

O uso do método ABC para apoio a tomada de decisão em uma empresa do setor alimentício

Kathyana Vanessa Diniz Santos (UFPB) - kathyana_vanessa@hotmail.com

Ana Camila Rodrigues de Oliveira (UFPB) - camilarodrigues091@gmail.com

Maria Silene Alexandre Leite (UFPB) - leite@ct.ufpb.br

Resumo:

A maior intensidade da competição e a busca das organizações pela sobrevivência em ambientes turbulentos torna a análise de custos uma ferramenta essencial para a permanência no mercado. Nessa lógica, este artigo teve por objetivo aplicar o método ABC para calcular os custos dos dois produtos mais rentáveis para uma empresa do setor de alimentos localizada em um shopping da cidade de João Pessoa-PB. O motivo da escolha desta organização, em particular, diz respeito a inexistência de uma contabilidade de custos que atenda aos objetivos indicados por Martins (1998) de auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões, as informações registradas são apenas aquelas exigidas pela legislação. No que concerne aos procedimentos metodológicos, a pesquisa foi operacionalizada através de revisão de literatura sobre os temas abordados e visitas técnicas a organização tanto para realização de entrevistas semiestruturadas com a administradora quanto para o levantamento das medições necessárias à aplicação do método. Os resultados demonstram que a organização consegue obter uma margem de lucro nos dois produtos analisados, no entanto, apontam que as atividades mais onerosas à organização não estão relacionadas ao processo produtivo e os custos com mão-de-obra indireta são elevados, aspectos estes considerados oportunidades de melhoria.

Palavras-chave: Método ABC. Custos indiretos. Tomada de decisão.

Área temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

O uso do método ABC para apoio a tomada de decisão em uma empresa do setor alimentício

Resumo

A maior intensidade da competição e a busca das organizações pela sobrevivência em ambientes turbulentos torna a análise de custos uma ferramenta essencial para a permanência no mercado. Nessa lógica, este artigo teve por objetivo aplicar o método ABC para calcular os custos dos dois produtos mais rentáveis para uma empresa do setor de alimentos localizada em um shopping da cidade de João Pessoa-PB. O motivo da escolha desta organização, em particular, diz respeito a inexistência de uma contabilidade de custos que atenda aos objetivos indicados por Martins (1998) de auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões, as informações registradas são apenas aquelas exigidas pela legislação. No que concerne aos procedimentos metodológicos, a pesquisa foi operacionalizada através de revisão de literatura sobre os temas abordados e visitas técnicas a organização tanto para realização de entrevistas semiestruturadas com a administradora quanto para o levantamento das medições necessárias à aplicação do método. Os resultados demonstram que a organização consegue obter uma margem de lucro nos dois produtos analisados, no entanto, apontam que as atividades mais onerosas à organização não estão relacionadas ao processo produtivo e os custos com mão-de-obra indireta são elevados, aspectos estes considerados oportunidades de melhoria.

Palavras-chave: Método ABC. Custos indiretos. Tomada de decisão.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1. Introdução

De acordo com Porter (1996), uma organização apenas consegue superar seus concorrentes estabelecendo um diferencial preservável. Faz-se necessário a entrega de um valor superior aos consumidores ou a criação de um valor equiparado com menor custo, ou as duas coisas. Nesse sentido, a utilização de um método de custeio possibilita o levantamento dos custos de produção de forma que as informações geradas possam auxiliar nas decisões tomadas pelos gestores.

No entanto, cada empresa possui necessidades diferentes e isto deve ser levado em consideração. Neste aspecto, Beuren (2000) afirma que um dos grandes desafios da utilização da informação para a tomada de decisão, é a capacitação dos gestores em utilizá-la para alcançar os objetivos propostos.

Dentre os métodos de custeio possíveis de ser implantado, o método UEP e o método RKW não se adequam apropriadamente a lógica do estabelecimento analisado. A empresa analisada não possui padrões bem estabelecidos e grande parte do seu funcionamento envolve serviços. No que concerne o método UEP, a pequena empresa dificilmente conseguiria manter a sua estrutura por um ano (exigência do método), levando em consideração a realidade mutável dos pequenos negócios no Brasil.

Já no que diz respeito ao método RKW, este não conseguiria refletir a capacidade instalada com a mesma precisão do método ABC e os resultados obtidos não auxiliariam de forma efetiva o processo de controle e tomada de decisão.

Segundo Martins (2000), o método ABC é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Além disso, este método possui a vantagem de melhorar as decisões gerenciais devido à transparência permitida por tal método (COGAN, 1994). Quanto a importância do método ABC, Martins (2001) ressalta que este método não se limita ao custeio de produtos e que é uma poderosa ferramenta na gestão de custos.

Nesse contexto, este artigo faz uma análise de custos, utilizando o método ABC, em uma empresa do setor de serviços de alimentação localizada na cidade de João Pessoa-PB a fim de prover a organização com um mecanismo de tomada de decisão. A empresa de serviços que utiliza o método ABC deve estar voltada para o mercado e focada na qualidade com o objetivo de entender se os serviços produzidos são considerados agregadores de valor pelo cliente (BERTS e KOCK, 1995).

O trabalho é organizado da seguinte forma: apresenta-se brevemente uma revisão literária a respeito da contabilidade de custos e o método ABC, descrevem-se os procedimentos metodológicos, explana-se o estudo de caso e por fim, as limitações e considerações finais da pesquisa são explicitadas.

2. Revisão Teórica

Nesta seção apresenta-se a abordagem teórica que sustenta a seleção e aplicação do método ABC.

2.1 Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos pode ser definida como o processo ordenado onde são usados todos os princípios da contabilidade financeira para registrar os custos de operação de um negócio, coletando os dados financeiros e contábeis para se estabelecer os custos de produção (BRUNI, 2010).

Martins (1998) afirma que a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. Bornia (2009), por sua vez, define que os objetivos da contabilidade de custos são: a avaliação de estoques, o auxílio ao controle e o auxílio à tomada de decisões.

As empresas evoluíram, e com isso, houve a necessidade de apurar os custos aos produtos de forma que este gerenciamento traga informações mais coerentes aos gestores, uma a vez que, um controle que otimize seus recursos e reduza incertezas poderá sustentar vantagens competitivas em sua manutenção no mercado (FIGUEIREDO *et al*, 2014).

Na empresa estudada, observou-se que esta não dispunha de uma contabilidade de custos que alcançasse aos objetivos expostos por Martins (1998) e Bornia (2009). As informações registradas na organização eram apenas aquelas exigidas pela legislação, não permitindo dessa forma o auxílio efetivo ao controle e à tomada de decisões.

Santos e Borinelli (2014) enfatizam que em empresas de serviços a finalidade da contabilidade de custos não é de valorizar os estoques e sim de atuar como uma ferramenta de controle e de tomada de decisão.

Desse modo, buscando analisar os custos incorridos na organização, optou-se por implementar o método ABC, tendo em vista que este possibilita uma alocação dos itens de custo de maneira mais detalhada - em virtude das atividades analisadas. Além disso, o método ABC possibilita a observação da onerosidade das atividades realizadas e assim proporciona o conhecimento de onde a organização deve atuar caso deseje

otimizar seus processos – constituindo um ótimo mecanismo para a eventual tomada de decisão dos gestores do empreendimento.

2.2 Método ABC

Os métodos tradicionais de custeio conseguem responder quanto, como e para quê foram realizados os custos. O ABC, no entanto, ao detalhar as atividades desenvolvidas, possibilita responder, além das questões previamente mencionadas, por quê os custos ocorreram. Neste aspecto, Nakagawa (1995) afirma que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica.

No que concerne a necessidade atual da melhoria constante dos processos para obtenção de um desempenho organizacional otimizado, a viabilização do conhecimento da razão de existência dos custos é imprescindível, pois permite a elaboração de ações que atuem sobre os pontos críticos, colaborando com uma eficiência organizacional superior.

Quanto ao método ABC, Nakagawa (2001) enfatiza que se trata de uma metodologia para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.

A importância do método ABC está relacionada com a geração de informações mais acuradas que permitem ao gerenciamento lançar foco em processos e produtos com maior possibilidade de aumentar lucros e facilita as decisões sobre projeto do produto, preço, marketing, mix de produção além de encorajar medidas de melhoria contínua (COOPER e KAPLAN,1998).

De acordo com Souza e Diehl (2009), o custeio baseado em atividades é mais apropriado e recomendável quando há uma alta proporção de custos indiretos incidindo nos custos totais e quando há uma diversidade de produtos considerável - principalmente se essa diversidade for acompanhada de um aumento de complexidade e diferentes volumes de produção. Para eles, a execução do método ABC está associada a seis etapas fundamentais: (1) mapear os processos e/ou atividades, (2) definir os direcionadores de atividades, (3) relacionar os recursos às atividades e calcular seus custos, (4) calcular o custo das atividades, (5) escolher os objetos de custo (serviços/produtos, clientes, linhas etc) e (6) associar os custos das atividades aos objetos de custo.

Na perspectiva de Hansen e Mowen (2001), o primeiro passo para a utilização do método ABC seria o rastreamento dos custos para as atividades e posteriormente esses custos seriam alocados para os produtos e outros objetos de custo. A ideia central é que as atividades consomem recursos e os produtos e outros objetos de custo consomem as atividades. Para esses autores, o roteiro de implantação do método compreende seis etapas, a saber:

1. Identificar, definir e classificar as atividades e os atributos-chave;
2. Atribuir o custo dos recursos para as atividades;
3. Atribuir o custo das atividades secundárias para atividades primárias;
4. Identificar os objetos de custo e especificar o montante de cada atividade consumida por objeto de custo específico;
5. Calcular as taxas de atividades primárias; e,
6. Atribuir os custos de atividades aos objetos de custo.

Para Bornia (2009), o custeio baseado em atividades possui quatro etapas para a sua implantação, que são: Mapeamento das atividades, Alocação dos custos às

atividades, Redistribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas e Cálculo do custo dos produtos.

Independentemente dos autores consultados, a linguagem do Método ABC envolve os conceitos de direcionadores - sejam eles de recursos ou atividades - e para uma melhor compreensão do tema, essa terminologia precisa ser descrita. Assim:

Direcionadores de recursos: “fatores que mensuram o consumo dos recursos pelas atividades” (Hansen e Mowen, 2001, p.396).

Direcionadores de atividade: “medem as demandas que os objetos de custo colocam nas atividades” (Hansen e Mowen, 2001, p.398). A maior parte dos projetos de aplicação do Método ABC opta entre dois tipos de direcionadores de atividades:

- Direcionadores de transação: “medem o número de vezes que uma atividade é realizada” (Hansen e Mowen, 2001, p.399).
- Direcionadores de duração: “medem as demandas em termo de tempo que se leva para realizar uma atividade” (Hansen e Mowen, 2001, p.399).

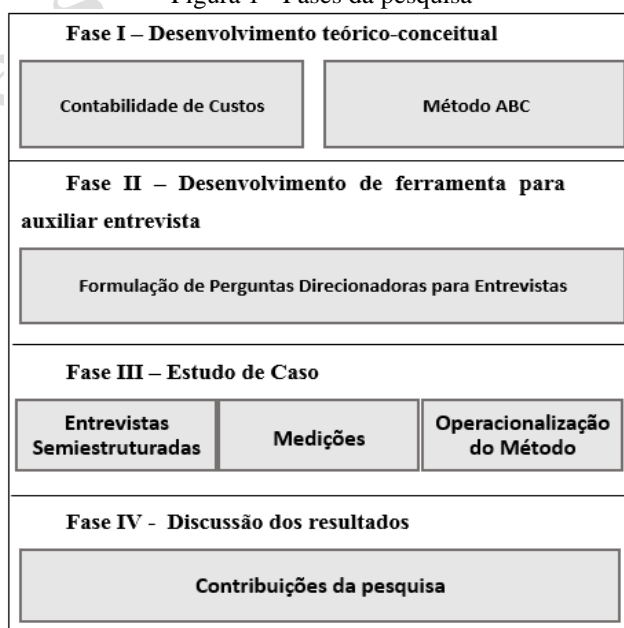
No caso da empresa do setor de serviços de alimentação abordada neste trabalho, as etapas de aplicação do método ABC seguiram a lógica exposta por Bornia (2009). A seguir tem-se uma descrição dos procedimentos metodológicos adotados.

3. Procedimentos metodológicos

Este artigo foi realizado a partir de estudo teórico sobre os principais temas abordados, tais como: contabilidade de custos e o método ABC. Posteriormente, o estudo de caso foi desenvolvido em uma empresa do setor alimentício, onde os dados foram coletados a partir de entrevistas semiestruturadas com a proprietária/administradora do estabelecimento e realização das medições necessárias *in loco*. Para alcançar os objetivos propostos, foram realizadas sete visitas na organização com duração de 3 horas, em média.

Em suma, para o alcance do objetivo deste trabalho, a pesquisa foi operacionalizada conforme as fases apresentadas a seguir.

Figura 1 - Fases da pesquisa



Fonte: Elaborado pelos autores

A discussão dos resultados encontrados pode ser observada nos tópicos de estudo de caso a seguir e nas considerações finais.

4. Caracterização da Empresa Estudada

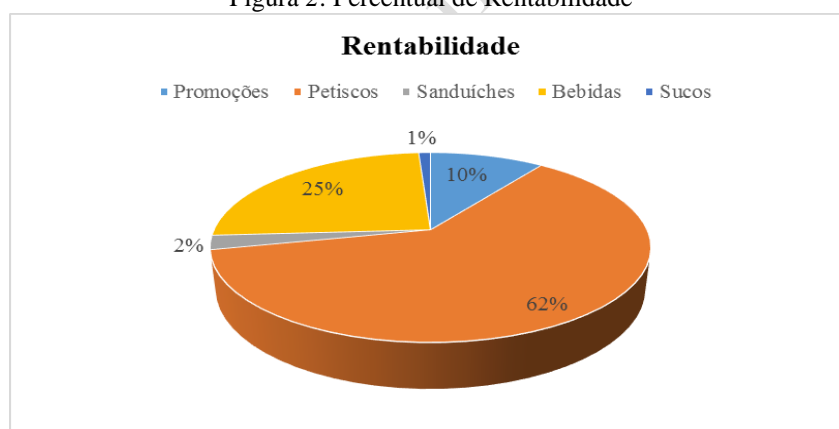
A organização estudada pertence ao setor de serviços de alimentação e está localizada em um Shopping, na cidade de João Pessoa-PB. De acordo com o critério de classificação do porte das empresas dada pelo SEBRAE (2015), o empreendimento analisado enquadra-se como sendo uma pequena empresa, visto que existem 10 funcionários registrados formalmente.

O horário de funcionamento do estabelecimento é de segunda a sábado, das 9h às 21 horas e também aos domingos das 12h até às 20 horas. A empresa possui 10 funcionários registrados formalmente e que recebem salário comercial.

No que diz respeito aos produtos ofertados pela empresa, estes compreendem uma variedade de lanches como: sanduíches, sucos, bebidas, petiscos e ainda oferece os combos, que consistem no trio: um sanduíche, uma porção de batata frita e um refrigerante em copo. Devido à grande quantidade de produtos oferecidos, este artigo se limita aos produtos que apresentam maior importância para a empresa em termos de rentabilidade. Para facilitar o entendimento, os produtos foram divididos nas seguintes categorias: a) Promoções (combos), b) Petiscos, c) Sanduíches, d) Sucos e e) Bebidas.

Para realizar este estudo, foi necessário fazer o levantamento dos produtos mais vendidos pela empresa, visto que esta não possuía estes registros. A partir desta análise, constatou-se que os petiscos correspondem mais de 60% da rentabilidade mensal do estabelecimento, conforme a Figura 2 a seguir.

Figura 2: Percentual de Rentabilidade



Fonte: Elaborado pelos autores

A tabela 1 apresenta os petiscos que possuem maior representatividade da unidade de negócio estudada. São apresentados também os seus respectivos valores unitários, quantidade mensal vendida aproximada e a porcentagem de participação no faturamento mensal dos petiscos.

Tabela 1: Petiscos mais vendidos

Descrição	Valor Unitário	Quantidade vendida (mensal)	% no total mensal
Mistão com fritas	29,90	970	59,46%
Filé de frango com fritas	20,90	820	35,50%

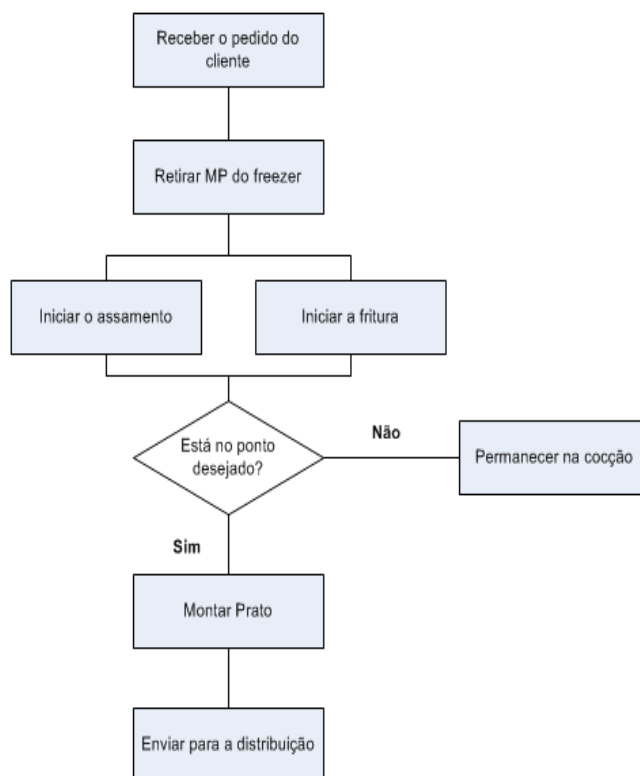
Fonte: Elaborado pelos autores

Ressalta-se que a escolha pela análise dos dois produtos listados na tabela 1 está relacionada ao fato de que estes dois produtos juntos representam cerca de 58% do faturamento total do estabelecimento. E dentro da categoria dos petiscos, estes dois produtos juntos representam um percentual bastante elevado em relação ao total de petiscos vendidos, como pode ser observado na tabela 1.

O mistão com fritas é o produto com maior representatividade da empresa analisada e consiste em porções de fritas, carne, frango e calabresa, que é servido em uma tábua específica. E o filé de frango com fritas consiste em um petisco com uma porção de batata frita e uma porção de filé de frango.

O processo de atendimento de um pedido do cliente foi observado e resumido de maneira a poder ser visualizado conforme a ilustração da Figura 3 a seguir.

Figura 3: Fluxograma



Fonte: Elaborado pelos autores

Verifica-se que o sistema de produção da empresa estudada pode ser identificado segundo a classificação Cruzada de Schroeder (1981) e consiste em um Sistema de fluxo intermitente orientado para a encomenda, onde as operações só se iniciam com a solicitação do cliente.

5. Aplicação do Método ABC na Empresa Estudada

A empresa pesquisada detém uma ampla gama de produtos. Para selecionar quais produtos abordar, fez-se um levantamento para saber quais produtos a empresa teria mais interesse em conhecer os custos.

Para contabilizar os custos e repassar o preço do produto ao cliente, a empresa realizava apenas uma estimativa do custo dos produtos baseado no custo da matéria prima e adicionava uma margem de lucro.

O mapeamento das atividades da organização analisada, compreendida como a tradução de todos os processos da empresa em atividades, e os respectivos tempos de execução, em segundos, podem ser observados no quadro 1, onde o mistão é o P1 o filé com fritas é P2.

Quadro 1: Tempos das atividades (em horas)

Processos	Atividades	Tarefas	Tempos P1	Tempos P2
Compras	Cotação de preços	Cotar preços dos insumos	0,067	0,067
	Efetivação do pedido	Fazer o pedido dos insumos necessários	0,033	0,033
Recepção	Recepção e conferência dos produtos	Receber produtos	0,017	0,017
		Conferir se os produtos recebidos estão conformes com o que foi requerido	0,083	0,083
Estocagem	Higienização	Fazer a devida higienização, caso os insumos recebidos requeiram	0,050	0,050
	Conservação/Armazenamento	Conservar/Armazenar insumos conforme necessidade/especificações	0,033	0,033
Pedido do Cliente	Emissão de ordem de produção (Pedido do cliente)	Emitir ordem de produção	0,067	0,067
	Disparada do pedido para cozinha	Enviar pedido para cozinha	0,017	0,017
Preparação	Higienização de todos os alimentos a serem processados momentaneamente	Higienizar os alimentos a serem processados momentaneamente	0,050	0,033
	Corte atendendo a diversos tamanhos e tipos, conforme o alimento	Cortar alimentos conforme necessidade/especificações	0,100	0,067
	Estocagem de materiais intermediários	Estocar materiais intermediários	0,017	0,017
Cocção	Assamento	Assar alimentos conforme necessidade/especificações	0,200	0,133
	Fritura	Fritar alimentos conforme necessidade/especificações		
	Montagem dos pratos em utensílios adequados ao tipo de alimento	Montar pratos em utensílios adequados ao tipo de alimento		
Distribuição	Serviço de distribuição dos alimentos à mesa	Distribuir alimentos à mesa	0,117	0,117
Contabilização	Contabilização dos pagamentos efetuados	Contabilizar pagamentos efetuados	0,083	0,083
Eliminação de dejetos	Eliminação propriamente dita do lixo produzido diariamente	Eliminar lixo produzido diariamente	0,050	0,050
Limpeza do ambiente	Limpeza das bancadas	Limpar bancadas	0,033	0,033
	Limpeza do chão (cozinha e salão)	Limpar chão (cozinha e salão)	0,083	0,083
Higienização de utensílios	Lavagem dos utensílios e equipamentos	Lavar utensílios e equipamentos	0,083	0,083

	Secagem	Secar utensílios		
	Armazenamento	Armazenar utensílios		

Fonte: Elaborado pelos autores

A etapa de alocação dos custos às atividades deve representar o consumo dos insumos pelas atividades da melhor maneira possível. Os direcionadores e a justificativa para a escolha dos mesmos são apontados no Quadro 2.

Quadro 2: Definição dos Direcionadores

Item	Direcionador	Motivo da escolha
Salário ADM	Tempo (seg)	Custo varia de acordo com a dedicação da mão-de-obra em efetuar a atividade.
Salários Atendimento	Tempo (seg)	Custo varia de acordo com a dedicação da mão-de-obra em efetuar a atividade.
Salários MOD	Tempo (seg)	Custo varia de acordo com a dedicação da mão-de-obra em efetuar a atividade.
Aluguel	Área (m ²)	Custo com consumo associado à área utilizada por cada atividade.
Água	m ³	Levando em conta o valor da conta mensal, encontrou-se o valor consumido em m ³ . A distribuição entre as atividades foi feita proporcional ao tempo gasto para realização das atividades, pois quanto mais tempo uma atividade gasta, maior a probabilidade de uma utilização superior de água.
Energia Elétrica	Consumo KW/H	Custo totalmente relacionado ao consumo em KW/H dos equipamentos alocados para cada atividade apresentada.
Gás	% Utilização	O recurso só é utilizado em uma atividade, por isso sua alocação é direta pelo consumo.
Material de Consumo	Valor dos itens	Estes materiais são utilizados em algumas atividades e, dessa forma, a distribuição de seus custos é feita de forma proporcional ao consumo.
Material de Limpeza	Área (m ²)	Quanto maior a área associada a uma atividade, maior será a quantidade de material de limpeza necessário à higienização do espaço.
Serviço terceirizado de contabilidade	Tempo (seg)	A alocação foi feita pelo tempo utilizado pelo contador.
Impostos	Tempo (seg)	Os impostos incidem sobre o faturamento presumido da organização. E, em geral, as atividades que mais consomem tempo, são as principais responsáveis pelo faturamento.
Telefone	Tempo (seg)	Apenas duas atividades utilizam o telefone e o que difere as mesmas é o tempo gasto para realização.

Fonte: Elaborado pelos autores

No que concerne à depreciação, o cálculo foi realizado segundo estas etapas: 1) considerou-se o valor unitário de cada máquina, 2) a depreciação anual de 10%, 3) Dividiu-se esse valor por 12, para obter a depreciação mensal. Do valor total mensal, considerou-se apenas 58% - com base na representatividade dos produtos analisados. Dessa forma, o valor de depreciação mensal encontrada foi de R\$ 158,85 e, para fins deste estudo, utilizou-se o valor de R\$ 92,13, levando em consideração a representatividade dos produtos analisados.

Para a realização das mensurações dos direcionadores para cada um dos itens, inicialmente deve ser feita uma quantificação física dos direcionadores e em seguida apresentar-se os respectivos valores monetários. Para a empresa estudada, tais fases estão expostas nos quadros 3 e 4, a seguir.

Quadro 3: Mensuração física dos direcionadores

Direcionador	Salário ADM	Salários Atend	Salários MOD	Aluguel	Depreciação	Água	Energia Elétrica	Gás	Material de Consumo	Material de Limpeza	Serviço terceirizado de contabilidade	Impostos	Telefone
	Tempo (seg)	Tempo (seg)	Tempo (seg)	Área (m²)	Valor dos equipamentos (R\$)	m³	Consumo KW/H	% utilização	Valor dos itens	Área (m²)	Tempo (seg)	Tempo (seg)	Tempo (seg)
Cotação de preços	240	-	-	2,94	-	-	-	-	-	2,94	240	240	240
Efetivação do pedido	120	-	-	1,47	-	-	-	-	-	1,47	120	120	120
Recepção e conferência dos produtos	60	-	-	0,735	-	-	-	-	-	0,735	60	60	-
Higienização	-	-	180	0,291	-	13,83	-	-	-	0,291	180	180	-
Conservação/Armazenamento	-	-	120	0,194	R\$ 1.391,42	-	0,14	-	-	0,194	120	120	-
Emissão de ordem de produção (Pedido do cliente)	-	240	-	1,91	-	-	-	-	-	1,91	240	240	-
disparada do pedido para cozinha	-	60	-	0,48	-	-	-	-	-	0,48	60	60	-
Higienização de todos os alimentos a serem processados momentaneamente	-	-	300	0,486	-	13,83	-	-	-	0,486	300	300	-
Corte atendendo a diversos tamanhos e tipos, conforme o alimento	-	-	600	0,971	-	-	-	-	-	0,971	600	600	-
Estocagem de materiais intermediários	-	-	120	0,194	R\$ 8.727,20	-	10,54	-	-	0,194	120	120	-
Assamento	-	-	-	-	R\$ 619,68	-	-	100	-	-	-	-	-
Fritura	-	-	-	-	R\$ 317,67	-	1,2	-	-	-	-	-	-
Montagem dos pratos em utensílios adequados ao tipo de alimento	-	-	1200	3,174	-	-	-	-	R\$ 60,19	3,174	1200	1200	-
Serviço de distribuição dos alimentos à mesa	-	420	-	3,34	-	-	-	-	R\$ 157,76	3,34	420	420	-
Contabilização dos pagamentos efetuados	300	-	-	3,675	-	-	-	-	-	3,675	300	300	-
Eliminação propriamente dita do lixo produzido diariamente	-	180	-	1,43	-	-	-	-	R\$ 90,48	1,43	180	180	-
Limpeza das bancadas	-	120	-	0,95	-	9,23	-	-	-	0,95	120	120	-
Limpeza do chão (cozinha e salão)	-	300	-	2,39	-	23,06	-	-	-	2,39	300	300	-
Lavagem dos utensílios e equipamentos	-	-	300	0,486	-	13,83	-	-	-	0,486	300	300	-
Secagem	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Armazenamento	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total	720	1320	2820	25,116	R\$ 11.055,97	73,78	11,88	100	R\$ 308,43	R\$ 25,116	4860	4860	360

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 4: Valores monetários

Valor	Salário ADM	Salários Atend	Salários MOD	Aluguel	Depreciação	Água	Energia Elétrica	Gás	Material de Consumo	Material de Limpeza	Serviço terceirizado de contabilidade	Impostos	Telefone	Totais
Cotação de preços	R\$ 3.480,00	R\$ 3.860,40	R\$ 2.573,60	R\$ 4.640,00	R\$ 92,13	R\$ 116,00	R\$ 995,41	R\$ 406,00	R\$ 308,43	R\$ 465,45	R\$ 580,00	R\$ 3.085,60	R\$ 133,40	R\$ 2.027,58
Efetivação do pedido	R\$ 580,00	-	-	R\$ 271,57	-	-	-	-	-	R\$ 54,48	R\$ 28,64	R\$ 152,38	R\$ 88,93	R\$ 1.013,79
Recepção e conferência dos produtos	R\$ 290,00	-	-	R\$ 135,79	-	-	-	-	-	R\$ 27,24	R\$ 14,32	R\$ 76,19	R\$ 44,47	R\$ 1.013,79
Higienização	-	-	R\$ 164,27	R\$ 53,76	-	R\$ 21,74	-	-	-	R\$ 13,62	R\$ 7,16	R\$ 38,09	-	R\$ 484,66
Conservação/Armazenamento	-	-	R\$ 109,51	R\$ 35,84	R\$ 11,60	-	R\$ 11,73	-	-	R\$ 5,39	R\$ 21,48	R\$ 114,28	-	R\$ 380,93
Emissão de ordem de produção (Pedido do cliente)	-	R\$ 701,89	-	R\$ 352,86	-	-	-	-	-	R\$ 3,60	R\$ 14,32	R\$ 76,19	-	R\$ 262,78
disparada do pedido para cozinha	-	R\$ 175,47	-	R\$ 88,68	-	-	-	-	-	R\$ 35,40	R\$ 28,64	R\$ 152,38	-	R\$ 1.271,16
Higienização de todos os alimentos a serem processados momentaneamente	-	-	R\$ 273,79	R\$ 89,78	-	R\$ 21,74	-	-	-	R\$ 8,90	R\$ 7,16	R\$ 38,09	-	R\$ 318,30
Corte atendendo a diversos tamanhos e tipos, conforme o alimento	-	-	R\$ 547,57	R\$ 179,39	-	-	-	-	-	R\$ 9,01	R\$ 35,80	R\$ 190,47	-	R\$ 620,59
Estocagem de materiais intermediários	-	-	R\$ 109,51	R\$ 35,84	R\$ 72,73	-	R\$ 883,13	-	-	R\$ 17,99	R\$ 14,32	R\$ 380,94	-	R\$ 1.197,50
Assamento	-	-	-	-	R\$ 5,16	-	R\$ 406,00	-	-	R\$ 3,60	R\$ 14,32	R\$ 76,19	-	R\$ 1.195,32
Fritura	-	-	-	-	R\$ 2,65	-	R\$ 100,55	-	-	R\$ 58,82	-	-	-	R\$ 3.056,59
Montagem dos pratos em utensílios adequados ao tipo de alimento	-	-	R\$ 1.095,15	R\$ 586,37	-	-	-	-	-	R\$ 60,19	R\$ 143,21	R\$ 761,88	-	R\$ 60,19
Serviço de distribuição dos alimentos à mesa	-	R\$ 1.228,31	-	R\$ 617,04	-	-	-	-	R\$ 157,76	R\$ 61,90	R\$ 50,12	R\$ 266,66	-	R\$ 2.381,79
Contabilização dos pagamentos efetuados	R\$ 1.450,00	-	-	R\$ 678,93	-	-	-	-	-	R\$ 68,11	R\$ 35,80	R\$ 190,47	-	R\$ 2.423,31
Eliminação propriamente dita do lixo produzido diariamente	-	R\$ 526,42	-	R\$ 264,18	-	-	-	-	R\$ 90,48	R\$ 26,50	R\$ 21,48	R\$ 114,28	-	R\$ 1.043,34
Limpeza das bancadas	-	R\$ 350,95	-	R\$ 175,51	-	R\$ 14,51	-	-	-	R\$ 17,61	R\$ 14,32	R\$ 76,19	-	R\$ 649,08
Limpeza do chão (cozinha e salão)	-	R\$ 877,36	-	R\$ 441,54	-	R\$ 36,26	-	-	-	R\$ 44,29	R\$ 35,80	R\$ 190,47	-	R\$ 1.625,72
Lavagem dos utensílios e equipamentos	-	-	R\$ 273,79	R\$ 89,78	-	R\$ 21,74	-	-	-	R\$ 9,01	R\$ 35,80	-	-	R\$ 620,59
Secagem	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ -
Armazenamento	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R\$ 190,47	-	-	R\$ -
Total	R\$ 3.480,00	R\$ 3.860,40	R\$ 2.573,60	R\$ 4.640,00	R\$ 92,13	R\$ 116,00	R\$ 995,41	R\$ 406,00	R\$ 308,43	R\$ 465,45	R\$ 580,00	R\$ 3.085,60	R\$ 133,40	R\$ 20.736,42

Fonte: Elaborado pelos autores

A partir do custo das atividades identificou-se os direcionadores de custos para cada atividade, os chamados direcionadores de segundo estágio ou atividade. Como possuem atividades semelhantes, os dois produtos estudados utilizam os mesmos direcionadores para compor os custos, neste caso, direcionadores de duração.

Quadro 5: Direcionadores de Segundo estágio

Atividades	Direcionador de Atividades
Cotação de preços	Tempo para cotação de preços
Efetivação do pedido	Tempo para efetivação do pedido
Recepção e conferência dos produtos	Tempo para recepção dos produtos
	Tempo para conferência dos produtos
Higienização	Tempo gasto para higienização
Conservação/Armazenamento	Tempo para conservação/armazenamento
Emissão de ordem de produção (Pedido do cliente)	Tempo de emissão de ordem de produção
Disparada do pedido para cozinha	Tempo para disparada do pedido para cozinha
Higienização de todos os alimentos a serem processados momentaneamente	Tempo para higienização
Corte atendendo a diversos tamanhos e tipos, conforme o alimento	Tempo para corte
Estocagem de materiais intermediários	Tempo para estocagem
Assamento	Tempo para assamento
Fritura	Tempo para fritura
Montagem dos pratos em utensílios adequados ao tipo de alimento	Tempo para montagem dos pratos
Serviço de distribuição dos alimentos à mesa	Tempo para serviço de distribuição dos alimentos à mesa
Contabilização dos pagamentos efetuados	Tempo para contabilização dos pagamentos efetuados
Eliminação propriamente dita do lixo produzido diariamente	Tempo para eliminação propriamente dita do lixo produzido diariamente
Limpeza das bancadas	Tempo para limpeza das bancadas
Limpeza do chão (cozinha e salão)	Tempo para limpeza do chão
Lavagem dos utensílios e equipamentos	Tempo para lavagem dos utensílios e equipamentos
Secagem	Tempo para secagem
Armazenamento	Tempo para armazenamento

Fonte: Elaborado pelos autores

Com base nesses dados, alocam-se os custos das atividades aos produtos utilizando os direcionadores de segundo estágio. O quadro 6, a seguir mostra essa distribuição.

Quadro 6: Alocação dos custos às atividades

Produto	Cotação de preços	Efetivação do pedido	Recepção e conferência dos produtos	Higienização	Conservação/Armazenamento	Emissão de ordem de produção (Pedido do cliente)	Disparada do pedido para cozinha	Higienização de todos os alimentos a serem processados momentaneamente	Corte atendendo a diversos tamanhos e tipos, conforme o alimento	Estocagem de materiais intermediários	Assamento	Fritura	Montagem dos pratos em utensílios adequados ao tipo de alimento	Serviço de distribuição dos alimentos à mesa	Contabilização dos pagamentos efetuados	Eliminação propriamente dita do lixo produzido diariamente	Limpeza das bancadas	Limpeza do chão (cozinha e salão)	Lavagem dos utensílios e equipamentos	Secagem	Armazenamento
Mistão	0,067	0,033	0,100	0,050	0,033	0,067	0,017	0,050	0,100	0,017		0,200		0,117	0,083	0,050	0,033	0,083		0,083	
Filé com Fritas	0,067	0,033	0,100	0,050	0,033	0,067	0,017	0,033	0,067	0,017		0,133		0,117	0,083	0,050	0,033	0,083		0,083	
Total	0,133	0,067	0,200	0,100	0,067	0,133	0,033	0,083	0,167	0,033		0,333		0,233	0,167	0,100	0,067	0,167		0,167	

	Cotação de preços	Efetivação do pedido	Recepção e conferência dos produtos	Higienização	Conservação/Armazenamento	Emissão de ordem de produção (Pedido do cliente)	Disparada do pedido para cozinha	Higienização de todos os alimentos a serem processados momentaneamente	Corte atendendo a diversos tamanhos e tipos, conforme o alimento	Estocagem de materiais intermediários	Assamento	Fritura	Montagem dos pratos em utensílios adequados ao tipo de alimento	Serviço de distribuição dos alimentos à mesa	Contabilização dos pagamentos efetuados	Eliminação propriamente dita do lixo produzido diariamente	Limpeza das bancadas	Limpeza do chão (cozinha e salão)	Lavagem dos utensílios e equipamentos	Secagem	Armazenamento	Total
Mistão	1013,789	506,895	242,331	190,466	131,392	635,581	159,149	R\$ 372,36	R\$ 718,50	R\$ 597,66	R\$		1.931,99	R\$ 1.190,89	R\$ 1.211,65	R\$ 521,67	R\$ 324,54	R\$ 812,86	R\$ 310,30	R\$ -	R\$ -	R\$ 10.872,02
Filé com Fritas	1013,789	506,895	242,331	190,466	131,392	635,581	159,149	R\$ 248,24	R\$ 479,00	R\$ 597,66	R\$		1.287,99	R\$ 1.190,89	R\$ 1.211,65	R\$ 521,67	R\$ 324,54	R\$ 812,86	R\$ 310,30	R\$ -	R\$ -	R\$ 9.864,40
Total	R\$ 2.027,58	R\$ 1.013,79	R\$ 484,66	R\$ 380,93	R\$ 262,78	R\$ 1.271,16	R\$ 318,30	R\$ 620,59	R\$ 1.197,50	R\$ 1.195,32	R\$		3.219,98	R\$ 2.381,79	R\$ 2.423,31	R\$ 1.043,34	R\$ 649,08	R\$ 1.625,72	R\$ 620,59	R\$ -	R\$ -	R\$ 20.736,42

Fonte: Elaborado pelos autores

Para iniciar a composição do custo final do produto verificou-se o custo de transformação unitário dos produtos, como pode ser visualizado no quadro 7, e em seguida adicionou-se o custo direto do produto final.

Quadro 7: Mensuração de custos de transformação dos produtos

Produto	Total	Qtde	Valor Unid
Mistão	R\$ 10.872,02	970	R\$ 11,21
Filé de frango com Fritas	R\$ 9.864,40	820	R\$ 12,03

Fonte: Elaborado pelos autores

O custo final do produto, foi calculado pela soma dos custos de transformação e custos de matéria prima. Além disso, calculou-se a margem de contribuição e razão da contribuição dos produtos analisados. O resultado é apresentado no Quadro 8.

Quadro 8: Mensuração do custo total

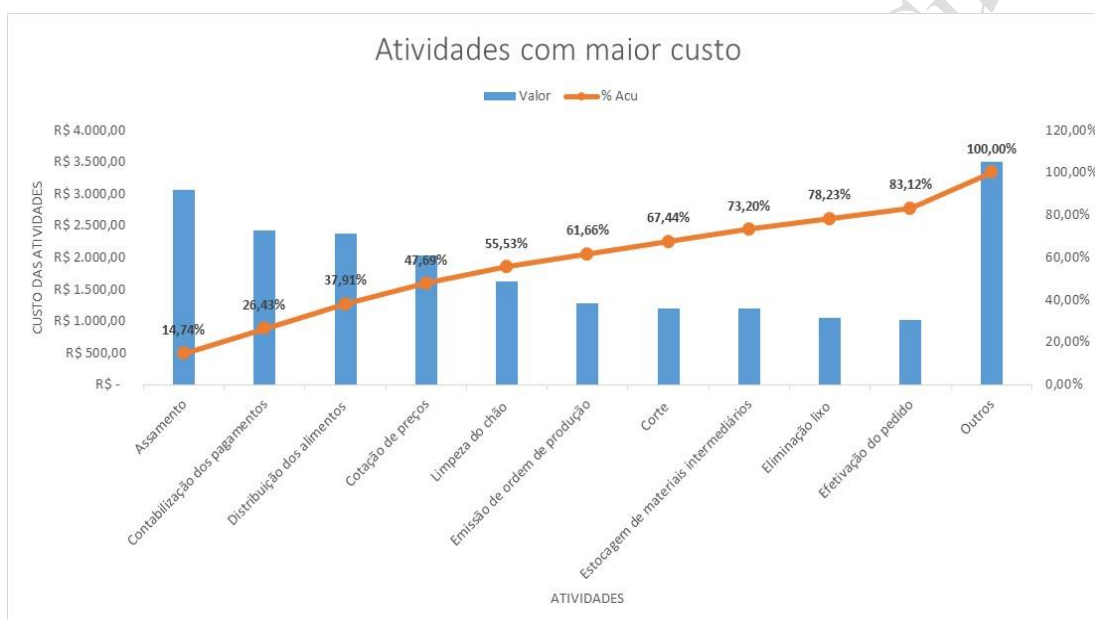
Produto	Total	Qtde	Valor Unid	Custo unitário MP	Custo Total UNID	Preço	Margem	Razão
Mistão	R\$ 10.872,02	970	R\$ 11,21	R\$ 8,94	R\$ 20,15	R\$ 29,90	R\$ 9,75	33%
Filé de frango com Fritas	R\$ 9.864,40	820	R\$ 12,03	R\$ 4,84	R\$ 16,87	R\$ 20,90	R\$ 4,03	19%

Fonte: Elaborado pelos autores

O custo unitário total do mistão é de R\$ 20,15, apresentando uma margem de R\$ 9,75. Sua razão de contribuição é de 33%, ou seja, 33% do preço cobrado pelo produto são usados para cobertura de custos e despesas fixas e formação do lucro. No que diz respeito ao Filé de frango com fritas, o custo unitário total é de R\$ 16,87 e a margem de contribuição unitária é de R\$ 4,03. Sua razão de contribuição é de 19%, portanto, 19% do preço cobrado pelo produto é utilizado para cobertura de custos e despesas fixas e formação do lucro.

Uma das vantagens do uso do método ABC é a possibilidade de observar quais atividades são mais onerosas. Na empresa estudada, o top 5 dessas atividades incluem: (1) Assamento, (2) Contabilização dos pagamentos efetuados, (3) Serviço de distribuição dos alimentos à mesa, (4) Cotação de preços e (5) Limpeza do chão - cozinha e salão. A figura 4 a seguir ilustra as atividades mais onerosas, seus custos e suas representações em termos acumulados em relação ao custo total.

Figura 4: Pareto das atividades com maior custo



Fonte: Elaborado pelos autores

Com exceção do Assamento – que é uma atividade diretamente relacionada a produção – as demais atividades que lideram o ranking de onerosidade não estão intrinsecamente associadas ao processo produtivo dos produtos analisados. É preciso avaliar se os custos com pessoal (atendimento e administradora) são pertinentes e estão agregando valor ao produto – uma vez que esses custos são os responsáveis pelo alto comprometimento de recursos financeiros da empresa em atividades não diretamente influenciadoras do processo produtivo.

6. Considerações Finais

Este artigo teve como objetivo fazer uma análise de custos, utilizando o método ABC, em uma empresa do setor de serviços de alimentação localizada na cidade de João Pessoa-PB a fim de prover a organização com uma ferramenta de tomada de decisão. Para tanto foram levantados os dados necessários para a mensuração dos custos relacionados à produção de dois produtos que representam 58% do faturamento da organização estudada.

Durante o levantamento das informações verificou-se que os processos englobavam uma série de atividades que requerem a utilização de diferentes quantidades de matérias primas e demais recursos, dificultando a determinação do custo final do produto.

Dentre os métodos de custeio existentes, o método UEP e o método RKW não se adequam apropriadamente a lógica do estabelecimento analisado e além disso, o ABC minimiza distorções em virtude de distribuições inadequadas dos custos indiretos e constitui um mecanismo de apoio a tomada de decisão mais eficiente; assim sendo, este foi o escolhido para a aplicação.

Ao seguir as etapas de aplicação do método ABC, houve o fornecimento de diversas informações à organização que antes a gestão não detinha. Além disso, a planilha elaborada para operacionalização do método irá auxiliar a gestão a tomar decisões no que diz respeito aos custos do empreendimento.

De maneira geral, verificou-se que as atividades mais onerosas à organização não são relacionadas ao processo produtivo e uma oportunidade de melhoria seria a revisão das atividades quanto a necessidade e agregação de valor aos produtos oferecidos de forma a eliminar processos desnecessários e custos indevidos. Uma atenção especial deve ser dada aos custos com pessoal, tendo em vista que estes são relativamente altos e não necessariamente estão gerando valor para o consumidor final, isto de acordo com o observado na realidade atual do estabelecimento.

Referências

BERTS, K. e Kock, S. "Implementation considerations for activity-based cost systems in service firms: the unavoidable challenge". **Management Decision**, Vol. 33 - N.6, págs. 57-63, 1995.

BEUREN, I. M. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BORNIA, A.C. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas**. São Paulo: Atlas, 2009.

BRUNI, Adriano Leal. **Administração de Custos, preços e lucros**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COGAN, S.. **Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1994.

FIGUEIREDO, T. L.; CRUZ, V. L.; MEIRELES, J. M. S.; PEIXOTO, E. P. A. Aplicação do custeio abc na geração de informações para a tomada de decisão: um estudo de caso em uma indústria têxtil do estado da Paraíba. In: XXI Congresso Brasileiro de Custos, 2014, Natal/RN. Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos, 2014.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos – Contabilidade e Controle**. São Paulo: Thomson Pioneira, 2001.

Kaplan, R. S., & Cooper, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NAKAGAWA, M. **ABC**: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1995.

NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos**: conceito, sistemas e implementação. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

PORTER, Michael. “What is strategy?” **Harvard Business Review**, Vol.74 – N.6 Nov-Dec, 1996.

SANTOS, M. C. P.; BORINELLI, M. L. O impacto do custeio baseado em atividades na tomada de decisão: um estudo de caso em uma Instituição Financeira. In: XXI Congresso Brasileiro de Custos, 2014, Natal/RN. Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos, 2014.

SCHROEDER, R. G. **Operations Management**: Decision Making in the Operations Function. Nova York: McGraw-Hill, 1981.

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos**: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas, 2009.