

IMPLANTAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO ABC EM UMA PEQUENA EMPRESA DE SERVIÇOS ALIMENTÍCIOS: ESTUDO DE CASO.

Gleriston Verissimo Marinho (UFPB)

gleriston.verissimo@gmail.com

Jailson Ribeiro de Oliveira (UFPB)

jailsonribeiro@gmail.com

Bianca Bezerra Siqueira (UFPB)

biaanca1@hotmail.com



O crescimento do empreendedorismo no setor de serviços na economia brasileira vem crescendo de forma acelerada, os pequenos negócios representam no setor de Serviços, mais de um terço da produção nacional (36,3%). Os empresários devem se preparar com todos os meios possíveis para manter seu negócio, precisam conhecer o mercado, a organização e as possíveis inovações. Entretanto, é evidente a falta de estrutura e capacitação de grande parte dos empreendedores para manter-se num mercado cada vez mais competitivo. Estes fatos mostram que o desconhecimento de ferramentas que auxiliem a tomada de decisões faz com que diversas micro e pequenas empresas no país tenham que encerrar suas atividades e ainda demonstram a necessidade do setor em obter informações gerenciais, principalmente no que diz respeito aos custos e rentabilidade dos produtos e/ou serviços oferecidos. Este trabalho teve como objetivo analisar o sistema de produção e determinar os custos de produção do produto principal de uma pequena empresa de serviços do ramo alimentício através do método de custeio baseado em atividades (ABC), sugerindo melhorias e visando uma maior lucratividade. A metodologia utilizada para tal foi o estudo de caso. Foram realizadas entrevistas com o proprietário e funcionários do estabelecimento, bem como confrontando dados in loco com a literatura pesquisada. Através da análise dos resultados, constatou-se a importância de ferramentas que possibilitam o gerenciamento assertivo dos custos e que possam auxiliar as decisões. Verificou-se que o desconhecimento dos custos de produção somado a preocupação do empreendedor em manter os preços mais baixos do que o da concorrência representam os maiores problemas enfrentado pela empresa.

Palavras-chave: Custeio ABC; Pequena empresa; Setor de Serviços; Empreendedorismo.

1. Introdução

O empreendedorismo no Brasil vem crescendo de forma exponencial, mas para que o empresário que esteja iniciando a sua própria empresa possa fazer com que ela se mantenha no mercado, ele deve se preparar com todos os meios possíveis para manter seu negócio, precisa conhecer o mercado, a organização e as possíveis inovações, visando isso será feito um estudo de caso com uma empresa do setor de serviços.

Contribuindo cada vez mais com a economia brasileira, o setor de serviços tem crescido em todo o país; os pequenos negócios representaram 27% do PIB brasileiro em 2011; os principais motivos para o bom desempenho dos pequenos negócios na economia brasileira são a melhoria do ambiente de negócios, o aumento da escolaridade da população e a ampliação do mercado consumidor, com o crescimento da classe média. Esses fatores estão motivando o empreendedorismo por oportunidade e não mais por necessidade (Barreto, 2014). No entanto, conhece-se a dificuldade que microempresas enfrentam para se manterem de forma saudável no mercado, principalmente nos primeiros anos, tanto pela acirrada concorrência, como também pela falta de conhecimento dos métodos de gerenciamento, especialmente no que diz respeito a sistemas de custeio.

Os métodos de custeio, inicialmente, se desenvolveram em uma realidade onde os custos indiretos de fabricação (CIF) eram bem pequenos em relação aos custos de produção. Representavam aproximadamente 5 % dos custos de produção. Porém, a medida que o tempo foi passando e com um mercado que fica cada vez mais competitivo, os gastos em atividades de apoio crescem em todas as empresas, associado ao aumento da produtividade que é impulsionada pelo avanço de novas tecnologias. Atualmente, a representatividade dos CIF é muito mais significativa. Neste contexto, surge o método de custeio ABC (Método de custeio baseado em atividades), que se preocupa em responder o porquê da ocorrência dos e não mais o quanto, como e por que foram realizados os custos (SHANK e GOVINDARAJAN, 1995; SOUZA e DIEHL, 2009).

A utilização do método de custeio ABC permite melhorar a visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e ainda auxilia na determinação da rentabilidade de produtos e serviços, permitindo a identificação dos clientes mais significativos, na visualização e identificação dos processos que estão ou não agregando

valor ao produto ou consumidor, tornando possível concentrar os esforços para melhoria do processo em questão (SALEM-MHAMMADIA e GHADHAB, 2012).

Atualmente já existem diversos estudos sendo realizados com a relação ao método de Custeio ABC, sua aplicação e suas vantagens, no setor de serviços, com aplicações em escritório de advocacia (BARCELOS *et al*, 2011); Empresa alimentícia (Assis, *et al* 2006) encorajam a aplicação do ABC em pequenas e médias empresas, como é o caso da empresa foco desta pesquisa.

Portanto, definiu-se para estudo de caso uma pequena empresa da área de serviços que atua no ramo alimentício fornecendo lanches rápidos, com o objetivo de analisar seu sistema de produção e determinar os custos de produção do produto principal da empresa através do método de custeio baseado em atividades (ABC), visando também, dá um retorno ao empresário de possíveis pontos onde seja possível diminuir custos e melhorar a rentabilidade do negocio.

2. Referencial Teórico

2.1. Princípios de Sistemas de Custos e seus métodos

Os sistemas de custos podem ajudar a gerência de uma empresa basicamente de duas maneiras: auxílio ao controle e à tomada de decisão. Os custos podem indicar onde problemas ou situações não previstas podem estar ocorrendo (BORNIA, 2010). Existem vários métodos de custeio, como exemplo tem-se: o RKW, ABC, custo-padrão. Neste artigo o método ABC foi considerado o mais apropriado para a empresa.

O método de custeio ABC (Activity-Based Costing), também conhecido como Custeio Baseado em Atividades, objetiva minimizar as discrepâncias causadas pela utilização de um rateio arbitrário dos custos indiretos (Portal Educação, 2014). Este método parte do princípio básico de que atividades consomem recursos, gerando custos, e, por sua vez, os produtos consomem atividades, absorvendo os custos (KAPLAN e COOPER, 1998; HANSEN e MOWEN, 2001). A implantação do ABC envolve basicamente 5 etapas: identificação dos custos; mapeamento das atividades; distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas e distribuição dos custos das atividades nos produtos ou serviços. Manríquez (2014) ressalta a importância e a carência de sistemas de custeio, principalmente como ferramenta para a tomada de decisões, em pequenas e médias empresas. Através deles é possível planejar

e controlar custos dos produtos, fixar preços, análise de rentabilidade, entre outros, permitindo que a empresa cresça de forma sólida.

2.2. Micro e pequenas empresas

As micro e pequenas empresas são as principais geradoras de riqueza no Comércio no Brasil, já que respondem por 53,4% do PIB deste setor. No PIB da Indústria, a participação das micro e pequenas (22,5%) já se aproxima das médias empresas (24,5%). E no setor de Serviços, mais de um terço da produção nacional (36,3%) têm origem nos pequenos negócios (SEBRAE, 2014). Esses dados evidenciam a importância do incentivo aos microempreendedores individuais. Barreto (2014) afirma que Isoladamente, uma empresa representa pouco. Mas juntas, elas são decisivas para a economia. Para Manríquez, Pastor e Guerra (2012), o controle de custos é um dos aspectos econômicos mais importantes para a sobrevivência de pequenas e médias empresas frente à concorrência e necessidade de diversificação do mercado atual. Associado a essa visão, Cooper e Kaplan (1998) sustentam que a utilização do sistema de custeio ABC em empresas do setor de serviços, uma vez que essas normalmente não possuem sistemas de custeio implantados e seus custos indiretos, especialmente mão de obra, são os mais significativos e normalmente não são incluídos na formação do custo do produto.

Barreto (2014) observa que os principais motivos para o bom desempenho dos pequenos negócios na economia brasileira são a melhoria do ambiente de negócios (em especial após a criação do Supersimples que reduziu os impostos e unificou oito tributos em um único boleto), o aumento da escolaridade da população e a ampliação do mercado consumidor, com o crescimento da classe média. Ele ainda afirma que esses três fatores têm motivado o brasileiro a empreender por oportunidade e não mais por necessidade. Antes as pessoas abriam um negócio próprio quando não encontravam emprego. Hoje, de sete a cada 10 pessoas iniciam um empreendimento por identificar uma demanda no mercado, o que gera empresas mais planejadas e com melhores chances de crescer.

2.3. Empreendedorismo no setor de serviços de alimentação

Empreender é uma arte que tem muitas variações, dependendo da idade, experiência anterior ou fase de vida em que você está. É mais uma dessas atividades do ser humano que não pode ser estruturada rigidamente ou merecer um manual que deva ser seguido de forma

automática (ENDEAVOR, 2016); Segundo Bernhoeft (2016), Empreender é um sonho que pode ser despertado em várias épocas da nossa vida, sejam elas a juventude, a velhice ou até mesmo no ápice de nossas carreiras. Somando-se a isso, o setor de serviços é de extrema importância no que diz respeito à criação de firmas e de empregos no Brasil (IPEA, 2006). Um dos principais erros do empreendedor iniciante é minimizar a importância do planejamento. Muitos acham que basta ter dinheiro e sorte. Mas, mais do que nunca é preciso que as pessoas se informem e se capacitem (Dornelas, 2010).

Marta Aresta (2014) destaca os três principais desafios do empreendedor. Mercado, onde é necessário definir o mercado, saber quem é o seu cliente; Organização, o empreendedor precisa conhecer os processos da sua empresa e se organizar para ter uma melhor gestão. Inovação, com o dinamismo e a globalização do mercado é fundamental manter-se atualizado. Tanto como gestor, como na atualização dos processos, do maquinário, do modelo de negócio. Inovação é para pequenos negócios.

Em acordo com isso Dornelas (2010) afirma que entre os motivos dados pelos pequenos empresários para fecharem seu negócio nos primeiros dois anos, destacam-se as falhas gerenciais como a escolha de um local inadequado, a falta de conhecimentos gerenciais e o desconhecimento do mercado.

3. Metodologia

O artigo foi desenvolvido através de uma abordagem Qualitativa, por meio de uma pesquisa descritiva, realizando-se entrevistas com o proprietário e funcionários, assim como observações no ambiente de produção, com o intuito de compreender o processo produtivo e confrontar os dados e informações obtidos com a discussão teórica levantada.

O desenvolvimento desta pesquisa se deu através de um estudo de caso em uma pequena empresa do setor de serviços do ramo alimentício que oferta lanches rápidos, onde foram coletados os dados no período de Dezembro 2014 à Fevereiro de 2015 e tabulados no Excel.

3.1. Características da empresa

A empresa está organizada sob o sistema de produção em lotes, intermitente, com baixa variedade de produtos e mão de obra flexível. Assim como a maior parte das micro e pequenas empresas brasileiras, o empresário demonstrou não ter procurado capacitação

gerencial, as compras e planejamentos de produção são realizados com base na experiência empírica do proprietário ou responsável.

Os produtos que compõem o cardápio são lanches rápidos, sucos, refrigerantes e alguns produtos de *bombonière*. O cachorro quente completo é o principal produto comercializado.

4. Resultados

Inicialmente foram realizadas visitas para se construir o entendimento da dinâmica da empresa, depois disso levantaram-se os fatores geradores de custos. Em seguida foi feita a análise das atividades e tomada de tempo com o objetivo de construir o dicionário de Atividades que é a base para a aplicação do método de custeio ABC.

O horário de atendimento é das 17:30h às 23h (de terça à domingo), porém os funcionários chegam às 15h para iniciar o preparo dos ingredientes e limpeza do ambiente de atendimento e o proprietário inicia as atividades às 14h. O custo mensal com funcionários, já incluído impostos e vale transporte, é de R\$5.513,60. Já o pró-labore é variável, entre R\$3.000,00 e R\$4.000,00. Abaixo segue tabela que mostra a receita média semanal dos produtos.

Tabela 1: Receita média semanal por produto e dia.

Produto	Quantidade (semanal)	Receita (R\$)						Participação (%)
		Domingo	Terça	Quarta	Quinta	Sexta	Sábado	
Cachorro quente completo	572	632	268	232	300	360	496	52.30
Cachorro quente sem verdura	50	65	10	10	15	95	55	5.71
Hot dog	14	7.5	2.5	5	0	10	10	0.80
Outros sanduíches	153	240.5	67.25	57.5	77	119	171.5	16.75
Bebidas e bomboniere	-	210	126.75	117.5	136	209	269.5	24.43

O sistema de acumulação de custos mais adequado é por ordem de produção (O.P.). Segundo Leone (1997), no sistema de custo por O.P., os produtos são feitos de acordo com diferentes especificações dos clientes, ou seja, não há produção contínua. No caso da empresa estudada, compreende-se que os pedidos dos clientes podem ser comparados à O.P., uma vez que os produtos podem ser preparados de acordo com especificações de cada cliente, ou seja, a produção é flexível.

As etapas realizadas para custear os serviços seguiram o proposto por Bornia (2006): mapeamento das atividades; alocação dos custos às atividades (através de direcionadores de

recursos); redistribuição dos custos das atividades indiretas para as diretas; e distribuição dos custos dos serviços ou produtos.

Com objetivo de aplicar o método de custeio ABC, buscou-se a identificação e classificação dos custos em direto, indireto e despesas. (Tabela 2).

Tabela 2: Classificação dos custos fixos e variáveis.

CUSTOS FIXOS	CUSTO DIRETO	CUSTO INDIRETO	DESPESAS
Folha de Pagamento			
Salário 3 funcionários	X	X	
Salário funcionário afastado		X	
Vale Transporte dos empregados		X	
Pró-labore	X		
Contabilidade			
Impostos dos funcionários		X	
Contador			X
Tributo (M.E.)			X
Estrutura			
Energia (iluminação)		X	
Aluguel		X	
Depreciação		X	
CUSTOS VARIÁVEIS	CUSTO DIRETO	CUSTO INDIRETO	DESPESAS
Suprimentos			
Matéria-prima	X		
Descartáveis		X	
Condimentos		X	
Estrutura			
Energia elétrica (equipamentos)		X	
Água		X	
Gás		X	

Após classificar os custos, levantou-se os valores de depreciação das máquinas, equipamentos, utensílios e o custo de energia elétrica (Tabela 3).

Tabela 3 - Depreciação anual de máquinas, equipamentos e utensílios e valor da energia elétrica.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS					
Descrição			Depreciação -10% (R\$)		
Freezer Fricon 5031			219,5		
Geladeira Eletrolux CELEBRATE <i>Blue Touch</i>			155		
Fogão Industrial Venâncio 4 bocas (8 pinos)			59		
Estufa para montagem do cachorro quente			23		
Liquidificador ARNO <i>Performa Magclean Chrome</i>			14,78		
UTENSÍLIOS					
Descrição			Depreciação – 5% (R\$)		
Picador de verduras			2,49		
45 cadeiras			1,61/un		
14 mesas			2,45/un		
9 porta guardanapos			0,35/un		
6 paliteiros			0,09/un		
COZINHA					
Equipamento	Quantidade	Potência (KW)	Tempo ligado (h)	Consumo Mensal (KWh)	Custo Mensal (R\$)
Freezer Fricon 5031	1	-	24	89,6	32,96
Geladeira Eletrolux CELEBRATE <i>Blue Touch</i>	1	-	24	62	22,81
Liquidificador Arno Performa <i>Magclean Chrome</i>	1	0,45	0,062	0,7	0,25
Lâmpadas	4	0,02	9	17,28	6,36
Montagem					
Equipamento	Quantidade	Potência (KW)	Tempo ligado (h)	Consumo Mensal (Kwh)	Custo Mensal (R\$)
Lâmpadas	4	0,02	5	9,6	3,53
Atendimento					
Equipamento	Quantidade	Potência (KW)	Tempo ligado	Consumo Mensal	Custo Mensal

			(h)	(Kwh)	(R\$)
Lâmpadas	4	0,02	5	9,6	3,53

Realizado os cálculos dos custos de produção do cachorro quente completo. Para o cálculo do custo de matéria-prima, inicialmente levantou-se o valor de custo de cada insumo necessário para a produção do mesmo. O próximo passo foi o cálculo do custo da carne moída com vinagre. Para isso, um dia de produção foi acompanhado a fim de obter as quantidades de insumos produzidas. Na tabela 4 é possível a observar tais informações. Importante ressaltar que foram calculadas as perdas do vinagre e da carne. Além disso, para o custo final unitário da carne com vinagre, considerou-se a composição de 30% de vinagre para 70% de carne pronta.

A partir daí, Chegou-se ao valor da matéria-prima com base na quantidade dos ingredientes pesados na montagem de cada produto (cachorro quente completo), calculou-se o valor gasto por unidade, totalizando R\$1,57 conforme apresentado na sequência. O valor estimado de 52,3 % do produto referente à contribuição do cachorro quente completo na receita mensal foi usado como base no cálculo do ketchup, maionese, palito de dente e guardanapo.

Tabela 4: Custo da carne com vinagre e da matéria prima.

CARNE PARA O MOLHO		
Insumo	Quantidade	Custo
Carne	7 Kg	\$70,00
Cominho	40g	\$0,60
Coloral	100g	\$0,37
Sal	100g	\$0,08
Alho	180g	\$2,16
Pimentão	2un	\$0,67
Cebola	3un (450g)	\$0,68
Coentro	2 maços	\$1,50
Caldo de carne	10un	\$2,00
Perda (cebola, alho e pimentao)	240g	
TOTAL	7,99	\$78,05
Preço por Kg		\$9,77
Vinagre		
Insumo	Quantidade	Custo

Tomate	8 Kg	\$12,00
Coentro	5un	\$3,75
Pimentão	7un	\$2,33
Cebola	25un	\$5,63
Perda (tomate)	1,063 Kg	
TOTAL	10,687	\$23,71
Preço por Kg		\$2,22
Custo carne com vinagrete por cachorro quente:		\$0,75
CUSTO DA MATÉRIA PRIMA		
Ingrediente	Quantidade	Custo
Pão	1 un (46g)	\$0,23
Salsicha	1 un (51g)	\$0,30
Carne com vinagrete	100g	\$0,75
Milho	19g	\$0,08
Ovo de codorna	1un (10g)	\$0,09
Batata	8g	\$0,10
Embalagem	1 um	\$0,01
Ketchup, maionese, palito, guardanapo	-	\$0,02
	Custo total	\$1,57

4.1. Aplicando o método de custeio ABC

Como já mencionado, realizado a identificação das atividades, faz-se necessário enfatizar que esta etapa é um dos pontos cruciais para uma boa implementação do sistema e identificando os tempos de cada uma delas. A tabela 5 apresenta o Dicionário de Atividades, onde constam todas as atividades e suas subdivisões, assim como o tempo de execução de cada uma das micro atividades.

No dicionário de atividades, para fins de cálculos posteriores do custo unitário, os tempos de cada atividade foram multiplicados por 24, para obter o tempo total do mês, e os tempos de montagem foram multiplicados pelo volume de vendas mensal.

Tabela 5: Dicionário de atividades.

Macro atividades	Atividade	Subatividades	Tempo (s)
Preparação da carne	A1	Escaldar carne	24480
	A2	Escorrer carne	2568
	A3	Voltar para panela	240
	A4	Mexer carne	2904
	A5	Pegar e colocar temperos	2808
	A6	Pegar liquidificador	480
	A7	Colocar e bater alho no liquidificador	480
	A8	Deixar panela no fogo / limpeza da bancada	30384
	A9	Cortar pimentão	1320
	A10	Cortar cebola	1416
	A11	Bater no liquidificador a pimenta, cebola, pimentão, coentro e água	1224
	A12	Acréscimo de molho	672
	A13	Enxaguar liquidificador	144
	A14	Bater carne	360
	A15	Guardar e limpar batedeira	240
	A16	Peneirar carne	5760
	A17	Bater molho no liquidificador	3960
	A18	Varrer local	7632
Preparação dos ovos de codorna	A19	Pegar panela	168
	A20	Encher a panela com água	624
	A21	Colocar a panela no fogo	336
	A22	Ferver água	4464
	A23	Colocar ovo	1296
	A24	Cozinhar ovo	8232
	A25	Retirar ovo	888
	A26	Descascar ovos	57048
	A27	Peneirar ovos	2160
Vinagrete	A28	Preparar local de corte dos insumos do vinagrete	5760
	A29	Escolher tomates	2880
	A30	Cortar / picar tomate	67512
	A31	lavar tomate/afiar faca	10752
	A32	Limpar bancada	7080
	A33	Tirar Sementes	10848
	A34	Guardar tomate	2640
	A35	Pegar / lavar coentro	2448
	A36	Cortar Coentro	10608
	A37	Guardar Coentro	2208
	A38	Descascar cebola	14400
	A39	Cortar / picar pimentão	15072
	A40	Cortar e picar cebola	27360
	A41	Guardar cebola	2976
	A42	Limpar local	6240
Preparar salsicha	A43	Misturar verduras	6864
	A44	Pegar / abrir pacotes de salsicha	4320
	A45	Ferver salsichas	18720
Abrir latas de milho	A46	Escorrer salsichas	1512
	A47	Abrir latas de milho	3120
Misturar a carne com a verdura	A48	Misturar carne no vinagrete	1752
	A49	Colocar carne no vinagrete	744
Limpeza da estufa	A50	Limpar estufa	3480
	A51	Cortar pães	18720
Organizar os pães na estufa	A52	Embalar pães	28800
	A53	Organizar salsichas	4800
Montar estufa	A54	Alocar o milho	1656
	A55	Alocar ovos de codorna	384
	A56	Colocar carne com vinagrete	2664
	A57	Limpeza e organizar a área de atendimento	38880
Preparação dos condimentos	A58	Colocar os condimentos nas bisnagas	8640
	A59	Pegar e abrir pão	6223,36
Montar Cachorro quente	A60	Colocar salsicha	3477,76
	A61	Colocar carne	9060,48
	A62	Colocar milho	5674,24
	A63	Colocar ovo	2974,40
	A64	Colocar batata palha	5880,16
Atendimento	A65	Atendimento	19800

Agora será identificado o consumo dos recursos por tais atividades. A tabela 6 apresenta a alocação dos valores referentes à mão de obra. Estes custos foram divididos entre

as atividades de acordo com o tempo gasto por determinado recurso, proporcionalmente ao tempo total das atividades realizadas pelo mesmo recurso.

Tabela 6: Consumo da mão de obra pelas atividades.

Macro atividades	Atividade	Subatividades	Tempo (s)	Proprietário	Funcionário 1	Funcionário 2	Funcionário 3	Funcionário 4	Funcionário 5	TOTAL	
Preparação da carne	A1	Escaldar carne	2480	RS 228,08	-	-	-	-	RS 23,51	RS 251,60	
	A2	Escorrer carne	2568	RS 23,93	-	-	-	-	RS 2,47	RS 26,39	
	A3	Volgar para panela	240	RS 2,24	-	-	-	-	RS 0,23	RS 2,47	
	A4	Mexer carne	2904	RS 27,06	-	-	-	-	RS 2,79	RS 29,85	
	A5	Pegar e colocar temperos	2808	RS 26,16	-	-	-	-	RS 2,70	RS 28,86	
	A6	Pegar liquidificador	480	RS 4,47	-	-	-	-	RS 0,46	RS 4,93	
	A7	Colocar e bater alho no liquidificador	480	RS 4,47	-	-	-	-	RS 0,46	RS 4,93	
	A8	Deixar panela no fogo / limpeza da bancada	30384	RS 283,09	-	-	-	-	RS 29,19	RS 312,27	
	A9	Cortar pimentão	1320	RS 12,30	-	-	-	-	RS 1,27	RS 13,57	
	A10	Cortar cebola	1416	RS 13,19	-	-	-	-	RS 1,36	RS 14,55	
	A11	Bater no liquidificador a pimenta, cebola, pimentão, coentro e água	1224	RS 11,40	-	-	-	-	RS 1,18	RS 12,58	
	A12	Acrescentar molho	672	RS 6,26	-	-	-	-	RS 0,65	RS 6,91	
	A13	Enxaguar liquidificador	144	RS 1,34	-	-	-	-	RS 0,14	RS 1,48	
	A14	Bater carne	360	RS 3,35	-	-	-	-	RS 0,35	RS 3,70	
	A15	Guardar e limpar bandeira	240	RS 2,24	-	-	-	-	RS 0,23	RS 2,47	
	A16	Peneirar carne	5760	RS 53,67	-	-	-	-	RS 5,53	RS 59,20	
	A17	Bater molho no liquidificador	3960	RS 36,90	-	-	-	-	RS 3,80	RS 40,70	
	A18	Varrer local	7632	-	RS 22,12	-	-	-	-	RS 7,33	RS 29,45
Preparação dos ovos de codorna	A19	Pegar panela	168	RS 1,57	-	-	-	-	RS 0,16	RS 1,73	
	A20	Encher a panela com água	624	RS 5,81	-	-	-	-	RS 0,60	RS 6,41	
	A21	Colocar a panela no fogo	336	RS 3,13	-	-	-	-	RS 0,32	RS 3,45	
	A22	Ferver água	4464	RS 41,59	-	-	-	-	RS 4,29	RS 45,88	
	A23	Colocar ovo	1296	RS 12,07	-	-	-	-	RS 1,24	RS 13,32	
	A24	Cozinhar ovo	8232	RS 76,70	-	-	-	-	RS 7,91	RS 84,61	
	A25	Retirar ovo	888	RS 8,27	-	-	-	-	RS 0,85	RS 9,13	
	A26	Descascar ovos	5708	-	-	-	RS 218,42	-	RS 54,80	RS 273,22	
	A27	Peneirar ovos	2160	-	-	-	RS 8,27	-	RS 2,07	RS 10,34	
	A28	Preparar local de corte dos insumos do vinagrete	5760	-	RS 16,69	RS 17,34	-	-	-	RS 5,53	RS 39,57
Vinagrete	A29	Escolher tomates	2880	-	RS 8,35	RS 8,67	-	-	-	RS 2,77	RS 19,78
	A30	Cortar / picar tomate	67512	-	RS 195,63	RS 205,27	-	-	RS 64,85	RS 465,75	
	A31	lavar tomate/afiar faca	10752	-	RS 31,16	RS 32,57	-	-	RS 10,33	RS 73,86	
	A32	Limpar bancada	7080	-	RS 20,55	RS 21,32	-	-	RS 6,80	RS 48,63	
	A33	Tirar Sementes	10848	-	RS 31,44	RS 32,66	-	-	RS 10,42	RS 74,52	
	A34	Guardar tomate	2640	-	RS 7,65	RS 7,95	-	-	RS 2,54	RS 18,13	
	A35	Pegar / lavar coentro	2448	-	RS 7,09	RS 7,37	-	-	RS 2,35	RS 16,82	
	A36	Cortar Coentro	10608	-	RS 30,74	RS 31,94	-	-	RS 10,19	RS 72,87	
	A37	Guardar Coentro	2208	-	RS 6,40	RS 6,65	-	-	RS 2,12	RS 15,17	
	A38	Descascar cebola	14400	-	RS 41,73	RS 43,36	-	-	RS 13,83	RS 98,92	
	A39	Cortar / picar pimentão	18072	-	RS 43,68	RS 45,38	-	-	RS 14,48	RS 103,53	
	A40	Cortar e picar cebola	27360	-	RS 79,28	RS 82,38	-	-	RS 26,28	RS 187,94	
	A41	Guardar cebola	2976	-	RS 8,62	RS 8,96	-	-	RS 2,86	RS 20,44	
	A42	Limpar local	6240	-	RS 18,08	RS 18,79	-	-	RS 5,99	RS 42,86	
	A43	Misturar verduras	6864	-	RS 19,89	RS 20,67	-	-	RS 6,59	RS 47,15	
Preparar salsicha	A44	Pegar / abrir pacotes de salsicha	4320	RS 40,25	-	-	-	-	RS 4,15	RS 44,40	
	A45	Ferver salsichas	18720	RS 174,42	-	-	-	-	RS 17,98	RS 192,40	
	A46	Escorrer salsichas	1512	RS 14,09	-	-	-	-	RS 1,45	RS 15,54	
Abrir latas de milho	A47	Abrir latas de milho	3120	RS 29,07	-	-	-	-	RS 3,00	RS 32,07	
Misturar a carne com a verdura	A48	Misturar carne no vinagrete	1752	RS 16,32	-	-	-	-	RS 1,68	RS 18,01	
	A49	Colocar carne no vinagrete	744	RS 6,93	-	-	-	-	RS 0,71	RS 7,65	
Limpeza da estufa	A50	Limpar estufa	3480	-	-	-	RS 13,32	-	RS 3,34	RS 16,67	
Organizar os pães na estufa	A51	Cortar pães	18720	-	-	-	RS 71,67	-	RS 17,98	RS 89,66	
	A52	Embutir pães	28800	-	-	-	RS 110,27	-	RS 27,66	RS 137,93	
Montar estufa	A53	Organizar salsichas	4800	RS 44,72	-	-	-	-	RS 4,61	RS 49,33	
	A54	Alocar o milho	1656	RS 15,43	-	-	-	-	RS 1,59	RS 17,02	
	A55	Alocar ovos de codorna	384	RS 3,58	-	-	-	-	RS 0,37	RS 3,95	
	A56	Colocar carne com vinagrete	2664	RS 24,82	-	-	-	-	RS 2,56	RS 27,38	
Limpeza/ organização da área de atendimento	A57	Limpeza e organizar a área de atendimento	38880	-	-	-	RS 148,86	-	RS 37,35	RS 186,21	
Preparação dos condimentos	A58	Colocar os condimentos nas bisnagas	8640	-	-	-	RS 33,08	-	RS 8,30	RS 41,38	
Montar Cachorro quente	A59	Pegar e abrir pão	6223,36	RS 57,98	-	-	-	-	RS 5,98	RS 63,96	
	A60	Colocar salsicha	3477,76	RS 32,40	-	-	-	-	RS 3,34	RS 35,74	
	A61	Colocar carne	9060,48	RS 84,42	-	-	-	-	RS 8,70	RS 93,12	
	A62	Colocar milho	5674,24	RS 52,87	-	-	-	-	RS 5,45	RS 58,32	
	A63	Colocar ovo	2074,40	RS 27,71	-	-	-	-	RS 2,86	RS 30,57	
	A64	Colocar batata palha	5880,16	RS 54,79	-	-	-	-	RS 5,65	RS 60,43	
Atendimento	A65	Atendimento	19800	-	-	-	RS 75,81	RS 590,06	RS 19,02	RS 683,89	
TOTAL			RS 1.569,09	RS 589,06	RS 589,06	RS 679,71	RS 589,06	RS 527,55	RS 4.543,53		

A última etapa do ABC é a alocação dos custos das atividades aos produtos (Tabela 7). Observando que todos os valores dos recursos utilizados dizem respeito apenas ao cachorro quente completo, os custos totais do ABC (R\$5.451,47) foram divididos pela quantidade vendida durante o mês de referência, daí chegou-se ao custo de R\$2,38 por unidade que, agregado ao custo de matéria prima (R\$1,57), resulta em um custo final de R\$3,95.

Tabela 7: Alocação dos custos indiretos para cada atividade

tomada de decisão, esse recurso pode ser o grande diferencial do empresário. Visto que com o resultado final constatou-se a necessidade de correção do seu produto, pois se chegou ao valor de R\$ 3,95, o que leva a um lucro de apenas R\$ 0,05, tendo em vista que o preço de venda é de R\$ 4,00. Sem incluir as embalagens para viagem.

5. Melhorias Propostas

5.1. Painel de senhas

Durante o estudo, Observou-se que uma das funcionárias contratadas tem um tempo ocioso demasiado, dedicando a maior parte de suas horas de trabalho apenas para o atendimento. Sendo assim foi Proposto a adoção de um sistema de senha, à partir da aquisição de um painel eletrônico de senhas e 20 unidades de bandejas.

Através de uma pesquisa de mercado, identificou-se um aparelho que atenderia a necessidade do estabelecimento no valor de R\$490,00 e bandejas por R\$9,49, portanto o investimento necessário seria de R\$679,80. O aparelho consome 0,005Kw/h e, considerando que o estabelecimento funciona por cerca de 5,5h por dia, 24 dias no mês, o consumo total seria de R\$0,24. Acrescentando também ao final do período de um ano 10% de depreciação sobre o painel e 5% sobre as bandejas, a depreciação total será de R\$39,51. A Tabela 8 apresenta a análise do investimento.

Tabela 8: Análise do investimento em um painel de senhas.

Projeto: Aquisição de Painel de senha + 20 bandejas		
Período	Custo mensal	
0	-R\$	679,80
1	R\$	815,86
2	R\$	815,86
3	R\$	815,86
4	R\$	815,86
5	R\$	815,86
6	R\$	815,86
7	R\$	815,86
8	R\$	815,86
9	R\$	815,86
10	R\$	815,86
11	R\$	815,86
12	R\$	757,37
TIR	120,00%	

De acordo com a Tabela 8, o investimento demonstra uma taxa interna de retorno de 120%, ou seja, está acima do que qualquer taxa cobrada hoje por empréstimos. Portanto, do ponto de vista econômico, investir na aquisição do painel de senhas e bandejas é bastante viável.

5.2. Embalagem para viagem

Observou-se também que as embalagens para viagem são mais uma fonte de desperdícios. Como pode ser visto na Tabela 9, algumas embalagens custam mais do que outras. Um exemplo, uma embalagem para 4 lanches custa R\$0,80, enquanto que duas embalagens para 2 unidades custam R\$0,50, ou seja, uma economia de R\$0,30. O mesmo acontece com as embalagens de 5 e 6 unidades.

Tabela 9: Preço de custo das embalagens

EMBALAGENS PARA VIAGEM	
Descrição	Custo
Para 1 lanche	R\$ 0,25
Para 2 lanches	R\$ 0,25
Para 3 lanches	R\$ 0,47
Para 4 lanches	R\$ 0,80
Para 5 lanches	R\$ 0,95
Para 6 lanches	R\$ 1,20
Para 10 lanches	R\$ 2,50

Sacolas (1Kg) R\$ 14,00

Sugere-se ainda que o empresário poderia cobrar uma taxa da embalagem, visto que é uma prática usada por deliveries. E também excluir as embalagens com maiores custos.

6. Considerações Finais

Concluiu-se que a implantação do custeio ABC pode ser feita em pequenas empresas prestadoras de serviços, e que geram informações úteis para a tomada de decisão, a partir do momento que se identifica os custos das atividades e dos serviços prestados, fazendo com que a empresa possa definir preços ou alterar seu “mix” de serviços. Munindo o gestor com as informações necessárias para a modificação da estratégia utilizada pela empresa.

Com a aplicação do método ABC, obteve-se o valor de R\$ 3,95 e sendo informado que o preço de venda do produto é de R\$ 4,00, sem incluir as embalagens para viagem, constata-se que o lucro representa apenas 1,25%. Com esse resultado o negocio se mostra insustentável.

A aplicação do método ABC trouxe contribuições para a empresa estudada. Além de estabelecer o custo atual do cachorro quente completo, este método possibilitou identificar as tarefas que demandam mais recursos, que por consequência, geram mais custos. Este resultado instigou a reflexão e tornou possível propostas de melhorias, na busca pela otimização do processo.

7. Referências

BEN HADJ SALEM-MHAMDIA, A.; BEJAR GHADHAB, B. Value management and activity based costing model in the Tunisian restaurant. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, v. 24, n. 2, p. 269-288, 2012.

BORNIA, A. C. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Endeavor <https://endeavor.org.br/empreender-arte-que-une-geracoes/> Acesso em 28 Abril 2016

HANSEN, D.R.; MOWEN, M.M.; TAYLOR, R.B. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. 2001.

IPEA. Radar: Tecnologia, Produção e Comércio Exterior. 04/2013, nº 25. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/radar/130507_radar25.pdf>. Acesso em 05 Jan. 2016.

Josedornelas: <http://www.josedornelas.com.br/artigos/empreendedorismo-no-brasil-as-dicas-para-os-iniciantes-e-para-quem-quer-ainda-mais/#sthash.Y9xKHQOY.dpuf> Acesso em 2 Maio 2016

KAPLAN, R.S.; COOPER, R. Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. Futura, 1998.

LEONE, G.S.G. Curso de Contabilidade de Custos. São Paulo: Editora Atlas S.A.; 1997. Cap. 6, Sistemas de Acumulação; p. 185-238.

MANRÍQUEZ, M.R. Método de diagnóstico para determinar el sistema de costes en una PYME. Un caso de estudio. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, v. XII, n. 24, 2014.

Os principais desafios do empreendedor disponível em:

<http://oglobo.globo.com/economia/emprego/empreendedorismo/os-principais-desafios-do-empendedor-11833566>. Acesso em 02 Maio 2016.

Os principais desafios do empreendedor disponível em:

<http://oglobo.globo.com/economia/emprego/empreendedorismo/os-principais-desafios-do-empendedor-11833566>. Acesso em 07 de Maio 2016.

Portal educação: <http://www.portaleducacao.com.br/contabilidade/artigos/55293/custeio-abc-o-que-e> Acesso em 16 Fev. 2016

RAAB, C. et al. Activity-based pricing: can it be applied in restaurants?. International Journal of Contemporary Hospitality Management, v. 21, n. 4, p. 393-410, 2009.

RAAB, C.; MAYER, K.; SHOEMAKER, S. Menu engineering using activity-based costing: an exploratory study using a profit factor comparison approach. Journal of Hospitality & Tourism Research, 2009.

Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 162. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1998/in16298ane1.htm>>. Acesso em 23 jan. 2015, 10:00.

Sebrae: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD> Acesso em 26 Abril 2016.

SHANK, J.K.; GOVINDARAJAN, V. Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SINGH, Satyendra. Impact of color on marketing. Management decision, v. 44, n. 6, p. 783-789, 2006.

SOUZA, M.A.; DIEHL, C.A. Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. Atlas, 2009.

STOUTHUYSEN, K. et al. Time-driven activity-based costing for public services. *Public Money & Management*, v. 34, n. 4, p. 289-296, 2014.

VAUGHN, P.; RAAB, C.; NELSON, K.B. The application of activity-based costing to a support kitchen in a Las Vegas casino. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, v. 22, n. 7, p. 1033-1047, 2010.