

Uma contribuição a análise de custos na distribuição de gás natural canalizado

Franklin Dos Santos Moura

Resumo:

O objetivo deste trabalho é apresentar uma ferramenta que auxilie a análise de custos na distribuição de gás natural canalizado. Durante o trabalho serão abordados os conceitos relativos a custos de distribuição e distribuição de gás natural canalizado. Foi elaborada uma comparação da ferramenta apresentada com as técnicas atualmente praticadas na Distribuidora de Gás Natural Canalizado do Espírito Santo, onde os resultados desta experiência são destacados no presente trabalho. As primeiras conclusões destacam a necessidade de análise segmentada dos custos de distribuição para melhor gerenciamento do negócio, sendo a ferramenta apresentada um instrumento útil neste processo.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

Uma contribuição a análise de custos na distribuição de gás natural canalizado

Franklin dos Santos Moura (Universidade Metodista de Piracicaba – UNIMEP - Brasil)
franklin@br.com.br

Resumo

O objetivo deste trabalho é apresentar uma ferramenta que auxilie a análise de custos na distribuição de gás natural canalizado. Durante o trabalho serão abordados os conceitos relativos a custos de distribuição e distribuição de gás natural canalizado. Foi elaborada uma comparação da ferramenta apresentada com as técnicas atualmente praticadas na Distribuidora de Gás Natural Canalizado do Espírito Santo, onde os resultados desta experiência são destacados no presente trabalho. As primeiras conclusões destacam a necessidade de análise segmentada dos custos de distribuição para melhor gerenciamento do negócio, sendo a ferramenta apresentada um instrumento útil neste processo.

Palavras-Chave: Custos de distribuição; Gás natural; Análise de custos.

Área Temática: Gestão de custos nas empresas de comércio e de serviços

1. Introdução

O objetivo principal deste trabalho é apresentar uma ferramenta que venha a auxiliar na análise de custos de distribuição em concessionárias de gás natural canalizado ou empresas de segmentos semelhantes de distribuição. Num primeiro momento buscou-se uma abordagem conceitual sobre os custos de distribuição, sendo o enfoque apresentar algumas formas tradicionais de análise destes custos, complementado por noções básicas das operações de distribuição de gás natural e alguns aspectos sobre a análise de custos neste segmento.

Num segundo momento, a partir da coleta de dados junto a Distribuidora de Gás Natural do Estado do Espírito Santo, buscou-se uma breve comparação entre os modelos atual e proposto, destacando algumas conclusões acerca de possíveis melhorias identificadas com as informações obtidas com utilização do modelo.

2. Conceitos e análise dos Custos de Distribuição

Na visão de Leone (1995:427), “Os custos de distribuição se referem às despesas realizadas pela atividade comercial. Essa atividade [...] é realizada antes e depois das atividades de produção e se destina a fazer chegar o produto ou serviço às mãos do consumidor”. Para Vanderbeck e Nagy (2001:422) “os custos de distribuição incluem os custos incorridos para vender e entregar o produto”.

A partir dessas definições pode-se concluir que os custos de distribuição referem-se aos gastos incorridos na movimentação interna entre a área de produção e a área de armazenagem que pode ser dentro das instalações da empresa ou em armazéns logísticos. Além disso estes gastos também compreendem o processamento das vendas e despacho das mercadorias até o consumidor, abrangendo estruturas administrativas e comerciais;

Trata-se de dois processos distintos, que visam a distribuição dos produtos fabricados ou adquiridos para comercialização. Não obstante, o custo não somente da distribuição, mas o custo das vendas vai um pouco mais além, abrangendo também a estrutura técnica, comercial e administrativa para atendimento ao cliente após a entrega do produto.

Vanderbeck e Nagy (2001), acrescentam sobre a composição e importância da análise dos custos de distribuição que ainda algumas questões devem ser observadas:

- Quanto das despesas administrativas e de vendas são alocáveis a cada produto vendido?
- Quanto das despesas administrativas e de vendas são alocáveis a cada escritório de vendas em particular?
- Quanto das despesas administrativas e de vendas são alocáveis a cada vendedor?
- Quanto das despesas administrativas e de vendas são alocadas a cada pedido vendido?

A necessidade do gestor é identificar a rentabilidade do negócio, para tanto precisando enxergar qual a margem (contribuição) que cada produto ou segmento, ou zona de vendas, oferecem para a empresa, ou seja, para seus objetivos. Continuar reconhecendo todos os gastos pós-produção (ou comercialização) no resultado (contra lucros e perdas) sem identificar sua correlação com os produtos ou processos não é a saída mais indicada para a sobrevivência e que dirá a lucratividade.

Sobre o processo de distribuição, e a visão dos gastos intrínsecos deste processo, é trazida a opinião de Nascimento (2001:36), que destaca a relevância dos gastos de distribuição quando afirma: “O custo de transporte e da entrega na distribuição do produto pode assumir peso considerável no custo final de vendas”.

Em 1951, segundo a Associação Nacional de Contadores de Custos dos Estados Unidos (NACA), citado por Leone (1995:433) os custos de distribuição podem ser analisados segundo vários pontos de vista, dependendo das necessidades do administrador, sendo através: “...dos produtos ou linha de produtos; por territórios; pelos componentes da organização comercial (pelas funções); pelos canais de distribuição; pelos métodos de atendimento de pedidos; pelos métodos de entrega; pelos vendedores, individualmente ou por grupos; pelos clientes, individualmente ou por grupos; pelo tamanho dos pedidos”.

A contabilidade detem métodos plenamente aplicáveis para a identificação e gerenciamento destes custos, seja pela departamentalização, pelos centros de responsabilidade, ou pela aplicação do custeio baseado em atividades. O primeiro passo é entender como funciona a operação da empresa para então discernir os custos e as despesas de distribuição. Após este entendimento, deve-se desenvolver correlações entre estes gastos e as possíveis formas de alocação dos mesmos aos produtos e atividades. Nesse sentido Shillinglaw (1967:713) já afirmava que “para satisfazer a essa necessidade, a análise dos custos de distribuição começa desenvolvendo os custos unitários dos produtos fora da área de produção, assim como custo unitário de funções e atividades”.

Em relação a análise “macro” de todo o processo de distribuição, Palma (1998:165) afirma que “A gestão das vendas obriga a satisfazer um conjunto de necessidades que se relacionam entre si, ou seja, é necessário verificar que: i) a força de vendas é rentável, ii) as zonas de atuação convêm à empresa, iii) os clientes e os produtos permitem a obtenção de mais-valia, etc”. O mesmo autor ratifica ainda a opinião da Associação Nacional de Contadores de Custos (NACA), quanto aos itens de análise dos custos de distribuição, quando afirma que esta

análise deve abranger no mínimo: zona de vendas (o que abrange os territórios e os canais de distribuição); clientes individualizados (ou segmentos); produtos; vendedores (ou gestores de carteiras de clientes e/ou produtos).

Quanto aos itens de análise, pode-se afirmar que o porte da organização e o desenho de suas operações são fundamentais para decidir que tipo de análise de distribuição poderá ser utilizada. Não obstante o sistema de informação, seja contábil, seja gerencial, deve estar preparado para todas as opções.

Para analisar os custos de distribuição, independentemente da sua ótica (cliente, zona, produtos, etc) é necessário estabelecer critérios ou base para apuração e identificação destes gastos. Inevitavelmente, surgirão os custos de distribuição diretos e indiretos, bem como os custos de distribuição fixos e variáveis. Acredita-se que a missão da contabilidade de custos consistirá em aplicar o menor grau de arbitrariedade possível, já sabendo que os impactos da arbitrariedade (vide os custos de produção) podem distorcer a análise gerencial significativamente.

Tendo em vista as opções de alocação e rateio dos gastos comerciais, é necessário para o gestor (ou o contador) possuir um modelo analítico que sirva para análise de qualquer um dos itens anteriormente mencionados. Nesse sentido é apresentado uma proposta de acompanhamento de resultados na tabela 1 abaixo, que por sua vez, embora tenha uma formatação contábil, configura-se um instrumento de gerenciamento simples e objetivo.

DESCRIÇÃO	Item de análise Orçado	Item de análise Realizado	Desvio %
Vendas			
(-)Custo das Vendas (custo direto)			
Resultado Bruto (1)			
Gasto de Distribuição Descrição dos Gastos...			
Total dos Custos de Distribuição (2)			
Gastos Administrativos Descrição dos Gastos...			
Total dos Custos Administrativos (3)			
Resultado por item de análise (1-2-3)			

Tabela 1 – Modelo de acompanhamento de resultados para análise de custos de distribuição

Fonte: Elaborado pelo autor

Palma (1998:169) ressalva que “nem sempre é exequível a imputação de todos os custos de distribuição aos produtos, zonas, clientes, etc. A maioria das organizações não tem dimensão nem informação de gestão que permita segregar certos custos e avaliar com segurança a rentabilidade dos produtos”.

Nesse sentido, acrescenta ainda autor: “Muitas análises recentes, como forma de simplificação e aceleração das decisões, apenas avalia a margem bruta e o quantitativo máximo de custos de distribuição (fixos e variáveis) que essa margem absorve, até ficar uma margem líquida obrigatória para o acionista”.

3. Características da Distribuição de Gás Natural Canalizado

O gás natural é um recurso de origem não renovável, derivado do petróleo, e com ampla função energética. Sua utilização é aplicável em termelétricas, indústrias, veículos, hotéis,

restaurantes, bares, residências, shoppings, e em outros casos em que possa substituir a energia elétrica, o gás liquefeito de petróleo (GLP), óleo diesel, carvão, coque e algumas outras fontes de energia. De uma forma geral, a participação do gás natural na matriz energética mundial já ultrapassou a marca de 20% (Santos, 2002), o que representa um aumento superior a 100% quando analisado o período de apenas uma década.

No Brasil, o gás natural também vem ocupando um espaço cada vez maior na matriz energética, seja pela gradativa adesão das indústrias (maior segmento consumidor), seja pelo aumento de produção que resultou em oferta para localidades até então não atendidas, seja pelo desenvolvimento de novas tecnologias, que também viabilizaram a utilização do gás natural. Segundo dados recentes da Agência Nacional de Petróleo – ANP, de 1995 a 2004, a participação do gás natural na matriz brasileira saltou de 2,5% para aproximadamente 7,5%. Nesse sentido, sobre a evolução crescente da utilização do gás natural, afirma Santos:

Em janeiro de 2002, cerca de 26,1 milhões de m³/d de gás natural foram vendidos pelas distribuidoras de gás aos consumidores finais. Esse mercado cresceu 3,7% em 1998, 14% em 1999, 26% em 2000, e 57% em 2001. Essa forte expansão do mercado gasífero brasileiro deverá continuar para além dos próximos cinco a dez anos. (Santos, 2002:245)

Atualmente, existem no Brasil 25 concessionárias, que detém o poder de concessão para fornecimento de gás natural canalizado nos seus respectivos estados. Números recentes já mostram um volume diário total de vendas acima de 36 milhões de metros cúbicos, comercializados por estas distribuidoras. (Revista Brasil Energia)

A cadeia de gás natural compreende as funções de: Exploração e Produção (E & P), Transporte, e Distribuição. A exploração e produção consistem na extração do energético (associado ou não) das reservas, seu tratamento necessário para o consumo, através das Unidades de Processamento de Gás Natural (UPGN), e sua injeção no duto de transporte. A atividade de transporte (que em alguns casos é realizada pela mesma empresa que explora e processa o gás natural) refere-se condução do gás natural através de gasodutos até o ponto de entrega, comumente chamado de *city gate*. A atividade de distribuição do gás natural começa a partir daí, sendo de responsabilidade da distribuidora (concessionária) levar o gás natural até os consumidores. A Figura 1 define a sistemática desta cadeia de atividades.

A partir do *City Gate*, vide Figura 1, inicia-se a responsabilidade da concessionária, para distribuir o gás natural canalizado junto aos consumidores. Esta responsabilidade, que em verdade possui o nome de concessão, é adquirida junto ao Governo do Estado através da celebração de um contrato de concessão, sendo o cumprimento deste instrumento regulado e fiscalizado por uma agência reguladora de criação e competência estadual. O presente trabalho, após terem sido expostos alguns conceitos sobre os custos de distribuição e também sobre o gás natural, vem contribuir com a análise de custos dessas operações que se iniciam no ponto de entrega (*city gate*) e terminam quando o gás é entregue ao consumidor. Este ciclo pode ser ilustrado na Figura 1, abaixo:

Ciclo Operacional

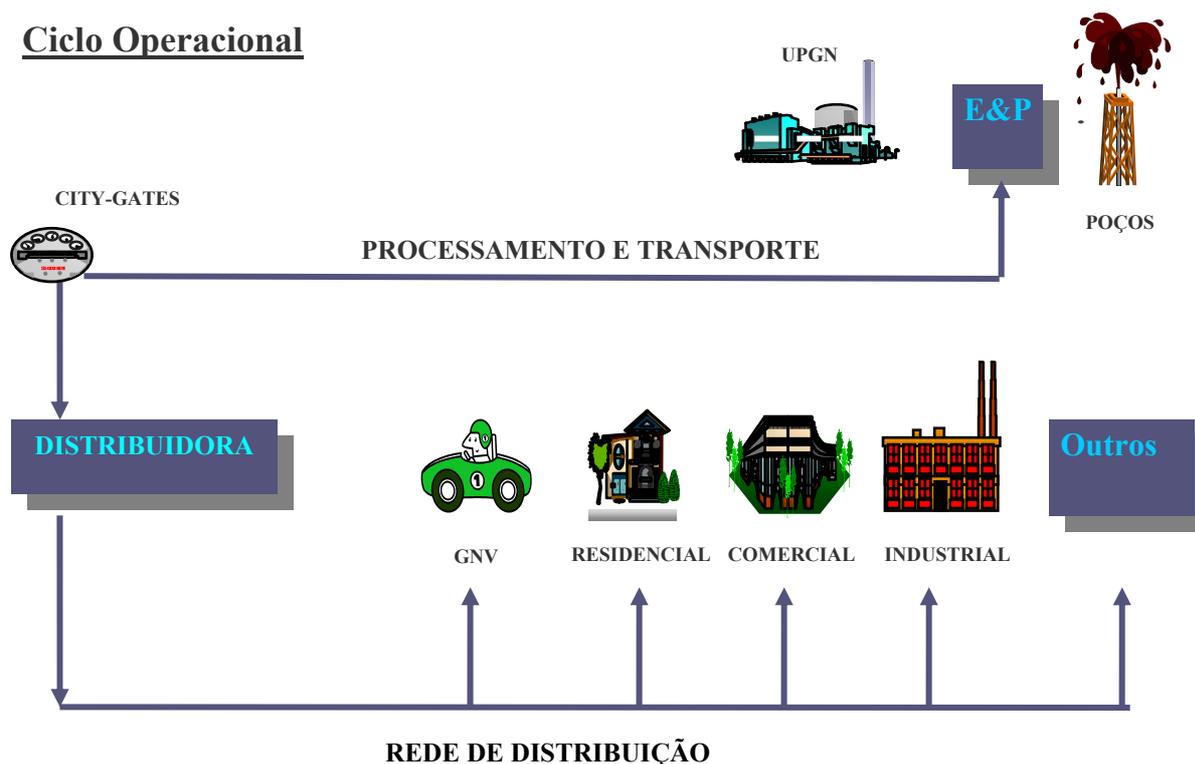


Figura 1 – Ciclo Operacional de Distribuição do Gás Natural
Fonte: Elaborado pelo autor

Dossa et al (1993:149) define a distribuição de gás natural como “um sistema de canalizações que parte do gasoduto, sob a forma de um tronco principal, e vai-se ramificando progressivamente até atingir todos os pontos de consumo formando uma rede”. Diferente de outras modalidades de distribuição, a de gás natural canalizado assemelha-se a ao serviço de distribuição de energia elétrica, pois seu fornecimento é contínuo e ininterrupto e não necessita de armazenamento. Dessa forma, ao invés dos gastos tradicionais com distribuição concentrados em armazéns logísticos, fretes internos e externos, a distribuição do gás natural canalizado contem seus gastos de distribuição concentrados principalmente:

- Custo de aquisição do gás natural;
- Manutenções preventivas, corretivas da rede de distribuição;
- Operação da rede de distribuição;
- Odorização do Gás Natural;
- Depreciação da rede de distribuição e dos equipamentos instalados nos consumidores, isto é, aqueles de propriedade da concessionária;
- Demais gastos relativos à estrutura administrativa, operacional e comercial.

Dos gastos acima, apenas a aquisição do gás natural e o gasto com odorização são custos diretos da distribuição. Os demais são classificados como indiretos por estarem relacionados com o fornecimento de gás aos vários segmentos de consumo, sendo, portanto necessário o estabelecimento de critérios e métodos para a correta apuração e correlação destes custos, visando mensurar e gerenciar o desempenho de cada segmento. No presente trabalho, busca-se contribuir para a análise do desempenho destes segmentos, sendo a apuração destes custos um tema pertinente para uma nova investigação.

Analisar a performance dos custos de distribuição constitui-se uma ferramenta relevante para as concessionárias de gás natural, pois as informações obtidas poderão contribuir em algumas etapas do processo de revisão tarifária. Segundo Shively e Ferrare (2004), tarifas são documentos públicos que envolvem as utilidades e investimentos oferecidos, estes aprovados pela comissão de regulação [...] Tal processo refere-se ao momento que o órgão regulador, através de processo público, avalia as condições econômico-financeiras do exercício da concessão, e mediante a relação de custos e investimentos e ainda a taxa de remuneração pactuada no contrato, a margem bruta que compõe a tarifa vem a ser reajustada.

O propósito de estudar uma forma alternativa de análise de custos é possibilitar, dentre outros objetivos, que sejam identificados os gastos que cada segmento de consumo proporciona a concessionária, possibilitando que sejam identificadas para gerenciamento uma margem bruta para cada segmento. Resumidamente, o modelo de margem bruta média pode ser melhor entendido na Tabela 2, abaixo:

DESCRIÇÃO
Receita de Vendas
(-) Impostos Inc.sobre Vendas
Receita Líquida de Vendas
(-) Custo do Gás Natural
Margem Bruta ou Lucro Op. Bruto
(-) Despesas Operacionais
Lucro Antes dos Impostos e contribuições

Tabela 2 – Modelo Tradicional para Apuração de Resultado e análise de custos
Fonte: Elaborado pelo autor

Sobre a utilização de critérios simples, Bosch (1997) alerta que desde o final da década de 80, trabalhar pela redução dos custos de distribuição, seja pela implementação de sistemas, seja pelo desenvolvimento e/ou aperfeiçoamento de novas práticas, tornou-se a meta do gestor de uma distribuidora de gás.

4. Apresentação da proposta de análise de custos na distribuição de gás natural canalizado

A elaboração e apresentação de proposta para análise de análise de custos foi realizada a partir de dados e informações obtidas junto a Concessionária de Gás Natural Canalizado que atua no estado Espírito Santo. Os mecanismos utilizados para a coleta de dados consistiram no exame de documentos contábeis e visitas a área operacional. Esta concessionária ocupa o 9º.lugar no ranking das concessionárias brasileiras (um total de 25), atendendo aos segmentos industrial (90% do volume comercializado), automotivo(9,5%), residencial(0,12%) e comercial (0,38%). Sua participação no mercado nacional corresponde a cerca de aproximadamente 3% do volume total comercializado, representando um volume médio diário de 1,100 milhões de metros cúbicos por dia. Considerando o modelo apresentado no item 2 – Tabela 1, foram feitas algumas adaptações visando a construção de um modelo que possibilite uma melhor análise dos custos de distribuição na distribuição de gás natural canalizado do Espírito Santo, vide tabela 3 abaixo:

DESCRIÇÃO	Segmento ... Orçado	Segmento Realizado	Desvio %
Receita Líquida de Vendas (-)Custo das Vendas (custo direto) Custo do Gás Natural Custo de Odorização			
Resultado Bruto (1)			
Gasto de Distribuição Vendas (visitas e negociação) Faturamento Cobranças Ações de promoção Publicidade e marketing Assistência pós-venda (garantia) Central de Atendimento Manutenção Preventiva Manutenção Corretiva Depreciação da Rede de Distribuição Depreciação de Equipos instalados Operação da Rede de Distribuição Administração de oper. de distribuição Outros			
Total dos Custos de Distribuição (2)			
Gastos Administrativos Administração de vendas Administração de cobrança Outros			
Total dos Custos Administrativos (3)			
Resultado Segmento (1-2-3)			

Tabela 3 - Modelo de análise de custos para distribuição de gás natural canalizado

Fonte: Elaborado pelo autor

Inicialmente, as primeiras percepções na comparação entre as Tabelas 2 e 3, refletem a expectativa de melhor visualização das informações, sendo alguns pontos destacados abaixo:

- A segregação dos gastos de distribuição entre custos e despesas, além da segmentação por produtos (ou outros itens de análise) apresentados na tabela 3 possibilita identificar qualquer oscilação dos gastos em um dos itens analisados;
- Considerando o comentário do item “a”, o detalhamento dos gastos permite ainda o gerenciamento e tomadas de decisões acerca do aumento ou redução no segmento (ou item de análise) adequado.

5. Aplicação da proposta de análise de custos na distribuição de gás natural canalizado e comparação com a prática atual.

5.1 Coleta de Dados

Os dados coletados refletem o resultado do exercício de 2003 da Distribuidora de Gás Natural do Espírito Santo, conforme Tabela 4 abaixo. A demonstração de resultado a seguir, apresentada reflete o retrato das operações e desempenho do negócio, sendo a mesma de conhecimento público e fiel a que foi encaminhada ao Órgão Regulador da atividade de distribuição de gás canalizado – Agência de Desenvolvimento em Rede do Estado do Espírito Santo (ADERES)-, ou seja, utilizando adequadamente os critérios exigidos pelo contrato de

concessão existente entre a Petrobrás Distribuidora S/A e o Governo Estadual.

	
GERÊNCIA DE COMERCIALIZAÇÃO DE GÁS CANALIZADO NO ESPÍRITO SANTO	
DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS	
2003	
Faturamento Operacional Bruto	170.019.313,26
(-) Encargo sobre Vendas	(36.809.967,90)
ICMS	(28.903.900,89)
PIS/COFINS	(7.906.067,01)
Receita Operacional Líquida	133.209.345,36
(-)Custo da Mercadoria Vendida	(118.044.978,86)
Receita Operacional Bruta	15.164.366,50
(-) Receitas Financeiras sobre vendas	(1.128.407,17)
Receita Líquida sobre o Serviço	14.035.959,32
Custo Operacional	(5.547.480,12)
Custo Direto – GCGC	
Pessoal	1.258.661,00
Despesas Gerais	431.323,00
Serviços Contratados	2.202.866,00
Despesas com Publicidade	41.599,00
Despesas Tributárias	697.154,00
Depreciação	707.097,00
Custeio Indireto	208.780,12
Resultado Operacional	8.488.479,21
Resultado Financeiro	(1.519.299,10)
Receita Financeira	1.128.407,17
Despesa Financeira	(2.647.706,28)
Lucro Antes do I. de Renda e C. Social	6.969.180,10
Imposto de Renda e Contribuição Social	(2.345.521,24)
Lucro Líquido	4.623.658,87

Tabela 4 – Demonstração de Resultados do Exercício de 2003 – Petrobras Distribuidora S/A
 Fonte: Petrobras Distribuidora S/A – Gerência de Comercialização de Gás Canalizado do ES

Serão apresentados a seguir os critérios utilizados para alocação dos dados apresentados na Tabela 4, que resultarão na aplicação da proposta. Os critérios adotados para o transporte dos dados, como já mencionado anteriormente, foram definidos através de visitas nas áreas operacionais da distribuidora, onde foram analisados os melhores direcionadores.

Na proposta apresentada, as receitas geradas pelas vendas e os respectivos impostos são segregados mediante a identificação das notas fiscais emitidas para cada segmento. Dessa

forma, o total apresentado na tabela 4, estará alocado diretamente ao segmentos de consumo atendidos.

Os custos diretos serão alocados considerando o volume distribuído de cada segmento. Esta técnica é adequada, pois sua natureza está plenamente relacionada com a variação do volume, e estes custos abrangem a aquisição do gás natural e o odorizante.

Os custos indiretos serão alocados mediante as premissas relatadas na tabela 5 abaixo, onde são apresentados os critérios utilizados para apresentação e conseqüentemente aplicação da proposta.

CUSTOS DE DISTRIBUIÇÃO	CRITÉRIO	IND	AUT	COM	RES
Custo Indireto					
Manutenção & Operação (O&M)	Ordens Serviços	50%	25%	10%	15%
Depreciação da Rede de Distribuição	Alocação Direta	61%	20%	9%	10%
Depreciação de Equipos instalados	Alocação Direta	55%	30%	8%	7%
Administração de oper. De distribuição	Idem O & M	50%	25%	10%	15%

Tabela 5 – Critérios de Alocação dos Custos Indiretos

Fonte: Elaborado pelo autor

A apuração dos critérios para alocação das despesas de distribuição, conforme já anunciado consistiu na coleta de dados junto a área operacional, administrativa e comercial que resultou nos dados apresentados na tabela 6 abaixo:

DESPESAS DE DISTRIBUIÇÃO	CRITÉRIO	IND	AUT	COM	RES
Comerciais					
Vendas (visitas e negociação)	Controle de visitas e alocação da força de vendas por área	0%	0%	50%	50%
Ações de promoção	Alocação Direta por segmento	0%	0%	0%	0%
Publicidade e marketing	Alocação Direta por segmento	0%	0%	50%	50%
Administração de vendas	Alocação de gerentes apoio da força de vendas por área	67%	11%	11%	11%
Central de Atendimento	Número de manifestações por segmento de distribuição	20%	15%	25%	40%
Administrativas					
Administração de contas a receber	Média ponderada de cobrança e faturamento	66%	11%	17%	6%
Cobranças	Quantidade de títulos em aberto por segmento	66%	11%	17%	6%
Faturamento	Número de notas fiscais emitidas por segmento	68%	10%	16%	6%
Outros (Taxa Fiscalização)	Proporcional a participação de cada segmento sobre o faturamento	91%	9%	0%	0%

Tabela 6 – Critério de Alocação das Despesas de Distribuição

Fonte: Elaborado pelo autor

Considerando as premissas aqui apresentadas para alocação dos gastos com distribuição, o item a seguir apresenta a aplicação da proposta, onde serão identificados e discutidos os resultados apurados.

5.2 Aplicação da proposta de análise

O processo de aplicação da presente proposta será realizado com base nos números apresentados na demonstração de resultados de 2003 (Tabela 4), e consistirá no transporte destes dados mediante aplicação dos critérios apresentados nos itens anteriores. Na tabela 7 a seguir é apresentado o resultado da alocação das receitas e gastos de distribuição.

DESCRIÇÃO - Valores em R\$ mil	TOTAL (R\$)	SEGMENTO	SEGMENTO	SEGMENTO	SEGMENTO
		IND	AUT	COM	RES
Receita Bruta de Vendas	170.019	153.919	15.850	218	33
(-) Imp Incid sobre Vendas	(36.809)	(33.323)	(3.431)	(47)	(7)
Receita Líquida de Vendas	133.210	120.596	12.418	171	26
(-)Custo de Distribuição	(120.472)	(108.815)	(11.053)	(278)	(326)
Custo Direto	(118.045)	(107.543)	(10.452)	(45)	(6)
Custo Indireto	(2.426)	(1.272)	(601)	(233)	(320)
Resultado Operacional Bruto	12.739	11.781	1.365	(194)	(300)
Despesas de Distribuição Comerciais	(654)	(314)	(58)	(136)	(146)
Administrativas	(760)	(666)	(72)	(16)	(6)
Total das Despesas de Distribuição	(1.414)	(980)	(130)	(152)	(152)
Resultado Antes das Despesas Corporativas	11.238	10.801	1.235	(346)	(452)
(-)Gastos Corporativos			(4.269)		
Resultado Antes do IR e CSLL			6.969		

Tabela 7 – Visão Geral da Aplicação da Proposta de Análise de Custos

Fonte: Elaborado pelo autor

Considerando os números apresentados na tabela acima, é possível destacar alguns pontos importantes referentes aos custos de distribuição, e também relativos ao desempenho de cada segmento atendido pela distribuidora. Nos próximos sub-itens são abordados os principais resultados obtidos com a aplicação da presente proposta.

5.2.1 Melhor visualização das receitas

A melhor visualização de geração de receitas de cada segmento atendido pela distribuidora de gás natural, como pode ser observado no gráfico 1, que apresenta as receitas alocadas por segmento. Com essas informações, antes de qualquer análise mais detalhada, o gestor já estará identificando o segmento que vem crescendo em seu negócio, ou seja, proporcionando maior geração de receitas, bem como aquele que pode estar decrescendo.

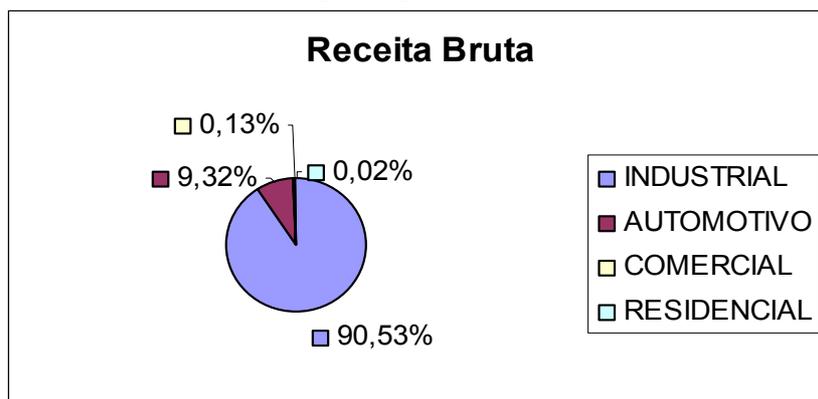


Gráfico 1 - Distribuição da Receita Bruta

5.2.2 Melhor visualização do desempenho dos gastos distribuição

Este resultado está intrinsecamente relacionado com o objetivo deste trabalho que é contribuir para análise dos custos de distribuição, proporcionando ao gestor uma ferramenta de análise. Entretanto, a presente proposta permite num primeiro momento um alcance até maior sendo uma percepção do comportamento de todos os gastos de distribuição, isto é: os custos; as despesas de distribuição comerciais e administrativas; e as despesas corporativas.

De posse dessa segregação de informações, como pode ser observado no gráfico 2 a seguir, o gestor consegue ter a sensibilidade imediata de qualquer oscilação no desempenho de algum segmento. Ao ter a geração de informações neste formato, é possível observar a ocorrência de um maior número de manutenções num determinado segmento, por exemplo. Da mesma forma, uma campanha de publicidade exclusiva de um segmento seria também refletida. Logicamente, um ponto interessante são as despesas corporativas que abrangem atividades de suporte, gerenciais, diretoria e outros gastos centralizados na sede da organização. Estas despesas, com um estudo apropriado podem ser recuperáveis, isto é, realocáveis aos segmentos de distribuição nas classes de custos ou despesas, desde que haja os direcionadores adequados.

Atualmente estas despesas compõem o resultado operacional levando o gestor a ter uma visão inadequada do custo operacional de sua atividade. Por exemplo, na demonstração de resultados original de 2003, foi apresentado um custo operacional total de aproximadamente R\$ 8 milhões (5.547 + 2.647), dos quais após o transporte para a proposta de análise de custos, identificou-se que apenas R\$ 2.830 mil eram gastos referentes a distribuição de gás natural, sendo o restante (cerca de 4.236 mil) referentes a gastos corporativos (2.647 sendo despesas financeiras). No quadro atual, estes gastos não são identificados dessa forma, impossibilitando qualquer análise mais profunda e detalhada, sendo apenas conhecido o resultado total, e as decisões tomadas sobre este indicador.

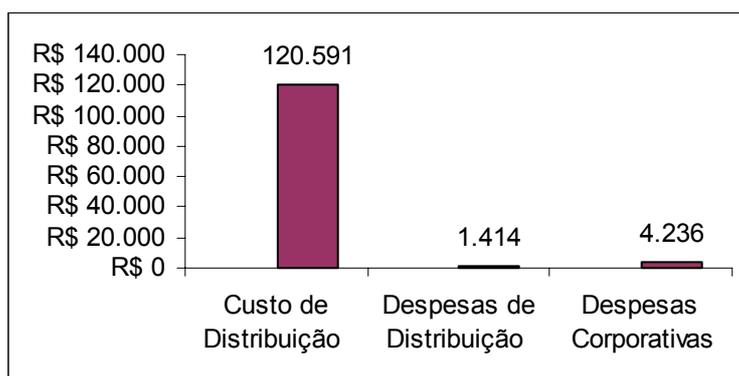


Gráfico 2 – Gastos de Distribuição

5.2.3 Possibilidade de gerenciamento dos custos diretos e indiretos de distribuição

Como pode ser observado nos gráficos 3 e 4 a seguir, um resultado interessante obtido com a aplicação da proposta de análise de custos, foi a possibilidade de gerenciamento dos custos, a partir da identificação e segregação destes em diretos e indiretos. Os custos diretos são os já conhecidos variáveis que oscilam diretamente com o volume de vendas. Já os indiretos representam todos os esforços dispendidos pela empresa em fornecer o gás natural continuamente ao consumidor.

Esses esforços que contemplam as atividades: de operação e manutenção; administração de base de distribuição; além da depreciação da rede de distribuição e equipamentos, não possuem o mesmo comportamento dos custos variáveis, e devem ser analisados cuidadosamente para uma adequada alocação.

Após a geração dos números, foi possível observar que os segmentos residencial e comercial, embora com participação pequena na geração de receitas devido ao início recente de suas atividades, absorvem uma boa parcela dos custos indiretos de distribuição, chegando juntos a 23% do total. Na prática atual de acompanhamento dos custos de distribuição esta percepção

não é possível pois, os gastos com operação e manutenção, bem como a depreciação é considerada sem esta segregação, impossibilitando estas considerações. Já os custos diretos acompanham a proporção das vendas de cada segmento.

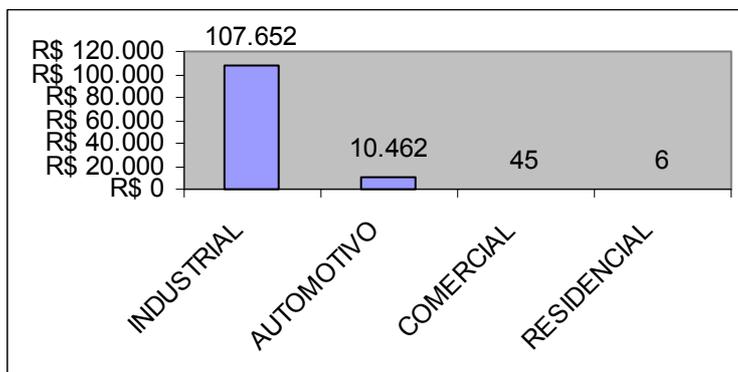


Gráfico 3 – Alocação dos Custos Diretos de Distribuição

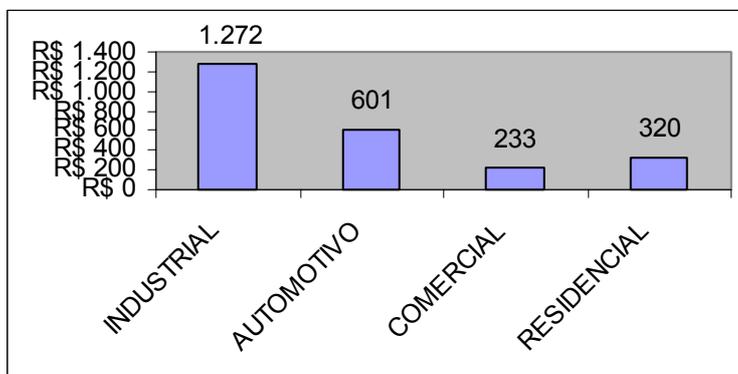


Gráfico 4 – Alocação dos Custos Indiretos de Distribuição

5.2.4 Possibilidade de identificar a absorção das despesas de distribuição por segmento

É importante ressaltar os benefícios da segregação contida na proposta apresentada, pois a segregação das despesas de distribuição nos grupos: comercial e administrativo, e ainda sua alocação por segmento apresenta resultados relevantes ao gestor. Por exemplo, é possível identificar que 23% das despesas totais de distribuição pertencem aos segmentos recém iniciados: residencial e comercial, sendo o segmento industrial o detentor da maior parte destes gastos. É interessante notar que embora sejam detentores de pequenos volumes de vendas, os segmentos residencial e comercial absorvem parcelas relevantes de custos e despesas de distribuição, sendo as despesas visualizadas no Gráfico 5 a seguir.

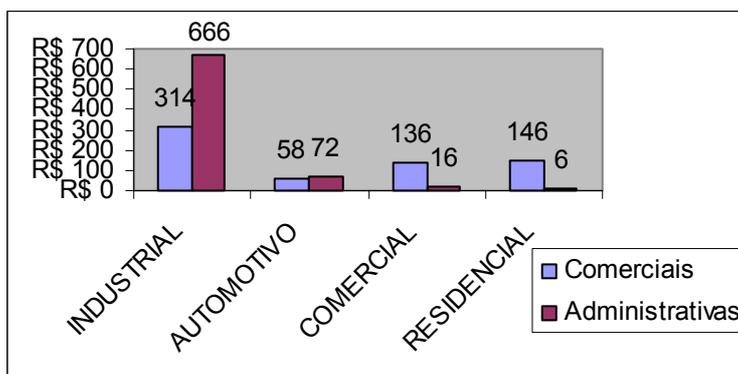


Gráfico 5 – Alocação das Despesas de Distribuição

5.2.5 Identificação e segregação dos gastos corporativos

A partir da identificação dos gastos corporativos, e conseqüentemente sua segregação como os “gastos fixos” que devem ser pagos pela geração de resultados, o gestor visualiza o quanto é necessário para manter a estrutura de funcionamento da empresa, uma vez que as despesas corporativas referem-se principalmente as despesas com departamentos de suporte, administração, suporte, e resultado financeiro.

Na presente pesquisa, a segregação das despesas corporativas requer atenção, pois 52% das despesas da empresa são corporativas, como pode ser observado no gráfico 6, sendo o restante (48%) referentes a gastos de distribuição. Cumpre destacar que mais da metade das despesas corporativas são de origem financeira.

Caso não fosse utilizado o modelo proposto, o gestor visualizaria que R\$ 8 milhões são seus gastos operacionais para manter a distribuição de gás natural, enquanto que na verdade, apenas 30% deste valor refere-se a atividade fim da organização. Geralmente, esta informação permite ações de otimização de recursos, ou até maiores estudos com a finalidade de analisar o comportamento destes gastos e talvez até realocá-los através de processos aos gastos operacionais.

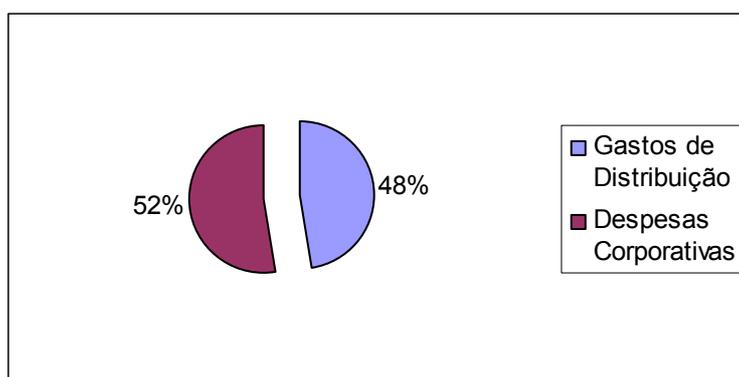


Gráfico 6 – Distribuição das Despesas

5.2.6 Identificação da real margem de contribuição de cada segmento

A aplicação da proposta apresentada, além de sugerir uma forma alternativa para análise de custos, conseqüentemente permite ao gestor observar o desempenho do negócio que administra sob vários aspectos. Além disso, o desempenho pode ser acompanhado e/ou gerenciado por produto, segmento, zona de vendas, grupo de vendedores, enfim de várias formas desde que o sistema possua credibilidade na geração dos dados.

Como pode ser observado no gráfico 7, ambos os segmentos residencial e comercial apresentam contribuições negativas para a geração de resultado, uma vez que o comportamento dos custos indiretos não segue o mesmo raciocínio do custo variável (direto). Em 2003, o resultado destes segmentos reduziu o potencial de geração de lucro da empresa em quase 1 milhão de reais.

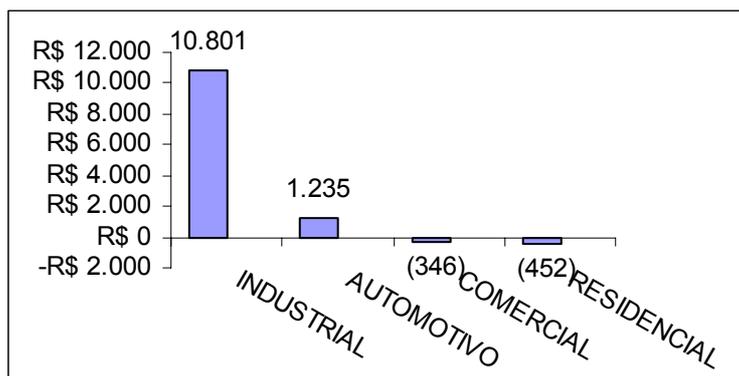


Gráfico 7 – Margem de Contribuição Total por Segmento

Analisando o gráfico acima é visualizado que os segmentos residencial e comercial estão com suas vendas aquém do necessário para cobrir seus gastos de distribuição. Como estes segmentos tiveram o início de suas atividades em 2003, a perspectiva para os próximos anos, de acordo com o projeto da distribuidora e devido a novos investimentos e expansão da rede de distribuição, é de grande incremento das receitas e conseqüentemente da margem de contribuição.

6. Considerações Finais

Ao longo do presente trabalho buscou-se a apresentação de uma alternativa para contribuir na análise dos custos de distribuição de gás natural canalizado. A gestão de custos requer, ao menos, duas fases distintas: Apuração dos custos e o Desenvolvimento de mecanismos para análise. Os objetivos aqui propostos relacionam-se com esta última fase, tendo como pré-requisito para uma efetiva gestão que os critérios para apuração dos custos sejam coerentes e confiáveis. A proposta apresentada constitui-se num instrumento simples, entretanto que requer um levantamento de dados criterioso, onde cabe destacar que toda a eficácia do processo depende de uma base de dados confiável e consistente. Os resultados da utilização da proposta de análise apresentada já identificam importantes informações a serem trabalhadas para auxílio nas decisões. A simples e relevante finalidade de gerenciamento do desempenho de cada segmento, é indispensável para que os gestores detenham uma ferramenta que transcenda os conceitos tradicionais obtidos na contabilidade, possibilitando análises além dos números, no coração do negócio.

Sobre a apuração dos gastos, uma sugestão para próximas investigações é a alocação através do custeio baseado em atividades, comumente aplicado no gerenciamento de diversas organizações.

Referências

BOSCH, T. **Productivity and quality improvements - a report on cost management in gas distribution at the energy distribution company Amsterdam.** In: WORLD GAS CONFERENCE, 20., 1997, Copenhagen. Anais do 20TH WORLD GAS CONFERENCE – DISTRIBUTION OF GASES. Copenhagen: International Gas Union, 1997. pag 179-188.

DOSSA, P.; LOSS, J.E.; VENÂNCIO, E.A.(1993) – **Gas natural em Porto Alegre.** Análise. Porto Alegre, v4 n.2. pag. 143-169.

LEONE, G.S.G. **Custos: um enfoque administrativo.** 11a. Ed revisada e atual. – Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1995.

NASCIMENTO, J.M. **Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada.** 2º ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PALMA, J. **Casos praticos de contabilidade de gestão**. 1º ed. Lisboa: Platano Editora S/A, 1998.

SANTOS, E.M., ZAMALLOA, G. C., VILLANUEVA, L. D., FAGÁ, M.T.W. **Gas natural: estratégias para uma nova energia no brasil**. Coordenação de Edmilson Moutinho dos Santos - São Paulo: Annablume, Fapesp, Petrobras: 2002.

SHIVELY, B. FERRARE, J. **Understanding today's natural gas business**. Edition 2.0. San Francisco-CA: Enerdynamics LLC, 2004.

VANDERBECK, E., NAGY, C.F. **Contabilidade de custos**. 11a. Ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

SHILLINGLAW, G. **Cost accounting: analysis and control**. Revised edition. Illinois: Richard D. Irwin, INC, 1967.