

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LUCAS ANTONIO BARP

**INDICADORES DE CUSTOS: APLICAÇÃO EM UMA REVENDA DE
COMBUSTÍVEIS FRANQUEADA.**

CRICIÚMA

2017

LUCAS ANTONIO BARP

**INDICADORES DE CUSTOS: APLICAÇÃO EM UMA REVENDA DE
COMBUSTÍVEIS FRANQUEADA.**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Manoel Vilsonei Menegali

CRICIÚMA

2017

LUCAS ANTONIO BARP

**INDICADORES DE CUSTOS: APLICAÇÃO EM UMA REVENDA DE
COMBUSTÍVEIS FRANQUEADA.**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção de Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade de Custos.

Criciúma, 05 de dezembro de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Manoel Vilsonei Menegali- Especialista - (UNESC) - Orientador

Prof. Joélio Marcelino -Especialista - (UNESC) - Examinador

Prof. Ângelo Périco -Especialista - (UNESC) - Examinador

Dedico este trabalho a todos os professores do curso, que foram importantes no meu desenvolvimento acadêmico e em especial ao meu orientador, o Professor Manoel Vilsonei Menegali.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a esta universidade, seu corpo docente e administração por colocarem a minha disposição todo conhecimento e suporte necessário para a conclusão dessa etapa importante da minha vida.

Agradeço ao meu orientador, Manoel Vilsonei Menegali pelas instruções intelectuais e seu incentivo durante o desenvolvimento deste trabalho.

Aos meus familiares, em especial aos meus pais e minha irmã, pela determinação em proporcionar-me a melhor educação possível e necessária à minha formação pessoal e profissional.

A minha namorada que me apoiou com paciência e dedicação ao longo desse período.

A todos os meus colegas de universidade que, direta ou indiretamente, auxiliaram-me na elaboração desse estudo.

“A Grande Conquista é o resultado de pequenas vitórias que passam despercebidas.”

Paulo Coelho

INDICADORES DE CUSTOS: APLICAÇÃO EM UMA REVENDA DE COMBUSTÍVEIS FRANQUEADA.

Lucas Antônio Barp¹
Manoel Vilsonei Menegali²

RESUMO: A aplicação dos indicadores de custos para auxílio da gestão de venda e financeira em uma empresa é uma ferramenta relevante na conjuntura administrativa atual, principalmente para os postos de combustíveis, que devido a grande movimentação de recursos têm maior dificuldade em apurar seus custos e despesas. O objetivo geral desse estudo consiste em aplicar os indicadores de custos para uma melhor gestão financeira em uma revenda de combustíveis franqueada. Quanto à abordagem metodológica, trata-se de pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, no que diz respeito aos procedimentos, a pesquisa aborda o estudo de caso por meio de pesquisa documental. Verificou-se que os gastos variáveis, em especial o custo da mercadoria vendida da empresa, são fatores dificultosos e relevantes quanto ao resultado líquido final. Os indicadores de custos analisados têm seu resultado favorável a partir dos produtos comercializados e da prestação de serviços secundários, prestações e produtos estes que não se relacionam com a atividade principal da empresa, que é a revenda de combustíveis.

PALAVRAS-CHAVE: Custeio variável. Ponto de equilíbrio. Revenda de Combustíveis. Franquia.

ÁREA TEMÁTICA: Tema 04 – Contabilidade de Custos

1 INTRODUÇÃO

A competitividade exercida, nos últimos anos, entre as empresas é um dos principais fatores pela busca do aperfeiçoamento e otimização dos resultados. Toda empresa, independente, do ramo de atividade ou participação no mercado, busca minimizar os gastos e aumentar os lucros. A sustentabilidade das empresas gira em torno do melhor preço e qualidade, o que exige do gestor uma análise mais apurada dos custos e despesas, no intuito de gerar melhores resultados para a organização.

Na contabilidade de custos pode-se entender que a ferramenta de eficiência quanto ao controle na gestão das operações atuais e formação de projetos financeiros e rentáveis futuros se volta a mesma, pois por meio dela que têm-se conhecimento da produção e planejamento da empresa (DERBECK; NAGY, 2001). A evolução dos métodos de gestão e custeio é evidente na conjuntura empresarial atual e nos processos de tomadas de decisões.

A ineficiência na apropriação dos gastos é uma ação inadmissível na gestão de qualquer empresa contemporânea. Assim como qualquer empresa, as revendas de combustíveis necessitam, cada vez mais, de dados precisos que auxiliem na alocação dos custos e fundamentem uma gestão qualificada, visto que este ramo de

¹ Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.

² Professor do Curso de Ciências Contábeis da UNESC, Criciúma. Santa Catarina, Brasil.

atividade é muito concorrido, possui constante repasse de reajustes inflacionários e é afetado diretamente pela queda do poder aquisitivo da população.

Neste contexto, tem-se a seguinte questão problema: Como melhorar a gestão financeira em uma revenda de combustíveis por meio de indicadores de custos.

O objetivo geral consiste em aplicar os indicadores de custos para uma melhor gestão financeira em uma revenda de combustíveis franqueada. Para atingir o objetivo geral têm-se os seguintes objetivos específicos: i) Levantar os custos da empresa objeto de estudo; ii) alocar todos os custos e despesas aos devidos serviços prestados; iii) aplicar os indicadores de custos.

Justifica-se a presente pesquisa pela necessidade de uma gestão interna eficaz nos postos de combustíveis de modo que, os custos, as despesas e os indicadores de custos sejam usados na formação do preço de venda, com o propósito de melhorar os serviços prestados e os resultados financeiros da organização. Traz como melhoria uma profissionalização maior dos empresários quanto à aplicação de preços no ramo e uma maior sustentação econômica das empresas. Este artigo está organizado da seguinte forma: (1) introdução; (2) fundamentação teórica; (3) metodologia da pesquisa; (4) apresentação e análise de resultados e (5) considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O presente capítulo traz a revisão bibliográfica sobre o método de custeio variável, os indicadores e suas definições, utilizadas na contabilidade de custos. Demonstrando em especial os indicadores contábil, econômico e financeiro.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos é considerada o setor da contabilidade que mensura os gastos ocorridos na produção para a formação de determinado produto ou serviço. Pode ser implantada em toda empresa que necessite analisar e gerir os gastos ocasionados na produção de bens ou serviços (FERREIRA, 2016).

Ainda nessa linha de pensamento, Medeiros (1994) complementa dizendo que a contabilidade de custos é um recurso contábil completo, pois funciona tanto como instrumento de tomada de decisões quanto como suporte para a administração de fatores internos da empresa. Assim, esse ramo da contabilidade auxilia no planejamento e na tomada de decisões gerenciais, sendo fundamental para as empresas.

Na contabilidade de custos existem alguns termos e terminologias próprias, as quais serão apresentadas nesse capítulo. Para o melhor conhecimento sobre contabilidade de custos é essencial aprofundar os conceitos e terminologias, identificando as diferenças entre cada definição. Segundo Wernke (2005) na contabilidade a interpretação incorreta das terminologias induz o administrador ao erro quanto à alocação e classificação dos gastos em investimentos, despesas, perdas, desperdícios e custos. Para o melhor conhecimento da matéria faz-se necessário o entendimento de algumas terminologias, expostas no Quadro 1.

Quadro 1- Conceitos dos custos

Terminologia	Descrição
--------------	-----------

Gastos	Gastos são sacrifícios financeiros gerados a partir da aquisição de produtos ou serviços quaisquer.
Desembolsos	Os desembolsos são pagamentos realizados no ato da aquisição de insumos ou serviços.
Investimentos	Investimentos podem ser considerados como os desembolsos ocorridos em função de um benefício em períodos futuros.
Despesas	Gasto com bens ou serviços que não participam do processo produtivo da empresa e que irão contribuir para a geração de receitas da empresa.
Perdas	São gastos feitos de forma não planejada pela empresa, que transcorrem de fatores imprevistos externos ou internos e não fazem parte do custo dos produtos.
Desperdícios	Desperdícios são gastos que ocorrem durante o processo de produção ou no processo de geração de receitas e que podem ser evitados, pois representam prejuízo para a empresa.

Fonte: Adaptado de Berti, 2006; Martins, 2010; Padoveze, 2009; Wernke, 2001.

No quadro 1 mostra-se a distinção entre cada terminologia com suas respectivas descrições na contabilidade de custos. (BERTI, 2006; MARTINS, 2010; PADOVEZE, 2009; WERNKE, 2001).

Segundo Berti (2006), a classificação dos custos é diversa e realizada quanto ao tipo de identificação e conforme o volume produzido. Para melhor compreensão pode-se observar o exposto no Quadro 2.

Quadro 2- Classificação dos custos quanto aos produtos e a produção

Classificação	Tipo	Descrição
Quanto à identificação	Direto	São custos diretos os custos que podem ser diretamente apropriados aos produtos a partir de uma medida de consumo, sem a utilização de rateios ou orçamentos. Está facilmente amostra na formação dos produtos.
	Indireto	Custos indiretos são gastos que não se pode alocar diretamente nos produtos, tendo que utilizar os critérios de rateio para sua alocação.
Quanto ao volume	Fixo	O custo fixo é aquele que não sofre aumento ou diminuição em função da quantidade produzida.
	Variável	Custo variável é todo aquele que aumenta ou diminui conforme a produção e o volume de vendas.

Fonte: Adaptado de Ferreira, 2007; Martins, 2010; Wernke, 2001.

Nota-se, no quadro 2, que a classificação dos custos diretos, como por exemplo, mão de obra e matéria-prima são facilmente alocados aos produtos, já os indiretos, como depreciação e energia do processo produtivo, necessitam de critérios de rateio para serem distribuídos aos produtos. Os custos fixos são aqueles que não se alteram conforme o volume de produção, como o salário do

departamento de produção. Já o gasto variável diverge conforme o volume de vendas, tendo como exemplo as comissões de vendas. A divisão dos custos da empresa e o seu entendimento quanto aos seus conceitos durante a produção e administração da mesma, evita os erros de direcionamentos de recursos durante a atividade (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

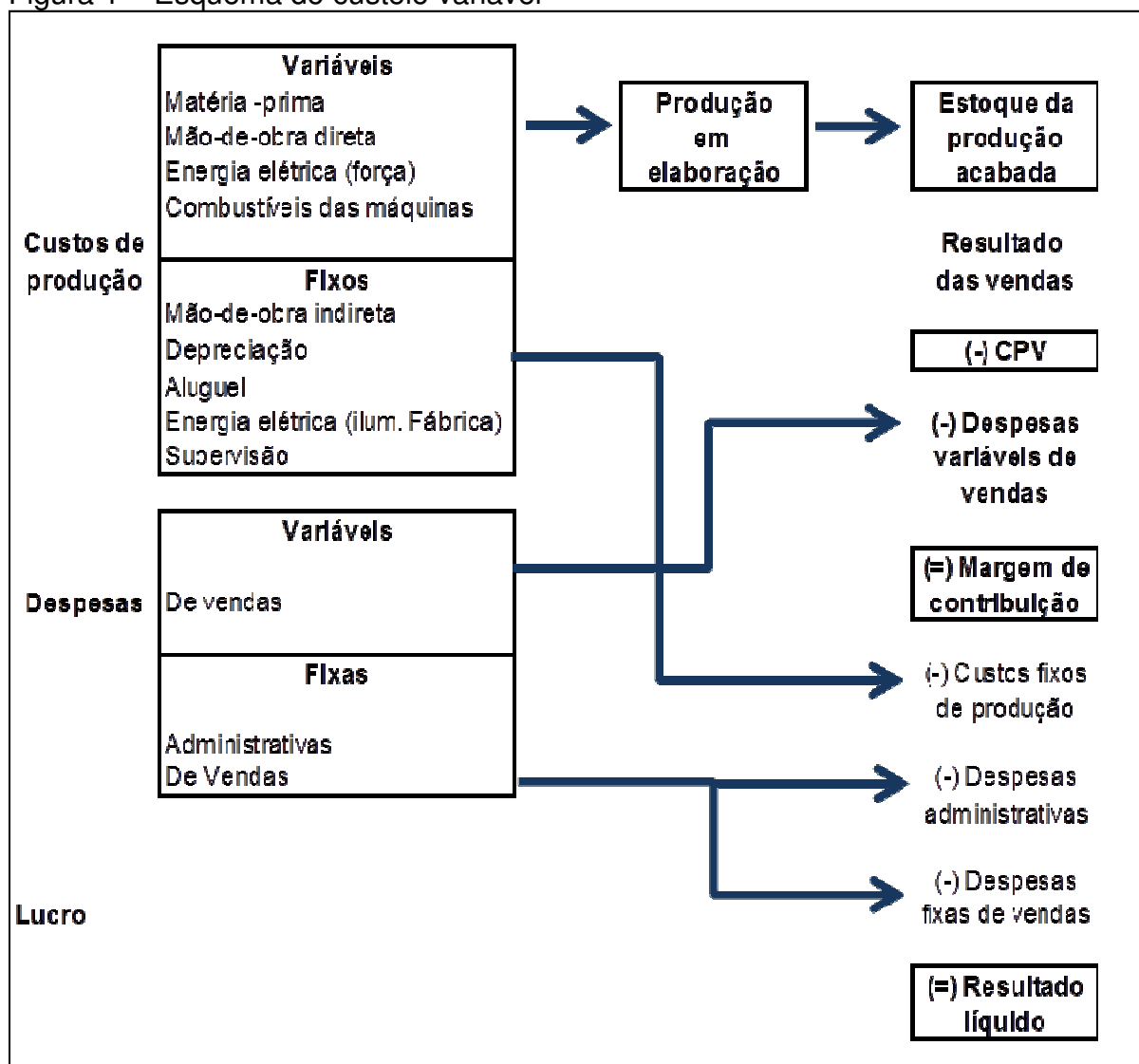
Os métodos de custeio servem para identificar, distribuir e organizar os custos aos produtos e serviços. Destacam-se os tipos de métodos de custeio gerenciais que ajudam na tomada de decisões caso do método de custeio direto ou variável e o baseado em atividades (ABC) e o método fiscal que é exigido pelo fisco caso do método de custeio por Absorção. Um sistema de custeio é uma ferramenta que aloca os custos à produção, mais dependendo do sistema implantado pela empresa, pois cada método tem sua finalidade e seus objetivos específicos (FERREIRA, 2007).

Entre os principais métodos de custeio estão o Absorção o qual aloca os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos aos produtos e serviços; o método de custeio ABC (baseado em atividades) se concentra basicamente nos custos e despesas indiretas alocando aos produtos e serviços; e o método de custeio direto ou variável que é usado para alocação dos custos variáveis ao produto. Esse último método, de grande importância interna, é utilizado apenas gerencialmente. O custeio variável não atende aos princípios contábeis, principalmente o princípio da competência e o da confrontação. No entanto, a não legalidade do custeio variável em relação às normas contábeis não desqualifica sua utilização na contabilidade gerencial. (NASCIMENTO, 2001).

Em vista da complexidade da apropriação dos custos fixos no sistema de custeio por absorção criou-se o sistema de custeio variável que considera apenas os custos variáveis de produção, colocando os custos fixos como despesas dedutíveis no resultado (FERREIRA, 2007).

Dentre as vantagens do custo variável encontram-se a facilidade na obtenção da margem de contribuição por tipo de produto, e também o fato de ser uma boa ferramenta de gestão, pois apenas considera como custo os elementos variáveis, e ainda da maior clareza aos resultados. As principais desvantagens que se possui quando da utilização desse sistema de custeio é: a não legalidade para fins fiscais, pois fere os princípios contábeis; e a dificuldade de separar os custos fixos e variáveis (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006). Observa-se na Figura 1, um esquema para melhor entender a ideologia do método de custeio variável.

Figura 1 – Esquema do custeio variável



Fonte: Adaptado de Dutra (2003)

Diante da figura, conclui-se que o custeio variável está ligado à quantidade de vendas, e que nesse método apenas os custos e despesas variáveis são alocados aos produtos ou aos serviços (BERTÓ; BEULKE, 2014). O método de custeio variável gera informações mais qualificadas aos gestores para as tomadas de decisões, dentre elas estão a margem de contribuição e os pontos de equilíbrio contábil, financeiro e econômico.

O conhecimento da margem de contribuição aumenta o acerto na elaboração do preço de venda. As empresas buscam cada vez mais esta prática para conhecer e obter maiores lucros. A margem de contribuição representa o valor que a empresa resultará em cada produto, em relação aos custos variáveis. É importante para a tomada de decisão, já que a partir deste ponto, pode-se analisar o quanto cada produto participa nos custos fixos e nos lucros. Então a margem de contribuição é a diferença entre a receita de vendas e os custos variáveis, porém, também devem ser levadas em conta as despesas variáveis mas apenas como redutora do valor das vendas (MARTINS, 2010).

A margem de contribuição pode ser unitária ou total. Unitária quando analisada por individualidade de produto e total quando analisada toda a linha de

produtos, por meio da margem de contribuição e a partir dessa análise, pode-se obter o grau de importância de cada produto ou da linha de produtos nos resultados das organizações (BERTI, 2006).

O Ponto de Equilíbrio é a igualdade entre a receita gerada pela empresa e os seus custos gerados para fabricação dos produtos ou serviços, ou seja, a receita total é igual à soma dos custos e despesas totais. Se a empresa obtiver um resultado acima do ponto de equilíbrio terá, conseqüentemente, um resultado positivo e se obter um resultado abaixo do ponto de equilíbrio terá um resultado negativo (BERTI, 2006).

O Quadro 3 expõem-se as definições e fórmulas de três pontos de equilíbrio, que são: Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC), Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF) e o Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) e, da Margem de Contribuição.

Quadro 3 – Conceitos dos indicadores

Classificação	Definição	Fórmula
Ponto de equilíbrio contábil	Volume de venda necessário a fim de cobrir todos os custos e despesas obtendo igualdade entre receita e o custo.	$PEC = \frac{\text{Custos e Desp. Fixas Totais}}{MC}$
Ponto de equilíbrio Financeiro	Deduzindo a Depreciação (despesa não desembolsável) é a venda necessária para se cobrir todos os custos e despesas.	$PEF = \frac{\text{Custos e Desp. Fixas Totais} - \text{Deprec.} + \text{Amort. Financ.}}{MC}$
Ponto de equilíbrio Econômico	Volume de venda em que se compara o lucro contábil obtido a um rendimento de lucro de aplicação de um capital no mercado financeiro.	$PEE = \frac{\text{Custos e Desp. Fixas Totais} + \text{Retorno s/ PL}}{MC}$
Margem de Contribuição	É a sobra que a empresa obtém na diferença entre sua receita e o custo do produto.	$MC = PV - (CV + DV)$

Fonte: Adaptado de Ferreira, 2007; Martins, 2010.

A partir do exposto no quadro 3 vê-se que o ponto de equilíbrio é o momento em que as receitas totais e os custos e despesas totais se igualam, não obtendo nem lucro e nem prejuízo no período analisado.

Para Bornia (2010), o ponto de equilíbrio pode ocorrer de forma contábil, econômica e financeira. Para o cálculo do ponto de equilíbrio contábil, dividem-se os custos e despesas fixas totais por sua margem de contribuição gerando uma igualdade entre a receita e o custo. Já no ponto de equilíbrio financeiro, são considerados apenas os custos desembolsáveis pela empresa, sendo estes os custos financeiros da empresa. E por fim, o ponto de equilíbrio econômico que mostra a comparação do lucro contábil da empresa a opções de investimentos do mercado.

Quanto ao cálculo da margem de contribuição nota-se que a diferença da receita líquida para os gastos variáveis retrata qual valor será necessário para a empresa cobrir seus gastos fixos e gerar lucros.

Werneck (2001) conclui que a importância da margem de contribuição na empresa é relevante quanto às decisões de curto prazo, pois analisa qual e em que momento o produto ou prestação de serviço abona os gastos fixos e, conseqüentemente, gera lucros.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Para o desenvolvimento deste trabalho, fez-se necessário a utilização de procedimentos metodológicos. Segundo Teixeira (2005), a metodologia deve dar suporte ao pesquisador na produção e amostragem dos seus objetivos de estudo assim como na constituição dos relatórios.

Esta pesquisa, de acordo com os procedimentos utilizados, foi classificada como descritiva. A pesquisa descritiva identifica e registra os fatos, para serem melhor analisados e qualificados, porém, sem sofrer interferência por parte do pesquisador (ANDRADE, 2007).

A pesquisa foi classificada como um estudo de caso, pois, conforme expõe Richardson (2007), possibilita a abordagem para a coleta de informações usadas na investigação e análise dos dados encontrados na realidade gerencial, possibilitando aos acadêmicos do curso de ciências contábeis construir material de pesquisa com dados que confrontados com a bibliografia, resultam na interpretação dos fatos. Para a pesquisa foi realizada uma análise documental que para Marconi e Lakatos (2008) é a utilização de dados da empresa, sendo escritos ou não. Utilizou-se o método qualitativo. Para Richardson (2007), as pesquisas qualitativas averiguam mais profundamente a realidade, analisa a diversificação de dados, abrange e aloca os processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Quanto ao estudo de caso Yin (2005) afirma que o estudo de caso dá à pesquisa as características reais e importantes dos acontecimentos. O estudo de caso foi realizado em um posto de combustível franqueado. Inicialmente foram coletados os dados por meio do acesso aos relatórios financeiros e contábeis. Identificaram-se em seguida os serviços prestados, assim como os custos e despesas necessárias para desenvolver as atividades e por último definiram-se as premissas básicas para aplicar os indicadores de custos na empresa. Na pesquisa documental foram analisados os seguintes dados; i) demonstrativo de resultado do segundo trimestre de 2017; ii) balancetes do período; e iii) folha de pagamento do período em pesquisa. O trabalho traz números reais e a coleta de dados foi referente ao segundo trimestre do ano de 2017, sendo que, a empresa em estudo é optante do lucro real. Foram aplicados os indicadores de custos para a melhor gestão de vendas e financeira.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS

Neste estudo de caso, se realizará a apresentação de uma revendedora franqueada do ramo de combustíveis optante do lucro real, bem como o seu mercado, o seu histórico, produtos comercializados em geral, sua estrutura organizacional e os dados a serem aplicados nos indicadores de custos. Os dados recolhidos para o estudo correspondem ao período a analisar, que foi o segundo trimestre do exercício de 2017.

4.1 CARACTERIZAÇÕES DA EMPRESA E DOS SERVIÇOS PRESTADOS

O Posto de combustível pesquisado é de uma empresa familiar fundada em 1970, está enquadrado no ramo de combustíveis e no Regime de Lucro Real. Com um quadro de 13 funcionários, a empresa é considerada de pequeno porte, se organiza no âmbito familiar e as funções se alternam conforme a necessidade. A

competitividade faz com que o posto em estudo se diversifique quanto ao tipo de atendimento e produtos oferecidos aos clientes.

Os principais produtos comercializados são:

- Gasolina comum e aditivada
- Diesel S-500 e S-10
- Filtros linha pesada e linha leve
- Lubrificantes linha pesada e linha leve
- Palhetas
- Fluidos
- Baterias automotivas
- Produtos de higiene automotiva
- Produtos de conveniência em geral

Estes são os produtos de maior movimentação na empresa. Como se trata de revenda franqueada, os combustíveis são de acordo contratual e a compra só se realiza na distribuidora autorizada pelo franqueador.

4.2 INDICADORES DE CUSTOS

No Quadro 4 é apresentada a receita líquida gerada em cada setor e o total dos produtos vendidos referente ao segundo trimestre de 2017, com a análise vertical do DRE:

Quadro 4 – Receita Líquida

DEMONSTRATIVO DE RESULTADO - CUSTEIO VARIÁVEL	2º TRIM 2017				
	COMBUSTÍVEL	TROCA DE ÓLEO	LOJA DE CONVENIÊNCIA	TOTAL	AV%
RECEITA TOTAL	2.155.372,00	83.473,90	305.950,88	2.544.797,78	
GASOLINA	1.619.438,04	-	-	1.619.438,79	
DIESEL	535.933,96	-	-	535.934,21	
DEDUÇÕES DE VENDA	17.577,02	713,60	-	18.290,63	
RECEITA LÍQUIDA	2.137.794,98	82.760,30	305.950,88	2.526.507,15	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

A receita total obtida pela revenda de combustíveis na análise do segundo trimestre de 2017 foi de R\$ 2.544.797,78, sendo este valor composto pelos três tipos de serviços disponibilizados. A venda de combustíveis apresentou maior relevância, totalizando o valor de R\$ 2.155.372,00. A Troca de óleo apresentou um faturamento de R\$ 83.743,90. A loja de conveniência gerou uma receita de vendas de R\$ 305.950,88. As deduções de venda do trimestre foram de R\$ 17.577,02 compostas por imposto de circulação de mercadorias (ICMS), programa de integração social e de formação de patrimônio do servidor público (PIS PASEP), contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS) e descontos concedidos a clientes, que geraram uma receita líquida total no período de R\$ 2.526.597,15. A receita de venda na gasolina teve valores mais representativos no setor dos combustíveis.

Formado pelos custos variáveis e as despesas variáveis, os gastos variáveis são retratados no Quadro 5.

Quadro 5 – Gastos Variáveis

DEMONSTRATIVO DE RESULTADO - CUSTEIO VARIÁVEL	COMBUSTÍVEL	TROCA DE ÓLEO	LOJA DE CONVENIÊNCIA	TOTAL	AV%
GASTOS VARIÁVEIS	1.926.416,24	57.307,53	235.225,13	2.218.949,80	87,83%
CUSTOS VARIÁVEIS	1.902.991,33	46.932,29	213.808,57	2.163.733,07	85,64%
CMV	1.864.552,81	46.932,29	213.808,57	2.125.294,54	84,12%
FRETE	38.438,52	-	-	38.438,54	1,52%
DESPESAS VARIÁVEIS	23.424,91	10.375,24	21.416,56	55.216,73	2,19%
COMISSÃO DE VENDAS	-	4.532,07	-	4.532,07	0,18%
TAXAS DE CARTÃO	18.815,83	-	-	18.815,83	0,74%
ROYALTIES	4.609,08	5.843,17	21.416,56	31.868,82	1,26%

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Os gastos variáveis dos combustíveis, no trimestre, representam o valor de R\$ 1.926.416,24, sendo os custos variáveis, o custo das mercadorias vendidas (CMV) e o frete sobre a compra. Na compra dos combustíveis o frete estipulado pelo fornecedor representa 0,06 centavos ao litro adquirido, preço já estipulado pelo franqueador conforme contrato. Não há incidência de frete por parte dos fornecedores na compra de mercadorias para a loja de conveniência e troca de óleo. Ainda compondo os gastos variáveis, estão as despesas variáveis que incluíram as taxas administrativas das operadoras de cartões, comissões de venda referente aos produtos da troca de óleo apenas e os royalties ao franqueador, também acertados, conforme contrato, no valor de 7% sobre a receita bruta de vendas da troca de óleo e da loja de conveniência. Os royalties do combustível se referem a um valor de contrato estipulado em um valor de 0,2% da receita bruta de vendas. O gasto variável é a maior dificuldade encontrada pela empresa, pois representou 87,83% da receita total de vendas, ocasionada principalmente pelo alto custo dos combustíveis e da pouca margem de lucro bruto aplicado ao produto.

No cálculo da margem de contribuição total da empresa, diminuindo os gastos variáveis da receita líquida do trimestre obteve-se uma margem de R\$ 307.557,25, o que representa 12,17%.

A margem de contribuição foi calculada para cada prestação de serviço da empresa como mostra o Quadro 6.

Quadro 6 – Margem de contribuição por setor

DEMONSTRATIVO DE RESULTADO - CUSTEIO VARIÁVEL	COMBUSTÍVEL	TROCA DE ÓLEO	LOJA DE CONVENIÊNCIA	TOTAL
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	2.137.794,98	83.473,90	305.950,88	2.544.797,78
GASTOS VARIÁVEIS	1.926.416,24	57.307,53	235.225,13	2.218.949,80
MARGENS DE CONTRIBUIÇÃO	211.378,74	25.452,77	70.725,75	307.557,35

MC %	9,888%	30,755%	23,117%	12,17%
------	--------	---------	---------	--------

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

A margem de contribuição, resultado da receita líquida menos os gastos variáveis da empresa total no período em estudo, que obteve 12,17% representando o valor de R\$ 307.557,35, sendo 9,89% (R\$211.378,74) aos combustíveis, 30,75% (R\$25.452,77) na troca de óleo e de 23,12% (R\$ 70.725,75) na loja de conveniência. Verificou-se que na troca de óleo e na loja de conveniência a margem de contribuição atingiu valores mais satisfatórios que os combustíveis, devidos principalmente, pela maior receita líquida que geraram os produtos comercializados nesses tipos de prestação de serviços.

Dentre os serviços no posto de combustível a margem de contribuição teve melhores resultados na troca de óleo e na loja de conveniência. O ponto de equilíbrio alcançou valores necessários para manter a empresa no mercado. Na aplicação dos indicadores verificaram-se os gastos mais relevantes, os serviços e produtos mais eficientes financeiramente o que pode contribuir para investimentos futuros e redução de custos.

Para manter a empresa em atividade são necessários os gastos fixos, divididos entre custos e despesas. No Quadro 7 evidenciam-se os gastos fixos totais acumulados no segundo trimestre do ano de 2017.

Quadro 7 – Gastos Fixos

DEMONSTRATIVO DE RESULTADO - CUSTEIO VARIÁVEL	TOTAL	AV%
GASTOS FIXOS	299.423,56	11,85%
CUSTO FIXO	97.058,51	3,84%
VALE ALIMENTAÇÃO FUNCIONÁRIOS	1.596,00	0,06%
SALÁRIOS	76.681,90	3,04%
MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS	13.355,11	0,53%
SEGURO DE VIDA FUNCIONÁRIOS	471,00	0,02%
MANUTENÇÃO DE IMÓVEL	4.156,40	0,16%
UNIFORMES	798,10	0,03%
DESPESAS ADMINISTRATIVAS FIXAS	190.770,12	7,55%
PRÓ LABORE	44.471,50	0,75%
MATERIAL DE ESCRITÓRIO	1.781,75	0,07%
ENERGIA ELÉTRICA	18.615,24	0,74%
TELEFÔNICA	3.053,00	0,12%
ALUGUÉIS DE MÁQUINAS DE CARTÃO	950,82	0,04%
SALÁRIOS ADMINISTRATIVOS	55.695,58	2,20%
SOFTWARE	8.571,77	0,34%
HONORÁRIOS DE CONTABILIDADE	9.000,00	0,36%
USO E CONSUMO	2.182,51	0,09%

DESPESA COM CARTÓRIO E CORREIOS	230,83	0,01%
CONTRIBUIÇÕES SINDICAIS	1.729,16	0,06%
INMETRO, ALVARÁS E LAUDOS	8.194,41	0,33%
DEPRECIÇÃO ACUMULADA	12.093,48	0,48%
PERDAS DE PRODUTOS	3.423,75	0,14%
SEGUROS	5.043,45	0,20%
VALE ALIMENTAÇÃO ADMINISTRATIVO	1.254,00	0,05%
VIGILÂNCIA	11.084,10	0,44%
PLANO DE SAÚDE	3.394,45	0,13%
DESPESAS COMERCIAIS FIXAS	5.862,26	0,23%
BRINDES, PATROCÍNIOS E DOAÇÃO	5.862,26	0,23%
DESPESAS FINANCEIRAS FIXAS	5.732,67	0,23%
TARIFA BANCÁRIA	3.880,57	0,15%
JUROS BANCÁRIOS	1.852,10	0,07%

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Para manter a empresa em funcionamento, no atual mercado, são necessários gastos fixos, também divididos em custos e despesas fixas. Os valores destes gastos totalizaram no segundo trimestre de 2017 o valor de R\$ 299.423,56 representando 11,85% da receita total de vendas. No custo fixo os salários dos funcionários, com seus respectivos encargos sociais, foram os mais representativos, sendo o valor de R\$76.681,90. As despesas fixas fecharam o período com o valor de R\$ 202.365,05 compostas pelas despesas administrativas, comerciais e financeiras. Destacaram-se as contas de salários com o departamento administrativo, energia e pró-labore.

Após a apuração de custos e despesas fixas e variáveis, deduzidas da receita líquida, chegou-se ao resultado operacional total do trimestre antes da CSLL e IRPJ e aos impostos apurados gerando o resultado líquido total da empresa, como mostra o Quadro 8.

Quadro 8 – Resultado Líquido após CSLL e IRPJ

DEMONSTRATIVO DE RESULTADO - CUSTEIO VARIÁVEL	TOTAL	AV%
RESULTADO OPERACIONAL ANTES DO CS e IR	8.133,79	0,32%
CSLL	732,04	0,03%
IRPJ	1.220,06	0,05%
RESULTADO LÍQUIDO	6.181,69	0,24%

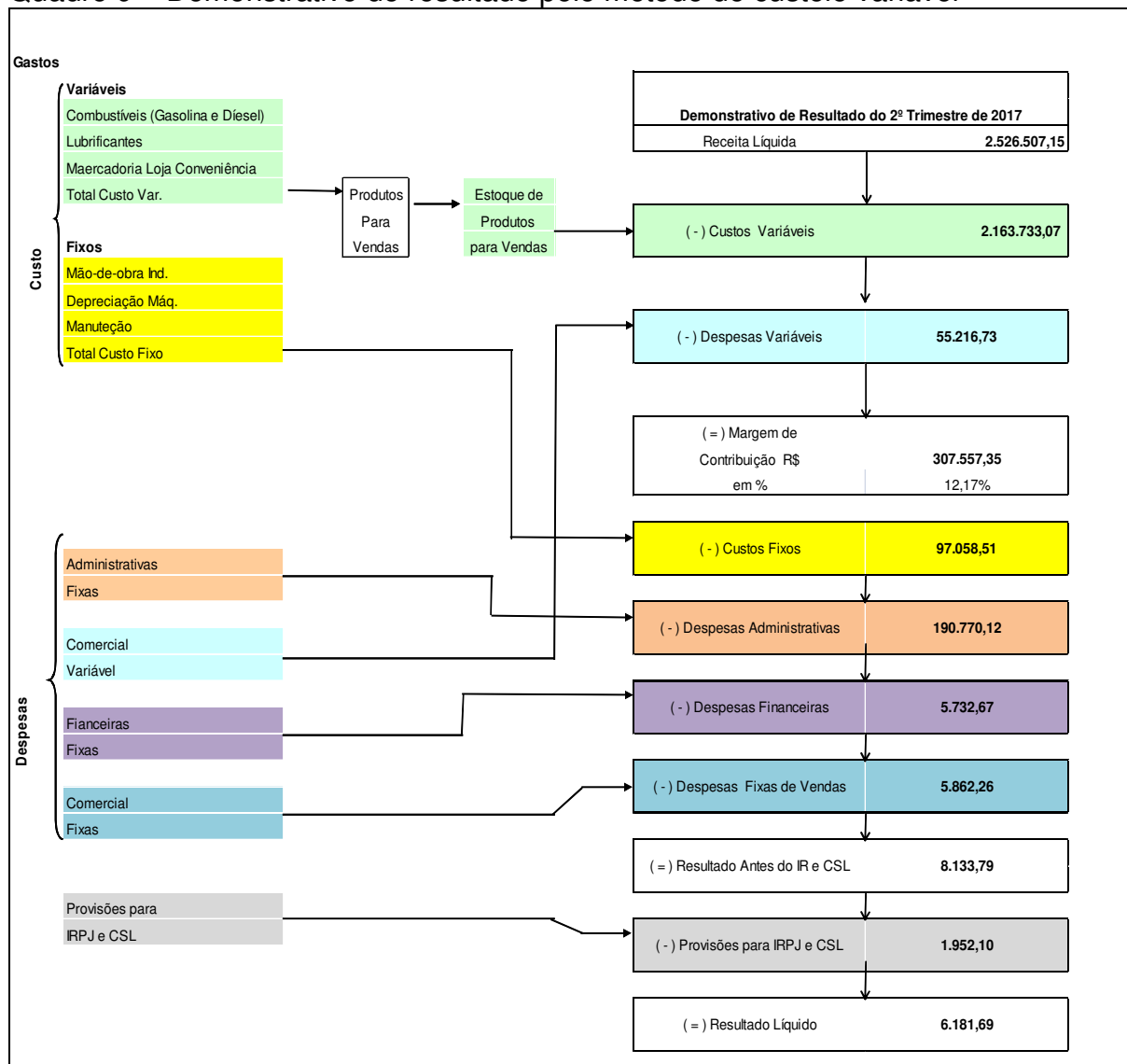
Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

O resultado operacional antes da Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) e do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) fechou no valor de R\$ 8.133,79. Ao resultado Operacional antes dos impostos, aplicou-se a alíquota de 9%

de CSLL gerando o total de R\$732,04 e 15% de IRPJ resultando em um valor de R\$1.220,06, que deduzidos do Resultado Operacional, resultaram em um Lucro líquido do período de R\$6.181,69, resultado esse considerado ínfimo por representar apenas 0,24% da receita de vendas totais do trimestre.

Sistematicamente o método de custeio variável apresentou na empresa estudada os resultados necessários para a tomada de decisões, a partir de esquemas e alocações de custos e despesas ao resultado, como se verifica no Quadro 9 .

Quadro 9 – Demonstrativo de resultado pelo método de custeio variável



Fonte: Adaptado de Dutra 2003 com os dados da pesquisa.

O quadro 9 representa de forma esquematizada todo o demonstrativo de resultado do posto de combustível, separando os custos e despesas fixas e variáveis e deduzindo-os dos resultados, permitindo dados necessários ao cálculo de um dos importantes indicadores que é o ponto de equilíbrio.

Os pontos de equilíbrio contábil, financeiro e econômico são indicadores representativos no método do custeio variável, pois igualam as receitas e as

despesas da empresa gerando números relevantes aos gestores, no Quadro 10 estão representados os indicadores de equilíbrio totais do trimestre.

Quadro 10 – Ponto de equilíbrio

INDICADORES ECONÔMICOS	TOTAL
PEC em R\$	2.459.690,08
PEF em R\$	2.360.345,15
PEE em R\$	3.199.017,69

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Ao fim do segundo trimestre de 2017, calculou-se o ponto de equilíbrio total da empresa, conforme o quadro 10, tendo como resultado um ponto de equilíbrio contábil no valor de R\$2.459.690,08, o ponto de equilíbrio financeiro ao valor de R\$2.360.345,15 e o econômico no valor de R\$3.199.017,69.

No Quadro 11 apresenta-se o cálculo do ponto de equilíbrio contábil do trimestre.

Quadro 11 – Cálculo de ponto de equilíbrio contábil

Cálculo Ponto de Equilíbrio Contábil	Totais Trimestre
Gastos Fixos Totais (R\$)	299.423,56
Margem de contribuição (%)	12,17 %
PEC = Custos e Desp. Fixas Totais / MC%	
Ponto de Equilíbrio Contábil (R\$)	2.459.690,08

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Com base nos dados do segundo trimestre de 2017 calculou-se o ponto de equilíbrio contábil em reais que correspondeu a R\$ 2.459.690,08, ou seja, a empresa necessitaria obter no mínimo uma receita líquida nesse valor para cobrir seus gastos fixos, e que foi atingido.

No Quadro 12 tem-se o cálculo do ponto de equilíbrio financeiro:

Quadro 12– Cálculo do ponto de equilíbrio financeiro

Cálculo ponto de equilíbrio financeiro	Totais Trimestre
Gastos Fixos Totais (R\$)	299.423,56
(-) Depreciação acumulada (R\$)	12.093,48
Margem de contribuição (%)	12,17%
PEF = Custos e Desp. Fixas Totais – Depreciação acumulada (R\$) / MC%	
Ponto de Equilíbrio Financeiro (R\$)	2.360.345,15

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

O ponto de equilíbrio financeiro, diferentemente, do contábil não considera as despesas não desembolsáveis, deduz dos gastos fixos o valor de R\$12.093,48 que é correspondente a depreciação acumulada da empresa no trimestre

considerado no estudo. O demonstrativo trouxe valores positivos, com os quais se consegue cobrir os gastos fixos atingindo e ultrapassando o valor de R\$ 2.360.345,15.

O Quadro 13 representa o cálculo do ponto de equilíbrio econômico:

Quadro 13 – Cálculo do ponto de equilíbrio econômico

Cálculo Ponto de Equilíbrio Econômico	Totais Trimestre
Gastos Fixos Totais (R\$)	299.423,56
Retorno Sobre o PL desejado (R\$)	90.000,00
Margem de contribuição (%)	12,17%
PEE= Custos e Desp. Fixas Totais + Retorno s/ PL / MC%	
Ponto de Equilíbrio Econômico (R\$)	3.199.017,69

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Para o cálculo do ponto de equilíbrio econômico deve-se somar a expectativa de retorno aos gastos fixos e dividir pelo percentual da margem de contribuição, percebe-se que buscando um retorno de R\$ 90.000,00, que representa apenas 3,5% da receita de venda total, o ponto de equilíbrio chega a R\$ 3.099.017,69, o que necessitaria aumentar as vendas em 20% no faturamento.

A margem de contribuição calculada no Quadro 14 apresenta, a partir dos gastos variáveis, o valor necessário para cobrir os gastos fixos da empresa.

Quadro 14 - Cálculo da margem de contribuição

Cálculo da Margem de Contribuição	Totais Trimestre
Receita Líquida Total (R\$)	2.526.507,15
Gasto Variáveis (R\$)	2.218.949,80
Margem de Contribuição (R\$)	307.557,25
Margem de Contribuição(%)	12,17%

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme visto na pesquisa, ficou evidenciado que o método de custeio variável é importante quanto à análise dos indicadores de custos da empresa, indicando direcionadores mais precisos e reais para atuar no ramo de postos de combustíveis franqueados atualmente. Os indicadores de custos também calculados durante a pesquisa são de suma importância para as tomadas de decisões dos gestores dos postos de combustíveis, porém são pouco utilizados no ramo.

A representatividade dos gastos variáveis é muito relevante na análise da gestão financeira da empresa, consideráveis 87,83% da receita líquida, estes gastos são os principais responsáveis pelo ponto de equilíbrio total da empresa atingir aproximadamente o valor da receita de vendas do segundo trimestre de 2017, ou seja, as receitas praticamente se igualaram aos custos e despesas no período pesquisado.

A margem de contribuição total de 12,17%, sendo 9,89% (R\$211.378,74) aos combustíveis, 30,75% (R\$25.452,77) na troca de óleo e de 23,12% (R\$ 70.725,75) na loja de conveniência deixou evidente na pesquisa, que os serviços e produtos de troca de óleo e loja de conveniência são essenciais ao resultado positivo da empresa, já que possuem gastos variáveis e fixos menores que a revenda de combustíveis.

Sugere-se que se crie um centro de custos na empresa, para melhor alocar os custos ao produto e serviços prestados, aplicando métodos de custeio diferentes como o ABC, visando distribuir os custos indiretos aos produtos. Como pesquisas futuras pode-se ampliar o período de pesquisa e aplicação dos indicadores em outras empresas a fim de comparar os resultados. Como limitação de pesquisa, devido à empresa não ter um centro de custos, não foi possível dimensionar alguns valores, a alocação dos funcionários é um dos exemplos de indisponibilidade de distribuição de custos aos produtos e serviços.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. 1. ed Curitiba: Juruá, 2006. 292p.

BERTÓ, Dálvio J.; BEULKE, Rolando. **Gestão de custos**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos - Aplicação em Empresas Modernas**. 3 ed. São Paulo : Atlas , 2010. p. 02-17.

DERBECK, Edward J. Van; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Thomson, 2001.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de Custos e Formação de Preços: Conceitos, modelos e instrumentos, abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, René Gomes. **Custos uma abordagem prática**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2003. 394 p.

FERREIRA, José Antonio Stark. . **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 378 p.

FERREIRA, R. J. **Contabilidade de custos: teoria e questões comentadas conforme a lei das S/A e pronunciamento do CPC**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2016.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

MEDEIROS, Luiz E. **Contabilidade de custos**: um enfoque prático. – Porto Alegre: Ortiz, 1994

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. **Custos**: planejamento, controle e gestão na economia globalizada. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001. 384 p.

PADOVEZE, C.L. **Sistemas de informações contábeis**: fundamentos e análise. 6º São Paulo: Atlas, 2009.

RICHARDSON, R.J. Pesquisa social: **métodos e técnicas**. 3 Ed., São Paulo: Atlas, 2007.

TEIXEIRA, Elizabeth. **As três metodologias**: acadêmica, da ciência e da pesquisa. 3. Ed Petrópolis, RJ: Vozes, 2005. 203 p.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda**: (ênfase em aplicações e casos nacionais). São Paulo: Saraiva 2005. 201 p.

WERNKE, R. **Gestão de custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

YIN, R. K. **Estudos de caso**: planejamento e método. Porto Alegre: Bookman, 2005.