

**FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO DO RIO GRANDE DO
NORTE - FARN
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

JOSÉ EVARISTO MEDEIROS ARAÚJO FILHO

**GESTÃO DE CUSTOS:
ESTUDO DE CASO NA EMPRESA XYZ ACADEMIA DE GINASTICA LTDA NO
PERÍODO DE NOVEMBRO A DEZEMBRO DE 2010.**

**NATAL
2011**

JOSÉ EVARISTO MEDEIROS ARAÚJO FILHO

**GESTÃO DE CUSTOS:
ESTUDO DE CASO NA EMPRESA XYZ ACADEMIA DE GINASTICA LTDA
NO PERÍODO DE SETEMBRO A DEZEMBRO DE 2010.**

Monografia apresentada à Banca examinadora da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do RN – FARN, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

ORIENTADOR: Profº MSº Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira

**NATAL
2011**

JOSÉ EVARISTO MEDEIROS ARAÚJO FILHO

**GESTÃO DE CUSTOS:
ESTUDO DE CASO NA EMPRESA XYZ ACADEMIA DE GINASTICA LTDA
NO PERIODO DE SETEMBRO A DEZEMBRO DE 2010.**

Monografia apresentada à Banca examinadora da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do RN – FARN, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Profº MSº Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira
Orientador
Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do RN – FARN

EXAMINADOR I
Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do RN – FARN

EXAMINADOR II
Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do RN – FARN

Dedico primeiramente a Deus essa conquista em minha vida, desde os esforços para que se formasse uma ideia sobre o projeto monográfico até sua elaboração e conclusão.

Dedico também a minha família que tanto me apoiou neste momento de formação profissional, dando cada vez mais força para que eu não desistisse de minha caminhada, a minha companheira na vida, pessoa que jamais desistiu de minhas capacidades e à minha filhinha, que me dando alegrias diárias transforma meus dias e dias cada vez mais reluzentes.

Dedico também e não menos importante esse projeto aos meus amigos, amigos de verdade, que sempre dando conselhos sinceros e oportunos fizeram com que a minha força aumentasse cada vez mais.

José Evaristo Medeiros Araújo Filho

AGRADECIMENTOS

Agradeço o presente trabalho primeiro a Deus, que com sua luz divina iluminou meus dias de pensamento escassos, que me fazia levantar a cabeça em momentos difíceis nessa longa caminhada rumo ao Bacharelado.

Agradeço à minha companheira na vida Ana Luiza Pedrosa da Silva e à minha pequena filha Sofia Pedrosa Carvalho Araújo, com suas contribuições, paciência e compreensão deixaram este trabalho fluir com cada vez mais tranquilidade e paz.

Agradeço também à minha família, ao meu pai José Evaristo Medeiros Araújo, contador e principal influencia sobre a carreira que quis seguir, à minha mãe Silvana Amália Carvalho Araújo, pedagoga, e que com sua experiência profissional na área da educação me guiava em direções cada vez mais prudentes.

Agradeço aos meus irmãos André Eduardo Carvalho Araújo e Isabele Carvalho Araújo, companheiros fiéis que irei levar para o resto da vida sabendo que posso contar com os mesmos a hora que quiser, para todo sempre, na alegria ou na tristeza.

Também quero fazer um agradecimento aos meus amigos, amigos de verdade que estando comigo nos momentos mais difíceis me acolheram em seu colo, dando sempre um ombro amigo a quem contar.

Por último porem não menos importante queria agradecer ao Profº Mestre Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira, queria agradecer a você professor pela atenção dada a mim em sua condição de coordenador do curso de Ciências Contábeis e orientador, que mesmo enfrentando as dificuldades de introduzir um aluno proveniente de outra instituição e forma de ensino soube conduzir minha jornada do jeito mais prudente o que me fez estar aqui hoje concluindo o meu bacharel.

José Evaristo Medeiros Araújo Filho

Muda que quando a gente muda o mundo muda com a gente, a gente muda o mundo na mudança da mente, e quando a gente manda ninguém manda na gente, quando a gente anda a gente anda pra frente, na mudança de atitude não a mal que não se muda nem doença sem cura, na mudança de postura a gente fica mais seguro, na mudança do presente a gente molda o futuro.

FILHO, José Evaristo Medeiros Araújo. **Gestão de custos: estudo de caso na empresa Le Café Ltda. no período de Novembro a Dezembro de 2010.** Projeto monográfico apresentado à Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do RN (FARN) para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. Natal, 2010, 63f.

RESUMO

A gestão de custos evidencia a capacidade gerencial de uma indústria, bem como a formação do preço de venda e expansão de mercado no aumento da lucratividade. Esta pesquisa aplicada está inserida na área de contabilidade de custos. Tem como objetivo analisar e elaborar um sistema de formação de preço de venda, no intuito de minimizar os custos e maximizar o lucro. A empresa objeto da pesquisa é classificada como pequeno porte, tem como objetivo social a prestação de serviços e está sediada no município de Natal (RN). Para cumprimento do objetivo utilizou-se do método de estudo de caso. A partir dos dados coletados foi possível modelar os processos de gestão de custos e de formação de preços da empresa estudada. Constatou-se que a empresa pesquisada determina o preço com base nos custos dos produtos acrescidos de uma margem percentual. Além disso, o gestor analisa fatores externos, como as variações sazonais do consumo de suas mercadorias. Como dado secundário utilizou-se da pesquisa bibliográfica necessária ao arcabouço teórico da pesquisa. Verificou-se que a formação de preço na empresa estudada é um processo complexo, baseado na análise dos custos, do comportamento do consumidor. Os custos exercem grande influência na formação dos preços, pois um dos objetivos fundamentais é definir preços que cubram os custos e gerem lucros.

Palavras chave: Despesas. Custos. Preço. Lucro

FILHO, José Evaristo Medeiros Araújo. **Gestão de custos: estudo de caso na empresa Le Café Ltda. no período de Novembro a Dezembro de 2010.** Projeto monográfico apresentado à Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do RN (FARN) para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. Natal, 2010, 63f.

ABSTRACT

The management cost highlights the managerial capacity of an industry, as well as training of the sales price and market expansion in increasing profitability. This applied research is located in the area of cost accounting. Aims to analyze and develop a system for formation of the selling price in order to minimize costs and maximize profit. The object of the research company is classified as small, aims is the services and is headquartered in the city of Natal (RN). To achieve the objective we used the method of case study. From the data collected was possible to model the processes of cost management and pricing of the company studied. It was found that the investigated company determines the price based on product costs plus a margin percentage. In addition, the manager analyzes external factors such as seasonal variations, has been used in this project secondary data from the literature necessary for theoretical research. It was found that the pricing in the company studied is a complex process, based on analysis of the costs of consumer behavior. The costs have a major influence on price formation as a fundamental objective is to set prices that cover costs and generate profits.

Key word: Expenses. Cost. Price. The Profit.

LISTA DE SIGLAS

CSP	Custo dos Serviços Prestados
CCP	Centros de Custos Produtivos
CCA	Centros de Custos Auxiliares
PS	Preço de Serviço
CFU	Custo Fixo Unitário
CVL	Custo-Volume-Lucro
CV	Custo Variável
DV	Despesa variável
MC	Margem de Contribuição
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CVS	Custo Variável por Serviço

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 TEMA	14
1.2 DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA	14
1.3 HIPÓTESES	15
1.3.1 Hipótese Básica	15
1.3.2 Hipótese Secundária	15
1.4 OBJETIVOS	16
1.4.1 Objetivo Geral	16
1.4.2 Objetivos Específicos	16
1.5 JUSTIFICATIVA	16
2 METODOLOGIA	18
2.1 ESCOLHA DO MÉTODO	18
2.2 TIPOS DE PESQUISA	19
2.3 UNIVERSO E AMOSTRA	20
3 REFERENCIAL TEÓRICO	21
3.1 CONTABILIDADE	21
3.1.1 Objeto da Contabilidade	22
3.1.2 Objetivos da Contabilidade	23
3.1.3 Usuários da Contabilidade	24
3.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS	25
3.2.1 Terminologia da Contabilidade de Custos	30
3.2.2 Princípios Contábeis Aplicados a Contabilidade de Custos	33
3.2.2.1 Princípio da Realização da Receita	33
3.2.2.2 Princípio da Competência ou da Confrontação entre Despesas e Receitas	33
3.2.2.3 Princípio do Custo Histórico Como Base de Valor	34
3.2.2.4 Consistência ou Uniformidade	34
3.2.2.5 Conservadorismo ou Prudência	34
3.2.2.6 Materialidade ou Relevância	34
3.2.3 Classificação dos Custos	35
3.2.3.1 Quanto ao comportamento diante de variações nos volumes de produção de vendas	36
3.2.3.2 Quanto à forma de apropriação aos produtos, centros de custos e resultados	38
3.2.4 Métodos de Custeio	39
3.2.4.1 Custeio baseado em Atividade	39
3.3 GESTÃO DE CUSTOS	41
3.3.1 Conceito De Margem De Contribuição	43
3.3.2 Análise Custo-Volume-Lucro	44
3.3.3 Margem de Segurança	45
3.3.4 Ponto de Equilíbrio	46
3.3.5 Formação do Preço de Venda	47
4 APRESENTAÇÃO DOS DADOS	49
4.1 SURGIMENTO DA EMPRESA	49
4.2 COLETA DE DADOS	50
5 INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	51
5.1 ANÁLISE DO PROCESSO DE CUSTOS	51
5.2 ANÁLISE DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA	52
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	57
REFERÊNCIAS	60
ANEXOS	62

1 INTRODUÇÃO

O estudo do gerenciamento e dos custos de uma empresa é de extrema importância para o empreendedor, pois são usados na tomada de decisão, aprendizagem, planejamento e controle. Essas informações ajudam nas necessidades operacionais e estratégicas da empresa. Nelas o profissional aprende o custo, faturamento dos serviços e satisfação dos clientes.

Em 2011, grande parte das empresas que são abertas no mundo fecha antes de completarem dois anos de funcionamento. Os donos muitas vezes fecham sem colocar toda a contabilidade da empresa no papel e sem ter um gerenciamento do seu negócio.

O gerenciamento com eficiência é apenas um entre vários fatores essenciais de sucesso. Sendo aplicado com qualidade, o empreendedor terá seus recursos com melhor rendimento gerando o retorno esperado. Para que as empresas possam sobreviver, é necessário um gerenciamento adequado, fazendo com que erros passados não sejam cometidos novamente.

Com o ramo de academias de ginástica crescendo a cada ano, a competitividade exige mais de cada uma, tornando aquela que apresenta excelência em gerenciamento, qualidade e estrutura o diferencial, sendo vista como modelo-alvo. A dúvida em torno de melhor estratégia para a gestão é se a ênfase da empresa está nos custos ou na qualidade.

A presente pesquisa busca tratar dos custos da Academia de Ginástica XYZ, situada em Natal/RN, visando o seu gerenciamento e análise de custos.

Para a realização da pesquisa, serão analisadas os dados contábeis da empresa, juntamente com seu faturamento e seus custos e despesas relativas ao ano de 2010, material este fornecido pelo seu proprietário.

Em seguida será explicitada a área de atuação da empresa, sua estrutura física e organizacional, qual função ela exerce e tratamento dos seus custos.

Na conclusão, serão apresentados os resultados da pesquisa, e, quais as dicas serão fornecidas pretendendo melhorar o seu gerenciamento de forma que possa ser mais produtivo e melhor administrado, eliminando possíveis custos e despesas para a empresa, ajudando a melhorar o saldo.

1.1 TEMA

Gestão de Custos: Estudo de caso na empresa Academia XYZ Ltda. no período de Janeiro a Dezembro de 2010.

1.2 DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA

Um dos fatores mais importantes a ser considerado hoje no ambiente empresarial é a forma como os clientes veem a empresa em relação aos seus concorrentes. Portanto o objetivo da gestão de custos é fornecer um serviço de qualidade e competente em relação aos dos seus concorrentes visando uma relação Custo x Benefício mais atrativa, desta forma irá obter uma vantagem competitiva no mercado.

Por se tratar de uma área que serve de auxílio dentre outras à tomada de decisão, ela é um importante fator para a saúde financeira da empresa, sendo ela umas das bases para saber-se da empresa se durante a sua vida a mesma auferirá sucesso ou não. Partindo desse pressuposto e com auxílio das diretrizes da contabilidade de custos é notório a imediata aplicação dos conhecimentos adquiridos por esse ramo da ciência contábil, principalmente no que tange a delimitação de gastos (Investimentos iniciais, custos e despesas) no preço de venda, margem de contribuição e ponto de equilíbrio, e no retorno do investimento da Academia de Ginástica XYZ Ltda.

Existe uma preocupação por parte das empresas com relação ao planejamento e gestão de custos, por isso esse trabalho se propõe a apresentar um estudo da empresa Academia de Ginástica Ltda. que atua em Natal/RN, no ramo de prestação de serviço Aeróbico e Anaeróbico.

A qualidade dos serviços, visando o maior equilíbrio Custo x Benefício na empresa é primordial para a competitividade no mercado onde atua. Cria-se então a necessidade de analisar cada vez mais o mercado consumidor o que o mesmo requer da empresa, no que falamos de qualidade e quantidade, acarretando desta forma um impacto na gestão de custos para fins de tomada de decisão. No entanto, no ano calendário de 2010 teve a opção de organizar o sistema de gestão de custos e gerenciamento, com o objetivo de reduzir os custos ao ponto de se obter

a qualidade desejada para o ramo, com isso ter um ponto de equilíbrio entre o custo máximo que a empresa terá de ter para que determinada clientela esteja satisfeita com os serviços prestados e obter a maior maximização de lucro.

Em meio dessa missão social, o profissional contábil deve analisar até que ponto pode-se diminuir os custos e gastos da empresa a fim de se obter um ponto de equilíbrio entre o que está sendo gasto e o qual o retorno desejado.

1.3 HIPÓTESES

1.3.1 Hipótese Básica

Caso Identifique os custos na aquisição de mercadorias em geral teremos a condição de avaliar o desempenho de saídas e entradas de mercadorias, com isso analisar quais serão os setores que irão sofrer maior investimento da empresa.

1.3.2 Hipótese Secundária

A Gestão de Custos poderá acarretar um maior equilíbrio entre os serviços que por ventura estão obtendo mais a atenção da clientela, portanto exigindo uma atenção profissional maior e/ou mais qualificada, por fim obtendo um ponto de equilíbrio entre quais são as área da academia que estão necessitando de maior atenção e qualidade, maximizando assim o rateio de custos para cada área. Caso haja o corte dos custos e das despesas que mais influenciam na receita, a empresa irá obter um maior lucro final.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo Geral

Conhecer em quais áreas o investimento será maiores e menores, pela rotatividade de atenção auferida pela cliente em cada área.

1.4.2 Objetivos Específicos

- Analisar o processo de investimento e custo;
- Verificar os custos e despesas operacionais;
- Verificar o método utilizado para a formação do preço de venda;
- Diagnosticar o preço de venda ideal para as duas áreas da academia;

1.5 JUSTIFICATIVA

A justificativa do tema norteia o fato de que na atualidade existe um grande número de empresas atuando no ramo de serviços, isso é uma consequência do aumento da demanda da procura pela saúde que vem ocorrendo de forma gradativa e acelerada desde no início dos anos 90, por esse crescimento constante esse tipo de mercado vem merecendo uma atenção especial e mais detalhada e muitas vezes o que é notório é a parcial falta de políticas e até mesmo de cuidados que visam uma maior preocupação e respeito relacionados à gestão de custos desse tipo de estabelecimento.

Diante deste contexto, os gestores vêm buscando alternativas que permitam aperfeiçoar resultados positivos e, uma dessas alternativas, é a redução dos custos. Surge então necessidade de um estudo na organização e na implantação de ações que permitam as empresas minimizarem custos e despesas e, consequentemente, maximização dos lucros e crescimento.

As informações de contabilidade de custos estão sendo definidas de um modo geral, de maneira a incluir tanto informações financeiras como não financeiras. Essa tendência fez surgir uma nova expressão: gestão de custos, com foco em reduzir custos e fortalecer a posição estratégica da empresa. (ELDENBURG, 2007, p.82)

Será abordada a atribuição dos custos aos serviços prestados.

Este projeto não só abrangerá o ramo de prestação de serviços como também poderá ser usado para qualquer ramo do comércio varejista/atacadista tendo como estudo a área de atuação desejada.

2 METODOLOGIA

No decorrer desse estudo será apresentado um procedimento metodológico em nível de pesquisas.

Segundo LAKATOS (2001, p. 39) a metodologia poder ser considerada “O estudo dos métodos ou as etapas a serem seguidas em um projeto de pesquisa, do instrumental, das formas de tabulação e tratamento dos dados, enfim, de tudo aquilo que se utilizou no trabalho de pesquisa”.

Na busca de aprimorar os conhecimentos, esse método baseado em pesquisa bibliográfica e coleta de dados, facilitando os caminhos a serem percorridos para chegar aos objetivos propostos de forma clara e direta.

2.1 ESCOLHA DO MÉTODO

A escolha conduz este trabalho ao método dialético, que é aplicado a um estudo de caso da empresa XYZ, com o objetivo de obter uma visão mais clara e profunda sob o tema.

Dialética (do grego *διαλεκτική*) era, na Grécia antiga, a arte do diálogo, da contraposição e da contradição de ideias que levam a outras ideias.

O método dialético baseia-se em diálogo, utilizando a lógica, buscando novos contentamentos que requerem solução, dessa maneira a pesquisa se desenvolveram nesse rumo, onde o desenvolvimento irá fazer surgir novas problemáticas abrangendo assim o campo discutido.

“Aos poucos, passou a ser a arte de, no diálogo demonstrar uma tese por meio de uma argumentação capaz de definir e distinguir claramente aos conceitos envolvidos na discussão” (Konder, 1987, pag. 7).

A concepção hegeliana de dialética é de natureza idealista, ou seja, admite a hegemonia das ideias sobre a matéria. Essa concepção foi criticada por Karl Marx e Friedrich Engels, que “viraram a dialética de cabeça para baixo” e apresentam em bases materialistas, ou seja, admitindo a hegemonia da matéria em relação às ideias. O materialismo dialético pode, pois ser entendido como um método de interpretação de realidade. (ANDRADE, 2010, p. 96)

Segundo BORGES (2000), o estudo de caso pode ser considerado como “Uma inquirição empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro

de um contexto da vida real, quando a fronteira entre o fenômeno e o contexto não é claramente evidente e onde múltiplas fontes de evidência são utilizadas”.

Ponto de partida para o método dialético na pesquisa é a análise crítica do objeto a ser pesquisado, o que significa encontrar as determinações que o fazem ser o que é. Tais determinações têm que ser tomadas pelas suas relações, pois a compreensão do objeto deverá contar com a totalidade do processo, na linha da intencionalidade do estudo, que é estabelecer as bases teóricas para sua transformação. Uma das características do método dialético é a contextualização do problema a ser pesquisado, podendo efetivar-se mediante respostas às questões: quem faz pesquisa, quando, onde e para que? Não se trata de subjetivismos, mas de historicidade, uma vez que a relação sujeito e objeto na Dialética vêm a cumprir-se pela ação de pensar. As sínteses são constituídas numa relação de tensão, porque a realidade contém contradições. Assim, a totalidade, a historicidade e a contradição são as categorias metodológicas mais importantes na Dialética. Quanto às categorias simples, que se referem ao conteúdo do objeto, são definidas segundo o tema do problema a ser pesquisado.

Sendo assim o método abordado pelo presente trabalho será o estudo de caso que estudará é uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente. Pode ser caracterizado como um estudo de um programa, uma instituição, um sistema educativo, etc.

2.2 TIPOS DE PESQUISA

A metodologia a ser utilizada segundo objetivos terá a característica de pesquisa exploratória e descritiva, na qual será realizada a consulta de alguns livros sobre contabilidade de custos e gestão de custos, além de pesquisa na internet e informações contábeis da empresa.

Para Andrade (2010, p 123), “Técnicas são conjuntos de normas usadas especificamente em cada área das ciências, podendo-se afirmar que a técnica é a instrumentação específica da coleta de dados”.

Quanto ao procedimento de coleta de dados também será caracterizado como uma pesquisa quantitativa pelo fato de traduzir em números as informações analisadas para que possa ser elaborado relatório com finalidade de esclarecimento e organização dos dados.

2.3 UNIVERSO E AMOSTRA

Este trabalho é baseado no levantamento de dados da empresa XYZ Academia de Ginástica Ltda., situada à Rua Rio das Fortunas, nº 50, Trairi, na zona norte da cidade de Natal/RN. A empresa trabalha na de prestação de serviços de aeróbicos e anaeróbicos, tendo ao todo 6 (seis) funcionários.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 CONTABILIDADE

Não há um conhecimento direto sobre quem inventou a contabilidade, mas sabe-se que é uma ciência nobre e antiga que se confunde com a evolução histórica do homem, onde a própria contabilidade conta essa história, com seus registros contábeis valiosíssimos para os historiadores.

Podemos dizer que a contabilidade iniciou-se empiricamente com o homem primitivo. Sua maneira rudimentar de contar já era um modo de inventário, pois tinha como objetivo o controle do seu patrimônio, como rebanhos, fardos de alimentos, instrumentos de caça e pesca e outros bens quantitativos. O que mostra que o homem da antiguidade já tinha a preocupação com a riqueza e a propriedade (como acontece atualmente). Desde os primórdios o homem teve que ir aperfeiçoando sua maneira de contabilizar, na medida em que as atividades se tornavam mais complexas.

A contabilidade tinha como foco principal o controle, posteriormente com a evolução do homem, tornava-se fundamental para o comércio. Com o comércio de troca de bens, a contabilidade continuou quantitativa, tendo uma evolução lenta até o aparecimento da moeda. Com a criação de sistemas monetários tal ciência evoluiu significativamente.

A história da contabilidade mostra que nossa cultura deriva quase que inteiramente de outras culturas e que a contabilidade não foi apenas consequência da evolução do homem, e sim, um alicerce para que tal evolução acontecesse, pois a partir do sistema de contas, que o homem se organizou, dando o passo fundamental para uma evolução mais acelerada, deixando de ser primitivo e passando a raciocinar de maneira organizada, conseqüentemente com a evolução humana, a contabilidade se tornou o pilar fundamental para um mundo capitalista. Podendo-se afirmar que um sistema de contabilidade não falta nem mesmo na mais rudimentar das organizações.

A Contabilidade tem evoluído ao longo dos anos em função de diversos estudos que possibilitam o surgimento de novas e melhores formas de controlar o patrimônio através de um sistema informações que possibilitam a tomada de

decisões mais racionais no intuito de garantir a continuidade e o sucesso das organizações.

Para isso, o estudo da Contabilidade como o de qualquer outra ciência, necessita está centrado num foco, e em um objeto que será investigado e desnudado, visando conhecer intimamente o mesmo. Também é necessário identificar o objetivo, ou seja, o alvo, a meta, a finalidade do que se pretende atingir com o estudo do objeto; bem como as funções que são as ações naturais da contabilidade, as atribuições que são desencadeadas para garantir o atendimento dos objetivos.

A Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial. (FRANCO, 1997, p.21).

Contabilidade é a ciência que tem como objeto de estudo o patrimônio das entidades, seus fenômenos e variações, tanto no aspecto quantitativo quanto no qualitativo, registrando os fatos e atos de natureza econômico-financeira que o afetam e estudando suas consequências na dinâmica financeira.

3.1.1 Objeto Da Contabilidade

O objeto da contabilidade é sabido que é sempre o PATRIMÔNIO de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro.

É o patrimônio e seu campo de aplicação o das entidades econômico- administrativas assim chamadas àquelas que para atingirem seu objetivo, seja ele econômico ou social, utilizam bens patrimoniais e necessitam de um órgão administrativo que pratica os atos de natureza econômica e financeira necessária a seus fins. (FRANCO, 1997, p.19)

Na Resolução 774 de 16 de dezembro de 1994 do Conselho Federal de Contabilidade estabelece:

Na Contabilidade, o objeto é sempre o patrimônio de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorrem nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir lucro. (CFC, 2000, p.30)

Assim, podemos afirmar que o objeto da contabilidade é o estudo do patrimônio definido como o conjunto de bens, direitos e obrigações pertencentes a uma ou mais pessoas, em seus aspectos estático (econômico e financeiro) e dinâmico (variações sofridas pela riqueza patrimonial) e nos seus aspectos qualitativos e quantitativos visando desnudá-lo e mostrá-lo como está no intuito de propiciar condições de intervenção no mesmo.

3.1.2 Objetivos Da Contabilidade

Os objetivos ou como preferem alguns autores às finalidades da Contabilidade são destacadas por diferentes estudiosos da ciência contábil. Vale salientar conforme destaca na própria Resolução 774 do CFC (CFC 2000 p.33) que “a existência de objetivos específicos não é essencial à caracterização de uma ciência, pois, caso o fosse, inexistiria a ciência “pura”, aquela que se concentra tão somente no seu objeto”. Ressalta a citada Resolução que o objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Normalmente está é uma visão científica, mas existe uma visão pragmática adotada por muitos estudiosos da Contabilidade, de que a aplicação da Contabilidade a uma entidade particularizada busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros.

De acordo com IUDÍCIBUS (1995 p.21), “o objetivo básico da contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de

informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”.

Logo, o objetivo da contabilidade é fornecer informações fidedignas e tempestivas sobre o patrimônio, e sobre o resultado da entidade aos diversos usuários da informação contábil. Nesse aspecto, vale salientar que fundamentalmente a Contabilidade deve propiciar condições para que a administração possa tomar decisões mais racionais para preservação, ampliação do patrimônio e consequente continuidade da entidade.

3.1.3 Usuários Da Contabilidade

Os usuários tanto podem ser internos como externos e, mais ainda, com interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas pela Entidade devem ser amplas e fidedignas e, pelo menos, suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o seu futuro. Os usuários internos incluem os administradores de todos os níveis, que usualmente se valem de informações mais aprofundadas e específicas acerca da Entidade, notadamente aquelas relativas ao seu ciclo operacional. Já os usuários externos concentram suas atenções, de forma geral, em aspectos mais genéricos, expressos nas demonstrações contábeis. Em países com um ativo mercado de capitais, assume importância ímpar a existência de informações corretas, suficientes e inteligíveis sobre o patrimônio das Entidades e suas mutações, com vista à adequada avaliação de riscos e oportunidades por parte dos investidores, sempre interessados na segurança dos seus investimentos e em retornos compensadores em relação às demais aplicações. A qualidade dessas informações deve ser assegurada pelo sistema de normas alicerçado nos Princípios Fundamentais, o que torna a Contabilidade um verdadeiro catalisador do mercado de ações.

O tema é vital e, por conseqüência, deve-se manter vigilância sobre o grau em que os objetivos gerais da Contabilidade aplicada a uma atividade particularizada estão sendo alcançados. O entendimento das informações pelos próprios usuários pode levá-los a conclusão da necessidade de valer-se dos trabalhos de profissionais da Contabilidade.

3.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

O homem sempre foi um ser pensante, e com a sua evolução ao longo da história, seus pensamentos se tornaram atitudes que foram tomando conotações importantes, pois este começou a descobrir e criar coisas novas, e muitas vezes extraordinárias, invenções e técnicas inéditas que vieram para melhorar o convívio e o estilo de vida da sociedade que está inserido.

A partir da segunda revolução industrial que teve seu começo em meados 1860 a contabilidade de custos tomaria para si uma importância bastante significativa, a preocupação com os chamados fatores de produção e de realização como os materiais a mão de obra e as despesas gerais de fabricação ou de realização passaram a ser a pata dos ovos de ouro do capitalismo e sobrou para a contabilidade de custos com o decorrer das décadas e avanços tecnológicos dar as diretrizes ao custo de produção ou de realização que nada mais é como foi relatado acima (a soma de três recursos: os materiais, a mão de obra e as despesas gerais) diretrizes essas que visam sempre buscar a maior margem de lucro para a empresa, as empresas para apurar o resultado do exercício nessa época somavam as receitas e subtraíam delas o custo da mercadoria vendida, gerando o lucro bruto. Do lucro bruto eram deduzidas as despesas, e, assim encontravam o lucro ou prejuízo do período.

Na era mercantilista, seus princípios derivam da contabilidade financeira e por este fato nem sempre consegue atender a suas outras duas mais recentes e certamente as mais importantes tarefas: controle e decisão. Estes novos campos deram nova vida a esta área que, por sua vez, apesar de já ter criado técnicas e métodos específicos para tal ênfase, não conseguiu ainda esgotar todo o seu potencial. Talvez sequer conseguisse mostrar a seus profissionais e usuários que possui três faces distintas que precisam ser trabalhadas diferentemente Martins (2003).

A necessidade do controle fez com que a apuração de custos ganhasse importância desde o início do capitalismo. Era através de custos que o comerciante levantava as respostas se estava ou não lucrando com seu negócio, pois bastava confrontar receitas e despesas dos mesmos períodos Santos (2005).

A contabilidade de custos era utilizada com ferramenta segura para controlar as variações de custos e de vendas e também para medir o crescimento ou o declínio do negócio.

No século XX, surgiram várias obras que contribuíram para enriquecer os métodos de apuração de custos e resultados. Crescimento este que se deu a partir da metade do século XX para cá, pois havia grande procura por literaturas contábeis, especialmente focadas para apuração e análise de custos que auxiliassem o administrador na gestão do negócio Santos (2005)

A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, e de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões, bem como tornar possível a alocação mais criteriosamente possível dos custos de produção aos produtos.

A contabilidade de custos coleta classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da entidade, denominados de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos. Os dados coletados podem ser tanto monetários como físicos. Exemplos de dados físicos operacionais: unidades produzidas, horas trabalhadas, quantidade de requisições de materiais e de ordens de produção, entre outros.

A contabilidade de custos requer a existência de métodos de custeio para que, ao final do processo, seja possível obter-se o valor a ser atribuído ao objeto de estudo.

A importância da contabilidade de custos nas organizações de pequeno porte não difere bastante em relação ao desempenhado nas grandes empresas. Segundo Perez, Oliveira e Costa (1999), a contabilidade de custos tem como funções básicas: a sistematização e a análise dos gastos, a classificação e a contabilização dos custos e a geração de relatórios e informações sobre os custos de produção.

Deve-se manter em mente que a contabilidade na pequena empresa não tem a necessidade de ser tão complexa, uma vez que seus processos são mais simplificados em relação às grandes empresas. Entretanto é necessário compreender a forma pela qual os fatos contábeis ocorrem, bem como a estrutura funcional e operacional da empresa em função da identificação, mensuração, registro e apropriação dos custos ocorridos.

A relação da Contabilidade de Custos como parte integrante do processo administrativo é ressaltado por Matz, Curry e Frank (1974), que enfatiza a sua responsabilidade pelo provimento dos registros dos custos dos produtos e dos dados para estudos de custos especiais que envolvem escolhas alternativas com relação aos produtos, operações e funções, assistindo dessa forma a administração em suas decisões com respeito às políticas de vendas, métodos de produção, procedimentos de compras, planos financeiros e estrutura de capital.

Quanto à sua utilização gerencial, Perez, Oliveira e Costa (1999) apontam muitas possibilidades para o uso da contabilidade de custos como ferramenta auxiliar na tomada de decisões gerenciais, onde as mais comuns são relacionadas à fixação do preço de venda, ao cálculo da lucratividade de produtos, bem como à seleção do mix de produção.

Portanto, uma contabilidade de custos eficiente pode ser um instrumento fundamental para o sucesso de um empreendimento, já que ela se constitui num auxílio preciso e sistemático para o processo de tomada de decisões objetivando a determinação do custo dos produtos como um dos critérios de avaliação dos níveis de preço, a análise da rentabilidade das diversas atividades e produtos da empresa, a avaliação dos estoques, a determinação da estrutura de custos dos produtos e comparação com a concorrência, bem como a indicação do melhor emprego dos recursos onde possam produzir melhores resultados.

Por sua vez, a ausência da contabilidade de custos não é apenas um problema contábil, mas se constitui em um problema administrativo, pois sem este controle adequado, não se consegue compreender os fatos ocorridos dentro da empresa. As conseqüências podem ser desastrosas para a empresa, uma vez que ela pode vir a elaborar e implantar estratégias comerciais, programas de produção, sistemas de estoque de materiais e produtos acabados sem dispor de informações relevantes necessárias para subsidiá-las.

Segundo Callado (2002) hoje as empresas brasileiras estão inseridas em um contexto de grande competitividade, onde qualidade e custo são fatores importantes para sua sobrevivência. Para que isto ocorra, as empresas devem se adequar para responder corretamente às exigências do mercado, uma vez que estas exigências se aplicam tanto para as grandes quanto às médias e pequenas empresas.

De acordo com Resnik (1990), a maioria das pequenas empresas tem tolerância muito pequena com relação a despesas inúteis ou improdutivas. Por isso, pode-se dizer que o controle rigoroso dos custos constitui um ponto crítico.

A Contabilidade de Custos como instrumento de auxílio aos gestores. Para tomada de decisão, apresenta-se de fundamental importância, uma vez que os gestores tenham que tomar decisões importantes ou não tanto no âmbito interno como no externo de sua organização.

A tomada de decisão também pode ser vista como uma das funções básicas da administração, como afirma Garrison e Noreen (2001), já que ela está sempre se deparando com questões do tipo: quais produtos vender, quais métodos de produção empregar, fabricar peças ou compra-las prontas, qual preço cobrar, quais canais de distribuição utilizar, quando aceitar pedidos especiais e assim por diante.

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

Um conceito importante para a tomada de decisão é relativo aos custos relevantes. De acordo com Morse e Roth (1986), custos relevantes são os custos que diferem entre alternativas competitivas, uma vez que todas organizações em determinados momentos necessitam optar por determinada linha de ação frente à outra; e serão esses custos que exercerão grande influência aos gestores à escolha de caminhos a serem seguidos. Uma tomada de decisão sofre influência das previsões de resultados futuros relativos às diversas alternativas, mas nem todos os custos futuros são necessariamente relevantes a uma dada decisão. Serão relevantes os custos que se comportarem de maneira diferente nas alternativas disponíveis.

Para o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1995) a

Informação é a matéria-prima essencial ao processo de tomada de decisão, ou seja, a maneira como estão sendo desenvolvidas as atividades, os resultados, sejam parciais ou totais, desvios relevantes na condução dos trabalhos, fatores externos que possam impactar o processo operacional, dentre outros

aspectos, são informações importantes no processo de tomada de decisão, nos diferentes níveis hierárquicos.

A importância da informação é ressaltada por Bodnar e Hopwood (1990) ao afirmarem que o valor da informação deriva do impacto que ela oferece nas decisões a serem tomadas, pois para se obter as informações, as organizações apresentam certos custos para isso, e se determinadas informações não provocam impacto algum na tomada de decisão, é sinal que essa informação representou um impacto negativo para o gestor. Os mesmos autores apresentam ainda que características as informações devem apresentar para serem úteis aos gestores, que são as seguintes: Exatas; Atualizadas; Rápidas; Perfeitas; e Relevante.

A contabilidade é uma ferramenta gerencial essencial para tomada de decisões, coletando e fornecendo informações úteis, com o objetivo de se tornar um elemento diferencial entre alternativas. As informações precisas nem sempre podem ser consideradas como úteis. É importante que se perceba no processo decisório a melhor forma de se evidenciar uma informação, com clareza, objetividade e a tempo, para que de fato tenha valor para o tomador de decisão.

A contabilidade pode fornecer à administração informações de grande relevância, para isso é preciso que seus relatórios sejam oportunos, comparativos, pertinentes, confiáveis, claros e concisos. Esses relatórios devem ser elaborados com o intuito de serem compreendidos por toda e qualquer pessoa envolvida no sistema empresa e capaz de possibilitar a tomada de decisão.

Horngren (2000) ressalta a importância dos Contadores à tomada de decisão, uma vez que eles têm importante papel no processo de solução de problemas, não como responsáveis pelas decisões, mas sim, como os responsáveis pelo levantamento e pela informação de dados que afetaram a decisão a ser tomada e tem como responsabilidade oferecer ao administrador as informações que o levem a escolher a melhor decisão.

Lynch e Williamson (1983) enumeram alguns tipos de decisões que são tomadas com certa frequência por gestores financeiros, que são: Eliminação determinada linha de produção; Aceitar Encomendas Especiais; Produzir ou comprar. Essas são algumas das situações que os gestores enfrentam constantemente em seu ambiente de trabalho, cabendo a ele tomar as decisões o mais acertadamente possível, uma vez que grande da responsabilidade provavelmente cairá sobre eles; porém cabe a ele solicitar, exigir e criar mecanismos

de obter cada vez mais informações confiáveis e representativas para que cada tomada de decisão seja sempre que possível tomada com bases seguras e fidedignas.

3.2.1 Terminologia Da Contabilidade De Custos

1. Gasto - Sacrifício financeiro com que a entidade arca para qualquer obtenção de um produto ou realização de um serviço, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro). Conceito extremamente amplo que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos; assim, temos gastos com compra de matérias-primas, gastos com mão-de-obra, gastos com honorários da diretoria etc. Não estão aqui incluídos os custos de oportunidade ou juros sobre capital próprio, uma vez que estes não implicam a entrega de ativos.
2. Investimento - Gasto ativado em função de sua vida útil ou benefícios atribuíveis a futuros períodos. Todos os sacrifícios realizados para aquisição de bens ou serviços que são “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente considerados investimentos.
3. Custo - Gasto relativo ao consumo de bem ou serviço no processo de produção de outros bens ou serviços. O custo é também um gasto, que só reconhecido com tal, isto é, como custo, no momento da sua utilização dos fatores de produção, para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Assim por exemplo, a matéria-prima foi um gasto com a sua aquisição que logo em seguida se tornou um investimento, e assim permaneceu durante o tempo de estocagem, quando há a sua utilização no processo de fabricação de um bem, surge então o custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo investimento, já que permanece ativado até o momento de sua venda.
4. Despesa - Gasto relativo ao consumo de Bem ou serviço que tem relação direta ou indireta com o processo de obtenção de receitas da entidade. A comissão do vendedor, por exemplo, é um gasto que se tornará imediatamente uma despesa. O microcomputador utilizado na administração,

que fora transformado em investimento, tem uma parcela reconhecida como despesa (depreciação), sem passar por custo.

5. Desembolso - Pagamento resultante da aquisição do bem ou realização do serviço.
6. Perda (despesa) - Bem consumido ou serviço prestado de forma anormal e involuntária. Não se confunde com despesa nem mesmo com custos, exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício com a intenção de obtenção de receita. Assim temos como exemplos perdas com incêndios, obsolescência dos estoques etc. Cabe atentar que as inúmeras perdas de pequeníssimo valor são consideradas na prática dentro de custos e despesa, sendo permitido por se tratarem de valores irrelevantes. Mas caso de montantes apreciáveis esse tratamento não é aceito.
7. Desperdício - É o consumo intencional, que por alguma razão não foi direcionado à produção de um bem ou à prestação de um serviço.
8. Encargos - ônus, em geral, determinado pela legislação. É o caso dos encargos sociais: trabalhistas e previdenciários. Outro exemplo: encargos financeiros sobre desconto de títulos; também, encargos de depreciação, amortização e exaustão.
9. Matéria-prima - É a substância bruta essencial para a fabricação de alguma coisa. Assim, a matéria-prima é o principal elemento que compõe um produto acabado. A matéria-prima abrange os bens no estado em que se apresentam na natureza ou semielaborados. Estes representam os insumos dos produtos que se deseja obter e que serão manipulados, processados e transformados.
10. Materiais secundários - São aqueles que também participam do produto final, mas não apresentam o mesmo grau de importância da matéria-prima. Exemplifica-se com os botões e a linha que fazem parte integrante de uma camisa, ou os parafusos e a cola que participam de uma mesa.
11. Materiais auxiliares - São aqueles que ajudam no preparo e na fabricação de um determinado produto, mas não fazem parte integrante dele. A título de exemplo, têm-se a graxa e lubrificantes que conservam as máquinas de produção.

12. Embalagens - São todos os materiais que envolve o produto acabado, isto é, sem os quais o produto final dificilmente seria comercializado. Torna-se necessário distinguir aqui os dois tipos de embalagens que podem ocorrer.
13. Custo de aquisição ou de produção: é o valor de entrada pela aquisição ou produção de bens e serviços.
14. Custo de aquisição de materiais: inclui o valor pago ao fornecedor, subtraído dos impostos recuperáveis e acrescidos dos valores em que a empresa incorre para colocar esses materiais em condições de uso (frete, seguro, armazenagem etc.).
15. Custo de produção: inclui o custo de aquisição dos materiais, acrescidos dos demais gastos incorridos na produção (mão-de-obra, energia, manutenção, depreciação etc.).
16. Custo dos Produtos Vendidos (CPV): valor dos gastos incorridos no processo de produção dos bens que foram sacrificados para que a empresa gerasse receita de vendas de produtos.
17. Custo das Mercadorias Vendidas (CMV): valor dos gastos incorridos no processo de aquisição dos bens que foram sacrificados para que a empresa gerasse receita de vendas de mercadorias.
18. Custo dos Serviços Prestados (CSP): valor dos gastos incorridos no processo de prestação dos serviços para que a empresa gerasse receita de prestação de serviços.
19. Preço: valor de saída pela venda de bens produzidos ou serviços prestados.
20. Receita: produto da multiplicação da quantidade de bens vendidos ou serviços prestados pelo respectivo preço unitário.
21. Mercadorias: bens adquiridos para serem revendidos.
22. Produtos: bens produzidos para serem vendidos.
23. Insumos: bens adquiridos para consumo no processo de produção de novos bens de prestação de serviços.
24. Centro de custos: é a menos unidade de acumulação de custos, sendo representada por homens, máquinas e equipamentos de características semelhantes que desenvolvem atividades homogêneas relacionadas com o processo produtivo.

- 25. Centros de custos Produtivos (CCP): centros de custos por onde os produtos passam durante o processo de fabricação e nos quais são transformados ou beneficiados.
- 26. Centros de Custos Auxiliares (CCA): centros de custos que fazem parte do processo produtivo, mas não atuam diretamente nos produtos. Prestam serviços ou dão apoio aos CCP.
- 27. Centro de despesas: a menor unidade de acumulação de despesas, sendo representada por homens, máquinas e equipamentos de características semelhantes que desenvolvem atividades homogêneas relacionadas com as atividades administrativas, financeiras e comerciais.

3.2.2 Princípios Contábeis Aplicados a Contabilidade De Custos

3.2.2.1 Princípio da Realização da Receita

Reconhecimento contábil do resultado somente quando da realização da receita que ocorre, em regra, quando da transferência do bem ou do serviço para terceiros.

3.2.2.2 Princípio da Competência ou da Confrontação entre Despesas e Receitas

Diz respeito ao reconhecimento das despesas: Despesas especificamente incorridas para a consecução daquelas receitas que estão sendo reconhecidas; Despesas incorridas para a obtenção de receitas genéricas, e não necessariamente daquelas que agora estão sendo contabilizadas.

3.2.2.3 Princípio Do Custo Histórico Como Base De Valor

Registro pelo valor original de entrada pode-se corrigir pelo índice de inflação e o Registro de gastos efetivos da entidade, representados por pagamentos ou promessa de pagamentos pelos bens ou serviços recebidos o que se deixou de ganhar com a decisão de produzir o bem não é considerado custo de produção.

3.2.2.4 Consistência ou Uniformidade

Uma vez adotada uma alternativa dentre várias contabilmente aceitas, não se deve mudar de critério a cada período. Caso a mudança de critério seja necessária deve-se informar o fato e os efeitos do mesmo no resultado da empresa.

3.2.2.5 Conservadorismo ou Prudência

Espírito de precaução. Em caso de dúvida fundamentada sobre tratar determinado gasto como custo ou despesa deve-se considerar como despesa.

3.2.2.6 Materialidade ou Relevância

Desobrigam de um tratamento mais rigoroso os itens cujo valor monetário é pequeno dentro dos gastos totais.

3.2.3 Classificação dos Custos

Uma classificação apropriada de custos é essencial para que a administração possa coletar e utilizar essa afirmação do modo mais eficiente possível. Segundo Leone (1995, p. 20), "os custos podem ser divididos em três grandes grupos":

- custos para determinação da rentabilidade e avaliação do patrimônio;
- custos para controle de operações;
- custos para tomada "de decisões e planejamento."

Complementando Bierman e Dickman (1987 *apud* LEONE, 1991, p. 52) mostra a classificação de custos que se baseiam em métodos quantitativos e classificam os custos de acordo com:

o comportamento diante do volume da atividade (fixos ou variáveis), quanto à responsabilidade, quanto à habilidade de identificação do custo (direto ou indireto), quanto à sua natureza, quanto à sua função (fabris, comerciais, administrativos) e quanto a uma decisão particular (custos de oportunidade, custos conjuntos [...]); Matz e Ursy que classificam os custos quanto à natureza, quanto ao período contábil em que é aplicado, quanto à tendência em variar de acordo com o volume de atividade (fixo, variável e semivariável), quanto ao

produto ou serviço (materiais, mão-de-obra), quanto aos departamentos fabris, quanto ao planejamento e controle (estimados e padrões) e quanto a processos analíticos (custos diferenciais, de oportunidade,...). Dopuch e Brinberg que classificam os custos pela relação custo-volume-lucro (fixos, variáveis e semivariáveis), pela análise dos custos por unidade de custeio, pela análise dos custos por produto (custos primários, custos indiretos, custos diretos), pelo seu controle (custos controláveis e não controláveis), pela aplicação a decisões (custos incrementais, custos de oportunidade); Horngren que classifica os custos de acordo com as mudanças na atividade, custos unitários e totais, custos do produto e custos periódicos, custos fabris e não-fabris, custos por natureza, diretos e indiretos, inventariáveis e periódicos; Buckley e Lightner que fazem a classificação da seguinte forma: custos em relação ao período, em relação à identificação, em relação ao controle e em relação ao comportamento.

Na realização desta dissertação, optamos por apresentar a classificação dos custos da seguinte maneira:

- classificação dos custos quanto ao comportamento diante de variações nos volumes de produção;
- classificação dos custos quanto à forma de distribuição e apropriação aos produtos, centros de custos e resultados.

3.2.3.1 Quanto ao comportamento diante de variações nos volumes de produção de vendas

Associado ao problema de conhecer a composição do custo de fabricação está o de conhecer o comportamento desses elementos de custo em relação às mudanças no número de unidades produzidas (ou qualquer outra medida de volume). De acordo com o comportamento dos custos, respostas às mudanças no volume de produção é o foco dos tomadores de decisão em quase todos os setores.

Quanto ao comportamento em relação às variações nos volumes de produção e de vendas, os custos podem ser classificados em fixos, variáveis e semifixos ou semivariáveis.

De acordo com BACKER E JACOBSEN (1976, p. 13):

Os custos podem variar de diversas maneiras com as alterações no volume da produção ou venda. Certos custos tendem a crescer ou diminuir, no total em proporção às mudanças nos níveis de atividade. Estes são chamados custos variáveis. A mão-de-obra direta e as

matérias-primas são exemplos de custos variáveis. Outros custos tendem a variar segundo o tempo e não com os níveis de atividade. Estes são chamados custos fixos [...] uma terceira categoria de custos é parcialmente variável e é designada como custos semivariáveis ou custos semifixos.

Decisões de *marketing*, produção e investimentos afetam o volume de atividades de uma empresa, e os administradores estão sempre interessados em saber como os custos mudam diante dessas alterações no volume de produção. Para suprir essa informação, tradicionalmente, as empresas classificam os custos entre custos fixos e custos variáveis, baseados em seu comportamento em resposta às mudanças no volume de produção.

Os custos fixos são os que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, independem do volume de produção, ou seja, uma alteração no volume de produção para mais ou para menos não altera o valor total do custo.

Conforme Ludícibus (1995), Os custos fixos são teoricamente definidos como os que se mantêm inalterados, dentro de certos limites, independentemente das variações das atividades ou das vendas, muitas vezes, embora fixos quanto à intensidade do esforço ou do serviço envolvido, sofrem variações devidas apenas à inflação ou acréscimo de preços.

Os custos variáveis são os que mantêm relações direta com o volume de produção ou serviço. Dessa maneira, o valor absoluto dos custos variáveis cresce à medida que o volume de atividades da empresa aumenta. Na maioria das vezes, esse crescimento no total evolui na mesma proporção de acréscimo no volume produzido.

Para Ludícibus (1995), os custos variáveis são os que variam na mesma proporção das variações ocorridas no volume de produção ou outra medida de atividade. Mesmo os custos variáveis, que presumivelmente não só acompanhariam proporcionalmente a variação de volume como também, pelo mesmo fato, deveriam ser fixos unitariamente, sofrem, no médio prazo pelo menos, o impacto de economias e deseconomias de escala, de ineficiências e eficiências.

Existem categorias intermediárias entre variáveis e fixas: são os custos semivariáveis e semifixos. Estes apresentam um componente fixo a partir do qual passa seu comportamento a ser variável.

Segundo Padoveze (1997), “Os custos semivariáveis ou mistos são aqueles que têm dentro de si uma parcela fixa e uma parcela variável, tornando-se semivariáveis ou semifixos”.

O custo total dos produtos fabricados não varia proporcionalmente com o número de unidades produzidas nem permanece inalterado. Ao invés disso, ele mostra uma tendência crescente quando aumenta o número de unidades produzidas. Um custo cujo total tende a variar (mas não varia proporcionalmente) com o número de unidades produzidas, e não pode ser eliminado quando não há produção, é conhecido como um custo semivariável.

Assim, conclui-se como sendo custos variáveis aqueles que, em seu valor total, variam proporcionalmente à quantidade produzida, enquanto o custo por unidade permanece inalterado. Por outro lado, os custos fixos totais, dentro dos limites da capacidade instalada, permanecem constantes diante de oscilações no volume de produção, mas o custo por unidade varia de forma inversamente proporcional à quantidade produzida.

3.2.3.2 Quanto à forma de apropriação aos produtos, centros de custos e resultados.

Quanto à forma de distribuição e apropriação aos produtos, os custos podem ser classificados como diretos e indiretos.

ATKINSON et al. (2000, p.127) afirmam que:

os custos diretos de produção são aqueles que podem ser identificados diretamente ao produto, como, por exemplo, material direto e mão-de-obra direta. Eles são transferidos diretamente aos produtos baseados na quantidade mensurada de recursos consumidos para sua produção. Todos os outros custos de produção são classificados como custos indiretos de produção. Esses custos são incorridos para fornecer os recursos necessários para realizar diversas atividades que dão apoio à produção de diversos produtos (custos de apoio à produção).

Conforme citado por Martins (2000, p. 55), “Todos os custos podem ser classificados em “Fixos e Variáveis ou em Diretos e Indiretos” ao mesmo tempo. Assim, a matéria-prima é um custo direto e variável, os materiais de consumo são normalmente custos indiretos e variáveis, os seguros de fábrica são custos indiretos e fixos dentre outros. Os custos diretos são variáveis, quase sem exceção, mas os

Indiretos são tanto fixos como variáveis, apesar da geral predominância dos primeiros”.

Os custos diretos são os que podem ser quantificados e identificados no produto ou serviço e valorizados com relativa facilidade. Dessa forma, não necessitam de critérios de rateios para serem alocados aos produtos fabricados ou serviços prestados, já que são facilmente identificados, já que são facilmente identificados. Os custos diretos, na grande maioria das indústrias, compõem-se de materiais e mão-de-obra, conforme definido a seguir.

Portanto, os custos diretos são aqueles que podem ser apropriados aos produtos ou serviços de forma objetiva por meio de uma medida de consumo e são valorizados com relativa facilidade. Entretanto, os custos fixos, que em sua maioria se relacionam mais com a capacidade instalada, só podem ser distribuídos de forma subjetiva, via critérios estimados de absorção.

3.2.4 Métodos de Custeio

Nas linhas que se seguem serão mostradas a filosofia utilizada para se chegar no valor do serviço prestado.

3.2.4.1 Custeio baseado em Atividade

Nas palavras de Bornia (2009, p. 112):

O custeio baseado em atividade pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos usam tais atividades, absorvendo seus custos. Assim, os procedimentos do ABC consistem em seccionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento dessas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com a intensidade compulsoriamente de uso.

O sistema de custeio ABC permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os objetos de custos. Nele, os custos tornam-se visíveis e passam a ser alvos de programas para sua redução e de aperfeiçoamento de processos,

auxiliando, assim, as organizações a tornarem-se mais lucrativas e eficientes. Com seu poder de assinalar as causas que levam ao surgimento dos custos, o ABC permite aos gerentes uma atuação mais seletiva e eficaz sobre o comportamento dos custos da organização.

O ABC determina que atividades consumissem os recursos da empresa, agregando-as em centros de custos por atividades. Em seguida, e para cada um desses centros de atividades, atribui custos aos produtos baseado em seu consumo de recursos. Com isso, é possível se determinar quais são os produtos sub-custeados e quais são os super-custeados, possibilitando uma melhoria nas decisões gerenciais. O ABC permite ainda que se tomem ações para o melhoramento contínuo das tarefas de redução dos custos, como a melhora dos serviços, avaliação das iniciativas de qualidade, corte de desperdícios, aprimoramento dos processos de negócio da empresa, entre outros.

Para o sistema ABC, tanto importante quanto identificar e definir as atividades são os direcionadores de custos. Um direcionador de custos determina a maneira como os custos dos recursos e das atividades serão alocados aos produtos e/ou serviços. É fundamental entender onde se inicia uma atividade, quais recursos são necessários para a atividade e o que determina a relação da atividade com o recurso (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995, FINKLER; WARD, 1999 e FINKLER; WARD, 1999a).

No sistema de custeio ABC a atribuição dos custos indiretos são feitos em dois estágios. No primeiro estágio, denominado de “custeio das atividades”, os custos são direcionados as atividades. No segundo estágio, denominado de “custeio dos objetos”, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, serviços e clientes.

Assim como os demais sistemas de custeio, ele também tem suas restrições, e entre elas a de não ser aceito pelo fisco.

Pelas suas próprias características, o ABC tem como fortes candidatas a sua implantação as organizações que utilizam grande quantidade de custos indiretos no seu processo produtivo e que tenham significativa diversificação em produtos, processos de produção e clientes.

Embora suficientemente simples, o sistema de custeio ABC, tem contribuído para melhorar sensivelmente a tradicional metodologia de análise de

custos. Seu objetivo é rastrear as atividades mais relevantes, para que se identifiquem as mais diversas rotas de consumo dos recursos da empresa. Por meio dessa análise de atividades, busca-se planejar e realizar o uso eficiente e eficaz dos recursos da empresa. A atribuição de custos as atividades é feita de uma forma criteriosa de acordo as seguintes prioridades:

- 1) **alocação direta:** isto se faz quando há uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades;
- 2) **rastreamento:** é uma alocação com base na identificação da relação , causa, efeito, entre a ocorrência da atividade e a geração de custos. Essa relação é expressa através de direcionadores de custos de primeiro estágio, também conhecidos como direcionadores de custos e recursos;
- 3) **rateio:** o rateio é realizado quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta, nem o rastreamento.

A medida que as empresas utilizam tecnologia de produção mais avançadas os custos indiretos de fabricação aumentam e o valor da mão-de-obra direta diminui. Assim a distribuição dos custos indiretos proporcionalmente a mão-de-obra direta conduz a um custeio incorreto dos produtos. Nesse intenso movimento de mudanças o processo de gestão empresarial passa por novos desafios e os gestores, necessariamente, passam a trabalhar com novos modelos de decisão e esses novos modelos de decisão demandam novas informações. Não podemos esquecer que a informação é a matéria-prima do processo de tomada de decisões.

3.3 GESTÃO DE CUSTOS

A gestão de custos, todavia, está além das técnicas tradicionais da contabilidade. Sob o enfoque contábil, os custos podem ser analisados como Custo Contábil e Custo Gerencial. O Custo Contábil, subordinado à Contabilidade Financeira, está disciplinado por normas legais técnicas (princípios contábeis), fiscais (compulsoriamente na aplicação das leis) e societárias (fatos passados e rigidez formal). O Custo Gerencial, embora não objetive desrespeitar as leis, não

está vinculado a elas. Compromete-se com a eficiência pela redução dos gastos, através de estudos e análises voltados para a mudança de processos, gestão financeira adequada e para o atendimento de questões especiais relacionadas com a logística do atendimento correto aos clientes.

As informações de contabilidade de custos estão sendo definidas de um modo geral, de maneira a incluir tanto informações financeiras como não financeiras. Essa tendência fez surgir uma nova expressão: gestão de custos, com foco em reduzir custos e fortalecer a posição estratégica da empresa. (ELDENBURG 2007, p.82)

Percebe-se que a gestão de custos é outra ferramenta indispensável na elaboração de um bom planejamento de custos e produção.

A análise da gestão de custos e a informação revelam seu valor a partir do momento em que os relatórios emitidos sejam oportunos, passíveis de comparação, claros e confiáveis e acima de tudo concisos.

De acordo com a visão de Pizzolato (2000):

“[...] a sua importância deriva de uma constatação simples, a de que a massa de dados coligidos para a determinação de custos oferece uma base ampla e ao mesmo tempo sólida para justificar, basear ou estimular um largo espectro de decisões gerenciais [...]”.

Faz-se assim a importante avaliação de que todas as organizações em determinados momentos optaram por uma determinada linha de ação frente à outra; e serão esses os custos que exercerão influência junto aos gestores para a escolha de caminhos a serem seguidos, ou seja, a tomada de decisão que sofre influência das previsões de resultados futuros.

Na maioria das empresas seja indústria ou serviços, a gestão de custos faz a apuração de custos para a produção para atingir vários objetivos como: cumprimento de exigências contábeis, exigências fiscais, apuração do custo dos departamentos e dos produtos, controles de produção, eliminação de desperdícios e melhoria de processos além do auxílio na tomada de decisões gerenciais como já mencionado anteriormente e por fim a otimização dos resultados.

O setor responsável pela elaboração e estrutura de um sistema de custos é a contabilidade de custos. Segundo Marion (1996) o sistema de custos na contabilidade é a sua utilidade para a tomada de decisões pelos gestores. Desta

forma a contabilidade de custos, através de um bom sistema de custos, auxilia a resolver, considerando o perfil do usuário e a utilização.

3.3.1 Conceito De Margem De Contribuição

Margem de Contribuição é o quanto cada serviço ou produto vendido contribui para pagar as despesas fixas mensais e com quanto contribui para formar o lucro.

Segundo Eldenburg (2007), a margem de contribuição é a receita total menos os custos variáveis totais. Igualmente, margem de contribuição unitária de venda menos os custos variável unitário. Ambos são instrumentos valiosos para se considerarem os efeitos que o volume do produto vendido exerce sobre o lucro. A margem de contribuição unitária informa a parcela da receita obtida com a venda de cada unidade que serve para cobrir os custos fixos. Quando se consegue atingir um número de vendas de unidades suficiente para cobrir todos os custos fixos, a margem de contribuição unitária de todas as vendas restantes transforma-se em lucro.

De acordo com Crepaldi (2007), a margem de contribuição é outro instrumento que os gerentes utilizam para a tomada de decisão. Do ponto de vista da análise da margem de contribuição, as despesas são classificadas como fixas ou variáveis. Os custos variáveis são deduzidos da venda para obter a margem de contribuição, daí são subtraídos os custos fixos para obter a receita líquida. Essa informação ajuda o gerente a decidir as estratégias de preços e avaliar o desempenho. Em termo de produção a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis. A margem de contribuição unitária é dada pela formula:

$$MC = PV - CV - DV$$

Onde:

PV = Preço de venda

CV = Custo variável

DV = Despesa variável

O índice de margem de contribuição é dado pela formula:

$$\text{Índice de margem de contribuição} = \text{vendas} - \text{custos variáveis}$$

Constatou-se que a perfeita análise e aplicação da margem de contribuição mostrarão como melhor utilizar a capacidade da empresa e que a margem de contribuição é de extrema importância para a tomada de decisão.

É a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que pode ser imputado sem erro. (MARTINS 2008, p.179)

Portanto, através da margem de contribuição que temos a informação do valor que cada unidade contribui para cobrir os custos fixos gerados no período.

Considerando uma prestadora de serviços, a margem de contribuição consiste na diferença entre o preço de venda do serviço e a soma de seus custos e despesas variáveis, sendo assim, tem-se a seguinte fórmula, *margem de contribuição = preço de venda – custos variáveis + despesas variáveis* [MC = PV - (CV + DV)]. Portanto, a margem de contribuição é a parte do preço de venda do serviço que sobressai aos custos e despesas variáveis e que proporciona a absorção dos custos fixos e a formação do lucro. Esta é conclusão de JUNIOR, OLIVEIRA e COSTA (2003) que também é sustentada por MARTINS (2003), sendo uma das maiores funções da margem de contribuição à demonstração de forma visível o potencial de cada produto/serviço, como este contribui para a amortização dos gastos fixos e para formação do lucro, lembrando que a receita a ser considerada deve ser a líquida.

De acordo com Padoveze (2000) a margem de contribuição é de suma

Importância para decisões que devem ser tomadas em curto prazo, além de possibilitar muitas análises projetadas para a redução de custos, de preços unitários de venda de produtos e políticas de incremento de quantidade de vendas.

3.3.2 Análise Custo-Volume-Lucro

De acordo com Eldenburg (2007), “a análise custo/volume/lucro (CVL) é um método que examina as alterações nos lucros em resposta a alterações nos volumes, nos custos e nos preços das vendas”. É um sistema utilizado para planejar níveis futuros de atividade operacional, analisar os níveis atuais utilizados na atividade operacional, fornecer informações sobre o aumento ou não dos custos

fixos, a quantidade de receita necessária para evitar prejuízos, o volume de vendas para atingir o nível desejado de lucro entre outros níveis que se queira medir, monitorar e analisar.

Esta análise é um instrumento utilizado para projetar o lucro que seria obtido em diversos níveis possíveis de produção e vendas, bem como para analisar o impacto sobre o lucro das modificações no preço de venda, nos custos ou em ambos. Ela é baseada no custeio variável (também conhecido como custeio direto) é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos são considerados despesas, pois existem mesmo que não haja produção. (CREPALDI, 2007).

Para Crepaldi (2007), “É através do custo/volume/lucro que podemos estabelecer qual a quantidade mínima que a empresa deverá produzir e vender para que não incorra prejuízo”.

Observa-se que a análise de custo/volume/lucro é um exame das relações entre preço de venda, volume de vendas e de produção, custos, despesas e lucros. Essa análise fornece aos gestores informações úteis para a tomada de decisões, inclusive para traçar estratégias de marketing e analisar os efeitos dos custos sobre os lucros. Atualmente os gestores devem tomar decisões rápidas e precisas, daí a importância dessa análise.

Vanderbeck e Nagy (2001, p. 414) comentam que a análise do custo-volume-lucro “é uma técnica que usa os graus de variabilidade para medir o efeito de mudanças no volume sobre os lucros resultantes”. Supondo que os ativos da fábrica continuaram iguais em curto prazo, da mesma forma que o custo fixo ficará por um determinado período. Esta técnica é de suma importância para a empresa se considerar que o lucro líquido é fundamental para que uma empresa alcance suas metas.

3.3.3 Margem de Segurança

A margem de segurança está relacionada ao ponto de equilíbrio, pois Padoveze (2000) a define como “o volume ou valor de vendas que ultrapassa as vendas necessárias para que não se tenha prejuízo e nem lucro”. Apresentando a ideia anterior e com o mesmo enfoque LEONE (2001, p. 354), diz que:

A margem de segurança, nos estudos de ponto de equilíbrio, é a diferença entre o que a empresa pode produzir e comercializar, em termos de quantidade de produtos, e a quantidade apresentada no ponto de equilíbrio. Chama-se margem de segurança porque mostra o espaço que a empresa tem para fazer lucros após atingir o ponto de equilíbrio.

3.3.4 Ponto de Equilíbrio

De maneira bem popular poderia se dizer que é o momento financeiro em que não há lucro e nem prejuízo. Mas de acordo com JUNIOR, OLIVEIRA e COSTA (2003) a expressão ponto de equilíbrio é derivada da tradução do termo *Break – Even Point*, que faz alusão ao nível de venda/serviço em que o que foi investido retornou para a empresa, ou seja, o total dos gastos (custos e despesas) é igual ao total das receitas.

Segundo Warren (2001) “o ponto de equilíbrio é o nível de operação onde as receitas e os custos são iguais. O ponto de equilíbrio é útil no planejamento empresarial, especialmente quando as operações se expandem ou encolhem”.

Para Eldenburg (2007), “os gestores precisam conhecer o nível ou atividade necessária para atingir o equilíbrio. Pode ser usada uma análise de CVL para determinar o ponto de equilíbrio, ou seja, o nível de atividade operacional no qual as receitas cobrem todos os custos fixos e variáveis, dando lucro nulo”.

De acordo com Crepaldi (2007), para que o negócio dê lucro é preciso entender o conceito de equilíbrio. Para alcançar o equilíbrio nas linhas de produção, deve-se calcular o volume de vendas necessário para cobrir os custos e como usar essa informação e estender como os custos reagem às mudanças de volume. Para se entender melhor o que é o ponto de equilíbrio foi pesquisado o seu significado. Refere-se ao nível de venda em que não há lucro nem prejuízo, ou seja, os custos totais são iguais as receitas totais.

Observa-se que para que a empresa der lucro é preciso uma análise minuciosa do ponto de equilíbrio, ou seja, é necessário saber qual o ponto que a empresa não dar nem lucro nem prejuízo, para que a partir daí os gestores preparem estratégias de minimizar os custos de produção e administrativos e maximizar as vendas consequentemente os lucros.

3.3.5 Formação do Preço de Venda

A formação de preço de venda é fator determinante de sobrevivência para a empresa. Alguns especialistas afirmam que ter os preços definidos pelo mercado não é nem deve ser o único caminho para a definição de preços, mas é importante ter os preços compatíveis com o do mercado. As despesas com serviços, impostos são alguns dos critérios para a definição do preço de serviço dos produtos. Cabe ao gestor a decisão de formar seus preços de serviço. Portanto, o gestor deve aprender a calcular os custos reais de sua atividade, fazer a gestão estratégica de custos e trabalhar identificando oportunidade de mercado e ganhos (CREPALDI, 2007).

Ainda de acordo com Crepaldi (2007), para os gestores, é imprescindível possuir boas ferramentas que lhes permite chegar a uma contabilidade de custos estrategicamente útil. Na prática é preciso entender bem sua cadeia de valores, procurar o máximo compreender os custos de sua principal concorrente ou do líder de mercado.

Os custos devem ser baseados no valor, ou seja, no quanto o cliente está disposto a pagar pelo produto. Algumas vezes é um erro calcular o custo um produto para depois de um produto para depois definir o preço. Para calcular o custo não se deve mais determinar o valor partindo do custo, mas sim do preço para se chegar ao custo. Em alguns outros casos a saída não é reduzir custos, e sim aumentá-los para agregar valor ao produto, ter produtos melhores, mais evoluídos e concorrer com qualidade.

O que a gestão de custo quer mesmo saber é o tem e o não tem para o cliente, ou seja, ver sua empresa em sua totalidade, focando clientes, produtos, processos de fabricação e comercialização, seus sistemas, as pessoas, suas relações e capacidade de agir e reagir.

Nota-se que a formação do preço de venda/serviço é um elemento indispensável para a sobrevivência da empresa.

4 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

Neste capítulo será feita a apresentação dos dados coletados no período de janeiro a dezembro de 2010 da empresa XYZ Academia de Ginástica Ltda. Será apresentado o histórico da empresa desde o início até os dias atuais.

4.1 SURGIMENTOS DA EMPRESA

A Academia de Ginástica XYZ fica situada à Rua Rio das Fortunas, nº 50, Trairi, na zona norte da cidade de Natal/RN. A empresa oferece a prática da ginástica e atividades físicas proporcionando uma melhor qualidade de vida, boa saúde, uma melhor estética e diminuição do stress por aqueles que a praticam, com a crescente demanda de qualidade de vida na cidade de Natal/RN os sócios que já vinham querendo investir seus capitais parados em algo que desse retorno tiveram por ideia investir na academia. Sendo assim, é uma empresa do ramo de prestação de serviços de avaliação, orientação, acompanhamento e prescrição das atividades físicas, com supervisão de profissionais da área de educação física.

A empresa foi constituída em 30/12/2009 por José Evaristo Medeiros Araújo Filho e Roberto Soares Santos, com capital a ser integralizado em moeda corrente nacional de R\$ 100.000,00, sob o CNPJ de número 10.965.011/0001-47.

Inicialmente, as atividades eram restritas a trabalho anaeróbico muscular, nas dependências da academia jazia 4 instrutores. A partir daí, ele viu um ramo pouco explorado em Natal/RN que a parte aeróbica, voltada para a saúde corporal do praticante, daí então começou os investimentos em instrutores qualificados para a prática do Spinning e o Body Work.

O quadro de funcionários da empresa é composto por 6 (cinco) funcionários, distribuídos pelos setores: aeróbicos, anaeróbicos e serviços gerais.

A empresa TMA Produtos Regionais Ltda. é uma empresa tradicional, com 13 anos de atividade no mercado de Natal e da Grande Natal.

4.2 COLETA DE DADOS

Os dados foram coletados através de uma projeção, sendo utilizados os custos e despesas de Serviços.

Nesta coleta de dados foram elaboradas situações do cotidiano da academia, observando quais eram os setores que deveriam obter mais importância na parte de investimento da academia, o público em cada academia varia bastante com relação a área em que esta situada, onde há pessoal de idade mais avançado temos de observar que o investimento em máquinas aeróbicas e os serviços de instrução serão um pouco maiores, se a empresa se situa em uma área onde o público jovem impera teríamos a visão de investimento mais assíduo em máquinas anaeróbicas, no intuito de contribuir e agregar informações para o Estudo de caso e em seguida foram feitas entrevistas com os funcionários, clientes.

Conforme entrevista realizada com os funcionários foi detectada a dificuldade de certos maquinários anaeróbicos estarem sofrendo depreciação mais rapidamente pelo excessivo uso das mesmas, no entanto outros maquinários aeróbicos estariam ficando ociosos, pois os clientes não estariam usufruindo os mesmos, devido ao público alvo da região ser voltado à prática de exercício aeróbicos independentes do uso de maquinários. A administração da empresa é realizada conforme a realidade dos clientes, ao se estudar quais setores deveriam conter um investimento mais assíduo por parte da empresa. A entrevista feita com os clientes demonstra o principal ponto positivo da empresa que é a grande qualidade no atendimento e instrução dos funcionários, todavia as aulas para os praticantes das atividades aeróbicas estão sofrendo com os horários pré-estabelecidos pela empresa, há escassez de horários e muitos deles não têm tempo de vir à academia pelo motivo de estarem ocupados com atividades profissionais.

5 INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

O presente capítulo apresenta os dados referentes aos resultados obtidos na pesquisa realizada, analisados através do método de formação de preço de venda/serviço, como forma de responder os seguintes objetivos específicos: Analisar o processo de custos e despesas de cada área da academia, verificar o método utilizado para a formação do preço de venda, diagnosticar o preço de venda/serviço ideal para as duas áreas da empresa.

5.1 ANÁLISE DO PROCESSO DE CUSTOS

Neste item será analisado o processo custos, e junto com a coleta de dados responderá o primeiro objetivo específico que é analisar o processo de custos.

Quanto ao processo de custos, observou-se que a área de prática aeróbica apresenta um menor índice de custo com sua manutenção, e despesas básicas como custo com água do bebedor, energia, sistema sonoro e no setor pessoal, uma vez que apenas um instrutor é o responsável por ministrar a aula. Em relação à parte anaeróbica apresenta um alto custo de manutenção, pois as máquinas semanalmente precisam ser reguladas com o técnico profissional na área e ser reabastecida a mesma com o óleo lubrificante, os custos com álcool higienizador também são maiores uma vez que área necessita de um toque humano com o metal bem maior, os custos com energias também são altos, pois durante todo o dia ficam ligados os ar-condicionado e o sistema sonoro, os custos com os funcionários também são maiores, pois uma vez que se tem vários clientes praticamente diversos tipos de atividades precisa-se de uma maior fiscalização dos instrutores, para que não haja nenhum sinistro na academia que gere uma possível lesão ao cliente.

5.2 ANÁLISE DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Neste item serão analisados os custos que incorrem sobre a produção dos custos área. Destaca-se o custo de manutenção de cada área, demonstrando-

se o preço de venda/serviço, a empresa é tributada pelo simples nacional, tendo como base de tributação o seu faturamento mensal, encontrado esse valor é tributada uma alíquota constante na tabela reguladora do simples, o lucro desejado empresa é de 20% líquidos, já sendo subtraído os 9% de tributos específicos referentes a forma de tributação da empresa, que se enquadra no anexo V da lei do Simples Nacional referente a 4% mais 5% referentes ao ISS – Imposto Sobre Serviço taxado pelo município de Natal/RN.

1º Área de Musculação (Atividades anaeróbicas):

É formada por uma área ampla com 30 máquinas e equipamentos, sendo as mesmas de diversos modelos e objetivos físicos.

MAQUINÁRIO (SETOR DE MUSCULAÇÃO)				
Discriminação	Unidade	Preço Unit.	Quant.	TOTAL
Supino Reto				
Supino Inclinado	VR	R\$ 600,00	1	R\$ 600,00
Máquina Supina Reta	VR	R\$ 600,00	1	R\$ 600,00
Máquina Supina Inclinada	VR	R\$ 500,00	1	R\$ 500,00
Peck Deck	VR	R\$ 500,00	1	R\$ 500,00
Esteira	VR	R\$ 2.500,00	1	R\$ 2.500,00
Bicicleta Ergométrica	VR	R\$ 7.800,00	2	R\$ 15.600,00
Cross Over	VR	R\$ 800,00	2	R\$ 1.600,00
Extensora	VR	R\$ 2.500,00	1	R\$ 2.500,00
Flexora	VR	R\$ 1.800,00	1	R\$ 1.800,00
Hack Machine	VR	R\$ 1.800,00	1	R\$ 1.800,00
Graviton	VR	R\$ 2.000,00	1	R\$ 2.000,00
Banco Horizontal	VR	R\$ 2.000,00	1	R\$ 2.000,00
Banco de Ombro	VR	R\$ 300,00	1	R\$ 300,00
Panturrilha	VR	R\$ 800,00	1	R\$ 800,00
Abdutora	VR	R\$ 700,00	1	R\$ 700,00
Suporte para	VR	R\$ 2.000,00	1	R\$ 2.000,00

Agachamento				
Glúteos	VR	R\$ 600,00	1	R\$ 600,00
Apolete	VR	R\$ 1.500,00	1	R\$ 1.500,00
Banco Scott	VR	R\$ 2.200,00	1	R\$ 2.200,00
Sistema de Polia Dupla	VR	R\$ 600,00	1	R\$ 600,00
Polia Superior	VR	R\$ 2.200,00	1	R\$ 2.200,00
Leg Press	VR	R\$ 20.00,00	2	R\$ 4.000,00
Suporte de Anilhas	VR	R\$ 2.000,00	1	R\$ 2.000,00
Suporte de Pesos	VR	R\$ 200,00	1	R\$ 200,00
Suporte de Barra	VR	R\$ 600,00	1	R\$ 600,00
Anilhas	VR	R\$ 250,00	1	R\$ 250,00
Halteres	VR	R\$ 3,80	1500	R\$ 5.700,00
TOTAL				R\$ 58.695,00

Tabela 1 – Planilha de Investimento Inicial do setor de musculação

Custos fixos/mês		
Item	Discriminação	Valores R\$
1	Salários+Enc.Soc.	R\$ 5.210,70
2	Pró labore	-
3	Honorários Contábeis	R\$ 75,00
4	Água+Energia	R\$ 600,00
5	Combustível+Manutenção	R\$ 1000,00
6	Refeição	-
7	Mat. De Limpeza	R\$ 200,00
8	Telefone	R\$ 20,00
9	Depreciação	R\$ 153,25
TOTAL		R\$ 7.258,95

Tabela 2 – Planilha de custos fixos do setor de musculação

Custo Variável de Serviço (CVS)		
ISS	5,00%	
TOTAL	5,00%	Municipal
COFINS	-	Anexo V Lei/SN
CSLL	-	Anexo V Lei/SN
INSS	-	Anexo V Lei/SN
IRPJ	-	Anexo V Lei/SN
PIS/PASEP	-	Anexo V Lei/SN

TOTAL	4,00%	Federal
TOTAL	9,00%	

$$\text{CFU} = \frac{\text{CF/mês}}{\text{Qnt. Clientes/Média}} = \frac{\text{R\$7.258,95}}{76,75} = \text{R\$ 94,58}$$

Formação do Preço de Venda

$$\text{PS} = \frac{\text{CS}}{100\% - (\text{CVV} + \% \text{lucro})}$$

Percentual da formula = 100%

$$\text{PV} = \frac{\text{R\$ 94,58}}{71\%} = \text{R\$133,21}$$

Lucro Unitário	
PV	R\$ 133,21
(-)CVV	R\$ 11,98
(-) CFU	R\$ 94,58
Lucro unitário =	R\$ 26,65

Tabela – Planilha do lucro unitário do setor de musculação

2º Área Aeróbico e BodyWork:

É formada por uma área ampla com 10 máquinas de Spinning e equipamentos aeróbicos, sendo as mesmas de diversos modelos e objetivos físicos.

MAQUINÁRIO (SETOR DE AERÓBICA E BODYWORK)				
Discriminação	Unidade	Preço Unit.	Quant.	TOTAL
Bicicletas Spinning	VR	R\$ 1.300,00	10	R\$ 13.000,00
Equipamentos Diversos	VR	-	20	R\$ 1.000,00
TOTAL				R\$ 14.000,00

Tabela – Investimentos no setor de aeróbica e bodywork

Custos fixos/mês		
Item	Discriminação	Valores R\$
1	Salários+Enc.Soc.	R\$ 2.210,70
2	Pró labore	-
3	Honorários Contábeis	R\$ 75,00
4	Água+Energia	R\$ 100,00
5	Combustível+Manutenção	R\$ 100,00
6	Refeição	R\$ -
7	Mat. De Limpeza	R\$ 100,00
8	Telefone	R\$ 20,00
9	Depreciação	R\$ 76,25
TOTAL		R\$ 2.681,95

Tabela – Planilha de custos fixos do setor de aeróbica e bodywork

Custo Variável de Serviço (CVS)		
ISS	5,00%	
TOTAL	5,00%	Municipal
COFINS	-	Anexo V Lei/SN
CSLL	-	Anexo V Lei/SN
INSS	-	Anexo V Lei/SN
IRPJ	-	Anexo V Lei/SN
PIS/PASEP	-	Anexo V Lei/SN
TOTAL	4,00%	Federal
TOTAL	9,00%	

$$CFU = \frac{CF/mês}{Qnt. Clientes/Média} = \frac{R\$2.681,95}{87,83} = R\$ 30,53$$

Formação do Preço de Venda

$$PS = \frac{CS}{100\%-(\%CVV+\%lucro)}$$

Percentual da formula = 100%

$$PV = R\$ 30,53 = R\$ 43,00$$

71%

Lucro Unitário		
PV	R\$	43,00
(-)CVV	R\$	3,87
(-) CFU	R\$	30,53
Lucro unitário =	R\$	8,60

Tabela – Planilha de lucro unitário

Fonte: O autor, 2011

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente capítulo apresenta os dados referentes aos resultados obtidos na pesquisa realizada em uma empresa do ramo de prestação de serviços localizada na cidade de Natal.

O trabalho propiciou oportunidade única para os pesquisadores colocarem em prática o conhecimento adquirido no decorrer do curso de ciências contábeis.

O problema da pesquisa foi definido no sentido de saber exatamente os custos e as despesas da empresa XYZ Academia de Ginastica Ltda.

A hipótese definida para o estudo foi assim registrada: Caso Identifique os custos na aquisição de mercadorias em geral teremos a condição de avaliar o desempenho de saídas e entradas de mercadorias, com isso analisar quais serão os setores que irão sofrer maior investimento da empresa.

A análise dos dados permitiu aos pesquisadores indicar que a empresa encontra-se com um péssimo planejamento de rateio de custos e despesas com relação ao retorno de cada área.

A metodologia utilizada foi adequada e suficiente para o desenvolvimento da pesquisa. No decorrer desse trabalho foi apresentado em processo metodológico em nível de pesquisas, sendo aplicado o método dialético caracterizado por pesquisas exploratórias e descritivas.

As referências bibliográficas foram fundamentais para um bom andamento da pesquisa, justamente com a coleta de dados, que propiciou condições aos pesquisadores para atingir os objetivos propostos. O procedimento de coleta de dados foi caracterizado por uma pesquisa quantitativa pelo fato de traduzir em números as informações analisadas com o intuito de esclarecer e organizar os dados.

Os objetivos da pesquisa foram alcançados, de acordo com os dados coletados. Com isso concluiu-se que a empresa está tendo um lucro muito baixo noq eu se refere ao potencial de cada área da academia, com relação ao público alvo nela presente, sendo assim o método de formação de preço de venda está fora da realidade da empresa.

Segundo a coleta de dados observou-se que de acordo com os preços de vendas praticados pela empresa e segundo o estudo aplicado para a determinação

do preço de venda, os custos e despesas têm uma variação enorme para cada área da empresa, concluindo assim que o preço de venda junto com a margem de lucro deveria ser diferentes nas determinadas áreas.

Os dados apresentados permitem verificar uma deficiência na formação de preço de venda de cada área da academia, na parte anaeróbica foi constatado um valor de custos e despesas de diversas naturezas enquanto na parte aeróbica esse valores não assiduamente menores tanto da na parte dos custos e despesas quanto na parte do investimento do imobilizado, foi constatado também uma maior média de alunos maiores de 40 anos, no que sugere um maior investimento nesta área, com relação a deficiência nos horários das aulas de bodywork foi analisado que essa área devido ao seu crescimento de procura deveria sofrer um maior investimento por parte dos proprietários da empresa.

A empresa em estudo encontra-se com uma possibilidade maior de ganhos, porem não sendo auferidos devido a má gestão na parte de formação de preço de venda, enquanto as área mais praticadas e frequentadas pela empresa se situam em uma área que por sua vez apresentam um menos custo para a empresa esta área não vem sofrendo investimento para a sua melhoria como deveria, tampouco sofrer uma reformulação de seu preço de venda.

Recomenda-se que a empresa XYZ Academia de Ginástica Ltda., reformule a sua política de margem de lucro na parte aeróbica, pois a mesma está sendo a parte mais frequentada da empresa devido à maioria do público presente na mesma, a análise aconselharia a mesma a trabalhar com 35% de margem de lucro nesta área da empresa pois pularia o lucro unitário de cada cliente para R\$ 54,51 sem praticamente alterar os valores de custo e despesas, tendo em vista que o espaço facilmente acomodaria os praticantes do exercício e os números de funcionário habilitados não aumentariam uma vez que apenas um profissional puxa o treino, todavia analisando o crescimento de alunos na academia foi constatado que a mesma sofreu ao longo do ano calendário um maior número de inscrições na parte anaeróbica, contudo o lucro da empresa para cada aluno desta especialidade está razoável, como partimos do pressuposto de que esta área sofre incisivamente um maior aumento de custo para cada cliente novo, tais como depreciações e materiais de limpeza, aconselharíamos aos proprietários ao final do ano calendário de 2010 fazerem uma nova reformulação no preço de venda, fazendo uma projeção do crescimento a ser auferido em 2011 com relação ao ano calendário de 2010,

estabelecendo assim uma margem de lucro maior, que com certeza habilitaria os proprietário a arcarem com as suas obrigações ao longo do ano .

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BACKER, Norton, JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: a gestão abordagem**. São Paulo, 1984.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2002.
- CALLADO, Aldo L. C.; CALLADO, Antonio A. C. **Gestão de custos: apresentação de um modelo quantitativo sobre custos indireto de produção**. São Paulo: USP; 2002.
- CONTABILIDADE Conselho Federal. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. CFC. Brasília, 1999.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ELDENBURG, Leslie G; WOLCOTT, Susan K. **Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho**. LTC, 2007.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- GARRISON, Ray H; NOREEN Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryane M. **Gestão de custos: Contabilidade e Controle**. 3ª ed. São Paulo: Pioneira; 2001.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTR, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- IUDÍCIBUS, S.; MARION, J.C.; PEREIRA, E. **Dicionário de Termos de Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- JUNIOR, J.H.P.; OLIVEIRA, L.M.; COSTA, R.G. **Gestão Estratégica de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 4.ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2001.
- LEONE, George S. Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 1991.
- LOPES DE SÁ, A. **Dicionário de Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MATZ, Adolph. CURRY; Othel, Frank, George W. **Contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1974

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços**: abordagem básica e gerencial. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

MORSE, Wayne **Contabilidade analítica**: processamento, avaliação e com data de custo. 2^a ed. Rio de Janeiro, 1981

PIZZOLATO, N. D. . **Introdução à contabilidade gerencial**, 4a Edição. 4. ed. Rio de Janeiro: LTC - Livros Técnicos e Científicos Editora S.A., 2008. v. 1. 206 p.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial - um enfoque em sistemas de informação contábil**. São Paulo: Editora Atlas, 1996.

RESNIK, Paul. **A Bíblia da pequena empresa**. São Paulo: Makron Books, 1990.

SANTOS, J. J. **Análise de Custos**: remodelado com ênfase para sistemas de custeio marginal, relatório e estudo de casos. São Paulo: Atlas, 4. ed., 2005.

SEBRAE. Link Microempresa. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br>. Acesso em 15 de Outubro de 2011.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**. 11^a ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning; 1999.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. 6^a ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning; 2001.

SEBRAE, Série “Comece Certo”. Disponível em: [http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/C322F71F15BCEBDA832574EC004BC70C/\\$File/NT0003A2BA.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/C322F71F15BCEBDA832574EC004BC70C/$File/NT0003A2BA.pdf). Natal/RN, Brasil. Acesso em 06 de Dezembro de 2011.

ANEXOS

Anexo I – Planilha de Receitas e variações de crescimento de clientes.

Receitas Mensais					
Mês	Maiores que 40 Anos	Menos de 40 Anos	Total Mês	Valor	Total
Janeiro	65		65	R\$ 105,00	R\$ 65,00
Fevereiro	70	55	125	R\$ 105,00	R\$ 5.845,00
Março	80	65	145	R\$ 105,00	R\$ 6.905,00
Abril	82	70	152	R\$ 105,00	R\$ 7.432,00
Maio	85	80	165	R\$ 105,00	R\$ 8.485,00
Junho	87	90	177	R\$ 105,00	R\$ 9.537,00
Julho	93	94	187	R\$ 105,00	R\$ 9.963,00
Agosto	97	90	187	R\$ 105,00	R\$ 9.547,00
Setembro	94	87	181	R\$ 105,00	R\$ 9.229,00
Outubro	97	92	189	R\$ 105,00	R\$ 9.757,00
Novembro	101	98	199	R\$ 105,00	R\$ 10.391,00
Dezembro	103	100	203	R\$ 105,00	R\$ 10.603,00
Total	Crescimento de 38 Alunos	Crescimento de 53 Alunos			R\$ 97.759,00
Média	87,83	76,75			R\$ 8.146,58