

Custeio Direto como Instrumento de Apoio às Decisões Gerenciais: um Estudo de Caso da Concessionária K

Kairo William de Carvalho
kairo-william@hotmail.com
IPTAN

Fábio Bruno da Silva
fabiobruno2005@yahoo.com.br
IPTAN

Carla Agostini
carla.agostini@bol.com.br
IPTAN

Caio Rodrigues do Vale
caiovale@gmail.com
IPTAN

Marcos Paulo de Sá Mello
marcospaulocontador@yahoo.com.br
IPTAN

Resumo: Em meio à grande concorrência entre as empresas, geralmente sobrevive no mercado as que buscam o aperfeiçoamento contínuo para atender as exigências do mercado. Porém, para atingir este ponto, as mesmas devem estar bem preparadas, ou seja, bem administradas. Desta forma, o presente estudo teve por objetivo analisar os possíveis métodos de custeio na Concessionária K, localizada no interior do Estado de Minas Gerais, com a finalidade de apurar o resultado econômico global das divisões, comercial e prestação de serviços, e apresentar aos gestores um controle gerencial capaz de fornecer um conjunto de informações claras e objetivas, para subsidiar o processo de tomada de decisões de forma eficaz. Para tanto, realizou-se pesquisa documental baseada em relatórios contábil desta empresa e também bibliográfica através de dados secundários, bem como um comparativo entre o método custeamento por absorção e o método custeamento direto e suas contribuições para a gestão de custos. Propõe-se também, em discutir de que forma o custeio variável poderá auxiliar na avaliação dos resultados. Em seguida, expõe o resultado da pesquisa realizada, a qual revela que o custeio por absorção ao ser utilizado no processo decisório, pode promover algumas deficiências informacionais, em alguns casos, irreversíveis. Nesse contexto, tem-se uma análise clara e precisa sobre a importância e o impacto das informações geradas por um sistema de custos para a tomada de decisão. Finalmente, conclui que o custeio variável, quando utilizado no processo decisório, pode melhorar a qualidade das informações, bem como as decisões relativas a negócios efetuados pelos gestores da concessionária.

Palavras Chave: Métodos de custeio - rateio - gestão de custos - tomada de decisão -

1. INTRODUÇÃO

O avanço da tecnologia, as novas técnicas e modelos de gestão têm levado as empresas a altos níveis de competitividade, o que requer o aperfeiçoamento contínuo e constantes adaptações às exigências do mercado. Portanto, a contabilidade, como ciência gestora do patrimônio, torna-se uma ferramenta no processo de gerenciamento e determina novos rumos para o empreendimento.

Para Drucker (1998, p.25) “a contabilidade é um instrumento eficaz de extrema importância para qualquer empresa independente do ramo de atuação, do tamanho da empresa ou da região”.

O aumento da competitividade exige maior grau de preparação dos gestores. É cada vez mais perceptível a necessidade de se gerenciar bem os recursos aplicados na produção, comercialização de produtos e na prestação de serviços. É neste aspecto que a contabilidade de custos, busca oferecer aos gestores, informações claras, precisas e oportunas que auxiliem na redução e controle dos custos incorridos pelas empresas.

A contabilidade de custos atende a várias necessidades dos gestores, uma vez que, segundo Pizzolato (2000), a sua importância deriva de uma constatação simples, a de que a massa de dados coligidos para a determinação de custos oferece uma base ampla e ao mesmo tempo sólida para justificar, basear ou estimular um largo espectro de decisões gerenciais.

Sob influência deste cenário, as concessionárias de automóveis estão cada vez mais preocupadas em alcançar um bom desempenho e se torna imprescindível buscar os diferenciais competitivos, na qualidade do atendimento, inovação, agilidade dos serviços prestados e, principalmente, em uma gestão de custos mais eficaz. Por isso os gestores precisam estar cada vez mais atentos aos benefícios das informações gerenciais para que estes diferenciais sejam alcançados.

Entre as diversas atribuições de um gestor está a de identificar informações relevantes para controlar melhor os processos e custos da organização e, conseqüentemente, alcançar melhores resultados.

Os métodos de controle das operações, principalmente dos custos, são mais observados em indústrias, porém, segundo Crepaldi (2009), a Contabilidade de Custos passou a ser um instrumento de gestão utilizado em outros segmentos, como em bancos, financeiras, lojas comerciais e escritórios de consultoria e auditoria.

Neste sentido, as concessionárias de automóveis que além de comercializá-los, prestam serviços de pós-venda, necessitam de um controle efetivo de seus processos internos para conseguir aperfeiçoar o uso de seus recursos e buscar a gestão eficaz de custos a fim de aumentar a lucratividade do negócio.

Portanto, em decorrência destas constatações e premissas, a fim de preencher uma das diversas lacunas existentes, o problema da presente pesquisa pode ser sintetizado pela seguinte questão: qual o impacto da base de rateio e suas distorções na gestão dos custos setoriais de uma concessionária de veículos?

Para tanto, delimitou-se esta pesquisa num comparativo entre os seguintes sistemas de custeio, quais sejam: Custeamento por Absorção e Custeamento Variável ou direto. Com isso, o objetivo central desse estudo é analisar qual o sistema de custeio mais apropriado para gestão de custos de uma determinada concessionária localizada no interior do Estado de Minas Gerais, buscando contribuir para que o gestor possa implantá-lo e apurar os resultados setoriais com maior eficácia.

Para o êxito desta pesquisa, outros objetivos são propostos secundariamente:

- Identificar os setores da concessionária de automóveis, os quais passarão a ser tratados como Centros de Custo;
- Conhecer e classificar os custos e despesas da concessionária;
- Identificar os critérios e bases de rateio adotadas pela empresa, bem como suas distorções no resultado dos centros de custo;
- Realizar um estudo comparativo entre os métodos de custeio e análise gerencial de custos.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para melhor entendimento da presente pesquisa, apresentam-se neste capítulo os aspectos relacionados à conceituação e abrangência da Contabilidade e gestão de custos, bem como os aspectos gerais das concessionárias de automóveis.

2.1. CONTABILIDADE DE CUSTOS

Dentro da contabilidade, ressalta-se a importância da contabilidade de custos, que segundo Leone (1997):

é o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos inventários, dos serviços, dos componentes de organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar a administração no processo de tomada de decisão”.

Ao iniciar o estudo de Custos, é relevante que sejam utilizadas terminologias adequadas no sentido de evitar que se tenha vários nomes para um único conceito e também empregar conceitos diferentes para uma única palavra.

Conforme Martins (2009) os principais termos são apresentados no Quadro 1.

Quadro 1: Principais termos da Contabilidade de Custos

TERMOS	DEFINIÇÃO
Desembolso	Pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço que pode ocorrer antes, durante ou após a entrada destes na empresa.
Gasto	Compra de um produto ou serviço, que gera sacrifício financeiro para a entidade, representado pela entrega ou promessa de entrega de ativos. Ocorre no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço, ou seja, quando existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo concedido como pagamento.
Investimento	Gasto ativado em função da vida útil ou de benefícios futuros do bem ou serviço, "estocados" no ativo da empresa para baixa ou amortização quando da sua venda, consumo, desaparecimento ou desvalorização.
Custo	Gasto com a aquisição de bem ou serviço utilizado na produção de

	outros bens e serviços.
Despesa	Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
Perda	Bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária. Não se confunde com a despesa, pois não é um sacrifício normal das atividades destinadas à obtenção de receitas.

Fonte: Adaptado de Martins (2009, p. 24-26).

Outro detalhe importante é a classificação dos custos em relação ao produto e/ou em relação ao volume.

Uma classificação bastante usual é a que leva em conta a possibilidade de identificar os custos nos produtos. Sob essa ótica, os custos podem ser classificados em Diretos e Indiretos. Para Costa (2010), os custos são classificados em diretos quando podem ser identificados diretamente no produto. Não se faz necessário um critério de rateio para determiná-los. Podem ser identificados com 100% de certeza. São classificados como indiretos os custos que não podem ser identificados diretamente no produto. Para determiná-los, é necessário usar o rateio, critério, por vezes, bastante arbitrário e impreciso.

Martins (2009, p. 49) diz, referindo-se aos custos, que “outros realmente não oferecem condição de nenhuma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação há de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias, etc.). São os custos indiretos com relação aos produtos”.

Ao analisar o volume de produção, os custos podem ser classificados em fixos e variáveis. Os custos fixos, para Costa (2010), “são custos que não variam proporcionalmente em relação à produção. Um exemplo típico é o aluguel da fábrica que, para um mês específico, tem um valor determinado, independente do volume de produção”.

Mendonça (2012) conceitua os custos variáveis como:

“aqueles que são relacionados (variam) diretamente com o volume de produção ou volume de atividade da empresa. Quanto maior a produção (volume de atividade) maior o custo variável total; quanto menor o nível de produção ou atividade menor o custo variável total. Exemplos: matéria-prima, mão-de-obra direta”.

Assim, todos os custos que não variarem com base na modificação das atividades são considerados como fixos.

Para que os gestores possam visualizar melhor as operações e resultados de cada segmento da empresa é necessário definir e distribuir as atividades de acordo com a estrutura organizacional, os chamados centros de custo.

Os centros de custo, de acordo com Perez Jr; Oliveira e Costa (2009) são as menores unidades acumuladoras de custos indiretos. Geralmente um departamento é um centro de custo, onde nele serão apurados os custos indiretos, para posterior apropriação aos produtos ou serviços prestados.

A departamentalização “é a divisão da empresa em áreas distintas, de acordo com as atividades desenvolvidas em cada uma dessas áreas”. (PEREZ JR; OLIVEIRA E COSTA 2009, p.49).

2.2. MÉTODOS DE CUSTEIO

De acordo com Stark (2007, p. 39) “o sistema de custeio tem a responsabilidade de mensurar monetariamente as ocorrências que afetam o patrimônio da empresa, ou seja, ele compõe a base de dados que a empresa utiliza para levantar suas informações sobre custos”.

Existem diferentes métodos de custeio, que são adotados de acordo com os objetivos visados pela empresa, neste caso: custeio por absorção e variável ou direto.

2.2.1. CUSTEIO POR ABSORÇÃO

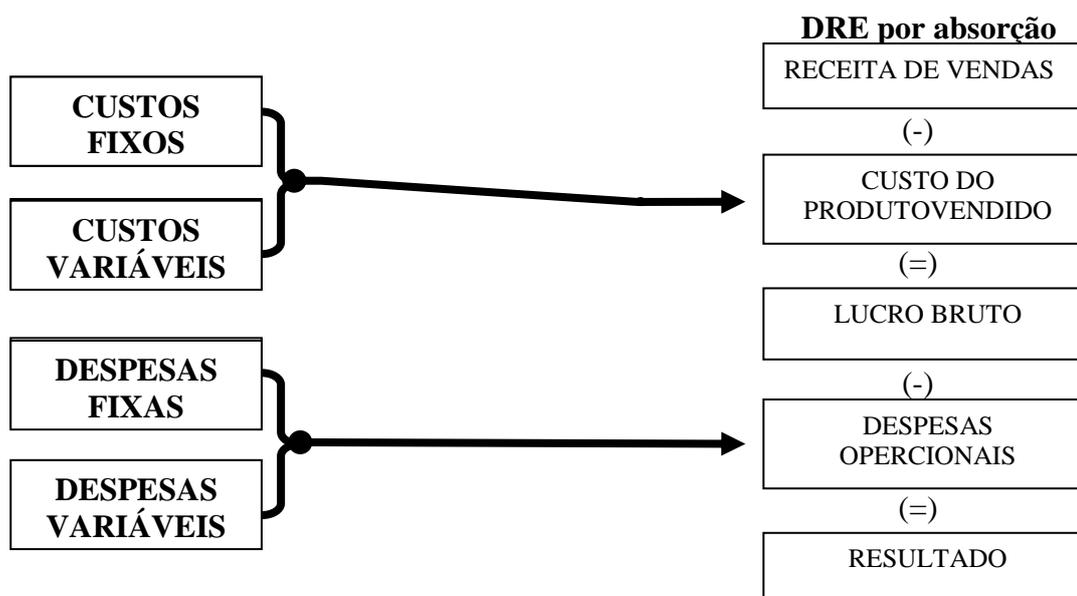
Considerado o único tipo de custeio legalmente aceito no Brasil, o custeio por absorção considera como elementos do custo todos os componentes direta ou indiretamente ligados à produção do bem ou serviço. É também o método mais utilizado, pois além de incorporar todos os custos aos produtos, é o que atende às exigências tributárias brasileiras e algumas internacionais. (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

De acordo com Martins (2009, p.38), o custeio por absorção é “[...] válido tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados, como também, na maioria dos países, para Balanço e Lucros Fiscais”.

Ainda segundo Martins (2009), este método pode apresentar algumas falhas como instrumento gerencial, já que realiza rateios arbitrários para apropriar os custos indiretos aos produtos, porém, seu uso é obrigatório para avaliação de estoques.

Nesse sistema de custeamento, os custos fixos são apropriados indiretamente ao produto por meio de rateio, ou divisão proporcional como demonstra Mendonça (2012):

Figura 1 – Composição dos custos no custeamento por absorção



Fonte: Mendonça (2012, p. 26).

Para Stark (2007, p.160) “a grande falha do método de custeio por absorção é com relação à alocação dos custos indiretos fixos”.

2.2.2. CUSTEIO VARIÁVEL DIRETO

O custeio variável “é um tipo de custeamento que considera como custo de produção de um período apenas os custos variáveis incorridos, desprezando os custos fixos”. (CREPALDI, 2009 p.221).

Stark (2007, p. 166) afirma que o “procedimento básico desse critério está em reconhecer que somente os custos e despesas variáveis devem ser debitados ao custo dos produtos. As despesas e os custos considerados fixos deverão ser debitados contra o lucro do período”.

Cabe ressaltar que o custeio variável é uma ferramenta gerencial, em virtude de a atual legislação obrigar a utilização do método de custeio por absorção para fins contábeis e fiscais.

De acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2006), os custos fixos são alocados aos resultados como se fossem despesas. Como os produtos recebem apenas os custos e despesas variáveis, a vantagem deste método é a utilização do conceito de margem de contribuição.

Segundo Martins (2009, *apud* COSTA, 2010, p. 28), a margem de contribuição é a diferença entre a receita de venda e a soma dos custos e despesas variáveis. Ela torna mais visível a potencialidade dos produtos e mostra a contribuição de cada um na amortização dos gastos fixos e na formação do lucro.

O custeio variável permite também a análise das relações de custo, volume e lucro. Para Crepaldi (2009), esta é uma técnica que permite avaliar a influência do custo e do nível de atividade sobre o lucro.

2.3. BASES DE RATEIO E A ALOCAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS

Posto que os custos indiretos sejam alocados aos produtos através de uma base de rateio, precisamos qualificar esse procedimento para entender como este pode distorcer o resultado dos centros de custo na análise gerencial.

Segundo RIBEIRO (2011), “base de rateio é a medida que serve de parâmetro para a distribuição dos custos indiretos aos produtos”.

Ainda de acordo com Ribeiro (2011), para escolher a base de rateio ideal é preciso relacionar o gasto com o motivo que o gerou.

Leone (1997, p. 132) destaca que as bases de rateio mais comuns são as seguintes: unidades produzidas, horas de máquina, horas de mão-de-obra direta, custo da matéria prima, quantidade de matéria prima e transações ou atividades. No entanto, existem outras bases de rateio como: quantidade de funcionários, área ocupada, dentre outras, de acordo com as características do ambiente produtivo.

Nem sempre os critérios de rateio dos gastos indiretos refletem o real consumo deste pelos centros de custo. Para Mendonça (2012), os custos indiretos “são custos que não oferecem condições de uma medida objetiva e, ainda, qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e, muitas vezes, arbitrária como é o caso do aluguel, supervisão, energia elétrica, chefias, refeitórios, cantinas, etc.”.

Shank e Govindarajan (1997, p.222), acrescentam: “um número cada vez maior de empresas está se debatendo com os custos indiretos de fabricação”. Segundo os autores, o custo indireto é agora a parte dominante do custo, e “uma avaliação significativa do custo total, hoje em dia, deve envolver a atribuição dos custos indiretos de forma proporcional às atividades que os geram [...]”.

Segundo Costa (2010, p. 17), ao utilizar o rateio para alocar os custos indiretos, um produto pode absorver mais custo do que o outro, distorcendo assim, o custo total de ambos.

Na concepção de Martins (2009), “[...] mesmo que o critério de rateio seja o mais ideal, sempre haverá certo grau de arbitrariedade na alocação de custos”.

Crepaldi (2009, p. 221) afirma que os custos fixos “[...] sempre são distribuídos aos produtos por meio de critérios de rateio, que contém, em maior ou menor grau, a arbitrariedade”. Para o autor, a simples mudança de critérios dos rateios e sua subjetividade, podem fazer um produto não rentável passar a ser rentável, o que pode distorcer a realidade.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

Primeiramente conceituemos pesquisa. Segundo Ferrari (1982) “a pesquisa tem por finalidade tentar conhecer e explicar os fenômenos que ocorrem no mundo existencial, isto é, a forma como se processam a sua estrutura e função, as mudanças que se operam, e até que ponto podem ser controlados e orientados.”

Traçaremos uma pesquisa bibliográfica em livros, artigos científicos, e legislações que abordem a base de rateio e as diferentes formas de custeamento.

Pesquisa bibliográfica trata-se de discutir um assunto que possui fundamentos em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, etc., buscando conhecer, analisar e explicar determinado assunto (Martins e Theóphilo, 2009).

Diante dos objetivos apresentados, a presente pesquisa é classificada como descritiva, uma vez que se propõe a descrever e analisar fatos de uma organização e estabelecer relação entre variáveis, como os sistemas de custeamento. Para Zanella (2007, p.32), a pesquisa descritiva “procura conhecer a realidade estudada, suas características e seus problemas”.

Por outro lado, lidaremos com estudo de caso, buscando argumentos sobre a importância de um bom sistema de custeamento e o impacto deste na gestão dos custos. O estudo de caso consiste em análise dos critérios de rateio de uma concessionária de automóveis, bem como simulações com os possíveis métodos de custeio, de acordo com os dados apresentados nos relatórios cedidos pela empresa.

Coutinho (2003) refere que quase tudo pode ser um “caso”: um indivíduo, um personagem, um pequeno grupo, uma organização, uma comunidade ou mesmo uma nação. Da mesma forma, Ponte (2006) considera que:

“É uma investigação que se assume como particularística, isto é, que se debruça deliberadamente sobre uma situação específica que se supõe ser única ou especial, pelo menos em certos aspectos, procurando descobrir a que há nela de mais essencial e característico e, desse modo, contribuir para a compreensão global de um certo fenômeno de interesse.” (Ponte, 2006:2).

De posse dessas informações poderemos ter uma visão clara acerca da classificação dos custos alocados para cada setor, bem como permitir uma melhor atuação dos gestores no sentido de otimizar processos e consequentemente resultados.

4. APRESENTAÇÃO E ESTUDO DE CASO

O presente estudo foi realizado em uma empresa concessionária de automóveis, situada no interior de Minas Gerais. Por solicitação da empresa, sua identificação e a marca comercializada foram mantidas em sigilo.

4.1. ASPECTOS ECONÔMICOS

A distribuição de veículos novos no Brasil é feita por dois canais: o canal direto, onde a montadora efetua a venda pela internet diretamente ao consumidor, e o canal indireto, através das redes de concessionárias. O primeiro acontece em sua maioria, pela intermediação de uma concessionária ligada ao consumidor final. Percebamos assim, que a concessionária

exerce um papel de fundamental importância na distribuição de automóveis novos, abrangendo praticamente a comercialização total do volume de veículos vendidos no país.

Os incentivos do governo à indústria automobilística levaram ao crescimento do setor na última década. Segundo estudo de Roehe (2013, *apud* AMORIM e NEDER, 2013), a participação do setor automotivo no Produto Interno Bruto (PIB) da indústria saltou 45,6% em 11 anos, passando de 12,5%, em 2000, para 18,2%, em 2011.

Segundo a Anfavea, entidade representante do setor, em 2012 havia 53 fábricas em 9 Estados, sendo 26 empresas fabricantes de automóveis, veículos comerciais leves, caminhões e ônibus. Com 3,3 milhões de unidades produzidas, o País é o sexto maior produtor do mundo.

4.2. IDENTIFICAÇÃO DA EMPRESA

A empresa objeto desse estudo é uma concessionária de automóveis de médio porte, com 118 funcionários, fundada em 1967. Atualmente utiliza o custeamento por absorção para análise gerencial dos resultados, o qual, como se verá no decorrer deste trabalho, tem gerado distorção nesta quando comparado com o custeamento direto.

Com isso, a fim de minimizar esse impacto sobre a análise gerencial, tornou-se necessário recolher informações confiáveis e essenciais, tomando como base as informações apresentadas por centro de custo, na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) do ano de 2012.

Dessa forma, pode-se ter uma análise clara e precisa sobre o impacto de um bom sistema de custeio para a identificação da margem de contribuição de cada setor diante do resultado total gerado.

Além da comercialização de veículos novos, a empresa também comercializa veículos seminovos, presta serviços pós-venda de oficina e funilaria, instalação de acessórios e venda de peças e acessórios originais de fábrica.

Diante destas atividades exercidas pela concessionária, temos os seguintes centros de custo: veículos novos, veículos seminovos, pós-vendas (inclui comércio de peças e acessórios, bem como os serviços de oficina e funilaria) e administração.

4.3. IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS E DESPESAS

Com base nas informações extraídas na DRE da empresa no ano de 2012, as despesas foram separadas em cinco grandes grupos: despesas com pessoal, serviços de terceiros, despesas com ocupação, despesas de funcionamento e despesas com vendas.

De forma minuciosa, temos a composição de cada grupo de despesas:

- Pessoal: gastos com mão de obra e encargos trabalhistas;
- Vendas: comissões a empregados, comissões a terceiros, fretes, revisões gratuitas, IPVA, emplacamento, despachantes, reparos e recondiçõamentos;
- Serviços de Terceiros: serviços profissionais, processamento de dados, vigilância e limpeza;
- Ocupação: aluguel, IPTU e depreciação;
- Funcionamento: comunicação, energia elétrica, conservação de prédios e máquinas, manutenção de veículos de uso, materiais de escritório, materiais de consumo, seguros e outros relacionados ao funcionamento da concessionária.

As despesas com pessoal e as despesas com vendas foram consideradas diretas e variáveis, assim, atribuídas diretamente aos custos dos setores em ambos sistemas de custeamento, no custeio por absorção quando se trata de despesas diretas e no custeio direto se tratando das despesas variáveis.

As demais despesas foram consideradas como indiretas e fixas, portanto, o tratamento nos sistemas de custeamento são divergentes. No custeamento direto, essas não foram alocadas aos setores, uma vez que já existem e independem do volume de vendas. Por sua vez, no custeamento por absorção, tais despesas foram alocadas aos setores através de taxas de rateio estipuladas pela gerência da empresa como mostra Tabela 1.

Tabela 1 – Taxas de rateio

Despesas / Setor	Novos	Usados	Pós-venda	Administração
Serviços de 3º	25%	15%	45%	5%
Ocupação	35%	10%	50%	5%
Funcionamento	40%	15%	40%	5%

Fonte: Elaborado pelo autor. Dados coletados na empresa.

Os custos foram representados pelo valor de aquisição das mercadorias, bem como a mão de obra e os materiais aplicados na prestação dos serviços. Assim, classificados como diretos e variáveis dependendo do sistema de custeio adotado na análise gerencial.

4.4. CUSTEIO POR ABSORÇÃO *versus* CUSTEIO DIRETO

Depois de identificado e classificado os custos e as despesas incorridas nas atividades da concessionária, facilita-se a composição dos relatórios gerenciais nos dois métodos de custeio proposto por este estudo.

Como demonstra a seguir a tabela 2, no custeamento por absorção, a grande característica é a alocação dos gastos fixos aos centros de custo. A alocação desses gastos sempre é feita através dos critérios e suas taxas de rateio como visto anteriormente.

Tabela 2 – DRE no custeamento por absorção (em mil R\$)

	Novos	Usados	Pós-vendas	Administração	Total
Receita Bruta	53184,1	19741,8	6625,4		79551,3
(-) Impostos	-6265,1	-136,7	-471,1		-6872,9
Receita Líquida	46919,0	19605,1	6154,3		72678,4
		-			
(-) Custos Diretos	-38703,3	18258,0	-3653,1		-60614,4
Lucro Bruto	8215,7	1347,1	2501,2		12064
(-) Desp. Pessoal	-880,9	-264,6	-918,6	-1059,3	-3123,4
(-) Desp. Vendas	-1786,4	-700,3	-408,2		-2894,9
(-) Serviços de 3º	-139,3	-59,7	-179,1	-19,9	-398,0
(-) Ocupação	-235,6	-67,3	-336,6	-33,6	-673,1
(-) Funcionamento	-496,7	-186,2	-496,7	-62,1	-1241,7
(-) Saldo Financeiro				-171,8	-171,8
Resultado Setorial	4676,8	69,0	162,0	-1346,7	3561,1

Fonte: Elaborado pelo autor. Dados coletados na empresa.

Cabe ressaltar que os gastos fixos independem do volume de venda, ou seja, vendendo ou não, irão incorrer esses gastos para a concessionária. Neste caso, constata-se que gerencialmente temos um resultado pouco satisfatório nos centros de custo de usados e de pós-vendas, com uma margem líquida respectivamente de 0,3% e 2,44%. Outro fator que podemos considerar como um equívoco é alocação dos gastos fixos ao setor administrativo, sendo que esse não possui receitas, o que obviamente deixará o centro de custo com um acúmulo negativo. Já que a empresa tem que atender aos princípios da contabilidade e a legislação em vigor, o ideal seria não alocar esses gastos fixos ao setor de administração.

O “carro chefe” da concessionária é o setor de novos, sendo o que apresenta a maior margem líquida, porém os demais setores também contribuem para a formação do resultado da empresa, mas em um momento de tomada de decisão, os gestores da concessionária poderiam optar, por exemplo, em reduzir o quadro de funcionários dos demais setores ou até mesmo optar por não manter essas atividades, já que apresentaram nesse método de custeio, uma margem pouco satisfatória. Porém, veremos a seguir, que essa decisão poderia ser arbitrária, visto que o sistema por absorção não tem característica gerencial.

A tabela 3 ratifica essa arbitrariedade:

Tabela 3 – DRE no custeamento variável ou direto (em mil R\$)

	Novos	Usados	Pós-vendas	Total
Receita	53184,1	19741,8	6625,4	
(-) Impostos	-6265,1	-136,7	-471,1	
(-) Custos Variáveis	-38703,3	-18258	-3653,1	
(-) Despesas Variáveis	-2667,3	-964,9	-1326,8	
Margem de Contribuição	5548,4	382,2	1174,4	7105,0
(-) Desp. Pessoal				-1059,3
(-) Serviços de 3º				-398
(-) Ocupação				-673,1
(-) Funcionamento				-1241,7
(-) Resultado Financeiro				-171,8
Resultado total				3561,1

Fonte: Elaborado pelo autor. Dados coletados na empresa.

A característica predominante no custeamento direto é a margem de contribuição, ou seja, quanto cada produto ou, neste caso, o setor, está contribuindo para o resultado gerado pela empresa, sem considerar os gastos fixos. Com isso, pode-se perceber que há uma grande mudança nos resultados setoriais.

O setor de usados apresenta uma margem de contribuição de aproximadamente 2% e o setor de pós-vendas uma margem de contribuição de aproximadamente 18%, não ficando claro quando a empresa adota o custeamento por absorção para fins gerenciais.

Com isso, constata-se a arbitrariedade em adotar o custeamento por absorção em análises gerenciais, uma vez que tem distorcido os resultados apresentados pelos centros de custo da concessionária, o que pode significar para a empresa, informações incoerentes que irão prejudicar à tomada de decisão.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a evolução e globalização da economia, a competitividade é peça fundamental para estabilidade de uma empresa no mercado. Com isso a análise de custos tornou-se uma ferramenta essencial no processo de gerenciamento, determinando novos rumos e buscando a maximização dos resultados.

O trabalho teve por finalidade analisar a metodologia de apuração de custos e buscar a implantação de um método de custeio eficaz, voltado para a tomada de decisões, em uma concessionária de automóveis, localizada no interior do Estado de Minas Gerais.

Para o desenvolvimento da análise, optou-se por trabalhar com dois métodos de custeamento: o custeio por absorção, que até então era adotado pela empresa e o custeio direto, como solução para as distorções apresentadas pelo método adotado nas análises gerenciais da concessionária.

Cabe ressaltar que o custeio por absorção atende as legislações contábeis e fiscais, porém, pode não ser o ideal para a análise gerencial de custos, visto que pode ser arbitrário e subjetivo, como no caso da concessionária estudada.

Verificou-se através do estudo comparativo entre os métodos de custeio, que o custeamento direto apresenta a margem de contribuição de cada setor e destina-se a auxiliar os gestores no planejamento e na tomada de decisões. Para tanto, existem outros métodos de custeio que não foram abrangidos neste trabalho, o que não impede de serem propostos em futuros trabalhos.

Percebeu-se também que um bom método de custeamento é essencial para manter a competitividade de uma empresa, pois além de contribuir para melhor formação do resultado, permite uma maior exatidão e confiabilidade na apuração dos resultados setoriais.

Comprovou-se através do estudo de caso que a adoção do método de custeio direto para a análise gerencial dos custos é o mais adequado para a Concessionária K, finalizando, assim, as considerações feitas sobre a pesquisa e respondendo a questão inicial desse trabalho, já que se provou que as taxas de rateio utilizadas no custeamento por absorção têm supercusteado alguns centros de custo da concessionária e assim gerado informações imprecisas para a gestão de custos.

Para trabalhos futuros sugere-se que sejam realizadas análises mais longitudinais a fim de verificar se as evidências encontradas serão convergências mantidas, isso permitiria o aprimoramento da ciência e um maior desenvolvimento desse segmento econômico.

Diante das atuais tendências do mercado, aconselha-se dirigir o foco da análise para a identificação do ponto de equilíbrio das divisões, bem como aprofundar-se no controle dos custos e despesas fixas, através da ferramenta denominada, orçamento empresarial.

6. REFERÊNCIAS

AMORIM, Daniela; NEDER, Vinícius (2013), Indústria automobilística cresce 45,6% no PIB em 11 anos. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/industria-automobilistica-cresce-45-6-no-pib-em-11-anos>> Acesso em: 15 de Maio de 2013;

ANFAVEA, Anuário da Indústria Automobilística Brasileira, 2013. Disponível em: <<http://www.anfavea.com.br/anuario.html>> Acesso em: 15 de maio de 2013.

COSTA, Erlane Mendes Esmeraldo (2010) - Custeio variável como ferramenta de análise gerencial nas empresas do segmento educacional. Faculdade Lourenço Filho (FLF) -Fortaleza - CE. Disponível em <<http://www.flf.edu.br/revista-flf/monografias-contabeis/monografia-erlane-costa-mendes.pdf>> - Acesso em 29 de Abril de 2013;

- COUTINHO, Clara & CHAVES, José** (2003). O estudo de caso na investigação em Tecnologia Educativa em Portugal. Revista Portuguesa de Educação, 15(1), p. 221-244. CIEd - Universidade do Minho.
- CREPALDI, Silvio A.** Curso Básico de Contabilidade de Custos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- DRUCKER, Peter.** Prática da Administração de empresa. 1ª ed. São Paulo: Pioneira, 1998.
- DUBOIS, Alexy; KULPA Luciana; SOUZA, Luiz Eurico.** Gestão de Custos e Formação de Preços: conceitos, modelos e instrumentos, abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- FERRARI, Alfonso Trujillo.** Metodologia da Pesquisa Científica. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982;
- LEONE, S. G. S.** CURSO DE CONTABILIDADE DE CUSTOS. SÃO PAULO: ATLAS, 1997.
- MARTINS, Eliseu.** Contabilidade de Custos. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTINS; THEÓFILO.** Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas. São Paulo: Atlas, 2009;
- MENDONÇA, Fabrício Molica de.** Gestão estratégica de custos. São João del-Rei/MG; 2012. [Apostila do curso de Pós-graduação - MBA Controladoria e Finanças – universidade Federal de São João del-Rei – UFSJ];
- PEREZ JR, José H.; OLIVEIRA, Luís M.; COSTA, Rogério G.** Gestão Estratégica de Custos. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PIZZOLATO, N. D.** Introdução à contabilidade Gerencial. 2 ed. São Paulo: Makron Books. 2000.
- PONTE, João Pedro** (2006). Estudos de caso em educação matemática. Bolema, 25, 105-132. Este artigo é uma versão revista e atualizada de um artigo anterior: Ponte, J. P. (1994). O estudo de caso na investigação em educação matemática. Quadrante, 3(1), pp3-18. (re-publicado com autorização).
- RIBEIRO, Osni Moura,** Contabilidade de custos. 2. Ed – São Paulo: Saraiva, 2011.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay.** A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- STARK, José Antônio.** Contabilidade de Custos. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2007.
- ZANELLA, Liane Carly H.** Metodologia de pesquisa. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2007.