



**CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E EXATAS
CAMPUS VI – POETA PINTO DO MONTEIRO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ERENILDO JACINTO DE LIMA

**UMA PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL EM UM
CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES**

**MONTEIRO - PB
2014**

ERENILDO JACINTO DE LIMA

**UMA PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL EM UM
CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Centro de Ciências Humanas e Exatas da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), como parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc. José Humberto do Nascimento Cruz

**MONTEIRO - PB
2014**

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA SETORIAL-CAMPUS VI

L732p Lima, Erenildo Jacinto de.

Uma proposta de implementação do custeio variável em um Centro de Formação de Condutores [manuscrito]: / Erenildo Jacinto de Lima. – 2014.
45p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Humanas e Exatas da Paraíba, 2014.

1. Controle Gerencial. 2. Custeio Variável. 3. Auto-Escola.
I. Título.

21. ed. CDD 657.42

ERENILDO JACINTO DE LIMA

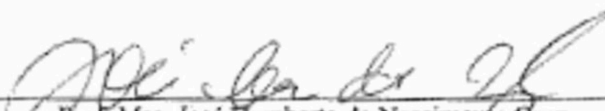
**UMA PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL EM UM
CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES**

Trabalho de conclusão de curso apresentado no Centro de Ciências Humanas e Exatas da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), como parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

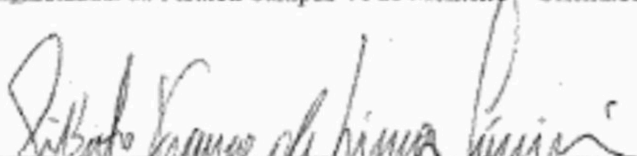
Orientador: Prof. Msc. José Humberto do Nascimento Cruz

Aprovado em: 27/11/14

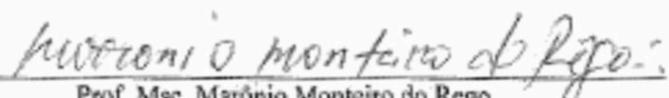
BANCA EXAMINADORA



Prof. Msc. José Humberto do Nascimento Cruz
Universidade Estadual da Paraíba/Campus VI de Monteiro – Orientador



Prof. Msc. Gilberto Franco de Lima Júnior
Universidade Estadual da Paraíba/Campus VI de Monteiro – Examinador 1



Prof. Msc. Marônio Monteiro do Rego
Universidade Estadual da Paraíba/Campus VI de Monteiro – Examinador 2

Dedico este trabalho primeiramente a Deus pela presença constante na minha vida, a Diego de Queiroz Carvalho, a Ane Priscila Bezerra da Silva e a todos da minha família e amigos que me auxiliaram no decorrer deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por me oferecer a coragem e a dedicação necessária para a realização desse trabalho.

Ao meu orientador, Prof. Msc. José Humberto do Nascimento Cruz, pela colaboração na realização desse estudo. E aos demais professores que contribuíram com seus ensinamentos durante o curso.

Aos meus colegas de classe: Diego de Queiroz Carvalho, Carlos Alexandre Gomes da Silva e Augusto Leite de Sousa pelo apoio e a colaboração efetiva ao longo do curso.

RESUMO

LIMA, Erenildo Jacinto de. **Uma proposta de implementação do custeio variável em um Centro de Formação de Condutores** [manuscrito]: Universidade Estadual da Paraíba. 2014. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis). 45p.

A competitividade na economia baseada na informação faz com que seja cada vez mais necessário as organizações manterem um controle gerencial para que possam tomar decisões com mais escrutínio. Relativamente à gestão dos recursos a contabilidade de custos fornece os meios para isso, e tem evoluído ao longo dos anos com vários modelos como custeio baseado em atividades (ABC), custeio variável etc. No Brasil isso tem grande importância, pela relevância do setor de serviços. Esse trabalho propôs um modelo de custeio para melhor gerência em um centro de formação de condutores (CFC) por meio do custeio variável. Para isso foram feitos os levantamentos os conceitos básicos aplicados à contabilidade de custos, suas classificações mais comumente utilizadas, conceitos e características do custeio por absorção e variável. A metodologia utilizada foi delimitada quanto aos procedimentos em bibliográfica e documental, de abordagem quantitativa e qualitativa, com objetivos descritivos de acordo com o método dedutivo e técnica o estudo de caso. Foi aplicado um estudo de caso na Auto Escola Sertaneja, localizada no município de Sertânia, no estado de Pernambuco. O resultado encontrado foi positivo, tendo com ponto positivo a melhor clareza nos itens necessários a formação desse resultado para realizar um processo contínuo de melhora na alocação de recursos.

Palavras-chaves: Controle Gerencial. Custeio Variável. Auto Escola.

ABSTRATC

LIMA, Erenildo Jacinto . **An implementation of the proposed variable costing in a Driver Training Centre** [manuscript] : State University of Paraíba . 2014. Monograph (Bachelor of Accountancy) . 45p .

The competitiveness in the knowledge-based economy makes it increasingly necessary organizations to maintain management control so they can make decisions more scrutiny. Regarding resource management cost accounting provides the means to do so, and has evolved over the years with various models such as activity-based costing (ABC), variable costing etc. In Brazil it is of great importance, the relevance of the service sector. This paper proposed a cost model for better management in a driver training center (CFC) using variable costing. For that withdrawals were made basic concepts applied to cost accounting, their most commonly used classifications, concepts and characteristics of absorption costing and variable. The methodology was defined as procedures in literature and documents, quantitative and qualitative approach with descriptive goals according to the deductive method and technical case study. A case study in Auto Sertaneja School, located in the municipality of the state of Pernambuco Sertânia was applied. The result found was positive, with a positive point to better clarity on items necessary training to accomplish this result a continuous process of improvement in resource allocation.

Keywords: Managerial control. Variable Costing. Driving School.

LISTA DE QUADROS

Quadro 01: Diferenças entre a demonstração de resultado pelo custeio por absorção e o custeio direto	24
Quadro 02: Listagem das atividades e descrição das tarefas	30
Quadro 03: Disciplinas e temas abordados no curso teórico.....	31
Quadro 04: Veículos e exigências no curso prático.....	32
Quadro 05: Preços dos Serviços realizados.....	33
Quadro 06: Custos Variáveis.....	33
Quadro 07: Consumo e custos com combustível por aluno.....	34
Quadro 08: Itens da Despesa Variável.....	34
Quadro 09: Depreciação dos veículos.....	35
Quadro 10: Depreciação dos equipamentos utilizados o processo teórico.....	35
Quadro 11: Consumo (KW/h) dos equipamentos da sala de aula.....	36
Quadro 12: Custos fixos e seus respectivos valores.....	36
Quadro 13: Aparelhos utilizados na recepção e consumo de energia.....	37
Quadro 14: Depreciação dos equipamentos utilizados na recepção.....	37
Quadro 15 – Despesas fixas e seus valores.....	38
Quadro 16 - Rateio da energia elétrica do mês pelo consumo em Kwh.....	39
Quadro 17 – Alíquota do Simples Nacional para os serviços da Auto Escola.....	39
Quadro 18 – – DRE pelo custeio variável da CFC.....	39
Quadro 19 – Análise do Ponto de Equilíbrio.....	41

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
1.1	Problema.....	12
1.2	Objetivos.....	12
1.2.1	Geral.....	12
1.2.2	Específico.....	12
1.3	Justificativa.....	13
1.4	Estrutura do trabalho.....	13
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	14
2.1	Conceitos básicos aplicados contabilidade de custos.....	14
2.2	Classificações Básicas.....	15
2.2.1	Quanto ao produto.....	15
2.2.1.1	Direto.....	15
2.2.1.2	Indireto.....	15
2.2.2	Quanto a produção.....	16
2.2.2.1	Variáveis.....	16
2.2.2.2	Fixos.....	17
2.3	Métodos de custeio.....	17
2.3.1	Custeio por absorção.....	17
2.3.2	Custeio Variável.....	19
2.3.2.1	Conceitos e características.....	20
2.3.2.2	Utilidades do custeio variável.....	21
2.4	Micro empresa na lei brasileira.....	24
3	METODOLOGIA DE PESQUISA	27
3.1	Quanto aos procedimentos.....	27
3.2	Quanto a abordagem	27
3.3	Quanto aos objetivos	28
3.4	Quanto ao método.....	28
3.5	Técnica utilizada	28
3.6	Delimitação do tema.....	29
3.7	Coleta de dados.....	29
4	ESTUDO DE CASO.....	30

4.1 Campo de aplicação.....	30
4.2 Atividades desenvolvidas em um Centro e Formação de Condutores (CFC)	30
4.3 Coleta de dados.....	33
4.3.1 Receita.....	33
4.3.2 Despesa.....	33
4.4 Definição dos custos para apuração.....	33
4.4.1 Custos variáveis.....	33
4.4.2 Despesas variáveis.....	34
4.4.3 Custos fixos.....	35
4.4.4 Despesas Fixas.....	37
4.5 Apuração e análise.....	39
4.5.1 Apuração.....	39
4.5.2 Análise.....	40
4.6 Limitações da pesquisa.....	41
5 CONCLUSÕES.....	43
REFERÊNCIAS.....	44

1. INTRODUÇÃO

A competitividade no cenário econômico contemporâneo da era da informação tem levado a maioria das organizações em geral a adotarem modelos de gerenciamento de informações cada vez mais eficientes e eficazes para tomada de decisão, dada a sua importância no impacto do resultado das mesmas (organizações). Outro fato que se tem levado essa circunstância é a ocorrência e expectativa de crises que impactem o ambiente econômico onde as empresas estejam instaladas, logo também as pessoas que são seus consumidores e conseqüentemente as empresas, afetando negativamente seu resultado.

A contabilidade como ciência do patrimônio ao longo do tempo vem criando modelos que auxiliam melhor a administração a alocarem seus recursos de maneira mais eficiente. Evidencia de forma mais transparente onde é localizada de maneira pormenorizada a origem e a aplicação de tais recursos para que se possa inferir uma análise mais minuciosa e organizada de como está sendo gerenciado o patrimônio da entidade.

Esses modelos vêm no sentido interno das organizações por modelos teóricos da contabilidade gerencial. Esta por sua vez é formada em grande parte pela contabilidade de custos que auxilia a gerar informações quanto aos valores das mercadorias e serviços ofertados pela organização e seus respectivos resultados em variadas formas.

Em relação aos modelos teóricos acima mencionados há por certo uma evolução quantitativa e qualitativa ao longo dos anos. Dentre os modelos mais conhecidos para avaliação de estoques, mensuração e apuração do resultado pode-se citar o custeio por absorção, custeio variável, custeio baseado em atividades (ABC), modelo de gestão econômica (GECON), entre outros.

Esse ramo da contabilidade (custos) adveio segundo MARTINS (2003) para atender as necessidades das empresas comerciais, passando posteriormente a aplicação indústria. Atualmente, todavia, segundo o mesmo autor é aplicado as mais variadas entidades como prestadoras de serviços, por exemplo.

Em relação à prestadora de serviços, é um setor que vem obtendo grande destaque atualmente, pois segundo o IBGE no ano de 2013 corresponde a quase 70% (69,4%) do PIB e por 76% dos empregos formais no Brasil, segundo página do Governo brasileiro, demonstrando dessa forma sua importância para economia nacional.

Dentre os mais variados tipos de empresa há o Centro de Formação de Condutores (CFC) que procura auxiliar na formação de futuros condutores, ao qual será objeto de estudo desse trabalho.

1.1 Problema

Esse trabalho visa responder, após analisar os dados disponíveis, a seguinte indagação: Qual seria a maneira simples e clara de demonstrar a apuração do resultado em um Centro de Formação de Condutores (CFC) para melhor controle dos custos?

1.2 Objetivos

1.2.1 Geral

O objetivo geral desse trabalho é o de propor um modelo que possa ser facilmente aplicado aos centros de formação de condutores (CFC) de maneira organizada e transparente utilizando o método do custeio variável como auxílio aos gestores a melhor aplicação dos recursos investidos.

1.2.2 Específicos

Os objetivos específicos desse trabalho são três questões, qual seja:

- Apresentar os conceitos básicos aplicáveis a contabilidade de custos quanto a classificações de suas operações essenciais dos fatos patrimoniais (custo, despesas, gasto, investimento, dentre outros.) e os conceitos básicos de dois métodos de custeio – absorção e variável – e comparar ambos, explicando mais detalhadamente o variável;
- Evidenciar a classificação básica de custos em diretos e indiretos, fixos e variáveis;
- Demonstrar detalhes da lei 123/2006, quanto a alguns tópicos práticos relacionados às Micro Empresas (ME).

1.3 Justificativa

Os custos dos processos, produtos, dentre outros, nas entidades em geral precisam ser apurados não apenas para mensuração dos devidos valores, mas também para sua análise pertinente pautada em padrões aceitáveis e sua futura tomada de decisão quanto a seu reajuste necessário para colocá-los frente a padrões adequados, os quais tenham viabilidade para auxiliar a atingir o objetivo fim das organizações e conseguir isso com desempenho econômico-financeiro satisfatório, fazendo que elas cumpram suas obrigações e perpetuem-se no tempo atingindo uma continuidade esperada.

Para atingir esse objetivo é recomendável que tais organizações mantenham primeiramente um sistema gerencial para registrar detalhadamente os devidos valores, sendo que tal tecnologia permita gerar relatórios claros e organizados quanto à obtenção dos resultados da gestão administrativa.

O tema dessa monografia foi proposto à medida que não há trabalhos em medida necessária e relevante que proponham um meio de apurar tais resultados, o qual por meio de seu desenvolvimento irá tentar propor tal modelo inicial.

1.4 Estrutura do trabalho

Para realização desse trabalho foi segmentado nos seguintes passos: Após essa introdução foi conceituado, explicado e detalhado os principais conceitos aplicados a contabilidade de custos em termos de terminologia, classificação e métodos de custeio para avaliação de estoques e apuração do resultado e uma pequena explanação da lei 123/2006, aplicável as Micro Empresas (ME). Em seguida foi classificada a metodologia de pesquisa utilizada para realização da pesquisa dividindo-se da seguinte maneira: Quanto aos procedimentos, a abordagem, aos objetivos, método, técnica utilizada, delimitação do tema e coleta de dados. Mais a frente foi estruturado um estudo de caso, baseado em caso hipotético e de acordo com a estrutura do Centro de Formação de Condutores da Auto Escola Sertaneja em Sertânia, avaliando previamente sua finalidade, as atividades nela desenvolvidas, a classificação dos respectivos custos usados para mensuração e avaliação do resultado, realizando a apuração do resultado e encerrando com as limitações da pesquisa. Por fim foram apresentadas as devidas conclusões e as referências do trabalho.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Conceitos Básicos Aplicados a Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos como ramo específico da ciência contábil possui várias nomenclaturas próprias que são utilizadas para facilitar sua operacionalização, facilitando assim o planejamento, implantação, registro e controle das atividades que a usem como instrumento gerencial e/ou fiscal. Para isso a doutrina adota conceitos que abordam de forma sistemática o envolvimento das transformações patrimoniais.

A doutrina de forma geral adota basicamente 6 definições específicas para esse processo definidas escorreitamente por MARTINS (2003), a saber:

- Gasto: “Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).”;
- Desembolso: “Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”;
- Investimento: “Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s)”;
- Custo: “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”;
- Despesa: “Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas”;
- Perda: “Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária”.

O gasto é o primeiro ato realizado pela companhia e engloba, como consequência, o investimento, custo e despesa. O desembolso refere-se simplesmente ao pagamento de tais valores e a perda é quando há algum erro ou fato anormal que não estava nos planos da produção ou prestação de serviços que resulta em degradação econômica.

Exemplos de Investimentos englobam a compra de máquinas e equipamentos, matéria prima, etc. De custo a utilização de matéria prima, mão de obra, depreciação de máquinas, etc., especificamente no processo de produção. Na despesa, por outro lado, seria qualquer gasto que não ocorresse no processo de produção, como na área de administração vendas, administração, financeira, etc., podendo receber adequado a suas particularidades um tratamento de mensuração igual, divergindo em relação ao custo de sua organização nos relatórios contábeis. Por fim, as perdas podem ser exemplificadas como perda de estoque por um incêndio, roubo de mercadorias, dentre outros.

2.2 Classificações Básicas

2.2.1 Quanto ao produto

2.2.1.1 Direto

São os que são facilmente identificáveis com ao objeto de custeio (geralmente produtos e serviços), ou seja, não precisam de nenhum processo de rateio para determinar os respectivos valores atribuíveis aos produtos e/ou serviços aos quais são custeados. De outra forma é aquele “item de custo que é identificado naturalmente ao objeto de custeio” (LEONE, 1989, pg. 54).

Um exemplo desse custo é aquele relacionado com matéria prima, quando há informações fidedignas de quanto foi gasto na produção de um produto ou materiais diretos na prestação de um serviço. Outro exemplo é a mão de obra direta, considerada aquela que se sabe quanto pertence aos produtos e serviços de forma individualizada, ou seja, que trabalha especificamente na produção de determinado objeto de custeio.

Embora essa classificação seja usada mais relativamente aos produtos ou serviços produzidos e comercializados por uma companhia, pode-se atribuir a outro objeto de custeio, como um departamento por exemplo.

2.2.1.2 Indireto

São os que precisam de um processo de rateio para conseguir alocar os respectivos custos ao(s) objeto(s) de custeio (geralmente produção ou prestação de serviços). Pode-se observar com clareza, que é o oposto do custo direto, por não ser tão nítida a correlação da sua geração com determinado objeto de custeio. Nos dizeres de MARTINS (2003) é aquele que precisa do mencionado rateio, qualquer uso de estimativa que não seja utilizada medição direta.

Além desse conceito fundamental há outras características específicas para considerar um custo como indireto:

- Custo estimado *per si*: São os que por sua própria natureza já há uma estimativa para o encontro do seu valor. MARTINS cita como esse tipo de custo que para seu cálculo, segundo o autor, já é um valor arbitrário, e que por essa razão fica como pouco útil sua alocação (entendo que esse fato tem maior relevância para fins gerenciais, isto é, quando é utilizado para análises contábeis). Isso ocorre quando esse valor é considerado apenas para um produto, já que se fosse utilizado para vários seria indireto por definição. Nesse caso, todavia, caso se trate de um único produto ele também pode ser classificado como direto.
- Custo com dificuldade de medição: São aqueles que são claramente diretos, todavia, como a empresa não possui um sistema de medição que afira fidedignamente uma relação causa-efeito que demonstre quanto foi aplicado a determinado objeto de custeio. Além disso, pode não haver um custo benefício ideal para sua implantação, o que conseqüentemente oneraria desnecessariamente as operações. MARTINS (2003) cita como exemplo desse custo a Energia elétrica.

Da mesma forma que nos custos diretos, apesar dessa classificação está sendo aplicada aos produtos e serviços, pode ser considerada a qualquer objeto de custeio.

2.2.2 Quanto à produção

2.2.2.1 Variáveis

São os que variam de acordo com o aumento ou diminuição da produção ou prestação de serviços (ou de qualquer objeto de custeio). De forma oposta a classificação anterior ela não se refere a poder identificar se o custo atribuível é da natureza (direta ou indireta) do produto, mas tão somente se o custo variará proporcionalmente. Segundo MANDARINO (1973) às oscilações na produção ou distribuição (no caso de despesas de venda, por exemplo), isto é, aumentará ou diminuirá na mesma medida.

Um exemplo desse custo é o custo com matéria prima de um produto ou serviço, que sendo essencial para produção e distribuição, está alocada em cada item desses elementos e

que à medida que aumentam sua utilização aumenta, por conseguinte, o devido custo do produto.

2.2.2.2 Fixos

São os que não variam de acordo com o aumento ou diminuição da produção ou prestação de serviços. Independem da existência ou não de produção, pois se de alguma forma forem pactuados pela administração da companhia devem ser, via de regra, arcados. Um custo somente é totalmente fixo dentro de um “intervalo de significância” como explica HORNGREN relativamente a um período e a uma medida de produção, que dependendo das circunstâncias econômicas, sociais, mercadológicas, entre outras; podem mudar ao longo desse período (aumentando ou diminuindo), mas nem por essa razão deixa de ser fixo já que não é influenciado pelo aumento e diminuição na produção.

Um exemplo clássico desse custo é a supervisão de mão de Obra, pois esse gasto não é influenciado diretamente pelo aumento na produção, sendo que independente de aumentar ou diminuir seu quantitativo de produção dentro do intervalo de significância, via de regra, seu valor permanecerá o mesmo. Outro exemplo é a depreciação de máquinas e equipamentos na prestação de serviço ou produção em uma fábrica. Ademais pode citar custos com aluguel, seguro, seguranças, administração e gerência, valor fixo da conta de energia elétrica etc.

2.3 Métodos de custeio

2.3.1 Custeio por absorção

A contabilidade de custos atende a diferentes finalidades de diferentes usuários, que conseqüentemente necessitam de informações distintas. Basicamente para fins desse estudo pode-se dividir em duas finalidades básicas:

Finalidade Legal: Relativo a determinações das legislações societária e fiscal.

Finalidade Gerencial: Relativo à necessidade dos usuários internos para tomada de decisão, de alocação de recursos, análise de rentabilidade de produtos, decisões de fazer ou comprar, dentre outros.

O custeio por absorção atende a primeira finalidade, sendo exigido pela legislação do Imposto de Renda – RIR/99 – para cálculo do citado tributo.

No custeio por absorção há um consenso entre os autores da divisão básica em três tipos comuns de custo: Matéria Prima, Mão de Obra Direta e Custos Indiretos de Produção. Além desses há outros custos diretos de menor relevância, como energia elétrica, por exemplo, e outros que possam dividir a atenção entre diretos e indiretos.

O custeio dos produtos é feito por meio dos custos de produção, isto é, aqueles que são empregados focando direta e indiretamente na produção de produtos ou prestação de serviços. Portanto, os demais gastos que não estiverem relacionados com esse setor, deverão ser considerados despesas e despejados no resultado no momento da sua ocorrência do fato gerador. Podem-se citar como exemplo as despesas com pessoal, com vendas, etc.

Não há um critério específico para escolha da natureza do custo que será utilizado para aplicação do método. Dessa forma pode-se incluir qualquer custo, seja fixo ou variável, direto ou indireto; necessitando, como regra, apenas um custo de produção, mesmo que sua alocação aos produtos e serviços seja de formas diferentes como será vista mais adiante.

O sistema de custeio por absorção pode ser basicamente de duas formas: Sem departamentalização e com departamentalização. O primeiro a alocação dos devidos custos, independentemente de possuir ou não departamentos, fazem de forma “direta” e objetiva, apenas dividindo os custos das despesas e alocando os primeiros conforme suas características (direta e indireta) ao(s) produto(s) e serviço(s), e os segundo diretamente no resultado. O segundo, por outro lado, evidencia e calcula como a passagem dos gastos relativa aos custos para geração do produto ou serviço por cada departamento. De outra forma, mostra quanto cada departamento é responsável, acionário, causador, etc.; pelos gastos de produção da empresa, e também conseqüente transformador desses valores em produtos e serviços. É importante ressaltar que, por óbvio, quando ocorre a opção pela departamentalização, os custos que passarão por esse processo serão somente os indiretos já que os diretos serão prontamente alocados aos produtos ou serviços. Por fim, há a divisão entre departamentos de serviços e departamentos de produção. Esses atuam diretamente na produção dos produtos ou

na prestação dos serviços e aqueles servem de apoio aos de produção e por consequência não estão relacionados diretamente com o custeio final.

MARTINS (2003) divide didaticamente em 6(seis) passos (em negrito) a ordem de prioridade para cálculo tanto para atribuição de valores ao produto, quanto de apuração do resultado pelo custeio por absorção – nesse caso já com a departamentalização -, a saber:

Separação entre custos e despesas: Como citado anteriormente os custos vão para custeio dos produtos e as despesas vão diretamente para o resultado, cada um com sua finalidade.

Apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos: Por ser de fácil alocação, esses custos são os que possuem maior clareza de serem custeados.

Apropriação dos custos indiretos que pertencem, visivelmente, aos departamentos, agrupando, à parte, os comuns: Quando utilizado a departamento, eles devem absorver os custos que estiverem claros, direta de relação de causa-efeito, isto é, não precisam de um processo de rateio.

Rateio dos Custos indiretos comuns aos diversos departamentos, quer de produção, quer de serviços: Diferentemente do passo anterior os que não tiverem relação clara precisaram passar pelo rateio, necessitando, para ser mais adequado de parâmetros fidedignos relativo a correlação do antecedente e consequente do devido gasto com o departamento.

Escolha de sequencia de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços e sua distribuição aos demais departamentos: Os departamentos de serviços, como visto, servem de apoio para os de produção, e devem antes de ser passados aos produtos, distribuir os devidos custos aos departamentos de produção que eles prestem serviços.

Atribuição dos custos indiretos que agora só estão nos Departamentos de Produção aos produtos, segundo critérios fixados: Por fim, distribuir os custos indiretos, que passar pelo processo anterior para os produtos.

No próximo tópico será dissertado o custeio variável, um método que é usado notadamente para finalidades gerenciais, isto é, para tomada de decisões internas.

2.3.2 Custeio Variável

Como explanado anteriormente os métodos de custeio de dividem basicamente em

duas características/tipos/finalidades: legal e gerencial. No tópico acima foi abordado o que no Brasil deve ser utilizado para fins legais. Por outro lado, há vários que são utilizados para tomada de decisão, e entre eles está o custeio variável objeto de estudo desse trabalho.

2.3.2.1 Conceitos e características

O custeio Variável nasceu com a finalidade de fornecer aos usuários internos, informações mais fidedignas do ponto de vista da apuração de estoques e geração de resultado, para que como consequência se pudesse tomar decisões de forma mais consistente, analisando de forma mais pormenorizada, diferenciando dessa forma dos conceitos tradicionais advogados pelo custeio por absorção.

O *primeiro ponto* de diferença é quais são os custos que são atribuídos aos produtos, serviços e demais objetos de custeio. Como o próprio nome sugere são alocados somente os custos variáveis, ficando assim os fixos usados de maneira diversa do método anterior.

O *segundo ponto* é relativo aos custos fixos. Nesse método eles não são considerados como parte da formação do produto, não devendo influenciar no seu maior ou menor valor monetário e, portanto tem tratamento idêntico com as despesas, sendo despejadas diretamente no resultado do exercício no período reconhecimento.

As razões pelas quais os custos fixos não são considerados como parte do valor de determinado objeto de custeio são elencadas por MARTINS (2003), que as elenca da seguinte forma:

1. Encargo Independente de Produção e Venda: Eles representam para empresa mais um meio para que a empresa possa produzir ou prestar serviço que um esforço para a mesma, sendo que mesmo que não haja produção ou venda eles gerarão gastos.
2. Uso do Rateio: Para efeitos de análise para tomada de decisão, que é o objetivo do custeio variável, sua apropriação aos produtos fatalmente mais atrapalha do que auxilia, já que seus valores são arbitrários onde seu critério geralmente não se relaciona exatamente com o custo do produto. A justificativa do autor é conceitual, já que eles não estão relacionadas a este ou aquele produto.
3. Valor por Unidade: Por não ser um custo que não aumenta respectivamente com a produção, se o custo por unidade aumentar as unidades diminuirão caso as unidades aumentem os custos diminuirão. Isso causa distorção no momento da análise da rentabilidade do produto, formação do preço de venda, etc., o que o autor coloca como “decisão com base em custo”. Obviamente certamente poderá fazer com que os gestores tomem decisões inadequadas.

O Autor ainda ressalta que o custo fixo pode alterar-se em função das variações de outros produtos, que dependendo da variação pode carregar mais ou menos gastos de

produção para eles, e assim alterar ainda mais o custo unitário em uma linha de produção diversificada.

2.3.2.2 Utilidades do custeio variável

2.3.2.2.1 Margem de contribuição

De acordo com Martins (2003, p 179), margem de contribuição é:

a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro.

De maneira semelhante Leone (2008, pg. 337) enuncia que é o que “sobrou de receita direta de vendas, depois de deduzidos os custos e as despesas variáveis de fabricação, para pagar (ou cobrir) os custos periódicos.”. Por periódico, entenda custos e despesas fixas. Da mesma maneira, para deduzir da receita precisa ser tanto os custos quanto despesas variáveis.

Essa margem fornece a informação de quanto os produtos geraram para amortizar os valores periódicos, como exposto acima, e gerar a formação do lucro.

Portanto, sua função é de se auferir quanto sobra - e se sobra - de recursos apurados pelo regime de competência da receita líquida depois de deduzidos os gastos variáveis que incorreram diretamente para sua geração. Pode-se denominar como o "lucro do produto" - ou qualquer outro objeto de custeio.

Em princípio, trazem maiores lucros para a empresa aqueles produtos que alcançarem margens de contribuição maiores do que outros. A margem de contribuição só poderá ser destacada se a Contabilidade de Custos dividir os custos e as despesas de fabricação, no mínimo, em fixos e variáveis.

Pode ser expressado em termos matemáticos pela equação “Vendas – Custos Variáveis – Despesas Variáveis”.

2.3.2.2.2 Ponto de equilíbrio

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2008) o ponto de equilíbrio é o momento em que a organização atinge certo nível de atividades em que a receita apenas cobre os custos e despesas, não gerando, por consequência resultado.

Para analisar o ponto de equilíbrio há a necessidade inicial de a empresa conhecer a composição de todos os gastos dos produtos ou serviços e de separar as despesas e os custos em fixos e variáveis, com isso ela poderá saber qual a quantidade que deverá vender para começar a obter lucro. Ele divide a empresa da situação de lucro ou prejuízo.

MARTINS (2003) demonstra três tipos de ponto de equilíbrio: Contábil, Econômico e Financeiro.

O ponto de equilíbrio contábil determina a quantidade mínima a ser produzida e vendida. Com essa quantidade, a empresa não obtém lucro, mas também não sofre prejuízos. Não é viável planejar um nível de produção e de vendas em que não se obtenha um resultado positivo, uma vez que o lucro é o objetivo principal de qualquer empresa. O ponto de equilíbrio contábil é encontrado somando os custos e despesas fixos e dividindo pelo preço de venda menos os custos e despesas variáveis. Portanto $PEC = (CF + DF)/(RL - CV - DV)$ ou $PEC = (CF + DF)/(MC)$, sendo :

- CF – Custos Fixos
- DF – Despesas Fixas
- CV – Custos Variáveis
- DV – Despesas Variáveis
- MC – Margem de Contribuição

O ponto de equilíbrio econômico considera o retorno mínimo desejados pelos gestores da empresa, sempre deverá estar presente o valor correspondente ao retorno esperado sobre o patrimônio líquido, com isso o ponto de equilíbrio econômico atingirá quantidades maiores do que o contábil, assim como valores de receitas também superiores. O ponto de equilíbrio econômico é encontrado somando os custos e despesas fixos mais o retorno sobre o patrimônio líquido e dividindo pelo preço de venda menos os custos e despesas variáveis. Portanto $PEE = PEC = (CF + DF + R)/(RL - CV - DV)$ ou $PEC = (CF + DF + R)/(MC)$, sendo “R” o retorno esperado.

No ponto de equilíbrio financeiro a empresa deverá descontar o valor correspondente à depreciação dos custos e despesas fixos, visto que a depreciação não representa desembolso

para a empresa. Por outro lado, todas as amortizações financeiras serão somadas aos custos e despesas fixos. O ponto de equilíbrio financeiro é encontrado somando os custos e despesas fixos menos a depreciação, mais a amortização e dividindo pelo preço de venda menos os custos e despesas variáveis. Portanto, $PE_f = PEC = (CF + DF - DNF + A)/(RL - CV - DV)$ ou $PEC = (CF + DF - DNF + A)/(MC)$, sendo “DNF” aquelas que não geram desembolso e “A” as amortizações que não entram no resultado.

Para Leone (2008, pág. 349) “a análise do ponto de equilíbrio é um instrumento precioso para a gerência visualizar a situação econômica [...] e tirar proveito das relações entre as variáveis custo-volume-lucro”. Ou seja, o ponto de equilíbrio consegue fornecer uma visão mais cristalina de como estão se comportando as variáveis para formação de resultado, ajudando a gerar informações mais claras das necessidades econômicas de determinada organização.

2.3.2.2.3 Margem de segurança

Segundo Leone (2008, pag. 354) margem de segurança é:

a diferença entre o que a empresa pode produzir e comercializar, em termos de quantidade de produtos, e a quantidade apresentada no ponto de equilíbrio; mostrando o espaço que a empresa tem para fazer lucros após atingir o ponto de equilíbrio.

Dubois, Kulpa e Souza (2008) enunciam que, “trata de mensurar o nível de risco para o empreendimento”. De acordo com os autores isso ocorreria por que “quanto mais próximo estiverem as vendas do ponto de equilíbrio, maior será o risco operacional, pois uma retratação nas vendas poderá levar a empresa à área de prejuízo”.

Portanto, podemos dizer que em termos absolutos é representada por “Vendas – PEC” ou em termos percentuais “(Vendas – PEC)/Vendas”.

2.3.2.3 Demonstração de resultado

Uma diferença visual e didático em relação ao custeio por absorção, por exemplo, é a demonstração do resultado apurado por os dois métodos. Em lugar de se apurar o lucro Bruto, apura-se primeiro a margem de contribuição - receita líquida menos custos e despesas variáveis, visto acima -, para depois chegar-se ao lucro operacional, depois de deduzido os

custos e despesas fixos. Uma observação importante é o não estocamento dos custos fixos, visto no segundo ponto.

Essa diferença fica mais clara com o quadro abaixo:

Quadro 01 – Diferenças entre a demonstração de resultado pelo custeio por absorção e o custeio variável.

CUSTEIO POR ABSORÇÃO	CUSTEIO VARIÁVEL
RECEITA LÍQUIDA	RECEITA LÍQUIDA
(-) Custos Fixos e Variáveis	(-) Custos e Despesas Variáveis
(=) LUCRO BRUTO	(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO
(-) Despesas Fixas e Variáveis	(-) Custos e Despesas Fixos
(=) LUCRO OPERACIONAL	(=) LUCRO OPERACIONAL

Fonte: Elaborado pelo próprio autor.

Portanto, enquanto no primeiro os custos fixos e variáveis serão estocados no segundo, somente os custos variáveis poderão ser. Seus resultados da produção e vendas poderão ser iguais se forem vendidos todos os produtos ou prestados todos os serviços e não houver a presença de estoques iniciais.

2.4 Micro empresa na lei brasileira

A lei que regula as microempresas e as empresas de pequeno porte no Brasil e a 123, 14 de dezembro de 2006. Seu artigo 1º estabelece o objetivo da norma:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, in fine, da Constituição Federal.

Segundo seu artigo 3º, em seu caput e seu inciso I, microempresa são aquelas registradas sob a forma jurídica de sociedade empresária, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário conforme disposto no código civil obtém no ano calendário “receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais)”.

O artigo 12º institui como forma de tributação o “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.”

Em seguida seu artigo 13º, em seus incisos I a VIII, elenca os tributos que serão utilizados para pagamento dos tributos:

- I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- V - Contribuição para o PIS/PASEP, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;
- VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

No caso do presente trabalho os tributos que serão recolhidos por meio de DARF (Documento de Arrecadação da Receita Federal) pelo CFC são aqueles dispostos nos incisos I (IRPJ), III (CSLL), IV (COFINS), V (PIS), VI (CPP) e VII (ISS), pois a presente empresa não realiza compra e venda de produtos ou exerce atividade relativa a indústria.

Além dessa obrigação principal, a seção VII regulamenta as obrigações fiscais e acessórias. Seu artigo 25º, caput, determina que se deve apresentar anualmente a SRF – Secretaria da Receita Federal declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais para ser fornecida aos órgão que realizam a fiscalização única e simplificada, de acordo com prazos e modelo do CGSN – Comitê Gestor do Simples Nacional.

O artigo 26 determina também que as empresas optantes pelo simples ficam obrigadas:

- I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;
- II - manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

Quanto ao acesso ao mercado externo o artigo 49-A diz que as empresas beneficiárias do simples “usufruirão de regime de exportação que contemplará procedimentos simplificados de habilitação, licenciamento, despacho aduaneiro e câmbio, na forma do regulamento”.

Por fim, quanto às obrigações trabalhistas a lei, em seu artigo 51º, inciso I a V, dispensa algumas delas:

Art. 51. As microempresas e as empresas de pequeno porte são dispensadas:
I - da afixação de Quadro de Trabalho em suas dependências;
II - da anotação das férias dos empregados nos respectivos livros ou fichas de registro;
III - de empregar e matricular seus aprendizes nos cursos dos Serviços Nacionais de Aprendizagem;
IV - da posse do livro intitulado “Inspeção do Trabalho”; e
V - de comunicar ao Ministério do Trabalho e Emprego a concessão de férias coletivas.

Não estão incluídas nessa lista, de acordo com o artigo 52 inciso I a IV, as seguintes obrigações:

Art. 52. O disposto no art. 51 desta Lei Complementar não dispensa as microempresas e as empresas de pequeno porte dos seguintes procedimentos:
I - anotações na Carteira de Trabalho e Previdência Social - CTPS;
II - arquivamento dos documentos comprobatórios de cumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias, enquanto não prescreverem essas obrigações;
III - apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;
IV - apresentação das Relações Anuais de Empregados e da Relação Anual de Informações Sociais - RAIS e do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados - CAGED.

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

3.1 Quanto aos procedimentos

Segundo Andrade (2007) os procedimentos são relativos à maneira com que o pesquisador consegue os dados úteis para aplicar na pesquisa. Nesse trabalho ela é classificada em bibliográfica e documental. Para o autor a diferença entre as duas são a origem das informações.

Na documental a fonte é primária, isto é, são informações não manejadas em outras pesquisas. Nesse estudo são informações relativas aos itens de receita e despesa da Auto Escola Sertaneja.

A bibliográfica, por outro lado, é secundária como “livros e outros documentos bibliográficos” como as utilizadas para consulta nesse trabalho.

3.2 Quanto à abordagem

Quanto a abordagem a pesquisa se classifica em qualitativa e quantitativa. Segundo Richardson (apud BEUREN et al, pág. 91) pesquisa qualitativa é aquela em que se descreve a complexidade de determinado problema, a interação de variáveis entender e agrupar processos dinâmicos vividos por grupos da sociedade. Os processos relativos a esse trabalho são dos fenômenos patrimoniais feitos pela ação social para geração do resultado relativo a apuração do desempenho econômico.

Segundo Beuren et al (2006, pág. 92) quantitativa é aquela que “caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta como no tratamento dos dados”. Nesse estudo foi utilizado por meio do instrumento de percentual na análise vertical da demonstração de resultado por meio do custeio variável.

3.3 Quanto aos objetivos

Quanto aos objetivos a pesquisa se classifica como descritiva. Segundo Andrade (2007, pág. 114) a pesquisa descritiva é a que:

“os fatos são registrados analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano, são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.”

No caso do estudo presente foi analisado o comportamento dos itens de resultado – receita e despesas – que realizam o fenômeno contábil para apuração do resultado.

3.4 Quanto ao método

O método de estudo utilizado é o indutivo, segundo Marconi e Lakatos (2008, p.110) “é a aproximação dos fenômenos que caminham geralmente para planos cada vez mais abrangentes, indo das constatações mais particulares as leis e teorias”.

Pois através das novas informações obtidas com os dados desta pesquisa, poder-se-á ter um melhor conhecimento da respectiva Auto Escola.

3.5 Técnica utilizada

A técnica utilizada é o estudo de caso. Segundo GIL (apud BEUREN et al, pág. 84):

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamento considerados.

Isso foi feito por meio do estudo da aplicação do custeio variável no CFC. Alguns poucos dados utilizados para isso foram fictícios, mas com relação com realidade, como o número de aluno e a modalidade de escolha, a conta de energia, por exemplo.

3.6 Delimitação do tema

O foco do trabalho é relativo a apuração do resultado em Auto Escolas de maneira geral, e de maneira específica na Auto Escola Sertaneja localizada na cidade de Sertânia,

Pernambuco, por meio de estudo de caso, com dados reais e fictícios, e tem a finalidade de ser base para desenvolvimento de sistema contábil para mensuração de resultado econômico.

3.7 Coleta de dados

A coleta de dados foi feita por meio de informações prestadas pelo proprietário da Auto Escola.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 Campo de aplicação

O campo de aplicação desse trabalho é o CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES SERTANEJA LTDA ME, denominada AUTO ESCOLA SERTANEJA. É uma empresa privada credenciada ao DETRAN de Pernambuco. Atua no ramo da atividade de prestação de serviço para obtenção da Carteira Nacional de Habilitação (CNH). Tem por finalidade a formação de condutores de veículos automotores, com o intuito de capacitar e conscientizar novos condutores para o trânsito.

É de sua responsabilidade prestar serviços de Curso teórico e prático para primeira habilitação, curso de atualização e aulas extras. Localizada na Avenida Presidente Vargas, nº 331, Centro, Sertânia, Pernambuco. Criada em 2014, é a única na localidade municipal.

4.2 Atividades desenvolvidas em um Centro e Formação de Condutores (CFC)

Nesta etapa foram identificadas e listadas as atividades executadas no processo de formação de condutores. Essa etapa possibilitou a criação de uma espécie de dicionário das atividades, que permitiu um melhor relacionamento e a definição de cada atividade executada.

A tabela abaixo apresenta as atividades desenvolvidas no Centro de Formação de Condutores, identificadas a partir do acompanhamento do processo desde a inscrição do aluno, até a conclusão do processo.

Quadro 02 – Listagem das atividades e descrição das tarefas.

ATIVIDADES	DESCRIÇÃO
Curso teórico	O instrutor ministra aulas teóricas.
Curso pratica – moto	O instrutor ministra aulas práticas de moto.
Curso pratica – carro	O instrutor ministra aulas práticas de direção de carro.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da empresa.

O curso teórico tem carga horária de 45 horas aulas e pode ser ministrado durante o dia ou no período noturno. E possui a seguinte estrutura curricular:

Quadro 03 - Disciplinas e temas abordados no curso teórico.

DISCIPLINA	TEMA A SER ABORDADO
Legislação de Trânsito (18 horas aula)	Exigências para categorias de habilitação em relação ao veículo conduzido;
	Documentos do condutor e do veículo: apresentação e validade;
	Sinalização viária;
	Penalidades e crimes de trânsito;
	Direitos e deveres do cidadão;
	Normas de circulação e conduta.
	Infrações e penalidades para veículos de duas ou mais rodas referentes à:
	Documentação do condutor e do veículo;
	Estacionamento, parada e circulação;
	Segurança e atitudes do condutor, passageiro, pedestre e demais atores do processo de circulação;
Direção defensiva (16 horas aula)	Conceito de direção defensiva;
	Conduzindo em condições adversas;
	Conduzindo em situações de risco;
	Ultrapassagens
	Derrapagem
	Ondulações e buracos
	Cruzamentos e curvas
	Frenagem normal e de emergência
	Como evitar acidentes em veículos de duas ou mais rodas;
	Abordagem teórica da condução de motocicletas com passageiro e ou cargas;
	Cuidados com os demais usuários da via;
	Respeito mútuo entre condutores;
	Equipamentos de segurança do condutor motociclista;
	Estado físico e mental do condutor, conseqüências da ingestão e consumo de bebida alcoólica e substâncias psicoativas;
Situações de risco.	
Primeiros Socorros (4 horas aula)	Sinalização do local do acidente;
	Acionamento de recursos: bombeiros, polícia, ambulância, concessionária da via e outros;
	Verificação das condições gerais da vítima;
	Cuidados com a vítima (o que não fazer);
	Cuidados especiais com a vítima motociclista.
Meio Ambiente (4 horas aula)	O veículo como agente poluidor do meio ambiente;
	Regulamentação do CONAMA sobre poluição ambiental causada por veículos;
	Emissão de gás, Emissão de partículas (fumaça) e emissão sonora;
	Manutenção preventiva do automóvel e da motocicleta para preservação do meio ambiente;
	O indivíduo, o grupo e a sociedade;
	Diferenças individuais;

	Relacionamento interpessoal;
	O respeito mútuo entre condutores;
	O indivíduo como cidadão.
Mecânica Básica (3 horas aula)	Equipamentos de uso obrigatório do veículo, sua utilização e cuidados que se deve ter com eles;
	Noções de manuseio e do uso do extintor de incêndio;
	Responsabilidade com a manutenção do veículo;
	Alternativas de solução para eventualidades mais comuns;
	Condução econômica e inspeção mecânica (pequenos reparos);
	Verificação diária dos itens básicos: água, óleo, calibragem dos pneus, dentre outros.
	Cuidados e revisões necessárias anteriores a viagens.

Fonte: Elaborado pelo autor com base na resolução nº 168/2004 do Detran-PE.

O curso prático tem carga horária de 20 horas aulas para cada categoria sendo que 20% (vinte por cento) destas deverão ser ministradas no período noturno. E possui a seguinte estrutura curricular:

Quadro 04 – Veículos e exigências no curso prático.

VEÍCULOS	PRÁTICAS EXIGIDAS
Para veículos de quatro ou mais rodas	O veículo: funcionamento, equipamentos obrigatórios e sistemas;
	Prática na via pública, urbana e rural: direção defensiva, normas de circulação e conduta, parada e estacionamento, observância da sinalização e comunicação;
	Os pedestres, os ciclistas e demais atores do processo de circulação;
	Os cuidados com o condutor motociclista.
Para veículos de duas rodas:	Normas e cuidados antes do funcionamento do veículo;
	O veículo: funcionamento, equipamentos obrigatórios e sistemas;
	Prática de pilotagem defensiva, normas de circulação e conduta, parada e estacionamento, observância da sinalização e comunicação;
	Em área de treinamento específico, até o pleno domínio do veículo;
	Em via pública, urbana e rural, em prática monitorada.
	Os pedestres, os ciclistas e demais atores do processo de circulação;
	Cuidados na condução de passageiro e cargas;
	Situações de risco: ultrapassagem, derrapagem, obstáculos na pista, cruzamentos e curvas, frenagem normal e de emergência.

Fonte: Elaborado pelo autor com base na resolução nº 168/2004 do Detran-PE.

4.3 Coleta de dados

4.3.1 Receita

Os preços são cobrados de acordo com a tabela abaixo. Nesse trabalho serão utilizados somente o da primeira habilitação.

Quadro 05 – Preços dos Serviços realizados.

SERVIÇOS	PREÇOS
Primeira habilitação (a ou b)	\$800,00 a vista
	\$900,00 a prazo
Primeira habilitação (a e b)	\$1.200,00 a vista
	\$1.500,00 a prazo
Aula extra	\$40,00 por aula (50 Min)
Curso de atualização	\$250,00

Elaborado pelo autor com base em dados da empresa.

4.3.2 Despesa

As despesas foram fornecidas diretamente pelo proprietário da Auto Escola e calculadas de acordo com sua natureza.

4.4 Definição dos custos para apuração

4.4.1 Custos variáveis

Os custos variáveis são formados por itens que são referentes tanto a formação teórica quanto prática. No primeiro é fornecido para o aluno para melhor absorção do conhecimento no processo de aprendizagem dois Itens: DVD's teórico – cada um a R\$ 1,50 - e um livro didático, o qual é utilizado no momento das aulas, cujo valores estão dispostos no quadro abaixo.

Quadro 06 – Custos Variáveis.

CUSTO VARIÁVEL	R\$
Livro Didático	6,00
2 DVD's Teórico	3,00
TOTAL	9,00

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da empresa.

No segundo é considerado os combustíveis do processo de ensino prático. Cada aluno tem 20 aulas por categoria, sabendo se que a moto faz 20km com um litro de gasolina; e que, em cada aula, a moto percorre 4 km. Como cada aluno tem 20 aulas por categoria, percorre um total de 80km.

Sabe-se também que o carro faz 7 km com 1 litro de gasolina, e que em cada aula o carro percorre 4 km. Cada aluno tem 20 aulas, percorrendo um total de 80km.

Sabe-se que o litro de gasolina custa R\$3,05. Esse resultado pode ser demonstrado na tabela abaixo:

Quadro 07 – Consumo e custos com combustível por aluno

VEÍCULO	CONSUMO (KM/l)	QTD DE AULAS	KM POR AULA	KM TOTAL	GASOLINA (R\$)	TOTAL
Carro	7	20	4	80	3,05	$(80/7) \times 3,05=34,86$
Moto	20	20	4	80	3,05	$(80/20) \times 3,05=12,20$
TOTAL	-	-	-	-	-	47,06

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da empresa.

4.4.2 Despesas variáveis

As despesas variáveis são formadas basicamente por itens promocionais, que são fornecidos aos alunos com a finalidade de divulgar a marca e gerar uma satisfação adicional ao cliente em relação à instituição. Os valores são de acordo com a tabela abaixo:

Quadro 08 – Itens da Despesa Variável

DESPESA VARIÁVEL	R\$
Chaveiro promocional	2,00
Porta documento promocional	1,00
Caneta promocional	1,50
Calendário promocional	0,50
TOTAL	5,00

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da empresa.

Além disso, existem os tributos que são pagos por meio do Simples Nacional e que dependem do faturamento para serem enquadrados na tabela anexa da lei complementar nº 123/2006.

4.4.3 Custos fixos

Nos custos fixos da parte teórica foi considerado os salários dos instrutores e do diretor de ensino.

Foi feito os cálculos da depreciação mensal de acordo com o tempo útil de cada veículo.

Tabela 09 – Depreciação dos veículos.

APARELHOS	VALOR R\$	TAXA ANUAL DE DEPRECIÇÃO	PRAZO DE VIDA ÚTIL (ANOS)	VALOR DEPRECIADO R\$
Carro	25.000,00	20%	5	416,67
Moto	7.000,00	25%	4	145,83
TOTAL				562,50

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da empresa.

Foi feito os cálculos da depreciação mensal de acordo com o tempo útil de cada equipamento.

Tabela 10 – Depreciação dos equipamentos utilizados o processo teórico.

APARELHOS	VALOR	TAXA ANUAL DE DEPRECIÇÃO	PRAZO DE VIDA ÚTIL (ANOS)	VALOR DEPRECIADO
Ar condicionado	1.500,00	10%	10	12,50
Projektor de imagem	2.200,00	20%	5	36,67
Computador	1.200,00	20%	5	20
Lâmpadas	240,00	20%	5	4
TOTAL				73,17

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da empresa.

A energia elétrica foi rateada pela estimativa de consumo de KW/h no mês de acordo com o local utilizado, isto é, entre a sala de aula e a recepção. Na primeira será considerada custo, na segunda despesa.

É importante ressaltar que a energia foi considerada custo (ou despesa) fixo, pois apesar de variar com o número de aulas teóricas ou outros fatores, não muda se o objeto for aluno, como é o caso desse estudo, em que pode-se haver 10 ou 30 alunos na sala, por exemplo, que o consumo será o mesmo.

Portanto, não haverá um valor definido antecipadamente e sim rateio de acordo com o critério acima por a conta de luz do mês.

O ar condicionado fica ligado durante 10 horas por dia, durante 4 dias e meio, ou seja, durante as 45 aulas teóricas. $(850 \times 10 \times 4,5) / 1000 = 38,25$.

O projetor de imagem tem potência de 240w e fica ligado durante 10 horas por dia, durante 4 dias e meio, ou seja, durante as 45 aulas teóricas. $(240 \times 10 \times 4,5) / 1000 = 10,80$

O computador tem potência de 200w e fica ligado durante 10 horas por dia, durante 4 dias e meio, ou seja, durante as 45 aulas teóricas. $(200 \times 10 \times 4,5) / 1000 = 9$ KWh/mês.

As lâmpadas têm potência de 40w e ficam ligadas durante 10 horas por dia, durante 4 dias e meio, ou seja, durante as 45 aulas teóricas. $(40 \times 10 \times 4,5) / 1000 = 1,8$ KWh/mês, como há 6 lâmpadas na sala de aula, o consumo mensal é de 10,8 KWh/mês.

Quadro 11 – Consumo (KW/h) dos equipamentos da sala de aula.

APARELHOS	QTD	CONSUMO KW/h
Ar condicionado	01	38,25
Projetor de imagem	01	10,80
Computador	01	10,50
Lâmpadas	06	10,8
TOTAL	-	70,35

Fonte: Elaborado pelo autor com dados do manual dos equipamentos.

A Auto Escola possui 2 instrutores que realizam, tanto o processo teórico, como prático, cada um com salário de 1.200,00. Também possui um diretor de ensino com salário de 724,00. Foi considerado ainda 8% do FGTS para o instrutor e o diretor de ensino.

Considerou-se também o provisionamento com 13% salário e 1/3 de férias, juntamente com o encargo mencionado.

Portanto, de acordo com o exposto acima, desconsiderando a energia elétrica que foi rateada a frente, os valores dos custos fixos estão dispostos na tabela abaixo:

Quadro 12 – Custos fixos e seus respectivos valores.

CUSTOS FIXOS	R\$
Instrutores de Ensino (Salários e Encargos)	2.592,00
Diretor de Ensino (Salários e Encargos)	781,92
Depreciação dos Veículos	562,50
Depreciação dos Equipamentos da Sala	73,17
Provisão de 13º Salário + 1/3 de Férias e FGTS	347,11
TOTAL	4.356,70

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da empresa.

4.4.4 DESPESAS FIXAS

As despesas fixas são em sua maior parte os gastos gerais utilizados para o funcionamento interno, atração de clientes para a Auto Escola, como propaganda, manter as obrigações legais, como contador, depreciação de equipamentos da recepção, etc.

Abaixo, da mesma forma que foi feita no tópico anterior, está o cálculo da estimativa de energia na recepção.

O computador tem potência de 200w e fica ligado durante 8 horas por dia, durante 25 dias, $(200 \times 8 \times 25) / 1000 = 40$ KWh/mês por computador, como há 2 computadores, o consumo mensal é de 80 Kwh.

As lâmpadas têm potência de 40w e ficam ligadas durante 8 horas por dia, durante 25 dias, $(40 \times 8 \times 25) / 1000 = 8$ KWh/mês por lâmpada, como há 3 lâmpadas, o consumo mensal é de 24 KWh/mês.

A multifuncional tem potência de 30w e fica ligada durante 8 horas por dia, durante 25 dias, $(30 \times 8 \times 25) / 1000 = 6$ KWh/mês.

Quadro 13 – Aparelhos utilizados na recepção e consumo de energia

APARELHOS	QTD	CONSUMO KWh
Computador	02	80
Lâmpadas	03	24
Multifuncional	01	6
TOTAL		110

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da empresa.

Foi feito os cálculos da depreciação mensal de acordo com o tempo útil de cada equipamento.

Quadro 14 – Depreciação dos equipamentos utilizados na recepção.

APARELHOS	VALOR	Taxa anual de depreciação	Prazo de vida útil (anos)	VALOR DEPRECIADO (mês)
Computador	2.400,00	20%	5	40,00
Lâmpadas	120,00	20%	5	2,00
Multifuncional	600,00	20%	5	10,00
TOTAL				52,00

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da empresa.

O salário da recepcionista e do diretor geral será – R\$ 724,00 - acrescentado 8% de FGTS. Será considerando ainda o provisionamento com 13% salário com 1/3, juntamente com o encargo mencionado.

Portanto, de acordo com o exposto acima, desconsiderando a energia elétrica que será rateada a frente, os valores das despesas fixas estão dispostos na tabela abaixo:

Quadro 15 – Despesas fixas e seus valores

DESPESAS FIXAS	R\$
Contador	200,00
Telefone	40,00
Internet	50,00
Propaganda na Rádio	300,00
Diretor Geral (Salários e Encargos)	781,92
Recepcionista (Salários e Encargos)	781,92
Depreciação de Equipamentos da Recepção	52,00
Provisão de 13º Salário + 1/3 de Férias e Encargos	173,76
TOTAL	2.379,6

Fonte: Elaborado pelo autor, com informações do proprietário da auto escola.

4.5 Apuração e análise

Nesse tópico será realizado a apuração do resultado e sua análise, quanto ao ponto de equilíbrio e a margem de segurança.

4.5.1 Apuração

Será considerado como exemplo um mês em que haja 10 alunos que tem como finalidade tirar a carteira com habilitação “A e B”, todos a vista.

Em primeiro lugar deverá ser feito o rateio da energia elétrica com base nos valores calculados acima. Considerando que a energia do mês tenha sido de R\$ 100,00, será repartido de acordo com a estimativa de KWh dos equipamentos da sala de aula e da recepção conforme quadro abaixo:

Quadro 16 - Rateio da energia elétrica do mês, pelo consumo em Kwh

LOCALIZAÇÃO	Kwh	%	R\$	NATUREZA
Sala de Aula	70,35	39	39,00	Custo fixo
Recepção	110	61	61,00	Despesa fixa
TOTAL	180,35	100	100,00	-

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da empresa.

Em segundo lugar para calcular os tributos será usada à tabela III (Receita de locação de bens móveis e prestação de serviços), do Simples Nacional conforme IV do §5º-B do artigo da lei 123/2006 – lei do Simples nacional - centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga.

A apuração dos últimos 12 meses constatou um valor menor que 180.000,00, se enquadrando, portanto, na primeira linha da tabela. Considerando que o preço acima citado no tópico acima é de R\$1.200,00, a alíquota utilizada será de 12% conforme tabela abaixo:

Quadro 17 - Alíquota do Simples Nacional para os serviços da Auto Escola.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/PASEP	CPP	ISS
Até 180.000	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%

Fonte: Elaborado pelo autor com base na Lei complementar 123, de 14 de dezembro de 2006.

De acordo com estabelecido a demonstração do resultado foi calculada conforme tabela abaixo. A análise vertical foi feita com base na receita líquida.

Quadro 18 – DRE pelo custeio variável do CFC.

DENOMINAÇÃO	R\$	%
RECEITA BRUTA	12.000,00	106,38%
(-) Simples Nacional	720	6,38%
(=) RECEITA LÍQUIDA	11.280,00	100,00%
(-) CUSTOS VARIÁVEIS	560,6	4,97%
<input type="checkbox"/> Material Didático	60	0,53%
<input type="checkbox"/> DVD Teórico	30	0,27%
<input type="checkbox"/> Combustível Carro	348,6	3,09%
<input type="checkbox"/> Combustível Moto	122	1,08%
(-) DESPESAS VARIÁVEIS	50	0,44%
<input type="checkbox"/> Caneta Promocional	20	0,18%
<input type="checkbox"/> Chaveiro Promocional	10	0,09%
<input type="checkbox"/> Porta Documento Promocional	15	0,13%
<input type="checkbox"/> Calendário Promocional	5	0,04%
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	10.669,40	94,59%
(-) CUSTOS FIXOS	4.395,70	38,97%
<input type="checkbox"/> Salário do Diretor de Ensino (Com FGTS)	781,92	6,93%
<input type="checkbox"/> Energia	39	0,35%
<input type="checkbox"/> Salário dos Instrutores (Com FGTS)	2.592,00	22,98%
<input type="checkbox"/> Depreciação dos Veículos	562,5	4,99%
<input type="checkbox"/> Depreciação dos Equipamentos da Sala	73,17	0,65%

<input type="checkbox"/> Provisão de 13º Salário + 1/3 de Férias e FGTS	347,11	3,08%
(-) DESPESA FIXA	2.440,60	21,64%
<input type="checkbox"/> Propaganda	300	2,66%
<input type="checkbox"/> Contador	200	1,77%
<input type="checkbox"/> Internet	50	0,44%
<input type="checkbox"/> Telefone	40	0,35%
<input type="checkbox"/> Diretor Geral	781,92	6,93%
<input type="checkbox"/> Recepcionista	781,92	6,93%
<input type="checkbox"/> Energia	61	0,54%
<input type="checkbox"/> Depreciação de Equipamentos da Recepção	52	0,46%
<input type="checkbox"/> Provisão de 13º Salário + 1/3 de Férias e FGTS	173,76	1,54%
(=) LUCRO OPERACIONAL	3.833,10	33,98%

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.5.2 Análise

Serão analisados dois itens, conforme disposto acima: Ponto de equilíbrio - nesse caso o contábil - e a Margem de segurança.

No ponto de equilíbrio a margem de contribuição individual foi de R\$ 1.066,94 (R\$ 1.128,00 de receitas líquidas menos R\$ 56,06 de custos variáveis e R\$ 5,00 de despesas variáveis). Os custos e despesas fixos foram da monta de R\$ 6.836,30. Portanto, o ponto de equilíbrio contábil foi de “6,41” ou aproximando para um número exato 7 alunos para conseguir obter o necessário para cobrir os custos e despesas fixas.

Evidentemente que caso a Auto Escola atinja o número de 7 conseguirá formar receita para formar o lucro. Nesse caso o lucro será de R\$ 632,28 (R\$ 7.468,58 – R\$ 6.836,30 menos R\$ 392,42 de custos variáveis e R\$ 35,00 de despesas variáveis). Esse resultado é correspondente a MC gerada por 7 alunos menos os custos e despesas fixos.

Por outro lado, caso não consiga tal objetivo, atingindo 6 alunos no mês, estará no prejuízo de R\$ 434,66 (R\$ 6.768,00 - R\$ 6.836,30 menos R\$ 336,36 de custos variáveis e R\$ 30,00 de despesas variáveis), sendo muito próximo aos gastos fixos.

Quadro 19 – Análise do Ponto de Equilíbrio.

DENOMINAÇÃO	10 ALUNOS	7 ALUNOS	6 ALUNOS	1 ALUNO
(=) RECEITA LÍQUIDA	R\$ 11.280,00	R\$ 7.896,00	R\$ 6.768,00	R\$ 1.128,00
(-) CUSTOS VARIÁVEIS	R\$ 560,60	R\$ 392,42	R\$ 336,36	R\$ 56,06
(-) DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 50,00	R\$ 35,00	R\$ 30,00	R\$ 5,00
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 10.669,40	R\$ 7.468,58	R\$ 6.401,64	R\$ 1.066,94
(-) CUSTOS FIXOS	R\$ 4.395,70	R\$ 4.395,70	R\$ 4.395,70	
(-) DESPESA FIXA	R\$ 2.440,60	R\$ 2.440,60	R\$ 2.440,60	
(=) RESULTADO OPERACIONAL	R\$ 3.833,10	R\$ 632,28	-R\$ 434,66	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conseguiu-se esse ótimo resultado por que os gastos variáveis são baixos em relação a receita unitária gerando uma margem de boa monta. Outra razão é a impossibilidade de cálculo de alguns itens, conforme será visto no tópico abaixo.

A margem de segurança em termos absolutos, considerando o PEC de 7, foi de R\$ 3.384,00 (R\$ 11.280 – R\$ 7.896,00) ou em termos relativos de 30%. Considerando a concorrência do mercado e uma eventual queda na procura, principalmente decorrente de alguma crise ou fator externo, é considerada uma posição de risco, devendo o empresário encontrar meios para melhorar essa margem, com aumento do número de alunos, melhora da margem de contribuição – com aumento receita ou diminuição dos custos e despesas variáveis –, como também dos custos e despesas fixas.

4.6 Limitações da pesquisa

Alguns itens de despesa geraram problemas para consecução de suas informações, a saber:

1 – Depreciação do prédio: Considerou-se o custo de mensurar o valor do prédio, ao qual não há nenhum registro de valor original, maior que o benefício para obtenção de tais informações.

2 – Depreciação dos itens de treinamento (Cavaletes e cones): São itens sem nota fiscal correspondente, adquiridos em vários locais e em datas distintas com condições de estado díspares entre si, e de difícil mensuração.

3 – Depreciação dos utensílios da recepção e sala de aula: Os utensílios da sala são formados basicamente por computadores, lâmpadas, cadeiras para visitantes que já tem um grande tempo de uso e dificultam sua mensuração a um valor fidedigno.

Foi realizado somente em uma empresa, dando assim sugestão para outras pesquisas. Como também comparar com outras empresas do mesmo ramo de atividade em outras cidades.

Apesar dessas limitações nesse estudo de caso, que gera limitações de carácter econômico para obtenção dessas informações, recomenda-se que em caso de implantação real, procure-se meios para gerá-las e assim ter um conhecimento mais apurado do resultado da entidade.

5. CONCLUSÃO

Esse trabalho visou demonstrar a aplicação da Demonstração do Resultado do Exercício por meio do custeio variável em um Centro de Formação de Condutores. Utilizou-se como meio para chegar ao resultado, a teoria já consolidada sobre o tema relativamente ao processo de apuração de custos e aplicação por meio de um estudo de caso.

Esmiuçou-se os diversos itens que perfazem a formação do custo para poder analisar analiticamente sua origem, natureza e quantitativo para sua mensuração e registro.

Conclui-se que é perfeitamente possível ocorrer essa aplicação, e que esse controle permite um CFC ter mais controle e conhecimento de todos os custos e despesas de forma detalhada, ajudando o proprietário na hora de tomar decisões; é recomendável, notadamente pela gama de informações que permeiam tal organização, incluindo nesses itens análises referente ao custo-volume-lucro.

Como proposta para futuras pesquisas poderá ser feita por meio de outros métodos de custeio, como o baseado em atividades (ABC), ou ainda a comparação entre os diversos métodos.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria. Como **elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. **Ministério do Desenvolvimento, indústria e Comércio Exterior: Importância do Setor Terciário**. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=4&menu=4485>. Acesso em 13 de out de 2014.

CONTRAN - Conselho Nacional de Trânsito. **Resolução nº 168, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2004. Estabelece Normas e Procedimentos para a formação de condutores de veículos automotores e elétricos, a realização dos exames, a expedição de documentos de habilitação, os cursos de formação, especializados, de reciclagem e dá outras providências**. Disponível em: http://www.denatran.gov.br/download/Resolucoes/RESOLUCAO_CONTRAN_168_04_COMPILADA.pdf. Acesso em 18 de setembro de 2014.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico. **Gestão de Custos e Formação de Preços: Conceitos, Modelos e Instrumentos: Abordagem de Capital de Giro e Margem de Competitividade**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de Custos: Um enfoque administrativo**. Tradução de Danilo A. Nogueira. São Paulo: Atlas, 1989.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KAPLAN, Robert; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 08 de setembro de 2014.

LEONE, Sérgio Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1989.

LEONE, Sérgio Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos: Contém Custeio ABC**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

MANDARINO, Umberto. **Contabilidade de Custos**. 2ª Ed. São Paulo. Atlas, 1973.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

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

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 2. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

SÍNDICONET. **Economia de energia: Calcule o gasto de um equipamento**. Disponível em: <<http://www.sindiconet.com.br/6918/Informese/Economia-de-energia/Calcule-o-gasto-de-um-equipamento>>. Acesso em: 04 de novembro de 2014.