



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS**  
**DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO**

**EBENÉZER DE ARAÚJO MELO**

**ANÁLISE DO MÉTODO DE CUSTEIO UTILIZADO EM UMA EMPRESA DE  
SERVIÇOS DE AUTOARMAZENAGEM**

**JOÃO PESSOA – PB**

**NOVEMBRO DE 2017**

**EBENÉZER DE ARAÚJO MELO**

**ANÁLISE DO MÉTODO DE CUSTEIO UTILIZADO EM UMA EMPRESA DE  
SERVIÇOS DE AUTOARMAZENAGEM**

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Administração, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Rosivaldo de Lima Lucena.

**JOÃO PESSOA – PB**

**NOVEMBRO DE 2017**

### Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

D278a de Araújo Melo, Ebenézer.

Análise do método de custeio utilizado em uma empresa de autoarmazenagem / Ebenézer de Araújo Melo. – João Pessoa, 2017.  
24f.: il.

Orientador(a): Prof<sup>o</sup> Dr. Rosivaldo de Lima Lucena.

Trabalho de Conclusão de Curso (Administração) – UFPB/CCSA.

1. Custos. 2. Sistemas de custeio. 3. Custo variável. I. Título.

UFPB/CCSA/BS

CDU:658(043.2)

# **ANÁLISE DO MÉTODO DE CUSTEIO UTILIZADO EM UMA EMPRESA DE SERVIÇOS DE AUTOARMAZENAGEM**

**Ebenézer de Araújo Melo<sup>1</sup>**

## **RESUMO**

A contabilidade de custos possui a capacidade de suportar a tomada de decisão pelo gestor provendo informações que contribuirão para o uso eficiente dos recursos disponíveis, e embasamento para a correta formação de preços, facilitando a rentabilidade do negócio. O mercado cada vez mais competitivo exige das empresas a utilização de ferramentas como esta que contribuam para o alcance dos objetivos do negócio e a perenidade da organização. Este trabalho faz a análise do sistema de custeio implementado em uma empresa de serviços, objetivando compreender a utilização prática dos sistemas de custeio em uma empresa de serviços. A pesquisa foi realizada em uma empresa de serviços de autoarmazenagem localizada na cidade de João Pessoa, Paraíba. Foi realizado um levantamento bibliográfico sobre os principais conceitos e métodos de custeio da contabilidade de custos. Quanto aos procedimentos metodológicos a pesquisa está classificada como um estudo de caso de caráter exploratório. Foram analisadas as planilhas eletrônicas de custo elaboradas por uma consultoria contratada pela empresa, e realizadas comparações do método implementado na empresa com o método de custeio variável encontrado na literatura. Os resultados evidenciaram a diferenciação do sistema utilizado pela empresa do encontrado na literatura e da capacidade do sistema em prover informações gerenciais relevantes para a gestão do negócio.

Palavras-chave: Custos, sistemas de custeio, custo variável.

---

<sup>1</sup> Graduando de Administração pela Universidade Federal da Paraíba.

## **ABSTRACT**

Cost accounting has the ability to support decision making by the manager providing information that contributes to the efficient use of available resources and foundation for the correct formation of prices facilitating the profitability of the business. The market increasingly more competitive requires from the companies the use of tools that contribute to the attainment of business objectives. This work analyzes the cost system implemented in a service company aiming to understand the practical use of cost systems in a service company. The search was done in a service business of self- storage located in the city of Joao Pessoa. A bibliographic survey was done about the principle concepts and methods of cost accounting. About the methodological procedures the search is classified as an exploratory case study. The electronic cost spread sheets were analyzed by a consulting service contracted by the company and comparisons were made of the method implemented in the business with the method of variable costing found in literature. The results showed the differentiation of the system used by the company found in the literature and the system's ability to provide management information relevant to business management.

Key words: Cost, cost system, variable costing.

## 1. INTRODUÇÃO

Segundo informações da pesquisa *Global Entrepreneurship Monitor – GEM* (2016) e apoiada pelo SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequenas Empresas), a taxa de empreendedorismo total no Brasil, considerando a soma de empreendimentos novos e empreendimentos estabelecidos, é de 36%. Isso significa que a cada cem brasileiros, pelo menos trinta e seis estão envolvidos em alguma atividade empreendedora. Porém, também é considerável o número de insucessos desses empreendedores que encerram suas atividades em até dois anos após a abertura da empresa. Em outro estudo realizado pelo SEBRAE sobre a sobrevivência das empresas, é demonstrada que no período analisado, de 2008 a 2012, a taxa de mortalidade desses empreendimentos varia de 45% no ano de 2008 à 23% no ano de 2012. Mesmo com a melhoria desse índice no período analisado, ainda é um número preocupante considerando que o mesmo estudo faz uma ressalva afirmando que as empresas criadas nesse período foram beneficiadas por diversos fatores econômicos, tais como: evolução do PIB (Produto Interno Bruto), aumento real da renda dos trabalhadores e redução da taxa de juros.

Vários fatores podem explicar os índices de mortalidade empresarial no Brasil, dentre os mais significativos, podemos citar o pouco conhecimento de gestão por parte da maioria dos empreendedores, resultando na não utilização de ferramentas que minimizem o risco de insucesso, como: elaboração de um plano de negócios, realização de análise mercadológica, análise contábil financeira, etc. Dentro desse escopo, pode-se “afunilar” um pouco mais e destacar a falta de informações financeiras confiáveis e de boa qualidade que suportem a tomada de decisão do gestor, má gestão de fluxo de caixa e erros na formação do preço de venda dos produtos e serviços, impactando diretamente no resultado da empresa. Logo, é necessário que a empresa possua sistemas de informações não apenas contábeis, mas também gerenciais buscando a criação de valor e de perenidade.

A contabilidade de custos é uma ferramenta da contabilidade gerencial com a capacidade de suportar a tomada de decisão dos gestores com relação aos custos dos seus produtos e serviços, além de fundamentar a formação de preços de venda de forma assertiva. O preço final de um produto ou serviço deve logicamente contemplar os gastos realizados à sua produção e comercialização e assegurar a margem de lucro desejada.

Os métodos de custeio são ferramentas que permitem ao gestor classificar os custos e despesas de seu negócio, identificar o custo unitário de cada produto ou serviço prestado e, com

base nessas informações e em uma análise mercadológica, proceder com a formação de preços para a venda.

A adoção correta de um método de custeio visando a produção de informações gerenciais fundamenta não apenas o processo de formação de preços de venda, como também a correta análise do portfólio de seus produtos com relação à rentabilidade esperada.

Este estudo tem por objetivo analisar o método de custeio utilizado em uma empresa de auto armazenagem localizada na cidade de João Pessoa, no estado da Paraíba, sob o enfoque principal do método de custeio variável.

A empresa estudada tem como principal atividade a prestação de serviços de autoarmazenagem, também conhecido como “*self storage*”, em inglês. A ABRASS – Associação Brasileira de *Self Storage* – define o serviço como aluguel de espaços privativos no tamanho adequado à necessidade do cliente pelo tempo necessário que ele precisar. Trata-se de um modelo de negócio bastante utilizado nos Estados Unidos, mas que vem crescendo no Brasil à taxa de 5% ao ano, segundo a ASBRASS.

Desse modo, o objetivo geral trata de analisar o método de custeio utilizado por uma empresa de serviços de autoarmazenagem, sob o enfoque do custeio variável. Especificando melhor o que seria desenvolvido, realizar-se-ia um levantamento bibliográfico sobre a contabilidade de custos e suas ferramentas. Assim, compreendera-se a utilização do método de custeio variável na prática em uma empresa de serviços. Verificaríamos a capacidade do sistema utilizado em prover informações gerenciais confiáveis sobre os custos da empresa possibilitando ao tomador de decisão fundamentos para a formação de preços, e análises dos seus custos. Portanto, segue o referencial teórico a cerca do tema explanado.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

A implantação de um sistema de custeio passa pelo entendimento dos principais conceitos relativos à contabilidade gerencial. É imprescindível compreendê-los para a correta classificação dos gastos realizados pela organização e para a produção de receita. Esta seção apresenta sucintamente os principais eixos que fundamentaram esta pesquisa.

## **2.1. Contabilidade de Custos**

Martins (2010) afirma que, até a Revolução Industrial (Século XVIII), existia apenas a contabilidade geral, desenvolvida, na Era Mercantilista, bem estruturada para servir as empresas comerciais. Grande parte da fabricação de produtos era artesanal e a contabilidade era realizada sem muitas dificuldades, bastava-se apenas conhecer o valor das entradas, deduzir o valor das saídas e apurar o custo da mercadoria vendida.

Com o advento das indústrias, tornou-se mais complexo o levantamento do balanço e a apuração do resultado das empresas, pois agora, diversos outros fatores de produção formavam o custo dos produtos. Logo, os contadores passaram a adaptar a contabilidade comercial para a indústria. Os valores desses fatores de produção foram incorporados aos custos dos produtos, sendo equivalente à rubrica “compras” da contabilidade comercial; e, os demais gastos com vendas, pessoal, juros, etc., já conhecidos na contabilidade comercial, continuaram como despesas do período.

Ainda segundo Martins (2010), esse procedimento posteriormente foi amplamente aceito, validado e disseminado mundialmente, pois, com o crescimento das indústrias e do mercado de capitais, conseqüentemente, ocorreu a maior necessidade de métricas de avaliação e comparação das empresas à geração de informações para acionistas e investidores. Outro fator que também contribuiu para a disseminação foi sua adoção pelos órgãos fiscais, para cálculo da medida do lucro tributável no resultado de cada período.

Com o crescimento acelerado das empresas e o conseqüente distanciamento entre gestor e empresa, Martins (2010) afirma que a contabilidade de custos passa, então, a ser adaptada e encarada como uma ferramenta de auxílio gerencial para controle e suporte na tomada de decisão. O conhecimento dos custos da operação torna-se imprescindível para a correta formação dos preços e análise da rentabilidade. Essa abordagem mais recente da contabilidade de custos resultou, atualmente, em algumas metodologias e sistemas de custeio, não apenas mais focadas na comercialização ou fabricação de produtos, mas também, na prestação de serviços.

## **2.2. Classificações e Nomenclaturas da Contabilidade de Custos**

A contabilidade de custos, embora derivada da contabilidade geral, faz uso de alguns termos que, a princípio, podem causar dificuldades ou dubiedade de entendimento. Os principais são: gastos, investimentos, custos fixos, custos variáveis, custos diretos e indiretos, despesas, desembolsos e perdas. Logo, torna-se necessária a compreensão dessas terminologias para a sua correta utilização. Os conceitos abordados neste estudo são de Martins (2010) complementados por outros autores, conforme segue.

Para Martins (2010) **Gastos** são os sacrifícios financeiros realizados pela empresa para a obtenção de um produto ou serviço qualquer. Logo, é um conceito amplo que abrange todo e qualquer dispêndio financeiro realizado pela empresa para execução de suas atividades. Padoveze (2006) corrobora afirmando que gastos são ocorrências de grande abrangência e generalização, como também sinônimo de dispêndio. Conforme sua finalidade, ele assume outras nomenclaturas, dividindo-se genericamente em investimentos, custos e despesas.

Quanto a **Investimento**, Martins (2010) afirma que é o gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos. Já Schier (2013, p. 99) define que: “São todos os sacrifícios feitos pela aquisição de bens e serviços (gastos), que são “estocados” nos ativos da empresa para baixa ou amortização, quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento, ou de sua desvalorização, são especificamente chamados de investimentos.”

Conforme Bruni e Famá, (2008), esses investimentos ficam temporariamente “congelados” no ativo sendo gradualmente descongelados e incorporados aos custos e despesas da entidade. Como exemplo, pode ser citada uma determinada máquina comprada para a produção de uma empresa, sendo um gasto de investimento, mas que conforme é utilizada na produção vai transformando-se gradualmente em custo.

**Custo** é conceituado por Martins (2010) como o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. A contabilidade de custos ainda os classifica em fixos e variáveis e em diretos e indiretos.

Ainda conforme classificação de Martins (2010), **Custos fixos e variáveis** são classificados com relação ao volume de atividade da empresa em determinada medida de tempo. Os custos fixos permanecem relativamente inalterados com um maior ou menor volume de atividade da empresa. Os custos variáveis são alterados conforme o volume de atividade. Como exemplo, se uma determinada empresa produz cem unidades a mais do que estava produzindo

anteriormente, seus custos com matéria-prima aumentarão proporcionalmente ao maior volume, porém o custo com o aluguel da fábrica permanecerá fixo.

**Custos diretos e indiretos** decorrem da facilidade ou da dificuldade de apropriação desses custos aos produtos e serviços. Os custos diretos podem ser facilmente alocados, bastando, apenas, que haja uma medida de consumo, conforme bem conceitua Martins (2010). Como exemplo, podem ser citados, matéria-prima, embalagens, mão de obra direta, etc. É geralmente fácil medir quanto de matéria-prima foi utilizada para a fabricação de determinado produto. Os custos indiretos por sua vez, para que sejam alocados aos produtos e serviços, necessitam da utilização de algum método de rateio. Como exemplo, podemos citar a energia elétrica, supervisão de fábrica, etc. Esses custos não podem ser facilmente apropriados aos produtos exigindo alguma forma de rateio.

Sobre **Desembolso**, Martins (2010) afirma que é o pagamento realizado pela empresa pela aquisição que fez de bens e serviços para a sua atividade. Conforme Bruni e Famá (2008), o desembolso independe do período em que o bem ou serviço foi ou será consumido, é a saída de recursos financeiros do caixa da empresa.

**Perda** para Martins (2010) é o bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária. Não representa um dispêndio financeiro para a obtenção de receita. Conforme Schier (2013), são exemplos comuns de perda as greves, perdas com incêndios, sinistros, obsolescência ou vencimento de estoques, etc.

É importante ressaltar, conforme afirma Martins (2010), que apesar de a contabilidade de custos e suas terminologias terem origem histórica dentro das empresas industriais, onde geralmente existe a grande necessidade de estocagem de materiais, essas mesmas terminologias podem ser aplicadas para as empresas comerciais, financeiras e de serviços. Nessas empresas, os custos não passam pela fase de estocagem, mas se transformam em despesas. Fica evidenciado, portanto, que as terminologias são perfeitamente adequadas também a essas empresas.

### 2.3. Métodos de Custeio

Para Bruni e Famá, (2008, p. 22), “as funções básicas da contabilidade de custos buscam atender a três razões primárias: determinação do lucro, controle de operações e tomada de decisões.”.

Logo, a contabilidade de custos é uma ferramenta essencial para o gestor, pois um dos princípios básicos para a subsistência de uma entidade empresarial é conhecer o custo do seu produto ou serviço. De posse dessa informação e com uma análise mercadológica, o gestor poderá fazer a correta formação do preço de venda, visando garantir os objetivos da empresa. Isso é possível por meio da adoção de um método de custeio. Conforme Rocha e Martins (2015, p. 44), “A expressão método de custeio diz respeito à composição do valor de custo de um evento, atividade, produto, atributo etc., ou seja, de uma entidade objeto de custeio de interesse do gestor.”

Para Martins (2010), o primeiro questionamento que se deve fazer é sobre a finalidade do sistema, quem receberá essas informações e o que será feito com elas. Definidos os objetivos do sistema de custeio, os usuários e as saídas, é fácil determinar o tipo de sistema e o nível de detalhamento. Vale salientar que existe uma relação de custo-benefício na implementação de um sistema de custeio, preponderantemente, definido pelo nível de detalhamento que se deseja. Quanto mais detalhado, mais custoso. Portanto, deve-se encontrar a melhor relação entre essas variáveis que atenda os objetivos do sistema de custos.

Padoveze, (2013, p. 187) afirma que:

A existência de mais de um método de custeio decorre das visões que as pessoas têm sobre o que é custo de produto. Alguns entendem que só devem ser atribuídos aos produtos custos perfeitamente identificáveis e mensuráveis unitariamente, não devendo existir rateios de custos gerais ou comuns; outros, que a distribuição de custos comuns é justificável e deve ser feita.

Sendo assim, ratear ou não ratear o custo indireto torna-se um dos primeiros divisores para a classificação dos sistemas de custeio. Como complementação do exposto, Martins (2010, p. 37) afirma que “Custeio significa Apropriação de Custos. Assim, existe Custeio por Absorção, Custeio Variável, ABC, etc.”.

Para a compreensão dos métodos de custeio é importante entender que o grande questionamento da contabilidade de custos é: O que fazer com os custos indiretos? Rateá-los em todos os produtos ou não? Se rateá-los, como fazer isso? Qual a melhor forma?

Dentro dessa variedade de sistemas de custeios, vamos apresentar os mais abordados pelos principais autores da área de custos: custeio por absorção, custeio baseado em atividades, e o custeio variável, que será o método utilizado neste estudo.

### *2.3.1. Custeio por absorção*

Como bem conceitua Martins (2010, p. 37):

é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade, geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Para Veiga e Santos (2016), o custeio por absorção é um processo que tem como objetivo incorporar todos os custos ao produto ou ao serviço final, tanto os fixos quanto os variáveis. Os custos diretos são apropriados diretamente ao produto ou serviço e os indiretos por algum critério de rateio adotado pela empresa. De acordo com Fontoura (2013), os demais gastos relativos à administração da estrutura, comercialização, etc., são considerados despesas do período. Esses gastos aparecerão na Demonstração do Resultado do Exercício, como despesas. Fontoura (2013, p. 84) ainda afirma que: “o custo dos produtos é o somatório dos custos indiretos distribuídos aos produtos, conforme sua utilização, mais os custos diretos específicos de cada produto.”.

O custeio por absorção, como citado anteriormente, é um método que observa os princípios da contabilidade e seu principal objetivo é o atendimento de exigências legais. De todos os métodos de custeio, atualmente, é o único método aceito pela legislação brasileira para cálculo de impostos e elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício, dentre outros relatórios contábeis exigidos por lei. Os custos diretos como mão de obra direta, materiais diretos, etc., são identificados com facilidade, bastando, apenas, que haja controle contínuo.

Entretanto, o mesmo não acontece com os custos indiretos. O custeio por absorção faz a apropriação desses custos indiretos utilizando algum critério de rateio adotado pela empresa, como a mão de obra direta, por exemplo, que é um dos critérios mais utilizados. Logo, do rateio dos custos indiretos, vêm as principais críticas com relação ao custeio por absorção, como instrumento de auxílio à tomada de decisão e como base para a formação dos preços de venda.

### 2.3.2. Custeio Variável

Segundo Viceconti e Neves (2013, p. 131),

O custeio variável é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custos de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.

Vanderbeck e Nagy (2001) corroboram e conceituam que esse custeio considera apenas os custos que variam diretamente, conforme o volume produzido. Todos os custos fixos são classificados como custos do período, sendo totalmente debitados no período em que foram incorridos.

Para Martins (2010), o custeio variável ou direto nasceu da preocupação com as desvantagens percebidas na alocação dos custos fixos aos produtos, como ocorre no custeio por absorção, e da grande usabilidade dos conhecimentos de Margem de contribuição e custo unitário variável dos produtos, cujo método do custeio variável possibilita.

**Margem de contribuição**, de acordo com Santos et al. (2015) conceitua como o resultado do preço de venda líquido deduzido do custo direto. A margem de contribuição, basicamente, é o que resta depois de retirado o custo direto do produto para saldar as despesas fixas. É um indicador do tipo, quanto maior, melhor. Embora, não sendo aceito pela legislação contábil, Santos et al. (2015) ainda afirma que este método vem sendo cada vez mais utilizado e inserido na contabilidade gerencial, pois é uma conveniente ferramenta de planejamento e controle para a tomada de decisões.

### 2.3.3. Custeio ABC ou Custeio por Atividades

Veiga e Santos (2016, p. 71) conceituam o custeio ABC como “a alocação de custos indiretos aos produtos, tendo como base a metodologia do conceito de foco na atividade, utilizando direcionadores de custos”. Já Martins (2010, p. 87) afirma que o ABC é um método que “busca reduzir sensivelmente as distorções causadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Para Viceconti e Neves (2013), esse método surgiu de uma maior preocupação com os custos indiretos, dado que com o avanço da indústria e, conjuntamente, com o alto grau de automação dos processos, os custos indiretos cresceram exponencialmente e o rateio arbitrário desses custos levou entendimentos errôneos sobre a rentabilidade dos produtos. Logo, surge o ABC com a tentativa de ser uma opção de apropriação de custos mais eficiente, baseado no pressuposto principal de que os recursos (fatores produtivos) da empresa são consumidos pelas suas atividades e não pelos produtos.

Viceconti e Neves (2013) ainda explicam que o rateio dos custos indiretos proposto pelo método ABC é muito mais complexo e sofisticado do que o simples rateio arbitrário. Ele passa pelo rastreamento das atividades que consomem mais recursos produtivos da empresa e pela atribuição de custos aos produtos, utilizando direcionadores de custos (*cost drivers*) dessas atividades.

### **3. METODOLOGIA**

Conforme Hernandez Sampieiri et al (2013, p. 30), “pesquisa é um conjunto de processos sistemáticos, críticos e empíricos aplicados no estudo de um fenômeno.”

Já na perspectiva de Gil (2010), todas as pesquisas têm seus objetivos, mas que são naturalmente diferentes uns dos outros, porém no que se refere aos objetivos gerais, podem ser classificadas como: pesquisas exploratórias, descritivas e explicativas. Utilizando ainda os conceitos de Gil (2010), a pesquisa exploratória busca proporcionar maior familiaridade com o tema, torná-lo mais explícito e/ou formular hipóteses. A pesquisa descritiva tem como finalidade principal a descrição de características de determinada população. A pesquisa explicativa, por sua vez, busca identificar fatores que contribuem ou determinam a ocorrência de fenômenos.

Partindo desses conceitos, este estudo está classificado com relação ao seu objetivo como pesquisa exploratória, pois o seu objetivo é analisar e compreender o método de custeio utilizado pela empresa estudada.

A abordagem do problema pode ser classificada como qualitativa e quantitativa, pois conforme Deslandes et al. (1994), esses dois tipos de abordagem não se confrontam, podendo

inclusive convergirem e se complementarem. Este estudo compila e analisa informações financeiras da organização sob o enfoque principal do método de custeio variável.

Quanto aos procedimentos, foi realizado um estudo de caso, juntamente com análise documental, pesquisa bibliográfica e entrevistas informais. Gil (2010) conceitua o estudo de caso como uma modalidade de pesquisa que investiga exaustivamente um único ou poucos objetos no intuito de proceder com o seu amplo detalhamento, o que não seria possível fazendo-se uso de outros métodos. Logo, fica evidenciado que este conceito de estudo de caso apresentado por Gil aplica-se bem a este estudo.

Como já relatado anteriormente o objeto de estudo é o sistema de custeio de uma empresa de serviços de autoarmazenagem localizada na cidade de João Pessoa – Pb. Este estudo a denomina como “Empresa Alfa” para preservar a confidencialidade de suas informações.

O sistema de custeio utilizado pela empresa, foi implementado pela FIT Consultoria, uma empresa fundada no ano de 2016, por dois empreendedores motivados em não apenas criar uma empresa que auxiliasse empresários, empresas e empreendedores sobre gestão financeira, mas que mostrasse a importância da educação financeira principalmente para quem que está iniciando suas atividades. A empresa formada pelo administrador, Laet Victor e pelo contador, Jobson Barros, tem sua sede em João Pessoa, Paraíba, onde atendem de forma presencial e online tanto empresas como pessoas e, tem como planejamento para os próximos 2 anos, expandir seus negócios para os estados de Pernambuco e Rio Grande do Norte, sempre com foco em elevar o patamar dos negócios e das pessoas para gestão financeira eficiente.

## **4. RESULTADOS**

Esta seção apresenta a empresa, o setor em que atua e os procedimentos realizados por ela para a elaboração de informações gerenciais, sob o enfoque do método de custeio variável da contabilidade de custos e a análise dessas informações.

### **4.1. A Empresa**

A empresa estudada foi fundada no dia 05 de outubro de 2010, porém o modelo de negócio atual foi iniciado em janeiro de 2013, após a identificação de uma oportunidade de negócio pela proprietária em uma viagem. Inicialmente, o serviço ofertado foi apenas o autoarmazenamento, no entanto, com o passar do tempo, outras oportunidades de negócio foram identificadas e passaram a ser oferecidos os serviços de escritório virtual e de escritório compartilhado, mais conhecido pela palavra em inglês “*cooworking*”. Essa diversificação dos serviços é uma das vantagens competitivas da empresa.

#### **4.2. Serviços**

**Autoarmazenamento** é uma solução de espaço para pessoas físicas ou jurídicas e surge da necessidade que empresas ou pessoas possuem de mais espaço, seja para guardar documentos, produtos, móveis, objetos pessoais, etc. Consiste basicamente na locação de boxes privativos de tamanhos variados, de acordo com a necessidade de espaço de cada cliente. Funciona da seguinte forma: um indivíduo não dispõe de espaço suficiente em sua casa ou empresa, para guardar determinado material, procura então a empresa de autoarmazenagem, que dispõe de áreas construídas com diversos boxes de variados tamanhos. O cliente escolhe o mais adequado a sua necessidade e guarda o seu material neste local.

Outros fatores são comumente disponibilizados e agregam valor a este tipo de serviço, tais como: sistemas de segurança 24h, seguros, fretes, etc. O locatário paga uma mensalidade acordada com o locador pelo serviço utilizado. Trata-se de um serviço muito conhecido e utilizado nos Estados Unidos e que, pouco a pouco, também está ganhando espaço no Brasil.

A empresa ALFA possui atualmente 76 boxes disponibilizados em três tipos de tamanho. O tipo um (01) mede 6,75 m<sup>3</sup>, o tipo dois (02) mede 13,5 m<sup>3</sup> e o tipo três (03) 18,0 m<sup>3</sup>.

#### **4.3. Escritórios Virtuais e Escritório Compartilhado**

Trata-se de dois serviços de disponibilização do escritório físico compartilhado (cooworking) e, fiscal (escritório virtual) para empreendedores da área de tecnologia,

profissionais liberais, e outros que tenham a necessidade de uma estrutura legal e física de baixo custo para a realização de suas atividades profissionais.

O SEBRAE disponibiliza uma cartilha, na qual aborda esses serviços como ideias de negócio dentro de um grupo chamado “facilidades empresariais”. A cartilha afirma que:

os Escritórios Virtuais oferecem a opção de abertura de domicílio fiscal. Neste caso, o escritório virtual cuidará do processo de regularização fiscal do empreendimento agindo mediante procuração concedida pelo locatário para representá-lo na recepção de correspondências e perante os agentes de fiscalização. (PORTAL SEBRAE).

Já *coworking* é um espaço de trabalho compartilhado por diversos profissionais e um de seus atrativos, além do custo reduzido, é a construção de redes de relações empresariais, mais conhecida, pelo termo em inglês, como “*networking*”.

Ainda segundo a cartilha, o principal público alvo destes serviços são micro e pequenas empresas, além de empreendedores em estágio inicial que não possuem recursos financeiros, ou mesmo que não desejam investi-lo em infraestrutura e manutenção de escritórios para desenvolver suas atividades

A empresa ALFA disponibiliza esse serviço de escritório virtual no formato de 4 planos mensais, ofertando desde o plano mais simples até o mais robusto, podendo o cliente optar pelo que mais atende a sua necessidade. O serviço de escritório compartilhado é comercializado na forma de planos mensais, quinzenais, por turno ou, até, avulsamente por hora. Podendo o cliente escolher o horário de utilização mais conveniente com a sua conveniência.

#### **4.4. Coleta dos Dados**

O procedimento inicial planejado foi identificar um período mínimo de seis meses, fazer o levantamento do faturamento individual de cada serviço e de todos os gastos relevantes para a prestação desses serviços, além dos gastos gerais com estrutura.

Logo após proceder com a classificação desses gastos, utilizando o método de custeio variável explicitado na fundamentação teórica, observou-se que os gastos considerados para formar a margem de contribuição são apenas os que podem ser diretamente aplicáveis aos

produtos/serviços e variam conforme o volume de produção ou prestação de serviços (sendo chamados posteriormente de custos variáveis).

No decorrer do estudo, porém, foi identificado que a empresa já utilizava o método para a produção de informações gerenciais que suportava a tomada de decisão pela gestora da empresa. Esse sistema foi elaborado e disponibilizado para a organização por uma consultoria especializada. Sendo assim, foram ignoradas as etapas de identificação e classificação desses gastos, partindo do pressuposto de que o sistema utilizado já tenha essa informação. Desse modo, neste estudo não foi realizada a análise da classificação já implementada no sistema pela consultoria.

#### 4.5. Análise de dados

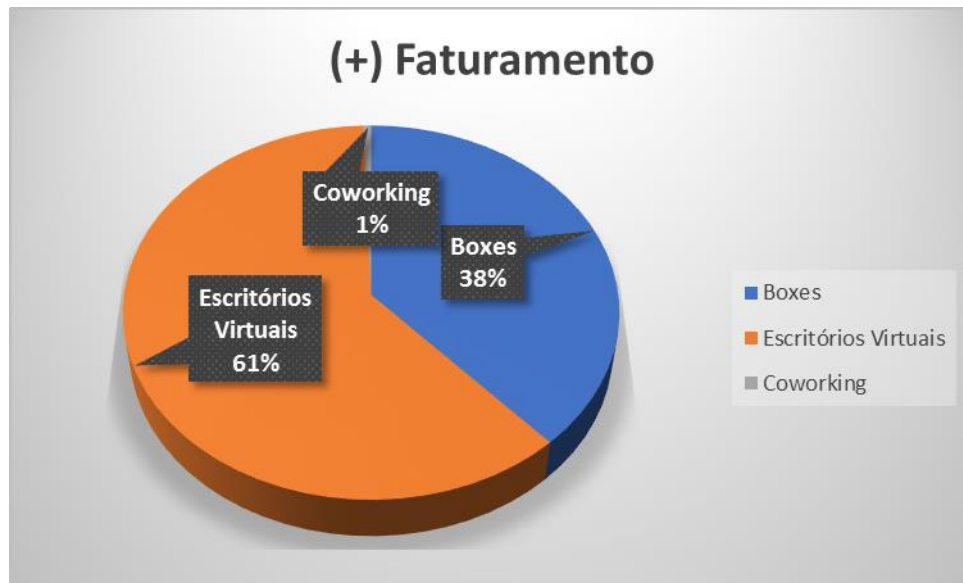
As informações disponibilizadas pela empresa ALFA são do período de janeiro a novembro de 2016. Neste estudo, foi utilizado o fator multiplicador para “mascarar” os dados, objetivando preservar a confidencialidade das informações financeiras da organização. A seguir, segue o faturamento da empresa no período citado.

Tabela 1: Faturamento da empresa ALFA no período de Jan. a Nov. de 2016.

<b>EMPRESA ALFA</b>							
<b>SERVIÇO</b>		<b>Boxes</b>		<b>Escritórios Virtuais</b>		<b>Coworking</b>	<b>TOTAL</b>
<b>(+) Faturamento</b>	R\$	3.079.323,20	R\$	4.922.056,80	R\$	45.923,50	R\$ 8.047.303,50

Fonte: Elaboração própria a partir da planilha eletrônica de custos da empresa ALFA.

Gráfico 1: Representação do Faturamento em % da empresa ALFA.



Fonte: Elaboração própria com base na planilha de custos da empresa ALFA.

Sob o enfoque do custeio variável, é necessária a identificação dos custos e despesas variáveis que incidem sobre cada um dos serviços. Em seguida, é necessário deduzi-los do faturamento para encontrar a margem de contribuição. Logo, a margem de contribuição é, de maneira simplificada, o valor que resta para pagar o custo fixo, as despesas e extrair o lucro. É o resultante da fórmula:

$$\text{Preço de venda} - \text{Custos e despesas variáveis}$$

Os gastos variáveis identificados pela empresa foram: tributos (ISS, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL), inadimplência e devolução a clientes, conforme podemos observar na Tabela 2.

Tabela 2: Gastos variáveis da empresa ALFA no período de Jan. a Nov. de 2016.

EMPRESA ALFA					
Serviços		Boxes	Escritórios Virtuais	Coworking	
(-) Inadimplência	R\$	339.953,20	R\$	568.291,40	R\$ 8.000,00
(-) Devolução a clientes	R\$	45.652,00			
(-) Gastos Variáveis (Tributos)	R\$	361.916,97	R\$	833.304,22	R\$ 7.774,85
<b>Total</b>	<b>R\$</b>	<b>747.522,17</b>	<b>R\$</b>	<b>1.401.595,62</b>	<b>R\$ 15.774,85</b>

Fonte: Elaboração própria com base na planilha de custos da empresa ALFA.

A empresa adota a inadimplência no cálculo pelo motivo dessa rubrica também ter um comportamento variável em relação ao volume de vendas.

Classificados os gastos e identificadas as variáveis pertencentes a cada serviço, procede-se com a dedução sobre o faturamento de cada um para encontrar a margem de contribuição unitária e total, conforme ilustrado na Tabela 3.

Tabela 3: Margem de Contribuição da empresa ALFA no período de Jan. a Nov. de 2016.

<b>EMPRESA ALFA</b>				
<b>Serviço</b>	<b>Boxes</b>	<b>Escritórios Virtuais</b>	<b>Coworking</b>	<b>TOTAL</b>
<b>(+) Faturamento</b>	<b>R\$ 3.079.323,20</b>	<b>R\$ 4.922.056,80</b>	<b>R\$ 45.923,50</b>	<b>R\$ 8.047.303,50</b>
<b>(-) Total dos Gastos Variáveis</b>	<b>R\$ 747.522,17</b>	<b>R\$ 1.401.595,62</b>	<b>R\$ 15.774,85</b>	<b>R\$ 2.164.892,64</b>
<b>(=) Margem de Contribuição 1</b>	<b>R\$ 2.331.801,03</b>	<b>R\$ 3.520.461,18</b>	<b>R\$ 30.148,65</b>	<b>R\$ 5.882.410,86</b>
<b>% Margem de Contribuição 1</b>	<b>76%</b>	<b>72%</b>	<b>66%</b>	<b>73%</b>

Fonte: Elaboração própria com base na planilha de custos da empresa ALFA.

Com as demais informações de custos e despesas fixas, pode-se proceder à elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício – DRE (ver Tabela 4) pelo método de custeio variável. É importante frisar que este método não é aceito para fins legais, o único aceito para fins legais é o custeio por absorção, já citado no referencial teórico.

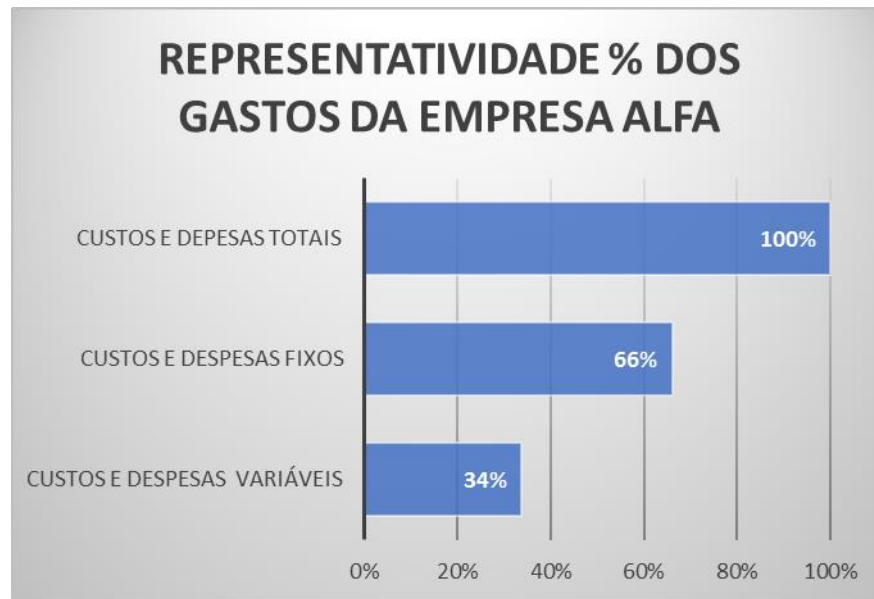
Tabela 4: Demonstração do resultado do exercício pelo Método do Custeio Variável.

<b>EMPRESA ALFA</b>				
<b>Serviço</b>	<b>Boxes</b>	<b>Escritórios Virtuais</b>	<b>Coworking</b>	<b>TOTAL</b>
<b>(+) Faturamento ou Vendas Brutas</b>	<b>R\$ 3.079.323,20</b>	<b>R\$ 4.922.056,80</b>	<b>R\$ 45.923,50</b>	<b>R\$ 8.047.303,50</b>
<b>(-) Custos e Desp. Variáveis Identificados</b>	<b>R\$ 747.522,17</b>	<b>R\$ 1.401.595,62</b>	<b>R\$ 15.774,85</b>	<b>R\$ 2.164.892,64</b>
<b>Margem de Contribuição 1</b>	<b>76%</b>	<b>72%</b>	<b>66%</b>	<b>73%</b>
<b>(-) Custo Fixo identificado</b>	<b>R\$ 678.697,80</b>	<b>R\$ 134.333,10</b>	<b>R\$ -</b>	<b>R\$ 813.030,90</b>
<b>(-) Despesa Fixa identificado</b>	<b>R\$ 58.218,70</b>	<b>R\$ 134.228,50</b>	<b>R\$ 13.645,80</b>	<b>R\$ 206.093,00</b>
<b>(=) Lucro Operacional</b>				<b>R\$ 4.863.286,96</b>
<b>(-) Despesa Fixa Estrutural</b>				<b>R\$ 3.211.894,10</b>
<b>(=) Lucro</b>				<b>R\$ 1.651.392,86</b>
<b>Lucratividade %</b>				<b>21%</b>

Fonte: Elaboração própria com base na planilha de custos da empresa ALFA.

A Margem de Contribuição I, destacada na Tabela 4, é a margem conceitual do método. Porém, neste caso, para o gestor ainda não é uma informação tão relevante para fundamentar análises de rentabilidade de portfólio e formação de preços de venda, pois se olharmos para os custos e despesas fixas veremos que ele tem uma representatividade muito grande no gasto total, como podemos observar no gráfico a seguir.

Gráfico 2: Representatividade em % dos Gastos da Empresa ALFA em relação ao gasto total.



Fonte: Elaboração própria com base na planilha de custos da empresa ALFA.

O sistema de custeio implementado na empresa apresenta ainda a Margem de Contribuição II, e a margem de contribuição Total, (nomenclatura utilizada no sistema implementado).

A Margem de Contribuição II é a mesma informação que apresentamos na DRE da Tabela 4, chamada de lucro operacional, que de maneira simplificada corresponde à sobra da empresa para pagar os custos e as despesas fixas diretamente atribuídos aos serviços. Posteriormente, é feito o cálculo da margem individual de cada serviço descontando da Margem de Contribuição I esses valores. A justificativa apresentada pela empresa é de que a Margem II é a contribuição de cada serviço para o pagamento das despesas com a estrutura da empresa e para a geração da renda desejada.

A Margem de Contribuição Total é a representatividade percentual que a Margem II de cada serviço possui em relação à soma das Margens II dos três serviços.

$$\text{Margem de Contribuição Total} = \text{Margem II de cada serviço} / \text{Somatório das Margens II de cada serviço.}$$

O objetivo dessa informação é usar o critério de rateio para absorver as despesas fixas estruturais. Calculada a Margem de Contribuição Total, é multiplicado o seu percentual pelo total das despesas fixas estruturais e, a partir daí, é gerado o valor da despesa que cada serviço irá absorver.

A subtração da Margem de Contribuição II de cada serviço pela sua despesa estrutural, obtida com o rateio, resultará no lucro unitário e total dos serviços. Por fim, para o cálculo da lucratividade geral e do serviço resta apenas dividir o lucro encontrado pela receita bruta de vendas, como podemos visualizar na Tabela 5:

Tabela 5: Demonstração do resultado do exercício pelo Método Implementado na empresa ALFA.

<b>EMPRESA ALFA</b>				
<b>Serviço</b>	<b>Boxes</b>	<b>Escritórios Virtuais</b>	<b>Coworking</b>	<b>TOTAL</b>
<b>(+) Faturamento ou Vendas Brutas</b>	<b>R\$ 3.079.323,20</b>	<b>R\$ 4.922.056,80</b>	<b>R\$45.923,50</b>	<b>R\$ 8.047.303,50</b>
<b>(-) Custos e Desp. Variáveis Identificados</b>	<b>R\$ 747.522,17</b>	<b>R\$ 1.401.595,62</b>	<b>R\$15.774,85</b>	<b>R\$ 2.164.892,64</b>
Margem de Contribuição I (R\$)	R\$ 2.331.801,03	R\$ 3.520.461,18	R\$30.148,65	R\$ 5.882.410,86
Margem de Contribuição I (%)	76%	72%	66%	73%
<b>(-) Custo Fixo identificado</b>	<b>R\$ 678.697,80</b>	<b>R\$ 134.333,10</b>	<b>R\$ -</b>	<b>R\$ 813.030,90</b>
<b>(-) Despesa Fixa identificado</b>	<b>R\$ 58.218,70</b>	<b>R\$ 134.228,50</b>	<b>R\$ 13.645,80</b>	<b>R\$ 206.093,00</b>
(=) Margem de Contribuição II (R\$)	R\$ 1.594.884,53	R\$ 3.251.899,58	R\$ 16.502,85	R\$ 4.863.286,96
(=) Margem de Contribuição II (%)	51,79%	66,07%	35,94%	60,43%
<b>(-) Despesa Fixa Estrutural</b>				<b>R\$ 3.211.894,10</b>
<b>Margem de Contribuição Total</b>	<b>32,79%</b>	<b>66,87%</b>	<b>0,34%</b>	
<b>Divisão das Despesas Fixas Estruturais (Rateio)</b>	<b>R\$ 1.053.320,57</b>	<b>R\$ 2.147.674,44</b>	<b>R\$ 10.899,09</b>	<b>R\$ 3.211.894,10</b>
<b>(=) Lucro</b>	<b>R\$ 541.563,95</b>	<b>R\$ 1.104.225,15</b>	<b>R\$ 5.603,76</b>	<b>R\$ 1.651.392,86</b>
<b>Lucratividade %</b>	<b>18%</b>	<b>22%</b>	<b>12%</b>	<b>21%</b>

Fonte: Elaboração própria com base na planilha de custos da empresa ALFA.

Observada a representatividade das despesas e os custos fixos em relação ao custo total da empresa ALFA, é evidente a importância da utilização de procedimentos adequados para análise da rentabilidade do portfólio de serviços, projeção de vendas e embasamento para a formação dos preços de venda.

## 5. CONSIDERAÇÕES

Este estudo teve como objetivo analisar o sistema de custeio da empresa ALFA sob o enfoque do método de custeio variável. Este método é um dos procedimentos da contabilidade de custos para a produção de informações gerenciais que visam facilitar o processo de tomada de decisão do gestor. As informações produzidas podem contribuir significativamente para a correta definição dos preços de venda de produtos e serviços, para a análise de custos incorridos, para a projeção de vendas e para a lucratividade do portfólio da organização. Como foi visto, a

utilização de outras técnicas pode potencializar o sistema de custeio da empresa fornecendo informações relevantes que a utilização de apenas um procedimento seria incapaz de apresentar.

O ambiente empresarial cada vez mais globalizado e competitivo aliado às dificuldades político-econômicas que o país enfrenta, exigem do empreendedor que ele seja continuamente mais capacitado para gerir e buscar a perenidade de seu negócio. Os sistemas de informações gerenciais são facilitadores que contribuem significativamente, se bem ajustados e adequados, para o empreendedor gerir seus recursos da maneira mais eficiente, além de agregar valor de forma eficaz aos produtos e serviços de sua organização na percepção do cliente. Logo, é importante que o gestor utilize essas ferramentas para o alcance de resultados satisfatórios e sustentáveis.

Conforme foi evidenciado, o método utilizado pela empresa ALFA emprega não apenas os conceitos de custeio variável da contabilidade de custos, mas implementa um procedimento não muito comum e, inclusive contrário ao custeio variável, que é o rateio das despesas estruturais pela margem de contribuição. Paralelo a isso, produz informações relevantes como a lucratividade por produto depois de absorvidas todas as despesas, os custos identificados variáveis e fixos e as despesa fixas estruturais.

Essas informações aliadas a uma análise mercadológica assertiva podem fortalecer o processo de tomada de decisão minimizando riscos de o gestor cometer erros que impactem diretamente seus resultados financeiros, pois parafraseando o professor Roberto Assef, erros mercadológicos são mais toleráveis pois não vão comprometer a empresa rapidamente, porém erros financeiros irão matá-la rapidamente, não podendo ser tolerados.

Como proposta para futuras pesquisas, sugere-se estudos comparativos utilizando outros métodos e comparando os seus resultados objetivando a identificação do método mais adequado para empresas de serviços, além de apresentar as vantagens e as desvantagens da utilização de um em detrimento do outro.

## 6. REFERÊNCIAS

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DESLANDES, Suely Ferreira; CRUZ NETO, Otávio; GOMES, Romeu; MINAYO, Maria de Souza (org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. - Petrópolis, RJ: Vozes, 1994.

FONTOURA, Fernando Batista Bandeira de. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio**. São Paulo: Atlas, 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Estudo de caso**. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: Custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. 2 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos: teoria, prática, integração com sistemas de informações (ERP)**. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís; TAKAKURA JUNIOR, Franco Kaolo. **Custo e preços de serviços: Logística, Hospitais, Hotelaria, Mão De Obra, Serviços Em Geral**. São Paulo: Atlas, 2013.

PORTAL SEBRAE. **Ideias de negócio**. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/portalsebrae/ideias/como-montar-servico-de-facilidades-empresariais-escritorio-virtual,2d097a51b9105410vgnvcm1000003b74010arcrd>>. Acesso em: 26 out. 2017.

\_\_\_\_\_. **Sobrevivência das empresas**. Disponível em: <<http://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2017/04/sobreviv%3%aancia-de-empresas-no-brasil-2016-final.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2017.

\_\_\_\_\_. **Pesquisa GEM empreendedorismo no Brasil e no mundo**. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/arquivos\\_chronus/bds/bds.nsf/941a51dd04d5e55430088db11a262802/\\$file/7592.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/arquivos_chronus/bds/bds.nsf/941a51dd04d5e55430088db11a262802/$file/7592.pdf)>. Acesso em: 12 out. 2017.

SAMPIEIRI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, María Del Pilar Baptista. **Metodologia da pesquisa**. 5 ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SANTOS, José Luiz dos. **Manual de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2015.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de custos**. 1. ed. Curitiba: Intersaberes, 2013.

VANDERBECK, Edward J. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2001.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**. 11 ed. [S.L.: s.n.], 1998.

VEIGA, Windsor Espenser; SANTOS, Fernando de Almeida. **Contabilidade de custos: gestão em serviços, comércio e indústria**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

VICECONTE, Paulo; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

## Folha de aprovação

Trabalho apresentado à banca examinadora como requisito parcial para a Conclusão de Curso do Bacharelado em Administração

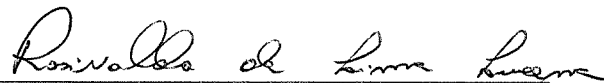
**Aluno:** Ebenézer de Araújo Melo

**Trabalho:** Análise do método de custeio utilizado em uma empresa de serviços de autoarmazenagem.

**Área da pesquisa:** Empreendedorismo

**Data de aprovação:** 14/11/2017

### Banca examinadora



Prof. Dr. Rosivaldo de Lima Lucena

Orientador

---

Prof. Me. Arturo Rodrigues Felinto

Membro 1