

GESTÃO DE CUSTOS: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO SETOR MOVELEIRO GAÚCHO¹

Luana Maria Carissimi²

Ariel Behr³

RESUMO

Diante do ambiente altamente competitivo em que as empresas estão inseridas, estas se veem cada vez mais forçadas a adotarem medidas que possam auxiliá-las na obtenção de informações fidedignas, bem como, no aperfeiçoamento e na eficiência de seus produtos e serviços. Nesse cenário os métodos de custeio, através da contabilidade de custos, mostram-se como ferramentas úteis, pois possibilitam a correta mensuração dos custos envolvidos no processo produtivo, fornecendo subsídios que auxiliam na tomada de decisão. O objetivo desta pesquisa é aplicar através de um estudo de caso, o Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) nos principais processos do produto que cause maior impacto na receita bruta do exercício de 2014, em uma empresa que atua na fabricação de móveis sob medida, localizada na cidade de Progresso/RS. A metodologia utilizada foi de natureza qualitativa e descritiva, sendo utilizadas como técnicas de coleta de dados, a análise documental, a observação e entrevistas não estruturadas. Os resultados encontrados demonstram que a aplicação do ABC possibilitou a identificação dos recursos consumidos por cada uma das atividades envolvidas, bem como, o custo necessário para a fabricação dos roupeiros, sendo que, a apuração de informações mais confiáveis e acuradas mostrou-se como favorável, possibilitando à tomada de decisão de forma mais rápida e precisa.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Fabricação de móveis sob medida.

COST MANAGEMENT: A CASE STUDY IN A FURNITURE SECTOR COMPANY IN THE STATE OF RIO GRANDE DO SUL, BRAZIL

ABSTRACT

Considering the highly competitive environment in which companies are engaged, the adoption of measures has become necessary in order to obtain reliable information, as well as in the improvement and efficiency of its products and services. In this scenario, the costing methods, through the cost accounting, prove to be useful tools because they enable the correct measurement of the involved costs in the productive process, providing grants that assist in decision-making. The aim of this research is to apply, through a case study, the Activity-Based Costing method in the main processes of the product that causes a greater impact in the gross revenue of the year 2014, in a company that operates in the bespoke furniture manufacturing, located in the city of Progresso, in the state of Rio Grande do Sul, Brazil. The

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2015, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (luanac.ufrgs@gmail.com).

³ Orientador: Doutor e Mestre em Administração com ênfase em Sistemas de Informação e Apoio à Decisão pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (DCCA) da UFRGS. (ariel.behr@ufrgs.br).

methodology used in this study was of qualitative and descriptive nature, being used as data collection techniques the documentary analysis, observation and non-structured interviews. The results showed that the ABC application helped to identify the consumed resources by each one of the involved activities, as well as the required costs for the wardrobes manufacturing, considering that the verification of reliable and accurate information has revealed itself favourable, enabling the decision-making faster and more accurately.

Keywords: Cost accounting. Activity-Based Costing method (ABC). Bespoke furniture manufacturing.

1 INTRODUÇÃO

Devido à globalização e a um ambiente de competitividade cada vez mais acirrada, as organizações se veem obrigadas a oferecer produtos e serviços de melhor qualidade, enfatizando a eficiência e a produtividade. Para tanto, necessitam de informações confiáveis e ágeis que auxiliem na gestão de seus processos e atividades, informações que são fornecidas pela contabilidade de custos.

Neste contexto, a contabilidade de custos que era considerada apenas um instrumento de avaliação de estoques e apuração de resultados, passou a desempenhar um relevante papel nas funções de auxílio ao controle e tomada de decisão (SANTOS *et al.*, 2006; MARTINS, 2010). De acordo com Martins (2010), em relação ao controle, ela fornece informações para que sejam definidos padrões, orçamentos e outras formas de previsão, visando comparar o que ocorreu com o que se esperava que ocorresse. Segue afirmando que considerando seu papel na tomada de decisão, são fornecidas informações relativas a efeitos de curto e longo prazo, observando a viabilidade da introdução ou corte de produtos, opção entre compra ou produção, entre outros.

As informações fornecidas à contabilidade de custos são advindas dos sistemas/métodos de custos, que desempenham a função de proporcionar dados relativos às quantificações físicas para todos os valores monetários. De acordo com Martins (2010, p. 357) “o sistema representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade”.

Neste estudo, optou-se por aplicar o sistema denominado Método de Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* - ABC), o qual segundo Matos, Corrêa e Campos (2011) surgiu com o objetivo de aprimorar a alocação dos custos indiretos. Este método é muito utilizado para fins gerenciais, pois “facilita a eliminação de desperdícios, propiciando visibilidade das atividades que não agregam valor, dando assim ao gestor elementos

relevantes para a tomada de decisão mais acertada” (MATOS; CORRÊA; CAMPOS, 2011, p. 2).

Diante do exposto, a problemática de pesquisa que motiva este estudo é: *qual o resultado, apurado pelo Custeio Baseado em Atividades, nos principais processos do produto que mais contribuiu para a formação da receita bruta no exercício de 2014, em uma fábrica do setor moveleiro e quais decisões podem ser tomadas a partir dessas informações?*

A fim de operacionalizar tal questionamento, o presente artigo tem como objetivo geral aplicar o Método de Custeio Baseado em Atividades nos principais processos do produto que cause maior impacto na receita bruta de uma empresa que atua na fabricação de móveis sob medida, buscando identificar os efetivos custos envolvidos em sua produção e fornecer subsídios de auxílio à tomada de decisão, e como objetivos específicos o mapeamento do principal produto da empresa, de acordo com a sua contribuição para a formação da receita bruta no exercício de 2014, a demonstração e classificação através da aplicação do custeio baseado em atividades, dos efetivos custos presentes na fabricação deste produto e a indicação das principais informações que possam auxiliar os gestores da organização em seu processo de tomada de decisão.

A escolha do tema explanado deu-se principalmente por dois motivos: pelos benefícios trazidos às empresas, que através de métodos disponibilizados pela contabilidade de custos, conseguem obter um adequado controle de suas operações e pela relevância que o setor moveleiro tem no Brasil, mais especificamente no Rio Grande do Sul, visto que, de acordo com o relatório setorial divulgado pela Associação das indústrias de móveis do Estado do Rio Grande do Sul - MOVERGS (2014) o estado foi responsável por 19,5% da produção nacional em 2013, contando com total de 2550 empresas e um faturamento de R\$ 6,8 bilhões.

Levando-se em consideração a importância dos dados advindos dos métodos de custeio para uma adequada gestão e o fato que a empresa analisada não utiliza nenhum desses métodos, este estudo mostra-se relevante por buscar evidenciar através da aplicação de um método de custeio, informações que possam ser utilizadas pelo gestor.

A estruturação deste artigo deu-se da seguinte maneira: após apresentada a introdução, a segunda seção traz as principais definições para o desenvolvimento desta pesquisa, bem como estudos relacionados com o tema proposto; na terceira seção estão demonstrados os procedimentos metodológicos utilizados; na quarta seção ocorre a apresentação dos dados e sua análise; enquanto na quinta e última seção são mencionadas as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo busca descrever os principais conceitos e definições necessários para o desenvolvimento desta pesquisa. Visando atingir o objetivo geral e os objetivos específicos propostos, realizou-se uma revisão bibliográfica buscando definir contabilidade de custos, termos utilizados na área, bem como a conceituação dos métodos de custeio, atribuindo destaque ao Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o impacto de sua aplicação no processo de gestão da organização estudada.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A apuração de custos começou a fazer sentido quando as relações comerciais entre grupos de pessoas começaram a se desenvolver, pois foi nesse momento que surgiu a necessidade de estabelecer quais os produtos que demandavam maior tempo, conhecimento ou habilidade para serem obtidos, ou seja, saber quanto custava produzir cada bem. Com base nessas informações, seria possível verificar o quanto de uma mercadoria poderia ser trocada por uma determinada quantidade de outra mercadoria (MESQUITA, 2009).

Dutra (1995) descreve que a Revolução Industrial ocorrida em meados do Século XVIII, culminou na utilização de novas tecnologias, ocasionando a expansão das empresas e o surgimento de operações cada vez mais complexas. Nesse contexto, as empresas verificaram a necessidade de um maior controle, surgindo dessa forma, “o controle dos custos que permitiu ao dirigente saber quanto custa produzir cada um dos bens ou dos serviços da empresa” (DUTRA, 1995, p. 16).

Mesquita (2009) complementa afirmando que foi com o início da industrialização que as organizações verificaram a necessidade de mensurar a contribuição de cada máquina, cada equipamento e do trabalho de cada funcionário no processo de fabricação, ou seja, realizar a apropriação dos diversos componentes de custo em parcelas que representassem a sua participação proporcional no processo. Para Bornia (2010), foi devido ao constante crescimento das organizações e ao aumento na complexidade dos processos que a contabilidade de custos deixou de ser considerada como um mero instrumento de avaliação de inventários e apuração de resultados, passando a ser considerada como uma ferramenta útil no auxílio gerencial das empresas, atuando sobre o controle e a tomada de decisão.

A contabilidade de custos fornece informações relativas a clientes, atividades e projetos, auxiliando no planejamento, controle e tomada de decisão nas organizações

(HANSEN; MOWEN, 2001). Segundo Martins (2010) a verificação dos custos torna-se cada vez mais importante devido ao constante aumento de competitividade em que estão inseridas as empresas. Segue afirmando que, para que essas informações sejam confiáveis há a necessidade da aplicação de sistemas que possibilitem às empresas a utilização de seus recursos lucrativamente, tornando seus produtos e serviços mais competitivos em termos de custos.

Nesse sentido, Santos *et al.* (2006, p. 13) definem que a contabilidade de custos pode ser considerada

como um sistema cujo objetivo é proporcionar à administração da empresa o registro do custo dos produtos, a avaliação dos estoques que geralmente representam um valor material em relação ao total do ativo, bem como proporcionar a análise do desempenho da empresa.

Leone (2010, p. 5) conceitua contabilidade de custos como “o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”.

Quanto ao uso da contabilidade de custos, Colonetti *et al.* (2012) afirmam que ela era predominantemente utilizada no setor industrial, porém, passou a ser empregada nas empresas prestadoras de serviços no momento em que essas ganharam destaque no meio empresarial, o que possibilitou o melhor gerenciamento de seus gastos, conhecimento mais detalhado dos custos incorridos e o adequado estabelecimento dos preços de venda.

2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

Em virtude da acirrada concorrência que as empresas enfrentam, a utilização de métodos de custeio mostra-se como um fator determinante de sucesso. Segundo Borna (2010), quando uma empresa não realizar um controle efetivo sobre suas atividades produtivas, não haverá a capacidade de avaliar o desempenho e tomar medidas para a correção ou melhoria dos processos, deixando a empresa em desvantagem em relação a seus concorrentes.

Para Rosado Júnior (2012) os métodos de custeio devem fornecer informações que auxiliem na gestão da empresa e na identificação de oportunidades, ao invés de preocupar-se apenas em evidenciar os custos dos produtos ou serviços. Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012, p. 146) complementam que os métodos de custeio

são utilizados para, entre muitas outras informações, determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir

entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos.

Seguem afirmando que há uma diversidade de métodos, e que esses podem ser aplicados em empresas industriais, comerciais ou prestadoras de serviços.

Em relação à escolha do método a ser aplicado, Borgert e Pasold (2004, p. 64) mencionam que “não há porque se preocupar em adotar apenas um ou outro método específico, desde que o objetivo não seja provar a excelência de qualquer um deles e sim, elaborar um método de apropriação de custos que seja factível para o caso em particular”. Leone (2010) argumenta que, a determinação do método a ser implantado dependerá das necessidades que os usuários visam atingir e das particularidades da organização.

Nesse contexto, Souza e Diehl (2009) salientam que os gestores, ao buscarem um método de custeio para o cumprimento de seus objetivos devem levar em consideração a finalidade da informação (cunho estratégico ou operacional), o tipo de usuário e o seu nível de instrução (para que as informações possam ser prestadas de uma forma compreensível a todos os envolvidos), as características da organização (privada, pública, terceiro setor, com ou sem fins lucrativos, matriz ou subsidiária, forma societária, estrutura organizacional e o tipo de processo fabril), o ambiente em que está inserida (nível de estabilidade e competição) e a estratégia, verificando se há maior ou menor exigência de controle de custos.

Para Leone (2010, p. 264) deve-se atentar ao fato que,

o critério, a técnica, ou o sistema de custos ideal é aquele que tem capacidade de fornecer informações úteis para que os usuários internos das empresas possam avaliar os desempenhos tanto da empresa como de seus diversos setores, controlar os próprios custos, diagnosticar com facilidade as disfunções, os desequilíbrios, as superposições e os desperdícios, traçar planos e tomar as melhores decisões, e que possa ser implantado e operacionalizado com o emprego mínimo de recursos.

São diversos os métodos de custeio existentes, sendo que, segundo Oliveira, Freitag e Crozatti (2006), os métodos tradicionais (absorção e variável) distribuem os custos de acordo com o volume de produtos fabricados, considerando que há um padrão de procedimentos em todo o processo produtivo. Para os autores, na utilização desses métodos fica “nítida a aleatoriedade na alocação dos custos dos recursos consumidos aos produtos produzidos”, havendo distorções (OLIVEIRA; FREITAG; CROZATTI, 2006, p. 2).

2.3 MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)

Em meados da década de 1980, as organizações estadunidenses passaram a observar que as empresas do extremo oriente, principalmente as japonesas vinham ganhando cada vez

mais destaque, ocasionando ameaças a sua competitividade. A medida encontrada por essas organizações foi formar grupos de estudos, visando identificar os possíveis motivos que estavam levando a essa situação e quais soluções poderiam ser adotadas (SOUZA; DIEHL, 2009).

Um desses grupos, segundo Souza e Diehl (2009) foi o CAM-I (*Consortium for Advanced Manufacturing – International*), que concluiu que um dos motivos para explicar a ameaça na competitividade sofrida pelas empresas estadunidenses era em relação a problemas na mensuração dos custos, afirmaram que a aplicação dos métodos tradicionais era deficiente, visto que, não alocava de forma correta os custos indiretos. Buscando resolver esse problema, Robin Cooper e Robert Kaplan propuseram o chamado Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Segundo Nakagawa (2001, p. 41) “no Brasil, os estudos e pesquisas sobre o ABC tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP”.

De acordo com Cogan (1995), o surgimento do ABC deu-se principalmente em razão do aumento dos custos indiretos de fabricação (CIF) nas organizações e da necessidade de alocá-los corretamente. O investimento em novas tecnologias e o uso de sistemas como o JIT (*Just in Time*) e o CIM (*Computer Integrated Manufacturing*) pelas empresas são apenas alguns dos exemplos que contribuíram para o aumento desses custos (COGAN, 1995; NAKAGAWA, 2001).

No passado esses valores não eram tão expressivos, portanto, “a distorção apontada era aceitável em nome de uma maior simplicidade na distribuição das despesas indiretas aos produtos, como é feito pelo sistema convencional de custeio” (COGAN, 1995, p. 2). Porém, segundo Shank e Govindarajan (1997, p. 222) “o custo indireto é agora a parte dominante do custo” e observando o atual cenário em que as empresas estão inseridas, a aplicação dos métodos tradicionais pode ocasionar o “subcusteamento” ou o “supercusteamento” dos produtos (COGAN, 1995).

Para Atkinson *et al.* (2008, p. 131), “a grande mudança na estrutura dos custos tem sido a participação muito maior dos custos de apoio”. Os autores ainda afirmam que isso se deve a relevância que os custos indiretos vêm ganhando, bem como ao declínio dos custos relacionados à mão de obra direta.

As abordagens que utilizam a alocação dos custos de acordo com o volume, atribuindo os custos totais (despesas gerais) com base na mão de obra direta ou na hora máquina, segundo Shank e Govindarajan (1997), tornam-se inúteis quando houver linhas de produtos

complexas. Para os autores, nesses casos, o custeio ABC pode ser considerado mais preciso, pois atribui “o custo real total aos produtos que estão causando o custo” (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 228).

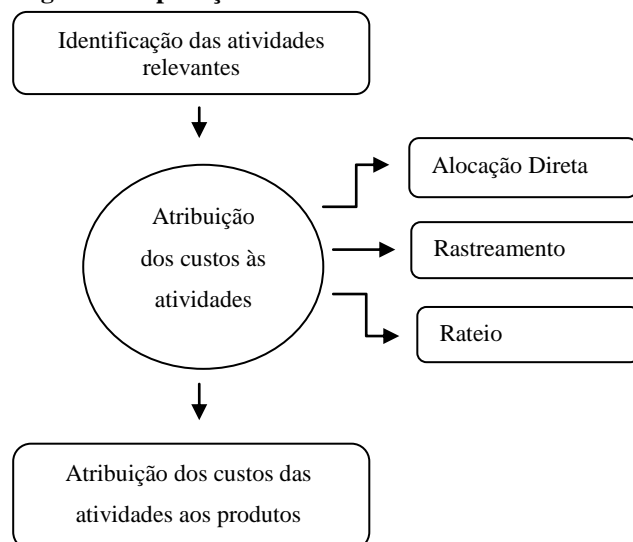
Shank e Govindarajan (1997, p. 220) relatam que no custeio ABC, “cada componente das despesas gerais é causado por alguma atividade. Cada produto deve ser carregado com uma parcela do componente com base na proporção de cada atividade que ele cause”.

Segundo divulgadores do modelo ABC,

os critérios correntes se valem de unidades de medida calcadas em volumes e os volumes se referem a atributos dos produtos. A natureza das bases calcadas em atributos dos produtos é que produz, na maior parte dos casos, uma distribuição imperfeita de despesas e custos, que não espelha o real consumo que fazem os produtos dos recursos comuns. A própria maneira de, primeiro, distribuir os recursos para as atividades e, depois, apropriar as atividades, é que dá a tônica da superioridade do critério ABC sobre os demais critérios (LEONE, 2010, p. 259).

Nesse sentido, Oliveira, Freitag e Crozatti (2006, p. 2), descrevem que o ABC mostra-se um método alternativo aos tradicionais, considerando que para atribuir o custo ao produto, é realizado um “minucioso levantamento das atividades necessárias à sua produção”. Na aplicação desse método, considera-se que os recursos são consumidos pelas atividades, dessa forma, “todos os custos e despesas serão alocados às atividades e, por meio destas aos produtos e serviços” com base nos chamados direcionadores, não havendo a separação das despesas e custos indiretos em variáveis ou fixos (LEONE, 2010, p. 262).

Figura 1 - Aplicação do ABC



Fonte: Adaptado de Martins (2010).

Uma atividade pode ser descrita como “uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços” e a sua identificação será o primeiro passo para a aplicação do método (MARTINS, 2010, p. 93).

Para Kaplan e Cooper (2000, p. 100), o número de atividades a serem definidas “é uma função do propósito do modelo e da dimensão e complexidade da unidade organizacional que está sendo estudada”.

Martins (2010, p. 96) define que é a partir do direcionador que os custos serão apropriados das atividades aos produtos, sendo que, a determinação da quantidade de direcionadores necessários, dependerá “do grau de precisão desejado e da relação custo-benefício”.

Para a alocação dos custos às atividades, Martins (2010) cita que deverão ser considerados todos os recursos despendidos para sua realização, como os salários, encargos, energia, depreciação, etc. Segue ressaltando que nesta etapa a seguinte ordem de prioridade deve ser observada:

- a) alocação direta: utilizada quando houver uma relação direta entre as atividades e seus custos.
- b) rastreamento: análise da relação de causa e efeito entre os custos e as atividades através dos direcionadores de recursos.
- c) rateio: é a alocação dos custos de forma subjetiva e arbitrária devendo ser utilizada somente na impossibilidade de aplicação da alocação direta e do rastreamento.

Para Atkinson *et al.*, (2008, p. 53)

o custeio baseado em atividades é o procedimento que mensura os custos de produtos, serviços e clientes. Primeiramente, o custeio baseado em atividades (ABC) atribui os custos dos recursos às atividades desempenhadas pela organização. A seguir, os custos dessas atividades são alocados aos produtos, clientes e serviços que se beneficiam ou estão criando a demanda para as atividades.

Leone (2010) relaciona o aumento dos custos indiretos, a grande competitividade enfrentada pelas empresas, a necessidade de informações mais precisas para que seja possível reduzir custos e eliminar atividades que não agregam valor e a diversidade de produtos existentes como algumas razões que motivaram o grande interesse pelo ABC.

Cabe salientar que, segundo Martins (2010, p. 87) “a utilidade do Custeio Baseado em Atividades (ABC) não se limita ao custeio de produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos”. No mesmo sentido, Leone (2010) e Rosado Júnior (2012) destacam que além do método proporcionar um controle mais efetivo dos custos, tornou-se também um importante instrumento de auxílio às decisões gerenciais.

Dessa forma, em vista da necessidade de informações confiáveis para apoio à tomada de decisão e considerando a realidade enfrentada pelas empresas, a aplicação do método de

custeio baseado em atividades mostra-se relevante, visto que diminui as distorções causadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MARTINS, 2010; ATKINSON *et al.*, 2008).

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

Duran e Radaelli (2000) optaram por analisar a implantação do Custeio ABC em uma Microempresa do Ramo Metalúrgico, o estudo teve como objetivo demonstrar a viabilidade da aplicação do método, visando a determinação mais precisa dos custos e a utilização dessas informações no apoio às decisões. Os autores concluem informando que a maior dificuldade encontrada foi em relação à acuracidade dos direcionadores de custos, pois, alguns dados não estavam à disposição, sendo necessária a realização de aproximações. Ainda afirmam que a aplicação do método possibilitou a empresa a elaboração de estratégias para aumentar os volumes de produção e venda dos produtos que geram maior lucro e que o ABC mostra-se como uma ferramenta essencial para uma empresa que deseja sobreviver no mercado concorrido em que vivemos.

Em sua pesquisa, através de um estudo de caso Luiz (2004), realizou a aplicação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades em uma empresa do setor de embalagens plásticas. Através da aplicação desse método, objetivou-se melhorar a apuração do resultado global da empresa para que os custos dos produtos sejam atribuídos de forma mais correta e para que seja realizado um melhor controle dos recursos empregados, bem como, o aperfeiçoamento dos processos. O autor concluiu que, o Custeio ABC permitiu a visualização mais criteriosa dos custos indiretos, fornecendo informações relevantes sobre o tipo, quantificação e características de cada tarefa realizada, o que facilitou o controle e a gestão dos custos que compõem cada linha de produto. Dessa forma, pode constatar “que a metodologia proposta é recomendável para a empresa como uma melhor alternativa de mensurar os custos indiretos e como uma fonte ampla de informações para promover a capacitação na tomada de decisões” (LUIZ, 2004, p. 146).

Devincenzi (2004) explanou em sua pesquisa o objetivo de superar o principal fator limitante da implantação do ABC nas pequenas empresas, que segundo o autor é a falta de dados reais para a determinação dos direcionadores de recursos. Os resultados demonstraram que, mesmo exigindo uma reestruturação organizacional em vista da necessidade de adequação dos processos administrativos e operacionais ao método, este se mostrou “eficiente para identificar as atividades agregadoras de valor aos produtos, bem como para identificar os produtos que melhores resultados trazem para a empresa” (DEVINCENZI, 2004, p. 4). Ainda

salienta que o sucesso da aplicação do método, dependerá, em grande parte da aceitação, compreensão e comprometimento por parte dos funcionários.

Wernke (2004) optou por estudar a aplicação do Custeio Baseado em Atividades em uma empresa que atua na distribuição de mercadorias. Seu objetivo foi apontar através dos três principais segmentos de mercado em que a entidade atua, qual o montante real de recursos aplicados nos processos de compra e venda, visando melhorar a rentabilidade da empresa. O autor finaliza afirmando que, a metodologia mostrou ser aplicável ao tipo de empresa estudada, pois permitiu a realização de uma avaliação de desempenho mais confiável, além de demonstrar quais eram as atividades que não agregavam valor. De acordo com o autor, os esforços despendidos na implementação do Custeio ABC foram compensados pelos benefícios informativos gerados.

Já Garcia (2005), pesquisou a aplicação Custeio Baseado em Atividades na gerência econômico-financeira de uma empresa do segmento da tecnologia da informação e comunicação com o intuito de verificar os benefícios que a implantação desse método pudesse proporcionar a empresa, sendo que, a mesma utiliza o Custeio por Absorção. Através deste estudo, o autor pode verificar que a apuração através do ABC permitiu uma alocação mais adequada das despesas, diminuindo as distorções causadas pelo custeio por Absorção. Ainda afirma que a empresa passou a ter uma base de informações mais confiável, oferecendo aos gestores subsídios para a tomada de decisão.

Com um estudo direcionado a aplicação do Custeio Baseado em Atividades em uma fábrica de móveis para escritório que produz cadeiras e poltronas, Oliveira, Freitag e Crozatti (2006) destacaram como objetivo a apuração detalhada e minuciosa do custo dos produtos. Concluíram que a alocação através desse método possibilitou evitar distorções de alocação dos custos indiretos, bem como, a identificação de desperdícios ocorridos durante o processo produtivo. Segundo os autores, é inaceitável aceitar distorções, pois, os valores dos custos dos produtos encontrados influenciam nas decisões tomadas pelos gestores, podendo determinar o fracasso ou sucesso de uma organização.

Visando demonstrar a lucratividade de cada um dos serviços prestado, Barcelos *et al.* (2011), aplicaram o método ABC em uma empresa prestadora de serviços advocatícios. Concluíram que, a implantação do método foi bem sucedida, pois através da identificação dos custos das atividades e dos serviços prestados, chegou-se a informações úteis para a tomada de decisão que auxiliaram, por exemplo, na definição do *mix* de serviços oferecidos e na precificação dos mesmos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: (a) pela forma de abordagem do problema, (b) de acordo com seus objetivos e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

Tratando-se do aspecto relacionado à forma de abordagem do problema, esta pesquisa é classificada como qualitativa. Classifica-se como tal por buscar evidenciar características que não podem ser observadas através de um estudo quantitativo. Esse tipo de pesquisa tem como peculiaridade a realização de profundas análises em relação ao fenômeno que está sendo explorado (RAUPP; BEUREN, 2012).

Quanto aos objetivos considera-se como uma pesquisa descritiva. A pesquisa descritiva visa relatar características de determinada população ou fenômeno, utilizando-se de técnicas padronizadas de coleta de dados (GIL, 2008), deve-se ressaltar que o pesquisador não interfere nos fatos, apenas os observa, analisa, classifica e interpreta (ANDRADE, 2008).

Em relação aos procedimentos técnicos, o que se mostrou mais adequado foi o estudo de caso, pois através desse, foi possível examinar profundamente a empresa escolhida. Segundo Raupp e Beuren (2012), nesse tipo de estudo, o pesquisador concentra seus esforços em um determinado objeto, o que caracteriza uma limitação, pois não é possível generalizar os resultados a outros objetos ou fenômenos.

A unidade de análise estudada é uma empresa que atua na fabricação de móveis sob medida, localizada em Progresso - RS. A coleta dos dados se deu através dos documentos contábeis e operacionais referentes ao exercício de 2014 da empresa e pela observação das atividades desenvolvidas, que está baseada em “ver, ouvir e examinar os atos ou fenômenos que se pretendem investigar”, sendo considerada como sua principal vantagem o fato de permitir a verificação direta e sem interferências, diminuindo consideravelmente a subjetividade presente (COLAUTO; BEUREN, 2012, p. 128).

Também foram efetuadas entrevistas não estruturadas, as quais são caracterizadas pela possibilidade de realização em ambientes informais através da utilização de perguntas abertas que permitem uma melhor exploração das questões levantadas (MARCONI; LAKATOS, 2002). Em seguida, foram selecionados os dados necessários a esta pesquisa procedendo-se à análise de conteúdo dos mesmos.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS DO ESTUDO DE CASO

Nesta seção será apresentada a análise dos dados obtidos, descrevendo: a) breve histórico da empresa, b) apresentação do caso e dos produtos analisados c) aplicação do custeio baseado em atividades.

4.1 HISTÓRICO DA EMPRESA

A empresa analisada iniciou suas atividades no dia 21/01/2008 com sede na cidade de Progresso – Rio Grande do Sul, atuando na fabricação de móveis sob medida. É constituída por um único sócio, sob a forma societária de empresário individual, sendo que, apura seus tributos através do Simples Nacional.

Conta atualmente com 5 funcionários, sendo que destes, um realiza os trabalhos administrativos e os outros 4 auxiliam na fabricação, montagem e entrega dos móveis.

A escolha desta fábrica deu-se principalmente pela disponibilidade da empresa em fornecer seus dados, bem como em razão do interesse da mesma em apurar os custos envolvidos na fabricação de seus produtos corretamente, visto que, atualmente não realiza nenhum controle.

4.2 PRODUTO ANALISADO

Para a definição do produto em que seria realizada a aplicação do Método de Custeio Baseado em Atividades, foram analisadas todas as notas fiscais de venda da empresa do exercício de 2014, conforme demonstrado na tabela 1, pois o proprietário não realiza um controle efetivo relacionado à quantidade de venda de cada produto, não sabendo informar qual o produto que mais contribuiu com a receita.

Tabela 1 – Definição do produto para aplicação do ABC

Produto	Total	% Participação
Roupeiro	94.533,00	20%
Armário aéreo	56.139,00	12%
Cozinha	50.269,44	11%
Balcão lateral	39.994,00	9%
Painel	37.105,54	8%
Móvel Cozinha	36.904,94	8%
Mesa	24.486,85	5%
Móvel Banheiro	21.111,00	5%
Cadeira	13.527,57	3%
Rack	12.193,00	3%
Cabeceira cama	9.090,00	2%
Torres com tampo	9.064,94	2%
Caixa correspondência	8.739,58	2%
Cama	6.636,00	1%
Móvel Quarto	6.225,00	1%
Móvel Lavanderia	6.057,00	1%
Banco	5.665,08	1%
Criado Mudo	4.668,00	1%
Tampo	4.465,00	1%
Nicho	4.259,00	1%
Escrivaninha	3.989,06	1%
Prateleira	3.163,00	1%
Estante	2.700,00	1%
Porta	1.675,00	0%
Divisão para exposição	1.160,00	0%
Baú	980,00	0%
Adega	970,00	0%
Carrinho	834,00	0%
Caixa luminárias	220,00	0%
Escorredor louça	198,00	0%
Total geral	R\$ 467.023,00	100%

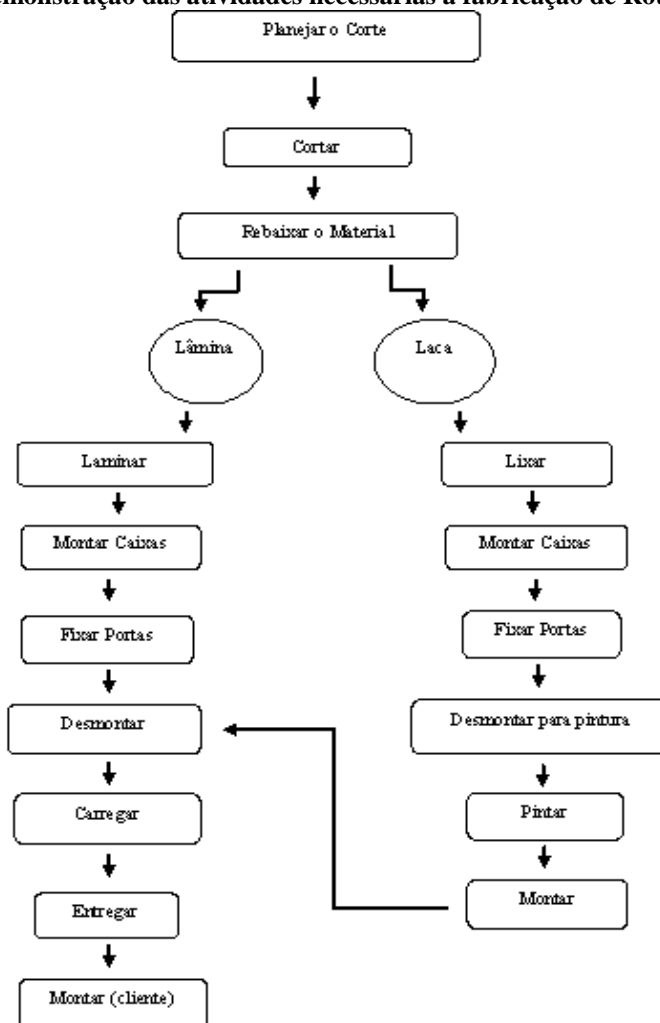
Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

Como apresentado na tabela 1, após análise das notas fiscais foi possível concluir que a maior parte da receita da fábrica no ano, foi advinda da fabricação de roupeiros, com um total de R\$ 94.533,00 e uma produção de 25 unidades, que representaram 20% das vendas ocorridas no exercício. Com base nesses dados, e diante da complexidade de análise de todos os produtos, decidiu-se por analisar a produção de roupeiros, em suas diferentes tipologias.

4.3 APLICAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Após a definição do produto, procedeu-se na aplicação do método de custeio baseado em atividades, baseando-se no referencial teórico exposto por Martins (2010). Inicialmente realizou-se o levantamento das atividades necessárias à fabricação de um roupeiro, levando-se em consideração que no momento da solicitação de um pedido desse tipo de móvel, o cliente poderá optar pela fabricação em MDF com a aplicação de Laminado ou MDF com a aplicação de Laca, conforme demonstrado na Figura 2.

Figura 2 – Demonstração das atividades necessárias à fabricação de Roupeiros



Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

A seguir são descritos os principais processos envolvidos em cada uma das atividades:

- planejar o corte: nesta etapa é realizado o “projeto”, um desenho base onde são descritas as medidas solicitadas pelo cliente para posterior aplicação do corte;
- cortar: processo onde são abertas as tiras da parte interna do móvel com o auxílio de uma máquina de corte previamente regulada conforme o tamanho necessário;

- c) rebaixar o Material: utilização da máquina “Tupia” para fixação do fundo do móvel;
- d) laminar (caso optar pela lâmina): aplicação da lâmina com coladeira de borda, conforme a cor escolhida pelo cliente; ou
- e) lixar (caso optar pela Laca): onde as peças são lixadas para a posterior aplicação da coloração de Laca escolhida pelo cliente;
- f) montar as caixas: ocorre a montagem da estrutura do móvel, bem como, a fixação de prateleiras, gavetas, cabideiros e calceiros;
- g) fixar portas: procedimento em que as portas são fixadas através de dobradiças ou trilhos (no caso de portas de correr);
- h) desmontar para pintura (quando aplicada Laca): processo em que o móvel é desmontado para que seja possível a aplicação do primer e da Laca;
- i) pintar (quando aplicada Laca): realização de duas demãos de primer e posterior aplicação da cor escolhida pelo cliente;
- j) montar (quando aplicada Laca): o móvel é novamente montado para verificar se as partes estão encaixando corretamente.

As três últimas atividades são as mesmas para ambas as opções (Lâmina ou Laca), é realizada a desmontagem do móvel para que se prossiga ao carregamento e posterior entrega, onde ocorre a montagem no local solicitado pelo cliente.

Após a definição das principais atividades envolvidas, procedeu-se a distribuição dos recursos às atividades através dos direcionadores descritos no quadro 1.

Quadro 1 – Demonstração dos Recursos e seus respectivos direcionadores

Recursos	Direcionadores
Matéria-Prima	Quantidade utilizada
Mão de Obra	Tempo de trabalho por atividade
Energia Elétrica	Área (metros quadrados)
IPTU	Área (metros quadrados)
Combustíveis	Quilometragem percorrida
Depreciação veículos	% participação do produto na receita
IPVA+Seguros	% participação do produto na receita
Água	% participação do produto na receita
Honorários contábeis	% participação do produto na receita
Simples Nacional	% participação do produto na receita
Salário Funcionário área administrativa	% participação do produto na receita
Alvará funcionamento	% participação do produto na receita
Telefone e internet	% participação do produto na receita
Depreciação Máquinas e equipamentos	% participação do produto na receita

Fonte: Elaborado pelos autores (2015).

Conforme demonstrado no quadro 1, Para a Matéria-Prima a distribuição procedeu-se através da quantidade utilizada (alocação direta), já a Mão de Obra foi alocada de acordo com o tempo de trabalho despendido em cada uma das atividades, para a energia elétrica e o IPTU considerou-se a área ocupada (em metros quadrados) e em relação aos combustíveis utilizou-se como base a quilometragem percorrida. Para os demais gastos descritos, a alocação se deu a partir da aplicação do percentual de participação dos roupeiros na receita bruta da empresa (20%).

Nas tabelas 2 e 3 são demonstradas as Matérias-primas necessárias à fabricação de um roupeiro médio utilizando-se Lâmina ou Laca, respectivamente. Devido à variedade de tamanhos e detalhes de acordo com as necessidades de cada cliente, para fins de realização do cálculo foram consideradas as medidas mais comuns segundo o fabricante, tendo como base um roupeiro de 2,75m x 1,85m, com três portas de correr, fato que justifica a denominação “roupeiro médio”, por estar relacionado ao tamanho médio dos roupeiros mais vendidos, pois sabe-se que esse tipo de produto não é sempre igual. Dessa forma, deve-se considerar o fato de possíveis variações nos gastos com materiais diretos, pois estes itens serão influenciados pelo tamanho e características de cada móvel.

Os dados foram obtidos através da observação ao processo produtivo, onde realizou-se o levantamento de todos os gastos com os materiais diretos utilizados, considerando as diferenças na produção com Lâmina ou Laca.

Tabela 2 – Matéria-Prima utilizada para fabricação de um roupeiro médio em Lâmina

Matéria-Prima	Utilizada	Valor unitário	Total	% Total
MDF cru	1 chapa	105,00 - chapa	105,00	7%
Laminado	5 chapas	190,00 - chapa	950,00	66%
Lâmina de Borda	50 metros	0,70 - o metro	35,00	2%
Cola para laminadeira	200 gramas	16,00 - 2kg	1,60	0%
Kit portas de correr	3 kits	24,00 - cada kit	72,00	5%
Trilhos Superiores	2,30 metros	12,00 - o metro	27,60	2%
Trilhos Inferiorwa	2,30 metros	8,00 - o metro	18,40	1%
Parafusos	500 unidades	0,04 - a unidade	20,00	1%
Puxadores - Gavetas	4 unidades	15,00 - a unidade	60,00	4%
Puxadores - Portas	3 portas 2,45m	15,00 - barra 6 metros	18,38	1%
Ponteira Acabamento	3 pares	3,00 - o par	9,00	1%
Tubo metal - Cabideiro	1 metro	18,00 - 3 metros	6,00	0%
Suporte - Cabideiro	2 unidades	3,50 - a unidade	7,00	0%
Calceiro	1 unidade	65,00 - a unidade	65,00	5%
Corrediças	4 unidades	22,80 - o par	45,60	3%
Total			R\$ 1.440,58	100%

Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

Conforme evidenciado na tabela 2, no caso dos materiais diretos utilizados na fabricação de um roupeiro médio com Lâmina, o material mais representativo foi o Laminado, responsável por 66% do consumo total (R\$ 950,00).

Tabela 3 – Matéria-Prima utilizada para fabricação de um Roupeiro médio em Laca

Matéria-Prima	Utilizada	Valor unitário	Total	% Total	
MDF cru	1 chapa	105,00 - chapa	105,00	16%	
Kit portas de correr	3 kits	24,00 - cada kit	72,00	11%	
Trilhos Superiores	2,30 metros	12,00 - o metro	27,60	4%	
Trilhos Inferiores	2,3 metros	8,00 - o metro	18,40	3%	
Parafusos	500 unidades	0,04 - a unidade	20,00	3%	
Puxadores - Gavetas	4 unidades	15,00 - a unidade	60,00	9%	
Puxadores - Portas	3 portas 2,45m	15,00 - barra 6m	18,38	3%	
Ponteira Acabamento	3 pares	3,00 - o par	9,00	1%	
Tubo metal - Cabideiro	1 metro	18,00 - 3 metros	6,00	1%	
Suporte - Cabideiro	2 unidades	3,50 - a unidade	7,00	1%	
Calceiro	1 unidade	65,00 - a unidade	65,00	10%	
Corrediças	4 unidades	22,80 - o par	45,60	7%	
Primer (base)	3 litros	260,00 - 18 litros	43,33	7%	
	Diluyente	2 litros	228,00 - 18 litros	25,33	4%
	Catalisador	1 litro	343,00 - 18 litros	19,06	3%
Laca (cor)	2 litros	485,00 - 18 litros	53,89	8%	
	Diluyente	1 litro	228,00 - 18 litros	12,67	2%
	Catalisador	2 litros	343,00 - 18 litros	38,11	6%
Lixa	5 lixas	0,70 - a unidade	3,50	1%	
Total			R\$ 649,86	100%	

Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

De acordo com a tabela 3, considerando-se a utilização de Laca, o material que obteve maior participação em relação ao total, foi o MDF cru, com um total R\$ 105,00, que representou 16%.

Buscando evidenciar os custos diretos para a fabricação de roupeiros médios, bem como, os custos de cada atividade, tanto na utilização de Lâmina, quanto na utilização de Laca apresentam-se as tabelas 4 e 5.

Após a definição da Matéria-Prima necessária, foi realizada a sua distribuição às atividades em que foram utilizadas, multiplicando-se o valor unitário atribuído a cada atividade pelo total de produtos fabricados no período (25 unidades).

Para o cálculo da Mão de Obra, primeiramente os salários e encargos dos funcionários foram transformados em horas e minutos. Em seguida, através de observações ao processo, verificou-se quais funcionários desenvolveram cada uma das atividades, bem como, o tempo despendido, também transformado em horas e minutos. Através desses dados a distribuição às

atividades foi realizada através da soma dos salários e encargos de cada funcionário, multiplicada pelo tempo despendido por cada um em cada uma das atividades, chegando-se ao valor unitário por atividade, que foi multiplicado pelas unidades produzidas no período.

Na alocação da Mão de Obra à atividade “entregar” realizou-se a soma do total de horas e minutos despendidos de acordo com o tempo gasto para ida e volta a cada uma das cidades em que foram efetuadas entregas de roupeiros no período. Através desse total, calculou-se a média, obtendo a soma de 4 horas e 11 minutos por entrega. Esse tempo foi distribuído entre os 3 funcionários que realizam esta função, permitindo que se procedesse a distribuição dos salários e encargos de cada um.

O salário e encargos de um dos funcionários, foi distribuído como despesa indireta, através da soma dos valores recebidos no decorrer de 2014 e da aplicação do percentual de participação da venda de roupeiros médios (20%), por este realizar apenas trabalhos administrativos e não participar da produção.

As despesas com a depreciação dos veículos, combustíveis, IPVA e seguros foram de R\$ 10.277,50, R\$ 2.506,19 e R\$ 1.486,30 respectivamente, sendo que esses valores foram distribuídos diretamente à atividade “entregar”, na mesma proporção para ambos os processos (Lâmina e Laca), visto que, não há diferenciação entre eles na realização desta atividade. Para a depreciação, IPVA e seguros, os valores foram obtidos aplicando-se o percentual de 20% (participação de roupeiros nas vendas) sobre o valor total apurado no exercício de 2014 para cada uma das contas.

Para o cálculo dos combustíveis, foram analisadas as distâncias percorridas da cidade de Progresso – RS até o local em que foi realizada a entrega dos roupeiros, considerando-se a quilometragem dispendida para ida e volta e uma média de 5 Km rodados dentro das cidades, chegando a um total de 6039 Km. Essa quilometragem foi dividida pela média realizada pelo caminhão de entrega, que é de 6 Km/litro, a seguir multiplicou-se o valor encontrado pela média do preço de um litro de diesel no ano (R\$ 2,49), chegando-se ao total de R\$ 2.506,19.

Em seguida foi realizada a distribuição das despesas com energia elétrica e IPTU através da área ocupada por cada atividade, sendo que, de um total de 358,65 m², o Planejamento de corte ocupa 3%, corte 10%, montagem das caixas 4%, montagem 8%, Lixação 5%, Laminação 8%, Rebaixe do material 4%, fixação das portas 3%, desmontagem 8%, carregamento 14%, cabendo destaque a área ocupada pela atividade “Pintar”, que é de 36% em decorrência da necessidade de dispersar os móveis para a realização da pintura e da secagem.

Tabela 4 – Custos para fabricação de Roupeiros médios – Lâmina (R\$)

Atividades	Matéria-Prima	Mão de Obra	Depreciação veículos	Combustível	IPVA+ Seguros	Energia Elétrica	IPTU	Total	Custo Unitário
Planejar Corte	-	124,35	-	-	-	20,13	2,24	146,72	5,87
Cortar	2.625,00	435,24	-	-	-	80,51	8,95	3.149,70	125,99
Rebaixar material	-	58,72	-	-	-	28,18	3,13	90,03	3,60
Laminar	24.665,00	359,16	-	-	-	60,38	6,71	25.091,26	1.003,65
Montar caixas	4.825,00	224,53	-	-	-	32,20	3,58	5.085,31	203,41
Fixar portas	3.399,38	501,33	-	-	-	20,13	2,24	3.923,07	156,92
Desmontar	-	207,26	-	-	-	60,38	6,71	274,35	10,97
Carregar	-	127,20	-	-	-	109,99	12,23	249,43	9,98
Entregar	-	1.060,88	10.277,50	2.506,19	1.486,30	-	-	15.330,86	613,23
Montar (cliente)	500,00	667,15	-	-	-	-	-	1.167,15	46,69
Total (R\$)	36.014,38	3.765,82	10.277,50	2.506,19	1.486,30	411,89	45,80	54.507,87	2.180,31

Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

Como demonstrado na tabela 4, em relação à Matéria-Prima, pode-se observar que na utilização de Laminado, a atividade que absorveu mais materiais foi “Laminar” onde estão incluídos o Laminado (representa 66% dos materiais diretos utilizados no processo), a Lâmina de Borda e a Cola para Laminadeira, que somaram um montante de R\$ 24.665,00. Quanto à distribuição da Mão de Obra, chegou-se a um total de R\$ 3.765,82, onde pode-se observar que a principal atividade foi a entrega no local solicitado pelo cliente (R\$ 1.060,88) em virtude do tempo despendido para sua realização. Em relação às despesas com energia elétrica e IPTU, chegou-se a soma de R\$ 411,89 e R\$ 45,80, respectivamente.

É possível observar através da tabela 4 que na Laminação obteve-se um custo direto total de R\$ 54.507,87 no exercício de 2014 e um custo unitário de R\$ 2.180,31, sendo que, a atividade “Laminar” foi a que demonstrou o maior custo total - R\$ 25.091,26 - e consequentemente o maior custo unitário - R\$ 1.003,65 -.

Tabela 5 – Custos para fabricação de Roupeiros médios – Laca (R\$)

Atividades	Matéria-Prima	Mão de Obra	Depreciação veículos	Combustível	IPVA+ Seguros	Energia Elétrica	IPTU	Total	Custo Unitário
Planejar	-	124,35	-	-	-	20,13	2,24	146,72	5,87
Corte	-	124,35	-	-	-	20,13	2,24	146,72	5,87
Cortar	2.625,00	435,24	-	-	-	80,51	8,95	3.149,70	125,99
Rebaixar material	-	58,72	-	-	-	28,18	3,13	90,03	3,60
Lixar	87,50	124,35	-	-	-	40,25	4,48	256,58	10,26
Montar caixas	4.825,00	224,53	-	-	-	32,20	3,58	5.085,31	203,41
Fixar portas	3.399,38	501,33	-	-	-	20,13	2,24	3.923,07	156,92
Desmontar para pintura	-	239,44	-	-	-	60,38	6,71	306,54	12,26
Pintar	4.809,72	1.376,80	-	-	-	286,02	31,81	6.504,34	260,17
Montar	-	310,88	-	-	-	60,38	6,71	377,98	15,12
Desmontar	-	207,26	-	-	-	60,38	6,71	274,35	10,97
Carregar	-	127,20	-	-	-	109,99	12,23	249,43	9,98
Entregar	-	1.060,88	10.277,50	2.506,19	1.486,30	-	-	15.330,86	613,23
Montar (cliente)	500,00	667,15	-	-	-	-	-	1.167,15	46,69
Total (R\$)	16.246,60	5.458,14	10.277,50	2.506,19	1.486,30	798,54	88,80	36.862,06	1.474,48

Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

Conforme a tabela 5, quando considerados os materiais diretos na aplicação de Laca, a atividade mais representativa foi a Montagem das caixas, que abrange os trilhos superiores e inferiores, parafusos, puxadores de gavetas e portas, ponteira de acabamento, cabideiro e calceiro e a atividade de Pintura, que inclui o primer (base para aplicação da cor), a Laca propriamente dita, bem como os diluentes e catalisadores necessários, que resultaram no total de R\$ 4.825,00 e R\$ 4.809,72, respectivamente.

Em relação à Mão de Obra, chegou-se a um total de R\$ 5.458,14, podendo ressaltar-se como item mais impactante na diferença entre os dois processos (Lâmina e Laca), a Pintura realizada quando o cliente optar pela Laca, devido ao relevante número de horas despendido pelos funcionários nesta atividade, que representou R\$ 1.376,80. As despesas com energia elétrica (R\$ 798,54) e IPTU (R\$ 88,80) mostraram-se superiores quando comparadas à Laminação em vista da necessidade de um maior número de atividades durante o processo, que são: a desmontagem para pintura, a pintura e a montagem para verificar se as peças estão encaixando corretamente.

No tocante à aplicação de Laca, obteve-se um custo direto total de R\$ 36.862,06 e um custo unitário de R\$ 1.474,48, onde a atividade “entregar” foi a maior causadora de custos com um montante de R\$ 15.330,86 e um custo unitário de R\$ 613,23. Pode-se verificar que esses montantes foram inferiores aos custos totais e unitários observados na Laminação, sendo que, a diferença mais significativa foi em relação à Matéria-Prima utilizada, enquanto na Laminação o montante foi de R\$ 36.014,38, com a Laca o total foi de R\$ 16.246,60.

A tabela 6 demonstra as despesas indiretas ocorridas no período, onde foram considerados os gastos com água, honorários contábeis, pagamento do Simples Nacional, salário do funcionário que presta serviços administrativos, alvará de funcionamento, telefone, internet e depreciação das máquinas e equipamentos.

Tabela 6 – Despesas Indiretas para fabricação de um Roupeiro Médio (R\$)

Água	Honorários	Simples	Salário administrativo	Alvará funcionamento	Telefone/ Internet	Depreciação Máquinas e Equipamentos	Total
128,38	451,20	5.903,17	2.898,74	108,00	408,19	932,64	R\$10.830,32
1%	4%	55%	27%	1%	4%	9%	100%

Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

Estas despesas foram distribuídas aplicando-se o percentual de 20% sobre o total apurado no exercício de 2014, resultando em um montante de R\$ 10.830,32. O item mais representativo foi em relação ao pagamento do Simples Nacional, que atingiu uma participação de 55%.

Cabe-se ressaltar que para a distribuição da depreciação, foi realizada uma listagem de todas as máquinas e equipamentos e suas respectivas depreciações anuais, após realizou-se uma triagem, considerando-se apenas as que foram utilizadas no processo de fabricação dos roupeiros médios.

As tabelas 7 e 8 demonstram os custos totais e unitários para a fabricação de um roupeiro médio em Lâmina e em Laca. O cálculo foi realizado somando-se os valores dos custos diretos e indiretos que ocorreram no período e dividindo esse total pelo número de roupeiros médios produzidos no exercício de 2014, que foi de 25 unidades.

Tabela 7 – Demonstração dos Custos totais e unitários para fabricação de um Roupeiro Médio em Lâmina (R\$)

Custos	Diretos	Indiretos	Diretos+Indiretos	Custo unitário Roupeiro
Total	R\$ 54.507,87	R\$ 10.830,32	R\$ 65.338,19	R\$ 2.613,53

Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

Observa-se através da tabela 7 que para a fabricação de um roupeiro médio com a utilização de Laminado foi despendido um custo total de R\$ 65.338,19 e um custo unitário de R\$ 2.613,53.

Tabela 8 – Demonstração dos Custos totais e unitários para fabricação de um Roupeiro Médio em Laca (R\$)

Custos	Diretos	Indiretos	Diretos+Indiretos	Custo unitário Roupeiro
Total	R\$ 36.862,06	R\$ 10.830,32	R\$ 47.692,38	R\$ 1.907,69

Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

Comparativamente, a tabela 8 demonstra que com a Laca, há a necessidade de um consumo menor de recursos, onde o resultado foi um custo total de R\$ 47.692,38 e um custo unitário de R\$ 1.907,69.

Analisando os dados obtidos pode-se constatar que, assim como nos estudos de Luiz (2004), Wernke (2004) e Garcia (2005) as informações geradas pelo Custeio Baseado em Atividades se mostraram úteis à tomada de decisão, os dados gerados através de sua aplicação podem ser utilizados inclusive como ferramentas de auxílio à formulação de estratégias de volume de produção, como ressaltado na pesquisa de Duran e Radaelli (2000).

Também podem ser destacadas semelhanças com os trabalhos desenvolvidos por Devincenzi (2004), Oliveira, Freitag e Crozatti (2006) e Barcelos *et al.* (2011), no momento em que os dados fornecidos pelo ABC mostraram-se eficientes para identificar as atividades agregadoras de valor, bem como, precificar os produtos corretamente e definir os que trazem melhores resultados para a empresa. Dessa forma, considera-se que o empenho aplicado para a execução do método foi justificado pelos benefícios informacionais advindos do mesmo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou demonstrar a aplicabilidade do Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) nos principais processos do produto que causasse maior impacto na receita bruta do exercício de 2014, em uma fábrica que atua na produção de móveis sob medida. Para tanto realizou-se a demonstração e classificação dos efetivos custos envolvidos, conforme apresentado na seção 4.3.

A análise das notas fiscais de venda do exercício de 2014 possibilitou o mapeamento e a demonstração dos produtos que mais contribuíram com a receita bruta da empresa no ano.

Como demonstrado na seção 4.2, através desses dados foi possível concluir que o maior percentual de geração de receita, deveu-se a fabricação de roupeiros.

Os resultados encontrados com a aplicação do ABC possibilitaram ao gestor da fábrica a visualização de todos os custos envolvidos em cada uma das atividades necessárias à fabricação de roupeiros médios, permitindo a análise das atividades que mais impactam nos custos e a consequente adoção de medidas que possam reduzi-los.

Como benefícios trazidos a empresa, pode-se destacar que este estudo proporcionou a apuração de informações mais confiáveis e acuradas, relevantes para a verificação do custo real necessário à fabricação de roupeiros médios. Essas informações permitirão que o gestor proceda na tomada de decisão de forma rápida e precisa, bem como, na correta precificação de seus produtos, tendo a convicção de que está se baseando em dados sólidos.

Dentre as limitações encontradas no decorrer da realização desta pesquisa, pode-se ressaltar o fato de tratar-se de um estudo de caso único, aplicado especificamente no produto que mais contribuiu com a receita bruta de uma fábrica de móveis sob medida, não sendo possível a generalização dos resultados. Outro fator limitante está no fato do método ter sido aplicado em um produto que pode apresentar uma diversidade de tamanhos e detalhes, podendo desta forma, ocorrer variações nos resultados obtidos em relação aos materiais diretos utilizados e ao tempo despendido para sua fabricação.

Sugere-se como pesquisas futuras, o emprego do método em empresas que atuem no mesmo segmento da empresa analisada, aplicando-o em um número maior de produtos.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE M. Os Métodos de Custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Revista Contexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, jul/dez., 2012.

ANDRADE, M. M. de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ASSOCIAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DE MÓVEIS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – MOVERGS. **Relatório Setorial 2014 Polo Moveleiro do Rio Grande do Sul**. Bento Gonçalves, 2014. Disponível em: <http://www.movergs.com.br/img/arquivos/movergs/dados-movergs_77.pdf> Acesso em: 9 maio 2015.

ATKINSON, A. A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BARCELOS, B. O. *et al.* Implantação do Custeio ABC em um escritório de advocacia: um estudo de caso. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 31, 2011, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: ABEPRO, 2011.

BORGERT, A.; PASOLD, B. Gestão de Custos em escritório de advocacia. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 01, n. 01, p. 45-67, jan/jun., 2004.

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

COGAN, S. **Activity – Based Costing (ABC)**: a poderosa estratégia empresarial. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1995.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, Análise e Interpretação dos Dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**: Teoria e Prática. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2012. p.117-144.

COLONETTI, M. Aplicação do Método de Custeio ABC para formação do preço de venda dos serviços prestados por uma empresa de medicina e segurança do trabalho. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19, 2012, Bento Gonçalves. **Anais...** Bento Gonçalves: ABC, 2012.

DEVINCENZI, G. R. P. **Metodologia para Implantação do Custeio Baseado em Atividades em Pequenas Empresas**. 2004. 88 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

DURAN, O.; RADAELLI, L. Metodologia ABC: implantação numa microempresa. **Revista Gestão e Produção**, São Carlos, v. 7, n. 2, p.118-135, ago., 2000.

DUTRA, R. G. **Custos**: uma abordagem prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GARCIA, G. V. **Aplicação do Custeio Baseado em Atividades**: um estudo de caso na gerência econômico-financeira de uma empresa prestadora de serviços do segmento de tecnologia da informação e comunicação. 2005. 57 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos**: contabilidade e controle. 1. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2001.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e Desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. 2. ed. São Paulo: Futura, 2000.

LEONE, G. S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LUIZ, D. G. **Desenvolvimento de um Sistema de Custeio Baseado em Atividades – ABC, como instrumento eficaz para gerenciar custos**: estudo de caso desenvolvido em uma empresa do setor de embalagens plásticas. 2004. 149 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

MATOS, J. S.; CORRÊA, Q. A.; CAMPOS, D. B. Custeio ABC: Ferramenta que auxilia as tomadas de decisões. In: CONGRESSO VIRTUAL BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO, 8, 2011. **Anais eletrônicos...** CONVIBRA, 2011. Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm_3289.pdf>. Acesso em: 19 abr. 2015.

MESQUITA, J. M. C. de. **Análise de Custos**. 1. ed. Belo Horizonte: FEAD, 2009.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas 2001.

OLIVEIRA, G. L. de.; FREITAG, V. C.; CROZATTI, J. Custeio Baseado em Atividades: um estudo de caso em fábrica de móveis para escritório. In: SEMANA DO CONTADOR DE MARINGÁ, 17, 2006, Maringá. **Anais...** Maringá: UEM, 2006.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2012. p.76-97.

ROSADO JÚNIOR, A. G. **Método de custeio por atividades**: aplicabilidade e contribuições em empresas do agronegócio. 2012. 131 f. Tese (Doutorado em Zootecnia) – Programa de Pós-Graduação em Zootecnia, Faculdade de Agronomia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.

SANTOS, J. L. dos. *et al.* **Fundamentos de Contabilidade de Custos**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A Revolução dos Custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SOUZA, M. A. de.; DIEHL, C. A. **Gestão de Custos**: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

WERNKE, R. Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicado aos processos de compra e venda de distribuidora de mercadorias. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 16, n. 38, p. 74-89, maio/ago., 2004.