

# Implantação de método de custeio em empresa de prestação de serviços

**Blênio César Severo Peixe** (UFPR) - blenio@ufpr.br

**Mayla Cristina Costa** (UFPR) - cmayla@usp.br

## **Resumo:**

*Este trabalho surgiu em função da necessidade de implantação de um método de gestão de custos para uma empresa de prestação de serviços de pequeno porte, com o cuidado de não onerá-la em termos de gastos adicionais e peracionalização a ponto de tornar-se inviável financeiramente. A metodologia utilizada no desenvolvimento do trabalho foi a pesquisa-ação, termo genérico para pesquisas que são orientadas para ação. A metodologia de pesquisa-ação caracteriza-se pela existência de dois objetivos, um prático e um teórico. O objetivo prático refere-se à implantação propriamente dita de um sistema de custeio, o teórico caracteriza-se em um maior entendimento na academia acerca da implantação de um sistema de custos por empresa, que além de pequeno porte, é também atuante na área de prestação de serviços. Para atingir os objetivos prático e teórico foram estruturados os fundamentos dos estudos de sistemas de distribuição e rateio, identificadas e descritas as atividades desenvolvidas e os custos envolvidos, analisada a viabilidade dos benefícios do sistema de custeio e elaborada sua implantação. Essas etapas foram desenvolvidas com a utilização de pesquisa exploratória. Em virtude do trabalho desenvolvido e da metodologia de custeio proposta em atendimento às necessidades da empresa estudada, o sistema mostrou-se eficiente e eficaz.*

**Palavras-chave:** *Prestação de Serviços. Pequena Empresa. Gestão de Custos*

**Área temática:** *Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas*

## **Implantação de método de custeio em empresa de prestação de serviços**

### **Resumo**

Este trabalho surgiu em função da necessidade de implantação de um método de gestão de custos para uma empresa de prestação de serviços de pequeno porte, com o cuidado de não onerá-la em termos de gastos adicionais e operacionalização a ponto de tornar-se inviável financeiramente. A metodologia utilizada no desenvolvimento do trabalho foi a pesquisa-ação, termo genérico para pesquisas que são orientadas para ação. A metodologia de pesquisa-ação caracteriza-se pela existência de dois objetivos, um prático e um teórico. O objetivo prático refere-se à implantação propriamente dita de um sistema de custeio, o teórico caracteriza-se em um maior entendimento na academia acerca da implantação de um sistema de custos por empresa, que além de pequeno porte, é também atuante na área de prestação de serviços. Para atingir os objetivos prático e teórico foram estruturados os fundamentos dos estudos de sistemas de distribuição e rateio, identificadas e descritas as atividades desenvolvidas e os custos envolvidos, analisada a viabilidade dos benefícios do sistema de custeio e elaborada sua implantação. Essas etapas foram desenvolvidas com a utilização de pesquisa exploratória. Em virtude do trabalho desenvolvido e da metodologia de custeio proposta em atendimento às necessidades da empresa estudada, o sistema mostrou-se eficiente e eficaz.

Palavras-chave: Prestação de Serviços. Pequena Empresa. Gestão de Custos

Área Temática: Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas

### **1 Introdução**

A presente produção acadêmica surgiu em função da necessidade de implantação de um método de custeio para uma organização de prestação de serviços de pequeno porte, com o cuidado de não onerá-la em termos de gastos adicionais e operacionalização a ponto de tornar-se inviável financeiramente. A utilização de um sistema de custeio por uma prestadora de serviços contribuiu para a identificação dos custos proporcionando uma melhor demonstração da relevância de seus gastos, o que facilitou o processo de decisões estratégicas e por consequência o aumento de sua competitividade.

A metodologia utilizada no desenvolvimento do trabalho foi a pesquisa-ação, definida como uma estratégia de pesquisa social que resulta do envolvimento do pesquisador, sendo passível a agregação de vários métodos ou técnicas de pesquisa, com os quais se estabelece uma estrutura coletiva, participativa e ativa ao nível da captação de informação (THIOLLENT, 1997; EDEN E HUXHAM, 2002). Compreende-se pesquisa-ação como termo genérico para pesquisas que são orientadas para ação. A metodologia de pesquisa-ação caracteriza-se pela existência de dois objetivos, um prático e um teórico. Objetiva resolver problemas sociais ou organizacionais em conjunto aos que estão experimentando estes problemas, ao mesmo tempo, pretende contribuir ao conhecimento científico. O teórico neste caso caracteriza-se em um maior

entendimento na academia acerca da implantação de um sistema de custos por empresa, que além de pequeno porte, é também atuante na área de prestação de serviços.

Para atingir os objetivos prático e teórico foram estruturados os fundamentos dos estudos de sistemas de distribuição e rateio, identificadas e descritas as atividades desenvolvidas e os custos envolvidos, analisada a viabilidade dos benefícios do sistema de custeio e elaborada sua implantação. Essas etapas foram desenvolvidas com a utilização de pesquisa exploratória tendo por objetivo tornar o problema mais explícito. Também se utilizou a técnica de pesquisa estudo de caso, tendo como característica aprofundar e detalhar o conhecimento sobre o assunto. O universo dessa pesquisa foi uma empresa de prestação de serviços em assistência técnica jurídica, sediada na cidade de Curitiba, PR.

A identificação dos custos envolvidos foi realizada após conhecimento das atividades desenvolvidas na empresa, através de entrevistas com os proprietários e principais colaboradores visando obter um panorama geral. Em outra etapa foi realizada uma busca de um sistema de distribuição e rateio que melhor adaptasse à situação analisada, sendo este o ponto de maior dificuldade neste trabalho, tendo em vista a complexidade da quantificação dos custos e despesas envolvidos, bem como da necessidade de viabilizar sua implantação em termos de custo e operacionalização.

Definido o sistema, como última etapa do trabalho, foram desenvolvidas ferramentas de controle para acompanhamento e quantificação dos custos envolvidos em cada atividade da elaboração de um serviço, com utilização de planilhas *Microsoft Excel*. As referidas ferramentas de controle foram implantadas somente após realização de alguns testes, mediante simulação de vários casos envolvendo alguns serviços da empresa. Além do diagnóstico, o resultado final do projeto foi obtido com a implantação do sistema de custeio elaborado em função da operacionalização dos objetivos específicos e a partir da metodologia proposta, o qual se mostrou eficiente para a empresa analisada.

## **2 Custos nas empresas prestadoras de serviços**

No mundo moderno econômico há um significativo crescimento das empresas prestadoras de serviços. Historicamente, já houve fases em que as tarefas dominantes eram as primárias (agricultura e agropecuária), depois com as atividades marítimas e com os mercadores houve a fase das atividades comerciais e com o fim da Revolução Industrial da Inglaterra o predomínio foi das atividades comerciais, agora se vive a fase em que as prestadoras de serviços têm um destaque cada vez maior.

De acordo com Oliveira e Perez Jr. esse crescimento pode ser justificado pelos seguintes motivos:

- Automação e informatização dos processos industriais que reduzem a participação da mão de obra;
- Pressão sindicalista para melhoria das condições de trabalho o que aumentou os investimentos em robótica e eliminou o trabalho do ser humano em várias atividades insalubres;
- Terceirização de atividades que não agregavam valor às atividades principais, por serem complexas e incompatíveis com as metas da empresa;

- Aumento na procura por melhor qualidade de vida, o que motivou os investimentos em atividades de serviços ligadas ao lazer, ao turismo, à cultura, aos esportes etc.;
- A globalização dos mercados financeiros e de capitais, o que motivou o investimento em estruturas nas áreas de informática, escritórios de consultorias financeiras e jurídicas, auditores e contadores. (OLIVEIRA E PEREZ JR.,2000)

Nas empresas prestadoras de serviços o custo é representado pela mão de obra, que na maioria das vezes é especializado, pois normalmente são escritórios de advocacia, engenharia auditoria, contabilidade, perícias etc. A apuração dos custos em empresas prestadoras de serviços é menosprezada. Pelo fato de não possuírem estoques, elas, na maioria das vezes, não se preocupam em controlar os custos de seus serviços e clientes. Em geral, a preocupação neste tipo de empresa é apenas com o controle financeiro. Porém, o controle dos custos pode ser uma ferramenta essencial para atingir objetivos contábeis e fiscais ou para tomada de decisão. Quando o objetivo é contábil e fiscal, a apuração é mais padronizada e rígida, pois deve obedecer a legislação brasileira e quando utilizado para tomada de decisão, o método de apuração de custos têm grande flexibilidade e a empresa opta pelo método que mais lhe convém.

As prestadoras de serviços têm pontos comuns com as indústrias no que diz respeito a controle de custos, conforme Lins (2005, p. 74) “questões como ordem de produção, margem de contribuição e ponto de equilíbrio são passíveis de aplicação em muitas empresas de serviços”. Apesar dos pontos em comum, indústrias e prestadoras de serviços possuem várias diferenças na apuração de seus custos, conforme demonstrado no quadro a seguir:

Empresas de Serviços	Empresas Industriais
A maioria dos gastos é indireta e fixa.	A maioria dos custos é fixa, existindo uma parte relevante de variáveis.
Pouco ou nenhum estoque, portanto, inexistência de controles sobre este.	Necessidade de estoque mínimo.
Pouca relevância na classificação de despesas e custos.	Necessidade de controle de estoques permanentes.
Gastos incorridos, na maioria dos casos, bem antes da execução do serviço.	Necessidade da correta classificação em custos e despesas.
Em alguns casos, pouca relevância dos custos marginais.	Parte dos custos e despesas relaciona-se diretamente com a produção e a venda.

Quadro 1 – Diferenças na apuração de custos (Fonte: LINS, 2005)

Sobre os aspectos contábeis nas indústrias e empresas de serviços, Peres Jr. (1999, p. 144) afirma que “não há diferenças relevantes nos aspectos conceituais. Boa parte dos conceitos de custos e análises válidos para uma indústria também são verdadeiros para as prestadoras de serviços”. Assim como nas indústrias, as empresas prestadoras de serviços também possuem custos fixos, variáveis, diretos e indiretos.

Nas indústrias, para se dar início ao processo produtivo de um determinado produto emite-se uma ordem de produção (OP). A OP é utilizada em cada etapa do processo de fabricação

e acompanha o produto até seu acabamento. Nas prestadoras de serviços utiliza-se a ordem de serviços (OS) que segue a mesma metodologia das ordens de produção.

As ordens de serviços (OS) ou de produção (OP), de acordo com Perez Jr., têm as seguintes características:

- Contêm campos próprios para: as anotações dos custos, identificação dos departamentos e funcionários responsáveis, número da OS para identificação e controle, descrição do serviço objeto da OS aberta, datas de início e conclusão do serviço.
- São emitidas e seus custos são acumulados para cada produto ou serviço;
- São utilizadas para acumular os custos com os materiais diretos, mão de obra aplicada e as parcelas correspondentes aos custos indiretos, calculados por meio de rateio;
- Os custos indiretos de fabricação são registrados nas contas departamentais e, posteriormente, transferidos às ordens de produção completadas. (PERES JR.1999)

A correta utilização da OS é fundamental para a apuração dos custos, pois ela identifica os materiais utilizados, as horas de trabalho aplicadas para a realização dos serviços e os custos que devem ser atribuídos ao serviço realizado. Essas informações serão utilizadas para efeito de controle interno, correta apuração dos custos de cada OS e posterior atribuição de responsabilidades.

### **3 Metodologia de pesquisa**

Macke(2006) afirma que a pesquisa-ação é uma estratégia de pesquisa aplicada de natureza participativa e, portanto deve preocupar-se com a elaboração de diagnósticos, a identificação de problemas e a solução dos mesmos. A pesquisa-ação pode ser realizada com a intenção de solução coletiva a determinada solução-problema, dentro de um processo de mudança planejada. Quatro características definem pesquisa-ação (GREENWOOD E LEVIN, 2006):

1. A pesquisa-ação é uma investigação na qual há uma co-produção de conhecimentos entre os participantes e os pesquisadores por meio de processos comunicativos. Desse modo pesquisa-ação foca em pesquisa em ação e não em pesquisa sobre ação. Trabalha através de um processo cíclico de forma consciente e deliberativa (1) planejamento (2) tomar ação (3) avaliar a ação (4) tomar ações futuras e assim por diante.
2. É participativa e democrática. Trata a diversidade de experiências e de capacidades dentro do grupo local como uma oportunidade para enriquecimento do processo pesquisa/ação. Os membros que estão sendo estudados participam ativamente do processo cíclico de ação/reflexão. Isso leva a considerar uma pesquisa com pessoas, muito mais do que acerca de pessoas.
3. Ação concorre com resultados válidos de pesquisa. O objetivo é construir corpo científico de conhecimento, além da ação efetiva.

Deste modo na fase de planejamento procurou-se conhecer a equipe e caracterizar a empresa procurando um diagnóstico de seus problemas.

### **3.1 Roteiro de entrevistas realizadas na empresa na fase preliminar**

As entrevistas na empresa foram realizadas com seus proprietários e seus colaboradores, mediante questionamentos que visam conhecer as atividades desenvolvidas, a forma de administração destas atividades, os processos de elaboração dos trabalhos, os custos envolvidos, entre outros.

### **3.2 Roteiro de entrevista com os proprietários**

Esta entrevista levantou as seguintes informações dos proprietários:

1. Os senhores foram os fundadores da empresa, sendo os únicos sócios? Há quanto tempo?
2. Quais os principais clientes?
3. Resumidamente, quais as principais atividades desenvolvidas pela empresa?
4. Quais as principais dificuldades encontradas no desenvolvimento destas atividades?
5. Existe atualmente algum tipo de controle de custos? Em caso afirmativo, em que consiste?
6. Os colaboradores são remunerados em valor fixo mensal, por hora ou por tarefa?
7. Existem atividades realizadas por terceirizados? Em caso afirmativo, quais as atividades e qual a forma de sua remuneração?
8. Quais os materiais envolvidos na elaboração e produção dos trabalhos? e
9. Como são realizadas as compras da empresa? Existem fornecedores fixos?

### **3.3 Roteiro de entrevista com colaboradores**

Os colaboradores responderam as seguintes perguntas:

1. Há quanto tempo trabalha na empresa?
2. Em qual departamento trabalha e, resumidamente, quais atividades que desenvolve?
3. Quais as principais dificuldades encontradas no desenvolvimento destas atividades?
4. É realizado algum tipo de controle de horas e/ou consumo de materiais em seu departamento? e
5. Quais os materiais envolvidos na elaboração e produção dos trabalhos realizados em seu departamento?

Concluídas as entrevistas, foi realizado o acompanhamento presencial das atividades desenvolvidas em cada departamento, propiciando a observação e obtenção das rotinas e outros dados que foram utilizados na quantificação dos custos e projeção do método de custeio a ser adotado. Para o desenvolvimento de um sistema de custeio personalizado em função das necessidades da empresa, que é a proposta do presente trabalho, foram identificados os custos e despesas.

#### 4 Caracterização da empresa e diagnóstico empresarial

A empresa objeto do estudo está sediada na cidade Curitiba/PR, com 08 anos de atuação no ramo de perícias (judiciais e extrajudiciais), é considerada uma empresa de pequeno porte. A equipe técnica da empresa analisada é constituída por profissionais multidisciplinares, distribuídos na forma a seguir descrita:

- 01 Engenheiro Civil com Pós Graduação em Finanças;
- 01 Bacharel em Direito
- 01 Bacharel em Ciências Contábeis;
- 01 Bacharel em Economia;
- 01 Administrador de Empresas;
- 04 Acadêmicos de Ciências Econômicas; e
- 02 Acadêmicos de Administração.

As áreas de atuação da empresa são distribuídas segundo as atividades desenvolvidas, sendo estas identificadas na forma a seguir descritas:

- Prestação de contas de conta corrente;
- Prestação de contas de contratos de cartão de crédito;
- Prestação de contas de cadernetas de poupança;
- Elaboração de cálculos judiciais; e
- Outros trabalhos específicos, denominados pelos administradores como “TRABALHOS ESPECIAIS”.

Em função da diversidade das atividades desenvolvidas, bem como, da necessidade de otimização dos trabalhos, as equipes foram divididas em departamentos distintos, conforme demonstrado no cronograma funcional a seguir reproduzido:

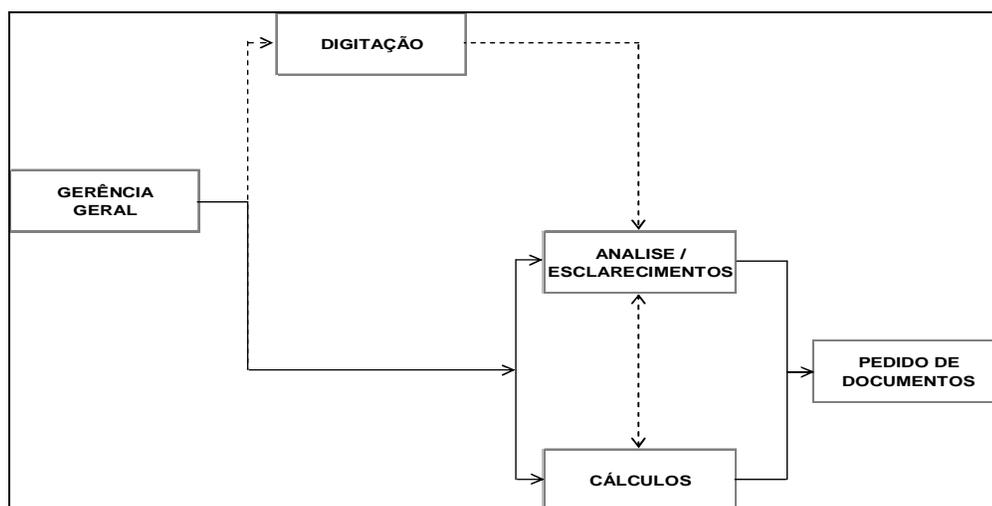


Figura 1 – Funcionograma desenvolvido pelos envolvidos

A rotina dos trabalhos desenvolvidos pela empresa segue basicamente os passos a seguir descritos:

- a) O contato com o cliente para recebimento do serviço e ajustes de prazos para entrega é realizado pela Gerência Geral;
- b) O recebimento do serviço, o cadastro, a análise prévia da matéria e a distribuição para execução, são realizado pela Gerência Geral;
- c) A reprodução dos extratos em planilhas Excel e sua reconstituição física são realizadas pelo departamento de Digitação;
- d) A análise dos lançamentos, a elaboração de esclarecimentos e a reprodução de fotocópias dos extratos reconstituídos são realizadas pelo departamento de Análise / Esclarecimentos;
- e) A verificação de encargos debitados e os cálculos das taxas correspondentes são realizados pelo departamento Cálculo;
- f) A classificação dos lançamentos não devidamente identificados, a verificação da necessidade de documentos comprobatórios e a elaboração do pedido de documentos ao cliente são realizadas pelo departamento de Pedido de Documentos;
- g) O trabalho depois de concluído e revisado pela Gerência Geral, é entregue ao cliente;
- h) Após entrega dos trabalhos, a Gerência Geral promove a baixa do cadastro;
- i) A rotina de um serviço é concluída com a baixa após autorização para emissão de nota fiscal e acusar o recebidos dos honorários correspondentes.

## 5 Descrição dos critérios e levantamento de custos

Para identificação e quantificação dos custos e despesas incorridas mensalmente na empresa analisada foi elaborada uma planilha com utilização do programa Microsoft Excel. Tendo em vista que os trabalhos realizados pela empresa são mensurados por número de anos de prestação de contas, inicialmente os custos e despesas foram identificados e classificados segundo sua aplicação, nos termos a seguir descritos:

- **Custos/despesas variáveis:** aqueles incorridos exclusivamente na elaboração dos trabalhos, possíveis de ser mensurados por ano de prestação de contas elaborada (impressão, encadernação, gravação de arquivos em CD, fotocópias e mão de obra variável);
- **Custos/despesas fixas:** aqueles incorridos mensalmente e aplicados diretamente na elaboração dos trabalhos, porém, não variáveis e não mensuráveis em função dos trabalhos realizados (locação de imóvel, condomínio, depreciação equipamentos informática, mão de obra fixa e despesas gerais); e
- **Custos/despesas não operacionais:** aqueles incorridos mensalmente, porém, não aplicados diretamente na elaboração dos trabalhos (despesas gerais).

Visando demonstrar e descrever os levantamentos realizados e os critérios adotados para identificação e quantificação dos custos e despesas na empresa analisada, foram adotados os dados mensais referentes ao ano de 2008. Inicialmente foram identificados os itens aplicados e consumidos na empresa analisada e seus respectivos custos unitários que serão utilizados na formação do custo e despesa de cada item.

Os custos de impressão foram inicialmente quantificados por folha impressa, apurando-se para média mensal de 2008 o valor de R\$ 0,14/folha, conforme quadro 2:

material	valor unitário	rendimento ou quantidade	valor por folha
CARTUCHO DE TINTA HP 97 - COLOR (C9363WL)	R\$ 59.5000	1,100.00	R\$ 0.0541
CARTUCHO DE TINTA HP 96 - BLACK (C8767WL)	R\$ 51.5000	900.00	R\$ 0.0572
PAPELA A4 - 90G	R\$ 0.0240	1.00	R\$ 0.0240
IMPRESSORA HP 6980	R\$ 0.0086	1.00	R\$ 0.0086
<b>CUSTO DE IMPRESSÃO POR FOLHA</b>			<b>R\$ 0.1439</b>

Quadro 2 - Custo de impressão por folha

O rendimento dos cartuchos de tinta da impressora foi mensurado em função dos valores históricos obtidos de levantamentos realizados pela empresa. Os trabalhos elaborados pela empresa, identificados por OS (ordem de serviço), possuem uma quantidade de folhas impressas fixas e uma quantidade de folhas variáveis representadas pelas folhas que constituem o item “esclarecimentos aos lançamentos solicitados”. A quantidade de folhas variáveis é identificada ao final de cada trabalho, sendo a quantidade de folhas fixas identificada no quadro a seguir:

item	quantidade de folhas
CAPA E FOLHAS DE ROSTO	6
NOTAS EXPLICATIVAS	5
DEMONSTRATIVO CE - CM	10
QUADRO RESUMO DE TAXAS	3
COMPARATIVO DE TAXAS	2
SUMÁRIO CD	2
<b>QDADE DE FOLHAS FIXAS ESTIMADAS POR PC</b>	<b>28</b>

Quadro 3 - Estimativa de folha impressas por PC

Os custos de encadernação foram inicialmente quantificados para volumes constituídos por no máximo 300 folhas, apurando-se para média mensal de 2008 o valor de R\$ 1,29/volume, conforme quadro a seguir:

material	valor unitário	quantidade	valor por volume
ACETATO A4 BRANCO	R\$ 0,5600	1,00	R\$ 0,5600
ACETATO A4 PRETO	R\$ 0,5600	1,00	R\$ 0,5600
COLCHETE AÇO N° 9	R\$ 0,0463	2,00	R\$ 0,0925
FITA ISOLANTE	R\$ 0,0013	10,00	R\$ 0,0128
SACO PLÁSTICO	R\$ 0,0680	1,00	R\$ 0,0680
<b>CUSTO DE ENCADERNAÇÃO POR VOLUME</b>			<b>R\$ 1,2933</b>

Quadro 4 - Custo de encadernação por volume

Assumindo seu papel na responsabilidade ecológica a que todas as empresa devem assumir atualmente, a empresa analisada substituiu a impressão mensal de milhares de folhas de planilhas de cálculo pela entrega dos trabalhos com a inclusão de uma mídia CD contendo todas estas planilhas em arquivos “PDF”. Os custos da mídia de CD, etiqueta de identificação, embalagem e fixação nos trabalhos totalizou o valor de R\$ 2,52/mídia, conforme quadro 5:

material	valor unitário	quantidade	valor por CD
CD VIRGEM	R\$ 0.6500	1.00	R\$ 0.6500
ETIQUETA PARA CD	R\$ 0.1925	1.00	R\$ 0.1925
CAIXA PARA CD	R\$ 0.8000	1.00	R\$ 0.8000
REFIL DE PORTA DVD	R\$ 0.5900	1.00	R\$ 0.5900
IMPRESSÃO ETIQUETA/FICHA	R\$ 0.1439	2.00	R\$ 0.2877
<b>CUSTO CD E ACESSÓRIOS</b>			<b>R\$ 2.5202</b>

Quadro 5 - Custo do CD e acessórios

O quadro de colaboradores da empresa analisada é constituído por profissionais com remuneração mensal fixa e por profissionais com remuneração variável em função da produção, recebendo, cada um, o valor de R\$ 4,56 por ano de prestação de contas elaborada, conforme quadro a seguir:

item	valor unitário	quantidade	valor por ano de PC
MÃO DE OBRA VARIÁVEL	R\$ 4.56	2.00	R\$ 9.12
<b>CUSTO MÃO DE OBRA VARIÁVEL POR ANO DE PC</b>			<b>R\$ 9.1200</b>

Quadro 6 - Custo mão de obra variável por ano de PC

O custo do imóvel ocupado pela empresa analisada é constituído pelo valor da locação, valor do IPTU e valor do condomínio, totalizando o valor mensal de R\$ 1.363,34. Tendo em vista a produção elaborada pela empresa analisada, correspondente a 749,42 anos de prestação de contas, o custo do imóvel no referido período correspondeu à importância de R\$ 1,82 por ano de prestação de contas, conforme quadro a seguir:

item	valor unitário	quantidade	valor por mês
LOCAÇÃO CONJUNTO COMERCIAL e IPTU	R\$ 760.5200	1.00	R\$ 760.5200
CONDOMÍNIO CONJUNTO COMERCIAL	R\$ 602.8200	1.00	R\$ 602.8200
<b>CUSTO MENSAL DO IMÓVEL</b>			<b>R\$ 1,363.3400</b>
NÚMERO DE ANOS DE PC NO PERÍODO			749.42
<b>CUSTO DO IMÓVEL POR ANO DE PC</b>			<b>R\$ 1.8192</b>

Quadro 7 - Custo do imóvel por ano de PC

Os custos gerais na prestação do serviço incorridos, representados pelos valores correspondentes a 90% da fatura de energia elétrica, 80% da fatura de telefonia, 80% do pró-labore do sócio “A” e 80% do INSS sobre pró-labore do sócio “A”, totalizaram a importância de R\$ 4.185,05, correspondentes a R\$ 5,58 por ano de prestação de contas em função da produção de 749,42 anos de prestação de contas no período, conforme quadro a seguir:

item / material	valor unitário	quantidade	valor por mês
ENERGIA ELÉTRICA (90%)	R\$ 188.9000	0.90	R\$ 170.0100
TELEFONE (80%)	R\$ 178.8000	0.80	R\$ 143.0400
PRÓ-LABORE SÓCIOS (80% sócio A)	R\$ 4,000.0000	0.80	R\$ 3,200.0000
INSS PRÓ-LABORE SÓCIOS (80% sócio A)	R\$ 840.0000	0.80	R\$ 672.0000
CUSTOS GERAIS MENSAL			R\$ 4,185.0500
NÚMERO DE ANOS DE PC NO PERÍODO			749.42
CUSTOS GERAIS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO			R\$ 5.5844

Quadro 8 - Custos gerais na prestação do serviço

O volume de fotocópia apurado pela empresa por OS (ordem de serviço), ou seja, por serviço realizado, totaliza o montante de 10 (dez) folhas, resultando um custo de fotocópias por OS, correspondente a R\$ 1,04, conforme quadro 8:

material	valor unitário	quantidade	valor por OS
LOCAÇÃO COPIADORA	R\$ 0.0800	10.00	R\$ 0.8000
PAPELA A4 - 90G	R\$ 0.0240	10.00	R\$ 0.2400
CUSTO DE FOTOCÓPIAS POR OS			R\$ 1.0400

Quadro 9 - Custo de fotocópias por OS

Atualmente a empresa analisada utiliza diretamente na produção 10 (dez) computadores, todos com monitor LCD e software original (Windows e Office), promovendo a substituição dos equipamentos com 5 (cinco) anos de uso. Com os dados retro descritos, pode-se concluir que valor de depreciação mensal dos computadores (CPU, monitores, teclado, mouse, softwares, etc.) totaliza a importância de R\$ 333,33. Tendo em vista a produção elaborada pela empresa analisada, correspondente a 749,42 anos de prestação de contas, o valor da depreciação dos computadores no referido período correspondeu à importância de R\$ 0,45 por ano de prestação de contas, conforme quadro a seguir:

item	valor unitário	quantidade	valor total dos computadores
COMPUTADOR (CPU / Monitor / Teclado / etc.)	R\$ 2.000,00	10,00	R\$ 20.000,00
VALOR TOTAL DOS COMPUTADORES			R\$ 20.000,00
PRAZO ESTIMADO PARA DEPRECIÇÃO FÍSICA TOTAL (em meses)			60
VALOR DEPRECIÇÃO MENSAL DOS COMPUTADORES			R\$ 333,3333
NÚMERO DE ANOS DE PC NO PERÍODO			749,42
VALOR DEPRECIÇÃO DOS COMPUTADORES POR ANO DE PC			R\$ 0,4448

Quadro 10 - Depreciação física computadores

Conforme já descrito, o quadro de colaboradores da empresa analisada é constituída por profissionais com remuneração mensal fixa e por profissionais com remuneração variável em função da produção. O quadro de mão de obra fixa, era constituído por 6 (seis) estagiários em período integral e 1 (um) estagiário em meio expediente. A empresa analisada concede a seus estagiários o benefício de vale transporte, vale alimentação, 13º salário e férias coletivas (15 dias por ano), resultando o custo mensal, de R\$ 7.597,70, correspondentes a R\$ 10,14 por ano de prestação de contas em função da produção de 749,42 anos de prestação de contas no período, conforme quadro 11:

item	valor unitário	quantidade	valor por mês
SALÁRIO ESTAGIÁRIO + CIEE (período integral)	R\$ 770,00	6,00	R\$ 4.620,00
SALÁRIO ESTAGIÁRIO + CIEE (meio expediente)	R\$ 440,00	1,00	R\$ 440,00
VALE TRANSPORTE	R\$ 1,90	308,00	R\$ 585,20
VALE ALIMENTAÇÃO	R\$ 10,00	132,00	R\$ 1.320,00
13º SALÁRIO (período integral)	R\$ 64,17	6,00	R\$ 385,00
13º SALÁRIO (meio expediente)	R\$ 36,67	1,00	R\$ 36,67
FÉRIAS COLETIVAS (15 dias - período integral)	R\$ 32,08	6,00	R\$ 192,50
FÉRIAS COLETIVAS (15 dias - meio expediente)	R\$ 18,33	1,00	R\$ 18,33
CUSTO MENSAL M-O FIXO			R\$ 7.597,70
NÚMERO DE ANOS DE PC NO PERÍODO			749,4
CUSTO DA MÃO DE OBRA REMUNERAÇÃO FIXA POR ANO DE PC			R\$ 10,1382

Quadro 11 - Custo mão de obra remuneração fixa por ano de PC

A empresa analisada realiza a contabilização e apuração de resultados segundo critério de lucro presumido, possuindo carga tributária correspondente a 11,33% do faturamento bruto, correspondentes à importância de R\$ 9,24 por ano de prestação de contas, conforme quadro 12:

item	percentual
COFINS	3.00%
PIS	0.65%
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	2.88%
IR	4.80%
PERCENTUAL TOTAL DE TRIBUTOS	11.33%
TRIBUTOS POR ANO DE PC	R\$ 9.2362

Quadro 12 - Tributos variáveis

Ainda a título de tributo, a empresa analisada faz recolhimento mensal de ISS FIXO no montante de R\$ 129,00. Tendo em vista a produção elaborada pela empresa analisada, correspondente a 749,42 anos de prestação de contas, o valor do ISS FIXO no referido período correspondeu à importância de R\$ 0,01 por ano de prestação de contas, conforme quadro 13 a seguir:

item	valor por mês
ISS FIXO	R\$ 129.00
CUSTO MENSAL ISS FIXO	R\$ 10.75
NÚMERO DE ANOS DE PC NO PERÍODO	749.42
CUSTO ISS FIXO POR ANO DE PC	R\$ 0.0143

Quadro 13 - Tributo fixo

Somando as parciais retro descritas, temos que o valor total dos tributos totalizou o montante de R\$ 9,25 por ano de prestação de contas, conforme quadro 14:

item	valor por ano de PC
Tributos variáveis	R\$ 9.2362
Tributos fixos	R\$ 0.0143
CUSTO TOTAL TRIBUTOS POR ANO PC	R\$ 9.2506

Quadro 14 – Total de tributos

Observa-se assim a visualização gráfica dos custos e despesas incorridos na média mensal de 2008:

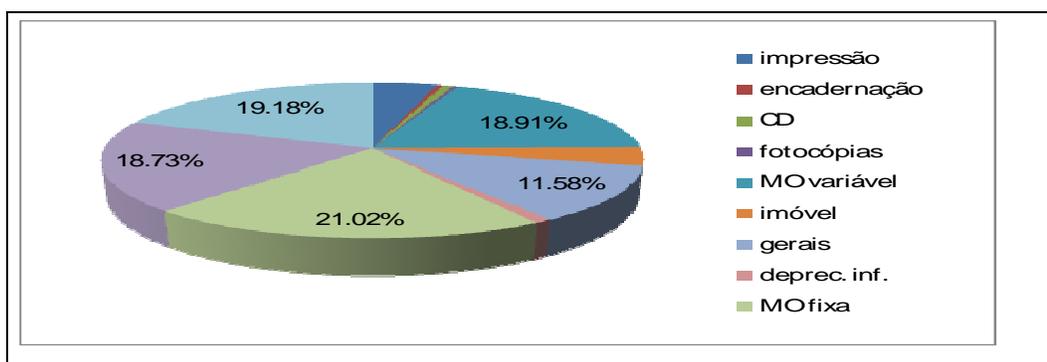


Gráfico 1 - Custos e despesas do mês

As despesas administrativas gerais incorridas, representadas pelos valores correspondentes à limpeza, conservação e outros consumidos pela empresa analisada que não são diretamente aplicados à produção dos trabalhos, totalizaram a importância de R\$ 6.771,69, correspondentes a R\$ 9,04 por ano de prestação de contas em função da produção de 749,42 anos de prestação de contas no período, conforme quadro 15 a seguir:

item / material	valor unitário	quantidade	valor por mês
DIARISTA LIMPEZA	R\$ 50.0000	5.00	R\$ 250.0000
TOALHA DE PAPEL (pacote 2.500 folhas)	R\$ 31.9900	4.00	R\$ 127.9600
PAPEL HIGIÊNICO	R\$ 0.7422	52.00	R\$ 38.5938
SABONETE	R\$ 6.5400	4.00	R\$ 26.1600
DETERGENTES	R\$ 0.9800	3.00	R\$ 2.9400
LUSTRA MÓVEIS	R\$ 3.8000	1.00	R\$ 3.8000
ÁGUA MINERAL	R\$ 5.5000	3.00	R\$ 16.5000
COPOS PARA ÁGUA (200 ml - pacote com 100 un.)	R\$ 2.9900	5.00	R\$ 14.9500
COPOS PARA CAFÉ (50 ml - pacote com 100 un.)	R\$ 1.1600	6.00	R\$ 6.9600
AÇÚCAR	R\$ 1.8000	1.00	R\$ 1.8000
CAFÉ	R\$ 5.7000	6.00	R\$ 34.2000
MEXEDOR DE CAFÉ (pacote 500 unidades)	R\$ 5.7600	0.50	R\$ 2.8800
CONTABILIDADE TERCEIRIZADA	R\$ 250.0000	1.00	R\$ 250.0000
ENERGIA ELÉTRICA (10%)	R\$ 188.9000	0.10	R\$ 18.8900
TELEFONE (20%)	R\$ 178.8000	0.20	R\$ 35.7600
PRÓ-LABORE SÓCIOS (20% sócio A)	R\$ 4,000.0000	0.20	R\$ 800.0000
INSS PRÓ-LABORE SÓCIOS (20% sócio A)	R\$ 840.0000	0.20	R\$ 168.0000
PRÓ-LABORE SÓCIOS (100% sócio B)	R\$ 4,000.0000	1.00	R\$ 4,000.0000
INSS PRÓ-LABORE SÓCIOS (100% sócio B)	R\$ 840.0000	1.00	R\$ 840.0000
TARIFA PACOTE - HSBC	R\$ 24.3000	1.00	R\$ 24.3000
ESTACIONAMENTO	R\$ 108.0000	1.00	R\$ 108.0000
DESPESAS ADMINISTRATIVAS GERIAS MENSAL			R\$ 6,771.6938
NÚMERO DE ANOS DE PC NO PERÍODO			749.42
DESPESAS ADMINISTRATIVAS GERAIS			R\$ 9.0360

Quadro 15 - Despesas administrativas gerais

## 6 Considerações Finais

Entende-se que o método de custeio é a forma pela qual os custos são apropriados aos seus portadores finais que são os produtos ou serviços, portanto os métodos de custeio definem a forma de alocar o custo de produção de um determinado produto ou serviço. Estes custos englobam tanto os custos variáveis, ou seja, despesas que são diretamente proporcionais à oferta dos bens ou serviços, quanto os custos fixos, que não são diretamente alterados pelo acréscimo ou decréscimo da produção.

Nas empresas prestadoras de serviços, o custo com a mão de obra é bastante significativo. Por esse motivo importante se faz analisar o método de custeio bastante utilizado para esta finalidade, o método ABC – *Activity Based Costing* que em combinação com o TQC e JIT, compõem o ABM - Gerenciamento Baseado em Atividades. Apesar do estudo da viabilidade desses métodos descartamos a possibilidade de utilizá-los na empresa objeto de estudo.

Em virtude do trabalho desenvolvido e da metodologia de custeio proposta por prestação de contas em atendimento às necessidades da empresa estudada, o sistema mostrou-se eficiente e eficaz em sua íntegra. Ele permite a apuração dos custos por centro de custos absorvendo todos os custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos e é uma importante ferramenta gerencial para tomadas de decisões. Para os meses de maio e junho de 2008 o sistema foi aplicado de forma retroativa a título de análise e avaliação, sendo implantado durante o mês de julho de 2008 com acompanhamento da equipe. A partir de agosto a empresa utilizou o sistema de forma independente mostrando satisfação, pois o método atendeu a relação custo benefício com operacionalização sem demandar novos gastos.

O resultado desta pesquisa teve como escopo o trabalho para apresentação deste artigo que abre a possibilidade de investigações, por não ter a pretensão de esgotar pelo aprofundamento deste estudo em pauta, com relevância para oportunizar novas iniciativas concretas.

## Referências

ATKINSON, et. al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000. Tradução de: Management Accounting, 2 ed. Englewood Cliff, Prentice Hall. 1997.

CATELLI, Armando et al. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON –** 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2007.

CHING, Hong Y. **Gestão baseada em custeio por atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

ERNST & YOUNG, **Guia para gestão total dos custos**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

EDEN, C.; HUXHAM, C. *Essential skills for management research*. 2<sup>nd</sup>. ed. London: Sage Publications, 2002. (Capítulo 13: action research, p. 254-272.

GREENWOOD, D. J.; LEVIN, M. Reconstruindo as relações entre as universidades e a sociedade por meio da pesquisa-ação. In DENZIN, N.K.; LINCOLN, Y. S. e colaboradores (2. ed.). **O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens**. Porto Alegre: Bookman e Artmed, 2006, p. 91-113.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. *Gestão de Custos – Contabilidade e Controle*. 3.ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Tradução por Ivo Korytowski. Rio de Janeiro: Campus, 1993. Tradução de: Relevance Lost.

KAPLAN, Robert S. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo.** / Robert S. Kaplan, Robin Cooper: tradução de O.P. Traduções. – São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, Robert S; COOPER, Robin. **Custo e desempenho – Administre seus custos para ser mais competitivo.** São Paulo: Futura, 1998.

LAWRENCE, W. B.; RUSWINCKEL, J. W. **Contabilidade de custos.** 4. Ed. São Paulo: Ibrasa, 1975.

LEONE, George Guerra, **Custos – Um enfoque administrativo.** 13. Ed. Rio de Janeiro: FGV, 2000.

LINS, Luiz S.; SILVA, Raimundo Nonato Souza. **Gestão empresarial com ênfase em custos – Uma abordagem prática.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

MACKE, J. A pesquisa-ação como estratégia de pesquisa qualitativa. In: GODOI, C. K.; BANDEIRA-DE-MELLO, R.; SILVA, A. B. **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos.** São Paulo: Saraiva, 2006.

MARTINS, Elizeu. **Contabilidade de custos.** 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOTTA, F. G. Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio *em pequenas empresas*: estudo multicase em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos – SP. 2000. **Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção)** – Universidade de São Paulo – Escola de Engenharia de São Carlos, São Carlos.

OLIVEIRA, Luiz Martins; PEREZ JR, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores.** Ed São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVESE, Clóvis L. **Curso básico gerencial de custos.** São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2003.

PEREZ JR, José Hernandez et al. **Gestão estratégica de custos.** São Paulo: Atlas, 1999.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de Custos: Aplicações Operacionais e Estratégias.** São Paulo: Atlas, 2007.

THIOLLENT, M. **Pesquisa-ação nas organizações.** São Paulo: Atlas, 1997.

WERNEKE, Rodney. **Gestão de Custos: uma abordagem prática.** São Paulo: Atlas, 2001.

THIOLLENT, M. **Pesquisa-ação nas organizações.** São Paulo: Atlas, 1997.

ZARIFIAN, P. **Organização e sistema de gestão: à procura de uma nova coerência.** Gestão e Produção, São Carlos, v.4, n.1, p.76-87, abr. 1997.