

## APURAÇÃO DE CUSTOS PELO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

## CALCULATION OF CONST BY COSTING METHOD VARIABLE: CASE STUDY IN NA ENTERPRISE SERVICE DELIVERY

*Márcia Sabadin*<sup>28</sup>

*Marcelo Juarez Vizzotto*<sup>29</sup>

**RESUMO:** O trabalho elaborado refere-se a um estudo de caso realizado em uma empresa prestadora de serviço na área do conhecimento, o qual consiste em apurar os custos com base no método de custeio variável. O método mencionado é importante para as empresas porque evidencia os custos e despesas fixas separadamente, assim o administrador tem informações úteis e tempestivas para tomada de decisão. O objetivo geral foi elencado como sendo a apuração dos custos por meio do método de custeio variável, seguido dos objetivos específicos que foram apurar a margem de contribuição de cada curso realizado no período e apresentar qual é o ponto de equilíbrio do período. O método utilizado para esse trabalho foi o estudo de caso e os dados compreendem o período de 06 de janeiro a 31 de março do presente ano, primeiro trimestre do exercício da empresa. Os resultados encontrados mostraram que, apesar de todos os cursos do período terem participação no total da margem de contribuição, os gastos fixos são relativamente altos, prejudicando o resultado da empresa. Outro fato importante a elencar é a reduzida margem de contribuição dos cursos de informática quando comparados com os cursos profissionalizantes e preparatórios para concursos. O método escolhido mostrou-se bastante eficaz por demonstrar as informações de caráter gerencial, como a margem de contribuição de cada curso e o ponto de equilíbrio.

**Palavras-chave:** Método de Custeio Variável. Margem de Contribuição. Ponto de Equilíbrio.

**ABSTRACT:** The work done refers to a case study on a service provider company in the field of knowledge, which is to establish the costs based on the variable costing method. The aforementioned method is important for businesses because it highlights the costs and fixed expenses separately, so the administrator has useful and timely

---

<sup>28</sup> Funcionária Pública. Graduanda em Ciências Contábeis na Faculdade de Integração do Cone Sul (FISUL). Endereço: Rua Figueira de Melo, 526, B-Peterlongo. Garibaldi/RS. CEP: 95720-000. E-mail: msabadin86@hotmail.com

<sup>29</sup> Auditor Chefe do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul (IFRS) e Professor da Faculdade de Integração do Cone Sul (FISUL). Contador, especialista em Controladoria, Auditoria e Perícia pela Universidade de Concórdia (UNC) e Mestrando em Administração pela Universidade de Caxias do Sul (UCS). Endereço: Rua General Osório, 484, Apto 301, B-Centro. Bento Gonçalves/RS. CEP: 95700-000. E-mail: marcelo.vizzotto@fisul.edu.br

information for decision making. The general objective was cast as being the calculation of costs through variable costing method, followed by the specific goals that were determining the contribution margin of each course conducted between present and what is the balance point of the period. The method used for this study was the case study and the data cover the period from January 6 to March 31 of this year, the first quarter of the business year. The results showed that, despite all the period of the courses they share in the total contribution margin, fixed costs are relatively high, hurting the company's bottom line. Another important fact to list is reduced from computer courses contribution margin compared to vocational and preparatory courses for competitions. The chosen method was very effective for demonstrating the management of character information such as the contribution margin of each course and the balance point.

**Keywords:** Variable Costing Method. Contribution Margin. Break-even Point.

## 1 INTRODUÇÃO

O método para apuração dos custos é escolhido pelas empresas de forma a contemplar as informações que a mesma deseja obter. Apenas um método de custos é legalmente aceito pela legislação brasileira: o método de custeio por absorção. Os demais são considerados métodos auxiliares, ou seja, podem ser utilizados paralelamente ao método obrigatório.

Entretanto, apesar do método de custeio por absorção ser contabilmente aceito ele deixa lacunas para geração de informações gerenciais. “[...] muitas vezes para fins gerenciais, os custos obtidos por meio do custeio por absorção não são eficientes para a tomada de decisão em virtude do tratamento dado aos custos fixos [...]” (MEGLIORINI 2012b, p. 133). Desta forma, surgiram outros métodos de custeio. Um deles é o Método de Custeio Variável que, conforme Perez Junior (2012), é considerado um instrumento gerencial, sendo uma ferramenta importante para os empreendedores acompanharem seus gastos de produção e administrativos, e estarem munidos de informações úteis e tempestivas para a tomada de decisão. Ainda, conforme Perez Junior (2012), o método de custeio variável é eficaz para evidenciar o quanto a empresa gasta com custos e despesas fixas, ou seja, independentemente de haver ou não o processo produtivo. E o quanto gasta com custos e despesas variáveis, que oscilam conforme a quantidade produzida.

Os defensores do método de custeio variável para apuração dos custos argumentam que: os custos fixos existem independentemente da quantidade e tipo de produção; quando os custos fixos são alocados aos produtos através do critério de rateio pode distorcer a realidade de cada um; que os custos fixos que são rateados aos produtos oscilam muito conforme a quantidade produzida (PEREZ JUNIOR, OLIVEIRA E COSTA, 2012). Crepaldi (2010, P. 232) complementa ao referir-se que os custos fixos independem da produção: “os custos fixos podem ser encarados como encargos necessários para que a empresa tenha condições de produzir e não como encargo de um produto específico [...]”.

Um estudo de caso utilizando o método de custeio variável em uma indústria de confecções na cidade de Criciúma-SC descreve que “conhecer os gastos, saber classificá-los e registrá-los corretamente são condições essenciais para uma gestão adequada de custos [...]”. (MEDEIROS, 2011, p. 86). Outro estudo realizado com esse método foi aplicado em uma empresa de transporte rodoviário de cargas, por Preis (2011), na cidade de Francisco Beltrão-PR, que observou o método como uma ferramenta de auxílio para projetar o resultado de cada frete e assim possibilitar a tomada de decisão dos gestores. Gnoatto (2011) aplicou o método de custeio variável em uma indústria frigorífica situada no sudoeste do Paraná e, como os demais, também proporcionou informações importantes, uma vez que são analisados os custos de variáveis de produção separadamente dos custos fixos.

O objetivo geral desse estudo é fazer a apuração dos custos utilizando o método de custeio variável. Para tanto, foi realizado um estudo de caso em uma empresa da área de conhecimento, neste trabalho denominada de empresa Alpha. Esse método permitiu a análise da margem de contribuição de cada curso realizado, sem que os custos e despesas fixas distorcessem os resultados. Ainda, foi calculado o ponto de equilíbrio em valor. Os dados foram apurados no período de 06 de janeiro a 31 de março de 2015, primeiro trimestre do exercício da empresa.

O estudo está estruturado em quatro partes. A primeira parte faz uma revisão teórica sobre os conceitos de custos. A segunda parte discorre sobre os procedimentos metodológicos que orientaram esta pesquisa. A terceira parte descreve os resultados encontrados e uma discussão sobre os mesmos. Na quarta parte são apresentadas as conclusões da pesquisa

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Conforme Megliorini (2012b), um sistema de apuração de custos terá um bom resultado se a empresa estiver bem estruturada, pois os custos refletem outros fatores, tanto internos quanto externos. Entre eles pode-se citar, como variáveis internas, as atitudes tomadas pelos gestores, e como variáveis externas o preço dos insumos.

De acordo com Padoveze (2013), na área da ciência contábil o assunto que mais busca atualizações é a contabilidade de custos, pela forte demanda na gestão empresarial. A contabilidade de custos pode ser fracionada em duas áreas: custo contábil: “conceitos e técnicas voltados para a apuração do custo dos produtos e serviços para fins de contabilização e atendimento às necessidades legais e fiscais” (PADOVEZE, 2013, p. 9), e custo gerencial: “conceitos e técnicas voltados para a gestão econômica dos produtos e serviços da empresa, [...] envolvendo as necessidades de controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão”. (PADOVEZE, 2013, p. 9).

### 2.1 Terminologias em Custos

Dutra (2010) aborda que os custos estão presentes desde o nascimento do indivíduo até sua morte, já que todos os bens consumidos e utilizados possuem um custo. Assim, parece fácil o entendimento sobre o assunto, uma vez que está presente na vida de todos, porém, causa muitas distorções conceituais ao precisar distinguir a diferença entre gasto, desembolso, custo e despesa.

Gastos, segundo Padoveze (2012), são conceituados como a forma generalizada da ocorrência de todo pagamento efetuado pela empresa, classificados em custos e despesas. Para Perez Junior, Oliveira e Costa (2012) gasto não está relacionado com o dinheiro, e sim, ao consumo de bens e serviços obtidos por desembolso imediato ou futuro, e podem ocorrer em qualquer setor de uma empresa.

Desembolso “é o pagamento de parte ou do total adquirido, elaborado ou comercializado, ou seja, é a parcela ou o todo do gasto que foi pago. Desembolsar é tirar do bolso, significa pagar ou quitar”. (DUTRA, 2010, p. 17).

Custos, para Megliorini (2012a) é a parcela dos gastos correspondentes à fabricação dos produtos para as indústrias, à compra de mercadorias para empresas comerciais, e à prestação de serviços para empresas desse ramo, ou ainda: “são os

gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços”. (CREPALDI, 2010, p. 7).

Dutra (2010) define despesa como sendo os gastos incorridos durante as operações de comercialização, ou seja, está desligado das atividades de elaboração dos bens e serviços. E Megliorini (2012b) complementa ao escrever que despesa são os gastos despendidos para administrar a empresa e para efetuar as vendas dos produtos ou serviços, gerando as receitas.

## 2.2 Método de Custeio Variável

Segundo Martins (2010), com os problemas que surgiram com a apropriação dos custos fixos aos produtos e que causam dificuldades nas análises gerenciais, além do conhecimento a respeito dos custos variáveis, é que fez surgir outra forma para custeamento: o método de custeio variável. Neste método de custeio “só são alocados aos produtos os custos variáveis ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”. (MARTINS, 2010, p. 198).

Dutra (2010) relaciona as características principais do método de custeio variável:

- a) não fazer distinção entre custo e despesa;
- b) segregar os custos e despesas que variam com o volume daqueles que não sofrem esse tipo de influência;
- c) tratar os custos gerais fixos de produção como custos do período e não do produto, excluindo-os do valor da produção em andamento e dos estoques de produtos acabados e levando-os para o resultado do período como se fossem despesas;
- d) atribuir aos produtos apenas os custos que se alteram com o volume;
- e) determinar a margem de contribuição, abatendo das vendas os custos e despesas variáveis;
- f) proporcionar lucro bruto ou direto maior do que pelo Custeio por Absorção;

- g) apresentar lucro final menor do que no Custeio por Absorção quando as vendas forem menores do que a produção do período, ou seja, existência de estoques não vendidos;
- h) igualar o lucro final ao apurado pelo Custeio por Absorção quando a produção for igual às vendas, ou seja, sem estoque no final do período;
- i) possibilitar a comparação dos custos dos produtos em bases unitárias, independentemente do volume de produção;
- j) facilitar o desenvolvimento da relação custo/volume/lucro;
- k) facilitar a elaboração e o controle de orçamentos;
- l) possibilitar a determinação e o controle de padrões;
- m) fornecer mais instrumentos de controle gerencial. (DUTRA, 2010, p. 247).

Para Padoveze (2012), a separação dos custos fixos e variáveis possibilita uma vasta análise das receitas e gastos em relação ao volume produzido e vendido. Dessa forma, o gestor orienta a decidir sobre mudanças no *mix* de produção, diminuição ou aumento dos volumes de produção, extinguir ou criar novos produtos, entre outros. Complementa apontando essa análise econômica como análise de custo/volume/lucro, com o auxílio da margem de contribuição, ponto de equilíbrio e alavancagem operacional. Souza e Diehl (2009) também discorrem que o custeio variável é o método mais adequado quanto à escolha do *mix* de produtos. Os autores referem que com a margem de contribuição unitária é possível organizar a melhor combinação para formar o *mix* de produtos.

### 2.3 Margem de Contribuição

Para Perez Junior, Oliveira e Costa (2012), a margem de contribuição é a parcela do preço de venda que ultrapassa os custos e despesas variáveis, que irá contribuir para absorver os custos e despesas fixas e resultará no lucro. Segundo os autores para encontrar a margem de contribuição basta fazer o seguinte cálculo:  
Margem de Contribuição = Preço de Venda – (Custos e Despesas Variáveis)

Nas palavras de Padoveze (2012), a margem de contribuição:

É a diferença entre o preço de venda unitário do produto ou serviço e os custos e despesas variáveis por unidade de produto ou serviço. Significa que, em cada unidade vendida, a empresa lucrará determinado valor; multiplicado pelo total vendido, teremos a margem de contribuição total do produto para a empresa. (PADOVEZE, 2012, p. 385).

Para Megliorini (2012b), os produtos, quando fabricados, geram custos variáveis e quando comercializados geram despesas variáveis como fretes, comissões, etc. Diferentemente do custeio por absorção, que resulta no lucro após dedução dos custos de produção do preço de venda, no custeio variável os produtos geram margem de contribuição. E a empresa passa a ter lucro quando a margem de contribuição dos produtos vendidos ultrapassa os custos e as despesas fixas.

### 2.3 Ponto de Equilíbrio

O ponto de equilíbrio, de acordo com Perez Junior, Oliveira e Costa (2012), é o nível em que a receita das vendas não resulta nem em lucro e nem em prejuízo, ou seja, as receitas totais são iguais aos gastos totais. Assim, conforme Megliorini (2012) o ponto de equilíbrio é alcançado quando o montante da margem de contribuição equipara-se com o montante de custos e despesas fixos. Assim, o preço de venda contribui inicialmente para dedução dos custos e despesas variáveis, depois para os custos e despesas fixos e, por último, para aquisição do lucro. Para calcular o Ponto de Equilíbrio é necessário somar os custos fixos e as despesas fixas e dividir esse montante pela margem de contribuição unitária.

Financeiramente, o objetivo de calcular o ponto de equilíbrio, é apresentar o total de vendas que a empresa deverá alcançar para conseguir pagar seus gastos totais e não precisar recorrer a empréstimos; economicamente é possível saber qual a rentabilidade com esse negócio para comparar com outros investimentos. (CREPALDI, 2010).

Crepaldi (2010) observa que o cálculo do ponto de equilíbrio com um produto é relativamente simples. E que a “limitação é justamente quando existem vários produtos, pelo fato de que cada um possui custos e despesas variáveis diferenciados, tornando

assim impossível o cálculo do Ponto de Equilíbrio num âmbito global”. (CREPALDI, 2010, p. 247). Neta caso, para calcular o Ponto de Equilíbrio é necessário somar os custos fixos e as despesas fixas e dividir esse montante pela margem de contribuição média ponderada.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo será apresentado o delineamento do estudo, a técnica de coleta de dados e a técnica de análise dos dados. De acordo com Barros e Lehfeld (2007), a metodologia abrange os procedimentos necessários para realizar o estudo do assunto desejado. Ao aplicar o método (através de processos e técnicas), apresenta-se como certa a legitimidade científica do mesmo.

#### 3.1 Delineamento do Estudo

Esta é uma pesquisa quantitativa, de revisão bibliográfica e documental, tipo estudo de caso. Para alcançar o objetivo proposto, o trabalho foi realizado por meio de um estudo de caso, ou seja, [...] “modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências biométricas e sociais. Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]” (GIL, 2007, p. 54), na empresa Alpha. Para Severino (2007), o estudo de caso está voltado a um caso específico e deve ser significativo a ponto de poder utilizá-lo em situações semelhantes.

A realização do estudo de caso teve a contribuição da pesquisa bibliográfica que “é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” (GIL, 2007, p. 44). Segundo o mesmo autor, a pesquisa documental utiliza-se de documentos que nunca foram analisados como diários, gravações, ofícios, etc., e também por documentos já analisados como relatórios de empresas, tabelas estatísticas, etc.

O estudo teve abordagem quantitativa, pois foi realizado um levantamento dos custos e das despesas da empresa, e os mesmos foram analisados e apresentados em forma de, por exemplo, margem de contribuição e ponto de equilíbrio. Conforme Bardin (2011, p. 145) a abordagem quantitativa “[...] obtém dados descritivos por meio de um

método estatístico. Graças a um desconto sistemático, esta análise é mais objetiva, mais fiel e mais exata, visto que a observação é bem controlada.”

### 3.2 Técnica de Coleta de Dados

Para a realização deste trabalho os dados foram coletados no primeiro trimestre de 2015, a partir dos seguintes documentos: controle de vendas, livro caixa, notas fiscais e boletos de pagamentos. Dessa forma, foi realizada uma análise documental que tem por objetivo “a representação condensada da informação, para consulta e armazenamento”. (BARDIN, 2011, p. 52).

### 3.3 Técnica de Análise de Dados

Os dados obtidos foram utilizados para análise através do método de custeio variável. Assim, todos os custos e despesas variáveis foram separados para tornar possível a aplicação do método de custeio proposto. Além disso, foi possível calcular a margem de contribuição de cada curso, o ponto de equilíbrio, e identificar os custos e despesas variáveis e fixas.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

O estudo de caso foi realizado em uma empresa de prestação de serviços na área do conhecimento localizada na Serra Gaúcha. Os dados foram coletados entre o período de 06 de janeiro a 31 de março de 2015, primeiro trimestre de atividades da empresa. A empresa estudada foi fundada em abril de 1998.

No período compreendido entre 06 de janeiro de 2015 e 31 de março de 2015 (primeiro trimestre do ano) foram analisados todos os cursos oferecidos pela escola, assim relacionados na Tabela 1, constituída por cursos de informática, cursos profissionalizantes e preparatórios para concursos.

Nesse período foi possível trabalhar com vinte e quatro tipos diferentes de cursos. Mais especificamente, foram dois cursos preparatórios para concurso, dez profissionalizantes e doze relacionados à informática. No decorrer do trabalho, esses serão separados por tipo de curso.

Medeiros (2011) fez o estudo de caso apenas com três produtos, os mais fabricados da indústria de confecções, apesar de apresentar que a empresa possui várias linhas de produtos. Diferentemente desse estudo de caso realizado, apurado na escola de cursos, que também possui uma lista de cursos oferecidos no decorrer do ano, porém foram analisados todos que tiveram participação no primeiro trimestre, ou seja, no período estudado. Assim, não foi necessário nenhum tipo de rateio dos custos e despesas fixas da empresa.

Nº	Nome do Curso	Carga Horária Total	Carga Horária Aplicada
1	Auto Manicure I	20	12
2	Auto Manicure II	20	8
3	Auto Maquiagem I	8	8
4	Auto Maquiagem II	8	8
5	Concurso Pref. C. Barbosa	105	105
6	Concurso INSS	160	78
7	Contabilidade	36	36
8	Departamento Pessoal	36	9
9	Dicção, Desinibição e Oratória I	27	27
10	Dicção, Desinibição e Oratória II	27	21
11	Treinamento Prev. Comb. Incêndio I	5	5
12	Treinamento Prev. Comb. Incêndio II	5	5
13	Excel Avançado	45	9
14	Excel I	32	32
15	Excel II	32	4
16	Formatação de Computadores	66	27,5
17	Formatação de Trabalhos	18	18
18	NF Eletrônica	48	6
19	Secretariado I	32	20
20	Secretariado II	32	2
21	Windows	32	3
22	Windows Criança I	60	3
23	Windows Criança II	60	4,5
24	Word Criança	32	1,5
<b>Total</b>		<b>946</b>	<b>452,5</b>

Tabela 1 – Relação dos cursos do 1º trimestre/2015: *Fonte:* Elaborada pelos autores

Destaca-se que foram analisadas todas as receitas e os gastos referentes aos cursos descritos na Tabela 1, e ignorado qualquer outro serviço que a escola tenha oferecido nesse período. A carga horária apresentada na primeira coluna da tabela

condiz com o total do curso, já a segunda coluna apresenta as horas de aula correspondentes ao primeiro trimestre do ano, ou seja, período do estudo.

O levantamento da receita desses cursos relacionados foi utilizado de acordo com a carga horária efetivamente realizada, independente dos valores pagos pelos alunos ou pela carga horária total do curso.

A Tabela 2 demonstra como foi realizada a soma das receitas dos cursos analisados, ou seja, independentemente se existiam parcelas de outros cursos que foram pagas nesse período de estudo, essas não foram consideradas. Cursos que foram pagos à vista ou parcelado em mais vezes que o comum, suas receitas foram calculadas da mesma forma, através da proporcionalidade das horas de aula que foram ministradas no primeiro trimestre do ano.

DEMONSTRAÇÃO DA RECEITA BRUTA - 1º TRIM/2015					
Descrição	Carga Horária Total	Valor Total Matrículas	Carga Horária Aplicada	Valor Ref. Carga Horária Aplicada	
Auto Manicure I	20	R\$ 3.985,00	12	R\$ 2.391,00	
Auto Manicure II	20	R\$ 4.076,00	8	R\$ 1.630,40	
Auto Maquiagem I	8	R\$ 1.818,00	8	R\$ 1.818,00	
Auto Maquiagem II	8	R\$ 1.662,00	8	R\$ 1.662,00	
Concurso Pref. C. Barbosa	105	R\$ 29.421,00	105	R\$ 29.421,00	
Concurso INSS	160	R\$ 17.441,00	78	R\$ 8.502,49	
Contabilidade	36	R\$ 3.424,00	36	R\$ 3.424,00	
Dicção I	27	R\$ 6.243,00	27	R\$ 6.243,00	
Dicção II	27	R\$ 4.746,00	21	R\$ 3.691,33	
Departamento Pessoal	36	R\$ 5.215,00	9	R\$ 1.303,75	
Treinamento. Prev. Comb. Incêndio I	5	R\$ 2.040,00	5	R\$ 2.040,00	
Treinamento. Prev. Comb. Incêndio II	5	R\$ 1.840,00	5	R\$ 1.840,00	
Excel Avançado	45	R\$ 5.754,00	9	R\$ 1.150,80	
Excel I	32	R\$ 2.384,00	32	R\$ 2.384,00	
Excel II	32	R\$ 1.416,00	4	R\$ 177,00	
Formatação de Computadores	66	R\$ 8.908,00	27,5	R\$ 3.711,67	
Formatação de Trabalhos	18	R\$ 2.033,00	18	R\$ 2.033,00	
NF Eletrônica	48	R\$ 4.583,00	6	R\$ 572,88	
Secretariado I	32	R\$ 1.408,00	20	R\$ 880,00	
Secretariado II	32	R\$ 2.081,00	2	R\$ 130,06	
Windows	32	R\$ 2.435,00	3	R\$ 228,28	
Windows Criança I	60	R\$ 2.499,00	3	R\$ 124,95	
Windows Criança II	60	R\$ 2.652,00	4,5	R\$ 198,90	
Word Criança	42	R\$ 1.853,00	1,5	R\$ 66,18	
<b>TOTAL</b>			<b>452,5</b>	<b>R\$ 75.624,68</b>	

Tabela 2 – Receita bruta dos cursos do 1º trimestre/2015 *Fonte:* Elaborada pelos autores

A soma da receita bruta dos cursos do primeiro trimestre totalizou R\$ 75.624,68, pela aplicação de 452,5 horas de aula, ou seja, nem a metade da soma da carga horária dos cursos do período, pois os mesmos não foram finalizados dentro dos

três meses do qual esse estudo foi realizado. Do total dos 24 cursos, a soma da receita bruta total seria R\$ 119.917,00, com 956 horas de cursos, porém desse total apenas 63,06% pode ser utilizado para esse estudo, sendo que a receita foi relacionada com a carga horária efetivamente realizada, entre 06 de janeiro e 31 de março de 2015. Do total dos cursos, nove foram finalizados até 31 de março de 2015, ou seja, 37,50% dos cursos.

Após análise do período de estudo supracitado foram relacionados os custos e despesas variáveis de cada curso ministrado. Os custos variáveis resumem-se: no pagamento dos professores, calculado pelas horas já ministradas; no material impresso disponibilizado aos alunos, referente ao curso completo; a emissão de certificados e; excepcionalmente, algum material específico para a prestação de serviço adequada, conforme contrato entre empresa e cliente.

CUSTOS VARIÁVEIS - 1º TRIM/2015				
Descrição	Mão de Obra	Material Impresso	Outros Materiais	Total
Auto Manicure I	R\$ 276,00	R\$ 16,00	R\$ 24,00	R\$ 316,00
Auto Manicure II	R\$ 190,00	R\$ 16,00	R\$ 24,00	R\$ 230,00
Auto Maquiagem I	R\$ 320,00	R\$ -	R\$ 32,00	R\$ 352,00
Auto Maquiagem II	R\$ 320,00	R\$ -	R\$ 23,00	R\$ 343,00
Conc. Prof. C. Barbosa	R\$ 3.675,00	R\$ 1.430,00	R\$ 159,00	R\$ 5.264,00
Concurso INSS	R\$ 2.340,00	R\$ 590,00	R\$ 60,00	R\$ 2.990,00
Contabilidade	R\$ 1.260,00	R\$ 21,00	R\$ 21,00	R\$ 1.302,00
Departamento Pessoal	R\$ 288,00	R\$ 50,40	R\$ 27,00	R\$ 365,40
Dicção, Desinibição e Oratória I	R\$ 945,00	R\$ 48,00	R\$ 48,00	R\$ 1.041,00
Dicção, Desinibição e Oratória II	R\$ 735,00	R\$ 36,00	R\$ 36,00	R\$ 807,00
Treinamento Prev. Comb. Incêndio I	R\$ 645,00	R\$ 16,00	R\$ 48,00	R\$ 709,00
Treinamento Prev. Comb. Incêndio II	R\$ 645,00	R\$ 15,00	R\$ 45,00	R\$ 705,00
Excel Avançado		R\$ 33,60	R\$ 24,00	R\$ 57,60
Excel I		R\$ 24,00	R\$ 15,00	R\$ 39,00
Excel II		R\$ 19,20	R\$ 12,00	R\$ 31,20
Formatação de Computadores	R\$ 687,50	R\$ 46,20	R\$ 21,00	R\$ 754,70
Formatação de Trabalhos		R\$ 6,00	R\$ 15,00	R\$ 21,00
NF Eletrônica	R\$ 210,00	R\$ 42,60	R\$ 18,00	R\$ 270,60
Secretariado I		R\$ 13,20	R\$ 9,00	R\$ 22,20
Secretariado II		R\$ 17,60	R\$ 12,00	R\$ 29,60
Windows		R\$ 19,20	R\$ 12,00	R\$ 31,20
Windows Criança I		R\$ 9,60	R\$ 6,00	R\$ 15,60
Windows Criança II		R\$ 9,60	R\$ 6,00	R\$ 15,60
Word Criança		R\$ 19,20	R\$ 12,00	R\$ 31,20
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 12.536,50</b>	<b>R\$ 2.498,40</b>	<b>R\$ 709,00</b>	<b>R\$ 15.743,90</b>

Tabela 3 – Custos variáveis

Fonte: Elaborada pelos autores

A mão-de-obra de alguns cursos não foi elencada na tabela acima por fazerem parte dos custos fixos da empresa. Todos os cursos de informática, com exceção do curso de Montagem, Manutenção e Formatação de Computadores e o curso de Notas Fiscais Eletrônicas, são cursos ministrados pela equipe de funcionários da escola.

As despesas variáveis são formadas, principalmente, pelo imposto sobre a receita (empresa enquadrada no regime tributário do Simples Nacional). A escola está classificada como Microempresa e contribui com o percentual de 6% (seis por cento) sobre o faturamento do mês, conforme Tabela do Simples Nacional, anexo III da Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011, que altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2012.

Já as demais despesas ocorrem raramente, constatado isso nesse período do estudo realizado. Em especial, nesse estudo, foram relacionadas como despesas variáveis a compra de espelhos para o curso de auto maquiagem (reposição) e o pagamento de frete para receber os livros para o curso preparatório para o concurso da prefeitura de Carlos Barbosa (Tabela 4).

Descrição	Impostos	Outros	Total
Auto Manicure I	R\$ 143,46		R\$ 143,46
Auto Manicure II	R\$ 97,82		R\$ 97,82
Auto Maquiagem I	R\$ 109,08	R\$ 29,60	R\$ 138,68
Auto Maquiagem II	R\$ 99,72	R\$ 29,60	R\$ 129,32
Concurso Pref. C. Barbosa	R\$ 1.765,26	R\$ 30,00	R\$ 1.795,26
Concurso INSS	R\$ 510,15		R\$ 510,15
Contabilidade	R\$ 205,44		R\$ 205,44
Departamento Pessoal	R\$ 78,23		R\$ 78,23
Dicção, Desinibição e Oratória I	R\$ 374,58		R\$ 374,58
Dicção, Desinibição e Oratória II	R\$ 221,48		R\$ 221,48
Treinamento Prev. Comb. Incêndio I	R\$ 122,40		R\$ 122,40
Treinamento Prev. Comb. Incêndio II	R\$ 110,40		R\$ 110,40
Excel Avançado	R\$ 69,05		R\$ 69,05
Excel I	R\$ 143,04		R\$ 143,04
Excel II	R\$ 10,62		R\$ 10,62
Formatação de Computadores	R\$ 222,70		R\$ 222,70
Formatação de Trabalhos	R\$ 121,98		R\$ 121,98
NF Eletrônica	R\$ 34,37		R\$ 34,37
Secretariado I	R\$ 52,80		R\$ 52,80
Secretariado II	R\$ 7,80		R\$ 7,80
Windows	R\$ 13,70		R\$ 13,70
Windows Criança I	R\$ 7,50		R\$ 7,50
Windows Criança II	R\$ 11,93		R\$ 11,93
Word Criança	R\$ 3,97		R\$ 3,97
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 4.537,48</b>	<b>89,2</b>	<b>R\$ 4.626,68</b>

Tabela 4 – Despesas variáveis

Fonte: Elaborada pelos autores

Os custos fixos foram identificados como sendo mais expressivos em relação aos custos e despesas variáveis. Foram relacionados os desembolsos como: condomínio, aluguel, luz, pagamento de salários, materiais de expediente, compra de água potável, internet, telefone, divulgações em rádio local, entre outros.

No decorrer do período de estudo e levantamento de dados foi possível identificar os custos fixos por tipo de curso: o primeiro está relacionado a todos os cursos que se utilizam das salas de informática e o segundo a todos os demais cursos que possam ser ministrados em salas de aula sem a utilização de computadores, ou seja, sem a utilização de programas específicos. Despesas fixas identificadas por tipo de curso nesse período, não foram encontradas.

Essa foi a forma adequada para relacionar os desembolsos aos cursos, porque é comum na empresa estudada a troca de sala de aula para adequar a turma com o espaço físico. Isso ocorre também em períodos de finalização de cursos onde a turma e o professor combinam aulas em dias excepcionais para ajudar alguns colegas que precisam conciliar com as disciplinas da faculdade, ou mesmo com outros compromissos pessoais, mas sempre com o consentimento de toda turma, visando que nenhum aluno saia prejudicado.

Tabela 5 – Custos fixos identificados - cursos de informática

<b>CUSTOS FIXOS IDENTIFICADOS CURSOS DE INFORMÁTICA - 1º TRIM/2015</b>	
<b>Descrição</b>	<b>Total</b>
Aluguel Sala 02	R\$ 2.700,00
Depreciação	R\$ 3.768,50
Licenças dos Programas	R\$ 1.250,00
Pgto. Condomínio Sala 02	R\$ 813,82
Pgto. de Salário + Benefícios	R\$ 10.092,09
Pgto. FGTS	R\$ 859,00
Pgto. Luz Sala 02	R\$ 572,33
Pgto. Seguro da Escola	R\$ 134,85
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 20.190,59</b>

*Fonte:* Elaborada pelos autores

Os custos fixos identificados, Tabelas 5 e 6, demonstram os custos fixos ocorridos no período, considerados custos mensais, e também os cursos que são

efetuados numa ou mais parcelas referentes ao ano todo, como exemplo o seguro da escola. Esses foram apropriados mensalmente por regime de competência. Aos salários mencionados, da mesma forma, somam-se o décimo terceiro salário e férias proporcionais ao período do estudo.

Tabela 6 – Custos fixos identificados - cursos profissionalizantes e concursos

<b>CUSTOS FIXOS IDENTIFICADOS CURSOS PROFISSIONALIZANTES E CONCURSOS - 1º TRIM/2015</b>	
<b>Descrição</b>	<b>Total</b>
Depreciação	R\$ 661,25
Pgto. Aluguel Sala 04	R\$ 3.480,00
Pgto. Aluguel Sala 06	R\$ 2.700,00
Pgto. Condomínio Sala 03	R\$ 723,68
Pgto. Condomínio Sala 04	R\$ 811,41
Pgto. Condomínio Sala 05	R\$ 479,50
Pgto. Condomínio Sala 06	R\$ 699,48
Pgto. de Salário + Benefícios	R\$ 2.508,95
Pgto. FGTS	R\$ 203,95
Pgto. Luz Sala 03	R\$ 46,44
Pgto. Luz Sala 04	R\$ 95,55
Pgto. Luz Sala 05	R\$ 45,83
Pgto. Luz Sala 06	R\$ 54,81
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 12.510,85</b>

*Fonte:* Elaborada pelos autores

E, por último, restam os custos e despesas fixas que não foram possíveis identificar com um ou com outro curso em específico, pois estão relacionadas aos gastos que ocorrem para manter a empresa, independentemente de haver cursos em andamento ou não (Tabela 7).

Tabela 7 – Custos fixos não identificados

<b>CUSTOS FIXOS NÃO IDENTIFICADOS 1º TRIM/2015</b>	
<b>Descrição</b>	<b>Total</b>
Higienização	R\$ 888,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 888,00</b>

*Fonte:* elaborada pelos autores

Na Tabela 8, estão listados todos os gastos consumidos para manter a escola em funcionamento, esses ocorrem independentemente com um aluno estudando ou com centenas deles, variando de forma insignificante. Em relação aos demais gastos apresentados até o momento, são os mais expressivos de todo o estudo.

Tabela 8 – Despesas fixas não identificadas

<b>DESPESAS FIXAS NÃO IDENTIFICADAS - 1º TRIM/2015</b>	
<b>Descrição</b>	<b>Total</b>
Depreciação	R\$ 2.188,75
Despesa da Escola	R\$ 444,00
Doações	R\$ 45,00
Material de Expediente	R\$ 405,00
Material de Limpeza e Café	R\$ 337,05
Pgto. Água (Bombonas)	R\$ 156,00
Pgto. Aluguel Sala 01	R\$ 2.286,00
Pgto. Assessoria Contábil e Empresarial Ltda	R\$ 840,00
Pgto. Assinatura de Jornal Local	R\$ 22,50
Pgto. Assistência Informática Ltda	R\$ 1.150,00
Pgto. Associação de Pequenas e Médias Empresas	R\$ 129,90
Pgto. Câmara de Indústria e Comércio	R\$ 216,00
Pgto. Condomínio Sala 01	R\$ 768,13
Pgto. Gás	R\$ 31,50
Pgto. Gasolina	R\$ 720,00
Pgto. Hospedagem de Site e E-Mail	R\$ 92,00
Pgto. Instituto Nacional da Propriedade Industrial	R\$ 7,45
Pgto. Internet	R\$ 600,00
Pgto. IPVA	R\$ 253,33
Pgto. Luz Sala 01	R\$ 156,37
Pgto. Manutenções (Consertos)	R\$ 70,94
Pgto. Pro Labore	R\$ 13.800,00
Pgto. Rádio AM	R\$ 900,00
Pgto. Segurança Eletrônica	R\$ 248,00
Pgto. Seguro do Automóvel	R\$ 137,50
Pgto. Telefone I	R\$ 532,62
Pgto. Telefone II	R\$ 342,34
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 26.880,38</b>

*Fonte:* Elaborada pelos autores

O método escolhido para apuração dos custos da empresa e a realização desse estudo é o método de custeio variável que conforme foi observado no referencial teórico somente são alocados aos produtos os custos variáveis. Pode-se observar na Tabela 3 a relação de todos os custos variáveis do período, separados por curso, atingindo, assim, o objetivo geral do trabalho: realizar a apuração de custos na empresa Alpha, prestadora de serviços na área do conhecimento, por meio do método do custeio variável.

Os custos variáveis somam R\$ 15.743,90, esse montante refere-se à contribuição de 79,63% de mão-de-obra, 15,87% de material fornecido para os alunos durante as aulas, em forma de livros, apostilas ou folhas de exercícios e 4,50% destinado à confecção dos certificados que são entregues ao final de cada curso para os alunos que atingiram, no mínimo, 70% de presença no curso. Esses valores devem ser observados, pois variam de acordo com a quantidade de alunos por turma.

Na Tabela 4, estão relacionadas todas as despesas variáveis referentes aos cursos que ocorreram no período do estudo. O total de despesas variáveis totalizou R\$ 4.626,68, composto por 98,07% de imposto e 1,93% referente a despesas com frete e substituição de material inviabilizado para uso, mas que pode variar de acordo com a necessidade de cada curso vigente.

Após esta análise é possível fazer o cálculo da margem de contribuição de cada curso e, posteriormente, o ponto de equilíbrio, já que os custos e despesas fixas também já foram apresentados.

As próximas Tabelas (9, 10 e 11) apresentam a demonstração do resultado do primeiro trimestre da escola, utilizando do método de custeio variável.

Tabela 9 – Margem de contribuição dos serviços prestados

DEMONSTRAÇÃO TRIMESTRAL (1)				
Descrição	Receita de vendas proporcionais	(-) Custos variáveis dos serviços vendidos	(-) Despesas variáveis de vendas	(=) Margem de contribuição dos serviços prestados
Auto Manicure I	R\$ 2.391,00	R\$ 316,00	R\$ 143,46	R\$ 1.931,54
Auto Manicure II	R\$ 1.630,40	R\$ 230,00	R\$ 97,82	R\$ 1.302,58
Auto Maquiagem I	R\$ 1.818,00	R\$ 352,00	R\$ 138,68	R\$ 1.327,32
Auto Maquiagem II	R\$ 1.662,00	R\$ 343,00	R\$ 129,32	R\$ 1.189,68
Concurso INSS	R\$ 8.502,49	R\$ 2.990,00	R\$ 510,15	R\$ 5.002,34
Concurso Pref. C. Barbosa	R\$ 29.421,00	R\$ 5.264,00	R\$ 1.795,26	R\$ 22.361,74
Contabilidade	R\$ 3.424,00	R\$ 1.302,00	R\$ 205,44	R\$ 1.916,56
Departamento Pessoal	R\$ 1.303,75	R\$ 365,40	R\$ 78,23	R\$ 860,13
Dicção, Desinibição e Oratória I	R\$ 6.243,00	R\$ 1.041,00	R\$ 374,58	R\$ 4.827,42
Dicção, Desinibição e Oratória II	R\$ 3.691,33	R\$ 807,00	R\$ 221,48	R\$ 2.662,85
Treinamento Prev. Comb. Incêndio I	R\$ 2.040,00	R\$ 709,00	R\$ 122,40	R\$ 1.208,60
Treinamento Prev. Comb. Incêndio II	R\$ 1.840,00	R\$ 705,00	R\$ 110,40	R\$ 1.024,60
Excel Avançado	R\$ 1.150,80	R\$ 57,60	R\$ 69,05	R\$ 1.024,15
Excel I	R\$ 2.384,00	R\$ 39,00	R\$ 143,04	R\$ 2.201,96
Excel II	R\$ 177,00	R\$ 31,20	R\$ 10,62	R\$ 135,18
Formatação de Computadores	R\$ 3.711,67	R\$ 754,70	R\$ 222,70	R\$ 2.734,27
Formatação de Trabalhos	R\$ 2.033,00	R\$ 21,00	R\$ 121,98	R\$ 1.890,02
NF Eletrônica	R\$ 572,88	R\$ 270,60	R\$ 34,37	R\$ 267,91
Secretariado I	R\$ 880,00	R\$ 22,20	R\$ 52,80	R\$ 805,00
Secretariado II	R\$ 130,06	R\$ 29,60	R\$ 7,80	R\$ 92,66
Windows	R\$ 228,28	R\$ 31,20	R\$ 13,70	R\$ 183,38
Windows Criança I	R\$ 124,95	R\$ 15,60	R\$ 7,50	R\$ 101,85
Windows Criança II	R\$ 198,90	R\$ 15,60	R\$ 11,93	R\$ 171,37
Word Criança	R\$ 66,18	R\$ 31,20	R\$ 3,97	R\$ 31,01
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 75.624,69</b>	<b>R\$ 15.743,90</b>	<b>R\$ 4.626,68</b>	<b>R\$ 55.254,11</b>

Fonte: Elaborada pelos autores

A primeira parte (Tabela 9) da demonstração do resultado apresenta a receita (proporcionalmente à carga horária já ministrada), os custos variáveis e as despesas variáveis. E na última coluna a margem de contribuição dos serviços prestados, que é o resultado da subtração dos custos e despesas variáveis de suas respectivas receitas.

Tabela 10 – Margem de contribuição direta por tipo de curso

<b>DEMONSTRAÇÃO TRIMESTRAL (2)</b>				
<b>Descrição</b>	<b>(=) Margem de contribuição dos serviços prestados</b>	<b>(-) Custos fixos identificados</b>	<b>(-) Despesas fixas identificadas</b>	<b>(=) Margem de contribuição por tipo de curso</b>
<b>Cursos Profissionalizantes e Concursos</b>				
Auto Manicure I	R\$ 1.931,54			
Auto Manicure II	R\$ 1.302,58			
Auto Maquiagem I	R\$ 1.327,32			
Auto Maquiagem II	R\$ 1.189,68			
Concurso INSS	R\$ 5.002,34			
Concurso Pref. C. Barbosa	R\$ 22.361,74	R\$ 12.510,85	R\$ -	R\$ 33.104,51
Contabilidade	R\$ 1.916,56			
Departamento Pessoal	R\$ 860,13			
Dicção, Desinibição e Oratória I	R\$ 4.827,42			
Dicção, Desinibição e Oratória II	R\$ 2.662,85			
Treinamento Prev. Comb. Incêndio I	R\$ 1.208,60			
Treinamento Prev. Comb. Incêndio II	R\$ 1.024,60			
<b>Cursos de Informática</b>				
Excel Avançado	R\$ 1.024,15			
Excel I	R\$ 2.201,96			
Excel II	R\$ 135,18			
Formatação de Computadores	R\$ 2.734,27			
Formatação de Trabalhos	R\$ 1.890,02			
NF Eletrônica	R\$ 267,91	R\$ 20.190,59	R\$ -	-R\$ 10.551,83
Secretariado I	R\$ 805,00			
Secretariado II	R\$ 92,66			
Windows	R\$ 183,38			
Windows Criança I	R\$ 101,85			
Windows Criança II	R\$ 171,37			
Word Criança	R\$ 31,01			
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 55.254,12</b>	<b>R\$ 32.701,44</b>	<b>R\$ -</b>	<b>R\$ 22.552,68</b>

Fonte: Elaborada pelos autores

Na segunda parte (Tabela 10) se fez necessária a separação dos cursos em dois grupos: cursos de informática e cursos profissionalizantes e preparatório para concursos, pois foi dessa forma que possibilitou a identificação dos custos e despesas fixas. Resultando na última coluna com margem de contribuição direta por tipo de curso. Percebe-se, assim, a diferença da margem de contribuição de cada tipo de curso. A soma da margem de contribuição encontrada nos cursos profissionalizantes e preparatórios para concursos foi de R\$ 45.615,36, apresentou custos fixos identificados

de R\$ 12.510,85, resultando em R\$ 33.104,51. Já nos cursos de informática a soma total de margem de contribuição foi de apenas R\$ 9.638,76, seus custos fixos identificados totalizaram R\$ 20.190,59, resultando em R\$ 10.551,83 negativo. Dessa forma, a margem de contribuição de todos os cursos do período, somando os dois tipos de cursos, resultou em R\$ 22.522,68.

Tabela 11 – Demonstração do resultado

DEMONSTRAÇÃO TRIMESTRAL (3)				
Descrição	(=) Margem de contribuição por tipo de curso	(-) Custos fixos não identificados	(-) Despesas fixas não identificadas	(=) Resultado
<b>Cursos Profissionalizantes e Concursos</b>				
Auto Manicure I				
Auto Manicure II				
Auto Maquiagem I				
Auto Maquiagem II				
Concurso INSS				
Concurso Pref. C. Barbosa	R\$ 33.104,51			
Contabilidade				
Departamento Pessoal				
Dicção, Desinibição e Oratória I				
Dicção, Desinibição e Oratória II				
Treinamento Prev. Comb. Incêndio I				
Treinamento Prev. Comb. Incêndio II				
		R\$ 888,00	R\$ 26.880,38	-R\$ 5.215,70
<b>Cursos de Informática</b>				
Excel Avançado				
Excel I				
Excel II				
Formatação de Computadores				
Formatação de Trabalhos				
NF Eletrônica	-R\$ 10.551,83			
Secretariado I				
Secretariado II				
Windows				
Windows Criança I				
Windows Criança II				
Word Criança				
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 22.522,68</b>	<b>R\$ 888,00</b>	<b>R\$ 26.880,38</b>	<b>-R\$ 5.215,70</b>

Fonte: Elaborada pelos autores

E a parte três (Tabela 11) da demonstração do resultado, expõe na sequência a subtração dos custos e despesas fixas não identificadas. Após apresentá-las, pode-se

verificar que resultou em prejuízo para a empresa, no primeiro trimestre de suas atividades do ano.

O ponto de equilíbrio em valor foi calculado com base na margem de contribuição total dos cursos. Para fazer este cálculo foi realizada a análise vertical da demonstração constante na Tabela 12.

Tabela 12 – Margem de contribuição total

<b>MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO TOTAL</b>		
	<b>R\$</b>	<b>AV (%)</b>
<b>Receita de Vendas</b>	<b>R\$ 75.624,68</b>	<b>100,00</b>
(-) Custos variáveis dos serviços prestados	<b>-R\$ 15.743,90</b>	-20,82
(-) Despesas variáveis dos serviços prestados	<b>-R\$ 4.626,68</b>	-6,12
<b>(=) Margem de Contribuição Total</b>	<b>R\$ 55.254,10</b>	<b>73,06</b>

*Fonte:* Elaborada pelos autores

Na tabela 12 foi apresentada a receita com as vendas (vide Tabela 2) que representa na análise vertical 100%. Logo abaixo foram deduzidos os custos variáveis (vide Tabela 3) e as despesas variáveis (vide Tabela 4), com representatividade de 20,82% e 6,12%, respectivamente. E o resultado de 73,06% condiz com a margem de contribuição.

Com o percentual de 73,06% da margem de contribuição é possível calcular o ponto de equilíbrio em valor (R\$). Na Tabela 13, os gastos fixos estão relacionados e somam R\$ 60.469,82 (soma das Tabelas 5, 6, 7 e 8), esse valor deve ser dividido pelo percentual da margem de contribuição, ou seja, 0,7306. O resultado é o ponto de equilíbrio em valor.

Tabela 13 – Ponto de equilíbrio

<b>PONTO DE EQUILÍBRIO</b>		
Custos fixos dos serviços prestados	R\$	33.589,44
Despesas fixas dos serviços prestados	R\$	26.880,38
% da Margem de Contribuição Total		0,7306
<b>Ponto de Equilíbrio</b>	<b>R\$</b>	<b>82.767,34</b>

*Fonte:* Elaborada pelos autores

O montante de R\$ 82.767,34 é o valor que a empresa precisa faturar para igualar com o total de gastos, resultando nem em lucro e nem em prejuízo. Para comprovar o cálculo do ponto de equilíbrio elaborou-se a Demonstração de Resultado conforme a Tabela 14.

Tabela 14 – Simulação do ponto de equilíbrio

<b>SIMULAÇÃO - PONTO DE EQUILÍBRIO</b>		
	<b>R\$</b>	<b>AV (%)</b>
<b>Receita de Vendas</b>	<b>R\$ 82.767,34</b>	<b>100</b>
(-) Custos variáveis dos serviços prestados	-R\$ 17.232,16	-20,82
(-) Despesas variáveis dos serviços prestados	-R\$ 5.065,36	-6,12
<b>(=) Margem de Contribuição Total</b>	<b>R\$ 60.469,82</b>	<b>73,06</b>
(-) Custos fixos identificados	-R\$ 32.701,44	
(-) Despesas fixas identificadas	R\$ -	
(-) Custos fixos não identificados	-R\$ 888,00	
(-) Despesas fixas não identificados	-R\$ 26.880,38	
<b>Lucro do período</b>	<b>R\$ -</b>	

*Fonte:* Elaborada pelos autores

Utilizando-se dos percentuais da Tabela 12, Margem de Contribuição Total, uma vez que aumentando o faturamento aumentam-se os custos e despesas variáveis, tem-se a margem de contribuição representada em 73,06%, o que corresponde a R\$ 60.469,82. Os gastos fixos, logo abaixo, não variam com o aumento das vendas, dessa forma, permanecem os mesmos valores vistos até então, e quando deduzidos da margem de contribuição resulta em R\$ 0,00. Confirma-se, assim, qual deve ser o faturamento para que a empresa atinja o seu ponto de equilíbrio.

## 5 CONCLUSÃO

Os objetivos do estudo foram alcançados através do estudo de caso, realizado na empresa Alpha, ocorrido no primeiro trimestre do presente ano, que foi a proposta do trabalho. Inicialmente foram apurados todos os cursos vigentes no período, sua renda bruta proporcional, em seguida foram apontados todos os gastos e separados em custos e despesas fixas e custos e despesas variáveis. Com esses dados organizados o objetivo

geral do trabalho foi concluído, que consistia em apurar os custos por meio do método de custeio variável.

Com os dados relacionados foi possível demonstrar os gastos, devidamente separados em custos e em despesas, e posteriormente em fixos e variáveis. Todo esse processo foi possível por intermédio de planilhas que facilitam os cálculos e dão maior confiabilidade aos resultados. Os gastos fixos apresentaram mais que o dobro do valor quando comparados aos gastos variáveis do primeiro trimestre do exercício da escola.

A margem de contribuição de cada curso foi calculada após separados os gastos e estruturado sua divisão por curso. A margem de contribuição é consequência da apuração do resultado pelo método de custeio variável. Todos os cursos estudados mostraram participação na margem de contribuição do período, cada um com uma representatividade diferente. Por fim, calculou-se o ponto de equilíbrio e obteve-se o montante de R\$ 82.767,34. Caso o faturamento seja menor que este valor a empresa apresentará prejuízo, pois não liquida todos os gastos do período.

Os resultados encontrados mostram que os cursos menos rentáveis são os cursos de informática, em prol de todo custo de equipamentos, programas, depreciação, mão-de-obra fixa, entre outros. Apesar desse resultado, a empresa possui cursos que apresentaram um bom resultado, isso se deve aos cursos que possuem uma carga horária maior num espaço de tempo menor que os demais. Como exemplo tem-se os preparatórios para concurso, que são obrigados a cumprirem o conteúdo antes do dia da prova, que geralmente ocorre entre 30 e 45 dias. E outros cursos apresentaram resultados menores, como os cursos de informática. Porém, ainda assim, possuem seu mérito. Essa questão deve ser bem observada, uma vez que os cursos de informática trazem outras oportunidades, como: mão-de-obra qualificada para trabalhos em geral (criação de cartões de visita, convites, aperfeiçoamento de fotos, digitação, criação de vídeos, etc.); a empresa se torna mais atrativa por apresentar variedades de cursos, facilitando a venda para mais de um membro da mesma família; entre outros.

Sugere-se que seja organizado um *mix* com os cursos de informática mais procurados e que apresentem melhores resultados. Do contrário será necessário um reajuste nos preços de venda dos cursos, do qual o mercado não está disposto a pagar, baseado na grande dificuldade encontrada em vender cursos.

Esse estudo realizado em uma empresa de prestação de serviços, apurando os custos por meio do método de custeio variável é importante para a academia, uma vez

que os trabalhos encontrados são realizados em setores secundários, que possuem realidades diferentes do setor terciário. Acredita-se que os dados e suas respectivas análises serão úteis para a empresa estudada, já que está diretamente relacionado ao resultado financeiro e à continuidade do negócio, facilitando a tomada de decisão.

Para uma sequência desse estudo e para satisfazer as necessidades desse setor, prestação de serviço na área do conhecimento, é indicado um estudo mais aprofundado apresentando o número mínimo de alunos que é necessário para ofertar determinado curso. Ou, até mesmo, implantar o método de custeio variável numa empresa semelhante, para analisar os resultados num período maior de estudo, como, por exemplo, um exercício/doze meses.

## REFERÊNCIAS

BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. 1. ed. São Paulo: Edições 70, 2011.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. *Fundamentos de metodologia científica*. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BRASIL. Presidência da República. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)> Acesso em: 20 set. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011*. Tabela do Simples Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp139.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp139.htm)> Acesso em 16 maio 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Curso básico de contabilidade de custos*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DUTRA, René Gomes. *Custos: uma abordagem prática*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GNOATTO, Cristiani Debastiani. *Aplicação do método de custeio variável para a apuração dos custos e do resultado de uma indústria frigorífica: um estudo de caso*. Pato Branco, PR. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, 57p.

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

MEDEIROS, Ana Paula Leandro. *Aplicação do método de custeio variável em uma indústria de confecção localizada na região carbonífera*. Criciúma, SC. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, 90p.

MEGLIORINI, Evandir. *Custos*. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012a.

\_\_\_\_\_. *Custos: análise e gestão*. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012b.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria estratégica e operacional*. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

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

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. *Gestão estratégica de custos*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PREIS, Tiago. *Aplicação do custeio variável para a gestão de custos: estudo de caso em uma empresa de transporte rodoviário de cargas*. Pato Branco, PR, SC. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, 46p.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. *Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração*. São Paulo: Atlas, 2009.