



**UFSM**

**TRABALHO DE GRADUAÇÃO**

**VIABILIDADE ECONÔMICA DE UMA EMPRESA  
DISTRIBUIDORA DE GÁS  
- UM ESTUDO DE CASO -**

**Andréa Medianeira Dalla Lana  
Cristiane Medianeira Canabarro Flores**

**CCC**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2003**

**VIABILIDADE ECONÔMICA DE UMA EMPRESA  
DISTRIBUIDORA DE GÁS  
- UM ESTUDO DE CASO -**

---

**por**

**Andréa Medianeira Dalla Lana  
Cristiane Medianeira Canabarro Flores**

Trabalho apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do  
Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade  
Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito de  
avaliação da disciplina **CTB 516 – Trabalho de Graduação  
em Ciências Contábeis**

**CCC**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2003**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, aprova o Trabalho de Graduação

**VIABILIDADE ECONÔMICA DE UMA EMPRESA  
DISTRIBUIDORA DE GÁS - UM ESTUDO DE CASO**

elaborado por

**Andréa Medianeira Dalla Lana  
Cristiane Medianeira Canabarro Flores**

Como requisito da disciplina CTB 516 – Trabalho de Graduação em  
Ciências Contábeis

---

**Wanderlei José Ghilardi**  
(presidente/orientador)

Santa Maria, dezembro de 2003

## **AGRADECIMENTOS**

Queremos deixar aqui nossos agradecimentos a todos aqueles que de uma forma ou de outra, nos ajudaram a percorrer essa longa e dura caminhada, seja através de auxílio financeiro, seja através de apoio moral e didático e até mesmo através de palavras de incentivos.

O fato de tantas pessoas acreditarem em nossa capacidade foi o que nos deu força para continuar lutando e hoje concluir essa etapa de nossas vidas. É impossível traduzir em palavras os sentimentos de amor e gratidão por todos, mas queremos que saibam que sem vocês pais, familiares, namorados, professores e amigos, nada seríamos, nem tão pouco chegaríamos até aqui.

Queremos agradecer, antes de tudo, a Deus por iluminar nossos caminhos, fazendo-nos alcançar vitórias e superar derrotas, dando-nos fé e força nessa caminhada.

Aos nossos amados pais que, além de nos darem a vida, muitas vezes abdicaram de seus próprios sonhos para verem os nossos realizados. Desculpem-nos as caras amarradas, as crises de nervosismo e as tantas vezes que não escutamos suas palavras, mesmo que fossem as mais certas. Acima de tudo fica aqui registrada a gratidão e o amor que dedicamos a vocês e, certamente, um dia entenderemos o quanto é difícil ser pai e mãe.

Aos nossos familiares, amigos e colegas que sempre acreditaram e confiaram em nossa capacidade, dizendo-nos uma palavra amiga nas horas de preocupação.

Aos dedicados mestres que nos deram o seu maior tesouro: a sabedoria e nos socorreram quando não sabíamos como prosseguir. Todos, certamente, ficarão em nossas memórias eternamente. Em especial queremos agradecer ao orientador, professor e amigo Wanderlei Ghilardi, nosso querido *Vandeco*, que sempre soube ser professor e amigo, entendendo que às vezes é necessário rir da vida, para torná-la mais fácil de ser vivida e possível de ser melhorada.

Por último, mas não menos importantes, nossos amados Cristiano e Isael, namorado e noivo, respectivamente, que estiveram conosco sempre, suportando as ausências e a falta de tempo, mas que nos dedicaram toda a calma e amor necessário para que conseguíssemos terminar essa jornada, obrigado por nos amarem tanto quanto os amamos.

Queríamos escrever o nome de todas as pessoas que nos ajudaram, mas seriam muitas. Enfim queremos que, todos aqueles que torceram por nós, compartilhem conosco a alegria e felicidade que estamos sentindo agora, e saibam que os amamos. Obrigado por tudo

# SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS .....	V
1. INTRODUÇÃO .....	1
2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA .....	3
2.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	3
2.2. CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	4
2.2.1. <i>Princípios Fundamentais da Contabilidade aplicados à Contabilidade de Custos</i> .....	6
2.2.2. <i>Termos utilizados na Contabilidade de Custos</i> .....	9
2.2.3. <i>Classificações De Custos</i> .....	13
2.2.4. <i>Sistemas de Acumulação de Custos</i> .....	16
2.2.5. <i>Métodos de Apropriação dos Custos</i> .....	18
2.2.6. <i>Margem de Contribuição</i> .....	26
2.3. CUSTOS SOB A ÓTICA GERENCIAL.....	26
2.4. CONTABILIDADE GERENCIAL .....	28
2.4.1. <i>Sistema de informação Gerencial</i> .....	30
2.4.2. <i>Contabilidade Gerencial Estratégica</i> .....	32
2.4.3. <i>Gestão Estratégica</i> .....	33
2.4.4. <i>Planejamento Estratégico</i> .....	34
2.5. FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	36
3. METODOLOGIA .....	39
3.1. DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	39
3.2. CAMPO DE ESTUDO .....	40
3.3. LEVANTAMENTO DE DADOS .....	40
3.4. LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	40
4. INFORMAÇÕES DA EMPRESA.....	41
5. LEVANTAMENTO DE DADOS .....	42
5.1. APRESENTAÇÃO DOS CUSTOS.....	42
5.2. CUSTOS DIRETOS.....	44
5.3. CUSTOS INDIRETOS .....	44
5.4. CÁLCULO DOS CUSTOS.....	44
5.4.1. <i>Cálculo dos Custos Diretos</i> .....	45
5.4.2. <i>Cálculo dos Custos Indiretos</i> .....	45
5.4.3. <i>Cálculo das Vendas</i> .....	48
5.4.4. <i>Cálculo do Custo Unitário no Trimestre</i> .....	53

5.4.5.	<i>Cálculo da Margem de Contribuição</i> .....	54
5.4.6.	<i>Margem de Lucro</i> .....	55
5.4.7.	<i>Ponto de Equilíbrio Econômico</i> .....	55
5.4.8.	<i>Lucro do Período</i> .....	56
5.4.9.	<i>Custo de Oportunidade</i> .....	56
6.	CONCLUSÃO.....	57
7.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	60

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Compras relativas aos meses de julho, agosto e setembro de 2003 (Custo Direto).....	45
QUADRO 2 – Custos Indiretos no mês de Julho de 2003 .....	46
QUADRO 3 – Custos Indiretos no mês de agosto de 2003.....	46
QUADRO 4 – Custos Indiretos no mês de setembro de 2003 .....	47
QUADRO 5 – Total dos Custos Indiretos no trimestre.....	47
QUADRO 6 – Remuneração do Capital Investido.....	48
QUADRO 7 – Vendas à vista referente ao mês de julho de 2003.....	48
QUADRO 8 – Vendas a prazo referente ao mês de julho de 2003 .....	49
QUADRO 9 – Total de vendas (à vista e a prazo) em Julho de 2003 .....	49
QUADRO 10 – Vendas à vista referente ao mês de agosto de 2003 .....	50
QUADRO 11 - Vendas a prazo referente ao mês de agosto de 2003.....	50
QUADRO 12 – Total de vendas (à vista e a prazo) no mês de agosto de 2003 .....	50
QUADRO 13 – Vendas à vista referente ao mês de setembro de 2003 .....	51
QUADRO 14– Vendas a prazo referente ao mês de setembro de 2003 .....	51
QUADRO 15 – Total de vendas (à vista e a prazo) no mês de setembro de 2003.....	52
QUADRO 16 – Total de vendas (à vista e a prazo) no trimestre .....	52
QUADRO 17 – Média do Preço de Venda Unitário Praticado .....	52
QUADRO 18 – Custo Direto Vendas.....	53



QUADRO 19 – Cálculo dos estoques da empresa durante o trimestre .....	53
QUADRO 20 - Custo Indireto Unitário no trimestre .....	53
QUADRO 21 – Cálculo da Remuneração do Capital por Unidade.....	54
QUADRO 22 – Margem de Contribuição .....	54
QUADRO 23 – Margem de Lucro .....	55
QUADRO 24 – Lucro do Trimestre .....	56

# 1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade é vista, por muitas pessoas, como algo extremamente complexo e seus relatórios tidos como estáticos e ultrapassados. Fazer com que essa situação mude, compete aos profissionais de Contabilidade, e isto é um dos seus grandes desafios.

Diante das dificuldades que a maioria das empresas vêm experimentando ao longo dos últimos anos, torna-se cada vez maior a necessidade de avaliar, constantemente, o desempenho das empresas a fim de conservar a capacidade de geração de recursos suficientes para a sua manutenção e expansão.

A contabilidade de custos é responsável pela coleta, pela classificação e pelo registro dos dados operacionais da empresa, a qual também acumula, organiza, analisa e interpreta tais dados, gerando relatórios onde são identificados os custos incorridos.

Em face da acirrada competição vivida pelas empresas, os custos se tornaram alvo de constante planejamento e controle, não mais podendo ser vistos apenas como consequência de fatos passados. O enfoque deve ser dado no presente para que se projete o futuro, torna-se bastante pertinente o estudo dos Custos e da Contabilidade Gerencial em uma visão conjunta.

Trazendo uma proposta de trabalho diferente, a Contabilidade Gerencial direciona o seu foco para os usuários internos, onde os relatórios são produzidos e apresentados de acordo com as

necessidades dos administradores, sendo um elemento de importância fundamental no processo de tomada de decisão.

Assim sendo, o objetivo deste trabalho é calcular o custo para a distribuição de gás, a partir do levantamento dos custos diretos e indiretos verificados no período de três meses em uma empresa distribuidora de gás localizada na cidade de Cachoeira do Sul – RS, e, com isso, auxiliar a empresa na formulação de uma sistemática para cálculo, acompanhamento dos custos e do desempenho geral.

Dessa maneira, torna-se possível solucionar dúvidas relacionadas às seguintes questões: Quais os reais custos da empresa para a distribuição do gás GLP? Qual a margem de contribuição unitária? Como o planejamento pode ajudar a empresa a se manter no mercado competitivo, reduzindo os riscos de prejuízo?

## **2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

### **2.1. Considerações Iniciais**

A contabilidade ao passar dos anos, vem agregando novos conhecimentos, tornando-se não somente uma forma de calcular impostos, mas sim uma fonte de informação, rica em detalhes, para a tomada de decisão. Com isso, torna-se necessário buscar conhecimentos mais aprofundados sobre a melhor forma de utilizar as informações contidas nos relatórios e demonstrações contábeis. Segundo Hermann (1996, p. 22): “A Contabilidade também deve ser estudada primeiro como sistema de conhecimento a respeito dos fatos que lhe constituem o fundamento, e, depois, como conjunto de preceitos que permitem adaptá-los às convivências humanas”.

De acordo com LEONE (1985. p.1-2) a “Contabilidade é a Ciência que coordena e dispõe em livros apropriados a descrição das operações efetuadas por uma empresa, com o objetivo de conhecer a situação desta, determinar os resultados obtidos e explicar as causas que produziram tais resultados.”

Conforme NEVES, VICECONTI (1999, p.1):

A contabilidade é uma ciência que desenvolveu uma metodologia própria com a finalidade de controlar o patrimônio das aziendas, apurar o rédito (resultado) das atividades das aziendas e prestar informações às pessoas que têm interesse na avaliação da situação patrimonial e do desempenho dessas entidades.

De acordo com IUDÍCIBUS, MARION (1999, p.34/59):

O objetivo principal da contabilidade é o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras. Em ambas as avaliações, todavia, as demonstrações contábeis constituirão elemento necessário, mas não suficiente. Sob o ponto de vista do usuário externo, quanto mais a utilização das demonstrações contábeis se referir à exploração de tendências futuras, mais tentará a diminuir o grau de segurança das estimativas envolvidas. Quanto mais a análise se detiver na constatação do passado e do presente, mais crescerá e avolumará a importância da demonstração contábil.

## **2.2. Contabilidade de Custos**

Em função da moeda, da legislação, da economia, e principalmente da globalização, o Mercado Econômico sofre constantes mudanças. Com isto, obrigam as organizações a serem flexíveis, através de uma melhor estruturação, reduzindo hierarquias e corrigindo distorções, buscando uma adequação de seus custos juntamente com uma qualificação primorosa, obtendo, portanto, maior competitividade no mercado e adaptando-se a essas mudanças para sua própria sobrevivência.

Segundo LEONE (1997) a “Contabilidade de Custos é a ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais da entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”.

Conforme IBRACON (1992):

Contabilidade de custos é o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa. (W. B. Lawrence).

MEDEIROS (1994, p. 17) conceitua Contabilidade de Custos da seguinte forma:

A contabilidade de custos é um instrumento de controle dinâmico, pois acompanha os fatos internos da empresa. Quando bem estruturada, atinge os objetivos essenciais estabelecidos pela administração e, através de seu fluxo de informações, funciona como instrumento de tomada de decisões.

A contabilidade de custos tem como objetivos básicos à determinação da rentabilidade da empresa, o controle das operações e dos estoques, bem como o fornecimento de informações para tomada de decisões.

## 2.2.1. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE APLICADOS À CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos é um ramo da contabilidade muito importante do ponto de vista gerencial e, como tal, deve proceder à observância dos Princípios da Contabilidade como condição fundamental para apresentar dados fidedignos e passíveis de verificação.

Segundo LEONE (1997:27), “a contabilidade de custos é um instrumento poderoso porque utiliza em seu desenvolvimento os princípios, os critérios, e os procedimentos fundamentais da ciência contábil”.

Ainda conforme LEONE (1997,p.28) “ Todos aqueles que se interessam pela contabilidade ou que a praticam profissionalmente desejaram sempre que ela fosse tratada de modo uniforme, sobretudo quanto à observância de princípios básicos que fossem amplamente aceitos.”

### 2.2.1.1. Princípio da Realização da receita

Esse princípio dispõe que a receita deve ser reconhecida apenas quando realizada, que ocorre quando existe a troca de bens ou serviços por elementos do ativo.

### 2.2.1.2. Princípio da Competência ou da Confrontação entre Despesas e Receitas

Segundo ELISEU MARTINS (1996):

Pela realização fica definido o momento do reconhecimento da receita. Após isso, pela competência e pela confrontação, temos o reconhecimento da despesa. A regra é teoricamente simples: após o reconhecimento da receita, deduz-se dela todos os valores representativos dos esforços para sua consecução (despesas). Como esses esforços podem ser subdivididos em dois grupos, também existem praticamente dois grandes grupos de despesas:

- a) despesas especificadamente incorridas para a consecução daquelas receitas que estão sendo reconhecidas;
- b) despesas incorridas para obtenção de receitas genéricas, e não necessariamente daquelas que agora estão sendo contabilizadas.

Assim sendo, primeiramente são deduzidos das receitas realizadas os gastos diretamente relacionados ao processo de geração dessas receitas (ex: comissões sobre vendas), em segundo serão deduzidos os valores relativos a despesas que incorrerem no período e não tem uma relação direta com a geração das receitas (ex: despesas com propagandas).



#### 2.2.1.3. Princípio da Consistência

Este princípio dispõe que uma vez escolhido o processo para os registros contábeis, não se deve mudar com frequência, pois isto pode acarretar alterações nos valores em estoques e conseqüentemente nos resultados. Quando houver necessidade de mudança de processo de registro contábil, a empresa deve reportar o fato e o valor da diferença no lucro em relação ao que seria obtido, se não ocorresse a mudança.

#### 2.2.1.4. Princípio do Custo Histórico como Base de Valor

Conforme FELISSÍCIMO CARDOSO NETO (1982) este princípio “Determina que os bens e serviços sejam avaliados em função do custo histórico de sua obtenção, sem correção pela desvalorização da moeda ou pelo valor de reposição”.

#### 2.2.1.5. Princípio da Prudência

Este princípio define que entre duas alternativas para registro de um ativo, custo e valor de mercado, deve-se optar pelo menor valor. Isto também deve ocorrer no registro dos gastos que provocam dúvida de classificação entre custo de produção ou despesa do período, prevalecendo a escolha que representa redução imediata do resultado.

## 2.2.2. TERMOS UTILIZADOS NA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para melhor entendimento, é preciso conhecer algumas terminologias utilizadas pela contabilidade de custos, abordadas a seguir:

**Gastos:** o termo gasto (Leone, 1997) é usado para definir as transações financeiras em que há ou a diminuição do disponível ou a assunção de um compromisso em troca de algum bem de investimento ou bem de consumo. Desse modo, o gasto pode ser imediatamente classificado como gasto de investimento (aquele que deve ser ativado) ou como gasto de consumo (que será logo batizado como uma despesa).

**Desembolso:** pagamento pela aquisição de bem ou pela aquisição de serviço (Fonseca, 1992).

**Despesa:** é o valor dos bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para obtenção de receitas (Martins, 1992). Nessa visão, os custos dos produtos vendidos pela empresa tornam-se despesas no momento da venda. Às vezes, esse termo é empregado para se identificarem os gastos não relacionados com a produção, ou seja, os que se referem às atividades não produtivas da empresa. Geralmente, essas atividades são separadas em Comerciais, Administrativas e Financeiras.

**Perdas:** são os fatos ocorridos em situações excepcionais, que fogem à normalidade das operações da empresa. São considerados não-operacionais e não fazem parte dos custos de produção dos produtos.

Constituem-se de eventos econômicos negativos ao patrimônio empresarial, eventuais e não habituais, tais como: deterioração anormal de ativos, perdas de créditos excepcionais, capacidade ociosa anormal, entre outros. (Padoveze, 1994).

**Desperdício:** para Robles Jr. (1996), é a perda a que a sociedade é submetida devido ao uso de recursos escassos. Esses recursos escassos vão desde material, mão-de-obra e energia perdidos, até a perda de horas de treinamento e aprendizado que a empresa e a sociedade perdem devido, por exemplo, a um acidente de trabalho.

Brimson (1996) afirma que os desperdícios são constituídos pelas atividades que não agregam valor e que resultam em gastos de tempo, dinheiro, recursos sem lucro, além de adicionarem custos desnecessários aos produtos.

Para Bornia (1995), os desperdícios não só não adicionam valor aos produtos, como também são desnecessários ao trabalho efetivo, sendo que, ocasionalmente, até reduzem o valor desses produtos. Assim, poderiam ser enquadradas nessa categoria a produção de itens defeituosos, a movimentação desnecessária, a inspeção de qualidade, capacidade ociosa, etc., ou seja, poderiam englobar os custos e as despesas utilizados de forma não-eficiente. Esse conceito será empregado neste trabalho para designar desperdícios.

**Custos:** Sá (1995) conceitua-os como tudo o que se investe para conseguir um produto, um serviço ou uma utilidade (no sentido amplo). Afirma, ainda, que a maioria dos mestres entende por custos

as aplicações para mover a atividade, seja direta ou indiretamente, feitas na produção de bens de vendas.

Para Leone (1997), custos referem-se ao valor dos fatores de produção consumidos por uma firma para produzir ou distribuir produtos ou serviços, ou ambos.

Os Custos relacionam-se com a fabricação dos produtos, sendo normalmente divididos, conforme Santos (1990), em matéria-prima, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação.

Martins (1992) refere-se a Custos como gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços, ou seja, o valor dos insumos usados na fabricação dos produtos da empresa. Ele salienta que o custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços) para fabricação de um produto ou execução de um serviço. Neste trabalho, adotou-se a definição de Martins (1992) por ser a usualmente assumida na literatura contábil nacional.

Em se tratando de custos, Matz, Curry & Frank (1978, p. 41) definem custo como: “a antecipação, medida em termos monetários, incorrida, ou potencialmente a incorrer, para atingir um objetivo específico”.

IUDÍCIBUS (1986, p. 103) define o significado da palavra custo da seguinte forma:

Na linguagem comercial, custo significa quanto foi gasto para adquirir certo bem, objetivo, propriedade ou serviço. A noção de custo, portanto, está ligada à consideração que se dá em

troca de um bem recebido. Na linguagem comum não ligada a compras, vendas, etc., a palavra custo pode estar associada a uma noção de sacrifício. (...) Nota-se claramente, todavia, que a todo custo corresponde uma vantagem, ora é bem ou serviço adquirido, ora é o conhecimento proporcionado por um curso, etc.

**Investimentos:** de acordo com Bernardi (1996), são os gastos necessários às atividades produtivas, de administração e de vendas, que irão beneficiar períodos futuros; portanto, ativos de caráter permanente e de longo prazo, que, por meio de depreciação ou amortização, irão tornar-se custos ou despesas, dependendo de sua origem e natureza.

**Receita:** segundo IBRACON (1992, p.31), é a entrada de elementos para o ativo sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondente normalmente à venda de bens ou serviços.

**Ganho:** CRC-SP (1992, p. 31) afirma que ganho “é o resultado líquido favorável resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais da entidade”.

**Lucro/Prejuízo:** Conforme CRC-SP (1992, p.31) “é a diferença positiva ou negativa entre receita e despesa, ganhos e perdas”.

**Custeio:** Segundo IBRACON (1992) é o “método para apropriação dos custos ao produto”.

### 2.2.3. CLASSIFICAÇÕES DE CUSTOS

Dentre as várias classificações consagradas pela literatura contábil, os custos podem ser classificados de acordo com sua Variabilidade, com a Facilidade de Identificação e com a Utilidade para Tomada de Decisões e ainda quanto à Eficiência no Processo.

#### 2.2.3.1. Quanto à Variabilidade

Essa classificação dos custos considera a relação destes com o volume de produção e, normalmente, divide-os em custos fixos e variáveis.

**Custos variáveis:** estão substancialmente relacionados com a quantidade produzida, isto é, crescem ou diminuem com o aumento ou redução do nível de atividade da empresa.

**Custos fixos:** em contraste, são os que independem do nível de atividade da empresa, ou seja, não têm variações se alterado o volume produzido.

#### 2.2.3.2. Quanto à Apropriação dos Custos:

Os custos são segregados em custos diretos e indiretos, de acordo com a facilidade de identificação deles com um produto, processo ou centros de custos.

**Custos diretos:** são facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (produtos, processos, setores), são apropriados aos produtos sem que seja necessário fazer rateios e não oferecem dúvida quanto à sua atribuição.

Segundo BOLETIM IOB (2002), custos diretos são aqueles que podem ser identificados como pertencentes a este ou aquele produto, pois há como mensurar a cada um de forma objetiva e direta.

**Custos indiretos:** não podem ser atribuídos às unidades de alocação de custos, necessitando de rateios para isso. Tais rateios causam a maior parte das dificuldades e deficiências dos sistemas de custos, tendo em vista sua complexidade e os vários critérios existentes. A alocação dos custos indiretos aos produtos é efetuada por meio dos métodos de custeio (ABC, UEP, Absorção).

Conforme BOLETIM IOB (2002), custos indiretos são aqueles incorridos dentro do processo de produção, mas que, para serem apropriados aos produtos, obrigam ao uso de rateios.

#### 2.2.3.3. Quanto à Utilidade para Tomada de Decisão:

Os custos podem ser separados considerando-se a sua relevância para determinada decisão.

**Custos relevantes:** são os que, dependendo da decisão a ser tomada, irão ser alterados.

**Custos irrelevantes:** são independentes da decisão a ser tomada.

#### 2.2.3.4. Quanto à Eficiência no Processo:

Os custos podem ser segregados em custos eficientes e custos ineficientes.

**Custos ineficientes:** referem-se ao valor dos insumos consumidos de forma não-eficiente, gerando desperdícios com mão-de-obra e matéria-prima, caracterizando subutilização da capacidade fabril.

**Custos eficientes:** são os que foram utilizados convenientemente, sem gerarem desperdícios.

#### 2.2.3.5. Quanto à Contabilidade

Os custos podem ser classificados em controláveis e não-controláveis.

**Custos Controláveis:** segundo IBRACON (1992) é “quando os itens de custo podem ser controlados por alguém dentro de sua escala hierárquica. Podem ser previstos, realizados e organizados pelo responsável daquela unidade”.

**Custos Não-Controláveis:** ainda segundo IBRACON, custos não-controláveis são aqueles que fogem ao controle do chefe de departamento.



#### 2.2.3.6. Quanto à Tomada de Decisões Especiais

Classificam-se em: Custos Incrementais, de Oportunidade, Evitáveis, Inevitáveis e Empatados.

**Custos Incrementais (diferenciais ou marginais):** são os custos com os quais a empresa deverá arcar adicionalmente por ter tomado ou vir a tomar uma decisão, conforme IBRACON (1992).

**Custos de Oportunidade:** segundo LEONE (1997, p. 72/73) “o custo de oportunidade é o valor do benefício que se deixa de ganhar quando, no processo decisório se toma um caminho em detrimento de outro”.

**Custos Evitáveis:** conforme IBRACON (1992) custos evitáveis “são aqueles que serão eliminados se a empresa deixar de executar alguma atividade”.

**Custos Inevitáveis:** segundo IBRACON (1992) “independente das decisões tomadas, continuam como custos”.

**Custos Empatados:** “por já terem sido sacramentados no passado, não devem influir em decisões para o futuro, por serem irrelevantes”, de acordo com IBRACON (1992).

#### 2.2.4. SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS

Segundo LEONE (1997, p.186) “Os sistemas de acumulação de custos destinam-se a coletar os dados de custos, direta ou

indiretamente, identificados com algum objeto de custeio, a organizá-los de forma que possam contribuir para o desenvolvimento de informações que se destinam ao atendimento de alguma necessidade gerencial diferente ou especial”.

Ainda de acordo com LEONE, “os dois sistemas básicos de acumulação de custos que se destinam a custear produtos e serviços são os seguintes: o sistema de custeamento por Ordem de Produção e o sistema de custeamento por Processo”.

#### 2.2.4.1. Sistema de Custo por Ordem de Produção

Segundo MEDEIROS (1994, p. 130):

A produção por Ordem ou por Encomenda surge, normalmente, nas empresas cuja produção atende a encomendas especiais de clientes ou cuja venda é efetuada *a posteriori*, mas de acordo com determinações internas especiais, não de uma forma contínua. Nesse sistema, cada componente do custo do produto é acumulado em uma Ordem de Serviço (OS) específica, emitida para que a execução do serviço seja iniciada. É um sistema de custos que acumula e registra dados de operações das fábricas que trabalham sob regime de encomenda.

#### 2.2.4.2. Sistema por Processo

Esse sistema de custeamento determina os custos totais dos departamentos em um determinado período de produção. Os custos incorridos são apropriados, primeiramente, aos centros de custos (departamentos, funções, processos) e em um segundo momento, aos produtos de forma direta ou através do rateio.

Os custos acumulados em um período são divididos pelo total da produção, obtendo assim um custo unitário médio dos produtos.

#### 2.2.5. MÉTODOS DE APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS

##### 2.2.5.1. Custeio por Absorção

Segundo ELISEU MARTINS (1996, p.41-42) custeio por absorção “Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são atribuídos para todos os produtos feitos”.

Conforme IBRACOM (1992, p. 25) “é o sistema de custeio realizado sob a ótica da contabilidade de custos tradicional, respeitando a metodologia dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Nele todos os custos de produção (fixos e variáveis) são incluídos no custo do produto para fins de custeio dos estoques e por sua vez todas as despesas (fixas e variáveis) são excluídas”.

Para MEDEIROS (1994, p.70)

Nas empresas não departamentalizadas, o Custeio por Absorção segue o fluxo apresentado no esquema fundamental da contabilidade de custos:

- Separação dos gastos do período entre Custos e Despesas.

- Separação dos Custos entre Diretos e Indiretos.

- Registro dos Custos Diretos diretamente em cada produto (I, II, etc.).

- Rateio dos Custos Indiretos aos produtos, não se identificando cada um, e sim todos, indistintamente.

- Após a alocação de todos os custos, divididos pela quantidade produzida no período, se obtém o Custo Unitário de cada produto.

- Transferência dos Produtos Prontos, física e contabilmente, para Estoques de Produtos Prontos e, após sua venda, para o Custo dos Produtos Vendidos.

Nas empresas departamentalizadas, os custos são separados em dois tipos de departamentos: departamentos auxiliares e departamentos produtivos.

Os departamentos auxiliares não atuam diretamente na produção, mas prestam serviços para outros departamentos. Os custos incorridos não podem ser alocados diretamente aos produtos, devendo ser transferidos para os outros departamentos beneficiados.

Os departamentos produtivos têm relação direta com a produção, modificando ou alterando os produtos. Os custos incorridos nesses departamentos são diretamente alocados aos produtos.

O BOLETIM IOB (2002) reconhece que, quando ao custear os produtos fabricados pela empresa, são atribuídos a esses produtos,

além dos seus gastos variáveis, também os gastos fixos, diz-se que está-se usando a modalidade de custeio por absorção.

A atribuição de gastos fixos implica a utilização de rateios, onde reside a principal falha desta modalidade de custeio, como um instrumento de controle. Por mais objetivos que sejam os critérios de rateio, sempre acabarão distorcendo os resultados apurados por produto, não permitindo a identificação da relação custo-volume-lucro, dificultando assim a tomada de decisões em aspectos de grande importância para a empresa, como a determinação do preço de venda e o cancelamento de produtos deficitários.

#### 2.2.5.2. Custeio Direto

O sistema de custeio direto apropria ao produto todos os custos variáveis, sejam diretos ou indiretos, deixando os custos fixos separados, sendo levados diretamente ao resultado como despesa. Para isso é necessário um sistema contábil rigoroso que separe os custos variáveis e os custos fixos de produção.

Segundo LEONE (1997, p.322-325) “O critério do custeio variável ou direto fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade.”

Ainda conforme LEONE (1997, p. 326) “Somente os custos e despesas variáveis (em relação a alguma base que represente o esforço produtivo ou de vendas) devem ser debitados aos custos dos produtos. As despesas e os custos considerados fixos (quando comparados com a variação da base selecionada) deverão ser debitados contra o lucro do período”.

MEDEIROS (1994) relaciona as vantagens e desvantagens desta modalidade de custeio:

Como vantagens do sistema de Custeio Direto, temos:

- Destaca o Custo Fixo (que independe do processo fabril).
- Não ocorre a prática de rateio, por vezes errôneo.
- Evita manipulações.
- Fornece o Ponto de Equilíbrio

E, como desvantagens:

- Não é aceito na elaboração do Balanço - Patrimonial, pois fere princípios de contabilidade geralmente aceitos.
- O valor dos Estoques não mantém relação com o Custo Total.

Este sistema não é aceito pela legislação fiscal, pois fere os princípios da contabilidade geralmente aceitos, principalmente os princípios da competência e da confrontação.

#### 2.2.5.3. Custeio Padrão

Segundo MEDEIROS (1994, p.92) “Custeio Standard ou Padrão representa um custo predeterminado, que objetiva simplesmente o

controle, ou seja, Custo-Padrão é aquele determinado *a priori* como sendo o custo normal de um produto”.

De acordo com MARTINS (1996, p. 232-239) o sistema de custo Padrão é uma modalidade de apuração, cálculo e análise de custos que permite determinar, através dos diversos setores e departamentos componentes, o grau de eficiência com que trabalha uma entidade. Os custos-padrão são custos calculados antes da realização da atividade.

Para LEONE (1997, p. 282) “O custo-padrão é o verdadeiro custo de produção. O custo-padrão uma vez calculado através de métodos rigorosos, é o custo que **deverá ser**”. (grifo original)

Ainda segundo MEDEIROS (1994, p. 92):

O valor do custo é determinado partindo-se de padrões técnicos de produção definidos mediante a quantificação do consumo de Materiais, Mão-de-Obra e outros Gastos Gerais de Fabricação necessários à produção de uma unidade de produto. Nesse sistema são utilizados valores previstos, mas ainda não realizados. É uma situação futura calculada em termos de custos, que se caracteriza pelo pré-cálculo da produção, obedecendo às normas específicas do orçamento da empresa.

Esse sistema de custeio possibilita a confrontação entre o que deveria ser (Standard ou Padrão) e o que realmente aconteceu (Real), identificando as variações existentes no processo. Caso as variações sejam significativas, pode-se entender que existem áreas de dificuldade ou erros de projeção do custo-padrão.

**Vantagens:** a utilização do sistema de custeio Padrão oferece à empresa as seguintes vantagens:

- Serve como um instrumento de controle, apoiando a tomada de decisão sobre preço de venda e a política de produção a ser utilizada.
- É possível medir o desempenho baseando nos padrões de tempo, de mão-de-obra e quantidade de materiais.
- Fácil controle de Estoques.
- As requisições de Materiais são estabelecidas previamente.
- Elaboração dos relatórios de custos ocorre rápido e facilmente.
- Fácil determinação do CPV.

Existem vários conceitos para a elaboração do Custo-Padrão, sendo que os três principais são, Segundo PADOVEZE (2000, p.292):

**Custo-padrão Ideal** - calculado de forma científica, em que todas as condições de utilização máxima dos recursos produtivos, de estrutura de produto e processo de fabricação possam ser alcançadas, sem qualquer desperdício e em condições ideais de produção.

**Custo-padrão Corrente** – busca-se padrões de custos e produção, que mesmo calculado cientificamente, considera as eventuais condições correntes da empresa.

**Custo-padrão baseado em dados passados** – é calculado baseado nos dados reais já acontecidos, no pressuposto de que tenham significância e possam servir para parâmetros futuros.

Para a utilização desse sistema a empresa deverá apurar as variações e efetuar os ajustes dos estoques e do custo dos produtos vendidos, necessariamente no mínimo ao final de cada exercício social.



#### 2.2.5.4. Custeamento Baseado em Atividades – ABC

Com o aumento da concorrência - e tendo o uso eficiente da mão-de-obra direta e das máquinas deixado de ser o maior diferencial competitivo - os gerentes precisavam de informações mais precisas sobre os custos de processos, produtos e clientes do que poderiam obter com o sistema de relatórios financeiros externos. Os sistemas de custeio baseados nas atividades (sistemas ABC) surgiram com o objetivo de suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo da necessidade de recursos de produtos, serviços e clientes.

Os sistemas ABC permitem que os custos indiretos e de apoio sejam direcionados primeiro às atividades e processos e depois aos produtos, serviços e clientes. Os sistemas proporcionam aos gerentes um quadro mais nítido dos aspectos econômicos envolvidos em suas operações.

Segundo LEONE (1994, p.254-255) “o sistema de custeio ABC é uma técnica de custeamento em que os custos e despesas indiretas são apropriados a várias unidades através de algumas bases que não são relacionadas aos volumes dos fatores de produção.”

Ainda, conforme LEONE (1994)

O sistema ABC corresponde ao custeio baseado em atividades. Esse sistema parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos, e que os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades. Na operacionalização do sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se conceito de *cost drivers*, ou

direcionadores de custos. Apuram os custos das diversas atividades, sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores.

Neste sistema de custeamento os custos e despesas indiretas são alocados às atividades, fazendo uma análise minuciosa das operações, criando, assim, um poder de informações maior, separando as atividades que agregam custos aos produtos e serviços daquelas que não acrescentam nenhum valor.

### **Problemas na implantação do sistema ABC**

Identificam-se dois problemas na adoção do sistema de custeio baseado em atividades.

- Resistência à mudança;
- Complexidade do sistema.

O primeiro problema é simplesmente psicológico e logo se torna comum a todos os sistemas que afetam a estrutura organizacional da empresa.

Em relação à complexidade do sistema ABC, somente uma administração inovadora pode adotar um sistema cuja complexidade implica um dispêndio de tempo e de recursos que chega a tornar difícil estimar as suas reais vantagens em termos de custo-benefício.

Além desses entraves básicos, nota-se também a grande dificuldade encontrada pelos empresários no direcionamento dos custos, que é o grande diferencial deste sistema. A cansativa pesquisa

dos dados numéricos referentes a esses direcionadores e o seu adequado relacionamento com as diversas atividades da empresa são, com freqüência, a maior causa de problemas com a implantação do sistema ABC.

#### 2.2.6. MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Conforme CRC-SP/IBRACON (2000, p.239) “O conceito de margem de contribuição é extremamente simples. É o valor com que cada unidade de produto fabricada e comercializada contribui para cobrir os custos de operação (fixos) da empresa”.

Obtém-se, portanto, a margem de contribuição pela dedução dos custos diretos (ou variáveis) do valor da venda.

Segundo PADOVEZE (2000, p.269) “Margem de Contribuição representa o Lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário do produto e os custos e despesas variáveis por unidade de produto. Significa que em cada unidade vendida a empresa lucrará determinado valor. Multiplicado pelo total vendido, teremos a contribuição marginal total do produto para a empresa”.

### **2.3. Custos sob a ótica gerencial**

A Contabilidade de Custos, realizada em um enfoque gerencial, se mostra como uma participante ativa do processo decisório das

empresas, produzindo relatórios não somente para atender às exigências legais, mas, também, às informações úteis à administração. Ao contador de custos compete estudar e analisar qual o critério de custeamento que melhor atende às necessidades da empresa, visando, assim, à maximização dos lucros e o controle dos custos.

Segundo MEDEIROS, (1994, p. 17): “A contabilidade de custos é um instrumento de controle dinâmico, pois acompanha os fatos internos da empresa. Quando bem estruturada, atinge os objetivos essenciais estabelecidos pela administração e, através de seu fluxo de informações, funciona como instrumento de tomada de decisões”.

Ainda conforme MEDEIROS, “A contabilidade de custos integra o que podemos chamar de contabilidade gerencial, ou seja, um sistema cujo objetivo é gerar informações úteis à administração da empresa”.

De acordo com LEONE (2000, pág. 21) “A Contabilidade de Custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais”.

Segundo HORNGREN (1985, p. 197) “o administrador e o contador devem buscar uma base de alocação de custos que estabeleça uma relação convincente entre a causa e o efeito e que permita previsões seguras de como os custos serão afetados pelas decisões relativas às atividades”.

No que diz respeito à contabilidade de custos e à missão gerencial, Martins (1996, p. 21), aborda este assunto da seguinte forma:

Devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas, passou a Contabilidade de Custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial. (...) Resumindo, a Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais.

#### **2.4. Contabilidade Gerencial**

Para que a empresa consiga se adaptar a essas mudanças, é necessário que busque se estruturar através de uma Contabilidade Gerencial para auxiliar o administrador nas suas tomadas de decisões.

Partindo-se dessa questão, é preciso que se entenda a Contabilidade Gerencial como uma ferramenta de apoio, que deve estar atenta às necessidades dos usuários internos, interagir com eles, ou seja, participar efetivamente do processo, tornando suas informações verdadeiramente eficazes, trabalhando com o presente e projetando o futuro.

Na visão de PADOVEZE (2000, pág. 34) “... a Contabilidade Gerencial deve suprir, através do sistema de informação contábil gerencial, todas as áreas da companhia”.

Segundo IUDÍCIBUS (1998, p. 21):

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

ATKINSON, BANKER, KAPLAN e YOUNG (2000, p. 36) dispõem que Contabilidade Gerencial é o “Processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos”.

De acordo com HORNGREN (1985, p. 4) a contabilidade gerencial: “...interessa-se pela acumulação, classificação e interpretação de informações que ajudem os executivos a atingir objetivos organizacionais tal como explícita ou implicitamente definidos pela direção.”

Para WARREN, REEVE e FESS (2001, p. 3) “As informações da **contabilidade gerencial** incluem dados históricos e estimados usados pela administração na condução de operações diárias, no planejamento de operações futuras e no desenvolvimento de estratégias de negócios integradas. As características da contabilidade

gerencial são influenciadas pelas variadas necessidades da administração.”(grifo original)

PADOVEZE (2000, p. 41) conclui que “... para a informação contábil, fica claro o caminho a ser adotado para que a contabilidade se transforme em ferramenta de ação administrativa e se torne um instrumento gerencial. *Para se fazer, então, contabilidade gerencial, é mister a construção de um Sistema de Informação Contábil Gerencial*”. (grifo original)

De maneira geral, portanto, pode-se afirmar que todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil, feitos “sob medida” para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho, recai na Contabilidade Gerencial.

Diante dessas informações é possível concluir que no cenário atual, a Contabilidade Gerencial vem atender as necessidades dos administradores em buscar soluções para os problemas diários que enfrentam, servindo de base para as decisões futuras.

#### 2.4.1. SISTEMA DE INFORMAÇÃO GERENCIAL

Para PADOVEZE (2000, p. 42) “*Sistema* pode ser definido como um complexo de elementos em interação. Em outras palavras, sistema é um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo”.

Ainda segundo PADOVEZE (2000, p. 42) “Podemos definir *Sistema de Informação* como um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológico e financeiro agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para com o seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.”

Segundo ATKINSON, BANKER, KAPLAN e YOUNG (2000, p. 36):

Tradicionalmente, a informação gerencial contábil tem sido financeira, isto é, tem sido denominada em moedas tais como dólares ou francos. Entretanto, recentemente, a informação gerencial contábil foi ampliando-se para incluir informações operacionais ou físicas (não financeiras), tais como qualidade e tempo de processamento, tanto quanto informações mais subjetivas como mensurar o nível de satisfação dos clientes, capacitação dos funcionários e desempenho do novo produto.

Assim sendo, as empresas alcançam sucesso e prosperidade através dos produtos e serviços que oferecem, se estes forem valorizados pelos clientes, para isso é necessário que exista eficiência nos processos operacionais. Embora a informação gerencial não garanta essa eficiência, seu mau gerenciamento pode acarretar dificuldades para a empresa.



#### 2.4.2. CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA

Para que a empresa tenha uma melhor visão do mercado, é necessário que ela avalie o ambiente externo em que está inserida, através da Contabilidade Gerencial Estratégica, SIMMONDS *apud* DIXON (1998, p. 273) conceitua Contabilidade Gerencial Estratégica como:

A provisão e análise dos dados de contabilidade gerencial sobre um negócio e seu uso para a competição, desenvolvendo e monitorando a estratégia empresarial, particularmente níveis relativos e tendências em custos reais e preços, volume, divisão de mercado, fluxo monetário e a proporção exigida dos recursos totais de uma firma.

DIXON (1998, p. 279), concluindo que o conceito era válido, afirmou:

O conceito de Contabilidade Gerencial Estratégica tem que ser desenvolvido por profissionais e acadêmicos, mas para isso deve haver maior interação entre os dois, este conceito pode ser desenvolvido além do seu estado atual, e pode alcançar aplicação mais difundida e pode ajudar as organizações a aumentarem as vantagens competitivas em mercados intensamente competitivos.

ANDREA e DUNNING *apud* SALEEM (1995, p. 136) afirmam que: “A Contabilidade Gerencial Estratégica busca adquirir, interpretar e usar informações financeiras para permitir a uma organização alcançar uma vantagem competitiva sustentável”.

MACKEY *apud* SALEEM (1995, p. 137) apresenta um programa de trabalho para o contador estratégico:

(I) Identificar informação financeira que não é colecionada atualmente, e demonstrar como pode ser usada para melhorar a posição competitiva de uma companhia a longo prazo.

(II) Criar procedimentos executáveis para a administração de informações úteis.

(III) Provocar mudança nos papéis e atitudes do cargo de supervisores e gerentes medianos para enfocar a atenção deles no longo prazo, sendo que o comum dos departamentos é considerar a curto prazo.

Assim sendo, pode-se afirmar que a Contabilidade Gerencial Estratégica é um ramo da Contabilidade Gerencial, especializada em coletar e interpretar dados extraídos do ambiente externo próximo para geração de informações de cunho estratégico, auxiliando, dessa forma, a administração na tomada de decisões estratégicas.

#### 2.4.3. GESTÃO ESTRATÉGICA

A vantagem competitiva é a essência da Gestão Estratégica, segundo ROCHA (1999, p. 46) Gestão Estratégica é: “o processo de tomada de decisões e a implementação de ações que visa a conceber, desenvolver, implementar e sustentar estratégias que garantam vantagens competitivas a uma organização”.

CERQUEIRA NETO (1993, p. 18) também define Gestão Estratégica como: “... o processo de buscar a compatibilização da

empresa com seu meio ambiente externo, através de atividades de planejamento, implementação e controle, consideradas as variáveis técnicas, econômicas, informacionais, sociais, psicológicas e políticas”.

A Gestão Estratégica busca, no ambiente em que a empresa está inserida, informações necessárias para que esta se torne cada vez mais competitiva, fazendo com que seus administradores busquem soluções imediatas através de uma visão estratégica.

Sendo assim é possível concluir que todas as empresas precisam ter um sistema de Gestão Estratégica bem estruturado para que elas, nesses tempos em que os consumidores estão cada vez mais exigentes, possam ter um diferencial a mais em relação à concorrência.

#### 2.4.4. PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Surge então a necessidade da empresa utilizar um Planejamento Estratégico como forma de se desenvolver no seu ramo de atividade, ou seja, utilizar um processo que consista na análise sistemática dos pontos fortes e fracos da empresa, e das oportunidades de ameaça do meio ambiente, de forma a estabelecer objetivos, estratégias e ações que possibilitem um aumento da competitividade organizacional.

A empresa deve ter, como um ponto forte, o controle de seus custos, desenvolvendo uma sistemática que proporcione a sua identificação e análise. Essa identificação só será possível se a empresa desenvolver uma Contabilidade de Custos eficiente.

Para CAVALCANTI (2001, p.70) “Planejamento Estratégico – É a aplicação de todo o conjunto de meios e ações, de maneira científica e articulada, visando o alcance de objetivos definidos no contexto da competitividade e do dinamismo do ambiente sobre o qual se pretende promover impacto e supressa”.

Várias são as razões para que uma empresa adote o Planejamento Estratégico como forma de alcançar os objetivos a que se propõe. Algumas dessas razões são:

*Dinâmica do meio ambiente:* O ambiente em que as empresas estão inseridas vem sofrendo cada vez mais mudanças, e é com o planejamento estratégico que a empresa pode acompanhar essas mudanças, monitorando o seu desenvolvimento.

*Geração de Flexibilidade:* Com o planejamento estratégico a empresa assimila melhor as mudanças, pois ele gera uma flexibilidade em função do treinamento e da adoção de estruturas adequadas.

*Interação Dinâmica:* através do planejamento estratégico as empresas passam a ter uma visão futura, isto é, passam a pensar a longo prazo.

*Interação Interna da Organização:* O planejamento estratégico deve se tornar um processo contínuo da organização. Com isso os setores buscam cada vez mais interação, informações úteis, fazendo com que não se tornem um sistema fechado.

*Revitalização do espírito organizacional:* é reforçar o estado das pessoas integrantes da organização. Deve-se ter uma definição dos objetivos, a busca constante de informações, tendências a correr riscos e força de vontade para alcançar os objetivos.

Existem vários modelos de planejamento estratégicos que podem ser seguidos pelos gestores. Deve-se escolher o que melhor se adapta à condição de mercado em que a organização esta inserida e, é importante sempre estar atento às mudanças externas e à competitividade do mercado.

Desse modo, a empresa, que mantiver um planejamento estratégico adequado, terá uma vantagem em relação aos seus concorrentes, servirá como diferencial a seu favor.

## **2.5. Formação do Preço de Venda**

No momento do lançamento de um novo produto no mercado, é necessário estabelecer, a este, um preço que possa cobrir o que a empresa se propõe, mas antes se deve fazer pesquisas mercadológicas para saber quais os interesses dos consumidores, os locais e redes de distribuição, as características visuais e as de qualidade, os preços de referência e os produtos concorrentes. Estas pesquisas devem ser realizadas de forma a se verificar a capacidade de sucesso do lançamento do novo produto.

Segundo SANTOS (1994, p. 133) “O problema de formação dos preços está ligado às condições de mercado, às exigências governamentais, aos custos, ao nível de atividade e à remuneração do capital investido (lucro)”.

Ainda conforme SANTOS (1994, p.133): “O cálculo do preço de venda deve levar a um valor: que traga à empresa a maximização dos

lucros; que seja possível manter a qualidade, atender aos anseios do mercado àquele preço determinado; que melhor aproveite os níveis de produção etc.”

Um fato a ser analisado, sem dúvida, para a correta decisão do preço de venda de um produto, é o custo deste produto; para isso é necessário que a empresa saiba corretamente analisar tais custos e tenha um sistema de custos adequado que possa alocar os custos aos produtos da melhor maneira possível.

Após a correta identificação dos custos, a empresa pode estabelecer sua margem de lucro, decidindo assim o preço de venda do produto. Segundo NOGUEIRA (1993): Para a correta tomada de decisão três fatores devem ser avaliados:

A) **A DEMANDA:** é o conhecimento do mercado (compradores), que pode ser adquirido por experiências ou pesquisas. A sua não consideração pode levar o gestor a não otimizar o resultado ou não efetuar a venda. (p. 204/205)

B) **A COMPETIÇÃO:** o gestor deve avaliar o comportamento dos concorrentes, visando a antecipação de suas ações e utilização destas para elaboração de sua política de preços. Deve considerar a estrutura do mercado e dos competidores, diferenciação de produtos, barreiras à entrada e outros. (p. 205/206)

C) **O CUSTO:** é uma variável importantíssima, pois, em função da demanda e da competição, pode a empresa vender por preço abaixo dos custos, sendo considerado o valor estratégico de tal decisão, maior que o prejuízo incorrido. Os preços influenciam o volume vendido e os custos de produção de todas as áreas, sendo possível ao

gestor a melhor combinação destes últimos para a otimização de resultados. (p. 237/239).

Ainda segundo NOGUEIRA (1993, p. 240/244) os custos relevantes para a decisão de preço são: os custos futuros (custos de reposição da unidade vendida), os custos incrementais (que se alteram em função do nível de venda e das operações) e os custos evitáveis (que ainda não ocorreram ou que podem ser revertidos).

PADOVEZE (2000, p. 309) dispõe “De qualquer forma, é necessário um cálculo em cima dos custos, tendo em vista que, através dele, podemos pelo menos ter um parâmetro inicial ou padrão de referência para análises comparativas”.

A observação da demanda, da competição e dos custos, adicionada à questão da remuneração do custo de oportunidade dos recursos investidos na empresa, mas não identificáveis aos produtos e serviços, serve de base para determinar a margem necessária para se atingir o resultado econômico; esta margem é a diferença entre o preço mínimo que suporta os custos, sem incorrer em perda econômica, e o preço máximo aceito pelo comprador no mercado.

Resumindo, o sistema de custos de uma empresa é um dos mais importantes instrumentos para a obtenção do controle. Com ele é possível a empresa buscar informações para a tomada de decisões e o seu gerenciamento.

### **3. METODOLOGIA**

Neste capítulo há o delineamento da pesquisa realizada, especificando o objeto de estudo, a coleta de dados, as dificuldades encontradas e as dúvidas relacionadas ao caso.

Na revisão bibliográfica foi apresentado todo o embasamento teórico referente ao tema desta pesquisa, a fim de expor todos os conceitos básicos e necessários para o bom entendimento do estudo. Visando a identificar os custos da empresa, seus gastos e margem de contribuição dos seus produtos e assim, ajudar na tomada de decisões da empresa, agora se torna necessário expor a metodologia utilizada para a realização deste trabalho.

A realização de uma pesquisa é de suma importância quando existem dúvidas a serem esclarecidas sobre determinado assunto, onde se utiliza procedimentos racionais e sistemáticos que irão proporcionar respostas ao problema proposto.

#### **3.1. Delineamento da pesquisa**

Esta pesquisa tem caráter exploratório de natureza descritiva. Sendo o caráter exploratório a busca de informações relativos ao objeto de estudo, proporcionando maior familiaridade com o problema, a ponto de torná-lo mais explícito e onde seja possível construir hipóteses de resultados. O aspecto descritivo vem



relacionado à análise e interpretação das informações e aos dados colhidos na empresa.

### **3.2. Campo de Estudo**

Esta pesquisa tem como campo de estudo a empresa denominada Monfardini & Filho Ltda., localizada na cidade de Cachoeira do Sul - RS.

### **3.3. Levantamento de dados**

O estudo foi realizado através da coleta de dados junto ao proprietário, baseando-se em documentos, relacionados à atividade da empresa nos meses de julho, agosto e setembro de 2003.

Através de visitas à empresa foi possível levantar as informações necessárias para o desenvolvimento do trabalho.

### **3.4. Limitações da Pesquisa**

Durante a realização deste trabalho, como a empresa não era sediada nesta cidade, foi encontrada uma certa dificuldade para a coleta de dados.

## **4. INFORMAÇÕES DA EMPRESA**

A empresa em estudo tem como razão social Monfardini & Filho Ltda. e nome fantasia Cia. do Gás.

Esta empresa tem como atividade a distribuição de gás, atuando na cidade de Cachoeira do Sul - RS. Trabalhando diretamente com o consumidor final, utilizando vendas à vista e a prazo, sendo essas geralmente feitas por convênio com associações e sindicatos da cidade.

O principal produto comercializado é o botijão de gás de 13 kg (P13), comercializando também os botijões de 2 kg (P2), 30 kg (P30) e 45 kg (P45). Neste trabalho, devido à pequena venda dos botijões de 2, 30 e 45 kg, que alcançam uma média inferior a 0,1% das vendas da empresa, a verificação será apenas do produto de maior significação na atividade da empresa, neste caso, botijões de 13 kg (P13).

Como a empresa atua no ramo de comércio, o estoque existente geralmente é baixo, sendo este o necessário apenas para as vendas da semana, repostado semanalmente. Os produtos são adquiridos diretamente com a engarrafadora, situada na cidade de Canoas - RS.

## **5. LEVANTAMENTO DE DADOS**

A empresa Cia. do Gás situa-se em uma área total de 1.320 m<sup>2</sup> e com área construída de 110 m<sup>2</sup>. Tem em sua folha de pagamentos dois funcionários, que trabalham em turnos revezados, com a carga de trabalho de 8 horas diárias. A empresa, além das vendas realizadas na sede, presta também serviço de tele-entrega, funcionando das 06 h às 23 h, utilizando dois caminhões para o abastecimento e tele-entrega.

### **5.1. Apresentação dos Custos**

Os custos incorridos na atividade da empresa são:

- Custo de compra do produto;
- Energia elétrica;
- Combustível;
- Manutenção dos veículos;
- Folha de pagamento;
- Propaganda;
- Água;
- Alvarás;
- IPTU;
- Depreciação;
- Telefone.

#### Descrição:

- Custo da compra do produto: é o custo que a empresa tem na compra da recarga dos botijões.
- Energia elétrica: é pouco utilizada, sendo apenas para consumo normal.
- Combustível: é bastante significativo seu valor frente aos custos, devido à empresa atuar na maioria das vezes com tele-entrega.
- Manutenção de veículos: devido à grande circulação dos veículos, são necessários reparos freqüentes.
- Folha de pagamento: valor devido aos dois funcionários, incluindo o pagamento dos encargos de INSS e FGTS, bem como do vale-alimentação (cesta-básica);
- Propaganda: utilizada na divulgação do serviço, através de jornais, rádio e folder;
- Água: utilizada apenas para consumo próprio;
- Alvarás: inclui-se neste caso os alvarás dos bombeiros e sanitário. Através das respectivas taxas anuais, foi calculado o custo mensal.
- IPTU: a partir da taxa anual chegou-se ao IPTU mensal;
- Depreciação: foi utilizada a taxa de 20% a.a. nos veículos, sendo com esta calculada a taxa mensal;
- Telefone: como a principal atividade baseia-se na tele-entrega, o telefone tem grande valor no cálculo dos custos.

## **5.2. Custos Diretos**

Foi considerado como custo direto, apenas o custo de compra do produto, ou seja, o valor da recarga dos botijões.

## **5.3. Custos Indiretos**

Todos os demais custos foram considerados indiretos pela dificuldade de associá-los a cada produto.

## **5.4. Cálculo dos Custos**

Para se determinar os custos da empresa, foram feitas visitas, onde foram recolhidos todos os documentos que registrassem as suas atividades nos meses de julho, agosto e setembro de 2003.

#### 5.4.1. CÁLCULO DOS CUSTOS DIRETOS

##### **Quadro 1 – Compras relativas aos meses de julho, agosto e setembro de 2003 (Custo Direto)**

<b>Mês</b>	<b>Compra (u)</b>	<b>Custo Unitário (\$)</b>	<b>Total (\$)</b>
julho	1565	R\$ 22,00	R\$ 34.430,00
agosto	1320	R\$ 22,00	R\$ 29.040,00
setembro	750	R\$ 22,00	R\$ 16.500,00
	385	R\$ 22,31	R\$ 8.589,35
Total do trimestre	4020		R\$ 88.559,35
<b>Média Mensal</b>	<b>1340</b>		<b>R\$ 29.519,78</b>

O Quadro 1 demonstra a quantidade de botijões comprada pela empresa durante cada mês. Conforme notas apresentadas pelo proprietário, especificando o preço pago por cada unidade, teve-se assim o total comprado durante o trimestre em quantidade e custo de aquisição; obtendo-se, por fim, a média mensal de compras da empresa.

#### 5.4.2. CÁLCULO DOS CUSTOS INDIRETOS

Para se calcular os custos indiretos da empresa no período estudado, foram coletadas: notas fiscais, recibos e faturas mensais, apresentados pelo proprietário.

### Quadro 2 – Custos Indiretos no mês de Julho de 2003

<b>Custo Indireto mês de JULHO/2003</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Água	R\$ 32,11
Alvará	R\$ 84,00
CDL	R\$ 173,55
Combustível	R\$ 1.094,39
Depreciação Caminhões	R\$ 566,57
Encargos sociais	R\$ 453,65
Energia Elétrica	R\$ 106,16
Folha pagamento	R\$ 648,07
Imposto de Renda	R\$ 200,00
Manutenção de veículos	R\$ 592,10
Pró-labore	R\$ 1.000,00
Propaganda	R\$ 72,00
Tel. Celular	R\$ 587,55
Telefone	R\$ 96,95
<b>Total</b>	<b>R\$ 5.707,10</b>

O quadro 2 demonstra, conforme os dados apresentados pelo proprietário da empresa, o total dos custos indiretos apresentados no mês de julho de 2003.

### Quadro 3 – Custos Indiretos no mês de agosto de 2003

<b>Custos Indiretos mês de AGOSTO/2003</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Água	R\$ 32,11
Alvará	R\$ 84,00
CDL	R\$ 189,95
Combustível	R\$ 731,90
Depreciação caminhões	R\$ 566,57
Encargos Sociais	R\$ 631,74
Energia Elétrica	R\$ 112,54
Folha pagamento	R\$ 902,49
Imposto de Renda	R\$ 200,00
Manutenção Veículos	R\$ 85,30
Pró-labore	R\$ 1.000,00
Propaganda	R\$ 311,00
Telefone	R\$ 122,04
Telefone celular	R\$ 369,11
<b>Total</b>	<b>R\$ 5.338,75</b>

O quadro 3 demonstra o total dos custos indiretos apresentados pela empresa no mês de agosto de 2003.

#### **Quadro 4 – Custos Indiretos no mês de setembro de 2003**

<b>Custos Indiretos mês de SETEMBRO/2003</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Água	R\$ 32,11
Alvará	R\$ 84,00
CDL	R\$ 197,00
Combustível	R\$ 1.191,05
Depreciação Caminhões	R\$ 566,57
Encargos Sociais	R\$ 552,52
Energia Elétrica	R\$ 112,54
Folha Pagamento	R\$ 789,31
Imposto de Renda	R\$ 202,00
Manutenção Veículos	R\$ 476,25
Pró-labore	R\$ 1.000,00
Propaganda	R\$ 125,00
Telefone	R\$ 121,51
Telefone Celular	R\$ 550,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 5.967,75</b>

O quadro 4 demonstra o total dos custos indiretos apresentados pela empresa no mês de setembro de 2003.

#### **Quadro 5 – Total dos Custos Indiretos no trimestre**

<b>Mês</b>	<b>Total dos Custos Indiretos</b>
Julho	R\$ 5.707,10
Agosto	R\$ 5.338,75
Setembro	R\$ 5.967,75
<b>Total do Trimestre</b>	<b>R\$ 17.013,60</b>
Média Mensal	R\$ 5.671,20

O quadro 5 refere-se aos totais dos quadros 2, 3 e 4, totalizando os custos indiretos apresentados pela empresa durante o trimestre estudado, obtendo-se assim a média mensal dos custos indiretos.



### Quadro 6 – Remuneração do Capital Investido

Capital Social (R\$)	Remun. Mercado (%)	Valor Mensal(R\$)	Valor Trimestre
R\$ 60.000,00	2%	R\$ 1.200,00	R\$ 3.600,00

O quadro 6 apresenta o cálculo da remuneração do capital investido na empresa, R\$ 60.000,00, levando em conta a taxa de mercado, aproximadamente 2% ao mês, obtendo-se assim o valor de remuneração mensal e trimestral que a empresa deve obter com a atividade.

#### 5.4.3. CÁLCULO DAS VENDAS

Para se calcular as vendas feitas pela empresa no período, foram analisadas as notas de saída de botijões da empresa nas várias formas de pagamento disponíveis, bem como as alterações de preço de venda.

### Quadro 7 – Vendas à vista referente ao mês de julho de 2003

Quantidade (u)	Preço de venda da Unidade(\$)	Total (\$)
325	R\$ 24,25	R\$ 7.881,25
16	R\$ 26,50	R\$ 424,00
71	R\$ 27,00	R\$ 1.917,00
20	R\$ 28,00	R\$ 560,00
323	R\$ 29,00	R\$ 9.367,00
137	R\$ 30,00	R\$ 4.110,00
38	R\$ 31,00	R\$ 1.178,00
9	R\$ 32,00	R\$ 288,00
<b>939</b>		<b>R\$ 25.725,25</b>

O quadro 7 demonstra o total de unidades vendidas à vista no mês de julho de 2003, bem como a variação de preço de venda, fornecendo assim o total das vendas à vista ocorridas no mês.

**Quadro 8 – Vendas a prazo referente ao mês de julho de 2003**

<b>Prazo</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Preço de venda Unitário (\$)</b>	<b>Total (\$)</b>
30 dias	235	R\$ 33,00	R\$ 7.755,00
45 dias	83	R\$ 31,00	R\$ 2.573,00
60 dias	25	R\$ 33,00	R\$ 825,00
60 dias	24	R\$ 31,00	R\$ 744,00
<b>TOTAL</b>	<b>367</b>		<b>R\$ 11.897,00</b>

O quadro 8 demonstra a quantidade de botijões vendidos a prazo no mês de julho de 2003, discriminando a variação de preço de venda, fornecendo a totalidade das vendas ocorridas no mês.

**Quadro 9 – Total de vendas (à vista e a prazo) em Julho de 2003**

	<b>À VISTA</b>	<b>A PRAZO</b>	<b>TOTAL</b>
Unidades	939	367	1306
Valores (\$)	R\$ 25.725,25	R\$ 11.897,00	R\$ 37.622,25

O quadro 9 refere-se aos totais apresentados nos quadros 7 e 8, resultando na soma de todas as vendas realizadas no mês, em unidades e valores.

**Quadro 10 – Vendas à vista referente ao mês de agosto de 2003**

<b>Quantidade</b>	<b>Preço de venda Unitário (\$)</b>	<b>Total (\$)</b>
284	R\$ 24,25	R\$ 6.887,00
31	R\$ 26,50	R\$ 821,50
86	R\$ 27,00	R\$ 2.322,00
26	R\$ 28,00	R\$ 728,00
408	R\$ 29,00	R\$ 11.832,00
13	R\$ 30,00	R\$ 390,00
22	R\$ 31,00	R\$ 682,00
0	R\$ 32,00	R\$ -
<b>870</b>		<b>R\$ 23.662,50</b>

O quadro 10 demonstra o total de unidades vendidas à vista no mês de agosto de 2003, bem como a variação do preço de venda, fornecendo assim o total das vendas à vista ocorridas no mês.

**Quadro 11- Vendas a prazo referente ao mês de agosto de 2003**

<b>Prazo</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Preço de Venda da Unidade (\$)</b>	<b>Total (\$)</b>
30 dias	284	R\$ 33,00	R\$ 9.372,00
45 dias	80	R\$ 31,00	R\$ 2.480,00
60 dias	53	R\$ 33,00	R\$ 1.749,00
60 dias	0	R\$ 31,00	R\$ -
<b>TOTAL</b>	<b>417</b>		<b>R\$ 13.601,00</b>

O quadro 11 demonstra a quantidade de botijões vendidos a prazo no mês de agosto de 2003, discriminando a variação do preço de venda, fornecendo a totalidade das vendas ocorridas no mês.

**Quadro 12 – Total de vendas (à vista e a prazo) no mês de agosto de 2003**

	<b>À VISTA</b>	<b>A PRAZO</b>	<b>TOTAL</b>
Unidades	870	417	1287
Valores (\$)	R\$ 23.662,50	R\$ 13.601,00	R\$ 37.263,50

O quadro 12 refere-se aos totais apresentados nos quadros 10 e 11, resultando na soma de todas as vendas realizadas no mês, em unidades e valores.

**Quadro 13 – Vendas à vista referente ao mês de setembro de 2003**

<b>Quantidade</b>	<b>Preço de venda Unitário (\$)</b>	<b>Total (\$)</b>
5	R\$ 25,00	R\$ 125,00
34	R\$ 26,00	R\$ 884,00
75	R\$ 27,00	R\$ 2.025,00
32	R\$ 28,00	R\$ 896,00
623	R\$ 29,00	R\$ 18.067,00
17	R\$ 30,00	R\$ 510,00
17	R\$ 31,00	R\$ 527,00
2	R\$ 32,00	R\$ 64,00
<b>805</b>		<b>R\$ 23.098,00</b>

O quadro 13 demonstra o total de unidades vendidas à vista no mês de setembro de 2003, bem como a variação do preço de venda, fornecendo assim o total das vendas à vista ocorridas no mês.

**Quadro 14– Vendas a prazo referente ao mês de setembro de 2003**

<b>Prazo</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Preço de venda Unitário (\$)</b>	<b>Total (\$)</b>
30 dias	305	R\$ 33,00	R\$ 10.065,00
45 dias	82	R\$ 31,00	R\$ 2.542,00
60 dias	36	R\$ 33,00	R\$ 1.188,00
60 dias		R\$ 31,00	R\$ -
<b>TOTAL</b>	<b>423</b>		<b>R\$ 13.795,00</b>

O quadro 14 demonstra a quantidade de botijões vendidos a prazo no mês de setembro de 2003, discriminando a variação do preço de venda, fornecendo a totalidade das vendas ocorridas no mês.

**Quadro 15 – Total de vendas (à vista e a prazo) no mês de setembro de 2003**

	<b>À VISTA</b>	<b>A PRAZO</b>	<b>TOTAL</b>
Unidades	805	423	1228
Valores (\$)	R\$ 23.098,00	R\$ 13.795,00	R\$ 36.893,00

O quadro 15 refere-se aos totais apresentados nos quadros 13 e 14, resultando na soma de todas as vendas realizadas no mês, em unidades e valores.

**Quadro 16 – Total de vendas (à vista e a prazo) no trimestre**

<b>Meses</b>	<b>Unidades</b>	<b>Valor venda (\$)</b>
Julho	1306	R\$ 37.622,25
Agosto	1287	R\$ 37.263,50
Setembro	1228	R\$ 36.893,00
<b>Total</b>	<b>3821</b>	<b>R\$ 111.778,75</b>
Média Mensal	1274	R\$ 37.259,58

No quadro 16 foi calculado o valor das vendas realizadas durante o trimestre, baseado nas vendas ocorridas durante os meses estudados, apresentado nos quadros 9, 12 e 15, em unidades e valor da venda, obtendo-se também a média mensal de vendas da empresa.

**Quadro 17 – Média do Preço de Venda Unitário Praticado**

<b>Média de Unid Vend (u)</b>	<b>Valor Médio das Venda (\$)</b>	<b>Preço de Venda Médio Unit</b>
1274	R\$ 37.259,58	R\$ 29,25

O quadro 17 demonstra o cálculo do preço de venda de cada unidade do produto, praticado pela empresa, durante o trimestre, baseado na média mensal de unidades vendidas e o valor médio mensal das vendas, apresentados no quadro 16.

#### 5.4.4. CÁLCULO DO CUSTO UNITÁRIO NO TRIMESTRE

##### **Quadro 18 – Custo Direto Vendas**

<b>Total Vendas (u)</b>	<b>Custo Unitário (\$)</b>	<b>Total dos Custos da Venda (\$)</b>
3821	R\$ 22,31	R\$ 85.246,50

O quadro 18 utiliza o valor do Custo Unitário, levando em consideração o Sistema PEPS, ou seja, o primeiro que entra no estoque é o primeiro a sair, através da multiplicação deste custo pelo total de vendas realizadas no trimestre, obtendo-se o total do custo incorrido nas vendas realizadas.

##### **Quadro 19 – Cálculo dos estoques da empresa durante o trimestre**

<b>Mês</b>	<b>Estoque Inicial</b>	<b>Compras (u)</b>	<b>Vendas (u)</b>	<b>Estoque Final</b>
Julho	0	1565	1306	259
Agosto	259	1320	1287	292
Setembro	292	1135	1228	199
<b>Total</b>		<b>4020</b>	<b>3821</b>	
<b>Média de Estoque</b>				<b>250</b>

O quadro 19 demonstra as quantidades em estoque durante o trimestre, fornecendo também o total de unidades compradas e vendidas no período, permitindo o cálculo da média mensal de unidades em estoque da empresa.

##### **Quadro 20 - Custo Indireto Unitário no trimestre**

<b>Período</b>	<b>Média de vendas(u)</b>	<b>Média Custos Indiretos(\$)</b>	<b>Custo Unitário Médio(\$)</b>
Trimestre	1274	R\$ 5.671,20	R\$ 4,45

O quadro 20 utiliza os dados apresentados nos quadros 5 e 16 e demonstra o custo indireto unitário do produto, sendo a relação entre a média das vendas realizadas e a média dos custos indiretos incorridos pela empresa mensalmente.

#### **Quadro 21 – Cálculo da Remuneração do Capital por Unidade**

<b>Valor Mensal</b>	<b>Média Unidades vendidas (u)</b>	<b>Valor Médio Unitário (R\$)</b>
R\$ 1.200,00	1274	R\$ 0,94

O quadro 21 representa o valor de remuneração do capital investido em cada unidade vendida, através do valor mensal de remuneração e a média de unidades vendidas mensalmente, utilizando-se dos dados apresentados nos quadros 6 e 16.

#### **5.4.5. CÁLCULO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO**

Para se calcular a margem de contribuição do produto, é necessário se conhecer o custo unitário direto do produto.

#### **Quadro 22 – Margem de Contribuição**

<b>Preço de Venda Médio</b>	<b>Custo Direto Unitário</b>	<b>Margem de Contrib Unitária</b>
R\$ 29,25	R\$ 22,31	R\$ 6,94

O quadro 22 aponta a margem de contribuição do produto, sendo calculado através dos dados apresentados no quadro 17, onde ao preço de venda médio são descontados todos os custos diretos incorridos,

em relação à unidade do produto, resultando na margem de contribuição obtida pela empresa.

#### 5.4.6. MARGEM DE LUCRO

Para o cálculo da Margem de Lucro utiliza-se a Margem de Contribuição diminuindo-se o valor dos Custos Indiretos e a remuneração do capital investido na empresa.

#### Quadro 23 – Margem de Lucro

Margem Contribuição	Custo Ind. Unit.	L. B. Unit.	Rem. Cap. Inv. Unit.	Margem Lucro
R\$ 6,94	R\$ 4,45	R\$ 2,49	R\$ 0,94	R\$ 1,55

No quadro 23 foi calculado a margem de lucro de cada botijão vendido, através da diferença entre a margem de contribuição e os custos indiretos unitário e o valor da remuneração do capital investido.

#### 5.4.7. PONTO DE EQUILÍBRIO ECONÔMICO

$$\text{PEE} = \frac{\text{Média dos CI} + \text{Remuneração Mensal do Capital}}{\text{Margem de Contribuição}}$$

$$\text{PEE} = \frac{\text{R\$ 5.671,20} + \text{R\$ 1.200,00}}{\text{R\$ 6,94}} = 990 \text{ unidades}$$

O ponto de equilíbrio econômico representa o número de unidades que serão necessárias vender para cobrir os Custos Variáveis, os Custos Fixos e a Remuneração do Capital investido.



Como se pode verificar, a margem de contribuição alcançada pela empresa é suficiente para que ela alcance o ponto de equilíbrio econômico, resultando assim em lucro.

#### 5.4.8. LUCRO DO PERÍODO

#### Quadro 24 – Lucro do Trimestre

Mês	Quantid. Vendida (u)	Margem de Lucro (R\$)	Lucro (R\$)
Julho	1306	R\$ 1,55	R\$ 2.024,30
Agosto	1287	R\$ 1,55	R\$ 1.994,85
Setembro	1228	R\$ 1,55	R\$ 1.903,40
<b>Total Trimestre</b>	<b>3821</b>	<b>R\$ 1,55</b>	<b>R\$ 5.922,55</b>
Média Mensal	1274	R\$ 1,55	R\$ 1.974,18

O quadro 24 apresenta o valor do lucro alcançado durante o trimestre e proporciona a média mensal de unidades vendidas e do lucro, através dos dados coletados nos quadros 9, 12, 15 e 23.

#### 5.4.9. CUSTO DE OPORTUNIDADE

Como visto anteriormente, o Custo de Oportunidade é o que se deixa de ganhar ao se exercer uma certa atividade. Poucas seriam as atividades que, com igual capital investido, resultariam no mesmo rendimento.

## 6. CONCLUSÃO

Após o levantamento e a análise dos custos da empresa em estudo, pode-se perceber que a mesma possui uma margem de lucro satisfatória, fazendo com que seja viável sua permanência no mercado onde está inserida.

O preço de venda possibilita que seja alcançado o ponto de equilíbrio econômico, ou seja, suporta os custos diretos e indiretos, bem como a remuneração do capital investido, possibilitando ainda a sustentação de uma margem de lucro, a qual poderá projetar uma melhoria das suas condições e possibilitar um aumento no nível de atividade.

O resultado apresentado pela empresa durante o trimestre faz com que se conclua pela sua continuidade, pois o benefício alcançado com a atividade é superior aos custos incorridos na sua execução. Ficou evidenciada uma opção acertada no ramo de atividade, e caracterizado o negócio como viável.

Embora a concorrência seja acirrada, a empresa consegue satisfazer suas necessidades, obtendo um retorno satisfatório apenas com os seus clientes atuais.

Mesmo a margem de lucro da empresa sendo satisfatória, foi possível verificar que os custos incorridos na empresa, muitas vezes são administrados de forma irregular, o que causa algumas dificuldades para se obter um resultado mais significativo, fazendo com que ela opere de forma rotineira, não conseguindo progredir em

suas vendas o suficiente para suprir o aumento dos custos, por isso é aconselhável à empresa a tentativa de redução dos custos indiretos, um bom exemplo é o telefone celular e a manutenção de veículos, que representam um percentual muito elevado comparado ao total dos custos.

Por ser uma empresa familiar, as mudanças tornam-se mais difíceis, tendo em vista os vícios existentes na administração dos custos e na utilização dos recursos, fazendo com que a empresa se ressinta de agilidade para tomar as decisões.

Para que os administradores possam adaptar-se às mudanças, é preciso que sejam capazes de buscar informações, que serão úteis na sua atividade. Essas informações somente serão obtidas se a empresa mantiver um sistema de controle eficaz de custos e despesas, onde seja permitida a sua classificação, mensuração e interpretação.

A fim de aumentar sua participação no mercado, é necessário que a empresa estabeleça objetivos a serem alcançados, fundamentos essenciais para a utilização de uma gestão voltada para o seu crescimento. E, para a busca desses objetivos, é necessário primeiro esclarecer as prioridades e necessidades essenciais a fim de liberar o maior número de recursos possíveis na atividade, direcionando os investimentos no crescimento da empresa.

Para alcançar os objetivos propostos, a empresa também deve levar em conta a forma com que se apresenta no mercado, sua estrutura e seu gerenciamento, fazendo com que as metas a serem alcançadas durante um determinado período se transformem em padrões facilmente atingidos.

Para a realização de suas metas a empresa não pode esquecer da satisfação dos clientes, já que estes são os grandes responsáveis pela sua existência, pois se os mesmos não estiverem contentes com o sistema de operação da empresa ela não poderá se tornar competitiva.

O resultado médio mensal evidencia uma situação satisfatória apenas se considerada a estabilização dos gastos e investimentos atuais. Porém, é preciso prever que, em breve, será necessária a atualização de pelo menos mais um veículo. A opção deve ser por um veículo usado e, mesmo assim, fará com que a empresa desembolse aproximadamente o equivalente a um ano de seu resultado atual.

Outros bens de uso também se desgastam naturalmente, e exigirão reposição a curto e médio prazo. É aconselhável também que a empresa faça alguma reserva para contingências ou imprevistos, de maneira a não comprometer a parte do capital circulante, responsável pelo giro dos recursos, considerado mínimo, mas de vital importância para a empresa.

Pelos motivos observados, aconselha-se a empresa a procurar ampliar sua área de atuação e seu nível de atividade, para concretizar seus objetivos, buscar estabelecer um novo patamar de faturamento e projeção rumo ao desenvolvimento e conseqüente sucesso.

Os objetivos propostos foram alcançados. Através dos cálculos apresentados, foi possível verificar o custo incorrido na distribuição de gás, a margem de contribuição alcançada pela empresa e a margem necessária para o seu funcionamento. Obteve-se, assim, informações úteis que servem de base na tomada de decisões pelo administrador da empresa em busca de seu crescimento e de sua competitividade.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti; **Contabilidade Geral: para o exame de suficiência: provas oficiais resolvidas e comentadas, exercícios resolvidos e comentados**, 1º edição São Paulo: Atlas, 2000

ATKINSON, Anthony; ...; **Contabilidade gerencial**; 1º ed., São Paulo, Atlas 2000.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Política e Formação de Preços: uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada**. São Paulo: Atlas, 1996.

BOLENTIM IOB. Temática Contábil e Balanço, **Curso Básico de Custos**. 2002

BORNIA, Antonio Cezar. **Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno**. Tese (Doutorado) – UFSC, Florianópolis, 1995.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996

CERQUEIRA NETO, Edgard Pedreira de. **Gestão da qualidade: Princípios e métodos**. 3.ed. São Paulo: Pioneira, 1993.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO/IBRACON; **Demonstrações financeiras** / São Paulo: Atlas, 2000.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO/IBRACON. **Curso de Contabilidade de custos**. 5º ed., São Paulo: Atlas, 1992.

DIXON, Rob. **Accounting for Strategic Management: A practical Application**. Long Range Planning, Great Britain, v. 31, n.2, 1998.

FONSECA, José Ismar. **Introdução à contabilidade de custos**. Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. **Curso sobre contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1992.

HERMANN Júnior, Frederico. **Contabilidade Superior: teoria econômica da contabilidade**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Traduzido por José Ricardo Brandão Azevedo. 5.ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1985.

IBRACON. **Estrutura conceitual básica da Contabilidade**. In: princípios Contábeis. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

IUDÍCIBUS, Sergio de, Marion, Jose Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade para o nível de Graduação**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de Custos**. São Paulo. Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 4. ed. São Paulo. Atlas, 1986.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos** . 5 ed. São Paulo : Atlas, 1996.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1992.
- MATZ, Adolph; CURRY, Othel J.; FRANK, George W.. **Contabilidade de Custos**. Tradução de Luiz Aparecido Caruso. 4 ed. V. 1. São Paulo: South-Western Publishing, 1967.
- MEDEIROS, Luiz Edegar. **Contabilidade de Custos: Um enfoque prático**. Porto Alegre (RS): Ortiz, 1994.
- NETO, Felicíssimo Cardoso; **Contabilidade de Custos: sistemas, técnicas de apropriação e gestão**; São Paulo; Ed: Saraiva, 1982.
- NOGUEIRA COBRA, Marcos Henrique; **Administração de Vendas: Livro-Texto**; São Paulo; Editora Atlas; 1ª edição 1993
- PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1994.
- PADOVEZE, Clovis Luis; **Sistemas de Informações Contábeis: fundamentos e análise**; 2º ed.; São Paulo; Atlas, 2000.
- ROBLES Júnior, Antônio; **Custo da qualidade: uma estratégia para a Competição Global**; 1º ed.; São Paulo; Atlas; 1996.
- ROCHA, Welington. **Contribuição ao Estudo de um Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Estratégica**. Tese de Doutorado, São Paulo: FEA-USP, 1999.

SÁ. Antônio Lopes de. **Custo da qualidade total**. *IOB Temática contábil e balanços*. São Paulo, n. 2. p.12-16,1995.

SALEEM, Abdul-rahim – **Investigation IT/IS Evaluation Techniques in Major Business T P**. *BSc Computing Conversion*. Source: *Management Accounting Today* 1995 (Jul).

SANTOS, Joel José dos; **Formação do preço e do lucro : custos marginais para formação de preços referenciais**; 4.º ed. São Paulo: Atlas, 1995

SANTOS, Joel José. **Análise de custos: um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal**. São Paulo: Atlas, 1990.

WARREN, Carls; REEVE, James M.; FESS, Philip E.; **Contabilidade Gerencial**, 1º ed., São Paulo, Pioneira Thomson, 2001.