

O GERENCIAMENTO DOS CUSTOS COMO FATOR DE CONTRIBUIÇÃO NO RESULTADO DA ORGANIZAÇÃO: UM ESTUDO DE CASO

Rinaldo Bezerra Negromonte

Professor. Diretor Adjunto do Curso de Ciências
Contábeis da Universidade Potiguar.
E-mail: rinaldonmonte@unp.br

Josevaldo Amaral de Sousa

Professor. Diretor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Potiguar.
E-mail: josevaldo@unp.br

Laíria Raianne Barros da Silva

Graduanda do Curso de Ciências Contábeis.
E-mail: lairia26@hotmail.com

Rosali da Silva Ferreira

Graduanda do Curso de Ciências Contábeis.
E-mail: rosali.ferreira872@gmail.com

Data de Submissão: dezembro de 2011.

Data de Aceite: fevereiro de 2012.

Resumo: Este artigo trata de um estudo de caso acerca do gerenciamento dos custos na empresa Amarantegás a fim de verificar como esse gerenciamento dos custos pode contribuir para um melhor resultado da organização. O estudo objetiva proporcionar ao administrador um diagnóstico de todos os gastos que contribuem no resultado da entidade para, assim, possibilitar-lhe um melhor gerenciamento dos mesmos. O problema, portanto, consiste saber como o gerenciamento dos custos pode contribuir para o resultado da empresa no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010. As técnicas de pesquisa utilizadas foram a bibliográfica e a documental. Foi realizada a análise vertical e horizontal das demonstrações contábeis, Balanço Patrimonial e DRE, e a segregação de todos os custos e despesas para identificar os gastos relevantes no resultado da empresa. Para estudo, tomou-se como amostra o botijão de 13kgs, devido apresentar maior índice de vendas da receita total. Através da elaboração da Demonstração do Resultado, em formato de contribuição, foi constatado que a empresa tem capacidade de desenvolver suas operações, atingindo um nível de rentabilidade considerável para o ramo de atividade.

Palavras-chave: gestão de custos; demonstrações contábeis; custos; DRE; margem de contribuição.

MANAGEMENT COSTS AS A FACTOR IN THE RESULT OF THE CONTRIBUTION OF ORGANIZATION: A CASE STUDY

Abstract: This article deals with a case study about the management of the company Amarantegás in order to see how this cost management can contribute to a better outcome of the organization. The study aims to provide the administrator with a diagnosis of all expenses that contribute to the result of the entity, thus enabling you to better manage them. The problem therefore is how management costs can contribute to the company's result for the period January 2009 to December 2010. The research techniques used were bibliographic and documentary. We performed vertical



Ano 1, nº 2, fevereiro-julho de 2012

and horizontal analysis of financial statements, balance sheet and income statement, and the segregation of all costs and expenses of identifying the relevant expenses the company's results. For the study, was taken as the sample canister 13kgs, because sales have a higher rate of total revenue. Through the preparation of the Statement of Income, in the form of contribution, it was found that the company has the capacity to develop its operations, reaching a significant level of profitability for the industry.

Keywords: Cost management. Financial statements. Costs. DRE. Contribution margin.

1. INTRODUÇÃO

Este estudo de caso tem por objetivo demonstrar a importância e a finalidade do gerenciamento dos custos para a empresa Amarantegás, descrevendo o comportamento desses custos, para que, assim, o empresário possa ser auxiliado quanto à melhor forma de gerenciamento dos negócios, considerando um período de dois anos, de janeiro de 2009 a dezembro de 2010.

Gerir custos é um desafio, em particular para micro e pequenas empresas, pois objetiva evidenciar os custos de tal forma que possam ser elaborados instrumentos de planejamento e controle, que tragam informações que ajudem os empresários a administrar suas empresas de forma mais eficiente e eficaz.

A empresa objeto de estudo possui como atividade econômica a comercialização de Gás Liquefeito de Petróleo (GLP), mais conhecido como gás de cozinha. A empresa está situada no Município de São Gonçalo do Amarante e é registrada legalmente de acordo com a lei do microempresário individual.

Observando que os custos têm se destacado como um fator limitativo para a empresa Amarantegás, percebemos a necessidade de um gerenciamento desses custos na organização. Para continuar competindo no mercado, a empresa Amarantegás necessita de uma ferramenta que auxilie aos gestores a tomar decisões, possibilitando um melhor desenvolvimento da organização.

Dessa forma, surge a seguinte questão: como o gerenciamento dos custos pode contribuir positivamente para o resultado da empresa Amarantegás?

Consideramos as seguintes hipóteses:

H1 – Os custos impactam os resultados da organização; H2 – É possível verificar quais são os gastos mais relevantes para organização; H3 – A Demonstração do Resultado em formato de contribuição permitiria um melhor o controle dos custos da empresa objeto de estudo.

A pesquisa teve por objetivo central conhecer como o gerenciamento dos custos pode contribuir para o resultado da empresa Amarantegás. Também pretende diagnosticar como a empresa gerenciou seus custos no período de 2009 a 2010; Identificar os gastos da empresa no período de 2009 a 2010 e, por fim, analisar como o controle dos custos pode contribuir para um melhor resultado da organização.

A contabilidade de custos tem por objetivo evidenciar os custos de uma entidade, de maneira que possa ser administrada de forma correta. Considerando os custos como um fator limitativo para a empresa objeto de estudo, é de grande importância a elaboração de um levantamento desses custos para que a empresa possa se desenvolver, cada vez mais, no mercado.

A principal contribuição desta pesquisa será demonstrar que um gerenciamento adequado dos custos para micro e pequenas empresas contribui positivamente para o resultado das organizações.

2. METODOLOGIA

O método de pesquisa que utilizamos foi o estudo de caso ou método monográfico, que permitiu um conhecimento aprofundado do objeto de estudo. De acordo com Andrade (2010, p.122), “o método monográfico consiste no estudo de determinados indivíduos, profissões, condições, instituições, grupos ou comunidades, com a finalidade de obter generalizações”.

Neste estudo, utilizamos a pesquisa exploratória, envolvendo um levantamento de dados sobre o assunto de gerenciamento dos custos, em especial por meio das principais demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício), fornecidas pela empresa Amarantegás.

3. A CONTABILIDADE

Nesta sessão, abordaremos os principais aspectos relacionados ao estudo da contabilidade com ênfase na tomada de decisões.

A) Contabilidade Geral ou Financeira

A contabilidade geral, também denominada contabilidade financeira, tem o objetivo de evidenciar os registros dos fatos ocorrentes nas organizações, através de escriturações e demonstrações, para elaboração de relatórios que venham auxiliar no processo decisório da entidade.

De acordo com Ferrari (2010, p.1), “contabilidade é a ciência que tem por objeto o patrimônio das entidades e por objetivo o controle desse patrimônio, com a finalidade de fornecer informações a seus usuários”.

Silva (2006) afirma que a contabilidade é responsável pelo registro, acumulação, resumo, coleta de dados e interpretação dos aspectos que refletem nos campos econômico, financeiro e patrimonial, tanto das pessoas físicas quanto das jurídicas de todo segmento empresarial.

Ferrari (2010, p.2) ressalta que “controlar o patrimônio sob aspecto estático significa controlar sua posição em dado momento. Controlar sob o aspecto dinâmico significa controlar suas mutações qualitativas e quantitativas”.

A contabilidade fornece informação estruturada de natureza econômica, financeira e de produtividade social aos usuários internos e externos da entidade.

Crepaldi (1999, p.19) afirma que “contabilidade é o método econômico-administrativo de apuração do resultado da gestão da entidade e controle do seu patrimônio”. Do ponto de vista do autor mencionado, a contabilidade tem como função básica coletar, registrar, resumir, interpretar dados e fenômenos que afetam a situação patrimonial, financeira e econômica das organizações.

A contabilidade é um sistema de informações disponíveis aos seus usuários internos e externos, que pode auxiliar o empresário a tomar as decisões no ambiente interno da organização.

Relatório contábil é a exposição resumida e ordenada de dados colhidos pela contabilidade. Objetiva relatar às pessoas que se utilizam da contabilidade (usuários da contabilidade) os principais fatos registrados pela contabilidade em determinado período. (MARION, 2006, p. 39).

A utilidade dos relatórios contábeis para seus usuários é de extrema importância, pois, através deles, poderá ser identificada a situação econômico-financeira da entidade, evidenciando a capacidade da empresa de gerar lucros e outras informações necessárias para a tomada de decisão.

i. Demonstrações Contábeis

As demonstrações contábeis são o meio pelo qual se obtém informações da empresa, tendo em vista a necessidade de analisar seu andamento, as quais são importantes para extrair dados. Têm como objetivo auxiliar na tomada de decisões dentro da organização, sendo necessária a análise das demonstrações, fazendo referência comparativa aos exercícios anteriores. Nesta sessão, abordaremos as duas principais demonstrações contábeis: o balanço patrimonial e a demonstração de resultado do exercício.

Para Marion (2006, p. 42), o balanço patrimonial “reflete a posição financeira em determinado momento, normalmente no fim do ano ou de um período prefixado”. Silva (2007, p. 94) afirma que “o balanço retrata a posição patrimonial da empresa em determinado momento”.

Segundo Ferrarí (2010, p. 550), a “DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) é a demonstração contábil que tem por objetivo evidenciar a situação econômica da entidade, isto é, apuração do lucro ou prejuízo”.

De acordo com Ludícibus et al (2009), a DRE é composta por receitas e despesas para que seja obtido um resultado, seja ele lucro ou prejuízo. Isto é, demonstra o resultado das operações da empresa, formado por um determinado período, apurado a cada exercício social.

ii. Demonstração do Resultado em Formato de Contribuição

A demonstração de resultado em formato de contribuição é uma demonstração de resultado financeira transformada em uma demonstração com enfoque de contribuição, a qual separa os custos em fixos e variáveis.

Segundo Brewer (2007), a demonstração de resultado tradicional nos mostra os custos organizados por função; ao passo que a demonstração com enfoque de contribuição revela os custos organizados por comportamento (fixos e variáveis).

Na demonstração de resultado com enfoque de contribuição, o gestor visualiza a margem de contribuição da empresa, ou seja, o valor que a organização dispõe para cobrir os custos fixos.

A Margem de Contribuição, conceituada como diferença entre Receita e soma de Custo e Despesa Variáveis, tem a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os custos fixos e, depois, formar o lucro propriamente dito. (MARTINS, 2003, p.185).

Portanto, concluímos que a margem de contribuição, evidenciada na demonstração de resultado em formato de contribuição, expressa, de forma clara, a situação da empresa para fins gerenciais.

B) Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial, por sua vez, é fundamental para os gestores na tomada de decisão e controle nas organizações.

De acordo com vários autores (ATKINSON et al 2008, IUDÍCIBUS, 2009), a contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, relatar e analisar as informações sobre os eventos econômicos da organização e está voltada para fins internos à organização.

Portanto, a contabilidade gerencial tem a função de controlar o desempenho operacional e fornecer informações financeiras e operacionais. Especificamente, fornece informações econômicas ao público interno, como gerentes, funcionários e executivos.

C) Contabilidade Gerencial x Contabilidade Financeira

Um dos fatores que diferem a contabilidade gerencial da contabilidade financeira é quanto aos seus usuários. Enquanto a gerencial é voltada para os usuários internos da organização, a contabilidade financeira, além de ser legalmente obrigatória, está focada para os agentes externos da empresa. Na contabilidade gerencial, os relatórios são elaborados, em particular, por segmentos. Diante de tal afirmação, os gestores necessitam de dados relevantes para a tomada de decisão. A relação entre as contabilidades financeira e gerencial encontra-se ilustrada na figura 1.

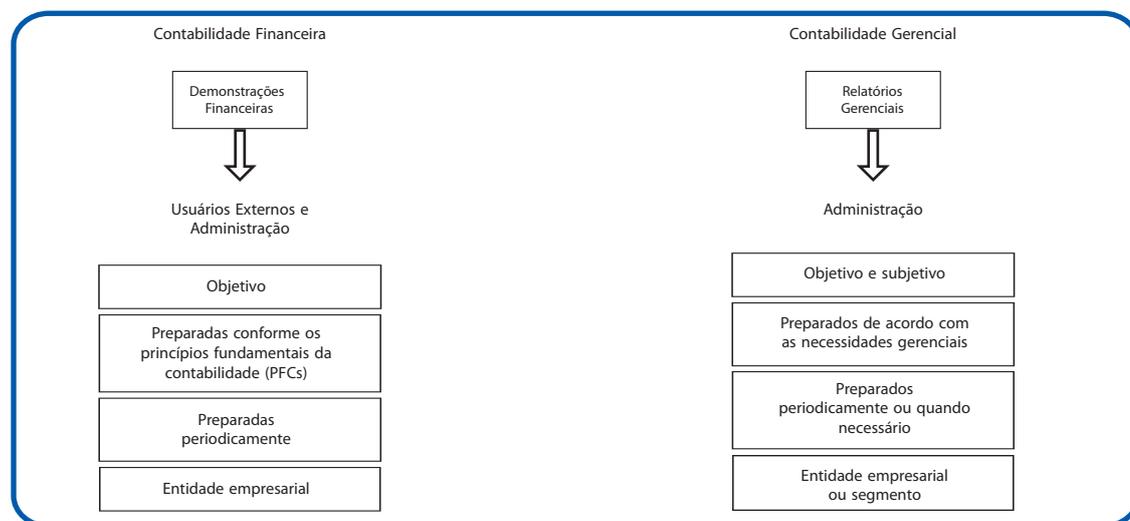


Figura 1 – Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial

Fonte: Warren et al, 2008.

De acordo com Brewer (2007), enquanto a contabilidade gerencial possui uma visão de futuro, a financeira analisa o passado. Isto é, a primeira apresenta relatórios com projeções do futuro para o administrador e esta última analisa as demonstrações contábeis já contabilizadas no passado.

D) Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos é um dos instrumentos mais utilizados para a gestão empresarial.

Contabilidade de Custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões. É voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações (CREPALDI, 2009, p.2).

“A contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões”, como afirma Eliseu Martins, (2003, p.21). A contabilidade de custos é responsável pela mensuração monetária dos estoques e do resultado da organização, podendo ser realizado o estudo dos gastos elaborados pela empresa ao longo de suas operações.

i. Classificação dos Custos quanto a sua aplicabilidade

Os custos são classificados, quanto a sua aplicabilidade, de diversas maneiras. De acordo com Padoveze (2006, p.17), “custos são os gastos, que não são investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São os gastos, efetuados pela empresa, que farão nascerem os seus produtos”.

Os custos podem ser definidos como os gastos executados pela empresa, desde a aquisição do produto até a comercialização do mesmo. Os custos são classificados de diferentes formas, de acordo com a sua aplicabilidade:

Diretos ou primários – consistem nos materiais diretos usados na fabricação do produto e mão-de-obra direta. Indiretos – necessitam de aproximações, isto é, algum critério de rateio, para serem atribuídos aos produtos. De transformação – consistem no esforço agregado pela empresa na obtenção do produto (BRUNI; FAMÁ, 2010, p.29-30).

Os custos diretos ou primários são aqueles que estão diretamente relacionados à produção, por exemplo, a mão-de-obra direta; os indiretos são todos os custos que não são alocados à produção; e os de transformação representam o valor do esforço da própria entidade na elaboração do produto.

ii. Classificação dos custos quanto ao seu comportamento

O comportamento dos custos em relação ao volume permite analisar as variações nos custos totais e unitários, em relação a alterações do nível de atividade. Em razão de tais distinções, quanto a sua variabilidade, Brewer (2007) classifica os custos em variáveis e fixos.

O custo variável é aquele que se altera de acordo com o volume produzido, com variações do nível de atividade. Em uma empresa comercial, o nível de atividade pode ser expresso pelo número de unidades vendidas, por horas trabalhadas, entre outros; em face que os custos variáveis são representados no custo dos produtos vendidos, comissão de vendas e custos de faturamento.

Brewer (2007, p.38) destaca que “quando dizemos que um custo é variável, queremos dizer que o custo total sobe ou desce quando o nível de atividade se eleva ou cai”. O custo fixo é o que não se altera diante do nível de atividade, ou seja, os custos fixos totais permanecem

constantes. Apesar de serem definidos como fixos, os custos podem ser modificados de acordo com o volume de vendas, levando em consideração termos unitários.

Hoji (2010, p.350) confirma, dizendo que “o valor total dos CDFs (Custos e Despesas Fixos) não varia proporcionalmente à quantidade de produção, permanecendo fixo, independentemente do nível de atividade”.

De um modo geral, os custos fixos são aqueles cujo total permanece constante em relação ao volume produzido, ou seja, são custos que existem independentemente do volume de atividade da empresa.

iii. Classificação de custo para tomada de decisão

É necessário que o administrador faça uma separação minuciosa dos custos fixos e variáveis para auxiliá-lo na tomada de decisão.

De acordo com Padoveze (2006), para a tomada de decisão, deve-se, necessariamente: verificar a lucratividade dos produtos existentes na empresa para se diagnosticar se há viabilidade de inserir novos produtos, de manter os produtos atuais ou eliminar os produtos deficitários; visualizar a rentabilidade da compra de terceiros; construir modelos decisórios para fins de investimento de capital e organização das estratégias de formação de preço de venda e análise dos preços da concorrência.

iv. Métodos de Custeamento

Os gestores empresariais buscam informações que identifiquem o custo unitário dos produtos e serviços oferecidos pela empresa para auxiliá-los no processo de tomada de decisão.

Segundo Padoveze (2006, p.76), “método é o fundamento teórico mais importante na contabilidade de custos”. Depois de estabelecido o método adequado para a empresa, todos os processos decisórios deverão ter por base o método adotado.

De acordo com Padoveze (2006), o método de custeamento é a metodologia utilizada que identifica os gastos que devem fazer parte da apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais. Dessa forma, Padoveze (2006) classifica os métodos de custeio em: diretos ou variáveis; e por absorção.

Conforme Bruni e Famá (2010, p.164), “o custeio variável trata especificamente da análise de gastos variáveis – diretos ou indiretos, custos ou despesas – e sua comparação com as receitas”.

O custeio variável está diretamente relacionado com a análise de decisões referentes a custos e preços, visto que somente gastos variáveis são considerados no processo de formação dos custos dos produtos.

Segundo Padoveze (2006), esse método é cientificamente recomendável para todos os propósitos de previsões e tomada de decisão, pois não é necessário nenhum cálculo médio, visto que, ao utilizar apenas elementos variáveis, é definido perfeitamente o valor unitário para cada unidade de produto.

Em contrapartida, no método de custeio por absorção, para apuração do custo unitário dos produtos, são levados em conta todos os gastos do processo produtivo. Segundo Hoji (2010), o custeio por absorção “é o método que apropria aos produtos todos os gastos que contribuem para sua produção, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade”.

v. Análise da Relação entre Custo, Volume e Lucro – CVL

Do ponto de vista de Hoji (2010), a análise da relação entre custo, volume e lucro tem como objetivo identificar o ponto de equilíbrio, ou seja, o ponto em que o resultado das receitas menos despesas variáveis seja igual às despesas fixas, ocasionando um lucro igual a zero. Brewer (2007, p.190) afirma que “como a análise CVL ajuda os administradores a entender as inter-relações de custo, volume e lucro, ela é uma ferramenta vital na maioria das decisões”.

A relação custo-volume-lucro se destaca, notadamente, como um fator importante no ambiente interno da organização.

vi. Ponto de Equilíbrio

Segundo Brewer (2007), o ponto de equilíbrio pode ser calculado através do método da equação ou o método da margem de contribuição.

O método da equação está relacionado com a demonstração de resultado em formato de contribuição. Essa demonstração pode ser representada através da equação demonstrada na figura 1.

$$\text{Lucro} = (\text{Vendas} - \text{Despesas Variáveis}) - \text{Despesas Fixas}$$

Figura 1 – Fórmula do método da equação
 Fonte: Brewer, 2007 (Adaptação: As autoras)

O método da margem de contribuição é uma forma mais simples de demonstrar qual o ponto de equilíbrio da organização. A fórmula demonstrada na figura 2 retrata quantas unidades devem ser vendidas para alcançar o ponto de equilíbrio.

$$\begin{array}{l} \text{Ponto de equilíbrio} \\ \text{Em unidades} = \frac{\text{Despesas Fixas Totais}}{\text{Margem de Contribuição por unidade}} \\ \text{Vendas} \end{array}$$

Figura 2 – Fórmula do método do ponto de equilíbrio
 Fonte: Brewer, 2007 (Adaptação: As autoras)

Atkinson (2008, p.192) afirma que “a análise do ponto de equilíbrio determina o volume de produção em que o lucro do negócio é igual a zero”. No gráfico 1, apresentamos a visualização do ponto de equilíbrio a partir da receita total de vendas, custos fixos, custos variáveis, custo total, o lucro e a interseção da receita total de vendas com o custo total.

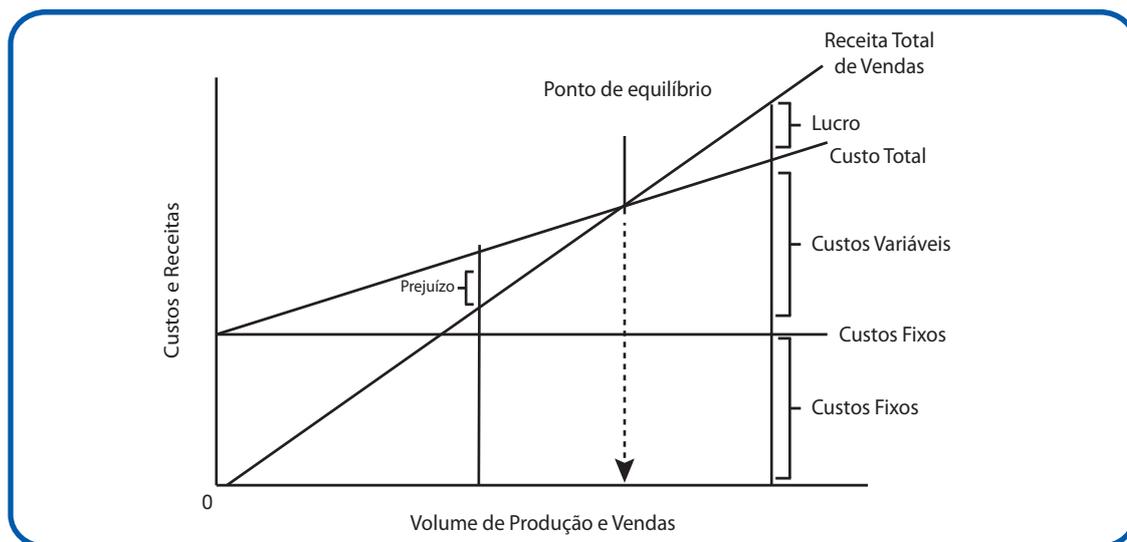


Gráfico 1 – Ponto de equilíbrio

Fonte: Atkinson et al, 2008

Martins (2003) classifica o ponto de equilíbrio de três formas: contábil, econômico e financeiro.

O ponto de equilíbrio contábil é aquele em que a margem de contribuição totaliza o valor para cobrir os custos fixos, isto é, o ponto em que, contabilmente, o resultado é nulo.

O ponto de equilíbrio econômico será obtido quando o total das margens de contribuição for superior aos custos fixos, ocasionando um lucro mínimo desejado, lucro este estabelecido pelo administrador da entidade.

Por fim, o ponto de equilíbrio financeiro está representado pela diferença entre os custos fixos e desembolsos fixos, não afetados no caixa, dividida pela margem de contribuição total. Esse ponto de equilíbrio é diferente dos demais, visto que há uma diminuição de valores referente a desembolsos não equivalentes de caixa, por exemplo, a depreciação.

vii. Margem de Contribuição

A margem de contribuição se revela útil, posto que disponibiliza dados sobre o potencial de lucro da empresa. Segundo Bruni e Famá (2010), o conceito de margem de contribuição surge da análise comparativa entre os gastos variáveis e as receitas. Em face disto, é o excesso de vendas sobre custos e despesas variáveis. Consiste em demonstrar a receita de vendas de forma que, diminuindo o custo variável, ocasione uma margem de contribuição elevada para cobrir os custos fixos.

A margem de contribuição também pode ser expressa como porcentagem das vendas. De acordo com Warren (2008, p.98), “o índice da margem de contribuição mede o efeito sobre o lucro operacional originado pelo aumento ou diminuição no volume de vendas”.

Portanto, o índice demonstra a porcentagem da margem de contribuição por unidade monetária de vendas existente para cobrir os custos fixos e obter lucro operacional. O índice da margem de contribuição pode ser calculado conforme o disposto na figura 3.

$$\text{Índice da Margem de Contribuição (IMC)} = \frac{\text{Vendas} - \text{Custos Variáveis}}{\text{Vendas}}$$

Figura 3 – Índice da margem de contribuição
Fonte: Warren et al, 2008 (Adaptação: As autoras)

Dessa forma, o índice da margem de contribuição é a diferença entre as vendas e custos variáveis, dividida pelas vendas.

viii. Custos como Ferramenta para Gestão

Entender o comportamento dos custos é vital para a tomada de decisões dos gestores, porque uma das principais metas da contabilidade gerencial é o controle dos custos.

De acordo com Leone (2009), a gestão de custos surge da necessidade dos gestores, já que lhes são indispensáveis informações de custos precisas, confiáveis e autênticas para auxiliar a gerência. O administrador deve planejar, controlar e administrar o desenvolvimento das operações, objetivando a determinação da rentabilidade e do desempenho das diversas atividades da entidade.

Partindo do ponto de vista que o controle organizacional é essencial para a continuidade das organizações, Atkinson et al (2008, p. 581) define o controle como “o conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória para alcançar seus objetivos”. Com isso, o controle de uma entidade é obtido por meio do *feedback*, o qual indica se as operações estão se desenvolvendo conforme o planejado.

O controle de uma organização é feito por meio de monitoramento, avaliação e controle do desempenho para que seus objetivos sejam alcançados. O controle dos custos significa ter o real conhecimento dos custos de uma empresa, analisando se estão dentro do que foi planejado e tomando as decisões necessárias para uma possível correção. Dessa forma, Martins (2003, p.305) afirma que “a empresa tem Controle dos seus Custos e Despesas quando conhece os que estão sendo incorridos, verifica se estão dentro do que era esperado, analisa as divergências e toma medidas para correção de tais desvios”.

Portanto, a contabilidade de custos é utilizada como ferramenta de gestão para sinalizar a situação em que a empresa se encontra, no que diz respeito aos setores operacional, econômico e financeiro.

E) A Importância de um sistema de informações gerenciais de custos

O desenvolvimento de um sistema de informações gerenciais de custos em uma empresa é de vital importância para os gestores na tomada de decisão.

Será sempre necessário que a organização esteja bem definida, que suas atribuições sejam bem caracterizadas e identificadas com centros de responsabilidade, que as linhas de subordinação sejam visíveis, isto é, é imprescindível que a Contabilidade de Custos saiba “quem é quem” dentro da Empresa. (LEONE, 2009, p.31).

É importante que a empresa saiba diferenciar os custos de cada setor, pois irá possibilitar aos gestores a identificação de informações relevantes, contribuindo para a tomada de decisão.

De acordo com Silva (2007), o sistema de informação gerencial se define através da ordenação das informações necessárias para o gerenciamento dos negócios atuais e para os planos futuros. Para não ocorrer uma sobrecarga das atividades na organização e para um controle das funções, é necessário definir o tipo de informação que cada colaborador pode ter acesso.

No entanto, para manter um sistema de informações de custos, é indispensável planejamento e controle dentro da organização; o planejamento diz respeito ao desenvolvimento de estratégias, enquanto o controle está relacionado com a implantação das estratégias.

De acordo com Leone (2009), os sistemas de custos se destinam a colher e receber dados, organizá-los e analisá-los, gerando informações gerenciais de custos, com o intuito de auxiliar os vários níveis da gestão empresarial na tomada de decisão.

4. CONTEXTUALIZAÇÃO DO SETOR DA PESQUISA E CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

No ramo comercial no qual se insere a Empresa Amarantegás, os distribuidores se dividem por classes, dependendo da capacidade de GLP que é armazenado na empresa. E, com base nessa informação, é distribuída a quantidade de extintores. A Amarantegás está inserida na classe IV, comportando 960 GLP's, equivalente a 12.480 Kg.

Hoje, está trabalhando com GLP envasado nas variações de 5, 8, 13, 20 e 45 kg, fornecidas pela Distribuidora Liquigás, que faz parte das empresas do grupo Petrobrás, internacionalmente reconhecido e valorizado.

Seu público-alvo constitui-se de donas e donos de casa, ou seja, pessoas encarregadas das atividades do lar, até proprietários de micro-negócios, que necessitam de GLP para desenvolver suas atividades, é o caso de bares, restaurantes, padarias, entre outros; comercializando em média sete mil GLP's mensalmente.

A) Coleta, Interpretação e Análise dos dados

Neste capítulo, identificaremos os caminhos para um melhor gerenciamento dos custos na empresa Amarantegás, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010.

i. Segregação dos Custos

Observamos que a empresa objeto de estudo não possui um controle adequado do gerenciamento dos custos, sendo assim, suas decisões ocorrem sem um embasamento no controle de custos. Diante disso, devemos, a princípio, identificar a classificação dos gastos mais adequada, visto que se refere a uma empresa comercial. Com isso, será classificada quanto a sua aplicabilidade, sendo realizada a segregação dos gastos em diretos e indiretos.

Na tabela 1, evidenciamos os gastos diretos e indiretos da empresa nos anos de 2009 e 2010.

TABELA DOS GASTOS DIRETOS E INDIRETOS		
GASTOS INDIRETOS	ANO 2009	ANO 2010
DESPEAS COM PESSOAL	R\$ 107.409,70	R\$ 158.995,01
ENCARGOS COM PESSOAL	R\$ 41.331,73	R\$ 58.272,51
PROLABORES	R\$ 12.600,00	R\$ 12.600,00
PROMOÇÕES E PROPAGANDAS	R\$ 3.300,00	R\$ 8.300,00
DESPEAS GERAIS	R\$ 191.939,04	R\$ 242.819,71
DESPEAS TRIBUTÁRIAS	R\$ 46.197,95	R\$ 38.030,41
DESPEAS FINANCEIRAS	R\$ 23.859,86	R\$ 25.088,27
TOTAL DOS GASTOS DIRETOS	R\$ 426.638,28	R\$ 544.105,91
GASTOS DIRETOS	ANO 2009	ANO 2010
CUSTO DA MERCADORIA VENDIDA	R\$ 2.636.045,77	R\$ 1.923.694,16
TOTAL DE GASTOS DIRETOS	R\$ 2.636.045,77	R\$ 1.923.694,16
TOTAL DOS GASTOS	R\$ 2.636.045,77	R\$ 1.923.694,16

Tabela 1 – Gastos diretos e indiretos: 2009 e 2010

Fonte: Dados fornecidos pela empresa e elaborados pelas autoras, 2011

A organização possui como gasto direto somente o custo da mercadoria vendida (CMV), pois se refere a um gasto que está diretamente ligado ao produto; já os gastos indiretos são aqueles necessários para a manutenção e continuidade da empresa. Vale salientarmos que as informações dos gastos apresentados na tabela 1 foram extraídas da demonstração do resultado do exercício dos referidos anos.

Posterior à classificação dos gastos, devemos identificar o quanto cada gasto representa, com relação ao total, no ano de 2009.

Na tabela 2, demonstraremos todos os gastos da empresa durante o ano de 2009.

GASTOS DIRETOS E INDIRETOS 2009		
DESPEAS COM PESSOAL	3,51%	R\$ 107.409,70
ENCARGOS COM PESSOAL	1,35%	R\$ 41.331,73
PROLABORES	0,41%	R\$ 12.600,00
DESPEAS GERAIS	6,27%	R\$ 191.939,00
DESPEAS TRIBUTÁRIAS	1,51%	R\$ 46.197,95
DESPEAS FINANCEIRAS	0,78%	R\$ 23.859,86
PROMOÇÕES E PROPAGANDAS	0,11%	R\$ 3.300,00
CMV	86,07%	R\$ 2.636.045,77
TOTAL	100,00%	R\$ 3.062.684,05

Tabela 2 – Gastos Diretos e Indiretos: Ano 2009

Fonte: Dados fornecidos pela empresa e elaborados pelos autores, 2011

A despesa com pessoal inclui salários com funcionários, férias, décimo terceiro salário, aviso prévio e fardamento, representando 3,51% de todos os gastos; os encargos com pessoal abrangem os tributos devidos aos funcionários, simbolizando 1,35%; o pró-labore corresponde ao salário destinado à direção da empresa, importando em 0,41%; nas despesas gerais, estão aluguel, água, energia, telefone, combustíveis, entre outros gastos necessários para o funcionamento da empresa, representando 6,27%; as despesas tributárias correspondem aos tributos devidos à empresa, incluindo multas e juros, representando 1,51%; as despesas financeiras compreendem os investimentos financeiros, dentre eles, a despesa com juros de financiamentos, as taxas administrativas em bancos, entre outros, correspondendo a 0,78%; as promoções e propagandas são despesas com vendas desenvolvidas para o marketing da organização, simbolizando 0,11% dos gastos totais; por fim, o CMV (Custo da Mercadoria Vendida) compõe o preço de compra, baseado nos estoques, representando 86,07%.

A seguir, evidenciamos, na tabela 3, a composição dos gastos referentes ao ano de 2010.

GASTOS DIRETOS E INDIRETOS 2010		
DESPESAS COM PESSOAL	6,44%	R\$ 158.995,01
ENCARGOS COM PESSOAL	2,36%	R\$ 58.272,51
PROLABORES	0,51%	R\$ 12.600,00
DESPESAS GERAIS	9,84%	R\$ 242.819,71
DESPESAS TRIBUTÁRIAS	1,54%	R\$ 38.030,41
DESPESAS FINANCEIRAS	1,02%	R\$ 25.088,27
PROMOÇÕES E PROPAGANDAS	0,34%	R\$ 8.300,00
CMV	77,95%	R\$ 1.923.694,16
TOTAL	100,00%	R\$ 2.467.800,07

Tabela 3 – Gastos Diretos e Indiretos: Ano 2010

Fonte: Dados fornecidos pela empresa e elaborados pelos autores, 2011

A tabela 3 lista todos os gastos referentes a 2009, sendo o custo da mercadoria vendida o gasto mais relevante nos períodos analisados.

4.1. ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis elaboradas pela contabilidade da empresa são o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício. Nesta sessão, o leitor poderá identificar como a empresa está gerenciando seus custos, através de uma análise quantitativa, em que será observada a situação financeira e econômica da entidade objeto de estudo.

A seguir, demonstraremos uma análise vertical e horizontal do balanço patrimonial nos anos de 2009 e 2010.

Na análise vertical, tabela 4, evidenciamos a participação, em percentual, de cada grupo de contas com relação a um todo.

R.I. BARROS ME				
BALANÇO PATRIMONIAL JANEIRO A DEZEMBRO DE 2009 / 2010				
	ANO 2009	AV / 2009	ANO 2010	AV / 2010
ATIVO				
CIRCULANTE	R\$ 79.808,69	17,47%	R\$ 84.055,93	19,60%
DISPONÍVEL	R\$ 50.148,61	10,98%	R\$ 54.501,04	12,71%
CAIXA	R\$ 38.075,55	8,34%	R\$ 49.497,81	11,54%
BANCO	R\$ 12.073,06	2,64%	R\$ 5.003,23	1,17%
DIREITOS REALIZÁV. CURTO PRAZO	R\$ 18.616,05	4,08%	R\$ 13.489,49	3,15%
DUPLICATAS A RECEBER	R\$ 18.616,05	4,08%	R\$ 13.489,49	3,15%
ESTOQUES	R\$ 11.044,03	2,42%	R\$ 16.065,40	3,75%
MERCADORIAS P/ REVENDA	R\$ 11.044,03	2,42%	R\$ 16.065,40	3,75%
NÃO CIRCULANTE	R\$ 376.983,53	82,53%	R\$ 344.764,95	80,40%
IMOBILIZADO	R\$ 417.209,80	91,33%	R\$ 466.431,70	108,77%
BENS IMOBILIZADOS	R\$ 417.209,80	91,33%	R\$ 466.431,70	108,77%
CONTAS REF. ATV PERMANENTE	R\$ 40.226,27	8,81%	R\$ 121.666,75	28,37%
(-) DEPRECIACÕES ACUMULADAS	R\$ 40.226,27	8,81%	R\$ 121.666,75	28,37%
TOTAL ATIVO	R\$ 456.792,22	100,00%	R\$ 428.820,88	100,00%
PASSIVO				
CIRCULANTE	R\$ 215.040,35	47,08%	R\$ 141.079,83	32,90%
EXIGIBILIDADE A CURTO PRAZO	R\$ 215.040,35	47,08%	R\$ 141.079,83	32,90%
FORNECEDORES	R\$ 19.318,76	4,23%	R\$ 13.468,75	3,14%
FINANCIAMENTOS NACIONAIS	R\$ 106.224,81	23,25%	R\$ 68.589,57	15,99%
IMPOSTOS A RECOLHER	R\$ 22.926,85	5,02%	R\$ 21.726,85	5,07%
OBRIGAÇÕES SOCIAIS A PAGAR	R\$ 4.772,00	1,04%	R\$ 5.967,13	1,39%
OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS	R\$ 10.123,59	2,22%	R\$ 10.553,97	2,46%
PROVISÕES	R\$ 10.613,23	2,32%	R\$ 15.965,35	3,72%
OUTROS DÉBITOS	R\$ 41.061,11	8,99%	R\$ 36.738,91	8,57%
PASSIVO EXIG. LONGO PRAZO	R\$ 21.611,12	4,73%	-	-
EXIGIBILIDADE A LONGO PRAZO	R\$ 21.611,12	4,73%	-	-
OUTROS DÉBITOS	R\$ 21.611,12	4,73%	-	-
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	R\$ 220.140,75	48,19%	R\$ 287.741,05	67,10%
INEXIGÍVEL	R\$ 220.140,75	48,19%	R\$ 287.741,05	67,10%
CAPITAL SOCIAL	R\$ 18.000,00	3,94%	R\$ 18.000,00	4,20%
RESERVAS DE CAPITAL	R\$ 100.000,00	21,89%	R\$ 244.877,81	57,10%
RESERVAS DE LUCROS	R\$ 102.140,75	22,36%	R\$ 24.863,24	5,80%
TOTAL PASSIVO	R\$ 456.792,22	100,00%	R\$ 428.820,88	100,00%

Tabela 4 – Análise Vertical do Balanço Patrimonial: Ano 2009 e 2010
Fonte: Dados fornecidos pela empresa e elaborados pelos autores, 2011

Ano 1, nº 2, fevereiro-julho de 2012

Na análise horizontal, tabela 5, podemos visualizar o índice de evolução de cada grupo de contas, comparando com exercícios anteriores.

O balanço patrimonial evidencia aos seus usuários uma visão patrimonial e financeira da entidade. A análise vertical das contas, apresentada na tabela 4, está expressa em porcentagem, com base no total do ativo (aplicação dos recursos) e no total passivo (origem dos recursos); enquanto que, na análise horizontal, expressa na tabela 5, toma-se como período base o exercício mais antigo, no caso deste estudo, o ano de 2009.

R.I. BARROS ME				
BALANÇO PATRIMONIAL JANEIRO A DEZEMBRO DE 2009 / 2010				
	ANO 2009	ANO 2010	AH %	VARIAÇÃO(%)
ATIVO				
CIRCULANTE	R\$ 79.808,69	R\$ 84.055,93	105,32	5,32
DISPONÍVEL	R\$ 50.148,61	R\$ 54.501,04	108,68	8,68
CAIXA	R\$ 38.075,55	R\$ 49.497,81	130,00	30,00
BANCO	R\$ 12.073,06	R\$ 5.003,23	41,44	-58,56
DIREITOS REALIZÁV. CURTO PRAZO	R\$ 18.616,05	R\$ 13.489,49	72,46	-27,54
DUPLICATAS A RECEBER	R\$ 18.616,05	R\$ 13.489,49	72,46	-27,57
ESTOQUES	R\$ 11.044,03	R\$ 16.065,40	145,47	45,47
MERCADORIAS P/ REVENDA	R\$ 11.044,03	R\$ 16.065,40	145,47	45,47
NÃO CIRCULANTE	R\$ 376.983,53	R\$ 344.764,95	91,45	-8,55
IMOBILIZADO	R\$ 417.209,80	R\$ 466.431,70	111,80	11,80
BENS IMOBILIZADOS	R\$ 417.209,80	R\$ 466.431,70	111,80	11,80
CONTAS REF. ATV PERMANENTE	R\$ 40.226,27	R\$ 121.666,75	302,46	202,46
(-) DEPRECIACÕES ACUMULADAS	R\$ 40.226,27	R\$ 121.666,75	302,46	202,46
TOTAL ATIVO	R\$ 456.792,22	R\$ 428.820,88	93,88	-6,12
PASSIVO				
CIRCULANTE	R\$ 215.040,35	R\$ 141.079,83	65,61	-34,39
EXIGIBILIDADE A CURTO PRAZO	R\$ 215.040,35	R\$ 141.079,83	65,61	-34,39
FORNECEDORES	R\$ 19.318,76	R\$ 13.468,75	69,72	-30,28
FINANCIAMENTOS NACIONAIS	R\$ 106.224,81	R\$ 68.589,57	64,57	-35,43
IMPOSTOS A RECOLHER	R\$ 22.926,85	R\$ 21.726,85	94,77	-5,23
OBRIGAÇÕES SOCIAIS A PAGAR	R\$ 4.772,00	R\$ 5.967,13	125,04	25,04
OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS	R\$ 10.123,59	R\$ 10.553,97	104,25	4,25
PROVISÕES	R\$ 10.613,23	R\$ 15.965,35	150,43	50,43
OUTROS DÉBITOS	R\$ 41.061,11	R\$ 36.738,91	89,47	-10,53
PASSIVO EXIG. LONGO PRAZO	R\$ 21.611,12	-	-	-
EXIGIBILIDADE A LONGO PRAZO	R\$ 21.611,12	-	-	-
OUTROS DÉBITOS	R\$ 21.611,12	-	-	-
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	R\$ 220.140,75	R\$ 287.741,05	130,71	30,71

INEXIGIVEL	R\$ 220.140,75	R\$ 287.741,05	130,71	30,71
CAPITAL SOCIAL	R\$ 18.000,00	R\$ 18.000,00	100,00	0,00
RESERVAS DE CAPITAL	R\$ 100.000,00	R\$ 244.877,81	244,88	144,88
RESERVAS DE LUCROS	R\$ 102.140,75	R\$ 24.863,24	24,34	-75,66
TOTAL PASSIVO	R\$ 456.792,22	R\$ 428.820,88	93,88	

Tabela 5 – Análise Horizontal do Balanço Patrimonial: Ano 2009 e 2010
Fonte: Dados fornecidos pela empresa e elaborados pelas autoras, 2011

Outro demonstrativo contábil que a empresa disponibilizou foi a demonstração do resultado do exercício. Na tabela 6, revelamos a análise vertical dos anos 2009 e 2010.

R.I BARROS ME				
DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO JANEIRO A DEZEMBRO DE 2009/2010				
	ANO 2009	AV/2009	ANO 2010	AV/2010
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	R\$ 3.142.199,50	100%	R\$ 2.611.302,54	100%
CUSTOS MERC REV E SERVIÇOS	R\$ 2.636.272,52	83,90%	R\$ 1.923.694,16	73,67%
CUSTOS	R\$ 2.636.272,52	83,90%	R\$ 1.923.694,16	73,67%
CMV-CUSTIOS DAS MERCADORIAS VENDIDAS	R\$ 2.636.045,77	83,90%	R\$ 1.923.694,16	73,67%
CUSTOS DOS SERVIÇOS	R\$ 226,75	0,01%	-	-
LUCRO OPERACIONAL BRUTO	R\$ 505.926,98	16,10%	R\$ 687.608,38	26,33%
DESPESAS OPERACIONAIS	R\$ 356.353,72	11,34%	R\$ 480.987,23	18,42%
DESPESAS ADMINISTRATIVAS	R\$ 356.353,72	11,34%	R\$ 480.987,23	18,42%
DESPESAS COM PESSOAL	R\$ 107.409,70	3,42%	R\$ 158.995,91	6,09%
ENCARGOS COM PESSOAL	R\$ 41.331,73	1,32%	R\$ 58.272,51	2,23%
DIREÇÃO	R\$ 12.600,00	0,40%	R\$ 12.600,00	0,48%
PROLABORE	R\$ 12.600,00	0,40%	R\$ 12.600,00	0,48%
DESPESAS COM VENDAS	R\$ 3.300,00	0,11%	R\$ 8.300,00	0,32
PROMOÇÕES E PROPAGANDAS	R\$ 3.300,00	0,11%	R\$ 8.300,00	0,32
DESPESAS GERAIS	R\$ 191.12,29	6,10%	R\$ 242.819,71	9,30%
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	R\$ 24,86	0,08%	R\$ 604,96	0,02%
RECEITAS DIVERSAS	R\$ 24,86	0,08%	R\$ 604,96	0,02%
OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS	R\$ 70.057,81	2,23%	R\$ 63.362,43	2,43%
DIVERSAS OPERAC. DEDUTÍVEIS	R\$ 70.057,81	2,23%	R\$ 63.362,43	2,43%
DESPESAS TRIBUTÁRIAS	R\$ 46.197,95	1,47%	R\$ 38.030,41	1,40%
DESPESAS FINANCEIRAS	R\$ 23.859,86	0,76%	R\$ 25.088,27	0,96%
DESP. TRIBUTÁRIAS INDEDUTÍVEIS	-	-	R\$ 243,75	0,01%
LUCRO OPERACIONAL LÍQUIDO	R\$ 79.540,31	2,53%	R\$ 143.863,68	5,51%
LUCRO LÍQUIDO	R\$ 79.540,31	2,53%	R\$ 143.863,68	5,51%

Tabela 6 – Análise Vertical da Demonstração do Resultado do Exercício: Ano 2009 e 2010
Fonte: Dados fornecidos pela empresa e elaborados pelas autoras, 2011

Na tabela 7, revelamos a análise horizontal dos anos 2009 e 2010.

R.I BARROS ME				
DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO JANEIRO A DEZEMBRO DE 2009/2010				
	ANO 2009	ANO 2010	AH%	VARIAÇÃO (%)
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	R\$ 3.142.199,50	R\$.661.602,54	83,10	-16,90
CUSTOS MERC REV E SERVIÇOS	R\$ 2.636.272,52	R\$ 1.923.694,16	72,97	-27,03
CUSTOS	R\$ 2.636.272,52	R\$ 1.923.694,16	72,97	-27,03
CMV-CUSTIOS DAS MERCADORIAS VENDIDAS	R\$ 2.636.045,77	R\$ 1.923.694,16	72,98	-27,02
CUSTOS DOS SERVIÇOS	R\$ 226,75	-	-	-
LUCRO OPERACIONAL BRUTO	R\$ 505.926,98	R\$ 687.608,38	135,91	35,91
DESPEAS OPERACIONAIS	R\$ 356.353,72	R\$ 480.987,23	134,9	34,97
DESPEAS ADMINISTRATIVAS	R\$ 356.353,72	R\$ 480.987,23	134,9	34,97
DESPEAS COM PESSOAL	R\$ 07.409,70	R\$ 158.995,01	148,03	48,03
ENCARGOS COM PESSOAL	R\$ 41.331,73	R\$ 58.272,51	140,99	40,99
DIREÇÃO	R\$ 12.600,00	R\$ 12.600,00	100,00	0,00
PROLABORE	R\$ 12.600,00	R\$ 12.600,00	100,00	0,00
DESPEAS COM VENDAS	R\$ 3.300,00	R\$ 8.300,00	251,52	151,52
PROMOÇÕES E PROPAGANDAS	R\$ 3.300,00	R\$ 8.300,00	251,52	151,52
DESPEAS GERAIS	R\$ 191.712,29	R\$ 242.819,71	126,66	26,66
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	R\$ 24,86	R\$ 604,96	2433,47	2333,47
RECEITAS DIVERSAS	R\$ 24,86	R\$ 604,96	2433,47	2333,47
OUTRAS DESPEAS OPERACIONAIS	R\$ 70.057,81	R\$ 63.362,43	90,44	-9,56
DIVERSAS OPERAC. DEDUTÍVEIS	R\$ 70.057,81	R\$ 63.362,43	90,44	-9,56
DESPEAS TRIBUTÁRIAS	R\$ 46.197,95	R\$ 38.030,41	82,32	-17,68
DESPEAS FINANCEIRAS	R\$ 23.859,86	R\$ 25.088,27	105,15	5,15
DESP. TRIBUTÁRIAS INDEDUTÍVEIS	-	R\$ 243,75	-	-
LUCRO OPERACIONAL LÍQUIDO	R\$ 9.540,31	R\$ 143.863,68	180,87	80,87
LUCRO LÍQUIDO	R\$ 9.540,31	R\$ 143.863,68	180,87	80,87

Tabela 7 – Análise Horizontal da Demonstração do Resultado do Exercício: Ano 2009 e 2010

Fonte: Dados fornecidos pela empresa e elaborados pelas autoras, 2011

A DRE comprova a situação econômica da empresa, objetivando a constituição do resultado líquido do período. Suas contas principais são as receitas, custos e despesas apuradas de acordo com o regime de competência.

4.2. FERRAMENTA PARA DECISÕES GERENCIAIS

Constatamos que a empresa Amarantegás necessitava de uma ferramenta para fins gerenciais, que auxiliasse o gestor no controle dos custos. A partir disso, observamos a importância da elaboração da demonstração do resultado em formato de contribuição para a empresa em estudo. Essa demonstração permite aos seus usuários visualizar valores

determinantes para a tomada de decisão, como a margem de contribuição, em que o gestor irá visualizar o quanto resta para cobrir os custos fixos e o ponto de equilíbrio que irá determinar a partir de quantos produtos a empresa começará a dar lucro.

Para elaboração de tal demonstração, foi necessário, primeiramente, identificar qual o produto que mais contribui na receita de vendas, ou seja, qual o produto que apresenta maior porcentagem de vendas, conforme demonstramos na tabela 8.

PORCENTAGEM DE VENDA DOS PRODUTOS				
	ANO 2009	ANO 2010	RECEITA: ANO 2009	RECEITA: ANO 2010
P 5	-	0,08%	-	R\$ 1.999,50
P 8	0,14%	1,54%	R\$ 4.347,00	R\$ 40.248,00
P 13	98,55%	97,07%	R\$ 3.096.602,50	R\$ 2.534.745,04
P 20	0,56%	0,69%	R\$ 17.615,00	R\$ 18.070,00
P 45	0,75%	0,62%	R\$ 23.635,00	R\$ 16.240,00
TOTAL	100%	100%	R\$ 3.142.199,50	R\$ 2.611.302,54

Tabela 8 – Porcentagem de venda dos produtos

Fonte: Dados fornecidos pela empresa e elaborados pelos autores, 2011

Constatamos, a partir da análise da tabela 8, que o botijão de 13 Kg foi o que mais contribuiu na geração de receitas durante os dois anos. Baseados nessa informação, elaboramos a demonstração do resultado em formato de contribuição do produto específico (P13), com o objetivo de demonstrar quanto a empresa disponibiliza para cobrir os custos fixos, através da margem de contribuição, e a partir de que ponto a empresa começa a atingir o lucro, através do ponto de equilíbrio.

Em seguida, o leitor poderá visualizar, na tabela 9, a demonstração do resultado em formato de contribuição dos anos de 2009 e 2010.

Para elaboração da demonstração, expressa nas tabelas 9 e 10, calculamos uma média de todos os meses do ano para determinar o preço de venda unitário, visto que o mesmo varia de acordo com a quantidade, e o custo variável representado pelo preço de compra.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO EM FORMATO DE CONTRIBUIÇÃO: ANO 2009				
		QUANTIDADE VENDIDA P13		
ESTRUTURA DE RESULTADOS	DADOS UNITÁRIOS	1	90.198	90.199
VENDAS	R\$ 31,16	R\$ 31,16	R\$ 2.810.581,14	R\$ 2.810.612,30
(-) CUSTOS E DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 26,43	R\$ 26,43	R\$ 2.383.942,86	R\$ 2.383.969,29
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	-	R\$ 4,73	R\$ 426.683,28	R\$ 426.643,01
(-) CUSTOS E DESPESAS FIXAS	-	R\$ 426.638,28	R\$ 426.683,28	R\$ 426.638,28
(=) RESULTADO OPERACIONAL TOTAL	-	- R\$ 426.633,55	R\$ 0,00	R\$ 4,73

Tabela 9 – Demonstração do Resultado em formato de contribuição: Ano 2009

Fonte: Dados fornecidos pela empresa e elaborados pelas autoras, 2011

Ano 1, nº 2, fevereiro-julho de 2012

A quantidade do ponto de equilíbrio foi determinada através da fórmula: custo fixo dividido pela margem de contribuição unitária; e, ao ser adicionado um produto, o resultado operacional será, conseqüentemente, a margem de contribuição unitária.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO EM FORMATO DE CONTRIBUIÇÃO: ANO 2010				
		QUANTIDADE VENDIDA P13		
ESTRUTURA	DADOS UNITÁRIOS	1	56678	56679
VENDAS	R\$ 35,09	R\$ 35,09	R\$ 1.988.820,46	R\$ 1.988.855,55
(-) CUSTOS E DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 25,49	R\$ 25,49	R\$ 1.444.714,55	R\$ 1.444.740,04
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	-	R\$ 9,60	R\$ 544.105,91	R\$ 544.115,51
(-) CUSTOS E DESPESAS FIXAS	-	R\$ 544.105,91	R\$ 544.105,91	R\$ 544.105,91
(=) RESULTADO OPERACIONAL TOTAL	-	- R\$ 544.096,31	R\$ 0,00	R\$ 9,60

Tabela 10 – Demonstração do Resultado em formato de contribuição: Ano 2010
Fonte: Dados fornecidos pela empresa e elaborados pelas autoras, 2011

Os mesmos procedimentos foram adotados para demonstração da margem de contribuição e o ponto de equilíbrio mensal para os anos de 2009 e 2010, conforme apresentamos nas tabelas 11 e 12 a seguir.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO EM FORMATO DE CONTRIBUIÇÃO: ANO 2010				
		QUANTIDADE VENDIDA P13		
ESTRUTURA	DADOS UNITÁRIOS	1	56678	56679
VENDAS	R\$ 31,16	R\$ 31,16	R\$ 324.215,10	R\$ 234.246,26
(-) CUSTOS E DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 26,43	R\$ 26,43	R\$ 198.661,91	R\$ 198.688,34
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	-	R\$ 4,73	R\$ 35.553,19	R\$ 35.557,92
(-) CUSTOS E DESPESAS FIXAS	-	R\$ 35.553,19	R\$ 35.553,19	R\$ 35.553,19
(=) RESULTADO OPERACIONAL TOTAL	-	- R\$ 35.548,46	R\$ 0,00	R\$ 4,73

Tabela 11 – Demonstração do Resultado em formato de contribuição: Ano 2009/ MÊS
Fonte: Dados fornecidos pela empresa e elaborados pelas autoras, 2011

A demonstração mensal, representada nas tabelas 11 e 12, possui a mesma estrutura da demonstração anual, sendo que os custos fixos mensais foram formados através da média de doze meses.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO EM FORMATO DE CONTRIBUIÇÃO: ANO 2010/POR MÊS				
		QUANTIDADE VENDIDA P13		
ESTRUTURA	DADOS UNITÁRIOS	1	4723	4724
VENDAS	R\$ 35,09	R\$ 35,09	R\$ 165.735,04	R\$ 165.770,13
(-) CUSTOS E DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 25,49	R\$ 25,49	R\$ 120.392,88	R\$ 120.418,37
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	-	R\$ 9,60	R\$ 45.342,16	R\$ 45.351,76
(-) CUSTOS E DESPESAS FIXAS	-	R\$ 45.342,16	R\$ 45.342,16	R\$ 45.342,16
(=) RESULTADO OPERACIONAL TOTAL	-	- R\$ 45.332,56	R\$ 0,00	R\$ 9,60

Tabela 12 – Demonstração do Resultado em formato de contribuição: Ano 2010/ MÊS
Fonte: Dados fornecidos pela empresa e elaborados pelas autoras, 2011

5. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo, abordaremos a análise dos dados expressos no capítulo anterior, com a finalidade de esclarecer, ao administrador, como o gerenciamento dos custos interfere no resultado da organização. Para tanto, tomamos como amostra o botijão de 13 Kg, visto que apresenta o maior número de vendas.

De acordo com a tabela 3, observamos que, dentre os gastos, o único que está diretamente ligado ao produto é o custo da mercadoria vendida, sendo classificado como um gasto direto. De um modo geral, o ano que apresentou maior gasto foi o de 2009, visto que o Custo da Mercadoria Vendida (CMV) se destacou, notavelmente, com um percentual de 86,07% do total dos gastos. Apesar do CMV apresentar-se a menor no ano de 2010, representando 77,95%, os gastos indiretos tiveram um aumento significativo, com relação ao ano de 2009.

Na análise vertical do balanço patrimonial, constatamos que, no ativo circulante do ano de 2009 a 2010, houve um crescimento de 2,13%, devido ao aumento de disponibilidade em caixa e mercadoria em estoque; no ativo não circulante, houve um aumento de bens no imobilizado, porém, a participação do ativo não circulante no ativo total foi menor, devido

às depreciações dos bens adquiridos; no passivo circulante, em sua maioria, é possível visualizar uma redução nas obrigações em curto prazo, correspondente a 14,9%.

Na análise horizontal, do balanço patrimonial, a conta que apresentou maior evolução, no ativo circulante, foi a de estoques, evidenciando um crescimento de 45,47% do ano de 2009 para 2010. Essa evolução torna-se desfavorável para a empresa, visto que a mesma terá um estoque elevado e, conseqüentemente, um baixo giro de estoques. No passivo não circulante, as obrigações são equilibradas, pois houve uma redução de 34,39%, imagem de uma administração desenvolvida.

Quanto à DRE (Demonstração do Resultado do Exercício), ao ser realizada a análise vertical, detectamos que houve uma redução do CMV, do ano de 2009 para o ano de 2010, em cerca de 10,23%. Fato ocasionado pela diminuição de vendas no ano de 2010.

Na análise horizontal da DRE, uma das contas que afetou o resultado da empresa foi a das “promoções e propagandas”, tendo uma elevação de 151,52% de 2009 para 2010. Observamos que esse investimento não foi viável para a empresa, visto que não obteve retorno através de suas vendas, as quais foram menores, em comparação ao ano anterior. Outra conta que compromete o resultado da empresa é a das despesas com pessoal, apresentando uma evolução de 48,03%, devido, especialmente, à contratação de funcionários.

Como a empresa tem a necessidade de controlar os gastos incorridos no decorrer de suas atividades, foi necessária a elaboração de uma ferramenta para auxiliar o administrador, tanto no controle dos gastos, como na análise de seus resultados, avaliando se são suficientes para a continuidade da organização. Conforme a Tabela 8, ficou evidenciado que o botijão de 13 kg foi o produto que mais contribuiu para formação da receita de vendas, assim, elaboramos a Demonstração de Resultado em formato de contribuição somente do botijão de 13 kg.

Com base Demonstração do Resultado em formato de contribuição dos períodos estudados, observamos que o resultado operacional do ano de 2010 foi superior ao ano anterior, em virtude do aumento do preço de venda e diminuição dos custos variáveis, ocasionando uma margem de contribuição elevada para cobrir os custos fixos e obter um resultado positivo.

O principal ponto que analisamos foi a quantidade de meses/dias que a empresa necessita trabalhar para atingir o ponto de equilíbrio. Sabendo que a venda do ano de 2009 foi de 99.390 unidades de P13 e o ponto de equilíbrio anual foi de 90.198 unidades, verificamos que, no referido ano, a empresa trabalha onze meses para cobrir os custos fixos e atingir o ponto de equilíbrio. No ano de 2010, apesar da quantidade vendida ter sido menor que no ano anterior, 73.325 unidades, e a quantidade para alcançar o ponto de equilíbrio ser de 56.678 unidades, ocorreu uma mudança positiva, sendo o preço de venda o fator que mais contribuiu para tal mudança, tornando necessário trabalhar somente nove meses para atingir o ponto de equilíbrio.

Para a análise mensal, realizamos uma média da quantidade vendida durante o ano. No ano de 2009, verificamos uma média de 8.283 unidades de P13 vendidas por mês, seu ponto de equilíbrio mensal de 7.517 unidades, sendo necessário à empresa trabalhar 27 dias para cobrir os custos fixos mensais; enquanto que, no ano de 2010, encontramos uma média de 2.020 unidades mensais, um ponto de equilíbrio de 4.723 unidades, demonstrando que é preciso trabalhar durante 24 dias para atingir o ponto de equilíbrio.

Percebemos que, no ano de 2010, a empresa obteve uma evolução no desempenho de suas atividades operacionais, dispondo de um número maior de dias para alcançar o lucro. Este resultado foi consequência do aumento do preço de venda e uma redução do custo da mercadoria vendida. Como o ramo de atividade é bastante competitivo, percebemos que ocorrerá, frequentemente, uma oscilação das receitas ao longo dos anos, portanto, a empresa deverá estar atenta ao controle dos gastos para continuar se destacando no mercado.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa baseou-se em um trabalho de conclusão de curso de bacharelado em Ciências Contábeis. Através do estudo de caso na empresa R.I. BARROS DA SILVA, buscamos estudar como o gerenciamento dos custos pode contribuir para o resultado da empresa.

Este trabalho demonstra a importância de se obter uma ferramenta gerencial para o controle dos custos da organização.

As hipóteses que definimos para o estudo foram validadas e os objetivos atendidos. Em resposta à primeira hipótese, detectamos um impacto positivo no resultado da empresa; apesar de haver oscilação dos gastos, ainda assim a empresa obteve lucro, conforme visualizado na Demonstração do Resultado do Exercício, pois os custos apresentam-se equilibrados com relação às receitas obtidas.

Com relação à segunda hipótese, identificamos que, nos anos de 2009 e 2010, o Custo da Mercadoria Vendida (CMV) se apresenta como o gasto mais relevante.

Consideramos a terceira hipótese validada, visto que a Demonstração do Resultado em formato de contribuição para o controle dos custos da empresa estudada mostrou-se ser uma ferramenta de grande utilidade gerencial.

O estudo apresentou um importante contributo para empresa investigada, posto que detectamos que, apesar de a empresa apresentar uma situação líquida favorável, visto que há disponibilidades em caixa e redução das exigibilidades a curto prazo, houve um fator desfavorável para a empresa, que foi o retorno contrário ao esperado do investimento em promoções e propagandas, pois as vendas diminuíram com relação ao ano anterior. Percebemos que, para um melhor gerenciamento dos custos, é necessário conhecê-los para obter um resultado suficiente no desenvolvimento das operações da empresa.

Desta forma, evidenciamos a importância do gerenciamento dos custos para as empresas, tendo em vista que é um fator que contribui para os gestores no processo decisório. Portanto, recomendamos que a Demonstração do Resultado em formato de contribuição seja aproveitada como uma importante ferramenta na empresa R.I. BARROS DA SILVA, no sentido de demonstrar ao empresário o real conhecimento dos custos, sabendo quantos dias a empresa precisa trabalhar para cobrir os custos fixos, ou seja, para atingir seu ponto de equilíbrio.

No que se refere a trabalhos futuros, recomendamos que seja aplicada a Demonstração do Resultado em formato de contribuição em micro e pequenas empresas, independente do ramo de atividade; adotando esta ferramenta o gestor irá contribuir para que sua empresa obtenha um melhor gerenciamento dos custos.

7. REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ATHINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BREWER, Garrison Noreen. **Contabilidade Gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- _____. **Curso básico de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade Geral: Teoria e 1000 Questões**. 10. ed. Rio de Janeiro: Impetos, 2010.
- HOJI, Masakazu. **Administração Financeira e Orçamentária**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. et al. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- _____. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- PADOVEZE, Luís Clóvis. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- _____. **Curso Básico Gerencial de Custos**. 2. ed. São Paulo: Thomson, 2006.
- SILVA, Edson Cordeiro. **Como Administrar o Fluxo de Caixa das Empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- SILVA, José Pereira da. **Análise Financeira das Empresas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- WARREN, Carl S. et al. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson, 2008.