mão de obra, pois os insumos adicionais têm custos quase irrelevantes.

A atividade de fritura dos *blends*, por sua vez, envolve tempo de mão de obra, gás GLP e óleo de soja. Após o levantamento de todos os insumos e do tempo de execução de cada atividade, chegamos ao seguinte custo final.

Tabela 14: Custos diretos unitários das atividades

Atividade	Custo Direto
1 - Anotar o pedido	0,92
2 - Fritar o <i>blend</i>	0,80
3 - Montar o hambúrguer	0,92
4 - Entrega ao cliente	0,90
5 - Fechamento da conta	1,50
Custo total unitário das atividades	5,05

Fonte: Autoria Própria (2024)

Neste trabalho, adotamos a condição mais desfavorável para a empresa: atender a apenas um cliente por mesa. Nesse cenário, cada mesa requer a anotação de um pedido, a

fritura de um *blend*, a montagem do hambúrguer, a entrega do pedido e o fechamento da conta.

Portanto, além dos custos de fabricação, o produto deve assimilar os custos diretos dessas atividades de serviço. A seguir, passamos ao cálculo dos custos indiretos dessas atividades, a fim de determinar o custo total dos produtos.

4.4.2 Cálculo do custo indireto das atividades

No setor de atendimento, a empresa conta com 13 funcionários, sendo 6 no atendimento e outros 6 responsáveis pela fritura e montagem dos hambúrgueres. Além disso, há um gerente e um supervisor de cozinha, cujos salários são, respectivamente, R\$ 4.000,00 e R\$ 2.500,00, excluindo encargos.

Para calcular os custos indiretos, foram descontados os custos já alocados ao setor de fabricação dos produtos intermediários e os custos diretos atribuídos às atividades primárias.

Tabela 15: Custos indiretos da área de atendimento

Item	Custo Mensal
Mão de obra	1.600,00
Condimentos	320,00
Aluguel	8.500,00
Fardamento	250,00
Energia	4.000,00
Material de limpeza	800,00
Depreciação	120,00
Total	15.590,00

Fonte: Autoria Própria (2024)

Os custos das atividades de serviço não apresentam variações significativas entre os tipos de hambúrguer comercializados, tanto em termos de tempo de produção quanto no consumo de recursos e insumos.

Após testar alguns critérios de rateio, verificou-se que a diferença entre os custos indiretos por produto era insignificante. Por isso, o critério de rateio escolhido foi a quantidade de proteína (*blend*) utilizada em cada tipo de hambúrguer. Adotando se a quantidade de proteína como critério de rateio chegou se ao valor final de custo de todos os tipos de hambúrguer.

Tabela 16: Custos Total unitário de cada tipo de hambúrguer

Tipo	CTF	CDs	CIs	CT
Overtasty	13,80	5,05	4,41	23,26
Deep Blue	14,45	5,05	4,41	23,91
Dijon	16,17	5,05	4,41	25,63
Oxente	11,24	5,05	2,94	19,23
Yankee	8,77	5,05	2,94	16,76
Classic	8,92	5,05	2,94	16,91
Paradise	12,59	5,05	2,21	19,85
Cheese burger	7,10	5,05	1,96	14,11
Cheese bacon	8,85	5,05	1,96	15,86
Cheese salada	7,38	5,05	1,96	14,39

Fonte: Autoria Própria (2024)

O CTF representa o custo total de fabricação de cada hambúrguer, o CDS corresponde ao custo direto total das atividades de serviços, e o CIS refere-se ao custo indireto das atividades de serviços.

Veja que o custo total de fabricação é bem mais relevante que os custos de serviços. Vale salientar que os custos indiretos da empresa formam todos rateados para os hambúrgueres o que deixou uma parcela bem maior de custos do que a parcela real, já que a empresa comercializa outros produtos. Já os custos das atividades de serviço foram calculados considerando a condição mais negativa para a empresa.

Tabela 17: Margem de contribuição total unitária de cada tipo de hambúrguer

Tipo	Preço	CTU	MCT	% MCT
Overtasty	31,00	23,26	7,74	24,96%
Deep Blue	31,00	23,91	7,09	22,88%
Dijon	32,00	25,63	6,37	19,90%
Oxente	27,00	19,23	7,77	28,77%
Yankee	20,00	16,76	3,24	16,20%
Classic	20,00	16,91	3,09	15,45%
Paradise	31,00	19,85	11,15	35,97%
Cheese burger	15,00	14,11	0,89	5,92%
Cheese bacon	19,00	15,86	3,14	16,51%
Cheese salada	16,00	14,39	1,61	10,08%

Fonte: Autoria Própria (2024)

Para se ter uma ideia da rentabilidade de cada produto de acordo com os custos calculados, pode-se calcular a margem de contribuição total. Agora, com o custo total dos

produtos em mãos, é possível recalcular a margem de contribuição, considerando tanto os custos de fabricação quanto os custos de serviço, resultando na margem de contribuição total para cada tipo de hambúrguer.

A mesma análise realizada anteriormente, ao considerar apenas os custos de mão de obra e matéria-prima na fabricação dos produtos intermediários, pode ser aplicada aqui. Percebe-se que os hambúrgueres da linha *premium*, apesar de apresentarem um custo de fabricação significativamente mais alto, também exibem uma margem de contribuição mais elevada.

Isso significa que, embora esses produtos demandem maior investimento em insumos e mão de obra, o retorno financeiro em termos de lucro por unidade vendida é proporcionalmente superior. Especificamente, a margem de contribuição dos produtos *premium* representa mais de 20,00% de ganho sobre as receitas geradas por eles.

Em contrapartida, os produtos da linha *smash*, que têm um custo de fabricação consideravelmente mais baixo, mostram uma margem de contribuição inferior, com um percentual de ganho ligeiramente acima de 10,00%. Embora o custo de produção seja menor, a receita gerada por esses produtos também é relativamente mais baixa, o que resulta em uma margem de lucro menor em comparação com os produtos *premium*.

É importante destacar que o cálculo de custo realizado até este ponto levou em consideração apenas os hambúrgueres fabricados. No entanto, o setor de atendimento da lanchonete também oferece outros produtos, como entradas, petiscos e bebidas, que são entregues no salão junto com os hambúrgueres.

Dessa forma, ao distribuir os custos indiretos entre todos os itens vendidos pelo estabelecimento, o custo total indireto de cada hambúrguer, individualmente, será inferior ao valor inicialmente calculado. Isso ocorre porque os custos de atendimento são compartilhados entre uma variedade de produtos, reduzindo o impacto do custo indireto sobre cada hambúrguer específico.

Embora existam muitos outros fatores a serem considerados no sistema de produção e no cálculo de custos da empresa, é possível perceber que um maior detalhamento não proporcionaria ganhos significativos de informação para a tomada de decisão. Isso se deve ao fato de que os principais custos e atividades já foram devidamente identificados e analisados, e a margem de contribuição de cada produto foi calculada com base nesses dados.

Adicionar mais subdivisões de atividades ou alocações mais minuciosas de custos, provavelmente resultaria em um refinamento das informações, mas sem grandes impactos de diferença de valores finais, o que não justifica o esforço. Dessa forma, o nível de análise atual

oferece um equilíbrio adequado entre precisão e utilidade, permitindo à gestão uma visão clara dos principais custos e margens, de modo a apoiar decisões operacionais e financeiras com eficiência.

Eventuais incrementos no detalhamento poderiam aumentar a complexidade do sistema de controle de custos, sem uma contrapartida proporcional em termos de valor agregado à análise. Percebe-se claramente que o uso de um sistema de custeio direto seria suficiente para o gestor tomar boas decisões de produção no dia a dia da empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho surgiu da inquietação de um empreendedor diante das atuais condições do mercado em que sua empresa está inserida. Ele se deparou com a falta de informações suficientes para embasar suas decisões, devido à ausência de dados dos custos de seus produtos, o que inviabilizava algumas análises a respeito de custos e preços dos produtos ofertados. Portanto, o presente estudo teve como foco analisar a estrutura de custos de produção de uma hamburgueria artesanal, com o objetivo de identificar as principais fontes de custos diretos e indiretos e avaliar seu impacto na formação de preços e na lucratividade dos produtos.

Após os primeiros levantamentos das informações na linha de produção, identificou-se que os produtos apresentavam em seus custos diretos uma alta concentração de gastos em poucas matérias-primas. Por essa razão, optou-se por adotar o sistema tradicional de custeio por absorção, que consegue, de maneira simples, responder às principais dúvidas do gestor em relação aos custos de produção. A partir dos dados coletados foi possível observar que os custos diretos de matéria-prima, especialmente o *blend* de carne bovina e o pão, representam de 70% a 85% do custo total de fabricação dos hambúrgueres.

Os resultados mostraram que o custo direto unitário de um hambúrguer da linha *premium*, como o *overtasty*, é de R\$ 11,90, dos quais R\$ 7,06 referem-se ao *blend* de carne e R\$ 1,80 ao pão, representando 74,48% do custo total de produção. Comparativamente, um hambúrguer da linha clássica, como o *Classic*, apresentou um custo direto de R\$ 7,65, com *blend* e pão somando 86,54% do custo total. Esses dados evidenciam a importância de um controle rigoroso sobre o custo das matérias-primas mais relevantes, como carne e pão, uma vez que variações nos preços desses insumos impactam diretamente a lucratividade dos produtos.

Em relação à margem de contribuição, os hambúrgueres da linha *premium* apresentaram um desempenho financeiro superior ao das outras linhas. Por exemplo, o hambúrguer *Paradise*, com custo total de fabricação de R\$ 19,85, gerou uma margem de contribuição de R\$ 11,15, equivalente a 35,97% de ganho sobre o custo total. Já o hambúrguer *cheese* bacon, da linha *smash*, que possui um custo total de R\$ 15,86, gerou uma margem de contribuição de R\$ 3,14, representando apenas 16,51% de ganho. Esse resultado mostra que, apesar do custo de produção mais elevado, os produtos *premium* oferecem um retorno financeiro mais expressivo por unidade vendida.

Outro resultado interessante do estudo foi a constatação de que o hambúrguer da linha premium, de 180 g, custa mais do que o dobro do hambúrguer da linha de entrada, de 40 g.

A análise dos custos de serviços também revelou que atividades como atendimento ao cliente, preparação dos hambúrgueres e entrega dos pedidos geram custos adicionais que devem ser incorporados ao preço final dos produtos. Por exemplo, o custo total das atividades de serviço para um hambúrguer da linha *premium* foi de R\$ 5,05 por unidade, aumentando o custo total de produção do hambúrguer *overtasty* para R\$ 23,26. Já para um hambúrguer da linha *smash*, como o *cheese Bacon*, o custo total das atividades de serviço foi de R\$ 5,05, resultando em um custo final de R\$ 15,86.

Dessa forma, a pesquisa conclui que a utilização de sistemas de custeio mais detalhados, como o ABC, proporciona uma visão mais precisa dos custos totais de produção e permite a adoção de estratégias de precificação mais eficazes. A gestão eficiente de custos se mostrou fundamental para a empresa, possibilitando a identificação de oportunidades de melhoria e a implementação de ações que garantiram maior controle financeiro e competitividade no mercado.

Com base nos resultados preliminares, a empresa já implementou algumas medidas estratégicas, como renegociar com o fornecedor de pães e criar estratégias de venda combinada entre produtos, além de otimizar a composição do seu mix de produção.

É relevante enfatizar que, sendo uma lanchonete, a empresa naturalmente combina atividades de produção e serviços em sua operação. As atividades de produção incluem a fabricação dos hambúrgueres e outros produtos a serem comercializados, enquanto as atividades de serviço englobam o atendimento presencial aos clientes nas instalações da empresa.

Portanto, é fundamental considerar uma análise dos custos associados a essas atividades de atendimento. No entanto, este estudo não incorporou esses custos das atividades de atendimento na determinação dos custos finais dos produtos.

Recomenda-se, como direção futura, aprofundar o estudo dos custos dos produtos, incluindo os custos relacionados às atividades de atendimento da empresa.

Ao longo deste trabalho, ficou claro o valor da contabilidade de custos à medida que os dados foram coletados e comparados com as percepções prévias dos gestores em relação aos custos da empresa. Evidenciou-se que a gestão de custos é uma tarefa que requer, não apenas paciência, mas também esforço substancial, mas que proporciona excelentes resultados no processo de tomada de decisão.

Esses resultados contribuem não apenas para a melhoria das práticas gerenciais da hamburgueria estudada, mas também fornecem uma base teórica e prática sólida para futuros estudos no campo da gestão de custos em pequenas empresas do setor alimentício. Em suma, este estudo reforça a importância de um acompanhamento contínuo dos custos para sustentar a rentabilidade e o crescimento sustentável das pequenas empresas nesse setor competitivo.

Como sugestões de trabalhos cita-se a necessidade de reduzir e estimar um melhor critério de rateio dos custos indiretos para se quantificar mais precisamente os custos relativos aos hambúrgueres, já que eles receberam todos os custos indiretos. Cabe também um estudo de gestão considerando o custeio direto para verificar se as decisões gerenciais podem ser tomadas usando este sistema de custeio.

6 REFERÊNCIAS

ALVARES, Jéssica Nicolodi; TRETER, Jaciara. Gestão Financeira para Microempreendedores Individuais-MEI: Estudo de Caso na Hamburgueria Vitta Burger. Trabalho Final de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade de Cruz Alta, 2018.

ANR Brasil. 2022 registrou o maior número de novas empresas de serviços de alimentação. 2022. Disponível em: <https://anrbrasil.org.br/2022-registrou-o-maior-numero-de-novas-empresas-de-servicos-de-alimentacao/>. Acesso em: 09 set. 2023.

BORNIA, Antônio Cezar. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRAGA JUNIOR, Sergio Silva; MERLO, Edgard Monforte. Análise da Gestão de Custos na Formação de Preço no Varejo: Um Estudo em um Supermercado de Médio Porte. *Revista de Administração da Unimep*, Piracicaba - SP, v. 5, n. 3, p. 19-34, dez. 2007. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/2737/273720505004.pdf>. Acesso em: 06 set. 2023.

CARVALHO, Marco Antônio Barreiro. Empreendedorismo – projeto para abertura de uma hamburgueria artesanal na cidade do Gama-DF. 2021. 21 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração) – Centro Universitário do Planalto Central Aparecido dos Santos, Brasília - DF, 2021. Disponível em: <https://dspace.uniceplac.edu.br/bitstream/123456789/1736/1/Marco%20Ant%C3%B4nio%20Barreiro%20Carvalho.pdf>. Acesso em: 09 set. 2023.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Curso Básico de Contabilidade: Resumo da Teoria Atendendo às Novas Demandas da Gestão Empresarial, Exercícios e Questões com Respostas. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DE OLIVEIRA, Irene Maria; DUARTE, Evaldo Rezende. Análise de custos para formação de preços de vendas e estudo de caso em uma hamburgueria de Jaciara–MT.

DUTRA, René Gomes. Custos: uma abordagem prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, José Antonio Stark. Contabilidade de custos. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FERREIRA, Sílvia Oliveira do Amaral. Análise custo-volume-lucro: um estudo em uma empresa do setor alimentício no estado do Rio Grande do Norte. 2016. 47 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal - RN, 2016. Disponível em: https://antigo.monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/3876/1/S%C3%ADlvioOAF_Monografia.pdf. Acesso em: 09 set. 2023.

FIPE. Índices de Consumo em Restaurantes (ICR). 2023. Disponível em: <https://www.fipe.org.br/pt-br/indices/ics-e-icr/>. Acesso em: 09 set. 2023.

GIL, Antonio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, Isabelle. Análise de mercado hamburgueria: por que investir no setor? 2022. Disponível em: <https://saipos.com/hamburgueria/analise-de-mercado-hamburgueria>. Acesso em: 26 dez. 2023.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. Gestão de custos: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira, 2011.

JUNIOR, Emílio Rodrigues et al. A gourmetização do hambúrguer. *Revista Valore*, v. 4, n. 1, p. 923-935, 2019.

KROETZ, César E. S. Balanço social: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.

LEAL, Beatriz A.; RUBENS, Felipe. Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 6. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2012.

LEONE, G. S. G. Curso de contabilidade de custos: contém critério do custeio ABC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, G. S. G. Custos, Planejamento, Implantação e Controle. São Paulo: Atlas, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARION, José Carlos. Contabilidade empresarial. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARQUES, Jéssica Menezes. Elaboração de um produto de carne bovina “tipo hambúrguer” adicionado de farinha de aveia. 2007. Dissertação (Mestrado em Tecnologia de Alimentos) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2007.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MEGLIORINI, Evandir. Custos: análise e gestão. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MENESCAL, Arthur. 2021 foi o ano do hambúrguer. Vendas cresceram 140%, assim como hamburguerias. 2022. Disponível em: <https://www.correiobraziliense.com.br/cidades-df/2022/01/4974780-2021-foi-o-ano-do-hamburguer-vendas-cresceram-140-assim-como-hamburguerias.html>. Acesso em: 26 dez. 2023.

MILK & MELLOW. As novas tendências do mercado do hambúrguer. 2020. Disponível em: <https://milkellow.com.br/dicas/novas-tendencias-para-o-hamburguer/>. Acesso em: 09 set. 2023.

MIYAZAKI, Keith; CARREIRA, Suely da Silva. Análise e proposição de melhorias na gestão de custos em uma indústria de panificação. Trabalhos de Conclusão de Curso do DEP, 2019.

NASCIMENTO, Francisco Paulo do; SOUSA, Flávio Luís Leite. Metodologia da pesquisa científica: teoria e prática – como elaborar TCC. Brasília: Thesaurus Editora, 2016.

OLIVEIRA, Irene Maria de. Análise de custos para formação de preços de vendas e estudo de caso em uma hamburgueria de Jaciara – MT. 2021. 18 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas do Vale do São Lourenço - Eduvale, Jaciara - MT, 2021. Disponível em: <https://repositorio.kanix.com.br/repositorio/3/171/>. Acesso em: 09 set. 2023.

POTT, Daiane Graff. Perfil de consumidores e vendedores de hambúrgueres artesanais: tendências e peculiaridades. 2021. 73 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciência e Tecnologia de Alimentos) – Universidade Estadual do Rio Grande do Sul, Cruz Alta, 2021. Disponível em: https://repositorio.uergs.edu.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/2377/1_2021-2_tcc_-_daiane_-_com_correacoes_%281%29.pdf?sequence=-1&isAllowed=y. Acesso em: 09 set. 2023.

RIBEIRO, O. M. Contabilidade de custos. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

RODRIGUES JUNIOR, Emílio; CASTANHA JUNIOR, Pedro Viana; FLAVIO, Lilian Ferreira. A gourmetização do hambúrguer. *Revista Valor*, v. 4, n. 1, p. 923-940, 2019. Disponível em: <https://revistavalore.emnuvens.com.br/valore/article/view/219/355>. Acesso em: 06 set. 2023.

SANTOS, Jose Luiz dos; GOMES, José Mário Matsumara; FERNANDES, Luciane Alves; SCHMIDT, Paulo. Introdução à contabilidade: atualizada pela Lei nº 11.941/09 e pelas normas do CPC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SEBRAE. Ranking das comidas mais pedidas no delivery em 2022: se você deseja empreender no setor da alimentação, conheça o ranking das comidas mais pedidas para inovar no seu cardápio. 2022. Disponível em: <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/ranking-das-comidas-mais-pedidas-no-delivery-em-2022,52b65af14a90f810VgnVCM100000d701210aRCRD>. Acesso em: 06 set. 2023.

SENA, Sávio Kayro Fonsêca de. A gestão de custos fundamentada nos métodos de custeio: um estudo multicaso em micro e pequenas empresas. 2021.

SILVA, Daniel Santos et al. Análise de custos e sua importância na tomada de decisão em pequenas empresas do ramo alimentício: um estudo de caso. *Revista Produção Industrial & Serviços*, Universidade Estadual de Maringá - Uem, v. 4, n. 2, p. 159-171, 2017. Disponível em: https://periodicos.uem.br/ojs/index.php/rev_prod/article/view/52385/pdf. Acesso em: 06 set. 2023.

SILVA, Rayane Lima da. Análises das margens de contribuições e pontos de equilíbrios dos produtos: um estudo de caso numa microempresa que atua no segmento de hamburgueria. 2022. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade.

SOARES, Sabrina Dessy de Araújo Lima. Análise das despesas e formação de preços de venda de uma hamburgueria artesanal de pequeno porte. 2022. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração) - Universidade.

VALLIM, Carlos Roberto; DA SILVA PRATA, Daiany. Gestão de custos e o processo decisório por meio de mix de produtos e serviços: um estudo em empresa do ramo de festas e eventos. *Management Control Review*, v. 4, n. 2, p. 2-18, 2019.

VAZ, Ivan Böell. Plano de negócios em administração: estudo de viabilidade econômica e financeira para a implantação de uma hamburgueria gourmet no centro de Florianópolis - SC. 2020. 77 f. Tese (Doutorado em Administração) - Universidade do Sul de Santa Catarina, Palhoça, 2020. Disponível em: https://repositorio.animaeducacao.com.br/bitstream/ANIMA/11714/1/IVAN%20BOELL%20VAZ_TCC_FINAL.pdf. Acesso em: 09 set. 2023.

WERNKE, R. Análise de custos e preço de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2018.

WYCHERLEY, A.; MCCARTHY, M.; COWAN, C. Speciality food orientation of food related lifestyle (FRL) segments in Great Britain. *Food Quality and Preference*, v. 19, n. 5, p. 498-510, 2008. DOI: 10.1016/j.foodqual.2008.02.006.

YIN, Robert K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.