

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS

DANIEL DA SILVA MOTTA

**ANÁLISE DE CUSTOS EM UMA EMPRESA NO SETOR DE SERVIÇOS: UM
ESTUDO EM UMA *PET SHOP***

CRICIÚMA

2015

DANIEL DA SILVA MOTTA

**ANÁLISE DE CUSTOS EM UMA EMPRESA NO SETOR DE SERVIÇOS: UM
ESTUDO EM UMA *PET SHOP***

Monografia apresentada para a obtenção do grau de Bacharel em Administração, no Curso de Administração da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC.

Orientador: Prof. Msc. Jaime Dagostin Picolo

CRICIÚMA

2015

DEDICATÓRIA

A minha mãe, Gicelia, que dedica sua vida para cuidar dos filhos. Que abre mão dos seus anseios pela felicidade do próximo. Que não pôde dar tudo a mim e a meus irmãos, mas que jamais deixou nos faltar o essencial à vida: Amor, esperança e coragem. A minha doce mãe que é toda a estrutura de minhas conquistas.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a meu irmão que mesmo distante é sempre tão próximo em minha vida, que cresceu e continua crescendo ao meu lado.

Agradeço a minha irmã, hoje mãe exemplar, que sempre foi e sempre será uma princesa por natureza e guerreira por opção.

Agradeço a minha esposa que é sempre a razão e a emoção presente em minha vida, que sempre me conforta e incentiva a ir mais longe.

Agradeço aos professores que ao longo de minha formação contribuíram para que eu me tornasse uma pessoa melhor, em especial ao professor e mestre Jaime Dagostin Picolo que dedicou seu tempo e compartilhou conhecimento nessa etapa final de minha formação.

RESUMO

MOTTA, D. S. **Análise de custos em uma empresa no setor de serviços: um estudo em uma *pet shop***. 2014. 68 páginas. Monografia do Curso de Administração de empresas da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC.

Empresas contemporâneas com mercados que clamam por redução de preços, aumento do valor agregado dos produtos e serviços fornecidos. Neste contexto, como forma de buscar métodos que alcancem essas necessidades, o objetivo deste trabalho foi de investigar os custos, processos e geração de receitas de uma empresa comercial prestadora de serviços de Pet e Shop com vista a adquirir informações para prospectar melhores resultados. Para atingir o objetivo desse estudo, primeiramente, a de se considerar que a metodologia utilizada foi descritiva e exploratória. Os procedimentos foram elencados por pesquisa bibliográfica, através de revisão na literatura sobre os horizontes que permeiam os sistemas de gestão de custos. Posteriormente, partindo para o estudo de caso, foram analisadas e mapeadas as informações primárias advindas da organização, logo, é também um estudo de campo e uma pesquisa documental. A técnica de coleta de dados é quantitativa. Para tabulação dos dados foi utilizado o ambiente Excel 2010. O estudo de caso efetuado buscou apontar os custos que permeiam os serviços de uma Pet Shop, bem como, a descrição de seus processos e serviços, a padronização dos grupos de serviço, a investigação da margem de contribuição por grupos de serviço e a determinação do ponto de equilíbrio do negócio. Após, como parte do propósito do estudo, foram investigadas possíveis restrições dos processos de banho e tosa e, respectivamente, foi apontada uma forma de maximizar o alcance de demanda e expansão das margens de lucro.

Palavras-chave: Custos; Métodos de Custeio; teoria das restrições; *Pet Shop*.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Contabilidade financeira, gerencial e custos.	17
Figura 2 - Gastos organizacionais.	20
Figura 3 – Custos Fixos e variáveis	21
Figura 4 – Custos e despesas.	24
Figura 5 - Sistema de Custeio: Princípios e Métodos.	25
Figura 6 - Matriz BCG	33
Figura 7 - Ponto de Equilíbrio.	36
Figura 8 - Espiral da morte.	38

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Processos	45
Tabela 2 - Horário de expediente	49
Tabela 3 - Quantidade e tempo dos serviços de banho	49
Tabela 4 - Quantidade e tempo dos serviços de Tosa	51
Tabela 5 - Capacidade produtiva por unidade de produção.....	52
Tabela 6 - Capacidade X demanda.....	53
Tabela 7 - Receitas prestação dos serviços.....	54
Tabela 8 - Gastos (Custos e Despesas).	55

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Conceitos: Gastos, custos, despesas, perdas, investimentos.....	18
Quadro 2 - Custeio Variável	26
Quadro 3 - Resultado pelo custeio integral	28
Quadro 4 - Resultado pelo custeio ideal	28
Quadro 5 - Unidade e Esforço de Produção (UEP) – Empresa modelo.....	30
Quadro 6 - Método Custo unitário - UEP.....	30
Quadro 7 - Cálculo margem de Contribuição	34
Quadro 8 - Ponto de Equilíbrio Contábil em Quantidade	35
Quadro 9 - Ponto de Equilíbrio Contábil expresso em unidades monetárias	35
Quadro 10- Obtenção do Mark-up.....	38
Quadro 11 - Grupos e preços dos serviços	47
Quadro 12 - Custos variáveis dos processos de banho e tosa.	56
Quadro 13 - Quantidade e custo dos produtos por animal.....	57
Quadro 14 – Custos variáveis do processo de banho.....	58
Quadro 15 - Margem de contribuição dos processos banho.....	59
Quadro 16 - Custos variáveis do processo de tosa.....	60
Quadro 17 - Margem de contribuição dos processos de tosa.	60
Quadro 18 – Custos e margem de contribuição dos planos.....	61
Quadro 19 - Ponto de equilíbrio - lucro zero.	62
Quadro 20 - Ponto de equilíbrio por processos e grupos de serviço.....	62

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 SITUAÇÃO PROBLEMA	12
1.2 OBJETIVOS	13
1.2.1 Objetivo geral	14
1.2.2 Objetivos específicos	14
1.3 JUSTIFICATIVA	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1 CONCEITO DE CUSTOS.....	16
2.1.1 Gastos, custos, despesas, perdas e investimentos	18
2.1.2 Classificação de custos	21
2.2 SISTEMAS DE CUSTEIO	24
2.2.1 Princípio de custeio	25
<i>2.2.1.1 Custeio por absorção integral</i>	<i>26</i>
<i>2.2.1.2 Custeio variável</i>	<i>26</i>
<i>2.2.1.3 Custeio ideal</i>	<i>27</i>
2.2.2 Métodos de custeio	28
<i>2.2.2.1 Custeio baseado em atividades ABC</i>	<i>29</i>
<i>2.2.2.2 Custo padrão</i>	<i>29</i>
<i>2.2.2.3 Método unidade e esforço de produção (UEP)</i>	<i>29</i>
<i>2.2.2.4 Método Centro de Custos - RKW</i>	<i>30</i>
<i>2.2.2.5 Teoria das Restrições (TOC)</i>	<i>31</i>
2.3 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	32
2.3.1 Análise custo volume lucro	34
<i>2.3.1.1 Margem de contribuição</i>	<i>34</i>
<i>2.3.1.2 Ponto de equilíbrio</i>	<i>35</i>
2.3.2 Formação do preço de venda	36
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	39
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	39
3.2 DEFINIÇÃO DA ÁREA	41
3.3 PLANO DE COLETA DE DADOS	41
3.4 PLANO DE ANÁLISE DE DADOS	43
4 ANÁLISE DOS DADOS DA PESQUISA	44

4.1 PERFIL DA EMPRESA	44
4.2 PROCESSOS E ATIVIDADES DA EMPRESA.....	45
4.3 GRUPOS, DEMANDA E CAPACIDADE DE EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS	47
4.3.1 Grupos de Serviços e preços praticados	47
4.3.2 Demanda e oferta e tempo de execução dos serviços	48
4.3.3 Capacidade produtiva	51
4.3.4 Demanda X Capacidade.....	53
4.4 RECEITAS, CUSTOS E DESPESAS.....	54
4.4.1 Receitas.....	54
4.4.2 Custos e Despesas	55
4.5 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO E PONTO DE EQUILIBRIO	56
4.5.1 Margem de contribuição	56
4.5.2 Ponto de equilíbrio e lucro	62
5 CONCLUSÃO	65
REFERÊNCIAS.....	67

1 INTRODUÇÃO

Já se tornou banal afirmar que o mundo é globalizado e que para sobreviver neste ambiente dinâmico, instável e com ampla concorrência são necessárias constantes inovações – internas e externas – nas atividades empregadas pelas organizações. Neste contexto a competição e a disputa por clientes são inevitáveis, e com isso, considerando a regra básica do mercado – oferta e demanda – surgem consumidores com maior rigor para concretizar a adesão aos produtos ou serviços e que buscam, cada vez mais, facilidades com maior valor agregado e melhor custo benefício possíveis.

Esta disputa por clientes força as empresas a darem maior importância aos gastos – palavra empregada em seu sentido amplo – decorrente da venda de produtos ou prestação de serviços. Deste modo o empreendedor contemporâneo administra seu negócio de forma a reduzir os custos para aumentar os resultados: abordagem diferente da empregada quando o mercado era reduzido e a concorrência não era global, onde o aumento dos preços representava aumento nas receitas.

No Brasil, segundo dados do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), em 2013 havia 132 milhões de animais de estimação em território nacional, destes, 52 milhões eram da espécie canina. A ABINPET (Associação Brasileira de Produtos para Animais de Estimação) relata em seus estudos que a projeção de faturamento para o mercado de *Pet* no ano de 2015 é de 21,98 bilhões de reais. Desse faturamento, 13,9% representa a fatia que compete aos serviços oferecidos por *Pet Shops no Brasil*, por exemplo, banho e tosa.

Deste modo, aproveitando um mercado com faturamento considerável e considerando clientes cada vez mais exigentes e sensíveis aos preços, sobre um enfoque de gestão, a formalização e o controle sobre os custos organizacionais são imperativos que não podem passar despercebidos quando o propósito é sobreviver às exigências de mercado para obter resultados. Neste sentido, como forma de aproveitar as oportunidades e atender as exigências impostas pelo público consumidor, é preciso buscar estratégias, principalmente, em épocas de crise, que reduzam os Custos – entendendo que a qualidade se mantém constante – para possibilitar preços menores e com maior aceitação e fidelização dos clientes.

Na literatura há diversos sistemas de custeio, todos com sua relevância e propósitos estabelecidos: reduzir custos e maximizar resultados. A escolha entre um ou outro método é restrito a necessidade ou a atividade organizacional. De qualquer modo, todos atuam diretamente no controle de custos, bem como, proporcionam informações e facilidades para que os gestores possam atuar no planejamento das atividades com maior segurança. Claro, a qualidade das informações que norteiam o centro de custos é ainda mais importante que às decisões elaboradas em cima destas. Segundo Martins (2001) para permanecer em mercados competitivos, forçados pela concorrência global, às organizações necessitam buscar níveis elevados de qualidade e eficiência com bom ciclo produtivo, ao mesmo tempo, deve administrar desperdícios e reduzir custos.

Este estudo foi estruturado em cinco etapas, a primeira destaca a situação problema, bem como, o objetivo geral e os objetivos específicos, bem como a justificativa para o tema proposto da pesquisa. Na segunda etapa, através da fundamentação teórica, o pesquisador discorre sobre temas que possuem rigor científico como forma de dar consistência e validade ao objetivo que está sendo estudado e defendido no estudo.

Respectivamente, como forma de estabelecer o meio de acesso científico para coletar e analisar as informações, são assentados os procedimentos metodológicos da pesquisa na terceira etapa. Na próxima etapa são analisados os dados coletados durante a pesquisa, bem como, são dispostas as análises que findam o propósito original de qualquer trabalho científico: responder à pergunta de pesquisa pautada no objetivo geral do estudo. Por fim, a conclusão – que exprime a visão final do pesquisador sobre sua observação – e as referências são assentadas.

1.1 SITUAÇÃO PROBLEMA

Como citado anteriormente, há um amplo mercado no segmento Pet no país, o que representa um mundo de oportunidades. Em Criciúma - SC não é diferente. Ao mesmo tempo, assim como em todos os seguimentos, neste mercado há uma ampla concorrência que disputa cada cliente como se fosse o único. Não é necessário um estudo para provar que o consumidor, cada vez mais, ressalva sua intenção em preços baixos e produtos e serviços com maior valor agregado.

Historicamente é comum às organizações o entendimento de que o aumento da qualidade por si só reflete em aumento dos preços, porém, neste e em todos os mercados contemporâneos impera o tratamento eficaz dos gastos – aqui englobados custos, despesas, perdas e investimentos – para a constituição dos produtos e serviços. Logo, preço de venda e qualidade não necessariamente são variáveis diretamente proporcionais, pois, entre essas variáveis existem os sistemas de custeio que se bem administrados podem reduzir os esforços organizacionais e proporcionar repasses ao valor final do que é ofertado pela empresa ao mercado. Logo, redução de preço de venda não imputa a qualidade percebida.

A *Pet Shop 4* (quatro) Patas está há três anos no mercado, sendo há seis meses sob a nova direção. O gestor e sua esposa é quem executam todas as atividades oferecidas pela empresa que fornece produtos de revenda como complemento a sua atividade principal que são o carro chefe do negócio: banho e tosa.

A empresa, por se tratar de um negócio que iniciou suas atividades com gestão tipicamente familiar – onde prevalece o empreendedorismo, e as atividades de gestão são desenvolvidas com o tempo – não possui controle efetivo dos custos do negócio e pratica seus preços por analogia, considerando, por exemplo, o preço da concorrência.

De um lado, existe um mercado de oportunidades em crescimento – relevando o aumento considerável da inclusão de animais de estimação aos lares – por outro lado, a concorrência aumenta na mesma proporção e junto de si pressiona os preços para baixo e gera clientes exigentes e sensíveis ao preço. Neste meio a análise estratégica de custos, ou emprego de um sistema de custeio, é imprescindível à competitividade organizacional e essencial a sua subsistência.

Assentados tais pressupostos o objetivo deste estudo é responder a seguinte pergunta: **como mensurar os processos, custos e ganhos na prestação de serviços em uma *Pet Shop*?**

1.2 OBJETIVOS

A fixação dos objetivos tem por finalidade determinar quais as etapas que o estudo irá seguir, ou elencar, como forma de gerar um resultado final.

1.2.1 Objetivo geral

Analisar e propor uma sistemática para gestão dos custos e dos processos dos serviços em uma Pet Shop, como forma de criar informações para tomada de decisões estratégicas e maximizar os resultados.

1.2.2 Objetivos específicos

- Mapear os serviços comercializados pela empresa, bem como, investigar a oferta e a demanda;
- Analisar os custos fixos e variáveis e determinar a margem de contribuição dos serviços prestados;
- Investigar a capacidade produtiva da empresa e se existem gargalos de processos;
- Estabelecer o ponto de equilíbrio da empresa;
- Avaliar formas de maximizar os resultados;

1.3 JUSTIFICATIVA

O ser contemporâneo é cada vez mais recluso em suas atividades e ambientes individuais, seja por simples opção, seja por obrigações profissionais, por métodos virtuais de relacionamento onde já não permeia mais o contato físico, seja por receio da interferência alheia ao seu bem-estar. São inúmeros os fatores. Independente da situação, o sentimento gerado nestas pessoas acaba sendo o de falta de companhia.

E é neste contexto que surgem oportunidades de negócio para o setor Pet. Pois, os animais, sobretudo os cachorros, deixaram de serem os seguranças dos lares para serem amigos fiéis, companheiros de todo momento. Assim, saltando o estágio inicial do planejamento do negócio, partindo para uma empresa que já tem suas atividades em desenvolvimento, a importância deste estudo é diretamente relacionada à necessidade de levantar informações para o gestor da empresa acerca das informações que compõe o preço e o custo dos serviços de forma a cumprirem seu objetivo final: gerar lucro.

Neste contexto, aproveitando a oportunidade de negócio no setor *Pet*, em crescimento em nosso país, destaca-se a relevância deste estudo, que para o autor serviu como um gap para futuras análises dos custos organizacionais no setor de serviços. Para a comunidade serve como ponto de vista a mais sobre este tipo de negócio, principalmente, para futuros empreendedores que pretendem ingressar no ramo adiantando algumas informações a respeito de custos, processos, serviços e rentabilidade. Para o universo acadêmico a relevância deste estudo está pautada nas informações técnicas colocadas em prática, é o momento aonde o conhecimento teórico de sala de aula vai para a prática, logo, é neste momento que são determinadas as eficiências e o alcance das ferramentas de gestão.

O estudo oportuniza ao gestor da empresa, que trabalha com informações de gestão restritas a concepção empírica e ao *Know How* adquirido diariamente, formas de entender o seu negócio. Formas de mensura-lo e analisa-lo estrategicamente e não mais, por dedução ou por simples comparativo ente concorrência. Logo, há clara oportunidade de abrir os horizontes do negócio, que muitas vezes passam por despercebido e que acabam por deixar escapar oportunidades valiosas.

A viabilidade do estudo está amparada na facilidade de acesso as informações técnicas sobre o assunto, disponíveis na literatura em grande quantidade e diversidade, na proximidade que o gestor da empresa possui com o pesquisador, consecutivamente, na facilidade de acesso aos dados primários que compõe a organização.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica é feita com base em fontes primárias e, respectivamente, secundárias. Logo, de acordo com Koche (2003) as fontes de consulta para trabalhos com rigor científico podem e devem ser buscadas em livros, obras publicadas, monografias, periódicos e documentos e registros existentes em institutos de pesquisas ou revistas. Deste modo, o capítulo dois é destinado a assentar os pressupostos que amparam e fidelizam o estudo em questão e, por meio de revisão na literatura, tem-se a intenção de discorrer sobre os conceitos e nomenclaturas relacionadas à gestão de custos, às filosofias de custeio e a programação linear.

2.1 CONCEITO DE CUSTOS

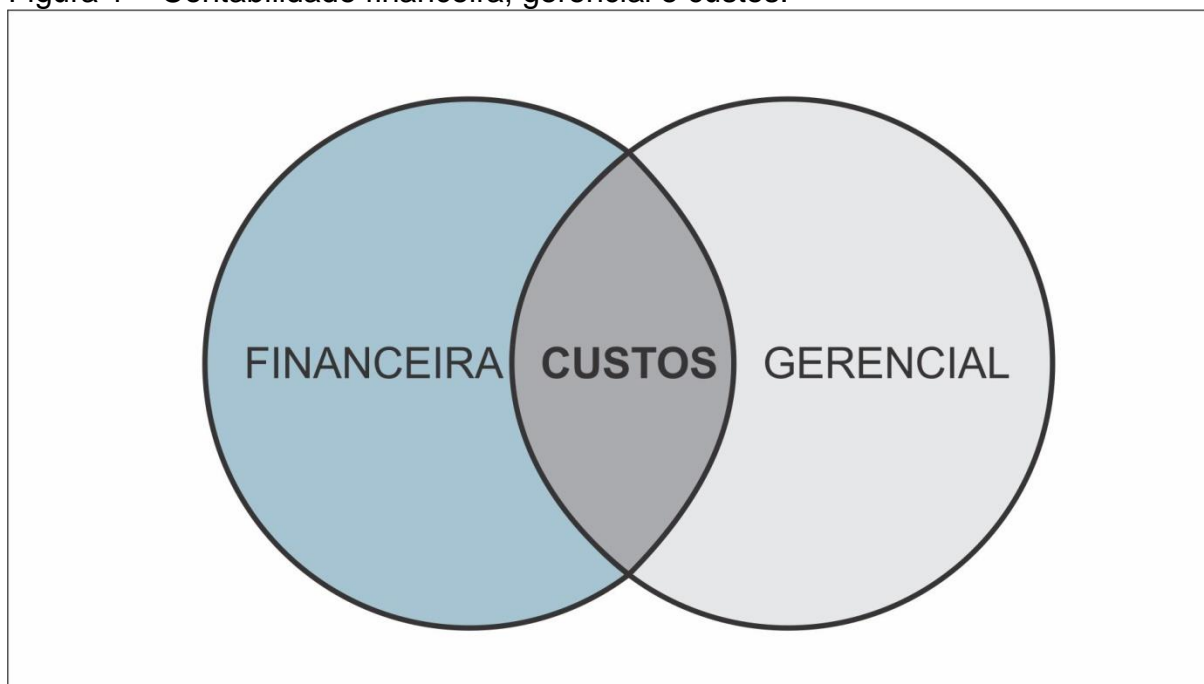
Antes do advento da Revolução industrial os produtos de consumo eram basicamente produzidos de forma artesanal por terceiros e posteriormente repassados ao consumidor final pelas empresas comerciais. O cálculo do custo de produção ou do custo dos produtos vendidos era basicamente subtrair o custo do produto acabado, este adquirido junto aos artesões, do preço de venda aplicado ao mercado. Após o aparecimento das empresas industriais o custo dos produtos vendidos tornou-se desconhecido, pois produtos não mais eram adquiridos prontos e repassados ao consumidor final, mas sim desenvolvidos e produzidos diretamente no chão de fábrica através de vários insumos. Calcular, desvendar estes custos passou a fazer parte das decisões gerenciais e estratégicas das organizações (BORNIA, 2010).

Com a expansão das empresas, a administração contábil começou a expandir seu nível de importância dentro dos processos de gestão, culminando na descoberta do potencial da administração das informações contábeis não só para demonstração de resultados, mas, também, para serem utilizados como lastro nas funções gerenciais, corroborando no domínio e conhecimento das operações, e aplicação na tomada de decisões dos gestores (MARTINS, 2006).

Para compreender melhor os processos de cálculo e controle dos custos é imprescindível ter uma visão macro da contabilidade financeira e gerencial. A primeira trata das obrigações legais, das regras normativas que as organizações

formalmente estabelecidas têm de praticar. Preocupa-se em formalizar o patrimônio. A segunda pode ser considerada uma aglutinação de amplas informações contábeis, dentre elas a financeira, para a tomada de decisões futuras. A intersecção das duas contabilidades pode ser considerada como gestão de custos, logo é o equilíbrio entre as imposições legais e a situação do patrimônio e o atendimento as demanda de mercado (BRUNI, 2008).

Figura 1 – Contabilidade financeira, gerencial e custos.



Fonte: Adaptado de Bruni (2008).

A figura 1 exemplifica a contabilidade, a gestão de custos através da intersecção e da análise financeira e contábil. Deste modo ora a organização deve atender as disposições legais, ora deve estar atenta às disposições de mercado sempre equilibrando os custos.

A gestão de Custos é um ramo da administração e da contabilidade que tem o foco no processo fabril em vista do cálculo e a interpretação dos custos de produção dos produtos ou serviços. O objetivo principal da gestão de custos é a avaliação e a interpretação dos custos dos bens ou serviços fabricados e comercializados ou prestados pela organização (MARION, 2003).

Ainda, segundo o mesmo autor citado anteriormente, gestão de custos é um artifício para profissionais atuantes na apuração dos gastos do ciclo produtivo que tem em vista a sobrevivência e prospecção da empresa. É um auxílio para a

tomada de decisão com busca de soluções para geração de preços que mantenham o ponto de equilíbrio entre a margem de contribuição e os custos.

O Serviço Brasileiro de apoio as Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE (2008) dispõe que os gastos a que dependem as atividades organizacionais para a elaboração dos produtos ofertados – como aquisição de insumos, produtos acabados, capital humano operacional – são os custos necessários para deixar os produtos em condições de serem vendidos.

2.1.1 Gastos, custos, despesas, perdas e investimentos

Gastos, custos, despesas, investimento e perda, segundo Martins (2001), podem confundir os gestores organizacionais quanto ao significado e a representação contábil que cada um exerce dentro da estrutura financeira e produtiva da empresa. Por este motivo, a luz de autores dispersos na literatura, serão expostas algumas definições que facilitam a diferenciação entre cada uma das terminologias.

Quadro 1 – Conceitos: Gastos, custos, despesas, perdas, investimentos.

Autor	Martins (2001)	Bruni (2008)	Bornia (2010)
Gastos	Disposição financeira que a organização emprega para a aquisição de um produto ou serviço qualquer. Representado pelo momento da negociação efetiva, indiferente da transferência, normalmente pecuniária, ser à vista ou futura.	Os gastos versam sobre o esforço financeiro na qual a empresa compromete-se para a obtenção de produtos ou serviços oferecidos ao mercado pela empresa.	São os valores dispostos pela empresa na aquisição de insumos produtivos, mesmo que não tenham sido utilizados. Não se pode confundir com desembolso que representa o momento exato do pagamento.
Custos	Segundo o posicionamento do autor o custo também é um gasto, só que avaliado em um momento distinto, ou seja, no instante do fator produção. A exemplo o autor cita as matérias primas adquiridas: até a sua transformação em produtos acabados permanece como investimento em estoques (gastos). O custo surge quando este insumo é se	É todo investimento que tem como objetivo a composição dos estoques. A matéria prima modificada em produto em desenvolvimento e este por sua vez em produtos acabados representam os custos. Neste sentido o autor afirma que o salário dos colaboradores da área produtiva podem ser considerados custos,	O autor diferencia gastos de custos basicamente pelo propósito e a finalidade. O primeiro acontece no momento da aquisição dos insumos, enquanto o segundo quando estes elementos produtivos são transformados e utilizados para a composição de um produto em elaboração ou produto final. Ainda,

	torna parte integrante do bem elaborado. A aquisição de maquinas pode ser considerado um gasto que parceladamente vira custo conforme utilização no processo produtivo.	pois, afinal de contas, seu esforço de trabalho é armazenado como estoque.	defende que os custos de fabricação são divididos em matéria prima (MP), mão de obra direta (MOD) e custos indiretos de fabricação (CIF).
Despesas	É a forma de exposição ao mercado dos bens ou serviços na obtenção de receitas. A obtenção de produtos pelo comercio para repassar ao consumidor final é um gasto que se torna investimento, mas que quando efetivada a venda se torna despesa. Assim, neste conceito, o autor defende que as despesas são gastos ou pelo menos, em algum momento, o foram.	Nas alíneas de seu estudo o autor define como despesas os desembolsos que são consumidos no memento de sua efetivação, seja uma comissão, seja o salário de um vendedor, este tipo de desembolso não pode ser classificado como parte dos esforços de fabricação e nem mesmo como um gasto de aquisição por exemplo.	Ao contrario dos custos as despesas são os esforços fora do setor produtivo, mas dentro do ambiente organizacional geral. Normalmente, a luz do entendimento do autor, as despesas podem ser dividas em administrativas, comerciais, e financeiras. Outro fator importante na diferenciação de custos e despesas esta intrínseco aos lançamentos contábeis sendo que os custos estão relacionados puramente a produção enquanto as despesas são lançadas diretamente na demonstração do resultado do exercício.
Perdas	Os bens e serviços consumidos de forma desproporcional ao padrão do ciclo produtivo são considerados perdas. Esta característica de consumo involuntário. Como exemplo é possível citar as greves trabalhistas que devido a redução dos esforços produtivos geram perdas no ciclo produtivo.	São os gastos ocorridos de forma não intencional e de forma negativa ao resultado produtivo. As perdas são decorrentes de fatores externos extraordinários ou de anormalidades produtivas da organização.	É considerada perda aquilo que durante a transformação dos insumos em produtos acabados houver consumo fora do normal. Ainda, é aquilo que aumenta gastos e que não aumenta e que não contribui na eficácia do produto ou serviço.
Investimentos	O empenho aplicado na aquisição de bens ou serviços que são estocados para utilização ou desvalorização (depreciação) futura é considerado investimento.	Do ponto de vista do autor os investimentos são os gastos apurados no futuro, ou seja, são os gastos que temporariamente ficam congelados – por exemplo, em estoque de matéria prima ou produtos acabados – e	São os valores depositados a titulo de aquisição de insumos de produção, mas não utilizados no período aquisitivo. Logo, serão utilizados em momentos futuros.

		que gradativamente vão sendo incorporados aos custos ou despesas.	
--	--	---	--

Fonte: Elaborado pelo autor (2015).

Ainda, Bornia (2010, p.17) enfatiza que há um conceito mais amplo para perdas que é denominado desperdício, ao que segue:

Desperdício é o esforço econômico que não agrega valor ao produto da empresa e nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo. Esse conceito é mais abrangente que o anterior (*perdas*), pois além das perdas anormais, engloba também, as ineficiências normais do processo. Se, por exemplo, um processo trabalha comumente com um índice de 1% de peças defeituosas e, em um dado período, 5% dos itens produzidos forem defeituosos, a perda anormal equivale a 4%, enquanto os desperdícios totalizam 5%.

Figura 2 - Gastos organizacionais.



Fonte: Elaborado pelo autor com base em: Bruni (2008), Bornia (2010), Martins (2001).

A figura 2 trata dos gastos a que estão sujeitas as organizações durante a prestação de seus serviços. Engloba os gastos que ocorrem desde a elaboração até a entrega do produto ou serviço ao consumidor final.

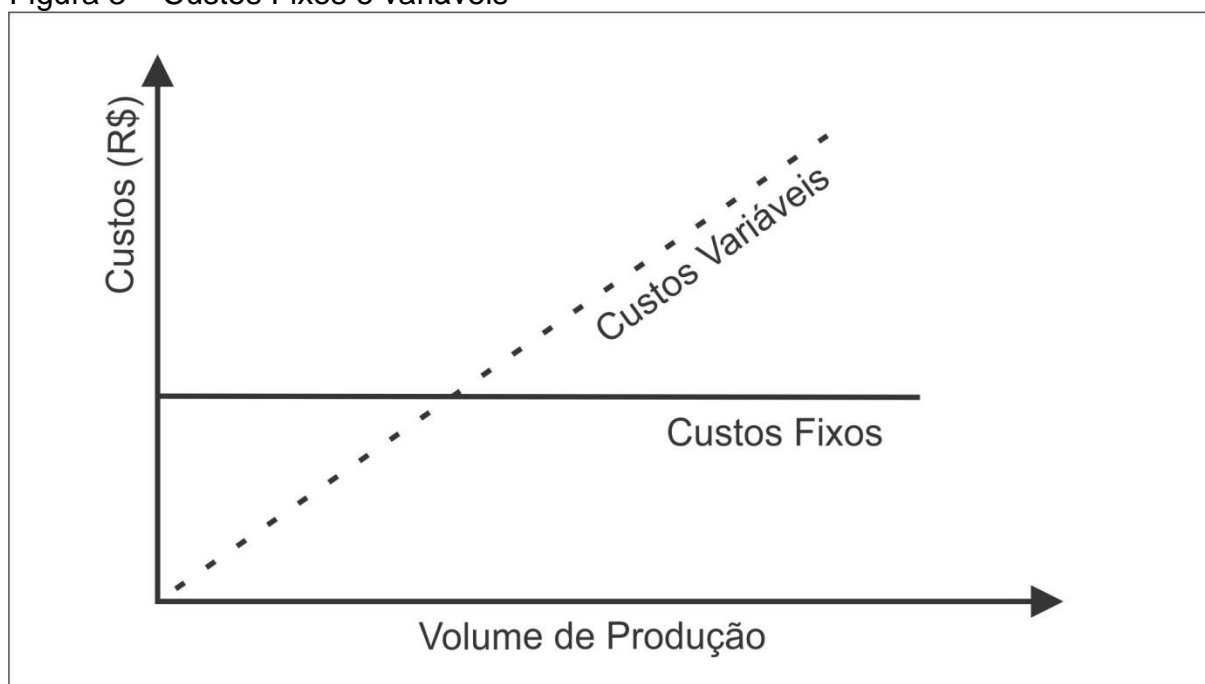
2.1.2 Classificação de custos

Conforme citado anteriormente vários conceitos fundamentam o sistema de custeio, neste ponto, conceituado por Womack (1998), é importante firmar que custos são os valores dos insumos consumidos efetivamente durante a elaboração de produtos ou serviços finais sob a ótica do objetivo organizacional.

Ainda sobre os conceitos encontrados na literatura, para diferenciar e classificar os custos, Bornia (2010) elenca no decorrer de seu estudo alguns dos principais horizontes a cerca do assunto, sendo eles: Classificação pela variabilidade; classificação pela facilidade de alocação; classificação pelo auxílio à tomada de decisões; classificação pela facilidade de eliminação. Outros autores também abordam o assunto, ao que segue:

Quanto à classificação pela variabilidade consiste em relacionar o volume de produção dividindo os custos em fixos e variáveis. Enquanto no primeiro os custos não variam durante o contexto produtivo, indiferente se for a maior ou a menor, no segundo os custos são diretamente relacionados à quantidade produzida, logo quanto maior a produção maior o custo variável, conforme figura 2:

Figura 3 – Custos Fixos e variáveis



Fonte: Adaptado de Bornia, 2010, p.19.

A figura 2 exemplifica a sistemática de custos fixos e variáveis. Enquanto os custos fixos tem por tendência manterem-se estáveis no curto prazo – não oscilando o valor independente do volume produzido – os custos variáveis são diretamente proporcionais à quantidade produzida, quando maior o volume maior o custo.

Segundo a facilidade de alocação, no entendimento de Maher (2001), os custos são divididos conforme o método de identificação. Deste modo há custos diretos e indiretos na composição dos produtos ou serviços. Os custos diretos são facilmente calculados e atrelados às unidades desenvolvidas, logo, são facilmente identificáveis: Mão de obra direta e materiais diretos por exemplo. Já os custos indiretos, justamente por não serem facilmente identificáveis ou atrelados a produção ou processos individuais necessitam de métodos de rateio para se incorporarem às unidades produzidas e são apurados via sistemas de custeio. Como exemplo destes custos podem ser citados as instalações e o maquinário de linha produtiva.

Bornia (2010), quando classifica os custos pelo auxílio à tomada de decisões que eles fornecem destaca que estes custos estão relacionados com as decisões em si, logo, custos relevantes para uma determinada situação podem ser não relevantes para outra. No mesmo sentido apenas os custos multáveis entre uma decisão e outra podem ser considerados importantes para o desempenho de uma decisão, o restante dos custos – irrelevantes – podem ser ignorados neste tipo de atividade gerencial. Custos futuros e irrecuperáveis podem ser considerados irrelevantes (GARRISON E NOREEN, 2007).

Os custos fixos elimináveis que no curto prazo podem ser desprezados servem para situações de queda de mercado onde é necessária uma redução nas atividades da organização, por exemplo, salários, aluguéis, energia elétrica, água. Já os custos fixos não elimináveis não se alteram no curto prazo, por isso não podem ser desprezados nas decisões gerenciais: Impostos sobre o patrimônio, segurança, instalações (BORNIA, 2009).

O custo de oportunidade geralmente está relacionado à tomada decisão entre as várias alternativas possíveis com vista ao melhor retorno provável quando comparando entre uma alternativa e outra. Wachholz, Benetti e Reginato (2005) relatam que, deste modo, a maximização dos benefícios que a opção tomada gera em relação à alternativa deixada de lado é considerado o custo de oportunidade.

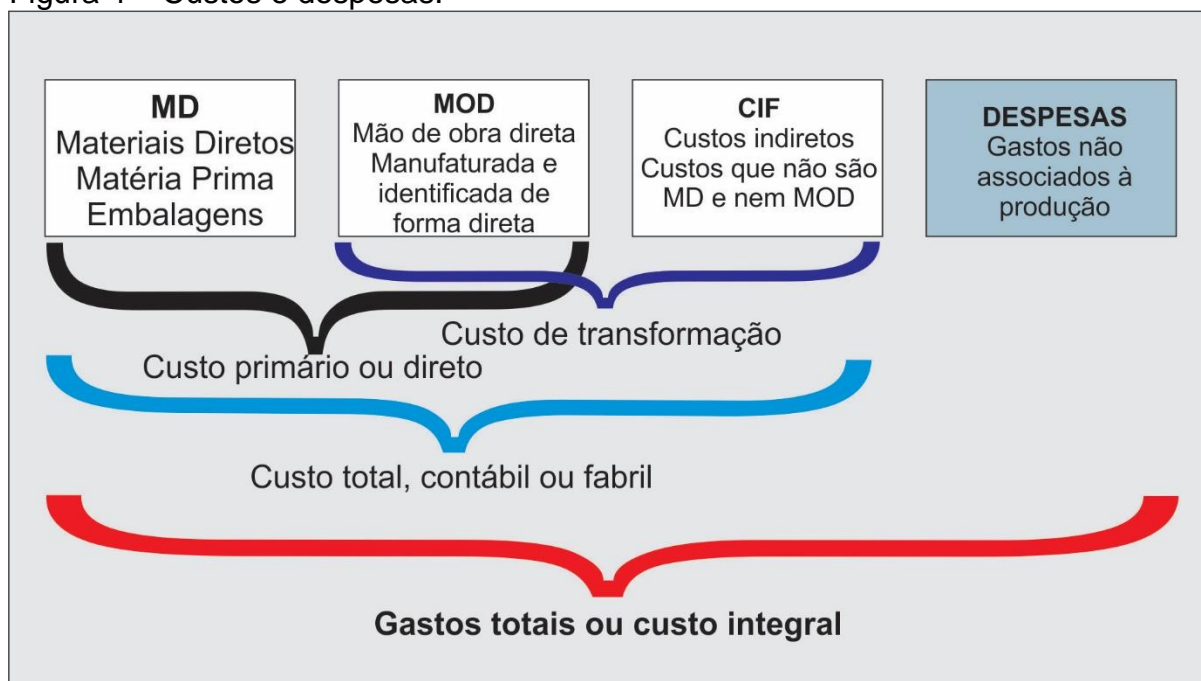
Ainda sobre o contexto de custos, Bornia (2010) discorre que existem, também, os custos desembolsáveis e não desembolsáveis e os custos de transformação. O primeiro representa os pagamentos do período de atuação, como salários e alugueres. O segundo diz respeito aos pagamentos fora do período de atuação, logo, nos meses seguintes ao consumo – depreciação por exemplo. A soma do custo da mão de obra direta e os custos indiretos representam o terceiro item elencado.

Sobre outro enfoque os gastos – sob a ótica da produção – podem ser classificados em três grandes grupos de custos e um de despesas, ao que segue (BRUNI, 2008):

- a) Material Direto (MD) é tudo que é identificado como parte integrante do produto – durante sua elaboração – e que, respectivamente, a ele sai incorporado.
- b) Mão de obra direta (MOD) é o salário pago aos operadores da linha produtiva relacionada ao produto em questão.
- c) Custos indiretos de fabricação (CIF) são aqueles não identificáveis unitariamente – às unidades produzidas -, mas que fazem parte integrante ou proporcionam a composição final dos produtos.
- d) As despesas, encaradas como diversas, são as que não são ligadas ao valor do produto final, ou seja, são os investimentos em vendas, pessoal administrativo e etc.

De acordo com Bruni (2008), considerando a associação dos produtos ou serviços, os custos podem ser representados das seguintes formas: Como custos primários ou diretos que estão diretamente ligados à produção e constituição do produto; Custos de transformação onde representam o empenho em manipular a matéria prima em produto acabado; Custo fabril que é a soma dos custos de matéria prima, mão de obra direta e os custos indiretos de fabricação; Custos integrais que compreendem todos os custos anteriormente citados, bem como, as despesas alocadas para constituição do produto final disposto pela organização.

Figura 4 – Custos e despesas.



Fonte: Bruni (2008, p.60).

A figura 3 representa genericamente os gastos totais que compõe o sistema produtivo como um todo. Os custos primários representam a os materiais diretos na elaboração do produto. Os custos de transformação representam a mão e obra direta e os demais custos indiretos alocados para elaboração dos produtos. As demais despesas fazem parte dos gastos que não fazem parte do ciclo produtivo, mas que fazem parte dos esforços organizacionais.

2.2 SISTEMAS DE CUSTEIO

O princípio básico, a filosofia principal, sobre custos está relacionado ao fim a que se destina. Há exatamente meio século Ronchi (1965) já determinara a amplitude da contabilidade de custos firmando ser difícil fixar um único tipo de custo para todas as necessidades que compõe a linha produtiva. O autor descreve, também, que os custos organizados e manufaturados em informações contribuem para três demandas organizacionais: Base para tomada de decisões, controle operacional e determinação do lucro.

Dois enfoques determinam a análise de um sistema de custos. Sob este fundamento Bornaia (2010, grifo do autor), primeiro define que o **princípio de custeio** é a análise dos dados que são gerados considerando se eles estão e são

adequadas às necessidades da organização, pois a importância das informações está sujeita a finalidade a que se destina. O segundo contexto é diretamente ligado à execução operacional, logo, como os dados são processados até que gerem informações, assim, define estes procedimentos como **métodos de custeio**.

Figura 5 - Sistema de Custeio: Princípios e Métodos

SISTEMA	
PRINCÍPIO	+ MÉTODO
Custeio variável	Custo Padrão
	Custeio baseado em atividades ABC
Custeio por Absorção Integral	Método Unidade e Esforço de Produção
	Método RKW
Custeio por Absorção Ideal	Teoria das Restrições (TOC)

Fonte: Adaptado de Bornia (2010).

A figura 4 resume e definição de um sistema de custos composto por princípios e métodos de custeio. O primeiro traz a luz deste estudo os custos variáveis, o custeio por absorção e o custeio por absorção ideal. O segundo elenca o custo padrão, o custeio baseado em atividades ABC, o método de unidade esforço produção (UEP), o método RKW – que além da absorção integral associa os custos financeiros –, e a teoria das restrições.

2.2.1 Princípio de custeio

Durante a caracterização de seu estudo Bornia (2010, pag. 33, grifo do autor) diz que “O princípio determina **qual** informação o sistema deve gerar e está intimamente relacionado com o objetivo do sistema”. O autor se refere aos princípios de custeio como sendo custeio variável, custeio por absorção integral e custeio por absorção ideal.

2.2.1.1 Custeio por absorção integral

Este sistema de custeio pulveriza a soma dos custos fixos e variáveis entre os produtos. Está diretamente relacionado à avaliação dos estoques pela contabilidade financeira (BORNIA, 2010). Martins (2006) define que todos os custos produtivos são incorporados aos bens produzidos. O autor deixa claro, ainda, que é importante separar custos de despesas.

O custeio por absorção integral, segundo Koliver (2000), é caracterizado com a junção de todos os custos do ciclo, do chão de fábrica aos carregadores finais dos custos. Em suma, engloba todos os custos desde a fabricação, gestão e comercialização dos bens e serviços produzidos, sejam eles diretos ou indiretos.

Em consenso com os autores anteriormente citados, Lopes de Sá (1990) assegura que o custeio por absorção é a forma de determinar que o método de apuração dos custos se fundamenta em ratear todos os seus elementos constitutivos, proporcionando, que cada unidade absorva aquilo que lhe é pertinente. Deste modo, considera-se custeio por absorção integral o método de custeio que soma todos os esforços pecuniários de fabricação, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis e os divide pela quantidade produzida.

2.2.1.2 Custeio variável

O custeio variável, também conhecido como direto, são considerados custos aqueles relacionados à quantidade produzida no período, logo, quanto maior a produção maior o custo variável. Considerando que os custos fixos não variam, independentemente da quantidade produzida, os custos variáveis possuem informações relevantes para tomadas de decisões, principalmente, de curto prazo. Para exemplificar seu conceito Bornia (2010) ilustra com um exemplo:

Quadro 2 - Custeio Variável

Produção	R\$ 80.000,00
Custo Fixo	R\$ 1.000.000,00
Custo variável	R\$ 400.000,00

Custo total	R\$ 1.400.000,00
Custeio variável = 400.000 / 80.000	
Resultado = R\$ 5,00 de custo unitário	

Fonte: Bornia (2010).

Conforme o exemplo os custos fixos, neste caso, são desprezados para o cálculo do custo unitário do produto. Logo custo variável unitário de cada produto (R\$5,00) é adquirido pela divisão do custo variável total pela quantidade total produzida.

Martins (2006) também discorre sobre o assunto relatando que o custo variável pode ser considerado um método alternativo para os custos por absorção – que englobam o total dos custos às unidades produzidas – que é estático e arbitrário ao dividir os custos gerais por unidades produzidas. Assim são contabilizados aos custos de produção dos produtos apenas os custos variáveis que são diretamente proporcionais à quantidade produzida.

O custeio variável baseia-se na concepção de que os custos que devem ser descritos ou inventariados – aplicados aos produtos acabados ou em estágio de produção – serão unicamente aqueles estritamente identificados à atividade produtiva, sendo eles variáveis de acordo com a quantidade produzida na atividade fim em questão (LEONE, 1997).

2.2.1.3 Custeio ideal

“A separação entre *custos e desperdícios*, própria do custeio por absorção ideal, é fundamental para a mensuração dos desperdícios do processo produtivo, facilitando o controle dos mesmos” (BORNIA, 2010, p37, grifo do autor). Sob esta concepção o autor descreve que os custos relacionados à ineficiência produtiva – desperdícios – não são pulverizados às unidades produzidas. A separação deste tipo de custo proporciona, sobretudo, a redução continua dos desperdícios dando prioridade à descoberta de atividades que não agregam valor ao produto. Frisa, ainda, que esta é a diferença do custeio por absorção integral do ideal. Para ressaltar a diferença entre os dois princípios o autor descreve dois exemplos:

Quadro 3 - Resultado pelo custeio integral

	Total (R\$)	Unitário (R\$/Un.)
PREÇO	1.600.000,00	20,00
CUSTO	1.400.000,00	17,50
LUCRO	200.000,00	2,50

Fonte: Bornia (2010, p.37).

No exemplo exposto, através do custeio por absorção integral, o que se vê é que a empresa está tendo lucro. Porém, em seu segundo exemplo o autor separa os custos gerados por desperdícios. O resultado é exposto a seguir:

Quadro 4 - Resultado pelo custeio ideal

	Total (R\$)	Unitário (R\$/Un.)
PREÇO	1.600.000,00	20,00
CUSTO	1.200.000,00	15,00
LUCRO POTENCIAL	400.000,00	5,00
DESPERDÍCIO	200.000,00	2,50
LUCRO	200.000,00	2,50

Fonte: Bornia (2010, p.37).

Conforme o quadro 4 o lucro ainda continua sendo o mesmo adquirido por meio do custeio integral, porém, com claro destaque de que poderiam ser duplicados não fossem os desperdícios. Com este método fica implícita a possibilidade de analisar os desperdícios que foram gerados durante o ciclo produtivo. Por si só a análise dos desperdícios gera indagações e, consecutivamente, busca por alternativas que reduzam esforços que não agregam valor ao produto ou serviço.

2.2.2 Métodos de custeio

Bornia (2010) relata que “[...] o método diz respeito a **como** a informação será obtida e relaciona-se com os procedimentos do sistema [...]”. Consecutivamente discorre sobre os métodos de custeio: Custeio baseados em

atividades ABC; Custo padrão; Método unidade e esforço de produção (UEP); Método RKW; e a Teoria das restrições (TOC).

2.2.2.1 Custeio baseado em atividades ABC

De acordo com o entendimento de Nakagawa (1995) o capital da organização é consumido por suas atividades e não pelos produtos ou serviços que ela desenvolve. As atividades de custeio ABC possuem como método identificar as operações mais relevantes da organização, verificando sua logística de consumo dos recursos, respectivamente, planeja seu uso eficaz em vista maximizar os resultados. Deste modo, segundo o autor parafraseado, nada mais é que um método que busca facilitar o acompanhamento estratégico de custos inter-relacionados com as atividades mais impactantes na absorção de recursos organizacionais.

2.2.2.2 Custo padrão

O custo padrão – que trabalha com os custos de matéria prima –, defendido por Bornia (2010), não necessariamente se enquadra em um método de custeio, pois tão somente é uma forma de fixar procedimentos e padrões para comparação futura dos custos reais, então, considerando as informações gerenciais levantadas, se aproxima muito mais de um princípio do que um sistema de custeio. Deste modo o artifício do custo padrão se resume a:

- a) Determinar um custo padrão como forma de referência para investigação dos custos efetivos;
- b) Verificar o custo que efetivamente ocorre;
- c) Distinguir a variabilidade entre o custo padrão e o real;
- d) Por meio das colocações anteriores investigar as causas que promoveram os desvios.

2.2.2.3 Método unidade e esforço de produção (UEP)

Esse método, seguindo o conceito do autor anteriormente citado, lida apenas com os custos de transformação dos insumos em produto acabado. O intuito deste método é apontar uma unidade de medida comum a cada tipo de produto que

compõe a gama dos diversos produtos fornecidos pela empresa, a fim de equilibrar e quantificar a produção entre os diferentes períodos. Neste sentido como o esforço de produção é maior ou menor para cada tipo de produto ou serviço as unidades de esforço de produção (UEP) padronizam a forma de quantificar os resultados.

Quadro 5 - Unidade e Esforço de Produção (UEP) – Empresa modelo.

Período	UEP	Produto 1 (Qtde)	UEP	Produto 2 (Qtde)	UEP	Produto 3 (Qtde)	Total Qtde	Total (UEPs)
Setembro	1	1.000	1,1	2.000	1,3	3.000	6.000	7.100
Outubro	1	2.000	1,1	1.500	1,3	2.600	6.100	7.030
Novembro	1	3.000	1,1	1.000	1,3	2.300	6.300	7.090

Fonte: Adaptado de Bornia (2010).

O quadro 5 resume na prática a funcionalidade do método UEP. Se a produção for analisada simplesmente pela quantidade produzida o que se vê é que no mês de novembro a empresa obteve o melhor desempenho. Porém, com base no método de custeio em questão, onde são apontados pesos de acordo com o esforço produtivo empregado em cada tipo de produto o melhor desempenho de produção foi no período de setembro onde mais produtos de maior dificuldade foram produzidos. Consecutivamente, o método para calcular o custo unitário por período, aplicado o método de custeio UEP, seria o seguinte:

Quadro 6 - Método Custo unitário - UEP

$\text{Custo de 1 UEP} = \frac{\text{Custo Total de Produção}}{\text{Total UEPs}}$
--

Fonte: Adaptado de Bornia (2010).

O que se vê é que o custo unitário de produção nada mais é que o custo total da produção, considerando todos os tipos de unidades produzidas, dividido pela quantidade adquirida em unidades ao final do processo.

2.2.2.4 Método Centro de Custos - RKW

Em suas raízes o modelo RKW se relaciona com o custo de oportunidade, fazendo alusão ao retorno do capital próprio. A utilidade do método consiste em analisar o fracionamento dos custos e despesas totais entre as unidades produzidas,

apontando qual melhor forma possível de adquirir o valor para produzir e vender – objetivando o menor custo unitário possível. Consecutivamente apenas aplica-se a margem de lucro desejada (MARTINS, 2001).

Seguindo o conceito do autor supramencionado o método RKW pode ser considerado como sendo o Método de Centro de Custos e, portanto, equivale ao princípio de custeio por absorção integral, diferenciados apenas na assimilação das despesas em sua finalidade. Enquanto no método há a integração de todos os gastos aos produtos, no princípio as despesas não são apropriadas aos itens custeados. O primeiro é gerencial, o segundo financeiro.

2.2.2.5 Teoria das Restrições (TOC)

A teoria das restrições equipara a organização a um organismo, onde cada órgão tem sua atividade e todas as atividades devem funcionar em sincronia para mantê-lo em atividade. Deste modo, a meta global – que sempre deve estar claramente definida – depende de cada elemento que compõe o sistema e, consecutivamente, estes possuem papel fundamental no resultado final do processo. Assim, identificar todos os elementos e suas restrições é imprescindível, tendo em vista que se um sistema não funciona bem os outros também serão recíprocos. As restrições estão presentes em todas as organizações, considerando que se elas não houvessem a produtividade, os lucros, as vendas, seriam infinitas (CORBETT, 1997).

Partindo deste pressuposto Corbett (1997) elenca em seu estudo um processo de otimização do TOC que conduz o empenho de todo o sistema sempre em direção ao foco organizacional. São cinco etapas, a começar pela identificação do elo mais fraco no sistema, ou seja, sua restrição. A segunda etapa é justamente o tratamento das restrições identificadas, logo, descobrir como fazer esta inconformidade render mais. Respectivamente, o passo seguinte é manter as não restrições do sistema alinhadas à capacidade produtiva da restrição para não haver descompassos. O quarto passo eleva o segundo passo, logo, busca alternativas para reduzir ainda mais as limitações da restrição encontrada. O quinto passo define que sejam feitas revisões contínuas a fim de sempre controlar as restrições do sistema.

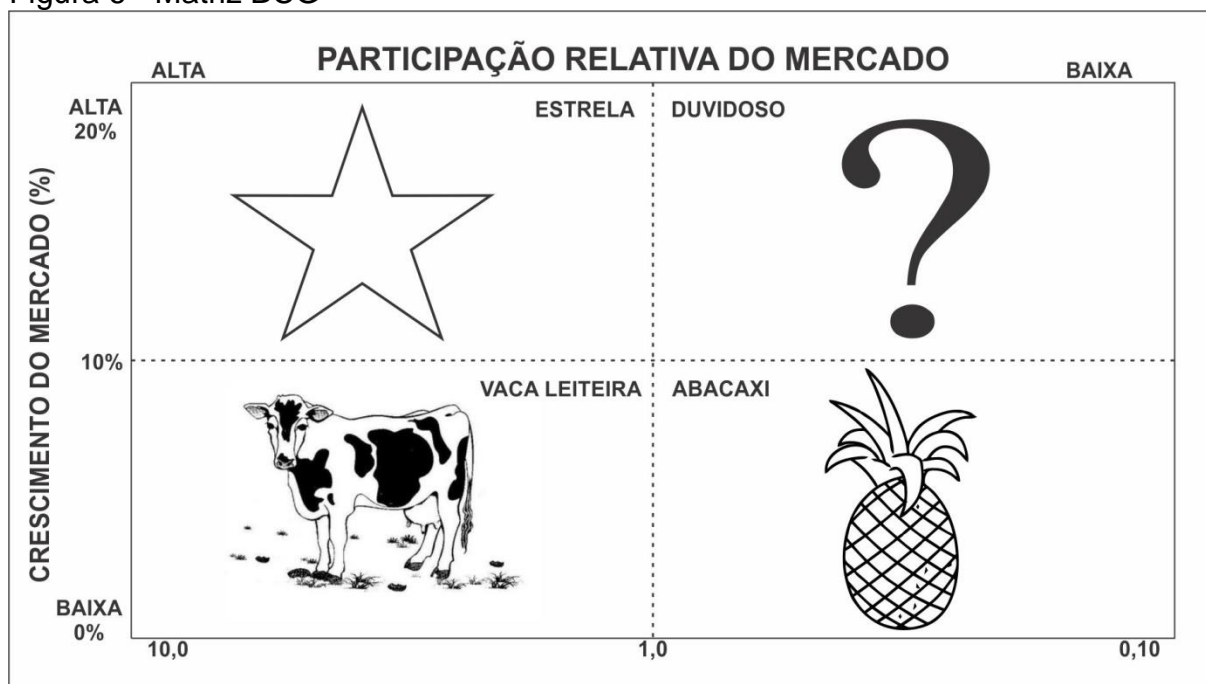
2.3 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Uma consideração sobre gestão estratégica de custos, através de um enfoque holístico, significa dizer que as análises vão além do ambiente interno da organização. Deste modo, é imprescindível conhecer toda a cadeia de valor, desde a entrada dos insumos utilizados para o desenho dos produtos até o consumidor final que os consome. Logo, além de conhecer os esforços e custos produtivos da empresa devem, também, reconhecer os fornecedores e clientes considerados intermediários com busca a identificar oportunidades em toda a cadeia de valor para reduzir custos, respectivamente, aumentar a competitividade de mercado (MARTINS, 2001).

Na visão de Shank e Govindarajan (1997) gestão estratégica de custos é a representação macro da análise de custos. Neste contexto os elementos estratégicos de custos são formalizados e explícitos. A análise dos dados neste amplo ambiente põe em foco um sistema de gestão estratégica superior que busca adquirir vantagem competitiva sustentável. Nakagawa (1995) reforça o contexto anterior afirmando que o objetivo desta sistemática gerencial é o auxílio organizacional para utilização eficaz dos recursos com vista à produção enxuta. Consiste em relacionar os recursos das atividades relevantes, determinar a eficácia das atividades e apontar alternativas que proporcionem melhora no desempenho da empresa.

Sobre a relevância dos produtos conforme Kotler (2000), a Matriz BCG – *Boston Consulting Group* –, que também pode ser considerada Matriz Crescimento-Participação é um instrumento de análise que tem em vista qualificar os produtos ou serviços das organizações, considerando seu potencial e alcance de mercado. Logo, a Matriz BCG cria condições de a empresa analisar sua gama de produtos, tendendo a um aproveitamento eficaz de seus recursos, obviamente, implicando na racionalização dos custos e esforços produtivos ou para a prestação de serviços.

Figura 6 - Matriz BCG



Fonte: Elaborado pelo autor com base em Kotler (2000).

A Matriz BCG anteriormente exposta, apresenta, segundo Kotler (2000), em seu eixo vertical, a expansão do produto no mercado que varia entre 0 a 20 anuais, quanto maior o percentual, maior o crescimento. Já o eixo horizontal explicita a participação relativa do produto neste mercado, comparado ao seu maior concorrente.

A Matriz, ainda, aponta quatro grupos de produtos que compõe o mix organizacional: (1) o produto interrogação é aquele que está inserido em mercados de alto crescimento, mas que possuem participação relativa quando comparado à concorrência e, por isso, precisam ser analisados quanto à permanência no mercado; (2) o produto estrela é um produto interrogação que obteve aumento na participação de mercado, logo, é um produto líder em um mercado em crescimento, ainda assim, este produto exige altos investimentos; (3) vaca leiteira é o produto que ascende do produto estrela, logo, está inserido em um mercado com crescimento estável e que, portanto, não necessita de altos investimentos, assim, pode ser considerado o produto que paga as operações da empresa; (4) o produto abacaxi é aquele que possui baixa participação com relação à concorrência e está inserido em um mercado sem crescimento, logo, são fornecidos com lucro zero ou até com prejuízo, cabe analisar se sua permanencia influencia na compra de outros produtos ou, do contrário, se deve ser eliminado.

2.3.1 Analise custo volume lucro

Revisando o contexto deste estudo, sob o enfoque de Bruni (2008), em uma visão global, deve-se internalizar os gastos sobre dois enfoques de acordo com a produção e as vendas: O primeiro está relacionado aos gastos fixos que no curto prazo não variam em função dos volumes produzidos e vendidos, e o segundo faz menção aos gastos variáveis que oscilam de acordo com a extensão produtiva ou de vendas, a maior ou a menor.

Porém, – ainda com base no senso do autor anteriormente citado – de acordo com análise volume lucro, esta concepção possui outro panorama quando aplicado ao custo unitário de produção: Os gastos fixos unitários tornam-se inversamente proporcionais ao volume produzido, deste modo, quanto maior o volume de produção alcançado menor o custo fixo unitário. Por conseguinte, no curto prazo, os gastos variáveis mantem-se fixos. Neste sentido, a análise dos custos fixos e variáveis é imprescindível para formação do preço de venda e projeção de lucro.

Em busca da obtenção de êxito produtivo a análise promovida pela organização do custo volume lucro necessita de outras variáveis como forma de complemento e estrutura para projeções e planejamentos, dentre elas, margem de contribuição e ponto de equilíbrio. (PADOVEZE, 2004).

2.3.1.1 Margem de contribuição

No entendimento de Maher (2001) a margem de contribuição é uma ferramenta de gestão que proporciona, dentre outras análises, por meio da projeção margem unitária somada ao volume produzido, a mensuração das disponibilidades, para cobrir custos fixos e gerar resultados para a empresa. O cálculo da margem de contribuição é efetuado pelo preço de venda reduzido do custo variável. Já Martins, (2001) acrescenta que a margem de contribuição está relacionada ao custeio variável sendo que o preço de venda é diminuído do custo unitário variável do produto.

Quadro 7 - Cálculo margem de Contribuição

$$\text{MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO} = \text{PREÇO DE VENDA UNITÁRIO} - \text{CUSTO VARIÁVEL UNITÁRIO}$$

Fonte = Maher (2001).

A margem de contribuição é o quanto se dispõe de receitas, expurgados os custos variáveis de produção dos produtos ou de execução dos serviços, para cobrir os custos fixos e gerar lucro. Quanto maior a margem de contribuição, maior os resultados.

2.3.1.2 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio, interpretado por Bruni (2008), é a determinação do faturamento que a organização necessita adquirir para cobrir todos os seus gastos. Ou seja, é o volume mínimo de vendas que é necessário para conseguir sanar todas as despesas que mantem a empresa em atividade. Neste contexto o lucro do período é zero ou nulo. O autor explica que a receita do período é igual à quantidade vendida multiplicada pelo preço unitário e o custo total é igual ao gasto fixo e variável unitário acrescentado à soma de sua quantidade.

A seguir são apresentadas as equações que representam o Ponto de Equilíbrio Contábil em Quantidade (PECq) e Ponto de Equilíbrio Contábil Expresso em unidades monetárias (PEC\$):

Quadro 8 - Ponto de Equilíbrio Contábil em Quantidade

$$PECq = \frac{\text{Custo Fixo}}{\text{Preço} - \text{Custo Variável Unitário}}$$

Fonte: Adaptado de Bruni (2008)

O ponto de equilíbrio expresso em quantidade pode, resumidamente, ser entendido como a quantidade de produtos ou serviços que precisam ser comercializados para cobrir os custos totais.

Quadro 9 - Ponto de Equilíbrio Contábil expresso em unidades monetárias

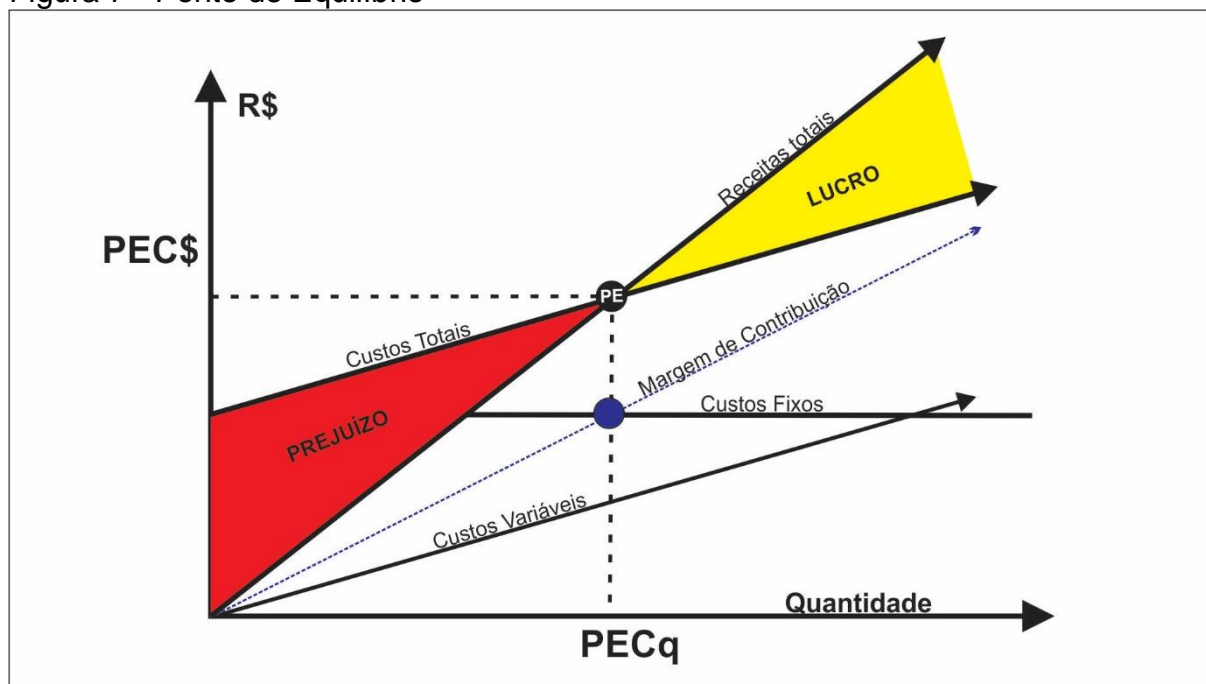
$$PEC\$ = \frac{\text{Custo Fixo} \times \text{Preço}}{\text{Preço} - \text{Custo Variável Unitário}}$$

Fonte: Adaptado de Bruni (2008)

O quadro expõe a formula para o ponto de equilíbrio contábil que também pode ser facilmente entendido como o valor total das receitas da empresa menos os seus custos totais.

Assentada a margem de contribuição é o ponto de equilíbrio. Deste modo, como forma de simplificar os conceitos e equações, de acordo com as intenções de Bruni (2008), é exposta a representação gráfica para o ponto de equilíbrio.

Figura 7 - Ponto de Equilíbrio



Fonte: Elaborado pelo autor com base em Borna (2010) e Bruni (2008).

A figura 5 expressa que o momento em que a empresa obtém receita suficiente para o lucro zero, ou nulo, é o mesmo momento em que a margem de contribuição cobre todas as despesas fixas, logo Ponto de Equilíbrio. Ainda, nota-se que a partir deste ponto a empresa passar a ter lucro, sendo que antes disso opera no prejuízo.

2.3.2 Formação do preço de venda

O preço de venda, na concepção de Crepaldi (2009), pode ser obtido sob três dimensões: do custo, da concorrência ou da demanda. O autor ainda explica que a formação do preço decorre de alguns fatores, tais como: Quantidade de produtos com relação à capacidade de absorção do mercado; concorrência com

produtos substitutos; capacidade de produção ou oferta de serviços; o tamanho do mercado de atuação; o custo do clique produtivo e etc.

Noutro enfoque, a decisão pela formação dos preços de venda pode ser relacionada ao volume de vendas projetado, o tamanho do mix de produtos e o seu alcance de vendas e geração de receitas, a amplitude das despesas para realização das vendas e processos administrativos, bem como, aos investimentos ou captações financeiras para cobrir as operações produtivas traçadas. Neste certame, a relação entre o preço de venda estabelecido e o volume de venda desejado segue dois conceitos básicos: O primeiro diz que quanto maior o preço de venda estabelecido, menor será o número de unidades absorvidas pelo mercado; O segundo diz que quanto menor o preço de venda, maior será a aceitação deste mercado, logo, – desconsiderando casos específicos – quando o assunto é preço de venda, as grandezas são inversamente proporcionais (VIEIRA, 2009).

Sobre outro enfoque, segundo Bruni (2008), a formação de preços de venda também deve avaliar a qualidade percebida do produto de acordo com as necessidades do consumidor final. Por isso, há fatores impostos pelo mercado que podem influenciar diretamente na qualidade percebida pelo cliente, como o lançamento de produtos similares com preços menores, a demanda esperada do produto, as imposições legais dos preços, são todos fatores que devem ser internalizados pela organização durante a elaboração dos preços de venda.

A mensuração do preço de venda deve permitir à empresa a melhor margem de lucro possível e com qualidade constante, além de atender as aspirações de mercado com o preço estipulado – aquele mensurado –, e ainda maximizar a produção. A formação dos preços é conduzida pelas seguintes etapas: Estipula-se um preço base; Analisa-o com as distinções existentes do mercado; Investiga-se o preço exposto ao mercado verificando relação custo-volume-lucro; Aplica-se o preço mais adequado às condições encontradas em vista de gerar renda para atender diferentes volumes de vendas, vendas a prazo sem padronização, descontos a financiamentos de curto prazo, comissões sobre vendas (BRUNI; FAMÁ, 2004).

Extraídas as informações quantitativas para a formação do preço de venda, aqui encarado o custo como base de sua formação, surge à necessidade de investigar qual margem padrão será aplicada sobre os custos – *Mark-up* – de forma que se obtenha lucro. O *Mark-up* é um índice ou um percentual que será adicionado

ao custo dos produtos ou serviços com a intenção de garantir retorno financeiro positivo nas vendas (MEGLIORINI, 2011).

Quadro 10- Obtenção do Mark-up

MARK-UP DIVISOR = $\frac{\text{Preço Base}}{1 - \text{soma (\% Impostos; \% despesas; \% lucro desejado)}}$
MARK-UP MULTIPLICADOR = Preço Base X $\frac{1}{1 - \text{soma (\% Impostos; \% despesas; \% lucro desejado)}}$

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Bruni e Fama (2004).

Segundo Bruni e Fama (2004) o *Mark-up* tem a finalidade de cobrir gastos não considerados no custo variável, tais como: impostos, taxas sobre vendas, despesas administrativas e de vendas fixas, custos indiretos de produção fixos, bem como, o lucro estipulado pela empresa. Via de regra, o *Mark-up* possui duas formas de ser calculado: multiplicador – que é um índice a que devem ser multiplicados os custos variáveis – e divisor – que demonstra o percentual do custo variável em relação ao preço de venda.

Ainda assim, além dos aspectos anteriores, segundo Bornia (2010), após a formação dos preços de venda a organização deve estar atenta para não cair no processo conhecido como espiral da morte:

Figura 8 - Espiral da morte.



Fonte: Adaptado de Bornia (2010).

Em determinada situação o preço aplicado pode gerar queda nas vendas, aumentando os custos – segundo a concepção do custeio integral – conduzidos a um novo aumento no preço de venda que por si só – se não houver qualidade percebida agregada – gera nova redução nas vendas. Deste modo, o ciclo está formado e se não for interrompido pode gerar a falência da organização. Deste modo, o ciclo representa a influência decadente que um sistema de precificação pouco planejado pode causar para a organização.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Segundo Ostermann e Moreira (1999) o conceito de que a constituição do conhecimento científico não é adquirido a esmo, traduz, que para todo estudo com rigor científico deve haver um procedimento sequencial, este determinado como método científico. Este método pode ser considerado etapas algoritmas, como uma receita de bolo, pela qual os pesquisadores e cientistas têm condições de comprovar que o conhecimento formulado foi adquirido de forma correta, respeitando cada etapa de análise e investigação sobre o estudo.

Corroborando com o conceito anterior, em um amplo panorama, método é a combinação de procedimentos como forma de buscar e comprovar a veracidade dos fatos. Logo, é a disposição ordenada de artifícios levantados com o propósito de atingir um resultado específico (BERVIAN, 2002). Assim, de acordo com o mesmo autor, todo método e todo procedimento parte de uma problemática que se pretende analisar.

Assim, com base nesses conceitos, a seguir serão representados os tópicos que complementam este estudo: Delineamento da pesquisa, definição da área, plano de coleta e análise de dados.

3.1 DELINEAMENTO DAPESQUISA

Quanto à finalidade de investigação, como forma de ir de encontro ao objetivo geral deste estudo, o trabalho é caracterizado como descritivo e exploratório.

Segundo Gil (2007) a pesquisa descritiva busca, sobretudo, esmiuçar e elencar as características e informações adquiridas em ambientes onde é possível a observação sistemática. Ainda, o autor diz que este tipo de pesquisa busca relacionar e estudar as variáveis que compõe um sistema.

A pesquisa exploratória, ainda segundo o mesmo autor anteriormente citado, tem o objetivo de aproximar os dados descritos com vista a torna-los mais implícitos e testar hipóteses como forma de modificar ou maximizar resultados. Logo, é uma forma de considerar alternativas.

O estudo em questão foi classificado em descritivo e exploratório, pois durante este estudo foram levantados dados de custos e produtividade junto a *Pet Shop 4(quatro) Patas* ao mesmo tempo em que foram medidas e abordadas hipóteses produtivas, partindo do status qualitativo investigado, como forma de maximizar receitas e diminuir custos.

Já quanto aos meios de investigação este estudo é classificado como bibliográfico, pois, como forma de fidelizar uma problemática provesse de teorias com rigor científico disponíveis na literatura, logo, este tipo de investigação é primordial quando se tem a intenção de lastrear o objetivo geral do estudo em fatos concretos já conceituados por autores de renome (BERVIAN, 2002).

Como forma de extensão ao contexto anterior este estudo é considerado como de campo, pois tipicamente estuda um ambiente específico e busca, por meio da observação, obter dados que expliquem e mensurem o que ocorre neste contexto (GIL, 20027).

O estudo em tela também é considerado como documental. Segundo Gil (2007) a pesquisa documental é caracterizada quanto durante o estudo são levantadas hipóteses a partir de documentos que ainda não obtiveram nenhum tipo de tratamento. Estes materiais podem ser considerados de primeira mão, onde não foram analisados sob nenhum aspecto ou de segunda mão quando já foram analisados, pelo menos, em algum momento.

Quanto aos seus meios este trabalho se enquadra como bibliográfico, de campo e documental, pois, respectivamente, antes de tudo foram analisados as estruturas científicas dispersas na literatura como forma de assentar e estruturar o empirismo de autores, posteriormente foram levantadas informações através de observação diretamente na empresa em questão e, por fim, foram analisados os dados e relatórios formalizados pela empresa.

3.2 DEFINIÇÃO DA ÁREA

Segundo Lakatos e Marconi (2001) a definição da área, ou população, nada mais é que discriminar quais as variáveis (humanas, materiais, localização, etc.) serão analisadas, com vista à possibilidade de discriminação e pontuação de todas as suas características comuns.

A empresa trabalha com produtos de revenda – acessórios para animais de estimação – como complemento à atividade principal que é banho e tosa de cachorros de todos os portes. Como forma de agregar valor ao serviço a empresa também oferece a possibilidade de buscar e levar os animais de estimação. A empresa possui duas pessoas – o proprietário empresário individual e sua esposa que não é contratada formalmente pela razão social da empresa – que executam todos os serviços que são ofertados e, esporadicamente, contratam uma diarista para suprir demandas extras.

Há três anos no mercado, mas há seis meses sob nova gestão, fica localizada na Av. Caeté 605, bairro Mineira Nova, em Criciúma-SC. A empresa é enquadrada no MEI (Micro Empresário Individual), portanto possui sua tributação resumida, além de isenta de pagar tributos federais (IRPJ, PIS, Cofins, IPI e CSLL).

Deste modo, este trabalho tem como sua área de pesquisa a empresa propósito deste estudo – 4 (quatro) Patas *Pet Shop* –, mais especificamente as informações referentes à quantidade, tipos e custos dos serviços que compõe a gama de oferta da empresa.

3.3 PLANO DE COLETA DE DADOS

Para contextualizar e fidelizar este estudo foram utilizadas fontes primárias e secundárias.

A análise de dados em fontes primárias ocorre em documentos que pela primeira vez são objetos de pesquisa, logo, que são coletados e analisados em sua estrutura original diretamente pelo pesquisador como forma de levantar hipóteses para solucionar um problema. Podem ser coletados por meio de entrevistas, questionários e observação (ANDRADE, 1993). Já as fontes secundárias são as que se encontram à disposição do pesquisador, dentre outros, em livros e revistas com

rigor científico. Assim, as fontes secundárias fornecem, por meio de resoluções de problemas já conhecidos, o embasamento teórico já testado e estudado como meio de facilitar a solução de uma nova problemática ainda não explorada (LAKATOS; MARCONI, 2001).

Assim, com relação à coleta de dados, este trabalho foi dividido em duas etapas: (1) foram utilizadas fontes secundárias dispersas na literatura como forma de fundamentar, criar rigor científico e adiantar conteúdos para serem estudados diretamente na empresa; (2) foram utilizados os dados adquiridos diretamente na organização, especificamente, nos relatórios financeiros e produtivos – cadastrados nos últimos seis meses de atuação da empresa. Durante o estudo foram levantados os tempos e movimentos dispendidos para a execução dos serviços de banho e tosa.

Quanto às técnicas de levantamento de dados podem ser: (1) Segundo Gil (2007), qualitativa onde, subjetivamente, proporciona a investigação das questões relacionadas ao fenômeno em estudo em maior profundidade, bem como, das suas relações com situação estudada, em vista de entender as pluralidades individuais; (2) e a pesquisa quantitativa, que vai de encontro à confirmação das hipóteses com o emprego de dados estruturados, normalmente estatísticos, e que ao final indicam um delineamento para o estudo proposto, logo, quantifica os dados e torna disponível o resultado (MATTAR, 2001).

Para levantamento das informações a técnica de coleta utilizada foi quantitativa, considerando para cumprir o objetivo deste estudo eram necessárias informações financeiras, de custos e produtivas da empresa, todas elas dispostas no momento da pesquisa em formas de dados numéricos.

Como instrumentos de coleta de dados, segundo Lakatos e Marconi (2001) ter um rigoroso controle sobre a ferramenta correta é imprescindível quando a intenção é maximizar as possibilidades de acerto, bem como, evitar que a inexperiência por parte do entrevistador resulte em informações tendenciosas ou distorcidas, deste modo, os autores citam alguns destes instrumentos padrões: Coleta documental, observação, entrevista, questionário, formulário, medidas de opiniões e de atitudes, técnicas mercadológicas, testes, sociometria, análise de conteúdo e história de vida.

Os instrumentos para coleta de dados deste estudo foi a coleta documental, sendo elas primárias e secundárias, pois, primeiramente, foi buscado

embasamento teórico disposto na literatura que fornecesse sustentação ao objetivo do estudo e, respectivamente, foram extraídas informações atuais e retrospectivas nos relatórios e demais documentos da empresa. Posteriormente, foi aplicado questionário semiestruturado como forma de obter informações junto ao proprietário sobre a composição dos serviços ofertados ao mercado. Através destas técnicas, o pesquisador buscou evidenciar os custos fixos e variáveis, as receitas e despesas, os tipos de serviços prestados e a margem de contribuição de cada serviço.

3.4 PLANO DE ANÁLISE DE DADOS

Conforme o posicionamento disposto por Martins (2006), genericamente, a análise de dados é a etapa do estudo onde são examinados, classificados e categorizados os dados, informações e opiniões adquiridas, ou seja, com base nos levantamentos efetuados, consecutivamente, nos resultados encontrados, é a etapa onde se deve assentar um ponto de vista que explique ou resolva o objetivo geral do estudo. O autor ainda frisa a importância da utilização, mesmo nessa fase, bibliografias que caracterizam a base teórica do estudo como forma de lastrear o conceito final defendido pelo pesquisador.

Em seu estudo de finalização de mestrado Lima (2001) qualifica o paradigma quantitativo como sendo de finalidade específica, logo, que segue um cronograma linear, onde a trajetória do estudo segue uma perspectiva objetiva, e que implica na obtenção de resultados que podem ser analisados com grau de fidedignidade. Assim, o autor determina que a investigação quantitativa é uma atividade linear que nasce com a estipulação do problema do estudo e é finalizado com apresentação dos resultados.

Deste modo, o pesquisador determinou para este estudo a abordagem quantitativa, utilizando formas de análises estatísticas, principalmente, pela intenção de atingir o objetivo geral do estudo que é restrito a informações produtivas e financeiras.

4 ANÁLISE DOS DADOS DA PESQUISA

O capítulo é destinado à análise dos dados primários levantados e formulados junto a empresa 4 (quatro) Patas e seus fundadores. As informações foram obtidas por meio de visitas técnicas e observações de campo. Durante as abordagens foram registradas informações de custos, despesas, receitas de vendas, capacidade produtiva, demanda de serviços, clientes, estrutura física e os tipos de serviços disponibilizados pela empresa.

4.1 PERFIL DA EMPRESA

O estudo de caso foi realizado na empresa 4 (quatro Patas) que atua como prestadora de serviços no segmento de *Pet Shop* no município de Criciúma (SC). A empresa atua no mercado à aproximadamente 3 anos, mas formalmente e sob nova direção há 8 meses. A empresa é classificada como MEI – Micro Empresário Individual –, logo, é limitada a uma taxa fixa de INSS (R\$39,40), ISS (R\$ 5,00) e ICMS (R\$ 1,00), bem como, é isenta dos tributos federais (Imposto de Renda, PIS, Cofins, IPI e CSLL). O gestor informou que ao assumir o comando da empresa optou por trabalhar apenas no segmento voltado para os cães, sobretudo, especializar-se nos serviços típicos para esse tipo de *Pet*: banho e tosa.

Com relação ao estudo proposto, constatou-se que o gestor da organização em questão não dispunha de métodos de gestão que o norteasse para avaliar os seus custos, suas despesas, receitas, margem de contribuição, Mark-up e demais características técnicas e estatísticas dos serviços prestados. As informações, embora seja alguma forma de controle, eram todas anotadas no papel, em uma espécie de livro caixa. O proprietário elucidou que seus preços, sua produtividade e seu retorno sobre os esforços eram analisados com base nas estimativas de meses anteriores, logo, a empresa não dispunha de informações gerenciais analisáveis no momento em que o estudo foi iniciado. Por esse motivo, todas as informações que serão apresentadas nas próximas seções foram extraídas como forma de dados primários – sejam elas a partir de anotações do gestor, sejam elas por meio de entrevistas ou, até mesmo, com base nas observações feitas durante as visitas de campo – analisados sob forma de média entre os meses de julho de 2015 à setembro de 2015.

A empresa fornece produtos de revenda como complemento a sua atividade principal, estes bens podem ser compreendidos como coleiras, correntes, casas e camas de cachorro, potes para ração e para água, bolas, ossos sintéticos e de borracha e todos os demais acessórios para animais de estimação. Porém este grupo de itens fica como um *gap* para outros estudos. A atividade principal da organização – considerando que nela é concentrada sua maior demanda, bem como seu maior retorno – é a prestação de serviços de beleza para animais quais sejam: Banho e Tosa e os planos mensais que, normalmente, equivalem a quatro banhos e uma tosa ou hidratação.

4.2 PROCESSOS E ATIVIDADES DA EMPRESA

De acordo com as informações obtidas com o administrador da empresa e com as observações feitas durante a pesquisa de campo foram identificados quatro processos principais que compõe a prestação de serviços da empresa: (1) recepção; (2) banho; (3) tosa; Entrega. Dentro destes processos foram identificadas às atividades de maior relevância, conforme tabela 1:

Tabela 1 - Processos

PROCESSOS	ATIVIDADE 1	ATIVIDADE 2	ATIVIDADE 3	ATIVIDADE 4	ATIVIDADE 5
Recepção	Atendimento	Agendamento	Recebimento	Entrega	-
Banho	Banho	Secagem (Soprador)	Secagem (Máquina)	Finalização	-
Tosa	Tosa	Banho	Secagem (Soprador)	Secagem (Máquina)	Finalização
Leva e Traz	Agendamento	Busca	Recebimento	Entrega	

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a tabela 1, a seguir serão especificadas as atividades que englobam os processos identificados:

- Dentro do processo de recepção, foram identificadas quatro atividades padronizadas, que iniciam e finalizam as atividades executadas dentro da empresa:
 1. Atendimento - Considerado quando o cliente é atendido diretamente no ambiente da empresa, no balcão, e o serviço é encaminhado – conforme disponibilidade – ou efetuado no mesmo momento;

2. Agendamento – Considerado quando o serviço é agendado para um horário pré-determinado. Pode ser feito no próprio balcão ou por telefone;
 3. Recebimento – Quando os animais são atendidos a partir de um agendamento;
 4. Entrega – É o ato efetivo de devolver o *pet* após a execução dos serviços solicitados.
- O processo de banho, atividade de maior representatividade, possui quatro atividades principais:
 1. Banho – Procedimento efetivo de lavagem e higienização dos animais;
 2. Secagem (soprador) – Neste procedimento os animais são secos com o soprador de animais, ao tempo é efetuada uma primeira escovação para desenrolo dos pelos dos animais;
 3. Secagem (máquina) – Este é o segundo procedimento de secagem que busca eliminar a umidade que permanece no couro dos animais mesmo após a secagem com o secador;
 4. Finalização – Esta é a atividade onde é executada a finalização dos animais. Os animais são novamente escovados para emparelhar o volume da pelagem e, posteriormente, é efetuada a colocação de adornos como broches, fitas, pingentes e perfume.
 - O processo de tosa, onde é feita a retirada da pelagem dos animais, segue cinco procedimentos:
 1. Tosa – Procedimento de corte ou aparo dos pelos dos animais com tosador e tesoura;
 2. Banho – Após a tosa é efetuada a higienização e a limpeza dos animais, principalmente, para a retirada dos excessos de pelos. Segue o mesmo procedimento da etapa banho;
 3. Secagem/escovação: Mesma atividade executada no procedimento do banho;
 4. Secagem (máquina) – Mesma atividade executada na atividade de banho;
 5. Finalização – Mesma atividade realizada no procedimento de banho.

O último processo – identificado como leva e traz – parte de um agendamento, conforme descrito no processo de recepção, e consiste em buscar e entregar os animais no endereço solicitado pelo cliente.

4.3 GRUPOS, DEMANDA E CAPACIDADE DE EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS

A seguir serão abordadas as informações referentes aos tipos de serviços oferecidos pela empresa, a sua demanda e capacidade produtiva, conforme dados mensurados e coletados durante as visitas técnicas.

4.3.1 Grupos de Serviços e preços praticados

O universo canino é extremamente amplo e dentro deste contexto são encontradas raças com características físicas que vão de um extremo ao outro. Neste contexto são apresentados os grupos de serviços, os animais que os compõe, bem como, os preços que são aplicados por grupo de acordo com o processo – banho ou tosa.

Quadro 11 - Grupos e preços dos serviços

GRUPOS DE SERVIÇO	RAÇAS	TAMANHO	PESO	PREÇO MÉDIO BANHO	PREÇO MÉDIO BANHO E TOSA	PREÇO MÉDIO DOS PLANOS
Mini Porte	Pincher Mini, Chihuahua, Yorkshire	18 - 23 cm	1,2 - 1,9 Kg	R\$ 14,00	-	R\$ 53,00
Pequeno Porte	Pinscher, Yorkshire, Chihuahua, Poodle mini toy	24 - 28 cm	2,0 - 3,0 Kg	R\$ 20,00	-	R\$ 68,00
Medio Porte	Poodle toy, Dachshund mini, Yorkshire, Maltês, Papillon	29 - 33 cm	3,1 - 4,5 Kg	R\$ 25,00	R\$ 40,00	R\$ 78,00
Médio Porte +	Maltês, Lhasa Apso, Poodle, Schnauzer, Shih-Tzu, Daschund, Jack Russel Terrier	34 - 38 cm	4,6 - 5,9 Kg	R\$ 30,00	R\$ 45,00	R\$ 85,00
Grande Porte	Schnauzer, Westie Terrier, Bichon Frisé, Pug, Bulldog Francês, Scottish Terrier	39 - 46 cm	6,0 - 8,3 Kg	R\$ 35,00	R\$ 50,00	R\$ 99,00
Grande Porte +	Cocker Spaniel, Bull Terrier, Poodle Standard, Fox Terrier	47 - 55 cm	8,4 - 16,0 Kg	R\$ 42,00	-	R\$ 131,00
Porte Gigante	Bull Dog Inglês, Beagle, Bull Terrier, Pit Bull, Boxer, Border Collie, Boxer, Basset Hound	55 - 66 cm	17,0 - __Kg	R\$ 68,00	-	R\$ 160,00

Fonte: Dados da pesquisa.

O quadro 11 apresenta os dados coletados junto à empresa que organiza seus serviços em seis grandes grupos, conforme exposto. Nota-se que os grupos conforme as raças variam desde muito pequenos – Pinscher Mini, 18 cm – até gigantes – Bull Dog Inglês, 66 cm. O peso varia em igual proporção. Desde modo, o esforço e o tempo necessário para a execução dos serviços – conforme ainda será apresentado – é diretamente proporcional, o que influencia nos custos e, respectivamente, nos preços praticados. Ainda sobre os grupos nota-se que há uma definição “+” que representam os animais intermediários entre um grupo e outro, logo, por exemplo, pelo tamanho e pelo peso há uma série de animais que não seriam nem de grande porte e nem de porte gigante, por isso grande porte +.

Os preços aqui expostos foram apurados conforme média já percorrida nas alíneas anteriores deste estudo, portanto, se baseiam na média de três períodos. Os grupos mini porte, grande porte + e porte gigante, por englobarem raças específicas, menos comuns e com consideráveis variedades de tamanho e peso, possuem preços diferenciados e praticados conforme o caso.

No processo de banho, grupo mini porte, os preços variam entre R\$ 10,00 e R\$ 20,00, já no grupo grande porte + variam entre R\$ 36,00 a R\$ 50,00, enquanto no grupo porte gigante entre R\$ 51,00 a R\$ 75,00. O processo de tosa não possui preço médio definido para os três grupos mencionados anteriormente, pois não houve demanda consecutiva nos períodos analisados, dificultando a elaboração de uma média confiável. Ainda com relação aos preços e serviços praticados, a empresa pratica uma espécie de fidelização chamada “planos” a qual são vendidos pacotes mensais com preços reduzidos que cobrem a execução de três banhos e uma tosa por período coberto. Os preços estão dispostos no quadro 11.

4.3.2 Demanda e oferta e tempo de execução dos serviços

Para se falar em demanda e oferta, primeiramente é necessário elencar a disponibilidade de tempo ofertado pela empresa. Deste modo a tabela 2 resume estas informações.

Tabela 2 - Horário de expediente.

DIA DA SEMANA	MANHÃ		TARDE		Dia (horas)	Dia (min)
	Abre	Fecha	Abre	Fecha		
Segunda-feira	08:30	12:00	13:30	18:00	8,00	480
Terça-feira	08:30	12:00	13:30	18:00	8,00	480
Quarta-feira	08:30	12:00	13:30	18:00	8,00	480
Quinta-feira	08:30	12:00	13:30	18:00	8,00	480
Sexta-feira	08:30	12:00	13:30	18:00	8,00	480
Sábado	08:30	12:00	-	-	3,50	210
TOTAL DISPONÍVEL POR SEMANA						2610
TOTAL DISPONÍVEL POR MÊS						10440

Fonte: Dados da pesquisa.

A empresa presta suas atividades de segunda a sábado. Durante a semana o expediente é em horário comercial conforme apresentado na tabela 2. Aos sábados as portas ficam abertas apenas em meio período. O tempo total de atividade – calculado em minutos por motivos que serão apresentados posteriormente – é de 10440 que equivalem a 174 horas, respectivamente e aproximadamente, que equivalem há 22 dias uteis de horário de expediente.

Após o levantamento dos processos, dos grupos de serviço e do tempo disponível pela empresa, foram apuradas as informações relativas à demanda, e automaticamente à oferta média da empresa nos períodos de análise – pois não foram investigadas rejeições de demanda, logo, considera-se que todos os serviços requisitados foram supridos. Consecutivamente foram contabilizados os tempos de execução de cada grupo de serviço como forma de prospectar e a capacidade produtiva em quantidade por grupos de serviço.

Tabela 3 - Quantidade e tempo dos serviços de banho.

SERVIÇOS (BANHO)	Serviços (qtde)*	Banho (min)	Secagem Soprador (min)	Maquina Secagem 2X (min)**	Finalização	Tempo total por animal
Mini Porte	25	3,50	2,00	20,00	1,00	26,50
Pequeno Porte	58	5,00	3,00	25,00	1,00	34,00
Medio Porte	117	6,00	4,00	30,00	1,50	41,50
Médio Porte +	28	7,00	5,00	40,00	1,50	53,50
Grande Porte	13	8,00	6,00	50,00	2,00	66,00
Grande Porte +	6	10,00	8,00	60,00	2,00	80,00
Porte Gigante	8	12,00	10,00	80,00	2,50	104,50
Total ***	248	1538	1041	8252	359	11190

Fonte: Dados da pesquisa.

* Média entre os meses de julho e setembro.

** A máquina pode secar até dois animais por vez dependendo da raça.

*** Soma dos processos. Considera o total de serviços executados pelo tempo individual utilizado.

Conforme tabela 3 a quantidade média total da prestação dos serviços de banho, considerando todos os processos e unidades de produção pelo qual cada serviço deve transitar, foi de 248. Verifica-se, também que a maior demanda de serviços esta encaixada no grupo de animais de “médio porte (116)” e “pequeno porte (57)”, juntos estes serviços representam 18% do tempo total de banho, caso fosse considerado que a empresa executa apenas um banho de cada grupo de serviço por mês.

Os valores destacados na linha “total” representam a soma do produto entre a quantidade de serviços executados e o tempo que eles ocupam em cada unidade de produção. Logo, para executar as atividades de banho de todos os 248 serviços prestados foram utilizados 1485 minutos, consecutivamente 1001 para secagem – com soprador – e 3968 minutos para a segunda secagem – máquina que executa dois serviços por vez. Na última etapa, que também pode ser entendida como uma forma checagem foram utilizados 348 minutos para finalizar 248 cães. O tempo médio total de operação do processo de banho foi de 10770 minutos que equivalem há 179 horas, respectivamente, a 22 dias de trabalho.

Vale considerar que esta informação é apenas no sentido ilustrativo e apenas teria validade para a empresa em estudo – aqui considerado o tempo utilizado para execução dos serviços – caso os serviços fossem prestados um a um pela mesma pessoa do início ao fim do processo. O que não ocorre, pois, por exemplo, não há restrição de pessoas e enquanto o banho é aplicado em um animal outros estão nas máquinas de secagem e outros estão sendo finalizados ao mesmo tempo.

A prestação de serviços do processo de tosa é em menor volume e demanda maior tempo nas atividades. Segue os mesmos procedimentos do processo de banho com acréscimo da atividade tosa propriamente dita. A tabela 4 resume a quantidade e o tempo do processo em seus devidos grupos.

Tabela 4 - Quantidade e tempo dos serviços de Tosa.

SERVIÇOS (TOSA)	Serviços (qtde)*	Banho (min)	Tosa (min)	Secagem Soprador (min)	Maquina Secagem 2X (min)**	Finalização	Tempo total por animal
Mini Porte	4	3,50	15,00	2,00	20,00	1,00	41,50
Pequeno Porte	16	5,00	20,00	3,00	25,00	1,00	54,00
Medio Porte	43	6,00	25,00	4,00	30,00	1,50	66,50
Médio Porte +	22	7,00	30,00	5,00	40,00	1,50	83,50
Grande Porte	12	8,00	35,00	6,00	50,00	2,00	101,00
Grande Porte +	2	10,00	40,00	8,00	60,00	2,00	120,00
Porte Gigante	3	12,00	45,00	10,00	80,00	2,50	149,50
Total ***	102	659	2753	456	3613	153	7635

Fonte: Dados da pesquisa.

* Média entre os meses de julho e setembro.

** A máquina pode secar até dois animais por vez dependendo da raça.

*** Soma dos processos. Considera o total de serviços executados pelo tempo individual utilizado.

A demanda, também considerada a oferta, no período analisado é consideravelmente menor que nos processos de banho. O grupo “médio porte (43)” também é o de maior representatividade, seguido do “médio porte + (22)”. Juntos estes grupos de serviços representam 25% da demanda e oferta dos serviços requeridos e executados no processo de tosa. O tempo total médio para prestação de todos os serviços de tosa foi de 7635 minutos, ou 127 horas, ou 15 dias de trabalho conforme expediente elencado na tabela 2. A analogia desses dados é idêntica à aplicada para o tempo utilizado no processo de banho.

4.3.3 Capacidade produtiva

A capacidade produtiva da empresa em tosa, em se tratando de processos, é limitada às máquinas e equipamentos que ela possui em seu chão de fábrica, deste modo, a tabela 4 traz à luz deste estudo as disponibilidades da empresa.

Tabela 5 - Capacidade produtiva por unidade de produção.

PERIODO	UNIDADES DE PRODUÇÃO			
	(1) TOSADOR	(1) TANQUE	(1) SECADOR / ESCOVA	MAQUINA DE SECAR (2x)
Segunda-feira	480	480	480	960
Terça-feira	480	480	480	960
Quarta-feira	480	480	480	960
Quinta-feira	480	480	480	960
Sexta-feira	480	480	480	960
Sábado	210	210	210	420
SEMANA	2610	2610	2610	5220
MÊS	10440	10440	10440	20880

Fonte: Dados da pesquisa.

A capacidade produtiva, além de considerar a quantidade de máquinas e equipamentos disponíveis para a execução dos serviços, considerando que há recursos humanos para operá-las em sua plenitude, é diretamente proporcional ao tempo de operação disponível por unidade de produção. Cada máquina ou equipamento destacado na tabela 4 pode ser considerado uma unidade de produção.

Para quantificar a capacidade produtiva da empresa faz-se necessário o conhecimento do tempo em que elas podem ser operadas, neste caso, o horário de expediente. A empresa, de acordo com a tabela 2, atua de segunda a sexta-feira das 8h e 30 min às 12h, e aos sábados das 8h e 30min ao meio dia. Multiplicando estes valores e transformando-os em minutos – pois a unidade de medida para mensuração do tempo de execução dos serviços é em minutos – chega-se a um tempo total de operação diária de 480 min, de segunda a sexta-feira, e de 2610 min por semana já acrescentado o tempo de operação do sábado. O tempo total disponível por mês é de 10440 minutos.

Assentadas as informações, analisando a tabela 4, a capacidade produtiva da empresa por unidade de produção é restrita a quantidade de equipamentos que cada unidade possui, logo, com exceção da máquina de secagem que possui duas unidades, todas as ilhas produtivas possuem a capacidade produtiva limitada ao tempo de atuação da empresa, qual seja 10440 minutos por mês. A capacidade produtiva da máquina de secagem, neste caso, pode ser dobrada, pois tem capacidade de secar até dois animais por vez, conforme o a fila do momento.

4.3.4 Demanda X Capacidade

Analizadas as informações da demanda média dos serviços e a capacidade produtiva dos serviços chega-se à necessidade de traçar um comparativo entre esses dois universos de dados, por unidade de produção, com vista a identificar possíveis gargalos ou ociosidades produtivas.

Tabela 6 - Capacidade X demanda

FATOR	UNIDADES DE PRODUÇÃO			
	TOSADOR (TOSA)	TANQUE (BANHO)	SOPRADOR (SECAGEM)	MAQUINA DE SECAR
CAPACIDADE*	10440	10440	10440	20880
DEMANDA*	2753	2144	1457	11550
DIFERENÇA	7687	8297	8983	9330
%	26,37%	20,53%	13,96%	55,32%

Fonte: Dados da pesquisa.

Voltando às condições estipuladas anteriormente, onde a capacidade produtiva deve ser considerada por unidade de produção e não pelo conjunto das atividades para execução individual, nota-se que a empresa em tela possui capacidade produtiva ociosa, podendo, neste caso, absorver mais serviços. Obviamente, uma das considerações do administrador da empresa é que a empresa esta saturada para fornecer serviços, mas, isso ocorre apenas em dias específicos da semana, por exemplo, de quinta a sábado. Nos outros dias há sobra de tempo para prestar serviços.

Segundo a teoria das restrições a de se considerar que o elo mais fraco no sistema produtivo da empresa em tela, ou que possui menor capacidade ociosa, é a atividade de secar na maquina de secar que tem disponível para execução de novos serviços 9330 minutos, ou seja, 55,32%. Este valor pode ser utilizado, por exemplo, como limitador de capacidade produtiva, respectivamente, para especular possíveis ganhos com projeções lineares e de restrições onde são analisados os serviços com melhor retorno e de maior representatividade nas receitas da organização de forma a identificar os produtos abacaxis – elencados na matriz BCG – e, se for o caso, elimina-los proporcionando racionalização das atividades e foco nos serviços estrela ou vaca leiteira.

Para que isso seja possível, faz-se necessário, também, a análise das receitas, dos custos de produção, respectivamente, da margem de contribuição de cada grupo de serviço prestado, que se faz a seguir.

4.4 RECEITAS, CUSTOS E DESPESAS.

Nesta etapa do estudo foram levantadas e organizadas as receitas, os custos e despesas referentes à prestação de serviços da empresa.

4.4.1 Receitas

No decorrer deste estudo foram extraídas todas as informações que correspondem às receitas da empresa. Desconsideram-se os produtos de revenda, que possuem finalidade acessória e que, portanto, possuem baixa representatividade e baixos retornos sobre os investimentos, logo, não fornecem dados relevantes para esta análise.

A seguir serão expostas as informações de receitas na prestação dos serviços de beleza – banho e tosa – que compreendem a atividade fim da organização.

Tabela 7 - Receitas prestação dos serviços.

SERVIÇOS	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	MÉDIA
BANHO	2.688,50	1.550,99	1.208,00	1.815,83
TOSA	1.020,00	2.630,00	2.183,00	1.944,33
PLANOS	5.107,60	4.030,00	4.646,00	4.594,53
TOTAL	8.816,10	8.210,99	8.037,00	8.354,70

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme já elencado anteriormente a empresa possui dois processos principais que representam os serviços efetivos oferecidos pela empresa: Banho e tosa. Conforme as informações dispostas na tabela 7 o serviços de banho, nos últimos três meses perderam volume de vendas, enquanto os serviços de tosa ganharam volume. A média final no período para ambos os serviços ficou bem próxima elencando baixa variação entre uma e outra.

Os planos são uma estratégia de fidelização de clientes e trabalham com pacotes mensais fechados. Cada plano inclui três banhos e uma tosa – que possui a

atividade de banho inclusa, conforme destacado na tabela 1. Sob esta ótica nota-se que os serviços de banho, na verdade, ainda são superiores aos serviços de tosa, porem quantificados, sob forma de planos. As tabelas 3 e 4 das alíneas anteriores já possuem as quantidades distribuídas conforme a quantidade de planos fechados, portanto, representam a quantidade de banhos e tosas efetivos prestados pela empresa. No período em análise verificou-se que a empresa possui em média 61 planos ativos, o que representa uma média de 163 banhos e 61 tosas mensais.

4.4.2 Custos e Despesas

Tabela 8 - Gastos (Custos e Despesas).

2000 DESEMBOLSOS	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	MÉDIA	(%)
2100 GASTOS COM VENDAS	45,00	44,40	44,40	44,60	0,83%
2200 MATERIAIS	1.084,00	465,90	917,28	822,39	15,37%
2300 GASTOS GERAIS DE PREST. DE SERV.	1.382,00	1.599,00	1.241,00	1.407,33	26,31%
2400 GASTOS COMERCIAIS	50,00	331,00	597,50	326,17	6,10%
2500 GASTOS GERAIS ADMINISTRATIVOS	1.207,15	302,50	399,55	636,40	11,90%
2600 SAÍDAS FINANCEIRAS	1.166,30	213,10	3.595,36	1.658,25	31,00%
2700 DIVERSOS	1.000,00	-	362,80	454,27	8,49%
TOTAL DE DESEMBOLSOS	5.934,45	2.955,90	7.157,89	5.349,41	100,00%
	FATURAMENTO MÉDIO MENSAL				8.354,70

Fonte: Dados da pesquisa (média de três meses).

Os valores obtidos representam uma média entre os meses de julho e setembro de 2015 aqui considerados como gastos (custos e despesas) repetitivos entre os meses de análise. A média foi elaborada em vista de que a demonstração de um único mês poderia comprometer o estudo.

Dentro dos gastos com a prestação de serviços estão incluídos os custos indiretos como aluguel, água, energia, gasolina. Os gastos administrativos representam os custos com material de escritório, limpeza, contabilidade, informática. Nos gastos comerciais estão inseridas as despesas com propaganda, manutenção do veículo. Os gastos com fornecedores são aqueles relacionados ao pagamento da aquisição de produtos para a execução dos serviços, desconsiderados os valores para aquisição de produtos de revenda. As saídas financeiras são o pró-labore e demais gastos do gestor.

Com a tabela 8 nota-se que os custos de maior representatividade estão relacionados ao pró-labore e aos gastos particulares do gestor (31%), que por ser um empreendedor em estágio inicial ainda não segue o princípio da entidade que

determina que o dinheiro da empresa não deve ser misturado ao dinheiro particular. Claro as limitações da empresa, que trabalha com fluxo de caixa restrito, dificulta a gestão formal do negócio – típico de empresas em que estão iniciando suas atividades formalmente. O segundo gasto de maior representatividade (26%) é diretamente relacionado à prestação dos serviços.

4.5 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO E PONTO DE EQUILIBRIO

A seguir serão elencadas as informações relacionadas à margem de contribuição, ao Mark-up e o ponto de equilíbrio da empresa em tela.

4.5.1 Margem de contribuição

Para calcular a margem de contribuição são necessárias informações dos custos variáveis que compreendem as atividades da prestação de serviços, neste caso: banho e tosa. O quadro 12 traça o resumo destes custos por processos, por grupo de serviço e por atividade.

Quadro 12 - Custos variáveis dos processos de banho e tosa.

QTDE	UNIDADE DE MEDIDA	PRODUTO	CUSTO (R\$)	MÉDIA DE USO P/ANIMAL	MÉDIA DE ANIMAIS ATENDIDOS	CUSTO MÉDIO P/ ANIMAL
5000	MILILITROS	SHAMPO	90,00	7,7	647	R\$ 0,14
250	GRAMAS	SABONETE	1,10	12,3	20	R\$ 0,05
500	MILILITROS	LOÇÃO	67,87	2,7	185	R\$ 0,37
1	UNIDADE	ENFEITES / LAÇO	1,00	2,0	-	R\$ 2,00
-	REAIS (R\$)	ENERGIA	178,00	-	-	-
-	REAIS (R\$)	ÁGUA	116,67	-	-	-
-	REAIS (R\$)	GASOLINA	470,00	-	-	-

Fonte: Dados da pesquisa.

O quadro 12 elenca os custos variáveis que compõe os recursos para a prestação dos serviços. O Shampoo, o sabonete e o perfume foram especificados da forma mais micro possível, tendo em vista que a utilização destes materiais por animal é sempre em pequena quantidade. A coluna “uso médio por animal” representa uma estimativa de quantidades utilizadas, respeitando a unidade de medida de cada produto, caso focem realizados apenas um serviço de banho ou tosa por grupo de animais.

A coluna “média de animais atendidos” representa a quantidade média de animais que são possíveis de serem lavados e finalizados por cada unidade de produto. O custo médio por animal é feito com base na quantidade média utilizada por animal, no seu custo total e na quantidade que ele possui em sua integridade. Obviamente, como a empresa trabalha com diferentes grupos de animais é necessário que a quantidade utilizada e o custo por animal seja feito por grupos, conforme será apresentado no quadro 12.

A energia e a água são consideradas custos variáveis indiretos de produção, pois, apesar de não possuírem uma medida exata para cada serviço prestado aumentam ou diminuem conforme a quantidade de operações executadas. A gasolina faz parte do custo do serviço de leva e traz e o cálculo de seu custo parte do mesmo princípio dos itens anteriores. Diferencia-se apenas quanto ao seu método de análise sendo que enquanto o consumo de água e energia é maior ou menor pelo porte dos animais, a gasolina é medida pela quantidade de buscas e entregas, indiferente do tamanho dos animais.

A empresa não possui empregados operacionais, portanto o próprio gestor e sua mulher suprem toda a demanda de serviços, logo, o custo da MOD – Mão de Obra Direta – não é inclusa no cálculo do custo variável do serviço, considerando que o valor em dinheiro que constitui remuneração de ambos é feita de forma distinta.

A seguir é apresentado o quadro 13 que determina a quantidade de produtos utilizados por animais.

Quadro 13 - Quantidade e custo dos produtos por animal.

GRUPO	TEMPO DE BANHO	ML DE SHAMPOO P/ ANIMAL	R\$	GRAMA DE SABONETE P/ ANIMAL	R\$	ML DE LOÇÃO P/ ANIMAL	R\$
Mini Porte	3,50	3,68	0,07	5,83	0,03	1,28	0,17
Pequeno Porte	5,00	5,25	0,09	8,33	0,04	1,83	0,25
Medio Porte	6,00	6,30	0,11	10,00	0,04	2,20	0,30
Médio Porte +	7,00	7,35	0,13	11,67	0,05	2,57	0,35
Grande Porte	8,00	8,4	0,15	13,33	0,06	2,93	0,40
Grande Porte +	10,00	10,5	0,19	16,67	0,07	3,67	0,50
Porte Gigante	12,00	12,6	0,23	20,00	0,09	4,40	0,60
	MÉDIA	7,73	0,14	12,26	0,05	2,70	0,37

Fonte: Dados da pesquisa.

A quantidade de produto utilizado por animal foi estabelecida a partir do grupo de serviços de maior demanda da empresa – conforme descrito nas tabelas 3 e 4 – qual seja: grupo de cães de médio porte. A média utilizada foi determinada a partir deste grupo segundo o *know how* do proprietário. A partir da média aplicou-se uma regra e três simples a todos os outros grupos segundo o tempo de banho de cada um deles. Quanto maior o tempo do banho mais produtos consumidos, pois estes produtos, com exceção da loção, são todos utilizados no banho dos animais e, portanto, dissolvidos na água, logo, são diretamente proporcionais ao tempo do banho que é maior ou menor de acordo com o porte dos cães.

Cabe explicar que a quantidade de loção utilizada é diretamente proporcional ao tempo de banho – mesmo que este produto não seja utilizado nesta etapa, pois, se considera que o tempo de banho é diretamente proporcional ao tamanho do cão, logo, quanto maior mais produto será necessário utilizar.

Após o levantamento das informações sobre os insumos utilizados para o desenvolvimento da prestação de serviços da *Pet Shop* foi efetuado o cálculo da margem de contribuição unitária e total de cada processo e de cada grupo de serviço e por planos.

Quadro 14 – Custos variáveis do processo de banho.

GRUPOS DE PROCESSOS	SERVIÇOS QTDE	SHAMPOO	SABONETE	LOÇÃO	ACESSÓRIOS	Energia		Água		GASOLINA
						%	CUSTO	%	CUSTO	
Mini Porte	13	0,86	0,33	2,26	26,00	1,9%	3,31	2,1%	2,40	17,00
Pequeno Porte	10	0,91	0,25	1,68	19,33	1,8%	3,16	2,2%	2,55	12,64
Médio Porte	21	2,38	0,54	3,66	42,00	4,7%	8,38	5,7%	6,64	27,47
Médio Porte +	7	0,88	0,17	1,16	13,33	1,9%	3,43	2,1%	2,46	8,72
Grande Porte	7	1,11	0,19	1,28	14,67	2,6%	4,66	2,7%	3,09	9,59
Grande Porte +	3	0,57	0,08	0,52	6,00	1,3%	2,31	1,4%	1,58	3,92
Porte Gigante	5	1,21	0,14	0,93	10,67	3,0%	5,36	2,9%	3,37	6,98

Fonte: Dados da pesquisa.

Os processos de banho possuem seus custos variáveis destacados no quadro 14. O custo dos produtos de higiene e acessórios foi aplicado conforme cálculo unitário estipulado nos quadros 12 e 13, deste modo, de acordo com cada grupo há uma quantidade média de produto utilizado, e respectivamente, um valor médio que é ponderado à quantidade de serviços prestados. Observa-se que a

energia e a água são custos variáveis para este tipo de atividade tendo em vista que seu consumo é diretamente proporcional à quantidade de serviços prestados. A gasolina foi rateada entre os serviços prestados, pois seu custo já está embutido no preço dos serviços. Logo, os valores são pulverizados pela quantidade de animais atendidos, mesmo que estes não tenham utilizado os serviços de leva e traz.

Quadro 15 - Margem de contribuição dos processos banho.

GRUPOS DE PROCESSOS	SERVIÇOS QTDE	TOTAL CUSTOS	TOTAL CUSTOS (UN)	PREÇO DE VENDA	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO			
					MC (R\$/un)	MC (%)	MC (R\$/Total)	MC % Total
Mini Porte	13	52,17	4,01	15,00	10,99	73,2%	142,83	11%
Pequeno Porte	10	40,53	4,19	15,00	10,81	72,0%	104,47	8%
Médio Porte	21	91,07	4,34	20,00	15,66	78,3%	328,93	26%
Médio Porte +	7	30,16	4,52	25,00	20,48	81,9%	136,51	11%
Grande Porte	7	34,58	4,72	30,00	25,28	84,3%	185,42	15%
Grande Porte +	3	14,98	4,99	50,00	45,01	90,0%	135,02	11%
Porte Gigante	5	28,65	5,37	51,00	45,63	89,5%	243,35	19%
TOTAL	66	292,15	-	1568,67	-	-	1276,51	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

A margem de contribuição para o processo de banho está determinada no quadro 15 onde são se observa o grupo “grande porte +” tem o maior percentual de representatividade (90%), porem conforme quadro 14 a demanda (3) e, respectivamente, a geração de receitas é menor quando comparado aos outros grupos. O grupo de maior representatividade de margem de contribuição total para o processo de banho é do grupo “médio porte” (26%) que soma R\$ 328,93 em uma demanda média de 21 serviços.

Quadro 16 - Custos variáveis do processo de tosa.

GRUPOS DE PROCESSOS	SERVIÇOS QTDE	SHAMPOO	SABONETE	LOÇÃO	ACESSÓRIOS	Energia		Água		GASOLINA
						%	CUSTO	%	CUSTO	
Mini Porte	1	0,04	0,02	0,12	1,33	0,1%	0,26	0,1%	0,12	0,87
Pequeno Porte	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,0%	0,00	0,0%	0,00	0,00
Medio Porte	11	1,29	0,50	3,38	22,67	4,0%	7,09	3,1%	3,58	14,82
Médio Porte +	16	2,07	0,80	5,46	31,33	6,9%	12,36	5,0%	5,78	20,49
Grande Porte	10	1,46	0,57	3,85	19,33	5,2%	9,21	3,5%	4,08	12,64
Grande Porte +	2	0,32	0,12	0,83	3,33	1,1%	1,89	0,8%	0,88	2,18
Porte Gigante	2	0,53	0,21	1,39	4,67	1,9%	3,30	1,3%	1,48	3,05

Fonte: Dados da pesquisa.

O método de levantamento dos custos do processo de tosa seguem os mesmos princípios do processo de banho citado anteriormente, conforme quadro 17:

Quadro 17 - Margem de contribuição dos processos de tosa.

GRUPOS DE PROCESSOS	SERVIÇOS QTDE	TOTAL CUSTOS	TOTAL CUSTOS	PREÇO DE VENDA	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO			
					MC (R\$/un)	MC (%)	MC (R\$/Total)	MC % Total
Mini Porte	1	4,15	4,15	30,00	25,85	86,2%	17,23	1,0%
Pequeno Porte	0	0,00	0,00	35,00	0,00	0,0%	0,00	0,0%
Médio Porte	11	53,33	4,71	40,00	35,29	88,2%	400,00	23,2%
Médio Porte +	16	78,30	5,00	45,00	40,00	88,9%	626,70	36,4%
Grande Porte	10	51,14	5,29	50,00	44,71	89,4%	432,20	25,1%
Grande Porte +	2	9,55	5,73	55,00	49,27	89,6%	82,12	4,8%
Porte Gigante	2	14,62	6,27	77,00	70,73	91,9%	165,04	9,6%
TOTAL	66	211,09	-	1933,00	-	-	1723,29	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

A maior margem de contribuição unitária dentro dos processos de tosa é representada pelo grupo “porte gigante” (91,9%), porem, do mesmo modo que nos processos de banho, possui baixa participação de mercado, logo, representa apenas 9,6% da margem de contribuição total frente aos outros grupos. No quadro 17 nota-se que os grupos “médio porte” (23,2%) e “médio porte +” (36,4%) absorvem mais de 50% da geração de receitas da empresa. Outro fato relevante neste quadro é que os animais dos grupos “pequeno e mini porte” possuem praticamente zero de demanda.

Quadro 18 – Custos e margem de contribuição dos planos.

GRUPOS DE PROCESSOS	PLANOS			GRUPOS DE PROCESSOS	TOTAL CUSTO	TOTAL CUSTO BANHO (3)	TOTAL CUSTO TOSA (1)	TOTAL CUSTO POR PLANO	PREÇO DE VENDA	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO			
	QTDE	BANHO	TOSA QTDE							MC (R\$/un)	MC (%)	MC (R\$ / Total)	MC % Total
Mini Porte	4	12	4	Mini Porte	160,73	12,01	4,15	16,16	53,00	40,99	77,3%	163,95	4,1%
Pequeno Porte	16	48	16	Pequeno Porte	684,66	12,81	4,37	17,18	67,00	54,19	80,9%	867,09	21,6%
Medio Porte	32	96	32	Médio Porte	1436,53	13,40	4,71	18,10	78,00	64,60	82,8%	2067,35	51,5%
Médio Porte +	7	21	7	Médio Porte +	331,67	14,13	5,00	19,13	85,00	70,87	83,4%	496,11	12,4%
Grande Porte	2	6	2	Grande Porte	99,74	14,86	5,29	20,15	96,00	81,14	84,5%	162,28	4,0%
Grande Porte +	1	3	1	Grande Porte +	53,84	16,04	5,73	21,77	131,00	114,96	87,8%	114,96	2,9%
Porte Gigante	1	3	1	Porte Gigante	58,77	17,50	6,27	23,77	160,00	142,50	89,1%	142,50	3,5%

Fonte: Dados da pesquisa.

O cálculo dos custos variáveis dos planos foi resumido na tabela 18, pois como envolvem diversas variáveis seria praticamente impossível importar - sob forma de quadro – as informações completas do Excel, software onde foram tabulados os dados deste estudo. Deste modo, cabe descrever que cada plano contempla três banhos e uma tosa e que foi apurada a quantidade média de planos que a empresa possuía no momento do estudo em vista de quantificar os serviços prestados dentro de cada plano.

O quadro 18 reforça que os serviços de maior demanda da empresa são os que pertencem ao grupo “médio porte” que possui 32 planos fidelizados e possui margem de contribuição de 82,8% que, mesmo não sendo a margem mais alta, ainda sim, é o segmento de maior rentabilidade para a empresa, pois aproximadamente 52% e das receitas de todos os planos pertencem a este grupo. No segmento "planos", há uma diferenciação para os serviços prestados individualmente, pois o grupo “pequeno porte”, que nos processos individuais de banho e tosa possui, respectivamente, apenas 8% e 0% de representatividade, alcança a segunda maior margem de contribuição (21,6%) quando comparada aos outros grupos.

A cerca das margens de contribuição analisadas cabe ressaltar que a empresa trabalha com níveis acima de 70% em todos os processos e em todos os grupos de serviços. Os custos variáveis para este tipo de negócio são baixos, principalmente pela utilização de produtos de alto rendimento e reduzido custo de aquisição.

4.5.2 Ponto de equilíbrio e lucro

O ponto de equilíbrio é o momento onde os custos equivalem às receitas. Logo é a linha que determina o estágio em que a empresa deixa de trabalhar com prejuízo e passa a obter lucro. A seguir é apresentado o cálculo do ponto de equilíbrio da empresa objeto deste estudo.

Quadro 19 - Ponto de equilíbrio - lucro zero.

	julho 2015	agosto 2015	setembro 2015	Média
FATURAMENTO	8.816,10	8.210,99	8.037,00	8.354,70
CUSTO VARIÁVEL	1.470,42	1.378,66	1.389,96	1.413,01
MARGEM CONTRIBUIÇÃO (\$)	7.345,68	6.832,33	6.647,04	6.941,68
MARGEM CONTRIBUIÇÃO (%)	83,32%	83,21%	82,71%	83,09%
CUSTO FIXO	4.029,00	3.876,25	3.921,00	3.942,08
RESULTADO	3.316,68	2.956,08	2.726,04	2.999,60
PONTO EQUILÍBRIO CONTÁBIL	4.835,50	4.658,42	4.740,92	4.745,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Deste modo, o que se vê, conforme quadro 19, é que o ponto de equilíbrio é superado em todos os meses de estudo. Logo as atividades atuais da empresa apresentam faturamento suficiente para obter lucro. Assim foi, também, elencado a média da margem de contribuição durante o período do estudo a fim de descobrir se o serviço apresentou alguma sazonalidade entre os meses de julho a setembro. O que se vê é que a empresa possui suas atividades estáveis e equilibradas desde o faturamento e custos fixos e variáveis, até o ponto de equilíbrio.

A de se considerar que o ponto de equilíbrio apresentando mês a mês leva em consideração a média dos custos variáveis – adquiridos com o cálculo do índice da margem de contribuição (83,09%), ou seja, através da redução do preço de venda médio dos serviços prestados dos custos variáveis e o custos fixos totais. O quadro 20 elenca o ponto de equilíbrio por processos e grupos de serviço, considerando que a quantidade de serviços demandados é estável durante todos os meses.

Quadro 20 - Ponto de equilíbrio por processos e grupos de serviço.

PROCESSOS E GRUPOS DE SERVIÇO	QTDE	PARTICIPAÇÃO	PREÇO DE VENDA	CUSTOS VARIÁVEIS	MC	MC	P. EQ. ECONÔMICO	
	UN	%	R\$	R\$	UN	%	qtde	Receita

BANHO	Mini Porte	14	2,30%	15,00	4,29	10,71	71,40%	7	109,03
	Pequeno Porte	16	2,58%	20,00	4,47	15,53	77,66%	6	122,57
	Medio Porte	28	6,55%	25,00	4,61	20,39	81,55%	12	310,59
	Médio Porte +	15	4,58%	30,00	4,80	25,20	84,00%	7	217,40
	Grande Porte	5	1,89%	35,00	4,99	30,01	85,74%	3	89,45
	Grande Porte +	6	4,02%	42,00	5,27	36,73	87,46%	5	190,97
	Porte Gigante	9	6,12%	61,00	5,65	55,35	90,74%	5	290,38
TOSA	Mini Porte			-				-	-
	Pequeno Porte			-				-	-
	Médio Porte	14	7,37%	40,00	4,98	35,02	87,55%	9	349,49
	Médio Porte +	8	4,77%	45,00	5,27	39,73	88,28%	5	226,31
	Grande Porte	2	1,33%	50,00	5,57	44,43	88,87%	1	63,23
	Grande Porte +			-				-	-
	Porte Gigante			-				-	-
PLANOS	Mini Porte	7	3,85%	48,00	12,84	35,16	73,25%	4	182,89
	Pequeno Porte	15	11,14%	66,00	13,63	52,37	79,34%	8	528,56
	Medio Porte	33	29,50%	77,00	14,22	62,78	81,53%	18	1.399,91
	Médio Porte +	5	4,91%	81,00	14,95	66,05	81,54%	3	233,20
	Grande Porte	3	3,39%	96,00	15,69	80,31	83,66%	2	161,06
	Grande Porte +	1	1,63%	44,00	16,86	27,14	61,68%	2	77,28
	Porte Gigante	2	4,06%	107,00	18,33	88,67	82,87%	2	192,70
MC % MÉDIA		83,09%							
Custo Fixo (CFm)		3.942,08							
						PONTO DE EQUILIBRIO CONTÁBIL			
						P. Eq. Contábil		4.745,00	

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme quadro 20 o ponto de equilíbrio foi determinado por processo e por tipo de serviço em vista de aumentar as possibilidades e alcance do objetivo deste estudo. Antes de fazer a análise do quadro 20 cabe assentar a informação adquirida junto ao proprietário da empresa que especula que o lucro atual da empresa varia entre R\$ 2.000,00 a 2.500,00 reais e que gostaria que este valor chegasse há pelo menos R\$ 4.000,00 reais. Com uma análise rápida do quadro 19 comparado a tabela 7, vê-se que o resultado atual fica na casa dos R\$ 3.000,00, portanto próximo de suas expectativas. Neste caso fica um GAP para um novo

estudo a fim de avaliar as necessidades de vendas para alcançar o resultado mínimo estipulado pelo proprietário da empresa.

Assim, o quadro 20 traz as informações das quantidades necessárias de serviços que devem ser prestados para alcançar o ponto de equilíbrio médio levantado. Em todos os grupos e processos de serviços prestados já há superação das atividades prestadas, logo, mais uma vez, fica claro que a empresa consegue faturamento suficiente para cobrir custos variáveis e fixos e, ainda, obter resultado positivo.

O que se vê é que em todos os grupos os processos de maior representatividade são os de cães de “médio porte” e “médio porte +” que também podem ser considerados os processos “vaca leiteira” do negócio, conforme matriz BCG. Logo são produtos estáveis e constantes, que possuem margem de contribuição equilibrada e que sustentam a organização. Os processos de “pequenos porte”, ainda que no grupo de “tosa” não haja incidência deste serviço – provavelmente por serem cães, normalmente, de pelagem curta – também se enquadram na descrição anterior.

A empresa não possui, necessariamente, algum produto estrela e os demais produtos podem ser considerados abacaxis, pois demandam muito tempo de serviço ao tempo que possuem retorno pouco superior aos serviços com execução mais eficaz. Logo precisam ser analisados quanto a sua permanência no quadro de serviços oferecidos pela empresa, ou, se for o caso de não poder suspender este tipo de operação, incentivar em maior proporção os outros serviços de modo que a procura por estes seja menor.

Com base na distribuição atual dos serviços da empresa, cabem estudos futuros que apontem de que forma a empresa pode alcançar maior eficácia produtiva através da racionalização das atividades prestadas e qual foco e em quais atividades devem ser centralizados a aumentados os esforços da organização.

5 CONCLUSÃO

O brasileiro é um empreendedor nato. Não mede esforços para realizar o sonho de abrir o próprio negócio e trabalhar para si. Porém, não é novidade os altos índices de decretação de falência logo nos primeiros anos de atuação. Um dos motivos para o fechamento definitivo das portas das empresas é o pouco conhecimento sobre o próprio negócio, neste caso, sobre as variáveis que compõe seu produto ou serviço.

Durante o processo deste estudo foi verificado que a empresa – seus gestores – tem altos índices de aceitação para novos princípios, novas formas de encarar os fatos e fenômenos. No início do acompanhamento à empresa, fornecido pelo pesquisador, observou-se que todos os controles eram feitos simplesmente com caneta e papel – o bom e velho “caderninho de anotações”. Não que esta seja uma forma impossível de se trabalhar, afinal, no princípio tudo era assim, aliás, caneta e papel eram engenhocas de primeiro mundo.

Porém, toda empresa do mercado atual, por menor que seja seu porte, enfrenta uma tempestade de informações, de índices, de resultados, de percentuais, de unidades de medida que é praticamente impossível atuar estrategicamente sem alguma ferramenta eletrônica que aperfeiçoa os dados e gera informações.

O primeiro contato da empresa com informações gerenciais foi a partir da aplicação desse estudo. Hoje, com base nos preceitos administrativos efetuados durante as pesquisas de campo, a empresa passou a utilizar o Excel para apurar seus custos, sua produtividade e suas anotações diversas. Até já estuda a compra de um software específico para o negócio.

Com relação à capacidade produtiva a empresa dispõe de possibilidades de absorver demanda, considerando que a demanda atual não gera gargalos em nenhuma das atividades dos processos de banho e tosa. O que se faz necessário estudar – conforme comentado pelo gestor da empresa – são as sazonalidades do serviço que em dias específicos da semana lotam a *Pet Shop*, dificultando o atendimento de todos os cães, e em outros há uma ociosidade de serviços. Este é um *gap* para outros estudos que analisassem formas de pulverizar a demanda de forma equilibra-la em todos os dias da semana, pois, há dias onde a oferta de serviços é menor que a demanda e há dias onde o contrário prevalece. Deste modo existe uma considerável perda de oportunidade.

Com relação aos processos e as atividades que a empresa presta, cabe destaque que não havia necessariamente uma padronização nos preços pelo porte dos animais, claro, sempre uma estimativa. Deste modo, os grupos de serviços – por porte de animais – foram desenvolvidos com base nos preços atuais já praticados e sugeridos ao administrador pelo próprio pesquisador que, ainda sim, mesmo especificando raças, tamanho, e peso acredita que seja conveniente a aquisição de uma balança de animais para mensurar com maior eficácia o porte dos cães.

Com relação aos custos analisados é implícito o baixo custo variável unitário para a prestação dos serviços, primeiro porque os produtos são adquiridos em grande quantidade e, segundo, porque possuem alto rendimento e baixa utilização por serviço prestado. Ainda, há de se considerar que a empresa não emprega MOD que, normalmente, é a geradora dos maiores custos variáveis para empresas no setor de serviços. O enquadramento fiscal também proporciona geração de receitas praticamente isenta de impostos, claro, a limitadores que merecem ser contemplados em outro estudo. O custo fixo chamou atenção e é um limitador na obtenção de lucros e que compromete a atividade da empresa, principalmente, porque com ou sem receita ele estará lá. Fica a necessidade de melhor estudá-los com vista a reduções que possibilitem o alcance da margem de contribuição com menores esforços produtivos e financeiros.

Com relação à margem de contribuição e ao ponto de equilíbrio a empresa possui bons índices e resultados, respectivamente. Logo, o que se vê, é que a empresa já atua com lucratividade que, num primeiro ponto de vista, sem estudos específicos, está de acordo com seu porte, com a quantidade de pessoal disponível e de equipamentos para a prestação de serviços. Especulações muito acima do quadro atual, provavelmente, seriam difíceis de serem alcançados. Um dos limitadores, por exemplo, é o enquadramento fiscal da empresa (MEI) que limita o lucro anual. Claro, expansões podem e devem ser estudadas.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 1993.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: Aplicação em empresas modernas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- _____. **Análise gerencial de custos: Aplicação em empresas modernas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRUNI, A. L. **A administração de custos, preços e lucros: Com aplicações na HP 12c e Excel**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ R. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 3ª ed. São Paulo: Atlas 2004.
- CREPALDI, S. A; **Curso básico de Contabilidade de Custos**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. 11ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- GODRI, D. **Marketing de Ação**. 13ª ed. Blumenau: EDIFUB, 1997.
- KÖCHE, J. C. **Fundamentos da metodologia científica: teoria da ciência e prática da pesquisa**. 15ª ed. Petrópolis: Vozes, 1999.
- KOLIVER, O. **Os Custos dos Portadores Finais e os Sistemas de Custeio**. [S. l.: s.n.], 2000.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- LIMA, P. G. **Tendências paradigmáticas na pesquisa educacional**. 2001. 302 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Estadual de Campinas, Faculdade de Educação, Campinas. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.unicamp.br/document/?code=vtls000222774&fd=y>> Acesso em setembro de 2015.
- LEONE. G.G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.
- LOPES DE SÁ, A. **Dicionário de Contabilidade**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- MAHER, M. **Contabilidade de custos: Criando valor para a administração**. São Paulo, Atlas, 2001.

- MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- _____. **Contabilidade de custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MEGLIORINI, E. **Custos: Análise e Gestão**. 3ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2011.
- NAKAGAWA, M. **Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.
- OSTERMANN, F.; MOREIRA, M. A. **A Física na Formação de Professores de Ensino Fundamental**. Porto Alegre: Universidade/UFRGS, 1999.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque no sistema de informação contábil**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- RONCHI, L. **Controle econômico e financeiro a alta administração**. São Paulo: Atlas, 1965.
- SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – **Administração básica: Gestão de Custos**. Vol 2. 2008. Disponível em: <<https://www.sebraemq.com.br/atendimento/bibliotecadigital/documento/Cartilha-Manual-ou-Livro/Gestao-de-Custos-Serie-Administracao-Basica>>. Acesso em: agosto/2015.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes competitivos**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- WACHHOLZ, C.; BENETTI, C.; REGINATO, L. O Preço de transferência interdivisional baseado no custo de oportunidade: uma contribuição à gestão de custos. In: Congresso Internacional de Custos, 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2005. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=613>. Acesso em 31 de agosto de 2015.
- WOMACK, J. P.; JONES, D. T. **A mentalidade enxuta nas empresas – elimine o desperdício e crie riqueza**. Rio de Janeiro, Editora Campus, 1998.