

Apuração dos gastos por departamento em uma empresa comercial agrícola

Maria Dolores Velasquez (UNIFRA) - mdolores@smail.ufsm.br

Ana Paula Meneghetti Borges (UNIFRA) - apmeneghetti@yahoo.com.br

Alceu Mario Borin Junior (unifra) - jrborin@bol.com.br

Resumo:

No cenário empresarial atual as informações referentes aos custos são essenciais na gestão econômica e estrutural das organizações. Com vistas a facilitar a tomada de decisão, a contabilidade de custos dispõe da departamentalização como um método de controle de custos capaz de atender tais necessidades. A pesquisa descritiva caracteriza um estudo de caso realizado numa concessionária do ramo agrícola e objetiva apurar os gastos efetivos (custos e despesas) de seus respectivos departamentos no período de maio a julho de 2008. Como forma de alocar esses gastos aos departamentos, foram identificados os gastos diretos dos departamentos utilizando-se a técnica de rateio para os gastos indiretos, baseada nos critérios de razão da conta, número de funcionários/veículos/microcomputadores, sistema de gestão, tarifador telefônico e área ocupada. Os resultados mostram que os gastos diretos são significativamente maiores que os gastos indiretos concentrados principalmente no departamento de vendas. Em consequência, tal departamento apresentou o maior custo total que, quando comparado com a receita líquida, evidenciou o maior lucro financeiro entre os demais departamentos. Contudo, não apresentou maior rentabilidade, pois o lucro obtido representa apenas 7,11 % do seu faturamento. Em complemento aos resultados obtidos, verifica-se que o departamento de oficina apresenta prejuízo ocasionado pelo elevado custo em relação à receita.

Palavras-chave: *Contabilidade. Custos. Departamentalização.*

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

Apuração dos gastos por departamento em uma empresa comercial agrícola

Resumo

No cenário empresarial atual as informações referentes aos custos são essenciais na gestão econômica e estrutural das organizações. Com vistas a facilitar a tomada de decisão, a contabilidade de custos dispõe da departamentalização como um método de controle de custos capaz de atender tais necessidades. A pesquisa descritiva caracteriza um estudo de caso realizado numa concessionária do ramo agrícola e objetiva apurar os gastos efetivos (custos e despesas) de seus respectivos departamentos no período de maio a julho de 2008. Como forma de alocar esses gastos aos departamentos, foram identificados os gastos diretos dos departamentos utilizando-se a técnica de rateio para os gastos indiretos, baseada nos critérios de razão da conta, número de funcionários/veículos/microcomputadores, sistema de gestão, tarifador telefônico e área ocupada. Os resultados mostram que os gastos diretos são significativamente maiores que os gastos indiretos concentrados principalmente no departamento de vendas. Em consequência, tal departamento apresentou o maior custo total que, quando comparado com a receita líquida, evidenciou o maior lucro financeiro entre os demais departamentos. Contudo, não apresentou maior rentabilidade, pois o lucro obtido representa apenas 7,11 % do seu faturamento. Em complemento aos resultados obtidos, verifica-se que o departamento de oficina apresenta prejuízo ocasionado pelo elevado custo em relação à receita.

Palavras chaves: Contabilidade. Custos. Departamentalização.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços

1 Introdução

Até meados do século XVIII, por ocasião da Revolução Industrial, as empresas comerciais serviam-se da contabilidade geral ou financeira para registrar e controlar seu patrimônio. Os custos eram imputados aos produtos de forma cumulativa, isto é, os custos com mão-de-obra, material e despesas indiretas eram aglutinados numa conta única, formando o custo dos produtos fabricados. Tal sistemática dificultava uma apuração mais acurada no sentido de demonstrar, por exemplo, quanto representava a parcela de mão-de-obra no custo do produto final.

Com o advento das indústrias, surge a contabilidade de custos com a finalidade de apurar, de forma mais detalhada, os balanços e as demonstrações dos resultados. Esse ramo da contabilidade pode ser definido como um processo utilizado para registrar os custos de operação de um negócio. Dessa forma, com as informações coletadas das operações, a administração pode empregar os dados contábeis e financeiros para estabelecer os custos de produção e distribuição, unitários ou totais, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados, além dos custos das outras diversas funções do negócio, objetivando alcançar uma operação racional, eficiente e lucrativa (BRUNI E FAMÁ, 2003).

Atualmente, o controle dos gastos e a sua contínua redução é vital para a sobrevivência das empresas e as que não se reorganizarem ou não se readaptarem a este novo ambiente competitivo, certamente não sobreviverão. Nesse contexto, a contabilidade traz diversas utilizações, tanto no âmbito financeiro como no âmbito gerencial das organizações.

Pode-se afirmar que, a contabilidade financeira está voltada a agentes externos, deixando seu banco de dados à disposição para elaboração das demonstrações num determinado período de tempo. A contabilidade gerencial, por sua vez, está voltada aos setores internos, permitindo não só uma escrituração, mas também uma previsão para que os gestores possam tomar decisões através de escriturações e dados passados, garantindo uma melhoria em todo o sistema organizacional.

De forma mais específica, a contabilidade de custos permite gerenciar e alocar recursos para áreas mais eficientes e rentáveis da empresa através da departamentalização de custos que segundo Leone (2000), leva em conta as várias especialidades e as diversas atividades ou funções da empresa. É a divisão do trabalho baseada na capacidade específica de cada pessoa ou grupo de pessoas.

Para Brandt (2000), por meio da departamentalização, a empresa pode segmentar suas atividades internas como se existissem outras pequenas empresas dentro de um sistema maior. Nesta sistemática, a empresa é dividida em segmentos, chamados de departamentos, aos quais são debitados todos os custos de produção neles incorridos. O departamento é considerado um centro de custos que são acumulados para posterior alocação aos produtos (departamento de produção) ou a outros departamentos (departamentos de serviços).

A departamentalização é indispensável às empresas que pretendam efetuar uma correta apropriação dos custos indiretos que, em sua maioria, são formados pelos custos fixos, que não mantêm uma relação direta com os produtos fabricados. A desvantagem em não departamentalizar uma organização é que, adotando-se qualquer critério de rateio, pode ocorrer distorções nos resultados, considerando que os gastos efetuados não estão diretamente vinculados a um determinado centro de custos.

Neste contexto, o estudo objetiva aplicar a contabilidade departamentalizada com vistas a responder o seguinte problema de pesquisa: quais os gastos (custos e despesas) efetivos, por departamento, de uma concessionária do ramo agrícola? Em resposta a essa questão, espera-se possibilitar a geração de ferramentas e informações capazes de facilitar o processo decisório.

2 Referencial teórico

Na contabilidade de custos muitas são as nomenclaturas amplamente aceitas e utilizadas para melhor compreensão do assunto no contexto empresarial. As palavras gastos, custos e despesas, por exemplo, parecem ter o mesmo significado, mas no âmbito da contabilidade de custos possuem conceitos diferentes. Os custos são os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços, ou ainda, relacionados com a produção propriamente dita. Por outro lado, a despesa é um gasto com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas. Para Neves e Viceconti (1998, p. 12) “na prática, nem sempre é fácil distinguir custos e despesas. Pode-se propor uma regra prática para separar as situações: todos os gastos realizados com o produto até que este esteja pronto, são custos; a partir daí, são despesas”. Os gastos, que incluem os custos e despesas, são todos os recursos consumidos e compromissos assumidos pela empresa no desempenho das suas operações de produção de bens e serviços, de apoio, de venda ou de pós-venda, podendo ainda, ser dividido em gastos diretos ou indiretos (BRUNI E FAMÁ, 2003).

O custo direto, medido de maneira objetiva e facilmente identificável nas unidades produzidas podem ser diretamente apropriados aos produtos bastando haver uma medida de consumo. Já os custos indiretos não são identificados com precisão nos produtos e sua alocação é realizada através de estimativas ou bases de rateio (MARTINS, 2003).

Outra classificação refere-se aos custos fixos e variáveis. Conforme Neves e Viceconti (1998), os valores dos primeiros são os mesmos, qualquer que seja o volume e a produção da empresa, enquanto que os últimos se alteram em função do volume de produção. Em consonância, as despesas podem ser classificadas em fixas e variáveis. As despesas fixas são as despesas administrativas realizadas para o adequado funcionamento da empresa, independente do valor das vendas. Como exemplo, tem-se a depreciação dos bens imobilizados, despesa fixa que independe da existência de receita de vendas. Já, com relação às despesas variáveis, o que determina esta classificação é o volume de vendas e não o volume de produção. Normalmente se caracterizam como um percentual sobre o valor das vendas efetivas, como os impostos e comissões sobre as vendas (BEULKE E BERTÓ, 2005).

Para Horngreen (2000), como a grande questão com relação a custos é saber quando ele tem um relacionamento direto ou indireto com determinado objeto de custo, a departamentalização vem contribuir para uma racional distribuição dos custos indiretos, na medida em que cada departamento pode ser dividido em mais de um centro de custos, ou ainda, em produção e serviços. Os departamentos de produção ou produtivos (corte, serviços, acabamento, pintura, etc...) são aqueles que atuam sobre os produtos e tem seus custos apropriados diretamente a estes. Já os departamentos de serviços, auxiliares ou não-produtivos (manutenção, almoxarifado, fábrica, etc...) são os que prestam serviços aos departamentos de produção. Seus custos são apropriados indiretamente aos produtos e transferidos aos departamentos que se beneficiaram dos seus serviços, cabendo a cada departamento a apropriação aos produtos (MARTINS, 2003).

Brandt (2000) ao examinar o processo produtivo de uma empresa, verificou a existência de doze departamentos, sendo três de serviços e nove de produção. Verificou que os primeiros prestavam serviços não só para si, como também, para os outros departamentos, ocorrendo um caso de alocação de custos recíprocos onde os departamentos geram e recebem custos. Com o objetivo de alocar corretamente os valores em cada departamento, aplicou a técnica de alocação de custos recíprocos com o uso de matrizes (álgebra matricial). Como resultado, todos os departamentos receberam valores dos departamentos de serviços através da alocação recíproca dos custos minimizando o arbitramento de custos dos departamentos.

Partindo da premissa que os produtores rurais no Brasil apresentam deficiências na gestão financeira de seus empreendimentos, especialmente no controle econômico/financeiro, Ribeiro, Ribeiro e Rogers (2005) investigaram a aplicabilidade da contabilidade de custos nas empresas do setor agropecuário. Para tanto, abordaram as várias fases de um sistema de custos, como a coleta de dados, o processamento desses dados, a geração dos relatórios e o uso dos mesmos pelos gestores agropecuários. Com a finalidade de obter o conhecimento necessário para a implantação dos controles internos e viabilizar a coleta e o controle eficiente dos dados, sugerem que a propriedade rural seja dividida em unidades administrativas, isto é, em departamentos ou centros de custos. Os departamentos, segundo suas funções, podem ser classificados em departamento de produção, administrativo ou de apoio e departamento auxiliar de produção. Tal como ocorre nas empresas industriais, os autores puderam concluir que a contabilidade de custos nas empresas agropecuárias, funciona como uma eficiente ferramenta de gestão financeira, quando adequada à estrutura produtiva da propriedade rural e às necessidades dos seus usuários.

A departamentalização foi também aplicada em pesquisa da área de saúde quando Saraiva (2006) mensurou os custos da diária hospitalar a fim de averiguar se o valor da diária fixado pelos tomadores de serviços remunera os custos da hotelaria hospitalar. Para tanto, foi preciso conhecer a estrutura física e organizacional, especialmente quanto à departamentalização existente no hospital, visto que, ao se trabalhar com o custeio por absorção, utiliza-se a apropriação de custos setorizados. Dessa forma, ao adequar a estrutura de centros de custos existente no hospital, dividiu-o em quatorze centros de custos, denominados produtivos, auxiliares e administrativos. Dessa forma, o hospital foi segmentado em centros de custos produtivos e centros de custos auxiliares e administrativos. O resultado

obtido foi que o custo da diária hospitalar da instituição é superior ao valor recebido do tomador de serviço, tendo como referência uma taxa de ocupação na ordem de 47%. Verifica-se ainda, que a conceituação aplicada aos centros de custos no âmbito hospitalar guarda os mesmos fundamentos da contabilidade de custos de qualquer outra empresa.

Com relação aos métodos de custeio, a literatura aponta vários tipos, cada um com características e finalidades distintas, sendo possível a adoção simultânea e harmoniosa de vários deles, pois não se excluem entre si. No Brasil, dentre os métodos de custeio mais utilizados tem-se o custeio por absorção, o custeio variável e mais recentemente o custeio *Activity-Based Costing* (ABC).

O custeio por absorção utiliza critérios de rateio para alocar os custos indiretos de fabricação. Este método apropria todos os custos (fixos ou variáveis) à produção do período, sendo os gastos não produtivos, excluídos. Ao separar custos e despesas, estas últimas são jogadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos terão o mesmo tratamento, (CREPALDI, 1993). Conforme já citado, para Martins (2003) o método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados no período. Dessa forma, o custo indireto de fabricação de um produto será o valor resultante da soma dos seus custos de produção diretos e indiretos. Assim, os custos indiretos são determinados através da aplicação dos critérios de rateio definidos para indicar quanto destes gastos foi destinado a um departamento ou centro de custo produtivo específico.

Considerando que tal critério utiliza todos os elementos direta ou indiretamente ligados à produção, sendo a estrutura departamentalizada da empresa fundamental para a aplicação do custeio por absorção, este sistema de custeio foi o adotado na presente pesquisa.

3 Metodologia

A presente pesquisa, de cunho descritivo, tem como método um estudo de caso realizado na empresa Sistemas Mecanizados Verdes Vales Ltda, em Santa Maria-RS, durante o período de maio a julho de 2008. Conforme Triviños (1987), os estudos descritivos demonstram os fatos e fenômenos oriundos de determinada realidade, exigindo do pesquisador informações sobre o que se deseja investigar. Ao comentar sobre estudo de caso, Yin (2005), afirma ser o método adequado para responder perguntas “como” e “por que”, ou ainda, quando o foco do estudo encontra-se em fenômenos inseridos em algum contexto da vida real.

Nessa linha, após a realização da pesquisa bibliográfica, foram identificados como centros de custo, um departamento auxiliar responsável pelo suporte aos demais departamentos (administração) e cinco departamentos produtivos, que desenvolvem a atividade-fim da empresa e são responsáveis pela geração de receita (vendas, peças, oficinas, consórcio e Stihl).

Considerando que na pesquisa, os gastos (somatório de custos e despesas incorridas) foram identificados por departamento, buscou-se apurar os valores inerentes a cada um utilizando-se o método de custeio por absorção. A distribuição dos gastos aos departamentos foi realizada de forma direta e indireta. Os gastos diretos foram identificados através da análise no livro razão, resumo da folha de pagamento e balancetes contábeis e os indiretos foram apropriados utilizando-se critérios de rateio definidos junto à direção da empresa. Dessa forma, definiu-se como base de rateio os relatórios gerados pelo *software* da empresa, central telefônica, número de funcionários/veículos/ microcomputadores e área ocupada. A partir da alocação dos custos diretos e indiretos apurou-se o custo total de cada departamento.

Posteriormente, foi distribuído o custo do departamento administrativo aos demais. Para esta apropriação utilizou-se como base de rateio a média entre o percentual de gastos da folha de pagamento e o percentual da receita líquida de cada departamento. Assim, apurou-se

o custo total de cada departamento produtivo, cuja análise comparativa com a receita líquida, permite identificar a margem líquida por departamento produtivo.

4 Resultados e discussões

Inicialmente a pesquisa identificou os gastos diretos e indiretos da empresa sob análise. No levantamento dos custos diretos, foi considerado o custo da mercadoria vendida, o gasto com folha de pagamento e outros gastos diretos. Como custo da mercadoria vendida em cada departamento estão as compras à vista e a prazo, fretes sobre compras, ICMS sobre compras, devolução de compras, mercadorias para uso e consumo, estoques inicial e final, créditos de PIS e COFINS não cumulativo sobre compras, ICMS – substituição tributária, transferências, transferência matriz para filiais e transferência das filiais, conforme Tabela 1.

Tabela 1 - Custo da mercadoria vendida por departamento de janeiro a julho de 2008

Departamento	Custo da mercadoria vendida (R\$)
Administrativo	0,00
Vendas	4.264.380,58
Peças	380.371,02
Oficina	0,00
Stihl	80.757,47
Consórcio	0,00
Total	4.725.509,07

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se que o departamento de vendas absorve maior concentração do custo da mercadoria vendida seguido do departamento de peças. Como aos departamentos administrativo, oficina e consórcio, não movimentam operações de compra de mercadorias, possuem custo zero com relação a tal informação.

Nos gastos da folha de pagamento, dispostos na Tabela 2, incluem-se salários, rescisões, horas extras, formação profissional, adicional insalubridade, quinquênio, INSS, FGTS, comissões, participação resultados, provisões de férias e décimo terceiro salário que foram alocados aos departamentos com base no resumo da folha de pagamento da empresa.

Tabela 2 – Gastos diretos com folha de pagamento de janeiro a julho de 2008

Departamento	Gastos com folha de pagamento (R\$)
Administrativo	48.760,92
Vendas	123.740,00
Peças	40.833,30
Oficina	104.906,30
Stihl	6.936,01
Consórcio	0,00
Total	325.176,53

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que o departamento de vendas é o que mais gera custos de recursos humanos para a empresa. O departamento de consórcio, por não possuir funcionários, apresenta custo zero relacionado a essa informação.

Como outros gastos diretos, foram considerados os gastos relativos às viagens, despesas indedutíveis, aluguel de carros, telemoto, depreciação, despesas financeiras, comissões, combustível, manutenção de bens e instalações e juro sobre capital próprio, entre outros, conforme Tabela 3.

Tabela 3 – Outros gastos diretos por departamento de janeiro a julho de 2008

Departamento	Outros gastos diretos (R\$)
Administrativo	266.878,78
Vendas	580.504,66
Peças	8.042,28
Oficina	36.197,16
Stihl	7.096,92
Consórcio	8.338,43
Total	907.058,23

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se que além do custo da mercadoria vendida e folha de pagamento, o departamento de vendas apresenta maior consumo dos demais gastos diretos, ocasionado principalmente pelos juros bancários, comissões, combustíveis e feiras/exposições, seguido pelo departamento administrativo onde se evidenciam os gastos diretos com juros sobre capital próprio, publicidade, pró-labore e conservação de instalações.

Para os gastos indiretos utilizaram-se as bases de rateio já citadas no capítulo do método. Os gastos relativos ao consumo de água, seguros, material de limpeza e serviços de vigilância que totalizaram R\$ 28.938,69 (vinte e oito mil, novecentos e trinta e oito reais e sessenta e nove centavos) foram alocados aos departamentos proporcionalmente à área ocupada, de acordo com a Tabela 4.

Tabela 4 – Gastos indiretos apropriados por área ocupada de janeiro a julho de 2008

Departamento	Área (m²)	Percentual	Gastos (R\$)
Administrativo	795,50	30,87	8.933,08
Vendas	50,11	1,94	562,71
Peças	385,84	14,97	4.332,80
Oficina	1.242,89	48,23	13.957,05
Stihl	92,84	3,60	1.042,55
Consórcio	9,84	0,38	110,50
Total	2.577,02	100,00	28.938,69

Fonte: Dados da pesquisa

O departamento que recebeu maior parcela de custo foi o de oficina, seguido pelo administrativo. O consórcio, por ocupar apenas 0,38% da área total, apresenta o menor custo quando adota-se como critério de rateio a área ocupada.

Os gastos referentes à *internet*, processamento de dados e amortização, que totalizaram R\$ 5.859,66 (cinco mil oitocentos e cinquenta e nove reais e sessenta e seis centavos), foram distribuídos aos departamentos utilizando o número de microcomputadores como base de rateio, detalhado na tabela a seguir.

Tabela 5 – Gastos indiretos apropriados pelo número de microcomputadores de janeiro a julho de 2008

Departamento	Nº de computadores	Percentual	Gastos (R\$)
Administrativo	7	33,33	1.953,22
Vendas	3	14,29	837,09
Peças	5	23,81	1.395,16
Oficina	4	19,05	1.116,13
Stihl	1	4,76	279,03
Consórcio	1	4,76	279,03
Total	21	100,00	5.859,66

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se que o departamento administrativo apresenta o maior número de microcomputadores, motivo pelo qual recebeu maior parcela de custos, seguido pelos departamentos peças e oficina.

O gasto com telefone foi rateado aos departamentos com base nas informações geradas pelo aparelho tarifador utilizado pela central telefônica. O custo de telefone totalizou R\$ 3.748,08 (três mil setecentos e quarenta e oito reais e oito centavos) e seu rateio consta na tabela a seguir.

Tabela 6 – Gasto com telefone apropriado pela central telefônica de janeiro a julho de 2008

Departamento	Percentual	Gastos (R\$)
Administrativo	28,33	1.061,83
Vendas	17,96	673,16
Peças	15,96	598,19
Oficina	10,98	411,54
Stihl	5,56	208,39
Consórcio	21,21	794,97
Total	100,00	3.748,08

Fonte: Dados da empresa

Conforme informações geradas pela central telefônica a maior utilização dos ramais concentra-se no departamento administrativo.

Os gastos com seguros de veículos e IPVA, totalizando R\$ 8.421,85 (oito mil e quatrocentos e vinte e um reais e oitenta e cinco centavos) foram divididos proporcionalmente ao número de veículos de cada departamento, conforme tabela abaixo.

Tabela 7 – Gastos indiretos apropriados pelo número de veículos de janeiro a julho de 2008

Departamento	Nº de veículos	Percentual	Gastos (R\$)
Administrativo	0	0,00	0,00
Vendas	5	50,00	4.210,93
Peças	0	0,00	0,00
Oficina	3	30,00	2.526,56
Stihl	1	10,00	842,19
Consórcio	1	10,00	842,19
Total	10	100,00	8.421,85

Fonte: Dados da pesquisa

O departamento de vendas por possuir metade dos veículos da empresa consome 50% dos custos relativos a seguros e IPVA. Constata-se que os departamentos administrativo e peças não possuem veículos, em consequência, não receberam parcela desses custos.

Os custos distribuídos proporcionalmente ao número de funcionários referem-se aos gastos com seguro de vida, plano de saúde, alimentação, vale transporte e telefone celular, os quais totalizaram R\$ 54.132,10 (cinquenta e quatro mil e cento e trinta e dois reais e dez centavos), constantes da Tabela 8.

Tabela 8 – Gastos indiretos apropriados pelo número de funcionários de janeiro a julho de 2008

Departamento	Nº de funcionários	Percentual	Gastos (R\$)
Administrativo	7	24,14	13.066,37
Vendas	7	24,14	13.066,37
Peças	4	13,79	7.466,50
Oficina	10	34,48	18.666,24
Stihl	1	3,45	1.866,62
Consórcio	0	0,00	0,00
Total	29	100,00	54.132,10

Fonte: Dados da pesquisa

Em virtude de absorver o maior número de funcionários, o departamento de oficina é o que consome maior custo. Percebe-se que os departamentos administrativo e vendas encontram-se com o mesmo valor consumido, considerando-se esta base de rateio.

Após a identificação dos custos diretos e rateio dos indiretos, apresentados nas tabelas anteriores, procedeu-se a avaliação do gasto total por departamento demonstrado na tabela a seguir.

Tabela 9 – Gasto total por departamento de janeiro a julho de 2008

Gastos Diretos e Indiretos	Departamentos						Total
	Administrativo	Vendas	Peças	Oficina	Stihl	Consórcio	
Custo merc vend	0,00	4.264.380,58	380.371,02	0,00	80.757,47	0,00	4.725.509,07
Folha pagamento	48.760,92	123.740,00	40.833,30	104.906,30	6.936,01	0,00	325.176,53
Outros gastos dir	266.878,78	580.504,66	8.042,28	36.197,16	7.096,92	8.338,43	907.058,23
Custos Dir (R\$)	315.639,70	4.968.625,24	429.246,60	141.103,46	94.790,40	8.338,43	5.957.743,83
Custos Dir (%)	5,30%	83,40%	7,20%	2,37%	1,59%	0,14%	100,00%
Rateio pela área	8.933,08	562,71	4.332,80	13.957,05	1.042,55	110,50	28.938,69
Rateio n° comp	1.953,22	837,09	1.395,16	1.116,13	279,03	279,03	5.859,66
Rateio ramais tel	1.061,83	673,16	598,19	411,54	208,39	794,97	3.748,08
Rateio n° veíc	0,00	4.210,93	0,00	2.526,56	842,19	842,19	8.421,85
Rateio n° func	13.066,37	13.066,37	7.466,50	18.666,24	1.866,62	0,00	54.132,10
Custos Ind (R\$)	25.014,50	19.350,25	13.792,64	36.677,52	4.238,78	2.026,68	101.100,38
Custos Ind (%)	24,74%	19,14%	13,64%	36,28%	4,19%	2,00%	100,00%
Gasto total (R\$)	340.654,20	4.987.975,49	443.039,24	177.780,98	99.029,18	10.365,11	6.058.844,21
Gasto total (%)	5,62	82,33	7,31	2,93	1,63	0,17	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme já citado na análise da Tabela 1, os índices zero dos departamentos administrativo, oficina e consórcio relativos ao custo da mercadoria vendida, repercutiram no total dos gastos diretos conforme mostra a Tabela 9. Entretanto, a área ocupada e o rateio pelo número de funcionários (gastos indiretos) colocam o setor administrativo como o terceiro departamento que mais consome gastos totais. Dessa forma, constata-se que, dentre os gastos totais da empresa, o departamento vendas consome a maior parcela (82,33 %), basicamente constituído pelo custo da mercadoria vendida e outros gastos diretos, seguido do departamento peças (7,31%) e administrativo (5,62%).

Como o departamento administrativo é considerado de apoio e não gera receita para a empresa, determinou-se junto à direção que seus gastos fossem distribuídos aos demais departamentos produtivos, utilizando-se como base de rateio a média entre o percentual de gasto com folha de pagamento com o percentual da receita líquida de cada departamento, conforme demonstra a Tabela 10.

Tabela 10 – Rateio dos gastos do departamento administrativo de janeiro a julho de 2008

Departamento	Folha pag. (R\$)	Percentual	Rec. líquida (R\$)	Percentual	Índice (%)	Rateio administrativo
Vendas	123.740,00	44,77	5.613.708,83	88,32	66,54	226.681,77
Peças	40.833,30	14,77	542.325,12	8,53	11,65	39.694,40
Oficina	104.906,30	37,95	46.478,36	0,73	19,34	65.888,69
Stihl	6.936,01	2,51	114.135,00	1,80	2,15	7.332,50
Consórcio	0,00	0,00	39.438,42	0,62	0,31	1.056,85
Total	276.415,61	100,00	6.356.085,73	100,00	100,00	340.654,20

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados mostram que a partir dos parâmetros adotados, o departamento de vendas recebeu maior parcela de gastos administrativos, podendo-se considerar que esse departamento por apresentar maior parcela na receita líquida e maior gasto com folha de pagamento exige maior envolvimento do departamento administrativo.

O cálculo de distribuição de gastos administrativos possibilita apurar o gasto total de cada departamento produtivo. O resultado líquido, por departamento, foi obtido pela diferença entre a receita líquida e o gasto total. Já, o quociente entre o resultado líquido e a receita líquida representa a margem líquida de cada departamento, conforme mostra a Tabela 11.

Tabela 11 - Resultado e margem líquida por departamento de janeiro a julho de 2008

Demonstrativo de resultado	Departamentos					Total
	Vendas	Peças	Oficina	Stihl	Consórcio	
Receita líq vendas/serv	5.613.708,83	542.325,12	46.478,36	114.135,00	39.438,42	6.356.085,73
Rec de cada depart (%)	88,32	8,53	0,73	1,80	0,62	100,00
(-) Custo total por dep	(5.214.657,26)	(482.733,64)	(243.669,67)	(106.361,68)	(11.421,96)	(6.058.844,21)
Custo de c/ depart (%)	86,07	7,97	4,02	1,76	0,19	100,00
(-) Custos por depart	(4.987.975,49)	(443.039,24)	(177.780,98)	(99.029,18)	(10.365,11)	(5.718.190,01)
(-) Custos do dep adm.	(226.681,77)	(39.694,40)	(65.888,69)	(7.332,50)	(1.056,85)	(340.654,20)
Resultado líq por dep	399.051,57	59.591,48	(197.191,31)	7.773,32	28.016,46	297.241,52
Res líq por depart (%)	7,11	10,99	-424,26	6,81	71,04	4,68
Res líq da empresa (%)	134,25	20,05	-66,34	2,62	9,43	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme visto, o departamento de vendas apresenta o maior resultado líquido, em valor, entre os departamentos, contribuindo com 134,25% do lucro líquido da empresa. Porém, quando analisado de forma individual, tal departamento revela uma rentabilidade de apenas 7,11 %. Nessa linha, o departamento de consórcio, é o terceiro maior resultado positivo para a empresa, contribuindo com 9,43% do lucro líquido. Entretanto, apresenta a maior rentabilidade entre os departamentos (71,04 %). Observa-se ainda, que o departamento de oficina é o único que revela um resultado negativo.

5 Conclusões

A aplicação dos custos departamentalizados adotada numa empresa do ramo agrícola com vistas a identificar os gastos por departamento foi o principal objetivo desta pesquisa. A

análise dos gastos diretos mostra que o departamento de vendas apresenta maior concentração de tais gastos, motivado principalmente pelo elevado movimento de mercadorias.

Os gastos indiretos foram distribuídos aos departamentos através de bases de rateio. Como os principais custos indiretos foram rateados proporcionalmente à área ocupada e o número de funcionários de cada departamento, pode-se conjecturar que o departamento de oficina por apresentar maior porcentagem nas duas bases, apresentou o maior custo indireto.

Ao identificar os gastos diretos e indiretos dos departamentos verificou-se que os custos diretos apresentam 98,33% do gasto total. Isso representa que o grau de subjetividade e arbitrariedade, características presentes na distribuição dos custos indiretos, não foi significativa.

Com referência ao gasto total por departamento, a análise demonstra novamente que o departamento de vendas destaca-se em relação aos demais, já que apresentou valor significativo de custos diretos.

Após a distribuição dos gastos do departamento administrativo apurou-se os gastos totais dos departamentos produtivos. Esses gastos, quando comparados com a receita líquida, mostram que o departamento de vendas, mais uma vez, contribui com o maior valor. Entretanto, sua rentabilidade não é a mais expressiva, pois apesar de possuir a maior receita líquida, ao mesmo tempo, apresenta maior custo. Em contraste, o departamento de consórcio, embora não apresentando o maior lucro, possui a maior rentabilidade entre os demais departamentos. Ressalta-se que o departamento de oficina por apresentar alto custo com relação à receita, foi o único que apresentou prejuízo no período.

Devido a falta de classificação dos gastos da empresa, pode-se relatar como limitações do estudo a questão da subjetividade das informações, em especial no que se refere ao rateio dos custos indiretos. Entretanto, devido ao fato desses gastos representarem pequena porcentagem dos gastos totais da empresa, não comprometeu o resultado da pesquisa. Outras bases de rateio podem ser determinadas pela empresa a qualquer tempo, o que pode modificar o valor do custo total de cada departamento. Nesse sentido, o rateio do departamento administrativo também pode ser alterado, sempre que se julgar outra base de rateio mais adequada.

Por fim, verificou-se que a empresa pesquisada não possui uma sistemática de custos capaz de fornecer informações gerenciais. Para tanto, sugere-se a abertura do plano de contas por departamento e a implantação de controles operacionais. Contudo, a pesquisa prova que é possível obter-se o custo de cada departamento, compará-los e utilizá-los como ferramenta decisória na gestão do negócio.

6 Referências bibliográficas

BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. **Gestão de custos**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BRANDT, V.A. Álgebra matricial aplicada à contabilidade de custos. **Revista de Ciências Empresariais**. UNIPAR, v.1, n.1, p. 109-128, jan/jun, 2000.

BRUNI, A.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. São Paulo: Atlas, 2003.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade rural: uma abordagem decisória**. 2. edição. São Paulo: Atlas, 1993.

HORNGREEN, C. T. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

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

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NEVES, S.; VICECONTI, P. E. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. São Paulo: Editora Frase, 1998.

RIBEIRO, E. D.; RIBEIRO, K. C. S; ROGERS, P. A aplicação da contabilidade de custos no setor agropecuário: um estudo de caso. In: V CONGRESSO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO RURAL (ABAR), 2005, Campinas. **Anais...**São Paulo: 2005.

SARAIVA, M. C. **Investigação da mensuração de custos na formação dos preços dos serviços hospitalares: um foco na diária hospitalar**. 2006. 141 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis do convênio UNB - UFPB - UFPE – UFRN, Natal, RN, 2006.

TRIVINÕS, A.N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 1987.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução Daniel Grassi. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.