

IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS: PESQUISA-AÇÃO APLICADA A UMA MICROEMPRESA DO SETOR TERCIÁRIO

Marta Aparecida Martins Xavier (Centro Universitário Adventista de São Paulo - UNASP)
martaunasp@gmail.com

Gustavo Ervolino (Centro Universitário Adventista de São Paulo - UNASP) gustavo.ervolino@outlook.com

José Geraldo Basante (Trevisan Escola de Negócios) jose.basante@trevisan.edu.br

Sheila Borges da Silva (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras)
sheila.borges87@hotmail.com

Andre Felipe de Carvalho Sanchez (Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado)
andrefsanchez1@hotmail.com

Resumo:

A contabilidade de custos é considerada hoje uma importante ferramenta de controle na decisão gerencial, o conhecimento dos custos de fabricação e a alocação dos mesmos de acordo com o setor produtivo, vem sendo aplicado e aperfeiçoado em grandes corporações. No entanto, nas micro e pequenas empresas no Brasil essa ferramenta não é abordada devidamente, o que as coloca em desvantagem competitiva em relação às grandes organizações. Sendo assim, o objetivo deste trabalho é verificar como a aplicação da contabilidade de custos, em uma microempresa prestadora de serviço do ramo de lavanderias, pode contribuir para uma gestão eficaz e maximização de seus lucros. Para tanto neste trabalho foi realizado uma pesquisa aplicada que, quanto aos meios, utilizaram-se três meios de investigação, documental, bibliográfica e pesquisa-ação. Os resultados da amostra escolhida apresentam uma significativa margem de contribuição no serviço prestado. Demonstrem também o ponto de equilíbrio da empresa, que neste caso possui um diferencial, pois o serviço prestado não possui estoques, desta forma as análises realizadas demonstram que a empresa opera acima do equilíbrio o que supõe lucro no período apurado. Com todos os cálculos e controles que a contabilidade de custos oferece ao gestor é dada a empresa todo o embasamento necessário para apoiar as decisões futuras em relação ao preço de venda, controle dos custos e possível rentabilidade do negócio, colocando a mesma em igualdade com as empresas de grande porte quanto a conhecimento dos seus custos.

Palavras chave: Contabilidade de custos; microempresa; gestão eficaz.

IMPLEMENTATION OF COST ACCOUNTING: ACTION- RESEARCH APPLIED TO A SECTOR TERTIARY MICROENTERPRISE

Abstract

Cost accounting is now considered an important control tool in managerial decision making, knowledge of manufacturing costs and the allocation thereof according to the productive sector, has been applied and refined in large corporations. However, in micro and small companies in Brazil this tool is not properly addressed, which puts them at a competitive disadvantage relative to large organizations. Thus, the aim of this study is to see how the application of cost accounting in a company providing microenterprise laundries branch of service, can contribute to the effective management and maximizing your profits. Therefore this study was conducted applied research that, as to the means, we used three means of research, documentary, bibliographic and action research. The results of the chosen sample have a significant contribution margin in service. It also demonstrates the balance of the company, which in this case has an advantage, because the service does not have stocks, so the analyzes demonstrate that the company operates above the equilibrium which implies profit for the period calculated. With all the

calculations and controls the cost accounting gives the manager is given the company all the foundation necessary to support future decisions on the selling price, cost control and possible profitability of the business, putting it on a par with large companies as the knowledge of their costs.

Key-words: Cost accounting; small business; effective management.

1. Introdução

A contabilidade contribui para o controle das entidades, sejam elas físicas ou jurídicas, por meios que possibilitam, de uma maneira cada vez mais organizada e eficaz, demonstrar e explicar os fenômenos que afetam os seus patrimônios. No estudo da contabilidade é possível verificar desdobramentos, seguimentos, ou mesmo especializações, tais como contabilidade financeira, gerencial, fiscal, contabilidade de custos, entre outras.

A contabilidade de custos, objeto deste artigo, centra sua atenção no estudo da composição e no cálculo dos custos. É o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões (LEONE, 1999). Dados coletados junto ao SEBRAE e a pesquisa Empreendedorismo no Brasil, realizada pela GEM (*Global Entrepreneurship Monitor*) em 2012, mostram que o Brasil apresenta um elevado número empreendedores. A estimativa é que cerca de mais de 30% da população brasileira, entre 18 e 64 anos, está envolvida com empreendedorismo.

No entanto o índice de mortalidade das empresas recém criadas ainda é alarmante e a maioria dessas empresas encerram suas atividades em cerca de dois anos após o início de sua operação. Alguns dos principais motivos são a falta de planejamento em longo prazo, capital de giro e formação de preço de venda que cubra os custos. Planejar os custos em longo prazo é essencial. Implementar a contabilidade de custos, verificar a forma utilizada na formação de preços e analisar qual método de custeio mais se adequa a realidade encontrada na empresa torna-se relevante, pois dará segurança ao gestor da empresa nos momentos em que se fizer necessária a tomada de decisão. Outro fator a ser levado em consideração refere-se as características das microempresas, pois estas possuem características próprias. Desta forma, a implementação da contabilidade de custos exige um conhecimento detalhado do processo produtivo da microempresa, associado à compreensão do modelo de gestão por ela adotado. Isto posto, o presente artigo volta-se a responder a seguinte questão: Como a aplicação da contabilidade de custos, em uma microempresa prestadora de serviço do ramo de lavanderias, pode fornecer informações que contribuam para uma gestão eficaz e maximização de seus lucros?

Para isso, apresenta-se como objetivo geral, visando a resolução da questão mencionada, verificar como a aplicação da contabilidade de custos, em uma microempresa prestadora de serviço do ramo de lavanderias, pode fornecer informações que contribuam para uma gestão eficaz e maximização de seus lucros. Dentre as razões para qual se propôs este estudo encontra-se a formação do preço de venda por parte dos gestores, que mostra-se como um processo de tomada de decisão estratégico das empresas, sendo tais decisões um fator chave para o sucesso de qualquer organização. Assim sendo, toda e qualquer informação disponível que auxilie este processo decisório fará com que tais decisões obtenham um maior grau de eficácia. O presente artigo não só irá auxiliar a empresa escolhida mas também os empresários, em especial os micro empresários, com o objetivo de incentivá-los a conhecer, aprofundar-se e aplicar os procedimentos para identificação dos custos e posteriormente para formação do preço de venda aqui expostos, para que possam exercer uma gerência eficaz em seus empreendimentos.

2. Fundamentação Teórica

A contabilidade de custos desenvolveu-se em meio ao capitalismo e quase junto a Revolução Industrial. Surgiu da contabilidade financeira com o intuito de controlar os estoques. Segundo Santos (2005) o custo da mercadoria era operado pela diferença entre o estoque final e o estoque inicial acrescido pelas compras do mesmo período, que resulta na equação de ESTOQUE INICIAL + COMPRAS - ESTOQUE FINAL. Esse modelo básico de apuração de resultados teve que ser alterado para se adaptar a Indústria e a prestação de serviço. Sabe-se que o produto é gerado de uma fundição de matérias-primas diversas, portanto para análise de seu custo de fabricação é necessário fazer o levantamento dos gastos envolvidos em seu processo como: matéria-prima, energia elétrica, consumo de água, dentre outros custos da produção. Já no custeamento do serviço pode-se utilizar o mesmo conceito de mercadorias.

Segundo Santos (2005) a análise de custos tem como objetivo atribuir informações para a tomada de decisões. É perceptível que sem as informações precisas sobre os custos e resultados uma entidade pode vir a resultar em um fracasso e até a sua retirada do mercado. Para isso é imprescindível que toda entidade que trabalha na fabricação de produtos e prestação de serviços tenha total planejamento e controle dos seus custos para prevenir-se contra os concorrentes de mercado. Assim como os custos estão ligados diretamente a fabricação, as despesas estão ligadas diretamente aos gastos incorridos no gerenciamento da organização, como despesas comerciais, administrativas e financeiras. Segundo Cunha e Fernandes (2008), as despesas podem se alterar conforme o seu volume de vendas, sendo as fixas despesas que independem do volume de vendas, como exemplos, os aluguéis do escritório administrativo, os salários dos vendedores e encargos sociais, e as variáveis que referem-se as que variam conforme as vendas realizadas no período. Alguns exemplos são os fretes de entrega, taxas de cobrança ou de serviços, comissões de vendas, entre outros.

E por fim o custo, que conceitua-se como um gasto (compra de bens, serviços ou mercadorias) gerando assim um sacrifício de ativos para a entidade (desembolso) sob forma de pagamento a vista ou a prazo (MARTINS, 2010). Entretanto nem todo custo obtém-se através de desembolso, como exemplo cita-se a depreciação. Ainda em relação aos custos, os mesmos classificam-se em duas categorias, sendo que, quanto a facilidade na identificação dos custos envolvidos na produção de um bem ou serviço estes são diretos ou indiretos. Já quanto ao volume de produção tais custos classificam-se em fixos e variáveis (RIBEIRO, 2009).

Os gastos compreendidos com materiais, mão de obra e gastos gerais de fabricação de um determinado produto ou serviço, que estão ligados diretamente com a atividade principal da empresa é denominado custo direto. Esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação à atividade principal da empresa são de fácil identificação. Assim, todos os gastos que recaem diretamente na fabricação do produto ou serviço são considerados custos diretos (RIBEIRO, 2009). Para melhor entendimento dos custos diretos toma-se como exemplo uma prestadora de serviços de lavanderia. Para lavar uma peça de roupa qualquer, essa lavanderia tem como custos diretos elementos tais como: produtos consumidos na produção, mão de obra direta, entre outros. Desta forma, os gastos compreendidos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação de um produto ou prestação de um serviço, aplicados indiretamente na atividade principal da indústria ou prestadora de serviço são considerados custos indiretos. Esses custos indiretos são denominados dessa maneira devido à impossibilidade de se mensurar de forma segura e exata seus valores e quantidades em relação à atividade principal da empresa. Segundo Ribeiro (2009, p. 20):

“A classificação dos gastos como Custos Indiretos é dada tanto àqueles que impossibilitam uma segura e objetiva identificação com o produto como também

àqueles que, mesmo integrando o produto (como ocorre com certos materiais secundários), pelo pequeno valor que representam em relação ao custo total, não compensam a realização dos cálculos para considerá-los como Custo Direto”.

De acordo com Padoveze (2013, p. 103) “os custos indiretos de fabricação, também denominados na literatura norte-americana de custos de overhead, representam os gastos com os setores, departamentos ou atividades de apoio a fábrica”. Como exemplos, ainda segundo Padoveze (2013), temos mão de obra indireta, despesas gerais, depreciação, entre outros.

Os custos que independem da quantidade produzida ou de produtos vendidos são classificados como custos fixos, estes possuem um valor específico indiferente do que a entidade utilizou para produzir e vender bens, serviços e mercadorias (SANTOS, 2005). São considerados custos fixos, por exemplo, aluguel da fábrica, depreciação de máquinas e equipamentos, seguros, salários e encargos, etc. O fato de um custo fixo não estar ligado diretamente à produção não significa que o valor do gasto incorrido será constante todos os períodos. Como exemplo, uma empresa em que o valor de aluguel se altera todo mês ou ainda salários aumentados em decorrência de uma decisão administrativa, não deixam de ser custos fixos por terem seus valores alterados em determinados períodos. Uma vez que estes não estão ligados diretamente à quantidade produzida ou vendida são considerados custos fixos (MARTINS, 2010).

Sendo assim, custos variáveis, ao contrário dos fixos, são gastos que estão relacionados diretamente ao volume produzido no período, portanto quanto maior for o volume produzido maior será o total de custos variáveis neste período (WERNKE, 2006). Como exemplo, considera-se matéria prima como custo variável, pois esses se alteram proporcionalmente conforme a quantidade produzida e vendida. Mesmo que, no caso da matéria prima, sua quantidade na produção mantenha-se a mesma não lhe tira a classificação de custo variável.

2.2 Métodos de Custeio

Métodos de custeio são caminhos ou diretrizes das quais a empresa se utiliza para determinar os custos unitários de seus produtos ou serviços prestados. As informações necessárias para a elaboração dos custos unitários, seja de produtos ou serviços, são fornecidas pela contabilidade. Levando em consideração a metodologia adotada para a elaboração dos custos e a execução do processo de transformação da matéria prima ou serviço prestado apura-se o custo unitário (PADOVEZE, 2013). É importante que o modelo de custeio escolhido pela empresa seja eficiente e eficaz, pois as informações geradas são embasamentos para importantes decisões de investimento e rentabilidade de produtos e serviços nas organizações. Sendo assim, pode-se dizer que os métodos de custeio são ferramentas que auxiliam os administradores na tomada de decisão. O custeio por absorção, custeio direto/variável e o custeio baseado em atividades (ABC), são os métodos mais citados na contabilidade de custo, principalmente quando são relacionados às empresas prestadoras de serviços. Como o objeto de estudos deste artigo trata-se a uma empresa do setor terciário a qual será implantada a contabilidade de custo o foco dado será ao método de custeio por absorção.

O custeio por absorção está estruturado para atender as disposições legais. No que se trata de valorização de estoques, está contemplado no pronunciamento técnico CPC 16, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Embora com o desenvolvimento da contabilidade de custos e o surgimento de métodos mais novos este ainda é muito utilizado, principalmente no Brasil devido a obrigatoriedade para controle de estoque e legislação fiscal, onde há uma pequena flexibilidade em relação à depreciação (MARTINS, 2010).

2.3 Margem de Contribuição

Conceitua-se Margem de Contribuição “como o valor (em R\$) que cada unidade comercializada **contribui** para, inicialmente, pagar os gastos fixos mensais da empresa e, posteriormente, gerar o lucro do período” (WERNKE, 2006, p. 99, grifo nosso). Martins (2010) apresenta uma forma um tanto quanto mais objetiva para definir o conceito de Margem de Contribuição, segundo o autor Margem de Contribuição refere-se à parcela resultante do preço de venda deduzindo-se os custos e despesas variáveis.

Isto posto, encontra-se a referida Margem de Contribuição através da seguinte fórmula: $MC = PV - (CV + DV)$, onde MC = Margem de Contribuição, PV = Preço de Venda, CV = Custos Variáveis e DV = Despesas Variáveis (SCHIER, 2006). Conforme Warren et. al. (2003, p. 96) outra forma de expressar a Margem de Contribuição seria através do percentual ou Índice de Margem de Contribuição, sendo assim, utilizando-se da formula expressa a seguir: $MC\% = (V - CV) / V$, Onde MC% = Margem de Contribuição em Percentual, V = Vendas, CV = Custo Variável. Martins (2010, p. 185) resume a relevância da Margem de Contribuição expondo que tal conceito possui “a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos, e, depois, formar o lucro propriamente dito”.

2.4 Ponto de Equilíbrio

Ponto de Equilíbrio é o termo utilizado pela contabilidade que refere-se à situação em que a organização opera sem lucro e sem prejuízo atingindo assim uma determinada receita que cubra exatamente os custos e despesas incorridos no período. Conforme Santos (2011, p. 41) “em outras palavras, o equilíbrio equivale ao faturamento mínimo de vendas que uma empresa deve realizar para não incorrer prejuízo”. Este nível mínimo de vendas pode ainda ser expresso em valor ou unidades (WERNKE, 2006).

3. Metodologia

Utilizando como base o critério definido por Vergara (2009) em relação ao tipo de pesquisa – quanto aos fins e quanto aos meios – tal pesquisa foi realizada quanto aos fins de forma aplicada, pois segundo Vergara (2009, p. 42) pesquisa aplicada trata-se de uma pesquisa “fundamentalmente motivada pela necessidade de resolver problemas concretos, [...]. Tem portanto, finalidade prática”. E quanto aos meios: Utilizou-se de três meios de investigação, documental (relatórios e planilhas), bibliográfica (livros e artigos científicos) e pesquisa-ação que “supõe intervenção participativa na realidade social” (VERGARA, 2009 p. 44).

Os instrumentos de pesquisa utilizados para tal foram a pesquisa bibliográfica em artigos científicos, livros, dissertações de mestrado bem como sites especializados que se relacionem com o tema proposto da pesquisa, tal como SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Utilizou-se também de pesquisa documental nos arquivos da empresa objeto de estudo afim de levantar os dados contidos em relatórios internos referentes aos processos bem como os gastos (custos diretos e indiretos assim como as despesas) em geral necessários para a prestação dos serviços e por fim foi realizada pesquisa de campo com o responsável pela gestão do negócio a fim de coletar os dados não obtidos através dos relatórios internos, necessários para implementação da Contabilidade de Custos.

Dentre o *hall* de produtos que a empresa trabalha, foi selecionado como amostra o produto que mais contribui com o faturamento da mesma, sendo este a base para a implementação da contabilidade de custo. Os dados coletados foram expostos em forma de quadros elaborados com o auxílio do software Microsoft Excel. Após o levantamento, e posteriormente a exposição dos dados, foram elaborados e analisados o Ponto de Equilíbrio bem como a Margem de

Contribuição do produto selecionado. Por fim, foi verificado se o preço praticado pela empresa está de acordo com os custos apurados, contribuindo assim para a maximização dos lucros.

4. Apresentação e Análise dos Resultados

Conforme conceituado por Ribeiro (2009), custos diretos na prestação de serviço contemplam, entre outros, os materiais diretos utilizados bem como a mão de obra. Sendo assim, segue análise dos custos diretos mensurados na prestadora de serviço de lavanderia objeto deste estudo. Ao analisar o processo de lavagem industrial das capas de assentos diversos constata-se que o tempo total gasto neste processo é de 1 hora e 29 minutos, sendo 49 minutos para lavar e 40 minutos para secar. Por processo são preparadas 300 peças e se faz necessária a utilização dos seguintes componentes químicos em suas respectivas quantidades: 210 ml de DT AC; 300 ml de INDSOLV; 290 ml de ATIV; 240 ml de AP 50; 90 ml de Neutralizante.

No Quadro 1, são demonstrados os custos dos Materiais Diretos (MD) utilizados no processo de lavagem das capas de assentos diversos, e posteriormente no Quadro 2 o custo da Mão de Obra Direta (MOD) deste processo.

Materiais Diretos					
Produto	Valor Total Embalagem (R\$)	Quantidade Embalagem (Litros)	Valor por Litro (R\$)	Quantidade Utilizada (Litros)	Custo Total de MD (300 peças)
DT AC	450,68	20	22,53	0,21	4,73
Indsolv	658,16	20	32,91	0,30	9,87
Ativ.	81,75	20	4,09	0,29	1,19
AP 50	204,55	20	10,23	0,24	2,45
Neutralizante	116,70	20	5,84	0,09	0,53
Total					18,77

Quadro 1 - Materiais Diretos
Fonte: Elaborado pelos autores

Para apurar o Custo Total de MD inicialmente divide-se o Valor Total da Embalagem pela quantidade da mesma, com isso encontra-se o valor que 1 litro representa. Após estes cálculos multiplica-se o valor do litro pela quantidade utilizada. Com isso, o total dos custos de Material Direto utilizado em 1 processo de lavagem industrial é de R\$ 18,77, com o qual é possível lavar 300 peças.

Mão de Obra Direta/Ano (Lavar)							
Função	Salário (R\$)	Férias (R\$)	1/3 de Férias (R\$)	13º Salário (R\$)	FGTS 8% (R\$)	INSS 20% (R\$)	Total
Lavadeira	9.979,20	907,20	302,40	907,20	967,68	2.419,20	15.482,88
Mão de Obra Direta/Ano (Passar)							
Passadeira 1	9.979,20	907,20	302,40	907,20	967,68	2.419,20	15.482,88
Passadeira 2	9.979,20	907,20	302,40	907,20	967,68	2.419,20	15.482,88
Total	29.937,60	2.721,60	907,20	2.721,60	2.903,04	7.257,60	46.448,64

Quadro 2 - Mão de Obra Direta anual
Fonte: Elaborado pelos autores

O valor dispensado anualmente com Mão de Obra Direta é de R\$ 46.448,64 para 3 funcionários. Este valor é composto pelos salários, férias, adicional de um terço de férias, 13º salário bem como os encargos (FGTS e INSS). Tais valores baseados em uma jornada de trabalho de 44 horas semanais conforme a CLT. Para mensurar as horas trabalhadas foi necessário identificar o total de dias úteis no ano de 2014, conforme dados a seguir.

Dias do Ano	365
(-) Fins de Semana	104
(-) Feriados	7
(-) Férias	30
Dias Trabalhados	224
Horas trabalhadas/Ano	
Horas Semanais	44
Horas Diárias	8,8
Horas de Trabalho/Ano	1.971,20

Após mensurado os valores, o Quadro 3 demonstra o custo de Mão de Obra Direta por processo, que para o processo de lavagem das capas de assentos diversos contempla apenas 1 funcionário exercendo 2 funções.

Mão de Obra Direta (Lavar)					
MOD Anual (R\$)	MOD Anual (Horas)	MOD Anual (Minutos)	Valor de MOD por Minuto	Tempo do Procedimento (Minutos)	MOD em 1 Procedimento R\$
15.482,88	1.971,20	118.272,00	0,13	49	6,37
Mão de Obra Direta (Secar)					
MOD Anual (R\$)	MOD Anual (Horas)	MOD Anual (Minutos)	Valor de MOD por Minuto	Tempo do Procedimento (Minutos)	MOD em 1 Procedimento R\$
15.482,88	1.971,20	118.272,00	0,13	40	5,20

Quadro 3 - Mão de Obra Direta
 Fonte: Elaborado pelos autores

Os valores foram calculados através da divisão do total da MOD Anual em reais pela MOD Anual em minutos. O resultado foi multiplicado pelo tempo gasto em cada procedimento, obtendo-se o valor dispensando, totalizando R\$ 11,57. Com isso, o Quadro 4, demonstra o total dos Custos Diretos utilizados em um processo.

Custo Direto Total				
MD por Processo	MOD por Processo	CD por Processo	Qtd Produzida	CD Unitário
18,77	11,57	30,34	300	0,10

Quadro 4 - Custo Direto Total
 Fonte: Elaborado pelos autores

De acordo com Padoveze (2013) custos indiretos são definidos como gastos de apoio a fabricação de produtos ou serviços e contemplam as despesas gerais, depreciação, entre outros. Partindo desta definição, a seguir serão demonstrados os custos indiretos do produto selecionado para esta pesquisa: Capas de assentos diversos. São eles: Energia Elétrica; Água; Gás; Aluguel; Depreciação.

O Quadro 5 demonstra o consumo de Energia Elétrica calculado através dos KW/h consumidos em cada procedimento. Em consulta ao site da ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica, foi verificado o valor do KW/h para a classe de consumidor em que a empresa se enquadra.

Energia Elétrica					
Equipamento	Consumo KW/h	KW/h R\$	Consumo KW/h R\$	Tempo do Procedimento (Minutos)	Consumo de KW por Processo R\$
Máquina de Lavar	1,50	0,23844	0,36	49	0,29
Secadora	2,00	0,23844	0,48	40	0,32
Total					0,61

Quadro 5 - Energia Elétrica
 Fonte: Elaborado pelos autores

O Quadro 6 demonstra o consumo de Água calculado através do valor total mensal (R\$ 191,30) transformado em valor por minuto e por fim multiplicado pelo tempo gasto.

Água					
Valor Total Mensal (R\$)	Valor Diário (R\$)	Valor por Hora (R\$)	Valor por Minuto (R\$)	Tempo do Procedimento (Minutos)	Custo por Processo
191,30	8,70	0,99	0,02	49	0,98

Quadro 6 - Água
 Fonte: Elaborado pelos autores

O Quadro 7 demonstra o consumo de Gás calculado da mesma maneira que o consumo de água, ou seja, através do valor total mensal (R\$ 320,00) transformado pelo tempo gasto.

Gás					
Valor Total Mensal (R\$)	Valor Diário (R\$)	Valor por Hora (R\$)	Valor por Minuto (R\$)	Tempo do Procedimento (Minutos)	Custo por Processo
320,00	14,55	1,65	0,03	20	0,60

Quadro 7 - Gás
 Fonte: Elaborado pelos autores

O Quadro 8 apresenta o custo do Aluguel proporcional a um processo, calculado através do valor total mensal (R\$ 2.127,00) transformado em custo por processo.

Aluguel						
Valor Total Mensal (R\$)	Área Total (m²)	Custo Unitário por m²	m² Utilizado	Custo m² utilizado Mensal	Tempo do Processo (Minutos)	Custo do Aluguel por Processo R\$
2.127,00	1200	1,77	400	709,00	89	5,34

Quadro 8 - Aluguel
 Fonte: Elaborado pelos autores

O Quadro 9 demonstra o valor depreciado dos equipamentos utilizados na área da produção através do método linear.

Depreciação					
Equipamento	Valor de Compra (R\$)	Depreciação Anual (10% a.a.) R\$	Depreciação Mensal (10% a.a. /12) R\$	Tempo do Procedimento (Minutos)	Depreciação por Processo R\$
Máquina de Lavar	20.000,00	2.000,00	166,67	49	0,70
Secadora	5.000,00	500,00	41,67	40	0,15
Total	25.000,00	2.500,00	208,34	89	0,85

Quadro 9 - Depreciação
Fonte: Elaborado pelos autores

Com isso, o Quadro 10 demonstra o total dos Custos Indiretos utilizados em 1 processo que é composto pela soma dos custos com Energia Elétrica, Água, Gás Aluguel e Depreciação, totalizando R\$8,38. Este valor, dividido pela quantidade resulta no Custo Indireto Unitário.

Custo Indireto Total							
Energia Elétrica R\$	Água R\$	Gás R\$	Aluguel R\$	Depreciação R\$	CI Total R\$	Quantidade Produzida	CI Unitário (1 Conjunto) R\$
0,61	0,98	0,60	5,42	0,85	8,46	300	0,03

Quadro 10 - Custo Indireto Total
Fonte: Elaborado pelos autores

De acordo com Wernke (2006) custos variáveis são aqueles que possuem variação diretamente proporcional a quantidade produzida. Assim sendo, no Quadro 11 estão demonstrados o Custo Variável Total e Unitário do produto.

Custo Variável			
Capas de Assentos Diversos	Custo Variável/Processo		
Materiais Diretos	18,77		
Energia Elétrica	0,61		
Água	0,98		
Gás	0,60		
Custo Variável Total	20,96	300	0,07

Quadro 11 - Custo Variável
Fonte: Elaborado pelos autores

O custo variável por processo para as capas de assentos diversos é de R\$ 20,96, e unitário R\$ 0,07. Este custo é composto pelos custos com materiais diretos, energia elétrica, água e gás. O Quadro 12 demonstra os Custos Fixos apurados junto a empresa que representam R\$ 4.797,72 mensais. É importante salientar que a Mão de Obra refere-se aos salários e encargos de todos os funcionários e não somente daqueles que participam do processo de lavagem industrial das capas de assentos diversos. Assim como o valor de depreciação refere-se a todos os equipamentos utilizados na lavanderia.

Custo Fixo Total	
Itens	Valor Mensal R\$
Mão de Obra	3.870,72
Aluguel	709,00

Depreciação	218,00
Total	4.797,72

Quadro 12 - Custo Fixo Total
Fonte: Elaborado pelos autores

Os custos fixos indiretos - CFI (depreciação e aluguel) bem como os custos fixos diretos – CFD (mão de obra) foram rateados proporcionalmente ao faturamento de cada produto, conforme demonstrado no Quadro 13.

Produto	Faturamento R\$	Faturamento%	CFI	CFD	CFT	Qtde. Produzida no Mês	CF Unitário
Assentos	3.559,65	19,78	183,36	765,63	948,99	1.249	0,76
Outros	14.433,64	80,22	743,64	3.105,09	3.848,73		
Total	17.993,29	100	927,00	3.870,72	4.797,72		

Quadro 13 - Rateio dos Custos Fixos e Custo Fixo Unitário
Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme Schier (2006), o método utilizado para rateio no custeio por absorção não garante certeza absoluta de que os custos foram alocados de forma adequada, logo cada caso deve ser analisado e posteriormente os custos devem ser rateados de forma menos injusta, verificando necessidades específicas. Assim sendo, os custos fixos indiretos e diretos foram rateados - utilizando-se do método de custeio por absorção - proporcionalmente ao faturamento que o produto representa à empresa visto que, neste método de custeio realiza-se o rateio baseando-se em um fator volumétrico.

4.1 Margem de Contribuição

Conforme Warren (2003), a Margem de Contribuição é a ferramenta que indica qual dos produtos ou serviços realizados por uma empresa possuem uma maior lucratividade, com isso devendo ter sua produção e, conseqüentemente, sua venda incentivada.

O Quadro 14 apresenta a Margem de Contribuição do produto selecionado para pesquisa – capas de assentos diversos. Verifica-se que as capas de assentos diversos possuem uma significativa Margem de Contribuição. Isso ocorre pois o custo variável em relação ao preço de venda praticado representa 2,5%, indicando assim relevante lucratividade com a venda de serviço de lavanderia para as capas de assentos diversos.

Margem de Contribuição (MC) - Capas de Assentos Diversos				
Quantidade	Preço de Venda	Custo Variável Total	Valor da MC	% da MC
300	855,00	20,96	834,04	97,55
1	2,85	0,07	2,78	98

Quadro 14 - Margem de Contribuição
Fonte: Elaborado pelos autores

4.2 Ponto de Equilíbrio

Ponto de equilíbrio indica o valor, e/ou também a quantidade de produtos que devem ser vendidos para que a empresa não obtenha prejuízos nem lucros. (SANTOS, 2011). Desta forma

o Quadro 15 demonstra o Ponto de Equilíbrio em quantidade mensal enquanto o Quadro 16 apresenta este cálculo em valor, também por mês, para o produto capas de assentos diversos.

Conclui-se que, por tratar-se de uma empresa prestadora de serviço a mesma não possui estoques, logo seus custos ocorrem de acordo com a demanda recebida mensalmente. Desta forma os cálculos demonstram que, para o mês analisado, a empresa atingiu seu ponto de equilíbrio com a “produção” de 342 peças de capas de assentos diversos.

Ponto de Equilíbrio em Quantidades/Mês	
$PE = \frac{\text{Custo Fixo}}{\text{MC Unitária em R\$}} =$	
$PE = \frac{\text{R\$ 948,99}}{\text{R\$ 2,78}} = 342 \text{ unidades}$	

Quadro 15 - Ponto de Equilíbrio em Quantidades
Fonte: Elaborado pelos autores

Ponto de Equilíbrio em Valor/Mês	
$PE = \frac{\text{Custo Fixo}}{\%MC} =$	
$PE = \frac{\text{R\$ 948,99}}{0,98} = \text{R\$ 968,36}$	

Quadro 16 – Ponto de Equilíbrio em Valor
Fonte: Elaborado pelos autores

Com isso foram expostos os custos incorrentes no processo de prestação de serviços de lavanderia para o produto selecionado - capas de assentos diversos. Foram apurados os custos diretos e indiretos obtendo-se assim o custo unitário de produção, bem como os custos fixos e variáveis, que com a aplicação destes foram calculados a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio do produto.

5. Considerações Finais

Visto que a contabilidade de custos, primordialmente, é voltada às empresas do setor primário – indústrias – o objetivo inicial deste trabalho referia-se a viabilidade da aplicação desta, suas ferramentas, e do método de custeio por absorção nas empresas do setor terciário – serviços – afim de contribuir para o eficaz gerenciamento e posteriormente para maximização dos lucros. Partindo do princípio que as micro e pequenas empresas, culturalmente, não dispensam a devida atenção aos elementos da contabilidade, inclusive elementos da contabilidade de custos, verificou-se que, com algumas particularidades, é possível sim aplicar a contabilidade de custos e suas ferramentas em uma empresa do setor de serviços.

O gestor da empresa selecionada para esta pesquisa obterá, através destas análises realizadas em sua estrutura de custos, informações relevantes e o embasamento necessário para uma posterior tomada de decisão quanto aos preços praticados. Ao analisar a Margem de Contribuição do produto selecionado como amostra, conclui-se que o serviço de lavagem das capas para assentos diversos contribui significativamente para a lucratividade da empresa, pois conforme os dados expostos este produto possui uma Margem de Contribuição de, aproximadamente, 98%. Em relação ao Ponto de Equilíbrio, este possui uma particularidade, os custos variáveis no setor de serviço só incorrem a partir da demanda recebida, diferentemente

da indústria, onde os custos incorrem no momento da produção independente da demanda futura. Sendo assim, após a análise realizada constatou-se que, para o mês analisado, os preços praticados foram suficientes para suprir os custos da prestação de serviço e contribuem de forma significativa para o lucro da empresa. A partir desta pesquisa-ação, a empresa dispõe de uma ferramenta no auxílio do gerenciamento do negócio. Através desta ferramenta abre-se novas possibilidades como, por exemplo, uma possível redução dos preços para efeito de estratégia comercial, e também o incentivo à venda deste serviço, pois constatou-se que contribui significativamente para a lucratividade da empresa. Como contribuição final é importante orientar a empresa a solicitar a realização de novas pesquisas como esta, porém contemplando todos os serviços prestados por ela maximizando assim o embasamento para tomada de decisão. É importante também a realização de outros métodos de custeio afim de realizar uma comparação com o método de custeio aplicado verificando desta forma qual método se mostra mais adequado com a realidade da empresa.

Referências Bibliográficas

- ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. **Os métodos de custeio:** Vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. Trabalho apresentado ao 10º encontro de iniciação à docência - UFPB, 2012. Disponível: <<http://www.seer.ufg.br/ConTexto/article/download/33487/pdf>> Acesso em: 01 fev. 2014.
- CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Criação e Objetivo.** Disponível em <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>> Acesso em: 22 set. 2013
- CUNHA, M. C. F.; FERNANDES, M. S. A. **A utilização da contabilidade de custos na formação de preço de venda.** Trabalho apresentado ao 10º encontro de iniciação à docência - UFPB, 2008. Disponível: <<http://www.prac.ufpb.br/anais/IXEnex/iniciacao/documentos/anais/7.TECNOLOGIA/7CCSADFCMT01.pdf>>
- LEONE, N. M. C. P. G. **As especificidades das pequenas e médias empresas.** Revista de Administração – RAUSP, São Paulo: FEA/USP, Departamento de Administração, v. 34, nº 2, p. 91-94, abr./jun. 1999.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010
- PADOVEZE, C. L. **Custo e preços de serviços:** Logística, Hospitais, Transporte, Hotelaria, Mão de Obra, Serviços em geral. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2013
- RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de custos fácil.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009
- SANTOS, J. J. **Contabilidade e análise de custos.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011
- SANTOS, J. J. **Análise de custo:** Remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005
- SCHIER, C. U. da C. **Gestão prática de custos.** 3. ed. Curitiba: Juruá, 2006.
- SEBRAE (2005). Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Boletim estatístico de micro e pequenas empresas.** Disponível em <www.sebrae.com.br>. Acesso em: 20 set. 2013
- SEBRAE (2012). Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Empreendedorismo no Brasil.** Disponível em: <[http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/9696c98c23d137fd0d8af1300d9742b0/\\$File/4226.pdf](http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/9696c98c23d137fd0d8af1300d9742b0/$File/4226.pdf)> Acesso em 13 abr. 2013
- SEBRAE (2013). Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Sobrevivência das empresas no Brasil.** Coleção Estudos e Pesquisa. Disponível em < [http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/93772f4f62b0716c573d3a9ed5a6a3aa/\\$File/4456.pdf](http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/93772f4f62b0716c573d3a9ed5a6a3aa/$File/4456.pdf)>. Acesso em: 21 set. 2013
- VERGARA, S. C.; **Métodos de coleta de dados no campo.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009
- WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial.** 6. ed. São Paulo: Pioneira, 2003
- WERNKE, R. **Análise de Custos e preços de venda:** ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2006