



**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ**  
**DIRETORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO**  
**ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO CONTÁBIL E FINANCEIRA**



**EVELAINE APARECIDA ROSA**

**APLICAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO: VARIÁVEL X ABC EM  
UMA INDÚSTRIA MOVELEIRA**

**MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO**

**PATO BRANCO**

**2018**

**EVELAINE APARECIDA ROSA**

**APLICAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO: VARIÁVEL X ABC EM  
UMA INDÚSTRIA MOVELEIRA**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista na Pós Graduação em Gestão Contábil e Financeira, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR – *Câmpus* Pato Branco.

Orientador: Prof. MSc Oldair Roberto Giasson

**PATO BRANCO**

**2018**



---

## TERMO DE APROVAÇÃO

O termo de aprovação encontra-se arquivado na coordenação do Curso de Ciências Contábeis desta instituição.

---

Prof.Dr.Eliandro Schvirck  
Avaliador-UTFPR

---

Prof.Dr.Luiz Fernande Casagrande  
Avaliador-UTFPR

---

Pro<sup>a</sup>.Msc<sup>a</sup>Luciane Dagostini  
Avaliador-UTFPR

---

Prof.Dr.Oldair Roberto Giasson  
Orientador



Dedico este trabalho primeiramente a Deus que me concedeu saúde e me iluminou para vencer todos os obstáculos. A minha família que me apoia e torce para meu sucesso.

### **AGRADECIMENTOS**

A Deus pelo dom da vida, pela fé e perseverança para vencer os obstáculos.

A minha família em especial meu esposo, pela compreensão, orientação, dedicação e incentivo nessa fase do curso de pós-graduação e durante toda minha vida.

O meu orientador professor MSc Oldair Roberto Giasson, que me orientou, pela sua disponibilidade, interesse e receptividade com que me recebeu e me ajudou.

Agradeço aos pesquisadores e professores do curso de Especialização em Gestão Pública, professores da UTFPR, *Campus* Pato Branco.

Aos colegas do Curso, por termos compartilhado esse tempo especial de companheirismo e conhecimentos.

A todos que contribuíram de forma direta ou indireta para realização dessa conquista.



Deus conceda-me:  
Serenidade para aceitar as coisas que não posso mudar;  
Coragem para mudar as que posso;  
Sabedoria para fazer a diferença.  
(DALE CARNEGIE)

## RESUMO

Rosa, Evelaine. **Aplicação dos Métodos de Custeio: Variável x ABC em uma Indústria Moveleira**. 2018. 40p. Monografia Especialização em Gestão Contábil e Financeira. Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2018.

O objetivo do trabalho é fazer um estudo de caso em uma indústria moveleira da cidade de Chopinzinho – PR, a qual em uma única infraestrutura fabril trabalha com duas marcas e um portfólio de produtos com três linhas com conceitos diferentes. A necessidade dos gestores da empresa é saber o real custo e a rentabilidade de cada marca e linha de produtos. Os dados coletados na empresa foram por meio de relatórios, documentos obtidos através de uma pesquisa no sistema de informação da empresa. Atualmente tem-se um controle de custos baseado no custeio variável o qual não traz a informação de cada linha de forma separada. Com isso o presente trabalho fez uma pesquisa qualitativa e identificou que o método de custeio baseado em atividades ABC, sendo aplicado na empresa vai atender as necessidades dos gestores em ter uma visão real dos custos, e assim conseguir se posicionar melhor no mercado e ter uma base mais segura para a tomada de decisão.

**Palavras-chave:** Métodos de Custeio, Custeio Variável, Custeio Abc.

## **ABSTRACT**

Rosa, Evelaine. **Application of Costing Methods: Variable vs. ABC in a Furniture Industry**. 2018. 40p. Monografia Especialização em Gestão Contábil e Financeira. Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2018.

The objective of the work is to make a case study in a furniture industry of the city of Chopinzinho - PR, which in a single factory infrastructure works with two brands and a portfolio of products with three lines with different concepts. The need of the managers of the company is to know the real cost and profitability of each brand and product line. The data collected in the company were through reports, documents obtained through a search in the information system of the company. Currently there is a cost control based on variable costing which does not bring the information of each line separately. With this, the present study made a qualitative research and identified that the costing method based on ABC activities, being applied in the company will meet the needs of the managers in having a real vision of the costs, and thus be able to position itself better in the market and have a basis for decision-making.

**Keywords:** Methods of Costing, Variable Costing, Abc.



## LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Custeio por Absorção.....	18
Quadro 02 – Custeio Variável.....	19
Quadro 03 – Vantagens e desvantagens do custeio variável ou direto.....	20
Quadro 04 – Estrutura Organizacional da Empresa.....	29

## LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Demonstração do Resultado do Exercício.....	30
Tabela 02 – Separação das Atividades.....	32
Tabela 03 – Separação dos Custos e Despesas Fixas por Atividade.....	33

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

CPV	Custo do Produto Vendido
ERP	Enterprise Resource Planning
ABC	Activity Based Costing
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
PPCP	Planejamento, Programação e Controle da Produção

## SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO .....	10
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA .....	10
1.2	OBJETIVO GERAL .....	11
1.3	OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	12
1.4	JUSTIFICATIVA .....	12
1.5	DELIMITAÇÕES .....	13
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>14</b>
2.1	CONTABILIDADE DE CUSTOS .....	14
2.2	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS.....	14
2.2.1	CUSTOS DIRETOS.....	15
2.2.2	CUSTOS INDIRETOS .....	15
2.2.3	CUSTOS VARIÁVEIS.....	15
2.2.4	CUSTOS FIXOS.....	16
2.3	MÉTODOS DE CUSTEIO .....	16
2.3.1	CUSTEIO POR ABSORÇÃO.....	17
2.3.2	CUSTEIO VARIÁVEL .....	18
2.3.3	CUSTEIO ABC ( <i>ACTIVITY BASED COSTING</i> ).....	21
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA DA PESQUISA .....</b>	<b>25</b>
3.1	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO .....	25
3.2	PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE DADOS .....	26
3.3	PROCEDIMENTOS PARA ANÁLISE DE DADOS .....	26
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....</b>	<b>28</b>
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	28
4.2	APURAÇÃO DO RESULTADO DA EMPRESA .....	29
4.3	MÉTODOS DE CUSTEIO NA EMPRESA.....	31
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>35</b>
	REFERÊNCIAS.....	37

## 1 INTRODUÇÃO

No atual cenário que as empresas estão inseridas, cada vez mais se faz necessário ter controle de custos de sua atividade para se tornarem competitivos no mercado, dessa forma tem-se a necessidade de ferramentas de controles para gerenciar, planejar e controlar seus gastos, apurar o desempenho de cada atividade e sua lucratividade.

Devido à concorrência ter se tornado global, e a evolução tecnológica faz com que o consumidor de móveis, esteja conectado com um número imenso de informações, podendo fazer comparações de preços rapidamente, tendo acesso a informações que fazem com que ele se torne mais eficaz na compra, pressionando os preços para baixo.

Se torna então cada vez mais importante analisar cada custo, despesa e montar uma análise focada em cada marca, linha ou produto para mensurar sua rentabilidade. Conforme Crepaldi (2010), o custeio ABC tem grande correlação com a administração científica que observava e media tempos e movimentos. A utilização do ABC segundo Martins (2010) vem para reduzir o efeito dos rateios arbitrários e dessa maneira trazer mais celeridade no processo e confiabilidade nas informações.

Esse estudo não contribui somente para a empresa estudada, mas sim para toda a cadeia moveleira, além de adentrar na academia, abrindo a possibilidade de desenvolvimento de mais estudos que tenham como tema o controle de custos, para melhorar a rentabilidade e eficácia do negócio analisado.

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

A escolha desse tema deu-se pelo fato da indústria em questão trabalhar em uma única infraestrutura fabril três linhas com conceitos diferentes. A linha seriada compõe 5 modelos de cozinhas compactas com 96 possibilidades de combinações, porém a empresa direciona volume para cada modelo. A linha modulada é constituída por aproximadamente 150 módulos que variam em mais de 120 combinações as quais ficam a cargo do cliente fazer, ou seja, a demanda só é

conhecida no momento do pedido. A linha planejada se caracteriza por uma produção customizada, com projetos únicos e com uma possibilidade de combinações enorme além de utilizações de materiais que a empresa não tem em estoque, a aquisição de materiais de terceiros e a execução de projetos complexos e que na maioria, quase que na totalidade não se repetem.

Observamos que alguns volumes dentro do chão de fábrica podem ficar próximos entre linhas, por muitas vezes as matérias primas são iguais, entretanto o nível de tempo investido em cada linha é totalmente diferente. Na linha seriada e modulada se vê a possibilidade de medir tempos para cada peça, já na linha planejada não vemos possibilidade para tal, pois cada projeto é único.

Dessa forma ao realizar essa pesquisa tem-se como problema: qual o método de custeio pode gerar informações precisas e atender as necessidades dos gestores da empresa, proporcionando um resultado preciso quanto ao real custo e resultado da linha seriada, modulada e principalmente da planejada?

Vemos então a teoria discorrendo sobre o controle de custos baseado em atividade, e sua estrutura de processos e a geração de informações, propiciam o controle sem rateios arbitrários, diminuindo distorções, erros e má interpretações segundo Martins (2010) o ABC reduz sensivelmente esses problemas, trazendo maior clareza na análise específica de cada atividade, podendo ser mensurado o retorno ou a importância de cada uma delas.

O problema da análise de maneira mais generalista, não vendo cada atividade como uma fonte geradora de riquezas ou prejuízos, pode deturpar a visão e a tomada de decisão do gestor, levando ao mesmo investir em atividades que não são lucrativas a empresa, e que por sua vez comprometam o resultado ou diminuam a lucratividade.

## 1.2 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral deste estudo é fazer uma análise do método de custeio utilizado pela empresa, e das vantagens e desvantagens da aplicação do custeio ABC, gerando informações confiáveis para as tomadas decisões pelos gestores.

### 1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Identificar etapas e processos de produção da empresa;
- b) Avaliar os controles utilizados de processo e de custos utilizados pela empresa;
- c) Apresentar análise evidenciando a estrutura e modelo de controles necessárias para o ABC.

### 1.4 JUSTIFICATIVA

Para permanecer atuando no mercado, uma empresa precisa ter controle de seus gastos e saber administrá-los. Cada vez mais é importante avaliar cada parte da empresa como um negócio, para que assim possamos realmente saber se as atividades geram riquezas ou despesas líquidas.

A opção por esse estudo foi devido a empresa ter três linhas de móveis, sendo a seriada, modulada e a planejada. Hoje elas se comportam de maneiras diferentes no mercado e dessa forma a empresa necessita saber o real custo de cada uma, para assim se posicionar melhor no mercado e ser mais competitiva.

A empresa trabalha com o método de custeio variável o qual não traz apurado o custo de cada linha, pois todos os custos diretos não são alocados nas linhas de produtos. Dessa maneira não é possível hoje, o gestor saber qual linha ou marca lhe traz mais retorno. Todos os custos fixos são homogêneos, ou seja, não há diferenciação, rateio ou alocação através de qualquer parâmetro. A empresa tem a necessidade, segundo o gestor de saber quanto cada uma consome e carrega de custos.

O estudo contribui para a academia, pois ele busca trazer a análise entre teoria e prática, buscando meios de resolver uma dificuldade do negócio estudado, trazendo então material para estudo, entendimento da teoria, conhecimento da prática e geração de novos conhecimentos e estudos que possam resultar em ganhos para os pesquisadores, pesquisados e para a instituição de ensino.

Vendo a empresa estudada como pertencente a sindicato e a um arranjo produtivo local, a contribuição do estudo se estende para o desenvolvimento socioeconômico da região, pois pode embasar mudanças na cadeia de produção moveleira regional.

## 1.5 DELIMITAÇÕES

O presente trabalho foca na avaliação dos controles usados atualmente na empresa, não adentrando aos processos de produção, ou estrutura de portfólio, posicionamento de linhas e marcas.

Assim, o estudo restringe-se em avaliar os relatórios e propor alterações nos controles para possível utilização do modelo de custeio ABC nas três linhas de produtos.



## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de Custos para Crepaldi (2010, p. 2) é uma ferramenta fundamental para a gestão de uma empresa, ela veio para auxiliar os gestores na apuração e controle dos custos, trazendo informações rápidas e precisas ao gerenciamento da atividade e auxiliando na tomada de decisões.

Segundo Leone (2000, p. 19) a contabilidade de custos gera informações para os diversos níveis em uma empresa, auxiliando no desempenho, planejamento e controle das operações para a tomada de decisões.

Conhecer a estrutura dos custos de uma empresa é um quesito fundamental para que os gestores tenham as informações reais e assim possibilitam tomar decisões estratégicas a fim de se tornar mais competitivo no mercado.

Leone (2000, p.20) fala que as informações que a contabilidade de custos fornece podem ser classificadas em três grupos:

- Informações que servem para a determinação da rentabilidade e do desempenho das diversas atividades da entidade;
- Informações que auxiliam a gerencia a planejar, a controlar e administrar o desenvolvimento das operações;
- Informações para a tomada de decisão.

Com a Contabilidade de Custos será possível visualizar o desempenho das atividades da empresa, e assim evidenciar se determinado produto é rentável ou não, fazendo com que seja possível diminuir ou aumentar os custos de determinada produção em função de um aumento esperado da receita. No entanto, é fundamental que a Contabilidade utilize dessas informações para melhor gerenciar os processos administrativos a serem utilizados.

### 2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Os custos se classificam em custo direto ou indireto, fixo ou variável.

### 2.2.1 CUSTOS DIRETOS

Segundo (WERNKE, 2008, p.13), “Custos diretos são os gastos facilmente apropriados às unidades produzidas, ou seja, são aqueles que podem ser identificados como pertencentes a este ou aquele produto”.

Os custos diretos estão relacionados com a produção e tem relação direta com o produto final, são compostos por matéria prima, mão de obra, entre outros, é tudo aquilo que se pode ver e medir dentro do custo do produto.

### 2.2.2 CUSTOS INDIRETOS

Padoveze (2006, p.42) ressalta que os custos indiretos não estão ligados diretamente ou objetivamente ao produto, ou serviço, ou a outra atividade, caso sejam atribuídos serão por meio de critérios de distribuição. São aqueles que não se pode medir o quanto ele representou em determinado produto.

### 2.2.3 CUSTOS VARIÁVEIS

Os custos variáveis (MARTINS, 2009) são aqueles que variam de acordo com o volume de produção ou prestação de serviço. Quanto maior for a produção, maior será o consumo e vice e versa, dentro de uma unidade de tempo, logo o custo desses materiais vai aumentar ou diminuir conforme o volume produzido, com isso materiais diretos são custos variáveis.

Leone (2000, p. 53), “varia com o volume de qualquer atividade que tenha sido escolhida como referência. Custo variável no total é variável, mas quando considerado unitário diante do quantitativo da base do volume ele é fixo.

## 2.2.4 CUSTOS FIXOS

Segundo Martins (2009, p. 50) “o aluguel da fábrica em certo mês é de determinado valor, independentemente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume elaborado de produtos. Por isso, o aluguel é um custo fixo”. Pode-se, portanto afirmar que os custos fixos não sofrem alteração com a variação da quantidade produzida.

Os custos fixos são custos que a empresa terá todo mês independente do volume de produção, as causas para sua modificação é quando a empresa tem mudança em função da variação de preços, expansão ou mudança de tecnologia.

Já Wernke (2008, p.14), descreve que os custos fixos são:

[...] aqueles gastos que tendem a se manter constantes nas alterações de atividades operacionais, independentemente do volume de produção. São custos que tem seu montante fixado não em função de oscilações na atividade, ou seja, sem vínculo com o aumento ou diminuição da produção. Assim, esses custos permanecem no mesmo valor independentemente da quantidade produzida. Relacionam-se com a capacidade instalada que a empresa possui e seu valor independe do volume de produção, existindo independentemente de a empresa estar produzindo ou parada. Exemplo: se produzir uma unidade ou 200 unidades, o valor do aluguel do galpão industrial terá o mesmo valor (WERNKE 2008, p.14).

Dentro de uma empresa sempre existira custos fixos e os gestores precisam ter conhecimento desses custos, pois independente se a empresa tiver vendas ou não esses custos existirão.

## 2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

Em busca de resultados satisfatórios, as empresas adotam sistemas de gestão que possibilitam obter informações referentes seus empreendimentos, permitindo que seus gestores tracem caminhos para o sucesso.

Feitas as análises das entidades e estudo do processo produtivo, o contador de custos irá estabelecer o sistema de custeio.

Para Leone (2000, p. 23) os sistemas de custeio são estabelecidos com forme as necessidades da empresa e das operações das atividades. Os gestores devem

analisar qual custeio irá fornecer informações específicas e úteis que melhor atenda às necessidades gerenciais da empresa.

Ainda Leone (2000), define como “[...] formas de apuração dos valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas ou privadas, que tem como função determinar o modo de como será atribuído custo aos produtos”.

Padoveze (2003, p. 327), conceitua métodos de custeio como: “[...] processo de identificar o custo unitário de um produto ou serviço ou de todos os produtos e serviços de uma empresa. ”

Existem vários métodos de custeio, tais como o Custeio por Absorção, Custeio Variável ou Direto, Custeio Padrão e Custeio Baseado em Atividades (ABC).

### 2.3.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

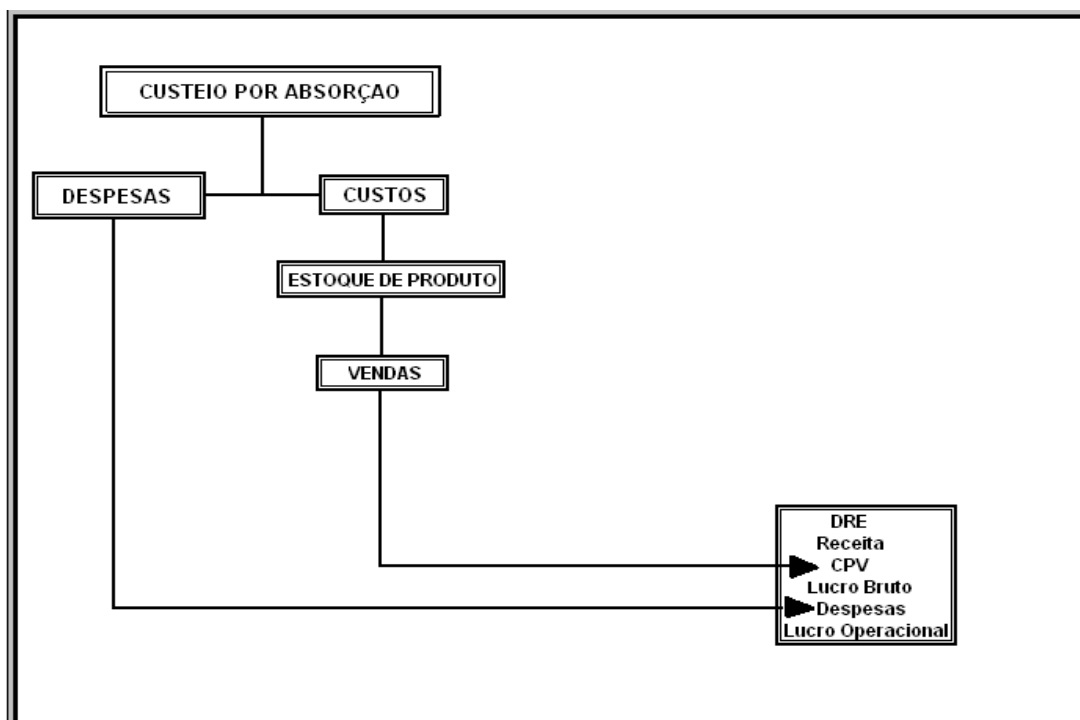
O sistema de custeio por absorção apropria todos os custos utilizados na produção relativamente aos produtos.

Nesse método, todos os gastos que participam da elaboração dos produtos fabricados deverão ser absorvidos por eles. Este é o único método de custeio aceito pela Contabilidade Financeira que atende aos princípios contábeis. O custeio de absorção indica que cada unidade produzida “absorveu” todos os gastos necessários para obtê-la, sejam diretos, isto é, próprios do produto, ou indiretos, que são aqueles que auxiliam a produção. Com este método, podem-se apurar os saldos dos estoques, o Custo da Produção Vendida (CPV), além de demonstrar a situação patrimonial no balanço (DUBOIS, KULPA E SOUZA 2006, p. 124).

Meglioni (2001, p. 32) fala: “[...] que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta. Assim todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos”.

Martins (2009, p. 57) define que o custeio por Absorção incorridos num período só irão integralmente para o resultado nesse mesmo período caso toda a produção elaborada seja vendida. Já as despesas administrativas, vendas e financeiras sempre irão para o resultado do período que são incorridas.

Conforme Martins (2009, p. 37), pode-se observar no quadro 01 a exemplificação do método de custeio por absorção.



Quadro 01 – Custeio por Absorção  
 Fonte: MARTINS, 2009, p. 37.

Segundo as afirmações é possível considerar o custeio por absorção como método aceito pela legislação vigente. É um método de custeio em que são apropriados todos os custos de fabricação no produto, independente se diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Já os custos fora da fabricação, como despesas com vendas e administrativas, são lançadas diretamente no resultado (MARTINS, 2009).

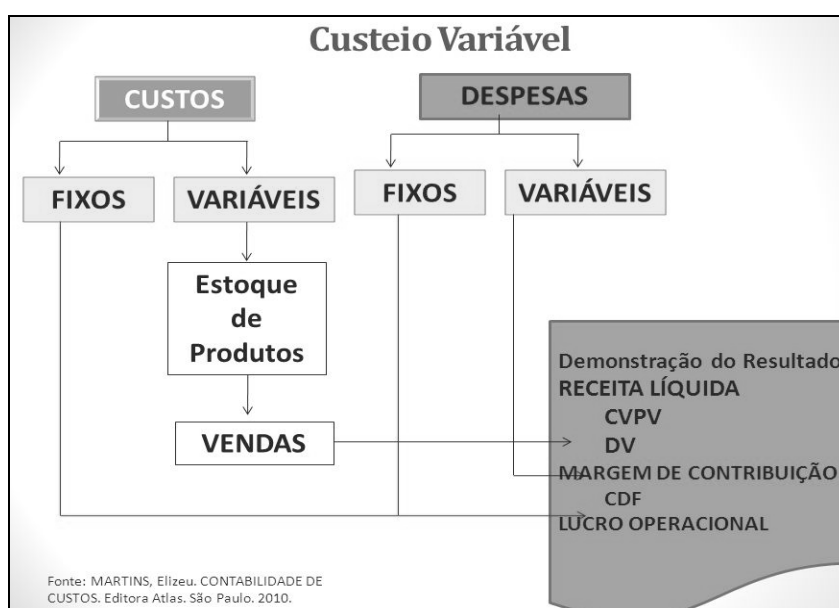
### 2.3.2 CUSTEIO VARIÁVEL

Os custos variáveis são aqueles que variam de acordo com o volume de qualquer atividade escolhida como referência. Custo variável no total é variável, só quando considerado unitário ele é fixo Leone (2000, p.53).

Conforme Maher (2001, p.75) “Custos variáveis são aqueles que se alteram na proporção direta da alteração no volume, dentro de um intervalo relevante de atividades.” Como aborda na descrição, o mesmo autor diz:

Custos de produção variável geralmente incluem os materiais diretos, certos custos indiretos de fabricação (materiais indiretos, mão – de – obra que lida com os materiais, e energia elétrica, por exemplo) e a mão – de – obra direta em alguns casos (tal como trabalhadores temporários). Certos custos não industriais tais como custo de distribuição e comissões sobre vendas, geralmente também são variáveis. Contudo, a maior parte dos custos indiretos de fabricação e muitos custos não industriais, geralmente, são fixos (MAHER, p. 75).

Conforme Martins (2010), pode-se observar no quadro 02 abaixo a exemplificação do método de custeio variável.



Quadro 02 – Custeio Variável  
Fonte: MARTINS, 2010.

Conforme (ZAHAIKEVITCH, 2014. p. 42 e 43), o custeio variável tem suas vantagens e desvantagens na aplicação dele dentro da empresa. Segue quadro demonstrando:

**Vantagens**

Elimina as variações nos resultados oriundos da quantidade produzida e vendida, uma vez que o lucro líquido não é afetado por variações nos inventários.
Facilidade de obtenção da margem de contribuição por tipo de produto elaborado.
Maximização da margem de contribuição em valores totais mediante a visualização dos produtos com maior margem de contribuição unitária.
Ferramenta adequada para a tomada de decisão, pois só considera como custo do produto os elementos variáveis.
Facilita os gestores o entendimento do processo de custeio dos produtos, pois os custos variáveis são, geralmente, de sua responsabilidade. O custeamento variável é totalmente integrado com o custo padrão e o orçamento flexível, possibilitando o correto controle dos custos.
Maior clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisão.
Oferece condições para os gerentes avaliarem o seu próprio desempenho de forma mais significativa, uma vez que podem ser responsabilizados pelos custos variáveis (controláveis) e não por aqueles controlados pela alta direção, como os custos fixos.
<b>Desvantagens</b>
Dificuldades de segregação efetiva dos custos fixos e variáveis, como nos custos mistos. Isto é necessário, para maior exatidão dos elementos decisórios.
Fere os princípios da competência e por isso não é aceito para fins fiscais ou para uso de terceiros, especialmente para empresas de capital aberto.

Quadro 03 - Vantagens e desvantagens do custeio variável ou direto.  
 Fonte: Adaptado de Dubois (2006, p. 134)

O custeio variável apresenta muito mais vantagens do que desvantagens, é utilizado para fins gerenciais, já que não é aceito pelo fisco. Ele auxilia as empresas com informações necessárias para a tomada de decisão, pois possibilita ter conhecimento de quanto cada produto está contribuindo com seus lucros.

### 2.3.3 CUSTEIO ABC (ACTIVITY BASED COSTING)

Este método de custeio utiliza-se dos direcionadores de custos ao invés dos rateios para distribuir os custos indiretos aos produtos. Dessa forma, cada produto terá o custo indireto que realmente utilizou.

O sistema de custeio ABC veio para acabar com as subjeções de rateio dos custos indiretos que é utilizado pelos métodos de custeio tradicionais, conforme descrito:

O custeio ABC preocupa-se exclusivamente com os custos indiretos ou fixos, objetivando identificar primeiramente os elementos causadores de seu consumo e, apenas posteriormente, promover a alocação aos produtos. Como os custos variáveis e diretos já estão alocados corretamente, não há necessidade de um tratamento diferenciado para esses elementos de custos (PADOVEZE, 2006, p.204).

Martins (2010, p. 87) ressalta que o Custeio Baseado em Atividades procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Este método de custeio busca identificar quais foram os fatores que ocasionaram o real consumo dos custos pela atividade, para que com isso, possam ser distribuídos ou alocados aos produtos. O foco principal desse método de custeio são os custos fixos e indiretos. Martins ainda ressalta a respeito do ABC:

O ABC pode ser aplicado, também aos custos diretos, principalmente a mão de obra direta, e é recomendável que o seja; mas não haverá, neste caso, diferenças significativas em relação aos chamados “sistemas tradicionais”. A diferença fundamental está no tratamento dado aos custos indiretos (MARTINS, 2010, p. 87).

A forma pela qual o método de custeio ABC trata os custos diretos, não se difere dos demais métodos de custeio, porém o tratamento dado aos custos indiretos necessita de uma atenção diferenciada.

Devido as constantes mudanças e inovações nos sistemas de produção, os custos indiretos vêm aumentando constantemente, fazendo-se necessária a adequação dos métodos de custeio a esse novo cenário. Martins comenta a respeito:

Outro fenômeno importante a exigir melhor alocação dos custos indiretos é a grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta



que vem ocorrendo nos últimos tempos, principalmente em alguns setores industriais (MARTINS, 2010, P.87).

As inovações nos sistemas de produção implicam também numa grande diversidade de produtos em uma mesma planta, o aumento dos custos indiretos é uma consequência constante disso. No entanto, uma correta alocação com alto grau de arbitrariedade dos custos aos produtos é de fundamental importância, pois atende as exigências dos custos indiretos.

O sistema de custeio ABC é estruturado em fases ou também pode-se chamar de processos. A primeira fase é identificar as atividades relevantes. Martins define atividade como:

Uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológica e financeira para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas (MARTINS, 2010, p.93).

A atividade é parte fundamental no processo produtivo, é a etapa inicial do Custeio ABC, onde o primeiro passo é identificar quais são as atividades relevantes dentro de cada departamento. Essas atividades são atribuídas a cada departamento, dos quais se podem citar de acordo com Martins (2010, p. 93), relacionadas a compras, almoxarifado, adm. da produção, corte e costura e acabamento.

É importante observar que para cada atividade devemos atribuir o respectivo custo e identificar o direcionador. Assim, nesta primeira etapa, ao selecionar as atividades relevantes, há que se levar em conta também as duas etapas seguintes (MARTINS, 2010, p. 93).

Cada departamento desses será alocado a suas respectivas atividades tais como para o departamento de compras: comprar materiais/ desenvolver fornecedores, como também para o departamento de acabamento: acabar/ despachar produtos.

O próximo passo do ABC é atribuir custos às atividades, de acordo com Martins:

Os custos de uma atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la. Deve incluir salários com os respectivos

encargos sociais, materiais, depreciação, energia, uso de instalações etc (MARTINS, 2010, p.94).

Em alguns casos será necessário atribuir vários itens de custos em um só para que possa ser feito o seu montante, tais como salários, encargos e benefícios para calcular o custo da remuneração, ou também, telefone e fax para calcular o custo de comunicação.

Segundo Martins:

Outras vezes, pode ser recomendável desmembrar uma conta em várias subcontas para melhor evidenciar os recursos utilizados por diversas atividades. A conta de Mão de Obra Direta, por exemplo, pode ter que ser aberta para separar as quantias gastas nas diferentes finalidades (MARTINS, 2010, p. 94).

Para Martins (2010, p. 94), uma importante fonte de dados para que possa ser feito o custeamento das atividades é a razão geral da empresa, como também podem ser solicitados serviços de engenharia ou fazer entrevistas com os quais executam determinadas atividades.

Segundo Martins:

A atribuição dos custos às atividades deve ser feita da forma mais criteriosa possível, de acordo com a seguinte ordem de prioridades:

1. Alocação direta;
2. Rastreamento; e
3. Rateio (MARTINS, 2010, p. 94).

A alocação direta deve ser feita quando se é possível identificar certos itens de custos com determinadas atividades,

Já o rastreamento, envolve a causa efeito entre a ocorrência da atividade e a geração do custo. Esta forma de alocação envolve os determinados direcionadores de custos, que podem ser, por exemplo, número de empregados, área, entre outros.

Nos casos em que não for possível nenhum dos critérios acima, utiliza-se o rateio.

A próxima etapa será identificar e selecionar os direcionadores de custos. De acordo com Martins (2010, p. 96), “[...] direcionador de custos é 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”.

Os direcionadores de custos evidenciam o que determina o uso de determinado recurso pelas atividades, como também como que as atividades utilizam esses recursos.

O penúltimo passo do ABC é atribuir custos dos recursos às atividades.

Depois de definidas quais são as atividades executadas por cada departamento, é possível alocar os custos indiretos dos departamentos a cada uma delas, através dos direcionadores de custos de recursos.

Segundo Martins:

Assim, com base nos direcionadores de recursos definidos, podemos atribuir os custos (recursos) alocados para cada departamento às suas respectivas atividades. Assim, o custo de cada atividade será composto pelos mesmos componentes do custo do departamento (MARTINS, 2010, p.98).

Após a atribuição dos custos dos departamentos às atividades, é possível atribuir os custos dessas atividades aos produtos.

Segundo Martins (2010, p. 98) [...] “Uma vez identificadas às atividades relevantes, seus direcionadores de recursos e respectivos custos, a próxima etapa é custar os produtos”.

Para Martins (2010, p.103) [...] “Custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidas pelos direcionadores de custos de atividades, que levam o custo de cada atividade aos produtos (unidade, linhas ou famílias) ”.

A principal finalidade desse método de custeio é apropriar os custos às atividades que realmente estão ligadas a ele. O custeio ABC divide as atividades da empresa, organizando-as em departamentos. Com isso, aqueles antigos relatórios distorcidos de rateio deixam de existir.

O Custeio ABC é uma ferramenta muito importante para o empresário no momento do cálculo do custo de determinado produto, pois possibilita também um aprofundamento nas análises de custos.

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A natureza do objetivo da pesquisa desenvolvida tem um caráter exploratório, pois busca aprofundar os conhecimentos acerca da temática da pesquisa. Conforme Gil (2010, p.27) “as pesquisas exploratórias têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses”.

A pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, para Gil (2010, p. 37) o estudo de caso “é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências biomédicas e sociais. Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, (...)”

Do ponto de vista da forma de abordagem do problema se enquadra como qualitativa pois busca identificar e analisar os dados da empresa, para posterior avaliação das informações. Gunther explica o valor da abordagem qualitativa e suas características.

[...] grande flexibilidade e adaptabilidade. Ao invés de utilizar instrumentos e procedimentos padronizados, a pesquisa qualitativa considera cada problema objeto de uma pesquisa específica para a qual são necessários instrumentos e procedimentos específicos. Tal postura requer, portanto, maior cuidado na descrição de todos os passos da pesquisa: a) delineamento, b) coleta de dados, c) transcrição e d) preparação dos mesmos para sua análise específica (GUNTHER 2006, p. 04)

Sobre o método de pesquisa para coleta de dados verifica-se que é documental. Para Oliveira (2003, p. 65) análise documental consiste em “uma forma de coleta de dados em relação a documentos, escritos ou não, denominados fontes primárias”.

Verifica-se também segundo Gil (2010, p.31) que “o que geralmente se recomenda é que seja considerada fonte documental quando o material consultado é interno à organização”.

### 3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE DADOS

O estudo de caso é em uma indústria do ramo moveleiro, de pequeno porte localizada no município de Chopinzinho – PR, com 30 anos de existência com gestão familiar, a qual produz hoje móveis seriados, modulados e planejados, com duas marcas no mercado.

A formação de preços de venda e custeio se dá através de dados internos seguindo o método de custeio variável e análise do mercado. Nessa pesquisa faremos uma análise qualitativa, baseados nas necessidades dos gestores da empresa para a tomada de decisão.

A análise documental se caracteriza pelo estudo dos dados e informações geradas pela empresa e arquivadas em seus servidores, em formatos de planilhas e relatório do sistema Promob ERP (Software para controle de dados utilizados na empresa). Utilizando os anos de 2015 a 2017 para análise dos demonstrativos contábeis e estudo de aplicação do método. A coleta dos dados se iniciou com a aplicação do estudo no período de setembro a dezembro de 2017.

### 3.3 PROCEDIMENTOS PARA ANÁLISE DE DADOS

Em análise na empresa, através de reunião com o diretor executivo e posteriormente com o conselho administrativo, percebe-se a dificuldade para a tomada de decisão por falta de informações segmentadas. Os relatórios que a empresa possui, trazem o custeio variável como base, dessa maneira segundo o diretor executivo, todos os dados relativos a linhas de produtos e marcas, ficam aglutinados em um único relatório, não permitindo a análise de cada linha ou marca. A entrevista aberta, semiestruturada com o conselho administrativo, evidencia que é uma falha na visão dos mesmos, pois os dados com maior segurança se daria através de informações que retratassem o resultado de maneira segmentada.

A partir dessas entrevistas e da observação direta no setor de contabilidade/finanças, é visto que o modelo de custeio utilizado hoje não permite essa divisão. Além da utilização do custeio variável, falta análise mais criteriosa para lançamento dos custos/despesas em âmbito mais específico por linha de produto, pois, as mesmas são tratadas genericamente por setores.

Com isso a dificuldade e o risco que o diretor corre, dizendo que hoje a sua tomada de decisão se baseia mais na experiência do mesmo e uma análise empírica das informações, do que em relatórios que possam lhe trazer mais confiança.

Análise documental realizada mostra que hoje as entradas de informações no sistema Promob ERP da empresa, podem ser sistematizadas com detalhamento e especificidade que as direcionem a centros de custos, já previamente construídos pelo setor de contabilidade gerencial junto com o diretor executivo.

Os centros de custos dentro do sistema Promob ERP, consistem em um agrupamento de despesas que é realizado observando a estrutura funcional da empresa, que se organiza obedecendo a divisão por funções, ou seja, dentro do setor de produção por exemplo, a divisão é feita por características, então existe um centro de custos chamado corte, e dentro dele é colocado tudo que tenha a ver com o setor de corte da empresa, máquinas, manutenções e colaboradores.

No setor administrativo as divisões são baseadas em suas funcionalidades, o setor de PPCP (planejamento, programação e controle de produção) recebe informações relativas a ele, baseado em suas funções.

Os centros de custos por sua vez recebem então todas as informações relativas a ele, são alocados os custos fixos e variáveis. As linhas ou marcas não recebem divisão, mesmo após a implantação desse novo ERP, elas começam a ser medidas no faturamento, ou seja, é possível agora criar grupos de faturamento que dividem elas, e permitem dados quantitativos.

Porém, na formação do CMV não se tem isso, pela falta de processos, controles e de um modelo que os oriente nisso, que no caso desta pesquisa observamos que há a necessidade de implantação do custeio baseado e atividade, para que cada linha e marca possa ser controlada de maneira específica.

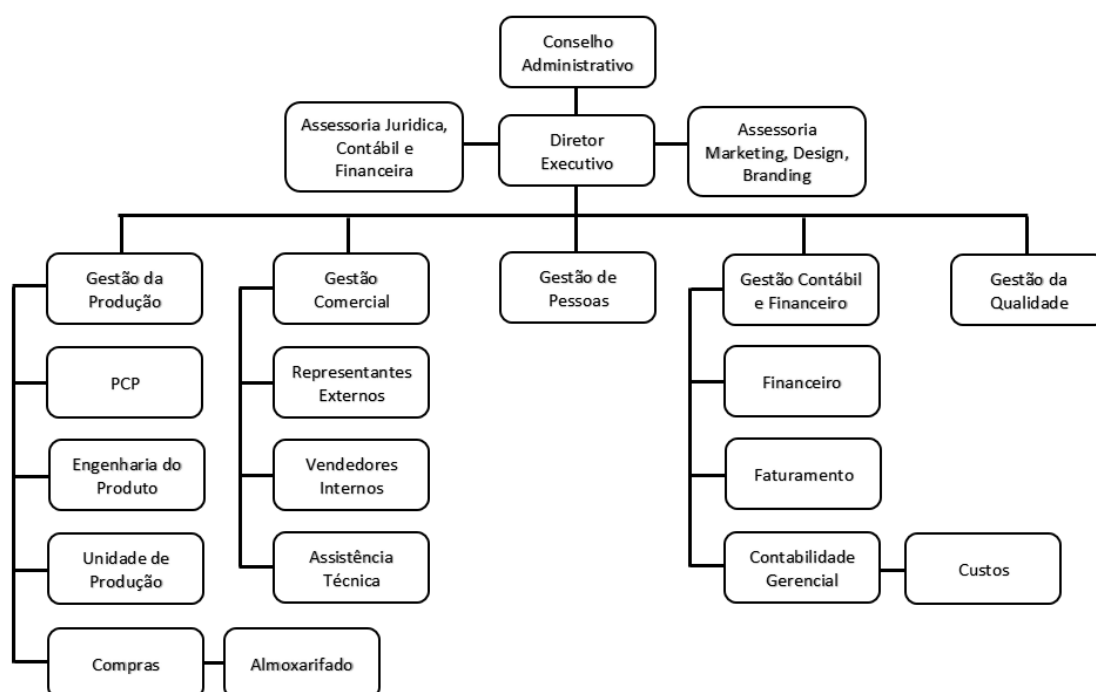
#### **4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

#### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa estudada situa-se na cidade de Chopinzinho –PR, foi fundada em 1987, iniciando as atividades com fabricação de cadeiras, mesas, banquetas e brinquedos de madeira. Em 1998 a empresa começou a produzir também cozinhas. Em 2002, o foco da empresa se torna móveis, parando de produzir os demais produtos, dando início à produção de cozinhas seriadas até o ano de 2009. A partir da crise de 2009, a empresa passou a fazer investimentos na unidade fabril e passou a produzir três linhas de produtos, sendo móveis seriado, móveis modulado e móveis planejados, atuando na venda a lojistas no Oeste e Sudoeste do Paraná, Oeste e Centro-Oeste de Santa Catarina.

No ano 2018, a empresa fará novos investimentos para aumentar sua carteira de clientes e conseguir atender todo o estado do Paraná e Santa Catarina.

Atualmente, a empresa trabalha com duas marcas, uma que leva a linha planejada e a outra marca que tem as duas linhas seriadas e moduladas. No momento a empresa tem 45 colaboradores e sua gestão é familiar, conforme organograma do quadro 04.



Quadro 04: Estrutura Organizacional da Empresa.  
Fonte: Elaborado pela autora.

## 4.2 APURAÇÃO DO RESULTADO DA EMPRESA

Os relatórios mostram a dificuldade da empresa em saber a rentabilidade por linha de produto e por marca. Isso traz a dificuldade na tomada de decisão para o gestor, pois sem saber o real retorno de cada linha e cada marca, o mesmo pode estar investindo em algo que não tenha retorno em relação a outro que tenha.

Na coleta dos dados, as planilhas produzidas pela empresa se baseiam no custeio variável, o qual não leva em consideração a divisão por linha e marca, colocando todas em uma única análise conjunta. Essa visão totalmente homogênea como apresentado anteriormente, traz preocupação para os gestores da empresa.

Segue a tabela 01 com os dados da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), do ano de 2017 da empresa. Nessa tabela, está a forma com que a empresa tem hoje a apuração de seu resultado, apenas os valores nela informados por questões de sigilo, foi aplicado um número multiplicador, depois outro divisor e se chegou a esses valores.

<b>3</b>	<b>RESULTADO OPERACIONAL</b>	<b>5.182.317,47</b>
<b>3.01</b>	<b>MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO MOVEIS</b>	<b>10.159.238,57</b>
3.01.001	RECEITA LIQUIDA MÓVEIS	23.337.316,08
3.01.001.01	RECEITA BRUTA OPERACIONAL	25.215.704,52
3.01.001.02	(-) DEVOLUÇÕES DE VENDA	-962,28
3.01.001.03	TRIBUTOS S/VENDAS	-1.877.426,16
3.01.002	CUSTOS VARIÁVEIS MÓVEIS	-12.221.213,41
3.01.003	DESPEAS VARIÁVEIS MÓVEIS	-956.864,10
<b>3.02</b>	<b>CUSTOS FIXOS MÓVEIS</b>	<b>-2.030.463,22</b>
3.02.001	SALÁRIO PRODUÇÃO	-1.292.730,38
3.02.002	MATERIAIS DE SEGURANÇA	-16.190,64
3.02.003	VEÍCULOS	-72.117,24
3.02.004	MANUTENÇÃO INDUSTRIAL	-649.424,96
<b>3.03</b>	<b>DESPEAS FIXAS MÓVEIS</b>	<b>-2.946.457,89</b>
3.03.001	DESPEAS ADMINISTRATIVAS	-2.551.944,13
3.03.002	DESPEAS COMERCIAIS	-348.109,00
3.03.003	DESPEAS TRIBUTÁRIAS	-46.404,76
<b>4</b>	<b>RESULTADO FINANCEIRO</b>	<b>-10.637,80</b>
<b>4.01</b>	<b>RESULTADO FINANCEIRO</b>	<b>-10.637,80</b>
4.01.001	DESPEAS FINANCEIRAS	-235.677,34
4.01.002	RECEITAS FINANCEIRAS	225.039,54



<b>5</b>	<b>RESULTADO NÃO OPERACIONAL</b>	<b>52.000,00</b>
50.001	12894 RECEITA C/ VENDA DE IMOBILIZADO	52.000,00

Tabela 01: Demonstração do Resultado do Exercício

Fonte: Dados da Empresa (2017).

Em análise a planilha percebe-se que todos os custos fixos e variáveis, são elencados sem qualquer divisão a linha ou marca. Não se sabe em volume de custos diretos e indiretos, qual linha e marca consome, a única informação que se consegue é o valor em reais que cada linha fatura mensalmente. Por essa simples informação sem correlação com os custos, não é possível avaliar a rentabilidade de cada linha. Pois, não se sabe o percentual da mão de obra é empregada em cada linha, quanto de cada atividade e posto operativo da empresa é consumido pelos produtos.

O portfólio de produtos da empresa atende a uma demanda de mercado, e foi construído baseado em solicitações dos clientes, em nenhum momento, segundo o gestor, foi feito qualquer análise de rentabilidade por linhas, ou seja, não tem alocação de custos fixos e variáveis para se chegar a uma análise básica e simples de valor consumido frente a valor faturado para cada linha.

As marcas foram lançadas unicamente pensando em abrangência de mercado, e utilização da capacidade produtiva. Não é visto um controle, conforme relatório se há rentabilidade por linha, a única medida é a rentabilidade geral do negócio.

#### 4.3 MÉTODOS DE CUSTEIO NA EMPRESA

Na busca de um modelo melhor de análise, chegou-se através de entrevistas com a diretoria, setor de contabilidade e custos, a necessidade do controle por linha e marca. Dessa forma foi iniciado o estudo de incorporação do método de custeio ABC juntamente com o custeio variável, para se apurar os custos de produção de cada linha e manter as informações o que o custeio variável já traz.

Martins (2009) salienta que é fundamental que uma empresa dispusesse de informações como a margem de contribuição de cada produto, obtida através do custeio variável e o custo de produção através do custeio ABC.

Segundo Mauss e Costi 2006:

Os custos diretos constituem o limite mínimo para o preço de um produto considerado a curto prazo, enquanto que todos os demais custos incrementais fornecidos pelo ABC seriam considerados a longo prazo na decisão, neste contexto, da combinação de ambos resultará a realidade dos custos da organização.

Isto é, através do custeio variável e direto obtém-se o custo direto de produção de determinado produto ou serviço, custo esse, composto somente pelos insumos diretamente consumidos em sua produção, logo, via de regra o seu preço jamais poderia ser inferior a esse custo, sob pena de se pôr em risco a estabilidade econômica da empresa.

E com o ABC, são apurados os gastos indiretos e direcionados ao produto, para então, em conjunto com as informações do custeio variável a direção da empresa poder realizar o planejamento de longo prazo da organização (MAUSS E COSTI, 2006).

Para a empresa fazer a implantação do método de custeio ABC e conseguir chegar ao custo de cada linha, primeiramente deve fazer o mapeamento das atividades, a alocação dos custos as atividades, determinação dos direcionadores de custos e depois o cálculo do custo de cada linha.

Hoje, a empresa já tem identificados as atividades na empresa, que estão subdivididas conforme tabela 02.

Corte 1 Seccionadora	Embalagem 1 – Acessórios
Corte 2 Seccionadora/Altendorf	Embalagem 2 – Expedição
Colagem – Coladeira de borda	Colagem Manual – Corte/Vidros
Furação 1 – BHX	Montagem de Portas – Corte Perfil
Furação 2 – Vitap/Linear	PPCP
Montagem 1 – Módulos	Administrativo
Montagem 2 – Gavetas	Comercial
Montagem 3 – Portas	Almoxarifado
Outras Manutenções	

Tabela 02: Separação das Atividades.

Fonte: Dados da Empresa (2018).

Para a implantação no custeio ABC, a empresa deve começar a utilizar controles que possam medir a utilização de recursos por cada linha de produto. É necessário saber o volume de recursos ocupado por cada produto nas linhas que são possíveis de medir e que se repetem como no caso da linha seriada, que tem 5 produtos disponíveis hoje.

A linha modulada só trabalha com cozinhas moduladas, utilizando a mesma sequência que a linha de seriada, a diferença é que ela tem maior variedade, e dessa maneira ela será medida de forma mais geral, ou seja, não por peça, mas por volume de m<sup>2</sup> produzidos ao final de um determinado período.

Cabe ressaltar aqui ainda que a linha seriada trabalha com produção empurrada e a linha modulada com produção puxada, ou seja, a produção somente entra em ação na linha modulada depois que o pedido foi feito, já a linha seriada produz para um estoque e depois esse estoque é vendido ao cliente.

Chega-se a outra avaliação que se tem um total de custos, então medimos uma das marcas com as suas duas linhas modulada e seriada, o que ficar restando é da marca de planejados relativos a linha planejada. Dessa maneira vamos chegar a um resultado mais confiável, do que somente o conhecimento tácito do gestor aplicado e definindo as estratégias de mercado baseadas em seu conhecimento e como dito anteriormente, dependendo somente de sua assertividade.

A medição de recursos utilizados será confrontada com os volumes de saída que devem ser definidos não somente por valores, mas por unidades de medidas que tragam igualdade como por exemplo: Metros Quadrados ou Peso em Quilogramas. Assim tem-se outro índice para comparação e avaliação.

Analisando o plano de contas da empresa, é possível alocar custos e despesas através da separação que fizemos com os centros de custos, assim conseguimos controlar o consumo de recursos e pode-se chegar a um valor por centro. A partir disto, é possível fazer a medição das linhas de produtos em cada centro de custos. Tem-se então uma medida que atribui a cada linha de produto o valor de cada centro.

Percebe-se que, por exemplo, a linha planejada consome mais tempo de projeto (centro de custos comercial), sendo que a linha seriada nem passa por este setor. Sabemos que na produção por exemplo a furação BHX é quase que na totalidade consumida pela linha de planejados. A furação 2 Vitap/Lidear é em sua maioria dedicada a seriada e modulada.

A atividade de corte 2 e a colagem já são com máquinas automatizadas que as mesmas medem os tempos de trabalhos e assim com esses dados é possível através de avaliações medir o tempo para cada linha.

Essa forma de medir se repete nos demais centros de custo, então baseado nisso, a maneira que podemos propor para a empresa é a medição e análise de quanto cada linha consome por cada centro de custo.

Na sequência tem-se uma tabela onde a empresa fez a separação dos custos fixos e despesas fixas por atividades. Nessa tabela, os valores nela informados por questões de sigilo, foi aplicado um número multiplicador, depois outro divisor e se

chegou a esses valores, que não retratam a realidade dos números, apenas a separação da atividade.

CENTRO DE CUSTO	CUSTO FIXO / DESPEZA FIXA	VALOR
ADMINISTRATIVO	CF	R\$ 5.460,68
	DF	R\$ 731.770,24
<b>ADMINISTRATIVO Total</b>		<b>R\$ 737.230,92</b>
ADMINISTRATIVO PPCP	CF	R\$ 1.171,20
	DF	R\$ 493.909,32
<b>ADMINISTRATIVO PPCP Total</b>		<b>R\$ 495.080,52</b>
ALMOXARIFADO	CF	R\$ 2.165,44
	DF	R\$ 64,80
<b>ALMOXARIFADO Total</b>		<b>R\$ 2.230,24</b>
COLAGEM - COLADEIRA DE BORDA	CF	R\$ 143.285,16
	DF	R\$ 2.258,04
<b>COLAGEM - COLADEIRA DE BORDA Total</b>		<b>R\$ 145.543,20</b>
COLAGEM MANUAL/CORTE DE VIDROS	CF	R\$ 63.316,48
	DF	R\$ 952,12
<b>COLAGEM MANUAL/CORTE DE VIDROS Total</b>		<b>R\$ 64.268,60</b>
COMERCIAL	CF	R\$ 3.446,88
	DF	R\$ 752.574,24
<b>COMERCIAL Total</b>		<b>R\$ 756.021,12</b>
CORTE 1 SECCIONADORA AUTOMATIC	CF	R\$ 85.459,76
	DF	R\$ 31.346,44
<b>CORTE 1 SECCIONADORA AUTOMATIC Total</b>		<b>R\$ 116.806,20</b>
CORTE 2 - SECC/ALTENDOF/TUPIA	CF	R\$ 201.033,60
	DF	R\$ 2.163,44
<b>CORTE 2 - SECC/ALTENDOF/TUPIA Total</b>		<b>R\$ 203.197,04</b>
EMBALAGEM 1 - ACESSORIOS	CF	R\$ 122.403,76
	DF	R\$ 2.074,12
<b>EMBALAGEM 1 - ACESSORIOS Total</b>		<b>R\$ 124.477,88</b>
EMBALAGEM 2 - FINAL	CF	R\$ 119.466,52
	DF	R\$ 6.974,20
<b>EMBALAGEM 2 - FINAL Total</b>		<b>R\$ 126.440,72</b>
ENTREGA	CF	R\$ 300.757,72
	DF	R\$ 10.648,64
<b>ENTREGA Total</b>		<b>R\$ 311.406,36</b>
FURACAO 1 - BHX	CF	R\$ 95.001,56
	DF	R\$ 10.967,16
<b>FURACAO 1 - BHX Total</b>		<b>R\$ 105.968,72</b>
FURACAO 2 - VITAPS/LIDEAR	CF	R\$ 128.360,80
	DF	R\$ 1.973,44
<b>FURACAO 2 - VITAPS/LIDEAR Total</b>		<b>R\$ 130.334,24</b>
MANUTENCAO GERAL	CF	R\$ 1.850.348,16
	DF	R\$ 1.997.454,24
<b>MANUTENCAO GERAL Total</b>		<b>R\$ 3.847.802,40</b>
MARMORARIA	CF	R\$ 155.297,48
	DF	R\$ 25.211,04
<b>MARMORARIA Total</b>		<b>R\$ 180.508,52</b>
MONTAGEM 1 - MODULOS	CF	R\$ 192.146,00

	DF	R\$ 1.570,12
<b>MONTAGEM 1 - MODULOS Total</b>		<b>R\$ 193.716,12</b>
MONTAGEM 2 - GAVETAS	CF	R\$ 59.737,32
	DF	R\$ 982,36
<b>MONTAGEM 2 - GAVETAS Total</b>		<b>R\$ 60.719,68</b>
MONTAGEM 3 - PORTAS	CF	R\$ 138.069,88
	DF	R\$ 972,04
<b>MONTAGEM 3 - PORTAS Total</b>		<b>R\$ 139.041,92</b>
MONTAGEM DE PORTAS/CORTE PERFI	CF	R\$ 43.663,72
	DF	R\$ 184,44
<b>MONTAGEM DE PORTAS/CORTE PERFI Total</b>		<b>R\$ 43.848,16</b>
<b>TOTAL GERAL</b>		<b>R\$ 7.784.642,56</b>

Tabela 03: Separação dos Custos e Despesas Fixas por Atividade.

Fonte: Dados da Empresa (2018).

Os centros de custos não estão aplicados em sua totalidade, a empresa já começou a fazer algumas separações de custos e despesas que já são direcionados e não tem necessidade de medição, diante disso a importância na aplicação do método de custeio ABC para iniciar as medições e separações de mão de obra, entrega, energia, água, manutenção, enfim tudo que envolve a produção e comercialização das linhas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o desenvolvimento do presente trabalho, observou-se a necessidade de a empresa ter conhecimento do custo de cada linha de produtos, dessa forma foi indicado a fazer a implantação do método de custeio ABC, que o mesmo irá fornecer informações importantes para os gestores, auxiliando na tomada de decisão e sendo mais competitivo no mercado.

Aplicando o custeio ABC a empresa terá uma ferramenta essencial para identificar como está cada atividade e qual a necessidade de colocar mais esforços e se determinada linha está dando o retorno esperado pelos gestores da empresa. O gestor terá uma visão mais ampla e adequada do negócio para análises de custos e da lucratividade dos produtos

Conclui-se que a aplicação do método de custeio ABC terá uma grande visão de como estão as linhas de produtos, e o retorno de cada marca.

A avaliação então pode evoluir para tratar cada marca como unidade de negócio, podendo assim o gestor e a empresa estruturar e aplicar estratégias diferentes para cada marca. Avaliando o retorno de maneira mais confiável.

O presente trabalho não possui caráter finalista, é um projeto de implantação, pois a empresa terá que fazer toda a aplicação do método ABC. Porém, essa pesquisa será usada de referência como ponto de partida para aplicação na empresa.

A análise feita na empresa, foi relatado como funciona o método de custeio, e a divisão de marcas e linhas. Vê-se que são utilizados dois conceitos de produção, o empurrado para a linha seriada e o puxado para as linhas moduladas e planejadas. Na linha seriada temos um portfólio enxuto e com foco em volume. Na linha modulada temos uma variedade maior, com diversas possibilidades de combinações, mas ainda não é algo customizável. Na linha planejada a amplitude do portfólio e o foco em produtos tem um nível grande de customização. Vemos então diferença entre as três linhas e duas marcas, e um método de custeio que as coloque todas em um único relatório sem avaliar cada uma aos seus moldes, na visão do gestor é algo que precisa mudar.

Os controles utilizados pela a empresa, colocam todas as linhas em um único relatório, o que as diferencia é uma decisão do conselho que atribui uma margem de contribuição diferente para cada linha na formação do preço de venda, levando em consideração a avaliação empírica. Dessa maneira analisamos, avaliamos e vemos a necessidade da implantação do modelo ABC. A tabela com a separação de custos e despesas fixas evidencia que fazendo essas separações por atividades e dando continuidade na aplicação do método a empresa conseguirá se chegar mais próximo ao custo de cada linha.

No planejamento estratégico realizado pela empresa para o ano de 2018, a empresa pretende aumentar as suas vendas para abranger todo o Estado do Paraná e Santa Catarina. Mas, a dúvida que pesa na cabeça dos gestores é qual é a melhor linha ou marca analisando quesito rentabilidade que a empresa deve investir para ter maior abrangência e conseguir melhor retorno. A partir dessa necessidade que começa o estudo e chegamos a sugestão da implantação do modelo ABC.

Este trabalho deixa um campo aberto para novas pesquisas, pois, além de sensibilizar a gestão e o conselho da empresa, sobre a importância de controles, fica óbvio que o campo para um pesquisador de contabilidade está vasto, e pode ser iniciado por uma pesquisa que contemple a implantação como um todo do método ABC, pois segundo a gestão e o conselho este trabalho os sensibilizou e já o fez

tomar algumas atitudes para mudança na cultura da empresa, e nos modelos de controle, tomada de decisão e gestão.

## REFERÊNCIAS

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DUBOIS, Alexy. KULPA, Luciana. SOUZA de, Luiz Eurico. **Gestão de custos e formação de preços**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GÜNTHER, Hartmut. **Pesquisa Qualitativa Versus Pesquisa Quantitativa: Esta É a Questão?** In Psicologia: Teoria e Pesquisa. Mai-Ago 2006, Vol. 22 n. 2, pp. 201-210

LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAUSS, C. V.; COSTI, M. R. **O método de custeio ABC como instrumento de gestão**. In: Simpósio de Excelência em Gestão em Tecnologia, 3, 2006, Resende, RJ. Anais eletrônicos ... AEDB: Resende: Associação Educacional Dom Bosco, 2006. Disponível em: <[http://www.economia.aedb.br/seget/artigos06/784\\_Artigo%20Abc\\_Seget1.pdf](http://www.economia.aedb.br/seget/artigos06/784_Artigo%20Abc_Seget1.pdf)>. Acesso em: 10 out. 2018, 18:30.

OLIVEIRA E SILVA, G.M. de O. Coleta de dados. In. MOLLICA, M.C. & BRAGA, M.L. (orgs.) **Introdução à Sociolinguística: tratamento da variação**. São Paulo: Contexto, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís; **Curso Básico Gerencial de Custos**. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

WERNKE, Rodney. **Análise de Custos e Preços de Venda: Ênfase em Aplicações e Casos Nacionais**. São Paulo: Saraiva, 20 BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e Formação de Preços**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ZAHAIKEVITCH, Everaldo V. de **Sistema Especialista para Identificação do Método de Custeio para a formação de preço de venda**. 2014. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Gestão Industrial: Conhecimento e Inovação da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. 2014. Disponível em: <[http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/1569/1/PG\\_PPGEPM\\_Zahaikevitch%20C%20Everaldo%20Veres\\_2014.pdf](http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/1569/1/PG_PPGEPM_Zahaikevitch%20C%20Everaldo%20Veres_2014.pdf)>. Acesso em: 10 out. 2018, 16:30.