

GESTÃO DE CUSTOS NO COMÉRCIO: O CUSTEIO ABC APLICADO EM UM SUPERMERCADO

CAMARGO, Jeferson Antunes

Graduando em Administração, discente da Faculdade de Ciências Sociais e Agrárias de Itapeva

KRIECHLE, Luiz Felipe de Carvalho

docente da Faculdade de Ciências Sociais e Agrárias de Itapeva

RESUMO

A gestão de custo sempre teve maior ênfase em setores industriais ou prestação de serviço, sendo pouco abordada em setores comerciais, o objetivo desse estudo é aplicar um determinado método de custeio em uma empresa do comércio varejista, um supermercado, verificando quais são as suas etapas de aplicação, suas vantagens e desvantagens, o método adotado foi o Custeio Baseado em Atividades (ABC). Foram levantados dados e informações necessários para a utilização desse método para comparação dos resultados obtidos com os meios já utilizados pela empresa.

Palavra chave: Gestão de custo, Custeio Baseado em Atividades, Supermercado.

ABSTRACT

Cost management has always had greater emphasis on industrial sectors or service provision, and is little discussed in commercial sectors, the purpose of this study is to apply a certain method of costing in a retail business, a supermarket, verifying which are its stages of application, its advantages and disadvantages, the method adopted was Activity Based Costing (ABC). Data and information necessary for the use of this method were collected to compare the results obtained with the means already used by the company.

Keyword: Cost management, Activity Based Costing, Supermarket.

1. INTRODUÇÃO

Uma das condições básicas para alcançar bons resultados em qualquer empresa, seja ela comercial ou industrial é conhecer os custos de suas atividades, independente de ser pequena, média ou grande (MEGLIORINI, 2001).

A contabilidade de custos tem como principal objetivo atribuir custos verdadeiros aos produtos e processos, e Lins e Silva (2005), discutem que a melhoria nos processos de atribuições de custos vem sendo um desafio para a contabilidade de custos.

As organizações trabalham buscando menor custo e maior lucro, e dentro dessa área está a contabilidade de custos, um dos departamentos mais importantes para o desenvolvimento da empresa, sendo assim a contabilidade de custos tem sido uma prioridade para as empresas que buscam conhecer os custos de suas atividades (MEGLIORINI, 2001).

De maneira geral a importância dos métodos de custeio dentro de uma organização é a capacidade que ela tem de fornecer informações confiáveis para possibilitar uma boa condução das suas decisões (LINS e SILVA, 2010).

O método ABC¹ foi desenvolvido para fornecer informações mais precisas sobre as atividades dos custos dos processos, auxiliando as empresas a aumentar sua lucratividade, pois ajuda nas tomadas de decisão e planejamento de suas ações (COSTA e FREITAS, 2009).

2. GESTÃO DE CUSTOS

¹Activity Based Costing (Custeio Baseado em atividades)

Custos na visão de Megliorini (2001) são objetivos que as empresas devem buscar atingir para que se possa determinar o lucro e o controle das operações, e Lins e Silva (2010) complementam ao dizer que todo o sistema de custo tem como função básica oferecer informações suficientes que possam garantir dados confiáveis e precisos, a fim de que possam facilitar a tomada de decisões.

Para compreender a sistemática de custos é necessário conhecer as terminologias de custos e suas classificações (MEGLIORINI, 2001).

-Gastos: São compreendidos na aquisição de bens ou serviços (WERNKE 2011)

-Custos: Para o setor varejista, Wernke (2011) coloca o custo relacionado apenas no momento de aquisição de mercadorias, Lins e Silva (2010) referem-se a custo como investimento, que na área industrial será futuramente processado, transformado até chegar em produto final

-Despesas: Bens ou serviços consumidos diretamente ou indiretamente para obtenção de lucro e não se relacionam o processo de produção (LINS E SILVA 2010). Para o varejo se refere com atividades relacionadas à operação da loja, áreas administrativas, financeira e vendas (Wernke, 2011)

-Custo Fixo: São gastos que mantém uma uniformidade, independe se a empresa está produzindo ou não os custos não se alteram, uma indústria produzindo 500 ou 1000 unidades de um produto, o valor do aluguel do prédio, por exemplo, será o mesmo (WERNEK, 2001)

-Custo Variável: são custos diretamente relacionados com a quantidade produzida, quanto maior produção, maior será o custo, varia de acordo com a capacidade de produção da empresa (WERNEK, 2011).

3. CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Surgiu na década de 1980, nos Estados Unidos, desenvolvido pelos professores da Harvard Business School, Robert Kaplan e Robin Cooper, tendo como principal objetivo aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretos fixos (WERNKE, 2001).

Segundo os criadores, Kaplan e Cooper (1998), esse sistema de custeio baseado em atividades é o método que mais fornece informações precisas sobre as atividades, processos, produção, serviços.

De acordo com Nakagawa (1995), o custeio ABC sendo uma metodologia de análise de custo com objetivo de rastrear os gastos de uma empresa, pode analisar e controlar os caminhos dos recursos, identificando-os com as suas principais atividades, sendo assim, isso se torna um processo que pode ser utilizado de maneira apropriada às pessoas, tecnologias, materiais, onde não é apenas relacionado com produção em manufatura, mas também em produção de serviços, projetos e ações de suporte a processos. O ABC é uma ferramenta de custos que identifica as atividades, rastreia os recursos utilizados e seguidamente os valores dessas atividades aos objetos de custo, aplicando os direcionadores de custos.

4. RASTREAMENTO E RATEIO

Podemos entender por rateio a destinação dos custos de maneira fortuita e abstrata, pois nem sempre indicam a exata relação dos custos com as atividades ou produtos, a qual ocorre numerosas distorções, como exemplo dos custos relacionados produção por hora-máquina, os custos que não se relacionam diretamente com as máquinas, como o aluguel afetam os resultados verdadeiros (MARTINS, 2003).

Diferente do rateio, o rastreamento analisa a real relação entre a atividade e o custo, por meio dos direcionadores de custos, buscando reconhecer a origem desse custo, em ordem racional e com o menor nível de distorções possíveis, a diferença é simplesmente que o ABC trás de maneira mais verdadeira a relação o

custo com a atividade, mediante a análises e pesquisas, não como no rateio que por si só busca resultados arbitrários e subjetivos (MARTINS, 2003).

5. DIRECIONADORES E OBJETOS DE CUSTOS

Direcionador de custos é um mecanismo pelo qual se pode determinar o consumo das atividades pelos serviços ou produtos, tendo como exemplo a quantidade de pedidos de compras no caso da atividade compra, ou na atividade de movimentar estoques quando se trata da quantidade de requisições de matérias para execução de uma atividade (LINS E SILVA, 2010).

É necessário conhecer o que se busca alcançar, quais informações de custos se deseja obter antes de iniciar qualquer estudo e aplicabilidade do método ABC, pois são os objetos que irão conduzir as análises, esses objetos podem ser clientes, produtos, fornecedores, departamentos, territórios, horas de aulas ministradas, lançamento de impostos enviados etc (CHING, 1997; HORNGREN et al, 2004)

6. MATERIAL E MÉTODOS

O trabalho foi desenvolvido e aplicado em um supermercado, localizado na cidade de Itapeva-SP, para a elaboração da pesquisa foi primeiramente realizado uma pesquisa bibliográfica para ampliar o conhecimento sobre gestão de custos e o custeio baseado em atividades, para poder desenvolver o projeto.

A coleta dos dados e informações sobre a empresa foi realizada através de entrevistas diretas com os proprietários e funcionários, sendo fornecido todo material necessário e contexto histórico da organização, além dos valores das DREs levantados durante esse período de estudo, não houve limitação ao acesso das informações, todos os dados necessários foram levantados em conjunto com a própria empresa.

Para efetivação do método ABC no supermercado foi inicialmente escolhido as atividades de custos, classificando suas tarefas, buscando aquelas que tem maior

relevância no dia a dia da empresa, em seguida foi classificado os objetos de custos, sendo esses as divisões da empresa. As seguintes divisões são classificadas como: seco, FLV (Frutas Verduras e Legumes), padaria e açougue.

Na etapa seguinte foi necessário criar direcionadores de custos, onde esses foram desenvolvidos relacionando o que cada conta representava e sua ligação com as atividades, a empresa forneceu de forma segregada cada divisão, possibilitando alocar cada custo a cada atividade, seja por rastreamento ou rastreio.

Então foi possível alocar os custos das atividades para as divisões da seguinte maneira: cada divisão possui seus próprios custos diretos ABC, então foram rastreados e alocados diretamente a divisão, os custos indiretos rastreados sofreram rateio de acordo com os direcionadores de atividades.

7. RESULTADO E DISCUSSÃO

Na tabela 1 temos o relatório da lucratividade total da loja referente ao mês de agosto de 2017:

(+)RECEITAS	R\$ 871.898,58
(-) CMV	R\$ 624.895,73
MARGEM TEOR.	R\$ 169.896,82
(-) PERDAS	R\$ 13.228,48
MARGEM COMERC.	R\$ 156.668,34
(-)CUSTOS	R\$ 109.824,50
LUCRO OPERAC.	R\$ 49.968,45
% DE LUCRO	5,73%

Tabela 1. Relatório da lucratividade total.

Tabela 1: Relatório da lucratividade total

Avaliando os dados fornecidos, temos como resultado somente os valores totais do mês de agosto de 2017, não temos uma separação pelas divisões, essa é a visão que a empresa tem de seus resultados, sem saber identificar suas despesas alocadas por divisão.

Observa-se na Tabela 2, as receitas e custos referente ao mês de agosto de 2017, nessa tabela, as custos foram rateados pela conta custos (CMV), pois na DRE da empresa os resultados obtidos se dão apenas pela coluna total como na Tabela

1, não separado por divisão como exemplificado, e o segundo rateio é sobre o valor de perdas, seu rateio se dá pela porcentagem de participação da receita.

AGOSTO 2017					
	SECO	FLV	AÇO	PAD	TOTAL
RECEITAS	R\$ 624.895,73	R\$ 54.734,64	R\$ 126.046,19	R\$ 66.222,02	R\$ 871.898,58
CMV	R\$ 528.034,56	R\$ 45.621,32	R\$ 90.526,58	R\$ 37.819,30	R\$ 702.001,76
RATEIO CMV %	75,22%	6,50%	12,90%	5,39%	100,00%
(-) CUSTOS	R\$ 82.608,24	R\$ 7.137,22	R\$ 14.162,41	R\$ 5.916,63	R\$ 109.824,50
(-) PERDAS	R\$ 9.480,94	R\$ 830,44	R\$ 1.912,38	R\$ 1.004,72	R\$ 13.228,48
(-) PERDAS (%)	71,67%	6,28%	14,46%	7,60%	100,00%
(+) OUTRAS RECEIT	R\$ 3.124,61	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 3.124,61
LUCRO OPERAC.	R\$ 7.896,60	R\$ 1.145,67	R\$ 19.444,82	R\$ 21.481,37	R\$ 49.968,45
% DE LUCRO	1,26%	2,09%	15,43%	32,44%	5,73%

Tabela 2. Relatório de lucratividade por divisão sem custeio ABC

Tabela 2: Relatório de lucratividade por divisão sem custeio ABC.

Nesse segundo momento já é possível visualizar individualmente cada divisão de custo da empresa, tendo a receita e custo de cada uma delas. Mas toda despesa indireta não é possível classificar de acordo com cada atividade, sendo nesse momento rateada pela conta custos (CMV), não oferecendo informações precisas.

Na tabela 3 temos as atividades escolhidas para o desenvolvimento dos direcionadores.

ATIVIDADES	DIRECIONADORES
Realizar pedido de compra	Número de pedido de compra por divisão.
Entrada de notas fiscais	Número de notas lançadas por divisão.
Recebimento de mercadorias	Número de recebimentos de mercadorias por divisão.
Abastecimento de produtos	Número de produtos disponíveis de sortido para cada divisão, no período analisado.
Administração do Pessoal	Número de funcionários por divisão.

Tabela 3. Atividades e Direcionadores da empresa

Na tabela 4 podemos visualizar os direcionadores, esses valores foram obtidos através de controles executados na empresa.

DIRECIONADORES AGOSTO 2017					
	SECO	FLV	AÇOUGUE	PADARIA	TOTAL
REALIZAR PEDIDO	24	17	22	16	78
RECEBER MERC	7	6	5	7	26
LANÇAR NOTAS	111	20	36	20	187
ABASTECER MER	2.456	63	83	76	2.678
ADM PESSOAL	17	0	4	9	30
	2.615	106	150	128	2.999

Tabela 4. Direcionadores Agosto 2017

Após a análise da DRE, que não está visível neste trabalho devido a seu tamanho, foi classificado os custos em Custos Diretos, Custos Indiretos, Despesas rateáveis e Despesas, e com o uso dos direcionadores, podemos classificar os custos indiretos e também direcionar custos diretos ABC, alocando diretamente na divisão. O cálculo utilizado para encontrar os valores unitários de cada direcionador ocorre da seguinte maneira, o valor total das despesas ou custos é dividido pelo valor total dos direcionadores, obtendo assim o valor unitário, e em seguida é multiplicado pelo direcionador de cada atividade para encontrar o seu custo verdadeiro.

Os valores obtidos após a aplicação dos direcionadores no de Custeio Baseado em Atividades, pode ser analisado nas tabelas abaixo.

AGOSTO 2017					
CUSTO DIRETO	SECO	FLV	AÇOUGUE	PADARIA	TOTAL
SALARIOS	R\$ 18.463,56	R\$ 0,00	R\$ 4.830,51	R\$ 10.868,66	R\$ 34.162,73
GAS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.630,00	R\$ 2.630,00
EMBALAGENS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.534,04	R\$ 1.874,93	R\$ 3.408,97
TOTAL	R\$ 18.463,56	R\$ 0,00	R\$ 6.364,55	R\$ 15.373,59	R\$ 40.201,70

DESPESA	SECO	FLV	AÇOUGUE	PADARIA	TOTAL
R\$ 25.747,33	Valor total das despesas				
REALIZAR PEDI	R\$ 206,02	R\$ 143,07	R\$ 185,99	R\$ 137,35	R\$ 672,44
RECEBER MERC	R\$ 60,09	R\$ 54,37	R\$ 45,78	R\$ 60,09	R\$ 220,33
LANÇAR NOTAS	R\$ 950,00	R\$ 174,55	R\$ 311,90	R\$ 171,69	R\$ 1.608,14
ABASTEC MER	R\$ 21.083,17	R\$ 540,81	R\$ 712,50	R\$ 652,41	R\$ 22.988,89
ADM PESSOAL	R\$ 145,93	R\$ 0,00	R\$ 34,34	R\$ 77,26	R\$ 257,53
TOTAL	R\$ 22.445,22	R\$ 912,80	R\$ 1.290,51	R\$ 1.098,80	R\$ 25.747,33
Valor unit.despesas					R\$ 8,58
DESP RATEAV	SECO	FLV	AÇOUGUE	PADARIA	TOTAL

R\$ 17.568,21	Valor total das despesas				
REALIZAR PEDI	R\$ 140,58	R\$ 97,62	R\$ 126,91	R\$ 93,72	R\$ 458,83
RECEBER MERC	R\$ 41,00	R\$ 37,10	R\$ 31,24	R\$ 41,00	R\$ 150,34
LANÇAR NOTAS	R\$ 648,22	R\$ 119,10	R\$ 212,82	R\$ 117,15	R\$ 1.097,28
ABASTEC MER	R\$ 14.385,70	R\$ 369,01	R\$ 486,16	R\$ 445,16	R\$ 15.686,04
ADM PESSOAL	R\$ 99,58	R\$ 0,00	R\$ 23,43	R\$ 52,72	R\$ 175,72
TOTAL	R\$ 15.315,07	R\$ 622,83	R\$ 880,56	R\$ 749,74	R\$ 17.568,21
Valor unit.despesa rateável					R\$ 5,86
CUSTO INDIRET	SECO	FLV	AÇOUGUE	PADARIA	TOTAL
R\$ 39.535,74	Valor total das despesas				
REALIZAPEDID	R\$ 316,36	R\$ 219,69	R\$ 285,60	R\$ 210,90	R\$ 1.032,55
RECEBER MERC	R\$ 92,27	R\$ 83,48	R\$ 70,30	R\$ 92,27	R\$ 338,33
LANÇAR NOTAS	R\$1.458,75	R\$ 268,02	R\$ 478,93	R\$ 263,63	R\$ 2.469,34
ABASTECER ME	R\$ 32.373,79	R\$ 830,44	R\$ 1.094,07	R\$ 1.001,79	R\$ 35.300,08
ADM PESSOAL	R\$ 224,09	R\$ 0,00	R\$ 52,73	R\$ 118,63	R\$ 395,45
TOTAL	R\$ 34.465,25	R\$ 1.401,63	R\$ 1.981,62	R\$ 1.687,23	R\$ 39.535,74
Valor unit.custo indireto					R\$ 13,18

Tabela 5. Custo por atividades Agosto 2017

Tabela 5: Custo por atividades Agosto 2017.

Então podemos observar o rateio após o rastreamento de cada divisão, e alocar de maneira os custos de acordo com a absorção de cada atividade, e assim podemos demonstrar no relatório de lucratividade os custos alocados

AGOSTO 2017					
	SECO	FLV	AÇOUGUE	PADARIA	TOTAL
RECEITAS	R\$ 624.895,73	R\$ 54.734,64	R\$ 126.046,19	R\$ 66.222,02	R\$ 871.898,58
CMV	R\$ 528.034,56	R\$ 45.621,32	R\$ 90.526,58	R\$ 37.819,30	R\$ 702.001,76
(+) OUTR. RECEIT	R\$ 3.124,61	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 3.124,61
REALIZAR PEDIDO	R\$ 662,96	R\$ 460,39	R\$598,50	R\$ 441,97	R\$ 2.163,82
RECEBER MERC	R\$ 193,36	R\$ 174,95	R\$ 147,32	R\$ 193,36	R\$ 709,00
LANÇAR NOTAS	R\$ 3.056,97	R\$ 561,67	R\$ 1.003,64	R\$ 552,46	R\$ 5.174,75
ABASTECER MER	R\$ 67.842,66	R\$ 1.740,26	R\$ 2.292,73	R\$ 2.099,37	R\$ 73.975,01
ADM PESSOAL	R\$ 469,59	R\$ 0,00	R\$ 110,49	R\$ 248,61	R\$ 828,70
SUBTOTAL	R\$ 72.225,54	R\$ 2.937,27	R\$ 4.152,69	R\$ 3.535,77	R\$ 82.851,28
MARGEM TEORIC	R\$ 27.760,24	R\$ 6.176,05	R\$ 31.366,92	R\$ 24.866,95	R\$ 90.170,15
CUSTO DIRETO	R\$ 18.463,56	R\$ 0,00	R\$ 6.364,55	R\$ 15.373,59	R\$ 40.201,70
LUCRO OPERAC	R\$ 9.296,68	R\$ 6.176,05	R\$ 25.002,37	R\$ 9.493,36	R\$ 49.968,45
% DE LUCRO	1,49%	11,28%	19,84%	14,34%	5,73%

Tabela 6. Relatório de lucratividade por divisão com ABC

Tabela 6: Relatório de lucratividade por divisão com ABC.

Nessa nova tabela podemos constatar que o custeio ABC demonstra de maneira mais exata onde ocorreram os custos, isso pode variar de acordo com os direcionadores utilizados.

A divisão de secos que estava em 1,26% constata-se que nesse já está em 1,49%, da mesma forma em que FLV de 2,09% mudou para 11,28%, o açougue teve uma variação de 15,43% para 19,84%, e a padaria foi o que mais teve redução, de 32,44% para 14,34%.

8. CONCLUSÃO

O método ABC mostra sua eficiência quando consegue demonstrar de maneira clara os custos indiretos, que são na maioria das empresas o grande problema enfrentado. O exemplo utilizado nesse estudo reforça a utilização dos métodos de custeio em atividades comerciais, sendo uma boa ferramenta de gestão de custos, auxiliando as tomadas de decisões, pois se obtém informações mais coesas do negócio. A aplicação do custeio ABC convoca uma análise por divisões mais precisas, o que outros métodos não são capazes.

Como esse trabalho foi aplicado em um supermercado com um modelo de trabalho diferente, e em sua grande maioria, supermercados de maneira geral, possuem muitas divisões, setores, e esse método de custeio promove a liberdade de escolher as atividades, os objetos, direcionadores de acordo com a necessidade de cada empresa.

Sendo assim, oferecendo um processo de custeio personalizado com cada perfil, o método se torna bastante útil para qualquer gestor que queira mais segurança e precisão em seus resultados, pois a divergência é mínima, podendo manter a empresa em atividade e competitiva, pois suas decisões serão mais convictas.

Esse trabalho contém um resumo de um estudo de caso em desenvolvimento que trará com mais detalhes o resultado completo, foi possível

apenas concluir o mês de agosto, mas apenas por esse mês já pode se analisar as diferenças obtidas pelo custeio ABC.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**. São Paulo; Atlas, 1997.

COSTA, Thiago de Melo T; FREITAS, Gisele. **Aplicação do Custeio ABC: o caso de um supermercado da região de Viçosa – MG**. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 2009 Fortaleza – Ceará. UFV, Fortaleza, 2009.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson, 2004.

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

LINS, Luis S.; SILVA, Raimundo Nonato Sousa. **Gestão de custos: Contabilidade, Controle e Análise** – São Paulo: Atlas, 2010.

LINS, Luis S.; SILVA, Raimundo Nonato Sousa. **Gestão empresarial com ênfase em custos: Uma Abordagem Prática** – São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Pearson Makron Books, 2001.

NAKAGAWA, M. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo; Atlas, 1995.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos no comércio varejista**. Curitiba: Jarúá, 2011.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: Uma Abordagem Prática** – São Paulo: Atlas, 2001.