

PRINCÍPIOS E MÉTODOS DE CUSTEIO TÉCNICAS DE ALOCAÇÃO DOS CUSTOS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE TRANSPORTE COLETIVO

Adrieli Ribas de Souza (FAFIT) adrieli.rs@ig.com.br
Márcia Cristina de Mello Kaspczak (FAFIT) marciakzk@superig.com.br

Resumo:

Esta pesquisa tem como objetivo investigar os principais métodos e princípios de custeio abordados na literatura e suas técnicas de alocação dos custos, no intuito de identificar a composição do sistema de custos utilizado em uma empresa de transporte coletivo rodoviário. A seleção de tais princípios e métodos afeta diretamente a gestão da empresa. Devido a isso, é essencial conhecer as metodologias adotadas na apuração dos custos. Para possibilitar este conhecimento, foi realizada, em princípio, uma pesquisa explanatória e descritiva baseada em bibliografias da área. Para co-relacionar os dados do referencial teórico com a prática, desenvolveu-se um estudo de caso no segmento de Fretamento Eventual em uma empresa de transporte coletivo, localizada no município de Itararé. Os dados foram obtidos através de entrevistas com gestores e com funcionários de demais departamentos da empresa, além da análise de relatórios. Constatou-se que os custos são apurados pelo princípio de Absorção Total, visando ao atendimento à legislação. Quanto ao método de custeio utilizado, verificou-se que a empresa adota o critério do Custo-Padrão e o método Centro de Custos, embora na prática sua aplicação não esteja totalmente de acordo com a literatura. Quanto à utilidade das informações de custos para a gestão, observou-se que os gestores estão parcialmente satisfeitos, pois em nível gerencial as informações ainda são muito precárias, não somente em relação ao fretamento eventual, como também nos demais segmentos. Assim, conclui-se que as informações dos custos da empresa serão extremamente utilizadas para o controle dos custos operacionais e otimização de resultado.

Palavras chave: Custos, Sistemas de Custos, Princípios, Métodos.

PRINCIPLES AND TECHNICAL METHODS OF COST ALLOCATION OF COSTS: A CASE STUDY IN A BUS TRANSPORTATION COMPANY

Abstract

This work aims at investigating the main methods and principles of cost accounting in the literature and their techniques of cost allocation, intending to identify how the costing system in a road transportation company is organized. The selection of such principles and methods affects directly in a company management. Due to that, it is essential to know the methodologies used to verify the company costs. In order to achieve our goal, an explanatory and descriptive bibliographical research was carried out. To co-relate theoretical facts to practice, a case study was developed in the segment of Eventual Freightage in a transportation company, located in the town of Itararé, in São Paulo State/Brazil. Besides analyzing reports, data was also collected through interviews with managers and employees of other departments in the company. It was verified that the costs are recorded according to the principle of Total Absorption, aiming at following the legislation. Regarding the cost accounting methods, it was verified that the company uses system of Standard Cost and Cost Center,

although in practice its application is not fully consistent with the literature. Regarding the usefulness of cost information to the company management, it was observed that managers are partially satisfied because in managerial level this information is still very precarious, not only regarding Eventual Freightage, but also in other segments. Thus, a conclusion can be drawn, that information from the company's costs will be extremely used to control operational costs and optimize results.

Key-words: Costs. Costing Systems. Principles. Methods.

1. Introdução

A Contabilidade de Custos que surgiu após a Revolução Industrial (século XVIII) para atender às necessidades das indústrias na mensuração de estoques e permaneceu por um longo período restrita a essa finalidade, porém nos últimos anos vem ganhando ênfase nos ambientes empresariais e hoje é apontada por diversos estudos como uma das principais ferramentas estratégicas de gestão.

Atualmente o termo Custos faz parte do cotidiano de todos os segmentos do mercado, as empresas buscam atender o novo perfil do consumidor, que se demonstra mais exigente quanto à qualidade e preço, isso justifica o porquê das empresas buscarem cada vez mais uma gestão eficaz de custos.

As informações geradas pela contabilidade de custos são utilizadas para diversas finalidades, principalmente para manter a empresa competitiva e rentável, visando sempre à minimização de custos e otimização dos lucros. É necessário que empresa possua um sistema de custos adequado a sua estrutura e alinhado ao seus objetivos, para que a mensuração dos custos gere informações coerentes com a realidade da organização e sejam úteis para tomada de decisão.

Este estudo investiga os principais métodos e princípios de custeio abordados na literatura e suas técnicas de alocação dos custos, no intuito de identificar a composição do sistema de custos utilizado por uma prestadora de serviços de transporte coletivo rodoviário na qual realizou-se um estudo de caso paralelo a pesquisa bibliográfica.

2. Sistemas de Custos

Um sistema de custos é composto pela combinação de um princípio e um ou mais métodos de custeio, as informações por ele geradas deverão suprir as necessidades dos gestores e da empresa. É necessário portanto, muita cautela por parte dos gestores na escolha e na implantação de um sistema de custos, para que o mesmo possa atender e superar as expectativas dos usuários.

O benefício que um sistema de custos trará à empresa não será visto de imediato, como todo sistema de informação, o sistema de custo depende primordialmente de pessoas, não apenas de papéis, número e rotinas. Em hipótese alguma se recomenda que o sistema de custos seja copiado ou importado de outras empresas, uma vez que cada organização tem suas especificidades, onde a estrutura e as necessidades são diferentes, se isso não for observado, o resultado da implantação do sistema e qualidade das informações dele extraídas, podem ser danificadas (MARTINS, 2003).

Diante do exposto, sugere-se que o sistema a ser utilizado na empresa, seja desenvolvido por alguém que conheça profundamente sua estrutura, tanto produtiva quanto administrativa, para definir adequadamente o nível de detalhes e os objetivos que o sistema de custo deverá atender.

2.1 Princípio de Custeio

Os princípios de custeio podem ser definidos, como a maneira adotada pela empresa para alocar aos produtos os custos incorridos na produção, ou na prestação de um serviço. Para Kappel et al (2003) os princípios de custeio podem ser entendidos como a forma que a empresa distribuí custos fixos e variáveis. Além dos custos e despesas, os princípios de custeio também devem considerar as perdas do período, entretanto, somente o custeio por absorção total e parcial trabalham com essas informações.

2.1.1 Absorção Total

Esse custeio é conceituado por Martins (2003) como um procedimento derivado dos princípios contábeis geralmente aceitos, devido a todo o contexto histórico em que a Contabilidade de Custos está inserida, principalmente no quesito da avaliação de estoques.

Quando Perez Júnior, Oliveira e Costa (2001, p. 64) falam sobre absorção total, afirmam que “todos os custos são alocados aos produtos fabricados”. Neste aspecto tanto os custos variáveis quanto os custos fixos são atribuídos aos produtos, no caso dos custos fixos é necessário que sejam estabelecidas bases de rateio para realizar a distribuição.

Este princípio é utilizado em todos os segmentos de mercado, obviamente um dos motivos de sua utilização nas empresas é a obrigatoriedade fiscal imposta para apuração de resultados.

2.1.2 Absorção Parcial

Neste princípio, a distribuição dos custos variáveis é feita de maneira integral, enquanto apenas uma parte dos custos fixos será alocada aos produtos, a outra parcela será alocada como perdas do período.

O custeio por absorção ideal possibilita a identificação do custo que teria o produto caso não houvesse nenhum tipo de perda inserida na produção. Sendo que, os gestores podem trabalhar com a comparação dos gastos e avaliar a quantidade e o impacto das perdas nos custos totais (KRAEMER, 1995).

2.1.3 Custeio Variável

O custeio variável ou direto consiste na separação dos gastos variáveis (aqueles que variam dependendo da quantidade produzida) dos gastos fixos (cujo montante não varia de acordo com a produção).

O princípio de custeio direto possui caráter gerencial, pois as informações geradas são utilizadas no ambiente interno da empresa para tomada de decisões de curtíssimo prazo (CASTRO; PEREIRA e KLIEMANN NETO, 2004).

2.2 Métodos de Custeio

Os métodos de custeio consistem na posição adotada pela empresa para alocar os custos diretos e indiretos aos produtos ou serviços colocados a disposição do mercado.

Na literatura contábil, pode-se observar que alguns autores não fazem distinção dentre os custos diretos e variáveis, custos indiretos e custos fixos, por esse motivo, também é comum não distinguirem os princípios dos métodos de custeio.

2.2.1 Custo Padrão

Custo-padrão, também conhecido por custo *standart* é utilizado para fins gerenciais e enfoca o controle das atividades, ao contrário do custo histórico cuja apropriação dos custos é feita no momento em que o fato ocorre, o custo-padrão é pré-fixado pela empresa antes da produção ou realização do serviço a ser prestado.

O método de custo-padrão é utilizado como um parâmetro de comparação entre os custos idealizados pela empresa mediante o conhecimento do processo produtivo e o custo real incorrido, não sendo sua finalidade eliminar os custos reais, apenas compará-los com o padrão estipulado para avaliar as variações no intuito de controlá-las (CREPALDI, 2002).

2.2.2 Centro de Custos

Pode-se dizer que este método de custeio é um dos mais conhecidos e utilizados pelas empresas. Sua premissa básica é classificar os departamentos de produção e os departamentos de serviços e dividir a empresa em centros de custos.

Com relação a distribuição dos custos, existe primeiramente a separação entre os custos diretos e indiretos, sendo os diretos já atribuídos aos produtos e os indiretos são alocados aos produtos utilizando critérios de rateios, posteriormente são repassados primeiramente aos departamentos de serviços em seguida aos departamentos produtivos (rateio cascata), só após esse processo, os custos indiretos serão alocados aos produtos (MARTINS, 2003).

2.2.3 Unidades Equivalentes de Produção (UEP's)

Essa metodologia foi desenvolvida especificamente para atender as indústrias que possuem elevada gama de produção contínua e ao final de determinado período apresentam diversos estágios de produção o que dificulta a mensuração dos custos. O método consiste em unificar a produção para simplificar o controle dos custos nos diversos estágios do processo produtivo ainda antes dos produtos serem acabados.

Este sistema de custeio parte da noção de esforços da produção que compreende, por exemplo, uma máquina funcionando, o esforço humano, o esforço da própria máquina, a energia aplicada e outros

A utilização deste método de custeio é indicada tanto para mensuração e controle de estoque, como para gerenciar a produção, com a separação dos gastos incorridos no período, a informação torna-se útil para avaliação da produtividade (eficiência, eficácia e ociosidade) como também para que a cúpula administrativa proceda à tomada de decisões estratégicas (KRAEMER, 1995).

2.2.4 Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit (RKW)

O sistema de custeio *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW) teve origem na Alemanha, as empresas deste país eram obrigadas pelo governo a adotar este método, no Brasil também é conhecido como: Custeio Pleno, isso se deve ao fato de considerar como custo todos os gastos incorridos na obtenção de receitas. Esta metodologia acaba determinando um valor elevado de custo unitário dos produtos, contudo é utilizado para fins gerenciais, tais como a formação do preço de venda.

Cabe ressaltar que o RKW diferencia-se do princípio do custeio por absorção, pois neste, são alocados aos produtos os custos fixos e variáveis, enquanto que o custeio RKW as despesas também são consideradas como custos e distribuídas aos produtos, ele faz a distribuição inclusive das despesas financeiras (CREPALDI, 2004).

2.2.5 Custo-Meta (*Target Costing*)

O Custo-Meta também conhecido por Custo-Alvo (*Target Costing*), é um sistema de gerenciamento voltado diretamente ao nível competitivo de custos e preços, por esse motivo é considerado como um sistema de redução custos.

Este método procura identificar o custo do produto antes mesmo de produzi-lo, por esse motivo, faz-se necessário a elaboração de um planejamento, envolvendo pesquisas de

mercado, de engenharia, plano de venda, plano de produção e outros, para assim chegar ao lucro-meta ou lucro-alvo a ser alcançado (MONDEN, 1999).

Desta forma, seria o mesmo que apurar “qual é o preço que o mercado está disposto a pagar (Preço – Lucro = Custo), e qual é a meta do custo que a empresa tem que perseguir para ter lucratividade” (KASPCZAK; KOVALESKI; SCANDELARI, 2007, p. 654).

2.2.6 Kaizen

O Kaizen é um método de melhoria contínua, uma ferramenta de gestão que ficou conhecida devido a sua aplicação no Sistema Toyota de Produção. Este método busca a constante redução dos custos após todo processo de produção ter sido finalizado.

De acordo com Monden (1999, p. 221) “o principal objetivo do custo kaizen é a constante busca de reduções de custos em todas as etapas da manufatura para ajudar a eliminar qualquer diferença entre os lucros-alvo (lucros orçados) e os lucros estimados [...]”.

2.2.7 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O método de Custeio Baseado em Atividade (ABC) tem causado grande impacto nas empresas pelo fato de oferecer um mecanismo de apuração dos custos mais acurado e eliminar os rateios. Como a distribuição é baseada nas atividades, também é classificado como um método de redução de custos, sendo possível eliminar atividades que não agreguem valor aos produtos/serviços. Este método é muito indicado para ser aplicado por empresas prestadoras de serviços, embora também possa ser aplicado nas indústrias.

O custeio ABC trabalha com o conceito de atividades, que de acordo com Nakagawa (2001, p. 42) “é a combinação de pessoas, materiais, tecnologias, métodos e seu ambiente com o objetivo de produzir produtos ou serviços, podendo-se ainda dizer que a atividade pode assumir característica de um simples processamento [...]”.

O referido autor entende que são as atividades que consomem os recursos, de forma que, os produtos são resultados das atividades desenvolvidas. Sendo assim, faz-se necessário para mensurar os recursos consumidos pelas atividades, a determinação e utilização de direcionadores indicadores de custos (NAKAGAWA, 2001).

3. Procedimentos técnicos e coleta de dados

A princípio este estudo se caracteriza como uma pesquisa bibliográfica, que visa fundamentar a abordagem do tema escolhido e ressaltar as considerações de diversos autores que pesquisaram sobre o assunto.

Posteriormente assume caráter de pesquisa participante, pois a organização pesquisada pertence ao ambiente de trabalho da pesquisadora, o que possibilita a interação entre pesquisadora/fato pesquisado e viabiliza o acesso as informações que foram extraídas por meio de entrevistas com os funcionários de diversos departamentos. Foi realizada também a análise documental e a participação em reuniões relacionadas ao objeto de estudo.

4. Estudo de Caso

Os dados coletados para elaboração do estudo de caso são de uma empresa localizada no município de Itararé, região sudoeste do interior do estado de São Paulo, que atua no segmento de transporte coletivo de passageiros, fretamento eventual (turismo), fretamento contínuo, encomendas e linhas urbanas.

A empresa foi adquirida em maio de 1973 e contava com uma frota de aproximadamente 29 carros, atuando nos setores de Ponta Grossa/Itararé/São Paulo, Curitiba/Itararé e Itararé/Salto

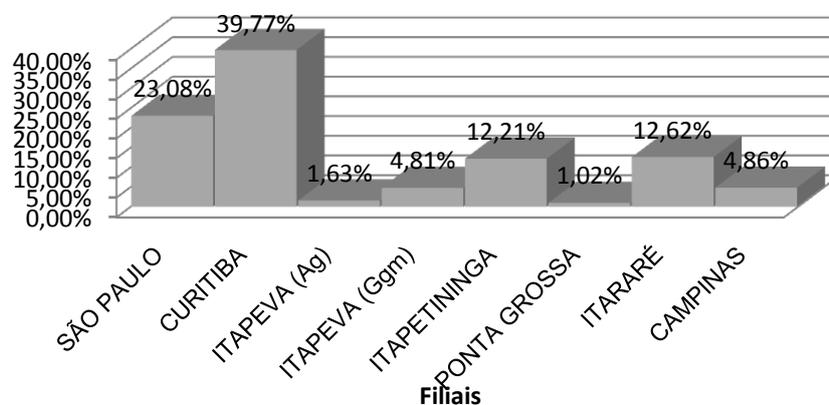
de Itararé. Atualmente, a empresa atende mais de 82 municípios com 19 linhas estaduais e 06 linhas federais, além das concessões de linhas urbanas no município de Itapeva.

De acordo com a classificação do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) trata-se de uma empresa de grande porte. Emprega 557 colaboradores diretos e conta atualmente com uma frota de 150 veículos, distribuídos entre: ônibus leito, executivo, *double decker*, convencionais, circulares, microônibus, além de 43 veículos de apoio (automóveis, vans e caminhões). Aproximadamente 15% da frota são destinadas para execução dos serviços de fretamento eventual.

A operação principal da empresa é o transporte regular em linhas intermunicipais e interestaduais, entretanto, o fretamento eventual mesmo se tratando de uma atividade secundária, contribui significativamente nos resultados da empresa.

4.1 Estrutura do Fretamento Eventual

No início de 2009 a empresa contava com 8 pontos de vendas distribuídos nas cidades de Campinas, Curitiba, Itapetininga, Itapeva, São Paulo, Itararé e Ponta Grossa. De acordo com os dados levantados, foram mais de 4.000 viagens executadas, a representação gráfica demonstra a participação de cada filial em relação à receita bruta total.



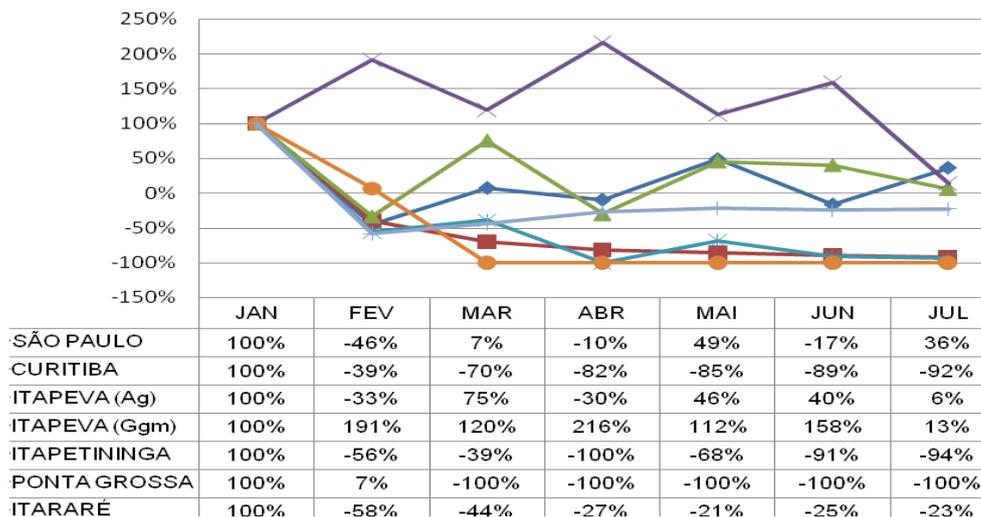
Fonte: Dados primários (2010).

Figura 1 – Participação das filiais em relação ao total da receita/2009.

A figura 1 evidencia que as filiais que possuíram maior participação nas vendas, foram São Paulo 23,08%, Curitiba 39,77% e Itararé 12,62%. Basicamente, essas três agências representaram 75,47% do valor bruto das viagens recebidas e realizadas. As informações do departamento de contabilidade confirmam que aproximadamente 10,10% do faturamento operacional bruto em 2009, corresponde a receita dos serviços de fretamento eventual.

Contudo, no início do ano de 2010 mudanças estruturais foram realizadas, alguns pontos de vendas de fretamento eventual foram extintos e a política de pagamento dos contratos foi alterada.

Foi possível mensurar o impacto de tais mudanças, considerando que a implantação desta política ocorreu no mês de janeiro e tendo-o como base comparativa, foi elaborada a figura 2 a seguir para avaliar o desempenho das filiais.



Fonte: Dados primários (2010).

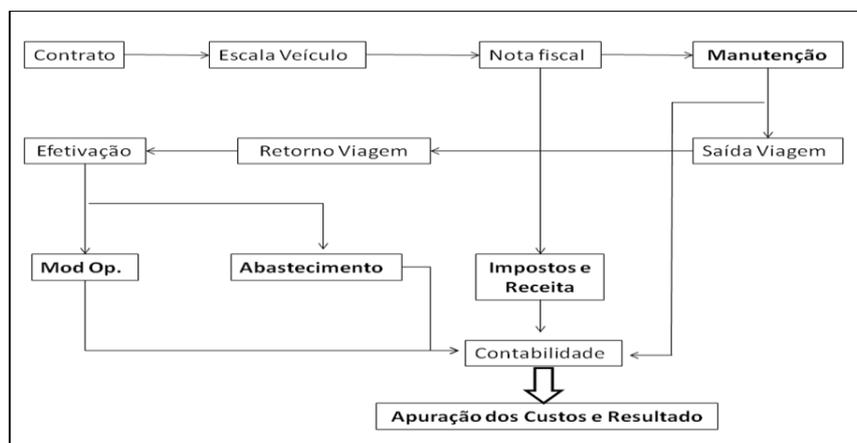
Figura 2 – Evolução das vendas 2010 com base no mês de Janeiro

Ao analisar os resultados da figura 2 observa-se após as alterações na política de contratação do serviço, praticamente todas as filiais apresentaram um retrocesso em suas vendas. O setor de Curitiba, que representava ao final de 2009 cerca de 40% do faturamento bruto do fretamento eventual, apresentou em 2010 uma queda progressiva ao longo dos meses analisados. A filial de Itararé apresentou em julho uma queda de 23% em relação ao mês de janeiro e a filial de São Paulo apesar das oscilações sofridas, fechou o mês de julho com uma evolução de 36% nas vendas comparadas a janeiro.

4.2.1 Composição dos custos no Fretamento Eventual

A contabilização e controle deste serviço iniciam-se no momento em que o contrato é emitido. Em algumas situações, os clientes contratam a viagem com antecedência de 06 meses ou mais, nesse caso a nota fiscal não pode ser emitida simultaneamente ao contrato e sim, respeitando o prazo mínimo de 15 dias antecedentes a viagem (validade da nota fiscal).

Os custos e despesas reais incorridos nos contratos realizados, são apurados após o retorno da viagem e a efetivação do contrato no sistema, ou seja, o lançamento das informações referentes aos quilômetros rodados, veículo e motorista que realizaram a viagem.



Fonte: Dados primários (2010)

Figura 3 – Fluxograma das Informações de Custos

Com base no fluxograma apresentado na figura 3, nota-se que as informações relativas ao abastecimento e mão de obra operacional somente serão apuradas após a efetivação da viagem, a receita será reconhecida no ato da emissão da nota fiscal, os pagamentos efetuados antes da emissão da nota, são contabilizados em uma conta de adiantamento de serviços de turismo.

O sistema de custos utilizado pela empresa trabalha com o princípio do custeio por absorção total, no qual todos os custos são considerados na alocação aos serviços realizados. Sendo que nas transportadoras a elaboração do plano de contas deverá seguir o modelo básico determinado pela Agência Nacional de Transporte Terrestre (ANTT). Os custos diretos correspondem aos custos fixos somados aos custos variáveis, na empresa em questão e englobam os itens descritos no quadro 1:

Composição dos Custos - Fretamento Eventual	
Itens	Classificação
Motoristas	Custo Fixo
Salários e Encargos	Custo Fixo
Seguro	Custo Fixo
IPVA	Custo Fixo
Taxas e Vistorias	Custo Fixo
Multas	Custo Fixo
Emplacamento	Custo Fixo
DPVAT	Custo Fixo
Depreciação de Veículos	Custo Fixo
Locação de bens móveis	Custo Variável
Combustível	Custo Variável
Lubrificantes	Custo Variável
Pedágios	Custo Variável
Estacionamento	Custo Variável
Peças e acessórios	Custo Variável
Pneus novos	Custo Variável
Pneus recapados	Custo Variável
Câmaras	Custo Variável
Despesas de viagem	Custo Variável
Serv. Contratado pessoa física	Custo Variável
Serv. Contratado pessoa jurídica	Custo Variável

Fonte: Dados primários (2010).

Quadro 1 – Estrutura dos Custos

Observa-se no quadro 1 que os itens estão diretamente ligados a prestação do serviço e um ponto interessante a ser destacado, é o fato da empresa considerar **Multas (trânsito)** como um custo de execução do serviço, o que acaba elevando o custo do km contratado.

A empresa também apresenta uma estrutura de custos indiretos, em transportadoras são tratados por **custos administrativos**, pelo fato de serem necessários para manter o sistema de transporte da empresa.

Administração Geral	Classificação	Custos Operacionais	Classificação
Diretoria	Despesa	Manutenção	Apoio
Gerencia Operacional	Despesa	Borracharia	Apoio
Gerencia Comercial	Despesa	Elétrica	Apoio
Departamento Pessoal	Despesa	Funilaria	Apoio
Tecnologia da Informação	Despesa	Lavanderia	Apoio
Jurídico	Despesa	Mecânica	Apoio
Caixa	Despesa	Lubrificação	Apoio
Serviços Gerais	Despesa	Lavador	Apoio
Financeiro	Despesa		
Contábil/Fiscal	Despesa		
Faturamento	Despesa	Fretamento Eventual	Classificação
Conferência	Despesa	Turismo	Custo do Serviço
Almoxarifado	Despesa	Motorista	Custo do Serviço
Recebimento	Despesa	Tráfego	Custo do Serviço
Limpeza	Despesa	Fiscalização	Custo do Serviço
Recepção	Despesa	Serviços Gerais	Custo do Serviço
Compras	Despesa	Vendas	Custo do Serviço
Custos	Despesa		
Comercial	Despesa		
Controladoria	Despesa		
Veículos de Apoio	Despesa		
Motoristas	Despesa		
Tráfego	Despesa		
Manutenção Predial	Despesa		

Fonte: Dados primários (2010).

Quadro 2 - Centro de Custos Administrativo/Indireto e Fretamento Eventual

Os centros de custos contidos no quadro 2 foram determinados pelo departamento de contabilidade junto à controladoria no ano de 2009, para facilitar a apuração dos custos e despesas e com a finalidade de viabilizar a utilização do método de custeio ABC.

Nota-se com base no quadro 2, que os custos relativos aos departamentos administrativos da empresa são considerados como despesas, pois esses departamentos prestam serviços a todos os segmentos de transportes oferecidos e não compõe a formação do custo do Km.

Os departamentos que prestam serviços operacionais como: elétrica, borracharia e outros são considerados como departamento de apoio, pois atuam indiretamente para que os serviços sejam executados, utiliza-se como base de rateio a quilometragem total rodada no período.

Para demonstrar como é feita a acumulação dos custos incorridos no fretamento eventual, foram estabelecidos valores fictícios para os centros de custos de apoio, centro de custo do serviço e centro de custo das despesas, expostos no quadro 3:

Diretoria	R\$ 180.000,00	Manutenção	R\$ 295.000,00
Gerência Operacional	R\$ 140.000,00	Borracharia	R\$ 248.000,00
Gerência Comercial	R\$ 100.000,00	Elétrica	R\$ 240.000,00
Departamento Pessoal	R\$ 42.000,00	Funilaria	R\$ 200.000,00
Tecnologia da Informação	R\$ 17.000,00	Lavanderia	R\$ 42.000,00
Jurídico	R\$ 26.000,00	Mecânica	R\$ 234.000,00
Caixa	R\$ 53.000,00	Lubrificação	R\$ 176.000,00
Serviços Gerais	R\$ 15.000,00	Lavador	R\$ 24.000,00
Financeiro	R\$ 55.000,00		
Contábil/Fiscal	R\$ 34.000,00	Total	R\$ 1.459.000,00
Conferência	R\$ 16.000,00	Fretamento Eventual	R\$
Almoxarifado	R\$ 25.000,00	Turismo	R\$ 510.000,00
Recebimento	R\$ 39.000,00	Motorista	R\$ 130.000,00
Limpeza	R\$ 14.000,00	Tráfego	R\$ 680.000,00
Recepção	R\$ 50.000,00	Fiscalização	R\$ 40.000,00
Compras	R\$ 73.000,00	Serviços Gerais	R\$ 120.000,00
Custos	R\$ 27.000,00	Vendas	R\$ 115.000,00
Comercial	R\$ 80.000,00	Total	R\$ 1.595.000,00
Controladoria	R\$ 84.000,00		
Motoristas	R\$ 45.000,00		
Total	R\$ 1.115.000,00		
Total (despesas+apoio+custo do serviço)			R\$ 4.269.000,00

Fonte: Dados primários (2010).

Quadro 3 – Acumulação dos Custos

É possível verificar através do quadro 3, a forma de atribuição dos valores a cada centro de custos, para o cálculo dos custos através do princípio de custeio por absorção total, considera-se que os centros de custos operacionais indiretos (apoio) prestam serviços a todos os segmentos. O critério de rateio utilizado foi a quilometragem total rodada em todas as atividades, supondo que totalizaram 2.560.000 km sendo **640.000 km referentes ao fretamento eventual.**

Custo do Serviço	R\$ 1.595.000,00
Turismo	R\$ 510.000,00
Motorista	R\$ 130.000,00
Tráfego	R\$ 680.000,00
Fiscalização	R\$ 40.000,00
Serviços Gerais	R\$ 120.000,00
Vendas	R\$ 115.000,00
Custos Operacionais Indiretos	R\$ 364.750,00
Total	R\$ 1.959.750,00

Fonte: Dados primários (2010).

Tabela 1 – Cálculo dos Custos Fretamento Eventual

Diante da exemplificação do cálculo dos custos da tabela 1, a apuração pelo custeio por Absorção Total seria R\$ 1.959.750,00, considerando-se o total de 640.000 km rodados, o preço mínimo por km contratado para cobrir apenas os custos do serviço seria R\$ 3,06.

Com relação a formação de preço do km de fretamento eventual, foi verificado junto ao departamento comercial e contábil que o preço é estabelecido com base no mercado, não deixando de considerar os custos incorridos para a realização da viagem.

4.2.2 Sistema de Custeio e Gestão dos Custos

As informações relacionadas aos custos, de acordo com o gestor do departamento contábil são geradas através do método de custeio ABC, mas ao decorrer do levantamento de dados nota-se que apesar dos centros de custos estarem divididos de acordo com os segmentos operados pela empresa, não existe direcionadores de custos e atividades que caracterizem a utilização do método ABC. Por meio da análise de alocação e mensuração dos custos, foi possível constatar que o critério utilizado é puramente o princípio da Absorção Total e não o método ABC.

Quanto à divisão dos centros de custos, observou-se que a metodologia empregada não está totalmente de acordo com os os autores pesquisados, pois não existe a distribuição dos centros de custos indiretos aos diretos e posteriormente aos serviços.

Constatou-se junto à controladoria, que a empresa utiliza para fins gerenciais o método do custo-padrão. Ao fazer uma provisão em relação aos custos, a empresa utiliza-se de bases históricas para realizar as estimativas de custos. Nesta empresa o custo-padrão tem foco gerencial voltado para o controle das atividades, pois possibilita a comparação entre os valores estimados no ato da contratação do serviço e os custos reais incorridos.

Foi possível constatar junto à controladoria, que o departamento de contabilidade exerce um papel voltado para a geração de informações para usuários externos, nos quais os princípios de contabilidade e as exigências fiscais são respeitados, porém, quando a controladoria necessita de informações gerenciais muitas vezes solicita ao responsável pelos setores envolvidos, isso prejudica a qualidade da informação pois nem todos possuem conhecimento contábil e uma visão ampla para analisar e mensurar os custos das atividades.

4.3 Utilidade das Informações de Custos

Na organização pesquisada os custos são utilizados para avaliar o desempenho dos segmentos, para formulação de preços, para avaliação da frota e outras. No fretamento eventual as informações de custos são utilizadas para monitorar o desempenho dos pontos de vendas, o preço do quilometro (embora de forma parcial, pois a empresa trabalha com base no mercado).

Os gestores relatam que estão parcialmente satisfeitos com as informações de custos, pois a contabilidade faz a apuração de custos e de resultado no intuito de atender a legislação vigente e a fiscalização dos órgãos competentes, ficando o âmbito gerencial a desejar.

5. Considerações Finais

Evidenciou-se no decorrer da pesquisa, que a escolha de um sistema de custos deve levar em consideração as necessidades da empresa bem como a finalidade da informação de custos. A escolha dos métodos e princípios de custeio deverá ser antecedida por uma análise profunda da empresa, das operações, dos produtos e das políticas comerciais e posicionamento estratégico da organização. Essa análise é fundamental para que o sistema de custos escolhido possa atender e superar os objetivos estabelecidos pela empresa e superar as expectativas quanto às informações de custos, que serão extremamente úteis para o processo decisório.

Foi possível identificar por meio de informações coletadas no departamento de contabilidade, que a empresa trabalha com o princípio do custeio por absorção total para atender às exigências fiscais. Quanto ao método de custeio, embora a princípio as informações obtidas relatavam a utilização do ABC, observou-se que a alocação dos custos não é feita por meio de direcionadores de custos e não existe a identificação das atividades consumidoras de recurso, o que descarta a utilização do método ABC.

Constatou-se a utilização de dois métodos de custeio: o custo-padrão (o custo-padrão do quilometro rodado é estabelecido utilizando análise de bases históricas) e os centros de custos (departamentalização), porém a metodologia empregada na alocação pelo método dos centros de custos, não está totalmente de acordo com a literatura, pois não existe a distribuição dos centros de custos indiretos aos diretos e posteriormente aos serviços.

Neste sentido, esta pesquisa deixa uma sugestão: além do rateio por meio dos quilômetros rodados para os custos indiretos, que seja avaliada a possibilidade do rateio com base no percentual de receita da atividade para os custos administrativos. Esse critério faria uma distribuição dos custos de forma mais coerente, sugere-se também que a estrutura de custos seja revisada, pois existem itens classificados como custos de execução que possuem característica de despesas.

Por fim, conclui-se que em âmbito gerencial, as informações dos custos deixam a desejar, não apenas no fretamento eventual como nas demais modalidades de transporte. Diante disto, evidencia-se a importância em dar continuidade ao estudo dos custos inseridos nesta empresa nos demais serviços de transporte oferecidos pela mesma, relevância esta reconhecida pelos gestores da organização.

Referências

CASTRO, A.G.; PEREIRA, L.M. & KLIEMANN NETO, F.J. *Desenvolvimento de um sistema de custos para uma empresa do ramo metal-mecânico*. In: XXIV Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Anais... Florianópolis, 2004

CREPALDI, S.A. *Curso Básico de Contabilidade de Custos*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CREPALDI, S.A. *Contabilidade Gerencial: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KAPPEL, A.M.; GABRIELI, L.V.; CANTO, R.V.; THEISEN, R.M. & KLIEMANN NETO, F.J. *Seleção de um sistema de custeio: estudo de caso em indústria do setor automotivo*. In: XXIII Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Anais... Ouro Preto: MG, 2003.

KASPCZAK, M.C.M.; SCANDELARI, L. & KOVALESKI, J.L. *Fatores utilizados como indicadores na escolha da melhor composição de um sistema de custos específico*. In: 1º. Congresso Transatlântico de Contabilidade, Auditoria, Controle de Gestão, Gestão de Custos e Globalização e X Congresso do Instituto Internacional de Custos. Organizado pelo Instituto Internacional de Custos e ISEOR, Universidade Jean Moulin Lyon 3, com a participação do American Accounting Association (AAA). Anais... Lyon, França, 2007.

KRAEMER, T.H. *Discussão de um sistema de custeio adaptado as exigências da nova competição global*. 1995, 148 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção (PPGEP) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRS), Porto Alegre

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

MONDEN, Y. *Sistemas de Redução de Custos: custo-alvo e custo kaizen*. Porto Alegre: Bookman, 1999.

NAKAGAWA, M. *ABC: custeio baseado em atividades*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREZ JÚNIOR, J.H.; OLIVEIRA, L.M. & COSTA, R.G. *Gestão Estratégica de Custos*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.