

## **Proposta de Implantação de Modelo de Custos em um Petshop**

**Aluna: Valéria Gaieski**

**Orientador no TCC II: Prof. Me Matheus Tumelero Dornelles**

**Orientador no TCC I: Prof. Me Fernando Ben**

**Semestre: 2022-2**

### **Resumo**

O presente trabalho buscou, através da importância da contabilidade, demonstrar os custos em um determinado estabelecimento, através do tempo de desenvolvimento da atividade principal e, propor a implantação do custeio por atividades. O custo representa o fator mais importante para uma tomada de decisões, podendo-se desenvolver uma crítica próxima da realidade para a definição do melhor resultado. Para a empresa, optou-se o custeio ABC. Para se chegar até essa decisão e ver o resultado, realizou-se uma pesquisa bibliográfica seguida de um estudo de caso através de investigação exclusiva na área. Iniciou-se o artigo com os conceitos básicos sobre custos, custos na prestação de serviços, gestão e o próprio custeio ABC. Os dados foram coletados através de visitas ao estabelecimento, no qual desenhou-se as principais atividades. Procurou-se desenvolver através de discriminar as principais atividades, posteriormente marcar o tempo das mesmas e fazer a distribuição de custos conforme o profissional no qual a desenvolveu. Conclui-se que após desenvolver e aplicar o estudo deste artigo, pode-se perceber com clareza o custo de cada atividade e/ou processo, tendo em vista melhorias para programar-se quanto a necessidade do gasto e futuros investimentos. A pesquisa limitou-se a apenas um estabelecimento com loja de artigos para venda e serviços como banho e tosa. Para os futuros estudos, sugere-se que a tomada de tempo, seja feita por mais de uma pessoa, para que este número fique o mais claro possível ao empreendimento.

Palavras-chave: Custos – Custeio ABC – TDABC – Custo por Atividade.

### **1 Introdução**

Conforme Crepaldi (2018), o ABC surgiu por volta da década de 1980, quando Kaplan e Cooper (1998) desenvolveram uma importante ferramenta para as decisões gerenciais e estratégicas, através da qual as companhias cortavam desperdícios, melhoravam os serviços, avaliavam iniciativas de qualidade e impulsionavam para o melhoramento contínuo. O surgimento do custo ABC está ligado à administração científica, que usou para seu desenvolvimento o estudo dos tempos e movimentos que eram observados diretamente das atividades desempenhadas pelos operários da época.

Nas palavras de Martins e Rocha (2015) existem duas perspectivas as quais o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*). Uma delas é de que pode ser abordado pelo custeio de produtos e é focada, no processo de mensuração, pela busca com acuracidade da alocação de custos às entidades objeto de custeio, principalmente aos produtos. A outra perspectiva contempla o processo de gestão do custo de sobrecarga por meio do aprimoramento no desempenho dos processos e atividades.

Para Fontoura (2013), a base do custeio ABC seria o estudo nas relações entre as causas dos custos e sua utilização, utilizando-se de duas formas de alocação para os departamentos, processos organizacionais e para o produto propriamente dito e, sua principal característica é a utilização de indução de custo com estudo de causas e identificação primária e secundária.

Conforme Fontoura (2013) pode-se dizer que a qualidade do rastreamento dos custos é que vai diferenciar a qualidade das informações, desde um simples rateio até um direcionamento defendido pela metodologia.

Nas palavras de Crepaldi (2018), basicamente, o processo consiste em atribuir os custos às atividades e, em seguida, atribuir os custos das atividades aos produtos. Para isso, é preciso rastrear os custos que cada atividade causou, atribuindo-lhes valores. Por fim, é feita uma verificação dos portadores finais de custos, que realizarão o consumo dos serviços das atividades; só então é feita a atribuição dos custos definidos.

Esse processo consiste na identificação, análise e alocação de custos aos processos de uma determinada empresa, visando melhor gerenciar a lucratividade. O uso desse método permite melhor mensuração dos custos. Os recursos são atribuídos a cada atividade; em seguida, as atividades são atribuídas a objetos de custo com base no seu uso. O custo baseado em atividades reconhece os relacionamentos de causa dos responsáveis pelos custos das atividades. Também, ameniza as distorções provocadas pelo uso do rateio usado na tradicional lógica de absorção dos custos. (CREPALDI, 2018)

A metodologia ABC demonstra com riqueza de detalhes todas as atividades envolvidas no processo de prestação de serviço ao cliente, e tem como princípio de que são as atividades que consomem os recursos e agregam custo ao serviço, diferentemente do custeio por absorção que pode distorcer os custos, devido aos rateios arbitrários utilizados por essa metodologia. (MATOS, 2002)

Assim, o objetivo principal deste artigo, foi identificar as atividades e mensurar os custos em um estabelecimento agropet de Bento Gonçalves. Para tal, definiu-se o seguinte problema de pesquisa: quais os fatores a serem observados na identificação das atividades e mensuração dos custos, pelo método ABC, em um estabelecimento agropet de Bento Gonçalves?

## **2 Conceitos de Custos**

Conforme Bruni e Famá (2011), pode-se dizer que em custos existem alguns termos técnicos mais comuns, sendo os gastos ou dispêndios, investimentos, custos, despesas, desembolsos e perdas.

Para Yanase (2018), o gasto decorre da compra de bens ou serviços. Trata-se do sacrifício que a entidade incorre, tendo como contrapartida a entrega ou promessa de entrega futura de ativos. Segundo o mesmo autor, investimento é o gasto que foi “ativado” e que promoverá benefícios ao longo de diversos anos, durante sua vida útil, podendo gerar lucros ainda maiores quando o investimento se refere algum equipamento para aumento de produção.

Para Bruni e Famá (2011), custos representam os gastos relativos a bens ou serviços. Portanto, estão associados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade. Como exemplos de custos podem ser citados os gastos com matérias primas, embalagens, mão de obra fabril, alugueis e seguros de instalações fabris, entre outros. Já as despesas correspondem a bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Não estão associados à produção de um produto ou serviço. Como exemplos de despesa podem ser citados gastos com salários de vendedores, gastos com funcionários administrativos, entre outros.

Para os mesmos autores, desembolsos consistem no pagamento do bem ou serviço, independentemente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido. É importante ressaltar que a contabilidade registra os fatos de acordo com o princípio de competência. Por competência entende-se que o registro de receitas e despesas deve ser feito de acordo com a real ocorrência, independentemente de sua realização ou quitação. Por exemplo, se foram empregadas 40 horas de mão de obra no mês de março que somente foram quitadas em abril, o lançamento contábil do gasto deve ser feito em março. Já o registro financeiro da quitação ou

desembolso será registrado no mês de abril. Logo, não se deve confundir despesa com desembolso.

Para Padoveze e Junior (2013), prejuízo é a palavra contábil para designar o excesso de despesas sobre as receitas de um período. Tudo que é gasto sem a real necessidade de consumo.

## **2.1 Custos na Prestação de Serviços.**

Custos segundo Martins (2018) é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. Para a execução de um serviço, deve-se utilizar o custo da mão de obra e, para a fabricação de um bem se faz necessário o gasto com a fabricação de tal produto.

Para Assef (2003) os custos são divididos em custos diretos, indiretos, fixos e variáveis, e a classificação está em relação ao objeto analisado. Pode-se associar em diretos quando o custo for diretamente associado ao produto, como por exemplo, a matéria prima e, no caso de serviços a mão de obra. Os custos indiretos são os que estão relacionados indiretamente ao produto, como energia elétrica, água, seguros, depreciação, entre outros.

Os custos fixos independem do volume de sua produção e faturamento, se mantendo ao longo do mês, por exemplo, alugueis de equipamentos, despesa com manutenção, salários e encargos entre outros. Os custos variáveis têm relação com volume de produção e faturamento, pois cada unidade produzida gera uma unidade de custo, por exemplo, material.

## **2.2 Gestão de Custos**

Matos (2002) estabelece que para o exercício da gestão tenha um nível alto de desempenho e que o mesmo seja adequado, o estabelecimento não pode se eximir das informações necessárias para um controle eficaz e, também, as informações passadas precisam ser de elevado grau de confiabilidade.

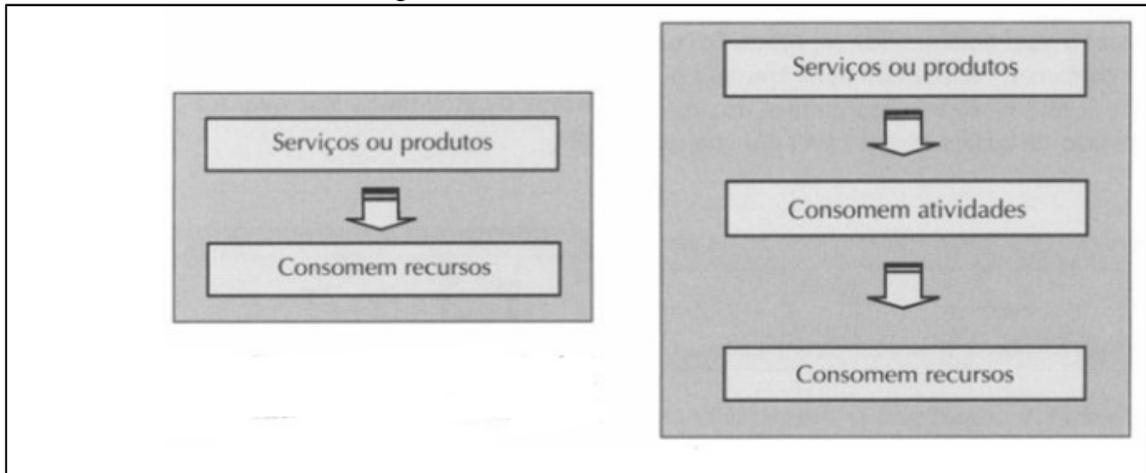
### **2.2.1 Sistemas de Custeio**

Para Martins (2002), existem apenas dois sistemas de custeio para serviços, o sistema de custeio por absorção e o custeio por atividades. O sistema de custeio por absorção tem por objetivo principal, confrontar os custos dos serviços prestados e respectivos recebimentos e os desperdícios gerados pelo uso ineficiente dos recursos organizacionais. Este custeio supõe que o volume de serviços efetuados causam custos, e assim, o prestador de serviços é um gerador de custos diretos e indiretos. Os custos diretos são alocados diretamente aos serviços, já os indiretos são rateados por meio de bases de rateio.

A informação financeira gerada pelo custeio por absorção não fornece visão clara da forma como os custos mudam quando o volume de produção das atividades aumenta ou diminui. (MARTINS, 2002)

Na Figura 1, pode-se ter uma base em como seria a visão do custo tradicional, por absorção e a visão de custos por atividades.

Figura 1 – Custos Tradicionais x Custeio ABC



Fonte: Falk (2011, p. 101)

### 2.2.1.1 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Souza (2013) estabelece que o custeio ABC, destaca-se devido à complexidade das organizações prestadoras de serviço e à ampla necessidade de informações para a tomada de decisões. No ABC, analisa-se o comportamento dos custos por atividade realizada, conforme o seu consumo de recursos.

Comparativamente aos demais sistemas de custeio, no que se refere à tomada de decisão, o ABC se destaca como um dos mais eficientes. (KAPLAN; COOPER, 1998, apud MARTINS, 2002). Sendo amplamente evidenciado na literatura como o sistema de custeio mais adequado para a gestão financeira de serviços. (ABBAS, 2001 apud MARTINS, 2002)

Em linhas gerais, o sistema ABC, para a mensuração dos custos dos produtos, clientes e serviços, parte do pressuposto de que as atividades realizadas durante os processos de fabricação de produtos, de atendimento a clientes ou de prestação de serviços são responsáveis pelo consumo de recursos (HILTON et al., 2000, apud MARTINS, 2002)

Na Figura 2, ilustram-se as palavras do Hilton et al em como o sistema de custeio ABC é construído.

Figura 2: Relação entre processo, atividades e custos no sistema ABC.



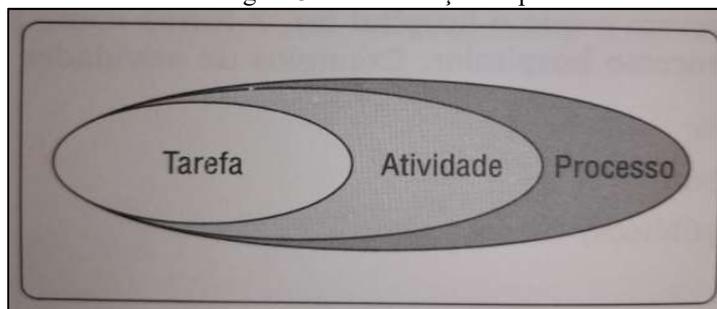
Fonte: Souza (2013 p.47)

Souza (2013) acredita que a sua finalidade é reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, procedimento inadvertidamente comum aos sistemas de custeios tradicionais, e, ao mesmo tempo, permitir a alocação dos custos diretos sobretudo àqueles referentes à mão de obra.

Atividade é um conjunto de tarefas, e tarefa é trabalho, realizado por pessoas, equipamentos, instalações, métodos entre outros, para gerar um serviço. (MARTINS, 2002)

Para Martins (2002) há, também, o processo que é um conjunto de atividades relacionadas e interdependentes pela produção de serviços. Na Figura 3 pode-se ver a ordem do processo, juntamente com a tarefa e atividade.

Figura 3: Demonstração de processo



Fonte: Martins (2002 p.36)

Para Souza (2013), uma vez identificados os procedimentos e as suas principais atividades desenvolvidas, procede-se a determinação dos recursos (diretos e indiretos) que são consumidos para a realização do mesmo. Geralmente, os processos necessitam de auxílio da equipe que os executam, profissional, equipamentos e produtos diretos na execução do processo conforme a Figura 3.

Matos (2002) estabelece, no âmbito do sistema de custeio baseado em atividades, a importância dos direcionadores de custos. Um direcionador de custos representa a relação entre custo e atividade, ou seja, a verdadeira causa dos custos.

Souza (2013) salienta que, após definidas as atividades e os recursos consumidos, é possível alocar cada recurso na sua atividade. A Figura 4 apresenta um exemplo hipotético onde foram definidos os principais recursos do bloco cirúrgico de um hospital, juntamente com a Diretoria de Orçamento e Custos.

Figura 4 – Principais recursos consumidos para a realização dos procedimentos.

Código	Recursos
R01	Custos fixos diretos do bloco cirúrgico
R02	Materiais hospitalares
R03	Medicamentos
R04	Serviços prestados pelos setores de apoio
R05	Serviços prestados pelos setores administrativos

Fonte: Souza (2013, p. 120)

Na figura 5, podem-se perceber os custos definidos para o setor.

Figura 5 – Valor e quantidade dos recursos consumidos

Recursos consumidos mensalmente	Valor (R\$)	Quantidade
R01	111.539,16	2.506,67
R02	12.690,14	4.430,00
R03	9.709,02	13.093,10
R04	95.252,18	2.506,67
R05	108.886,99	2.506,67
TOTAL	338.077,49	25.043,10

Fonte: SOUZA (2013, p.123)

Já, nas Figuras 6 e 7, verificam-se a relação entre as atividades prestadas e os recursos consumidos.

Figura 6 - Distribuição dos recursos às atividades, com base nos direcionadores de recursos.

Recursos	Atividades							
	BC01		BC02		BC03		BC04	
	Nº direc.	%	Nº direc.	%	Nº direc.	%	Nº direc.	%
R01	213,33	8,51	640,00	25,53	640,00	25,53	640,00	25,53
R02	126,57	2,86	126,57	2,86	3.670,57	82,86	126,57	2,86
R03	374,09	2,86	374,09	2,86	10.848,57	82,86	374,09	2,86
R04	213,33	8,51	640,00	25,53	640,00	25,53	640,00	25,53
R05	213,33	8,51	640,00	25,53	640,00	25,53	640,00	25,53

Fonte: Souza (2013 p.124)

Figura 7 - Distribuição dos recursos às atividades, com base nos direcionadores de recursos.

Recursos	Atividades					
	BC05		BC06		BC07	
	Nº direc.	%	Nº direc.	%	Nº direc.	%
R01	53,33	2,13	106,67	4,26	213,33	8,51
R02	126,57	2,86	126,57	2,86	126,57	2,86
R03	374,09	2,86	374,09	2,86	374,09	2,86
R04	53,33	2,13	106,67	4,26	213,33	8,51
R05	53,33	2,13	106,67	4,26	213,33	8,51

Fonte: Souza (2013, p.124)

Após definida a porcentagem que cada atividade e recurso consumido, podem-se efetuar a distribuição dos valores, conforme apresenta a Figura 8.

Figura 8 - Cálculo de Custos das atividades

Recursos	Atividades						
	BC01	BC02	BC03	BC04	BC05	BC06	BC07
R01	9.492,69	28.478,08	28.478,08	28.478,08	2.373,17	4.746,35	9.492,69
R02	362,58	362,58	10.514,69	362,58	362,58	362,58	362,58
R03	277,40	277,40	8.044,62	277,40	277,40	277,40	277,40
R04	8.106,57	24.319,71	24.319,71	24.319,71	2.026,64	4.053,28	8.106,57
R05	9.266,98	27.800,93	27.800,93	27.800,93	2.316,74	4.633,49	9.266,98
TOTAL	27.506,22	81.238,70	99.158,03	81.238,70	7.356,54	14.073,10	27.506,22

Fonte: SOUZA (2013, p. 125)

O cálculo, sob as orientações do custeio ABC, propicia uma distinção entre as duas situações. No exemplo citado, ao apropriar determinados custos relacionados ao paciente (e não à diária hospitalar) fará com que o custo médio unitário seja menor para um paciente de alta permanência em relação aos casos que permanecem menor tempo. (MATOS 2002)

Na Figura 9, a título exemplificativo para compreensão do tema, consideram-se 800 para procedimentos administrativos e 3.000 para procedimentos clínicos e apoio logístico, e é perceptível a diferença entre a permanência do custeio tradicional e o custeio ABC.

Para Matos (2002), a diferença entre o custeio tradicional e o custeio ABC são os custos pertinentes ao paciente, procedimentos administrativos, são distribuídos pelo total de diárias, independente da permanência do paciente. Pelo custeio baseado em atividade, os direcionadores de custos propiciam uma maior precisão e, portanto, custos mais consistentes e adequados.

Figura 9 - Cálculo simulação de 1 e 10 diárias

Permanência do paciente	Abordagem de custeio tradicional	Custeio baseado em atividade
• 1 dia	$\frac{675.000,00}{3.000} \times 1 = 225,00$	$\frac{135.000,00}{800} \times 1 = 168,75$
		$\frac{540.000,00}{3.000} \times 1 = 180,00$
TOTAL.....	225,00	348,75
• 10 dias	$\frac{675.000,00}{3.000} \times 10 = 2.225,00$	$\frac{135.000,00}{800} \times 10 = 168,75$
		$\frac{540.000,00}{3.000} \times 10 = 1.800,00$
TOTAL.....	2.225,00	1.968,75

Fonte: MATOS (2002, p. 240)

### 2.2.1.2 TDABC

O TDABC cria condições para que as empresas melhorem seus sistemas de gestão de custos, em vez de abandoná-los. (KAPLAN; ANDERSON, 2007). Conforme citado na Revista de Contabilidade e Controladoria, artigo TDABC (*Time-Driven Activity-based Costing*) escrito por Wernke et al (2016) aplicado em uma pequena empresa de costura industrial, o TDABC pode ser aplicado em uma empresa, observando os procedimentos de levantamento de recursos fornecidos às atividades, segregando-os em grupos, apuração do valor gasto em cada recurso,

mensuração da capacidade prática das atividades, determinação do custo unitário de cada recurso, com a divisão do valor encontrado para cada grupo de recursos pela capacidade prática da atividade, aferição do tempo consumido para execução de uma atividade e a multiplicação do custo unitário pelo tempo requerido por cada objeto de custo.

### **3 Metodologia**

Para Fachin (2017), o método científico é um instrumento do conhecimento, que proporciona aos pesquisadores, de qualquer área de sua formação sua orientação geral, que facilita planejar uma pesquisa, formular hipóteses, realizar experiências e interpretar resultados. Esta pesquisa foi de natureza qualitativa que, para Stake (2011), significa que o raciocínio se baseia principalmente na percepção e, o nível da pesquisa foi exploratório, que para Marconi (2021), são as investigações de pesquisa empíricas cujo objetivo é a formulação de questões ou de um problema, com tripla finalidade: desenvolver hipóteses; aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno para a realização de uma pesquisa futura mais precisa; modificar e clarificar conceitos, com estratégia de estudo de caso e com participantes dos setores do estabelecimento.

Como aponta Nascimento (2012), o objetivo consiste no alvo que se pretende, necessita ou deseja atingir, no sentido de se resolver o problema ou eliminar a dificuldade. É importante ressaltar que sem objetivo, não se faz o planejamento.

Ainda, nas palavras de Nascimento (2012) o levantamento de dados e informações, consiste no conhecimento necessário das particularidades e características que envolvem o problema ou dificuldade, constituindo-se em suas variáveis.

Foi realizado um estudo de caso, em um pet shop localizado na cidade de Bento Gonçalves - RS, de forma que fosse aplicado o conhecimento desenvolvido nos conceitos teóricos buscados através da pesquisa bibliográfica, com propósito de analisar o custo de cada processo realizado no estabelecimento mencionado. Este estudo de caso se fez exclusivo à um estabelecimento comercial.

#### **3.1 Coletas de dados**

Em primeiro momento, foi realizada uma revisão bibliográfica sobre o custeio ABC, tarefas, procedimentos, atividade e TDABC, nos quais esses dados foram retirados de livros, artigos, sites e revistas.

Após, foi desenvolvido um estudo de caso, onde se iniciou com uma reunião com o proprietário da empresa estudada, definindo as principais atividades. Nessas, foram englobadas a de menor impacto de tempo e, foi desenhado o perfil do setor. Posteriormente, efetuou-se o acompanhamento dos colaboradores em cada atividade, marcando o tempo inicial e final de cada processo. O tempo trabalhado no setor foi em torno de 30 dias, intercalando em dois turnos, manhã e tarde, onde o fluxo de movimento tem oscilações. Após esta coleta, planilharam-se os dados e realizou-se a média dos mesmos para calcular o custo unitário de cada atividade. Posteriormente, desenvolveu-se a análise do conteúdo e o estudo de caso.

### **4 Resultados da Pesquisa**

#### **4.1 Agropet 4 patas**

O empreendimento atua no ramo de venda de itens de pet shop, bem como rações, camas, coleiras e tudo para o conforto do animal de estimação. Junto a loja, no mesmo espaço físico, possuem o serviço de banho e tosa. Esta instalação fica localizado em Bento Gonçalves, Rio Grande do Sul, fundada em 30/01/2021 com a razão social Agropet 4 patas, o custo aplicado no estudo de caso de deu ao TDABC, que são as atividades pelo tempo executados pelas mesmas.

Sua principal atividade é a venda de produtos que ocorre em tempo integral de seu horário de funcionamento. Já o banho e tosa, em virtude de estudo realizado anteriormente pelos envolvidos, ficou definido que ocorreria apenas entre sexta-feira e sábado, devido à alta demanda destes dias.

## **4.2 Tabulação das atividades**

Em uma reunião com a equipe Agropet 4 patas, definiu-se em 2 grandes grupos as principais atividades da empresa: loja e banho/tosa. Posteriormente, quando necessário e readequando conforme a execução, para que as mesmas pudessem ser apresentadas de forma mais fidedigna a realidade. Visto que, alguns dos clientes tomaram mais tempo na compra, dividiu-se estes em dois tipos de atendimento, no qual um chama-se “atendimento expresso” e o outro “atendimento diferenciado”. Abaixo seguem as atividades da loja.

Em primeiro contato com o pet, as maiorias dos clientes tiveram o seu atendimento como diferenciado, o que isso significa, pelo simples fato de não apenas comprarem a sua necessidade, mas sim atentando a cada detalhe explicado pelo funcionário que está munido de informações e sempre disposto a ajudar e fidelizar o cliente.

A partir do momento que o cliente está fidelizado e confiante do estabelecimento, vem o atendimento expresso, que tem este nome pelo simples fato de já saber e conhecer o que vai adquirir, tomando menos tempo e agilizando o atendimento de uma forma de desenvolver mais atividades no dia.

Tem-se, também, a atividade de recebimento de mercadorias, desde o envolvimento com a compra do material, até o mesmo chegar à empresa e ser armazenado no ambiente, por serem produtos com volume agregado.

E, por fim e não menos importante, se tem a organização da loja, no qual esta atividade é específica para reposições de mercadoria, abertura de loja, disponibilização de banners para melhor visualização do estabelecimento, limpeza, entre outros.

O banho e tosa também foi dividido em grandes grupos. O primeiro contato com o animal é na sua recepção ao estabelecimento, incluído esse tempo na atividade de banho. A atividade banho inclui a parte de lavagem do indivíduo, caso necessário, repetição do processo e, após o animal estar limpo, é colocado na máquina de secagem, onde esta é regulada com temperatura e tempo necessário para a secagem do pelo, não necessitando de ajuda humana.

Após o animal pet estar pronto da secagem, tem a atividade “enfeite”, onde o bicho de estimação é preparado com enfeites, perfumes e, às vezes, até um penteado, dependendo da sua pelagem.

Para melhor definir os tempos de banho, estes foram divididos em grupos por porte pequeno, médio e grande. A cada banho executado, há a atividade “limpeza ambiente”, que se resume em higienizar cada item utilizado, desde shampoos até o local de lavagem do animal.

O fluxo maior do banho e tosa, é o banho, porém quando houver tosa, também foi acordado em dividir por portes, pois cada porte tem a seu tempo.

### **4.2.1 Loja**

Após a definição das atividades, o próximo passo se deu aos custos propriamente ditos, onde foi feita a alocação dos mesmos conforme o departamento. Nesta seção foram calculados os custos para a loja, apurados em função do tempo por atividade. As despesas foram separadas conforme o seu vínculo a atividade onde, pode-se citar como exemplo a energia elétrica que foi classificada como custo variável e, indireta para a atividade de atendimento, tanto o expresso quanto o diferenciado. No Quadro 1 pode-se visualizar a média de tempo conforme as atividades pré-estabelecidas.

Quadro 1 – Tempo atividade loja

Atividades	Departamento	Tempo Estimado Minutos
Atendimento Expresso	Loja	3,25
Atendimento Diferenciado	Loja	9,90
Recebimento Mercadoria	Loja	45,00
Organização Loja	Loja	120,00

Fonte: Elaborado pela autora

O empreendimento tem seu horário diário semanal de 555 minutos, totalizando 2.775 minutos, quando não há feriado. Aos sábados possui horário reduzido, e a carga horária é de 495 minutos.

Os meses analisados são de fevereiro de 2022, março de 2022 e abril de 2022. Após a soma de todos os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis, chegou-se ao custo operacional por minuto mensal apresentados na Tabela 1.

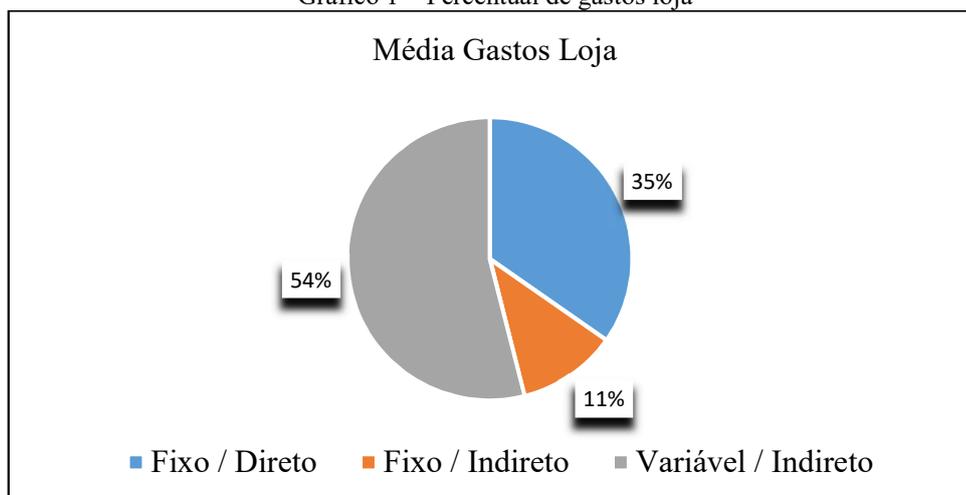
Tabela 1 – Custo médio por minuto

Custo Loja	Valor Total	Minutos Mês	Custo Minuto
fev/22	R\$ 6.903,60	13.080	0,53
mar/22	R\$ 7.522,61	14.745	0,51
abr/22	R\$ 7.021,09	13.020	0,54

Fonte: Elaborado pela autora

Pode-se observar que não se tem oscilações de custos, quando comparado esses três meses em questão. O Gráfico 1 apresenta porcentagem média dos três meses mencionados, de cada gasto que compõe o custo do minuto.

Gráfico 1 – Percentual de gastos loja



Fonte: Elaborado pela autora

Agora que já se tem o tempo de atividade, o custo por minuto e quanto de cada despesa forma o custo de um atendimento, a análise consiste em saber se, em cada venda feita, além do

custo do produto, qual é o custo operacional. Na Tabela 2 pode-se visualizar essas informações de forma mais clara.

Tabela 2 – Custo por atividade loja

Atividades	Tempo Estimado Minutos	Custo Médio Estimado	Custo Médio por atividade
Atendimento Expresso	3,25	R\$ 0,53	R\$ 1,72
Atendimento Diferenciado	9,90	R\$ 0,53	R\$ 5,25
Recebimento Mercadoria	45,00	R\$ 0,53	R\$ 23,85
Organização Loja	120,00	R\$ 0,53	R\$ 63,60

Fonte: Elaborado pela autora

Presume-se que, além do custo citado anteriormente para cada atendimento, se tem o custo no qual não está ligado diretamente à venda, mas não menos importante. Para se ter uma venda, tanto no modo Expresso como no modo Diferenciado, o funcionário precisaria receber a mercadoria como, também, organizar o ambiente. Nisso se inclui, desde a limpeza, reposição de mercadoria, a ociosidade, entre outros. Para um resultado mais fidedigno ao processo que traz a receita, os custos de recebimento de mercadoria e organização da loja foram alocados aos atendimentos, em uma forma de rateio pela sua quantidade, a qual pode ser analisada na Tabela 3.

Tabela 3 – Custo por atividade com demais custos da loja

Atividades	Tempo Estimado Minutos	Custo Médio Estimado	Custo Médio por atividade
Atendimento Expresso	3,25	R\$ 0,53	R\$ 9,41
Atendimento Diferenciado	9,90	R\$ 0,53	R\$ 12,94

Fonte: Elaborado pela autora

Em outra análise o custo da loja se mantém na média, não distorcendo os valores, compondo o custo de R\$ 9,41 e R\$ 12,94. Estes foram somados em cada item de custo mensal de fevereiro a abril e, o cálculo foi dividido entre os atendimentos. O valor pré-definido para cada item de ociosidade, em fevereiro foi de 42% do custo operacional e, em março 40% e abril de 37,03%.

Esses valores de ociosidade não são bons para um bom desempenho e lucratividade da empresa, logo, acredita-se que deve haver algum planejamento, para diminuição deste custo, como, por exemplo, deixar de pagar empresas terceirizadas e investir no aprendizado para desenvolver sua própria propaganda, por exemplo.

#### 4.2.2 Banho e Tosa

Após as definições das atividades, o passo seguinte se deu aos custos de fato, onde se efetivou a alocação dos mesmos conforme o departamento. Nesta seção foram calculados os custos do setor de banho e tosa que foram definidos em função do tempo por atividade. Conforme ocorreu no setor da loja, as despesas do banho e tosa também foram separadas conforme o seu vínculo a cada atividade, tendo como exemplo a água como um custo variável e direto. No Quadro 2 pode-se visualizar a média de tempo conforme as atividades pré-estabelecidas.

Quadro 2 - Tempo atividade banho e tosa

Atividades	Departamento	Tempo Estimado Minutos
Banho Porte Pequeno	Banho/Tosa	15,00
Tosa Porte Pequeno	Banho/Tosa	25,00
Enfeite Porte Pequeno	Banho/Tosa	8,00
Banho Porte Médio	Banho/Tosa	33,00
Tosa Porte Médio	Banho/Tosa	120,00
Enfeite Porte Médio	Banho/Tosa	9,00
Banho Porte Grande	Banho/Tosa	58,00
Tosa Porte Grande	Banho/Tosa	120,00
Enfeite Porte Grande	Banho/Tosa	12,00
Limpeza Ambiente	Banho/Tosa	6,40

Fonte: Elaborado pela autora

O serviço de banho e tosa funciona apenas nas sextas-feiras e sábados, onde se concentra o maior fluxo de atendimentos. Sendo assim, sua carga horária compõe 555 minutos nas sextas e 495 minutos aos sábados, totalizando 1.050 minutos, quando não há feriado. Realiza-se, assim, uma carga horária média de 4.180 minutos.

Os meses analisados são de fevereiro de 2022, março de 2022 e abril de 2022. Após a soma de todos os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis, chegou-se ao custo operacional por minuto mensal, apresentados na Tabela 4.

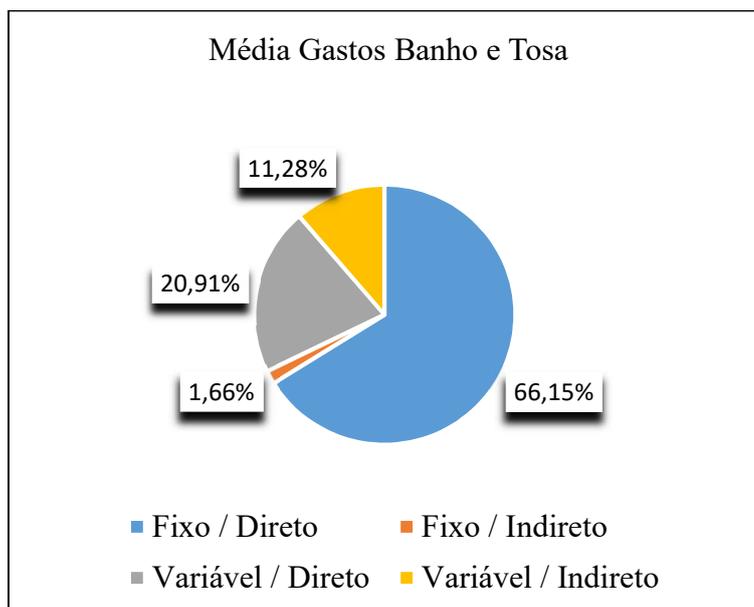
Tabela 4 – Custo médio por minuto banho e tosa

Custo Banho e Tosa	Valor Total	Minutos Mês	Custo Minuto
fev/22	R\$ 3.095,20	4.200	0,74
mar/22	R\$ 3.166,63	4.200	0,75
abr/22	R\$ 2.985,29	4.140	0,72

Fonte: Elaborado pela autora

Pode-se observar que não há oscilações de custos, quando comparado esses três meses em questão. O Gráfico 2 apresenta porcentagem média dos três meses mencionados, de cada gasto que compõe o custo do minuto.

Gráfico 2 - Custo por atividade banho e tosa



Fonte: Elaborado pela autora

Agora que já se obteve o tempo de atividade, o custo por minuto e quanto de cada despesa forma o custo de um banho ou tosa, a análise consiste em saber se, em cada serviço feito, qual é o custo operacional, conforme demonstra a Tabela 5.

Tabela 5 - Custo por atividade banho tosa

Atividades	Departamento	Tempo Estimado Minutos	Custo médio por atividade
Banho Porte Pequeno	Banho/Tosa	15,00	R\$ 11,11
Tosa Porte Pequeno	Banho/Tosa	25,00	R\$ 18,51
Enfeite Porte Pequeno	Banho/Tosa	8,00	R\$ 5,92
Banho Porte Médio	Banho/Tosa	33,00	R\$ 24,44
Tosa Porte Médio	Banho/Tosa	120,00	R\$ 88,86
Enfeite Porte Médio	Banho/Tosa	9,00	R\$ 6,66
Banho Porte Grande	Banho/Tosa	58,00	R\$ 42,95
Tosa Porte Grande	Banho/Tosa	120,00	R\$ 88,86
Enfeite Porte Grande	Banho/Tosa	12,00	R\$ 8,89
Limpeza Ambiente	Banho/Tosa	6,40	R\$ 4,74

Fonte: Elaborado pela autora

Para melhor visualização deste custo, no Tabela 6 pode-se verificar a soma dos itens, pois cada banho inclui banho, enfeite e limpeza de ambiente. Para tosa o custo é composto como tosa, enfeite e limpeza de ambiente.

Tabela 6 - Custo por atividade agrupado

Atividades	Soma Tempo	
	Estimado Minutos	Custo Médio por atividade
Banho Porte Pequeno	29,40	R\$ 21,77
Tosa Porte Pequeno	39,40	R\$ 29,18
Banho Porte Médio	48,40	R\$ 35,84
Tosa Porte Médio	135,40	R\$ 100,27
Banho Porte Grande	76,40	R\$ 56,58
Tosa Porte Grande	138,40	R\$ 102,49

Fonte: Elaborado pela autora

Presume-se que, além do custo citado anteriormente para cada atividade direta, como banho e tosa, há o custo que não está ligado diretamente às atividades. Para ocorrer uma atividade no setor banho e tosa, tanto na lavagem como no aparo de pelos, o colaborador necessita limpar o ambiente como, também, organizar o ambiente de trabalho. Nisso se inclui, desde a limpeza entre uma atividade e outra, reposição de itens para consumo, a ociosidade, entre outros. Para um resultado mais fidedigno ao processo que traz a receita, os custos de limpeza e organização do setor foram alocados aos banhos e tosas, em uma forma de rateio pela sua quantidade de tempo.

Tabela 7 - Custo por atividade com restante dos custos banho e tosa

Atividades	Departamento	Tempo	Custo	Custo por atividade	Custo Médio por Atividade	Custo Médio por Atividade Valor total de Despesas
		Estimado Minutos	Médio Estimado			
Banho Porte Pequeno	Banho/Tosa	29,40	0,74	R\$ 21,77	R\$ 48,23	
Tosa Porte Pequeno	Banho/Tosa	39,40	0,74	R\$ 29,18	R\$ 64,64	
Banho Porte Médio	Banho/Tosa	48,40	0,74	R\$ 35,84	R\$ 79,40	
Tosa Porte Médio	Banho/Tosa	135,40	0,74	R\$ 100,27	R\$ 222,13	
Banho Porte Grande	Banho/Tosa	76,40	0,74	R\$ 56,58	R\$ 125,34	
Tosa Porte Grande	Banho/Tosa	138,40	0,74	R\$ 102,49	R\$ 227,05	

Fonte: Elaborado pela autora

Em outra análise, o custo do serviço quase se mantém na média, se não fosse pela ociosidade do mês de fevereiro, por ser um mês atípico, onde as pessoas acabam viajando e não utilizando o banho e tosa para o seu animal, distorcendo o restante dos valores. Para compor os custos de cada atividade, foram somados em cada item de custo mensal, entre fevereiro e abril, e o cálculo foi dividido entre os serviços prestados. O valor para cada item de ociosidade em fevereiro foi de 49% do custo operacional, em março de 34% e, em abril de 36%.

Esses valores de ociosidade não são bons para um bom desempenho e lucro para a empresa, logo, conforme já mencionado, acredita-se que deve haver algum planejamento, para diminuir este custo.

Conclusa a análise de dados, na seção seguinte apresentam-se as considerações finais do estudo.

### 4.3 Considerações finais do estudo

Esta pesquisa propôs, como objetivo geral, alinhar os custos de uma loja de pet shop juntamente com o banho e tosa, como serviços agregados ao valor da venda dos produtos. Com a revisão bibliográfica buscou-se a não limitação somente ao conceito, aplicando na prática o que foi apresentado neste artigo.

Na parte em que diz respeito ao atendimento, loja física, a atividade no qual mais possui alocação de custos é a organização da loja, onde se concentra o maior tempo diário trabalhado. Por não ser uma atividade que gera receita de forma direta, deveria ser avaliada para redução de tempo. A atividade em que apresenta os melhores resultados é a atividade atendimento ao cliente, tanto atendimento expresso, quanto atendimento personalizado, onde, as mesmas são as que geram receita no qual cobre todos os custos realizados pelo empreendimento.

Quanto ao banho e tosa, o maior custo está alocado na atividade em animais de porte grande, gerando um custo por banho médio de R\$ 227,05 e, esse custo se deve ao tempo de realização da atividade pelo porte do mesmo. Para melhores resultados, a empresa deve focar na atividade de banho em portes pequenos, onde o custo da atividade média calculada foi de R\$ 21,77, gerando lucro aproximado de 50%.

## 5 Conclusão

Durante a realização deste estudo, pode-se verificar o funcionamento da parte gerencial e operacional de uma empresa na prática. Verificaram-se as dificuldades na aplicação dos custos no processo atual. Com o levantamento de dados relativos ao estabelecimento, pode-se ter uma visão diferente do cenário atual.

O objetivo deste estudo e, o respectivo problema de pesquisa foram atingidos pela análise dos dados apresentadas na seção 4. Após a coleta de dados e elaboração das planilhas, pode-se perceber que os valores de custos atribuídos nas vendas, não condizem com o cenário atual.

Sugere-se que a empresa aplique ações de melhorias como a implantação de um sistema de custeio, para o controle gerencial e operacional, o qual vai auxiliar para os futuros preços a serem aplicados. Também, tal melhoria pode subsidiar o registro fidedigno de informações para a gestão.

Vale ressaltar que, caso venham a aplicar o custeio por atividades, deve ocorrer uma atualização dos processos, tanto de atividades quanto de tempo. Pode-se, por exemplo, definir um tempo padrão para análise contínua dos processos.

Reitera-se que este estudo limitou-se a análise da empresa objeto de estudo, ou seja, os resultados obtidos não podem ser generalizados em virtude das particularidades e área de atuação da mesma.

Sugere-se, para fins de futuros estudos, que seja proposta a implantação de controles permanentes na empresa, para que, a mesma, tenha informações fidedignas para a devida tomada de decisões. Ainda, propõe-se a análise de outra empresa do mesmo segmento, para fins de comparabilidade com os resultados obtidos neste.

## Referencias

ASSEF, Roberto. **Guia Prático de Administração Financeira: Pequenas e Médias Empresas**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

BRUNI, Adriano Leal. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel** / Adriano Leal Bruni, Rubens Famá. 5ª Ed. 5. Reimpr. - São Paulo: Atlas, 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade de custos** / Silvio Aparecido Crepaldi, Guilherme Simões Crepaldi. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FALK, James Anthony. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações** / James Anthony Falk. 1/4ª São Paulo: Atlas, 2011.

FONTOURA, Fernando Batista Bandeira da. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio** / Fernando Batista Bandeira da Fontoura. -- São Paulo: Atlas, 2013

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Custeio baseado em atividade e tempo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho**. São Paulo: Futura, 1998.

MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa** / Marina de Andrade Marconi, Eva Maria Lakatos; atualização da edição João Bosco Medeiros. - 9. ed. - São Paulo : Atlas, 2021.

MARTINS, Domingos dos Santos. **Custeio hospitalar por atividades: activity based costing** / Domingos dos Santos Martins. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Métodos de custeio comparados : custos e margens analisados sob diferentes perspectivas** / Eliseu Martins, Welington Rocha. 2ª ed. – São Paulo : Atlas, 2015.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos** / Eliseu Martins. - 11. ed. - São Paulo : Atlas, 2018.

MATOS, Afonso José de. **Gestão de custos hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão** / Afonso José de Matos. – São Paulo : Editores STS, 2002.

NASCIMENTO, Luiz Paulo do. **Elaboração de projetos de pesquisa : monografia, dissertação, tese e estudo de caso, com base em metodologia científica** / Luiz Paulo do Nascimento. -- São Paulo : Cengage Learning, 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Custo e preços de serviços: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral** / Clóvis Luís Padoveze, Franco Kaolu Takakura Junior. São Paulo: Atlas, 2013.

RODNEY WERNKE. **TDABC (Time-Driven Activity-based Costing) aplicado em uma pequena empresa de costura industrial**. Rodney Wernke, Marluce Lembeck, Ivone Junges, Jamilson Pinto Medeiros, Antonio Zanin. Revista da contabilidade e Controladoria, 2016.  
<https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/38450/29903> acesso em 24/10/2021 as 21:02

SOUZA, Antônio Artur de. **Gestão financeira e de custos em hospitais** / Antônio Artur de Souza. São Paulo: Atlas, 2013.

STAKE, Robert E. **Pesquisa qualitativa [recurso eletrônico] : estudando como as coisas funcionam** / Robert E. Stake ; tradução: Karla Reis ; revisão técnica: Nilda Jacks. Dados eletrônicos. Porto Alegre : Penso, 2011.

**YANASE, João. Custos e formação de preços (livro eletrônico): importante ferramenta para tomada de decisões / João Yanase. São Paulo: Trevisan Editora, 2018.**