

**RENTABILIDADE DE ALGUNS PRODUTOS DE UM SUPERMERCADO
POR MEIO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC**

Maria Aparecida Brasileiro¹

Mayara Abadia Delfino dos Anjos²

RESUMO: No sistema de custeio ABC no comércio, seria importante ampliar o conhecimento sobre esse assunto entre os gestores comerciais. Podendo auxiliar no direcionamento dos custos aos produtos de forma correta, usando como estratégia, de modo que amplie a rentabilidade nos negócios. O principal objetivo desta pesquisa é identificar por meio do sistema de custeio ABC, informações que possam auxiliar na tomada de decisão da empresa. A metodologia é um estudo empírico, de caráter exploratório, que visa proporcionar maior familiaridade com o problema realizado, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. O presente estudo identificou informações mais precisas dos gastos incorridos no supermercado pesquisado, no qual foi possível identificar resultados significativos. Alguns resultados foram a identificação das atividades mais relevantes e também as atividades que consomem mais recursos e as que possuem maior custo. A implantação do Custeio ABC, ocasiona uma investigação mais adequada com relação aos gastos alocados aos produtos, expondo detalhes que outros métodos não são capazes. Fornecendo aos gestores mais segurança e confiança na tomada de decisão.

PALAVRAS-CHAVE: Custo; Tomada de decisão; Supermercado.

ABSTRACT: In the ABC costing system in commerce, it would be important to increase knowledge on this subject among commercial managers. It can help in targeting costs to products correctly, using strategy as a way to increase profitability in business. The main objective of this research is to identify, through the ABC costing system, information that can aid in the decision making of the company. The methodology is an exploratory, empirical study aimed at providing greater familiarity with the problem, in order to make it more explicit or to construct hypotheses. The present study identified more precise information of the expenses incurred in the supermarket searched. In which it was possible to identify significant results. Some results were the identification of the most relevant activities and also the activities that consume more resources and those that have the greatest cost. The implementation of the ABC Costing, causes a more adequate investigation regarding the expenses allocated to the products, exposing details that other methods are not able. Providing managers with more security and confidence in decision making.

KEY-WORDS: Cost; Decision making; Supermarket.

¹ Graduanda em administração pela Fundação Carmelitana Mário Palmeiro - FUCAMP. E-mail: maryap._@hotmail.com

² Professora Orientadora. Mestre em Tecnologias, Comunicação e Educação pela UFU. Professora orientadora desse trabalho. E-mail: mayaradelfino@hotmail.com

1 INTRODUÇÃO

Os métodos de custeio são ferramentas essenciais para a tomada de decisões e redução dos custos. As informações geradas por esses métodos servem para “determinar o valor dos produtos objetos do custeio, reduzir custos, melhorar processos, eliminar desperdícios, decidir entre produzir ou terceirizar, eliminar, criar, aumentar ou diminuir a linha de produção, dentre outros inúmeros benefícios” (CASTRO et al., 2017, p.5). O custeio baseado em atividades conhecido como custeio ABC é bastante utilizado no ramo de supermercados.

De acordo com Morozini et al. (2003), o cenário atual, no qual as empresas estão inseridas, é muito competitivo, e exige uma atenção maior em relação aos custos. Essa preocupação não decorre somente nas empresas industriais, mas também nas empresas comerciais, como as organizações que atuam no setor supermercadistas.

Nesse contexto, entende-se como necessário a inserção de um sistema de custeio nas empresas comerciais, objetivando informações mais precisas referente ao processo de compra e venda de mercadorias com intuito de diminuir gastos desnecessários e auxiliar no processo da tomada de decisões (MORIZINI et al., 2003).

O custeio ABC proporciona aos gestores melhores informações com relação aos custos de seus produtos e custos de suas atividades, visto que busque maior precisão sobre os caminhos a percorrer, sobre os custos de uma organização (MAHER, 2001 apud SOUZA, 2014). Portanto, o presente estudo busca auxiliar na identificação das informações dos custos para conhecer os valores praticados, calcular o preço de venda de forma adequada e poder torná-lo estratégico, utilizando este como diferencial.

No sistema de custeio ABC no comércio, seria importante ampliar o conhecimento sobre esse assunto entre os gestores comerciais. Podendo auxiliar os administradores desses estabelecimentos na utilização do método do sistema de Custeio ABC em seu comércio, ocasionando direcionamento dos custos aos produtos de forma correta, podendo usar como estratégia, de modo que amplie a rentabilidade nos negócios, diminua gastos desnecessários e reduza desperdícios.

Segundo Morozini et al. (2003), a implantação de um sistema de custos na área comercial é bastante complexa, uma vez que na técnica de aplicação aos custos, o resultado não é visível, ademais, grande parte dos custos envolvidos são indiretos, ocorrendo que sua alocação precisa de um estudo mais aprofundado. Será aplicado este estudo em alguns

produtos que são vendidos em um supermercado, com intuito de buscar adequar os custos envolvidos em cada mercadoria vendida.

No custeio por atividade (ABC) no comércio encontra-se maiores dificuldades, visto que está relacionado a grande quantidade de mercadorias existentes e à decorrência da complexidade de identificação dos direcionadores adequados de custos, em termos de uso das instalações e grau de atendimento (BERTÓ e BEULKE, 2013).

Freitas e Costas (2009) afirmam, que o setor supermercadista tem se modificado por ser um dos setores mais sensíveis às mudanças no perfil do consumidor. No qual, tem que se adaptar aceleradamente às alterações na renda e comportamento de compra do consumidor, por isso é bom manter o controle dos custos, visto que, é um aspecto determinante para o sucesso.

É preciso definir um método de custeio no comércio, para que possa auxiliar nas decisões da empresa. Perante o exposto acima, esta pesquisa visa responder o seguinte problema: Como o sistema de Custeio ABC pode auxiliar na tomada de decisões de uma empresa do setor supermercadista e gerar uma redução de custos?

O principal objetivo desta pesquisa é identificar por meio do sistema de custeio ABC, informações que possam auxiliar na tomada de decisão da empresa, realizando uma realocação dos custos, de forma que possa identificá-los para obter informações mais precisas sobre o real custo do produto.

Diante disso, têm-se os seguintes objetivos secundários:

- Conceituar e definir sobre sistema de custeio ABC;
- Caracterizar os sistemas de custeio ABC;
- Apresentar uma análise geral sobre custeio e todas as variáveis que o envolvem;
- Analisar os resultados obtidos.

A metodologia é um estudo empírico, de caráter exploratório, que visa “proporcionar maior familiaridade com o problema realizado, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses” (GIL, 2010, p.27). Utilizando o roteiro a seguir, este trabalho foi de revisão constituindo-se em duas fases:

A primeira fase da pesquisa foi composta pela coleta através de artigos científicos, mídia eletrônica e livros. A segunda fase irá designar-se pela redação do trabalho por meio das informações coletadas em sites de empresas no ramo supermercadista e por meio de relatórios financeiros, com a finalidade de se obter conhecimento para a descrição desse relatório.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo será desenvolvido uma revisão bibliográfica sobre o método de sistema de Custeio ABC.

2.1 Conceitos e definições

Segundo Castro (2017), os empresários costumam estabelecer os seus preços de acordo com preço da concorrência, fazendo com que o desempenho dos seus negócios não tenham rentabilidade econômica para o seu funcionamento, já que os seus custos são diferentes dos concorrentes.

Segundo Castro et al. (2017), a gestão de custos é uma ferramenta de grande magnitude para suportar a competitividade das outras organizações, visto que terá que compreender o lugar em que a empresa estará amanhã, devido aos fatores variáveis que envolvem o ambiente empresarial. Permite-se uma visão diferente se for levado em consideração que as outras estratégias se referem aos planos de vendas da alta administração para alcançar as metas das empresas (CASTRO et al., 2017). Surge como uma alternativa de atender as demandas do sistema econômico com relação às variáveis vividas no mercado buscando melhoria contínua de sua competitividade no mercado atual.

O Custeio Baseado em Atividades, também conhecido como *Activity Based Costing* ou Custeio ABC tem sido objeto de estudo para diversos pesquisadores e profissionais da área (FREITAS e COSTA, 2009). Decorrendo que, a administração de custos envolve métodos que buscam identificar e estabelecer trajetórias possíveis para a apuração do custeio dos produtos e serviços finais (FREITAS e COSTA, 2009).

De acordo com Freitas e Costa (2009), o Custeio ABC foi desenvolvido para fornecer e otimizar informações sobre os custos e atividades dos produtos e processos, auxiliando as empresas a aumentar a rentabilidade nos negócios, visto que, ajuda no processo de tomada de decisões acerca de produtos, preços, marketing, mix e leva ao aprimoramento constante das operações. Segundo Rios (2014 p.1), “o sistema de custeio ABC tem por finalidade adequar a alocação de custos de forma mais precisa, de modo que a empresa não tenha prejuízos por forma inadequada de alocação de custos a um produto”. Contudo, as organizações evitam

desperdícios e perda de lucratividade atribuindo os custos aos produtos de forma adequada por meio do Sistema ABC.

2.1.1 Custeio ABC

Para Perez Jr., Oliveira e Costa (2012, p.244), custeio ABC conceitualmente é uma técnica de controle e alocação de custos que permite detectar os processos e as atividades efetivas nos setores produtivos auxiliares ou administrativos de uma empresa, seja qual sua finalidade. Além disso, pode facilitar o controle, a análise dos custos envolvidos identificados nos processos e atividades, viabilizando a atribuição dos custos aos produtos, tendo como critérios a utilização dos direcionadores ou geradores de custo.

O método do Custeio ABC surgiu com o intuito de melhorar as características da informação contábil para a tomada de decisões, especialmente com correlação à produtividade da força de trabalho e a definição do mix ideal de produção. Mesmo que sem a atual denominação, o conceito desse método surgiu em meados da década de 60, como resultado de um estudo executado pela General Electric com o intuito de desenvolver uma metodologia que melhorasse a informação para gerenciar seus custos indiretos (DUTRA, 2010).

Esse método não apura imposto e nem distribuição de dividendos, sendo um método exclusivamente gerencial, considerando a totalidade dos gastos (custos e despesas) do período em contrapor com as receitas potenciais, ou seja, as receitas totais da produção de bens ou serviços (DUTRA, 2010). O Custeio ABC é um método “que identifica as atividades, rastreando os recursos consumidos por elas e, posteriormente, os valores dessas atividades aos objetos de custos, utilizando-se direcionadores de custos” (FREITAS e COSTA, 2009, p.3). Após a identificação das atividades é possível fazer a alocação aos recursos consumidos, instituindo sua aplicação no direcionamento ao objeto de custeio (produtos, serviços ou clientes).

O Custeio baseado em atividades é um método que busca identificar as atividades e os direcionadores de custo de determinado produto ou serviço, rastreando os recursos consumidos pelas atividades, que após o cálculo desses custos, faz a alocação dos mesmos encontrado aos produtos ou serviços. O custeio ABC tem como objetivo realocar os custos aos seus produtos, obtendo informações mais precisas e evitando distorções, de modo que possa auxiliar o gestor na tomada de decisões, que procura identificar quais produtos ou serviços tem mais dispêndios e maior rentabilidade.

2.1.2 Atividade

A atividade é realizada de acordo com a necessidade de produzir, comercializar e distribuir os produtos em conformidade com a demanda dos clientes, fazendo parte do escopo de observação, coleta e análise do sistema do custeio ABC. Sendo o menor segmento de responsabilização, dentro de uma organização que elabora produtos e serviços e consome recursos para atingir esse objetivo (FREITAS e COSTA, 2009). No qual é possível identificar as atividades no Supermercado pesquisado, sendo importante para se obter os direcionamentos de custos, de forma a fazer alocação dos custos das atividades para os produtos ou mercadorias utilizando o método de Custeio ABC, com o intuito de gerar informações que auxiliem o gestor na tomada de decisão.

Para Dutra (2010), atividade é o agrupamento de recursos de qualquer natureza indispensáveis para a realização de tarefas que produza bens e serviços. O agrupamento dessas atividades formam um processo. As atividades consomem os recursos que correspondem às máquinas, pessoas, equipamentos e instalações. Por sua vez, os objetos de custos consomem atividades, representadas por compra e movimentação de materiais, administrar a produção, executar serviços, distribuir produtos, receber pagamento, etc. Sendo as atividades necessárias para a concretização de um processo.

A atribuição de custos às atividades deve ser realizada de uma maneira bem criteriosa, conforme as seguintes prioridades: alocação direta, incorre quando identificamos diretamente os custos de uma atividade, sem a imposição de outro tipo de análise; rastreamento e rateio (FREITAS e COSTA, 2009). Torna-se viável uma classificação na qual é possível verificar se as atividades incorporam ou não valor, se transformando em um modelo de decisão que propicia na melhoria dos processos e viabiliza a eliminação das atividades desnecessárias ou que causam desperdícios.

2.1.3 Rastreamento e Rateio

O rastreamento significa identificar, classificar e calcular, a forma de como as atividades consomem recursos e conseqüentemente como os produtos consomem as atividades de uma organização (NAKAGAWA, 1995 apud FREITAS e COSTA, 2009). Rateio é a alocação dos custos de forma facultativa e abstrata, que inevitavelmente indicam a verdadeira relação dos custos com a atividade ou produto, o que gera resultados imprecisos na atribuição de custo ao produto (MARTINS, 2010). A diferença entre os dois é que o rateio

apresenta resultados mais subjetivos e distorcidos, já no rastreamento os resultados são mais precisos.

2.1.4 Direcionadores de Custo

O direcionador de custos é um aspecto que resulta no acontecimento de uma atividade. Para serem realizadas as atividades, elas necessitam de recursos, sendo eles a causa principal dos custos. O direcionador de custos é a razão pela qual determina a forma de como os produtos consomem as atividades na aplicação do Custeio ABC. Portanto, o direcionador de custos será o pilar principal usado na alocação dos custos das atividades aos produtos (MARTINS, 2010).

Direcionador de custo é o elemento utilizado para determinar a relação de causa e efeito entre a atividade e o objeto de custo que são produtos, serviços, clientes, etc. Visto que para a atribuição dos custos aos produtos e serviços é preciso identificar os direcionadores de custo, que será o critério para atribuir custo da atividade aos produtos e serviços (RIOS, 2014). A escolha errada de direcionadores para a destinação dos custos aos produtos ou serviços, distorce os resultados dos custo gasto em cada objeto de custeio, de modo que prejudique a tomada de decisões do gestor, obtendo prejuízos para os negócios.

O custeio ABC determina quais as atividades que consomem mais os recursos da empresa, sendo possível definir os custos dos produtos e serviços gerados por um determinado processo, no qual é utilizado um método para atribuição dos custos indiretos às atividades realizadas para produzir cada produto e serviço. (RIOS, 2014). Dessa forma, reduz distorções das informações relacionados aos custos de cada produto ou serviço, de modo que auxilie o gestor na tomada de decisões, visando diminuir dispêndios e ampliar os seus lucros.

De acordo A Figura 1 – Critério ABC, uma visão global, apresenta a metodologia sobre o método do Custeio Baseado em Atividades que são resumidas em duas etapas a aplicação para a utilização do levantamento dos custos de custeio ABC, sendo a primeira em que os custos são atribuídos às atividades, e a segunda na qual as atividades são atribuídas aos produtos e serviços (RIOS, 2014).

Figura 1 – Critério ABC, uma visão global



Fonte: Duran e Radaelli, 2000 apud Leone 1997.

Na operacionalização do sistema de custeio ABC, demonstrado na Figura 1, procura-se, inicialmente, estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de direcionadores de custos, utilizando os direcionadores de recursos para alocar os valores às atividades (os de primeiro estágio). “Apuram-se os custos das diversas atividades, sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores (os de segundo estágio)” (DURAN e RADAELLI, 2000 p. 3).

O custeio ABC possibilita um melhor controle de custos dos processos e busca auxiliar na identificação de desvios dos custos, podendo ser utilizado também como uma importante ferramenta de análise para a melhoria e reengenharia de processos (RIOS, 2014). Dessa forma o gestor da organização identificaria o erro, repensando o que poderia mudar para aumentar a produtividade e ampliar os seus lucros.

3 RESULTADOS ENCONTRADOS

Este capítulo apresenta os resultados encontrados na implementação do Custeio ABC em supermercados. Porém, a implantação desse custeio será restrito à valores aos itens de uma cesta básica. E também podemos observar o passo a passo feito para a aplicação do Custeio ABC em um supermercado.

Nesse estudo de caso houve uma limitação, que dificultará os resultados dos valores e marcas reais do Supermercado Santos, visto que a gestora e proprietária da empresa

estagiada não disponibilizou os dados necessários para o presente estudo. Devido a esse fato, os preços dos produtos estudados foram estruturados de acordo com os preços dos hipermercados de atacado e varejo (Mart Minas, Makro, Assai e Atacadão), situados no município de Uberlândia – MG.

O restante dos dados utilizados nessa pesquisa, foram fictícios embasados com a estrutura, tamanho, movimentação dos clientes e vendas. Sendo observada e analisadas no decorrer da realização das atividades de estágio supervisionado, obrigatório para a finalização do curso de graduação em administração na Fundação Carmelitana Mário Palmério (FUCAMP) no Supermercado Santos.

Foram levados em consideração como preço de custo, no qual foi adicionado uma porcentagem de margem de lucro, realizando uma precificação de percentual igual ao do supermercado pesquisado. E as outras informações para o presente estudo foram levantadas hipoteticamente. Contudo, os dados relacionados às atividades são informações verídicas que ocorrem no supermercado estudado.

O principal objetivo da implantação do sistema de custeio ABC (Custeio Baseado em Atividades) no supermercado analisado é alocação das atividades aos produtos vendidos em uma cesta básica, tendo o intuito de determinar a forma mais adequada da realocação dos preços aos produtos. Contudo, obteremos informações mais precisas dos dispêndios a serem alocados nas mercadorias, no qual pode verificar-se o percentual comprometidos com gastos dos produtos. Essas informações são fundamentais para auxiliar o gestor na tomada de decisões.

Para a implantação do Custeio ABC no supermercado escolheu-se primeiro o objeto de custo: os produtos básicos de uma cesta de alimentação. A etapa seguinte consistiu em fazer o levantamento das atividades, através dos colaboradores que trabalham no supermercado. As atividades mais relevantes definidas foram: fazer pedidos; receber mercadorias; repor produto nas prateleiras; realizar transferência; lançar notas fiscais; atividade de venda e atividade de marketing.

As atividades foram definidas através das etapas de desenvolvimento das atividades na organização estudada. Na definição das principais atividades é importante observar certos pontos, como facilidade para obtenção dos dados e grau de importância, para facilitar a obtenção de dados relacionados aos direcionadores de atividades.

O próximo passo foi a criação dos direcionadores de atividades que podemos observar na tabela 1 (Atividades e direcionadores). As atividades e os direcionadores foram

RENTABILIDADE DE ALGUNS PRODUTOS

selecionados após uma análise dos serviços ou atividades desenvolvidas pelos colaboradores do supermercado investigado. As atividades estão na ordem exata em que elas são desenvolvidas.

Tabela 1- Processo do negócio, atividades e direcionadores.

Atividades	Direcionadores das atividades
Fazer pedidos	Número de pedidos de compra por produtos
Receber mercadorias	Número de mercadorias recebidas
Repor produtos nas prateleiras	Número de produtos que saem do depósito ou do corredor
Realizar transferência	Número de vezes que os produtos saem do depósito
Lançar notas fiscais	Número de lançamentos realizados por produto
Controlar produtos	Tipos de produtos controlados
Atividade de venda	Número de mercadorias vendidas por produto

Fonte: Elaborada através de análises das atividades realizadas pelos colaboradores do supermercado em questão.

Na planilha acima, podemos observar as atividades e seus direcionadores correspondentes, que vão ser alocados os custos das atividades aos produtos. Será transformado em porcentagem os custos dos direcionados para cada produto, no qual é possível auferir o valor dos custos alocados a cada produto.

Em geral o custeio ABC é utilizado em períodos, sendo eles trimestral, semestral e anual, com intuito de custear os produtos ou introduzir o sistema ABC em processos de produção. Portanto, realizou-se uma análise no supermercado em um período de três meses, abrangendo os meses de outubro, novembro e dezembro de 2017.

Os dispêndios que são essenciais para a implementação do Custeio ABC, são os gastos que tem conexão ao objeto de custo: os produtos de uma cesta básica, arroz, feijão, açúcar, óleo, farinha de trigo, óleo, fubá, sal, macarrão e extrato de tomate.

Os gastos envolvidos foram classificados em quais poderão ser alocados aos produtos, chamados de custos diretos (CD), e os que precisarão de rateio não são diretamente alocados aos produtos para se chegar ao valor por atividade, chamados de custos indiretos (CI), os que não tem nenhuma relação direta com os produtos, mas que são fundamentais para a sua sobrevivência, podem ser chamadas de despesas rateáveis (DR), e ainda tem as despesas que não possuem nenhuma relação com os produtos, no qual não permitem nenhuma forma de alocação, sendo chamada somente de despesas (D).

A classificação acima buscou atender o que é recomendado na teoria, atribuindo os

Gastos Incorridos e suas classificações	Quarto trimestre de 2017			
	Outubro	Novembro	Dezembro	Total trimestral
Custos dos produtos	479,66	797,13	847,83	2.124,61
Custos com o pessoal (CD e CI)	395,16	720,81	746,61	1.862,58
Custo de manutenção máquinas e sistemas (CD e CI)	12,60	15,03	14,95	42,58
Custo com Impressos (CD e CI)	0,72	0,50	0,91	2,12
Custos gerais (CD e CI)	46,78	47,78	51,78	146,33
Comissões de vendas (CD)	4,23	1,44	2,73	8,40

custos às atividades primeiramente de forma direta, depois por rastreamento e por último rateio. A tabela 2 classifica os supostos gastos de um supermercado.

Tabela 2 – Classificação dos gastos incorridos pelo supermercado

RENTABILIDADE DE ALGUNS PRODUTOS

Perdas diversas (CDA)	20,18	11,57	30,85	62,60
Despesas dos produtos	937,43	1.139,03	1.283,03	3.359,48
Fretes (DR)	69,85	35,04	37,76	142,66
Despesas bancárias (DR)	50,57	44,60	56,36	151,53
Despesas com pessoal (D)	655,20	900,27	1.015,27	2.570,74
Despesas Manutenção máquinas e sistemas (D)	19,32	15,98	16,65	51,95
Despesas com impressos (D)	1,86	2,20	2,96	7,01
Despesas Gerais (D)	95,28	95,07	110,40	300,74
Telefone (D)	16,06	27,35	24,33	67,75
Outros impostos e Taxas (D)	10,47	2,50	3,22	16,19
Veículos total (D)	18,83	16,02	16,07	50,92
Total	1.417,09	1.936,15	2.130,85	5.484,09

Fonte: Elaborado análise de supostos gastos ocorridos em um supermercado (2017)

Os gastos são uma suposição, visto que não foi possível obter essas informações para o estudo de caso. A conta com custo de pessoal, surgiu dos gastos com salários, assim os meses de novembro e dezembro tiveram um índice mais alto por causa do pagamento do décimo terceiro (13º) salário. E no mês de dezembro houve um aumento nas vendas, gerando um incremento no custo de pessoal, por causa das horas extras realizadas pelos colaboradores. Sua alocação às atividades se dará pelo número de funcionários que cada atividade exige.

Alguns desses gastos têm relação direta com as seções. Já na manutenção de máquinas e sistemas, temos parte do valor ligado ao sistema gerencial e a operacionalização de caixa e outra parte relacionada a gestão de equipamentos defeituosos. E outros podem ser rastreados a elas, utilizando para determinar essa relação um relatório mais aprofundado na conta.

Os custos com impressos representam gastos essenciais para a realização de algumas atividades, por exemplo serviços, cópias e impressões. Já os custos gerais correspondem aos dispêndios com sacolas plásticas, bobina de papel, etiquetas para colocar os preços nos produtos ou gôndolas etc. Esses custos puderam ser alocados diretamente e indiretamente nos produtos da mesma maneira que o custo antecedente.

Os custos destinados diretamente a alguma atividade são os gastos com propagandas, comissões sobre vendas e perdas diversas, representam custos alocados a alguma atividade ou produtos, sendo alocados diretamente a elas. Sendo que o gasto com comissão sobre vendas é o valor pago pelas vendas dos produtos, e as perdas adversas são custos relacionados as

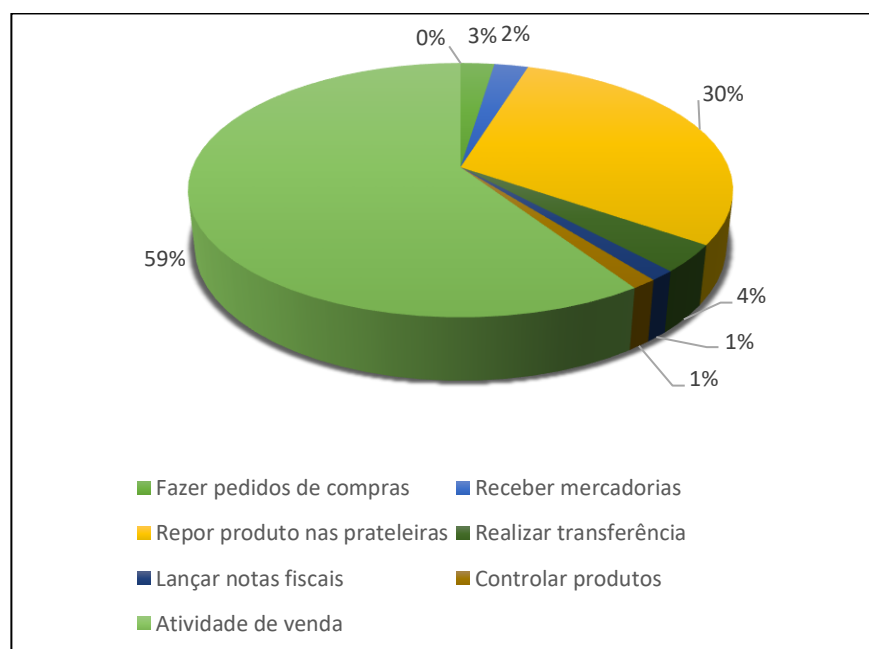
atividades de controlar, uma vez que essa atividade existe com intuito de reduzir perdas no supermercado.

É fundamental destacar que as contas anteriores apresentam contas similares identificadas como despesas (D), uma vez que são valores que não possuem forma de alocação as atividades ou mesmo aos produtos, como por exemplo produto de limpeza que seria uma despesa geral, gasta para a conservação da organização.

Houve gastos que foram considerados como despesa, sendo eles: telefone, outros impostos e taxas etc. em virtude de que algumas contas não foram possíveis realizar a alocação aos produtos e outras por possuir baixo valor não compensando os gastos incorridos para sua identificação.

Após inteirar-se de todos os custos e determinar as atividades, é preciso estabelecer a relação de cada uma com cada atividade. Primeiro deve-se apropriar os custos às atividades, no qual observar na figura 2 – A porcentagem de custo trimestral das atividades do supermercado. Uma parte dos custos foram rastreados através de direcionadores de recursos. E outros dispêndios puderam ser alocados diretamente a alguma atividade por representarem custos reais delas.

Figura 2 - Custo trimestral das atividades do supermercado



Fonte: Elaborado pela autora do relatório de estágio, com base na análise dos dados.

Após uma análise na figura 2, verifica-se que a atividade que mais consome recursos é a atividade de vendas, com 59% do consumo total. Ocorrido pelo fato dessa atividade possuir

RENTABILIDADE DE ALGUNS PRODUTOS

um grande número de funcionários (quatro no total), necessários para sua realização sendo a maioria de sua totalidade do quadro de colaboradores do supermercado.

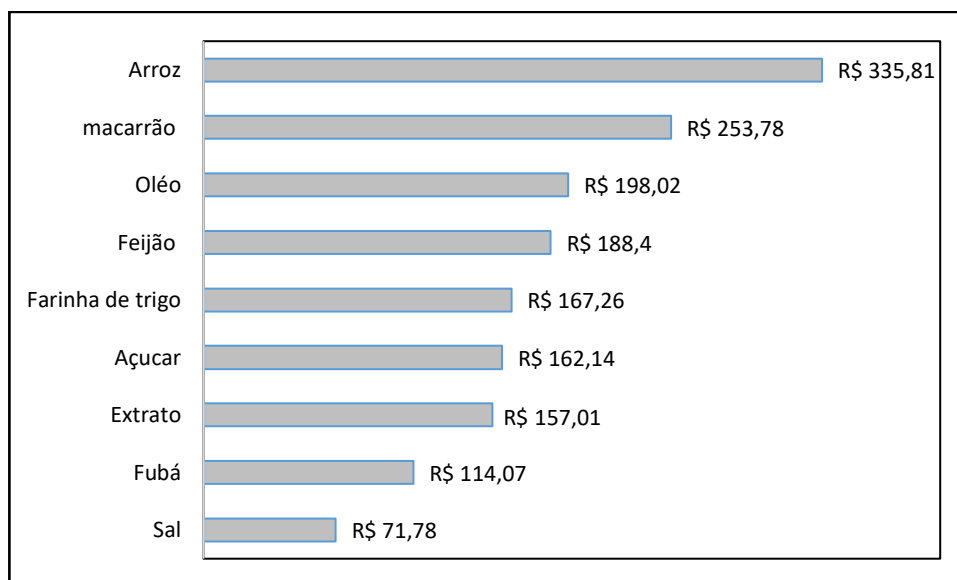
Posteriormente, vem a atividade de repor mercadorias, visto que necessita de praticamente todos os funcionários para desenvolver essa atividade, isso explica o seu alto custo. A terceira colocação é ocupada pela atividade de realizar transferências, na medida que os produtos saem do depósito por várias vezes. Porém, esse percentual não é muito significativo, quase se assemelha às outras atividades remanescentes.

Constata-se que o principal gasto vem dos dispêndios com pessoal, no qual se deve estudar uma maneira para reduzir esse custo. Uma opção para redução desse custo, seria a aprendizagem de novas técnicas de reposição e vendas, podendo ser obtidas por meio do investimento em treinamento para capacitação e melhoramento do tempo de realização de cada tarefa pelos colaboradores. Consequentemente, poderia reduzir o tempo que são gastos com horas extras, ou até mesmo diminuir o quadro de colaboradores. Contudo, para que esse investimento possa ser maior que o seu benefício, deve se explorar a questão de custo e benefício.

As atividades de transferência absorvem poucos recursos, com um percentual de 2% do custo total das atividades. Sendo essencial realizar uma análise para averiguar até que ponto essa atividade é necessária, já que ela não agrega muito valor. Essa atividade é um retrabalho, que se tem para confirmar o estoque, com finalidade de saber se tudo que está chegando ao depósito está sendo transferido para as prateleiras.

Observa-se na figura 3 os custos alocados aos produtos para o trimestre. Uma vez definidos os custos das atividades e seus direcionadores foi possível alocar o custo das atividades aos produtos.

Figura 3 – Custos alocados ao produto do último trimestre de 2017



Fonte: Elaborado pela autora do relatório de estágio com base na análise dos dados.

Após uma análise dos dados pode-se verificar os produtos que possuem os custos mais altos no último trimestre do ano de 2017, em ordem decrescente é o arroz, macarrão e óleo. Sendo esse fato explicado pelo alto volume e vendas desses produtos o que consomem transferências, reposição, atividade de vendas e lançamentos.

O arroz e o macarrão, consomem mais recursos que os outros produtos, devido ao controle. Isso ocorre em razão de os outros produtos terem um maior prazo de validade. Os produtos como óleo, farinha de trigo, extratos, fubá, farinha de trigo, açúcar e feijão, consomem os mesmos recursos, mas em quantidade menor.

Agora vamos fazer uma análise das DRE trimestrais com o custeio ABC e sem o custeio ABC, referente aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2017, que podemos observar na figura 4 e 5. As duas DRE são trimestrais parciais, pois se referem somente aos produtos básicos de uma cesta de alimentação. Com realização da análise podemos verificar as diferenças ocorridas com o uso do custeio ABC e sem a sua utilização, como demonstra as figuras 4 e 5 respectivamente.

Figura 4 – DRE do quarto trimestre de 2017 a partir do Custeio ABC

Balancete Trimestral	Receita	ICMS	CMV	Custos Diretos	Custos ABC	Despesas	Total de custos e Despesas alocáveis	Superávit ou Déficit
Arroz	8.137,68	132,86	3.321,50	223,11	335,81	59,94	4.073,22	4.064,46
Macarrão	1.722,50	26,00	650,00	102,00	253,78	45,30	1.077,08	645,42
Óleo	1.608,62	23,92	598,00	-	198,02	35,34	855,28	753,34
Farinha de trigo	680,40	14,40	360,00	-	167,26	29,85	571,51	108,89

RENTABILIDADE DE ALGUNS PRODUTOS

Extrato	1.028,37	13,94	348,60	-	157,01	28,02	547,57	480,80
Fubá	356,41	4,77	119,20	-	114,07	20,36	258,40	98,01
Sal	284,65	3,81	95,20	-	71,78	12,81	183,60	101,05
Açúcar	1.408,96	35,22	880,60	100,20	162,14	28,94	1.207,10	201,86
Feijão	1.371,99	18,92	473,10	51,03	188,40	33,63	765,08	606,91
Despesas					3.065,29			
Total	16.599,57	273,85	6.846,20	476,34	4.713,56	294,19	12.604,14	3.995,43

Fonte: Elaborada pela autora do relatório, através de análise de dados.

As despesas no valor de R\$ 3.065, 29 são os gastos que não foram possíveis fazer a alocação desses aos produtos, por não estarem relacionados diretamente com o objeto de custos. As despesas que foram alocados aos produtos, representam os valores de fretes e despesas bancárias, representados na figura 4. Seguindo o raciocínio de que, os clientes compram os produtos e podem utilizar frete e cartões de créditos. Estes valores foram rateados para as mercadorias de acordo com o número de produtos vendidos.

Os valores em cinza referem-se à classificação dos custos citados anteriormente na tabela 2. Através desse balancete, podemos observar que dos custos e despesas incorridos no supermercado, 44,11% foram alocados aos produtos. Sendo assim minoria, por ser parcial a DRE, visto que se limita aos produtos básicos de uma cesta de alimentação.

Figura 5 – DRE do quarto trimestre de 2017 sem o uso do Custeio ABC

Balancete Trimestral	Receita	ICMS	CMV	Total custos	de Superávit ou Déficit
Arroz	8.137,68	132,86	3.321,50	3.454,36	4.683,32
Macarrão	1.722,50	26,00	650,00	676,00	1.046,50
Óleo	1.608,62	23,92	598,00	621,92	986,70
Farinha de trigo	680,40	14,40	360,00	374,40	306,00
Extrato	1.028,37	13,94	348,60	362,54	665,83
Fubá	356,41	4,77	119,20	123,97	232,44
Sal	284,65	3,81	95,20	99,01	185,64
Açúcar	1.408,96	35,22	880,60	915,82	493,14
Feijão	1.371,99	18,92	473,10	492,02	879,97
Despesas					5.484,09
Total	16.599,57	273,85	6.846,20	12.604,14	3.995,43

Fonte: Elaborada pela autora do relatório, através de análise de dados.

Ao compararmos as duas DRE trimestral, percebe-se que o valor superavitário tem um pequeno aumento, dando uma pequena ilusão de que o lucro sobre os produtos é maior. Na figura 5, podemos observar a DRE trimestral sem a aplicação do Custeio ABC, os gastos que foram classificados na tabela 3, está de cinza como despesas, não sendo alocado nenhum valor aos produtos. Já por meio do Custeio ABC, percebe-se que foi possível identificar os dispêndios relacionados aos produtos, tendo um relatório gerencial com informações mais nítidas.

Apesar dos custos dos produtos terem elevado com o Custeio ABC, percebe-se gastos pertencentes as mercadorias que antes não eram observados. Com a aplicação do Custeio ABC, a gestão de custos ao supermercado pode ser aprimorada, alocando os gastos aos produtos, desconsiderando o CMV e ICMS.

As políticas de compras e decisões gerenciais da empresa, podem ser afetadas diretamente pelo custeio baseado em atividades, visto que se tem relatórios mais precisos para o processo de tomada de decisão. Tendo uma visão mais realista do que acontece dentro da organização, pode-se fazer um redução de custos dos produtos, já que os gastos pertencentes aos produtos podem ser diminuídos, e também através desse fator pode conhecer causa pela redução do lucro de um determinado produto ou mercadoria.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Devido ao fato de o supermercado ter diversas mercadorias, não foi possível fazer uma análise de todos os itens. Sendo assim, a pesquisa foi realizada com itens de uma cesta básica. Outro fator limitante ocorreu devido à falta de dados reais, no qual teve que fazer uma suposição dos dados para encontrar os resultados da pesquisa

O Custeio Baseado em Atividades tem como objetivo realizar a alocação dos custos indiretos aos produtos e serviços. Sendo o custeio ABC uma ferramenta de análise, que através dela se obtém informações mais precisas dos gastos incorridos em uma organização para que desta forma auxilie os gestores no processo de tomada de decisão, de forma que amplie a rentabilidade do seu negócio.

O presente estudo buscou identificar informações mais precisas dos gastos incorridos numa determinada empresa, implantando o Custeio ABC em um supermercado. A gestora do estabelecimento em questão não apresentou os dados (relatórios financeiros detalhados) necessários para pesquisa. Porém, as informações para a inserção desse Custeio foram

RENTABILIDADE DE ALGUNS PRODUTOS

pressupostas de acordo com as atividades realizadas no supermercado estudado, no qual foi possível identificar resultados significativos.

O primeiro resultado foi a identificação das atividades mais relevantes que são: fazer pedidos, receber mercadorias, repor produto nas prateleiras, realizar transferência, lançar notas fiscais, controlar produtos e atividade de venda. Ao fazermos uma análise dos custos trimestrais, pode-se verificar as atividades que consomem mais recursos, sendo elas as atividades de vendas, repor mercadoria e realizar transferências.

Após a alocação dos gastos incorridos aos produtos, foi possível visualizar os produtos que possuem os custos mais altos no supermercado. Em relação ao trimestre analisado, os produtos que mais custam ao supermercado por ordem decrescente são: arroz, macarrão, óleo, feijão, farinha de trigo, açúcar, extrato, fubá e o sal.

Nos balancetes da DRE elaborado pelos produtos de uma cesta básica, encontrou-se a diferença no valor superavitário entre a DRE sem o custeio e a DRE com aplicação do custeio. Na DRE com aplicação do custeio ABC agregou-se o valor dos custos indiretos aos produtos, obteve informações mais precisas, no qual notou-se gastos que antes não eram observados sem o custeio ABC.

É fundamental ressaltar que os outros métodos de custos também poderiam levar a uma nova DRE. Entretanto, os critérios de separação de custos por produto desses métodos seriam mais opcionais e relativos. Visto que o Custeio ABC avalia de forma acurada cada gasto, sendo uma ferramenta que tornam os resultados mais reais em relação ao outro método. Deste modo, a implantação do Custeio ABC, ocasiona uma investigação mais adequada com relação aos gastos alocados aos produtos, expondo detalhes que outros métodos não são capazes. E fornece aos gestores mais segurança e confiança na tomada de decisão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BERTÓ, José Barreto; BEULKE, Rolando. **Gestão de custos**. 3º ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASTRO, Clarizza Aparecida Oliveira et al. **A gestão estratégica de custos como diferencial competitivo para micro e pequenas empresas**. Disponível em

<http://unifia.edu.br/revista_eletronica/revistas/gestao_foco/artigos/ano2015/gest_estrategica_custos.pdf> Acesso em: 25 mar. 2017.

DURAN, Orlando; RADAELLI, Lucas. **Metodologia ABC: implantação numa microempresa**. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/gp/v7n2/a03v7n2.pdf> > Acesso em: 17 out. 2017.

DUTRA, René Gomes. **Custos uma abordagem prática**. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FREITAS, Gisele; COSTA, Thiago de Melo Teixeira. **Aplicação do Custeio ABC: o caso de um supermercado da região de Viçosa –MG**. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1143> > Acesso em: 13 Out. 2017.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOROZINI, João Francisco et al. **O custeio ABC em empresas comerciais: Um modelo de aplicação**. Disponível em <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2558/2558>> Acesso em: 30 ago. 2017.

PEREZ JR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 8º ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RIOS, Bruno. **Custeio ABC**. Disponível em: <<http://blog.iprocess.com.br/tag/custeio-abc/>> Acesso em: 17out. 2017.

SOUZA, Aline Rachadel. **Proposta de ações estratégicas fundamentadas em custos para uma micro empresa de comércio varejista**. Disponível em: <<http://www.tede.udesc.br/handle/handle/135#preview-link0> > Acesso em: 17 out. 2017.