Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicado em pet shop

Rodney Wernke (UNISUL) - rodney.wernke@unisul.br

Marluce Lembeck (UNISUL) - marluce.lembeck@unisul.br

Alexandre J. M. Moreira (UNISUL) - alejrm@hotmail.com

Resumo:

O artigo relata pesquisa cujo objetivo principal foi verificar a possibilidade de adaptar o Custeio Baseado em Atividades (ABC) ao contexto operacional de uma empresa prestadora de serviços que atua como Pet Shop. Para tanto, foi efetuada uma revisão da literatura a respeito dos conceitos ligados ao tema da pesquisa. Em seguida, foi apresentado o contexto encontrado e descritas as etapas percorridas para fazer o custeamento das principais atividades desenvolvidas na organização pesquisada. Posteriormente foram exemplificadas as informações proporcionadas quanto à rentabilidade dos principais serviços prestados, ressaltadas as limitações da metodologia utilizada e mencionadas as conclusões oriundas.

Palavras-chave: *Custeio Baseado em Atividades. Estudo de caso. Pet shop.*

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicado em *pet shop*

Resumo

O artigo relata pesquisa cujo objetivo principal foi verificar a possibilidade de adaptar o Custeio Baseado em Atividades (ABC) ao contexto operacional de uma empresa prestadora de serviços que atua como *Pet Shop*. Para tanto, foi efetuada uma revisão da literatura a respeito dos conceitos ligados ao tema da pesquisa. Em seguida, foi apresentado o contexto encontrado e descritas as etapas percorridas para fazer o custeamento das principais atividades desenvolvidas na organização pesquisada. Posteriormente foram exemplificadas as informações proporcionadas quanto à rentabilidade dos principais serviços prestados, ressaltadas as limitações da metodologia utilizada e mencionadas as conclusões oriundas.

Palavras-chave: Custeio Baseado em Atividades. Estudo de caso. *Pet shop*.

Área Temática: 9. Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços.

1 Introdução

Um dos principais problemas da gestão de custos é a atribuição dos custos indiretos aos produtos fabricados ou serviços executados em determinado período. Para efetuar esse custeamento pode ser empregado o Custeio Baseado em Atividades (ABC), entre outras possibilidades. Na literatura técnica pertinente é possível encontrar diversos benefícios e limitações associadas a esse método de custeio. Porém, quando da escolha desse método, os gestores podem indagar se os dados e informações requeridos para utilizá-lo podem ser obtidos e atualizados com facilidade numa organização de pequeno porte que atua como prestadora de serviços. Nessa direção, com esta pesquisa se pretendeu responder à pergunta: o Custeio Baseado em Atividades (ABC) é aplicável ao contexto de uma prestadora de serviços de pequeno porte que atua como *Pet Shop*?

Para essa finalidade inicialmente foi efetuada uma revisão da bibliografia abordando os principais conceitos imprescindíveis ao entendimento do estudo ora relatado. Posteriormente são descritos a realidade encontrada na empresa pesquisada, as etapas seguidas para implementação e as informações gerenciais obtidas. Por último, comenta-se a respeito de algumas limitações relacionadas à metodologia empregada na empresa em lume e são apresentadas as conclusões do estudo.

No que tange aos aspectos metodológicos desta pesquisa, em relação à tipologia quanto aos objetivos, esta pode ser classificada como descritiva, pois referida modalidade visa, segundo Gil (1999) descrever características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relação entre as variáveis. Nessa direção, Andrade (2002) destaca que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sem a interferência do pesquisador. Pelo aspecto dos procedimentos adotados, a pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, pois se concentra numa única empresa e suas conclusões limitam-se ao contexto do objeto de estudo. No âmbito da forma de abordagem do problema, a pesquisa pode ser classificada como “qualitativa”, que é como Richardson (1999, p. 80) denomina os estudos que “podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

2 Principais aspectos do Custeio Baseado em Atividades

A origem do Custeio Baseado em Atividades (ABC), segundo De Rocchi (1994, p.10), pode ser atribuída a Alexander H. Church, que já nos primeiros anos do século XX desenvolvia trabalhos baseados nessa concepção. Argumenta, complementarmente, que importantes contribuições a essa teoria podem ser encontradas nas obras de Mellerowicz (publicada na década de 50 e denominada *Platzkosten*), Staubus (intitulada *Activity costing and input-output accounting*, datada de 1971) e Miller e Vollmann (*Transaction based costing* de 1985). Nakagawa (1994, p.41) corrobora esse posicionamento enfatizando que há registros literários que noticiam a utilização do ABC por contadores em 1800 e no início de 1900, bem como do seu uso na década de 60.

Cogan (2003, p.4) comenta que o “ABC difere do enfoque do custeio tradicional, pela forma como os custos são acumulados”. Defende que, na metodologia tradicional de custeio, os custos são acumulados por função ou departamento e posteriormente rateados pelos produtos “através de um simples fator volumétrico de medição”. Em relação ao ABC, cita que neste o foco primordial é de que os recursos e as atividades são os geradores de custos, “enquanto que o custeio tradicional focaliza os produtos como geradores de custos”.

O fundamento do ABC, segundo Bornia (2002, p.121), reside em identificar “os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades”. Nesse sentido, Cooper e Slagmulder (2003, p.35), ressaltam que a principal vantagem do custeio baseado em atividades na comparação com os métodos tradicionais de custeio é a “possibilidade de distribuir custos de forma causal para ampla faixa de geradores de custos, incluindo produtos, fornecedores e clientes”.

O ABC, conforme Wanderley *et al* (2002, p.4), parte do pressuposto de que “custos são direcionados por atividades requisitadas pelo processo produtivo e levadas aos produtos”. Em função disso, os custos indiretos são inicialmente associados às atividades e posteriormente alocados aos produtos por intermédio dos direcionadores de custos. Esta última fase é que distingue tal método do sistema tradicional de custeio, pois a alocação é realizada com base nas atividades e emprega-se um maior número de bases de alocações.

Atkinson *et al* (2000, p.308) entendem que o custeio baseado em atividades é um método que se apóia na idéia de que os direcionadores de custos podem vincular, diretamente, as atividades executadas aos produtos fabricados. Para esses autores os “direcionadores de custos medem o consumo médio ocorrido, em cada atividade, pelos vários produtos. Então, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, na proporção do consumo que os produtos exerceram, em média, sobre as atividades”.

Shank e Govindarajan (1997, p.221) asseveram que o intuito principal do ABC é a atribuição de uma parcela das despesas gerais (ou custos indiretos) aos produtos, com base na proporção de cada atividade que os mesmos causem. Tal abordagem, portanto, “rejeita a noção de que toda a alocação de custos indiretos é arbitrária e assim não vale a pena tentar melhorá-la. A abordagem admite que uma significativa alocação de custos fixos é possível e que vale a pena ser feita”.

Para Kaplan e Cooper (1998, p.93) o principal propósito do ABC é responder (a) quais atividades estão sendo executadas na organização? (b) quanto custa a execução das atividades organizacionais e dos processos de negócios? (c) o que motiva a organização a executar atividades e processos de negócios? (d) quanto de cada atividade é necessário para os produtos, serviços e clientes da organização?

Cokins, *apud* Novaes (2001, p.224), registra que os objetivos do custeio por atividades podem ser sintetizados em (i) eliminar ou reduzir os custos que pouco ou nada agregam de valor ao produto ou serviço; (ii) otimizar a eficiência e a eficácia das atividades que adicionam valor; (iii) determinar as causas dos problemas com a intenção de corrigi-los, tendo

em mente que custos excessivos são sintomas que acobertam ineficiências operacionais e (iv) melhorar a alocação dos custos aos produtos e processos.

Shank (2000, p.55) defende que a análise de custos com base nas atividades deve ser realizada de forma que seja possível compreender melhor dois aspectos curiais. O primeiro é entender “quais processos realmente agregam valor e quais não agregam”. O segundo ponto consiste, no caso dos processos que agregam valor, em averiguar se estão sendo usados os procedimentos mais adequados ou eficazes em termos de custos. Tal autor argumenta que “trata-se na realidade de, primeiro, identificar as atividades que agregam valor e distingui-las das que não agregam valor. E, segundo, no caso das atividades que agregam valor, de identificar o nível mínimo de custos para efetivamente levar a cabo esses processos.”

Martins (2003, p. 287) defende que, enquanto os sistemas tradicionais alocam custos conforme a estrutura organizacional da empresa, o ABC age de uma forma horizontal, procurando custear processos que em geral são interdepartamentais, indo além da organização funcional. “O ABC, assim, pode ser visto como uma ferramenta de análise de fluxo de custos e, quanto mais processos interdepartamentais houver na empresa, tanto maiores serão os benefícios do ABC”.

A adequada compreensão do ABC passa pelo conhecimento das terminologias empregadas neste método de custeamento, que abrange alguns conceitos específicos cujo pertinente entendimento é vital para utilização esmerada do método, como “processos”, “atividades”, “tarefas”, “recursos” e “direcionadores de custos”. Nakagawa (1994, p.44) expressa que processo pode ser entendido como uma cadeia de atividades relacionadas entre si, interdependentes e ligadas pelos serviços que elas intercambiam. Brimson (1996, p. 63) considera que processo refere-se a uma “rede de atividades relacionadas e interdependentes ligadas pela produção que permutam. As atividades são relacionadas porque um evento específico inicia a primeira atividade no processo, a qual, por sua vez, dispara as subseqüentes”. A definição das atividades, então, ocorre em termos dos elementos necessários para desempenhá-las e produzir algo. Processos, conforme Boisvert (1999, p.93), podem ser considerados como “o conjunto de atividades que têm um direcionador comum e um objetivo bem preciso que possa ser identificado ao cliente externo ou interno”. Como exemplos de processos, esse autor cita responder à reclamação do cliente, realizar análise de pedido de crédito, verificar os balanços financeiros, montar um produto etc.

As atividades, conforme Brimson (1996, p.63), têm a função primordial de converter os recursos que a entidade dispõe (como matérias-primas, mão-de-obra e tecnologia) em bens ou serviços. Santos (2001, p.178) argüi que atividades “são as tarefas necessárias à realização de um processo e que consomem recursos da organização”. Cita como exemplo, no caso do processo de venda de uma viagem de turismo, a existência de atividades como “divulgação do serviço, recepção ao cliente, comunicação com a operadora, emissão dos documentos de reserva, emissão dos documentos de cobrança etc.”. Kaplan e Cooper (1998, p.107) anotam que as atividades, unidades básicas de acúmulo de custos nos sistemas ABC, também podem ser agregadas para que os gerentes possam identificar o custo total de execução de um processo de negócios. Neste caso, cada atividade pode ser codificada, permitindo que os custos sejam acumulados e informados por processo de negócio.

Num nível de detalhamento maior, as atividades podem ser desdobradas em tarefas, que Brimson (1996, p.63) define como sendo a combinação dos elementos de trabalho ou operações que compõem uma atividade. Ou seja, tarefa é a forma de realização da atividade. Relata, ainda, que duas empresas podem executar uma mesma atividade empregando tarefas diferentes. Para evidenciar a diferença entre atividades e tarefas, Boisvert (1999, p.58) pugna que a atividade reúne todas as tarefas realizadas seqüencialmente. Ilustra esse raciocínio com a ida ao banco para sacar dinheiro de um caixa automático, quando é necessário efetuar diversas tarefas, como inserir o cartão magnético e digitar a senha. Ou seja, “essas tarefas

fazem parte da atividade que consiste em retirar dinheiro de um caixa automático. A tarefa é o elemento mais simples da atividade; normalmente, ela não se decompõe em outros elementos”.

O termo recursos designa, segundo Santos (2001, p.178), o montante dos insumos utilizados para realizar as atividades da empresa (como salários e encargos sociais, energia elétrica, depreciação de equipamentos etc.). Comparado ao método tradicional, o ABC representa uma apropriação dos recursos mais lógica ou direta. Essa apropriação ou alocação dos recursos, conforme Martins (1999, p. 102), é efetuada por intermédio do rastreamento ou rateio destes aos bens ou serviços, utilizando os direcionadores de custos.

Um direcionador de custos, no entender de Sakurai (1997, p.100), é “qualquer fator que cause uma alteração de custo de uma atividade”. Assevera que o termo é empregado em duas situações: quando se deseja apropriar os recursos às atividades (neste caso conhecido como “direcionador de recursos”) e quando envolve o mecanismo contábil de imputação de custos de atividades a objetos de custo, no sistema de contabilidade (chamado, então, de “direcionador da atividade”). Santos (2001, p.178) salienta que direcionador de custos “é a base utilizada para alocação de custos pelas atividades. Representa o consumo de recursos por uma atividade. Substitui no ABC o papel desempenhado pelos critérios de distribuição de custos indiretos no sistema tradicional”. Beuren e Oliveira (1996, p.84) relatam que pode haver dois tipos de direcionadores de custos: o direcionador de custos de recursos e o de atividades. No caso do direcionador de custos de recursos, este é usado para alocar os custos das áreas funcionais às diversas atividades. Visa medir a quantidade de recursos consumidos em cada atividade. O direcionador de custos de atividades “aloca os custos das atividades aos objetos de custo, que podem ser bens, clientes ou serviços”. Novaes (2001, p. 232) preconiza que os direcionadores utilizados no ABC são de três tipos: (i) direcionadores de transação: se referem ao número de operações repetitivas, como o número de *setups*, número de pedidos, número de veículos descarregados etc.; (ii) direcionadores de duração: relacionam-se com o tempo de execução de uma atividade e são empregados quando há grandes variações no tempo de realização de uma atividade, em função do produto ou serviço; e (iii) direcionadores de intensidade: consideram diretamente a quantidade de recursos necessária para realizar a atividade, sendo utilizados principalmente quando a realização da atividade for muito complexa ou específica.

3 Estudo de caso

O estudo de caso foi realizado na empresa “XYZ” (nome fictício utilizado por solicitação do proprietário), que atua como prestadora de serviços no segmento de *Pet Shop* no município de Tubarão (SC). Existente desde 1998, por ocasião da pesquisa podia ser classificada como empresa de pequeno porte, pois contava com o trabalho de dois funcionários e do proprietário. O gestor informou que há dois anos optou por especializar-se apenas no atendimento de cães, executando serviços típicos desse tipo de negócio (banho, tosa, etc.), visando conquistar uma parcela maior do mercado regional que estava ficando cada vez mais concorrido. No que tange ao tema abordado, constatou-se que o administrador da organização em tela não utilizava qualquer método tecnicamente consistente para avaliar a rentabilidade dos serviços prestados. Segundo o proprietário, era efetuada apenas “uma estimativa” a respeito, que não supria a necessidade de informações gerenciais do mesmo. Por esse motivo, o administrador facultou o acesso aos dados necessários à aplicação do Custeio Baseado em Atividades (ABC), visando apurar o resultado propiciado pelos serviços prestados, conforme descrito nas próximas seções.

3.1 Aplicação do Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Para adaptar o Custeio Baseado em Atividades ao contexto da organização pesquisada foram percorridas as seguintes etapas:

- Levantamento das despesas e custos indiretos mensais;
- Definição dos processos a serem abrangidos pelo estudo, com a identificação das respectivas atividades mais relevantes;
- Alocação dos recursos (como salários e encargos, depreciações, etc.) às atividades executadas na empresa para prestar os serviços aos clientes;
- Cálculo do valor do custo unitário das atividades executadas;
- Análise da rentabilidade dos serviços prestados considerando o custo atribuído às atividades.

3.1.1 Levantamento das despesas e custos indiretos mensais

Nessa fase foram levantados os valores relativos às despesas e aos custos indiretos médios mensais referentes às operações executadas rotineiramente na empresa, conforme apresentado na tabela 1.

Tabela 1 - Despesas e Custos Indiretos do Período

FATORES	VALOR EM R\$	% DO TOTAL
Salários/Encargos	2.412,00	42,08%
Pró-labore/Encargos	1.665,00	29,05%
Aluguel do imóvel	500,00	8,72%
Energia elétrica	350,00	6,11%
Água	150,00	2,62%
Combustível do veículo	350,00	6,11%
IPVA (1/12)	25,00	0,44%
Depreciação do veículo (1/12)	200,00	3,49%
Depreciação de equipamentos (1/12)	80,00	1,40%
TOTAL	5.732,00	100,00%

Fonte: elaborada pelos autores, com dados obtidos na empresa.

Os valores “médios” apresentados na tabela 1 foram apurados levando-se em conta que esses gastos repetiram-se mensalmente em valores aproximados aos montantes citados nos últimos seis meses, segundo informações repassadas pelo gerente do negócio. Ou seja, mesmo que ocorressem pequenas oscilações de valor, as alterações verificadas eram irrelevantes e não guardavam estreita proporção ao volume de serviços prestados mensalmente. Como pode ser visualizado na tabela 1, os gastos relacionados com a remuneração dos funcionários (42,08%) e o pró-labore do empresário que trabalha na empresa (29,05%) equivaliam a 71,13% do valor total das despesas e custos indiretos médios mensais no período pesquisado. Além desses dois fatores, podiam ser considerados relevantes os gastos com aluguel do imóvel (8,72%), energia elétrica (6,11%) e combustível do veículo (6,11%). Já os demais gastos tinham participação inferior a 3,5% do total do mês. O montante desses gastos (R\$ 5.732,00) foi alocado às atividades executadas para apurar o custo da prestação dos serviços, conforme abordado nas próximas seções.

3.1.2 Definição dos processos abrangidos e identificação das atividades inerentes

Com fundamento no relato do proprietário e nas observações feitas durante o período de pesquisa, foram identificados quatro processos como sendo os mais relevantes no contexto da empresa em tela: (1) Recepção; (2) Banho; (3) Tosa e (4) Leva-e-traz.

Na seqüência, para cada um desses quatro processos foram listadas as atividades mais importantes que eram executadas para prestar os serviços ofertados à clientela, conforme mencionado na tabela 2.

Tabela 2 - Atividades executadas em cada processo

PROCESSOS	ATIVIDADE 1	ATIVIDADE 2	ATIVIDADE 3	ATIVIDADE 4
(1) Recepção	Atendimento	Agendamento	Entrega	-
(2) Banho	Banho	Secar/Escovar	Acabamento	-
(3) Tosa	Tosa	Banho	Secar/Escovar	Acabamento
(4) Leva-e-traz	Buscar os cães	Entregar os cães	-	-

Fonte: elaborada pelos autores, com dados obtidos na empresa.

Ou seja, verificou-se que no processo denominado “(1) Recepção” eram executadas três atividades:

- Atendimento (quando o cliente é atendido pessoalmente no interior da loja);
- Agendamento (consiste na marcação das sessões, podendo ser feito por telefone ou pessoalmente);
- Entrega (abrange principalmente o ato de devolver o cão ao seu dono, nas dependências da loja).

No processo “(2) Banho” constatou-se que ocorriam as seguintes atividades:

- Banho: procedimento de lavar os cães dos clientes;
- Secagem/escovação: executado após o banho, envolve os procedimentos de secar e escovar os cães;
- Acabamento: abrange iniciativas como colocação de fitas, laços, coleiras, etc.

Por sua vez, no caso do processo “(3) Tosa” as atividades identificadas foram:

- Tosa: nesse procedimento eram realizados os cortes na pelagem dos animais, visando apará-los para proporcionar uma melhor imagem aos cães;
- Banho: executado após a tosa, nessa atividade retiravam-se os fragmentos de pêlos cortados que restavam no corpo do animal, além da higiene com água e outros produtos específicos visando o bem-estar do cão;
- Secagem/escovação: depois do banho era efetuada a secagem e, em seguida, a escovação dos pêlos já aparados anteriormente na atividade de tosa;
- Acabamento: de forma idêntica ao mencionado no processo “banho”, essa atividade abrange a colocação de adornos, fitas, coleiras, laços, etc.

Por último, no processo “(4) Leva-e-traz” eram requeridas a execução de duas atividades: Buscar os cães (que envolvia o deslocamento até a residência do cliente para buscar os cães) e Entregar os cães (que consistia levar os cães até onde os donos/clientes solicitassem).

3.1.3 Alocação dos recursos às atividades

Nessa etapa foram definidos os critérios para atribuir os recursos financeiros citados na tabela 1 às atividades executadas nos quatro processos enumerados. Ou seja, com base nos direcionadores de recursos selecionados foram direcionados os valores que são consumidos mensalmente para executar as diversas atividades dos processos identificados, conforme descrito na tabela 3.

Tabela 3 - Direcionadores de recursos às atividades

TIPO DE GASTO	DIRECIONADORES DE RECURSOS
Salários/Encargos	Percentual do tempo do funcionário
Pró-labore/Encargos	Percentual do tempo do proprietário
Aluguel do prédio	Metros quadrados ocupados
Energia elétrica	Consumo kWh de equipamentos e lâmpadas
Água	Consumo de metros cúbicos
Combustível	Km rodados no período
IPVA (1/12)	Km rodados no período
Depreciação do veículo (1/12)	Km rodados no período
Depreciação de equipamentos (1/12)	Percentual do tempo de uso em cada atividade

Fonte: elaborada pelos autores, com dados obtidos na empresa.

Na seqüência foram atribuídos os valores (R\$) às atividades, chegando-se aos montantes representados nas tabelas 4 a 7. A tabela 4 mostra que o processo “Recepção” consumia cerca de R\$ 832,50 por mês, sendo que a atividade “atendimento” respondia por 50% desses gastos. Por sua vez, a atividade “agendamento” representava 20% do valor total, enquanto que a atividade “entrega” equivalia a 30% do montante de recursos consumidos nesse processo.

Tabela 4 - Custeamento das atividades do Processo Recepção

PROCESSO (1) RECEPÇÃO		
ATIVIDADES	VALORES - R\$	% DO TOTAL
Atendimento	416,25	50,00%
Agendamento	166,50	20,00%
Entrega	249,75	30,00%
TOTAL DO PROC. (1) RECEPÇÃO	832,50	100,00%

Fonte: elaborada pelos autores, com dados obtidos na empresa.

Conforme consta na tabela 5, a distribuição dos recursos às atividades empreendidas no processo “Banho” demonstrou que o valor despendido foi de R\$ 2.149,30. Desse valor, a atividade “banho” consumia R\$ 917,80 (42,70%); a atividade “secar/escovar” R\$ 884,00 (41,13%) e o “acabamento” R\$ 347,50 (16,17%).

Tabela 5 - Custeamento das atividades do Processo Banho

PROCESSO (2) BANHO		
ATIVIDADES	VALORES - R\$	% DO TOTAL
Banho	917,80	42,70%
Secar/escovar	884,00	41,13%
Acabamento	347,50	16,17%
TOTAL DO PROC. (2) BANHO	2.149,30	100,00%

Fonte: elaborada pelos autores, com dados obtidos na empresa.

No caso do processo “Tosa”, as quatro atividades relativas a esse processo requeriam o valor de R\$ 1.371,20. O maior volume de recursos era consumido pela atividade principal desse processo (“tosa”), R\$ 815,37. Os recursos restantes eram consumidos pela atividade “banho” (R\$ 286,20), “secar/escovar” (R\$ 221,00) e “acabamento” (R\$ 48,63), como representado na tabela 6.

Tabela 6 - Custeamento das atividades do Processo Tosa

PROCESSO (3) TOSA		
ATIVIDADES	VALORES - R\$	% DO TOTAL
Tosa	815,37	59,46%

Banho	286,20	20,87%
Secar/escovar (pós-tosa)	221,00	16,12%
Acabamento	48,63	3,55%
TOTAL DO PROC. (3) TOSA	1.371,20	100,00%

Fonte: elaborada pelos autores, com dados obtidos na empresa.

No processo denominado “Leva-e-traz”, conforme descrito na tabela 7, verificou-se que as duas atividades consumiam, em média, R\$ 689,50 cada uma, totalizando gasto mensal de R\$ 1.379,00 nesse conjunto de atividades.

Tabela 7 - Custeamento das atividades do Processo Leva-e-Traz

PROCESSO (4) LEVA-E-TRAZ		
ATIVIDADES	VALORES – R\$	% DO TOTAL
Buscar os cães	689,50	50,00%
Entregar os cães	689,50	50,00%
TOTAL DO PROC. (4) LEVA-E-TRAZ	1.379,00	100,00%

Fonte: elaborada pelos autores, com dados obtidos na empresa.

Então, com a distribuição dos valores às atividades constatou-se que a empresa tinha como gastos totais médios mensais para cada processo os valores citados resumidamente na tabela 8.

Tabela 8 - Gastos Mensais de cada Processo

PROCESSOS	VALOR - R\$	% DO TOTAL
(1) Recepção	832,50	14,52%
(2) Banho	2.149,30	37,50%
(3) Tosa	1.371,20	23,92%
(4) Leva-e-traz	1.379,00	24,06%
Total do mês	5.732,00	100,00%

Fonte: elaborada pelos autores, com dados obtidos na empresa.

A alocação de recursos às atividades e o agrupamento destas nos processos respectivos evidenciou que o “Banho” é o processo que requeria a maior proporção dos gastos mensais, com 37,50% do total. O segundo processo que mais consumia recursos era o “Leva-e-traz” (com 24,06%); enquanto que os gastos do processo “Tosa” representavam 23,92% e o processo “Recepção” consumia o valor restante das despesas e custos indiretos do período (14,52%).

3.1.4 Cálculo do custo unitário das atividades executadas

Conhecidos os valores médios mensais gastos com as atividades executadas nos processos da empresa, conforme exposto na etapa anterior, passou-se ao cálculo de quanto (em R\$) custa executar cada atividade em termos unitários.

Para obter esse valor unitário foi necessário escolher os “direcionadores de custos”, que representariam a frequência com que as atividades eram executadas mensalmente. Os direcionadores de custos selecionados para cada uma das atividades foram os listados na tabela 9, sendo que entre parêntesis consta um número que representa o número “médio” de execuções (ou frequência) de cada parâmetro escolhido, por mês.

Tabela 9 - Direcionadores de Custos das Atividades de cada Processo

PROCESSOS	ATIVIDADES	DIRECIONADORES DE CUSTOS
(1) Recepção	Atendimento	Número médio de atendimentos executados por mês (150)

(1) Recepção	Agendamento	Número médio de agendamentos efetuados por mês (50)
(1) Recepção	Entrega	Número médio de entregas efetuadas por mês (100)
(2) Banho	Banho	Número médio de banhos aplicados por mês (350)
(2) Banho	Secar/escovar	Número médio de secagens realizadas por mês (350)
(2) Banho	Acabamento	Número médio de acabamentos por mês (350)
(3) Tosa	Tosa	Número médio de tosas executadas por mês (150)
(3) Tosa	Banho	Número médio de banhos aplicados por mês (150)
(3) Tosa	Secar/escovar (pós-tosa)	Número médio de secagens realizadas por mês (150)
(3) Tosa	Acabamento	Número médio de acabamentos por mês (150)
(4) Leva-e-traz	Buscar os cães	Quilometragem média rodada por mês (1.000 km)
(4) Leva-e-traz	Entregar os cães	Quilometragem média rodada por mês (1.000 km)

Fonte: elaborada pelos autores, com dados obtidos na empresa.

Após definir os direcionadores de custos e levantado o número de vezes que essas atividades eram executadas, foi possível conhecer o custo unitário (em R\$) de cada atividade. A tabela 10 mostra os valores pertinentes às atividades do processo “Recepção” e como foram obtidos os custos unitários dessas atividades.

Tabela 10 – Cálculo do Custo Unitário das Atividades do Processo Recepção

Atividades	Valor Total/Mês-R\$ (a)	No. Execuções/Mês (b)	Custo Unit.-R\$ (c = a / b)
Atendimento	416,25	150	2,78
Agendamento	166,50	50	3,33
Entrega	249,75	100	2,50
TOTAL DO PROC. (1) RECEPÇÃO	832,50	xxx	xxx

Fonte: elaborada pelos autores, com dados obtidos na empresa.

Para chegar a esses valores unitários foram efetuados os seguintes cálculos:

- Atendimento: valor total mensal (R\$ 416,25) dividido pelo número médio de atendimentos executados por mês (150 vezes), igual ao custo unitário da atividade (R\$ 2,78);
- Agendamento: valor total mensal (R\$ 166,50) dividido pelo número médio de agendamentos efetuados por mês (50 ocorrências), igual ao custo unitário da atividade (R\$ 3,33);
- Entrega: valor total mensal (R\$ 249,75) dividido pelo número médio de entregas efetuadas por mês (100 vezes), igual ao custo unitário da atividade (R\$ 2,50).

Os valores unitários calculados para as atividades do processo “Banho” estão reproduzidos na tabela 11.

Tabela 11 - Cálculo do Custo Unitário das Atividades do Processo Banho

Atividades	Valor Total/Mês-R\$ (a)	No. Execuções/Mês (b)	Custo Unit.-R\$ (c = a / b)
Banho	917,80	350	2,62
Secar/escovar	884,00	350	2,53
Acabamento	347,50	350	0,99
TOTAL DO PROC. (2) BANHO	2.149,30	xxx	xxx

Fonte: elaborada pelos autores, com dados obtidos na empresa.

Ou seja, o cálculo do custo unitário das atividades do processo “Banho” envolveu os seguintes fatores:

- Banho: valor total mensal (R\$ 917,80) dividido pelo número médio de banhos aplicados aos animais mensalmente (350), igual ao custo unitário da atividade (R\$ 2,62);
- Secar/escovar: valor total mensal (R\$ 884,00) dividido pelo número médio de secagens/escovações efetuadas nos animais por mês (350), igual ao custo unitário da atividade (R\$ 2,53);
- Acabamento: valor total mensal (R\$ 347,50) dividido pelo número médio de procedimentos conhecidos como “acabamento” por mês (350), igual ao custo unitário da atividade (R\$ 0,99).

Na tabela 12 estão representados os cálculos efetuados para apurar o custo unitário das atividades do processo “Tosa”.

Tabela 12 - Cálculo do Custo Unitário das Atividades do Processo Tosa

Atividades	Valor Total/Mês-R\$ (a)	No. Execuções/Mês (b)	Custo Unit.-R\$ (c = a / b)
Tosa	815,37	150	5,44
Banho	286,20	150	1,91
Secar/escovar (pós-tosa)	221,00	150	1,47
Acabamento	48,63	150	0,32
TOTAL DO PROC. (3) TOSA	1.371,20	xxx	xxx

Fonte: elaborada pelos autores, com dados obtidos na empresa.

Ou seja, para calcular o valor unitário das atividades desse processo foram realizados os seguintes procedimentos:

- Tosa: valor total mensal (R\$ 815,37) dividido pelo número médio de tosas executadas mensalmente (150), igual ao custo unitário dessa atividade (R\$ 5,44);
- Banho: valor total mensal (R\$ 286,20) dividido pelo número médio de banhos efetuados por mês (150), igual ao custo unitário respectivo (R\$ 1,91);
- Secar/escovar (pós-tosa): valor total mensal (R\$ 221,00) dividido pelo número médio de secagens/escovações realizadas por mês (150), igual ao custo unitário da atividade (R\$ 1,47);
- Acabamento: valor total mensal (R\$ 48,63) dividido pelo número médio de acabamentos feitos por mês (150), igual ao custo unitário dessa atividade (R\$ 0,32).

O processo “Leva-e-traz” também foi objeto da apuração do custo unitário das atividades que o formavam, conforme demonstrado na tabela 13.

Tabela 13 - Cálculo do Custo Unitário das Atividades do Processo Leva-e-traz

Atividades	Valor Total/Mês-R\$ (a)	No. Execuções/Mês (b)	Custo Unit.-R\$ (c = a / b)
Buscar os cães	689,50	1.000	0,69
Entregar os cães	689,50	1.000	0,69
TOTAL DO PROC. (4) LEVA-E-TRAZ	1.379,00	xxx	xxx

Fonte: elaborada pelos autores, com dados obtidos na empresa.

Nas atividades do processo “Leva-e-traz” foram empregados os seguintes cálculos para apurar o custo unitário das atividades:

- Buscar os cães: valor total mensal (R\$ 689,50) dividido pela quilometragem média rodada por mês (1.000 km), igual ao custo unitário dessa atividade (R\$ 0,69 por km);

- Entregar os cães: valor total mensal (R\$ 689,50) dividido pelo número médio de quilômetros rodados no período (1.000 km), igual ao custo unitário dessa atividade (R\$ 0,69 por km).

3.1.5 Análise de rentabilidade dos serviços prestados

Ao determinar quanto custa executar cada atividade, foi possível calcular a rentabilidade dos serviços prestados pela empresa. Essa informação não era conhecida pelo gestor, que apenas estimava quais serviços eram os mais lucrativos, sem a utilização de qualquer método de custeamento tecnicamente consistente.

Para minimizar esse desconhecimento e contribuir com informações gerenciais que pudessem orientar o administrador em relação aos serviços que deveria priorizar ou restringir, foi proposta a elaboração de relatórios de rentabilidade das principais modalidades de serviços prestados, conforme exemplificado a seguir. Nessa direção, além do custo unitário (em R\$) das atividades, foi necessário levantar as seguintes informações:

- Preços de venda (em R\$) praticados: esses valores foram obtidos na tabela de preços vigentes por ocasião do estudo;
- Tributos incidentes sobre as vendas: as alíquotas aplicáveis ao faturamento dos serviços prestados foram informadas pelo contador (terceirizado) da empresa;
- Insumos utilizados em cada serviço: o proprietário organização estudada possuía uma lista detalhada com os valores (R\$) dos materiais empregados na prestação dos diversos tipos de serviços ofertados (como xampus, sabonetes, adornos, etc.). Por isso, foram utilizados esses valores como as “matérias-primas” consumidas em cada serviço, em razão da confiabilidade atribuída a esses valores pelo administrador da empresa.

Com essas informações disponíveis foi apurada a margem de contribuição “revista” dos serviços prestados mais importantes. Ou seja, a forma de cálculo utilizada diverge da literatura técnica contábil, que defende que não devem ser computados os custos indiretos unitários nessa equação (somente os custos e despesas variáveis deveriam ser considerados no cálculo da margem de contribuição). Contudo, mesmo observando o preconizado pela literatura a respeito de como calculá-lo, o valor resultante da margem de contribuição pode levar a conclusões enganosas a respeito da rentabilidade do produto/serviço (principalmente em empresas onde o peso dos custos indiretos é elevado, como no caso da prestadora de serviços utilizada nessa pesquisa).

Isso acontece porque os valores relacionados com salários e encargos sociais, depreciações, água e energia elétrica não são computados no cálculo da margem de contribuição em sua fórmula tradicionalmente mais difundida. Se esses gastos têm um montante expressivo e o consumo de recursos é distinto de um produto/serviço para outro, ou de uma linha de produtos/serviços para outra, não computá-los na análise de rentabilidade implica distorcer a lucratividade dos itens avaliados.

Para sanar essa deficiência, Anthony e Govindarajan (2002, p.445) defendem que para avaliar a efetiva rentabilidade dos segmentos visados deva ser apurada a “margem de contribuição revista”. Ou seja, referidos autores entendem que do valor da margem de contribuição cabe que seja subtraído o custo dos serviços utilizados para atender um cliente, por exemplo. Adaptando-se essa prática à realidade encontrada na empresa estudada, da margem de contribuição foi subtraído o valor das despesas e custos indiretos para obter-se o efetivo resultado unitário propiciado pelos serviços comercializados.

A seguir são evidenciados os dois serviços de ocorrência mais comum, que servirão para ilustrar a análise de rentabilidade efetuada e as informações gerenciais obtidas pela metodologia empregada nesta pesquisa.

O primeiro serviço avaliado, conhecido na empresa pesquisada por “Banho com Leva-e-traz”, ocorria da seguinte forma: o cliente ligava para a empresa, agendava uma hora para que fosse prestado o serviço de banho para seu cão. Solicitava, também, os serviços de “leva-e-traz”. Para tanto, era perguntado sobre a distância percorrida para buscar e entregar o cão, que no caso ilustrado abaixo era de aproximadamente 10 km. Diante do cenário apresentado, foi possível analisar a rentabilidade do serviço como demonstrado na tabela 14.

Tabela 14 – Rentabilidade do serviço "Banho com Leva-e-traz (5 km)"

Fatores	Valores - R\$	% do PV
(+) Preço de Venda do serviço	35,00	100,00%
(-) Tributos sobre vendas	(1,82)	-4,04%
(-) Material utilizado	(3,70)	-8,22%
(-) Processo "Recepção" - Atendimento	(2,78)	-7,93%
(-) Processo "Recepção" - Agendamento	(3,33)	-9,51%
(-) Processo "Banho" – Banho	(2,62)	-7,49%
(-) Processo "Banho" – Secar/escovar	(2,53)	-7,22%
(-) Processo "Banho" - Acabamento	(0,99)	-2,84%
(-) Processo "Leva-e-traz" - Buscar cães (5 km)	(3,45)	-9,85%
(-) Processo "Leva-e-traz" - Entregar cães (5 km)	(3,45)	-9,85%
(=) Resultado obtido com o serviço	10,34	29,54%

Fonte: elaborada pelos autores, com dados obtidos na empresa.

Conforme expresso na tabela 14, o serviço em lume proporcionava resultado de R\$ 10,34 (equivalente a 29,54% do preço cobrado do cliente). Ao conhecer esse desempenho, o proprietário mencionou que esperava um resultado melhor nesse tipo de serviço, que era o mais procurado pelos clientes.

Entre os fatores que mais contribuía para reduzir a rentabilidade desse serviço estavam as atividades do Processo “Leva-e-traz”, que respondiam por 19,70% (9,85% + 9,85%) do preço de venda. Nesse caso, uma forma de melhorar o resultado seria, por exemplo, ofertar um desconto para incentivar os clientes que trouxessem e buscassem o animal atendido. Contudo, é pertinente salientar que o cálculo da tabela 14 considerou a maior quilometragem (10 km para buscar e entregar o animal) que costuma ocorrer. Portanto, na maioria das vezes os clientes situavam-se em regiões mais próximas da sede da empresa, o que melhoraria o resultado proporcionado pelo serviço.

Como as demais atividades que integravam esse serviço dificilmente poderiam ser eliminadas ou reduzidas, restaria cogitar acerca da viabilidade de aumentar o preço de venda cobrado dos clientes, com possíveis implicações na demanda.

O segundo serviço mais prestado pela empresa em tela tinha a seguinte configuração: o cliente levava seu cão até a empresa e solicitava o serviço de Tosa, combinando que buscaria seu cão mais tarde. Nesse caso, a avaliação da rentabilidade do serviço levou em conta os fatores mencionados na tabela 15.

Tabela 15 - Rentabilidade do serviço "Tosa (sem Leva-e-traz)"

Fatores	Valores - R\$	% do PV
(+) Preço de Venda do serviço	28,00	100,00%
(-) Tributos sobre vendas	(1,46)	-3,24%
(-) Material utilizado	(1,50)	-3,33%

(-) Processo "Recepção" - Atendimento	(2,78)	-9,91%
(-) Processo "Recepção" – Entrega	(2,50)	-8,92%
(-) Processo "Tosa" - Tosa	(5,44)	-19,41%
(-) Processo "Tosa" - Banho (pós-tosa)	(1,91)	-6,81%
(-) Processo "Tosa" - Secar/escovar	(1,47)	-5,26%
(-) Processo "Tosa" – Acabamento	(0,32)	-1,16%
(=) Resultado obtido com o serviço	10,63	37,96%

Fonte: elaborada pelos autores, com dados obtidos na empresa.

O desempenho retratado na tabela 15 evidenciou uma rentabilidade que superou a expectativa do administrador da empresa para essa modalidade de serviço. Ou seja, era um serviço que proporcionava um resultado de R\$ 10,63 (levemente superior àquele obtido pelo serviço comentado na tabela 14). Porém, mesmo sendo cobrado R\$ 28,00 dos clientes (contra R\$ 35,00 do outro serviço), por envolver menos atividades esse serviço propiciava rentabilidade de 37,96% do preço de venda (enquanto que o serviço anterior alcançava 29,54%).

Outro aspecto a considerar é que a avaliação do desempenho deve levar em conta o volume vendido mensalmente de cada serviço. Ou seja, não basta apurar quanto cada serviço proporcionava individualmente. O correto seria avaliar com base no número de vezes que cada modalidade de serviço era prestada por mês. Em relação aos dois tipos de serviços citados, segundo o proprietário da empresa pesquisada, os mesmos apresentavam historicamente um volume de ocorrência semelhante, com leve vantagem do primeiro serviço em relação ao outro. Em razão disso, o resultado mensal proporcionado por ambos era praticamente igual em termos de valor (R\$) total no período. Pela restrição de espaço, neste texto optou-se por não abordar o desempenho mensal dos serviços prestados considerando o número de execuções dos mesmos. Porém, isso foi realizado na empresa e evidenciou a ordem decrescente de margem de contribuição “revista” total de cada serviço para geração do resultado mensal.

3.1.6 Limitações associadas à metodologia utilizada

Apesar de proporcionar as informações gerenciais que o proprietário da *Pet Shop* desejava, algumas limitações devem ser associadas à metodologia empregada. Nesse sentido, é salutar que sejam ressaltados os seguintes aspectos:

- A abrangência do estudo restringiu-se ao âmbito das despesas e custos indiretos dos processos investigados. Portanto, não foi pesquisado a respeito do valor gasto pela empresa em termos de insumos utilizados para execução das diversas atividades (como xampus, sabonetes, etc.). Como explicado anteriormente, os valores relativos a esses insumos foram informados pelo proprietário, que os considerava confiáveis para a finalidade desta pesquisa.
- Tributação sobre vendas: o elevado grau de informalidade desse tipo de negócio pode distorcer os resultados apurados nos serviços avaliados. Assim, nas situações enfocadas considerou-se que o faturamento da empresa seria integralmente tributado pela alíquota informada pelo contador. Porém, a realidade desse segmento pode ser bastante distinta, motivo pelo qual a utilização da mesma metodologia em outra empresa requer a consideração desse aspecto.
- Na forma de custeamento preconizada pelo ABC é necessário assumir que o volume de ocorrência das atividades utilizadas no cálculo seja representativo do cotidiano da empresa. Ou seja, assume-se um número “médio” mensal de execuções das atividades

para determinar o custo unitário destas, conforme demonstrado nas tabelas 10 a 13. Porém, oscilações de demanda são freqüentes na maioria dos ramos de negócios existentes. E, no caso das empresas que atuam como *Pet Shop*, isso não é diferente. Portanto, os valores apurados devem ser considerados adequados apenas para o contexto identificado na pesquisa e necessitam ser atualizados à medida que o volume de atividades for modificado.

4 Considerações finais

O Custeamento Baseado em Atividades tem sido utilizado em diversos segmentos para determinação das despesas e custos indiretos aos produtos ou serviços comercializados, como atesta a literatura especializada. Contudo, aplicações em empresas de pequeno porte, especialmente no caso de prestadoras de serviços, não costumam ganhar destaque nos textos publicados a respeito do ABC (*Activity-Based Costing*).

Nessa direção, este artigo tinha como objetivo principal verificar se a teoria que fundamenta o ABC é plenamente adaptável ao contexto de um empreendimento que presta serviços no segmento de *Pet Shop*. Como demonstrado nas seções precedentes, concluiu-se que esse intento foi plenamente alcançado, de vez que restou evidente a adaptabilidade dessa forma de custeamento ao contexto da empresa pesquisada.

Na situação anterior ao estudo relatado, o administrador apenas fazia estimativas acerca do desempenho dos serviços que oferecia aos clientes, sendo que o mesmo considerava-as pouco confiáveis para utilizá-las no cotidiano gerencial.

Porém, com a elaboração de uma planilha de custos fundamentada no Custeio Baseado em Atividades a situação foi modificada. Os resultados oriundos facultaram o conhecimento de informações gerenciais relevantes como (i) o custo total de cada um dos quatro processos operacionais com os quais a empresa atuava, (ii) a determinação do valor mensal direcionado às atividades e (iii) o respectivo custo unitário dessas atividades. Com a obtenção dessas informações foi possível avaliar a rentabilidade das principais modalidades de serviços comercializados, visando identificar quais eram os que mais contribuía para o resultado do período.

Além disso, ao conhecer como era composto o resultado propiciado pelos diversos serviços prestados, o administrador passou a ter:

- Maior facilidade para selecionar quais segmentos deveriam ter suas vendas incentivadas com propagandas ou promoções especiais;
- Informações para decidir se um determinado tipo de serviço deveria ter suas vendas restringidas, por apresentar rentabilidade ínfima ou negativa;
- Condições de avaliar se havia necessidade de majorar os preços de venda dos serviços executados ou se era pertinente ofertar descontos em serviços específicos.

Como exposto, além de demonstrar a viabilidade da aplicação do ABC numa empresa de pequeno porte, o caso relatado evidenciou que os administradores podem passar a contar com informações gerenciais imprescindíveis quando implementam uma ferramenta de gestão de custos como o Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Referências

- ANDRADE, M. M. de. Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. Sistemas de controles gerenciais. São Paulo: Atlas, 2002.

- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas, 2000.
- BEUREN, I. M.; OLIVEIRA, H. V. Mensuração das atividades empresariais: custeio baseado em atividades x método da unidade de esforço de produção. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, v.25, n.84, jan./mar. 1996.
- BOISVERT, H. Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão. São Paulo: Atlas, 1999.
- BORNIA, A. C. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. São Paulo: Bookman, 2002.
- BRIMSON, J. A. Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.
- COGAN, S. Integrando a Teoria Das Restrições (TOC) e o Custeio Baseado em Atividades (ABC): A TOC no Gerenciamento Tático e o ABC no Gerenciamento Estratégico de Custos. VIII Congreso Del Instituto Internacional de Costos. Punta Del Este, Uruguay, novembro de 2003.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Redução de custos com inteligência. Porto Alegre. HSM Management, n. 40, set./out. 2003.
- DE ROCCHI, C. A. Sistema de custeamento de atividades (ABC costing) versus mapa de localização de custos: um estudo comparativo. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, v.23, n.77, abr./jun. 1994.
- GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.
- MARTINS, E. Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 1999.
- MARTINS, E. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 2003.
- NAKAGAWA, M. ABC: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.
- NOVAES, A. G. Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição. Rio de Janeiro, Campus: 2001.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa social: métodos e técnicas. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SAKURAI, M. Gerenciamento integrado de custos. São Paulo: Atlas, 1997.
- SANTOS, E. O. Administração financeira da pequena e média empresa. São Paulo: Atlas, 2001.
- SHANK, J. K. O custo focado no cliente. Revista HSM Management, n.19. São Paulo: mar./abr. 2000, p.54.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- WANDERLEY, C. A.; MEIRA, J. M.; MIRANDA, L. C. Utilização do ABC – *Activity-based Costing* e do EVA – *Economic Value Added* para avaliação do resultado das atividades. Encontro Nacional de Engenharia de Produção (ENEGEP). Anais... 2002, Curitiba, outubro de 2002.