

Contabilidade de custos e sustentabilidade: uma análise bibliográfica da adoção do custeio ABC como ferramenta de gestão em indústrias de pequeno porte

Cost accounting and sustainability: a literature review of the adoption of ABC costing as a management tool in small-scale industries

Contabilidad de costes y sostenibilidad: un análisis bibliográfico sobre la adopción del sistema de costes ABC como herramienta de gestión en las pequeñas empresas industriales

DOI: 10.54901/educa.v9-744

Chrislane do Nascimento Moura¹
Nina Oliveira de Sant'Ana²
Votê Monalisa Brotas Batalha³
Ma. Zuila Paulino Cavalcante⁴
José Carlos Alves Roberto⁵

RESUMO: A Contabilidade de Custos é indispensável para o controle financeiro e a tomada de decisões nas organizações, assumindo papel estratégico na valoração de estoques e na mensuração dos Custos Indiretos de Fabricação (CIF). Em indústrias de pequeno porte (EPP) do setor alimentício, especialmente no segmento de sorvetes, a alocação imprecisa dos custos pode distorcer a rentabilidade das linhas de produtos e comprometer a sustentabilidade do negócio. Este estudo bibliográfico busca aprofundar a compreensão das limitações dos métodos tradicionais de custeio e das contribuições do Custeio Baseado em Atividades (ABC) para a gestão. A pesquisa é aplicada quanto à natureza, exploratória e descritiva quanto aos fins e bibliográfica quanto aos meios. A análise da literatura evidencia que o ABC, ao rastrear o consumo de recursos pelas atividades e utilizar direcionadores compatíveis com esse consumo, pode reduzir distorções provocadas por rateios arbitrários, contribuir para a identificação e redução de perdas e desperdícios, melhorar a visibilidade dos custos e oferecer informações mais confiáveis para formação de preços, controle gerencial e tomada de decisões. A redução de perdas e o uso mais eficiente dos recursos proporcionados pelo ABC podem, portanto, fortalecer a sustentabilidade econômico-operacional das indústrias de pequeno porte, ao favorecer a eficiência produtiva, o controle dos custos e a continuidade das atividades. Como proposta interventiva, recomenda-se o mapeamento dos processos, a atribuição dos recursos às atividades, a definição de direcionadores e a apuração do custo por linha de produto.

Palavras-chave: contabilidade de custos, custeio ABC, gestão de custos, indústrias de pequeno porte, tomada de decisão.

¹ Graduanda em Ciências Contábeis, Centro Universitário Fametro, Manaus, Amazonas, Brasil.
E-mail: mourachris30@gmail.com

² Graduanda em Ciências Contábeis, Centro Universitário Fametro, Manaus, Amazonas, Brasil.
E-mail: ninasantana998@gmail.com

³ Graduanda em Ciências Contábeis, Centro Universitário Fametro, Manaus, Amazonas, Brasil.
E-mail: vmbrotasbatalha@gmail.com

⁴ Mestra em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Amazonas, Manaus, Amazonas, Brasil.
E-mail: zuila.cavalcante@fametro.edu.br

⁵ Mestre em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Amazonas, Manaus, Amazonas, Brasil.
E-mail: jose.roberto@fametro.edu.br

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo constitui-se como um estudo bibliográfico realizado com o propósito de aprofundar o conhecimento teórico acerca da Gestão de Custos e da implementação do Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) em indústrias de pequeno porte, servindo como base para a compreensão da mensuração contábil aplicada à gestão. Historicamente, a Contabilidade de Custos emergiu com a Revolução Industrial para responder às necessidades de valoração de estoques e apuração do lucro. Com a modernização dos processos, a automação e o aumento da representatividade dos Custos Indiretos de Fabricação (CIF), entretanto, os métodos convencionais de rateio passaram a apresentar limitações para representar com precisão o consumo dos recursos.

A evolução das estruturas produtivas ampliou a necessidade de informações contábeis úteis, confiáveis e oportunas. Nas organizações, a contabilidade deixou de exercer apenas função de registro patrimonial e passou a participar do planejamento, do controle e da tomada de decisões. Conceição, Conceição e Izidoro (2025) ressaltam sua função estratégica ao fornecer subsídios para análise de desempenho, avaliação de resultados e controle dos recursos. No âmbito da Contabilidade de Custos, essa função é particularmente relevante porque a identificação adequada dos gastos influencia a formação de preços, a avaliação da rentabilidade e o planejamento das operações.

O problema ganha importância nas empresas de pequeno porte, que precisam equilibrar recursos limitados, diversidade de produtos e pressão competitiva. No caso de uma indústria e comércio de sorvetes, gastos como energia elétrica para refrigeração, manutenção, mão de obra e logística podem apresentar diferentes relações com os produtos fabricados. Quando esses custos são distribuídos apenas por bases gerais, existe risco de subcusteio ou supercusteio, prejudicando a avaliação das margens e as decisões gerenciais.

Diante desse contexto, o objetivo geral do trabalho é analisar a fundamentação teórica e as contribuições do Custeio Baseado em Atividades (ABC) na otimização da gestão de custos e no suporte à tomada de decisões estratégicas em indústrias de pequeno porte. A delimitação concentra-se em indústrias e comércios de sorvetes classificadas como Empresas de Pequeno Porte (EPP), com ênfase na aplicação do ABC como ferramenta de apoio à gestão.

A questão norteadora deste estudo é: de que forma a implementação do Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) pode contribuir para a otimização da gestão de custos em uma indústria e comércio de sorvetes de pequeno porte? A formulação dessa questão permite relacionar a evolução dos sistemas de custeio, as limitações dos métodos tradicionais e

o potencial do ABC para produzir informações gerenciais mais aderentes ao consumo efetivo de recursos.

A justificativa do estudo decorre da necessidade de superar métodos de custeio que podem distorcer o custo real dos produtos ao ignorar a complexidade dos processos de apoio. A adoção do ABC é analisada pela possibilidade de ampliar a acuracidade na alocação dos custos indiretos, identificar atividades que agregam valor e evidenciar aquelas associadas a desperdícios. No plano gerencial, informações mais precisas podem apoiar a formação de preços, a avaliação da rentabilidade e o planejamento. No plano social, o estudo pode contribuir para o fortalecimento de pequenos negócios ao apresentar uma proposta de gestão aplicável ao contexto de recursos restritos.

Quanto à metodologia, a pesquisa classifica-se como aplicada quanto à natureza, exploratória e descritiva quanto aos fins e bibliográfica quanto aos meios, com abordagem qualitativa, conforme detalhado no tópico 3 deste artigo.

Quanto aos resultados, a análise está orientada pelos três objetivos específicos: identificar as limitações da apropriação dos custos indiretos pelos sistemas tradicionais; analisar a relação entre atividades geradoras de custos e direcionadores do ABC; e compreender a importância gerencial dessas informações para a formação de preços e o planejamento estratégico.

Ao final, pretende-se apresentar, com base na literatura analisada, uma proposta interventiva fundamentada para apoiar a gestão de custos em indústrias de pequeno porte, especialmente na identificação de atividades, escolha de direcionadores e utilização das informações produzidas para decisões gerenciais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A Contabilidade e seu Papel Estratégico

A Contabilidade exerce papel relevante na geração de informações para planejamento, controle e tomada de decisões. Conceição, Conceição e Izidoro (2025) enfatizam sua função estratégica nas organizações, destacando a utilidade das informações contábeis para análise de desempenho, avaliação de resultados e controle de recursos. Nessa perspectiva, a informação deixa de ser apenas registro histórico e passa a apoiar escolhas relacionadas à eficiência e à continuidade empresarial.

Ribeiro (2026) ressalta que os usuários da Contabilidade são pessoas ou entidades que utilizam, direta ou indiretamente, as informações produzidas. A qualidade dessas informações é particularmente importante em ambientes competitivos, nos quais decisões sobre preços, produção, mix de produtos e utilização de recursos dependem de dados consistentes.

Martins (2025) relaciona a origem da Contabilidade de Custos ao desenvolvimento industrial, quando o contador passou a lidar com diversos valores associados aos fatores de produção. A complexidade produtiva ampliou a necessidade de identificar e mensurar custos com maior precisão.

À luz desses autores, entende-se que a Contabilidade de Custos possui dimensão estratégica porque conecta os recursos consumidos às decisões empresariais. Em EPPs, essa conexão pode ser decisiva para evitar que informações pouco precisas sobre custos conduzam a preços inadequados ou à manutenção de produtos com rentabilidade aparente, mas insuficiente.

2.2 Contabilidade de Custos e Evolução dos Gastos Industriais

A Contabilidade de Custos dedica-se ao registro, mensuração e análise dos custos relacionados à produção de bens e serviços. Martins (2025) observa que o desenvolvimento das indústrias tornou mais complexa a função de mensurar os valores associados aos fatores de produção. A evolução tecnológica e organizacional, ao ampliar a diversidade de processos, aumentou também a importância de sistemas capazes de relacionar custos e atividades.

Veiga e Santos (2016) destacam que a Contabilidade de Custos está direcionada à análise dos gastos da entidade e envolve decisões de produção e formação de preços. Nesse sentido, sua utilidade ultrapassa a valoração de estoques e alcança planejamento e controle das operações.

Crepaldi e Crepaldi (2023) afirmam que a Contabilidade de Custos fornece informações para auxiliar a administração e permite planejar, classificar, alocar, acumular, registrar, analisar e interpretar os custos dos produtos fabricados e vendidos. A precisão da informação depende, portanto, da adequação do método utilizado à realidade operacional.

A convergência entre os autores indica que a evolução da Contabilidade de Custos acompanha a necessidade de maior qualidade informacional. Quanto mais diversificados os processos e os produtos, maior a necessidade de critérios de apropriação capazes de representar o consumo de recursos. Esse ponto fundamenta a discussão dos métodos de custeio e, especialmente, do ABC.

2.3 Métodos Tradicionais e Contemporâneos de Custeio

Os métodos de custeio representam diferentes formas de mensurar, apropriar e analisar os custos incorridos pelas organizações. O custeio por absorção, o custeio variável e o custo padrão possuem finalidades e características distintas, enquanto o ABC procura ampliar a precisão do rastreamento dos custos indiretos.

Crepaldi e Crepaldi (2023) explicam que o Custeio por Absorção considera os gastos relacionados à produção, incluindo custos diretos, indiretos, fixos e variáveis, incorporando-os aos produtos fabricados. Sua utilização é importante para a apuração e apresentação contábil dos custos, mas a distribuição dos custos indiretos por bases genéricas pode dificultar a análise gerencial quando os produtos consomem recursos de formas diferentes.

Garcia (2026) destaca a importância do custeio por absorção para o controle dos custos de produção e para a elaboração de demonstrações em conformidade com normas contábeis. Por outro lado, Stumpf (2023) apresenta o custeio variável como ferramenta de controle e gestão, ao considerar os custos variáveis na formação do custo dos produtos e tratar os custos fixos como despesas do período.

Os métodos tradicionais permanecem relevantes, porém atendem a objetivos distintos. A questão central para o presente estudo é que nenhum critério deve ser aplicado de maneira automática quando a diversidade de atividades torna o rateio geral pouco representativo. Nesse cenário, métodos contemporâneos, como o ABC, podem complementar as informações necessárias à gestão.

O custeio variável também contribui para a análise do ponto de equilíbrio e da margem de contribuição, enquanto o custo padrão permite confrontar metas e valores efetivamente incorridos. Esses instrumentos possuem finalidades específicas e podem ser utilizados de forma complementar ao ABC, conforme a necessidade gerencial.

2.4 Custeio Baseado em Atividades (ABC): Conceitos e Funcionamento

A origem do Custeio Baseado em Atividades (ABC) relaciona-se à evolução dos sistemas produtivos e ao crescimento da participação dos Custos Indiretos de Fabricação. Viceconti e Neves (2018) apresentam o ABC como resposta às distorções provocadas por rateios arbitrários, enquanto Martins (2025) ressalta sua capacidade de reduzir a subjetividade e melhorar o controle dos recursos consumidos pelas atividades.

O princípio central do ABC é que os recursos são consumidos pelas atividades e que as atividades, por sua vez, são consumidas pelos produtos ou serviços. Dessa forma, o método procura estabelecer uma relação causal entre recursos, atividades e objetos de custo. O procedimento desloca a atenção do simples rateio para o rastreamento do consumo.

Veiga e Santos (2016) apresentam três etapas fundamentais: identificar as atividades que agregam valor; levantar os custos atribuídos a cada atividade; e alocar esses custos aos produtos finais por meio de direcionadores. Crepaldi e Crepaldi (2023) explicam que o direcionador de custo é o fator que determina o consumo das atividades pelos produtos.

A estrutura evidencia por que o ABC é relevante para o problema estudado. Em uma indústria de sorvetes, por exemplo, atividades como preparação, refrigeração, setups, armazenamento e entregas podem consumir recursos em intensidades diferentes. O método permite relacionar esses consumos às linhas de produto, ampliando a qualidade da informação gerencial.

Em termos gerenciais, a principal contribuição do ABC está em tornar visível a estrutura de custos e as relações entre atividades e produtos. A implantação deve ser compatível com a estrutura organizacional e acompanhada de atualização periódica.

2.5 Direcionadores, Alocação e Informação para Decisão

A escolha dos direcionadores é determinante para a qualidade do ABC. Crepaldi e Crepaldi (2023) indicam que fatores como homem-hora, hora-máquina, consumo de energia, área ocupada e número de empregados podem representar o consumo das atividades, desde que sejam adequados à relação entre recurso, atividade e produto.

Ribeiro (2026) enfatiza que a operacionalização do ABC deve seguir uma lógica técnica de departamentalização e segregação dos gastos comuns. A precisão depende de uma hierarquia de alocação que priorize o rigor técnico: sempre que possível, os custos devem ser atribuídos diretamente; quando isso não for possível, utiliza-se o rastreamento por direcionadores e, somente em última instância, o rateio.

A seleção inadequada dos direcionadores pode comprometer os benefícios do método. Por isso, a implantação requer conhecimento dos processos, disponibilidade de informações e acompanhamento periódico. Martins (2025) destaca que o ABC constitui instrumento gerencial, mas sua implementação exige revisão dos processos internos e sistemas de informação compatíveis.

Em síntese, o ABC não significa apenas substituir uma fórmula de rateio por outra. A mudança envolve compreender como as atividades funcionam e quais fatores explicam o consumo dos recursos. Essa perspectiva é particularmente útil para EPPs que apresentam variedade de produtos e custos indiretos associados a processos de apoio, pois aproxima o custo apurado do consumo efetivamente observado.

2.6 O Contexto da Indústria de Pequeno Porte (EPP)

As micro e pequenas indústrias possuem relevância econômica e enfrentam desafios relacionados à limitação de recursos, eficiência operacional e competitividade. Antunes (2025) destaca a importância das pequenas indústrias no cenário brasileiro. Nesse ambiente, sistemas de gestão capazes de melhorar o uso dos recursos tornam-se importantes para a continuidade dos negócios e para sua sustentabilidade econômico-operacional.

Benfica (2023) aponta benefícios associados ao enquadramento como Empresa de Pequeno Porte, incluindo possibilidades relacionadas ao regime tributário e ao acesso a determinadas vantagens institucionais. Independentemente dessas características, a sustentabilidade operacional depende da capacidade de controlar gastos e tomar decisões compatíveis com a realidade financeira da organização, bem como de reduzir perdas e utilizar os recursos de forma eficiente.

No ambiente fabril, a necessidade de equilibrar limitação de recursos e inovação tecnológica aumenta a importância da organização administrativa e do controle dos custos. Martins (2019) associa a eficiência operacional a benefícios como maior produtividade, redução de desperdícios e melhor utilização dos recursos disponíveis. Nesse sentido, a redução de desperdícios contribui para a sustentabilidade econômico-operacional da organização, pois favorece o uso racional dos recursos e a eficiência do processo produtivo.

APS3 (2025) ressalta que a flexibilidade dos processos produtivos constitui diferencial estratégico relevante. Para a indústria e comércio de sorvetes, a diversidade de produtos, a necessidade de refrigeração e a logística de distribuição podem gerar diferentes padrões de consumo de recursos. Essa diversidade reforça a necessidade de informações de custos mais precisas, capazes de identificar o consumo de recursos e possíveis perdas ou ineficiências nas atividades produtivas.

A literatura analisada permite compreender que o porte reduzido não elimina a complexidade dos custos. Ao contrário, recursos limitados tornam mais sensíveis os efeitos de decisões inadequadas. Nesse contexto, um sistema de custeio com maior capacidade de

rastreamento pode apoiar a identificação de gargalos, a formação de preços e o planejamento. Além disso, ao possibilitar maior visibilidade sobre o consumo de recursos, o Custeio Baseado em Atividades (ABC) pode contribuir para a redução de perdas e desperdícios, favorecendo o uso mais eficiente dos recursos e, consequentemente, a sustentabilidade econômico-operacional das indústrias de pequeno porte.

3 MÉTODOS

3.1 Quanto à Natureza

Quanto à natureza, a pesquisa classifica-se como de finalidade prescritiva/propositiva, apoiada em procedimento metodológico bibliográfico, uma vez que busca, a partir da análise da literatura científica, organizar conhecimentos e propor direcionamentos relacionados à utilização do Custeio Baseado em Atividades (ABC) na gestão de custos de uma indústria e comércio de sorvetes de pequeno porte. Dessa forma, a finalidade prática do estudo não decorre da coleta ou análise de dados empíricos de uma empresa específica, mas da sistematização de conhecimentos teóricos que possam subsidiar futuras aplicações gerenciais.

Método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo de produzir conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista. (Lakatos; Marconi, 2021, p. 93).

Nesse sentido, a pesquisa não pretende realizar intervenção direta no ambiente operacional ou financeiro de uma organização, tampouco produzir dados financeiros primários. Sua finalidade prescritiva/propositiva está relacionada à identificação, na literatura, de procedimentos e conhecimentos capazes de fundamentar uma proposta de utilização do Custeio ABC em empresas de pequeno porte. Assim, o estudo organiza conceitos e evidências teóricas sobre custos indiretos, atividades e direcionadores de custos, buscando apresentar subsídios que possam contribuir para a gestão e a tomada de decisões gerenciais.

A classificação adotada permite alinhar a natureza da pesquisa aos procedimentos efetivamente realizados, deixando explícito ao leitor que as proposições apresentadas são fundamentadas em fontes secundárias e não resultam de pesquisa de campo, entrevistas, observações ou análise de dados financeiros de uma empresa específica.

3.2 Quanto aos Fins

Quanto aos fins, a pesquisa é exploratória e descritiva. O caráter exploratório está relacionado à necessidade de ampliar a familiaridade com o problema, compreender as características do Custeio ABC e identificar, na literatura, relações entre custos indiretos, atividades, direcionadores e decisões gerenciais. O caráter descritivo, por sua vez, decorre do propósito de apresentar as características dos métodos de custeio e descrever como o ABC é estruturado para a alocação dos recursos.

Gil (2026, p. 27) caracteriza os estudos exploratórios como aqueles que proporcionam maior familiaridade com o problema, tornando-o mais explícito ou constituindo hipóteses.

No desenvolvimento da pesquisa, a etapa exploratória foi realizada pela leitura e comparação de publicações relacionadas à Contabilidade de Custos e ao ABC. A etapa descritiva organizou os conceitos encontrados em tópicos temáticos, permitindo apresentar diferenças entre métodos tradicionais e contemporâneos e, especialmente, evidenciar o papel dos direcionadores de custos.

3.3 Quanto aos Meios

Quanto aos meios, a pesquisa é bibliográfica, realizada exclusivamente a partir de fontes secundárias. O levantamento considerou livros-texto de Contabilidade de Custos e artigos e materiais publicados em bases de dados científicas e acervos doutrinários.

Para Nascimento “Os meios de citação e levantamento em pesquisas bibliográficas correspondem ao uso exclusivo de fontes secundárias publicadas, como livros, artigos e periódicos”.

A coleta e organização das fontes priorizou livros e artigos diretamente relacionados ao problema. Após o levantamento, o conteúdo foi categorizado em papel estratégico da Contabilidade de Custos, métodos de custeio, ABC, contexto das EPPs e implicações gerenciais. A análise foi qualitativa e não envolveu entrevistas, observação de campo ou dados primários.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Coleta e Organização dos Achados

A coleta de dados foi realizada por meio do levantamento bibliográfico sistemático em Google Acadêmico, SciELO e SPELL e em acervos doutrinários de Contabilidade de Custos. Foram considerados livros e artigos publicados no período de 2016 a 2026, com uso dos descritores “Custeio ABC”, “Contabilidade de Custos”, “Custos Indiretos” e “Empresas de Pequeno Porte”.

A análise qualitativa permitiu agrupar os achados em quatro relações principais: (a) limitações dos critérios tradicionais para custos indiretos; (b) identificação das atividades consumidoras de recursos; (c) importância dos direcionadores para rastreamento; e (d) uso das informações de custos na formação de preços e no planejamento.

A síntese evidencia que a escolha do método de custeio deve considerar o objetivo da informação. O custeio por absorção mantém importância contábil e fiscal, o custeio variável oferece recursos gerenciais para análise da margem e o custo padrão auxilia o controle das variações. O ABC, por sua vez, apresenta uma lógica de rastreamento particularmente adequada quando a estrutura produtiva possui diversidade de atividades e custos indiretos.

Os resultados não representam uma mensuração de desempenho financeiro de uma empresa específica. Trata-se de resultado bibliográfico, conforme a natureza dos meios utilizados. Assim, as conclusões dizem respeito às contribuições identificadas na literatura e à proposta de intervenção delas derivada.

As implicações gerenciais desses achados envolvem a possibilidade de identificar linhas com margens insuficientes, atividades que consomem recursos de forma excessiva e oportunidades de redução de desperdícios. A informação de custos mais precisa também pode apoiar a avaliação de descontos, promoções e alterações no mix, embora o preço de venda dependa de mercado, concorrência e estratégia.

4.2 Resposta às Questões da Pesquisa

A análise da literatura indica que os métodos tradicionais podem produzir distorções quando os custos indiretos são distribuídos por bases que não representam adequadamente o consumo dos recursos. Em empresas com mix variado, produtos diferentes podem utilizar

atividades de apoio em proporções distintas, de modo que uma única base de rateio pode gerar subcusteio ou supercusteio.

Em relação ao segundo objetivo específico, verificou-se que o ABC estabelece relação entre atividades e direcionadores. O mapeamento das atividades permite identificar onde os recursos são consumidos; posteriormente, os direcionadores possibilitam transferir os custos das atividades aos produtos conforme seu consumo. Essa lógica aumenta a transparência da formação do custo.

Quanto ao terceiro objetivo, os achados indicam que informações mais precisas podem apoiar a formação de preços, o controle da rentabilidade e decisões estratégicas. O ABC não determina, isoladamente, o preço de venda, mas fornece uma base mais consistente para avaliar custos e margens.

Dessa forma, a questão norteadora de que forma a implementação do ABC pode contribuir para a otimização da gestão de custos em uma indústria e comércio de sorvetes de pequeno porte? É respondida pela evidência de que o método pode reduzir distorções de alocação, ampliar a visibilidade dos processos e produzir informações mais confiáveis para decisões gerenciais.

4.3 Quadro Teórico

A partir da literatura analisada, foi elaborado o seguinte modelo conceitual para representar a relação entre recursos, atividades, direcionadores, produtos e decisões gerenciais:

Quadro 1 - Etapas conceituais da proposta interventiva.

ETAPA DO ABC	APLICAÇÃO NO CONTEXTO ESTUDADO
Recursos	Salários, energia, depreciação e manutenção.
Atividades	Produção, refrigeração, setups, armazenamento e entregas.
Direcionadores	Horas de refrigeração, número de setups, horas de trabalho e número de entregas.
Produtos/linhas	Linhas de sorvetes e respectivos objetos de custo.
Informação	Custo por produto, custo das atividades e margem.
Decisão	Formação de preços, controle de desperdícios e planejamento.

Fonte: elaboração própria com base na literatura analisada.

O modelo sintetiza os principais conceitos discutidos. A primeira etapa identifica os recursos; a segunda organiza os processos em atividades; a terceira seleciona medidas que expliquem o consumo; a quarta atribui os custos aos produtos; e a quinta utiliza a informação produzida para decisões. A proposta não substitui a necessidade de validação em campo, mas organiza uma sequência lógica para uma futura implementação.

4.4 Contribuição Teórica e Prática

A contribuição teórica consiste em integrar, em uma mesma análise, os limites dos métodos tradicionais, a lógica de rastreamento do ABC e o contexto específico das EPPs. A contribuição prática está na organização de etapas que podem ser utilizadas como roteiro de intervenção, respeitando a necessidade de informações compatíveis com a estrutura da empresa.

4.5 Planejamento de Ações Interventivas

1. Mapeamento de processos: identificar e catalogar as atividades relevantes do chão de fábrica e do apoio logístico, distinguindo atividades produtivas e de suporte.
2. Atribuição de recursos às atividades: alocar salários, energia, depreciação e manutenção às atividades geradoras, buscando identificar relações diretas sempre que possível.
3. Escolha dos direcionadores de custos: definir critérios objetivos de consumo, como número de setups, horas de refrigeração, horas de trabalho ou número de entregas, conforme a realidade da empresa.
4. Cálculo do custo real e formação de preço: apurar o custo por linha de produto, recalcular margens e utilizar as informações como apoio às decisões táticas e estratégicas.

A proposta interventiva deve ser implantada de forma gradual. Inicialmente, recomenda-se concentrar-se nas atividades e recursos que representem maior parcela dos custos indiretos. Depois, os direcionadores devem ser avaliados quanto à capacidade de explicar o consumo observado. O acompanhamento periódico é necessário para corrigir direcionadores que deixem de representar adequadamente a operação.

A implementação também deve considerar a disponibilidade de sistemas e registros. Em uma EPP, um modelo excessivamente complexo pode elevar o custo de manutenção do próprio sistema. Por isso, a busca por maior precisão deve ser equilibrada com simplicidade operacional e utilidade gerencial.

4.6 Síntese dos Resultados em Relação aos Objetivos

O primeiro objetivo específico foi atendido pela identificação das limitações dos sistemas tradicionais na apropriação dos custos indiretos. A literatura mostra que critérios gerais

de rateio podem não representar as diferenças de consumo entre produtos, sobretudo em ambientes com diversidade operacional.

O segundo objetivo foi atendido pela análise das atividades geradoras de custos e de seus direcionadores. O ABC apresenta uma estrutura na qual os recursos são vinculados às atividades e estas são posteriormente relacionadas aos objetos de custo. Essa lógica permite maior rastreabilidade dos gastos.

O terceiro objetivo foi atendido pela relação entre qualidade da informação de custos e decisões de formação de preços, controle da rentabilidade e planejamento. A literatura indica que o benefício gerencial do ABC decorre principalmente da capacidade de fornecer informações mais detalhadas sobre o consumo de recursos.

Quanto à hipótese implícita no estudo, a análise bibliográfica sustenta a ideia de que o ABC pode ser mais eficiente para organizações com elevada complexidade operacional e diversidade de produtos. Contudo, como não houve estudo de campo, não é possível afirmar quantitativamente a magnitude dos ganhos financeiros de uma implementação real.

Assim, os resultados validam a proposta de intervenção em nível teórico e indicam a necessidade de estudos aplicados que testem o modelo em empresas de pequeno porte do segmento de sorvetes.

4.7 Implicações Gerenciais para a Sustentabilidade

Os achados indicam que a melhoria da informação de custos pode produzir efeitos gerenciais relevantes. Ao conhecer o custo das atividades e dos produtos com maior precisão, a empresa pode identificar linhas com margens insuficientes, avaliar atividades que consomem recursos de forma excessiva e direcionar esforços para redução de desperdícios.

A formação de preços é uma das aplicações possíveis. O custo apurado pelo ABC não deve ser utilizado isoladamente, pois preço também depende de mercado, concorrência, demanda e estratégia. Entretanto, uma base de custos mais consistente reduz o risco de decisões baseadas em margens distorcidas e permite avaliar com maior segurança as consequências de descontos, promoções e alterações no mix.

O controle gerencial também pode ser beneficiado pela comparação entre recursos consumidos e resultados obtidos. A identificação de atividades que não agregam valor pode orientar melhorias de processo, enquanto a análise de direcionadores pode revelar pontos de concentração dos custos. Para EPPs, esse conhecimento pode ser utilizado de maneira gradual, priorizando atividades de maior impacto.

Sob a perspectiva da sustentabilidade financeira, o ABC contribui ao fornecer informações para decisões que afetam custos, rentabilidade e uso dos recursos. A literatura analisada, contudo, não permite quantificar esse efeito para uma empresa específica. A contribuição identificada é, portanto, de natureza gerencial e teórica, devendo ser testada em estudos aplicados.

Outro aspecto identificado é que a implantação do ABC deve ser compatível com a estrutura operacional e informacional da empresa. A adoção gradual, iniciada pelo mapeamento das atividades e pela escolha de direcionadores que possam ser medidos com relativa simplicidade, tende a reduzir a complexidade da implantação. Assim, o modelo proposto neste artigo funciona como uma referência para organizar a informação de custos e aproximá-la das necessidades gerenciais, sem desconsiderar as limitações de recursos e de estrutura características das empresas de pequeno porte.

A análise conjunta da literatura permite compreender que a contribuição do Custeio Baseado em Atividades não está apenas na forma de distribuir custos, mas na capacidade de tornar visível a relação entre recursos consumidos, atividades executadas e produtos beneficiados. Essa perspectiva favorece uma leitura mais detalhada dos processos internos e possibilita identificar atividades que consomem recursos sem gerar retorno proporcional. No contexto das indústrias de pequeno porte, essa informação pode apoiar decisões relacionadas ao planejamento da produção, à redução de desperdícios e à revisão dos critérios utilizados na formação dos preços.

4.8 Síntese Integradora dos Achados

Nesse sentido, os achados reforçam que a informação de custos precisa ser tratada como instrumento de gestão e não somente como registro contábil. Ao relacionar os gastos às atividades responsáveis por sua ocorrência, a empresa passa a dispor de elementos para comparar desempenhos, avaliar prioridades e reconhecer pontos de melhoria. A proposta interventiva apresentada também estabelece uma sequência prática de implementação, começando pelo entendimento dos processos e avançando para a mensuração dos recursos, definição dos direcionadores e utilização das informações na tomada de decisão. Essa sequência contribui para que a implantação seja acompanhada de forma gradual e coerente com a realidade operacional da pequena indústria.

Além disso, a literatura analisada permite relacionar o custeio à sustentabilidade financeira da organização. Quando os gestores conhecem com maior precisão os custos

associados às diferentes linhas de produtos, tornam-se mais capazes de identificar margens inadequadas, avaliar produtos de menor retorno e direcionar esforços para atividades que efetivamente agregam valor. A contribuição do ABC, portanto, está associada à melhoria da qualidade da informação para decisões de preço, produção, controle de desperdícios e planejamento. Essa perspectiva não significa que o método seja adequado a qualquer situação ou que substitua integralmente outros sistemas de custeio, mas que pode atuar como instrumento complementar quando a estrutura de custos indiretos e a diversidade das atividades justificarem maior detalhamento.

A leitura dos estudos também evidencia que a utilidade gerencial do ABC depende da qualidade das informações utilizadas para alimentar o sistema. Não basta definir direcionadores de forma genérica; é necessário observar como cada atividade efetivamente consome recursos e verificar se os critérios escolhidos representam esse consumo de maneira compreensível. Em uma pequena indústria, essa preocupação pode ser operacionalizada com indicadores simples, como horas de trabalho, quantidade de setups, tempo de refrigeração, número de entregas e volume produzido. O acompanhamento periódico desses indicadores permite revisar os custos atribuídos às atividades e reduzir o risco de decisões baseadas em informações desatualizadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo abordou a relevância da gestão estratégica de custos em indústrias de pequeno porte, destacando o desafio de apropriar adequadamente os Custos Indiretos de Fabricação em ambientes operacionais competitivos. A pesquisa foi conduzida como estudo bibliográfico, com natureza aplicada, fins exploratórios e descritivos e meios bibliográficos, de acordo com as características metodológicas definidas.

O objetivo geral foi alcançado em nível teórico, pois a literatura analisada permitiu identificar as contribuições do Custeio Baseado em Atividades para a gestão de custos e para o suporte à tomada de decisões. Os objetivos específicos também foram contemplados: foram examinadas as limitações dos métodos tradicionais, a relação entre atividades e direcionadores e a importância gerencial das informações produzidas pelo ABC.

A questão norteadora foi respondida. A implementação do ABC pode contribuir para a otimização da gestão de custos em uma indústria e comércio de sorvetes de pequeno porte ao ampliar a precisão na identificação e alocação dos custos indiretos, reduzir a dependência de rateios arbitrários e fornecer informações mais detalhadas para avaliação dos produtos.

A discussão dos resultados mostra que o ABC não deve ser compreendido como substituto automático dos demais métodos. O custeio por absorção permanece relevante para finalidades contábeis; o custeio variável oferece informações gerenciais específicas; e o custo padrão auxilia o planejamento e o controle. O ABC pode complementar esses instrumentos ao aprimorar o rastreamento dos custos indiretos.

Como conclusão, a adoção do ABC pode representar uma decisão estratégica de gestão, especialmente em organizações com diversidade produtiva. Sua efetividade, contudo, depende da qualidade do mapeamento das atividades, da escolha dos direcionadores, da disponibilidade de informações e do acompanhamento do sistema.

A principal limitação decorre do caráter exclusivamente bibliográfico: não foram coletados dados primários nem mensurados os efeitos financeiros de uma implantação real. Recomenda-se, para pesquisas futuras, realizar estudos de caso em indústrias de sorvetes ou outros segmentos de manufatura, comparando custos e margens antes e depois da adoção do ABC. Também são pertinentes estudos sobre modelos simplificados de ABC para EPPs e sobre a estabilidade dos direcionadores ao longo do tempo.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Rafael. **Panorama das pequenas indústrias brasileiras, dados e oportunidades para 2025**. 2025. Disponível em: <https://feirainduspar.com.br/pequenas-industrias/>. Acesso em: 22 maio 2026.

APS3. **Como a flexibilidade produtiva aumenta a competitividade industrial**. Blog APS3, 11 jun. 2025. Disponível em: <https://aps3.com.br/blog/como-a-flexibilidade-produtiva-aumenta-a-competitividade-industrial/>. Acesso em: 12 maio 2026.

BENFICA, Helena. **O que é uma Empresa de Pequeno Porte – EPP?** 2023. Disponível em: <http://blog.inter.co/epp-empresa-de-pequeno-porte/>. Acesso em: 22 maio 2026.

CONCEIÇÃO, Cassio Barbosa da; CONCEIÇÃO, Andrea Pereira da; IZIDORO, Jucicléia Teodoro de Lima. **Gestão estratégica e contabilidade: como a informação contábil orienta decisões organizacionais**. RevistaFT, Rio de Janeiro, v. 29, ed. 152, 15 nov. 2025. Disponível em: <https://revistaft.com.br/gestao-estrategica-e-contabilidade-como-a-informacao-contabil-orienta-decisoes-organizacionais/>. Acesso em: 22 maio 2026.

CREPALDI, Silvio A.; CREPALDI, Guilherme S. **Contabilidade de Custos**. 7. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2023. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559775026/>. Acesso em: 9 maio 2026.

GARCIA, Rodrigo. **Custeio por absorção**: o que é, qual objetivo e como calcular. Grupo Investor, 2026. Disponível em: <https://grupoinvestor.com.br/custeio-por-absorcao/>. Acesso em: 9 maio 2026.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 8. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2026. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559777877/>. Acesso em: 8 maio 2026.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 9. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2021. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597026580/>. Acesso em: 24 mar. 2026.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 12. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776559/>. Acesso em: 8 maio 2026.

MARTINS, Marcelo de V. **Eficiência operacional**: o que é e como alcançá-la na indústria? ONCLICK, 2019. Disponível em: <https://onclick.com.br/eficiencia-operacional-o-que-e-e-como-alcanca-la-na-industria/>. Acesso em: 12 maio 2026.

NASCIMENTO, Luiz Paulo do. **Elaboração de projetos de pesquisa**: monografia, dissertação, tese e estudo de caso, com base em metodologia científica. Porto Alegre: +A Educação – Cengage Learning Brasil, 2024. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555582307/>. Acesso em: 27 abr. 2026.

RIBEIRO, Osni M. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2026. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788571442252/>. Acesso em: 9 maio 2026.

STUMPF, Kleber. **Custeio variável**: o que é, quando usar e como funciona? TopInvest, 2023. Disponível em: <https://www.topinvest.com.br/blog/custeio-variavel/>. Acesso em: 9 maio 2026.

VEIGA, Windsor E.; SANTOS, Fernando de A. **Contabilidade de Custos**: Gestão em Serviços, Comércio e Indústria. Rio de Janeiro: Atlas, 2016. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597008357/>. Acesso em: 8 maio 2026.

VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos**: uma abordagem direta e objetiva. 12. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Uni, 2018. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553131297/>. Acesso em: 8 maio 2026.