

# **Análise da apuração de custos e sua alocação por departamentos como fator determinante da precificação do honorário contábil: Um estudo de caso aplicado a uma empresa contabilidade de médio porte.**

**Edson QUEIROZ NASCIMENTO** (OCEQ GROUP) - edson@oceqgroup.com.br

**Marcela Cristina Lima de Medeiros** (Instituição - a informar) - emarcela.lima1@gmail.com

**Luiz Claudio Louzada** (UFES) - louzadalvi@yahoo.com.br

**Syntia Kelli da Silva** (Instituição - a informar) - syntiasilva@msn.com

## **Resumo:**

*O presente artigo busca elucidar o uso da departamentalização de custos em uma empresa de contabilidade, sua contribuição na gestão para tomada de decisão e sua relevância na formação do honorário contábil. A pesquisa classificada como estudo de caso foi aplicada em uma empresa de contabilidade em duas fases, a primeira consistiu na modelagem da departamentalização, critérios de rateios e levantamentos dos custos. A segunda consistiu na alocação dos custos e formação do preço do honorário contábil, sendo comparado o valor do honorário ideal com o valor que atualmente é cobrado pela empresa sem uso da metodologia. Ao final da pesquisa observou-se que a atividade de contabilidade apesar do elevado valor agregado não poderá dispensar o uso de ferramentas gerenciais para analisar e visualizar os resultados gerados por suas atividades.*

**Palavras-chave:** *Contabilidade de Custos. Departamentalização. Serviços contábeis.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Análise da apuração de custos e sua alocação por departamentos como fator determinante da precificação do honorário contábil: Um estudo de caso aplicado a uma empresa contabilidade de médio porte.**

### **Resumo**

O presente artigo busca elucidar o uso da departamentalização de custos em uma empresa de contabilidade, sua contribuição na gestão para tomada de decisão e sua relevância na formação do honorário contábil. A pesquisa classificada como estudo de caso foi aplicada em uma empresa de contabilidade em duas fases, a primeira consistiu na modelagem da departamentalização, critérios de rateios e levantamentos dos custos. A segunda consistiu na alocação dos custos e formação do preço do honorário contábil, sendo comparado o valor do honorário ideal com o valor que atualmente é cobrado pela empresa sem uso da metodologia. Ao final da pesquisa observou-se que a atividade de contabilidade apesar do elevado valor agregado não poderá dispensar o uso de ferramentas gerenciais para analisar e visualizar os resultados gerados por suas atividades.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos. Departamentalização. Serviços contábeis.

**Área temática:** Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1 Introdução**

O crescimento e a estabilidade econômica do Brasil, tem proporcionado investimentos em diversos setores resultando particularmente no crescimento das micros e pequenas empresas.

Por sua vez, este crescimento proporciona diretamente crescimento das empresas de contabilidade, as quais necessitam buscar constantemente a qualidade da prestação dos serviços contábeis.

A qualidade dos serviços contábeis por sua vez, demanda uma melhor organização estrutural com foco no controle de custos, gestão de investimentos para proporcionar a atualização do efetivo contábil em função das alterações constantes da legislação fiscal e a convergência da norma contábil brasileira às normas internacionais.

A grande maioria das empresas de contabilidade está classificada como Micro e Pequenas Empresas, das quais há um alto índice de mortalidade pela falta do controle dos gastos, inaplicabilidade dos investimentos, incerteza do valor da venda de bens e serviços, entre outros fatores ligados ao gerenciamento.

Diante do exposto, o gerenciamento e controle dos custos de uma empresa destacam-se como vantagem competitiva.

Os principais problemas enfrentados pelas empresas contábeis são causados principalmente pela falta de habilidade gerencial, pela pouca atenção dada a sua própria prática contábil e pelos preços inadequadamente calculados. (FIGUEIREDO & FABRI, 2000).

Dessa forma, o uso da departamentalização dos custos aplicados às organizações contábeis, vem auxiliar os gestores a possuírem um melhor controle e gerenciamento, visto que, em sua grande maioria, as mesmas são divididas em departamentos e/ou setores, como por exemplo: Setor contábil, setor pessoal, setor fiscal e a administração.

Neste contexto fundamenta-se como problema de pesquisa **A departamentalização de uma empresa de contabilidade evidenciará melhor os custos a ela aplicados, contribuindo para a precificação dos honorários contábeis?**

O objetivo geral define-se em propor um modelo de gestão da estrutura de custos utilizando o método da departamentalização

Esta pesquisa é classificada como qualitativa, e propõe um modelo de gestão de custos pela departamentalização e sua conferência pelo método do estudo de caso.

## **2 Metodologia**

A pesquisa é de natureza qualitativa com uma abordagem exploratório-descritiva.

Segundo Silva (2006, p. 59), a pesquisa descritiva tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relação entre as variáveis.

A pesquisa qualitativa segue para o método do estudo de caso. O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento. (GIL, 1994, p.58).

A vantagem obtida através do método do estudo de caso esta relacionada à possibilidade de comprovar na prática a pesquisa bibliográfica, através da pesquisa de campo.

## **3 Revisão da literatura**

Segundo Leone (2000, p.11), a contabilidade de custos nasceu com a Revolução Industrial. Sua principal função era, então, registrar os custos que capacitavam o administrador a avaliar os estoques e, conseqüentemente, a determinar mais corretamente os resultados e levantar os balanços.

Portanto, a primeira função da Contabilidade de Custos foi a mensuração de estoques na indústria. Posteriormente, surgiram outras funções, que se referem ao controle e ao auxílio na tomada de decisões da empresa. (MARTINS, 2003, p.19)

É essencial que os custos sejam classificados, pois essa classificação auxiliará o administrador a realizar seu planejamento financeiro e facilitará na forma de apropriação dos custos aos produtos e serviços.

Os custos têm diferenças em relação à maior ou menor facilidade de apuração contábil de seus valores e/ou sua apropriação ou não aos produtos ou objetos de custo. Podendo ser classificados em custos diretos e indiretos. (CHING, 2006. p. 43)

Conforme Martins (2003, p.48), custos diretos são aqueles que são apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilograma de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizada e até quantidade de forma consumida). Para compreender custos diretos se faz necessário conhecer os conceitos e definições dos custos indiretos, que é outro tipo de custo.

Custos indiretos são os custos que não podem ser diretamente apropriados ou associados a um objeto de custo, senão mediante rateios estimados e arbitrários para avaliar quanto cada produto ou serviço absorveu do custos. (CHING, 2006. p. 45)

Os custos indiretos representam muitas vezes, considerável percentagem dos custos atribuídos aos objetos de custo. (HORNGREN; FOSTER e DATAR, 2000, p.20).

Hongren, Foster e Datar (2000, p.330), definem quatro objetivos da alocação de custos indiretos para os objetos de custo:

- a) fornecer informação para decisões econômicas;
- b) motivar administradores e empregados;
- c) justificar custos ou calcular reembolsos;
- d) mensurar o lucro e os ativos para os relatórios destinados ao público externo.

Meglierini (2007, p. 43), cita que:

A dificuldade em apropriar custos indiretos reside na definição da base de rateio a ser utilizada, pois essa é uma tarefa que geralmente envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Tendo em vista que o montante dos custos indiretos será absorvido pela produção independente da base que venha a ser empregada, alguns produtos podem ser subavaliados, e outros, superavaliados. Portanto, o que se busca ao definir uma base é minimizar as distorções.

A técnica desenvolvida pela contabilidade de custos, que visa à divisão da empresa em frações organizacionais, chamados também de departamentos, aos quais são alocados os custos neles incorridos, é chamada de departamentalização.

Para Leone (1997, p.113):

a departamentalização é o resultado de um estudo feito pela administração da empresa, que leva em conta as várias especialidades e as diversas atividades ou funções. É a divisão do trabalho baseada na capacidade específica de cada pessoa ou grupo de pessoas. A departamentalização destina-se a separar as atividades de uma empresa, de acordo com a natureza de cada uma delas, procurando maior eficiência nas operações. Os departamentos resultantes são centros onde se realizam operações da mesma natureza. Desse modo, a Administração faz a delegação de autoridade e responsabilidade. Em termos práticos, a departamentalização é visualizada no organograma da empresa.

Beltrame (2005) destaca que, a departamentalização é uma técnica que tem como objetivo aprimorar o controle dos custos, devido à delegação de responsabilidade ao supervisor do departamento, que executará um controle diferenciado, produzindo assim informações claras e precisas sobre os custos dos produtos.

Departamentalização é o agrupamento, de acordo com um critério específico de homogeneidade, das atividades e correspondente recursos (humanos, financeiros, materiais e equipamentos) em unidades organizacionais. (OLIVEIRA, 2010, p.101)

Oliveira (2010, p.101) conceitua departamentalização como uma divisão do trabalho por especialização dentro de uma empresa.

Segundo Kroetz (2001), a departamentalização é a divisão da empresa em áreas distintas, de acordo com as atividades desenvolvidas em cada uma dessas áreas. Dependendo das nomenclaturas usadas pelas empresas, essas áreas podem ser chamadas de departamentos, setores, centros e outros.

Kroetz (2001) define departamento como, uma unidade operacional representada por um conjunto de pessoas e/ou máquinas de características semelhantes, desenvolvendo atividades homogêneas dentro da mesma área.

Conceito semelhante ao de Kroetz é o de Martins (2008), o qual define que departamento é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas.

Os departamentos podem ser classificados em: departamentos de produção, ou seja, os que promovem algum tipo de modificação no produto, e os departamentos de serviços, que são para executar serviços auxiliares aos outros departamentos. (MARTINS, 2008)

Martins (2008) ressalta que, em sua grande maioria um departamento é um Centro de Custo, ou seja, nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos ou a outros departamentos.

Centros de custos consistem em dividir a empresa em grupos, em que se procura alocar todos os custos indiretos. Geralmente o centro de custos corresponde a um departamento, mas também pode um departamento possuir vários centros de custos. “São unidades em que só existem se acumulam despesas e custos. (BERNARDI, 1998, p. 324)

Segundo Oliveira (2010, p.103), existe várias formas de a empresa departamentalizar as suas atividades, sendo algumas delas: por função, por quantidade, por produto ou serviço, por cliente, por processo, dentre outras.

Neste trabalho foi enfatizada a departamentalização por funções. Nesse caso, as atividades são agrupadas de acordo com as funções da empresa, conforme a Figura 1.

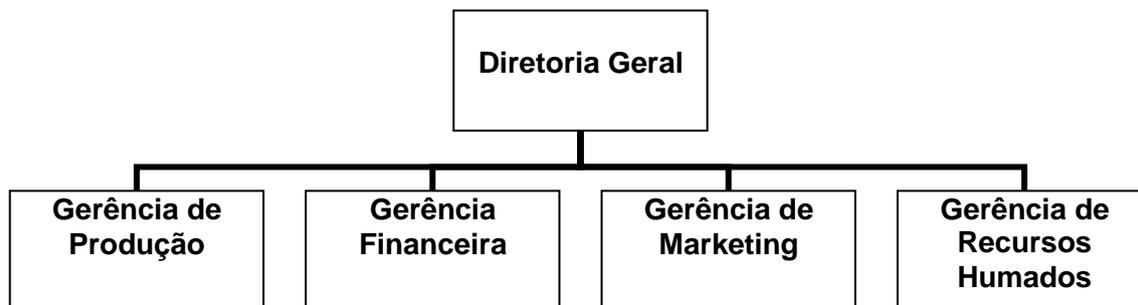


FIGURA 1 - Departamentalização funcional.

Fonte: OLIVEIRA, 2010.

Segundo Oliveira (2010, p.106), estando a empresa em uma situação de padrão de desempenho adequado, a departamentalização funcional é um tipo bastante racional e interessante, sendo este o critério mais utilizado pelas mesmas.

De acordo com Cury (2010, p.204):

Com a crescente complexidade da administração de quase todos os tipos de empresa, vem-se tornando cada vez mais generalizada a departamentalização funcional. A característica principal e a grande vantagem desse agrupamento é a especialização.

Oliveira (2010, p.106-107) ressalta as principais vantagens da departamentalização por funções:

- a) mantém o poder e o prestígio das funções principais;
- b) cria eficiência através dos princípios da especialização;
- c) centraliza a perícia da organização;
- d) permite maior rigor no controle das funções pela alta administração;
- e) segurança na execução de tarefas e relacionamento de colegas;
- f) aconselhada para empresas que tenham poucas linhas de produtos e/ou serviços.

As desvantagens da utilização da departamentalização por funções também são destacadas por Oliveira (2010, p.106):

- a) a responsabilidade pelo desempenho total está somente na cúpula;
- b) cada gerente fiscaliza apenas uma função estreita;
- c) o treinamento de gerentes para assumir a posição no topo é limitado;
- d) a coordenação entre as funções se torna complexa e mais difícil quanto à organização em tamanho e amplitude;
- e) muita especialização do trabalho.

Dessa forma, Oliveira (2010, p.108) destaca que esse tipo de departamentalização pode ser utilizado em empresas cujas atividades sejam bastante repetitivas e altamente especializadas.

Conforme Chiavenato (2003, p. 210), a divisão do trabalho leva a empresa a se departamentalizar de acordo com o critério de semelhança de funções, em atividades agrupadas e identificadas pela mesma classificação funcional.

Chiavenato (2003, p.212) cita diversas vantagens da departamentalização funcional, sendo algumas delas: o agrupamento de especialistas sob uma chefia comum; o máximo de

utilização das habilidades técnicas das pessoas; e orientação das pessoas para uma atividade específica, concentrando sua competência de maneira eficaz e simplificando o treinamento do pessoal.

Por outro lado, há na departamentalização funcional desvantagens, como a redução da cooperação interdepartamental (pela criação de barreiras devido à ênfase nas especialidades); inadequação a situações em que a tecnologia e as circunstâncias externas são mutáveis ou imprevisíveis; além de fazer com que as pessoas focalizem seus esforços sobre suas próprias especialidades em detrimento do objetivo global da empresa. (CHIAVENATO, 2003, p.212)

Mesmo com todas as suas limitações, a departamentalização funcional é a mais encontrada nas empresas, segundo Chiavenato (2007, p.237), sendo algumas de suas aplicações:

- a) indicada para circunstâncias estáveis e de poucas mudanças, com o desempenho continuado de tarefas rotineiras e produtos/serviços inalterados por muito tempo;
- b) transmite um dos mais altos níveis de auto-orientação e de administração interna, onde a preocupação está voltada para a própria estrutura interna e eficiência nas suas atividades.

As empresas contábeis estão inseridas na área de serviços e devem atuar como fomentadoras para o desenvolvimento econômico das pequenas e médias empresas, uma vez que possuem a responsabilidade de fornecer informações contábeis e gerenciais. (LIBA; ROBLES; BACCI, 2001 *apud* SOUSA, 2003).

Na Resolução nº 825/98 do Conselho Federal de Contabilidade é utilizado o nome de organização contábil, tanto para escritório individual, quanto para empresa contábil.

Já para Thomé (2001, p.11) as organizações contábeis apresentam-se em dois segmentos:

1. escritórios individuais: têm como finalidade explorar a atividade contábil, apresentando como responsável técnico apenas um contador ou técnico em contabilidade;
2. empresas contábeis: quando dois ou mais contadores ou técnicos em contabilidade se unem para formar uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, ou em nome coletivo.

As organizações contábeis para Liba *apud* Sousa (2003) apresentam as seguintes características:

- a) a maioria delas se enquadra na categoria de pequeno e médio porte;
- b) prestam serviços de escrituração contábil, escrituração fiscal, rotinas do departamento de pessoal, encaminhamento de documentos, legalização de atos e registros, alteração e cancelamento das organizações em geral;
- c) são subdivididas em organizações especializadas que se dedicam ao atendimento de determinada atividade ou ramo empresarial, e organizações generalistas que se dedicam ao atendimento das mais diversas atividades e ramos empresariais;
- d) possuem uma estrutura familiar simplificada ou são organizadas em sociedades em que todos os sócios oferecem dedicação exclusiva.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), existem no Espírito Santo 2.188 organizações contábeis registradas até abril de 2011;

Os serviços básicos prestados pelas empresas contábeis são: escrituração fiscal; escrituração contábil; apuração de tributos e elaboração de folhas de pagamento. (LYRA, 2003)

Conforme Lyra (2003), a divisão da estrutura e sistematização das rotinas de uma empresa contábil, buscam uma melhor dinâmica do fluxo de serviços a serem prestados, procurando delegar funções, tarefas e responsabilidades a todos os colaboradores.

De modo geral, Braga (*apud* Lyra, 2003) demonstra uma empresa de serviços contábeis com suas diversas áreas de atuação (Figura 2).

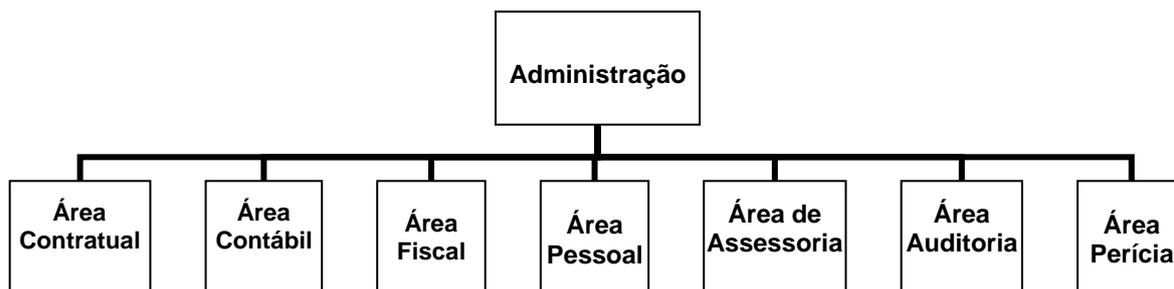


FIGURA 2 - Organograma adaptado de Braga, 2002.

Fonte: Lyra, 2003.

Partindo da premissa, em que em sua maioria, as empresas contábeis são de pequeno e médio porte, e que desempenham predominantemente atividades de escrituração fiscal e contábil, apuração de tributos, folhas de pagamentos e atuando também na parte de registro e abertura de empresas, e com base na observação e constatação de que isto reflete a realidade das empresas de serviços contábeis, foi elaborada a seguinte estrutura para aplicação neste trabalho (Figura 3).

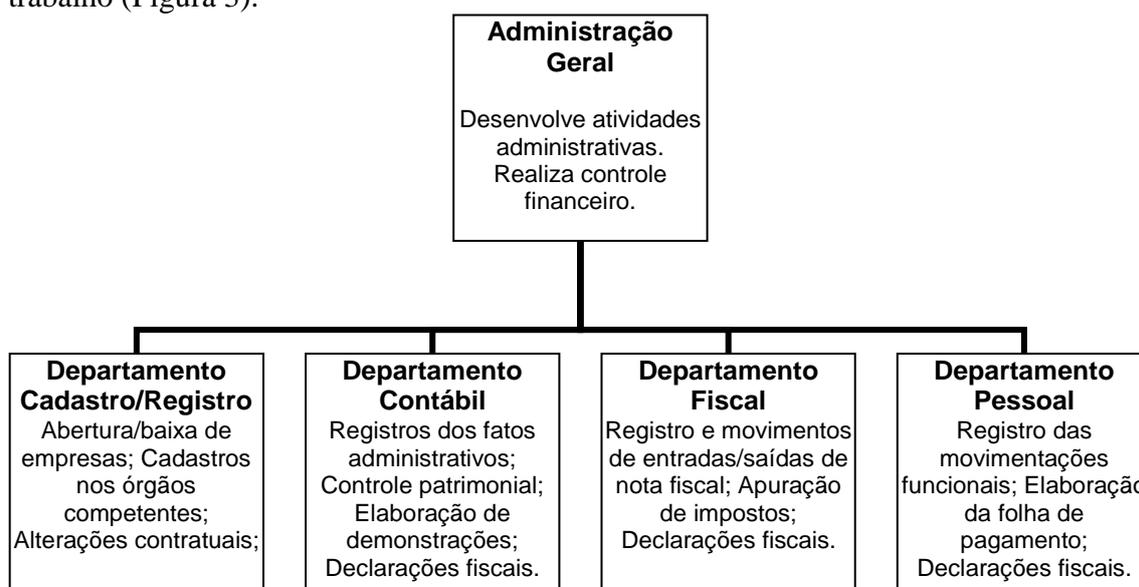


FIGURA 3 - Organograma adotado para estudo.

Fonte: adaptado de Pinho *et al.*, 2008.

A Figura 3 mostra a departamentalização de uma organização contábil e algumas das atividades desenvolvidas em cada departamento. Vale ressaltar que, a complexidade da organização irá variar em função do perfil dos clientes, especialização e quadro funcional, porte da organização, entre outros fatores.

#### 4 ESTUDO DE CASO

O estudo foi desenvolvido em uma empresa prestadora de serviços contábeis situada na região da Grande Vitória-ES denominada Gerencial Contabilidade LTDA-ME. É importante ressaltar que esse nome é apenas fictício, pois a empresa pesquisada exigiu o sigilo de seu nome, para que esses dados não sejam utilizados pelos seus concorrentes.

A empresa vem atuando a sete anos no mercado de consultoria e serviços contábeis, seus principais clientes são do ramo de comércio exterior, porém atendem também empresas de serviços e comércio em geral.

A Gerencial Contabilidade é uma micro-empresa, estando enquadrada no regime de tributação do Simples Nacional (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte).

No momento da pesquisa a empresa possuía 10 funcionários e 2 sócios, sendo um analista e dois auxiliares no departamento contábil; um coordenador, um analista e um auxiliar no departamento fiscal; um analista e um estagiário no departamento pessoal e no departamento de cadastro/registo um auxiliar administrativo e um auxiliar de escritório na administração.

Os dados utilizados foram coletados entre os dias 01 e 31 do mês de março de 2011, portanto o estudo teve base mensal.

Para realização do trabalho, a fim de permitir uma análise e comparabilidade melhor dos resultados obtidos, utilizou-se como amostra seis empresas clientes da Gerencial Contabilidade LTDA-ME, conforme Tabela 1. Após a escolha das empresas clientes, cada funcionário anotou o tempo gasto com a realização dos serviços das empresas analisadas. Também foram realizadas entrevistas com os sócios para obtenção de informações complementares.

A Tabela 1 apresenta as empresas que tem seus honorários como objeto de estudo, bem como seu enquadramento. Com intuito de preservação da identidade, não foram revelados os verdadeiros nomes das empresas clientes pesquisadas, foi usado apenas uma identificação por números.

TABELA 1 – Empresas clientes estudadas.

<b>Empresa/Cliente</b>	<b>Ramos</b>	<b>Enquadramento</b>
Empresa 1	Comércio Exterior	Lucro Real
Empresa 2	Comércio Exterior	Lucro Real
Empresa 3	Serviços	Lucro Presumido
Empresa 4	Comércio Varejista	Lucro Real
Empresa 5	Comércio Exterior	Lucro Presumido
Empresa 6	Serviços	Lucro Presumido

Fonte: Autores da pesquisa

O estudo teve como base apurar o custo dos serviços prestados por cada departamento da Gerencial Contabilidade, e posteriormente distribuí-los de acordo com as horas gastas em cada empresa cliente.

Para proceder a análise e interpretação dos dados foram apurados os custos dos serviços prestados para cada departamento, e em seguida, alocados conforme a quantidade de horas consumidas por cada empresa cliente, posteriormente foi calculado o preço dos serviços, sendo confrontados com o preço praticado e apresentando a diferença entre eles.

Para o cálculo destes custos, inicialmente procurou-se identificar o tempo disponível pelos funcionários durante o período de análise, março de 2011. (Tabela 2)

TABELA 2 – Tempo de trabalho disponível

**Tempo disponível no mês de Março/2011**

Número de dias	31
(-) Sábados, Domingos e Feriados	11
(=) Dias úteis	20
(x) Quantidade de horas por dias (hrs)	8,80
(=) Número de horas disponíveis	176

Fonte: Autores da pesquisa

Para o cálculo dos custos com mão-de-obra levou-se em consideração os funcionários registrados em cada departamento, inclusive estagiários, ativos no mês de março de 2011.

A Tabela 3 apresenta os custos com mão de obra da Gerencial Contabilidade para que ela possa prestar os serviços às empresas clientes, sendo separados por departamentos.

TABELA 3 – Departamentalização dos custos com mão-de-obra

Custo/Departamento	Contábil	Fiscal	DP	Registro	Administração	Total
Salário	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$ 1.000,00	R\$
Pró-labore					R\$ 3.560,00	R\$ 3.560,00
Bolsa Estágio			R\$ 600,00			R\$ 600,00
Provisão de férias	R\$ 325,00	R\$ 350,00	R\$ 125,00	R\$ 83,33	R\$ 83,33	R\$ 966,67
1/3 Férias	R\$ 9,03	R\$ 9,72	R\$ 3,47	R\$ 2,31	R\$ 2,31	R\$ 26,85
Provisão de 13º	R\$ 325,00	R\$ 350,00	R\$ 125,00	R\$ 83,33	R\$ 83,33	R\$ 966,67
FGTS 8%	R\$ 364,72	R\$ 392,78	R\$ 140,28	R\$ 93,52	R\$ 93,52	R\$ 1.084,81
Vale Transporte	R\$ 276,00	R\$ 276,00	R\$ 184,00	R\$ 92,00		R\$ 828,00
Alimentação	R\$ 420,00	R\$ 420,00	R\$ 280,00	R\$ 140,00	R\$ 140,00	R\$ 1.400,00
<b>(=) Total</b>	<b>R\$</b>	<b>R\$</b>	<b>R\$</b>	<b>R\$</b>	<b>R\$ 4.962,50</b>	<b>R\$</b>
Nº de funcionários	03	03	02	01	03	12
Horas disponíveis	528	528	296	176	528	2.056
<b>Custo por hora</b>	<b>R\$ 10,64</b>	<b>R\$ 11,36</b>	<b>R\$ 9,99</b>	<b>R\$ 8,49</b>	<b>R\$ 9,40</b>	<b>R\$ 10,23</b>

Fonte: Autores da pesquisa

Verifica-se na Tabela 3 que o custo com mão-de-obra incorrido no mês da pesquisa totalizaram R\$ 21.033,00. O valor total de cada departamento irá compor os custos totais para posteriormente serem alocados de acordo com o tempo consumido por cada empresa cliente analisada.

Os custos/despesas indiretos identificados são referentes ao desembolso para o funcionamento da empresa. Os custos/despesas identificados (Tabela 4) totalizam o valor de R\$ 4.269,11 e se referem ao total dos custos/despesas indiretos durante o mês de março de 2011. Equivalem-se a custos para os departamentos da Gerencial Contabilidade. Por esse motivo foi necessário realizar a distribuição desses custos/despesas por meio de um critério de rateio uma vez que foram considerados custos/despesas indiretos do período.

TABELA 4 – Critério de rateio dos custos/despesas indiretos

Despesas/Deptos	Total	Critério de rateio
<b>Aluguel</b>	R\$ 1.920,00	Área ocupada
<b>Energia</b>	R\$ 656,31	Nº de equipamentos por departamento
<b>Telefone</b>	R\$ 612,43	Nº de ramais por departamento
<b>Internet</b>	R\$ 89,90	Nº de pontos para internet em utilização
<b>Transporte e pedágio</b>	R\$ 25,50	Dividido igualmente aos departamentos
<b>Despesas com Veículos e Moto</b>	R\$ 554,24	Dividido igualmente aos departamentos
<b>Assinaturas (Consultoria)</b>	R\$ 219,80	Dividido igualmente aos departamentos
<b>Café/Lanches</b>	R\$ 66,85	Dividido igualmente aos departamentos



<b>Manutenção Programa</b>	100,94	100,94	100,94	0,00	0,00	<b>302,83</b>
<b>Total</b>	<b>1.613,17</b>	<b>1.423,28</b>	<b>1.024,31</b>	<b>750,45</b>	<b>1.377,91</b>	<b>6.189,11</b>

Fonte: Autores da pesquisa

Os custos/despesas diretos foram alocados conforme apresentados na Tabela 7.

Os custos com depreciação foram considerados como diretos, pois foram alocados conforme relatório de controle de depreciação, onde foi possível identificar o valor depreciado de cada bem por departamento no mês de março de 2011.

O valor referente a Mensalidade Estágio refere-se ao valor gasto com agentes de integração empresa-escola, e estes custos foram destinados diretamente ao departamento que possuísse estagiários contratados.

TABELA 7 – Alocação dos custos/despesas diretos

<b>Custos/despesas</b>	<b>Contábil</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Pessoal</b>	<b>Registro</b>	<b>Administração</b>	<b>Total</b>
<b>Despesa bancária</b>					R\$ 26,00	<b>R\$ 26,00</b>
<b>Mensalidade Estágio</b>			R\$ 120,00			<b>R\$ 120,00</b>
<b>Cartório</b>					R\$ 37,00	<b>R\$ 37,00</b>
<b>Depreciação</b>	R\$ 88,36	R\$ 27,17	R\$ 25,60	R\$ 40,80	R\$ 15,43	<b>R\$ 197,36</b>
<b>Anuidades/Taxas</b>					R\$ 127,24	<b>R\$ 127,24</b>
<b>Total</b>	<b>R\$ 88,36</b>	<b>R\$ 27,17</b>	<b>R\$ 145,60</b>	<b>R\$ 40,80</b>	<b>R\$ 205,67</b>	<b>R\$ 507,60</b>

Fonte: Autores da pesquisa

O custo total por departamento é a somatória dos custos com mão-de-obra, mais custos/despesas diretos e indiretos, cujo valores estão apresentados na Tabela 8.

Para cálculo do custo por hora trabalhada dos departamentos, foi considerado o número de funcionários de cada departamento multiplicando-se pela quantidade de horas disponíveis no mês de março de 2011 (Tabela 2). Vale ressaltar que no departamento pessoal, onde possui um estagiário, foi considerado a carga horária de trabalho deste reduzida, sendo 6 horas diárias multiplicadas por 20 dias úteis.

TABELA 8 – Custos totais por departamentos (Em reais R\$)

<b>Custo total</b>	<b>Contábil</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Pessoal</b>	<b>Registro</b>	<b>Administração</b>	<b>Total</b>
Mão-de-obra	5.619,75	5.998,50	2.957,75	1.494,50	4.962,50	<b>21.033,00</b>
Custos/despesas diretos	88,36	27,17	145,60	40,80	205,67	<b>507,60</b>
Custos/despesas indiretos	1.613,17	1.423,28	1.024,31	750,45	1.377,91	<b>6.189,11</b>
<b>Total</b>	<b>7.321,28</b>	<b>7.448,95</b>	<b>4.127,66</b>	<b>2.285,75</b>	<b>6.546,08</b>	<b>27.729,71</b>
Nº de funcionários	03	03	02	01	03	12
Horas disponíveis (hrs)	528	538	296	176	528	2.056
<b>Custo por hora</b>	<b>13,87</b>	<b>14,11</b>	<b>13,94</b>	<b>12,99</b>	<b>12,40</b>	<b>13,49</b>

Fonte: Autores da pesquisa

Conforme citado anteriormente, foram selecionadas seis empresas para testar o modelo de departamentalização dos custos apresentado nesta pesquisa.

O teste parte das premissas de identificação de custos por empresa conforme o modelo desenvolvido. A precificação foi feita a partir da metodologia desenvolvida na pesquisa e comparação com o valor cobrado destas empresas atualmente.

O valor do honorário cobrado foi informado pelos sócios da empresa objeto do estudo de caso, Gerencial Contabilidade LTDA-ME.

A Tabela 9 demonstra o valor do custo total por departamento em função das horas demandadas para execução das atividades em cada empresa cliente.

TABELA 9 – Custos por departamento para cada empresa cliente (Em reais R\$)

<b>Empresa cliente</b>	<b>Contábil</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Pessoal</b>	<b>Registro</b>	<b>Administração</b>	<b>Total</b>
<b>Empresa 1</b>	665,76	1.800,44	27,88	64,95	483,60	<b>3.042,63</b>
<b>Empresa 2</b>	2.074,95	1.411,00	501,84	129,90	744,00	<b>4.861,69</b>
<b>Empresa 3</b>	1.220,56	70,55	245,34	64,95	310,00	<b>1.911,40</b>
<b>Empresa 4</b>	1.220,56	1.693,20	69,70	38,97	186,00	<b>3.208,43</b>
<b>Empresa 5</b>	244,11	112,88	27,88	12,99	124,00	<b>521,86</b>
<b>Empresa 6</b>	244,11	14,11	27,88	12,99	37,20	<b>336,29</b>

Fonte: Autores da pesquisa

O valor expresso em cada departamento está composto dos custos diretos e indiretos explicitados em tabelas anteriores.

Para se calcular o preço da prestação de serviço, utilizou-se a metodologia do *Mark up*, quando foi calculado o preço da prestação de serviços, cuja base foram os custos e a margem de lucro desejada.

Não foi foco desta pesquisa buscar o *Mark up* ideal ou evidenciá-lo. Sabe-se que em empresas de contabilidade a agregação de valor é medida muito mais pelo capital intelectual aplicado as atividades do que propriamente aos custos operacionais.

Há evidências de que os custos são relativamente baixos em função do honorário praticado, o que é demonstrado na tabela abaixo (Tabela 10).

TABELA 10 – Percentual dos custos em relação ao honorário

<b>Empresa cliente</b>	<b>Custo total (R\$)</b>	<b>Honorário praticado (R\$)</b>	<b>% Custo/Honorário</b>
<b>Empresa 1</b>	3.042,63	5.750,00	52,92
<b>Empresa 2</b>	4.861,69	10.840,00	44,85
<b>Empresa 3</b>	1.911,40	3.536,30	54,05
<b>Empresa 4</b>	3.208,43	3.233,00	99,24
<b>Empresa 5</b>	521,86	1.100,00	47,44
<b>Empresa 6</b>	336,29	545,00	61,70
<b>Total</b>	<b>13.882,31</b>	<b>25.004,30</b>	<b>55,52</b>

Fonte: Autores da pesquisa

Os resultados apresentados na Tabela 10 mostram que, em média os custos totais compõem 55,52% do honorário cobrado, confirmando o que foi citado anteriormente sobre custos relativamente baixos.

Para fins de elucidar a formação de preço, parte-se do pressuposto da margem de valor agregado definida na legislação fiscal.

Para as empresa optantes pelo Lucro Presumido de serviços contábeis, estima-se que o Lucro é de 32%, e para fins de aplicação foi utilizado o percentual de 30% para cobertura dos custos fixos e formação de lucro como base de *Mark up*.

Vale destacar, que a Gerencial Contabilidade está enquadrada no Regime de Tributação do Simples Nacional, consultadas as tabelas verificou-se que a alíquota é de 7,47%.

Diante disso, a tabela abaixo demonstra a formação do valor do honorário contábil.

TABELA 11 – Cálculo do honorário contábil

<b>Empresa cliente</b>	<b>Custo total (R\$) (A)</b>	<b>Mark up (B)</b>	<b>Resultado (R\$) (A*B)</b>	<b>Impostos (C)</b>	<b>Honorário ideal (R\$) (A*B*C)</b>
<b>Empresa 1</b>	3.042,63	1,30	3.955,41	1,08	4.274,74
<b>Empresa 2</b>	4.861,69	1,30	6.320,20	1,08	6.830,43

<b>Empresa 3</b>	1.911,40	1,30	2.484,83	1,08	2.685,43
<b>Empresa 4</b>	3.208,43	1,30	4.170,96	1,08	4.507,68
<b>Empresa 5</b>	521,86	1,30	678,42	1,08	733,19
<b>Empresa 6</b>	336,29	1,30	437,18	1,08	472,47

Fonte: Autores da pesquisa

A metodologia utilizada parte do princípio de que o tributo sobre a venda dos serviços não é da empresa e sim de quem adquire o serviço, desta forma a coluna C da Tabela 11 considera o valor do imposto do Simples Nacional conforme cálculo abaixo:

$$\boxed{100\% - 7,47\% = 92,53\% \text{ após divide-se } 100 / 92,53 = 1,08}$$

Assim fora aplicado o *Mark up* sobre os custos, e sobre este valor foi embutido o custo tributário da empresa, chegando-se assim ao valor final do honorário contábil (Tabela 12).

A metodologia foi aplicada para as seis empresas selecionadas na amostra da pesquisa. Ressalta-se que as empresas são clientes da empresa objeto do estudo de caso.

TABELA 12 – Honorário contábil calculado para cada empresa cliente

<b>Empresa cliente</b>	<b>Honorário calculado</b>
<b>Empresa 1</b>	4.274,74
<b>Empresa 2</b>	6.830,43
<b>Empresa 3</b>	2.685,43
<b>Empresa 4</b>	4.507,68
<b>Empresa 5</b>	733,19
<b>Empresa 6</b>	472,47

Fonte: Autores da pesquisa

Para fins de analisar se os honorários praticados estão dentro da normalidade cobrindo os custos demandados pelas atividades executados, foi feita a comparação do honorário calculado com o praticado pela Gerencial Contabilidade no mês da pesquisa.

TABELA 13 – Comparação do honorário calculado com o honorário praticado

<b>Empresa cliente</b>	<b>Honorário ideal (R\$)</b>	<b>Honorário praticado (R\$)</b>	<b>Varição (%)</b>
Empresa 1	4.274,74	5.750,00	34,51
Empresa 2	6.830,43	10.840,00	58,70
Empresa 3	2.685,43	3.536,30	31,68
Empresa 4	4.507,68	3.233,00	(28,28)
Empresa 5	733,19	1.100,00	50,03
Empresa 6	472,47	545,00	15,35

Fonte: Autores da pesquisa

Observa-se que para a maioria das empresas (1, 2, 3, 5 e 6) a variação foi positiva em relação ao honorário calculado, o que representa um excelente indicador, pois conforme observou-se na Tabela 13, o honorário praticado possui uma margem de valor agregado que supre todo o custo dos serviços prestados.

Apesar da Empresa 4 ter apresentado um valor de honorário abaixo do ideal, com uma variação negativa, não poderá ser considerada esta uma variável ruim ou que consome recurso, devido exatamente pela diversificação elevada da margem de valor das demais atividades.

Conforme identificado, mas por questões de limitação de dados desta pesquisa, a alta margem de valor agregado se repete para os demais clientes analisados.

## 5 Conclusões

A partir dos resultados apresentados, pôde-se observar a importância da contabilidade de custos para auxiliar ao gestor da Gerencial Contabilidade a tomar decisões, no que tange ao valor dos honorários de seus serviços.

Evidenciou-se no estudo de caso que a maioria das empresas clientes pesquisadas encontravam-se com o honorário, no mês da pesquisa, acima do ideal calculado por meio da margem de lucro preestabelecida, exceto em uma empresa cliente, o que mesmo assim não comprometeu o faturamento da Gerencial Contabilidade naquele período.

Desta forma, o gestor irá ter um melhor controle dos seus custos, podendo evitar que ocorram falhas nos cálculos dos serviços prestados.

Com o mercado em grande concorrência, é importante que a formação do preço dos serviços não seja orientada apenas através dos custos. Entretanto, como é possível observar nesta pesquisa, o conhecimento sobre os custos é indispensável, pois demonstrará se a empresa está trabalhando abaixo ou acima da margem de lucro desejada. Essa informação também evitará que se onerem alguns clientes cobrindo valores baixos de outros.

Vale destacar que, outro ponto importante em se conhecer os custos da prestação dos serviços é que, com essas informações o gestor poderá trabalhar melhor a sua margem de lucro, controlando-a conforme sua necessidade, podendo também conhecer a estrutura de seus custos, sabendo qual departamento é o que apresenta maiores gastos ou qual custo é o que mais onera os serviços, para assim, poder controlá-los e fazer com que a empresa mantenha-se competitiva no mercado.

Diante disto, chega-se a resposta para o problema apresentado no início deste trabalho, em que, o uso da metodologia de departamentalização permitirá sim ao gestor uma maior segurança na análise dos custos, possibilitando uma melhor tomada de decisão.

Apesar de ter sido identificado que em apenas uma empresa cliente estar sendo cobrado um honorário abaixo do ideal, de todas analisadas, o estudo considera-se relevante, em virtude de a empresa não utilizar de todas as informações sobre sua estrutura de custos, estipulando seus honorários de forma aleatória, adotando apenas bom senso, experiências e as recomendações do Conselho Regional de Contabilidade.

A partir desse estudo, a Gerencial Contabilidade poderá adotar um melhor controle dos custos da prestação dos seus serviços, analisando esses resultados periodicamente. Dessa forma, a empresa poderá se manter no mercado, ser competitiva e, ainda, conseguir melhorar o retorno sobre seu investimento.

## 6 – Referencias

BELTRAME, L. D. **Análise da departamentalização em uma empresa hospitalar:** um estudo de caso. Rev. Eletrônica de Contabilidade Curso de Ciências Contábeis UFSM. v. 1, n. 3. mar-mai, 2005.

BERNARDI, L. A. **Política e formação de preços:** uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CFC. Resolução CFC nº 825/98. **Estatuto dos Conselhos de Contabilidade.**

CHIAVENATO, I. **Administração:** teoria, processo e prática. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

CHIAVENATO, I. **Introdução à teoria geral da administração:** uma visão abrangente da moderna administração das organizações. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

CHING, H. Y. **Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Prentice Hall, 2006.

- CURY, A. **Organização e métodos:** uma visão holística. 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2010.
- FIGUEIREDO, S.; FABRI, P. E. **Gestão de Empresas Contábeis.** São Paulo: Atlas, 2000.
- GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social** 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2009. 200p.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos.** 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- KROETZ, C. E. S. **Apostila de contabilidade de custos I.** Porto Alegre, 2001.
- LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos – Contém custeio ABC.** São Paulo: Atlas, 1997.
- LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LYRA, R. L. W. C. **Uma contribuição a mensuração do resultado econômico da decisão de investimento em qualidade em empresas de serviços contábeis: uma abordagem da gestão econômica.** Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2002. 127 p.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão.** 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- OLIVEIRA, D. P. R de. **Sistemas, organização e métodos:** uma abordagem gerencial. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- SILVA, A.C.R. **Metodologia da pesquisa aplicada para empresas contábeis.** 2003, 135f. dissertação de mestrado (Pós-Graduação em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.
- THOMÉ, I. **Empresas de Serviços Contábeis: Estrutura e Funcionamento.** São Paulo: Atlas, 2001.