



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO – FEAAC
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LÍVIA APARECIDA FERREIRA DE SOUSA

ABC NO COMÉRCIO VAREJISTA: PROPOSTA DE UM MODELO DE CUSTEIO

ORIENTADORA: PROF^a. LILIANE RAMALHO

FORTALEZA

2017

LÍVIA APARECIDA FERREIRA DE SOUSA

ABC NO COMÉRCIO VAREJISTA: PROPOSTA DE UM MODELO DE CUSTEIO

Artigo apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª. Liliane Ramalho

FORTALEZA

2017

LÍVIA APARECIDA FERREIRA DE SOUSA

ABC NO COMÉRCIO VAREJISTA: PROPOSTA DE UM MODELO DE CUSTEIO

Artigo apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª. Liliane Ramalho.

Aprovado em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Liliane Ramalho
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Joyce Arraes
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Lorena Costa
Universidade Federal do Ceará (UFC)

ABC NO COMÉRCIO VAREJISTA: PROPOSTA DE UM MODELO DE CUSTEIO

SOUSA, Livia Aparecida Ferreira de¹ - UFC

RESUMO

A empresa Brinquedos LTDA pertence ao ramo varejista e, vem minimizando os seus custos, em busca de melhores resultados. Ao se verificar a forma que a empresa demonstra a sua apuração de custo, foram detectadas algumas distorções, que poderiam ser aperfeiçoadas. Por este motivo, propõem-se, como objetivo geral deste artigo, saber quais os impactos da implantação de um sistema de custeio ABC, na gestão de custos, em uma empresa do ramo varejista de brinquedo. Realizou-se uma pesquisa bibliográfica, seguida de um estudo de caso, na empresa citada, coletando-se todos os dados necessários para se apurar esses custos, oriundos de cada loja e escritório, através da aplicação do método de custeio ABC. Após se efetivar essa apuração, o resultado, junto ao modelo proposto de custeio ABC, confronta-se com as informações de resultado, atualmente, utilizadas na empresa. Conclui-se, a partir do que foi demonstrado que, o sistema de custeio ABC é um método possível de ser aplicado em uma empresa do comércio varejista de brinquedo, trazendo benefícios para a tomada de decisão dos resultados.

Palavras-chaves: Método de custeio ABC. Custos. Custo gerencial.

ABSTRACT

The company Brinquedos LTDA belongs to the retail sector and has been minimizing its costs, in search of better results. When checking the form that the company demonstrates its cost determination, some distortions were detected, which could be improved. For this reason, it is proposed, as a general objective of this article, to know the impacts of the implementation of an ABC costing system, in the management of costs, in a retail toy company. A bibliographic research was carried out, followed by a case study, in the mentioned company, collecting all the necessary data to determine these costs, from each store and office, through the application of ABC costing method. After this calculation, the result, together with the proposed ABC costing model, is confronted with the results information, currently used in the company. It can be concluded from the above that the ABC costing system is a possible method to be applied in a toy retail trade company, bringing benefits to the decision making of the results.

1 INTRODUÇÃO

O ano de 2016 é enaltecido por um momento de crise político-econômica, no Brasil, “com economia estagnada, juros elevados, altas da inflação”, podendo, o reflexo desse cenário, ser visto nas empresas do setor terciário (REVISTA EXAME, 2017). Diante dessa conjuntura, existe a necessidade de adaptação, em que o administrador deve buscar por uma série de ferramentas que, possam auxiliá-los nas tarefas de controle, planejamento e decisão, facilitando-se, assim, a gestão do seu negócio.

Com esse propósito, vêm sendo aprimoradas técnicas de produção, logística, marketing e vendas para a contenção de custos e despesas. Para se atingir esta meta, entende-

¹ Graduanda em Ciências Contábeis na Universidade Federal do Ceará. Email: liviaparecida@hotmail.com

se que, “a contabilidade de custos é instrumento disponível poderoso, pois utiliza, em seu desenvolvimento, os princípios, os critérios e os procedimentos fundamentais da ciência contábil”. (LEONE, 2000, p. 27)

A Contabilidade de Custo se desenvolveu, impulsionada pela Revolução Industrial, na ocasião em que a contabilidade passou de seu foco principal que, consistia na avaliação de estoques, para as diferentes técnicas de custeio. Para Horngren (1997, p. 21), a Contabilidade de Custos procura atender a três objetivos distintos, quais sejam a geração de relatórios úteis para o planejamento e controle de operações rotineiras; a emissão de relatórios que apoiem a tomada de decisões não rotineiras; a formulação de planos, políticas de ação; o custeio de produtos para a avaliação de estoques; e, a determinação de lucros.

Essa busca por um método que trate da redução de custos tem gerado dúvidas, principalmente, quanto ao fato de o modelo adotado ser o apropriado para determinada empresa. Nesse intuito, as organizações são levadas a repensar sobre os seus sistemas de custeio e, a utilizá-los com finalidades gerenciais, uma vez que as informações geradas podem dar suporte à tomada de decisões significativas, dentro do contexto organizacional. Enfatiza-se que, essa preocupação não ocorre apenas nas empresas industriais e de serviços, mas também, nas empresas comerciais.

No Comércio, o que se tem percebido é que, os empresários possuem habilidades para as negociações de venda e de compra e, acabam valorizando essas prerrogativas mais do que os controles notadamente, quando se utiliza a técnica de custeio, por compreenderem que, os métodos são difíceis de administrar, não entendendo a sua efetivação ou, não dispendo de ferramentas apropriadas. (SEBRAE, 2004).

Nesta pesquisa, há que se explanar sobre esses Métodos, aprofundando-se no sistema ABC (Custeio Baseado em Atividades), por partir da premissa de que, as várias atividades realizadas nas empresas resultam em custos e, tais atividades consomem esses custos.

Desta feita, surge o seguinte questionamento: quais os impactos da implantação de um sistema de custeio ABC na gestão de custos, em uma empresa comercial de brinquedo?

A presente pesquisa tem, como objetivo geral, analisar os impactos da implantação de um sistema de custeio ABC, na gestão de custos, em uma empresa do ramo varejista de brinquedo.

O trabalho em pauta apresenta, como objetivos específicos: estruturar um sistema de custeio ABC, baseado nos dados coletados da empresa; analisar os dados apurados, com a implantação do sistema de custeio ABC, por loja; e, comparar os dados apurados com os da empresa.

É oportuno lembrar que, com a implantação de um sistema de custeio ABC, no ramo varejista, aufere-se à obtenção de informações precisas referente ao processo de compra e venda de mercadorias, rastreando-se as atividades significativas, avaliando-se o método atual adotado pela empresa e, analisando-se se, com a implantação de outro método, reduzem-se as distorções de custos, em cada loja, verificando-se, ainda, se os resultados estão coerentes com a realidade das filiais.

Este artigo se estrutura em cinco seções. A primeira seção trata dos elementos introdutórios; a segunda seção aborda o referencial teórico; a terceira seção representa a metodologia empregada; a quarta seção expõe o estudo aplicado ao comércio varejista de brinquedos; e, a quinta seção determina as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O estudo em questão há que apresentar a sua estrutura teórica, acerca dos assuntos que o fundamentam.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Com o processo de globalização e, a economia aberta, a coleta e apuração das informações de custos, em qualquer que seja o ramo empresarial, tornaram-se prioritários para as decisões gerenciais. Pode-se demonstrar a evolução da contabilidade e análise de custos, por meio de uma breve apreciação teórica sobre os conceitos atinentes à contabilidade de custos, desenvolvidos, desde o seu advento, na era mercantilista, perpassando-se pelas novas exigências da era industrial até os conceitos dos dias atuais.

A contabilidade de custos, conforme discorre Martins (1996) originou-se, na era mercantilista, antes da Revolução Industrial do século XVIII, sendo a sua principal fonte a Contabilidade Financeira. O sistema de apuração dos custos consistia em levantar os estoques, no início do período, adicionando-se as suas compras período e, deduzindo-se o que, ainda, restava do valor das notas de compras.

O autor alega que, tal contexto resultava no valor da despesa, aliada às mercadorias vendidas, a fim de se solucionar os problemas de mensuração monetária de estoques e, de resultado, motivo pelo qual esta técnica ficou, por muito tempo, estagnada, em virtude de não ter sido utilizada como um instrumento gerador de informações gerenciais.

O Quadro 1 demonstra a forma de cálculo de custo.

Quadro 1 – Cálculo de custo

Estoques Iniciais
(+) Compras
(-) Estoques Finais
<u>(=) Custo das Mercadorias Vendidas</u>

Fonte: Martins (1996, p. 20).

Diante desse cálculo, alcançava-se o lucro bruto, de onde se deduziam as despesas de manutenção da empresa, no período apurado, entre outras informações. Com a instituição desses dados, atinge-se a notória demonstração de resultados de empresas, conforme se evidencia no Quadro 2.

Quadro 2 – Demonstração de resultados

(-) Custo da Mercadoria Vendida	XXX
Estoque Iniciais	XXX
(+) Compras	XXX
(-) Estoques Finais	XXX
(=) Lucro Bruto	XXX
(-) Despesas	XXX
Comerciais	XXX
Administrativas	XXX
Financeiras	XXX
<u>Resultado antes Imposto de Renda</u>	<u>XXX</u>

Fonte: Martins (1996, p. 20).

Como a contabilidade de custo é parte integrante da Contabilidade Gerencial e Financeira, esta, necessariamente, não está associada aos requisitos legais ou fiscais, nem às convenções padronizadas. Atualmente, a contabilidade de custo não se restringe somente a empresa industrial, mas aos Bancos; às lojas comerciais; e, aos escritórios de planejamento, de auditoria e consultoria; onde se agrega valor, substanciando-o a toda empresa que, anseia pela

sua sobrevivência, no mundo globalizado. Entretanto, tornou-se imprescindível a sua gestão estratégica, ofertando-se o seu crescimento e a criação de vantagens competitivas, nesse intuito Crepaldi (1999, p.15), “Contabilidade de Custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços.”.

Crepaldi (1999, p. 18), ainda, relata que:

[...] a Contabilidade de Custos surgiu da necessidade de se conhecerem os custos dos produtos para avaliar estoques e apurar o resultado das indústrias [...]. No século XX, com a crescente complexidade do mundo empresarial, a Contabilidade de Custos está tornando-se cada vez mais importante na área gerencial da empresa, passando a ser utilizada no planejamento, controle de custos e na tomada de decisões.

A contabilidade de custos, perante os seus inúmeros sistemas existentes, deve considerar a diferença entre custo e despesa, pois esta distinção é de fundamental importância para a apuração do custo da produção e o resultado do período que está se analisando.

Baseando-se em Martins (1996, p.25), custo consiste em todos os gastos relativos ao bem e/ou serviço, utilizado na produção de outros bens ou serviços. Para o autor, custos e despesas não são sinônimos. Os custos só se referem ao sacrifício decorrente da produção e, as despesas são provenientes de todos os bens ou serviços, consumidos, diretamente ou, indiretamente, para a obtenção de receitas.

2.2 Métodos de custeio

O controle de custos deve ser estruturado de maneira a se fornecer respostas aos questionamentos dos gestores, quanto à origem e destino de cada gasto. Conforme CRC-SP/IBRACON, (2000, p.18) conceituam:

Custeio é o processo pelo qual se efetua a apropriação dos custos.[...] resultante do relacionamento de informações de natureza monetária e informações físicas, exigindo para ambas um adequado processo de coleta, registro, processamento e compilação.

Atualmente, com a economia globalizada, a cada dia, mais empresas efetuam os seus desligamentos e, os principais motivos para esta vertente estão ligados à qualidade, inovação; e, ao preço. O preço se destaca por ser o ponto mais afetado, pelo fato de envolver diversos setores de uma organização.

Para fins de aprofundamento quanto à temática proposta, há que se abordar como são os tradicionais sistemas de custos, onde as empresas buscam sobreviver, no atual mercado competitivo em que se vive. É oportuno lembrar que, estas empresas precisam estar respaldadas em informações consistentes, tendo o seu custo apurado e, direcionado, apropriadamente, dentro da empresa, o que se configura, indubitavelmente, como uma ferramenta primordial para o seu sucesso.

Ademais, a organização que busca ser reconhecida, no mercado, necessita, cotidianamente, tanto dos dados coerentes e coesos, perante a empresa, como também, quanto à sociedade em que se encontra. Com esse conceito, falar-se-á dos conceitos e sistemas de custeio usuais, empregados pela maioria das empresas que, tem um departamento de controle de custos.

2.2.1 Custeio por absorção

MARTINS (2003, p. 24) assinala que, o custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade, geralmente, aceitos, oriundos da situação histórica mencionada. Trata-se da apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, ratificando-se que, englobam somente os de produção; e, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços realizados.

Esse método é o critério legal exigido no Brasil. Entretanto, nem sempre é útil como ferramenta de gestão para análise de custos, por possibilitar distorções, ao se distribuir custos entre diversos produtos e serviços, possibilitando-se mascarar desperdícios e outras ineficiências produtivas. Acrescenta-se que, os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção.

2.2.2 Custeio Variável

O custeio variável foi desenvolvido, após os analistas em custos detectarem que, através do custeio por absorção, onde são apropriados todos os custos da produção aos produtos elaborados, ocorrem problemas, conforme delinea Martins (1996, p. 214), descrevendo as três de maior relevância:

- a) os custos fixos, observados pela sua natureza, existem, independentemente da produção, ou não, de qualquer produto fabricado, mesmo com o aumento ou a diminuição da produção;
- b) o critério de rateio, em razão de não ser indicado aonde o produto será alocado, confere uma arbitrariedade, ao final da apuração de custos; e,
- c) o valor do custo fixo, por unidade, depende do volume de produção.

Por essa e outras desvantagens e, outros riscos existentes, em função da apropriação dos custos fixos aos produtos, criou-se o custeio variável.

Martins (1996, p. 216) explica que: “são alocados aos produtos custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

O método de custeio direto, ou variável, atribui, para cada custo, uma classificação específica, em forma de custos fixos ou, custos variáveis. O custo final do produto, ou serviço será a soma do custo variável, dividido pela produção correspondente, sendo os custos fixos considerados, diretamente, no resultado do exercício. Gerencialmente, é um método muito utilizado, mas, em face da sua restrição fiscal e legal, a sua utilização implica na exigência de dois sistemas de custos:

- a) o sistema de custo contábil, qual seja absorção ou integral; e,
- b) uma sistemática de apuração paralela, segregando-se custos fixos e variáveis.

2.2.3 Custeio Baseado em Atividade (ABC)

O sistema de custeio, baseado em atividades ABC (Activity-Based Costing), é uma nova ferramenta empresarial que, tem como objetivos principais medir e melhorar as atividades que, compõem os processos de negócios e, calcular, com precisão, os custos dos produtos das empresas comerciais. Uma empresa, representada por uma sucessão de processos de negócios, que emprega o sistema de custeio, baseado em atividades, consegue identificar quais os recursos e as atividades consumidas por cada produto, conseguindo-se alocar, de forma coerente, os custos indiretos consumidos ou, por cada linha de produtos.

Percebe-se uma tentativa de se suprir as falhas do sistema de custeio tradicional das despesas, bem como os custos indiretos, que utiliza o critério de rateio, baseado nos custos diretos, entre outros, propiciando-se o aparecimento de distorções. Esta técnica foi útil, no passado, quando os custos indiretos, ora denominados overhead, não ultrapassavam 10% dos custos totais.

No tocante ao ABC, Maher (2001, p. 280) afirma que:

é um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelo produtos. Uma atividade é uma tarefa discreta que uma organização realiza para fabricar ou entregar um produto ou serviço.

Assim, o levantamento de custos, baseado em atividades, é uma metodologia de custeio que, procura reduzir, consideravelmente, essas distorções, encontradas, atualmente, no sistema tradicional de custos.

2.3 A Importância do varejo no Brasil

Salienta-se que, a origem do comércio é remota, estando relacionada ao surgimento da atividade humana. Quando se iniciou a troca dos produtos, designada escambo, não existia o caráter comercial, conforme os termos, atualmente, conhecidos, visto que, nos primórdios, o comércio não possuía um sentido econômico.

Na linguagem corrente, em que comerciar se trata da compra de bens dos produtores, com a intenção de se revendê-los, obtendo-se lucro. A atividade comercial surgiu na idade média, em decorrência da necessidade de os nobres e, da igreja empregar tudo o que lhes sobrava, proveniente dos valores que os nobres recebiam, como pagamento, devido à proteção que concediam às pessoas pertencentes às classes sociais menos favorecidas. (SOUZA, 2002, p. 24).

Nesse aspecto, considerando-se o ponto de vista econômico, o comércio é um ramo de produção que, permite a circulação das riquezas, de forma mais célere do que qualquer outro meio. Essa prerrogativa existe, em decorrência do fato de que, o comerciante recebe do produtor tudo o que este produz e, transfere-o ao consumidor, objetivando-se o lucro, que é um estímulo ao desenvolvimento econômico.

A função básica das empresas comerciais é de servirem, como mediadoras, entre o produtor e o consumidor. É vital que, essa mediação de bens e produtos ocorra com a finalidade de obtenção de lucros. Para Souza (2002), as atividades comerciais, ou mercantis, são exercidas por pessoas denominadas de agentes do comércio, os quais praticam atos do comércio.

A discussão das estratégias sobre custo de mercadorias adquire, ainda, maior importância quando se leva em consideração o fato de que, as atividades do comércio varejista têm uma representatividade elevada, em relação ao segmento empresarial do comércio brasileiro.

Segundo estudo da Pesquisa Anual do Comércio (PAC, 2002), no qual a pesquisa foi elaborada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), as atividades do comércio varejista foram, neste respectivo ano, foram as que registraram a maior parcela de faturamento do comércio, em geral, estimando-se um percentual de 45,5%. Por se referir às atividades desenvolvidas, basicamente, por estabelecimentos de pequeno porte, o comércio varejista reuniu, em 2002, 85,2% do total de estabelecimentos e, 85,3% do montante de empresas com atividade comercial, no país.

Além disto, em relação ao número de postos de trabalho, o comércio varejista foi responsável por 77,8% do total de pessoas ocupadas, no segmento comercial, bem como por 66,0% do total de salários e, outras remunerações pagas no período, conforme se observa, na Tabela 1.

Tabela 1 – Participação percentual no número de empresa, estabelecimento com receita de revenda, pessoal ocupado, salários, retiradas e outras remunerações e receita líquida de revenda

Categories do comercio	Número de Empresas	Estabelecimentos com receita de revenda	Pessoal ocupado em 31/12	Salários, Retiradas e outras remunerações	Rec e ita Líquida de revenda
Total	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Comércio por Atacado	6,9	7,1	13,5	23,3	42,5
Comércio Varejista	85,3	85,2	77,8	66	42,5
Comércio de veículos e peças	7,8	7,7	8,7	10,7	12

Fonte: IBGE (2002).

Verifica-se que, o segmento do comércio varejista tem uma participação fundamental à economia brasileira. Diante dos dados apresentados, percebe-se que, as empresas comerciais varejistas, além de figurarem em primeiro lugar, em termos quantitativos, são responsáveis pela maioria dos postos de trabalhos, gerados no ano de 2002.

Por conseguinte, de acordo com a Pesquisa Anual de Comércio 2002, os principais segmentos do comércio varejista vêm apresentando uma participação estável, em se comparando com o total de número de postos de trabalho, destacando-se a participação dos hiper/supermercados; das lojas de departamentos, eletrodomésticos e móveis; e, do setor de tecidos e artigos de vestuário.

Na Pesquisa Anual do Comércio (PAC, 2014), instituída pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), analisa-se que, as atividades do comércio varejista foram, neste respectivo ano, as que registraram a maior parcela de faturamento do comércio, em geral, correspondendo-se a 44,4%. Desta feita, nota-se a importância do Comércio para a economia brasileira.

2.3.1 Crescimento do comércio varejista de brinquedo

O Comércio especializado na venda de brinquedos é formado por poucos franqueadores. Contribui-se, para este contexto, a sazonalidade acentuada do negócio, aliada às necessidades de ampla variedade de produtos multimarcas.

O histórico do setor no Brasil, de acordo com relato do secretário do Ministério do Desenvolvimento Indústria e Comércio (MDIC), qual seja Armando Meziat (2009), no período de 1995, o governo brasileiro aplicou uma medida de salvaguarda no setor de brinquedos, alegando que, “A decisão teve duração de dez anos e, estimulou a evolução do setor, nesse período.”. Delibera-se que, esse segmento integrará programas de fortalecimento de competitividade, que integra os seguintes setores: indústria marítima; complexo automotivo; madeira e móveis; têxteis; e, confecções e biodiesel, entre outros.

Meziat (2009) explicou que, os desafios do setor de brinquedos na PDP (Política de Desenvolvimento Produtivo) são: promoção da inovação e modernização do parque industrial; estímulo às exportações brasileiras e defesa das práticas leais de comércio; e, ampliação do acesso ao mercado e ao consumo. O presidente do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), Paulo Okamoto, o incremento, na política do Governo

Federal, vai aprimorar a competitividade do setor, afirma que, “Vamos atuar junto com o governo e as entidades para inovar e capacitar o setor de brinquedos no país. ”.

3 METODOLOGIA

Com o intuito de se atender ao problema e aos objetivos propostos, o estudo em pauta visa analisar os impactos da implantação de um sistema de custeio ABC, na gestão de custos, em uma empresa do ramo varejista de brinquedo, estruturando-se os conceitos ora abordados, em um estudo de caso. A metodologia aplicada para a realização deste trabalho foi a indutiva, na qual, de acordo com Lakatos & Marconi (1995, p. 106), define-se “em um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas.”.

Portanto, o objetivo dos argumentos indutivos é levar às conclusões, cujo conteúdo é mais amplo do que o das premissas, nas quais se fundamentam. Utilizou-se a pesquisa descritiva, na qual Beuren (2008, p. 79) destaca que, preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e, interpretá-los, sem a interferência do pesquisador.

Gil (1999, p. 76) leciona que:

o estudo de caso é considerado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante outros tipos de delineamento considerados.

Busca-se, através do estudo de caso, analisar como o sistema de apuração de custos pode influenciar, em uma gestão eficiente de negócio. Classificou-se como uma pesquisa documental, em virtude da utilização de documentos que, não haviam recebido tratamento, anteriormente, ou que, ainda podiam ser reestruturados, de acordo com os objetivos da pesquisa. (GIL, 1999, p.76).

No tocante à investigação documental, preceitua-se

Investigação documental é a realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfilmes, fotografias, videoteipe, informações em disquete, diários, cartas pessoais e outros. (VERGARA, 2000, p. 45).

Os dados foram coletados através dos documentos fornecidos pela área contábil da empresa responsável pela contabilização e evidenciação das informações do comércio varejista, Brinquedos Ltda. Esses documentos consistem em balancetes de contas e de centro de custos, do período de 2016. Ademais, foram coletadas informações, expressas em relatórios internos, demonstrando-se os elementos de custos, valores, o quadro de pessoal, entre outros dados contábeis necessários para a montagem dos demonstrativos gerenciais, procedendo-se com os seguintes passos:

- a) Passo 1: levantamento de todos os gastos mensais da empresa, através de relatórios coletados na empresa;
- b) Passo 2: através de entrevista aplicada aos funcionários, realizou-se o mapeamento detalhado das atividades relacionadas a cada função exercida, na empresa, considerando-se a de mais relevância;
- c) Passo 3: constituiu-se uma planilha, para alocar os gastos mensais da empresa, a fim de atribuí-los a cada atividade, mapeada no passo 2;

- d) Passo 4: elaborou-se uma entrevista à diretora da empresa entender a principal atividade realizada na empresa, para se dimensionar e classificar os direcionadores de custo;
- e) Passo 5: após a efetivação do passo 4, condiciona-se cada direcionador de custo para as lojas, de acordo com as suas atividades; e,
- f) Passo 6: depois de ser identificado o custo de cada loja, através do seu direcionador atribuído no passo 5, foi feito o comparativo do resultado encontrado com o Sistema de Custeio ABC em face da Apuração de Resultados da Empresa.

4 ESTUDO APLICADO AO COMÉRCIO VAREJISTA DE BRINQUEDOS

O Estudo de Caso é regulamentado por um comércio especialista no ramo de brinquedos. O empreendimento abrange uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, com estrutura organizacional simples, localizada em cinco estados: Ceará; Rio Grande do Norte; Pernambuco; Sergipe; e, Pará. A missão da empresa consiste em revender produtos, por preços competitivos e, de alta qualidade. O faturamento médio da empresa anual gira em torno R\$ 70 milhões e, o seu estoque possui produtos diversificados, atingindo uma média aproximada de mais cinco mil itens, tendo, como público alvo, as classes A e B.

A empresa possui um software, para o controle de informações, porém, este dispõe apenas de informações sobre a emissão de pedidos de compras, faturamento, vendas efetuadas, contas a pagar e, contas a receber. No entanto, existem necessidades de informações que, o sistema não oferece, tais como métodos de custeio, por loja. Desta forma, não é possível se identificar, precisamente, qual o custo das atividades desenvolvidas para se conferir o suporte à loja.

Diante desse empenho, com o objetivo de se atender essa necessidade de informação, para uma melhor tomada de decisão, pretende-se implantar o método ABC, uma vez que este proporcionará informações sobre os custos de cada atividade exercida dentro da empresa, como também, o custo de cada loja. Devido à grande variedade de produtos em estoque, não se propôs implantar o Método ABC, por produto, mas contribuir com a empresa, no sentido de se saber qual o resultado auferido, por loja, já que a empresa analisa todos os seus dados desta forma.

A Tabela 2 se refere ao período de outubro de 2016, no qual apresentou a Receita líquida das treze lojas pesquisadas.

Tabela 2 – Receita líquida

Lojas	Receita Líquida
Lj 01	270.000,00
Lj 02	289.000,00
Lj 03	483.000,00
Lj 04	673.000,00
Lj 05	621.000,00
Lj 06	1.556.000,00
Lj 07	435.000,00
Lj 08	514.000,00
Lj 09	709.000,00
Lj 10	247.000,00
Lj 11	307.000,00
Lj 12	898.000,00
Lj 13	609.000,00
Total	7.611.000,00

Fonte: Adaptada pela autora (2017)

Dos dados informados, apresenta-se o faturamento, por loja. Objetivando-se conhecer o lucro ou prejuízo da empresa, procede-se com a implantação do sistema ABC.

4.1 Implantação do sistema ABC

Realizou-se uma pesquisa documental, condizente com o levantamento dos gastos mensais da empresa, conforme mostra a Tabela 3.

Tabela 3 - Gastos mensais

DESCRIÇÃO	VALOR
(=) Despesas de comercialização	1.662.934,69
Despesas de Pessoal	719.116,79
Taxa de Cartão	301.000,00
Aluguéis /Condomínio /Fundo Promocional	540.243,37
Marketing	96.116,24
Comunicação e Telecomunicação	6.458,29
(=) Despesas Gerais e Administrativas	1.052.883,42
Despesas de Pessoal	98.076,98
Pro-Labore	21.000,00
Aluguéis /Condomínio	9.258,18
Despesas com Informática	30.456,75
Viagens e Estadas	23.625,15
Comunicação e Telecomunicação	4.662,88
Serviços Prestados por Terceiros	30.626,26
Gerais	480.439,96
Outras Despesas Operacionais	321.209,66
Despesas Tributárias	33.527,60

Fonte: Adaptada pela autora (2017)

Após se efetuar o rastreamento de todos os gastos, avaliaram-se as atividades relevantes, exercidas em toda a empresa, de acordo com o que se apresenta no Quadro 3.

Quadro 3 –Levantamento das atividades da empresa

Atividade	Descrição
Compras	Tem como atividades principais: compra de mercadoria para revenda; Desenvolvimento de Fornecedores;
Marketing	Tem como atividades principais: compra de materias de embalagem, consumo, serviços e eventos da loja.
Venda	Tem como atividades principais: Atendimento ao Cliente; Arrumação da loja.
TI	Tem como atividades principais: Atendimento de chamados das Lojas e do Escritorio referentes a manutenção de todo o equipamento e instalações.
Recursos Humanos	Tem como atividades principais: Contratação, Acompanhamento e Desenvolvimento de Pessoas da Empresa.
Contabilidade	Tem como principal atividade: Registro e controle das Operações da Empresa, atividade realizada para toda empresa da mesma forma.

Fonte: Adaptado pela autora (2017)

Da percepção, entende-se que, os gastos surgem de acordo com as atividades exercidas. Examina-se que, os gastos e as atividades são instituídos, de acordo com os direcionadores de custos, previstos, no Quadro 4.

Quadro 4 – Direcionadores de custos dos gastos

Despesas	Direcionadores
Despesas de Pessoal	Atividade totalmente direcionada a Vendas;
Taxa de Cartão	Atividade totalmente direcionada a Vendas;
Aluguéis /Condomínio /Fundo Promocional	Atividade totalmente direcionada a Vendas, conforme area de venda
Marketing	Atividade totalmente direcionada a Vendas;
Comunicação e Telecomunicação	Apropriada de acordo com o total de cada conta telefonica ou telecomunicação da respectiva unidade de consumo;
Despesas de Pessoal Administrativo	Direcionada de acordo com o número de funcionários de cada atividade (Compras, Marketing, Vendas, TI, Recursos Humanos e Contabilidade) excluindo os vendedores.
Pro-Labore	Direcionada de acordo com número de horas trabalhadas pela diretoria em cada atividade (Compras, Marketing, Vendas, TI, Recursos Humanos e Contabilidade); nesta empresa existe apenas 01 diretor que coordena todas as atividades.
Aluguéis /Condomínio	Direcionada de acordo com a área de todas as atividades menos a área das vendas;
Despesas com Informatica	Direcionada para todas as atividades de acordo com os números de pedidos de serviços e materiais;
Viagens e Estadas	Atividade direcionada para área de vendas, no qual se discute sobre a ação de vendas principalmente nas datas especiais do dia das crianças e natal.
Comunicação e Telecomunicação	Direcionada para todas as atividades de acordo com os números de pedidos de serviços solicitados para manutenção ou prestação.
Serviços Prestados por Terceiros	Direcionada por igual para todas as atividades;
Generais	Direcionada por igual para todas as atividades.
Outras Despesas Operacionais	Direcionada para atividade de venda por igual, pois estão contidos gastos financeiros, como: juros bancarios, empréstimos, antecipações de recebimentos.
Despesas Tributárias	Direcionada para atividade de venda por igual, devido estar contido tributos como por exemplo: IPTU, ICMS sobre produtos que não são de vendas

Fonte: Adaptado pela autora (2017)

Para que se possa atribuir os gastos às atividades, de acordo com o Quadro 4, há que se inferir o suporte para a distribuição dos valores, com os dados informados pela empresa, conforme se detalha na Tabela 4.

Tabela 4 – Suporte para a atribuição dos custos

Atividades	Funcionarios	Áreas nº	Nº de Pedidos p Informatica	Nº de Pedidos p Serviços
Compras	3	60	5	5
Marketing	2	10	2	2
Venda - Vendedores	196	3.488	-	-
Venda - Outros	131	-	118	118
TI	2	20	2	2
Recursos Humanos	6	40	1	1
Contabilidade	6	50	5	5
Total	346	3.668	133	133

Fonte: Adaptado pela autora (2017)

A Tabela 5 exhibe a atribuição dos custos às respectivas atividades, conforme direcionadores contidos no quadro 4, através de informações contidas na tabela 4, chega-se ao custo das atividades de acordo com os gastos mensais da empresa em outubro/2016.

Tabela 5 – Atribuição dos custos às atividades

(=) Despesas de comercialização	Valor	Compras	Marketing	Venda	TI	R Humanos	Contabilidade
Despesas de Pessoal	719.116,79			719.116,79			
Taxa de Cartão	301.000,00			301.000,00			
Atugueis /Condomínio /Fundo Promocional	540.243,37			540.243,37			
Marketing	96.116,24			96.116,24			
Comunicação e Telecomunicação	6.458,29			6.458,29			
(=) Despesas Gerais e Administrativas							
Despesas de Pessoal	98.076,98	1.961,54	1.307,69	85.653,90	1.307,69	3.923,08	3.923,08
Pro-Labore	21.000,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00	3.500,00
Atugueis /Condomínio	9.258,18	151,44	25,24	8.803,85	50,48	100,96	126,20
Despesas com Informática	30.456,75	1.144,99	458,00	27.021,78	458,00	229,00	1.144,99
Viagens e Estadas	23.625,15			23.625,15			
Comunicação e Telecomunicação	4.662,88	278,16	185,44	2.901,19	185,44	556,32	556,32
Serviços Prestados por Terceiros	30.626,26	1.151,36	460,55	27.172,17	460,55	230,27	1.151,36
Gerais	480.439,96	80.073,33	80.073,33	80.073,33	80.073,33	80.073,33	80.073,33
Outras Despesas Operacionais	321.209,66	53.534,94	53.534,94	53.534,94	53.534,94	53.534,94	53.534,94
Despesas Tributárias	33.527,60			33.527,60			
Total	2.715.818,11	141.795,77	139.545,19	2.008.748,60	139.570,43	142.147,90	144.010,23

Fonte: Adaptado pela autora (2017)

Na Tabela 5, para demonstração dos números apresentados, pegou-se as informações contidas na Tabela 4 e Quadro 5, por exemplo: as despesas de pessoal no valor R\$ 719.116,79 foram atribuídas as atividades de vendas de acordo com os funcionários da área de vendas, e dessa forma todos os gastos mensais foram atribuídos a cada atividade da empresa.

Por conseguinte, expõe-se o levantamento de cada direcionador de custo das atividades, para alocação das lojas, considerados no Quadro 5.

Quadro 5 – Levantamento dos direcionadores de atividades

Atividades	Direcionadores
Vendas	Número total de Vendedores de cada loja
Compras	Numero de compra de cada loja
Marketing	Número de itens vendidos
TI	Número de Pedidos de Manutenção e Serviços de cada loja
R Humanos	Número total de funcionarios de cada loja
Contabilidade	Rateio igual para todas as lojas, pois a atividade não tem distinção

Fonte: Adaptado pela autora (2017)

No que tange aos dados fornecidos pela empresa que, representam cada direcionador, conforme Quadro 5 para que possa demonstrar os resultados de cada atividade apresenta-se a Tabela 6 e Tabela 07, que representam a sustentação para as informações e cálculos ora apresentados, podendo ser mitigado com os subsídios contidos na Tabela 4.

Tabela 6 – Apropriação das quantidades aos direcionadores

Atividades	L01	L02	L03	L04	L05	L06	L07	L08	L09	L10	L11	L12	L13	Total
Vendas	8	10	14	14	6	35	11	11	11	17	7	7	45	196
Compras	454	1114	565	2459	1622	3312	1590	1084	1023	2296	414	488	2121	18542
Marketing	1598	1586	1832	2304	1994	3261	1806	2029	2506	2299	1429	1577	2708	26929
TI	12	9	9	10	10	10	11	9	9	11		9	9	118
R Humanos	15	15	20	30	23	48	20	24	25	27	16	16	48	327
Contabilidade	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Fonte: Adaptado pela autora (2017)

A Tabela 7 dispõe do suporte para atribuição dos custos, informando os dados importantes para os cálculos apresentados para o custo de cada atividade para a loja conforme

o Quadro 5 – Levantamento dos Direcionadores de Custo.

Tabela 7 – Suporte para atribuição dos custos

Loja	Áreas m ²	Telefonia/Comunicação	Desp Tributárias	Custo da Mercadoria
L01	160	204,30	1.764,89	152.000,00
L02	200	248,46	1.143,22	139.000,00
L03	112	187,47	3.260,19	268.000,00
L04	250	218,47	5.489,68	369.000,00
L05	130	186,66	214,41	342.000,00
L06	546	240,66	10.055,62	861.000,00
L07	160	264,88	1.114,58	281.000,00
L08	200	219,39	1.875,07	285.000,00
L09	550	280,65	432,32	329.000,00
L10	260	172,79	5.102,54	391.000,00
L11	160	213,36	1.006,74	137.000,00
L12	290	107,89	1.044,68	169.000,00
L13	470	356,21	1.023,66	489.000,00
Escritorio	-	1.761,69	-	-
Total	3488	4.662,88	33.527,60	4.227.000,00

Fonte: Adaptado pela autora (2017)

Após apurados os gastos de cada atividade, há que se introduzirem os cálculos do custo por atividade, para cada loja. A sequência de cálculos é baseada nas atribuições dos gastos das atividades, de acordo com cada direcionador, apresentado no levantamento dos direcionadores das atividades; na apropriação das quantidades aos direcionadores; e, no suporte para atribuição dos custos, devidamente, demonstrados na fórmula (1) e (2).

$$\text{Custo do Direcionador} = \frac{\text{Custo da Atividade}}{\text{N}^\circ \text{ total de direcionador}} \quad (1)$$

$$\text{Custo da Atividade} = \text{Custo do Direcionador} \times \text{N}^\circ \text{ do Direcionador da Atividade} \quad (2)$$

Ressalta-se que, os cálculos usados para se obter a demonstração do resultado atualmente, aplicado, na empresa, adota a fórmula outrora determinada, tendo-se, a título de exemplo, a Loja 01, que aborda a atividade venda, conforme se verifica na fórmula (3) e (4).

Custo do Direcionador será:

$$\frac{\text{R\$ 2.008.748,60}}{196} = \text{R\$ 10.248,71} \quad (3)$$

$$\text{Custo da Atividade} = \text{R\$ 10.248,71} \times 8 = \text{R\$ 81.989,73} \quad (4)$$

Após a representação mencionada, prossegue-se com a Tabela 8 que, estabelece os custos das atividades, por loja:

Tabela 8 – Resultado com Metodologia ABC

Atividades	L01	L02	L03	L04	L05	L06	L07	L08	L09	L10	L11	L12	L13	Total
Receita	270.000,00	289.000,00	483.000,00	673.000,00	621.000,00	1.556.000,00	435.000,00	514.000,00	609.000,00	709.000,00	247.000,00	307.000,00	898.000,00	7.611.000,00
(-) CMV	152.000,00	159.000,00	263.000,00	369.000,00	342.000,00	861.000,00	281.000,00	285.000,00	329.000,00	391.000,00	137.000,00	169.000,00	489.000,00	4.227.000,00
(=) Lucro Bruto	118.000,00	130.000,00	220.000,00	304.000,00	279.000,00	695.000,00	154.000,00	229.000,00	280.000,00	318.000,00	110.000,00	138.000,00	409.000,00	3.384.000,00
(-) Vendas	81.989,74	102.487,17	143.482,04	143.482,04	61.492,30	358.705,11	112.735,89	112.735,89	112.735,89	174.228,19	71.741,02	71.741,02	461.192,28	2.008.748,60
(-) Compras	3.471,86	8.519,06	4.320,71	18.804,65	12.403,88	25.327,77	12.159,17	8.289,65	7.823,16	17.558,14	3.165,97	3.731,87	16.219,87	141.795,77
(-) Marketing	8.280,78	8.218,60	9.493,36	11.939,25	10.332,84	16.898,39	9.358,63	10.514,21	12.986,01	11.913,34	7.405,03	8.171,96	14.032,77	139.545,19
(-) TI	14.193,60	10.645,20	10.645,20	11.828,00	11.828,00	11.828,00	13.010,80	10.645,20	10.645,20	13.010,80	0,00	10.645,20	10.645,20	139.570,43
(-) R. Humanos	6.520,55	6.520,55	8.694,06	13.041,09	9.998,17	20.865,75	8.694,06	10.432,87	10.867,58	11.736,98	6.955,25	6.955,25	20.865,75	142.147,90
(-) Contabilidade	11.077,71	11.077,71	11.077,71	11.077,71	11.077,71	11.077,71	11.077,71	11.077,71	11.077,71	11.077,71	11.077,71	11.077,71	11.077,71	144.010,23
(=) Lucro por Loja	-7.534,24	-17.468,30	32.286,91	93.827,25	161.867,09	250.297,27	-13.036,26	65.304,47	113.864,45	78.474,83	9.655,02	25.676,99	-125.033,58	668.181,89

Fonte: Empresa, Adaptado pela Autora (2017)

Apresenta-se para análise do comparativo as informações geradas pela empresa:

Tabela 9 – Demonstração do resultado atualmente aplicado na empresa

DRE	L 01	L 02	L 03	L 04	L 05	L 06	L 07	L 08	L 09	L 10	L 11	L 12	L 13	Escritorio	Total
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	270.000,00	289.000,00	483.000,00	673.000,00	621.000,00	1.556.000,00	435.000,00	514.000,00	609.000,00	709.000,00	247.000,00	307.000,00	898.000,00	-	7.611.000,00
Custo Mercadorias Vendidas	152.000,00	159.000,00	263.000,00	369.000,00	342.000,00	861.000,00	281.000,00	285.000,00	329.000,00	391.000,00	137.000,00	169.000,00	489.000,00	-	4.227.000,00
LUCRO BRUTO	118.000,00	130.000,00	220.000,00	304.000,00	279.000,00	695.000,00	154.000,00	229.000,00	280.000,00	318.000,00	110.000,00	138.000,00	409.000,00	-	3.384.000,00
Despesas com vendas	99.785,71	86.959,47	108.708,64	177.965,16	147.887,96	252.224,20	120.457,78	108.107,46	157.058,55	163.648,12	66.643,81	78.354,53	166.240,11	14.815,83	1.748.857,33
Gerais e Administrativas	109,50	699,23	109,50	1.191,43	2.424,32	109,50	699,24	109,50	2.075,31	326,27	109,50	109,50	109,50	428.657,20	436.839,50
Depreciação e Amortização	5.659,46	441,80	1.362,92	11.148,87	347,34	21.690,99	491,14	1.693,23	59.017,12	19.187,54	6.070,26	7.207,37	24.804,28	3.199,50	162.321,82
Outras Despesas Operacionais	156,94	10,92	-400,07	85,22	110,27	269,51	122,19	95,44	47,69	58,48	9,10	9,44	187,73	1.216,09	1.978,95
Resultado de Equivalência Patrimonial	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	104.593,05	104.593,05
LUCRO ANTES DO RESULTADO FINANCEIRO	12.288,39	41.888,58	110.219,01	113.609,32	128.230,11	420.705,80	32.229,65	118.994,37	61.801,33	134.779,59	37.167,33	52.319,16	217.658,38	552.481,67	2.034.372,69
Receitas Financeiras	208,80	234,86	338,30	1.800,55	2.371,45	1.373,08	477,25	87,13	525,47	1.257,63	195,87	203,04	762,00	50.980,39	60.815,82
Despesas Financeiras	31,98	6,73	5.809,32	213,07	1.929,00	21,55	31,75	0,00	66,73	109,77	0,00	36,72	355,82	313.430,84	322.043,28
LUCRO/PREJUÍZO ANTES DO IRECS	12.465,21	42.116,71	104.747,99	115.196,80	128.672,56	422.057,33	32.675,15	119.081,50	62.260,07	135.927,45	37.363,20	52.485,48	218.064,56	-814.932,12	668.181,89

Fonte: Empresa, Adaptado pela Autora (2017)

Observa-se na Tabela 9, a empresa estudada possui treze filiais e, um escritório, em que desenvolve todas as atividades de suporte, conforme se rastreou, através dos direcionadores de atividades. Averigua-se que, o escritório apresenta um prejuízo de, aproximadamente, R\$ 814 mil, tendo em vista que, atualmente, a empresa aloca todas as despesas que, não são, diretamente, vinculadas às lojas, tais como despesas gerais; administrativas; e, despesas financeiras.

Complementa-se que, outras compras e serviços contratados são rateados, igualmente, entre todas as lojas e o escritório, por intermédio do centro de custos. No sistema utilizado, existe um pedido que, representa uma ordem de compra, serviço ou, pagamento, e, este pedido é dividido entre todos os que compõem a empresa, por meio do seu centro de custo. Diante deste âmbito, têm-se a demonstração de resultado, atualmente, aplicada na empresa, conforme se comprovou na Tabela retro mencionada, resultando-se em um prejuízo para o escritório e todas as lojas que, detém lucro.

Diante de tudo o que foi exposto, deduz-se que, com a implantação do Sistema de Custeio ABC, pode-se direcionar, a todas as lojas, os seus custos, de acordo com as atividades apresentadas. Ao se confrontar a demonstração de resultado da empresa com o resultado aplicado da metodologia ABC, examina-se que, as lojas 01, 02 e 07 e, 13 passaram a apresentar prejuízo e, os lucros das demais se reduziram. Por conseguinte, o escritório deixou de ter custo, visto a nova metodologia.

Ressalva-se que, todos os custos do escritório deveriam ter o seu custo direcionado às lojas, por estas demandarem dos seus serviços. Portanto, as atividades exercidas pelo escritório deveriam compor os custos de cada loja.

5 CONCLUSÃO

Durante todo o percurso para a realização deste trabalho, teve-se, como objetivo principal, analisar os impactos da implantação de um sistema de custeio ABC, na gestão de custos, em uma empresa do ramo varejista de brinquedos. A metodologia da empresa consistia na utilização do rateio entre as lojas e os departamentos que, compõem a parte administrativa da empresa, para que fossem apurados os seus resultados, por centro de custos.

Desta forma, percebeu-se que, a empresa distorcia os resultados, alavancando-se os custos do escritório, corroborando-se para um prejuízo que, não condizia com os fatos ocorridos. No caso das lojas, todas apresentavam lucros e, algumas se sobressaíam, demonstrando-se resultados satisfatórios, quais sejam as lojas 06 e 13, favorecendo-se para que a empresa possa tomar decisões benéficas, considerando-as para análise. Contudo, as receitas do período, juntamente, com os gastos, foram deliberadas, para que, a partir desta conjuntura, a implantação do sistema de custeio ABC pudesse ser iniciada.

Para a implantação do Método de Custeio ABC, houve o detalhamento de todas as atividades relevantes da empresa, a fim de que, com estas atividades, se pudesse atribuir cada gasto ocorrido. Após este feito, ter-se-ia uma estrutura eficaz, para serem atribuídos todos os gastos inerentes às atividades. Em seguida, conduziu-se cada direcionador de atividade para administrar estes custos, em cada loja, de acordo com estas atividades. Diante do direcionamento a cada atividade, devidamente, apurada, nas lojas, podem-se comparar os resultados obtidos da nova metodologia, em face das informações apresentadas pela empresa.

Os dados mais impactantes representam o escritório, visto que, na avaliação da empresa, constata-se um prejuízo de R\$ 814 mil e, no Método de Custeio ABC, as atividades exercidas do escritório são todas de suporte para a loja. Desta feita, esses custos não pertencem ao escritório, mas às atividades executadas para as lojas. Outros dados significativos se referem às

lojas 01, 02, 07 e 13 que, no Custeio ABC, expuseram um prejuízo, proporcionando-se uma oscilação dos resultados de outras lojas. Não obstante, umas cresceram, outras, não se desenvolveram.

Com estes resultados, avalia-se que, através da implantação do Sistema ABC, por loja, eliminou distorções, no resultado da empresa. Tal sistema representou a empresa de forma coerente, instituindo-se que, todas as atividades desenvolvidas são de suporte para a loja. Ademais, a utilização do sistema ABC para a determinação de custos é um método preciso e, o seu uso se configura como um apoio fundamental às decisões. Os sistemas de custo se direcionam, não só para o auxílio, mas para a participação ativa no gerenciamento, compondo-se um arsenal de ferramentas utilizadas pelas empresas que, pretendem ser competitivas.

Com a utilização destas análises, a empresa poderá tomar decisões estratégicas, assegurando-se dos seus conhecimentos, pois as proporções entre custo e lucro se tornam acuradas, com a aplicação da metodologia de ABC por lojas. Assim, a empresa poderá elaborar estratégias para aumentar os volumes de compras e venda das lojas que, geram maior lucro, introduzindo-se esforços voltados para a redução de custos, mediante o controle dos direcionadores, através das lojas que sinalizam uma margem menor.

Justifica-se o sistema ABC como uma ferramenta essencial para uma empresa que, pleiteia sobreviver no mercado, atualmente, concorrido. Constata-se que, um método de custos adequado poderá trazer benefícios, no sentido de se auxiliar a gestão, como uma ferramenta de apoio, por exemplo, na apuração do custo da loja. Acredita-se que, desta forma, tenha-se atingido o objetivo geral, que foi propor um sistema de custos, por loja, aplicável a um comércio varejista de brinquedos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DINO. Perspectivas para 2017. **Revista Exame**, [S.l.], 03 out. 2016. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/negocios/dino/mercado-imobiliario-perspectivas-para-2017-shtml/>>. Acesso em: 03 abr. 2017.

CEARÁ. Secretaria do Planejamento e Gestão. **Boletim de Desempenho do Comércio Varejista**. Fortaleza: Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará, maio. 2008. Disponível em: <http://www.ipece.ce.gov.br/categoria3/servicos/varejista/BCV_1_Tri2009.pdf> Acesso em: 31 maio. 2017.

CREPALDI, Sílvia Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, v.2, 1997.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamento de Metodologia Científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO DE INDÚSTRIA E COMÉRCIO. **Setor de Brinquedos espera crescimento de 12% com inclusão na PDP**. Brasília, 04 ago. 2009. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/noticia.php?area=2¬icia=9219>>. Acesso em: 31 maio. 2017.

_____. **Setor de brinquedos espera crescimento de 12% com inclusão na pdp**. Brasília, DF: MDIC, ano. Disponível em: <<http://investimentos.mdic.gov.br/portalmDIC//sitio/interna/noticia.php?area=1-icia=6660>>. Acesso em: 03 abr. 2017.

PESQUISA ANUAL DO COMÉRCIO 2002. Brasília, DF: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2002. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/comercioeservico/pac/2002/default.shtm>>. Acesso em: 30 maio. 2017.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Acervo do SEBRAE, DATA. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/arquivos_chronus/bds/bds.nsf/c437771cf43c706703257146005bacde/\\$file/nt00031fba.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/arquivos_chronus/bds/bds.nsf/c437771cf43c706703257146005bacde/$file/nt00031fba.pdf)>. Acesso em: 03 abr. 2017.

SOUZA, Acilon Batista de. **Contabilidade de empresas comerciais**. São Paulo: Atlas, 2002.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2000.