



Enfoque: Reflexão Contábil

ISSN: 1517-9087

eduem@uem.br

Universidade Estadual de Maringá
Brasil

Nunes Torejani, Hiolanda; Panosso, Alceu
APURAÇÃO DOS CUSTOS EM UM PET SHOP PELO MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM
ATIVIDADES

Enfoque: Reflexão Contábil, vol. 27, núm. 2, mayo-agosto, 2008, pp. 21-38

Universidade Estadual de Maringá
Paraná, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307124260002>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica
Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

APURAÇÃO DOS CUSTOS EM UM PET SHOP PELO MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Hiolanda Nunes Torejani

Graduada em Ciências Contábeis pela
Universidade Estadual de Maringá
hntoreja@din.uem.br

Alceu Panosso

Pós-Graduado em Ciências Contábeis pela
Universidade Estadual de Maringá
Professor Auxiliar da Universidade Estadual de Maringá
apanosso@uem.br

RESUMO

Atualmente as empresas estão cada vez mais competitivas devido às grandes transformações mundiais e a consumidores mais exigentes, por isso elas buscam diminuir os custos de produção para ofertar bens e serviços com qualidade e baixo custo. Para atingir esse objetivo surgiram novos sistemas que auxiliam no processo administrativo visando eficiência e eficácia dentro das organizações. No entanto, a Contabilidade, para não ficar atrás dos avanços ocorridos nas empresas, tem aplicado vários conceitos, técnicas e métodos de gestão estratégica de custo, e um dos métodos é o Custeio Baseado em Atividades, que visa custear seus produtos (bens ou serviços) através das atividades desenvolvidas no processo de produção. Portanto, este trabalho, que se trata de um estudo de caso, tem por objetivo apurar os custos do salão de beleza de um pet shop por meio do método de Custeio Baseado em Atividades, para auxiliar o empresário na tomada de decisão. Após efetuar a revisão literária sobre custos e os principais aspectos do Custeio Baseado em Atividades, apresenta-se o estudo efetuado que se inicia com o levantamento dos dados e a partir daí efetua-se os cálculos dos custos distribuindo-os para as atividades consumidas pela prestação de serviços conforme o método em questão. Por fim, são mencionadas as informações mais relevantes que foram obtidas pelo uso dessa forma de custeio.

Palavras-chave: Custos, Custeio Baseado em Atividades, Tomada de Decisão.

ABSTRACT

Businesses have become increasingly competitive due to the major global transformations and more demanding customers; as a result, companies have sought to lower production costs in order to offer quality goods and services at a lower cost. In order to reach that objective, new systems have been developed to aid in the administrative process, aiming for efficiency and efficacy within organizations. To avoid lagging behind these advances in business, however, the field of Accounting has applied several concepts, techniques and methods of strategic cost management. One of these methods is Activity-Based Costing, which aims to cost its products (goods or services) through the activities developed in the production process. Therefore, this work, which is a case study, has as its objective to assess the costs of the grooming salon of a pet shop by using the Activity-Based Costing method, in order to aid the owner in his decision-making. After conducting a literary review on costs and the main aspects of Activity-Based Costing, the performed study is presented, beginning with data assessment; cost calculations are then performed and distributed to the activities consumed by the service provided, according to the method given. Lastly, the most relevant data obtained from the use of this costing method are mentioned.

Keywords: Costs, Activity-Based Costing, Decision-Making.

1 INTRODUÇÃO

Com a globalização, a constante inovação tecnológica e a evolução econômica mundial, as empresas devem ficar atentas e dispostas a competir com outras, pois com essas mudanças surge um consumidor muito mais exigente a procura de produtos e serviços diferenciados, aumentando, assim, a concorrência e deixando em vantagem somente àquelas empresas que ofertam seus bens e serviços com qualidade e custos mais baixos.

A concorrência faz com que os empresários dêem maior importância aos gastos que têm, uma vez que quanto menor o custo, menor, também, será o preço de venda dos seus produtos e serviços. Assim, o conhecimento profundo sobre controle e cálculo de custos é imprescindível devido a essa competitividade enfrentada por muitas empresas, pois é preciso buscar estratégias para competir no mercado com outras empresas, uma vez que em época de crise é necessário estar atento, enxergar e aproveitar as oportunidades que surgem.

Prado (2001) afirma que a apuração de custos surgiu para atender às necessidades administrativas nas organizações, e vem sendo aperfeiçoada desde a época da Revolução Industrial como parte do sistema de informação gerencial das empresas. Não importa o segmento da empresa, o que realmente importa é fazer ela se destacar no mercado trazendo resultados positivos, e a escolha do método de custeio adequado, que vai depender muito do tipo de negócio de cada empresa, do seu perfil de administração e, principalmente, do seu plano estratégico, pode fazer a diferença.

Os sistemas de custos são de suma importância em qualquer empresa, pois ajudam no controle de gastos, facilitando a tomada de decisão por parte do gestor da organização, mas é preciso considerar a qualidade da informação de custo, pois uma informação com má qualidade poderá prejudicar a decisão do gestor.

Há muitos métodos de custeio que podem ser aplicados em uma empresa, e um deles é o Custeio Baseado em Atividades (ABC), que, segundo Nakagawa (1994), é um elemento-chave na gestão por atividades e tem chamado a atenção de profissionais em vários países por ser capaz de medir o consumo de atividades por produtos. Por se tratar de um método desenvolvido para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais consomem os recursos de uma empresa de produção, a aplicação do ABC foi estendida,

também, para as atividades comerciais e para os sistemas de serviços, pois é um dado que poderá transformar-se numa poderosa ferramenta no processo de mudanças de uma empresa.

Kaplan e Cooper (1998) afirmam que, embora o ABC tenha surgido para calcular os custos fabris, atualmente há muitas empresas de serviços fazendo o uso dessa abordagem e obtendo grandes benefícios. Percebe-se, então, que o método, quando bem aplicado e utilizado de forma correta com informações qualificadas, trará para a empresa os resultados que seus gestores esperam alcançar.

Segundo Prado (2001), esse sistema de custeio está sendo apontado como um dos melhores métodos de identificação de custos e de tomada de decisão, pois, de acordo com Martins (2003), sua utilidade não é limitada ao custeio de produtos; ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos. A responsabilidade quanto a uma tomada de decisão é muito grande, principalmente quando se refere a uma empresa, por isso é necessário um conhecimento profundo com relação ao assunto envolvido para que a organização não seja prejudicada com decisões erradas.

Este trabalho foi realizado através de estudo de caso e teve como objetivo apurar os custos do salão de beleza de um pet shop de uma empresa que atua no ramo de comércio de produtos e serviços para animais de estimação, por meio do método de Custeio Baseado em Atividades, com a finalidade de auxiliar o empresário na tomada de decisão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Custeio Baseado em Atividades

Nos dias atuais, observa-se que o crescente avanço tecnológico aumentou muito a competitividade empresarial, surgindo a necessidade do aumento da qualidade, da economia, do tempo e da redução dos custos por parte das empresas, a fim de evitarem a perda de espaço no mercado. O consumidor também passou a ser mais exigente em relação aos produtos que deseja adquirir, obrigando muitas empresas a direcionarem suas estratégias conforme a exigência e a necessidade específica de cada cliente. Dentro desse panorama modificado pela competitividade e incorporação de mais tecnologia, a forma de visão da gestão dos negócios também sofreu modificações, fazendo com que surgissem novos sistemas que auxiliam no processo de administração envolvendo a

eficiência e a eficácia dentro das organizações. No entanto, a Contabilidade, para não ficar atrás dos avanços ocorridos nas empresas na área de qualidade total, na busca pela competitividade e maior eficácia nos negócios, tem aplicado vários conceitos, técnicas e métodos de gestão estratégica de custo.

Maher (2001) afirma que com o objetivo de alcançar bons resultados, várias empresas têm implantado métodos mais sofisticados de custeio para melhorar a forma como os custos indiretos estão sendo rateados, tendo em vista que os métodos até então utilizados não são tão precisos.

Um desses métodos que vem sendo aplicado é o ABC (*Activity Based Costing*) ou Custeio Baseado em Atividades, que surgiu do reconhecimento de que os sistemas tradicionais de custos já não atendiam às necessidades dos responsáveis pelo gerenciamento e pela tomada de decisão.

Segundo Kaplan e Cooper (1998), no início o ABC foi desenvolvido para empresas de manufatura para melhorar a gestão de custos, mas atualmente está sendo aplicado nas empresas de serviços por serem ideais ao custeio devido às suas características, onde praticamente todos os seus custos são indiretos e aparentemente fixos.

Para Martins (2003, p. 87) o ABC "[...] é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos [...]". Quando os custos indiretos são rateados aos produtos através dos métodos comuns é normal haver distorções no valor, pois os produtos nunca absorvem exatamente o quanto deveriam. Esse custeio procura reduzir essas distorções e dá às organizações uma visão muito mais clara de todo seu processo produtivo, mostrando aos seus gestores que é possível otimizar o retorno financeiro e o valor dos produtos através da redução dos custos por meio da eliminação dos desperdícios causados pelo consumo de atividades desnecessárias.

Quanto ao surgimento do ABC, há distorção de datas por autores. Na versão de Nakagawa (1994), há registros literários sobre sua utilização por contadores em 1800 e no início de 1900, bem como do seu uso na década de 60. Para Kaplan e Cooper (1998, p.15) os sistemas ABC apareceram na década de 80, tendo por objetivo suprir as necessidades de informações mais precisas sobre o custo de cada atividade envolvida nos processos produtivos e na geração de serviços. O fato é que não se sabe com exatidão quando realmente surgiu o método ABC. Mesmo

havendo divergência quanto ao seu surgimento, o mais importante são os benefícios que ele propicia por sua utilização na gestão dos custos das empresas. Mesmo depois de muito tempo é certo que o sistema continua obtendo sucesso por proporcionar melhor gerenciamento dos custos para manter a empresa competindo em um mercado cada vez mais ocupado por concorrentes.

Nakagawa (1994, p. 17) afirma que "A *competitividade de uma empresa* pode ser definida, em sentido amplo, como sua capacidade de desenvolver e sustentar vantagens competitivas que lhe permitam enfrentar a concorrência". A competitividade vai ao encontro da concorrência, sendo que, além da qualidade, o preço é o elemento de maior relevância, pois na maioria das vezes é a ele que os clientes de menor poder aquisitivo dão maior importância. Mesmo sabendo-se dos seus preços e de sua qualidade, alguns gestores não conhecem os seus custos e estabelecem os seus preços através de comparações com os concorrentes. Além de visão para enxergar e aproveitar as oportunidades é preciso talento e criatividade para criar vantagens duradouras com a finalidade de sempre manter a empresa no mercado competitivo.

2.1.1 Conceitos básicos para o ABC

Vários autores apresentam conceitos diferenciados para o ABC, mas seu significado é sempre o de auxiliar e melhorar a gestão das empresas. Um dos conceitos para o ABC é descrito por Maher (2001, p. 280) como "[...] um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos às atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos". O ABC, através do custeio das atividades, consiste em custear produtos e serviços de uma forma mais apurada e proporcionar a mensuração de desempenho de atividades e processos.

Para Kaplan e Cooper (1998, p. 94), "Um modelo ABC é um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado nas atividades organizacionais". Destaca-se como vantagem do uso do ABC para os gestores a maior facilidade de encontrar os custos relevantes para a tomada de decisões, tais como fixação de preços, administração das relações com clientes, mix de produtos, projetos de produtos, melhoria de processos de produção e aquisição de tecnologias, além de proporcionar melhores critérios para administrar as atividades que comandam os custos diretos e indiretos.

Segundo Panosso (2003, p. 07), "O Custeio Baseado em Atividades (ABC) é uma modalidade de custeio

Enf.: Ref. Cont.	UEM-Paraná	v. 27	n. 2	p. 21 - 38	maio / agosto 2008
------------------	------------	-------	------	------------	--------------------

por absorção, por atribuir ao produto custos fixos e variáveis oriundos das diversas atividades que possuem relações com sua fabricação". A importância que se dá à utilização do sistema de custeio ABC é em virtude de o mesmo não ser apenas um sistema que dá valor aos estoques, mas também por proporcionar informações gerenciais que auxiliam os tomadores de decisão, como por exemplo, os custos das atividades, que proporcionam aos gestores atribuírem responsabilidades aos responsáveis pelas mesmas.

Nakagawa (1994, p. 40) afirma que o ABC "Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa." Portanto, o ABC não é mais um sistema de acumulação de custos utilizado para elaborar demonstrações contábeis, mas é um novo método de análise de custos que atende, o mais próximo possível, às expectativas das empresas que o utilizam.

Analisando-se todos esses conceitos, é possível perceber que o método ABC não tem como foco principal apenas o custeamento dos produtos e serviços através das atividades, mas é uma ferramenta importante para a mensuração de desempenho das atividades executadas na empresa, pois ele permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os objetos de custos. Nele, os custos tornam-se visíveis e passam a ser alvos de programa de redução e de aperfeiçoamento de processos, tornando as empresas mais lucrativas e eficientes. Assim, o custeio baseado em atividades se apresenta como um auxílio aos gestores no processo de tomada de decisão como a melhoria do preço e qualidade de produtos e serviços.

Para atingir uma gestão de custos eficiente e que acompanhe a dinâmica das mudanças dos mercados fornecedores e consumidores, além de conhecer os custos, é imprescindível, por parte da empresa, uma busca constante de redução e melhoria contínua dos custos. Através do ABC é possível alcançar tal eficiência, pois, segundo Maher (2001, p. 281), em comparação com os sistemas de custeio tradicionais, as informações que o ABC fornece são mais precisas pelo fato de identificar e calcular as atividades causadoras dos custos; "[...] com isso, o sistema identifica mais claramente e mede com maior precisão os custos de realização das atividades necessárias à fabricação de um produto [...]."

Mas para a utilização do ABC, é necessário, conforme Atkinson *et al* (2000, p. 77), "[...] pensar na empresa como uma seqüência de atividades cujo resultado é um bem ou um serviço entregue a seu cliente." O objetivo das empresas é alcançar bons resultados e, conseqüentemente, permanecer no mercado oferecendo seus bens ou serviços a um consumidor cada vez mais exigente. Pensando assim, as empresas devem se atentar mais aos consumidores e procurar desenvolver suas atividades de forma a alcançar uma parcela cada vez maior em um mercado crescente em termos de tecnologia, preço e qualidade. Então, é preciso que a empresa tenha controle sobre as atividades desenvolvidas e saiba a quantidade de recursos que essas atividades consomem, pois as atividades são as unidades principais para o custeio através do método ABC.

2.1.2 As atividades

No custeio ABC o foco principal são as atividades exercidas na organização. Para a utilização desse método Martins (2003) afirma que primeiramente deve-se identificar as atividades relevantes em cada setor, e para cada atividade deve-se "[...] atribuir o respectivo custo e identificar o direcionador. Assim, a contabilidade poderá identificar o custo e o desempenho de cada uma dessas atividades. Nakagawa (1995, p. 39) afirma que "[...] os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica." Se não existir o processo de execução de atividades não há como consumir os recursos, pois não se produz um bem ou serviço sem antes passar pelas atividades que o produzirão. O ABC rastreia as atividades mais relevantes da organização, identificando rotas de consumo dos recursos para, através dessa análise, planejar o uso eficiente e eficaz dos recursos utilizados pela empresa, otimizando seus resultados.

Segundo Martins (2003, p. 93), "As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas." A elaboração de um bem ou serviço só é possível através do desenvolvimento de diversas atividades que se executa sobre ele. Portanto, "Uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho" (MARTINS, 2003, p. 93). Direto ou indiretamente, todos os setores da empresa estão envolvidos, mesmo que com uma pequena parcela de atividade, no processo de produção de um bem ou execução de um serviço que só acontece a partir do momento em que toda a

empresa se mobiliza para tal procedimento.

Brimson (1996) afirma que a contabilidade por atividades define uma empresa em termos de desempenho e custo de suas atividades específicas. No entanto, uma vez que uma estratégia competitiva foi definida, as atividades devem ser estruturadas para serem tão eficazes em custo quanto possível. Os custos incorridos em um departamento são afetados por resultados e decisões de outros departamentos, porém, o importante é dirigir a atenção da organização para a verdadeira concorrência, ou seja, os dirigentes devem concentrar sua atenção nos concorrentes ao invés de competirem internamente uns com os outros.

Para Brimson (1996, p. 63) as atividades são "[...] processos que consomem recursos substanciais para gerar uma produção", descrevendo o modo como uma empresa utiliza seu tempo e seus recursos para alcançar os seus objetivos. "A principal função de uma atividade é converter recursos (material, mão-de-obra e tecnologia) em produtos/serviços" (BRIMSON 1996, p. 27). Como exemplos de atividades numa área de serviço de um pet shop, cita-se o banho, tosa, secagem e escovação de um animal, que ao final de todo esse processo resulta sua completa higienização, obtendo-se, por fim, a produção de um serviço do salão de beleza.

Nakagawa (1994, p. 42) define atividade "[...] como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos". Não se deve ignorar nenhum desses fatores, pois, dependendo do que se produz, a ausência de um pode prejudicar o sucesso de sua realização. Assim, para o estudo do método ABC deve-se ponderar sobre as atividades envolvidas em cada processo de produção, seja de um projeto, uma mercadoria ou um serviço. É preciso gerenciar adequadamente as atividades para que se tenha informações sobre valores, quantidades e desempenho, permitindo a identificação da eficiência e da necessidade de uma atividade.

"O ponto inicial para gerenciar atividades é entender os recursos corretamente atribuídos às atividades (custo da atividade), o volume de sua produção (medida da atividade) e quão bem a atividade é realizada (medida de desempenho)." (BRIMSON, 1996, p. 62). É importante considerar se a atividade adiciona ou não valor ou serviço ao produto para que se possa medir seu desempenho, pois Atkinson *et al* (2000) explana que uma atividade que adiciona valor é aquela que será percebida pelo cliente se ela for eliminada.

Por exemplo, a escovação na higienização de um cão é uma atividade que adiciona valor, pois se ela não for efetuada o cliente perceberá no seu animal que ela não ocorreu.

Quanto à atividade que não adiciona valor, Atkinson *et al* (2000) a apresenta como "[...] uma oportunidade para redução de custos sem reduzir o potencial do serviço do produto para o cliente." Caso a empresa venha a corrigir uma atividade que já foi executada, o cliente não perceberá o retrabalho, pois para ele isso não tem nenhum valor. O retrabalho ou atividades sem importância na elaboração de um produto ou serviço somente adicionam custos para as empresas sem adicionar valor para o cliente. Mas os custos poderão ser reduzidos pela empresa se não houver a execução do retrabalho da atividade. Diante disso, é importante que se identifique as atividades que não agregam valor para que sejam eliminadas.

Para o processo de mensuração do desempenho das atividades deve-se ter um bom conhecimento do processo produtivo e das atividades que são necessárias tanto à fabricação de um produto quanto à execução de um serviço.

Tão importante quanto à definição das atividades que compõem o processo produtivo é determinar como direcionar o custo dessas atividades para os produtos ou serviço gerados.

2.1.3 Direcionadores de custos e funcionamento do ABC

Muitos sistemas de contabilidade de custos atribuem os custos indiretos aos produtos através de rateio por meio de algumas bases, tais como quantidade produzida, hora-MOD, hora/máquina, área ocupada entre outras. Na concepção do custeio baseado em atividades se utiliza os direcionadores de custos, que Martins (2003, p. 96) define como "[...] o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos." No caso do custeio de produtos, o direcionador é o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos vão consumir ou utilizar as atividades, constituindo-se na base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos.

Quando não se pode identificar os itens de custos indiretos com as atividades, deve-se escolher o direcionador de recursos. Mas qual é o melhor direcionador? Segundo Leone (1997, p. 258), aquele "[...] que represente o mais fielmente possível o

consumo que cada área faz dos recursos comuns." Assim, procura-se tentar alcançar os melhores resultados, tendo em vista que é impossível encontrar os custos verdadeiros dos itens rastreados para as atividades, pois há muitos fatores que colaboram para esses custos não existirem.

Na atribuição dos custos às atividades, Martins (2003) enfatiza que é preciso fazê-lo de forma criteriosa, seguindo uma ordem de prioridade, conforme segue:

- **Alocação direta:** é feita quando se sabe claramente o quanto cada atividade consome de custos de certos itens;
- **Rastreamento:** é usado quando se quer atribuir os custos dos recursos para as atividades. Para isso deve-se identificar a relação existente entre a atividade e os recursos, pois estes serão atribuídos às atividades através dos direcionadores com maior grau de correlação.
- **Rateio:** é usado quando não houver possibilidade de se utilizar a alocação direta e nem o rastreamento, mas não deve ser feito para fins gerenciais.

Portanto, para cada atividade deve-se atribuir seu respectivo custo e identificar, através do direcionador, a forma como ele será atribuído.

Conforme Atkinson *et al* (2000), o custeio baseado em atividades é um método que se apóia na idéia de que os direcionadores de custos podem vincular, diretamente, as atividades executadas aos produtos fabricados.

O direcionador de custos não pode ser escolhido aleatoriamente; para a escolha, Santos (1998) afirma que é preciso haver uma correlação do direcionador com os recursos consumidos para que sejam direcionados tanto às atividades quanto aos produtos ou serviços da melhor maneira possível. Como exemplos de direcionadores de custos, podem ser citados: unidades produzidas, hora-MOD, hora-máquina, área ocupada, nº de empregados entre outros.

Segundo Martins (2003, p. 96), existem dois tipos de direcionadores de custos: os direcionadores de custos de recursos e os direcionadores de custos de atividades. Os direcionadores de recursos identificam como os recursos são consumidos pelas atividades e servem para custeá-las. Seguindo a idéia de Martins (2003), segue exemplo: Se em um salão de beleza de pet shop existem três atividades que utilizam o recurso energia elétrica, esse recurso será rastreado

às atividades através do direcionador de recursos "tempo", que é o tempo que cada atividade consome na produção, pois o tempo foi o recurso de maior correlação com a atividade. O valor do recurso será distribuído para cada atividade de acordo com o tempo que cada uma utilizou na execução da tarefa. Se o valor total do recurso (energia) foi de R\$ 100,00 e cada atividade consumiu tempo equivalente a 33,33% do tempo total, então, cada atividade receberá 33,33% do recurso, ou seja, R\$ 33,33.

Quanto aos direcionadores de custos de atividades, sua função é identificar como os produtos consomem atividades e servem para custear os produtos. Quando as atividades já estiverem custeadas, os custos que elas receberam deverão ser atribuídos aos produtos por meio dos direcionadores de atividades, ou seja, os produtos deverão absorver todos os custos das atividades pelas quais eles passaram. Ainda baseando-se na idéia de Martins (2003), pode-se exemplificar o seguinte: suponha-se que o salão de beleza de um pet shop atende 60 cães por mês e cada um consome diferente quantidade de tempo na atividade banho. O setor possui as atividades de banho, secagem, tosa e escovação, e foram atribuídos igualmente a elas R\$ 110,00 de custos de recursos. Como os recursos já foram direcionados para as atividades, resta, agora, distribuir o custo das atividades para cada animal através de um direcionador de custo. Para isso, deve-se considerar aquele de maior correlação com a atividade, e o tempo gasto no banho de cada animal é o direcionador mais ideal. Então, primeiro deve-se encontrar o tempo total consumido pelos cães nessa atividade, somando-se a quantidade de tempo de cada um. Após, divide-se o valor total de cada atividade pela quantidade total do tempo gasto para banhar os 60 cães - considera-se que o tempo total da atividade banho foi de 15 horas = 900 minutos. ($R\$ 150,00 / 900 \text{ min} = R\$ 0,17/\text{min}$) e multiplica-se o resultado pelo tempo consumido em cada animal ($R\$ 0,17 \times 20 \text{ min} = R\$ 3,40$). Portanto, o custo de um animal que consome 20 minutos na atividade banho é de R\$ 3,40. Deve-se calcular os custos das outras atividades e somando-se os resultados de todas, encontra-se o custo para executar o serviço completo em cada animal.

Tendo em vista a grande quantidade de animais atendidos, o consumo diferenciado de tempo entre eles e que uns consomem o mesmo tempo que outros, é preciso dividir os animais em grupos para que se possa calcular o custo para todos os animais sem muito trabalho e perda de tempo.

Não se pode afirmar que determinado direcionador seja

melhor e mais eficiente que outro pelo fato de que cada um funciona de acordo com os recursos ou as atividades que vai rastrear. Se determinado direcionador é eficiente em uma empresa, não quer dizer que ele será na outra, pois, conforme (MARTINS, 2003, p. 96) "os direcionadores variam de empresa para empresa, dependendo de como e por que as atividades são executadas.". Cada empresa tem suas particularidades, no entanto o que é bom para uma pode não ser para a outra, tendo em vista fatores relevantes como sua área de atuação, quantidade produzida e outros.

2.1.4 Implantação do sistema ABC

Conforme já mencionado, o ABC trata-se de um método desenvolvido para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais consomem recursos de uma empresa. (NAKAGAWA, 1994). O método permite determinar quais os custos indiretos deve-se atribuir a um produto ou serviço, além de fornecer informações mais precisas, porém, em relação aos métodos tradicionais, exige-se mais trabalho administrativo por ter que rastrear os custos existentes em cada atividade da empresa.

Para Brimson (1996, p. 28):

O custo de uma atividade inclui todos os fatores de produção empregados para desempenhá-la. Os fatores de produção consistem em pessoas, máquinas, viagens, suprimentos, sistemas de informações e outros recursos que são normalmente denominados de elementos de custo dentro de um **plano de contas**. Cada fator de produção significativo e identificável é incluído no custo de uma atividade.

Portanto, a administração da empresa deve decidir se estas informações mais precisas, que serão geradas através do ABC, compensam o trabalho a ser desenvolvido para a implantação do método.

Maher (2001) afirma que para se implantar o método de custeio ABC é necessário que todos da empresa colaborem ativamente, pois o trabalho em equipe é de fundamental importância para o sucesso do método. Mesmo com tanto trabalho, exigências e recomendações, o ABC vem se tornando cada vez mais popular no cenário atual.

Brimson (1996) afirma que a contabilidade por atividades é normalmente implantada para apoiar diversos tipos de decisões, tais como o custo dos

produtos, gerenciamento de caixa e liquidez, controle de custos e apoio às decisões. Para se implantar o ABC, uma cuidadosa análise do sistema de controle interno da entidade deve ser requerida, pois sem esse procedimento torna-se inviável a aplicação do ABC de forma eficiente e eficaz.

Panosso (2003, p. 07) afirma:

A empresa que pretende utilizar esse critério deve possuir uma estrutura organizada, cujos integrantes devem aceitar as mudanças que forem necessárias. Condição importante para a aplicação desse método é que a entidade esteja preparada para ele e, preferencialmente, já possua o sistema de custos tradicional em funcionamento, para, assim, diminuir as dificuldades ao se introduzirem as mudanças, que envolverão diversas atividades dentro da organização.

Para colocar o método em funcionamento a empresa deverá ser toda mobilizada para que nenhum de seus integrantes fique alheio ao uso do método, pois sua aplicabilidade envolverá todos os setores existentes. Se a empresa já possui um sistema de custo tradicional é melhor ainda, assim não haverá tantas dificuldades quanto às mudanças.

A forma de coleta de dados é outro passo muito importante na implantação e na implementação, se for o caso, do ABC. Pelo fato de também ser um sistema de gestão de custos, o ABC poderá ser implantado com maior ou menor grau de detalhamento conforme as necessidades de informações gerenciais, dependendo do ramo de atividade e do porte da empresa.

A trajetória estratégica escolhida pela empresa influenciará decisivamente na definição e desenvolvimento do sistema de custos a ser implantado. A forma como a empresa está estruturada quanto à sua organização e o nível tecnológico e recursos de informática utilizados pela empresa constituem-se também num fator favorável ou não à interação dos setores, refletindo no sucesso ou ineficiência do sistema de custos.

Há de se lembrar também que para a estratégia de implantação do sistema de custeio, existem outros fatores que devem ser levados em consideração, como os fatores humanos e comportamentais numa organização, que devem ser avaliados cuidadosamente ao se implantar qualquer tipo de sistema.

Enf.: Ref. Cont.	UEM-Paraná	v. 27	n. 2	p. 21 - 38	maio / agosto 2008
------------------	------------	-------	------	------------	--------------------

2.1.5 Vantagens do custeio ABC

De acordo com estudos realizados, o custeio ABC apresenta inegáveis vantagens sobre os critérios mais tradicionais de custos, bem como consegue atribuir os custos indiretos aos produtos de forma a espelhar a utilização de capacidade por parte dos produtos de maneira muito melhor do que o tradicional rateio de custos indiretos calculados numa base de volume de atividade único, mesmo que utilizando várias taxas departamentais.

Conforme descreve Crozatti (1998, p. 52):

As vantagens do ABC em relação ao custeio tradicional ou VBC estão em que para se chegar ao custo pelo ABC houve a necessidade de estudo de todas as atividades executadas no processo, podendo ser analisadas quais delas devem ser excluídas por automatização de processos bem como qual seu custo para a comparação no caso da automatização. Este fato por si só já é expressivo a favor do ABC. Acontece que, como subjacente ao cálculo do custo com base em atividades, o valor resultante é muito mais expressivo da realidade operacional da fábrica do que o custo tradicional.

Hoje, com a competição mais acirrada, é necessário um sistema de custeio que relate a realidade do custo do serviço, pois a transparência nos custos servirá para, dentre outras vantagens, o controle da organização e a conquista do melhor preço.

Segundo Nakagawa (1994), o ABC consegue identificar, nos números gerados pelo sistema, os atributos que lhe asseguram a segurança necessária ao gerenciamento baseado na atividade. Os atributos revelados pela análise das atividades acabam revelando detalhes importantes que antes permaneciam na penumbra dos números gerados pelo sistema tradicional. Por ser uma ferramenta projetada essencialmente para análise estratégica de custos, outra vantagem é que o ABC fornece uma visão de negócios, processos e atividades que são de interesse direto e imediato para a competitividade das empresas, revelando oportunidades de se otimizarem retornos estratégicos que o consumo adequado de recursos possa proporcionar.

Para Panosso (2003, p. 07):

A grande vantagem do modelo ABC, com relação ao sistema tradicional que distribui os custos com base nos volumes produzidos, é que o ABC não sobrecarrega determinado produto quando este apresenta um volume grande de produção relativamente aos demais produtos. Podem ocorrer situações em que um produto apresente um volume bem maior de produção e receba uma parcela menor de trabalho de determinada atividade. Nesse caso, se o rateio dos custos desta atividade for feito pelo sistema convencional, com base no volume produzido, certamente o custo deste produto ficará elevado; mas se a distribuição for efetuada pelo ABC, os custos serão alocados de forma coerente, pois, por exemplo, poderá ser feito com base no tempo em que realmente esta atividade dedicou seus serviços a este produto.

O ABC trata de forma diferente os custos porque parte do princípio de que nem todos podem ser relacionados com o volume de produção ou com o volume de utilização dos recursos diretos (materiais, mão de obra direta, etc.). O ABC baseia-se, portanto, num conjunto de princípios relativamente simples, mas a utilização de modelos de custos ABC pode traduzir-se em diversas vantagens para a tomada de decisão.

Sobre o assunto, Padoveze (1999) afirma que as vantagens do custeamento por atividade como método para proceder a uma distribuição dos custos indiretos de fabricação aos produtos de forma mais acurada parecem claras, pois permitem apurar custos de forma mais precisa ao mesmo tempo em que auxiliam no processo de controle dos custos das atividades.

Constata-se, portanto, que o método ABC representa um avanço em relação às práticas tradicionais de custeio, para obtenção de custos indiretos dos produtos de forma mais precisa, uma vez que identifica as atividades a ele associado.

A seguir apresenta-se o levantamento de custos efetuado na empresa alvo da pesquisa e as atribuições dos mesmos às atividades e posteriormente aos serviços.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

3.1 Apuração dos Custos

Apuração dos custos dos serviços prestados no salão

de beleza da empresa, no período de um mês, utilizando-se o custeio por atividades.

Qtde	Unidade	Materiais	Valor Unitário	Valor total
50	litro	Xampu	3,86	193,00
360	unidade	Enfeites de fita	2,00	720,00
45	m3	Água	5,44	245,00
550	kwh	Energia elétrica	0,44	240,00
5	litro	Condicionador	4,60	23,00
12	unidades	Sabão de coco	0,65	7,80
3,5	grama	Pó estancador	1,57	5,50
6	grama	Pó para depilação	1,08	6,48
25	ml	Perfume	0,50	12,50
1	quilo	Algodão	8,00	8,00
Total		-	-	1.461,28

Quadro 1 - Materiais e serviços consumidos no salão de beleza

Qtde	Unidade	Bens	Valor Unitário	Valor total	Tempo de vida (anos)
1	Unidade	Edifício e instalações	17.750,00	17.750,00	25
3	Unidade	Sopradores	650,00	1.950,00	5
2	Unidade	Máquinas de tosa	400,00	800,00	5
2	Unidade	Duchas	80,00	160,00	1
2	Unidade	Escovas de aço	17,00	34,00	2
3	Unidade	Tesouras	100,00	300,00	5
1	Unidade	Lâmina nº 10	90,00	90,00	2
1	Unidade	Lâmina nº 40	75,00	75,00	2
2	Unidade	Mesas	150,00	300,00	10
2	Unidade	Armários	50,00	100,00	10
5	Unidade	Gaiolas de aço	15,00	75,00	10
Total		-	-	21.634,00	-

Quadro 2 - Bens utilizados no salão de beleza

Os quadros 1 e 2 referem-se aos materiais e serviços consumidos e aos bens utilizados no salão de beleza para a higiene dos animais no mês estudado.

No quadro 1, os materiais e serviços consumidos, as quantidades utilizadas e os valores totais fo-

ram extraídos do controle que a empresa mantém diariamente, mas o valor unitário de cada material, exceto o da água e o da energia, foi calculado dividindo-se o valor total pela quantidade consumida. Exemplo do quadro 1: Xampu = 193,00 / 50 = 3,86.

PERÍODO: AGOSTO/2006					Quantidade de animais atendidos: 360						
Qtd.	Unidade	Itens	Custo unit.	Custo/mês	MD	CIP	MOD	Banho	Secagem	Tosa	Escovação
50	Litro	Xampu	3,86	193,00	X			X			
360	Unidade	Enfeites de fita	2,00	720,00	X						X
45	M3	Água	5,44	245,00		X		X			
550	kWh	Energia elétrica	0,44	240,00		X		X	X	X	
5	Litro	Condicionador	4,60	23,00		X		X			
12	Unidades	Sabão de coco	0,65	7,80		X		X			
4	Gramas	Pó estancador	1,57	5,50		X				X	
6	Gramas	Pó para depilação	1,08	6,48		X		X			
25	ML	Perfume	0,50	12,50		X					X
1	Quilo	Algodão	8,00	8,00		X		X		X	
1	Unidade	Depreciação de edifício	59,17	59,17		X		X	X	X	X
3	Unidade	Depreciação dos sopradores	10,83	32,50		X			X		
2	Unidade	Depreciação das máquinas de tosa	6,67	13,33		X				X	
2	Unidade	Gasto com duchas	6,67	13,33		X		X			
2	Unidade	Gasto com escovas de aço	0,71	1,42		X					X
3	Unidade	Gasto com tesouras	1,67	5,00		X				X	
1	Unidade	Gasto com lâmina nº 10	3,75	3,75		X				X	
1	Unidade	Gasto com lâmina nº 40	3,13	3,13		X				X	
2	Unidade	Gasto com mesas	1,25	2,50		X			X	X	X
2	Unidade	Gasto com armários	0,42	0,83		X		X	X	X	X
5	Unidade	Gasto com gaiolas de aço	0,13	0,63		X		X	X	X	X
2	Unidade	Afiação de lâminas	12,00	24,00		X				X	
3	Unidade	Afiação de tesouras	10,00	30,00		X				X	
3	Unidade	Bonificações para funcionários	80,00	240,00		X		X	X	X	X
3	Unidade	Vale transporte para funcionários	24,60	73,80		X		X	X	X	X
3	funcionários	Salários	410,00	1.230,00			X	X	X	X	X
Total				3.194,66							

Quadro 3 - Custos aplicados no salão de beleza

O quadro 3 apresenta os custos de todos os itens utilizados no mês analisado no salão de beleza e demonstra as devidas classificações para os custos e em qual atividade se utilizou cada um deles. Os valores desse quadro foram extraídos dos quadros 1 e 2, porém, os custos unitários dos itens: afiação de

lâminas e de tesouras, bonificação e vale transporte para funcionários e salários foram informados pela empresa. Os custos do mês para esses itens foram calculados conforme segue: custo unitário x quantidade = custo/mês. Exemplo: salários = R\$ 410,00 x 3 = R\$ 1.230,00.

Raça	ATIVIDADES				
	Banho	Secagem	Tosa	Escovação	Total geral
Poodle	25	5	27	3	60
Chow Chow	40	12	33	5	90
Golden Retriever	60	50	-	10	120
Total da atividade	125	67	60	18	270
Porcentagem	0,46	0,25	0,22	0,07	100

Quadro 4 - Tempo gasto na higiene dos animais por atividade (em minutos)

O quadro 4 apresenta, conforme dados fornecidos pela empresa, o tempo utilizado em cada atividade de higiene dos animais e o tempo total para a completa higiene de cada um. Tendo em vista a impossibilidade de calcular os custos dos serviços prestados sobre 360 animais, para a realização desse trabalho foram selecionados três cães das raças Poodle, Chow Chow e Golden Retriever por possuírem características físicas bastante distintas uma da outra. No cálculo da porcentagem procedeu-se o seguinte: Total da atividade / total geral = porcentagem da atividade, onde:

Banho: $125 / 270 = 0,46$ ou 46%
 Secagem: $67 / 270 = 0,25$ ou 25%
 Tosa: $60 / 270 = 0,22$ ou 22%
 Escovação: $18 / 270 = 0,07$ ou 7%

Para a completa higiene dos três animais consome-se 270 minutos, ou seja, quatro horas e meia, sendo que o Poodle consome uma hora, o Chow Chow consome uma hora e meia e o Golden Retriever consome duas horas. Dos 270 minutos, são consumidos 125 (46%) no banho, 67 (25%) na tosa, 60 (22%) na escovação e 18 (7%) na secagem.

Raça	ATIVIDADES				
	Banho	Secagem	Tosa	Escovação	Total geral
Poodle	42%	8%	45%	5%	100%
Chow Chow	44%	13%	37%	6%	100%
Golden Retriever	50%	42%	-	8%	100%

Quadro 5 - Tempo gasto na higiene dos animais por atividade (em %)

As porcentagens apresentadas em cada raça por atividade foram calculadas a partir dos dados do quadro 4, onde, Atividade / Total geral = %, por exemplo:

Banho: Poodle = $25 / 60 = 0,42$ ou 42%
 Chow Chow = $40 / 90 = 0,44$ ou 44%
 Golden = $60 / 120 = 0,50$ ou 50%

E assim, sucessivamente, para as outras atividades para cada animal.

Funcionário	Salário	Insalubridade	Remuneração total
A	360,00	50,00	410,00
B	360,00	50,00	410,00
C	360,00	50,00	410,00

Quadro 6 - Remuneração dos funcionários do salão de beleza

O quadro 6 apresenta os dados relacionados aos funcionários. A empresa informou que o setor possui três funcionários e cada um recebe R\$ 360, 00 de salário mais R\$ 50,00 de insalubridade, totalizando R\$ 410,00 de remuneração mensal para cada um. A insalubridade se justifica pelo fato de os funcionários trabalharem com animais, correndo-se o risco de ataque pelo animal que estão atendendo ou contaminação por algum vírus que o animal possa ter.

Funcionário	Qtde horas	Custo/hora (R\$)
A	208	1,97
B	208	1,97
C	208	1,97
Total	624	-

Quadro 7 - Quantidade de horas trabalhadas no mês e custo/hora

Para se chegar à quantidade de horas trabalhadas no mês foi necessário encontrar a quantidade (26) de dias úteis através de um calendário do ano em curso. Lembrando que os funcionários trabalham oito horas por dia de segunda-feira a sábado, tem-se 26 dias úteis multiplicados por 8 horas de trabalho/dia = 208 horas/mês por funcionário. O custo/hora por funcionários foi encontrado dividindo-se a remuneração total do quadro 6 pela quantidade de horas trabalhadas do quadro 18. Exemplo: Funcionário A: R\$ 410,00 / 208 = R\$ 1,97.

Repousos Semanais:	392 Horas/ano
Férias:	240 Horas/ano
13º salário:	240 Horas/ano
Feriados:	96 Horas/ano

Quadro 8 - Dados para o cálculo da remuneração anual (por funcionário)

Enf.: Ref. Cont.	UEM-Paraná	v. 27	n. 2	p. 21 - 38	maio / agosto 2008
------------------	------------	-------	------	------------	--------------------

De acordo com o próprio título do quadro 8, sua finalidade é para se calcular a remuneração anual de cada funcionário. Para encontrar o número de horas em cada um dos itens do quadro 8 utilizou-se um calendário do ano em curso para encontrar a quantidade de dias e procedeu-se da seguinte forma: nº de dias x 8 horas/dia = horas/ano, onde

- Repouso semanal (domingos): 49 dias/ano x 8 horas/dia = 392 horas/ano;
- Férias: 30 dias (considerando-se o calendário anual de 360 dias, ou seja, $360 / 12 = 30$ dias) x 8 horas/dia = 240 horas/ano;
- 13º salário: 360 dias / 12 meses x 8 horas/dia = 240 horas
- Feriados: 12 dias x 8 horas/dia = 96 horas/ano.

Quantidade de horas trabalhadas no ano

Número total de dias por ano	365 dias
(-) Repousos Semanais Remunerados (*)	49 dias
(-) Férias	30 dias
(-) Feriados	12 dias
(=) Número máximo de dias à disposição do empregador	274 dias
(X) Jornada máxima diária (em horas)	8 horas
(=) Número máximo de horas à disposição anual por funcionário	2.192 horas
(X) Número de funcionários	3
(=) Número máximo de horas anuais à disposição do empregador	6.576 horas
(*) deduzidas quatro semanas já computadas nas férias	

Cálculo da remuneração anual (por funcionário)

(a) Salários: 2.192h x R\$ 1,97	R\$ 4.318,24
(b) Repousos Semanais: 392h x R\$ 1,97	R\$ 772,24
(c) Férias: 240h x R\$ 1,97	R\$ 472,80
(d) 13º Salário: 240h x R\$ 1,97	R\$ 472,80
(e) Adicional constitucional: 1/3 de "C"	R\$ 157,60
(f) Feriados: 96h x R\$ 1,97	R\$ <u>189,12</u>
Total	R\$ 6.382,80

Cálculo das contribuições (encargos)

INSS	20,0%	R\$ 1.276,56
FGTS	8,5%	R\$ 542,54
Seguro-acidente de trabalho	3,0%	R\$ 191,48
Salário educação	2,5%	R\$ 159,57
SESC	1,5%	R\$ 95,74
SENAC	1,0%	R\$ 63,83
INCRA	0,2%	R\$ 12,77
SEBRAE	<u>0,6%</u>	R\$ <u>38,30</u>
Total	37,3%	R\$ 2.380,79

Custo da MOD anual por funcionário: 6.382,80 + 2.380,79 **R\$ 8.763,59**

Custo total da MOD anual: 3 func. x R\$ 8.763,59 **R\$ 26.290,77**

Custo da MOD por hora: 26.290,77 / 6.576 hs **R\$ 4,00**

Quadro 9 - Cálculo da mão-de-obra direta - Anual

Enf.: Ref. Cont.	UEM-Paraná	v. 27	n. 2	p. 21 - 38	maio / agosto 2008
------------------	------------	-------	------	------------	--------------------

Para o cálculo do custo da MOD, conforme o quadro 9, houve a necessidade de se calcular a quantidade de horas em que o trabalhador encontra-se à disposição do empregador, a remuneração anual por

funcionário e as contribuições (encargos), e as horas que os funcionários não estão à disposição para trabalho, conforme quadro 8. Assim, os cálculos foram efetuados baseando-se em (Martins, 2003).

Custos	ATIVIDADES				
	Banho	Secagem	Tosa	Escovação	Total
Xampu	193,00	-	-	-	193,00
Enfeites	-	-	-	720,00	720,00
Total	193,00	-	-	720,00	913,00

Quadro 10 - Custos dos materiais diretos utilizados no salão de beleza (por atividade)

No quadro 10 é apresentado o custo dos materiais diretos utilizados em cada atividade no mês. Por serem diretos e pelo fato de a empresa saber exatamente quanto se gasta em cada atividade, não há necessidade de rastreamento, a alocação

para cada atividade é feita diretamente. Para a higiene de 360 animais no mês foram consumidos R\$ 913,00 de materiais diretos, sendo R\$ 193,00 de xampu no banho e R\$ 720,00 de enfeites na escovação.

Custos	Direcionador	ATIVIDADES				
		Banho	Secagem	Tosa	Escovação	Total
Água	Direto	245,00	-	-	-	245,00
Energia elétrica	Tempo gasto (%)	120,00	62,40	57,60	-	240,00
Condicionador	Direto	23,00	-	-	-	23,00
Sabão de coco	Direto	7,80	-	-	-	7,80
Pó estancador	Direto	-	-	5,50	-	5,50
Pó para depilação	Direto	6,48	-	-	-	6,48
Perfume	Direto	-	-	-	12,50	12,50
Algodão	Tempo gasto (%)	5,36	-	2,64	-	8,00
Depreciação de edifício	Tempo gasto (%)	27,39	14,68	13,15	3,94	59,17
Depreciação – sopradores	Direto	-	32,50	-	-	32,50
Depreciação – máquinas tosa	Direto	-	-	13,33	-	13,33
Gasto com duchas	Direto	13,33	-	-	-	13,33
Gasto com escovas de aço	Direto	-	-	-	1,42	1,42
Gasto com tesouras	Direto	-	-	5,00	-	5,00
Gasto com lâmina nº 10	Direto	-	-	3,75	-	3,75
Gasto com lâmina nº 40	Direto	-	-	3,13	-	3,13
Gasto com mesas	Tempo gasto (%)	-	1,15	1,02	0,33	2,50
Gasto com armários	Tempo gasto (%)	0,39	0,21	0,19	0,06	0,83
Gasto com gaiolas de aço	Tempo gasto (%)	0,29	0,16	0,14	0,04	0,63
Afiação de lâminas	Direto	-	-	24,00	-	24,00
Afiação de tesouras	Direto	-	-	30,00	-	30,00
Bonificações p/ funcionários	Tempo gasto (%)	111,11	59,56	53,33	16,00	240,00
Vale transporte p/ funcionários	Tempo gasto (%)	34,17	18,31	16,40	4,92	73,80
Total		594,32	188,96	229,18	39,20	1.051,66

Quadro 11 - Distribuição dos custos indiretos de produção (por atividade)

Conforme o quadro 11, os custos de certos recursos foram alocados diretamente às atividades, pois era

sabido que aquele recurso foi consumido somente naquela atividade. Quanto aos outros recursos, seus

Enf.: Ref. Cont.	UEM-Paraná	v. 27	n. 2	p. 21 - 38	maio / agosto 2008
------------------	------------	-------	------	------------	--------------------

custos foram atribuídos para cada atividade através do rastreamento utilizando-se um direcionador de recursos, e o tempo consumido na higiene do animal em cada atividade foi o direcionador de maior correlação entre as atividades e os recursos consumidos.

Assim, os recursos foram direcionados conforme o exemplo de cálculo a seguir:

- A energia foi consumida nas atividades de banho, secagem e tosa, portanto, seus custos foram direcionados somente para essas três atividades, que somaram ao todo 252 minutos (quadro 4) de tempo consumido para se executá-las. Então, para saber o custo da energia em cada atividade, dividiu-se o tempo consumido em cada atividade pelo tempo total (252

minutos) em que as três atividades consumiram juntas, achando-se uma taxa de porcentagem que foi aplicada no valor total da energia.

Banho: 125 min = 50% = 120,00
 Secagem: 67 min = 26% = 62,40
 Tosa: 60 min = 24% = 57,60
 Total: 252 min = 100% = 240,00

Assim, o total dos custos da energia elétrica (R\$ 240,00 - quadro 1) foi multiplicado pela taxa de cada atividade, encontrando-se o custo com energia elétrica de cada uma.

Os demais recursos foram atribuídos seguindo os direcionadores apresentados no quadro 11.

Custo	Direcionador	Banho	Secagem	Tosa	Escovação	Total
MOD	% tempo	1.148,16	624,00	549,12	174,72	2.496,00
Total		1.148,16	624,00	549,12	174,72	2.496,00

Quadro 12 - Distribuição do custo da mão-de-obra direta (por atividade)

Conforme o quadro 12, o custo total da MOD foi encontrado multiplicando-se 624 horas (quantidade total de horas trabalhada no mês - quadro 7) por R\$ 4,00 (custo da MOD por hora - quadro 9). A sua distribuição para cada atividade foi feita multiplicando seu valor (R\$ 2.496,00) pela porcentagem de tempo (quadro 4), tendo em vista ser esse o de maior correlação com as atividades.

Banho: 2.496,00 x 46% = 1.148,16
 Secagem: 2.496,00 x 25% = 624,00
 Tosa: 2.496,00 x 22% = 549,12
 Escovação: 2.496,00 x 7% = 174,72
 Total: 100% = 2.496,00

Portanto, o custo da MOD consumida em cada atividade na higiene foi de R\$ 1.148,16 no banho, R\$ 624,00 na secagem, R\$ 594,12 na tosa e R\$ 174,72 na escovação.

Materiais Diretos	POODLE			CHOW CHOW			GOLDEN RETRIEVER			Total geral
	Qtde	Custo unit.	Custo total		Custo unit.	Custo total	Qtde	Custo unit.	Custo total	
Xampu (litros)	0,3	3,86	1,16	1,0	3,86	3,86	1,00	3,86	3,86	8,88
Enfeites (unid.)	1,0	2,00	2,00	1,0	2,00	2,00	1,00	2,00	2,00	6,00
Total			3,16			5,86			5,86	14,88

Quadro 13 - Custo dos materiais diretos (por animal)

O quadro 13 apresenta a quantidade e o custo unitário dos materiais diretos consumidos por animal. As

quantidades foram fornecidas pela empresa, mas o custo unitário de cada item foi extraído do quadro 3.

POODLE					
	Banho	Secagem	Tosa	Escovação	Total
MD	1,16	-	-	2,00	3,16
CIP	0,40	0,02	0,17	0,00	0,59
MOD	1,68	0,32	1,80	0,20	4,00
Total	3,24	0,34	1,97	2,20	7,75
CHOW CHOW					
	Banho	Secagem	Tosa	Escovação	Total
MD	3,86	-	-	2,00	5,86
CIP	0,42	0,04	0,14	0,00	0,60
MOD	2,64	0,78	2,22	0,36	6,00
Total	6,92	0,82	2,36	2,36	12,46
GOLDEN RETRIEVER					
	Banho	Secagem	Tosa	Escovação	Total
MD	3,86	-	-	2,00	5,86
CIP	0,48	0,13	-	0,00	0,61
MOD	4,00	3,36	-	0,64	8,00
Total	8,34	3,49	-	2,64	14,47

Quadro 14 - Resumo dos custos das atividades (por animal)

Conforme o quadro 14, os custos com MD, CIP e MOD foram distribuídos às atividades por animal. Quanto aos valores dos MD nas atividades por animal, foram extraídos, do custo total do quadro 13 que apontou o quanto cada animal consumiu na sua higienização.

Os custos indiretos de produção das atividades que prestaram serviços para cada animal foram encontrados dividindo-se o valor total de cada atividade - banho, secagem, tosa e escovação - (quadro 11) pelo total de horas disponíveis no mês (quadro 7) e multiplicou-se pela porcentagem do tempo utilizado para cada atividade (quadro 5), pois o "tempo gasto na higiene de cada animal" foi o direcionador de custo escolhido para a distribuição do CIP em cada atividade, conforme se pode perceber no cálculo efetuado para o animal Poodle:

CIP do Poodle:

Banho: $594,32 / 624 \text{ horas/mês} = 0,95 \times 42\% = 0,40$
 Secagem: $188,96 / 624 \text{ horas/mês} = 0,30 \times 8\% = 0,02$
 Tosa: $229,18 / 624 \text{ horas/mês} = 0,37 \times 45\% = 0,17$
 Escovação: $39,20 / 624 \text{ horas/mês} = 0,06 \times 5\% = 0,00$
Total 100% 0,59

Os cálculos para os outros dois animais seguiram o mesmo raciocínio.

No caso da MOD, tendo em vista que para a higiene

completa do Poodle se gasta 1 hora, do Chow Chow se gasta 1,5 horas e do Golden Retriever se gasta 2 horas, houve a necessidade de primeiro multiplicar-se o custo da MOD/hora (quadro nº 9) pela quantidade de tempo utilizada na higiene total de cada animal, conforme dados acima; o resultado obtido foi multiplicado pela % de tempo utilizada em cada atividade (quadro nº 5) para cada um dos animais, conforme demonstração de cálculo para o animal Poodle:

MOD do Poodle:

Banho: $4,00 \times 1 \times 42\% = 1,68$
 Secagem: $4,00 \times 1 \times 8\% = 0,32$
 Tosa: $4,00 \times 1 \times 45\% = 1,80$
 Escovação: $4,00 \times 1 \times 5\% = 0,20$
 Total: 100% 4,00

O cálculo para os outros animais seguiram o mesmo critério adotado para o Poodle.

Efetuando a somatória dos custos de MD, CIP e MOD por animal, chega-se ao custo para executar o serviço de higiene completa, assim a empresa teve um custo de R\$ 7,75 no Poodle, R\$ 12,46 no Chow Chow e R\$ 14,47 no Golden Retriever.

Conforme os preços cobrados pelo serviço de cada animal, apresenta-se o resultado obtido através da confrontação entre a receita com os serviços prestados e o custo para prestação desses serviços.:

Enf.: Ref. Cont.	UEM-Paraná	v. 27	n. 2	p. 21 - 38	maio / agosto 2008
------------------	------------	-------	------	------------	--------------------

Raça	R\$
Poodle	22,00
Chow Chow	24,00
Golden Retriever	32,00

Os valores apresentados no quadro 15 foram fornecidos pela empresa e correspondem aos preços que a empresa cobra na prestação de serviço de cada animal.

Quadro 15 - Valor do serviço prestado (por animal)

Raça	Serviço prestado		Custo		Resultado	
	Taxa	%	R\$	%	R\$	%
Poodle	22,00	100%	7,75	35,23	14,25	64,77
Chow Chow	24,00	100%	12,46	51,92	11,54	48,08
Golden Retriever	32,00	100%	14,47	45,22	17,53	54,78
Total	78,00	100%	34,68	44,46	43,32	55,54

Quadro 16 - Comparação do custo (por animal)

Assim, o resultado obtido representa o quanto a higienização de cada animal contribui para que a empresa possa cobrir as demais despesas e obtenção da margem de lucro.

3.2 Análise dos Resultados

A pesquisa realizada neste trabalho iniciou-se com a revisão literária, que abordou vários tópicos sobre custos com relação ao método de custeio ABC, base fundamental para a apuração dos custos do setor de serviço.

O pet shop não possui nenhum sistema de custeio para apuração de custos, portanto foi proposto o método ABC, tendo em vista que a empresa atua, em maior parte, na prestação de serviços.

Para os cálculos dos custos usou-se como referência dados referente a um mês, no qual foram atendidos 360 animais no salão de beleza, e para tal procedimento foi necessário coletar algumas informações importantes na empresa para que fossem utilizadas de acordo com o que se pretendia conhecer (quantidade, valor unitário, valor total, tempo, entre outros). Assim como a revisão da literatura, essas informações foram essenciais para se alcançar o objetivo proposto. Porém, devido à grande quantidade de animais atendidos nesse período, ao pouco tempo para a realização da pesquisa e à falta de um controle adequado dos gastos por parte da organização, a apuração dos custos teve que se restringir apenas a três exemplares de cães de raças distintas (Poodle, Chow Chow e Golden Retriever) para que a conclusão do trabalho fosse possível.

Com todas as informações necessárias, o cálculo dos custos dos serviços prestados pelo salão de beleza foi efetuado com base no método de custeio por atividade.

Em primeiro momento, utilizando-se de um direcionador, foram distribuídos os custos indiretos para cada atividade, conforme o quadro 11. A MOD também foi distribuída por atividades através de um direcionador (quadro 12). Conforme o quadro 13 apurou-se o custo dos materiais diretos por animal. Com os resultados obtidos, realizou-se um resumo dos custos das atividades por animal, chegando-se, assim, ao custo consumido por animal em cada atividade e também o custo total por animal/raça (quadro 14), sendo: Poodle = R\$ 7,75, ChowChow = R\$ 12,46 e Golden Retriever = R\$ 14,47.

Analisando o quadro 16, nota-se que a empresa teve maior resultado com o Golden Retriever, mas na verdade o cão que apresentou maior lucratividade foi o Poodle, pois a diferença entre o preço cobrado pelo serviço prestado e o custo é grande, onde o custo representa apenas 35,23% de R\$ 22,00 que a empresa cobra pela prestação de serviço, ou seja, a diferença é de 64,77% sobre essa taxa.

Em segundo lugar, o Golden Retriever foi o animal que trouxe um retorno considerável para a empresa, pois o custo da prestação de serviço representa 45,22% sobre R\$ 32,00 de taxa cobrada, e a diferença entre o preço cobrado e o custo é de R\$ 17,53 que corresponde a 54,78% sobre a taxa.

Por último está o Chow Chow, que tem uma taxa de

R\$ 24,00 pela prestação de serviço e um custo de 51,92% sobre essa taxa. Percebe-se, portanto, que o custo da prestação de serviço desse cão representa mais da metade da taxa cobrada, e a diferença é de somente 48,08% sobre a taxa. Mesmo com uma margem um pouco abaixo da metade, é compensador para a empresa trabalhar com essa raça de animal, pois ela sempre compensa o resultado menor quando presta serviço em outro animal da mesma raça e que não necessita, por exemplo, ser completamente tosado. Nesse caso os custos serão menores, pois as atividades consumirão menos recursos, e o preço cobrado pelo serviço prestado é o mesmo.

Dessa forma, são atendidos todos os tamanhos de cães, independente da raça, e há raças menores que o Poodle, que o consumo de recursos e tempo é menor e, no entanto, cobra-se a mesma taxa de R\$ 22,00 pela prestação de serviço, podendo apresentar ainda uma maior lucratividade. Porém, há de se considerar que a diferença entre a taxa cobrada e o custo por animal não é lucro líquido, pois ainda existem os impostos incidentes na aquisição dos materiais e outras despesas consumidas que não foram levados em consideração na apuração do custo e os impostos sobre as receitas também foram desconsiderados nesse processo.

4 CONCLUSÃO

Em um mercado globalizado e com as exigências impostas por consumidores e pela competitividade, as empresas devem implantar um sistema de custeio que atenda suas exigências reduzindo os custos de produção que, conseqüentemente, trazem melhores resultados relacionados à qualidade, preço e satisfação do cliente. O ABC é um desses métodos, pois ele traz o custo de produção o mais próximo possível da realidade, através da distribuição por meio de um direcionador para cada atividade desenvolvida e, em seguida, para os produtos, que podem ser bens ou serviços.

O conhecimento dos custos e seu controle são necessários às empresas para que seus gestores tomem decisões estratégicas e usem melhor os recursos organizacionais que a cada dia se tornam mais limitados.

Como proposto neste trabalho, o objetivo geral consistiu em apurar os custos do salão de beleza de um pet shop, por meio do método de Custeio Baseado em Atividades, com vistas a auxiliar o empresário na tomada de decisão. No entanto, para alcançar o

objetivo geral, foi necessário realizar uma revisão literária para apresentação dos conceitos básicos de custos do método ABC. Em seguida, através de um estudo de caso, foram levantados os dados para a realização dos devidos cálculos de custos, chegando-se, porém, a verificação do resultado para os três cães analisados.

Quanto à revisão da literatura, notou-se que foi de fundamental importância para a realização deste trabalho, pois, através da mesma pôde-se ter maior conhecimento do significado de custos, atividades e aplicação de custos. Além disso, colaborou para o entendimento de como se calcula os custos através do método ABC. Após o levantamento bibliográfico e o levantamento dos dados na empresa, foram identificadas todas as atividades utilizadas na higiene dos animais. Em seguida os recursos foram distribuídos diretamente, ou através de direcionadores de custos, para as atividades correspondentes e, na seqüência, para o serviço prestado em cada animal, chegando-se ao resultado final.

Os cálculos realizados pelo método ABC serviram para se conhecer o custo do serviço prestado por animal e, também, o quanto cada atividade consome de recurso utilizado. Além disso, os resultados obtidos foram importantes para apresentar ao empresário o quanto cada animal atendido contribui para a obtenção de lucro da empresa. Isso ajuda na gestão da empresa, pois o empresário poderá tomar decisões futuras baseando-se nos resultados finais.

Portanto, pode-se dizer que os resultados obtidos foram satisfatórios, pois através dos mesmos concluiu-se qual animal, dentre os analisados, traz maior rentabilidade à empresa. Dessa forma, afirma-se que o objetivo do trabalho foi alcançado, tendo em vista que o custeio ABC permitiu mensurar com maior precisão a quantidade de recursos consumidos por serviço prestado.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A; et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.
- CROZATTI, Jaime; CROZATTI, Jairo. Custeio ABC no serviço de reciclagem de plástico: um caso prático. **Enfoque: reflexão contábil**, Maringá, n. 16.

KAPLAN, Robert S; COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

LEONE, George Sebastião G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC**: Custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1999.

PANOSSO, Alceu. Algumas ferramentas para calcular custos nas empresas. **Enfoque: reflexão contábil**, Maringá, v. 22, n. 1, p. 5 a 20, jan/jun., 2003

PRADO, Lauro Jorge. **Guia de Custos**. [on-line] Disponível na internet via www.widebiz.com.br/ebooks/lprado/custos.pdf. Acesso em 04/04/2006.

SANTOS, Joel J. **Análise de custos**: Remodelado com ênfase para custo marginal, relatórios e estudos de caso. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

Endereço dos autores:

Universidade Estadual de Maringá
Departamento de Ciências Contábeis
Av. Colombo, 5790 - Jardim Universitário
Bloco C-23, Sala 224
Maringá, PR - Brasil
87.020-900