

Área: Contabilidade e Finanças | **Tema:** Contabilidade Financeira e Governança Corporativa

**CUSTEIO DE PRODUTOS DE UMA PADARIA UTILIZANDO COMO BASE O MÉTODO DE CUSTEIO
BASEADO EM ATIVIDADES**

**COSTING OF PRODUCTS IN A BAKERY USING THE ACTIVITY-BASED COSTING METHOD AS A
BASIS**

Gonzalo Muschietti Pedroso, João Victor Razzera, Mariana Alge Zanettini Masella, Natália Sartori Dal

Forno e Mario Fernando De Mello

RESUMO

No ano de 2020, o mundo enfrentou uma pandemia, que atingiu fortemente a economia, impactando em diversos setores. Alguns ramos passaram a crescer, como o farmacêutico, alimentício e e-commerce, além de que enfrentaram a dificuldade de se organizar rapidamente com o novo crescimento. Tendo isso em vista, sabe-se que definir os custos não é uma tarefa simples, sendo assim, esse trabalho apresenta uma análise econômica e o custeio de três produtos vendidos na padaria de um supermercado, que teve seu crescimento durante a Pandemia. Para isso, foi realizado um custeio fundamentado no método ABC.

Palavras-Chave: Custeio; Padaria; Método ABC

ABSTRACT

De que forma um sistema de custeio estruturado pode auxiliar na gestão eficaz do negócio? O objetivo geral é: aplicação do Custeio Baseado em Atividades (ABC) na padaria de um mercado. Como objetivos específicos: analisar o comportamento dos custos e despesas da empresa em relação aos produtos escolhidos; reunir e definir os custos diretos e indiretos; aplicar o método de custeio baseado em atividades; comparar o custo unitário por quilograma com seus respectivos preços de venda; analisar individualmente os custos e o lucro bruto de cada produto.

Keywords: Costing; Bakery; ABC Method

CUSTEIO DE PRODUTOS DE UMA PADARIA UTILIZANDO COMO BASE O MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

1 INTRODUÇÃO

Com o contínuo processo de globalização, a sociedade encontra-se cada vez mais interconectada, por meio da troca de informações, tendências, inovações e notícias, o que resulta em um ambiente empresarial onde a competição é intensificada. A busca por uma posição destacada leva em consideração uma ampla gama de elementos, incluindo expectativas, confiabilidade, excelência, logística, conveniência e preço, entre outros. Isso ressalta de maneira inequívoca a imperatividade das empresas em desenvolverem características distintivas que atraiam os clientes e assegurem a consecução dos lucros almejados.

A tomada de decisão das organizações, tanto em nível gerencial como estratégico, deve ser embasada em informações relativas à contabilidade de custos, a fim de alcançar um resultado operacional positivo. A inexistência de informações interfere diretamente no futuro da organização, pois, é preciso tomar decisões sobre os produtos, preços e custos de maneira eficaz. (ALVES, A. et al, 2018)

No ano de 2020, o mundo deparou-se com uma pandemia que exerceu um impacto profundo sobre a economia, afetando múltiplos setores de forma significativa. Como resultado, muitos indivíduos viram-se compelidos a explorar novas oportunidades de negócio, a buscar novas perspectivas ou a realizar uma reviravolta em suas próprias iniciativas empreendedoras. Embora alguns setores não tenham sofrido paralisação, e, de fato, tenham experimentado um crescimento, como o farmacêutico, o alimentício e o comércio eletrônico, também enfrentaram desafios ao se adaptar rapidamente ao aumento da demanda.

Considerando essa perspectiva, é amplamente reconhecido que a definição dos custos não se apresenta como uma tarefa de simplicidade, portanto, o presente estudo propõe uma análise de natureza econômica e de custeio relacionada a três itens comercializados em uma padaria situada dentro de um supermercado em Santa Maria. Vale ressaltar que este estabelecimento experimentou um período de crescimento durante a pandemia. Com esse objetivo em mente, foi executada uma abordagem de custeio baseada no Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), embora tenham sido implementadas algumas modificações específicas, com o intuito de determinar os custos envolvidos e, por conseguinte, o lucro bruto por quilograma para produtos como pão francês, sanduíche e bife à milanesa. Este estudo também tem por propósito destacar a relevância intrínseca de uma análise minuciosa dos custos.

O presente estudo está dividido em seções, a primeira apresenta os objetivos, a segunda traz um referencial teórico sobre o setor trabalho e conceitos básicos de custo de produção, por seguinte tem-se os procedimentos metodológicos, seguido dos resultados e por último as considerações finais.

2 OBJETIVOS

Sendo assim, o presente estudo teve por objetivo a aplicação do Custeio Baseado em Atividades (ABC) na padaria de um mercado localizado na cidade de Santa Maria - RS. Além disso, teve como objetivos específicos: Analisar o comportamento dos custos e despesas da empresa em relação aos produtos escolhidos; Reunir e definir os custos diretos e indiretos; Aplicar o método de custeio baseado em atividades, a fim de encontrar o custo unitário por quilograma dos produtos escolhidos; Comparar o custo unitário por quilograma com seus respectivos preços de venda; e Analisar individualmente os custos e o lucro bruto de cada produto, propondo melhorias para a padaria do mercado.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 CUSTOS DE PRODUÇÃO

Os custos de produção são os gastos referentes a todos os custos relativos a qualquer atividade produtiva que vise ofertar um serviço ou manufaturar um produto. Eles englobam uma ampla variedade de elementos, desde os materiais utilizados na produção até os salários dos funcionários, os custos de manutenção das instalações, os custos logísticos, alguns impostos, entre outros. Entender e gerenciar os custos de produção é essencial para o sucesso de qualquer empresa, pois eles servem de base para que a empresa determine o preço final da sua solução, considerando ainda indicadores como lucratividade, margem de contribuição e ponto de equilíbrio (CREPALDI, 2002).

Os diferentes tipos de custos de produção podem ser agrupados em três categorias principais: custos fixos, custos variáveis e custos semivariáveis. Além dessas categorias, é importante mencionar o conceito de custos diretos e indiretos. Os custos diretos estão diretamente relacionados à produção de um produto ou serviço específico, como a matéria prima de um produto, e os custos indiretos que não podem ser facilmente rastreados para um produto específico, como os salários do pessoal administrativo. Eles são alocados de forma indireta, geralmente usando métodos de rateio ou estimativas.

3.1.1 Custos diretos

Os custos diretos são os gastos que podem ser facilmente identificados e atribuídos a um produto específico ou a um serviço prestado, sendo eles diretamente relacionados à sua produção, podendo variar de acordo com o volume de produção ou com a quantidade de serviço prestado. Estes custos são compostos pelos custos de matérias-primas, mão de obra direta e qualquer outra despesa diretamente associada à fabricação de um produto ou à prestação de um serviço, como por exemplo a quantidade de energia elétrica e água gasta para fabricar tal produto, embalagens e outros materiais de empacotamento que estão diretamente associados ao produto, entre outros (PARISI; MEGLIORINI, 2011).

Outro fator fundamental para a análise dos resultados financeiros de uma empresa é a rastreabilidade dos custos diretos. A identificação clara dos valores diretamente relacionados a um produto ajuda na determinação do seu custo unitário e, conseqüentemente, no cálculo do preço de venda adequado. Isso permite que as empresas tomem decisões mais coerentes já que a determinação correta e a mensuração precisas desses custos são essenciais para uma gestão eficaz e uma análise financeira sólida (WERNKE, 2005).

3.1.2 Custos indiretos

Os custos indiretos, como o nome deduz, são os gastos que não podem ser facilmente atribuídos a um produto específico ou a um serviço prestado de forma direta. Esses custos incluem despesas que são necessárias para manter a empresa em operação, mas não podem ser diretamente vinculadas a um único produto ou serviço. Geralmente, os custos indiretos são atribuídos ao aluguel das instalações, aos salários dos funcionários administrativos, seguros, manutenção, marketing e despesas gerais de escritório (CREPALDI, 2002)

Por conta disso, eles normalmente são compartilhados por vários produtos, departamentos ou atividades dentro de uma empresa. Esses custos desempenham também um papel importante na determinação dos custos totais e na formação dos preços de venda. Eles são alocados aos produtos ou serviços utilizando métodos de rateio, como a proporção de horas de trabalho ou o uso de determinados recursos (MARTINS, 2010).

Ademais, segundo Martins (2010), uma boa gestão dos custos indiretos desempenha um papel crucial na análise precisa dos resultados financeiros e na tomada de decisões estratégicas de uma empresa. Controlar e reduzir esses custos podem aprimorar a eficiência operacional, impulsionar a lucratividade, além de revelar áreas onde os recursos estão sendo subutilizados.

3.1.3 Rateio de custos

A alocação de custos, também conhecida como rateio de custos ou distribuição de custos, é o processo de atribuição e distribuição de custos a vários produtos ou serviços dentro de uma organização. É um aspecto crucial da contabilidade de custos e da gestão financeira, pois permite uma representação mais precisa das despesas associadas à produção de bens ou à prestação de serviços (CUNHA et al, 2018).

Os métodos de alocação de custos variam dependendo da natureza dos custos e da forma como são incorridos. Os métodos comumente usados incluem alocação direta, alocação regressiva e custeio baseado em atividades (ABC). A escolha do método de alocação de custos depende de fatores como a estrutura da organização, a natureza dos custos e o nível de precisão exigido. Independentemente do método utilizado, a alocação de custos visa garantir que os custos sejam atribuídos de forma justa e precisa, fornecendo informações significativas para relatórios financeiros, avaliação de desempenho e processos de tomada de decisão dentro de uma organização.

3.1.4 Método de custeio baseado em atividade (ABC)

O *Activity-based costing* (ABC), ou custeio baseado em atividades, é uma abordagem complexa e detalhada de alocação de custos que tem como premissa debitar ao Custo dos Produtos Vendidos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. Em outras palavras, envolve identificar as atividades dentro de uma organização e alocar custos com base nos recursos consumidos por cada atividade (ALBUQUERQUE; SOARES; SERIBELI, 2017).

Assim, de acordo com as contribuições de Junior et al. (2021), este método fornece uma compreensão mais precisa e detalhada dos custos incorridos por diferentes atividades de uma organização, sendo ele uma das melhores maneiras de identificar, analisar e alocar os custos da produção de uma empresa, visando a melhora no gerenciamento da lucratividade. Portanto, por meio do seu uso, as organizações podem obter informações sobre o verdadeiro custo de seus produtos ou serviços, identificar áreas de ineficiência ou desperdício e tomar decisões informadas sobre preços, mix de produtos e melhorias de processos. Ele permite uma compreensão mais precisa da relação entre atividades, recursos e custos, possibilitando um melhor gerenciamento de custos e alocação de recursos em toda a organização.

3.2 SETOR DE PADARIA DE UM SUPERMERCADO

O setor da padaria de um mercado envolve a produção e venda de uma variedade de produtos de panificação, como pães, salgados, doces, entre outros itens semelhantes. No entanto, é importante ter em mente seus custos, tanto diretos quanto indiretos, que podem variar dependendo de vários fatores, como o tamanho da padaria, a quantidade e a variedade dos produtos oferecidos, tamanho da produção, quantidade de funcionários, bem como a localização do mercado.

Em geral, os custos diretos de cada produto na padaria estão relacionados aos ingredientes e mão de obra diretamente envolvidos na produção, enquanto os custos indiretos englobam as despesas gerais compartilhadas que devem ser rateadas por todos os produtos

seguindo uma lógica de alocação, que pode ser por quantidade produzida, tempo despendido, entre outros. Por conseguinte, é importante realizar uma análise detalhada dos custos e estabelecer uma precificação adequada dos produtos para garantir a viabilidade financeira e o sucesso do setor.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo foi aplicado em um mercado, na cidade de Santa Maria, Rio Grande do Sul. O estabelecimento conta com 12 colaboradores e um técnico terceirizado na produção de pães. O horário de funcionamento é de segunda a sábado das 7:30 às 20:30 e domingo das 9:00 às 12:30 e 16:00 às 20:00. O empreendimento é organizado nos seguintes setores: administrativo, açougue, caixas, reposição e padaria.

A pesquisa foi desenvolvida no setor da padaria no qual foram analisados 3 dos principais produtos: bife à milanesa, sanduíche e pão francês. Primeiramente, foram feitas visitas técnicas a fim de entender a organização e o comportamento dos custos e despesas da empresa. Através de entrevistas com os colaboradores, mapeou-se os processos produtivos de cada produto, além dos dados financeiros necessários para elaboração do estudo, como: preço de compra e venda dos produtos, custos diretos e indiretos (disponíveis, respectivamente, nos Tabela 5 e 7), entre outros. A Padaria produz: pão francês, sanduíches, salgados, bifês à milanesa, doces e outros tipos de pães e bolachas que utilizam a mesma massa do pão francês. A partir disso, foram escolhidos como objeto de análise os sanduíches, pão francês e o bife à milanesa. Os critérios de seleção dos produtos foram, respectivamente, a variação na composição dos produtos, a quantidade mensal produzida e o preço de custo de matéria-prima.

A seguir, foi feita uma interpretação dos dados utilizando os softwares Google Planilhas e o Google Documentos e relacioná-los com o contexto global. Ao final, foi feita uma conclusão comparando o custo unitário de cada produto e o preço de venda atual de cada produto, com o intuito de encontrar o lucro bruto por unidade de produto vendido.

5 RESULTADOS

Neste tópico, apresenta-se a padaria do mercado, além das análises e resultados do estudo realizado. Primeiramente, serão destacadas as principais características da padaria. Em seguida, será detalhado o processo de fabricação dos produtos analisados, como o sanduíche, o pão francês e o bife à milanesa. Posteriormente, serão apresentadas as quantidades mensais de cada produto produzido, o tempo necessário para a produção, além dos custos diretos e indiretos envolvidos. Por fim, será mostrado o custo por quilograma de cada produto, bem como a comparação com seus respectivos preços de venda, visando determinar o lucro bruto por quilograma.

5.1 PADARIA DO MERCADO

A padaria do mercado representa cerca de 8% do faturamento do mercado, compreende 1,58% (6,33m²) da área total do estabelecimento (398,65m²) e conta com 2 funcionários fixos, um pelo turno da manhã e início da tarde e outro pela tarde e noite. Além disso, a fornecedora de pães disponibiliza um técnico, responsável pela produção do pão francês e outros pães e bolachas, além do forno elétrico, padeiro noturno e o cilindro, para amassar a massa. O salário e o aluguel dos equipamentos são inclusos no preço da matéria-prima (massas congeladas de pães).

5.2 PROCESSOS PRODUTIVOS

As tabelas 1, 2 e 3 representam respectivamente os processos produtivos do sanduíche, pão francês e bife à milanesa.

Tabela 1: Processo produtivo sanduíche

Etapa	Descrição
1	Separar ingredientes: Pão francês, queijo, presunto, maionese, tomate e alface
2	Cortar o pão ao meio, dispor os ingredientes, fechar o pão.
3	Embalar, pesar, colocar a etiqueta com o preço e expor na estufa da padaria.

Fonte: Autores

Ao analisar a Tabela 1, referente ao processo produtivo do sanduíche, é possível afirmar que se trata de um produto facilmente produzido, fato que se comprova pelo tempo dedicado na produção de uma unidade do produto, cerca de 2 minutos (0,033 horas). Além disso, a padaria em questão produz cerca de 47,4 kg de sanduíches mensalmente.

Tabela 2: Processo produtivo pão francês

Etapa	Descrição
1	Armazenar os pacotes de massas de pão no freezer (cada pacote contém 3.1kg com 40 unidades)
2	Dispor os pães na esteira pra descongelar e fermentarem (Carrinho de fermentação) - 6 horas
3	Em caso de alta demanda, colocar as massas de pão no padeiro noturno
4	No final do dia, colocar as massas de pão no carrinho de fermentação
5	Colocar no Forno por 20min a 170°C

Fonte: Autores

A Tabela 2, referente ao processo produtivo do pão francês, identifica-se um maior tempo de produção, em virtude do tempo de fermentação da massa de pão congelada. Durante a análise do processo produtivo do pão, o padeiro responsável explicou a diferença entre os métodos de produção "acelerado" e "natural". No caso da produção acelerada, é necessário o uso do padeiro noturno para otimizar o tempo do processo em 50%. Como informação adicional, o tempo de fermentação do pão francês utilizando o padeiro noturno é de 3 horas, enquanto na fermentação natural o tempo chega a 6 horas. A padaria do mercado produz aproximadamente 457,5 kg de pão mensalmente, sendo metade desse volume produzido utilizando o método acelerado e a outra metade utilizando o método natural.

Tabela 3: Processo produtivo bife à milanesa

Etapa	Descrição
1	Separar ingredientes: 2kg Carne, 300g farinha de rosca, 30g sal, 30g chimichurri, 1L de leite, 30g Sazon e 12 ovos.
2	Bater no liquidificador sal, chimichurri, leite, sazon e ovos
3	Cortar carnes em bifés
4	Colocar em um recipiente a salsa feita no liquidificador e submergir os bifés cortados
5	Empanar os bifés com a farinha de rosca e colocar em um outro recipiente os bifés a milanesa
6	Separar uma quantidade de bifés não fritos para expor no açougue
7	Entregar os bifés restantes para a Padaria
8	Fritar os bifés a milanesa na fritadeira
9	Colocar em um recipiente e expor na estufa da padaria
10	Retirar o óleo antigo da fritadeira e adicionar 7 litros de óleo

Fonte: Autores

A Tabela 3 se refere ao processo produtivo do bife à milanesa, que é uma produção conjunta entre a padaria e o açougue. Em resumo, o açougue realiza toda a parte inicial do preparo, dedicando cerca de 40 minutos para 12 unidades de bife, na sequência o responsável da padaria fritar os bifés em uma fritadeira contendo cerca de 7 litros de óleo (trocado sempre após o processo com os bifés), processo que também demora cerca de 40 minutos até os bifés estarem em exposição para os clientes na estufa da padaria. Destaca-se que o processo produtivo dos pães e sanduíches acontece de forma diária, inclusive mais de uma vez ao dia de acordo com a demanda, já a produção de bifés à milanesa ocorre a cada 5 dias, o que é condizente com a quantidade mensal produzida, aproximadamente 7,2 kg.

A fim de proporcionar uma melhor visualização dos dados referentes ao tempo de produção e quantidades mensais de cada produto, foi elaborada a Tabela 4:

Tabela 4: Quantidades mensais e tempos de produção

Produto	Quantidade mensal (kg)	Tempo unitário (h/kg)	Tempo total (h)
Sanduíche	47,4	0,033	1,58
Pão Francês (normal)	228,8	0,831	190
Pão Francês (acelerado)	228,8	0,831	100
Bife à milanesa	7,2	1,111	8

Fonte: Autores

5.3 DESENVOLVIMENTO

Inicialmente, foi feito o levantamento dos custos diretos relevantes ao longo do processo produtivo dos produtos analisados. Ao entender a segmentação desses custos, foram descritos os valores em R\$/kg conforme demonstrado na Tabela 5:

Tabela 5: Custos diretos de produção (R\$/kg)

CD / Produto	Sanduíches (kg)	Pão Francês (Kg)	Bife à Milanese (kg)
Matéria-prima	R\$ 18,34	R\$ 2,18	R\$ 10,79
Mão de obra direta	R\$ 0,23	R\$ 0,00	R\$ 10,51
Energia Elétrica	R\$ 0,87	R\$ 0,51	R\$ 0,51
Total	R\$ 19,44	R\$ 2,70	R\$ 21,81

Fonte: Autores

O padeiro que realiza o processo produtivo do pão francês é terceirizado, com seu salário incluso no valor do pacote de pão congelado, portanto, considerou-se o valor da mão-de-obra direta, zero. Para o cálculo do custo com energia elétrica, foi realizado um levantamento do consumo em kWh dos equipamentos da padaria, chegando ao resultado ilustrado na Tabela 6:

Tabela 6: Consumo equipamentos (kWh/mês)

Equipamento	Consumo (kWh/mês)
Padeiro Noturno	30
Freezer	72,5
Geladeira	56,5
Forno Progás	219
Fritadeira Progás	5

Fonte: Autores

Considerando o custo médio praticado do kWh equivalente a R\$ 0,73, foi possível chegar ao valor monetário médio do consumo de cada equipamento mensalmente, que então foi utilizado para chegar ao custo direto de energia elétrica por quilograma de cada produto conforme a Tabela 5.

Para calcular os custos indiretos de fabricação dos produtos, foram listados os principais tipos de custos, seus respectivos valores monetários e critérios de rateio. Para o cálculo do CIF por produto, foram definidos pesos com base nos critérios de quantidade produzida, tempo dedicado e custos gerais, chegando ao resultado de 0,4 para o pão francês, 0,05 para sanduíches e 0,01 para o bife à milanesa. O restante dos pesos para fechar 100% foram divididos entre: demais pães (0,15), salgados (0,29) e doces (0,1). Para melhor visualização da divisão de custos indiretos, foi elaborada a Tabela 7.

Na Tabela 7, observa-se que nas categorias em que o critério utilizado foi a área em metros quadrados, considerou-se 30,22m² a área da padaria dos 398,65m² de área total do mercado. Além disso, para calcular o custo relacionado à energia elétrica, foi feita uma média geral dos equipamentos consumidores de energia no estabelecimento. Esse cálculo resultou aproximadamente em 20% do custo mensal proveniente da padaria. Por fim, o critério de rateio "equitativa por setor" refere-se a uma divisão igualitária entre os setores que geram receita no mercado, que são o mercado, o açougue e a padaria. No entanto, o mercado recebeu um peso

de 2, pois é o setor mais relevante no estabelecimento, enquanto os demais setores receberam peso 1. Dessa forma, os custos totais foram divididos por 4.

Tabela 7: Custos indiretos de produção

Tipos de Custos	Critério de rateio	Custos Total	CIF por produto			
			CIF Padaria	Sanduíches	Pão Francês	Bife à milanesa
Água	m ²	R\$ 685,00	R\$ 51,93	R\$ 2,60	R\$ 20,77	R\$ 0,52
Aluguel	m ²	R\$ 7.918,00	R\$ 600,23	R\$ 30,01	R\$ 240,09	R\$ 6,00
Limpeza	m ²	R\$ 1.250,00	R\$ 94,76	R\$ 4,74	R\$ 37,90	R\$ 0,95
Seguro	m ²	R\$ 2.058,40	R\$ 156,04	R\$ 7,80	R\$ 62,42	R\$ 1,56
Energia Elétrica	Média de consumo*	R\$ 2.250,00	R\$ 450,00	R\$ 22,50	R\$ 180,00	R\$ 4,50
Salários e Desp. func. Caixas	Equitativa por setor	R\$ 7.177,20	R\$ 1.794,30	R\$ 89,72	R\$ 717,72	R\$ 17,94
Salários func. Administrativo	Equitativa por setor	R\$ 2.025,12	R\$ 506,28	R\$ 25,31	R\$ 202,51	R\$ 5,06
Salário e Despesas Consultor	Equitativa por setor	R\$ 4.500,00	R\$ 1.125,00	R\$ 56,25	R\$ 450,00	R\$ 11,25
Manutenção do local	Equitativa por setor	R\$ 883,56	R\$ 220,89	R\$ 11,04	R\$ 88,36	R\$ 2,21
Manutenção equipamentos	Equitativa por setor	R\$ 600,00	R\$ 150,00	R\$ 7,50	R\$ 60,00	R\$ 1,50
Softwares utilizados	Equitativa por setor	R\$ 2.139,00	R\$ 534,75	R\$ 26,74	R\$ 213,90	R\$ 5,35
Outras Despesas adm.	Equitativa por setor	R\$ 11.713,87	R\$ 2.928,47	R\$ 146,42	R\$ 1.171,39	R\$ 29,28
		Total:	R\$ 8.612,65	R\$ 430,63	R\$ 3.445,06	R\$ 86,12
			Total (R\$/kg):	R\$ 9,09	R\$ 7,53	R\$ 11,96

Fonte: Autores

Através do cálculo minucioso dos custos diretos e indiretos, levando em consideração cada etapa do processo produtivo dos três produtos analisados, é viável determinar o custo por quilograma de cada um deles, como ilustrado na tabela 8:

Tabela 8: Custo por quilograma por produto

Custos	Sanduíches (kg)	Pão Francês (kg)	Bife à milanesa (kg)
Matéria-prima	R\$ 18,34	R\$ 2,18	R\$ 10,79
Mão de Obra Direta	R\$ 0,23	R\$ 0,00	R\$ 10,51
Outros Custos Diretos	R\$ 0,87	R\$ 0,51	R\$ 0,51
CIF	R\$ 9,09	R\$ 7,53	R\$ 11,96
Custo por Kg	R\$ 28,53	R\$ 10,23	R\$ 33,77

Fonte: Autores

Ao analisarmos os resultados obtidos, observa-se que, apesar de ter a maior quantidade produzida, o pão francês é o produto com o menor custo por quilograma. Por outro lado, o bife à milanesa possui o custo por quilograma mais elevado, uma vez que utiliza carne em seu processo produtivo e não tem uma alta demanda, o que impede uma diluição eficiente dos

custos. O sanduíche, por sua vez, apresenta um custo por quilograma intermediário em relação aos outros dois produtos, o que é coerente com seu processo produtivo.

Dando sequência ao método de custeio, ao calcular o preço por quilograma, torna-se possível realizar a análise da precificação dos produtos da padaria do mercado, bem como determinar o lucro bruto por quilograma. Com esse objetivo, foi criada a tabela 9.

Tabela 9: Análise da precificação

	Sanduíches (kg)	Pão Francês (kg)	Bife à milanesa (kg)
Custo unitário	R\$ 28,53	R\$ 10,23	R\$ 33,77
Preço atual de venda	R\$ 31,65	R\$ 10,99	R\$ 44,90
Lucro bruto por kg	R\$ 3,12	R\$ 0,76	R\$ 11,13

Fonte: Autores

Ao analisar a tabela 9, identifica-se que o estabelecimento obtém lucro na área da padaria, porém a margem é bastante reduzida, especialmente no caso do pão francês. Apesar de ser vendido em maior quantidade, o pão francês não gera uma receita significativa para o mercado ao final do mês. Essa mesma análise é aplicada ao bife à milanesa, que apresenta a maior margem de lucro, porém é vendido em quantidade muito pequena, resultando em um lucro bruto de aproximadamente R\$ 80,00 ao final do mês. Esse valor pode ser considerado insignificante para o faturamento do mercado, especialmente levando em conta todo o esforço envolvido no processo produtivo, que engloba o setor do açougue em conjunto com a padaria. Já o sanduíche é o produto com a melhor precificação em comparação aos demais, visto que possui uma margem de lucro favorável e um volume de vendas intermediário.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a implementação do método de Custeio por Atividades (ABC) na padaria selecionada, foi calculado o custo por quilograma do pão francês, do sanduíche e do bife à milanesa. Essa abordagem permitiu também a análise detalhada dos três produtos, compreendendo seus respectivos processos, fatores influentes e identificação dos custos diretos e indiretos associados a cada um deles.

Ao analisar os custos diretos, observa-se que, para todos os produtos, o maior componente de custo é a matéria-prima. No caso do sanduíche, o valor é elevado devido aos custos do queijo e da maionese, que são relativamente altos. Já nos bifés, os principais custos correspondem à carne, ao óleo e ao leite, com destaque para a questão do óleo utilizado em grande quantidade e tendo que ser trocado cada vez que fritar os bifés, sendo um grande desperdício. Além disso, no processo de produção do bife à milanesa, chama a atenção o custo com mão de obra, que é mais elevado, devido à necessidade de envolvimento de mais de um setor. No que diz respeito aos custos indiretos, destaca-se o impacto das demais despesas administrativas.

Como melhorias, sugere-se a elevação do preço de venda do pão francês, levando em consideração que na concorrência direta, o valor é substancialmente mais alto, em torno de R\$14,90, e não é possível modificar o custo do produto. Ao aumentar o preço por quilograma do pão francês, haveria um aumento significativo nos lucros mensais, sem causar um impacto significativo ao consumidor.

Ademais, deve-se pensar até que ponto a venda do bife a milanesa vale a pena, pois o lucro final do produto por mês é muito baixo, sendo assim a melhor opção talvez seria parar de vendê-lo, o que deve ser analisado é o índice de captação de clientes devido ao bife, visto que estes podem chegar ao mercado e realizar a compra de outros produtos. Além disso, caso continue a comercialização do bife, sugere-se a utilização de uma fritadeira menor a fim de ter uma economia maior com a matéria prima.

A pesquisa foi limitada devido à falta de dados financeiros mais específicos, o que impossibilitou a obtenção de custos unitários mais precisos. Além disso, houve dificuldade em determinar o custo da matéria-prima do pão francês, sem considerar o custo da mão de obra do funcionário terceirizado. Isso dificultou o cálculo do custo de mão de obra direta do produto, impedindo assim conclusões mais sólidas sobre as vantagens ou desvantagens econômicas da utilização do padeiro noturno no processo de fabricação do produto.

Em estudos futuros, é recomendável realizar uma análise de custos envolvendo uma variedade maior de produtos e atividades do mercado, a fim de obter uma visão mais abrangente das áreas onde podem ocorrer prejuízos ou retrabalhos desnecessários, identificar oportunidades para aumentar o lucro e identificar casos em que o preço de venda esteja excessivamente elevado. Isso permitirá uma avaliação mais completa e precisa das operações, visando melhorar a eficiência e a rentabilidade global.

Ao realizar este estudo, foi possível obter uma compreensão abrangente de todos os aspectos envolvidos no custeio, destacando sua complexidade e importância. Ficou evidente que muitas vezes podemos ser enganados ao pensar que determinada atividade está gerando lucro, quando na realidade está apenas gerando trabalho desnecessário. Como mencionado anteriormente, é crucial ter um controle preciso dos custos para compreender os lucros. Portanto, manter os custos devidamente organizados, atualizados e visíveis é fundamental para uma gestão eficaz do negócio.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, G.; SOARES, M. C. P.; SERIBELI, G. **A importância do custeio variável e custeio por absorção na gestão empresarial**. ETIC-Encontro de Iniciação Científica-ISSN 21-76-8498, v. 13, n. 13, 2017.

ALVES, A. et al. **Análise de Custo**. Porto Alegre: SAGAH, 2018.

Callado, A. A. C., & Callado, A. L. C. **Gestão de Custos: Apresentação de Um Modelo Quantitativo Sobre Custos Indiretos de Produção**. Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CUNHA, P. M. et al. **O Uso do Custeio Variável para Gestão de uma Vinícola de Santa Catarina, Brasil**. ABCustos, v. 13, n. 2, p. 78-105, 2018.

JUNIOR, A. F. et al. **Projeto: Custeio por Absorção e Custeio Variável**. Publicação Eventos Científicos, 2021.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010

PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (Org.). **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

SABADIN, A. L.; GRUNOW, A.; FERNANDES, F. C. **INTEGRAÇÃO DO CUSTEIO ABC COM O MÉTODO UP: UM ESTUDO DE CASO.** Revista Universo Contábil, [S.l.], v. 1, n. 3, p. 21-36, jul. 2007. ISSN 1809-3337. Disponível em: <<https://bu.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/96>>. Acesso em: 03 jul. 2023.

SOUZA, A. C. de. **CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES:** Um estudo de caso em uma panificadora de Florianópolis. Florianópolis, 2012. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/103720/Adaiane_Crispim_de_Souza.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 08 jul. 2023.

WERNKE, R.. **Análise de custos e preços de venda: (ênfase em aplicações e casos nacionais).** São Paulo: Saraiva, 2005.