

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

EDUARDO MURILO GERALDO

**SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE
LAZER: UM ESTUDO DE CASO DO CLUBE DE PAGODE**

**FLORIANÓPOLIS
2008**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

EDUARDO MURILO GERALDO

**SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE
LAZER: UM ESTUDO DE CASO DO CLUBE DE PAGODE**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção de grau de bacharel em Ciências Contábeis.
Orientador: Prof. Me. Erves Ducati

**FLORIANÓPOLIS
2008**

EDUARDO MURILO GERALDO

SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE LAZER: UM ESTUDO DE CASO DO CLUBE DE PAGODE

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 01 de dezembro de 2008.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Erves Ducati, Mestre
Orientador

Professora Juliane Vieira de Souza, Especialista
Membro

Professor Pedro José Von Mecheln, Doutor
Membro

AGRADECIMENTOS

A realização desse trabalho não seria possível se não fosse pela ajuda e empenho de algumas pessoas, e eu não poderia deixar de lembrá-las da minha gratidão.

Agradeço aos meus pais Jaime Benjamim Geraldo e Alda Nilde Geraldo que sempre me incentivaram a alcançar meus objetivos, sejam eles acadêmicos ou profissionais.

A minha namorada Ana Carolina do Vale Pereira de Oliveira, que me apoiou nos momentos difíceis com muito carinho e compreensão.

Agradeço ao professor Erves Ducati, que com muita paciência e dedicação me orientou, mesmo tendo em vista a orientação paralela a outros alunos.

Sou grato aos donos do estabelecimento onde foi realizado o estudo de caso, Aguinaldo Rodrigues e Rogério Rodrigues, pela colaboração.

Aos meus colegas de sala que de alguma forma me ajudaram durante esses cinco anos de graduação.

Agradeço aos meus amigos do trabalho, André Osaida, Luis Fernando dos Santos Costa e Valério Ferreira, que na minha ausência mantiveram o serviço, para que eu não me preocupasse, enquanto freqüentava as aulas e realizava este trabalho.

Reitero aqui minhas palavras, sendo este um trabalho individual, onde não se pode empreendê-lo sem a ajuda dos que nos cercam.

A todos, meu muito obrigado.

RESUMO

GERALDO, Eduardo Murilo. **Sistema de custos para Empresa Prestadora de Serviços de Lazer: Um Estudo de Caso do Clube de Pagode.** 2008. 56 f. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, 2008.

A empresa em estudo é uma prestadora de serviços de lazer que organiza shows com bandas de pagode, dj's e comercializa bebidas. Ela é identificada como Clube de Pagode, pois não foi permitida a sua identificação. O presente trabalho tem como objetivo apurar os custos da empresa através do custeio por absorção, para que o administrador conheça o comportamento dos custos e consiga coordenar operações, planejar o crescimento empresarial, avaliar e controlar o desempenho, entre outros. No desenvolvimento deste trabalho, procura-se enfatizar a importância da contabilidade de custos abordando-se os métodos de custeio variável e absorção. Apresenta-se também, a caracterização da empresa e seus custos apurados através de modelo proposto. De acordo com as características da empresa, foi sugerido o sistema de custos por absorção para o estudo do comportamento dos custos, já que ela não possui um sistema de custos. Foi apresentado o detalhamento dos custos incorridos no mês de junho de 2008 e as formas de rateio usadas nos custos comuns aos produtos para apuração do lucro bruto de cada produto ou serviço e do resultado do período analisado. A venda de Bebidas é a principal fonte de renda da empresa analisada. O sistema de custos por absorção, que apura o resultado da empresa estudada, evidencia informações relevantes para que os administradores possam analisar e controlar seus custos. De acordo com o sistema de custos por absorção, observa-se que os custos fixos têm um grande peso no resultado e a empresa pode formular uma estratégia para diluí-los aumentando o volume de vendas de ingressos e bebidas. O custo das bebidas vendidas aparece como o segundo maior. A maior contribuição da empresa para os lucros é proveniente das bebidas. Contudo, a venda de ingressos ajuda na venda de bebidas, pois, quanto maior o público maior a venda de bebidas.

Palavras-chaves: Custos. Prestadora de Serviços. Sistema de Custos.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Esquema Básico Custeio Absorção	24
Figura 2 – Esquema Básico Completo Custeio Absorção	26

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Comparação dos Custos e Despesas	40
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Custos totais e unitários dos colaboradores contratados.....	29
Quadro 2 – Custos totais e unitários das bandas de pagode e DJ's contratados.....	30
Quadro 3 – Custos unitários e preço de venda das bebidas	32
Quadro 4 – Custos unitários e preço de venda das bebidas vendidas em doses	33
Quadro 5 – Depreciação mensal da empresa em estudo.....	34
Quadro 6 – Custo das bebidas vendidas no mês de junho de 2008	38
Quadro 7 – Custo das bebidas vendidas em doses no mês de junho de 2008.....	39
Quadro 8 – Receita das bebidas vendidas em doses no mês de junho de 2008.....	42
Quadro 9 – Receita das bebidas vendidas no mês de junho de 2008.....	43
Quadro 10 – Apuração dos custos e do resultado referente ao mês de junho de 2008.....	47

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Custos fixos.....	36
Tabela 2 – Custos variáveis	36
Tabela 3 – Despesas fixas	37
Tabela 4 – Despesas variáveis	37
Tabela 5 – Resumo dos custos totais das bebidas vendidas.....	39
Tabela 6 – Resumo dos custos incorridos no mês de junho de 2008.....	40
Tabela 7 – Resumo das receitas auferidas no mês de junho de 2008	43

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Tema e Problema	11
1.2 Objetivos	11
1.2.1 Objetivo Geral.....	11
1.2.2 Objetivos Específicos.....	12
1.3 Justificativa	12
1.4 Metodologia	12
1.5 Limitações da Pesquisa	14
1.6 Organização da Pesquisa.....	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1 Contabilidade de Custos	16
2.2 Sistema de Custos	18
2.2.1 Custeio Variável.....	19
2.2.2 Custeio por Absorção.....	21
2.2.2.1 Esquema Básico	22
2.2.2.2 Esquema Completo	25
3 A EMPRESA E A APURAÇÃO DOS CUSTOS	28
3.1 Apresentação da Empresa e seus custos	28
3.2 Apuração dos Custos da Empresa em Estudo.....	35
3.3 As Receitas da Empresa em Estudo.....	41
3.4 Apuração do Resultado	44
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	50
REFERÊNCIAS	52
ANEXOS	54

1 INTRODUÇÃO

O aumento da competitividade entre empresas e as exigências do mercado obrigam cada vez mais a melhoria nas políticas de gestão, atendendo às necessidades dos clientes e exigências internas para que o negócio consiga manter-se e obter rentabilidade.

Muitas vezes a decisão não é fácil de ser tomada pelo administrador e, a contabilidade, neste caso é uma fonte de informação importante.

Para Marion (1998, p. 128), “a Contabilidade pode ser considerada como um *sistema de informação* destinado a prover seus usuários de dados para ajudá-los a tomar decisão”. (grifo do autor).

Dentro deste sistema de informação que é a Contabilidade, existem ramificações, das quais, destaca-se a Contabilidade de Custos.

Segundo Martins (2003, p. 21), “A Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões”.

O presente estudo destina-se a apurar os custos da empresa prestadora de serviços de lazer Clube de Pagode através do custeio por absorção, para que os seus administradores possam usar essas informações no seu controle e como forma de mensurar o resultado da atividade ou do negócio.

Os Objetivos da Contabilidade de Custos derivam da necessidade de avaliar estoques na indústria. Por essa razão o controle e a decisão, dentro da contabilidade de custos, nem sempre são completamente atendidos, sendo necessárias certas adaptações quando se deseja desenvolver bem esse seu outro potencial.

Contudo, a Contabilidade de Custos vem ganhando cada vez mais importância dentro da tomada de decisão da empresa, já que com suas informações o administrador consegue gerenciar seus ativos, resolvendo problemas em sua cadeia de produção assim, como ajuda na formação do preço de venda.

1.1 Tema e Problema

As empresas precisam tomar decisões sobre suas atividades, para isso, toda e qualquer informação que o gestor possa usar têm sua relevância no processo de decisão.

A Contabilidade Custos, como extensão da contabilidade tradicional, tem como objetivo básico gerar informações sobre o custo de um determinado produto ou serviço. Portanto, para implantar um método de custeio é necessário conhecer o processo de formação do produto ou serviço da empresa desejada.

Os administradores que pretendem aumentar seus lucros precisam saber, como as suas decisões influenciam os custos dos produtos vendidos ou serviços prestados.

O conhecimento dos custos é importante para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos).

Assim sendo, o problema consiste em: qual o resultado da empresa se os custos forem apurados pelo sistema de custos por absorção?

1.2 Objetivos

Para o desenvolvimento deste estudo, têm-se os seguintes objetivos:

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste estudo é apurar o resultado da empresa em estudo através do custeio por absorção, que apresente a composição dos custos do negócio e mensure o resultado da empresa.

1.2.2 Objetivos Específicos:

- Explanar sobre sistema de custos;
- Apresentar a composição dos custos totais.
- Apurar os custos pelo sistema proposto.

1.3 Justificativa

Para se manter no mercado, as empresas precisam atualizar seus produtos e serviços, com isso o investimento no processo de produção da empresa torna-se um fator obrigatório. Contudo, as empresas sentem a necessidade de um sistema de custos que demonstre aos administradores a composição dos custos dos produtos vendidos ou serviços realizados de forma a mensurar o resultado da atividade ou negócio.

A pesquisa elaborada tem como propósito verificar os custos incorridos pela empresa prestadora de serviços de lazer noturno, através de um estudo de caso no Clube de Pagode. Assim como, apurar o resultado da empresa através do sistema de custos por absorção que informe e demonstre como os custos influenciam no resultado da empresa, para que os administradores possam maximizar os lucros através do controle de seus custos.

Por meio deste trabalho, o autor procura contribuir com o melhor desempenho dessa empresa, através da avaliação dos seus custos, propiciando informações financeiras e de apoio aos objetivos estratégicos da empresa, para a otimização dos custos de suas atividades.

1.4 Metodologia

Para que haja o enriquecimento do conhecimento científico através de uma pesquisa, faz-se necessária, a aplicação da metodologia adequada.

Para Demo (1985, p. 19 apud WILTUSCHINIG 2002):

Metodologia é uma preocupação instrumental. Trata de formas de se fazer ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos. A finalidade da ciência é tratar a realidade teórica e prática. Para atingirmos tal finalidade, colocam-se vários caminhos. Disto trata a metodologia.

Lakatos e Marconi (1991, p. 235 apud MIRANDA 1999) definem monografia como sendo “um estudo sobre um tema específico ou particular com suficiente valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia”.

O presente estudo tem como metodologia para seu desenvolvimento, uma pesquisa bibliográfica e levantamento de informações para a avaliação dos custos e implantação de um sistema de custos, adequado ao Clube de Pagode, que proporcione informações suficientes para o controle dos seus custos.

Para Rey (1993, p. 21 apud WILTUSCHINIG 2002) “Pesquisa é definida como investigação e estudo minudentes e sistemáticos com o fim de descobrir ou estabelecer fatos ou princípios relativos a um campo qualquer do conhecimento”.

Já para Gil (2002, p.19) pesquisa pode ser definida como “o procedimento inicial e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

Esta pesquisa consiste na análise dos custos de uma empresa de pequeno porte, para demonstrar a formação desses custos, e assim, maximizar os lucros através do seu controle. Também, são apresentados conhecimentos científicos sobre a Contabilidade de Custos e seus métodos de custeio. Assim como, a avaliação dos custos da empresa com a implantação de um sistema de custos voltado às peculiaridades da empresa em questão.

Quanto a abordagem do problema, Richardson (1999, p. 80 apud RAUPP, BEUREN 2006, p. 91) afirma que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. A pesquisa tem abordagem qualitativa, pois seu objetivo é a avaliação dos custos do Clube de Pagode e a apuração do resultado da empresa de acordo com o sistema de custos por absorção.

Para Gil (1999 apud RAUPP, BEUREN 2006, p. 81) uma das características mais significativas da pesquisa descritiva está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados. Para Raupp, Beuren (2006, p. 81) “neste contexto, descrever significa identificar,

relatar, comparar, entre outros aspectos”. Sendo assim, quanto aos seus objetivos, a pesquisa classifica-se como descritiva, por buscar dados para a mensuração dos custos da empresa.

A pesquisa iniciou com a busca de dados da empresa em estudo, ou seja, quais os gastos da empresa, as receitas, as características de funcionamento, o quadro funcional, entre outros. Os dados usados nesse trabalho foram obtidos através de planilhas de controle e informações dos sócios.

Quanto aos procedimentos metodológicos, o presente estudo se embasa em estudo de caso. Bruyne, Herman e Schoutheete (1977 apud RAUPP, BEUREN 2006, p. 84) afirmam que “o estudo de caso justifica sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas com vista em apreender a totalidade de uma situação. A riqueza das informações detalhadas auxilia num maior conhecimento e numa possível resolução de problemas relacionados ao assunto estudado”.

Após a análise dos dados, foram feitas as classificações dos gastos: entre custo e despesa; custo fixo e variável, despesa fixa e variável, e a identificação da parte direta e indireta dos custos.

Depois das classificações, houve a escolha dos critérios de rateio, dos custos indiretos, de acordo com as características de cada custo.

Com os percentuais de alocação dos custos indiretos definidos, de acordo com os critérios de rateio, os custos foram rateados entre os produtos gerando a informação da composição dos custos da empresa em relação aos produtos vendidos ou serviços prestados.

As despesas foram alocadas diretamente ao resultado.

1.5 Limitações da Pesquisa

O que se pretende com este trabalho é apurar os custos de uma empresa prestadora de serviços de lazer noturna, que demonstre a estruturação dos custos para que os administradores possam ter controle sobre eles. Portanto, foram formulados alguns objetivos e fica esta monografia limitada a abrangê-los.

Os controles internos das empresas em muitos casos são falhos e em outros casos são inexistentes, o que limita os dados repassados pelos administradores.

O método de custeio escolhido é o Custeio por Absorção, apesar de não ser adequado à tomada de decisão, porque utiliza os rateios dos custos fixos. Devido à particularidades da

empresa estudada o Custeio por Absorção é o mais adequado à empresa, pois existem três tipos de receitas (ingressos masculinos e femininos vendidos, e bebidas vendidas) e para a análise e controle, assim como, geração de informações, o rateio é de uso costumeiro.

Portanto, a aplicação de outros métodos, como ABC, custeio variável, pela falta de controles internos confiáveis, fica prejudicado.

O resultado não está limitado a empresa em questão. Podem-se fazer generalizações tomando este trabalho como referência em relação a outros casos semelhantes.

1.6 Organização da Pesquisa

Com a finalidade de obter um maior entendimento do presente estudo, este foi dividido em quatro capítulos.

O primeiro capítulo apresenta a introdução, tema e problema da pesquisa, objetivo geral e objetivos específicos, a justificativa, metodologia utilizada para a elaboração deste trabalho, as limitações e a organização do estudo.

O segundo capítulo apresenta a fundamentação teórica, onde se discorre sobre a Contabilidade de Custos fazendo menção a sua evolução histórica e com os conceitos de sistema de custos, custeio variável e por absorção.

O terceiro capítulo apresenta a descrição da empresa estudada, bem como a proposta do sistema de custos mais adequado às peculiaridades da empresa em questão.

O quarto capítulo apresenta as conclusões e recomendações do estudo, seguidas das referências utilizadas para a realização do trabalho.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Com a finalidade de obter-se um trabalho científico o presente capítulo apresenta a revisão da literatura utilizada, evidenciando os conceitos de contabilidade de custos, sistema de custos, custeio variável e por absorção..

2.1 Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos nasceu da Contabilidade Financeira, na Revolução Industrial, com a necessidade de avaliar estoques na indústria, pois até aquele momento as transformações patrimoniais nas organizações não eram tão complexas como pareciam ser.

De acordo com Martins (2003, p. 21):

A preocupação primeira dos Contadores, Auditores e Fiscais foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a fazer dela um instrumento de administração. Por essa não-utilização de todo o seu potencial no campo gerencial, deixou a Contabilidade de Custos de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo.

Com o crescente aumento da competitividade das empresas, a contabilidade de custos surge como uma relevante ferramenta dos administradores no controle e tomada de decisão, pois as empresas não podem mais definir seus preços de acordo com os custos incorridos, mas também necessitam analisar os preços praticados no mercado.

Leone (2000, p. 28) diz que “A Contabilidade de Custos apóia-se no estudo do comportamento dos custos diante dos parâmetros. Desse estudo saem informações significativas para os diversos setores das empresas [...]”.

Segundo Martins (2003, p. 22) “Com o advento da nova forma de usar Contabilidade de Custos, ocorreu seu maior aproveitamento em outros campos que não o industrial [...], tais como instituições financeiras, empresas comerciais, firmas de prestação de serviços, etc [...]”.

Também, podemos usar a informação de custos na projeção futura, ou seja, no planejamento, segundo Lunkes (2007, p. 58); “Nesse caso, a empresa pode determiná-lo de acordo com sua relevância na tomada de decisão, sendo assim, a informação do custo é

fundamental no planejamento e controle das atividades por meio do processo orçamentário e avaliação de desempenho”.

Para um melhor entendimento deste trabalho, se faz necessário a apresentação de alguns conceitos e citações importantes, pois podemos encontrar conceitos diferentes para uma única palavra, portanto adotaremos a nomenclatura e a conceituação a seguir baseada em Martins (2003, p. 24-26) conforme segue:

- a) **Gasto** - Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro a entidade, representado por promessa ou entrega de ativos, normalmente dinheiro. Esse conceito é amplo e se aplica a todos os bens e serviços como: gastos com mão-de-obra, gasto com compra de imobilizado, etc.
- b) **Investimento** - Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios futuros, são bens ou serviços que são estocados no ativo para baixa ou amortização quando vendidos, consumidos, desaparecidos ou desvalorizados.
- c) **Custo** - Gasto relativo a bem ou serviço usado na produção de outros bens e serviços que só é reconhecido como custo no momento da utilização.
- d) **Despesa** - Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas. As despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.
- e) **Perdas** - São bens ou serviços consumidos de forma involuntária.

O custo e a despesa são confundidos com facilidade, neste trabalho o custo se refere a sacrifício na produção, e a despesa são outros sacrifícios que a empresa deve ceder, mas que não são relacionados diretamente com a produção e sim com a obtenção de receita.

Segundo Padoveze (2007, p. 318) os custos são classificados de duas maneiras:

1. Quanto ao objeto a ser custeado: custos diretos e indiretos.
2. Quanto ao volume de produção ou venda: custos fixos e variáveis.

De acordo com Leone (2000, p. 58) os custos diretos são aqueles que se conseguem identificar naturalmente ao objeto do custeio. Já os custos indiretos, são aqueles que necessitam de um parâmetro para serem identificados e debitados aos produtos ou serviços, eles são debitados indiretamente por meio de taxas de rateio ou critérios de alocação.

Lunkes (2007, p. 60), conceitua os custos variáveis como os que “variam diretamente em relação ao total e proporcionalmente as mudanças no nível de atividade da empresa”. Já os custos fixos são “custos que permanecem iguais independentemente do nível de atividade”.

Martins (2003, p. 50) acrescenta que alguns tipos de custos podem apresentar uma parcela fixa e outra variável, como no caso da energia elétrica. Custos dessa natureza são chamados às vezes, semivariáveis ou semifixos.

A separação dos custos em fixos e variáveis, é usada geralmente para saber como os custos reagem em função da atividade. Contudo, a classificação diretos e indiretos somente se aplica aos custos e a classificação em variáveis e fixos, além dos custos, pode-se aplicar às despesas.

2.2 Sistema de Custos

O desenvolvimento de um sistema de custos tem sua importância, pois serve como um instrumento de apoio à tomada de decisão dos gestores, para que possam administrar sua empresa adequadamente.

Segundo MATZ, CURRY e FRANK (1973, p. 60),

Embora os detalhes de análise e relatório possam diferir para várias empresas, cada sistema de custo deve ser aperfeiçoado de forma que:

1. Calcule os custos de vendas.
2. Proporcione um meio de avaliar os inventários.
3. Auxilie no controle e na administração da empresa.
4. Meça a eficiência de homens, materiais e máquinas.
5. Ajude a eliminar o desperdício e, como consequência, reduza o custo.
6. Proporcione comparação com outras empresas.
7. Auxilie no estabelecimento dos preços de venda.
8. Forneça dados para diversos processos analíticos.

A importação de sistemas de custos prontos de outras empresas é muito perigoso, pois cada estabelecimento possui características próprias, a utilização de sistemas já em funcionamento só poderá dar bons resultados se as empresas utilizarem mão-de-obra e produtos semelhantes, se os custos forem realmente muito parecidos e se as informações que os administradores necessitarem forem as mesmas. O fato de um sistema estar funcionando muito bem em uma empresa não quer dizer que ele vá funcionar perfeitamente em outra.

De acordo com Garrison (1991, p. 65 apud PADOVESE 2007):

[...] temos que ter em mente claramente que o propósito essencial de qualquer sistema de custo é acumular custos para utilização gerencial. Um sistema de custo não é um fim em si mesmo. Em outras palavras, ele é uma ferramenta gerencial, que existe para fornecer ao administrador dados de custos necessários para dirigir os assuntos de uma organização.

Um dos objetivos da informação contábil é a sua utilização gerencial. O sistema de custos deve absorver dados das diversas áreas da empresa, organizá-los e emitir os relatórios a serem usados pelos administradores no controle de seus custos e na tomada de decisão.

Segundo Martins (2003, p. 357) “o sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar”. O autor acredita que se as pessoas não colaborarem ou falharem, tanto no recolhimento de dados quanto no seu manuseio, o sistema acabará por falir e uma má informação às vezes é pior do que nenhuma.

Após a implantação de um Sistema de Custos, os resultados aparecerão com o tempo, pois é necessário um período de treinamento para as pessoas que trabalharão com o sistema, estas deverão estar informadas da finalidade e importância da implantação do mesmo, somente assim a empresa poderá usar uma informação confiável no processo de tomada de decisão.

2.2.1 Custeio Variável

Este tipo de custeamento, também chamado de custeio direto, não aloca os custos fixos aos produtos e serviços, sendo considerados como despesas do exercício e transferidos diretamente para o resultado, ficando o custo dos produtos subavaliado, por isso não é aceito pela legislação do Imposto de Renda, porém, as informações são apresentadas próprias para fins de tomada de decisões. Já os custos e despesas que variam diretamente sobre os produtos ou serviços, sendo claramente identificados, são apropriados diretamente aos produtos.

Segundo Backer e Jacobsen (1978, p. 34) no custeio variável:

os custos gerais fixos de produção são tratados como custos do período e não como custos dos produtos;... Assim, no custeio direto, os custos gerais fixos de produção são excluídos do valor da produção em andamento e dos estoques de produtos acabados. Isto pode ter um efeito marcante sobre o lucro do período e sobre os custos dos estoques incluídos no balanço.

Para Lunkes (2007, p. 61), “o custeio variável mensura o custo de um produto e serviço de acordo com os recursos variáveis usados para produzi-lo ou executá-lo.”

Ainda, segundo Lunkes (2007, p. 62), “Tradicionalmente, as empresas utilizam essas informações geradas pelo custeio variável para a tomada de decisão sobre preço de venda, aumento ou diminuição da produção, abertura ou fechamento de uma unidade, entre outros.”

De acordo com Martins (2003, p. 202), “[...] o resultado pelo custeio variável sempre acompanha a inclinação das Vendas, enquanto que pelo Absorção isso não ocorre necessariamente.”

Com o aumento do volume de vendas conseqüentemente aumenta-se o lucro, ou seja, o custeio variável é diretamente proporcional às vendas.

Segundo Padoveze (2007, p. 326) o custeamento direto tem as seguintes vantagens: os custos são objetivamente mensuráveis e não sofrem com processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns; o lucro não é afetado pelo aumento ou diminuição de inventários; os dados para análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos; é totalmente integrado com o custo-padrão e o orçamento flexível; possibilita clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisão; entre outras.

Também, são relacionadas por Padoveze (2007, p. 326) algumas desvantagens do custeamento direto:

- A exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa a sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período.
- Na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio.
- O custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

O custeamento variável evidencia os custos dos produtos sem usar os rateios, que podem ser arbitrários, e por isso é o mais indicado para a tomada de decisão. Porém sua

utilização é só para fins gerenciais, pois ele fere os princípios contábeis e não é aceito pela Receita Federal como critério fiscal.

2.2.2 Custeio por Absorção

É o método que consiste na apropriação de todos os custos aos produtos acabados e/ou serviços. Este sistema procura absorver ao máximo, todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, decorrentes do processo produtivo de um determinado produto.

Várias são as maneiras com que os autores denominam o sistema de custeio por absorção.

Para Crepaldi (1998, apud LUNKES, 2007 p. 63), “o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, à produção e execução do período.”

Martins (2003, p. 37) refere-se como a “[...] apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.”

No custeio por absorção os custos comuns a dois ou mais objetos serão alocados aos objetos. Para isso, são usados critérios de rateio.

De acordo com Maher (2001, p.231) “O rateio de custos representa a atribuição de um custo indireto a um objeto do custo, segundo uma certa base.”

As empresas se deparam com muitas exigências de rateios de custos, provenientes dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, legislação tributária, Comissão de Valores Mobiliários, agências reguladoras (empresas de serviço público: água e energia elétrica, por exemplo), entre outros.

Segundo Padoveze (2007, p. 328) o custeio por absorção:

“que é o mais utilizado por ser o critério fiscal e legal em praticamente todo o mundo, incorpora os custos fixos e indiretos industriais (Mão-de-Obra Indireta, Despesas Gerais e Depreciações) aos produtos, traduzindo esses gastos em custo unitário através de procedimentos de rateio das despesas e alocação aos diversos produtos e serviços.

Este critério é adotado pela contabilidade financeira, portanto é válido para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados, o Imposto de Renda também o admite, é utilizado obrigatoriamente, no caso de empresas que apuram o resultado pelo lucro real.

Já Santos (1990, p.34) diz que “[...] o método de custeamento por absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisões, porque tem como premissa básica os rateios dos chamados custos fixos, que, apesar de se aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas.”

Os custos fixos são rateados de forma mais ou menos arbitrária. Essa arbitrariedade pode levar à apresentação de informações enganadoras.

Para que possam ser feitas as devidas alocações dos custos aos produtos, Martins (2003 p. 57) demonstra o esquema básico e o esquema completo, nos quais vão ser identificados como podem ser feitos estes rateios.

2.2.2.1 Esquema Básico

A contabilização dos custos pode ser feita de acordo com um esquema básico, que consiste em separar custos e despesas, apropriar os custos diretos aos produtos e fazer um rateio dos custos indiretos para alocá-los também aos produtos.

Este é um modelo normalmente utilizado em empresas de pequeno porte, ou seja, que não possuem diversos departamentos onde os produtos passam, sendo assim a alocação dos custos é mais simplificada ficando ligada diretamente aos produtos.

Martins (2003) separou o esquema básico em três passos conforme se apresenta:

1º passo consiste na separação entre custos e despesas.

Teremos então os custos de produção (gastos com a produção), que podem ser, por exemplo, salários da fábrica, matéria prima consumida, energia elétrica da fábrica, manutenção da fábrica, e outros que integrarão os custos dos produtos.

As despesas, com vendas (comissão vendedores, fretes), administrativas (salários da administração, honorários diretoria) e financeiras (juros), não entram no custo de produção, por isso são colocadas diretamente no resultado.

2º passo, trata da apropriação dos custos diretos aos produtos.

Digamos que uma empresa fabrica três produtos diferentes, deve ser feita a distribuição dos custos a estes itens.

Suponhamos que o valor da matéria prima para a confecção destes produtos foi de R\$ 100,00 (cem reais), sendo que o produto A consumiu 15%, o produto B 45% e o produto C 40%, com isso o valor da matéria prima usada na confecção do produto A foi R\$ 15,00 (quinze reais), do B foi R\$ 45,00 (quarenta e cinco reais) e do C foi R\$ 40,00 (quarenta reais), faz-se assim então a distribuição dos custos diretos de produção aos três itens produzidos.

3º passo, resulta da apropriação dos custos indiretos.

Os custos indiretos devem ser alocados de acordo com critérios de rateios mais adequados e que reflitam o valor mais aproximado da verdade para que as distorções sejam pequenas e que tragam consigo o menor grau de arbitrariedade.

A Figura 1 apresenta o esquema básico de Martins (2003, p.57) que evidencia a separação entre custos e despesas. A despesa é debitada diretamente ao resultado do período. Já os custos são separados em diretos e indiretos. Os custos diretos são alocados diretamente aos produtos e os indiretos são rateados entre os produtos. Com a alocação dos custos diretos e o rateio dos indiretos aos produtos, têm-se o valor do estoque, que vendido torna-se o custo dos produtos vendidos. O custo dos produtos vendidos é debitado no resultado do período.

ESQUEMA BÁSICO CUSTEIO ABSORÇÃO

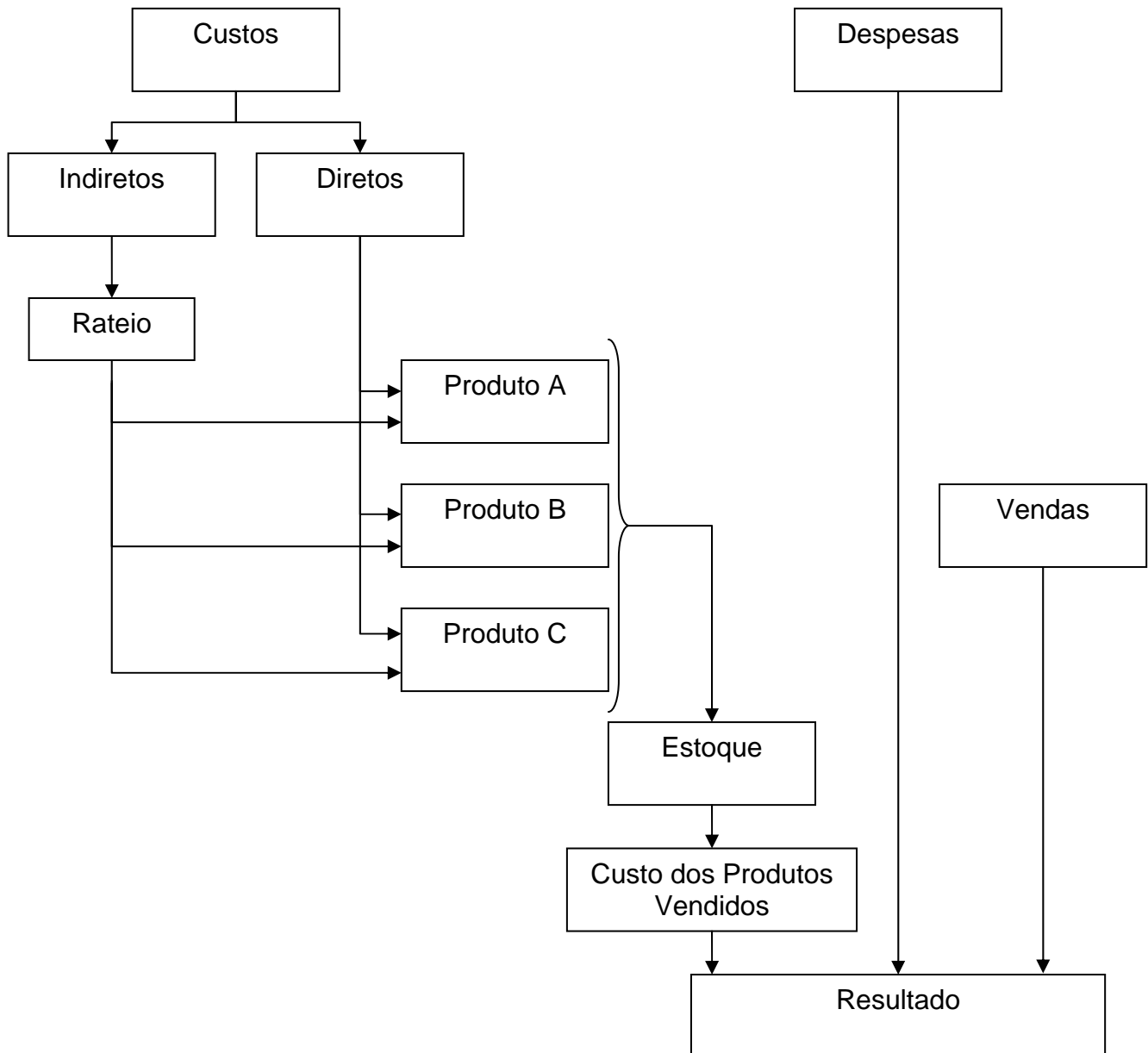


Figura 1: Esquema Básico Custeio Absorção
 Fonte: MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

Os custos incorridos só irão para o resultado caso sejam vendidos os produtos, contudo as despesas do período são debitadas ao Resultado do período em que são incorridas.

2.2.2.2 Esquema Completo

A divisão da fábrica em departamentos que desenvolvem atividades semelhantes, chama-se departamentalização, e estes podem ser divididos em dois grupos, Departamento de Produção e Departamento de Serviços.

Segundo Martins (2003, p. 65) “Departamento é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas, em que se desenvolvem atividades homogêneas.”

O esquema completo trata-se da contabilização dos custos através da departamentalização aplicado normalmente em empresas de médio e grande porte onde se divide em centros de custos.

Para Martins (2003, p. 67) centro de custos “é a unidade mínima de acumulação de Custos Indiretos. Mas não é necessariamente uma unidade administrativa, só ocorrendo quando coincide com o próprio departamento. [...]”.

De acordo com Martins (2003, p.73), este esquema envolve seis passos:

- 1º Passo – Separação entre Custos e Despesas.
- 2º Passo – Apropriação dos Custos Diretos diretamente aos produtos.
- 3º Passo – Apropriação dos Custos Indiretos que pertencem, visivelmente, aos Departamentos, agrupando, à parte, os comuns.
- 4º Passo – Rateio dos Custos Indiretos comuns aos diversos Departamentos, quer de Produção, quer de Serviços.
- 5º Passo – Escolha da seqüência de rateio dos Custos acumulados nos Departamentos de Serviços e sua distribuição aos demais Departamentos.
- 6º Passo – Atribuição dos Custos Indiretos que agora só estão nos Departamentos de Produção aos produtos, segundo critérios fixados.

Na Figura 2 pode ser visualizado este esquema da contabilidade de custos, Martins (2003, p. 74).

ESQUEMA BÁSICO COMPLETO CUSTEIO ABSORÇÃO

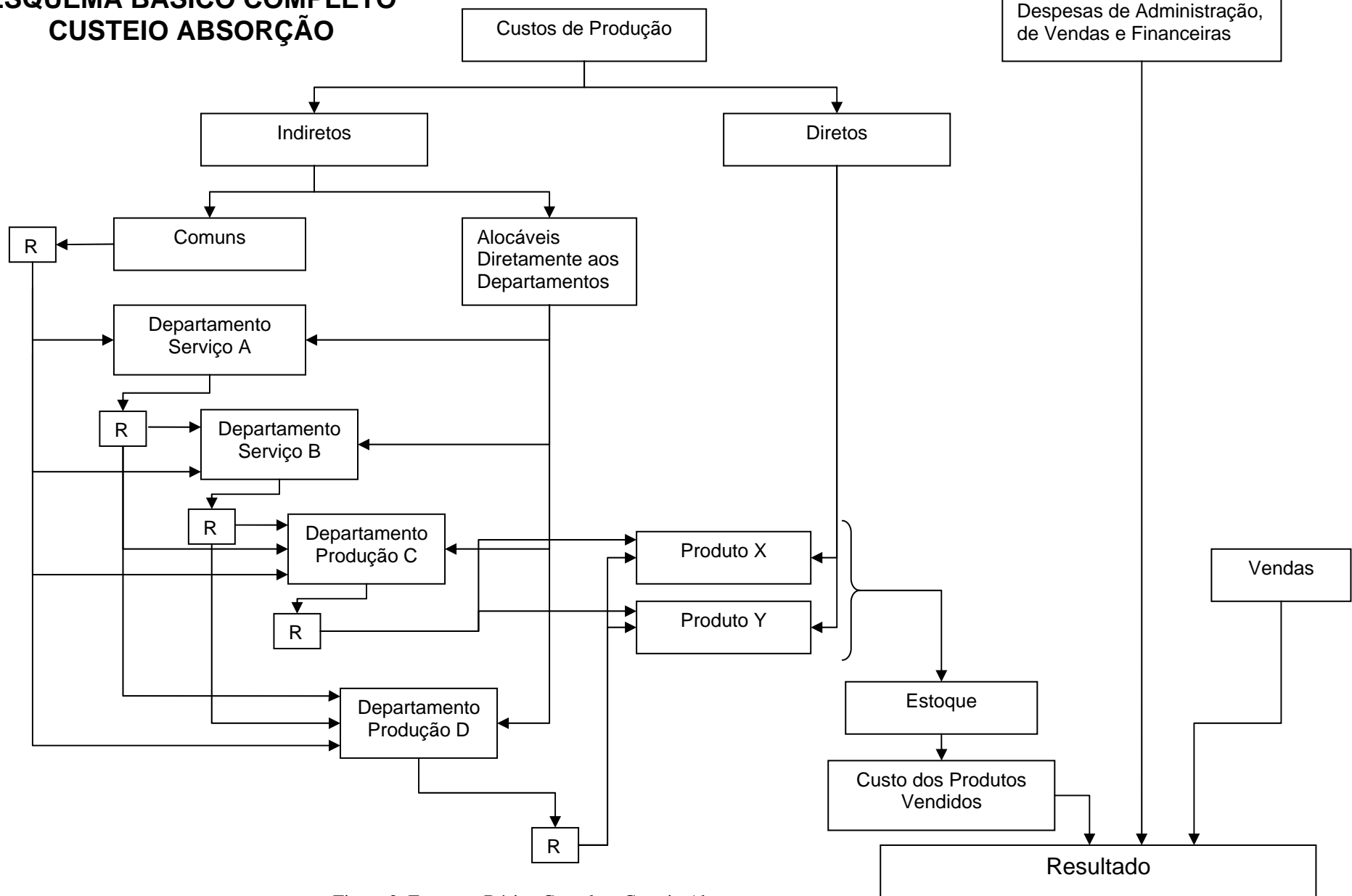


Figura 2: Esquema Básico Completo Custeio Absorção
 Fonte: MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

Os setores que atuam diretamente sobre os produtos, são chamados de Departamento de Produção, e os seus custos são alocados diretamente aos produtos. Já o Departamento de Serviços não podem apropriar seus custos direto aos produtos, pois prestam serviço para vários departamentos, sendo assim, seus custos devem ser alocados para os que utilizam.

Martins (2003, p. 79), diz que “Todos os Custos Indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc.”.

Deve haver consistência na aplicação desses critérios, isto é muito importante para que haja uma avaliação semelhante em vários períodos, de forma a não haver distorções nos resultados.

O próximo capítulo apresenta a caracterização da empresa prestadora de serviços de lazer denominada Clube de Pagode, descreve os custos e despesas incorridas pela empresa no mês de junho de 2008 e a apuração dos custos pelo método de custeio por absorção.

3 A EMPRESA E A APURAÇÃO DOS CUSTOS

Este tópico apresenta a caracterização dos gastos do Clube de Pagode e os valores pagos no mês de junho de 2008. Em seguida, mostra a apuração dos custos da empresa estudada, de acordo com o sistema de custos por absorção.

3.1 Apresentação da Empresa e seus custos

A empresa analisada é de pequeno porte e atua no ramo de lazer, oferecendo shows com bandas de pagode e comercializando bebidas.

Iniciou suas atividades em fevereiro de 2008 e realiza eventos nas noites de sexta-feira e sábado, apresentando bandas de pagode conhecidas e lançando novas bandas no mercado.

O seu quadro funcional é contratado por evento, os serviços administrativos são feitos pelos sócios com assessoria de uma pessoa que não é funcionária, que será considerada, neste trabalho, auxiliar administrativa. Portanto, não existe um quadro funcional efetivo.

Os serviços são prestados conforme descrito a seguir:

- **1 (um) auxiliar administrativo** – ajuda os sócios no levantamento dos ingressos vendidos, estoque de bebidas, custos, pagamento de pessoal, conferência de valores dos ingressos e bebidas vendidas, compra de material de limpeza, contratação de bandas, entre outras atividades.
- **12 (doze) seguranças** – a quantidade de seguranças pode variar de acordo com o evento, mas normalmente essa é a quantidade contratada. Sendo que, 2 (dois) seguranças ficam do lado de fora, 3 (três) revistam os clientes na entrada, 2 (dois) cuidam dos camarotes superiores, 2 (dois) cuidam dos camarotes anexos à pista e também da pista e 3 (três) ficam circulando no interior do clube cuidando da pista e do bar.
- **5 (cinco) pessoas na portaria** – geralmente ficam 2 (duas) pessoas recolhendo os ingressos e 3 (três) nas bilheterias.

- **6 (seis) pessoas no Bar** – 2 (dois) no bar dos camarotes superiores e 4 (quatro) no bar da pista.
- **3 (três) auxiliares de serviços gerais** – na manhã seguinte ao evento, 3 (três) auxiliares de serviços gerais são contratados para fazer a limpeza do estabelecimento.

No quadro 1 é demonstrado o quadro de contratados com seus custos unitários e totais:

Quadro 1 – Custos totais e unitários dos colaboradores contratados.

Contratados	Quant.	Custo Unitário R\$	Custo Total R\$
Auxiliar Administrativo	1	1.500,00	1.500,00
Segurança	12	85,00	1.020,00
Portaria	5	60,00	300,00
Bar	6	60,00	360,00
Serviços Gerais	3	75,00	225,00
Total	27		3.405,00

Fonte: elaborado pelo autor.

A empresa não tem gastos com encargos sociais, pois o quadro funcional é contratado por serviço.

Além dos colaboradores contratados a empresa em questão, incorre em outros dois tipos de custos com uma particularidade distinta, pois são eles que atraem, entre outros fatores, os clientes para a casa de shows: as Bandas de Pagode e os DJ's contratados.

- São contratadas, geralmente, três Bandas de Pagode por noite de evento, variando de acordo com a disponibilidade no mercado, preço exigido e aceitação dos clientes. A empresa ajuda a lançar novas bandas de pagode no mercado, dando oportunidade, mas só continuam tocando as bandas que têm uma maior aceitação do público. Os contatos geralmente são estabelecidos diretamente entre os sócios e os produtores das bandas. O valor do custo unitário, demonstrado no quadro 2, é uma média do custo total, pois

a informação disponibilizada foi o gasto total do mês e as bandas variam de preço para se apresentar.

- Os DJ's contratados são fixos, chamados DJ's residentes. São 2 (dois) DJ's com certa experiência e que não são exclusivos do clube, mas tem seus dias fixos na semana, um se apresenta na sexta-feira e o outro no sábado. São pagos R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais) a cada DJ por apresentação.

O quadro 2 demonstra os custos das bandas e dos dj's no mês de junho de 2008, sendo que, o clube abriu suas portas nove vezes nesse mês:

Quadro 2 – Custos totais e unitários das bandas de pagode e DJ's contratados.

Contratados	Quant.	Custo Unitário R\$	Custo Total R\$
Bandas de Pagode	27	1.062,59	28.690,00
DJ's residentes	18	150	2.700,00
Total			31.390,00

Fonte: elaborado pelo autor.

O valor total das bandas contratadas, é referente ao mês, são contratadas 3 (três) bandas por noite de funcionamento, sendo que foram 9 (nove) dias de funcionamento no mês de junho de 2008, totalizando 27 (vinte e sete) bandas de pagode. O custo unitário das bandas é a média do custo total entre as 27 (vinte e sete) bandas contratadas no mês.

A empresa não possui um sistema de custos. Os preços estabelecidos são de acordo com a concorrência e sempre estão de acordo com a média do mercado. Os controles internos são falhos e em determinadas situações inexistem.

Seus ingressos são vendidos pelos valores: R\$ 20,00 (vinte reais) o masculino e R\$ 10,00 (dez reais) o feminino, somente na portaria do clube e são distribuídos convites de cortesia, também existe uma lista de convidados que não pagam à entrada.

A lotação máxima, conforme anexos Planta Baixa Térreo e Planta Baixa Mezanino, é de 424 pessoas. Os sócios compram mensalmente, conforme contrato, 400 convites no valor total de R\$ 88,00, sendo 250 convites masculinos e 150 femininos.

No mês de junho de 2008, foram vendidos 149 ingressos masculinos e 66 ingressos femininos, sendo que, a média de público por noite (nove noites) foi de aproximadamente 285 pessoas.

São vendidos os camarotes superiores por R\$ 500,00 (quinhentos reais), valor este que é dado como consumação aos usuários, sendo que podem usar o camarote até 13 pessoas e sua entrada no clube não está inclusa no valor do camarote.

A maior receita provém das bebidas vendidas, mas nos últimos meses essa receita vem caindo por causa da publicação da Lei 11.705/2008, mais conhecida como “Lei Seca”, que modifica o Código de Trânsito Brasileiro com a finalidade de estabelecer alcoolemia zero e impor penalidades mais severas ao condutor que for flagrado dirigindo embriagado, assim como altera a Lei 9.294/96, que impõe restrições ao uso e propaganda de bebidas alcoólicas, obrigando os estabelecimentos comerciais em que se vendem ou oferecem bebidas alcoólicas a estampar, no recinto, aviso de que constitui crime dirigir sob a influência de álcool.

Com isso, o administrador precisa de um maior controle de seus custos, para que mesmo com a queda na venda de bebidas, e conseqüentemente de receita, ele possa manter uma boa lucratividade do negócio, já que seus custos e despesas fixas são altos.

O quadro 3 apresenta o custo e o preço de venda das bebidas:

Quadro 3 – Custos unitários e preço de venda das bebidas.

Bebidas	Custo Unitário R\$	Preço de Venda R\$
Cerveja Lata (Skol)	0,90	4,00
Energético Lata (Red Bull)	4,00	12,00
Sminorff Ice Garrafa 275ml	4,00	8,00
Refrigerante Lata	1,00	3,00
Água Garrafa 600ml	0,36	2,00
Garrafa Vodka Sminorff	16,25	60,00
Garrafa Red Label	60,00	160,00
Garrafa Black Label	110,00	190,00
Garrafa Chivas	160,00	190,00
Garrafa Passport	26,70	80,00
Garrafa Bacardi	14,95	60,00

Fonte: elaborado pelo autor.

As bebidas apresentadas no quadro 3, são vendidas em unidades. Contudo, as garrafas de Vodka Sminorff, Red Label, Black Label, Chivas, Passport e Bacardi, também são vendidas em doses.

No caso das bebidas vendidas em doses, não há um controle com medidores de doses, por isso fica difícil mensurar os seus custos. Os bares e restaurantes entendem que 1 (um) litro equivale a 18 (dezoito) doses, mas utilizam como parâmetro que 1 (um) litro de bebida equivale a 16 (dezesesseis) doses, afirmam que é por causa do “chorinho”, portanto este critério é usado nesse estudo.

O quadro 4 apresenta o resumo dos custos por litro, por dose e o preço de venda por dose.

Quadro 4 – Custos unitários e preço de venda das bebidas vendidas em doses.

Bebidas	Custo por Litro R\$	Custo por Dose R\$	Preço de Venda por Dose R\$
Vodka Sminorff	16,25	1,02	5,00
Red Label	60,00	3,75	10,00
Black Label	110,00	6,88	15,00
Chivas	160,00	10,00	12,00
Passport	26,70	1,67	8,00
Bacardi	14,95	0,93	5,00
Conhaque	15,00	0,94	5,00
Tequila	31,80	1,99	10,00
Martini	14,30	0,89	5,00
Campari	25,79	1,61	6,00

Fonte: elaborado pelo autor.

Os proprietários compram as bebidas de acordo com sua experiência, não existe um fornecedor fixo, eles pesquisam os preços e compram de fornecedores que oferecem as melhores vantagens aliadas ao custo.

A empresa estudada possui equipamentos elétricos e eletrônicos usados na produção de seus serviços. O quadro 5 apresenta um inventário dos equipamentos e sua depreciação mensal calculada pelo método linear, de acordo com a legislação fiscal vigente.

Quadro 5 – Depreciação mensal da empresa em estudo.

Equipamentos	Custo Unitário (R\$)	Vida Útil (Anos)	Taxa Deprec. Mensal (%)	Deprec. Mensal (R\$)	Quant.	Total da Depreciação Mensal (R\$)
Freezer Brastemp - 3.800 litros	2.800,00	10	0,8333	23,33	1	23,33
Freezer Metal Frio - 3.500 litros	2.370,00	10	0,8333	19,75	1	19,75
Jogo de Luz	10.000,00	10	0,8333	83,33	1	83,33
CDJ - Pionner	3.700,00	5	1,6666	61,67	1	61,67
Computador Pentium*	1.500,00	5	1,6666	25,00	1	25,00
Impressora HP	350,00	5	1,6666	5,83	1	5,83
Scanner HP	329,00	5	1,6666	5,48	1	5,48
TV LCD Semp Toshiba	2.889,00	5	1,6666	48,15	2	96,30
Condicionador de Ar - 30.000 BTU	4.285,71	10	0,8333	35,71	7	249,97
Exaustor	199,00	10	0,8333	1,66	2	3,32
Total						573,98

Fonte: elaborado pelo autor.

Além dos freezers informados, a empresa possui 3 (três) freezers da Skol em consignação, conforme contrato para fornecimento exclusivo dessa marca de cerveja.

Para a apresentação das bandas de Pagode e DJ's, é gasto mensalmente R\$ 400,00 com aluguel de equipamentos (caixas de som, microfones, mesa de som, máquina de fumaça).

A contabilidade da empresa é feita por um escritório particular, onde são apurados os impostos mensais e realizados os devidos pagamentos, e tem um custo mensal de R\$ 480,00.

É pago mensalmente aluguel no valor de R\$ 3.500,00 e conforme o contrato de aluguel fica por conta da casa o pagamento mensal de IPTU no valor de R\$ 190,00.

A energia elétrica, do mês de junho de 2008, custou R\$ 1.232,84 mensais, assim como, a água teve um gasto no mesmo mês de R\$ 403,09.

Para manter os serviços de cartão de crédito no estabelecimento, a empresa paga mensalmente R\$ 540,00 às empresas VISA e MASTERCARD, pela manutenção e uso das máquinas de cartão de crédito.

Seus gastos com internet são fixos e pagos mensalmente o valor de R\$ 134,00. As despesas com o uso da linha telefônica de junho foram R\$ 358,71.

A empresa paga R\$ 0,22 para a confecção de cada ingresso, conforme contrato com um fornecedor exclusivo, contudo a quantidade estipula por mês é de 250 masculinos e 150 ingressos femininos.

E por último, a empresa estudada, contratou uma empresa de vigilância e instalou um alarme, sendo que, gasta mensalmente para a execução dos serviços R\$ 150,00.

3.2 Apuração dos Custos da Empresa em Estudo

Nesta pesquisa, utiliza-se como base, para a apresentação dos custos da empresa, o método de custeio por absorção, que apesar de sua informação não ser considerada muito confiável para a tomada de decisão, contribui para o controle e apuração dos custos da empresa em estudo.

Devido a particularidades da empresa, o custeio por absorção é o mais adequado, para análise e controle, assim como, a geração de informações, pois determinados custos são comuns aos produtos e serviços e não há como alocá-los sem a utilização dos rateios.

Pelas deficiências encontradas nos controles internos da empresa impossibilita o uso, de por exemplo, do custeio variável, não sendo possível aplicar o uso da margem de contribuição de cada produto, ponto de equilíbrio, entre outros, pois com as particularidades das receitas é necessário o rateio de alguns custos e despesas comuns aos produtos ou serviços.

Assim, mesmo diante das dificuldades, apresenta-se os gastos separados em: custo fixo e custo variável, despesa fixa e despesa variável. As informações são referentes ao mês de Junho de 2008, os valores representados estão em reais.

- **Custos fixos**, constantes na tabela 1, são os gastos necessários para produzir um produto ou serviço que permanecem constantes independentemente do nível de atividade, volume de vendas ou produção do período. Os valores foram extraídos da planilha de controle dos proprietários da empresa.

Tabela 1 – Custos fixos.

<i>ITEM</i>	<i>R\$</i>
Aluguel	3.500,00
Aluguel de Equipamentos Caixa de som	400,00
Ingressos	88,00
Depreciação	573,98
Máquina de Cartão de Crédito	540,00
Salários	3.405,00
Shows de Pagode e DJ's	31.390,00
Total	39.896,98

Fonte: elaborado pelo autor.

- **Custos variáveis**, constantes na tabela 2, são gastos necessários para produzir um produto ou serviço que variam diretamente em relação ao total e proporcionalmente as mudanças no nível de atividade da empresa (Lunkes, 2007), no caso, água e energia elétrica. Estes valores foram extraídos das faturas da Casan e Celesc, respectivamente.

Tabela 2 – Custos variáveis.

<i>ITEM</i>	<i>R\$</i>
Água	403,09
Energia Elétrica	1.232,84
Total	1.635,93

Fonte: elaborado pelo autor.

- **Despesas fixas**, constantes das tabela 3, são gastos necessários para entregar um produto ou serviço que não variam de acordo com volume produzido, serviço prestado ou mercadoria vendida. Os dados apresentados foram extraídos das faturas dos respectivos prestadores de serviço e da prefeitura de São José, no caso do IPTU.

Tabela 3 – Despesas fixas.

<i>ITEM</i>	<i>R\$</i>
Alarme	150,00
Escritório de Contabilidade	480,00
Internet	134,00
IPTU	190,00
Total	954,00

Fonte: elaborado pelo autor.

- **Despesas variáveis**, constantes da tabela 4, são gastos necessários para entregar um produto e serviço que variam de acordo com volume produzido, serviço prestado ou mercadoria vendida. O dado foi extraído da fatura do prestador de serviços telefônicos.

Tabela 4 – Despesas variáveis.

<i>ITEM</i>	<i>R\$</i>
Telefone	358,71
Total	358,71

Fonte: elaborado pelo autor.

Segundo Martins (2003, p. 26), “todo produto vendido e todo serviço ou utilidade transferidos provocam despesa. Costumamos chamá-lo de Custo do Produto Vendido...”.

O quadro 6, apresenta os Custos das Bebidas Vendidas, referentes ao mês de junho de 2008. Sendo que, seus dados foram extraídos de uma planilha de controle da empresa.

Quadro 6 – Custos das bebidas vendidas no mês de junho de 2008.

Bebidas	Custo Unitário R\$	Quantidade Vendida	Custo Total R\$
Cerveja (Skol)	0,90	6.480	5.832,00
Energético (Red Bull)	4,00	486	1.944,00
Sminorff Ice	4,00	324	1.296,00
Refrigerante	1,00	1.728	1.728,00
Água	0,36	864	311,04
Garrafa Vodka Sminorff	16,25	67	1.088,75
Garrafa Red Label	60,00	16	960,00
Garrafa Black Label	110,00	2	220,00
Garrafa Chivas	160,00	1	160,00
Garrafa Passport	26,70	27	720,90
Garrafa Bacardi	14,95	9	134,55
<i>Total dos Custos das Bebidas Vendidas</i>			<i>14.395,24</i>

Fonte: elaborado pelo autor.

As bebidas informadas no quadro 6, foram vendidas em unidades.

A empresa em estudo, também, vende bebidas em doses. O quadro 7 apresenta o Custo das Bebidas Vendidas em doses, referente ao mês de Junho de 2008 e seus dados foram obtidos em uma planilha de controle da empresa.

Quadro 7 – Custos das bebidas vendidas em doses no mês de junho de 2008.

Bebidas	Custo por Dose R\$	Quantidade Vendida Litros	Quantidade Vendida Doses	Custo Total R\$
Vodka Sminorff	1,02	68	1.088	1.109,76
Red Label	3,75	15	240	900,00
Passport	1,67	27	432	721,44
Bacardi	0,93	9	144	133,92
Conhaque	0,94	18	288	270,72
Tequila	1,99	0,5	8	15,92
Martini	0,89	9	144	128,16
Campari	1,61	4,5	72	115,92
<i>Total dos Custos das Bebidas em Dose Vendidas</i>				3.392,84

Fonte: elaborado pelo autor.

A tabela 5 apresenta um resumo dos custos das Bebidas Vendidas e das Bebidas Vendidas em Dose. Os dados foram extraídos do quadro 6 e 7 deste estudo.

Tabela 5 – Resumos dos custos totais das bebidas vendidas.

<i>ITEM</i>	<i>R\$</i>
Bebidas	14.395,24
Bebidas em Dose	3.392,84
<i>Total</i>	17.788,08

Fonte: elaborado pelo autor.

A média de público é de 285 pessoas por noite ou 2.565 pessoas no mês estudado.

Depois de feitas as separações dos custos e despesas, entre fixas e variáveis, a tabela 6, evidencia o resumo desses gastos para melhor visualização. Estes dados foram extraídos das tabela 1, tabela 2, tabela 3, tabela 4 e tabela 5.

Tabela 6 – Resumo dos custos incorridos no mês de junho de 2008.

<i>ITEM</i>	<i>R\$</i>
Custos Fixos	39.898,98
Custos Variáveis	1.635,93
Despesas Fixas	954,00
Despesas Variáveis	358,71
Custo Total das Bebidas Vendidas	17.788,08
<i>Total</i>	<i>60.633,70</i>

Fonte: elaborado pelo autor.

A partir dessas informações construiu-se o Gráfico 1, que apresenta uma comparação em termos percentuais dos custos e despesas da empresa em estudo, que nos permite fazer a seguinte análise:

Gráfico de Comparação dos Custos e Despesas

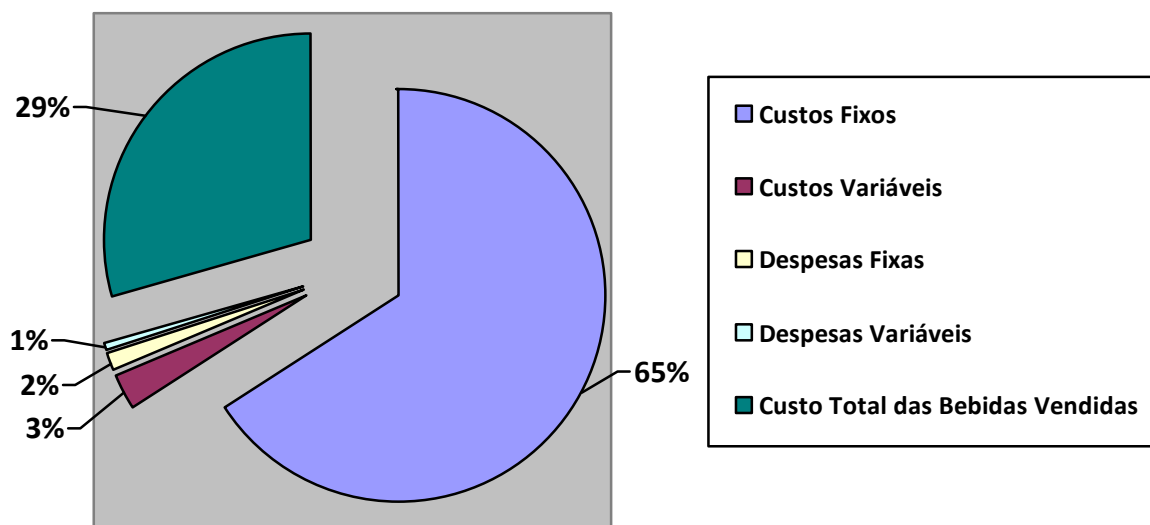


Gráfico 1: Comparação dos Custos e Despesas.

Fonte: elaborado pelo autor.

- a) O gráfico demonstra que os Custos Fixos com 65% do total dos gastos, são os mais significativos, esses custos englobam aluguel do espaço usado, aluguel de equipamentos, depreciação, máquinas de cartão de crédito, salários e shows de bandas de pagode e DJ's. Se detalharmos um pouco mais essa categoria de custos denota-se que, 78,68% dos Custos Fixos são gastos com shows de bandas de pagode e DJ's.

- b) Se por um lado os custos fixos são os mais significativos; tem-se também, as despesas fixas, as despesas variáveis e os custos variáveis com 2%, 1% e 3% respectivamente, como os menores gastos do clube. Dessas categorias, o destaque fica com a energia elétrica, que teve um custo de R\$ 1.232,84 com 41,81% do total das três categorias que somaram R\$ 2.948,64 de gastos com o clube.

Os gastos com bandas de pagodes e DJ's e com energia elétrica, se destacam. As bandas de pagode e DJ's atraem os clientes, por isso os administradores precisam trabalhar com muito cuidado esse gasto. Se houver uma grande contratação de bandas baratas e pouco conhecidas, os clientes podem não comparecer, por isso os administradores precisam balancear as bandas contratadas, trazendo grupos com fama no mercado da música. Assim como, os DJ's contratados devem ter uma boa experiência, para que suas músicas agradem ao público.

A energia elétrica serve, principalmente, para a música ambiente e para o jogo de luz. Por se tratar de um clube de pagode, não importa ter uma banda boa tocando e DJ's excelentes se o som não for de qualidade, para isso são necessários, além das caixas de som, aparelhos amplificadores, mesas de som, etc., o que consome muita energia. O jogo de luz também é importante em uma casa de shows, pois ele produz um efeito visual no ambiente e faz com que as pessoas fiquem atraídas e empolgadas.

3.3 As Receitas da Empresa em Estudo

O Clube de Pagode obteve em junho de 2008 uma receita de *ingressos vendidos* no valor de R\$ 3.640,00 (R\$ 2.980,00 ingressos masculinos e R\$ 660,00 ingressos femininos) e uma receita de *bebidas vendidas* de R\$ 65.794,00, conforme quadros 8 e 9 a seguir.

As bebidas vendidas em doses são difíceis de controlar e há muito desperdício ao serem servidas. O quadro 8 apresenta a quantidade de doses vendidas e a receita no mês de junho de 2008. Os dados constantes nesse quadro foram obtidos de uma planilha de controle dos sócios.

Quadro 8 – Receita das bebidas vendidas em doses no mês de junho de 2008.

Bebidas	Preço de Venda R\$	Quantidade Vendida Doses	Receita R\$
Vodka Sminorff	5,00	1.088	5.440,00
Red Label	10,00	240	2.400,00
Passport	8,00	432	3.456,00
Bacardi	5,00	144	720,00
Conhaque	5,00	288	1.440,00
Tequila	10,00	8	80,00
Martini	5,00	144	720,00
Campari	6,00	72	432,00
<i>Receita Total das Bebidas em Dose Vendidas</i>			<i>14.688,00</i>

Fonte: elaborado pelo autor.

O quadro 9 apresenta a quantidade vendida e a receita das bebidas vendidas por unidade no mês de junho de 2008. Os dados foram obtidos de acordo com planilha de controle da empresa.

Quadro 9 – Receita das bebidas vendidas no mês de junho de 2008.

Bebidas	Preço de Venda R\$	Quantidade Vendida	Receita R\$
Cerveja (Skol)	4,00	6.480	25.920,00
Energético (Red Bull)	12,00	486	5.832,00
Sminorff Ice	8,00	324	2.592,00
Refrigerante	3,00	1.728	5.184,00
Água	2,00	864	1.728,00
Garrafa Vodka Sminorff	60,00	67	4.020,00
Garrafa Red Label	160,00	16	2.560,00
Garrafa Black Label	190,00	2	380,00
Garrafa Chivas	190,00	1	190,00
Garrafa Passport	80,00	27	2.160,00
Garrafa Bacardi	60,00	9	540,00
<i>Receita Total das Bebidas Vendidas</i>			<i>51.106,00</i>

Fonte: elaborado pelo autor.

A tabela 7 apresenta o resumo das receitas auferidas no mês de junho de 2008 pela empresa em estudo.

Tabela 7 – Resumo das receitas auferidas no mês de junho de 2008.

<i>ITEM</i>	<i>R\$</i>
Receita com Bebidas Vendidas	65.794,00
Receita com Ingressos Masculinos Vendidos	2.980,00
Receita com Ingressos Femininos Vendidos	660,00
<i>Total</i>	69.434,00

Fonte: elaborado pelo autor.

O Clube de Pagode tem como principal receita a venda de bebidas, contudo a receita com ingressos também é importante. A empresa deve vender mais e distribuir uma quantidade

menor de ingressos para que sua receita aumente, pois média de público é de 285 pessoas por noite ou 2.565 pessoas no mês estudado e foram vendidos apenas 215 ingressos.

3.4 Apuração do Resultado

Através do custeio por absorção, é apurado o resultado da operação da empresa, referente ao mês de junho de 2008.

Os custos indiretos foram rateados entre os produtos, porém alguns custos têm uma parte direta identificável. Estes custos diretos identificáveis foram alocados diretamente aos produtos.

1. Custo das Bebidas Vendidas: por serem custos relacionados somente com as bebidas, foram alocados diretamente às bebidas.
2. Ingressos: custo fixo, que por ser relacionado somente com os ingressos, é alocado diretamente.
3. Água: esse custo variável é comum a todos os produtos, foi usado como critério de rateio o percentual da receita bruta dos produtos em relação ao seu total e ficou assim distribuído: 94,76% para as bebidas, 4,29% para os ingressos masculinos e 0,95% para os ingressos femininos.
4. Energia Elétrica: também é um custo variável comum a todos os produtos e o critério de rateio usado foi o mesmo da água, percentual da receita bruta dos produtos em relação ao seu total, com 94,76% para bebidas, 4,29% para os ingressos masculinos e 0,95% para os ingressos femininos.
5. Aluguel: é um custo fixo com uma parte direta e outra indireta, sendo que, o critério de rateio usado é a área usada por produto, conforme os anexos: Planta Baixa Térreo e Planta Baixa Mezanino. O clube tem uma área total de 424,67 m². As áreas usadas diretamente na venda de ingressos são: bilheteria 3,75 m² e recepção 7,56m², que foram rateados entre os ingressos masculinos e femininos de acordo com a quantidade vendida. As áreas usadas diretamente na venda de bebidas são: bares 19,18 m² e depósito 2,20 m². As demais áreas são comuns aos ingressos e bebidas, e os custos foram rateados com relação ao percentual da receita bruta de cada produto em relação ao total da receita bruta.

Portanto os custos ficaram assim distribuídos: 5,03% diretamente às bebidas; 2,66% diretamente aos ingressos, sendo 1,84% masculino e 0,82% feminino. Os restantes 92,31% foram rateados de acordo com o percentual da receita bruta de cada produto em relação ao total da receita bruta, ficando 94,76% para as bebidas, 4,29% para os ingressos masculinos e 0,95% para os ingressos femininos.

6. Aluguel de equipamentos caixa de som: esse custo fixo, que também é comum a todos os produtos, foi rateado conforme o aluguel, ou seja, o percentual da receita bruta de cada produto em relação ao total da receita bruta, ficando 94,76% para as bebidas, 4,29% para os ingressos masculinos e 0,95% para os ingressos femininos.
7. Depreciação: a depreciação mensal dos 2 (dois) freezers foram alocadas diretamente às bebidas, com um custo de R\$ 43,08. O restante foi rateado aos produtos de acordo com o critério do percentual da receita bruta de cada produto em relação a receita bruta total, com 94,76% às bebidas, 4,29% aos ingressos masculinos e 0,95% aos ingressos femininos.
8. Máquina de cartão de crédito: o seu custo é alocado diretamente às bebidas, pois conforme informações dos administradores os cartões de crédito são usados somente para as bebidas, não há máquinas na portaria.
9. Salários: como informado anteriormente temos 6 (seis) pessoas no bar com o custo total de R\$ 360,00, que é alocado diretamente às bebidas. Também, há 5 (cinco) seguranças na portaria com o custo de R\$ 425,00 e 5 (cinco) pessoas na portaria vendendo e recolhendo os ingressos com o custo de R\$ 300,00, o total é de R\$ 725,00 que são rateados aos ingressos de acordo com a quantidade de ingressos vendidos 149 masculino e 66 feminino, com o percentual de respectivamente 69,30% e 30,70%. Os demais foram rateados aos produtos de acordo com o critério do percentual da receita bruta dos produtos em relação ao total da receita bruta, sendo que, 94,76% para as bebidas, 4,29% aos ingressos masculinos e 0,95% aos ingressos femininos.
10. Shows de Pagode e DJ's: esse custo fixo é comum aos produtos, portanto foi usado o critério de rateio do percentual da receita bruta dos produtos em relação ao total da receita bruta, onde 94,76% é para as bebidas, 4,29% para os ingressos masculinos e 0,95% para os ingressos femininos.

O Clube de Pagode é considerado empresa de pequeno porte e adota o Super Simples para apurar seus tributos.

A empresa estudada se enquadra no artigo 17, § 2º da Nova Lei Complementar 123/2006, como empresa de pequeno porte que se dedique à prestação de outros serviços que não foram vetados por esta lei complementar. Segundo o artigo 18, § 5º, inciso VII da L.C. 123/2006, o Clube de Pagode será tributado na forma do anexo III desta lei complementar.

Para a apuração dos tributos da empresa em estudo, foi considerado que iniciou sua atividade no mês de junho de 2008, pois foram omitidos pelos sócios o faturamento de fevereiro a maio de 2008.

Início de Atividade em 06/2008

Faturamento 06/2008 - R\$ 69.434,00

Imposto Simples a pagar:

Em 06/2008

R\$ 69.434,00/ 1 X 12 = R\$ 833.208,00 (base de cálculo para alíquota)

Alíquota extraída anexo III, L.C. 123/2006 = 12,54%

Imposto devido no mês: R\$ 69.434,00 X 12,54% = 8.707,02

Os tributos devidos deverão ser pagos por meio de documento único de arrecadação no mês subsequente aquele a que se referir. A data de vencimento é regulada pelo comitê gestor, sendo que o atraso no pagamento está sujeito a encargos legais na forma prevista na legislação do imposto sobre a renda.

O quadro 10 apresenta a apuração dos custos e do resultado no mês de junho de 2008 do Clube de Pagode, de acordo com os critérios de rateio já descritos.

Quadro 10 – Apuração dos custos e do resultado referente ao mês de junho de 2008.

	BEBIDAS	INGRESSOS MASCULINOS	INGRESSOS FEMININOS	TOTAL
Receita Bruta	65.794,00	2.980,00	660,00	69.434,00
Impostos	8.250,57	373,69	82,76	8.707,02
Receita Líquida	57.543,43	2.606,31	577,24	60.726,98
(-) Custo das Bebidas Vendidas	17.788,08			17.788,08
(-) Custos Variáveis	1.550,21	70,18	15,54	1.635,93
Água	381,97	17,29	3,83	
Energia Elétrica	1.168,24	52,89	11,71	
(-) Custos Fixos	37.006,39	2.246,51	644,08	39.896,98
Aluguel	3.061,55	138,60	30,70	
Parte Direta do Aluguel	176,05	64,40	28,70	
Aluguel de Equipamentos	379,04	17,16	3,80	
Ingressos (Direto)		55,00	33,00	
Depreciação (Indireto)	503,08	22,77	5,05	
Parte Direta da Depreciação	43,08			
Máq. Cartão de Crédito (Direto)	540,00			
Salários (Indireto)	2.198,43	99,53	22,04	
Parte Direta dos Salários	360,00	502,42	222,58	
Shows de Pagode e DJ's	29.745,16	1.346,63	298,21	
(=) Lucro Bruto	1.198,75	289,62	(82,38)	1.405,99
(-) Despesas Variáveis				358,71
Telefone				358,71
(-) Despesas Fixas				954,00
Alarme				150,00
Escritório de Contabilidade				480,00
Internet				134,00
IPTU				190,00
(=) Resultado				93,28

Fonte: elaborado pelo autor.

O lucro apresentado no mês de junho de 2008 foi de R\$ 93,28 (noventa e três reais e vinte e oito centavos) é colocado à disposição dos sócios, e diante das informações constantes do quadro 10, pode-se efetuar a seguinte análise:

Pode-se observar, de acordo com as tabelas e gráfico apresentado anteriormente, que os custos fixos têm um grande peso no resultado, a empresa pode formular uma estratégia para diluí-los aumentando o volume de vendas de bebidas e ingressos.

De acordo com o quadro 10, o lucro bruto apresentado pela venda de bebidas foi de R\$ 1.198,75 e dos ingressos masculinos de R\$ 289,62, sendo que os ingressos femininos apresentaram um prejuízo de R\$ (82,38). As bebidas apresentam a maior contribuição da empresa para os lucros, mas a venda de ingressos torna-se importante, quando percebemos que ela propicia que a venda de bebidas tenha uma boa lucratividade.

O clube de pagode deve aumentar a quantidade de clientes, através de investimento em marketing e promoções, assim como, deve cobrar pelos ingressos. A média de público é de 285 pessoas por noite ou 2.565 pessoas no mês estudado, mas foram vendidos somente 215 ingressos durante todo o mês, com isso, a empresa deixa de faturar cerca de R\$ 30.000,00 por mês. O aumento do público pagante é a melhor saída para o aumento da receita, sendo que, a divulgação e as promoções são as melhores ferramentas.

O custo das bebidas vendidas é o segundo maior, a empresa pode dar maior importância na compra desses produtos para revenda, através de contratos com fornecedores que oferecem melhores preços e condições de pagamento.

A busca por melhorias do sistema proposto deve ser uma constante, principalmente melhorando os controles internos para que a informação gerada seja confiável e os administradores consigam controlar com mais eficácia os custos da empresa; de modo que torne possível a aplicação de outros métodos de custeio, onde haja pouco ou onde não seja necessário aplicar critérios de rateio, que podem nos levar a soluções arbitrárias.

O presente estudo teve limitações dos dados repassados. Os controles internos da empresa são falhos e em determinadas situações inexistem, isso acarreta em dados imprecisos que necessitam de uma análise muitas vezes arbitrária, no nosso caso foi usado o rateio. Contudo, o uso de alguns controles internos pode trazer um alto custo para a empresa, tornando-os impossíveis de serem aplicados.

Os custos indiretos foram apropriados aos produtos mediante critérios de rateio. Há uma grande dificuldade de encontrar um critério em nível bastante aceitável, portanto a arbitrariedade sempre vai existir em menor ou em maior grau. Alguns critérios só são aceitos

por não haver alternativas melhores. Em determinados casos, há recursos matemáticos e estatísticos que podem ajudar a resolver esses problemas, mas nem sempre é possível sua utilização.

A alteração do critério de rateio usado pode provocar mudanças significativas no valor apontado como custo dos produtos, sem que de fato nenhuma outra modificação tenha ocorrido na prestação dos serviços.

Os critérios usados nesse estudo foram: o percentual da receita bruta de cada produto, em relação à receita bruta total, o percentual da quantidade de ingressos vendidos e área usada por produto. Houve uma preocupação em alocar os custos indiretos a cada produto vendido (bebidas e ingressos), que está presente nos dois critérios de rateio.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O objetivo deste trabalho foi de desenvolver um sistema de custos adequado, para gerar informações de como se comportam os custos da empresa em estudo.

Para atingir o objetivo foram identificados os elementos que compõem a contabilidade de custos, assim como a nomenclatura e conceitos, para a geração de informação e controle importantes para a gestão de empresas, os métodos de custeio aplicáveis, a interligação destes elementos em um único sistema de custos e por fim a proposta de um sistema de custos para a empresa em estudo.

Com a finalidade de fundamentar o sistema de custos proposto elaborou-se levantamento e pesquisa bibliográfica apresentando conceitos e relevância de elementos da contabilidade de custos.

A pesquisa teve como resultado a formulação de um sistema de custos que evidencia a contribuição de cada produto para o lucro/prejuízo da empresa, através da alocação dos custos diretos aos produtos e alocação dos custos indiretos usando critérios de rateio.

O trabalho teve limitações quanto as informações repassadas. A empresa não possui controles internos adequados, isso acarreta em dados imprecisos que necessitam de uma análise muitas vezes arbitrária. O uso generalizado de dados imprecisos pode oferecer resultados que não estão de acordo com a realidade. Contudo, alguns controles internos podem trazer um alto custo para a empresa, tornando-os impossíveis de serem aplicados.

Por fim, conforme objetivos específicos, foi feito a explanação sobre sistema de custos informando da sua importância, limitações e propósito; assim como, a apresentação da composição dos custos totais da empresa estudada e suas particularidades; e por fim foi proposto um sistema de custos adequado à empresa em estudo.

O objetivo geral e os objetivos específicos deste trabalho foram alcançados. A apuração do resultado traz informações relevantes para que os administradores possam analisar e controlar seus custos de uma forma mais adequada aos objetivos da empresa estudada.

Recomenda-se a busca por melhorias do sistema proposto, principalmente melhorando os controles internos, para que os dados gerados possam ser analisados de forma confiável, o que ajuda no controle dos custos e determinação das variações e suas causas; de modo que torne possível a aplicação de outros métodos de custeio que não necessitem dos rateios.

Recomenda-se ainda, que sejam feitos outros estudos sugerindo outros métodos de custeio e critérios de rateio, para o enriquecimento do sistema de custos proposto por este trabalho.

REFERÊNCIAS

BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. *Contabilidade de Custos: Um enfoque para Administração de Empresas*. São Paulo: Mcgraw-hill do Brasil, 1978. 2 v.

BRASIL. Lei nº 11.705, de 19 de junho de 2008. Altera a Lei no 9.503, de 23 de setembro de 1997, que institui o Código de Trânsito Brasileiro, e a Lei no 9.294, de 15 de julho de 1996, que dispõe sobre as restrições ao uso e à propaganda de produtos fumíferos, bebidas alcoólicas, medicamentos, terapias e defensivos agrícolas, nos termos do § 4º do art. 220 da Constituição Federal, para inibir o consumo de bebida alcoólica por condutor de veículo automotor, e dá outras providências. In: SENADO FEDERAL. *Legislação Republicana Brasileira*. Brasília, 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11705.htm>. Acesso em: 13 set. 2008.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Alterada pela Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007. In: SENADO FEDERAL. *Legislação Republicana Brasileira*. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 02 dez. 2008.

CARDOSO NETO, Felicíssimo. *Contabilidade de Custos: sistemas, técnicas de apropriação e gestão*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1985.v.1.

CREPALDI, S. A. *Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas, 1998.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projeto de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos da metodologia científica*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos: planejamento, implantação e controle*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUNKES, Rogério João. *Contabilidade Gerencial: um enfoque na tomada de decisão*. Florianópolis: VisualBooks, 2007.

MAHER, Michael. *Contabilidade de Custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel J.; FRANK, George W. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1973.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação*. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. *Metodologia da Pesquisa aplicável às Ciências Sociais*. In BEUREN, Ilse Maria (org). *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa Social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. 7. ed. São Pulo: Atlas, 2004.

SANTOS, Edno Oliveira dos. *Administração Financeira da Pequena e Média Empresa*. São Pulo: Atlas, 2001.

SANTOS, Joel José dos. *Análise de Custos: Um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal*. 2. ed. São Pulo: Atlas, 1990.

WILTUSCHINIG, Anacleto. *A proposta de um modelo para aplicação da análise da relação custo/volume/lucro em um restaurante: um estudo de caso*. 2002. 48 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

ANEXOS

