

APLICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO PLENO EM UMA AUTOPEÇAS DO SETOR VAREJISTA: ESTUDO DE CASO

Leandro Azevedo Da Silva Rosadas

Marcelo Alvaro Da Silva Macedo

Resumo:

Os gestores de negócios necessitam de sistemas de informação que relatem os custos, principalmente, dos produtos e serviços da empresa, que são usados para uma variedade de decisões gerenciais. Neste trabalho procurou-se, através de um estudo de caso, abordar a questão da importância de sistemas de custo em empresas de pequeno porte. Além disso, mostra-se a dificuldade que a empresa tem, de modo geral, de entender a importância que um mecanismo de controle como este pode ter e os benefícios que este pode gerar. Sendo assim, o objetivo deste trabalho é apresentar uma aplicação simples da construção de um sistema de custos que rastreie os custos diretos (valor de compra dos produtos vendidos) e faça a alocação dos custos indiretos.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas*

APLICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO PLENO EM UMA AUTOPEÇAS DO SETOR VAREJISTA: ESTUDO DE CASO

Leandro Azevedo da Silva Rosadas

Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro

leandro_rosadas@yahoo.com.br

Marcelo Alvaro da Silva Macedo

Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro

Os gestores de negócios necessitam de sistemas de informação que relatem os custos, principalmente, dos produtos e serviços da empresa, que são usados para uma variedade de decisões gerenciais. Neste trabalho procurou-se, através de um estudo de caso, abordar a questão da importância de sistemas de custo em empresas de pequeno porte. Além disso, mostra-se a dificuldade que a empresa tem, de modo geral, de entender a importância que um mecanismo de controle como este pode ter e os benefícios que este pode gerar. Sendo assim, o objetivo deste trabalho é apresentar uma aplicação simples da construção de um sistema de custos que rastreie os custos diretos (valor de compra dos produtos vendidos) e faça a alocação dos custos indiretos.

Área Temática: Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas

APLICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO PLENO EM UMA AUTOPEÇAS DO SETOR VAREJISTA: ESTUDO DE CASO

1. Introdução

As micro e pequenas empresas, geralmente, possuem muita dificuldade para vislumbrar a necessidade de mecanismos de controle, como é o caso de sistemas de custos.

Neste trabalho procura-se através de um estudo de caso, em uma pequena empresa de autopeças, abordar esta problemática.

Buscou-se mostrar aos proprietários do negócio em questão que sua lucratividade, mark up sobre os preços de compra (custos diretos), era parcialmente consumida por custos indiretos, e que por conta disso era necessário construir um sistema de alocação de custos que pudesse expressar o que estava acontecendo.

Sendo assim, o objetivo deste artigo é mostrar como se deu esta construção, no âmbito da empresa analisada, e abordar esta problemática por uma perspectiva prática.

2. Sistema de Custos

Hornngren et al (2004) dizem que os custos são definidos como recursos sacrificados ou renunciados para conseguir um objetivo específico. Estes representam a quantia monetária que precisa ser paga para obtenção de produtos e serviços. Para dirigir suas decisões, os gestores precisam saber quanto custa um determinado objeto de custo, que é aquilo para o qual um medida de custos é desejada.

Segundo Martins (2003) a gestão de custos se originou da necessidade de se avaliar estoques na indústria. Porém, evolui e hoje tem nas tarefas de controle e decisão seus novos campos de atuação, que lhe proporcionaram nova vida, além das fronteiras industriais.

Atkinson et al (2000) dizem que os gestores necessitam de sistemas de informação que relatem os custos de atividades, processos, produtos, serviços e clientes da empresa, que são usados para uma variedade de processos decisórios.

Por conta disso, continuam os autores, é importante que a empresa estabeleça um processo que gere informações operacionais e financeiras, direcionado pelas necessidades informacionais dos decisores, principalmente no que tange a mensuração dos custos dos recursos usados para produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes.

De acordo com Martins (2003), custeio significa apropriação de custos e para isso um dos métodos mais utilizados e o custeio por absorção. Esta metodologia é derivada dos princípios contábeis e consiste na apropriação de todos os custos. Nesta metodologia, denominada neste trabalho por custeio pleno, cabe a classificação dos custos em relação a possibilidade de apropriação destes aos produtos ou serviços da empresa. Daí surgem os custos diretos e os custos indiretos.

Padoveze (1997) diz que os custos são classificados como sendo diretos ou indiretos. Contudo, esses termos não terão nenhum significado, a menos que primeiro se identifique algo (uma atividade, um produto, um setor, um serviço etc.) para o qual os custos possam ser relacionados. Ainda para o autor, os custos diretos são aqueles que podem ser identificados diretamente a um segmento particular sob consideração. Já os custos indiretos são aqueles que não podem ser alocados de forma direta e objetiva, sendo necessário critérios de alocação para atribuí-los ao segmento sob consideração. O autor conclui dizendo que o custeio por absorção é o método tradicional de custeamento, podendo ser prolongado para o conceito de custeio integral ou pleno (considerando a totalidade dos recursos consumidos), onde, para se obter o custo dos produtos ou serviços, consideram-se os gastos diretos e indiretos.

Segundo Horngren et al (2004), um sistema de custeio típico trabalha em dois estágios básicos: o acúmulo seguido pela apropriação dos custos. O acúmulo dos custos se dá de uma forma organizada de coleta de dados. Já a apropriação se constitui na distribuição dos custos para os objetos de custo designados, a fim de ajudar na tomada de decisão sobre eficiência, rentabilidade e precificação. Esta apropriação engloba o rastreamento de custos acumulados que têm um relacionamento direto com o objeto de custo (custos diretos) e a alocação de custos acumulados que não têm um relacionamento direto com o objeto de custo (custos indiretos). A rastreabilidade do custo é ditada pela possibilidade em fazê-la de forma economicamente viável.

Martins (2003) diz que os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos ou serviços, bastando haver uma medida de consumo. Já os custos indiretos não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária. Essa falta de condição de alocação direta, por parte dos custos indiretos, se dá pela impossibilidade ou pela desmotivação de mensura-lo por conta da relação custo-benefício desfavorável.

Sendo assim, complementa Martins (2003), o esquema básico da contabilidade de custos consiste, então, basicamente na apropriação dos custos diretos e na alocação dos custos indiretos mediante rateio aos produtos e serviços da empresa. Este rateio dos custos indiretos deve ser feito segundo os critérios julgados mais adequados e justos para relaciona-los aos produtos e serviços em função dos fatores mais relevantes que se conseguir.

3. Sistema de Custeio em Autopeças: o estudo de caso

Esta pesquisa, de acordo com Vergara (2004), pode ser classificada como sendo descritiva e por estudo de caso, pois expõe características de determinada empresa. Isso traz algumas restrições para inferência dos resultados para uma população maior, mas não invalida as conclusões obtidas neste estudo.

O sistema utilizado na Autopeças estudada foi o sistema de custeio tradicional pleno. Onde consideramos como custos diretos o valor de compra das mercadorias vendidas, incluindo a comissão dos vendedores. Como custos indiretos consideramos todos os demais custos.

A empresa estudada tinha características de pequena empresa com 34 funcionários e 20 anos de atuação no mercado. A empresa trabalha com mais de 2.000 itens diferentes o que dificulta a mensuração do custo em cada item. Os preços das mercadorias são baseados nos preços da concorrência (preço de mercado), e estes são calculados pelo custo da mercadoria mais mark up padrão.

Como os preços das mercadorias são dados pelo mercado para a empresa obter um preço competitivo, o controle e análise de custo pode ser o diferencial. Desta forma para empresa o que interessava eram os custos diretos e os custos indiretos não eram mensurados. A partir deste momento foi escolhido o sistema de custeio pleno pela sua praticidade e simplicidade e por este ter um pequeno gasto na criação e implantação.

O controle e análise de custo não influenciavam na formação de preço dos produtos da empresa, somente auxiliaria nas decisões gerenciais e no estabelecimento de metas operacionais, funcionando como ferramenta para a redução dos desperdícios. Para construção do sistema utilizou-se um histórico de seis meses de dados de custos.

Além disso, os custos diretos foram divididos pelas linhas de produtos e estas são as seguintes:

- ✓ Eletricidade e Ignição
- ✓ Motor
- ✓ Suspensão
- ✓ Pneus e Câmaras
- ✓ Embreagem e Câmbio
- ✓ Freio
- ✓ Óleos, Aditivos, Limpeza e Afins
- ✓ Rolamento, Cubos e Afins
- ✓ Alimentação e Carburação
- ✓ Transmissão e Diferencial
- ✓ Direção
- ✓ Juntas
- ✓ Arrefecimento
- ✓ Escapamento
- ✓ Lataria, Carroceria e Acabamento
- ✓ Correias e Mangueiras
- ✓ Acessórios
- ✓ Rodas Esportivas

No quadro 01 descreve-se como se comportavam os custos da empresa. A grande dificuldade encontrada na mensuração dos custos foi falta de controle financeiro e de histórico de custo para criação do sistema de análise de custo. Como dito anteriormente, utilizou-se uma série de seis meses para a construção do sistema.

Quadro 01 – Informações sobre Custos

		Janeiro	Fevereiro	Março
Custo Direto	Valor de Compra dos Itens Vendidos	R\$ 329.290,25	R\$ 314.424,68	R\$ 259.042,28
Custo Indireto	Utilidades	R\$ 4.522,57	R\$ 3.967,81	R\$ 4.288,01
	Combustível Motoboy	R\$ 715,00	R\$ 705,15	R\$ 619,35
	Manutenção (equipamentos, computadores)	R\$ 1.301,98	R\$ 2.071,35	R\$ 1.313,76
	Gastos Extraordinários	R\$ 1.756,89	R\$ 1.479,41	R\$ 2.528,84
	Aluguel Maquinas	R\$ 257,00	R\$ 245,00	R\$ 245,00
	Almoxarifado	R\$ 779,06	R\$ 618,39	R\$ 1.108,69
	Marketing	R\$ 100,00	R\$ 2.650,00	R\$ 1.800,00
	Funcionários	R\$ 49.696,24	R\$ 45.250,21	R\$ 38.864,31
	Gastos com Terceiros	R\$ 1.100,00	R\$ 1.500,00	R\$ 700,00
	Impostos	R\$ 10.386,09	R\$ 8.732,52	R\$ 10.568,83
Total de custos Diretos		R\$ 70.614,83	R\$ 67.219,84	R\$ 62.036,79
Custo Total		R\$ 399.905,08	R\$ 381.644,52	R\$ 321.079,07
		Abril	Maiο	Junho
Custo Direto	Valor de Compra dos Itens Vendidos	R\$ 247.919,60	R\$ 342.533,11	R\$ 299.685,28
Custo Indireto	Utilidades	R\$ 4.016,27	R\$ 3.985,11	R\$ 3.633,97
	Combustível Motoboy	R\$ 756,92	R\$ 729,22	R\$ 235,87
	Manutenção (equipamentos, computadores)	R\$ 672,03	R\$ 1.422,05	R\$ 570,75
	Gastos Extraordinários	R\$ 1.714,51	R\$ 2.268,68	R\$ 1.269,95
	Aluguel Maquinas	R\$ 257,00	R\$ 257,00	R\$ 257,00
	Almoxarifado	R\$ 1.582,75	R\$ 1.051,34	R\$ 669,95
	Marketing	R\$ 460,00	R\$ 1.000,00	R\$ -
	Funcionários	R\$ 40.256,81	R\$ 39.329,38	R\$ 45.425,06
	Gastos com Terceiros	R\$ 1.100,00	R\$ 1.100,00	R\$ 1.100,00
	Impostos	R\$ 12.587,40	R\$ 9.038,46	R\$ 10.260,97
Total de custos Diretos		R\$ 63.403,69	R\$ 60.181,24	R\$ 63.423,52
Custo Total		R\$ 311.323,29	R\$ 402.714,35	R\$ 363.108,80

Dentro dos custos indiretos a conta utilidades representa os gastos com telefone, água, internet, luz, etc. Na manutenção tem-se gastos com ferramentas e manutenção do sistema de telefonia e TI. Dentro dos gastos extraordinário temos: almoço de funcionários, doações de cestas básicas, passagens, comemorações, gastos na infra-estrutura das reuniões quinzenais. O aluguel de máquinas são todas as máquinas de cartão de crédito. Dentro do gasto com terceiros temos gastos com consultoria, contador e advogado. Dentro dos impostos temos INSS, ICMS, FGTS e IR.

A partir da definição das linhas de produtos levantou-se o valor das compras dos itens vendidos (custos diretos) por linha para podermos elaborar o sistema.

Quadro 02 – Custos Diretos por Linha de Produto

Linhas de Produtos	Janeiro	Fevereiro	Março
Eletricidade/Igنيção	R\$ 68.197,63	R\$ 40.963,81	R\$ 44.734,05
Motor	R\$ 38.092,71	R\$ 53.010,49	R\$ 35.080,85
Suspensão	R\$ 41.793,11	R\$ 34.688,98	R\$ 28.676,39
Pneus/Câmaras	R\$ 30.386,47	R\$ 45.376,55	R\$ 38.380,22
Embreagem/Câmbio	R\$ 21.870,12	R\$ 21.221,12	R\$ 14.292,75
Freio	R\$ 21.165,94	R\$ 17.025,33	R\$ 18.808,16
Oleos/Aditivos/Limpeza/Afins	R\$ 14.589,86	R\$ 19.305,08	R\$ 17.704,16
Rolamentos/Cubos/Afins	R\$ 13.579,74	R\$ 13.429,99	R\$ 9.706,57
Alimentação/Carburacão	R\$ 9.401,91	R\$ 15.779,82	R\$ 10.331,45
Transmissão/Diferencial	R\$ 12.866,64	R\$ 7.810,15	R\$ 6.094,19
Direção	R\$ 13.013,76	R\$ 8.031,74	R\$ 10.182,24
Juntas	R\$ 7.706,54	R\$ 4.081,17	R\$ 4.474,55
Arrefecimento	R\$ 7.368,64	R\$ 8.030,95	R\$ 7.117,03
Escapamento	R\$ 6.724,43	R\$ 6.938,73	R\$ 3.705,46
Lataria/Carroceria/Acabamento	R\$ 7.986,76	R\$ 7.596,17	R\$ 2.679,92
Correias/Mangueiras	R\$ 7.817,68	R\$ 5.532,37	R\$ 4.125,52
Assessórios	R\$ 6.360,42	R\$ 4.013,90	R\$ 2.267,09
Rodas Esportivas	R\$ 367,89	R\$ 1.588,33	R\$ 681,68
Total de Compras	R\$ 329.290,25	R\$ 314.424,68	R\$ 259.042,28
Linhas de Produtos	Abril	Maio	Junho
Eletricidade/Igنيção	R\$ 37.089,17	R\$ 49.807,73	R\$ 54.537,43
Motor	R\$ 54.771,67	R\$ 51.047,60	R\$ 49.729,37
Suspensão	R\$ 27.850,20	R\$ 30.322,46	R\$ 32.676,29
Pneus/Câmaras	R\$ 22.857,65	R\$ 57.440,49	R\$ 26.186,29
Embreagem/Câmbio	R\$ 13.083,82	R\$ 19.785,55	R\$ 26.606,47
Freio	R\$ 15.561,41	R\$ 26.166,32	R\$ 15.250,29
Oleos/Aditivos/Limpeza/Afins	R\$ 7.167,32	R\$ 13.623,64	R\$ 13.026,34
Rolamentos/Cubos/Afins	R\$ 14.730,30	R\$ 11.857,67	R\$ 18.032,47
Alimentação/Carburacão	R\$ 7.285,42	R\$ 10.125,41	R\$ 13.183,59
Transmissão/Diferencial	R\$ 7.319,48	R\$ 11.472,73	R\$ 7.566,36
Direção	R\$ 8.751,40	R\$ 6.226,64	R\$ 7.229,99
Juntas	R\$ 6.072,69	R\$ 14.527,22	R\$ 4.815,70
Arrefecimento	R\$ 6.377,65	R\$ 5.107,36	R\$ 11.203,32
Escapamento	R\$ 7.167,91	R\$ 11.897,88	R\$ 8.382,77
Lataria/Carroceria/Acabamento	R\$ 3.538,26	R\$ 11.388,05	R\$ 3.032,22
Correias/Mangueiras	R\$ 4.081,35	R\$ 6.549,89	R\$ 4.123,18
Assessórios	R\$ 3.606,26	R\$ 4.850,58	R\$ 3.027,52
Rodas Esportivas	R\$ 607,64	R\$ 335,89	R\$ 1.075,68
Total de Compras	R\$ 247.919,60	R\$ 342.533,11	R\$ 299.685,28

Após a separação dos valores dos custos diretos tirou-se a média destes por linha de produto, sendo, estabelecido o percentual de cada linha, e este é multiplicado pela média dos custos indiretos, rateando os custos por cada linha.

Em outras palavras, o custo direto, valor de compra dos itens vendidos, foi dividido por linha de produtos e estes foram separados, percentualmente. Assim, quanto maior fosse o custo direto de uma linha maior seria o percentual dos custos indiretos alocados em seus produtos. Desta forma a maior quantidade dos custos foi rateada nas linhas de produtos com maior volume.

Quadro 03 – Rateio dos Custos Indiretos

	Média dos Custos Diretos	Percentual dos Custos Diretos	Rateio dos Custos Indiretos	Taxa a ser Acrescida nas Peças
Valor Total Médio	R\$ 298.815,87	100%	R\$ 64.479,99	21,58%
Eletricidade/Ignição	R\$ 49.221,64	16,47%	R\$ 10.621,29	3,55%
Motor	R\$ 46.955,45	15,71%	R\$ 10.132,28	3,39%
Suspensão	R\$ 32.667,91	10,93%	R\$ 7.049,24	2,36%
Pneus/Camaras	R\$ 36.771,28	12,31%	R\$ 7.934,69	2,66%
Embreagem/Câmbio	R\$ 19.476,64	6,52%	R\$ 4.202,77	1,41%
Freio	R\$ 18.996,24	6,36%	R\$ 4.099,10	1,37%
Oleos/Aditivos/Limpeza/Afins	R\$ 14.236,07	4,76%	R\$ 3.071,93	1,03%
Rolamentos/Cubos/Afins	R\$ 13.556,12	4,54%	R\$ 2.925,21	0,98%
Alimentação/Carburacão	R\$ 11.017,93	3,69%	R\$ 2.377,50	0,80%
Transmissão/Diferencial	R\$ 8.854,93	2,96%	R\$ 1.910,76	0,64%
Direção	R\$ 8.905,96	2,98%	R\$ 1.921,77	0,64%
Juntas	R\$ 6.946,31	2,32%	R\$ 1.498,91	0,50%
Arrefecimento	R\$ 7.534,16	2,52%	R\$ 1.625,76	0,54%
Escapamento	R\$ 7.469,53	2,50%	R\$ 1.611,81	0,54%
Lataria/Carroceria/Acabamento	R\$ 6.036,90	2,02%	R\$ 1.302,67	0,44%
Correias/Mangueiras	R\$ 5.371,67	1,80%	R\$ 1.159,12	0,39%
Assessórios	R\$ 4.020,96	1,35%	R\$ 867,66	0,29%
Rodas Esportivas	R\$ 776,19	0,26%	R\$ 167,49	0,06%

O rateio dos custos indiretos obedeceu, então, a proporção de custos diretos de cada linha. No fim calculou-se o quanto da taxa de alocação de 21,58% caberia a cada linha. Sendo assim, por exemplo para Motor, teríamos um total de 3,39 % do valor total dos custos diretos do período como custos indiretos desta linha.

4. Conclusões e Considerações Finais

O trabalho serviu para mostrar que somente através de um sistema de informação estabelecido e confiável é possível chegar a informações gerenciais pertinentes como o custo de produtos.

Através de um sistema de custeio simples, como este elaborado para a empresa em análise, pode-se observar que a empresa de pequeno porte tem realmente muita dificuldade de entender a importância de mecanismos de controle como um sistema de custo.

A empresa acreditava ter uma margem sobre as vendas de aproximadamente 25 %, mas na verdade quase, em média, 22 % eram custos indiretos, fazendo que numa análise de rentabilidade a empresa tivesse um retorno inferior a 5 %.

Isso explicava, pelo menos parcialmente, os problemas enfrentados pelos gestores na condução dos negócios da empresa.

5. Referência Bibliográfica

- ATKINSON, A. A., BANKER, R. D., KAPLAN, R. S. E YOUNG, S. M. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- HORNGREN, C. T., DATAR, S. M. e FOSTER, G. *Contabilidade de Custos*. V.1. 11 ed. São Paulo: Prentice Hall/Pearson, 2004.
- MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- PADOVEZE, C. L. *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 2 ed. São Paulo? Atlas, 1997.
- VERGARA, S. C. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2004.