

Viabilidade do método ABC para apoio a tomada de decisão em pequenos negócios

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

Caio de Araújo Pereira Gadelha (UFPB) - caio_gad@hotmail.com

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

Resumo:

Considerando o ambiente empresarial competitivo atual, a boa gestão dos custos é um fator crucial na competitividade das organizações. No contexto dos pequenos negócios, essa gestão é ainda mais importante tendo em vista a escassez de recursos e a necessidade de decisões acertadas de maneira a prolongar a sobrevivência desses empreendimentos no mercado. Nesse sentido, esse trabalho visou discutir a viabilidade da aplicação do método ABC em uma pequena empresa no intuito de proporcionar aos gestores desse tipo de negócio um procedimento de utilização do método. Acerca dos procedimentos metodológicos, o presente trabalho se fez possível através de uma revisão literária sobre os temas abordados e adoção do estudo de caso enquanto método de estudo. Foram realizadas visitas técnicas à organização focal escolhida; onde ocorreram entrevistas com os gestores a fim de recolher os dados necessários, efetuar medições e acompanhar os processos necessários à aplicação do método. Os resultados contemplam a viabilidade de aplicação do método no contexto dos pequenos negócios. A aplicação do ABC poderá fornecer a esses tipos de negócios informações necessárias para possíveis alterações nas famílias de produtos, bem como um mapeamento das atividades para futura análise buscando a redução de custos através da eliminação ou redução daquelas atividades que não agregarem valor ao produto final.

Palavras-chave: *Gestão de custos. Pequenas empresas. Método ABC.*

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

Viabilidade do método ABC para apoio a tomada de decisão em pequenos negócios

Resumo

Considerando o ambiente empresarial competitivo atual, a boa gestão dos custos é um fator crucial na competitividade das organizações. No contexto dos pequenos negócios, essa gestão é ainda mais importante tendo em vista a escassez de recursos e a necessidade de decisões acertadas de maneira a prolongar a sobrevivência desses empreendimentos no mercado. Nesse sentido, esse trabalho visou discutir a viabilidade da aplicação do método ABC em uma pequena empresa no intuito de proporcionar aos gestores desse tipo de negócio um procedimento de utilização do método. Acerca dos procedimentos metodológicos, o presente trabalho se fez possível através de uma revisão literária sobre os temas abordados e adoção do estudo de caso enquanto método de estudo. Foram realizadas visitas técnicas à organização focal escolhida; onde ocorreram entrevistas com os gestores a fim de recolher os dados necessários, efetuar medições e acompanhar os processos necessários à aplicação do método. Os resultados contemplam a viabilidade de aplicação do método no contexto dos pequenos negócios. A aplicação do ABC poderá fornecer a esses tipos de negócios informações necessárias para possíveis alterações nas famílias de produtos, bem como um mapeamento das atividades para futura análise buscando a redução de custos através da eliminação ou redução daquelas atividades que não agregarem valor ao produto final.

Palavras-chave: Gestão de custos. Pequenas empresas. Método ABC.

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

Introdução

A globalização promove um ambiente de constante mudanças e as empresas necessitam se adequar de modo a garantir a sobrevivência em um contexto de alta competitividade (WERNEK, 2003). Atualmente, o objetivo maior das empresas é oferecer produtos e/ou serviços com preços competitivos que ainda sim apresentem uma qualidade no mínimo aceitável aos olhos dos clientes, que estão cada dia mais exigentes. Assim, as empresas vêm buscando desenvolver seus processos, promovendo a ideologia de melhoria contínua, eliminando desperdícios e almejando inovações.

Diante desse cenário, uma eficiente gestão de custos é imprescindível para que os gestores consigam conquistar e manter vantagem competitiva em relação aos seus concorrentes (RIBEIRO, 2011). Isso por quê a boa execução da gestão de custos auxilia a gerência no controle das operações e viabiliza à tomada de decisão consciente, com base em informações que representam acertadamente a realidade instalada.

No Brasil, as micros e pequenas empresas (MPE) são de grande importância para a economia e podem ser consideradas determinantes no que concerne o crescimento do país. As MPE representam hoje 27% do PIB brasileiro, contando com um crescimento progressivo desde 1985, onde essa participação era de 21% (SEBRAE, 2015). Além disso, vale salientar que os pequenos negócios representam 52% dos empregos com carteira assinada no Brasil (SEBRAE, 2015).

A gestão de custos em pequenas empresas é um ponto crítico, visto que muitas dessas organizações não possuem um mecanismo mínimo que lide com o controle dos gastos existentes. Essa gestão de custos nas pequenas empresas não é tão complexa quanto numa grande empresa, uma vez que seus processos, em geral, são mais simples e não apresentam tantos detalhes. Assim, de acordo com Callado, Almeida e Callado (2005) uma boa gestão de custos pode ser o diferencial de um pequeno empreendimento na tomada de decisões, visto que ela tem o objetivo de determinar o custo para critérios de fixação de preço do produto, podendo também avaliar estoques e empregar recursos onde produzam melhores resultados. Havendo assim uma melhoria na qualidade das decisões e um aumento de competitividade.

Diante do que foi exposto, este trabalho adotou como objetivo discorrer sobre a viabilidade da aplicação do método ABC dentro das pequenas empresas, apresentando diretrizes para que as mesmas possam implantar um sistema de gestão de custos, através da aplicação do método, que possa servir de auxílio para tomada de decisões de uma maneira que ela se mantenha competitiva no mercado. Enquanto método de pesquisa, o estudo de caso foi adotado e o mesmo foi aplicado em uma pequena lanchonete localizada no estado da Paraíba.

O método de custeio adotado foi o de Custeio Baseado em Atividades (ABC); a escolha desta metodologia foi motivada pela ideologia deste método, que visa a melhoria dos processos e redução de desperdícios (BORNIA, 2010).

2 Gestão de Custos

De acordo com Bruni (2012), a contabilidade de custos trata dos gastos, custos, despesas, depreciação, perdas e desperdícios envolvidos na produção de bens e serviços, servindo de ajuda a gerência da empresa para avaliação de estoques, auxílio ao controle e auxílio à tomada de decisões, em especial a definição do preço de venda.

Em empresas de serviços, em especial, o objetivo da contabilidade de custos não é valorizar os estoques mas sim atuar enquanto uma ferramenta de controle e de tomada de decisão (SANTOS; BORINELLI, 2014).

O sistema de custos representa um fio condutor no recolhimento de dados, processando-os e emitindo relatórios na outra extremidade (MARTINS, 2003). De acordo com Bornia (2010), os custos podem ser classificados pela sua facilidade de alocação ao produto (diretos ou indiretos) e pela sua variabilidade (fixos ou variáveis).

Os custos diretos são aqueles que podem ser alocados aos produtos de maneira fácil. Por exemplo: matéria prima e mão de obra direta. Os custos indiretos são aqueles que não são alocados aos produtos de maneira fácil, precisando de métodos especiais de alocação, tais como rateios. São exemplos desses custos com aluguel e mão de obra indireta.

Os custos fixos são aqueles que ocorrem, dentro de uma faixa produtiva, de maneira independente ao volume da produção, por exemplo o aluguel de um galpão será o mesmo valor independente da variação da produção. Os custos variáveis são aqueles que variam de acordo com o volume de produção. Como exemplo temos os custos com matérias primas que irá variar de acordo com a quantidade produzida naquele mês.

3 O Método ABC

O custeio baseado por atividades foi desenvolvido na década de 1980 por Cooper e Kaplan, com o propósito de aprimorar o sistema de gestão de custos. O ABC tem como ideia básica dividir as operações de uma empresa em atividades e subatividades e entender seu comportamento.

Esse método tem sido utilizado como base para a tomada de decisões gerenciais, proporcionando benefícios com o intuito de melhorar o rendimento da organização (BJORNENAK; MITCHELL, 1999; CAGWIN; BOWMAN, 2002). Assim, o ABC irá buscar a melhoria contínua, supervisionando o rendimento dos seus processos.

O ABC pode ser aplicado tanto na indústria como em empresas de serviços, de grande ou pequeno porte. Ele proporciona a empresa um melhor conhecimento dos seus processos e atividades, podendo-se excluir aqueles procedimentos que não agregam valor.

O método ABC tem como característica essencial o objetivo de alocar os custos indiretos aos produtos de maneira mais acurada do que outros métodos. Assim, esse método parte da lógica que os produtos usam as atividades e as atividades consomem os recursos, logo, os custos são alocados as atividades e daí repassadas aos produtos.

Bruni (2012) apresenta os seguintes passos para implementar o método ABC: identificar as atividades e seus respectivos custos; alocação do custo departamental ao custo das atividades; identificar os direcionadores de custos (*cost drivers*) e, por último, a divisão do custo da atividade pelo direcionador de custos.

Já Bornia (2010) divide o ABC em 4 etapas básicas: o mapeamento das atividades, seguido pela distribuição dos custos às atividades, distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas e finalmente distribuição dos custos aos produtos.

Como dito anteriormente, para distribuir os custos as atividades e conseqüentemente aos produtos são necessários direcionadores de custos, que são identificados como as causas principais dos custos.

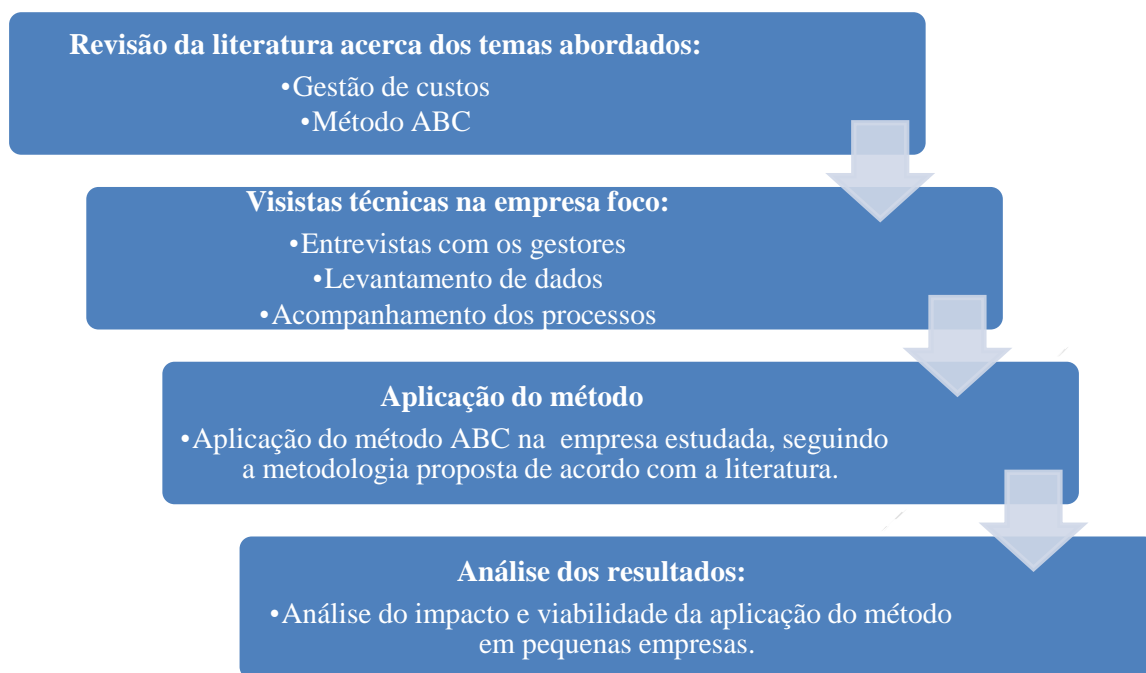
No tópico de procedimentos metodológicos o método adotado será melhor descrito já explicitando a lógica de aplicação no estudo de caso escolhido e em seguida feita a aplicação prática.

4 Procedimentos Metodológicos

A realização deste artigo foi feita a partir de um estudo teórico acerca dos temas abordados, tais como gestão de custos e o método ABC. Os dados deste trabalho foram coletados através de uma pesquisa científica desempenhada dentro da empresa foco, na qual foram identificados os processos de maior relevância, aos quais foram divididas em atividades. Esses dados foram recolhidos através de oito visitas na organização com duração média de 2 horas cada. Nessas visitas foram feitas entrevistas com o proprietário e também com o gerente do estabelecimento e foi feito um acompanhamento do processo da empresa desde do recebimento da matéria prima até a entrega do produto acabado ao cliente final. Posteriormente pode-se aplicar o método ABC na empresa e em seguida fazer-se uma análise dos resultados, bem como sugestões para tomadas de decisões e, por fim, analisar a viabilidade da aplicação deste método em pequenas empresas.

Portanto, a metodologia seguida para a realização deste trabalho está demonstrada na figura 1 a seguir.

Figura 1 – Organograma da Empresa



Fonte: Elaboração dos Autores

Este artigo se baseou na aplicação do método ABC, seguindo as etapas sugeridas por Bornia (2010) e Souza (2009). O método se baseou na premissa de que as atividades desempenhadas pela empresa consomem custos e que os produtos usam as atividades. Com todos os dados e custos levantados, primeiramente foram identificadas as atividades. Em seguida, os custos foram atribuídos as atividades de acordo com os respectivos direcionadores. Por fim, os custos das atividades foram distribuídos aos produtos de acordo com novos direcionadores, chegando assim aos custos indiretos final dos produtos, de modo que, esses custos indiretos puderam ser divididos pela quantidade produzida no período e assim, chegar-se ao custo indireto de fabricação unitário de cada produto.

Assim, o presente artigo visou discutir a viabilidade da aplicação do método ABC em uma pequena empresa no intuito de proporcionar aos gestores desse tipo de negócio um procedimento de utilização do método, focando nas possíveis contribuições dessa aplicabilidade para a gestão dos negócios.

4.1 Caracterização da Empresa

A empresa abordada é uma lanchonete que oferece a sua clientela uma diversidade de sanduíches, além de açaí e sucos. A cartilha de produtos está apresentada no Quadro 1. Este artigo se limita apenas aos produtos de maior importância para a empresa em termos de rentabilidade, no caso os Sanduíches Especiais, que representam o maior faturamento da empresa (64,20% do total). Com isso, foram considerados apenas 64,20% dos custos fixos analisados no trabalho.

Esses Sanduíches Especiais são divididos em cinco produtos: Filé Especial, Frango Especial, Coração Especial, Calabresa Especial e Hambúrguer Especial. O Filé Especial é o sanduíche mais vendido da empresa.

Estando em atuação no mercado desde 2005, a empresa é considerada de pequeno porte, segundo o critério de classificação do Sebrae (2015) para empresas de comércio e serviços, pois detém 30 funcionários; sendo: 4 associados a Produção, 13 na Cozinha, 3 como

Caixas, 1 Subgerente, 1 Gerente e 8 Garçons. O organograma da empresa pode ser observado na Figura 2.

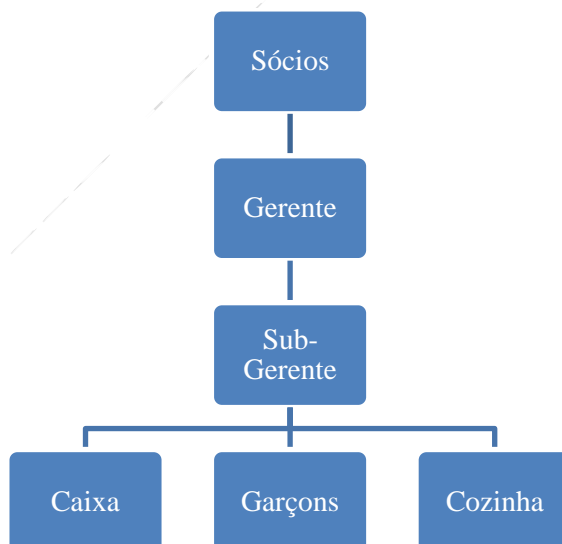
Quanto a sua presença no mercado, possui uma matriz única de 120m² na cidade de João Pessoa. No que diz respeito ao horário de funcionamento, tem-se: das 17h00min às 01h00min de Domingo à Quarta, e das 17h00min às 05h00min de Quinta à Sábado.

Quadro 1 – Cartilha de Produtos

Carteira de Produtos	Variedades
Sanduíches Especiais	Filé Especial, Frango Especial, Coração Especial, Cordeiro Especial, Calabresa Especial, Hambúrguer Especial.
Sanduíches Simples	Filé Simples, Frango Simples, Coração Simples, Cordeiro Simples, Calabresa Simples, Hambúrguer Simples.
Sanduíches Naturais	Natural Frango, Natural Atum.
Passaportes	Passaporte Carne, Passaporte Frango.
Sobremesas	Cartola, Milk Shake, Ovomaltine
Açaí Na Tigela	Açaí

Fonte: Elaborado pelos autores

Figura 2 – Organograma da Empresa



Fonte: Elaboração dos Autores

O planejamento estratégico da empresa apresenta os seguintes detalhamentos quanto a personalidade do empreendimento:

- Missão: Servir com eficiência lanches de alta qualidade e sabores especiais.
- Visão: Ser referência no atendimento em João Pessoa, funcionando de forma padrão em todos os processos para levar o mesmo sabor a todos os lugares.
- Valores:

- Satisfação dos clientes e funcionários;
- Empreendedorismo e inovação nas ações;
- Garra, persistência e ética nos desafios;
- Crescimento e lucratividade.

4.2 Sistemas de Produção

Existem diversas classificações para os sistemas de produção. Para esse estudo, adotou-se as classificações tradicional e cruzada explicitadas por Moreira (2012, p.23-26).

A classificação tradicional aponta 3 categorias, a saber:

a) sistemas de produção contínua ou de fluxo em linha: Esse sistema apresenta uma produção que obedece uma sequência linear, usada para produzir grandes volumes com pequena variedade. Normalmente os produtos são padronizados e não flexível, apresentando alta eficiência (Ex: indústria de papel).

b) sistemas de produção por lotes ou por encomenda (fluxo intermitente): nesse sistema cada tipo de produto tem o seu processo e ao fim de cada lote os produtos podem ser diversificados. Esse sistema apresenta volume de produção baixos e flexível (indústria moveleira – armário e móveis em geral).

c) sistemas de produção para grandes projetos sem repetição: cada projeto é um produto único. Assim, a produção se dá em baixos volumes e grande variedade. Não há um fluxo do produto e ele apresenta alto custo (Ex: fabricação de aviões).

Já no que diz respeito a classificação cruzada de Schroeder, esta apresenta duas dimensões. A primeira diz respeito a definição do tipo de fluxo produtivo adotado pela organização (classificação tradicional) e a segunda dimensão compreende a especificação da lógica de atendimento voltada ao consumidor, que apresenta duas possibilidades:

a) sistemas orientados para estoque: apresenta um serviço rápido ao consumidor a um baixo custo. O cliente tem poucas opções de escolha (inflexível) e necessita de estudos de mercado para projetar as vendas.

b) sistemas orientados para a encomenda: todas as operações são de acordo com o desejo do cliente.

De acordo com o explicitado anteriormente, percebe-se que a lanchonete objeto de estudo se enquadra, na classificação tradicional, como um sistema de produção com fluxo intermitente; visto que cada tipo de produto tem o seu processo e os produtos podem ser diversificados. Também se observa famílias de produtos com pequenas variações (como os sanduíches especiais). Além disso é observado um tendo em vista o baixo volume produtivo e a maneira de organização da sua produção se dá pelo pedido do cliente (encomenda).

Complementando a classificação tradicional com a perspectiva da classificação cruzada de Schroeder, pode-se afirmar que o sistema da lanchonete é orientado para encomenda, pois a produção só é iniciada após ter sido efetuado um pedido, que é feito por pessoas físicas, em seu espaço físico ou por telefone para *delivery*, e, assim, as condições do negócio são ditadas pelos clientes.

4.3 Planejamento e Controle da Produção

O processo de produção começa com a chegada do cliente no estabelecimento, aonde o mesmo escolherá uma mesa e será atendido pelo garçom. O cliente faz seu pedido ao garçom, que anota e repassa a cozinha. Esse pedido também pode ser feito por telefone para entrega a domicilio, que será atendido pela parte administrativa e levada a cozinha. Quando o pedido é recebido, a cozinha começa a preparar o produto, para quando acabado ser levado

pelo garçom até a mesa do cliente ou levado pelo motoboy até a residência do cliente (em caso de *delivery*). Quando satisfeito, o cliente pede a conta e efetua o pagamento.

Também pode ser observado uma certa flexibilidade no sistema produtivo, visto que os clientes podem customizar seus pedidos, optando pela retirada de um ou mais dos recheios oferecidos. Por exemplo: O consumidor pode fazer o pedido de um filé especial e não gostar de alface, pedindo para o mesmo ser retirado do seu sanduíche, o que é atendido pela empresa para satisfazer o cliente.

A previsão da demanda é feita semanalmente de acordo com o número histórico de sanduíches vendidos em semanas passadas. E diárias de acordo histórico da demanda correspondente aquele dia da semana. Com a previsão, são feitos os pedidos de matéria-prima necessária para atender aquela demanda prevista (semanalmente) e pré-preparados a quantidade da demanda calculada para aquele dia (diária).

A produção do Filé Especial (Produto Foco), depois da formalização do pedido pelo cliente e o recebimento do mesmo pela cozinha, segue os seguintes passos:

- Adicionar à chapa quente: o banco e a porção de filé. E deixar fritar;
- Adicionar ovo na chapa, e deixar fritar;
- Colocar, o presunto com queijo, por cima na chapa, para esquentar;
- Colocar a carne em cima do ovo e o presunto com o queijo em cima da carne;
- Esquentar o pão bola;
- Colocar a alface com o tomate;
- Por fim, colocar o recheio já pronto do sanduíche;
- Para servi-lo, acondicionar em saco plástico e colocar num prato.

Com a empresa caracterizada, bem como a identificação do sistema de produção e do planejamento e controle da produção, o próximo tópico tratará da aplicação do estudo de caso na empresa foco, aonde será explanado a gestão de custos utilizada na empresa e a aplicação do método ABC.

4.4 Estudo de Caso

De acordo com Fontoura (2013) os custos podem ser classificados quanto ao volume. Onde os custos fixos são aqueles que, dentro de uma faixa produtiva, não variam com alterações de acordo com o volume de produção ou serviço e os custos variáveis são aqueles que, obviamente, variam.

O quadro 2 apresenta todos os custos identificados na empresa, com as respectivas classificações quanto à variabilidade e a facilidade de alocação e seus devidos valores para o mês no qual a pesquisa foi desenvolvida.

Quadro 2 – Classificação dos custos

CUSTOS	VARIABILIDADE	FACILIDADE DE ALOCAÇÃO	VALOR
Aluguel	Fixo	Indireto	R\$ 1.476,60
Advogado	Fixo	Indireto	R\$ 522,42
Energia Elétrica	Fixo	Indireto	R\$ 1.177,20
Contagem	Fixo	Indireto	R\$ 398,04
Água	Fixo	Indireto	R\$ 657,63
Gasolina	Fixo	Indireto	R\$ 513,60
<i>Delivery</i>	Fixo	Indireto	R\$ 224,70

Telefone Empresarial	Fixo	Indireto	R\$ 510,20
Vigia	Fixo	Indireto	R\$ 64,20
TV a Cabo	Fixo	Indireto	R\$ 129,18
TI	Fixo	Indireto	R\$ 321,00
Sistema de Segurança	Fixo	Indireto	R\$ 51,36
Imposto Federal	Fixo	Indireto	R\$ 3.295,00
Imposto Municipal ISSQN	Fixo	Indireto	R\$ 13,24
Imposto Estadual IPTU/TCR	Fixo	Indireto	R\$ 80,38
FGTS	Fixo	Indireto	R\$ 1.897,71
ICMS	Fixo	Indireto	R\$ 301,50
INSS	Fixo	Indireto	R\$ 1.212,09
Depreciação	Fixo	Indireto	R\$ 341,60
Gás	Fixo	Direto	R\$ 315,98
Mão de Obra Direta	Fixo	Direto	R\$ 8.231,52
Energia do Processo	Variável	Direto	R\$ 785,07
MP Filé Especial	Variável	Direto	R\$ 17.206,20
MP Frango Especial	Variável	Direto	R\$ 9.773,50
MP Coração Especial	Variável	Direto	R\$ 6.231,60
MP Calabresa Especial	Variável	Direto	R\$ 1.854,64
MP Cordeiro Especial	Variável	Direto	R\$ 1.919,90
MP Hamburguer Especial	Variável	Direto	R\$ 2.560,04
Mão de Obra Indireta	Fixo	Indireto	R\$ 10.764,30

Fonte: elaborado pelos autores

Assim, observa-se que os custos do mês totalizaram R\$ 73.830,40 e a Quadro 3, detalha os custos de acordo com sua variabilidade e sua alocação com os produtos, mostrando suas representações com o custo total. Essa tabela poderá servir de auxílio na manipulação para redução de custos.

Quadro 3 – Detalhamento dos custos

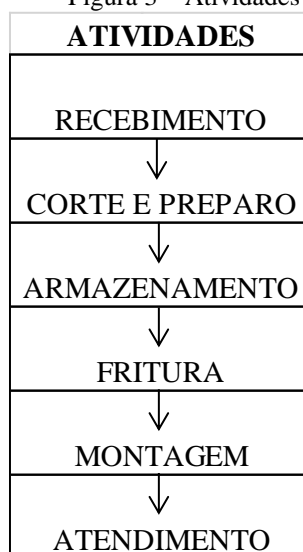
Facilidade de Alocação	Custo	%
Total de Recursos Diretos	R\$ 48.878,45	67,10%
Total de Recursos Indiretos	R\$ 23.951,95	32,90%
Variabilidade	Custo	%
Total Custos Fixos	R\$ 32.499,45	44,62%
Total Custos Variáveis	R\$ 40.330,95	55,38%

Fonte: elaborado pelos autores

4.5 Aplicação do Método ABC

A primeira etapa para aplicação do ABC é o mapeamento das atividades. Na empresa em estudo, foram identificadas as atividades de Recebimento, Corte e Preparo, Armazenamento, Fritura, Montagem e Atendimento. Essas atividades compõem a produção dos sanduíches especiais e sua entrega ao cliente.

Figura 3 – Atividades



Fonte: elaborado pelos autores

Com as atividades e os custos, o próximo passo é alocar os custos às atividades. Para isso, necessitamos de direcionadores de custos, que representam as bases de geração de custos pelas atividades. O Quadro 4 detalha todos os custos indiretos identificados, seus valores e seus respectivos direcionadores que foram utilizados para alocá-los às atividades.

Quadro 4 – CIF e direcionadores

ITEM DE CUSTO	VALOR	DIRECIONADOR DE ATIVIDADE
Mão de Obra Indireta	R\$ 10.764,30	Nº de Funcionários
Aluguel	R\$ 1.476,60	Área
Advogado	R\$ 522,42	Nº de Funcionários
Energia Elétrica	R\$ 1.177,20	Potência
Contagem	R\$ 398,04	Nº de Funcionários
Depreciação	R\$ 341,60	Valor dos Equipamentos
Gasolina	R\$ 513,60	Nº de Funcionários
Impostos (todos)	R\$ 6.799,92	Nº de Funcionários
Telefone Empresarial	R\$ 510,20	Área
Vigia	R\$ 64,20	Área
TI	R\$ 321,00	Nº de Funcionários
Sistema de Segurança	R\$ 51,36	Área
TV a Cabo	R\$ 129,18	Nº de Funcionários
Delivery	R\$ 224,70	Nº de Funcionários
Água	R\$ 657,63	Nº de Funcionários
Gás	R\$ 315,98	Gás Utilizado
Energia do Processo	R\$ 785,07	Potência
Total	R\$ 25.053,00	

Fonte: elaborado pelos autores

O Quadro 5 mostra a mensuração dos direcionadores de custos, ou seja, a relação entre os direcionadores e as atividades.

Quadro 5 – Mensuração dos direcionadores de custos das atividades

DIRECIONADORES DE ATIVIDADES	Nº de Funcionários	Área (m ²)	Potência (%)	Valor dos Equipamentos (%)	Gás Utilizado (%)
ATIVIDADES					
RECEBIMENTO	1	5	0	10	0
CORTE E PREPARO	2	5	10	10	0
ARMAZENAMENTO	1	10	45	40	0
FRITURA	7	12,5	30	30	100
MONTAGEM	7	12,5	0	0	0
ATENDIMENTO	8	50	15	10	0
TOTAL	26	95	100	100	100

Fonte: Elaboração dos autores

Assim, finalmente tem-se a alocação dos custos às atividades, através dos direcionadores desses custos, e a mensuração deles pelas atividades. O Quadro 6 denota todos os custos consumidos pelas atividades.

Quadro 6 – Custos das atividades

CUSTOS / ATIVIDADES	Recebimento	Corte e Preparo	Armazenamento	Fritura	Montagem	Atendimento
Mão de Obra Indireta	R\$ 414,01	R\$ 828,02	R\$ 414,01	R\$ 2.898,08	R\$ 2.898,08	R\$ 3.312,09
Aluguel	R\$ 77,72	R\$ 77,72	R\$ 155,43	R\$ 194,29	R\$ 194,29	R\$ 777,16
Advogado	R\$ 20,09	R\$ 40,19	R\$ 20,09	R\$ 140,65	R\$ 140,65	R\$ 160,74
Energia Elétrica	R\$ 0,00	R\$ 117,72	R\$ 529,74	R\$ 353,16	R\$ 0,00	R\$ 176,58
Contagem	R\$ 15,31	R\$ 30,62	R\$ 15,31	R\$ 107,16	R\$ 107,16	R\$ 122,47
Depreciação	R\$ 34,16	R\$ 34,16	R\$ 136,64	R\$ 102,48	R\$ 0,00	R\$ 34,16
Gasolina	R\$ 19,75	R\$ 39,51	R\$ 19,75	R\$ 138,28	R\$ 138,28	R\$ 158,03
Impostos	R\$ 261,54	R\$ 523,07	R\$ 261,54	R\$ 1.830,75	R\$ 1.830,75	R\$ 2.092,28
Telefone Empresarial	R\$ 26,85	R\$ 26,85	R\$ 53,71	R\$ 67,13	R\$ 67,13	R\$ 268,53
Vigia	R\$ 3,38	R\$ 3,38	R\$ 6,76	R\$ 8,45	R\$ 8,45	R\$ 33,79
TI	R\$ 12,35	R\$ 24,69	R\$ 12,35	R\$ 86,42	R\$ 86,42	R\$ 98,77
Sistema de Segurança	R\$ 2,70	R\$ 2,70	R\$ 5,41	R\$ 6,76	R\$ 6,76	R\$ 27,03
TV a Cabo	R\$ 4,97	R\$ 9,94	R\$ 4,97	R\$ 34,78	R\$ 34,78	R\$ 39,75
Delivery	R\$ 8,64	R\$ 17,28	R\$ 8,64	R\$ 60,50	R\$ 60,50	R\$ 69,14
Água	R\$ 25,29	R\$ 50,59	R\$ 25,29	R\$ 177,05	R\$ 177,05	R\$ 202,35
Gás	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 315,98	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Energia do Processo	R\$ 0,00	R\$ 78,51	R\$ 353,28	R\$ 235,52	R\$ 0,00	R\$ 117,76
Total	R\$ 926,76	R\$ 1.904,94	R\$ 2.022,92	R\$ 6.757,44	R\$ 5.750,30	R\$ 7.690,63

Fonte: Elaboração dos autores

Como não foi identificada atividade indireta, não foi necessária a redistribuição secundária.

Assim, o próximo passo é repassar o custo das atividades determinadas para os produtos. Para isso, necessitou-se de direcionadores das atividades, que é detalhado no Quadro 7.

Quadro 7 – Direcionadores das atividades

ATIVIDADE	DIRECIONADOR UTILIZADO
Recebimento	Quantidade Produzida
Corte e Preparo	Tempo de corte e preparo

Armazenamento	Quantidade Produzida
Fritura	Tempo de Fritura
Montagem	Quantidade Montada
Atendimento	Quantidade Produzida

Fonte: Elaboração dos autores

Já o quadro 8 demonstra a mensuração dos direcionadores dos custos das atividades, ou seja, a relação entre as atividades e os produtos.

Quadro 8 – Mensuração dos direcionadores de custos dos produtos

DIRECIONADORES DE CUSTOS	Tempo de Corte e Preparo (min)	Tempo de Fritura (min)	Quantidade Montada	Quantidade Produzida
PRODUTOS				
Filé Especial	3,00	5,00	3476	3476
Frango Especial	3,00	7,00	2781	2781
Coração Especial	3,00	7,00	1731	1731
Calabresa Especial	3,00	5,00	539	539
Hambúrguer Especial	3,00	6,00	866	866
Cordeiro Especial	3,00	5,00	365	365
TOTAL	18,00	35,00	9758	9758

Fonte: elaborado pelos autores

De acordo com os direcionadores das atividades aos produtos, e a mensuração do mesmo, foi calculado os custos indiretos total de cada produto. Mostrado no Quadro 9.

Quadro 9 – Cálculo dos custos indiretos

CÁLCULO DOS CUSTOS INDIRETOS							
Custo	Recebimento	Corte e Preparo	Armazenamento	Fritura	Montagem	Atendimento	TOTAL
Filé Especial	R\$ 330,13	R\$ 317,49	R\$ 720,60	R\$ 965,35	R\$ 2.048,38	R\$ 2.739,56	R\$ 7.121,51
Frango Especial	R\$ 264,12	R\$ 317,49	R\$ 576,52	R\$ 1.351,49	R\$ 1.638,82	R\$ 2.191,81	R\$ 6.340,25
Coração Especial	R\$ 164,40	R\$ 317,49	R\$ 358,85	R\$ 1.351,49	R\$ 1.020,06	R\$ 1.364,26	R\$ 4.576,56
Calabresa Especial	R\$ 51,19	R\$ 317,49	R\$ 111,74	R\$ 965,35	R\$ 317,63	R\$ 424,81	R\$ 2.188,20
Hambúrguer Especial	R\$ 82,25	R\$ 317,49	R\$ 179,53	R\$ 1.158,42	R\$ 510,33	R\$ 682,53	R\$ 2.930,54
Cordeiro Especial	R\$ 34,67	R\$ 317,49	R\$ 75,67	R\$ 965,35	R\$ 215,09	R\$ 287,67	R\$ 1.895,93

Fonte: elaborado pelos autores

Com os custos indiretos de fabricação totais, foram calculados os custos indiretos unitários de cada produto, dividindo-se esse custo pela quantidade de cada produto produzido no mesmo período, esse cálculo é apresentado no Quadro 10.

Quadro 10 – Custos indiretos unitários

Custos Indiretos Unitários			
Produtos	Valor Total	Quantidade	CIF Unitário
Filé Especial	R\$ 7.121,51	3476	R\$ 2,05
Franco Especial	R\$ 6.340,25	2781	R\$ 2,28
Coração Especial	R\$ 4.576,56	1731	R\$ 2,64
Calabresa Especial	R\$ 2.188,20	539	R\$ 4,06
Hambúrguer Especial	R\$ 2.930,54	866	R\$ 3,38
Cordeiro Especial	R\$ 1.895,93	365	R\$ 5,19

Fonte: elaborado pelos autores

Assim, determinados os custos indiretos unitários de cada produto acurados pelo método ABC, foi possível encontrar o custo unitário total de cada produto através da soma entre os custos de matéria-prima, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação, detalhados no Quadro 11.

Quadro 11 – Custo unitário dos produtos

Custo Unitário do Produto				
Produto	MP	MOD	CIF	Custo Unitário Total
Filé Especial	R\$ 4,95	R\$ 0,85	R\$ 2,05	R\$ 7,85
Franco Especial	R\$ 3,50	R\$ 0,85	R\$ 2,28	R\$ 6,63
Coração Especial	R\$ 3,60	R\$ 0,85	R\$ 2,64	R\$ 7,09
Calabresa Especial	R\$ 3,42	R\$ 0,85	R\$ 4,06	R\$ 8,33
Hambúrguer Especial	R\$ 2,87	R\$ 0,85	R\$ 3,38	R\$ 7,10
Cordeiro Especial	R\$ 5,08	R\$ 0,85	R\$ 5,19	R\$ 11,12

Fonte: elaborado pelos autores

Assim, pôde-se determinar o custo unitário do produto, somando-se os custos indiretos de fabricação com a matéria-prima e a mão de obra direta. Nota-se que o custo do Cordeiro Especial foi muito maior que dos outros produtos analisados, isso se deve ao fato desse produto ter uma demanda bem menor quando comparado com os outros, não passando de 365 unidades, elevando assim seu custo indireto de fabricação unitário.

Na Quadro 12 abaixo, foi demonstrado a margem e razão de contribuição encontrada para cada produto de acordo com o preço de venda utilizado pela empresa.

Quadro 12 – Custo e Preço

Produto	Custo Unitário	Preço de Venda	Margem	Razão
Filé Especial	R\$ 7,85	R\$ 11,50	R\$ 3,65	32%
Franco Especial	R\$ 6,63	R\$ 10,00	R\$ 3,37	34%
Coração Especial	R\$ 7,09	R\$ 11,00	R\$ 3,91	36%
Calabresa Especial	R\$ 8,33	R\$ 10,00	R\$ 1,67	17%
Hambúrguer Especial	R\$ 7,10	R\$ 9,50	R\$ 2,40	25%
Cordeiro Especial	R\$ 11,12	R\$ 11,50	R\$ 0,38	3%

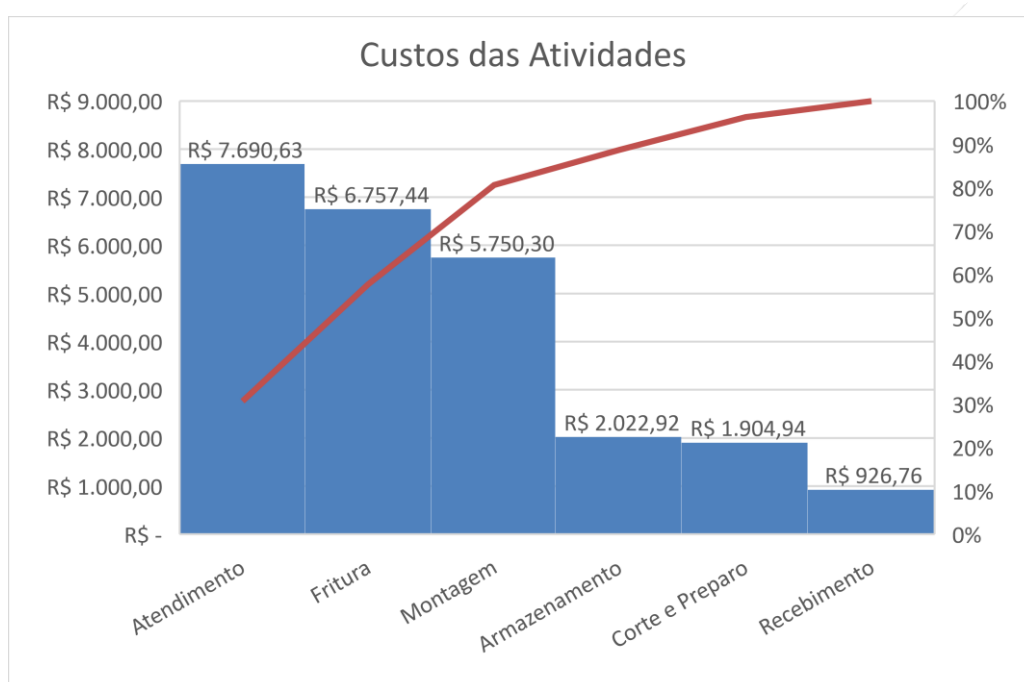
Fonte: elaborado pelos autores

Assim, observa-se que os produtos que mais contribuem para pagamento dos seus custos fixos (razão e margem de contribuição) são o Filé Especial, Franco Especial e Coração Especial, que são também os seus produtos mais vendidos. Aparecem como um meio termo

os produtos Calabresa Especial e Hambúrguer Especial, o que justifica a presença para dar mais variedade ao cardápio aos clientes. Porém, o Cordeiro Especial aparece com uma margem de contribuição de R\$ 0,38, ou seja, apenas 3% do preço pago por esse produto irá para pagamento dos custos fixos, o que demonstra que esse produto está sendo vendido praticamente a preço de custo, fazendo com que seja necessário que o mesmo seja ou retirado do cardápio ou aumente-se o preço dele, ficando a critério do gestor.

Já na figura 3 é possível observar as atividades que mais consomem os custos da empresa através de um Gráfico de Pareto. Assim, é possível observar que as atividades de Atendimento, Fritura e Montagem são as que mais consomem os custos da empresa, devendo ser elas os focos para redução de custos através de cortes que não agreguem valor aos produtos. É preciso avaliar se os gastos com o pessoal no atendimento estão agregando valor aos produtos, visto que essa é a atividade mais onerosa da empresa.

Figura 4 – Custo das Atividades



Fonte: elaborado pelos autores

Portanto, de acordo com Kinney e Raiborn (2011), o método ABC foca o controle de custos nas atividades, podendo reduzir ou eliminar aquelas que não agregam valor aos produtos. Assim, ele pode-se afirmar que este método possui um melhor tratamento dos custos indiretos, podendo ser utilizado para fornecer subsídios às organizações para escolher as famílias de produtos a serem analisadas com o mapeamento do fluxo de valor.

5 Considerações Finais

Este artigo teve como objetivo demonstrar a viabilidade da gestão de custos em pequenas e médias empresas, utilizando o auxílio do método de custeio ABC que serve como uma ferramenta de apoio a tomada de decisão e redução de custos, bem como controle. Para isso, essa ferramenta foi demonstrada através de um estudo de caso em uma empresa do setor de serviço de alimentos localizada na cidade de João Pessoa – PB, aonde foram levantados os custos para uma família de produtos que representam 64,20% do faturamento da empresa estudada.

Seguindo as etapas do ABC, foi possível mapear o fluxo produtivo e fornecer informações para auxiliar os gestores na tomada de decisão. Observou-se que um dos produtos está com uma margem perto de zero, não justificando sua oferta ou preço. Além disso, três das seis atividades consomem mais de 80% dos custos, fazendo-se necessário a revisão delas, principalmente a atividade de atendimento que é mais onerosa da empresa e não está ligada diretamente a produção do produto, sendo ela consumida principalmente pelos gastos com pessoal, o que exige uma atenção especial para definir se esse custo está gerando valor ao cliente final.

Dada a aplicação descrita, observa-se que a utilização do método ABC em pequenas empresas é viável, podendo-se concluir que este método é uma ferramenta simples e eficaz para auxiliar as pequenas empresas na gestão de custos. Como demonstrado no estudo de caso, ele irá fornecer a empresa informações necessárias para possíveis alterações nas famílias de produtos, bem como um mapeamento das atividades para futura análise buscando a redução de custos através da eliminação ou redução daquelas atividades que não agregarem valor ao produto final.

Referências

BJORNENAK, T. E MITCHELL, F. (1999). **A study of the development of the Activity-Based Costing** Journal Literature 1987–1998 of Pittsburgh Working Paper).

BORNIA, ANTONIO CEZAR. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**, 3ª edição. Atlas, 05/2010. VitalSource Bookshelf Online.

BRUNI, ADRIANO LEAL, FAMÁ, RUBENS. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**, 6ª edição. Atlas, 01/2012. VitalSource Bookshelf Online.

CALLADO, A. A. C. **Agronegócio**. São Paulo: Atlas, 2005.142 p.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. **Custos: um desafio para a gestão no agronegócio**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP, 1999.

CAGWIN, D. E BOUWMAN, M.J. (2002). **The association between development, relevance and managerial impact**. *Health Policy*, 92(2), 296–304.

FONTOURA, FERNANDO BATISTA BANDEIRA DA. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio**. Atlas, 11/2013. VitalSource Bookshelf Online.

. KINNEY, MICHAEL R; RAIBORN, CECILY A. , **Cost Accounting: Foundations and Evolutions**, Eighth Edition Mason, OH: South-Western Cengage Learning, 2011.

MARTINS, ELISEU. **Contabilidade de Custos**. 8ª Edição. São Paulo: Atlas S.A., 2001.

MOREIRA, DANIEL AUGUSTO. **Administração da produção e operações**. -2º. Ed. - rev. e ampl. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

RIBEIRO, OSNI MOURA. *Contabilidade de custos - 2ª Edição*. Saraiva, 07/2011. VitalSource Bookshelf Online.

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.

SEBRAE. **Critérios de classificação de empresas: MEI – ME – EPP**. Disponível em < <http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154> > . Acesso em: 18 ago. 2016.

SEBRAE. **Participação das micros e pequenas empresas da economia brasileira**. 2015. Disponível em < <http://bis.sebrae.com.br/download.zhtml?t=D&uid=e55cdb1932bc40120b21bf4d277bb6ea> > . Acesso em: 18 ago. 2016.

SOUZA, MARCOS DE, DIEHL, ALBERTO. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. Atlas, 05/2009. VitalSource Bookshelf Online.

WERNKE, RODNEY. **Gestão de custos: uma abordagem prática**, 2ª edição. Atlas, 11/2003. VitalSource Bookshelf Online.