

ERIVALDO OLIVEIRA SOUZA

**ANALISE DOS CUSTOS IDENTIFICANDO QUE PRODUTO
TEM MAIOR RENTABILIDADE**

Monografia apresentada a UFPR
Universidade Federal do Paraná, pré-
requisito para a obtenção do grau de
especialista em Contabilidade e Finanças.

Orientador: Dr. Lauro Brito de Almeida

Palotina

2006

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	4
1.1 Contexto e questão de pesquisa.....	5
1.2 Objetivos Gerais e Específicos	5
1.2.1 Objetivo geral.....	5
1.2.2 Objetivos específicos	5
1.3 Justificativa do tema.....	5
CAPÍTULO 2	7
2.1 Considerações iniciais Evolução dos sistemas de custeio.....	7
2.2 Origem dos Custos	7
2.2.1 Serviços	8
2.2.2 Custos	8
2.2.3 Classificação dos Custos	10
2.2.4 Custos Diretos e Indiretos	10
2.2.4.1 Custos Diretos.....	10
2.2.4.2 Custos Indiretos	12
2.2.5 Despesas	15
2.2.5.1 Despesas variáveis	16
2.2.5.2 Despesas fixas.....	16
CAPÍTULO 3	18
3.1 Tipologia de Pesquisa.....	18
3.2 Método de Coleta de Dados	19
CAPÍTULO 4	21
4.1 Definindo e caracterizando as empresas de serviços.....	21
4.2 Considerações finais.....	23
CAPÍTULO 5	24
5.1 Estudo prático	24
5.2 Caracterização da empresa	24
5.3 Estudo Prático Dados	25
5.4 Estudo Prático Desenvolvimento	29
CAPÍTULO 6	37
6.1 Conclusões e recomendações.....	37
6.4 Conclusões	37
BIBLIOGRAFIA	38

INTRODUÇÃO

Em face à atual conjuntura, onde a economia caminha para uma efetivação do processo de globalização, surgem incertezas que influenciam direta e indiretamente na situação econômica das entidades e dos diversos ramos de atividade, de uma forma geral.

Dado a isto, é de suma importância conhecer a empresa, para saber como anda sua saúde financeira. Para tal, a busca de informações, precisas na tomada de decisão é essencial, e a análise dos custos é uma extraordinária fonte de informações.

Por ser uma ferramenta contábil, o uso de tal análise leva a possibilidade de evidenciar a real situação em que a entidade se encontra, possibilitando a busca de meios adequados para melhorar este fator, tanto em face à sua liquidez como de endividamento. Torna-se, portanto possível, por meio desta técnica, avaliar o passado, além de objetivar e projetar os negócios da empresa.

Assim, diminui a margem de erro da empresa na tomada de decisão e possibilita a busca de alternativas viáveis, assim como pode demonstrar qual será a hora certa de comprar ou vender, dentre tantas outras, objetivando um aumento de rentabilidade.

Outro aspecto importante é observar a situação do capital de giro, visto ser este a mola propulsora do objeto social da empresa analisada, observando o desenvolvimento das contas entre os diversos exercícios e entre elas com relação ao total monetário,

É notório que a contabilidade tem um papel essencial na administração, sendo que, por meio dessas análises, torna-se possível evidenciar a posição econômica e financeira, possibilitando demonstrar a evolução das contas com exatidão apreciar o ocorrido na entidade, com vistas a projeções.

1.1 CONTEXTO E QUESTÃO DE PESQUISA

A empresa a ser analisada tem um porte econômico significativo, contemplando uma excelente receita, mas apresenta um resultado não muito relevante.

1.2 OBJETIVOS GERAIS E ESPECÍFICOS

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo do presente trabalho é analisar os custos em uma empresa cooperativa de Eletrificação, identificando qual produto tem maior rentabilidade.

1.2.2 Objetivos específicos

O presente estudo apresenta o seguinte objetivo específico, ao analisar os custos da empresa, visando identificar a rentabilidade desta prestadora de serviços, demonstrar a viabilidade da manutenção dos serviços de eletrificação, evidenciando que este tem sido o sustentáculo da empresa.

1.3 JUSTIFICATIVA DO TEMA

Num mercado cada vez mais globalizado, a concorrência passa a ter escala mundial e favorece a oferta de bens e serviços de alta qualidade e com baixos custos.

Assim sendo, melhorar a eficiência e reestruturar a empresa, voltando-a para eficácia, tornaram-se metas comuns no atual ambiente de negócios e, com isso, as informações de custos passaram a ser cada vez mais relevantes.

CAPÍTULO 2

2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS EVOLUÇÃO DOS SISTEMAS DE CUSTEIO

Este capítulo descreve a evolução dos sistemas de custeio mostrando, principalmente, os sistemas de custeio tradicional e direto, e as aplicações e limitações destes nos diversos setores da economia. Aborda também, os conceitos e as terminologias adotadas pela contabilidade de custos e que são de grande valia para uma melhor compreensão deste trabalho.

2.2 ORIGEM DOS CUSTOS

A apuração de custos surgiu em atendimento às necessidades da administração nas organizações e, desde a época da Revolução Industrial, vem sendo aperfeiçoada como parte do sistema de informação gerencial das empresas.

O objetivo maior da Contabilidade de Custos é de que a partir de seus conceitos, técnicas e métodos, classificar e mensurar os fatos contábeis ocorridos dentro do ciclo interno das entidades, gerando informações para melhor conhecimento do processo produtivo, em busca de melhorias contínuas, determinação de custo, municiando seus gerentes para tomada de decisões, ao nível de execução e planejamento dos negócios das entidades, e para Leone (2000, p. 19),

“A Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”.

A contabilidade é por excelência uma ciência informativa, a escolha de um método ou outro de custeio vai depender muito do tipo de negócio de cada empresa, do seu perfil de administração e principalmente do seu plano estratégico.

O homem tem se utilizado dos bens e serviços desde o início da civilização. A princípio a “produção” era realizada através da coleta dos bens da natureza objetivando apenas a sobrevivência da família. Com o domínio das técnicas de produção, surge o “excedente”, que dará início ao comércio resultando em grandes organizações comerciais.

O controle e comercialização do excedente exigem técnicas gerenciais, surgindo assim o controle dos custos.

Sob este argumento Dutra (2000, p. 18), coloca que é “a partir do momento em que o homem explora os bens que estão disponíveis na natureza e os transforma para seu uso, consumo e utilização, o valor destes aumenta ou diminui conforme a complexidade de sua elaboração”.

2.2.1 Serviços

Devido à importância de serviços na nossa economia moderna, os assuntos relacionados com custos não podem ser ignorados.

Vanderbeck (2001, p.210), afirma que, serviço é um benefício intangível, como consultoria, projeto, cuidados pessoais, transporte e entretenimento, assim, não tem propriedades físicas e é consumido no momento em que é fornecido, não podendo ser guardado ou armazenado, e, portanto não colocado em estoque.

2.2.2 Custos

As empresas, independentemente da área de atuação (comércio, indústria ou serviços), possuem gastos. Estes gastos se subdividem genericamente em custos, despesas variáveis e despesas fixas. A análise destes gastos se faz necessária para a apuração correta de sua lucratividade e também para o gerenciamento financeiro mais eficiente. (MARTINS, 2003, p. 41)

Os custos referem-se aos gastos efetuados com materiais e insumos (na produção do bem, no caso da indústria), aquisição do produto (no caso do comércio) ou realização dos serviços.

O custo também é um gasto, que é reconhecido como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para fabricação de um produto ou execução de um serviço. Exemplo: na sua aquisição, a matéria prima foi um gasto que imediatamente se tornou investimento e, assim, ficou durante o tempo de sua estocagem, sem que aparecesse nenhum outro gasto associado a ela; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o custo da matéria prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado (estocado) até sua venda (Martins,2000).

Para Leone (1997), segundo a definição de um dicionário de economia, "custo é o valor dos fatores de produção consumidos por uma firma para produzir ou distribuir produtos ou serviços, ou ambos" (The McGraw-Hill Dictionary of modern economics. New York: McGraw-Hill,1965.p.121). Esta definição combina com a idéia de que custo é consumo, exposta pelo Prof. Cibilis da Rocha Viana, em seu livro Teoria geral da contabilidade, (1972). De acordo com os Profs. Lawrence H. Hammer, William K. Carter e Milton Usry (1994:21), "o termo custo é bem definido, quando vem modificado por descrições como direto, primário, de conversão, indireto, fixo, variável, controlável, do produto, do período, conjunto, estimado, padrão, irreversível, ou caixa. Cada qualificativo implica um tributo que é muito importante na mensuração dos custos."

Já Padoveze (1997) define custos como os gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São gastos efetuados pela empresa e que farão nascer os seus produtos. Portanto, podemos dizer que os custos são os gastos relacionados aos produtos, e posteriormente ativados quando os produtos objetos desses gastos forem gerados. De modo geral, são os gastos ligados à área industrial da empresa.

Assim, pode-se dizer que, quando o gasto é referente a bens e serviços utilizados na produção, ele é considerado custo, ou seja, custo só se refere a sacrifício na produção. Como exemplos a matéria prima, a mão-de-obra e outros gastos utilizados na produção de um bem.

Martins (2003), afirma que o custo também é um gasto, só que reconhecido como tal, isso é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Ainda, nas considerações de Vanderbeck, sobre as relações causa-efeito entre as atividades de custos,

Após identificar as atividades, conduzir estudos de tempo, encontrar relação causa-efeito entre as atividades e os custos, computar as taxas de alocação e colocar os dados em um formato de margem de contribuição, os números de custos desejados foram obtidos. (2001, p. 227)

2.2.3 Classificação dos Custos

Conforme Martins (2003, p. 51), todos os custos podem ser classificados em fixos e variáveis ou em diretos e indiretos ao mesmo tempo.

2.2.4 Custos Diretos e Indiretos

Com o uso cada vez maior de novas tecnologias de produção, na busca da qualidade e de menores custos, a relação custos diretos versus custos indiretos é cada vez menor, a participação da mão-de-obra na composição do produto vem diminuindo por conta da robotização da produção.

O fenômeno se inverteu, a participação da mão-de-obra na composição do custo do produto se reduziu e até mesmo dos materiais diretos, enquanto os custos indiretos têm sua participação crescente na composição do custo do produto.

2.2.4.1 Custos Diretos

São considerados como custos diretos, todos aqueles que são mensuráveis em quantidade e valor ao portador final de custos, não se utilizando do critério de rateio ou apropriação, pois não oferecem dúvidas quanto a sua classificação. Viceconti (1995, p. 11), relata que "são aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu

consumo nesta fabricação”. Esta opinião também é reafirmada por Horngren, (*et all* 2000, p. 19-20), que define custos diretos como:

“os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo)”, ou ainda “aquele que são apropriados diretamente a um objeto de custo”.

No entendimento do autor, não basta, estar diretamente relacionado, mas que seja economicamente viável a medição desta relação. São exemplos de custos diretos, a matéria prima, a mão-de-obra direta, a energia elétrica, etc.

Custos Diretos - São aqueles custos que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio. São os custos diretamente identificados a seus portadores. Para que seja feita a identificação, não há necessidade de rateio Leone (1997).

Para Padoveze (1997), são os custos que podem ser fisicamente identificados para um segmento particular sob consideração. Se o que está sob consideração é uma linha de produtos, então os materiais e a mão-de-obra envolvidos em seus serviços serão ambos, custos diretos. Desta forma, relacionando-se com os produtos finais, os custos diretos são gastos industriais que podem ser alocados direta e objetivamente aos produtos.

Segundo Martins (2000), custos diretos dizem respeito ao relacionamento entre o custo e o produto feito. São fácil, objetiva e diretamente apropriáveis ao produto, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra consumidas e até quantidade de força consumida).

Custos diretos são, então, aqueles custos diretamente apropriados ao produto de forma clara e objetiva sem necessidade de qualquer forma de rateio. Como exemplo, temos a matéria prima consumida, a mão-de-obra direta, etc.

Pode-se ainda classificar os custos diretos em relação a produção e a comercialização. Como custos diretos de comercialização têm-se: comissões de vendas, impostos e contribuições incidentes sobre vendas, etc.

A instrução normativa da SRF nº 358, de 09.09.2003 dispõe sobre o PIS/Pasep e a Cofins... § Parágrafo único. O disposto no inciso II aplica-se somente para as receitas auferidas a partir de 1º de fevereiro de 2003."...

§ 8º As sociedades cooperativas de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo, os valores:

I - das sobras e dos fundos de que trata o inciso VI do caput;

II - dos custos dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

... § 10. Os custos dos serviços prestados pela cooperativa de eletrificação rural abrangem os gastos de geração, transmissão, manutenção e distribuição de energia elétrica, quando repassados aos associados.

Dutra (2000), afirma que o custo pode ser diretamente apropriado a cada tipo de bem ou órgão no momento de sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custo.

2.2.4.2 Custos Indiretos

Custos indiretos - São aqueles que não são facilmente identificados com o objeto do custeio. Às vezes, por causa de sua não relevância, alguns custos são alocados aos objetos do custeio através de rateios. Neste caso, adotando o rateio, os custos serão considerados indiretos (Leone, 1997).

Os custos indiretos, segundo Padoveze (1997), são os gastos industriais que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional. Caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, isto se dará através de critérios de distribuição ou alocação. São também denominados custos comuns.

Martins (2000) define custo indireto como aqueles que precisam de esquemas especiais para alocação, tais como base de rateio, estimativas, etc. Não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária. Assim como os custos diretos, dizem respeito ao relacionamento entre custo e o produto feito.

Quando não há possibilidade de sua alocação direta a cada unidade de acumulação de custos, ou seja, não relacionados diretamente ao produto ou serviço. Nota-se que é o grupo de custos mais difícil de ser considerado no cálculo do custo de serviço, e apesar de consumido na produção do serviço são dificilmente quantificáveis.

Horngren (*et al.* 2000, p. 20) define custos indiretos como: "os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo, mas não podem ser

identificados com este de maneira economicamente viável”, definição defendida por Viceconti (1995, p. 11).

Os custos indiretos exigem do profissional da contabilidade criatividade para descobrir a melhor forma de rateio ou alocação dos mesmos. Também aqueles custos diretos que, devido ao seu valor não ter relevância, torna-se mais econômico considerá-los como custos indiretos.

Referente a isto afirma Dutra (2000, p. 43),

“Os custos indiretos ocorrem genericamente em um grupo de atividades ou órgãos, ou na empresa em geral, sem possibilidade de apropriação direta a cada uma das funções de acumulação de custos no momento de sua ocorrência.”

Para os contadores de custos o complexo é encontrar a melhor forma de ratear os custos indiretos. A forma mais comum de rateio dos custos indiretos é relacioná-los fisicamente ou monetariamente com os custos diretos. Tem-se como exemplo, um caso que a mão-de-obra direta seja um componente determinante na composição dos custos de produção da empresa, a apropriação dos custos indiretos se dará na mesma proporção do consumo daquela.

Pode-se se utilizar também de outros fatores, como o material direto consumido, área ocupada, por departamentos ou setores, etc. São exemplos de custos indiretos: mão-de-obra indireta; serviços de manutenção e seguros, quando não alocados diretamente, ou por impossibilidade real ou por não ser econômico, aluguel, entre outros.

Portanto, os custos indiretos podem ser definidos como aqueles que necessitam utilizar uma base de rateio para serem alocados aos produtos. Como, normalmente, esta apropriação é estimada e muitas vezes arbitrária, deve-se procurar entre as diferentes alternativas a que traz consigo menor grau de arbitrariedade. Materiais de consumo, energia elétrica, mão-de-obra indireta, salários de supervisão, aluguel do prédio, são alguns exemplos de custos indiretos.

Custos variáveis – Custos variáveis são aqueles cujas mudanças são dependentes diretamente das mudanças nos níveis de atividades. Viceconti trata que “são aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da

empresa”, ou seja aumentam em conformidade com o volume de serviços executados.

Para Martins (2003), fazem parte dos custos variáveis o valor global de consumo de materiais diretos por mês, pois, dependem diretamente do volume de produção, quanto maior a quantidade fabricada maior seu consumo.

Segundo Leone (1997), são os custos que variam de acordo com os volumes das atividades. Os volumes das atividades devem estar representados por bases de volume, que são geralmente medições físicas. Atente, ainda, para o fato de que o custo variável no total é variável, mas, quando considerado como unitário diante do quantitativo da base de volume, ele é fixo.

Para Padoveze (1997), são assim chamados os custos cujo montante em unidades monetárias variam na proporção direta das variações do nível de atividades.

São os que têm seu valor determinado em função das oscilações nas atividades.

Basicamente, custos variáveis são os que variam com o volume de produção e, na maioria das vezes, são diretos. A matéria prima, as embalagens, a energia elétrica da fabrica, são alguns exemplos de custos variáveis.

Custos fixos – São custos que não variam com a atividade escolhida. Isto é, o valor total dos custos permanece praticamente igual, mesmo que a base de volume selecionada como referencial varie Leone (1997).

Custos Fixos, segundo Viceconti (1995, p. 12), “são aqueles cujos valores são os mesmos, qualquer que seja o volume de produção da empresa” esta opinião, também é reafirmada e complementada por Martins (2003, p. 254),

“sabidamente, não existe custo ou despesa eternamente fixos; são, isso sim, fixos dentro de certos limites de oscilação da atividade a que se referem, sendo que, após tais limites, aumentam, mas não de forma exatamente proporcional, tendendo a subir em degraus.

Poderão alterar se houver, modificação na capacidade produtiva como um todo. Geralmente estes independem do volume de saídas da produção, tendem a

permanecer constantes, não importa se a empresa está ou não produzindo eles conservam-se os mesmos.

Conforme Padoveze (1997), os custos que tendem a manter-se nas alterações das atividades operacionais. De modo geral, são custos necessários para manter um nível mínimo de atividade operacional, por isso são também denominados custos de capacidade.

Apesar de serem conceitualmente fixos, tais custos podem aumentar ou diminuir em função da capacidade ou do intervalo de produção. Assim, os custos são fixos dentro de um intervalo relevante de produção ou venda, e podem variar se os aumentos ou diminuição de volume forem significativos.

Martins (2000) trata os custos fixos como aqueles que, num período, têm seu montante fixado independente de oscilações na atividade. Assim como nos custos variáveis, são uma classificação que não leva em consideração o produto, e sim a unidade de tempo, o valor total dos custos com um item nessa unidade de tempo e o volume de atividade.

Os custos fixos podem ser definidos como os que independem do volume de produção da empresa, são custos originados pela própria existência da empresa, sem se levar em conta se está produzindo ou não e, na maioria das vezes, são também custos indiretos. Como exemplos: os salários da supervisão, aluguel do prédio, depreciação das máquinas, etc.

É bom ressaltar que a classificação entre fixo e variável também é aplicada às despesas, enquanto direto e indireto são uma classificação aplicável somente a custos e que, além destas classificações, os custos podem receber outras, como veremos a seguir.

2.2.5 Despesas

Viceconti (1995, p. 8), define como “gastos com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas”.

Numa definição mais generalizada temos que Despesas são bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para obtenção de receitas. As despesas são itens que reduzem o patrimônio líquido e que têm a característica de

representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas. Despesas é o somatório dos itens que compuseram o custo de fabricação do produto ora vendido. Todo produto vendido e todo serviço ou utilidade transferidos provocam despesas, ou seja, cada componente que fora custo no processo produtivo agora, na baixa, torna-se despesa (Martins,2000).

Leone (1997) define despesas como os gastos imediatamente consumidos ou o consumo lento dos gastos de investimentos à medida que estes vão sendo utilizados pelas operações. O conceito mais usado pelos estudiosos é o conceito contábil, onde as despesas são todos os gastos que são feitos para se obter em troca uma receita.

Para Padoveze (1997) despesas são os gastos necessários para vender os produtos. De modo geral, são gastos ligados às áreas administrativas e comerciais. O custo dos produtos, quando vendidos, transformam-se em despesas.

O conceito de despesa pode ser resumido como todo gasto ligado à área administrativa, de vendas e financeira da empresa. Comissão de vendedores, salários da administração, despesa com juros, etc. são alguns exemplos de despesa.

Todos os custos que estão agrupados aos produtos acabados, fabricados pela entidade, são reconhecidos como despesas no momento da venda.

2.2.5.1 Despesas variáveis

São aquelas que variam proporcionalmente ao volume produzido ou ao volume vendido, ou seja, só haverá despesa se houver venda ou unidades produzidas. Exemplo: comissões sobre vendas, impostos.

2.2.5.2 Despesas fixas

São aquelas cujo total não varia proporcionalmente ao volume produzido (na indústria), ou ao volume de vendas (comércio e serviço), ou seja, existem despesas a serem pagas independente da quantidade produzida ou do valor de vendas.

Exemplo: aluguel, honorários de contador, seguro da empresa, salário dos funcionários, entre outros.

2.5 Considerações Finais

Schulte (1975), inicia seu artigo com a seguinte frase: “Não existe necessidade para distinção entre custos relevantes e irrelevantes porque a longo prazo todos os custos são relevantes” e, após uma coletânea de opiniões, ora favoráveis ao custeio por absorção, ora favorável ao custeio direto, chega-se à conclusão de que, após 40 anos, é interessante verificar que o debate entre os seguidores dos dois sistemas de custeio, ainda continua.

Enquanto esta discussão se arrasta ao longo dos anos, a economia evolui e a necessidade de um sistema de custeio que atenda aos anseios desta evolução é cada vez mais percebida.

Mostram, ainda, que este problema não é um fenômeno cíclico e sim uma tendência de os custos indiretos substituírem cada vez mais a mão-de-obra direta à medida que aumenta o ritmo de automação das empresas. Com a pergunta “O que causa os custos indiretos?” o artigo foi a primeira tentativa importante de conceituar as causas dos custos indiretos no atual ambiente econômico.

De acordo com Johnson e Kaplan (1993), a partir dos anos 80, a obsolescência dos sistemas de contabilidade de custos e controle gerencial tornou-os particularmente desfavoráveis, no quadro de competição global. As conseqüências de custos inexatos de produtos e sistemas contábeis deficientes no controle de processos e avaliação de desempenho passaram a ser um grave problema para a indústria americana, num mercado cada vez mais competitivo.

CAPÍTULO 3

3.1 TIPOLOGIA DE PESQUISA

O trabalho consiste em um estudo de caso, visando apurar os custos e apurar qual conta trás melhor rentabilidade a empresa, e referente a isto Gil (1996, p. 58), define que:

o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados.

Neste mesmo sentido, Cervo e Bervian (1996, p. 102) define estudo de caso como sendo:

Uma caracterização abrangente para designar uma diversidade de pesquisas que coletam e registram dados de um caso particular ou de vários casos a fim de organizar um relatório ordenado e crítico de uma experiência, ou avaliá-la analiticamente, objetivando tomar decisões a seu respeito ou propor uma ação transformadora.

Também, segundo o mesmo autor, o estudo de caso é considerado como um marco de identificação de complexas condições sócio-culturais, que envolvem uma situação, podendo retratar uma realidade ou revelar um grande número de aspectos globais, presentes em uma dada circunstância.

3.2 MÉTODO DE COLETA DE DADOS

O método de abordagem utilizado foi o método indutivo, considerando que o mesmo parte de um estudo local, ou seja, busca averiguar a empresa, objeto deste estudo.

Parte do particular e coloca a generalização como produto posterior do trabalho de coleta de dados particulares. De acordo com o raciocínio indutivo, a generalização não deve ser buscada aprioristicamente, mas constatada com base na observação de casos concretos suficientemente confirmadores dessa realidade. (GIL, 2000, p. 34).

Para o desenvolvimento deste trabalho, os dados foram apurados através da técnica de pesquisa documental, Chizzotti (1998, p. 109), entende por documentação “toda informação sistemática, comunicada de forma oral, escrita, visual ou gestual, fixada em um suporte material, como fonte durável de comunicação”. Os documentos escritos apresentam-se como uma valiosa fonte de informação, entretanto, é necessário que sejam devidamente tratados, classificados e selecionados, para que os dados possam ser adequadamente utilizados.

Também neste sentido, Longaray (2003, p. 134), afirma que “os documentos escritos ou não, agilizam o processo investigatório, além de serem irrefutáveis em algumas pesquisas que, por sua natureza exigem fontes documentais”.

Portanto, para a realização do trabalho, utilizou-se o relatório contábil, que serviu para instrumentalizar a pesquisa, o qual evidencia a posição econômico-financeira da empresa, no momento analisado.

Na Contabilidade, os relatórios permitem ao gestor compreender a estrutura patrimonial da entidade, com ou sem fins lucrativos e reunir relevantes informações necessárias para administração competente de suas atividades operacionais.

Outra fonte importante para a obtenção dos dados foram os controles internos, que são considerados de indiscutível relevância no acompanhamento da

gestão, garantindo o fiel cumprimento do programa de trabalho, no qual se observou uma sensível evolução quanto ao controle que vem sendo desenvolvido pela empresa durante o exercício, especialmente nas áreas de suporte operacional, trazendo agilidade à execução da atividade/fim.

CAPÍTULO 4

4.1 DEFININDO E CARACTERIZANDO AS EMPRESAS DE SERVIÇOS

Em todos os países, os serviços estão no centro da atividade econômica, ou seja, são partes integrantes da sociedade. Nos últimos 90 anos, de acordo com Fitzsimmons (2000), a economia deixou de ser, predominantemente, baseada na serviços para ser, predominantemente, baseada em serviços.

Segundo Quinn (1996) os serviços têm contribuído com parcelas cada vez maiores na formação do PIB (Produto Interno Bruto) americano, e no nível de empregos, com 74% e 77% respectivamente.

O mesmo ocorre no Brasil, segundo Anuário Estatístico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE/91), com participação de 60% do PIB e com 50% dos empregos provenientes do setor de serviços em 1989.

Com isso, segundo Fitzsimmons (2000), os serviços passaram a ser fundamentais para que a economia se mantenha sadia e funcional, sendo a força vital para a atual mudança rumo à economia globalizada. Conforme Giansi e Corrêa (1994), alguns fatores têm contribuído para o crescimento do setor, como por exemplo, a urbanização das populações, a introdução de novas tecnologias e a melhoria da qualidade de vida.

Para Porter (1990), a necessidade crescente de serviços é reflexo dos vários fatores da sociedade moderna, tais como: maior riqueza, melhor qualidade de vida, mais tempo de lazer, mulheres trabalhando fora, sofisticação do consumidor e mudanças tecnológicas.

Drucker (1991) afirma que a revolução na produtividade dos setores primário e secundário já propiciou ganhos substanciais tanto no nível econômico como na qualidade de vida da população. O que se espera, atualmente, são ganhos relevantes na produtividade do conhecimento e na do setor terciário, devido à estreita ligação entre eles, a ponto de o autor afirmar que o país que primeiro atingir esta evolução, dominará, economicamente, o século XXI.

Embora não haja um consenso definitivo, de acordo com Gonçalves (1994), considera-se que o setor de serviços inclui todas as atividades econômicas cujo resultado não é um produto físico, que geralmente é consumido na época da produção e que apresenta valor adicionado em formas que são essencialmente intangíveis para o consumidor. Ele cita o transporte de mercadorias, os reparos executados pelo encanador, a venda de alimentos pelo supermercado e o fornecimento de energia como exemplos de serviços.

Já para Kotler (1996), serviço é qualquer atividade ou benefício que uma parte possa oferecer à outra que seja essencialmente intangível e que não resulte em propriedade de alguma coisa. Sua produção pode ou não estar ligada a um produto físico.

O setor de serviços tem exercido papel importante no desempenho de outros setores da economia, principalmente o industrial. E, de acordo com Gianesi e Corrêa (1994), esse papel pode ser como um diferencial competitivo, como um suporte às atividades de serviços ou como geradores de lucro.

Há algumas décadas, dada a necessidade de maior profissionalismo na administração das operações de serviços nas empresas, tem-se procurado adaptar as técnicas de administração industrial, originalmente desenvolvidas para serviços, às condições do ambiente de produção de serviços.

Mais recentemente, ao mesmo tempo em que o próprio setor de serviços reconhece a inadequação de algumas metodologias tradicionais de administração da produção e busca novos conceitos, visando a adaptação ao novo ambiente econômico mundial, o setor de serviços necessita desenvolver conceitos e metodologias adequados, tanto aos novos tempos quanto às especificidades de suas operações.

Segundo Gianesi e Corrêa (1994), nas empresas de serviços o cliente vem ao local de prestação, ou o serviço vai ao cliente. Esta inter-relação ocorre no setor de atendimento, local de alto contato com o cliente, de incerteza, de variabilidade e de difícil controle. Nele o gerente exerce a função de marketing juntamente com sua função principal de atendimento. O órgão de apoio é a retaguarda, onde o contato com o cliente é baixo, há previsibilidade, padronização e maior controle.

As empresas de serviços devido à forte relação que mantêm com os clientes devem ter uma estrutura que lhes permita atendê-los com máxima precisão, quando estes as acionarem. São os clientes que determinam o sentido e a direção em que

os processos ocorrem. E, segundo Riccio (1998), por esse motivo elas têm “produção” de demanda puxada, ou seja, para atender ao que o cliente necessita.

4.2 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O setor de serviços vem crescendo ano após ano, passando a ocupar cada vez mais espaço no moderno ambiente de negócios. Com a evolução econômica e o aumento da competitividade, o setor passou a buscar novos conceitos em gerenciamento para que pudesse acompanhar esse mercado cada vez mais exigente. Apesar das características diferentes em relação ao setor de serviços, o setor de serviço vem buscando e adaptando conceitos utilizados com sucesso nessa área.

CAPÍTULO 5

5.1 ESTUDO PRÁTICO

Este capítulo desenvolve um estudo prático para que, ao analisar os custos da empresa, identificar a rentabilidade desta prestadora de serviços.

5.2 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa, na qual o trabalho foi desenvolvido, gera quase uma centena de empregos diretos e atua de forma diversificada, cumprindo uma missão extremamente benéfica à sociedade, atuando nos seguintes segmentos: fornecimento de energia elétrica; prestação de serviços em instalações elétricas; loja de materiais elétricos, eletrodomésticos e eletroeletrônicos; além, de supermercado. Está ainda situada entre os maiores contribuintes de tributos no município, o que faz com que ela seja destaque na economia regional, contando com 1.718 cooperados.

5.3. ESTUDO PRÁTICO DADOS

Balanço Patrimonial

	2003	2004	2005
ATIVO	9.635.614,44	10.539.113,70	12.725.770,54
CIRCULANTE	5.316.400,53	6.125.052,41	8.235.604,36
<i>DISPONIBILIDADE</i>	888.292,46	962.322,58	1.853.726,62
Caixa	131.666,53	125.548,93	160.652,93
Bancos conta Movimento	62.364,04	16.658,12	108.854,28
Aplicações Financeiras	694.261,89	820.115,53	1.584.219,41
VALORES A RECEBER	2.484.040,05	2.639.471,84	3.928.744,18
Energia Elétrica	235.541,57	303.956,94	379.735,77
Telefone Rural	816,30	1.218,65	607,39
Duplicatas a Receber	1.790.280,57	1.862.295,94	1.867.208,14
Títulos a Receber	91.707,90	59.721,20	30.211,90
Adiantamentos a Fornecedores	40.743,91	46.792,55	30.039,64
Adiantamentos a Funcionários	1.667,91	5.694,10	7.132,70
Impostos a Recuperar	1.968,25	0,00	1.196.723,29
Cheques em Cobrança	321.153,32	359.764,00	417.018,49
Outros Valores a Receber	160,32	28,46	66,86
ESTOQUE	1.944.068,02	2.523.257,99	2.446.800,05
Mercadorias para Revenda Matriz	691.873,92	885.284,45	789.323,15
Mercadorias para Revenda Filial 1	452.235,51	566.971,43	514.938,56
Mercadorias para Revenda Filial 2	799.958,59	1.071.002,11	1.142.538,34
DESPESAS ANTECIPADAS	0,00	0,00	6.333,51
Despesas Antecipadas	0,00	0,00	6.333,51
PERMANENTE	4.319.213,91	4.414.061,29	4.490.166,18
INVESTIMENTOS	113.062,26	118.315,96	126.989,98
IMOBILIZADO	5.632.803,18	5.789.612,22	6.063.644,48
DIFERIDO	214.035,53	359.998,07	359.998,07
(-)DEPRECIÇÃO/AMORT. ACUMULADA	(1.640.687,06)	(1.853.864,96)	(2.060.466,35)
PASSIVO	9.635.614,44	10.151.272,36	12.725.770,54
CIRCULANTE	2.113.166,81	2.338.189,44	2.882.081,11
VALORES A PAGAR	2.113.166,81	2.338.189,44	2.882.081,11
Fornecedor de Energia	111.597,76	138.308,78	180.681,89
Fornecedor de Mercadorias e Serviços	647.708,29	676.816,14	754.303,22
Encargos Sociais	45.666,05	149.393,61	49.365,68
Encargos Tributários	217.381,85	118.958,59	246.782,77
Capital a Restituir	61.468,42	91.619,10	79.056,59
Provisões Trabalhistas e Fiscais	923.618,25	931.921,79	943.479,11
Contas a Pagar	71.031,31	212.778,49	498.910,84
Outras Contas a Pagar	34.694,88	18.392,94	129.501,01
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	1.040.000,00	1.197.456,00	1.680.062,80
Tributos a Recolher	1.040.000,00	1.197.456,00	1.680.062,80
RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS	1.968,25	0,00	450.995,91

Recuperação de Inss	1.968,25	0,00	450.995,91
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	6.482.447,63	6.615.626,92	7.712.630,72
CAPITAL SOCIAL	2.019.080,04	2.163.047,83	2.454.656,30
Capital Subscrito – Projeto	1.024.354,02	1.040.370,62	1.076.464,64
Capital Subscrito – Sobras	994.726,02	1.122.677,21	1.378.191,66
RESERVAS DE CAPITAL	3.026.758,26	2.898.452,46	2.770.146,66
Doações para Investimento	1.787,92	1.787,92	1.787,92
Reserva de Equalização	169.295,16	169.295,16	169.295,16
Reserva de Reavaliação	2.694.690,44	2.566.384,64	2.438.078,84
Reserva Especial – Projeto	160.984,74	160.984,74	160.984,74
RESERVAS DE SOBRAS	1.243.554,96	1.243.554,96	2.041.330,79
Reserva Legal	876.053,57	876.053,57	1.174.660,01
Fates/Rates	367.501,39	367.501,39	866.670,78
SOBRAS OU PERDAS ACUMULADAS	191.086,12	310.571,67	446.496,97
Sobras a disposição da A.G.O.	191.086,12	310.571,67	446.496,97

Demonstrativos Sobras e Perdas - SEGREGAÇÃO DOS RESULTADOS POR ATIVIDADE

SEGREGAÇÃO DOS RESULTADOS POR ATIVIDADE – SOBRAS E PERDAS			
	2003	2004	2005
INGRESSOS/RECEITA BRUTA OPERACIONAL	17.810.868,94	18.338.595,29	19.427.206,15
Energia Elétrica	2.710.148,92	3.024.085,04	3.925.334,12
Telefone Rural	7.532,12	6.984,01	0,00
Mercadorias Loja	5.295.328,51	4.860.245,91	5.012.878,50
Mercadorias Supermercado	9.486.609,44	10.177.848,78	10.243.189,73
Serviços Prestados	311.249,95	269.431,55	245.803,80
(-) DEDUÇÕES	(2.800.988,90)	(2.883.788,16)	(3.093.718,40)
Devoluções e Cancelamentos	(182.653,17)	(210.723,29)	(195.127,85)
Energia Elétrica	0,00	0,00	0,00
Telefone Rural	0,00	0,00	0,00
Mercadorias Loja	(150.936,19)	(168.011,14)	(162.182,19)
Mercadorias Supermercado	(31.716,98)	(42.712,15)	(32.945,66)
Serviços Prestados	0,00	0,00	0,00
Impostos Incidentes	(2.618.335,73)	(2.673.064,87)	(2.898.590,55)
Energia Elétrica	(338.953,85)	(349.116,82)	(528.471,85)
Telefone Rural	(1.339,69)	(1.316,64)	0,00
Mercadorias Loja	(1.055.491,74)	(963.638,97)	(1.005.168,44)
Mercadorias Supermercado	(1.205.538,59)	(1.344.403,59)	(1.352.647,71)
Serviços Prestados	(17.011,86)	(14.588,85)	(12.302,55)
INGRESSOS/RECEITA OPER LÍQUIDA	15.009.880,04	15.454.807,13	16.333.487,75
Energia Elétrica	2.371.195,07	2.674.968,22	3.396.862,27
Telefone Rural	6.192,43	5.667,37	0,00
Mercadorias Loja	4.088.900,58	3.728.595,80	3.845.527,87
Mercadorias Supermercado	8.249.353,87	8.790.733,04	8.857.596,36
Serviços Prestados	294.238,09	254.842,70	233.501,25
(-) DISPÊNDIOS/CUSTO BENS E SERVIÇOS	(11.843.897,64)	(12.564.678,90)	(13.243.736,61)
Energia Elétrica	(1.526.354,92)	(2.168.182,63)	(2.650.069,61)

Telefone Rural	(3.861,20)	(4.612,91)	0,00
Mercadorias Loja	(3.298.906,38)	(2.926.300,52)	(3.009.443,77)
Mercadorias Supermercado	(6.798.516,85)	(7.272.550,36)	(7.417.732,88)
Serviços Prestados	(216.258,29)	(193.032,48)	(166.540,35)
RESULTADO BRUTO OPERACIONAL	3.165.982,40	2.890.128,23	3.089.701,14
Energia Elétrica	844.840,15	506.785,59	746.792,66
Telefone Rural	2.331,23	1.054,46	0,00
Mercadorias Loja	789.994,20	802.295,28	836.084,10
Mercadorias Supermercado	1.450.837,02	1.518.182,68	1.439.863,48
Serviços Prestados	77.979,80	61.810,22	66.960,90
(-) DISPÊNDIOS/DESPESAS OPERACIONAIS	(2.013.098,21)	(1.674.331,01)	(1.723.697,46)
Energia Elétrica	(415.220,04)	0,00	0,00
Telefone Rural	(392,17)	0,00	0,00
Mercadorias Loja	(474.846,54)	(470.145,54)	(476.901,06)
Mercadorias Supermercado	(1.122.639,46)	(1.204.185,47)	(1.246.796,40)
Serviços Prestados	0,00	0,00	0,00
RESULTADO OPERACIONAL	1.152.884,19	1.215.797,22	1.366.003,68
Energia Elétrica	429.620,11	506.785,59	746.792,66
Telefone Rural	1.939,06	1.054,46	0,00
Mercadorias Loja	315.147,66	332.149,74	359.183,04
Mercadorias Supermercado	328.197,56	313.997,21	193.067,08
Serviços Prestados	77.979,80	61.810,22	66.960,90
INGR./DISP./DESP.OPERACIONAIS INDIRETAS	(912.394,95)	(416.697,80)	(402.731,95)
(-)Administrativas	(1.062.132,11)	(162.540,93)	(660.375,37)
(+) Resultado Financeiro Líquido	149.737,16	15.342,64	257.643,42
(=) RESULTADO NÃO OPERACIONAL	220.522,16	43.492,83	27.460,20
(=) RESULTADO ANTES DOS IMPOSTOS	461.011,40	842.592,25	990.731,93
(-) PROVISÃO DOS IMPOSTOS	(167.032,75)	(144.179,24)	(141.726,66)
(-) Contribuição Social	(48.859,17)	(46.508,26)	(43.868,82)
(-) Imposto de Renda	(118.173,58)	(97.670,98)	(97.857,84)
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	293.978,65	698.413,01	849.005,27
(-) DESTINAÇÕES LEGAIS E ESTATUTÁRIAS	(102.892,53)	(387.841,34)	(402.508,30)
Transf. Resultado com Terceiros	0,00		
Fates / Rates 10%	(29.397,87)	(268.390,69)	(230.778,70)
Reserva Legal 25%	(73.494,66)	(119.450,65)	(171.729,60)
SOBRAS À DISPOSIÇÃO DA AGO	191.086,12	310.571,67	446.496,97

Demonstrativo de Sobras e Perdas

DEMONSTRAÇÃO DE SOBRAS E PERDAS			
	2003	2004	2005
INGRESSOS/RECEITA BRUTA OPERACIONAL	17.810.868,94	18.338.595,29	19.427.206,15
Venda de Mercadorias	17.499.618,99	15.038.094,69	15.256.068,23
Prestação de Serviços	311.249,95	3.300.500,60	4.171.137,92
(-) DEDUÇÕES	(2.800.988,90)	(2.883.788,16)	(3.093.718,40)
ICMS	(2.074.662,48)	(2.143.853,31)	(2.405.208,84)
PIS e COFINS	(536.211,83)	(522.722,92)	(488.522,70)
ISSQN	(7.461,42)	(6.488,64)	(4.859,01)
Devoluções de Mercadorias	(182.653,17)	(210.723,29)	(195.127,85)
INGRESSOS/RECEITA LÍQUIDA	15.009.880,04	15.454.807,13	16.333.487,75
(-) DISPENDIOS/CUSTO BENS E SERVIÇOS	(11.843.897,64)	(12.564.678,90)	(13.243.786,61)
Custo Mercadorias Vendidas	(11.627.639,35)	(10.198.850,88)	(10.427.176,65)
Custos de Serviços	(216.258,29)	(2.365.828,02)	(2.816.609,96)
SOBRA E LUCRO BRUTO OPERACIONAL	3.165.982,40	2.890.128,23	3.089.701,14
(-) DISPENDIOS/DESPESAS OPERACIONAIS	(3.075.230,32)	(2.261.193,86)	(2.384.072,83)
Despesas com Vendas	(2.013.098,21)	(1.674.331,01)	(1.723.697,46)
Despesas Administrativas	(1.062.132,11)	(586.862,85)	(660.375,37)
(+) RESULTADO FINANCEIRO LÍQUIDO	149.737,16	170.165,05	257.643,42
Receitas Financeiras	206.884,46	212.664,32	313.135,48
Despesas Financeiras	(57.147,30)	(42.499,27)	(55.492,06)
RESULTADO LÍQUIDO OPERACIONAL	240.489,24	799.099,42	963.271,73
(=) RESULTADO NÃO OPERACIONAL	220.522,16	43.492,83	27.460,20
Ganhos / Perdas na Alienação Bens	220.522,16	43.492,83	27.460,20
(=) RESULTADO ANTES PROVISÕES	461.011,40	842.592,25	990.731,93
(-) PROVISÃO DOS IMPOSTOS	(167.032,75)	(144.179,24)	(141.726,66)
(-) Contribuição Social	(48.859,17)	(46.508,26)	(43.868,82)
(-) Imposto de Renda	(118.173,58)	(97.670,98)	(97.857,84)
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	293.978,65	698.413,01	849.005,27
(-) DESTINAÇÕES LEGAIS E ESTATUTÁRIAS	(102.892,53)	(387.841,34)	(402.508,30)
Rates 10%	(29.397,87)	(268.390,69)	(230.778,70)
Reserva Legal 25%	(73.494,66)	(119.450,65)	(171.729,60)
SOBRAS À DISPOSIÇÃO DA AGO	191.086,12	310.571,67	446.496,97

Conforme se pode observar nos Demonstrativos acima a Receita com Energia Elétrica representa 15,00% da Receita Bruta, e pelo fato de não haver deduções nesta receita possui alta rentabilidade, conforme será analisado abaixo.

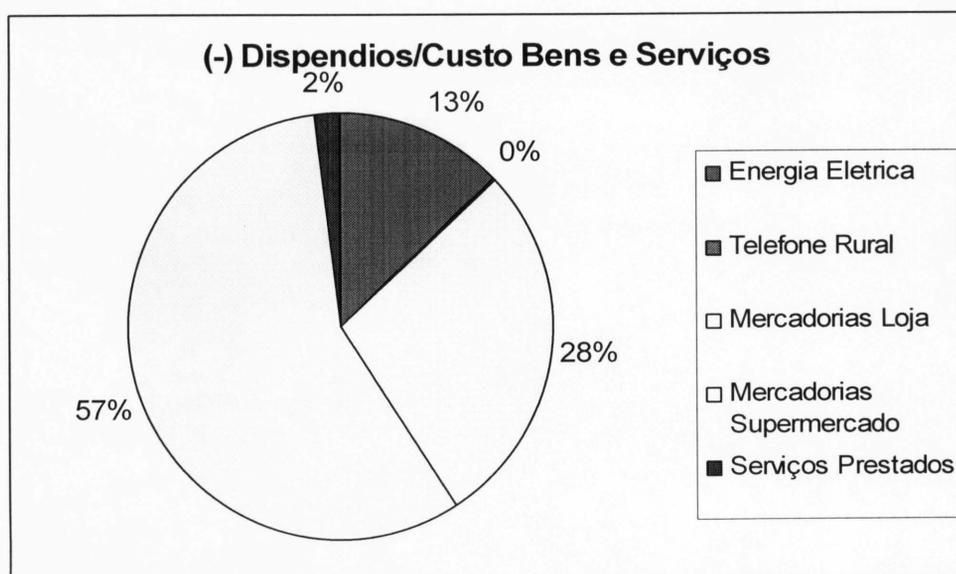
5.4. ESTUDO PRÁTICO DESENVOLVIMENTO

SEGREGAÇÃO DOS RESULTADOS POR ATIVIDADE – SOBRAS E PERDAS			
	2003	2004	2005
INGRESSOS/RECEITA BRUTA OPERACIONAL	17.810.868,94	18.338.595,29	19.427.206,15
A Energia Elétrica	2.710.148,92	3.024.085,04	3.925.334,12
B Telefone Rural	7.532,12	6.984,01	0,00
C Mercadorias Loja	5.295.328,51	4.860.245,91	5.012.878,50
D Mercadorias Supermercado	9.486.609,44	10.177.848,78	10.243.189,73
E Serviços Prestados	311.249,95	269.431,55	245.803,80
(-) DEDUÇÕES	(2.800.988,90)	(2.883.788,16)	(3.093.718,40)
Devoluções e Cancelamentos	(182.653,17)	(210.723,29)	(195.127,85)
A Energia Elétrica	0,00	0,00	0,00
B Telefone Rural	0,00	0,00	0,00
C Mercadorias Loja	(150.936,19)	(168.011,14)	(162.182,19)
D Mercadorias Supermercado	(31.716,98)	(42.712,15)	(32.945,66)
E Serviços Prestados	0,00	0,00	0,00
Impostos Incidentes	(2.618.335,73)	(2.673.064,87)	(2.898.590,55)
A Energia Elétrica	(338.953,85)	(349.116,82)	(528.471,85)
B Telefone Rural	(1.339,69)	(1.316,64)	0,00
C Mercadorias Loja	(1.055.491,74)	(963.638,97)	(1.005.168,44)
D Mercadorias Supermercado	(1.205.538,59)	(1.344.403,59)	(1.352.647,71)
E Serviços Prestados	(17.011,86)	(14.588,85)	(12.302,55)
INGRESSOS/RECEITA OPER LÍQUIDA	15.009.880,04	15.454.807,13	16.333.487,75
A Energia Elétrica	2.371.195,07	2.674.968,22	3.396.862,27
B Telefone Rural	6.192,43	5.667,37	0,00
C Mercadorias Loja	4.088.900,58	3.728.595,80	3.845.527,87
D Mercadorias Supermercado	8.249.353,87	8.790.733,04	8.857.596,36
E Serviços Prestados	294.238,09	254.842,70	233.501,25
(-) DISPÊNDIOS/CUSTO BENS E SERVIÇOS	(11.843.897,64)	(12.564.678,90)	(13.243.786,61)
A Energia Elétrica	(1.526.354,92)	(2.168.182,63)	(2.650.069,61)
B Telefone Rural	(3.861,20)	(4.612,91)	0,00
C Mercadorias Loja	(3.298.906,38)	(2.926.300,52)	(3.009.443,77)
D Mercadorias Supermercado	(6.798.516,85)	(7.272.550,36)	(7.417.732,88)
E Serviços Prestados	(216.258,29)	(193.032,48)	(166.540,35)
RESULTADO BRUTO OPERACIONAL	3.165.982,40	2.890.128,23	3.089.701,14
A Energia Elétrica	844.840,15	506.785,59	746.792,66
B Telefone Rural	2.331,23	1.054,46	0,00
C Mercadorias Loja	789.994,20	802.295,28	836.084,10
D Mercadorias Supermercado	1.450.837,02	1.518.182,68	1.439.863,48
E Serviços Prestados	77.979,80	61.810,22	66.960,90
(-) DISPÊNDIOS/DESPESAS OPERACIONAIS	(2.013.098,21)	(1.674.331,01)	(1.723.697,46)
A Energia Elétrica	(415.220,04)	0,00	0,00
B Telefone Rural	(392,17)	0,00	0,00
C Mercadorias Loja	(474.846,54)	(470.145,54)	(476.901,06)
D Mercadorias Supermercado	(1.122.639,46)	(1.204.185,47)	(1.246.796,40)
E Serviços Prestados	0,00	0,00	0,00
RESULTADO OPERACIONAL	1.152.884,19	1.215.797,22	1.366.003,68
A Energia Elétrica	429.620,11	506.785,59	746.792,66
B Telefone Rural	1.939,06	1.054,46	0,00
C Mercadorias Loja	315.147,66	332.149,74	359.183,04
D Mercadorias Supermercado	328.197,56	313.997,21	193.067,08
E Serviços Prestados	77.979,80	61.810,22	66.960,90
INGR./DISP./DESP. OPERACIONAIS INDIRETAS	(912.394,95)	(416.697,80)	(402.731,95)

(-)Administrativas	(1.062.132,11)	(162.540,93)	(660.375,37)
(+) Resultado Financeiro Líquido	149.737,16	15.342,64	257.643,42
(=) RESULTADO NÃO OPERACIONAL	220.522,16	43.492,83	27.460,20
(=) RESULTADO ANTES DOS IMPOSTOS	461.011,40	842.592,25	990.731,93
(-) PROVISÃO DOS IMPOSTOS	(167.032,75)	(144.179,24)	(141.726,66)
(-) Contribuição Social	(48.859,17)	(46.508,26)	(43.868,82)
(-) Imposto de Renda	(118.173,58)	(97.670,98)	(97.857,84)
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	293.978,65	698.413,01	849.005,27
(-) DESTINAÇÕES LEGAIS E ESTATUTÁRIAS	(102.892,53)	(387.841,34)	(402.508,30)
Transf. Resultado com Terceiros	0,00		
Fates / Rates 10%	(29.397,87)	(268.390,69)	(230.778,70)
Reserva Legal 25%	(73.494,66)	(119.450,65)	(171.729,60)
SOBRAS À DISPOSIÇÃO DA AGO	191.086,12	310.571,67	446.496,97

Os valores das receitas neste demonstrativo estão segregados em ABCDE e como estudamos essencialmente a questão de custos de energia elétrica a ênfase está nesta receita, os resultados deste estudo são apresentados a seguir.

	(-) DISPÊNDIOS/CUSTO BENS E SERVIÇOS	-11.843.897,64	-12.564.678,90	-13.243.786,61
A	Energia Elétrica	-1.526.354,92	-2.168.182,63	-2.650.069,61
B	Telefone Rural	-3.861,20	-4.612,91	0
C	Mercadorias Loja	-3.298.906,38	-2.926.300,52	-3.009.443,77
D	Mercadorias Supermercado	-6.798.516,85	-7.272.550,36	-7.417.732,88
E	Serviços Prestados	-216.258,29	-193.032,48	-166.540,35

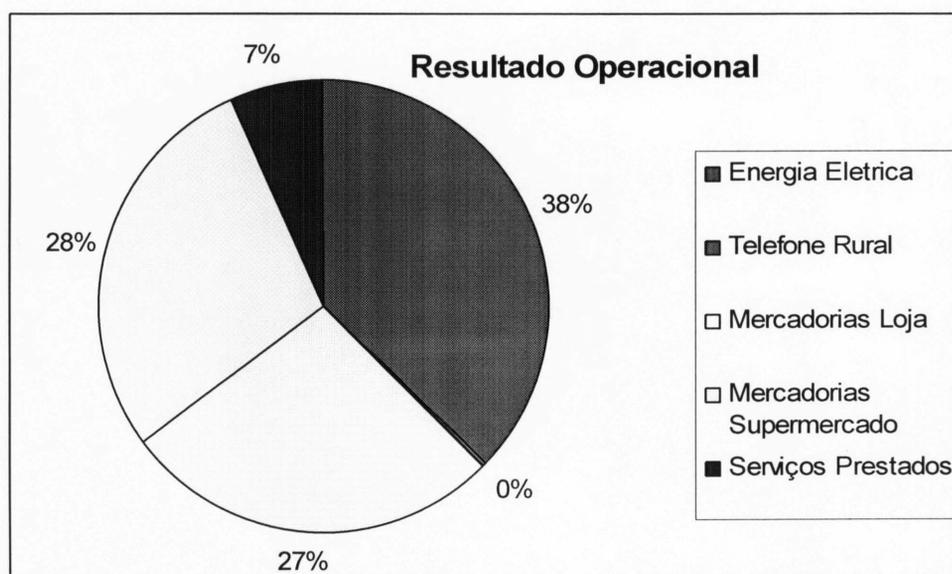


Os custos com energia elétrica objeto deste estudo que diretamente influem na conta de resultado da empresa conforme quadro e gráfico acima representam apenas 13% dos custos totais.

A conta mercadorias supermercado com 57%, dos custos totais é a conta que tem o valor mais relevante, sabe-se que o valor é relevante devido ao fato de que este segmento tem uma margem baixa em comparação a outras.

Deste modo analisando o resultado operacional conforme o quando abaixo.

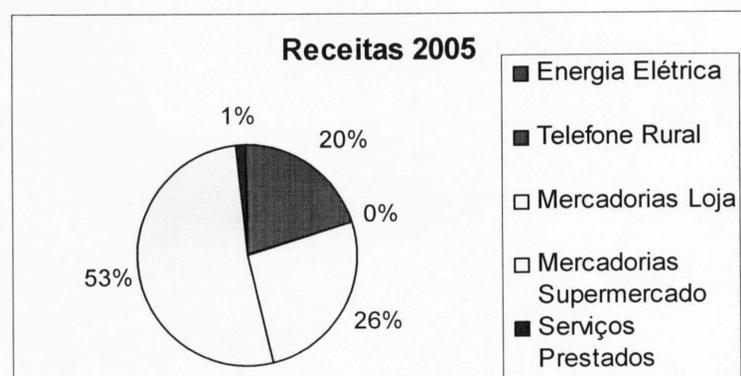
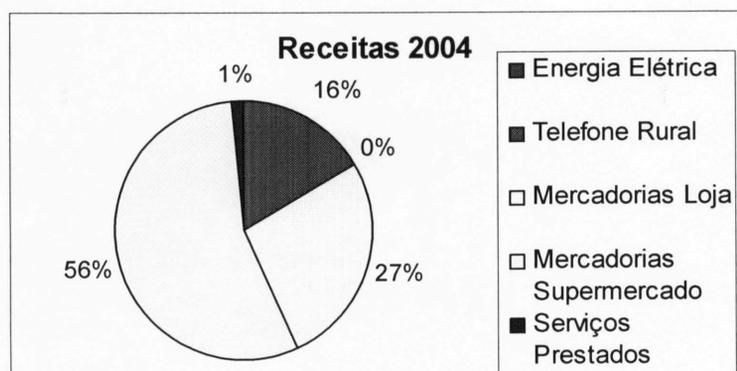
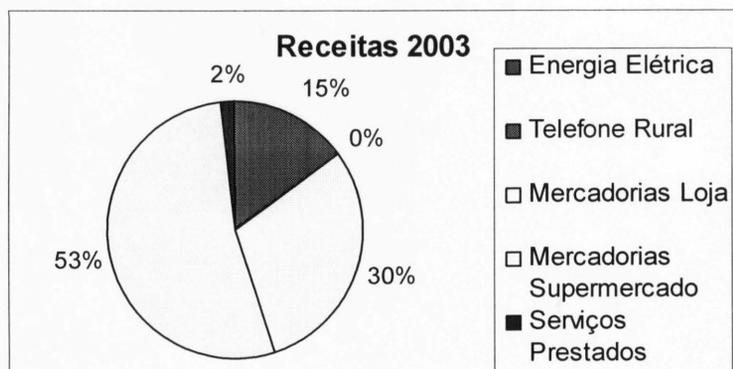
	RESULTADO OPERACIONAL	1.152.884,19	1.215.797,22	1.366.003,68
A	Energia Elétrica	429.620,11	506.785,59	746.792,66
B	Telefone Rural	1.939,06	1.054,46	0
C	Mercadorias Loja	315.147,66	332.149,74	359.183,04
D	Mercadorias Supermercado	328.197,56	313.997,21	193.067,08
E	Serviços Prestados	77.979,80	61.810,22	66.960,90



Nota-se que o resultado operacional original da empresa conforme exposto acima revela que 38% deste resultado, está na energia elétrica, assim queremos estudar esta conta analisando os custos e a sua rentabilidade.

**INGRESSOS/RECEITA BRUTA
OPERACIONAL**

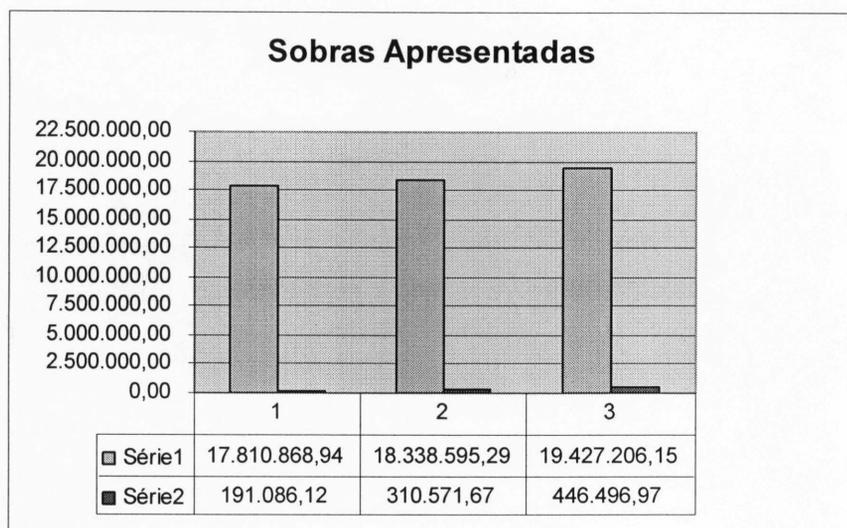
	17.810.868,94	18.338.595,29	19.427.206,15
	2003	2004	2005
Energia Elétrica	2.710.148,92	3.024.085,04	3.925.334,12
Telefone Rural	7.532,12	6.984,01	0,00
Mercadorias Loja	5.295.328,51	4.860.245,91	5.012.878,50
Mercadorias Supermercado	9.486.609,44	10.177.848,78	10.243.189,73
Serviços Prestados	311.249,95	269.431,55	245.803,80



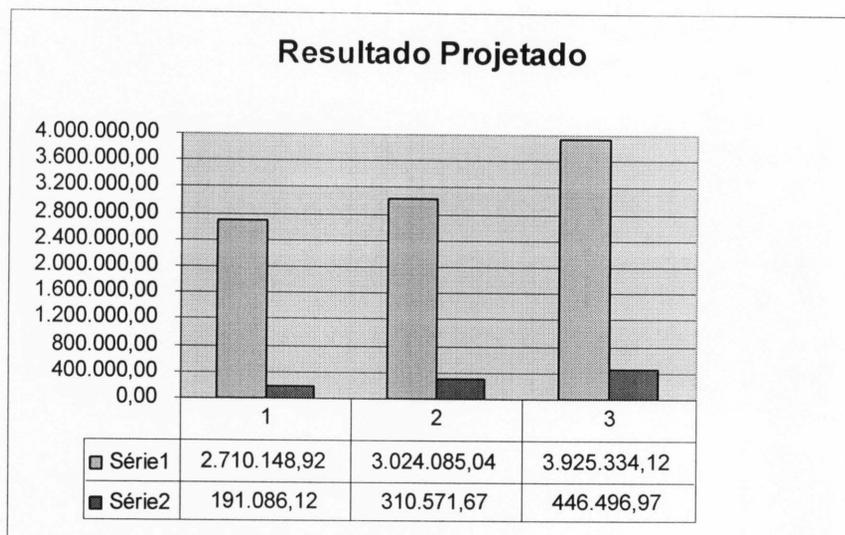
O sistema de análise de custos permite aos gerentes, uma atuação mais seletiva e eficaz sobre o comportamento dos custos da entidade.

Acima, pode-se perceber que em 2003 a receita da Energia Elétrica representa 15% da Receita Total e em, 2004 16%, vindo a representar em 2005 20%;

Resultado Apresentado pela Empresa	2003	2004	2005
INGRESSOS/RECEITA BRUTA OPERACIONAL	17.810.868,94	18.338.595,29	19.427.206,15
SOBRAS À DISPOSIÇÃO DA AGO	191.086,12	310.571,67	446.496,97
%	1,0729	1,6935	2,2983



Resultado Projetado (Estudo)	2003	2004	2005
INGRESSOS/RECEITA BRUTA OPERACIONAL	2.710.148,92	3.024.085,04	3.925.334,12
SOBRAS À DISPOSIÇÃO DA AGO	364.136,88	218.536,35	326.940,51
%	13,4360	7,2265	8,3290



Pelos gráficos acima nota-se que mesmo com pouca expressividade a Receita com Energia Elétrica, segregando as demais receitas gerou um lucro em 2003 de 90% a mais. Mas nota-se que houve um aumento de quase 12% na representatividade do Lucro em relação ao montante monetário da Receita, e nos outros exercícios (2004, 2005), mesmo não havendo o mesmo percentual, percentualmente houve grande aumento da receita.

DEMONSTRAÇÃO DE SOBRAS E PERDAS SEGREGADA ENERGIA ELETRICA

Neste quadro foi segregada somente as contas referentes a energia elétrica, separando as receitas e despesas, com os custos devidamente alocados, e demonstrados os valores resultantes desta análise.

A DEMONSTRAÇÃO DE SOBRAS E PERDAS SEGREGADA ENERGIA ELETRICA				
		2003	2004	2005
A	INGRESSOS/RECEITA BRUTA OPERACIONAL	2.710.148,92	3.024.085,04	3.925.334,12
A	Energia Elétrica	2.710.148,92	3.024.085,04	3.925.334,12
A	(-) DEDUÇÕES	(338.953,85)	(349.116,82)	(528.471,85)
A	Impostos incidentes	(338.953,85)	(349.116,82)	(528.471,85)
A	Energia Elétrica	(338.953,85)	(349.116,82)	(528.471,85)
A	INGRESSOS/RECEITA LÍQUIDA	2.371.195,07	2.674.968,22	3.396.862,27
A	Energia Elétrica	2.371.195,07	2.674.968,22	3.396.862,27
A	(-) DISPÊNDIOS/CUSTO BENS E SERVIÇOS	(1.526.354,92)	(2.168.182,63)	(2.650.069,61)
A	Energia Elétrica	(1.526.354,92)	(2.168.182,63)	(2.650.069,61)
A	LUCRO BRUTO OPERACIONAL	844.840,15	506.785,59	746.792,66

A	Energia Elétrica	844.840,15	506.785,59	746.792,66
A	(-) DISPENDIOS/DESPESAS OPERACIONAIS	0,00	0,00	0,00
A	Energia Elétrica	0,00	0,00	0,00
A	RESULTADO OPERACIONAL	844.840,15	506.785,59	746.792,66
A	Energia Elétrica	844.840,15	506.785,59	746.792,66
		15,22	16,49	20,20
A	INGR/DISP/REC/DESP. OPERAC. INDIRETAS	(161.656,51)	(96.773,68)	(133.395,82)
A	(-) Administrativas	(161.656,51)	(96.773,68)	(133.395,82)
A	(=) RESULTADO ANTES PROVISÕES	683.183,64	410.011,91	613.396,84
A	(-) PROVISÃO DOS IMPOSTOS	(122.973,06)	(73.802,14)	(110.411,43)
A	(-) Contribuição Social	(20.495,51)	(12.300,36)	(18.401,91)
A	(-) Imposto de Renda	(102.477,55)	(61.501,79)	(92.009,53)
A	(=) RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	560.210,59	336.209,76	502.985,40
A	(-) DESTINAÇÕES LEGAIS E ESTATUTÁRIAS	(196.073,71)	(117.673,42)	(176.044,89)
A	Rates 10%	(56.021,06)	(33.620,98)	(50.298,54)
A	Reserva Legal 25%	(140.052,65)	(84.052,44)	(125.746,35)
A	SOBRAS À DISPOSIÇÃO DA AGO	364.136,88	218.536,35	326.940,51

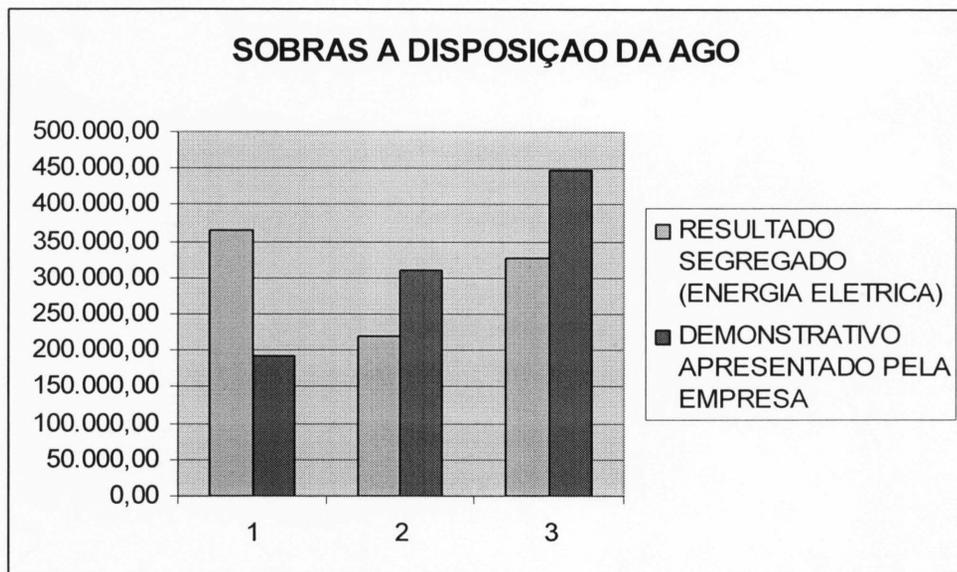
Para compor o quadro atual foram usados os dados fornecidos nas demonstrações contábeis da empresa, e os demais dados que estavam não discriminados, foram adotados critérios simples de rateio, pelo que, estes dados poderão sofrer alterações em sendo feita a aplicabilidade na empresa, do estudo ora desenvolvido,

Conforme demonstrado nos quadros acima o percentual da receita com energia elétrica na receita total que é de apenas 15 a 20%, evidenciando assim um excelente resultado, conforme mostrado abaixo.

RESULTADO SEGREGADO (ENERGIA ELETRICA)				
A	SOBRAS À DISPOSIÇÃO DA AGO	2003	2004	2005
		364.136,88	218.536,35	326.940,51

DEMONSTRATIVO APRESENTADO PELA EMPRESA				
	SOBRAS À DISPOSIÇÃO DA AGO	2003	2004	2005
		191.086,12	310.571,67	446.496,97

Avaliando as sobras a disposição da AGO percebe-se que nos exercícios de 2003 o resultado apurado nesta análise segregada separando a receita e as despesas com energia elétrica, temos um excelente resultado, mesmo este ficando abaixo do apresentado pela empresa.



Pelo que se percebe a empresa estudada têm uma idéia vaga no sentido geral de quais são seus custos totais, o que não é o suficiente, pois o problema maior está em identificar de onde eles vêm, ou seja, o que gera estes custos.

A seguir faz-se um comparativo analítico em questão do que representam os custos, confrontado com o retorno financeiro em havendo alocação correta.

CAPÍTULO 6

6.1 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Entende-se por serviços todas as atividades econômicas cujo resultado não é um produto físico, geralmente é consumido na época da produção e apresenta valor adicionado em formas que são essencialmente intangíveis para o consumidor. Gerir serviços é tarefa diferente de gerir a produção de bens, principalmente, devido às suas características especiais de operações: intangibilidade, necessidade da presença do cliente e produção e consumo simultâneos (ausência de estoque).

6.4 CONCLUSÕES

Com a evolução econômica e o aumento da competitividade, o setor passou a buscar novos conceitos em gerenciamento para que pudesse acompanhar esse mercado cada vez mais exigente.

Visto que o setor de serviços vem crescendo ano após ano, passando a ocupar cada vez mais espaço no moderno ambiente de negócios. O setor de serviços vem buscando e adaptando conceitos utilizados com sucesso nessa área.

BIBLIOGRAFIA

- BACKER, M.; JACOBSEN, L. E. **Contabilidade de custos**: um enfoque para administração de empresas. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1974. v. 2
- BERVIAN, P. A.; CERVO, A. L. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Afiliada, 1996.
- BOISVERT, H. Contabilidade por Atividades – Contabilidade de gestão. São Paulo: Editora Atlas S.A, 1999.
- BORNIA, Antonio César. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Ed. Bokman, 2002
- BRIMSON, James A, BERLINER C. **Gerenciamento de custos em indústrias avançadas**. São Paulo: T.A.Queiros, Editor, 1992.
- BRIMSON, James A. **Contabilidade por Atividades** – Uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo, Editora Atlas S.A, 1996.
- CHING, H.Y. **Gestão baseada em custeio por atividades**. São Paulo, Editora Atlas S.A, 1995.
- CHIZZOTTI, A. **Pesquisas em ciências contábeis humanas e sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 1998.
- COGAN, S. Activity-based costing (ABC): **A poderosa estratégia empresarial**. São Paulo: Editora Pioneira, 1994.
- COGAN, S. Custos e Preços – **Formação e Análise**. São Paulo: Editora Pioneira, 1999.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Demonstrações contábeis**: estruturação e normas. Brasília: CFC, 2001.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso sobre contabilidade de custos**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- DUTRA, R. G. **Custos uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- contadores.com.br>. Acesso em 06 ago. 2005.

- DRUCKER, P. **Administrando em tempos de grandes mudanças**. São Paulo: Editora Pioneira, 1999.
- ECR BRASIL, **Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Associação ECR Brasil, 1998.
- FAMA, R., HABID, C.V.S. **Implantação do sistema de custeio ABC em empresas prestadora de serviços de saúde vantagens e limitações**. VI Congresso Brasileiro de Custos. *Anais*. São Paulo, FEA/USP, 1999.
- FITZSIMMONS, J.A. e, FITZSIMMONS M.J. **Administração de Serviços – Operações, estratégias e tecnologia de informação**. Porto Alegre: Editora Bookman, 2000.
- GEISHECKER, M.L. **Tecnologia melhora o ABC**. Revista HSM Management, Nov/Dez., 1997.
- GIANESI, I.G.N. e CORRÊA, H.L. **Administração Estratégica de serviços – Operações para a satisfação do cliente**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1994.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- GONÇALVES, J.E.L. **Os impactos das novas tecnologias nas empresas prestadoras de serviços**. *Revista de Administração de Empresas/EAESP/FGV*, v. 34, n. 1, p. 63-81, Jan./Fev, 1994.
- _____. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. Trad. José Luiz Paravato. 3.ed. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 2000.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. **Curso sobre contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1992.
- IUDÍCIBUS, S. de. **Análise de Balanços**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. São Paulo: Atlas, 2001.

- JOHNSON, Thomas H, KAPLAN, Robert S. **Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Editora Campos, 1993.
- KAPLAN, R. S. e COOPER, R. **Custo e desempenho** – Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Editora Futura, 1998.
- KAPLAN, Robert, **Dos custos à performance**. Revista HSM Management, Mar/Abr., 1999.
- KHOURY, C. Y., ANCELEVICZ, J. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. Revista de Administração de empresas (RAE), Jan/Mar., 2000.
- KOTLER, J. P. **Administração de Marketing** – Análise, Planejamento, Implementação e controle. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1996.
- Leone, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos** – São Paulo – Atlas, 1997
- LONGARAY, A. A.; BEUREN, I. M. Caracterização da pesquisa em contabilidade. In: BEUREN, I. M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- NAKAGAWA, M. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- FERREIRA, A.B.H. **Novo dicionário Aurélio – Século XXI**. V.3. Nova Fronteira,
- OSTRENGA, M. **Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos**. Rio de Janeiro: Editora Record, 1997.
- PLAYER, S. **ABM: Lições do campo de batalha**. São Paulo: Editora Makron Books, 1997.
- PLAYER, S, LACERDA, R, **Lições mundiais da Arthur Andersen em ABM**. São Paulo: Futura, 2000.
- PORTER, M. **Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1992. 1999.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1996.

- PAMPLONA, E. O. A inadequação dos sistemas de custos tradicionais em um novo ambiente de fabricação. **Revista Produção On Line**, v. 3, n. 2, 1993. Disponível em <<http://www.producaoonline.inf.br>>. Acesso em 01 ago. 2005.
- PORTAL de Contabilidade. Disponível em <<http://www.portaldecontabilidade.com.br>>. Acesso em 11 ago. 2005.
- QUINN, J.B.: **Empresas Muito Mais Inteligentes**. São Paulo: Makron Books, 1996.
- RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de custo fácil**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.
- RICCIO, E.L., JUNIOR. Antonio R., GOUVEIA, J. J. F. A., **Sistema de custos baseado em atividade nas empresas de serviços**. Revista de Contabilidade do CRC-SP, Nov., 1998.
- SHANK, J.K, GOVINDARAJAN, V. **Gestão estratégica de custos**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1995.
- SLACK, N.; CHAMBERS, S.; HARLAND, C.; HARRISON, A. & JOHNSTON, R.: **Administração da produção**. São Paulo: Editora Atlas, 1997.
- VANDERBECK, E. J.; NAGY, C. F. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- VICECONTI, P. E. V. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 4. ed. São Paulo: Frase, 1995.
- VIANA, C.R., Teoria Geral da Contabilidade. Porto Alegre: Livraria Sulina, 1972.