

Metodologia do custeamento marginal, variável ou direto aplicado em postos de combustíveis: um estudo de caso

Bruno Henrique de Resende
resende.bruno@hotmail.com
UFSJ

Fabricio Molica de Mendonça
fabriciomolica@usj.edu.br
UFSJ

Denise Carneiro dos Reis Bernardo
denise@ufs.edu.br
UFSJ

Resumo: O trabalho teve por finalidade aplicar o custeamento marginal, variável ou direto em uma empresa do segmento de postos de combustíveis e serviços, localizado na cidade de Santa Cruz de Minas, de modo a gerar informações úteis e necessárias para o controle e tomada de decisão. Para isso, foi realizada uma pesquisa qualitativa de caráter descritivo e analítico, usando o estudo de caso como estratégia de pesquisa. Os principais elementos de custos foram divididos em quatro diferentes grupos, ou seja, unidades de negócio: Combustíveis, Lubrificantes, Ducha e Aluguel. A unidade Combustíveis foi a que gerou maior margem de contribuição total (86%), seguida dos grupos lubrificantes, ducha e aluguel. A concentração de maior participação da margem de contribuição na unidade de negócio em combustíveis demonstrou que há grande dependência do posto a uma cartela limitada de produtos. A demonstração de resultado apontou equívocos de registros de informações que, se não sanados, poderia vir a trazer impactos no cálculo da tributação do imposto de renda. O equívoco se deu em função do uso da lógica do regime de caixa no lugar do regime de competência, fazendo com que as margens apresentassem variações não condizentes com a realidade da empresa.

Palavras Chave: Posto de combustível - Custos - Custeio marginal - Competitividade -

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos intensificaram-se os estudos acerca das micro e pequenas empresas, abordando diversas temáticas, dentre elas, destacam-se: a reestruturação produtiva e o desemprego tecnológico que levam os que estão sem emprego a buscar soluções por meio da abertura de pequenos negócios; a reafirmação da importância desse porte de empreendimento para amortecer crises do capitalismo, gerando emprego e renda; as dificuldades de inserção nas estruturas de mercado; o interesse por aspectos de organização e gestão de empresas de micro e pequeno porte (SANTOS, KREIN, CALIXTRE, 2012). No geral, acabam trazendo à tona a fragilidade que tais empresas possuem no quesito sobrevivência por um período maior que cinco anos, conforme estatísticas apresentadas pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (BEDÊ, 2016).

Parte das dificuldades que os operadores de micro e pequenos negócios passam está relacionada à falta de conhecimento, ao controle de custos, despesas, receitas, tributos, desperdícios e à capacidade de análise dessas informações para avaliar o desempenho do negócio, dentro de um cenário dinâmico e competitivo (MENDONÇA et al., 2016).

No segmento de postos de combustíveis, por exemplo, o aumento do número de distribuidores de combustíveis, ocorrido nas últimas décadas, provocou, por um lado, o crescimento considerável do número de postos de combustíveis que foram criados para se beneficiar do aumento da concorrência dos fornecedores; por outro lado; os proprietários tiveram que enfrentar queda na margem dos negócios e a necessidade de disputar a própria clientela. Nessa disputa, considerar cada centavo pago ou ganho nas transações passou a fazer parte desse cenário competitivo (ALMEIDA, et al., 2016).

Nesse contexto, o custeamento marginal variável ou direto tem sido apontado pela literatura como uma metodologia de apuração de resultado capaz de contribuir com informações relevantes para auxiliar o gestor no processo de tomada de decisão de micro e pequenas empresas. Assim surge o seguinte problema de pesquisa: Como o custeamento marginal variável ou direto pode ser empregado no segmento de postos de combustíveis, no sentido de auxiliar os gestores a coletar, gerar e controlar as informações relevantes?

Para responder essa questão, torna-se necessário realizar casos específicos, visto que, as empresas são diferentes e apresentam condições de levantamento e controle de informações diferenciados, por isso, para a realização do trabalho, foi escolhido o posto de combustíveis do município de Santa Cruz de Minas.

Desse modo, este trabalho teve por finalidade aplicar o custeamento marginal, variável ou direto em uma empresa do segmento de postos de combustíveis e serviços, localizado na cidade de Santa Cruz de Minas, de modo a gerar informações úteis e necessárias para o controle e tomada de decisão. Mais especificamente, pretendeu-se: a) Identificar os principais elementos de custos dentro do posto de gasolina, de modo a registra-los; c) Elaborar uma planilha de registro e controle de custos com base no custeamento marginal, variável ou direto; d) Analisar as informações lançadas na planilha, de modo a fornecer aos gestores informações relevantes para a tomada de decisão.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE CONTROLE E TOMADA DE DECISÕES

A contabilidade de custos é o ramo da função financeira que tem objetiva acumular, organizar, analisar e interpretar os custos dos produtos, dos inventários, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição com o propósito de determinar o lucro, controlar as operações e auxiliar no processo de tomada de decisão (LEONE, 2010). As informações geradas pelo registro do material direto, da mão de obra direta e dos gastos indiretos de fabricação contribuem para: a) o conhecimento e controle dos gastos das operações, bem como dos desperdícios em seus elementos; b) o levantamento de diagnósticos; e c) a elaboração de orçamentos (PADOVEZE, 2015).

Nesse sentido, a contabilidade de custos passa a ter duas funções relevantes: controle e auxílio à tomada de decisões. Como controle, sua missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões e orçamentos, de modo a servir de comparação com o realizado ao longo do tempo. Como ferramenta de decisão, sua missão é auxiliar na solução de problemas, gerando informações que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo, das alternativas de escolhas da empresa, tais como, aumentos de preços, aumentos de custos, cortes de produtos, viabilidade dos negócios etc. (MARTINS, 2018; SANTOS, 2011).

Em relação ao objeto de custeio, os custos são classificados em diretos e indiretos, e em relação ao volume em variáveis e fixos. Os custos diretos são aqueles que são identificados ao produto/serviço e quantificados, tais como os materiais e a mão de obra direta. Os custos indiretos são os que apresentam dificuldade em serem identificados com o produto e, no geral, estão relacionados aos custos genéricos como alugueis, manutenção, limpeza, depreciação, salários de supervisores e outros (MARTINS, 2018). O custo variável é o que varia em função do seu consumo, quanto maior a quantidade produzida, maior serão os custos e vice-versa. Os custos fixos são os gastos imprescindíveis para o funcionamento da empresa, mas que não têm qualquer relação direta com o volume de produção, como, por exemplo, aluguel, depreciação, seguro, segurança etc. (PADOVEZE, 2015). Essas classificações são importantes para compreender os sistemas de acumulação de custos.

2.2 SISTEMA DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS NOS PRODUTOS E SERVIÇOS

Em virtude da proposta do trabalho, dentre os sistemas de acumulação de custos nos produtos e serviços, serão apresentados os mais relevantes: o custeamento por absorção e o custeamento marginal variável ou direto.

O custeamento por absorção é o sistema de custeio em que tanto os custos fixos quanto os custos variáveis são apropriados aos produtos ou serviços. Enquanto os custos diretos, como material direto e mão de obra direta, são apropriados diretamente, os custos indiretos são apropriados por meio do rateio. Esse sistema vem recebendo críticas porque o rateio dos custos indiretos acaba provocando o supercusteamento ou o subcusteamento de produtos, dificultado a tomada de decisão. Entretanto, é uma exigência da contabilidade fiscal (DUTRA, 2017).

O custeamento marginal variável ou direto atribuem aos produtos apenas custos diretos ou variáveis. Os custos fixos não são distribuídos aos produtos, sendo tratados como custos de estrutura da empresa e, por isso, são considerados como despesas do período, não fazendo parte do cômputo do custo de estocagem (CREPALDI; CREPALDI, 2018). Ao atribuir apenas os custos variáveis aos produtos, percebe-se que a análise se concentra nos custos que sofrem alteração de acordo com a produção. Então, se a produção aumentar, os custos aumentarão proporcionalmente e, se a produção diminuir, os custos diminuirão (MENDONÇA, GONÇALVES e MACHADO, 2015).

Esse custeio tem por objetivo determinar a margem de contribuição, que é obtida pela diferença entre receitas e os custos e despesas variáveis ou diretas. Por meio dessa margem é possível indicar o que e quanto produzir e, ainda, se é viável ou não a produção, o que facilita o processo de planejamento. A estrutura da demonstração do resultado pelo método marginal foi estruturada na Tabela 1. A receita de vendas é obtida, multiplicando-se a quantidade vendida pelo preço unitário. O custo variável, por sua vez, determinado por meio da multiplicação entre a quantidade vendida pelo custo variável unitário e a margem de contribuição, pela diferença entre o preço e os elementos constitutivos de custos variáveis. Para encontrar o resultado, resta apenas deduzir os custos e despesas fixas da margem de contribuição.

Tabela 1 – Estrutura de Demonstração do resultado pelo método marginal

	Produto 1	Produto 2	...	Produto n	Total
Receita de vendas (RV)	RV_1	RV_2		RV_n	RV_t
(-) Custo variável (CV)	CV_1	CV_2		CV_n	CV_t
(-) Despesa variável (DV)	DV_1	DV_2		DV_n	DV_t
(=) margem de contribuição Total (MC)	MC_1	MC_2		MC_n	MC_t
(-) Custo fixo (CF)					CF_t
(-) Despesa Fixa (DF)					DF_t
(=) Resultado					Lucro ou prejuízo

Fonte: Elaboração própria.

A análise dessa estrutura mostra que não há apenas o resultado final da empresa, no período, ou seja, não há resultado por produto, como no custeamento pro absorção. A eficiência de cada produto é demonstrada por meio da margem de contribuição, ou seja, o melhor produto para a empresa é o que apresenta a maior margem de contribuição total. Além disso, se um produto apresenta uma margem de contribuição positiva, significa que contribuiu para cobrir a estrutura de custos fixos, conforme orientações de Padoveze (2015) e Bruni e Famá (2019).

Além da margem de contribuição, o método permite o cálculo do ponto de equilíbrio em quantidade e em valor; análise de decisões em situações com restrição de capacidade produtiva; decisões em relação a terceirizar ou não; apurar contribuições de unidades de negócio, levantamento de indicadores de rentabilidade e lucratividade, etc. (MARTINS, 2018)

Apesar dos benefícios associados à margem de contribuição como ferramenta gerencial, Bruni e Famá (2019) ressaltam, como limitações do método, a existência de custos mistos em que há uma parcela fixa e outra variável, dificultando a separação mesmo por meio técnicas estatísticas, como a análise de regressão, sem tornar a divisão arbitrária. Leone (2010) faz considerações sobre as informações do custeio variável ser aplicados em soluções de curto prazo e, portanto, não deve substituir informações decorrentes de outros sistemas de custeio e, ainda, que no atual paradigma de produção, houve um aumento dos custos fixos em relação aos variáveis, o que não justifica um custeamento que vise apenas controlar custos variáveis.

Entretanto, os trabalhos desenvolvidos por Vianini e Mendonça (2011), Mendonça, et al (2012), Garcia, Mendonça e Carvalho (2012), Mendonça, Gonçalves e Machado (2015), em trabalhos realizados no Campos das Vertentes, Minas Gerais, mostram que o uso do sistema de

custeio em pequenos negócios, como padarias, açougues, bares e restaurantes, tem trazido contribuições relevantes que auxiliam os gestores na tomada de decisões.

2.3 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS E DO SISTEMA DE CUSTEAMENTO MARGINAL, VARIÁVEL OU DIRETO EM POSTOS DE COMBUSTÍVEIS

No comércio varejista de combustíveis, a competição reside na capacidade de a empresa oferecer ao cliente um produto/serviço que produza satisfação, para que, no longo prazo, alcance a lealdade. Isto pode ser conseguido, ou aumentando a percepção do cliente pela qualidade na aquisição do produto, em comparação com a oferta dos concorrentes, ou, alternativamente; oferecendo o mesmo produto a um menor preço (COELHO, 2002). Dessa forma, é importante estar atento aos custos e despesas relacionados ao processo de produção de um posto de combustível.

Como os distribuidores são praticamente os mesmos que atendem aos postos de combustíveis, os produtos relacionados a combustíveis acabam sendo os mesmos, então, de acordo com Erfurth (2011), nesse negócio o aumento da rentabilidade por ser conseguida por meio: da redução de custos fixos, otimizando recursos e redução de desperdícios; e/ou do aumento do volume, envolvendo atração e fidelização de clientes.

Assim, o controle e a análise de custos buscam identificar como as variáveis receitas, custos, e despesas se inter-relacionam para obter a margem de contribuição de cada tipo de produto/serviço e do resultado geral para a empresa (MATOS, 2004). Essa margem, mostra a capacidade da empresa em cobrir seus custos fixos e obter lucro (ASSEF, 2010).

3. METODOLOGIA

Para atender ao objetivo proposto foi realizada uma pesquisa qualitativa de cunho descritivo e analítico. Esse tipo de pesquisa é o mais indicado por permitir a compreensão de impactos sociais e culturais de um fenômeno, pois visa compreensão mais que quantificação e, ao invés da generalização, tem o particular, o individual e o peculiar como focos, que se definem no seu desenvolvimento (TRIVIÑOS, 1987; GODOY, 1995; RAMPAZZO, 2002). Em relação ao gênero, foi utilizada a pesquisa empírica, “que codifica a face mensurável da realidade social.” (DEMO, 1995). Quanto a estratégia de pesquisa, foi abordada o estudo de caso para a coleta e armazenamento das informações, reorganizadas, seguindo as orientações do sistema de custeamento marginal, variável ou direto.

O trabalho foi realizado em quatro etapas:

Pesquisa bibliográfica; identificação e registro dos principais elementos de custos; elaboração de planilhas de acumulação das informações obtidas, obedecendo a metodologia do custeamento marginal, variável ou direto; análise das informações e sugestões de melhoria.

Primeira etapa – foi realizada uma pesquisa bibliográfica, consultando fontes diversas de informações escritas, que serviram de base para a coleta dos dados gerais ou específicos a respeito do tema em estudo. Os temas abordados estavam relacionados com informações gerenciais; administração de custos; gestão de micro e pequenas empresas e especificidades do segmento de postos de combustíveis;

Segunda etapa - a partir da revisão bibliográfica, foi elaborado um modelo técnico para identificar e registrar as informações gerenciais necessárias para a tomada de decisões dentro do posto de combustíveis escolhido. As informações foram preenchidas ainda nessa fase.

Terceira etapa – foi adotada a metodologia do custeamento marginal, variável ou direto para tratar as informações colhidas na etapa anterior, utilizando-se uma planilha do programa Excel, em um período de três meses, compreendendo os meses de janeiro, fevereiro e março;

Quarta etapa – a partir da organização dos dados dentro da metodologia do custeamento marginal, variável ou direto, procedeu-se à análise dos dados, apresentando os principais aspectos positivos e negativos e, ainda, pontos controversos. A análise da Margem de contribuição foi completada por meio do uso dos indicadores: Ponto de equilíbrio em valor; Índice de Lucratividade; Índice de rentabilidade

Apesar de o posto utilizar esse sistema de custeio desde a implantação da planilha, no ano de 2019, quando o trabalho foi realizado, optou-se por apresentar apenas as informações do primeiro trimestre desse ano, por se tratar de um período de descobertas em que informações desconhecidas foram identificadas e ajustadas, e pelo tributo ser apurado trimestralmente.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA EM ESTUDO

O posto de combustíveis e serviços estudado, localizado na cidade de Santa Cruz de Minas, atua no setor há treze anos, registrado como Empresa de Pequeno Porte (EPP). As atividades realizadas são venda de combustíveis – principal fonte de receita – troca de óleo, aluguéis de lojas comerciais em suas dependência e lavagem de veículos. Atualmente a empresa conta com 9 funcionários, sendo: 1 auxiliar administrativo; 1 gerente de pista; 1 lavador de carros, 6 frentistas.

Em virtude dessas atividades, optou-se, neste estudo, em classificar as fontes de receitas em quatro unidades de negócios: (1) Combustíveis; (2) Lubrificantes; (3) Ducha (Lavagem de veículos); (4) Aluguel. Cada unidade de negócio possui características específicas, requerendo tratamentos diferenciados na coleta e análise das informações.

O grupo “combustíveis” representa a principal fonte de ganhos e inclui receitas e custos provenientes da comercialização dos combustíveis. O custo variável e direto desse grupo inclui a compra dos combustíveis e o frete que varia de acordo com a quantidade comprada pelo posto. O grupo “lubrificantes” engloba a venda de óleos; filtros; aditivos; produtos para limpeza e higienização de veículo; além da prestação de serviço com a troca de óleo em que o custo da mão de obra com a troca de óleo é inserido no preço final dos produtos óleos e filtros. O grupo “ducha, ou lavagem de veículos”, tem dentre as fontes de receitas: ducha simples, ducha especial; e lavagem geral. O consumo dos produtos para limpeza desses veículos varia conforme a quantidade de lavagens realizadas. O grupo de aluguel atualmente conta com uma loja alugada. Não possui despesas diretamente relacionadas aos aluguéis e se apresenta como uma renda complementar ao funcionamento da empresa.

4.2 APURAÇÃO DA RECEITA DE VENDAS DA EMPRESA

Na apuração da receita de vendas foram listados os produtos vendidos e serviços realizados em cada grupo, multiplicando o valor unitário pela quantidade vendida. Para o grupo de combustíveis, a apuração da receita de vendas baseou-se no faturamento de vendas com combustíveis encontrado pela contabilidade. Tendo em vista que a empresa é optante pelo Lucro Real, todas as informações contabilizadas apresentam valores confiáveis. Para a apuração do grupo de lubrificantes e lavagens foi feito o levantamento dos produtos vendidos e serviços realizados dia a dia no período de três meses, cada produto e serviço teve sua quantidade

multiplicada pelo valor de venda unitário e assim encontrada a receita diária e a receita mensal. O grupo de aluguel possui apenas receitas, sendo elas o próprio aluguel das lojas.

Percebe-se que o grupo dos combustíveis representa mais de 98% do faturamento do posto, seguido dos lubrificantes, ducha e aluguel. Isso demonstra que o posto é basicamente voltado para o abastecimento de combustíveis.

Tabela 2: Receita de vendas de cada grupo por mês e apuração de receitas do 1º trimestre de 2019

Meses	Combustíveis		Lubrificantes		Ducha		Aluguel		Total
Janeiro	596.646,89	98,23%	6.866,50	1,13%	3.036,00	0,50%	870,00	0,14%	607.419,39
Fevereiro	599.855,38	98,50%	5.822,15	0,96%	2.439,00	0,40%	870,00	0,14%	608.986,53
Março	612.788,39	98,55%	5.339,50	0,86%	2.809,00	0,45%	870,00	0,14%	621.806,89
Total	1.809.290,66	98,43%	18.028,15	0,98%	8.284,00	0,45%	2.610,00	0,14%	1.838.212,81

Fonte: Dados da pesquisa

4.3 APURAÇÃO DO CUSTO VARIÁVEL OU DIRETO DA EMPRESA

Para apuração do custo variável ou direto do posto de combustíveis e serviços foi preciso identificar os produtos comprados em cada grupo e multiplicar pelo preço de custo. O comportamento dos custos variáveis foi diretamente proporcional ao comportamento da receita de vendas. Conforme os produtos vão sendo vendidos e os serviços executados, novas compras são realizadas para repor estoque, gerando aumento no custo variável (Tabela 3).

Tabela 3: Custo variável de cada grupo divididos por mês e grupos (unidades de negócio)

Meses	Combustíveis		Lubrificantes		Ducha		Aluguel		Total
Janeiro	479.730,00	99,76%	974,58	0,20%	176,70	0,04%	0	0,00%	480.881,28
Fevereiro	589.875,00	99,77%	1.039,80	0,18%	290,90	0,05%	0	0,00%	591.205,70
Março	513.190,00	99,39%	3.097,13	0,60%	34,66	0,01%	0	0,00%	516.321,79
Total	1.582.795,00	99,65%	5.111,51	0,32%	502,26	0,03%	0	0,00%	1588408,77

Fonte: Dados da pesquisa

No grupo de combustíveis, o custo variável apresenta maior participação sobre todos os custos e despesas. Levando em consideração a pequena margem de lucro praticada para a venda dos combustíveis, girando em torno de 10% a 15%, a compra desses produtos acaba pesando bastante no somatório de todas as despesas. Nesse grupo foi considerado o valor do frete que varia conforme a quantidade de combustíveis comprada. No grupo de lubrificantes, além do custo de compra dos produtos é adicionado ao custo variável às comissões de venda dadas aos frentistas. Essa comissão é proporcional à quantidade de óleos vendidos e trocas de óleos realizadas. Para o grupo da ducha, o custo variável está ligado aos produtos consumidos para realização das lavagens e impostos (ISS), que variam de acordo com a quantidade de lavagens para os clientes que exigem emissão de nota fiscal. Por se tratar de uma prestação de serviço acaba se diferenciando dos outros grupos na apuração do custo variável e direto. Em relação ao grupo Aluguel, ele não possui custos e despesas. Tendo em vista que a responsabilidade do pagamento de taxas; impostos e despesas relacionados ao estabelecimento que está alugado são transferidos para o locatário do imóvel.

4.4 APURAÇÃO DOS CUSTOS E DESPESAS FIXAS

Todos os gastos que não podem ser diretamente relacionados a produção ou venda de algum produto ou operação da empresa se enquadra como custo ou despesa fixa (Tabela 4).

Tais gastos acabam se tornando compromissos fixos que devem ser pagos todo mês pela empresa, independente da receita obtida.

Tabela 4: Custo e despesa fixa da empresa em estudo no 1º trimestre de 2019

CUSTO FIXO				
	Descrição	janeiro	fevereiro	março
FUNCIONÁRIOS (FRENTISTAS)	Folha de Pagamento	9.657,88	7.927,70	10.778,94
	INSS	4.817,36	4.413,07	4.294,15
	FGTS	853,79	841,36	846,59
	Férias	514,55	857,60	1.707,27
	Cesta Básica	880,00	880,00	880,00
	Seguro de vida	81,82	81,82	81,82
	Rescisão de contrato	1.012,32	0,00	0,00
IMPOSTOS	CSLL	7.429,60	6.773,08	6.497,31
	COFINS	56,35	149,98	43,31
	PIS	12,23	32,56	9,41
	IRPJ	1.764,01	1.695,30	1.505,13
TAXAS E LICENÇAS	Alvará	0,00	103,95	0,00
	IPTU	744,15	0,00	0,00
	CTF-APP (IBAMA)	579,67	0,00	0,00
	Licença Ambiental	0,00	0,00	0,00
	AVCB (Bombeiros)	0,00	0,00	0,00
	Inmetro	0,00	0,00	0,00
	ANP	0,00	0,00	0,00
	Certidão Negativa	0,00	0,00	20,79
OUTRAS DEPESAS	E. Elétrica	909,25	1.044,59	1.224,96
	Hall	332,00	211,00	211,00
	Sindicato e ACI Del-Rei	127,00	127,00	127,00
	Comissão Banho	134,00	94,00	73,00
	Prod. Limpeza	99,29	0,00	266,21
	Mat. Escritório	0,00	159,20	0,00
	Café e Pães	133,35	133,35	133,35
	Aluguel	1.300,00	1.300,00	1.300,00
	Contabilidade	900,00	900,00	900,00
	Telefone	44,92	45,94	47,01
	Despesas Financeiras	4.112,89	6.552,01	6.592,95
	Despesas Diversas	1.077,50	1.014,85	1.315,44
	Segurança Eletrônica (Semele)	73,01	73,01	73,01
	Internet (City10)	89,90	89,90	89,90
	Propaganda e Publicidade	0,00	0,00	0,00
MTB (Software)	297,08	309,44	309,44	
Plano Odontológico	50,00	50,00	50,00	
TOTAL GERAL (MÊS)		38.083,92	35.860,71	39.377,99

Fonte: Dados da pesquisa

Esses gastos foram separados em cinco grupos: a) Funcionários, formado pela folha de pagamento dos funcionários e encargos relacionados aos recursos humanos da empresa; b) Impostos; c) Taxas e Licenças; d) Cursos e Treinamentos; e) Outras despesas.

4.5 ESTRUTURA DE DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Para discutir os resultados por unidade de negócio, dentro da abordagem do custeamento marginal, variável ou direto, foi elaborada uma planilha com receita; custos fixos e variáveis apurados. As informações foram acompanhadas da análise vertical, de forma a demonstrar a participação de cada elemento, em comparação com a receita de vendas (Tabela 5), durante os três meses do primeiro trimestre de 2019.

Tabela 5: Levantamento da demonstração do resultado pelo método marginal total e por grupo de procedimentos, dentro de cada mês, no primeiro trimestre de 2019

	Combustíveis		Lubrificantes		Ducha		Aluguel		Total
Janeiro									
RV	596.646,89	100%	6.866,50	100%	3.036,00	100%	870	100%	607.419,39
(-) CV	479.730,00	80%	974,58	14%	176,7	6%	0	0%	480.881,28
(=) MC ₁	116.916,89	20%	5.891,92	86%	2.859,30	94%	870	100%	126.538,11
(-) CF _I					1.725,81				1.725,81
(=) MC ₂	116.916,89	20%	5.891,92	86%	1.133,49	37%	870,00	100%	124.812,30
(-) CF _{NI}									38.083,92
(=) Result.									88.454,19
Fevereiro									
RV	599.855,38	100%	5.822,15	100%	2.439,00	100%	870	100%	608.986,53
(-) CV	589.875,00	98%	1.039,80	18%	290,9	12%	0	0%	591.205,70
(=) MC ₁	9.980,38	2%	4.782,35	82%	2.148,10	88%	870	100%	17.780,83
(-) CF _I		0%		0%	1.725,81	71%		0%	1.725,81
(=) MC ₂	9.980,38	2%	4.782,35	82%	422,29	17%	870,00	1,00	16.055,02
(-) CF _{NI}									35.860,71
(=) Result.									-19.805,69
Março									
RV	612.788,39	100%	5.339,50	100%	2.809,00	100%	870	100%	621.806,89
(-) CV	513.190,00	84%	3.097,13	58%	34,66	1%	0	0%	516.321,79
(=) MC ₁	99.598,39	16%	2.242,37	42%	2.774,34	99%	870	100%	105.485,10
(-) CF _I					1.725,81				1.725,81
(=) MC ₂	99.598,39	16%	2.242,37	42%	1.048,53	37%	870,00	100%	103.759,29
(-) CF _{NI}									39.377,99
(=) Result.									64.381,30

Em que: RV = Receita de vendas; CV = Custo variável; MC₁ = Margem de contribuição; CF_I = Custo fixo identificável; MC₂ = Margem de contribuição após o CF_I; CF_{NI} = Custo fixo não identificável

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando esse demonstrativo mensal, foi possível identificar um problema nos resultados apurados dos meses de janeiro, que fechou com um lucro de R\$88.454,19, e fevereiro que fechou com um prejuízo de R\$19.805,69, mesmo o mês de fevereiro apresentando um aumento de faturamento. Investigando melhor o ocorrido, percebe-se que na unidade de negócio Combustíveis, o custo no mês de janeiro representou 80% do faturamento, enquanto o mês de fevereiro representou 98% do faturamento, o que não poderia estar representando uma situação real, visto que, o combustível não apresentou aumento de preços significativos no período.

Fazendo a checagem de todas as notas de entradas e volumes de saídas de combustível, percebeu-se que as compras de combustíveis foram feitas no final do mês, fazendo com que os estoques ficassem altos. Além disso, tal valor foi considerado, equivocadamente, como custo do período e não apenas uma saída de caixa. Então, no mês de fevereiro, o tratamento dado foi o do regime de caixa, sendo que o correto deveria ser o regime de competência, registrando como custo apenas a quantidade de combustíveis que foram vendidos. A identificação desse equívoco pode ter sido uma das maiores contribuições do estudo, em que foi afastado o efeito do rateio, conforme os estudos de Mendonça, Gonçalves e Machado (2015) e Crepaldi e Crepaldi (2018). O mesmo tipo de equívoco em trocar o regime de competência pelo de caixa, no aspecto de custos foi cometido nos grupos Lubrificantes e Ducha. No grupo “Lubrificantes”, o custo variável de janeiro de 2019 foi igual a R\$974,58 enquanto a receita é de R\$6.866,50, apresentando um comportamento desproporcional entre receita e custos, não condizentes com a realidade do negócio. No Grupo Ducha, em março de 2019, o custo variável desse mês foi igual a R\$34,66, enquanto a receita foi de R\$2.809, desconsiderando o material de limpeza usado e, pelo regime de caixa, foi considerado apenas o valor ISS, como valor de custos.

Apesar do custeamento marginal não ser apropriado para atender a contabilidade fiscal e societária, contribuiu antecipou o problema, minimizando complicações para a empresa, principalmente em relação ao fisco, visto que, por estar enquadrado no regime de tributação do lucro real, a fiscalização ocorre tanto nas contas de faturamento quanto nas contas de custos, para garantir que não haja sonegação de impostos. O cálculo do tributo, nessa empresa, ocorre a cada três meses, o que favoreceu ajustes entre caixa e competência.

Cabe ressaltar que, de acordo com deve ser orientado aos gestores é que todo o cálculo de custo, receitas, margem de contribuição e lucro e, ainda, a construção da demonstração de resultado, tanto no custeio por absorção quanto marginal deve seguir o regime de competência. No regime de competência, as receitas são registradas no momento da venda, independentemente de quando ocorrerá a entrada de dinheiro, assim como, as despesas devem ser registradas quando ocorreram, independente da saída do dinheiro. O regime de caixa deve ser usado apenas no demonstrativo do fluxo de caixa para registrar as entradas e saídas de caixa, que, de acordo com Mendonça et. al. (2016), é um complementar à demonstração de resultado, obtido pelo custeamento marginal, para fazer a gestão de empresas.

Todas as unidades de negócio contribuem positivamente para a empresa como um todo, uma vez que, obteve margem de contribuição positiva em todas elas, conforme orientado por Martins (2018). O grupo “Combustíveis” é responsável pela maior parte da margem de contribuição do posto, cerca de 86%. Continuando a análise sob as margens de contribuição o grupo “Lubrificantes” ocupa a segunda posição em relevância, gerando uma margem de 10%. Por último, os grupos “Ducha” e “Aluguel” apresentam margem de contribuição igual a 2%.

Apesar do posto agregar a venda de vários produtos e serviços, a venda de combustíveis continua sendo a principal fonte de receita da empresa. Esse é um fato que expõe a grande dependência dos postos da venda em altas galonagens de combustíveis para que a empresa apresente uma boa performance. Entretanto, as demais unidades de negócio têm contribuído para dissolver os custos fixos, por meio de suas margens de contribuição.

A partir dos resultados encontrados é possível, ao gestor, determinar a margem de contribuição de cada grupo e total; definir o ponto de equilíbrio; calcular a rentabilidade e a lucratividade no período, conforme apresentado na tabela 6. Tais informações contribuem para que os gestores possam desenvolver suas estratégias de sobrevivência e competitividade.

Percebe-se que o equívoco no cálculo do custo variável dos meses de janeiro e fevereiro acabou resultando em um resultado negativo no segundo mês. Tal resultado acabou impactando os indicadores de desempenho de lucratividade, rentabilidade e ponto de equilíbrio, quando analisados os meses em separado.

Os indicadores trimestrais de lucratividade e rentabilidade baseando-se nos valores do primeiro trimestre de 2019, foram iguais a 7% e 53% respectivamente. A partir do ponto de equilíbrio em receita foi possível definir quanto a empresa teria que faturar no período estudado para obter resultado igual a todos os custos e despesas, ou seja, resultado igual a zero. O ponto de equilíbrio trimestral encontrado foi de R\$871.996,76, enquanto a receita bruta encontrada no período em estudo foi de R\$1.838.212,81. Isso indica que a empresa vendeu bem acima do seu ponto de equilíbrio, mostrando certo conforto financeiro, que exerce impacto na lucratividade e rentabilidade. Entretanto, para analisar a saúde financeira da empresa é necessário analisar outros indicadores relacionados à gestão do capital de giro, que foge o escopo deste trabalho. Os indicadores deficientes apresentados no mês de fevereiro foram compensados no trimestre analisado e tiveram como causa o equívoco de considerar o regime de caixa em substituição do regime de competência, não representando de fato a realidade da empresa.

Tabela 6: Levantamento da demonstração do resultado pelo método marginal no primeiro trimestre de 2019 e principais indicadores de desempenho

	Janeiro		Fevereiro		Março		Total	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%
RV	607.419,39	100%	608.986,53	100%	621.806,89	100%	1.838.212,81	100%
(-) CV	480.881,28	79%	591.205,70	97%	516.321,79	83%	1.588.408,77	86%
(=) MC ₁	126.538,11	21%	17.780,83	3%	105.485,10	17%	249.804,04	14%
(-) CF ₁	1.725,81	0%	1.725,81	0%	1.725,81	0%	5.177,43	0%
(=) MC ₂	124.812,30	21%	16.055,02	3%	103.759,29	17%	244.626,61	13%
(-) CF _{NI}	38.083,92	6%	35.860,71	6%	39.377,99	6%	113.322,62	6%
(=) Result.	88.454,19	15%	-19.805,69	-3%	64.381,30	10%	133.029,80	7%
Lucratividade	15%		-3%		10%		7%	
Rentabilidade	70%		-111%		61%		53%	
Ponto Equilíbrio	185.341,60		1.360.240,56		235.983,74		851.547,15	

Em que: RV = Receita de vendas; CV = Custo variável; MC₁ = Margem de contribuição; CF₁ = Custo fixo identificável; MC₂ = Margem de contribuição após o CF₁; CF_{NI} = Custo fixo não identificável

Lucratividade = Result/RV; Rentabilidade = Result/MC₂; Ponto de equilíbrio = CF_{NI}/(MC₂)/RV

Fonte: Dados da pesquisa

5. CONCLUSÃO

O presente trabalho teve por finalidade aplicar o custeamento marginal, variável ou direto em uma empresa do segmento de postos de combustíveis e serviços, localizado na cidade de Santa Cruz de Minas, de modo a gerar informações úteis e necessárias para o controle e tomada de decisão. Para isso, foi realizada uma pesquisa qualitativa de caráter descritivo e analítico, usando o estudo de caso como estratégia de pesquisa.

Os principais elementos de custos foram divididos em quatro diferentes grupos, ou seja, unidades de negócio: Combustíveis; Lubrificantes; Ducha (Lavagem de veículos); Aluguel. Em

cada grupo, foram alocados as receitas e despesas com informações geradas a partir de dados coletados no primeiro trimestre de 2019. A que mais gerou receitas e custos variáveis foi Combustíveis, seguida dos grupos lubrificantes, ducha e alugueis. Em termos absolutos, a unidade combustíveis é a que mais contribui, visto que é responsável por 86% da margem de contribuição total, porém é a que apresenta o menor percentual de participação em relação a receita de vendas gerada pelo grupo, em virtude da diferença entre receitas e custos variáveis ser considerado menor que as demais unidades de negócio.

A concentração de maior participação da margem de contribuição na unidade de negócio em combustíveis demonstra que há grande dependência do posto a uma cartela limitada de produtos. Dessa forma, é importante que a empresa busque diversificar ainda mais seus produtos e serviços a serem oferecidos e procure oferecer incentivos ao consumo dos produtos alocados nos outros grupos, que acabam oferecendo margens percentuais de lucro maiores. Com isso a margem de contribuição de cada grupo pode ficar mais equilibrada e tornar o negócio menos arriscado.

A demonstração de resultado construída com base no custeio marginal variável ou direto apontou equívocos de registros de informações que, se não sanados a tempo, poderia vir a trazer impactos no cálculo da tributação do imposto de renda e, ainda, possibilidades de atrair algum tipo de fiscalização. O equívoco se deu em função de alguns registros terem sido usados dentro da lógica do regime de caixa no lugar do regime de competência, fazendo com que as margens apresentassem variações não condizentes com a realidade da empresa.

O que deve ser orientado aos gestores é que todo o cálculo de custo, receitas, margem de contribuição e lucro e, ainda, a construção da demonstração de resultado, tanto no custeio por absorção quanto marginal deve seguir o regime de competência. No regime de competência, as receitas são registradas no momento da venda, independentemente de quando ocorrerá a entrada de dinheiro, assim como, as despesas devem ser registradas quando ocorrerem, independente da saída do dinheiro. O regime de caixa deve ser usado apenas no demonstrativo do fluxo de caixa para registrar as entradas e saídas de caixa.

Como limitação, este estudo se baseou apenas no primeiro trimestre de 2019 e não considerou o demonstrativo do fluxo de caixa para complementar as informações trazidas pelo demonstrativo de resultado. Tais limitações devem ser consideradas como sugestões de novas pesquisas.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, E. T., JUSTO, W. R., OLIVEIRA, M. F., SILVA, C. C., Uma Análise da Demanda por Combustíveis Através do Modelo Almost Ideal Demand System para Pernambuco RESR, Piracicaba-SP, Vol. 54, Nº 04, p. 691-708, Out/Dez 2016

ASSEF, R. Guia prático de formação de preços: aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

BEDÊ, M. A. (coord), Sobrevivência das empresas no Brasil; Brasília: SEBRAE, 2016.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP-12C e Excel. São Paulo: Atlas, 2019.

COELHO, E. K.; BORGERT, A. Análise da formação do preço de venda e da margem de contribuição no comércio varejista de combustíveis. IX Congresso Brasileiro de Custos – São Paulo, 2002.

- CREPALDI, S. A. CREPALDI, G. S.** Introdução a contabilidade de custos: teoria e prática. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- DEMO, P.** Metodologia científica em ciências sociais. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- DUTRA, R. G.** Custos: uma abordagem prática. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- ERFURTH, A. E.; LUCIANO, A. L.** Apuração dos custos em um restaurante de pequeno porte do setor de self-service de Londrina. Symposium, Lavras: 18. ed, v. 9, n. 2, p. 46-67, jul/dez. 2011.
- GARCIA, J.; MENDONÇA, F. M.; CARVALHO, M. L. M.** Desenvolvimento de um sistema de informações financeiras voltado para uma microempresa de móveis planejados: um estudo de caso. In: II CASI - Congresso de Administração, Sociedade e Inovação, 2012, Volta Redonda. Anais do II CASI. Volta Redonda: UFF - Universidade Federal Fluminense, 2012.
- GODOY, A. S.** Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades Revista de Administração de Empresas São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63 Mar./Abr. 1995.
- LEONE, S. G. S.** Curso de Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARTINS, E.** Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 2018.
- MATOS, A.** Come Certo: Restaurante Selfservice. Sebrae, Brasília, 38 p. 2004.
- MENDONÇA, F. M.; FERREIRA, T. R. ; CORREIA, M. T. ; INFANTE, C. E. D. C.** Metodologia de apuração de custos, voltada para a tomada de decisão, em uma empresa de extração e industrialização de recursos minerais. In: VIII Congresso Nacional de Excelência em Gestão, 2012, 2012, Niterói-Rio de Janeiro. VIII CNEG, 2012.
- MENDONÇA, F. M.; GONCALVES, G. V.; MACHADO, E. V.** Desenvolvimento de metodologia de custeio para restaurante self-service. In: XXXV Enegep - Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 2015, Fortaleza.: ABEPRO, 2015.
- MENDONÇA, F. M.; GONCALVES, G. V.; ALMEIDA, L. A. M.; SILVA, E. A.; SILVA, J. G. C.** Análise e desenvolvimento de um sistema de informação gerencial para pequenas e microempresas do setor de bares e restaurantes. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2016, Resende. XIII SEGET. Resende: SEGET, 2016.
- PADOVEZE, C. L.** Contabilidade de custos. 4. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2015.
- RAMPAZZO, L.** Metodologia científica para alunos de graduação e pósgraduação. São Paulo. Edições Layola, 2002.
- SANTOS, J. J.** Contabilidade e Análise de Custos. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- SANTOS, A. L.; KREIN J. D., CALIXTRE, A. B.,** Micro e pequenas empresas: mercado de trabalho e implicação para o desenvolvimento Rio de Janeiro: Ipea, 2012.
- TRIVIÑOS, A. N. S.** Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.