

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
CURSO DE ENGENHARIA TÊXTIL

ANDRIELLY SUZANN CIVIDINI GLÓRIA

**AVALIAÇÃO DA VIABILIDADE DO MÉTODO ABC PARA PEQUENA
EMPRESA DE MALHARIA: UM ESTUDO DE CASO**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

APUCARANA

2016

ANDRIELLY SUZANN CIVIDINI GLÓRIA

**AVALIAÇÃO DA VIABILIDADE DO MÉTODO ABC PARA PEQUENA
EMPRESA DE MALHARIA: UM ESTUDO DE CASO.**

Trabalho de Conclusão de Curso de graduação apresentado ao Curso de Engenharia Têxtil da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, como requisito para a obtenção do título de Bacharel.

Orientador: Profº. Me. Fabrício Kurman Merlin

APUCARANA,

2016



Ministério da Educação
Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Campus Apucarana
Curso de Engenharia Têxtil



TERMO DE APROVAÇÃO
Avaliação da viabilidade do método abc para pequena
empresa de malharia: um estudo de caso

por
ANDRIELLY SUZANN CIVIDINI GLÓRIA

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado aos quinze dias do mês de junho de dois mil e dezesseis, às treze horas, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Engenharia Têxtil, do Curso Superior em Engenharia Têxtil da UTFPR – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. A candidata foi arguida pela banca examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a banca examinadora considerou o trabalho aprovado.

PROFESSOR FABRÍCIO KURMAN MERLIN – ORIENTADOR

PROFESSORA KARLA FABRÍCIA DE OLIVEIRA – EXAMINADORA

PROFESSOR LEANDRO VICENTE GONÇALVES – EXAMINADOR

“A Folha de Aprovação assinada encontra-se na Coordenação do Curso”

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus que permitiu que tudo isso acontecesse ao longo de minha vida, pela minha família, pela minha saúde e por me permitir sempre ter novas possibilidades, experiências e olhares.

Agradeço aos meu pais, Dora e Oldemar por terem acreditado em mim, por terem me apoiado e por muitas vezes terem sacrificado para me dar tudo que eu precisei.

Obrigada ao meu namorado Icaro, que nos momentos de minha ausência dedicados ao estudo, sempre me faz entender que o futuro é feito a partir da constante dedicação no presente.

Obrigado ao meu irmão Felipe e a minha cunhada Lizandra que sempre me apoiaram e acreditaram nos meus objetivos.

Obrigada a minha cunhada Célia, que me apoiou e me incentivou a nunca desistir dos meus sonhos.

Obrigada aos meus avôs, primos e tias pela contribuição valiosa.

Obrigada ao meu primo Jefferson Cividini Peretti [in memoriam], onde foi meu melhor amigo, que quando estava vivo, sempre me protegeu e esteve ao meu lado me apoiando, ajudando e me incentivando nessa minha caminhada.

Meus agradecimentos aos amigos, companheiros que fizeram parte da minha formação e que vão continuar presentes em minha vida.

Obrigada aos meus futuros sogros Carlos e Cylene, pelo apoio e incentivo.

Ao meu orientador Fabrício Kurman Merlin, fundamental na construção desse trabalho e na minha formação profissional e pessoal, obrigada por todas as oportunidades que me proporcionou.

Agradeço a todos os professores por me proporcionar o conhecimento não apenas racional, mas a manifestação do caráter e afetividade da educação no processo de formação profissional.

A minha banca avaliadora, composta pela doce e competente professora Karla Fabrícia e pelo querido e competente professor Leandro Vicente Gonçalves

A empresa I. G. Labegalini, pela oportunidade de compartilhar conhecimentos.

A todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

RESUMO

GLÓRIA, Andrielly Suzann Cividini. Gestão de custos de uma pequena empresa têxtil: um estudo de caso. 2016. 63f. Monografia (Curso de Engenharia Têxtil) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Apucarana. 2016.

As empresas de pequeno e médio porte no ramo da confecção de vestuário têm grande dificuldade de gerenciar seus custos. O método do sistema de custeio ABC apresenta-se como possível alternativa; no entanto, existem controvérsias na literatura a respeito de sua viabilidade. Assim, o presente trabalho teve como objetivo avaliar a viabilidade do método ABC para fins de gerenciamento em uma malharia de pequeno porte, utilizando-se de uma concepção filosófica construtivista, uma abordagem qualitativa e estratégia de investigação por meio do estudo de caso. Os dados foram coletados por meio de relatórios disponíveis em documentos e *software* da empresa, entrevistas com o gestor antes e após a implementação do sistema de custeio ABC. Com base nos resultados da pesquisa, concluiu-se que a aplicação do método ABC mostrou-se ser viável, podendo assim auxiliar o gestor nas decisões: dos custos envolvidos no processo, na determinação do preço final de venda, no planejamento para os prazos de entrega e na qualidade esperada no processo e nos produtos.

Palavras chave: Gestão de Custo. Método ABC. Custeio. Viabilidade.

ABSTRACT

GLÓRIA, Andrielly Suzann Cividini. Gestão de custos de uma pequena empresa têxtil: um estudo de caso. 2016. 63f. Monografia (Curso de Engenharia Têxtil) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Apucarana. 2016.

Businesses small and medium-sized branch of the garment making it very difficult to manage their costs. Costing System ABC method is presented as an alternative; however, there is controversy in the literature about its viability. Thus, this study aimed to evaluate the viability of the ABC method for management purposes in small knitting, using a constructivist philosophical conception, a qualitative approach and research strategy for case study. Data were collected through reports available documents and enterprise software, interviews with the manager before is after the implementation of ABC costing system. Based on the results of the research, it was concluded that the application of the ABC method appeared to be feasible, thus being able to assist the manager in decisions: the costs involved in the process in determining the final selling price, in planning for the delivery and the quality expected in the process and products.

Keywords: Cost Management. ABC method. Costing. Viability.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1– Fatores competitivos diferentes implicam objetivos de desempenho diferentes.....	22
Figura 2 – Sistemática para estruturação do sistema de custeio ABC.....	29
Figura 3 - Sistema de custeio baseado em atividades	30

LISTA DE QUADROS

Quadro 1– As funções do administrador	23
Quadro 2 – Roteiro de entrevistas.....	64

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Descrição dos objetivos de desempenho.	22
Tabela 2 – Descrição dos grupos e seus respectivos tamanhos.....	37
Tabela 3 - Custos direto separados pela MOD e matéria prima empregado na coleção.....	38
Tabela 4 – Custos diretos rastreados para descobrir o valor unitário de cada produto.	39
Tabela 5 - Atividades realizadas e seus respectivos custos juntamente com suas bases de alocação.	40
Tabela 6 - Cálculo das taxas de custos indiretos por unidade para cada base de alocação.....	42
Tabela 7 - Custos indiretos alocados aos objetos de custos.....	44
Tabela 8 - Custo final do produto.	45
Tabela 9 - Comparação do custo unitário total entre o sistema de custeio integral e o sistema de custeio ABC.	47

LISTA DE SIGLAS

ABC	Custos Baseados em Atividades
M.E.	Micro Empresa
PME	Pequenas e Médias Empresas
UEPS	Unidades de Esforço de Produção
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
MOD	Mão de Obra Direta
TQM	Total Qualit Managment
PCP	Planejamento e controle da Produção

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	15
1.2 OBJETIVO GERAL	19
1.3 JUSTIFICATIVA.....	19
1.4 LIMITAÇÕES DO TRABALHO	20
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	21
2.1 VIABILIDADE.....	21
2.1.1 A Função Produção e seus Objetivos de Desempenho	21
2.1.2 A Função Administração	23
2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	23
2.3 SISTEMAS DE CUSTOS	24
2.3.1 Avaliação do Estoque.....	25
2.3.2 Princípios de Custeio	25
2.3.2.1 Custeio por absorção integral	26
2.3.2.2 Custeio variável	26
2.3.2.3 Custeio por absorção ideal	27
2.4 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE	28
3 METODOLOGIA	31
3.1 PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS.....	31
3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	32
3.2.1 Local da Coleta de Dados	32
3.2.2 Fonte e Instrumentos de Coleta e Dados	32
3.2.3 Coleta de Dados	33
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	35
4.1 A PERCEPÇÃO INICIAL DO GESTOR QUANTO AO SISTEMA DE CUSTEIO TRADICIONALMENTE UTILIZADO	35
4.2 IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO	36

4.3 A PERCEPÇÃO FINAL DO GESTOR QUANTO AO SISTEMA DE CUSTEIO ABC IMPLANTADO NA EMPRESA	45
4.4 COMPARAÇÃO ENTRE O SISTEMA DE CUSTEIO INTEGRAL E O ABC	46
4.5 ANÁLISE DA VIABILIDADE DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC SOB A PERSPECTIVA DO GESTOR	48
4.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE A VIABILIDADE DE IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC	50
5 CONCLUSÃO	52
REFERÊNCIAS.....	54
GLOSSÁRIO.....	59
APÊNDICE A	63
APÊNDICE B	65

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

De acordo com Kassai (1997, p.01), “as pequenas e médias empresas têm desempenhado um papel importante na economia mundial”. Contudo, são poucos os empreendedores que possuem conhecimentos nas atividades administrativas, que ao criar e ampliar suas empresas precisa exercer atividades gerenciais, mas dedicam grande parcela de seu tempo à soluções de problemas rotineiros. Desse modo, levam à distorção da visão do negócio, afetando na dimensão do planejamento estratégico e na busca de oportunidades para a sobrevivência da empresa.

Um dos problemas encontrados pelos empreendedores para administrar suas empresas está relacionado à dificuldade de compreender os sistemas de custos de uma organização. Na busca por soluções para esses problemas relacionados com a dificuldade de compreensão, os empreendedores procuram as assistências dadas pelos gerentes financeiros e contadores, mas nem sempre encontram as soluções que necessitam (KASSAI, 1997).

Para as empresas progredirem dentro de um cenário competitivo, elas necessitam de informações úteis, para que os gestores sejam capazes de tomar decisões acertadas. Essas informações podem ser fornecidas pela contabilidade, onde auxiliam os gestores ao longo de todo um processo decisório, tal como controle dos custos, elaboração dos preços de venda, entre outras decisões tanto rotineiras como exclusivas (PEREIRA, PORTON; BEUREN, 2004).

Os sistemas de custos são de grande importância para as empresas que buscam estabilidade no mercado, pois fornecem informações úteis para a tomada de decisões, que refletem na visualização dos produtos mais lucrativos e o gasto para sua produção (BOSCHETTI, BERLATTO; CHIAPPIN, 2014).

Segundo Scharf (2008), as tomadas de decisões dentro de uma organização estão relacionadas com as informações fornecidas pelo sistema de custos. O fornecimento dessas informações deve trazer subsídios necessários e que sejam relevantes de modo que, ao ser analisada em comparação com as demais variáveis,

possa ser fundamentada para as tomadas de decisões mais precisas para aquele determinado momento.

Vários são os métodos existentes para o estabelecimento desses sistemas, mas não se consegue afirmar que um seja melhor ou possa substituir o outro. Esses métodos são aplicados de acordo com os aspectos das organizações, onde os analistas de custos, ao escolher um sistema de custeio, devem estabelecer um conjunto de preceitos, coordenados entre si, para que possa atender a empresa, respeitando-se o princípio da relação de custo/benefício (CALESSO, 2010).

A indústria têxtil, voltada à produção em massa, busca constantemente aprimorar-se, bem como procura por novas técnicas que a faça produzir mais com menos custos. Ter um sistema de custeio bem estruturado pode auxiliar a empresa na orientação destes custos. Conhecer a gestão estratégia de custos da empresa faz com que o gestor possa tomar decisões mais acertadas e obtenha informações úteis para o aperfeiçoamento dos processos produtivos (BERRA, 2014).

O sistema de custos para a Engenharia, descrita por Souza e Diehl (2009), tende a enfatizar os objetos de custo em si (produtos, departamentos etc.) e o uso das informações no intuito de proporcionar melhoria em processos tanto essenciais (tais como os produtivos) como os de apoio (tais como administrativos). Tal sistema deve responder questões sobre *quais* os custos serão considerados (referente à separação entre custos fixos, custos variáveis e perdas) e *como* serão considerados (em relação ao custo com o produto final, isto é, os custos diretos e indiretos). No que diz respeito a esse segundo aspecto, pode-se arbitrar por um método de custeio, como por exemplo: Unidades de Esforço de Produção (UEPs); Centro de Custos; Custeio Simples; ou, o ABC.

O método das UEPs usa postos operativos como unidade intermediária para os custos indiretos. É uma técnica não muito utilizada. Já no método dos Centros de Custos, a alocação dos custos é realizada mediante a distribuição dos custos indiretos para os departamentos (centros). O método de Custeio Simples, por sua vez, não utiliza unidades de alocação intermediárias (custos totais são distribuídos diretamente sobre o total de produtos). Finalmente, o Método de Custos Baseados em Atividades (ABC), além de permitir especificar as atividades que enquadram os custos, utiliza direcionadores intermediários para a distribuição dos custos indiretos, até a sua alocação aos produtos (SOUZA; DIEHL, 2009).

Para Figueiredo *et al* (2014), os gestores tem a capacidade de definir quais os métodos de custeio são mais eficazes para o gerenciamento dos custos, de acordo com a realidade da empresa. No que se referem à indústria têxtil, os custos indiretos crescem de acordo com a maior utilização da infraestrutura, dado esse crescimento, logo, precisará de um sistema de custeio conforme aqueles apresentados nos parágrafos supracitados, pois esses sistemas de custeio darão diferentes níveis de informações que influenciam nos processos de tomadas de decisão.

Beuren e Roedel (2002) ressaltam que o método ABC vem sendo cada vez mais utilizado. É um método baseado nas atividades desenvolvidas dentro da empresa, onde permita uma melhor mensuração dos custos, tendo um foco mais criterioso nos custos indiretos, dando suporte ao processo decisório.

O método ABC é apontado por diversos autores como um método de difícil implantação, e para outros autores a solução para a maioria dos problemas que ocorrem dentro de uma organização (ABBAS, GONÇALVES; LEONCINE, 2012). É um método que exige um custo elevado para ser implantado, revisado e atualizado com frequência. Também, requer um compromisso com todos os colaboradores e uma tecnologia de informação moderna (DALMÁCIO, REZENDE; AGUIAR, 2009).

Para Hughes (2005), o ABC, aplicado dentro da indústria têxtil no Reino Unido, proporcionou que as empresas especificassem suas atividades e descrevesse o *cost-to-cost*, que nada mais é, por exemplo, a quantidade exata de operadores de máquinas para produzir certo produto. Esse método permitiu detalhar os processos de negócios, o valor do processo, a relação dos processos para os clientes, tal como o dinheiro disponível que poderá ser gasto para induzir grupos de clientes especiais.

Já, em outro caso de aplicação do ABC em uma indústria têxtil em Taiwan, segundo Duh *et. al.* (2009), os resultados obtidos não foram bons. As principais dificuldades estão relacionadas ao grau de complexidade do método e a alocação dos custos indiretos sob os custos. Mais especificamente, as falhas ocorridas na elaboração e aplicação resultaram na difícil alocação desses custos com precisão, resultando em uma distorção dos custos dos produtos. Outra falha ocorrida relaciona-se ao sistema de contabilidade de custos, que não considerou o impacto do retrabalho nos custos do produto, além de várias condições de ordens de tingimento, resultando também em distorções dos custos. Assim, observou-se que a

empresa não obteve controles adequados de gestão da produção e inventário, e que, também, ela alterou sua estratégia de negócio voltada para a mudança das condições externas, o que é algo não encontrado antes no método ABC.

Vale ressaltar que as empresas de pequeno e médio porte têm grande dificuldade de investir em um método de custeio, por causa dos custos envolvidos, ao compromisso do dinheiro investido e a carência de colaboradores disponíveis. Várias empresas, portanto, tem seus custos estabelecidos por meio de apontamentos e noções do gestor de negócio (SCHARF, 2008).

Diante desses fatos, pode-se questionar o porquê de usar o Método do ABC. Segundo Nakagawa (1994), esse método identifica as características descobertas pelo estudo das atividades que acabam mostrando os detalhes importantes que anteriormente permaneciam na escuridão dos números ocasionados por outro método. Sendo uma ferramenta projetada basicamente para análise estratégica de custos, esse método evidencia uma perspectiva de negócios, processos e atividades, que são de interesses imediatos das empresas dentro de um cenário competitivo, desvendando oportunidades de desenvolver retornos estratégicos, e proporcionando um consumo adequado desses recursos, aspecto esse quase não visto em outro método. Além disso, verifica-se que não há muitos estudos que se ocupam na avaliação da aplicação do método ABC para que se possa efetivamente abandonar esse método.

Portanto, no atual cenário econômico da indústria têxtil, marcada pela grande competitividade, um bom gerenciamento dos custos conseguirá aprimorar as informações das aos gestores e levar para a empresa métodos ou maneiras que contribuam para permanecer no mercado (FIGUEREDO *et al*, 2014).

Diante do exposto, o presente trabalho tem por objetivo o de explorar a implementação e uso do sistema ABC para uma empresa de pequeno/médio porte no ramo têxtil. Para tanto, coloca-se a seguinte questão central do estudo: Diante do que a literatura prega e apresenta sobre as aplicações do método ABC para fins de gerenciamento, qual a viabilidade de sua utilização para empresas de pequeno/médio porte no setor têxtil?

Além disso, colocam-se as seguintes questões secundárias: O que ocorreu durante processo de implementação do sistema de custeio ABC na empresa? O que

foi percebido, em termos de benefícios/dificuldades pelos participantes na(o) implementação/uso do sistema ABC?

1.2 OBJETIVO GERAL

No intuito de buscar responder a pergunta de pesquisa formulada, propõe-se o seguinte objetivo geral:

Avaliar o processo de implementação do método ABC em uma malharia de pequeno porte.

1.3 JUSTIFICATIVA

Atualmente a indústria têxtil atua em um mercado globalizado aonde a concorrência agressiva vem sendo dominado em relação à mão de obra barata dos países emergente, especialmente as economias asiáticas. Neste contexto, a indústria têxtil necessita dispor de um sistema de custeio para poder melhor reduzir e controlar os custos de produção, para que possam reconhecer os gastos incorridos em cada operação e, conseqüentemente, saibam formar seu preço de venda corretamente (MAGALHÃES, 2011).

Para as empresas de pequeno e médio porte (PME), o desenvolvimento e a implantação dos sistemas de custeio mais modernos como o ABC podem gerar um atributo muito importante para as empresas se tornarem mais competitivas (GONÇALVES, 2015). Nesse sentido, o sistema de custeio ABC tem potencial para suprir necessidades administrativas, tais como:

- Auxiliar a empresa na tomada de decisões;
- Formulação de preço de venda;
- Apresentar melhorias no controle da empresa;
- Fornecer informações de curto e longo prazo sobre os produtos; e,
- Visualizar os produtos mais lucrativos e seus respectivos gastos.

A relevância acadêmica reside nas informações obtidas mediante a aplicação do ABC. Essas informações dão suporte para possíveis aperfeiçoamentos para esse método no futuro. Existem relatos do uso do método em empresas que não obtiveram sucesso em sua aplicação, mas será que esse fracasso não foi por falta de conhecimento do próprio método? Ou seria um aspecto relacionado com a sua formalização, pois não foram levadas em consideração algumas possíveis situações específicas? Dessa forma, essa pesquisa busca informações para dar subsídios para responder esses possíveis questionamentos.

A relevância para a pesquisadora reside no fato deste trabalho proporcionar um contato inicial à pesquisa científica. Além disso, acredita-se que esse trabalho contribuirá na sua formação profissional para um conhecimento mais aprofundado sobre o assunto estudado.

1.4 LIMITAÇÕES DO TRABALHO

O presente trabalho possui as seguintes delimitações:

- Uso do método do ABC, por se tratar do objeto de estudo;
- Estudo de caso em uma pequena malharia, de forma a aprofundar em uma pesquisa dentro da empresa, para responder questionamentos em que a pesquisadora não tem muito controle com o fenômeno estudado;
- Tempo disponível para realizar a pesquisa; e,
- Os parâmetros da função produção utilizados para verificar a viabilidade do sistema de custeio ABC.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 VIABILIDADE

No intuito de buscar subsídios para a composição dos parâmetros de avaliação para a viabilidade de um sistema de custeio será arbitrado como base o seguinte: a função produção e seus objetivos de desempenho e a função administração.

2.1.1 A Função Produção e seus Objetivos de Desempenho

A atividade de gerenciar os recursos designados à produção e a disponibilidade de bens e serviços está exatamente relacionada à função administração. A função de produção é a parte da organização responsável por essa atividade, dado que, toda a organização possui uma função produção porque toda a organização produz algum tipo de produto e serviço. Pois a função produção nada mais é, que converter entradas, como, matéria-prima, energia em produtos e serviços (SLACK, CHAMBERS; JOHNSTON, 2009). A Tabela 1 apresenta uma breve descrição dos objetivos de desempenho.

Objetivo de desempenho da operação	Objetivos típicos de projeto de processos	Alguns benefícios de bom projeto de processos
Qualidade	<ul style="list-style-type: none">• Oferecer recursos adequados, capazes de atender as especificações do produto ou serviço.• Processo livre de erros.	<ul style="list-style-type: none">• Produtos e serviços produzidos conforme as especificações.• Menos esforço perdido ou reciclado dentro do processo.
Rapidez	<ul style="list-style-type: none">• Tempo de atravessamento mínimo.• Taxa de <i>output</i> adequado à demanda.	<ul style="list-style-type: none">• Tempo curto de espera do consumidor.• Estoque em processo baixo.
Confiabilidade	<ul style="list-style-type: none">• Fornecer recursos de processos confiáveis.• Volume e programação de <i>output</i> do processo confiável.	<ul style="list-style-type: none">• Entrega pontual de produtos e serviços.• Menos interrupção, confusão e reprogramação no processo.

Flexibilidade	<ul style="list-style-type: none"> • Fornecer recursos com uma gama apropriada de capacitações. • Mudar facilmente entre estados de processamento (o que, como e quanto está sendo processado). 	<ul style="list-style-type: none"> • Habilidade de processar ampla variedade de produtos e serviços. • Alteração rápida de baixo custo de produtos e serviços. • Alteração rápida e de baixo custo de tempos e volumes. • Habilidade de lidar com eventos não esperados (por exemplo, falha de fornecimento ou processamento).
Custos	<ul style="list-style-type: none"> • Capacidade adequada de atender à demanda. • Eliminar desperdício de processos em termos de capacidade excessiva, capacidade de processos, erros no processo e <i>inputs</i> inadequados ao processo. 	<ul style="list-style-type: none"> • Custos de processamento baixos. • Custos de recursos baixos (custo de capital). • Custos de atraso e de estoque baixos (custo de capital de giro).

Tabela 1 – Descrição dos objetivos de desempenho.
Fonte: Slack, Chambers e Johnston (2009 p. 65).

Para Slack, Chambers e Johnston (2009), os objetivos de desempenho apresentados na Tabela 1, têm uma relação estreita com alguns dos fatores competitivos usuais de mercado. A Figura 1 apresenta como seria essa relação.

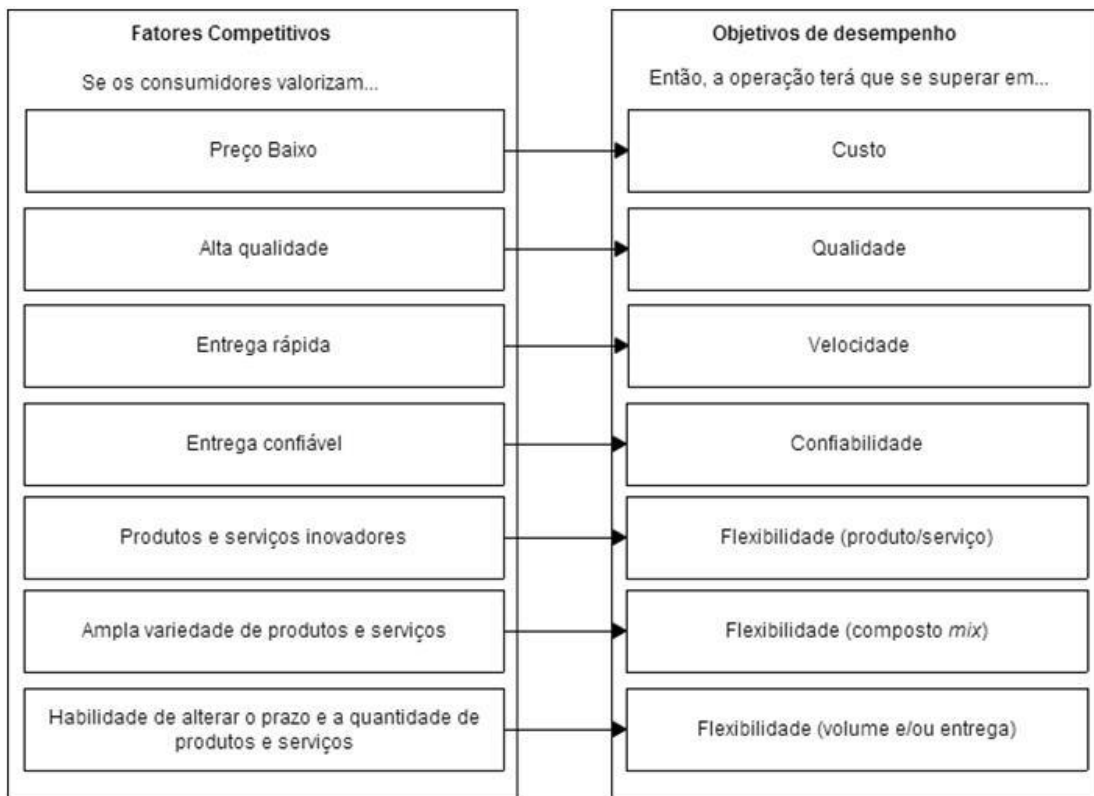


Figura 1– Fatores competitivos diferentes implicam objetivos de desempenho diferentes.
Fonte: Slack, Chambers, Johnston (2009 p. 65).

Esses fatores são reconhecidos pelos consumidores como um ponto importante para influenciar a prioridade de cada objetivo de desempenho. Assim, várias empresas centralizam um esforço relevante para trazer para dentro da operação produtiva, informações das necessidades de seus consumidores (SLACK, CHAMBERS; JOHNSTON, 2009).

2.1.2 A Função Administração

As atividades desempenhadas pela função administração são estabelecidos como: prever, organizar, comandar, coordenar e controlar. Logo, elas formam o chamado processo administrativo, sendo localizados no trabalho do administrador em qualquer nível ou também encontrados nas áreas de atividades da empresa. Em outras palavras, tanto o diretor, o gerente, o chefe, quanto o supervisor realizam atividades administrativas (CHIAVENATO, 2003). O Quadro 1 apresenta as funções do administrador.

Atividades	Descrição
Previsão	Avalia o futuro e o provisionamento dos recursos em função dele.
Organização	Proporciona tudo o que é útil ao funcionamento da empresa e pode ser dividida em organização material e organização social.
Comando	Leva a organização a funcionar. Seu objetivo é alcançar o máximo de retorno de todos os empregados no interesse dos aspectos globais do negócio.
Coordenação	Harmoniza todas as atividades do negócio, facilitando o seu trabalho e sucesso. Sincroniza coisas e ações em proporções certas e adapta meio aos fins visados.
Controle	Consiste na verificação para certificar se tudo ocorre em conformidade com o plano adotado, as instruções transmitidas e os princípios estabelecidos. O objetivo é localizar as fraquezas e erros no intuito de retificá-los e prevenir a recorrência.

Quadro 1– As funções do administrador.

Fonte: Chiavenato (2003 p.91).

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos vem atraindo várias áreas de formações profissionais bem como contadores, engenheiros, administradores, economista entre outros. Isso se deve ao fato da palavra custos estar relacionada e envolvida em todas as áreas das organizações (SOUZA; DIEHL, 2009). Para Horngren, Datar e

Foster (2004), a contabilidade de custos não são apenas números, é muito mais, é uma base para o processo decisório, onde as informações são fornecidas para planejamento de novos produtos até a avaliação da campanha de *marketing*.

2.3 SISTEMAS DE CUSTOS

Um sistema de custo é visto por dois ângulos: pelo princípio, no qual direciona o tratamento das informações, e pelo lado do método, que fornece a operacionalização desse princípio. O princípio firma qual informação o sistema deve reproduzir e está profundamente relacionado com o objetivo do sistema. Já o método refere-se como serão obtidas as informações e estende-se ao procedimento do sistema (BORNIA, 2010).

Uma organização que dispões e usa os métodos de sistemas de custos onde lhe permita não só a utilização do básico, assim como, detectar as divergências, e tornar os seus custos como uma ferramenta estratégica para a execução de uma ação, tem grandes oportunidades voltadas às tomadas de decisões (MONSER, 2003). Para Colares (2014), é necessário que as empresas estabeleçam um método de custeio, uma vez que eles garantem à elaboração dos custos de um produto, ocasionando retorno financeiro a atividade.

Cada sistema de custo tem uma aplicação peculiar em razão do ramo de atividades e com o propósito de gerar informações (MONSER, 2003). Quando o sistema de custo apresenta-se compatível às necessidades da empresa, eles estabelecem quais dados serão processados, sumarizados e descritos em formas de relatórios para atender melhor suas necessidades nos processos decisórios (CORONETTI, BEUREN; SOUZA, 2012).

2.3.1 Avaliação do Estoque

O objetivo básico da contabilidade dos custos segundo Borna (2010) é a avaliação do estoque, permitindo por meio da contabilidade financeira a determinação do resultado da empresa. Desse modo, a contabilidade de custos está atrelada à contabilidade financeira, a qual, teoricamente, tem a missão de definir os custos dos produtos para ocorrer à valorização do estoque e uma melhor investigação do resultado do exercício (SCHULT, SILVA; BORGET, 2008).

2.3.2 Princípios de Custeio

A definição desse princípio está associada ao jeito de distribuir o custo de produção de um produto ou serviço. Estes custos incluem tanto as variáveis, que são as despesas, quanto os fixos, que não se alteram diretamente pelo o aumento ou redução da produção (BEBER *et al*, 2004).

Ao computar os custos, a contabilidade pode adotar vários métodos distintos de custeio, que consistem em um conjunto de técnicas e diretrizes para organizar e padronizar o custo de produtos e serviços (SCHULTZ, SILVA; BORGET, 2008).

Esses métodos são empregados para, entre outras informações, definir o valor dos objetos de custeio, diminuir os custos, trazer melhorias para os processos, cortar os desperdícios e tomar decisões adequadas para a produção de certos produtos (ABBAS, GONÇALVES; LEONCINE, 2012). Diante disso, os diferentes métodos de custeio abordados pela literatura da contabilidade de custos são utilizados pelas empresas dos mais variados setores para o custeamento dos seus custos, no qual se destacam o custeio por absorção integral, o custeio variável, o custeio por absorção ideal e o custeio baseado em atividades - ABC (CORONETTI, BEUREN; SOUZA, 2012).

2.3.2.1 Custeio por absorção integral

No custeio integral são incorporados no produto todos os custos fixos englobando as despesas e os custos variáveis. Essa metodologia considera que os produtos são os responsáveis pelo consumo dos recursos, sendo propícia a distribuição total dos custos aos mesmos (SOUZA; DIEHL, 2009). Para Bornia (2010) o total dos custos fixos mais variáveis, é atribuído aos produtos. Esse método está relacionado com a avaliação de estoques, isto é, com a utilização da contabilidade dos custos juntamente com a contabilidade financeira, proporcionando informações necessárias para aos usuários externo a empresa.

Nesse custeio, são alocados aos bens produzidos ou serviços prestados todos os custos relacionados a produção ou serviços. Os custos diretos são distribuídos diretamente tanto aos produtos quanto aos serviços, diferentemente dos custos indiretos, que tem dificuldades de uma distribuição mais precisa desses custos para cada produto ou serviço. Em razão disso, as distribuições são feitas de forma arbitrária, utilizando critérios de rateio, com elevado grau de subjetividade (MONSER, 2003).

Esse método pode ser aplicado para controlar e tomar as decisões acertadas, dando uma grande importância no que se refere ao controle e planejamento total dos custos e despesas em um determinado período da empresa. Assim o controle dos gastos totais para fabricar os produtos, as vendas e a administração colaboram para reduzir os gastos totais em um dado período de tempo, tal como a maximização do lucro (CORONETTI, BEUREN; SOUZA, 2012).

2.3.2.2 Custeio variável

O custeio variável é uma forma de custeamento em que apenas os custos variáveis, sendo diretos ou indiretos são atribuídos aos produtos. Ele pode ser também denominado como custeio direto, um termo desapropriado por dar a falsa impressão de que apenas os custos diretos são distribuídos à produção. Os custos fixos são classificados como despesas do período, pelo simples fato de existir, independente do acontecimento ou não da produção (PONTE, RICCIO; LUSTOSA,

2007). Esses custos fixos são definidos como custo do período, integrando todos os custos de produção como também as despesas fixas de venda e administração (COLLATTO; REGINATO, 2005).

Os custos de produção e despesas nesse método são separados em fixos e variáveis, direcionando o crescimento e o desenvolvimento de informações que contribui para os gestores no desempenho e cumprimento de suas tarefas e processos decisório (COLLATTO; REGINATO, 2005). Para avaliar os inventários, neste método, são distribuídos aos produtos apenas os custos que oscilam na proporção ao volume de produção. E para definir o custo dos produtos que foram vendidos apodera-se, dos custos variáveis relacionados ao item vendido e as despesas variáveis ocorridas para operar a venda (CORONETTI, BEUREN; SOUZA, 2012).

A utilização desse custeio proporciona a identificação da margem de contribuição de cada produto. Essa margem retrata o preço de venda menos os custos variáveis (PONTE, RICCIO; LUSTOSA, 2007). A margem de contribuição salienta alguns pontos interessantes e significativos para os processos decisórios. Um desses aspectos é o índice da margem de contribuição, pois contribui para a tomada de decisão sobre qual ou quais produtos faz jus a um melhor desempenho de vendas; fundamental nas decisões de retirar ou não um produto do mercado, e também é utilizada para a análise de preço de venda e do lucro, ou seja, ela apresenta para a empresa suporte para aguentar o nível de produção de forma a enxugar os custos fixos e dar lucro (COLLATTO; REGINATO, 2005).

2.3.2.3 Custeio por absorção ideal

No custeio por absorção ideal, são agregados aos produtos todos os custos fixos e variáveis. Esse custeio não inclui no produto os custos referentes aos insumos consumidos de forma não eficiente - desperdícios (BORNIA, 2010). É muito difícil no setor de serviços a quantificação e a qualificação do que é consumido de forma anormal. Todavia, a preocupação com essa questão é de extrema importância para identificar as atividades que inserem, ou não, valor aos serviços (MONSER, 2003).

2.4 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE

O Activity-Based Costing (ABC) surgiu da necessidade de acompanhar as constantes evoluções no mundo industrial, principalmente em virtude da revolução tecnológica, pois os custos com a mão de obra foi se tornando cada vez menos importante no custo final do produto. Desse modo, as empresas se sentiram forçadas a adotar outras medidas que designaram na reestruturação dos sistemas de produção e dos modelos de negócio de forma a assegurar os níveis de competitividade e também a sustentabilidade da empresa (MAGALHÃES, 2011). A intenção do método é apanhar os custos das atividades e compreender o seu comportamento, por meio de bases que retratam os vínculos entre os produto e atividades (BORNIA, 2010).

O método ABC utiliza uma metodologia que analisa os custos e o desempenho de objeto de custos, as atividades e os recursos. Os objetos de custos consomem as atividades e as atividades por sua vez consomem os recursos, contrariando a abordagem do custeio tradicional, em que os produtos consomem os recursos (TORRES, 2014). Esse método não implica somente nos objetos de custos, ele também fornece informações para contribuir nos processos decisórios. Sua aplicação simplifica as correções nos processos internos da empresa e proporciona a implantação ou aprimoramento do sistema de controle interno (MAGALHÃES, 2011).

Vários são os métodos de sistemas de custeio existentes. À medida que vai se evoluindo os procedimentos, técnicas e as metodologias de gestão, tende-se a melhorar estes sistemas. Portanto, com essa evolução, esses sistemas desencadearam novas formas de enxergar os custos em uma organização. Tendo isso em consideração, o sistema de custeio baseado em atividades, tem uma imagem diferenciada, pois permite uma visão estrutural de custo desprendido da estrutura organizacional verticalizada. O conceito do ABC foca na estrutura horizontal, isto é, observa como ocorre a distribuição dos custos para cada atividade, e para um conjunto de processos (MONSER, 2003).

Os benefícios oferecidos pelo método não se limitam na identificação de saber qual o custo do produto, mas sim de mostrar a possibilidade de custeamento de todas as atividades elaboradas na empresa, logo proporciona informações para

tomadas de decisões precisas dentro do processo produtivo. Neste caso, o ABC melhora o desempenho da organização, conduzindo informações acertadas, de modo a utilizar direcionadores de custo ao invés de utilizar o rateio na divisão dos gastos (FIGUEREDO *et al*, 2014).

O método ABC tem como objetivo diminuir os custos por meio da eliminação dos desperdícios, mediante do corte nos geradores de custos que não acresce valor, isto é, elementos causadores de consumo de atividades supérfluo. Esse é um método eficiente para compreender os custos, distinguindo da forma tradicional de corte aleatórios dos recursos. Desse modo o gerenciamento adquire uma melhoria nos retornos financeiros juntos com uma melhoria do valor dos produtos para quem os solicitar (ALVES, SILVA; COSTA, 2004). A Figura 2 representa uma sistemática para a estruturação do sistema de custeio ABC.

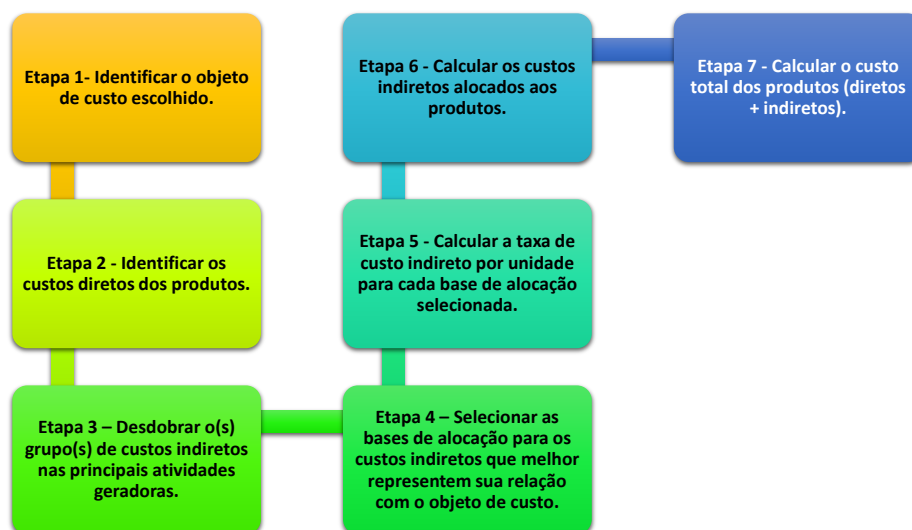


Figura 2 – Sistemática para estruturação do sistema de custeio ABC.
 Fonte: Horngren; Datar e Foster (2004).

Seguindo-se a sistemática indicada na Figura 2, o sistema de custeio ABC pode assumir uma estruturação final conforme representado na Figura 3.

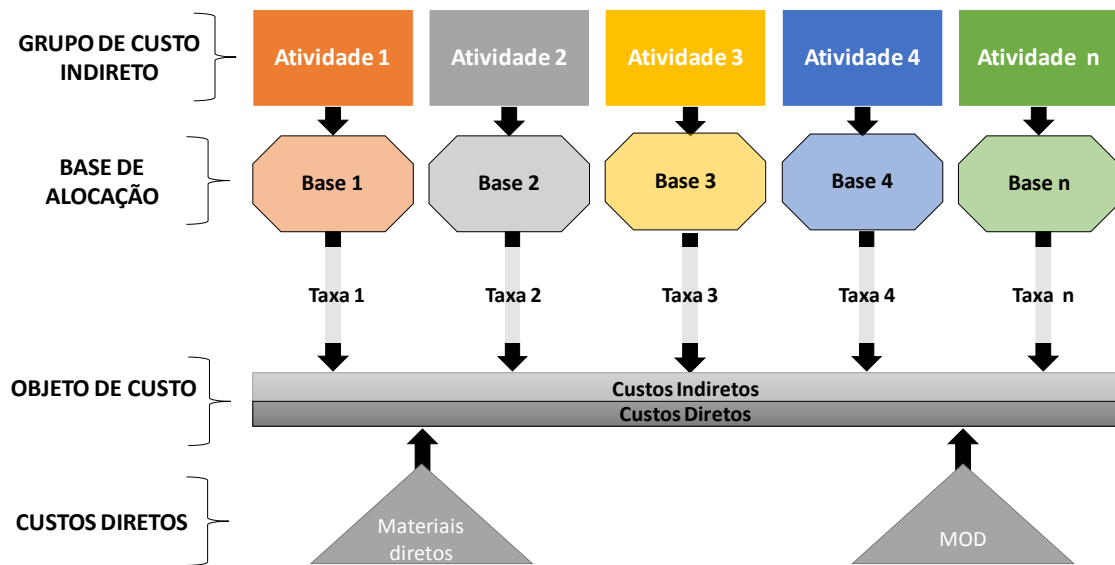


Figura 3 - Sistema de custeio baseado em atividades.
 Fonte: Horngren; Datar e Foster (2004).

Desta forma, tem o seguinte: a etapa 1 corresponde ao objeto de custo, cujo objetivo é identificar o enfoque do sistema de custeio (produto, serviço, cliente, processo, etc.). A etapa 2 está relacionada somente com a identificação dos custos diretos. Os rastreamentos desses custos geralmente estão relacionados com os materiais diretos e mão de obra direta. O grupo de custo indireto está relacionado com a etapa 3, pois são nesses grupos que ocorrem os desdobramentos dos grupos de custos indiretos nas principais atividades geradoras. Já a etapa 4, corresponde a base de alocação. Nessa etapa selecionam-se essas bases para os custos indiretos que melhor representem sua relação com os objetos de custos (uma espécie de relação de causa-e-efeito). A etapa 5 está associada com o cálculo da taxa de custo indireto por unidade para cada base de alocação selecionada. Na etapa 6, são realizados os cálculos dos custos indiretos alocados aos produtos. Essa etapa corresponde aos custos indiretos. Finalmente, a etapa 7 é a soma das duas plataformas (custos indiretos + custos diretos).

3 METODOLOGIA

3.1 PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS

As ideias filosóficas, apesar de se encontrarem amplamente ocultas dentro das pesquisas, influenciam profundamente sobre a prática de investigação. Essas ideias precisam ser, portanto identificadas. Creswell (2009) sugere que os indivíduos planejem a proposta de pesquisa de forma clara e objetiva. Assim, explicitar essas ideias que irão auxiliar nas escolhas das estratégias e abordagens adotadas pelo pesquisador (CRESWELL, 2009).

Com base em Creswell (2009), os pressupostos metodológicos do presente trabalho foram relacionados em três elementos: Concepção filosófica, abordagem e estratégia de investigação.

Quanto à concepção filosófica, o presente estudo é caracterizado como construtivista. De acordo com Creswell (2009), no construtivismo, os indivíduos desenvolvem significados subjetivos de suas experiências-significados dirigidos a certos objetos ou coisas. Esses significados são variados e múltiplos, levando ao pesquisador o olhar para a complexidade de pontos de vista, em vez de significados estreitos em algumas categorias ou ideias. O objetivo da pesquisa é confiar tanto quanto possível sobre as opiniões dos participantes e da situação a ser estudada. As questões se tornam amplas e gerais para que os participantes possam construir o significado de uma situação, normalmente forjada em discussões ou interações com outras pessoas

Quanto à abordagem de pesquisa, o presente estudo é caracterizado como qualitativo. Esta abordagem é utilizada quando os pesquisadores escolhem um estilo indutivo, enfocando o significado individual e a importância da interpretação da complexidade que envolve a situação. Deste modo, relaciona-se à exploração e compreensão dos significados que os indivíduos ou os grupos atribuem a um problema social ou humano (CRESWELL, 2009).

Nesse sentido, o processo de pesquisa permeia as questões e os procedimentos que emanam das informações oriundas do meio do participante. Assim, a análise dos dados é construída a partir das particularidades dos temas

gerais e de modo indutivo, e as interpretações são realizadas acerca dos significados dos dados (CRESWELL, 2009).

Quanto à estratégia de investigação, o presente estudo é caracterizado como estudo de caso. De acordo com Creswell (2009), no estudo de caso o pesquisador explora com profundidade um programa, evento, atividade, processo ou um ou mais indivíduos. Os casos são limitados pelo tempo e pela atividade e os pesquisadores coletam informações detalhadas usando uma variedade de procedimentos de coleta de dados durante um longo período de tempo.

3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os procedimentos metodológicos pela sua riqueza e detalhamento estão subdivididos nas sessões a seguir.

3.2.1 Local da Coleta de Dados

O local da coleta de dados trata-se de uma pequena empresa situada em um município de pequeno porte localizado no norte do estado do Paraná. Trata-se de uma empresa Têxtil que atua no ramo de malharia retilínea, com ênfase no segmento infantil. Possui como razão social o nome *IG Labegalini M.E* e nome fantasia *IG Malhas*, fundada no ano de 2010.

3.2.2 Fonte e Instrumentos de Coleta e Dados

Devido à amplitude do escopo desse estudo, o mesmo se desenvolverá através de três fontes e técnicas de coleta de dados que se complementam.

Inicialmente será realizada entrevista focalizada. Esta se caracteriza pelo uso de roteiro composto por tópicos relacionados à questão de estudo, contudo o entrevistador possui autonomia para questionar informações que julgar necessárias no momento da entrevista (MARCONI; LAKATOS, 2007). Para tal, se utilizará um

roteiro com questões elaboradas pelos pesquisadores a respeito da caracterização da empresa e em relação ao sistema de custeio da mesma.

No segundo momento serão utilizados documentos e informações disponíveis da empresa, com intuito de recolher informações prévias sobre o campo de interesse. Esse material será útil não só por trazer conhecimentos que servem de *background* ao campo de interesse, como também para evitar possíveis duplicações e/ou esforços desnecessários, e pode ainda, sugerir problemas e hipóteses orientando para outras fontes de coleta. Esses materiais serão coletados por meio da análise documental (MARCONI; LAKATOS, 2007).

Após a inserção da pesquisadora na empresa, por meio da entrevista e documentos, será realizada observação participante, que consistirá na participação real do pesquisador na empresa (MARCONI; LAKATOS, 2007), nesse momento será implantado o método de custeio ABC, no qual a pesquisadora irá assessorar a empresa e os funcionários e avaliará sua viabilidade com base nos parâmetros da função produção.

3.2.3 Coleta de Dados

Os dados coletados na empresa do estudo de caso compreenderam o mês de agosto do ano de 2015 até final de abril de 2016, de uma coleção de 9 meses. Esses dados foram coletados pela pesquisadora através do estágio realizado na empresa e organizados em planilhas eletrônicas. Os dados foram os seguintes: gastos incorridos no processo de terceirização das malhas e dos processos, aviamentos, atividades de produção que geram custos aos produtos, lista com relação dos salários dos funcionários ligados à produção, balancete, matéria prima gasta na execução do processo, planilha com apuração dos custos e descrição de todo o processo produtivo. Foi realizado uma entrevista (ver roteiro no Apêndice A) com o gestor antes da implementação do sistema de custeio ABC sobre a viabilidade do uso do sistema atualmente utilizado - custeio integral - utilizado com base nos parâmetros de desempenho da função produção. Após isso, foi dado o início à implementação do sistema de custeio ABC, onde foram extraídos as

informações de relatórios disponíveis em documentos e *software* da empresa, com intuito de recolher todas as informações necessárias para poder alimentar o sistema de custeio. Logo após a implementação, a pesquisadora realizou uma apresentação do sistema de custeio ABC para o gestor a fim de demonstrar os resultados obtidos na pesquisa e realizou uma segunda entrevista (ver roteiro no Apêndice A) com o gestor referente à viabilidade do uso do sistema de custeio ABC, utilizando-se os parâmetros de desempenho da função produção.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Os resultados e discussões apresentados buscam dar subsídios para responder as seguintes questões: Diante do que a literatura argumenta e apresenta sobre as aplicações do método ABC para fins de gerenciamento, qual a viabilidade de sua utilização para empresas de pequeno/médio porte no setor têxtil?

Além disso, colocam-se as seguintes questões secundárias: O que ocorreu durante processo de implementação do sistema de custeio ABC na empresa? O que foi percebido, em termos de benefícios/dificuldades pelos participantes na(o) implementação/uso do sistema ABC?

4.1 A PERCEPÇÃO INICIAL DO GESTOR QUANTO AO SISTEMA DE CUSTEIO TRADICIONALMENTE UTILIZADO

A percepção do gestor sobre o sistema de custeio (integral) tradicionalmente utilizado na empresa é a de que este seja muito simples; somente utilizado para se ter uma média dos custos fixos e variáveis dos produtos para estabelecer os preços de venda. Por ser um sistema que não proporciona todas as informações importantes, o que o gestor mais sente falta é saber realmente o preço do produto, para poder barganhar com o cliente. A seguir são apresentadas as respostas do gestor sobre a viabilidade do uso do sistema de custeio integral utilizado com base nos parâmetros de desempenho da função produção, conforme o roteiro de entrevista no Apêndice A.

Sobre o sistema de custeio oferecer informações para tomadas de decisões a respeito da qualidade no processo/produto, o gestor afirmou que: *o sistema de custeio não direcionava a essas informações pois, era um sistema simples somente utilizado para descobrir os custos fixos e os custos variáveis dos produtos.*

Sobre o sistema de custeio oferecer informações para tomadas de decisões a respeito da velocidade no processo, o gestor afirmou que: *Um dos grandes problemas da malharia é em relação à velocidade no processo, pois as roupas infantis na sua maioria têm acabamento manual, dificultando um ritmo de produção.*

Logo, por ser um sistema simples, esse sistema não me proporciona informações relacionadas ao desempenho da produção.

Sobre sistema de custeio oferecer informações para tomadas de decisões a respeito da confiabilidade no processo, o gestor afirmou que: *o sistema era somente utilizado para se ter uma noção dos preços dos produtos. Onde a confiabilidade no processo dentro da malharia é um grande problema, pois a empresa não consegue entregar os produtos na data marcada com os clientes.*

Sobre o sistema de custeio oferecer informações para tomadas de decisões a respeito da flexibilidade no processo, o gestor afirmou que: *Na malharia trabalhamos com um portfólio de produtos, pois somos uma empresa que presta serviço para outras empresas de seguimento infantil e adulto. Nunca imaginei que o sistema de custo poderia trazer informações sobre a flexibilidade no processo.*

Sobre o sistema de custeio oferecer informações para a tomada de decisões em relação aos custos, o gestor afirmou que: *o sistema de custeio não oferece todas as informações importantes, pois o sistema era utilizado para se ter uma noção dos custos para produção de um determinado produto.*

4.2 IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO

A construção do sistema de custeio foi realizada com base nos produtos da coleção produzida entre agosto de 2015 e abril de 2016. A coleção consistiu em 208 referências organizadas em 11 grupos distintos (manta, macacão, touca, cachecol, blusa gola BT, blusa com zíper, blusa remalhada, bolero, colete, blusa com botão e touca e blusa de lavanderia). A Tabela 2 apresenta os grupos e seus respectivos tamanhos, as quantidades de peças produzidas na coleção e o tempo médio de produção de cada peça.

Cod.	Grupos	Tamanhos	Quantidade de peças	Tempo médio de produção (unit)
1	Manta	Único	1068	00:19:42
2	Macacão	RN, P e M	3979	00:23:20
3	Touca	Único	1435	00:08:00
4	Cachecol	Único	114	00:18:00
5	Blusa gola BT infantil (1)	P, M, G e 1	1685	00:14:22
6	Blusa gola BT infantil (2)	2, 3, 4, 6 e 8	2229	00:16:49

Cód.	Grupos	Tamanhos	Quantidade de peças	Tempo médio de produção (unit)
7	Blusa gola BT infantil (3)	10, 12, 14 e 16	1417	00:20:21
8	Blusa gola BT adulto (1)	P e M	3562	00:22:30
9	Blusa gola BT adulto (2)	G e GG	3320	00:26:17
10	Blusa c/ zíper infantil (1)	P, M, G e 1	882	00:25:24
11	Blusa c/ zíper infantil (2)	2, 3, 4, 6 e 8	984	00:29:17
12	Blusa c/ zíper infantil (3)	10, 12, 14 e 16	634	00:32:24
13	Blusa c/ zíper adulto (1)	P e M	860	00:37:25
14	Blusa c/ zíper adulto (2)	G e GG	607	00:40:09
15	Blusa remalhada infantil (1)	P, M, G e 1	2986	00:17:25
16	Blusa remalhada infantil (2)	2, 3, 4, 6 e 8	2668	00:22:17
17	Blusa remalhada infantil (3)	10, 12, 14 e 16	954	00:25:14
18	Blusa remalhada adulto (1)	P e M	1392	00:28:14
19	Blusa remalhada adulto (2)	G e GG	1144	00:30:29
20	Bolero infantil (1)	P, M, G e 1	1460	00:11:00
21	Bolero infantil (2)	2, 3 e 4	705	00:13:17
22	Colete infantil (1)	P, M, G e 1	1242	00:14:35
23	Colete infantil (2)	2, 3, 4, 6 e 8	1244	00:17:09
24	Colete infantil (3)	10, 12, 14 e 16	451	00:19:12
25	Blusa c/ botão e touca inf. (1)	P, M, G e 1	476	00:16:45
26	Blusa c/ botão e touca inf. (2)	2, 3 e 4	455	00:19:02
27	Blusa lavanderia infantil (2)	4, 6 e 8	120	00:16:49
28	Blusa lavanderia infantil (3)	10, 12, 14 e 16	113	00:20:21
29	Blusa lavanderia adulto (1)	P e M	1155	00:22:30
30	Blusa lavanderia adulto (2)	G e GG	851	00:26:17

Tabela 2 – Descrição dos grupos e seus respectivos tamanhos.

Fonte: Autora (2016).

Em relação ao custo de Mão de obra direta (MOD), há 25 funcionários que estão ligados à produção da seguinte forma: 4 funcionários no setor de Tecer, 2 funcionários no setor de passar, 10 costureiras, 2 funcionários no setor de separação, 2 funcionários no setor de corte, 3 funcionários no setor de acabamento e 2 funcionários no setor de embalagem. Conforme mostra a Tabela 3, para o cálculo de MOD, foram considerados os valores de salário, acrescido das gratificações, do 13º salários, os valores das férias, FGTS, INSS, DARF e Sindicato. Na malharia, alguns dos processos produtivos são terceirizados. Esses processos consistem na lavanderia, bordado, e boa parte da tecelagem e passadeira. Os custos desses processos são considerados como mão de obra, e como esses custos são diretos, portanto ele foi associado como custo de mão de obra direta. Já para o custo da Matéria prima, foi considerada a matéria prima geral e os custos dos aviamentos.

A Tabela 3 apresenta os custos diretos separados pela MOD e matéria prima empregado na coleção.

Custos Diretos			
MOD			Valores
Salário + gratificação			R\$ 215.089,51
13º Salário			R\$ 1.1944,95
1/3 férias			R\$ 1.314,00
FGTS			R\$ 18.577,99
INSS			R\$ 28.901,88
DARF			R\$ 506,97
Sindicato			R\$ 2.486,80
Total			R\$ 280.022,10
Terceirização Lavanderia			R\$ 9.870,78
Terceirização Remalhadeira			R\$ 4.169,00
Terceirização Bordados			R\$ 21.114,91
Terceirização Passadeira			R\$ 8.331,15
Total			R\$ 43.485,84
Matéria prima			
Matéria prima geral	Valores	Aviamentos	Valores
Matéria prima	R\$ 356.792,04	Aviamentos	R\$ 7.044,58
Total		Total	
R\$ 356.792,04		R\$ 7.044,58	

Tabela 3 - Custos direto separados pela MOD e matéria prima empregado na coleção.
Fonte: Autora (2016).

Para direcionar os custos diretos aos grupos da coleção, procedeu-se da seguinte forma:

Os custos de MOD referentes aos processos realizados dentro da malharia, foram rastreados com base no tempo médio de produção para cada peça em cada grupo da coleção. Os custos de MOD referentes aos processos terceirizados (lavanderia, bordado, parte da passadeira, parte da tecelagem, parte da remalhadeira) foram rastreados com base no número de peças produzidas.

A matéria prima foi rastreada de acordo com a quantidade utilizada (kg) dividido pelo seu preço. Os aviamentos foram alocados de acordo com o total de peças produzidas.

A Tabela 4 apresenta todos os custos diretos rastreados para descobrir o valor unitário de cada produto.

Custo Direto																
Grupo	MO										MP		TOTAL UNIT.			
	MOD	BORD. TERC	LAV. TERC.	PASSAD. TERC.	REMALH. TERC.	TEC. TERC.	MP Geral	AVIAM.								
1	MANTA	R\$ 2,29	R\$ -	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 7,00	R\$ 0,18	R\$ 9,89						
2	MACACÃO	R\$ 2,73	R\$ -	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 7,00	R\$ 0,18	R\$ 10,33						
3	TOUCA	R\$ 0,94	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ -	R\$ 0,03	R\$ 2,80	R\$ 0,18	R\$ 4,82						
4	CACHECOL	R\$ 2,12	R\$ -	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 3,36	R\$ 0,18	R\$ 6,08						
5	BLUSA GOLA BT INFANTIL (1)	R\$ 1,68	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ -	R\$ 0,03	R\$ 5,60	R\$ 0,18	R\$ 8,36						
6	BLUSA GOLA BT INFANTIL (2)	R\$ 1,94	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ -	R\$ 0,03	R\$ 7,00	R\$ 0,18	R\$ 10,02						
7	BLUSA GOLA BT INFANTIL (3)	R\$ 2,38	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ -	R\$ 0,03	R\$ 9,24	R\$ 0,18	R\$ 12,70						
8	BLUSA GOLA BT ADULTO (1)	R\$ 2,63	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ -	R\$ 0,03	R\$ 11,76	R\$ 0,18	R\$ 15,47						
9	BLUSA GOLA BT ADULTO (2)	R\$ 3,08	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ -	R\$ 0,03	R\$ 13,16	R\$ 0,18	R\$ 17,32						
10	BLUSA C/ ZÍPER INFANTIL (1)	R\$ 2,97	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 6,16	R\$ 0,18	R\$ 10,41						
11	BLUSA C/ ZÍPER INFANTIL (2)	R\$ 3,44	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 8,96	R\$ 0,18	R\$ 13,68						
12	BLUSA C/ ZÍPER INFANTIL (3)	R\$ 3,80	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 11,76	R\$ 0,18	R\$ 16,84						
13	BLUSA C/ ZÍPER ADULTO (1)	R\$ 4,39	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 15,12	R\$ 0,18	R\$ 20,79						
14	BLUSA C/ ZÍPER ADULTO (2)	R\$ 4,72	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 16,80	R\$ 0,18	R\$ 22,80						
15	BLUSA REMALHADA INFANTIL(1)	R\$ 2,03	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 7,00	R\$ 0,18	R\$ 10,31						
16	BLUSA REMALHADA INFANTIL(2)	R\$ 2,61	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 8,96	R\$ 0,18	R\$ 12,85						
17	BLUSA REMALHADA INFANTIL(3)	R\$ 2,96	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 11,20	R\$ 0,18	R\$ 15,44						
18	BLUSA REMALHADA ADULTO (1)	R\$ 3,34	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 11,20	R\$ 0,18	R\$ 15,82						
19	BLUSA REMALHADA ADULTO (2)	R\$ 3,57	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 13,44	R\$ 0,18	R\$ 18,29						
20	BOLERO INFANTIL (1)	R\$ 1,30	R\$ -	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 5,60	R\$ 0,18	R\$ 7,50						
21	BOLERO INFANTIL (2)	R\$ 1,55	R\$ -	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 6,44	R\$ 0,18	R\$ 8,59						
22	COLETE INFANTIL (1)	R\$ 1,69	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ -	R\$ 0,03	R\$ 4,20	R\$ 0,18	R\$ 6,97						
23	COLETE INFANTIL (2)	R\$ 2,01	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ -	R\$ 0,03	R\$ 5,60	R\$ 0,18	R\$ 8,69						
24	COLETE INFANTIL (3)	R\$ 2,25	R\$ 0,67	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ -	R\$ 0,03	R\$ 8,40	R\$ 0,18	R\$ 11,73						
25	BLUSA C/ BOTÃO E TOUCA INF. (1)	R\$ 1,94	R\$ -	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 6,44	R\$ 0,18	R\$ 8,98						
26	BLUSA C/ BOTÃO E TOUCA INF. (2)	R\$ 2,24	R\$ -	R\$ -	R\$ 0,21	R\$ 0,20	R\$ 0,03	R\$ 7,84	R\$ 0,18	R\$ 10,68						
27	BLUSA LAVANDERIA INFANTIL (2)	R\$ 1,94	R\$ 0,67	R\$ 4,41	R\$ 0,21	R\$ -	R\$ 0,03	R\$ 7,00	R\$ 0,18	R\$ 14,43						
28	BLUSA LAVANDERIA INFANTIL (3)	R\$ 2,38	R\$ 0,67	R\$ 4,41	R\$ 0,21	R\$ -	R\$ 0,03	R\$ 9,24	R\$ 0,18	R\$ 17,11						
29	BLUSA LAVANDERIA ADULTO (1)	R\$ 2,63	R\$ 0,67	R\$ 4,41	R\$ 0,21	R\$ -	R\$ 0,03	R\$ 11,76	R\$ 0,18	R\$ 19,88						
30	BLUSA LAVANDERIA ADULTO (2)	R\$ 3,08	R\$ 0,67	R\$ 4,41	R\$ 0,21	R\$ -	R\$ 0,03	R\$ 13,16	R\$ 0,18	R\$ 21,73						

Tabela 4 – Custos diretos rastreados para descobrir o valor unitário de cada produto.

Fonte: Autora (2016).

Após o rastreamento dos custos diretos, procedeu-se para a alocação dos indiretos. Estes, primeiramente foram identificados a partir dos itens de custeio, pois esta era a informação que se extraiu dos relatórios do software de informação da empresa. Logo identificados os itens pertencentes aos custos indiretos, verificou-se quais eram, então, as atividades que geravam esses itens de custos. As atividades são apresentadas na Tabela 5.

Após identificar as atividades, foram identificadas as base de alocação das respectivas atividades, com a finalidade de direcionar os custos indiretos das atividades aos objetos de custo (grupos de coleção). A base de alocação dos custos indiretos das atividades de 'Administrar a Fábrica' e 'Supervisionar a Produção' tiveram como base as horas disponível de MOD para coleção. Já as atividades de 'Cortar', 'Costurar', 'Entregar', 'Limpar a Fábrica', 'Manutenção', 'Passar', 'Tecer', 'Embalar', 'Separar e Enfestar' e 'Acabamento' tiveram como base os números de peças produzidas na coleção. O item de custo energia elétrica (R\$ 47.702,14) foi tratada como um caso especial, pois ele é compartilhado por diversas atividades; assim, recorreu-se à potência instalada como base de alocação para distribuir esse item entre as atividades. As bases de alocação são apresentadas na Tabela 5.

Atividades	Valores	Base de Alocação
Adm. da fábrica	R\$ 13.722,98	Horas disponível de MOD para coleção
Cortar	R\$ 1.472,31	Nº de peças
Costurar	R\$ 18.185,08	Nº de peças
Entregar	R\$ 31.037,85	Nº de peças
Limpar fábrica	R\$ 6.677,95	Nº de peças
Manutenção	R\$ 13.944,89	Nº de peças
Passar	R\$ 21.953,23	Nº de peças
Supervisionar produção	R\$ 21.760,50	Horas disponível de MOD para coleção
Tecer	R\$ 104.925,24	Nº de peças
Embalar	R\$ 402,24	Nº de peças
Separar e Enfestar	R\$ 114,93	Nº de peças
Acabamento	R\$ 114,93	Nº de peças
Total	R\$ 234.312,11	

Tabela 5 - Atividades realizadas e seus respectivos custos juntamente com suas bases de alocação.

Fonte: Autora (2016).

Depois de selecionar as bases de alocação para os custos indiretos que melhor represente sua relação com o objeto de custos, são realizados os cálculos

das taxas de custos indiretos para cada base de alocação selecionada, como mostra a Tabela 6.

Energia Elétrica											
R\$ 47.472,14											
BASE ALOC.											
52.873											
TX. ALOC.											
0,90											
POT INST.	POT INST.	POT INST.	POT INST.	POT INST.	POT INST.	POT INST.	POT INST.	POT INST.	POT INST.	POT INST.	POT INST.
64	927	9346				24384		17448	448	128	128
R\$ 57,46	R\$ 832,31	R\$ 8.391,33	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 21.893,23	R\$ -	R\$ 15.665,73	R\$ 402,24	R\$ 114,93	R\$ 114,93
R\$ 13.665,52	R\$ 640,00	R\$ 9.793,75	R\$ 31.037,85	R\$ 6.677,95	R\$ 13.944,89	R\$ 60,00	R\$ 21.760,50	R\$ 89.259,51			
ADMINISTRAR FÁBRICA	CORTE	COSTURAR	ENTREGAR	LIMPAR FÁBRICA	MANUTENÇÃO	PASSAR	SUPERVISIONAR PRODUÇÃO	TECER	EMBALAR	SEPARAR/ENFESTAR	ACABAMENTO
R\$ 13.722,98	R\$ 1.472,31	R\$ 18.185,08	R\$ 31.037,85	R\$ 6.677,95	R\$ 13.944,89	R\$ 21.953,23	R\$ 21.760,50	R\$ 104.925,24	R\$ 402,24	R\$ 114,93	R\$ 114,93
BASE ALOC.	BASE ALOC.	BASE ALOC.	BASE ALOC.	BASE ALOC.	BASE ALOC.	BASE ALOC.	BASE ALOC.	BASE ALOC.	BASE ALOC.	BASE ALOC.	BASE ALOC.
39600	40192	40192	40192	39600	40192	40192	39600	40192	40192	40192	40192
TAXA DE ALOC.	TAXA DE ALOC.	TAXA DE ALOC.	TAXA DE ALOC.	TAXA DE ALOC.	TAXA DE ALOC.	TAXA DE ALOC.	TAXA DE ALOC.	TAXA DE ALOC.	TAXA DE ALOC.	TAXA DE ALOC.	TAXA DE ALOC.
R\$ 0,35	R\$ 0,04	R\$ 0,45	R\$ 0,77	R\$ 0,17	R\$ 0,35	R\$ 0,55	R\$ 0,55	R\$ 2,61	R\$ 0,01	R\$ 0,00	R\$ 0,00

Tabela 6 - Cálculo das taxas de custos indiretos por unidade para cada base de alocação.

Fonte: Autora (2016).

Definidas a bases de alocação, procedeu-se com o cálculo das taxas para então distribuir os custos indiretos ao objeto de custo (grupos de coleção), foram utilizadas a taxa de alocação para direcionar os custos que cada atividade consumiu aos produtos. A Tabela 7 apresenta os custos das atividades alocadas ao objeto de custo.

Custo Indireto																												
Grupo	ADMINISTRAR FÁBRICA		CORTE		COSTURAR		ENTREGAR LIMPAR FÁBRICA		MANUTENÇÃO		PASSAR		SUPERVISORAR PRODUÇÃO		TECER		EMBALAR		SEPARAR/ ENFESTAR		ACABAMENTO		Total	Total Unit.				
1	R\$	330,70	R\$	39,12	R\$	483,22	R\$	824,75	R\$	160,93	R\$	370,55	R\$	583,35	R\$	524,39	R\$	2.788,12	R\$	10,69	R\$	3,05	R\$	3,05	R\$	6.121,93	R\$	5,73
2	R\$	1.471,89	R\$	145,76	R\$	1.800,32	R\$	3.072,74	R\$	716,26	R\$	1.380,54	R\$	2.173,37	R\$	2.333,97	R\$	10.387,58	R\$	39,82	R\$	11,38	R\$	11,38	R\$	23.544,99	R\$	5,92
3	R\$	183,04	R\$	52,57	R\$	649,27	R\$	1.108,16	R\$	89,07	R\$	497,88	R\$	783,81	R\$	290,25	R\$	3.746,21	R\$	14,36	R\$	4,10	R\$	4,10	R\$	7.422,84	R\$	5,17
4	R\$	32,72	R\$	4,18	R\$	51,58	R\$	88,04	R\$	15,92	R\$	39,55	R\$	62,27	R\$	51,88	R\$	297,61	R\$	1,14	R\$	0,33	R\$	0,33	R\$	645,53	R\$	5,66
5	R\$	382,04	R\$	61,72	R\$	762,39	R\$	1.301,22	R\$	185,91	R\$	584,62	R\$	920,36	R\$	605,80	R\$	4.398,86	R\$	16,86	R\$	4,82	R\$	4,82	R\$	9.229,44	R\$	5,48
6	R\$	586,06	R\$	81,65	R\$	1.008,52	R\$	1.721,32	R\$	285,19	R\$	773,37	R\$	1.217,50	R\$	929,32	R\$	5.819,03	R\$	22,31	R\$	6,37	R\$	6,37	R\$	12.457,02	R\$	5,59
7	R\$	456,61	R\$	51,91	R\$	641,13	R\$	1.094,26	R\$	222,20	R\$	491,64	R\$	773,98	R\$	724,05	R\$	3.699,22	R\$	14,18	R\$	4,05	R\$	4,05	R\$	8.177,28	R\$	5,77
8	R\$	1.266,52	R\$	130,48	R\$	1.611,65	R\$	2.750,72	R\$	616,32	R\$	1.235,86	R\$	1.945,60	R\$	2.008,31	R\$	9.298,96	R\$	35,65	R\$	10,19	R\$	10,19	R\$	20.920,43	R\$	5,87
9	R\$	1.385,33	R\$	121,62	R\$	1.502,15	R\$	2.563,84	R\$	674,14	R\$	1.151,90	R\$	1.813,41	R\$	2.196,72	R\$	8.667,19	R\$	33,23	R\$	9,49	R\$	9,49	R\$	20.128,51	R\$	6,06
10	R\$	354,95	R\$	32,31	R\$	399,07	R\$	681,12	R\$	172,73	R\$	306,02	R\$	481,76	R\$	562,85	R\$	2.302,55	R\$	8,83	R\$	2,52	R\$	2,52	R\$	5.307,21	R\$	6,02
11	R\$	457,66	R\$	36,05	R\$	445,22	R\$	759,88	R\$	222,71	R\$	341,41	R\$	537,47	R\$	725,71	R\$	2.568,83	R\$	9,85	R\$	2,81	R\$	2,81	R\$	6.110,41	R\$	6,21
12	R\$	325,91	R\$	23,22	R\$	286,86	R\$	489,60	R\$	158,60	R\$	219,97	R\$	346,30	R\$	516,79	R\$	1.655,12	R\$	6,35	R\$	1,81	R\$	1,81	R\$	4.032,34	R\$	6,36
13	R\$	510,78	R\$	31,50	R\$	389,11	R\$	664,13	R\$	248,56	R\$	298,38	R\$	469,74	R\$	809,95	R\$	2.245,12	R\$	8,61	R\$	2,46	R\$	2,46	R\$	5.680,80	R\$	6,61
14	R\$	388,01	R\$	22,24	R\$	274,64	R\$	468,75	R\$	188,81	R\$	210,60	R\$	331,55	R\$	615,26	R\$	1.584,63	R\$	6,07	R\$	1,74	R\$	1,74	R\$	4.094,03	R\$	6,74
15	R\$	821,28	R\$	109,38	R\$	1.351,03	R\$	2.305,91	R\$	399,66	R\$	1.036,01	R\$	1.630,98	R\$	1.302,30	R\$	7.795,25	R\$	29,88	R\$	8,54	R\$	8,54	R\$	16.798,76	R\$	5,63
16	R\$	943,11	R\$	97,73	R\$	1.207,15	R\$	2.060,33	R\$	458,94	R\$	925,68	R\$	1.457,29	R\$	1.495,49	R\$	6.965,08	R\$	26,70	R\$	7,63	R\$	7,63	R\$	15.652,78	R\$	5,87
17	R\$	382,41	R\$	34,95	R\$	431,64	R\$	736,72	R\$	186,09	R\$	331,00	R\$	521,08	R\$	606,38	R\$	2.490,51	R\$	9,55	R\$	2,73	R\$	2,73	R\$	5.735,78	R\$	6,01
18	R\$	630,11	R\$	50,99	R\$	629,82	R\$	1.074,96	R\$	306,63	R\$	482,96	R\$	760,32	R\$	999,17	R\$	3.633,96	R\$	13,93	R\$	3,98	R\$	3,98	R\$	8.590,81	R\$	6,17
19	R\$	552,51	R\$	41,91	R\$	517,61	R\$	883,44	R\$	268,86	R\$	396,92	R\$	624,86	R\$	876,11	R\$	2.986,53	R\$	11,45	R\$	3,27	R\$	3,27	R\$	7.166,74	R\$	6,26
20	R\$	256,07	R\$	53,48	R\$	660,58	R\$	1.127,47	R\$	124,61	R\$	506,56	R\$	797,47	R\$	406,05	R\$	3.811,48	R\$	14,61	R\$	4,17	R\$	4,17	R\$	7.766,72	R\$	5,32
21	R\$	148,04	R\$	25,83	R\$	318,98	R\$	544,43	R\$	72,04	R\$	244,60	R\$	385,08	R\$	234,75	R\$	1.840,47	R\$	7,06	R\$	2,02	R\$	2,02	R\$	3.825,31	R\$	5,43
22	R\$	284,18	R\$	45,50	R\$	561,95	R\$	959,12	R\$	138,29	R\$	430,92	R\$	678,39	R\$	450,62	R\$	3.242,37	R\$	12,43	R\$	3,55	R\$	3,55	R\$	6.810,86	R\$	5,48
23	R\$	338,98	R\$	45,57	R\$	562,85	R\$	960,67	R\$	164,96	R\$	431,61	R\$	679,48	R\$	537,52	R\$	3.247,59	R\$	12,45	R\$	3,56	R\$	3,56	R\$	6.988,80	R\$	5,62
24	R\$	137,49	R\$	16,52	R\$	204,06	R\$	348,28	R\$	66,91	R\$	156,48	R\$	246,34	R\$	218,02	R\$	1.177,38	R\$	4,51	R\$	1,29	R\$	1,29	R\$	2.578,57	R\$	5,72
25	R\$	124,85	R\$	17,44	R\$	215,37	R\$	367,59	R\$	60,75	R\$	165,15	R\$	260,00	R\$	197,97	R\$	1.242,65	R\$	4,76	R\$	1,36	R\$	1,36	R\$	2.659,25	R\$	5,59
26	R\$	137,99	R\$	16,67	R\$	205,87	R\$	351,37	R\$	67,15	R\$	157,87	R\$	248,53	R\$	218,80	R\$	1.187,82	R\$	4,55	R\$	1,30	R\$	1,30	R\$	2.599,21	R\$	5,71
27	R\$	31,55	R\$	4,40	R\$	54,29	R\$	92,67	R\$	15,35	R\$	41,63	R\$	65,55	R\$	50,03	R\$	313,27	R\$	1,20	R\$	0,34	R\$	0,34	R\$	670,63	R\$	5,59
28	R\$	36,41	R\$	4,14	R\$	51,13	R\$	87,26	R\$	17,72	R\$	39,21	R\$	61,72	R\$	57,74	R\$	295,00	R\$	1,13	R\$	0,32	R\$	0,32	R\$	652,11	R\$	5,77
29	R\$	410,68	R\$	42,31	R\$	522,59	R\$	891,94	R\$	199,85	R\$	400,74	R\$	630,87	R\$	651,21	R\$	3.015,24	R\$	11,56	R\$	3,30	R\$	3,30	R\$	6.783,58	R\$	5,87
30	R\$	355,10	R\$	31,17	R\$	385,04	R\$	657,18	R\$	172,80	R\$	295,26	R\$	464,82	R\$	563,08	R\$	2.221,62	R\$	8,52	R\$	2,43	R\$	2,43	R\$	5.159,45	R\$	6,06

Tabela 7 - Custos indiretos alocados aos objetos de custos.

Fonte: Autora (2016).

Após alocar os custos indiretos das atividades ao objeto de custo, a Tabela 8, mostra o valor final (direto + indireto) dos custos sobre os produtos.

Grupos	Custo Unit. Direto	Custo Unit. Indireto	Total Unitário
Manta	R\$ 9,89	R\$ 5,73	R\$ 15,63
Macacão	R\$ 10,33	R\$ 5,92	R\$ 16,25
Touca	R\$ 4,82	R\$ 5,17	R\$ 9,99
Cachecol	R\$ 6,08	R\$ 5,66	R\$ 11,75
Blusa gola BT infantil (1)	R\$ 8,36	R\$ 5,48	R\$ 13,84
Blusa gola BT infantil (2)	R\$ 10,02	R\$ 5,59	R\$ 15,61
Blusa gola BT infantil (3)	R\$ 12,70	R\$ 5,77	R\$ 18,47
Blusa gola BT adulto (1)	R\$ 15,47	R\$ 5,87	R\$ 21,34
Blusa gola BT adulto (2)	R\$ 17,32	R\$ 6,06	R\$ 23,38
Blusa c/ zíper infantil (1)	R\$ 10,41	R\$ 6,02	R\$ 16,42
Blusa c/ zíper infantil (2)	R\$ 13,68	R\$ 6,21	R\$ 19,88
Blusa c/ zíper infantil (3)	R\$ 16,84	R\$ 6,36	R\$ 23,20
Blusa c/ zíper adulto (1)	R\$ 20,79	R\$ 6,61	R\$ 27,39
Blusa c/ zíper adulto (2)	R\$ 22,80	R\$ 6,74	R\$ 29,54
Blusa remalhada infantil (1)	R\$ 10,31	R\$ 5,63	R\$ 15,93
Blusa remalhada infantil (2)	R\$ 12,85	R\$ 5,87	R\$ 18,71
Blusa remalhada infantil (3)	R\$ 15,44	R\$ 6,01	R\$ 21,45
Blusa remalhada adulto (1)	R\$ 15,82	R\$ 6,17	R\$ 21,99
Blusa remalhada adulto (2)	R\$ 18,29	R\$ 6,26	R\$ 24,55
Bolero infantil (1)	R\$ 7,50	R\$ 5,32	R\$ 12,82
Bolero infantil (2)	R\$ 8,59	R\$ 5,43	R\$ 14,02
Colete infantil (1)	R\$ 6,97	R\$ 5,48	R\$ 12,45
Colete infantil (2)	R\$ 8,69	R\$ 5,62	R\$ 14,31
Colete infantil (3)	R\$ 11,73	R\$ 5,72	R\$ 17,45
Blusa c/ botão e touca inf. (1)	R\$ 8,98	R\$ 5,59	R\$ 14,57
Blusa c/ botão e touca inf. (2)	R\$ 10,68	R\$ 5,71	R\$ 16,40
Blusa lavanderia infantil (2)	R\$ 14,43	R\$ 5,59	R\$ 20,02
Blusa lavanderia infantil (3)	R\$ 17,11	R\$ 5,77	R\$ 22,88
Blusa lavanderia adulto (1)	R\$ 19,88	R\$ 5,87	R\$ 25,75
Blusa lavanderia adulto (2)	R\$ 21,73	R\$ 6,06	R\$ 27,79

Tabela 8 - Custo final do produto.

Fonte: Autora (2016).

O sistema de custeio ABC realizado na empresa I. G. Labegalini será apresentado no Apêndice B.

4.3 A PERCEPÇÃO FINAL DO GESTOR QUANTO AO SISTEMA DE CUSTEIO ABC IMPLANTADO NA EMPRESA

A seguir, são apresentadas as respostas do gestor sobre a viabilidade do uso do sistema de custeio ABC, utilizando-se os parâmetros de desempenho da função produção, conforme o roteiro de entrevista no Apêndice A.

Sobre o sistema de custeio oferecer informações para tomadas de decisões a respeito da qualidade no processo/produto, o gestor afirmou que: *O sistema de custeio permitiu identificar os pontos que precisava estar averiguando. Pois esse sistema de custeio permite realizar uma previsão no começo da coleção onde serão vistos minuciosamente todos os processos produtivos a serem executados; a previsão de matéria prima, previsão de mão de obra, podendo assim articular a empresa para estratégias competitivas e qualidade.*

Sobre o sistema de custeio oferecer informações para tomadas de decisões a respeito da velocidade no processo, o gestor afirmou que: *o sistema de custeio pode oferecer algumas informações importantes, sendo uma delas o tempo de cada atividade, pois com esse tempo podemos trabalhar em cima de planejamentos para poder tentar otimizar o tempo das atividades sem perder a qualidade e adiantamentos de entregas de pedidos.*

Sobre o sistema de custeio oferecer informações para tomadas de decisões a respeito da confiabilidade no processo, o gestor afirmou que: *com esse sistema ele não conseguiu enxergar informações que a levem a confiabilidade no processo.*

Sobre o sistema de custeio oferecer informações para tomadas de decisões a respeito da flexibilidade no processo, o gestor afirmou que: *esse sistema permite enxergar através dos custos possibilidades de se trabalhar com outros tipos de produtos.*

Sobre o sistema de custeio oferecer informações para a tomada de decisões em relação aos custos, o gestor afirmou que: *o sistema de custeio ABC proporciona informações necessárias, pois ele demonstra o grau de precisão do custo final para produzir um determinado produto.*

4.4 COMPARAÇÃO ENTRE O SISTEMA DE CUSTEIO INTEGRAL E O ABC

A Tabela 9 apresenta uma comparação do custo unitário total do sistema de custeio realizado anteriormente na empresa e o custo unitário total do sistema de custeio ABC.

Cod.	Grupos	Custo total unitário (integral)	Custo total unitário (ABC)	Porcentagem de diferença (%)
1	Manta	R\$ 17,00	R\$ 15,63	- 8,06
2	Macacão	R\$ 17,00	R\$ 16,25	- 4,41
3	Touca	R\$ 12,80	R\$ 9,99	- 21,95
4	Cachecol	R\$ 13,36	R\$ 11,75	-12,05
5	Blusa gola BT infantil (1)	R\$ 15,60	R\$ 13,84	-11,28
6	Blusa gola BT infantil (2)	R\$ 17,00	R\$ 15,61	- 8,18
7	Blusa gola BT infantil (3)	R\$19,24	R\$ 18,47	- 4,00
8	Blusa gola BT adulto (1)	R\$ 21,76	R\$ 21,34	- 1,93
9	Blusa gola BT adulto (2)	R\$ 23,16	R\$ 23,38	0,95
10	Blusa c/ zíper infantil (1)	R\$ 16,16	R\$ 16,42	1,61
11	Blusa c/ zíper infantil (2)	R\$ 18,96	R\$ 19,88	4,85
12	Blusa c/ zíper infantil (3)	R\$ 21,76	R\$ 23,20	6,62
13	Blusa c/ zíper adulto (1)	R\$ 25,12	R\$ 27,39	9,04
14	Blusa c/ zíper adulto (2)	R\$ 26,80	R\$ 29,54	10,22
15	Blusa remalhada infantil (1)	R\$ 17,00	R\$ 15,93	- 6,29
16	Blusa remalhada infantil (2)	R\$ 18,96	R\$ 18,71	- 1,32
17	Blusa remalhada infantil (3)	R\$ 21,20	R\$ 21,45	1,18
18	Blusa remalhada adulto (1)	R\$ 21,20	R\$ 21,99	3,73
19	Blusa remalhada adulto (2)	R\$ 23,44	R\$ 24,55	4,74
20	Bolero infantil (1)	R\$ 15,60	R\$ 12,82	- 17,82
21	Bolero infantil (2)	R\$ 16,44	R\$ 14,02	- 14,72
22	Colete infantil (1)	R\$ 14,20	R\$ 12,45	- 12,32
23	Colete infantil (2)	R\$ 15,60	R\$ 14,31	- 8,27
24	Colete infantil (3)	R\$ 18,40	R\$ 17,45	- 5,16
25	Blusa c/ botão e touca inf. (1)	R\$ 16,44	R\$ 14,57	- 11,37
26	Blusa c/ botão e touca inf. (2)	R\$ 17,84	R\$ 16,40	- 8,07
27	Blusa lavanderia infantil (2)	R\$ 21,50	R\$ 20,02	- 6,88
28	Blusa lavanderia infantil (3)	R\$ 23,74	R\$ 22,88	- 3,62
29	Blusa lavanderia adulto (1)	R\$ 26,26	R\$ 25,75	- 1,94
30	Blusa lavanderia adulto (2)	R\$ 27,66	R\$ 27,79	0,47

Tabela 9 - Comparação do custo unitário total entre o sistema de custeio integral e o sistema de custeio ABC.

Fonte: Autora (2016).

Conforme observado na Tabela 9, o sistema de custeio realizado anteriormente tende a um maior e a um menor custeamento em determinados produtos, ocasionando variações em seus custos. Assim, o gestor, tem uma visão distorcida sobre sua margem de custo. Para Calesso (2010), o custeio integral possui vantagens e desvantagens sobre o seu uso. Uma das vantagens desse custeio é que o mesmo atende os princípios fundamentais da Contabilidade; nesse sentido reconhecem os custos de produção como, por exemplo, a despesas e apuração do resultado; no entanto, já que é um sistema que considera a alocação de todos os custos aos bens, mercadorias e serviços, portanto, há necessidade de ratear esses custos indiretos, o que torna as informações dos custos frágeis, visto que os rateios estão sujeitos ao subjetivismo da ação do homem, tornando os resultados dos custos imprecisos, para atender aos fins que se propõe.

Já o custeio baseado em atividades (ABC), como mostra na Tabela 9, procura amenizar as distorções provocadas pelo uso do rateio, utilizado no sistema integral. Esse sistema segundo Calesso (2010) tem menor necessidade de rateios arbitrários, informações gerenciais com maior grau de precisão; permite uma melhor visualização e percepção dos fluxos dos processos e identifica de forma mais clara e objetiva, onde os itens em estudo estão utilizando maiores recursos. Por outro lado, é um sistema que carece de revisão constante, reorganização da empresa antes de sua instalação e de colaboradores qualificados e experientes para que ocorra à implantação e o acompanhamento do sistema de custeio ABC.

4.5 ANÁLISE DA VIABILIDADE DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC SOB A PERSPECTIVA DO GESTOR

Com o intuito de comparar a percepção do gestor da malharia antes e depois da implementação do sistema de custeio ABC, foram realizadas duas entrevistas. O conteúdo dessas entrevistas foi norteado a partir dos objetivos de desempenho da função produção.

Na primeira entrevista, observou-se que o gestor não conhecia os objetivos de desempenho e que esses objetivos não tinham nenhuma ligação com o sistema de custeio até então utilizado na malharia. O gestor ainda afirmou que o *sistema de custeio (integral) tradicionalmente utilizado na empresa era muito simples; somente utilizado para se ter uma média dos custos fixos e variáveis dos produtos para estabelecer os preços de venda*. Em geral, a resposta do gestor em relação ao custeio integral vem ao encontro da definição de Calesso (2010), onde o sistema de custeio integral serve para ajudar nas decisões de preços para produtos e serviços.

Na segunda entrevista realizada com o gestor, constatou-se uma mudança na sua percepção com a implementação do sistema de custeio ABC.

Ao ser questionado no requisito qualidade, o gestor percebeu que esse objetivo de desempenho teria certa sensibilidade a esse sistema de custeio, que lhe permitiria um rastreamento da qualidade no processo. Tal posição corrobora a colocação de Duh *et al.* (2009), onde o ABC facilita a medição dos custos de

retrabalho da empresa, além de que esses autores ainda propõem a utilização do *Total Quality Management* (TQM).

Com relação ao requisito velocidade, o gestor considerou que, como o sistema de custeio ABC demandava de informações respeito dos tempos de produção para se proceder com o rastreo dos custos diretos, esses tempos de produção de cada produto poderiam ser utilizados também no planejamento para otimizar o tempo de ciclo do processo e para a previsão dos prazos de entrega dos pedidos. Essa visão também converge com o trabalho do Figueiredo (2014), que comenta que, além de saber as atividades, o gestor obterá também informações sobre o tempo de cada atividade; com isso poderá buscar estratégias para aperfeiçoar o tempo dessas atividades sem perder a qualidade final de seus produtos.

Quando o gestor foi questionado sobre o sistema de custeio oferecer informações para tomadas de decisões a respeito do requisito confiabilidade no processo, o gestor afirmou que não conseguiu enxergar informações que levassem a esse requisito. Pois, para a confiabilidade ocorrer, ela não só dependeria do sistema de custeio ABC realizado dentro da empresa, mas sim de outras ferramentas, como por exemplo, o PCP.

Ao ser questionado sobre o requisito flexibilidade, o gestor pode identificar a flexibilidade do processo com o custo para a fabricação dos produtos. Conforme Duh *et al.* (2009), seria evidente que o sistema ABC estivesse intimamente ligado à estratégia de fornecimento da empresa, produtos sob medida para o cliente em mais variedades e volumes menores, porque o ABC ajudaria calcular com precisão os custos de produtos diversificados.

Ao ser questionado sobre o requisito custo, o gestor identificou no sistema de custeio ABC um grau de precisão no custo final do produto. Essa afirmação está de acordo com Duh *et al.* (2009), onde o sistema ABC pode estimar os custos do produto de forma mais precisa, pois considera os impactos de custos de retrabalho sobre os produtos.

Torna-se claro, desta forma, na resposta do gestor, que o sistema de custeio baseado em atividade fornece subsídios para analisar os objetivos de desempenho da função produção. A utilização dessas informações para as empresas, conforme

afirmam Slack, Chambers e Johnston (2009), têm potencial para trazer benefícios para um bom projeto de processos.

4.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE A VIABILIDADE DE IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC

A implementação do sistema de custeio ABC, vista a partir da percepção da pesquisadora, foi de considerável esforço, pois a empresa não apresentava algumas informações que o sistema necessitava, tais como: o tempo de produção de cada produto, as potências instaladas de todos os equipamentos e lâmpadas, além de uma classificação para os custos. Essa dificuldade percebida converge com a opinião de Duh *et al.* (2009), de que a falta de dados precisos nos relatórios de itens de custeio traz um impacto negativo e problemas posteriores para o sistema de custeio ABC.

Depois de realizada a implementação, o gestor reconheceu a importância do uso do sistema de custeio ABC, a fim de que fosse dada continuidade nesse sistema de custeio dentro da empresa. Dessa forma, se propôs uma estruturação da empresa em relação ao gerenciamento de seus custos para que o sistema seja viável e proporcione resultados positivos. Pois, segundo Duh *et al.* (2009), para que o sistema ABC seja viável, precisa-se reconhecer a sua necessidade dentro da organização, ter o apoio da alta administração e possuir um software adequado.

A implementação do sistema de custeio ABC dentro da empresa I. G. Labegalini, apesar muito trabalhosa, foi um estudo muito gratificante para a pesquisadora, pois houve conhecimentos gerados tanto em termos acadêmicos como pessoal, auxiliando na aquisição de conhecimentos e afastando uma visão ilusória, que se tem antes de começar a pesquisa. Foi, sem dúvida, uma pesquisa que contribuiu para aquisição de novos conhecimentos, principalmente conhecimentos adquiridos na prática da coleta de dados.

No decorrer desse estudo, foi possível verificar algumas sugestões práticas a serem adotadas futuramente pela empresa, que poderiam facilitar as tomadas de decisões. São elas:

- Orienta-se que a empresa elabore uma ficha técnica sobre informações do produto além de ordens de fabricação para o acompanhamento e controle da produção;
- Orienta-se que se proceda com a depreciação dos equipamentos de produção, para que estes sejam inclusos no custo final do produto;
- Propõe-se que a empresa invista em um *software* adequado para o sistema de custeio, para que as informações alimentadas atendam as necessidades do sistema de custeio;
- Propõe-se que a empresa realize treinamentos para os colaboradores no manuseio do *software* e no abastecimento das informações de maneira adequada, para não ocorrer distorções no custo final do produto.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa objetivou, por meio de um estudo de caso, explorar a viabilidade do uso do sistema de custeio ABC dentro de uma empresa têxtil de pequeno porte, utilizando como parâmetros os itens de desempenho da função produção. Na utilização do método para o sistema ABC foi possível identificar as atividades realizadas e os custos diretos e indiretos resultantes.

Nos resultados encontrados na comparação do sistema anterior para o sistema ABC houve variações no custo final do produto. Essa distorção pode ser explicada pelo sistema anterior utilizado, no qual se rastreava ao produto o custo da matéria prima referente a cada item e alocava-se a média dos demais custos (indiretos).

Como os custos indiretos apresentaram um valor bem significativo (R\$234.312,11, ou 24,42% dos custos totais) perante aos custos diretos, a aplicação do método ABC poderá ser útil nas decisões internas, em razão da atribuição dos custos indiretos serem realizados pelos direcionadores de custo específico para cada atividade. Dessa maneira, a distorção no custo final do produto diminui, auxiliando o gestor nas tomadas de decisão.

Com base nos resultados obtidos, os itens de desempenho da função produção proporcionaram informações importantes ao gestor – informações estas que os ajudariam no planejamento da produção -, conclui-se que a aplicação do método ABC mostra-se viável, podendo assim auxiliar o gestor nas decisões dos custos envolvidos no processo, na determinação do preço final de venda, no planejamento para os prazos de entrega e na qualidade esperada no processo e nos produtos.

Quanto às propostas para trabalhos futuros, referentes a malharias retilíneas de pequeno e médio porte, recomendam-se as seguintes:

- Investigações realizadas em outras regiões brasileiras (Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Minas Gerais, São Paulo etc.), de modo a gerar mais conhecimento sobre se e como essas empresas utilizam o método ABC;

- Pesquisas relacionadas aos parâmetros de avaliação para a viabilidade do sistema de custeio ABC com base nos objetivos de desempenho da função produção e as atividades da função administração; e,
- Pesquisas que utilizem outros tipos de parâmetros de desempenho para a avaliação da viabilidade do sistema ABC.

REFERÊNCIAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto**, v. 12, n. 22, p.145-159, 2012.

ALVES, João Murta; SILVA, Marcelo Simoni Quintino da Silva; COSTA, Odair Ferreira da. O uso do ABC como ferramenta de gestão. In: XXIV ENCONTRO NAC. DE ENG. DE PRODUÇÃO, 2004. **Anais Eletrônicos...** Florianópolis (SC): ABEPRO, 2004. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2004_enegep0302_0320.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

BEBER, Sedinei José Nardelli; SILVA, Edson Zílio; DIÓGENES, Mara Chagas; KLIEMANN NETO, Francisco José. Princípios de Custeio: uma nova abordagem. In: XXIV ENCONTRO NAC. DE ENG. DE PRODUÇÃO, 2004. **Anais Eletrônicos...** Florianópolis (SC): ABEPRO, 2004. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENECEP2004_Enegep0302_1943.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

BERRA, Aline Luiza. **Gestão de custo em uma indústria têxtil: estudo de caso**. 2014. 92 f. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade de Passo Fundo, Sarandi (RS), 2014. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/123456789/597>>. Acesso em: 25 out. 2015.

BEUREN, Ilse Maria; ROEDEL, Ari. O uso do custeio baseado em atividades - ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. Rev. contab. finanç. São Paulo, v.13, n. 30, p.7-18, set./dec. 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v13n30/v13n30a01.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2015.

BORNIA, Antonio César. **Análise Gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3 ed. São Paulo(SP): Atlas, 2010.

BOSCHETTI, Tamiris Helena; BERLATTO, Odir; CHIAPPIN, Catherine. Procedimentos para implantação de um sistema de custos para formação do preço de venda em uma malharia de Caxias do Sul. In: IX SEMINÁRIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FSG, v.5, n.2, 2014. **Anais Eletrônicos...** 2014. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/anaiscontabeis/article/viewFile/1361/pdf>>. Acesso em: 17 out. 2015.

CALESSO, Daniel Bender. **Análise de custo com foco no método ABC, Variável e Absorção**. 2010. 31 f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre (RS), 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25797/000751256.pdf>>. Acesso em: 17 out. 2015.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações**. 7 ed. Rio de Janeiro (RJ): Elsevier, 2003.

COLARES, Jander Rosa. **Aplicação do método de custeio variável: estudo de caso em uma indústria de confecção**. 2014.60 f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) - Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma (SC), 2014.

COLLATTO, Dalila Cisco; REGINATO, Luciane. Método de Custeio Variável, Custeio Direto e Teoria das Restrições no contexto da Gestão Estratégica de Custos: um estudo aplicado ao instituto de idiomas unilínguas. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 2005. **Anais Eletrônicos...** Florianópolis (SC), 2005. Disponível em: < http://www.intercostos.org/documentos/custos_367.pdf>. Acesso em: 17 out. 2015.

CORONETTI, Jucimar; BEUREN, Ilse Maria; DE SOUSA, Marco Aurélio Batista. Os métodos de custeio utilizado nas maiores indústrias de santa catarina. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v. 10, n. 2, p.324-343, 2012.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Tradução: Magda Lojes. – 3. Ed. – Porto Alegre: Artmed, 2010.

DALMÁCIO, Flávia Záboli; REZENDE, Amaury José; DE AGUIAR, Andson Braga. Uma Aplicação do Time-Driven ABC Model no Setor de Serviço Hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 2, p.11-34, 2009.

DIAS, Elaine Aparecida; PADOVEZE, Clóvis Luís. Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de custo do produto: um estudo caso em empresa de graxas e óleos industriais. **Revista Eletrônica Gestão e Sociedade**. 2 ed. 2007. Disponível em:< [file:///C:/Users/ACER/Downloads/Dias_Padoveze_2007_Os-diferentes-metodos-de-custe_10282%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/ACER/Downloads/Dias_Padoveze_2007_Os-diferentes-metodos-de-custe_10282%20(3).pdf)>. Acesso em: 14 out. 2015.

DUH, Rong-Ruey; THOMAS, W. Lin; WANG, Wen-Ying; HUANG, Chao-Hsin., "The design and implementation of activity-based costing", **International Journal of Accounting & Information Management**. v.17, n.1,p. 27-52, 2009. Disponível em:<<http://dx.doi.org/10.1108/18347640910967726>>. Acesso em: 14 out. 2015.

FIGUEIREDO, Thais Lira; CRUZ, Vera Lúcia; MEIRELES, Jéssica Maria da Silva; PEIXOTO, Emanuelle Priscila de Almeida; PAULINO, Geisa Cassiana. Aplicação do custeio ABC na geração de informações para a tomada de decisão: um estudo de caso em uma indústria têxtil do estado da Paraíba. In: XXI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2014. **Anais Eletrônicos...** Natal(RN), 2014. Disponível em:<<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3660>>. Acesso em: 14 out. 2015.

GONÇALVES, Joana Maria Adrião. **Custeio baseado nas atividades**: aplicação a uma unidade industrial. 2015. 120 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) – Faculdade de Economia Universidade de Coimbra, Coimbra, 2015.

HORNGREN, Charles T; DATAR, Shikant M; FOSTER, George. **Contabilidade de custos**. 11 ed. São Paulo (SP): Pearson Prentice Hall, 2004.

HUGHES, Andrew. "ABC/ABM – activity-based costing and activity-based management", *Journal of Fashion Marketing and Management*. **An International Journal**, v.9, n.1, p.8-19, 2005. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1108/13612020510586370>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

KASSAI, Sílvia. As Empresas de Pequeno Porte e a Contabilidade. **Caderno de Estudos**. São Paulo, v.9, n.15, p.60-74, jan./ jun. 1997.

MAGALHÃES, Patrícia Daniela Lemos. **Gestão Estratégica de Custos numa empresa têxtil: estudo de caso.** 2011. 130 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia e Gestão Industrial) - Universidade do Minho, 2011.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Pesquisa.** 6 ed. São Paulo (SP): Atlas, 2007.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9 ed. São Paulo (SP): Atlas, 2009.

MONSER, Neusa Teresinha Balardin. **Sistema de informação de custos: o método de custeio abc (activity-based costing) como ferramenta de gestão de instituições de ensino.** 2003. 176 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. Disponível em:<

<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/3481/000401413.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 14 out. 2015.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades.** São Paulo (SP): Atlas, 1994.

PEREIRA, Adriano de Souza; PORTON, Rosimere Alves de Bona; BEUREN, Ilse Maria. Métodos de formação de preços utilizados nas maiores indústrias de Santa Catarina. **Pensar Contábil**, v. 6, n. 22, p.18-24, 2004. Disponível em:<
<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/2332/2025>>. Acesso em: 14 out. 2015.

PONTE, Vera Maria Rodrigues; RICCIO, Edson Luiz; LUSTOSA, Paulo Roberto B. **Uma análise comparativa entre a “contabilidade de ganhos: throughput accounting” e o “método do custeio variável”.** São Paulo (SP): FEA/USP, 2007. Disponível em:<
http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/analise_comparativa.pdf>. Acesso em: 27 out. 2015.

SCHARF, Luciano. **Análise estatística do comportamento dos custos indiretos de produção em uma empresa de malharia: uma contribuição ao estudo do “custo exato”.** 2008. 147 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade Gerencial) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis (SC), 2008. Disponível em:<
<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/91725/258214.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 14 out. 2015.

SCHULTZ, Charles Albino; DA SILVA, Marcia Zanievicz; BORGERT, Altair. É o Custeio por Absorção o único método aceito pela Contabilidade?. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – ABC, 2008. **Anais Eletrônicos...** 2008. Disponível em:<
<http://www.etecnico.com.br/paginas/mef15761.htm>>. Acesso em: 14 out. 2015.

SLACK, Nigel; CHAMBERS, Stuart; JOHNSTON, Robert. **Administração da produção.** 3 ed. São Paulo (SP): Atlas, 2009.

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

TORRES, Rene. **The effect of current activity-based costing (ABC) implementation in Eskom’s finance field.** 2014. Disponível em:<

<http://scholar.ufs.ac.za:8080/xmlui/bitstream/handle/11660/791/TorresR.pdf?sequence=1&isAllowed=y> >. Acesso em: 14 out. 2015.

GLOSSÁRIO

CONCEITOS BÁSICOS E TERMINOLOGIA EM CUSTOS

A nomenclatura de gestão de custo é uma atribuição própria que, por vez é utilizada de maneira equivocada. Por isso, os termos que pareçam similares, mas possuem significados diferentes, se torna necessária a descrição de suas definições. Essas terminologias são de extrema importância para o cálculo da produção, custo unitário do produto e o resultado de um período (DIAS; PADOVEZE, 2007).

Para entender melhor o modo como as organizações vêm compreendendo e trabalhando com os custos, é interessante primeiramente, explicar algumas definições, no que se referem na prática os seus significados.

Gasto: é uma montante utilizada pela empresa na compra de outros bens ou serviço. Corresponde a um esforço financeiro, ou pode ser efetuado no momento da compra ou posteriormente. Pode ser algum investimento, custos fabris ou despesas administrativas (SOUZA; DIEHL, 2009).

Custos de Produção: são os gastos dos insumos utilizados para fabricar os produtos na empresa. Alguns exemplos desses insumos são: energia elétrica, materiais, trabalho humano, máquinas e equipamentos, etc. (BORNIA, 2010).

Custos de matéria-prima (MP): são os gastos relacionados com os principais insumos do produto (BORNIA, 2010).

Mão de obra direta (MOD): integra toda a mão de obra direta de produção que pode ser monitorada para o objeto de custos, sendo produtos em processamento e produtos acabados de forma economicamente viável (HORNGREN, DATAR; FOSTER, 2004).

Custos indiretos de fabricação: são todos os gastos de produção relacionados ao objeto de custos, sendo produtos em fabricação e produtos acabados. A energia elétrica, mão de obra de produção indireta, aluguel, seguro, depreciação da fábrica entre outros são alguns exemplos desses custos (HORNGREN, DATAR; FOSTER, 2004).

Investimentos: podem ser classificados como os gastos efetuados na aquisição de insumos pela empresa não utilizados exatamente naquele determinado período, mas podendo ser utilizados em períodos posteriores, visando um retorno futuro. Uma aquisição de um equipamento industrial pode ser um investimento, pois a empresa desembolsa recursos para essa compra (BORNIA, 2010).

Despesas: são considerados gastos relacionados às atividades gerenciais da empresa, como gastos de aluguel, salários entre outros (SOUZA; DIEHL, 2009).

Perda: são valores relacionados com o consumo anormal de insumos. Há uma separação de perdas e custos, não as agregando no estoque (BORNIA, 2010).

Depreciação: é considerada como custo ou despesa que pretende estabelecer um capital de reserva, tendo como objetivo a reposição do capital permanente (SOUZA; DIEHL, 2009).

Custo gerencial são os custos dos insumos usados pela empresa. Esses custos incluem os custos de fabricação e as despesas (BORNIA, 2010).

Custo unitário: é o custo referente à fabricação de uma unidade de produto (BORNIA, 2010).

Custo total: é a quantia gasta para a produção de todos os produtos em um dado período de tempo produto (SOUZA; DIEHL, 2009).

Custo variável: são os que variam em relação ao nível relativo de atividade ou produção (HORNGREN, DATAR; FOSTER, 2004).

Custo fixo: são aqueles que não sofrem alteração em um espaço de tempo, independente de qualquer atividade e volume de produção (HORNGREN, DATAR; FOSTER, 2004).

Custos diretos: são os custos que podem ser facilmente alocados a um produto ou objeto de custos. A mão de obra direta e a matéria-prima são alguns exemplos (SOUZA; DIEHL, 2009).

Custos indiretos: são os custos que não são facilmente distribuídos às unidades, precisando de alocações para isso (BORNIA, 2010).

Custos indiretos não oferecem condições de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias etc.) (MARTINS, 2009).

APÊNDICE A

APÊNDICE A

Roteiro de questões para as entrevistas semiestruturadas com o Gestor da empresa I. G. Labegalini, como mostra o Quadro 2.

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	
Entrevistado: Gestor da empresa I. G. Labegalini	
Nome do entrevistado:	
Local da entrevista:	Data: ___/___/___
PERGUNTAS	
01) Na percepção do gestor, o sistema de custeio, realizado na empresa, oferece todas as informações necessárias que você gostaria em relação aos custos? Se sim, quais informações são essas informações? Se não, quais seriam as informações?	
02) Esse sistema oferece informações que você consegue tomar decisões a respeito da <u>qualidade</u> no processo/produto? Se sim, quais informações são essas informações? Se não, quais seriam as informações?	
03) Esse sistema oferece informações que você consegue tomar decisões em relação à <u>confiabilidade</u> no processo? Se sim, quais informações são essas informações? Se não, quais seriam as informações?	
04) Esse sistema também oferece informações necessárias para que você consiga tomar decisões a respeito da <u>flexibilidade</u> no processo? Se sim, quais informações são essas informações? Se não, quais seriam as informações?	
05) Esse sistema permite que você consiga tomar decisões em relação à <u>velocidade</u> no processo? Se sim, quais informações são essas informações? Se não, quais seriam as informações?	

Quadro 2 – Roteiro de entrevistas.

Fonte: Autora (2016).

APÊNDICE B