

## PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE CONTROLE DE CUSTOS NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM UM ESCRITÓRIO CONTÁBIL DE CAXIAS DO SUL

Maqueila Alves Tavares<sup>1</sup>

Gisele Carina Pistore<sup>2</sup>

**Resumo:** A Contabilidade de Custos, inserida na Contabilidade Gerencial, surgiu no final do século XVIII, a partir da necessidade de informações contábeis mais precisas. Desta forma, esta pesquisa apresenta como objetivo geral a proposta de implantação de controle de custos na formação do preço de venda em um escritório de Caxias do Sul, trazendo como objetivos específicos conceitos e classificações de custos, os principais métodos de custeio e definição do método para a formação do preço de venda, a fim de elaborar a proposta de implantação na Comapo & Destro Assessoria Contábil Ltda. A fundamentação teórica está focada na Contabilidade de Custos, na formação de preço de venda e implantação de controle descritas pelos principais autores da área. Para a metodologia, apresenta-se a pesquisa exploratória e documental, pois esta visa a conhecer o assunto estudado por meio de documentos fornecidos pela empresa. Ademais, utilizou-se o método de pesquisa qualitativa, tratando-se de um estudo de caso, visto que a forma de coleta de dados é realizada a partir de entrevista com o gestor da empresa e questionários aplicados para os especialistas da área. Enfim, para dar continuidade à pesquisa, foi realizada a análise de dados que mostra a situação efetiva da empresa em contrapartida com o conhecimento dos especialistas. Em vista disso, é possível conhecer as lacunas existentes para propor a intervenção com a finalidade de melhoria para a empresa.

**Palavras-Chave:** Contabilidade de Custos. Implantação. Métodos de Custeio. Preço de Venda.

### 1 INTRODUÇÃO

Em um mercado bastante concorrido somente o conhecimento não garante o sucesso para gerir um escritório contábil, por isso conhecer o valor real de custo de cada empresa, funcionário ou atividade realizada, torna-se cada vez mais necessário. Sendo assim, Leone (2009, p. 21) afirma que “[...] a contabilidade de custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais”. Desta forma, a Contabilidade de Custos é essencial para que as organizações se mantenham no mercado.

Há diversos métodos de custeio para a contabilidade de custos, conhecê-los faz com que a empresa realmente conheça o gasto efetivo que tem durante o período analisado, a partir disso, é possível formar o preço de venda que, segundo Bruni e Famá (2011, p. 265), é “[...] um dos mais importantes aspectos financeiros de qualquer entidade”. Em vista disso, é necessário um bom conhecimento para que todas as demonstrações de cálculo possam ser

---

<sup>1</sup> Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade da Serra Gaúcha.

<sup>2</sup> Mestra em Administração. Professora nos Cursos de Graduação. Endereço eletrônico: gisele.pistore@fsg.br.

confiáveis tanto para o prestador de serviço quanto para o cliente em que será aplicado, Com base nisso, questiona-se, quais os procedimentos necessários para a proposta de implantação de um controle de custos na formação do preço de venda de um escritório contábil de Caxias do Sul?

O objetivo geral deste trabalho é propor a implantação de controle de custos na formação do preço de venda na Comapo & Destro Assessoria Contábil Ltda. Tendo como objetivos específicos, conceituar e classificar os custos, descrever os principais métodos de custeio e definir o método para a formação do preço de venda, para, então, propor os métodos que podem ser utilizados na implantação de controle de custos na formação do preço de venda.

Desta forma a fundamentação teórica tem sido baseada nos principais autores, sendo eles: Crepaldi (2009), Ferreira (2007) e Padoveze (2009) que trazem o conceito da Contabilidade de Custos, que juntamente, com Bruni e Famá (2011) explicam a formação do preço de venda, finalmente, Leone (2012) demonstra as etapas para a implantação de um controle de custos. Também são descritos os métodos de coleta e análise de dados, também é especificada sua população. Assim sendo, o trabalho é um estudo de caso na empresa Comapo & Destro Assessoria Contábil Ltda., tendo como continuidade a pesquisa de forma exploratória e documental com abordagem qualitativa. O trabalho conta como técnica de coleta de dados a entrevista com o gestor e questionários com aplicabilidade para quatro especialistas.

Por fim, é feita a análise dos dados encontrados, a partir da entrevista e dos questionários aplicados. É nesta etapa que é feita a comparação entre a forma correta citada pelos especialistas, em contrapartida com a realidade existente no escritório, para então definir os pontos a serem melhorados na empresa. Após esta análise, é realizada a proposta de intervenção sendo esta demonstrada no plano de ação, tendo em vista que o objetivo é a proposta de implantação de controle de custos na formação do preço de venda. Deste modo, calcula-se todos os custos e gastos do escritório no período de três meses, aplicado a três clientes de ramos diferentes, sendo que estes utilizam todos os serviços prestados pelo escritório; por fim, apresenta-se os resultados obtidos durante o estudo.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

A contabilidade de custos está inserida na contabilidade gerencial e surgiu no final do século XVIII, na época da Revolução Industrial, quando surgiram as máquinas e, assim, a necessidade de informações contábeis mais precisas. O primeiro método utilizado foi o custeio absorção, porém na Alemanha foi desenvolvido o método de custeio pleno para realizar os preços de vendas dos produtos (CREPALDI, 2009; FERREIRA, 2007; NASCIMENTO, 2001).

De acordo com Ferreira (2007), todos os cálculos eram praticados para avaliar a eficiência interna e não a lucratividade. Foi, em 1925, que surgiram todas as práticas de contabilidade gerencial utilizadas até os dias de hoje. Desde então, houveram várias mudanças para deixar a contabilidade de custos mais eficiente e de acordo com as necessidades da empresa.

### **2.1 Terminologias de custos**

Na contabilidade de custos, existem diversas terminologias que explicam para contadores e empresários os conceitos e aspectos de gastos, custos, despesas, investimentos, desembolsos, perdas e prejuízos.

Os gastos ocorrem a todo o momento e em todos os setores da empresa, é um termo usado genericamente para depois serem transferidas para custos, despesas ou ainda em casos específicos podem ser adicionados temporariamente à conta de investimentos (BRUNI; FAMÁ, 2011; CREPALDI, 2009; PADOVEZE, 2009).

Os custos, por sua vez, são gastos apropriados diretamente à produção ou execução de um serviço em que a finalidade é a geração de receitas. São exemplos de custos: matéria-prima, mão de obra, aluguel da fábrica, manutenção de máquinas fabris, entre outros que estejam direcionados aos produtos (BRUNI; FAMÁ, 2011).

Os custos são classificados como diretos e indiretos e também podem ser classificados como fixos ou variáveis (DUTRA, 2003; PADOVEZE, 2009). Sendo assim, os custos diretos são aqueles que, a partir deles, é possível perceber de forma simples que são necessários para que o produto ou o serviço se realize (DUTRA, 2003).

---

Os custos indiretos não são alocados diretamente aos produtos, isso ocorre quando uma empresa fabrica mais de um produto na sua linha de produção (OLIVEIRA; PEREZ Jr., 2009).

Ainda de acordo com Padoveze (2009, p. 326):

[...] os custos indiretos são os gastos industriais que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, será através de critérios de distribuição ou alocação.

Os custos fixos são aqueles que existem independentes de que aconteça a fabricação ou a prestação do serviço a ser realizado, porém quanto mais peças forem produzidas, menor será o custo unitário (CREPALDI, 2009).

E os custos variáveis, por sua vez, são aqueles que se modificam a partir do momento em que há variação de produção ou serviço (FERREIRA, 2007). Como exemplo de custos variáveis, tem-se a matéria prima, a energia elétrica, a mão de obra dos funcionários.

Conforme Padoveze (2009, p. 310), “[...] despesa é o gasto que não está aplicado diretamente na produção de um bem, como exemplo temos a parte administrativa, tributária, financeira e comercial da empresa”.

Desembolso é quando se efetua o pagamento de um bem ou serviço, sendo assim ele é registrado por regime de caixa, pois no desembolso sempre há uma saída financeira seja por dinheiro ou transferência bancária (CREPALDI, 2009). As perdas são os valores gastos de forma anormal na empresa, elas não se agregam ao custo do produto por serem consideradas eventuais. Ocorre quando uma máquina na fábrica deprecia em menor tempo do que o esperado ou quando um produto em fabricação gera inteira ou parcialmente a perda do bem produzido (CREPALDI, 2009; PADOVEZE, 2009).

De acordo com Padoveze (2009), prejuízo é quando as despesas superam o valor da receita arrecadada de um determinado período. A forma mais prática utilizada nas empresas, hoje em dia, é a Demonstração do Resultado do Exercício, com ela é possível ver todos os custos, despesas e receitas que ocasionaram o prejuízo.

### 2.3 Material direto

De acordo com Crepaldi (2009), o material direto é composto por todos os materiais que farão parte da composição do produto. Basicamente há três tipos de material direto: matéria-prima, material secundário e embalagens, sendo eles:

- a) matéria-prima: É o material de forma crua que fará parte do produto final;
- b) material secundário: É todo material que pode ser identificado no produto, não é o primeiro item para a composição do produto, no entanto, precisa dele para que o produto fique pronto em perfeito estado. Como exemplo, há os parafusos, brocas, óleos para máquinas; e
- c) embalagens: parte que reveste o produto para uma identificação posterior ou até mesmo para não estragar o produto.

Sendo assim, o valor do material direto é encontrado pelo seguinte cálculo:

$$MD = EI + C - EF$$

Em que:

MD = material direto

EI = estoque inicial

C = compras líquidas

EF = estoque final

Figura 1: Cálculo valor do material direto  
Fonte: Adaptado de Crepaldi (2009)

### 2.4 Mão de obra direta e indireta

A mão de obra direta (MOD), em uma prestadora de serviços tem como principal fator os custos de pessoal que trabalham no escritório, no Brasil a MOD deve considerar todo o valor referente aos tributos e encargos sociais. Sempre que o processo conseguir mensurar todo o valor gasto com um funcionário significa que este valor é de mão de obra direta,

---

quando houver algum tipo de rateio, seja por horas de trabalho seja quantidade de fabricação, o valor poderá ser considerado como mão de obra indireta (CREPALDI, 2009).

A mão de obra indireta é essencial na produção do bem, porém não é visualizada explicitamente (MARTINS, 2010). Ainda, de acordo com Oliveira e Perez Jr. (2009 p. 73), a mão de obra indireta “[...] é representada pelo trabalho realizado nos departamentos auxiliares das indústrias ou prestadoras de serviços e que não são mensuráveis em nenhum produto ou serviço executado”.

## 2.5 Métodos de custeio

Conforme CrepalDI (2009 p. 217), “[...] método de custeio é o método usado para a apropriação de custos”. O principal objetivo do método de custeio é separar os custos fixos dos variáveis para a determinação do preço de venda dos produtos. Existem quatro principais métodos de custeio, a saber: custeio padrão, custeio variável, custeio ABC e custeio absorção, cada um tem sua forma de rateio, vantagens e desvantagens e cada qual é mais indicado para um setor ou ramo de atividade (PADOVEZE, 2009).

Deste modo, o custeio padrão é o custo pré-definido pela empresa, é o valor que a empresa planeja gastar para a fabricação de um produto. Com base nesse método, a empresa consegue fazer uma análise do valor projetado *versus* valor realizado, para identificar se ele está de acordo com a realidade da empresa. Para fins fiscais, a empresa deve sempre manter-se atualizada em relação a esse método para não causar danos à fiscalização; este método não pode ser utilizado para a avaliação dos estoques na data de balanço (CREPALDI, 2009).

O método de custeio variável é voltado para fins gerenciais. Para este método de custeio, são utilizados apenas os custos e despesas variáveis, sendo assim, o custo fixo indireto não é alocado ao cálculo do produto. As vantagens deste método são que o lucro do período não é afetado pelas mudanças dos custos fixos dos produtos. Entretanto, como desvantagens, pode-se citar a dificuldade de alocar corretamente os custos fixos e variáveis (FERREIRA, 2007). Este método não é aceito pela fiscalização, pois, conforme CrepalDI (2009 p. 222), “[...] não atende aos princípios fundamentais da contabilidade”, sendo assim, ele é usado exclusivamente para controles internos da empresa (MARTINS, 2001).

Tem-se também o custeio absorção é o método mais antigo e é o único método legalmente aceito no Brasil, pois atende aos principais princípios contábeis (CREPALDI,

---

2009). Nesse método, apropriam-se todos os custos fixos e variáveis, todas as despesas não fabris são excluídas do cálculo, ele é projetado para monitorar a produção da empresa. Os custos indiretos fixos são alocados por rateio, ocasionando uma desvantagem para este método, pois podem ser rateados em valores irreais para cada produto (PADOVEZE, 2009).

Para calcular o custo por absorção, há a seguinte fórmula:

$$\text{Custo} = \frac{(\text{custos fixos} + \text{custos variáveis})}{\text{produção do período}}$$

Figura 2: Cálculo do custo por absorção  
Fonte: Adaptado de Padoveze (2009)

Desta forma, este método é bastante útil por demonstrar informações gerenciais que auxiliam na formação do preço de venda, visto que tenta recuperar na sua totalidade todos os custos da empresa (FERREIRA, 2007).

E por fim, o custeio ABC, que aloca primeiramente os custos para as atividades, depois aos produtos ou serviços (PEREZ Jr.; OLIVEIRA; COSTA, 2012). Ainda conforme Padoveze (2009, p. 356), “O custeamento baseado em atividades é fundamentado no conceito: produtos consomem atividades, atividades consomem recursos”.

Ainda segundo Nakagawa (2008, p. 31):

[...] o rastreamento feito pelo ABC tem o significado de identificar, classificar e mensurar, numa primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos e, numa segunda etapa, como os produtos consomem as atividades de uma empresa.

Sendo assim, esse método de custeio necessita de direcionadores de custo, que podem ser modificados, conforme a realidade da empresa (FERREIRA, 2007).

## 2.6 Formação de preço

Em um mercado cada vez mais competitivo, independente do ramo de atividade, a empresa precisa formar preços de venda justos e de acordo com a realidade do mercado em que está inserida (PEREZ JR.; OLIVEIRA; COSTA, 2012).

Segundo Crepaldi (2009, p. 325), “[...] os métodos de fixação de preços são geralmente classificados com base em três critérios: custo, demanda e concorrência”.

Quando os preços de venda são formados baseados no custo do produto, deve-se analisar, primeiramente, o custo como fator principal, vale ressaltar que este método ignora o perfil do mercado em que está inserido. Segundo Padoveze (2009, p. 417), há várias situações em que podem ser utilizados os preços de venda baseados no custo, como:

- a) estudos de engenharia e mercadologia para introdução de novos produtos;
- b) acompanhamento dos preços e custos dos produtos atuais;
- c) novas oportunidades de negócios;
- d) negócios ou pedidos especiais;
- e) faturamento de produtos por encomenda;
- f) análise de preços de produtos concorrentes.

Analisando a formação de preço de venda baseado no custo, o mais praticado atualmente é o preço de venda calculado a partir do custeio por absorção, basicamente por ser de simples utilização. Lembrando que nesse método inclui-se os custos de produto (PADOVEZE, 2009). Desta forma pode-se utilizar o preço de venda com base no *Mark-up* divisor ou multiplicador, que acrescenta ao valor unitário uma margem fixa que seja capaz de cobrir eventuais custos ou despesas e, ainda, os impostos, sendo este uma forma rápida de cálculo (PADOVEZE, 2000).

Podendo ainda ser calculado pela margem de contribuição que segundo Padoveze (2009, p. 366), “[...] representa o lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário do produto e os custos e despesas variáveis por unidade de produto”. Ainda segundo Leone (2012), a separação correta dos gastos é essencial para que se consiga encontrar a margem de contribuição, podendo-se usar a mesma para auxiliar nas tomadas de decisão. Crepaldi (2009, p. 225) define que “[...] a margem de contribuição representa o valor que cobrirá os Custos e Despesas fixos da empresa e proporcionará o lucro”.

Por fim o preço de venda calculado pela margem de lucro é quando a margem de lucro é definida pelos administradores, fixado o valor ou percentual desejável, desta forma, podendo ser alocada unitariamente ou por valor fixo (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009). Ainda para Crepaldi (2009, p. 326), “[...] a margem de lucro é a diferença entre o preço de venda e o custo por unidade. Ela traduz o quanto a empresa gera de receita adicional aos custos para fazer face às suas necessidades de distribuição de resultados, cobrir despesas e se capitalizar”.

---



A formação do preço de venda segundo Padoveze (2000, p. 311), é que “[...] a teoria econômica indica que quem faz o preço de venda dos produtos é o mercado, basicamente através da oferta e da procura”. Sendo assim, a formação de preços baseada na concorrência ocorre quando o preço é baseado no mercado, pelo fato de haver outros fabricantes do mesmo produto, o preço acaba sendo menor para se adequar à realidade comercial. Na realidade, são os custos e despesas que se adaptam à formação do preço de venda (PEREZ Jr.; OLIVEIRA; COSTA, 2009).

De acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2009, p. 232), para a formação do preço de venda baseado no investimento “[...] a margem de lucro estimada é calculada em função do investimento efetuado pela empresa e não como um percentual a ser aplicado sobre o custo ou sobre o preço de venda”. Ainda conforme Bruni e Famá (2011), o preço baseado no investimento acontece quando se estima um preço, a partir de uma taxa determinada pela empresa, de lucro sobre o capital investido, para chegar ao percentual investido, precisa-se conhecer todos os custos e despesas incorridos no período.

#### **2.6.4 Proposta de implantação de sistema de custos em uma prestadora de serviços**

Como em qualquer entidade, a implantação de um sistema de controle de custos em uma prestadora de serviços é bastante complexa, pois além de envolver todo um mecanismo novo, traz junto consigo toda uma cultura anterior, envolve valores e atitudes comportamentais de todas as pessoas que farão parte deste processo. Deste modo, é preciso fazer com que os colaboradores sintam-se parte de todo o processo de implantação (LEONE, 2012). Para uma prestadora de serviços, o melhor método, a princípio, é o Custeio Baseado em Atividades, de acordo com Martins (2001, p.306), “[...] a implantação de um sistema de custos baseado nos conceitos do ABC pode dar origem a uma reengenharia de processos”. Traz muitos benefícios em longo prazo, pois o gestor conseguirá mensurar de forma eficaz e precisa quanto cada funcionário custa e quanto cada cliente despense do seu tempo (LEONE, 2012).

Após analisar a viabilidade do processo de implantação como benéfica para a empresa, há alguns passos básicos para a implantação de um controle de custos, segundo LEONE (2012):

- a) definir a responsabilidade de cada parte, separando-os em operacionais e administrativos;
- b) definir os parâmetros para o cálculo medindo o volume de atividade de cada componente;
- c) analisar os custos e despesas de cada componente;
- d) conhecer o plano de investimentos e de reorganização de todos os departamentos que serem calculados;
- e) analisar e modificar quando necessário o sistema para se integrar ao novo cálculo de custos;
- f) analisar o sistema de mão de obra, verificando se está de acordo com a nova realidade a ser praticada na empresa;
- g) conhecer as contas de ativo/passivo/custos e despesas da empresa para adequar perfeitamente ao novo sistema de custos; e
- h) familiarizar-se a parte patrimonial e de investimentos da empresa.

Desta forma, fica evidente a necessidade de conhecer precisamente todas as etapas do processo de implantação, bem como ter uma equipe especializada e comprometida com os resultados, visto que o processo é bastante complexo e quer tempo para ser realizado (LEONE, 2012).

### **3 METODOLOGIA**

A metodologia científica, para Lakatos e Marconi (2007, p. 46), tem como objetivo “[...] a obtenção da verdade por intermédio da comprovação de hipóteses, que por sua vez, são pontes entre a observação da realidade e a teoria científica”. São exatamente essas definições que foram necessárias para que fosse possível alcançar o objetivo principal deste trabalho: a proposta de implantação do controle de custos na formação do preço de venda de um escritório contábil. Para que o trabalho obtivesse sua finalidade com êxito a pesquisa científica foi fundamental, pois ela define de forma clara os procedimentos a serem realizados e os métodos viáveis para este estudo (GIL, 2010).

Tendo em vista que a finalidade deste trabalho é a proposta de implantação de controle de custos para a formação do preço de venda em um escritório contábil, classifica-se este estudo como uma pesquisa exploratória e documental. A pesquisa exploratória, segundo

---

Severino (2007, p. 123), busca “[...] levantar informações sobre um determinado objeto, delimitando assim um campo de trabalho, mapeando as condições de manifestação deste objeto”. Na pesquisa documental, a base são todos os documentos necessários para conhecer o assunto estudado (SEVERINO, 2007).

Para este trabalho, o método de pesquisa utilizado foi a pesquisa qualitativa, pois não se baseia em informações estatísticas, sendo que neste método é possível ter uma visão de toda a complexidade do assunto de pesquisa, para após fazer uma análise e compreensão dos temas antes da aplicabilidade (RICHARDSON, 1999).

Conseqüentemente para esta pesquisa foi utilizado o estudo de caso que tem como determinação compreender de uma forma mais profunda um ou variados assuntos, que para este trabalho foi essencial para conseguir verificar os custos adquiridos de cada setor, as formas de rateio e a melhor forma de realizar a proposta de implantação. (GIL 2010).

Baseando-se em que a pesquisa foi qualitativa, a forma de coleta de dados realizou-se a partir de entrevista com o gestor da empresa e questionário aplicado a quatro especialistas na área de custos. Pois, de acordo com Gil (2010, p.109), entrevista é a técnica “[...] em que o investigador se apresenta frente ao investigado e lhe formula perguntas, com o objetivo de obtenção dos dados que interessam a investigação”.

Neste caso, a entrevista aplicada foi de forma estruturada, pois há perguntas predeterminadas, fazendo com que possam ser comparadas, tendo em vista que a única mudança ocorre nos entrevistados (LAKATOS; MARCONI, 2009). Para os especialistas, foram aplicados questionários que deve ter perguntas objetivas de fáceis respostas que não induzam o entrevistado a outras colocações que não sejam pertinentes ao assunto questionado (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007).

Tendo em vista que o trabalho é focado diretamente ao controle de custos na formação de preço de venda, a entrevista estruturada com o gestor ocorreu pessoalmente, já os questionários para os especialistas foram respondidos por *e-mail*.

O estudo baseou-se na análise de conteúdo extraída das entrevistas. A análise de conteúdo para Richardson (1999, p.224), “[...] busca compreender melhor um discurso, aprofundar suas características gramaticais, fonológicas, cognitivas, ideológicas e extrair os momentos mais importantes”. Beuren (2009, p.137) define que “[...] a análise de conteúdo tem por objetivo estudar as comunicações entre os homens, com maior ênfase no conteúdo das mensagens”.

---

## **4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS**

### **4.1 Análise e interpretação dos dados**

Para a realização desta pesquisa cujo objetivo principal foi a proposta de implantação de controle de custos na formação do preço de venda em um escritório contábil de Caxias do Sul, a coleta de dados foi baseada na entrevista estruturada com o gestor da empresa e em quatro questionários aplicados aos especialistas. Após este primeiro processo, foi realizada a análise documental e de conteúdo para conseguir identificar as necessidades relacionadas ao setor de custos.

Desta forma verificou-se, durante o processo de análise como ponto positivo, a necessidade que o gestor acredita ter em conhecer e separar os custos, visto que, atualmente, não há nenhuma forma de cálculo ou rateio dos custos exercidos pelo escritório, sendo este um ponto a melhorar. Desta forma, a implantação de controle de custos na formação do preço de venda pode ser considerada essencial para o crescimento da organização, já que demonstra uma nova visão e verificação dos custos existentes no escritório, sendo ela bem implantada só agrega valor e conhecimento aos serviços.

### **4.2 Proposta de intervenção**

Após realizada a análise de dados, este trabalho visa demonstrar as lacunas encontradas durante a análise e interpretação dos dados coletados por meio da entrevista com o gestor e os questionários aplicados aos especialistas. Assim sendo, foram identificadas cinco ações essenciais e viáveis para o escritório.

A separação dos custos e despesas é essencial tendo em vista que atualmente não há nenhuma distinção entre ambas e conseqüentemente não é possível saber o valor real de cada uma mensalmente, após este primeiro processo a classificação dos custos faz-se necessária para a definição dos custos diretos e indiretos existentes no escritório. Desta forma após conhecer efetivamente todos os custos, o método necessário para o rateio mensal dos custos é o ABC visto que é mensurado pelas atividades, ambos os processos em um primeiro momento serão organizados de forma manual e após consolidados por planilhas de Excel.

---

Após ser encontrado os custos e despesas por funcionários ou setores pode-se começar a calcular a formação do preço de venda para conseguir ter certeza se o valor cobrado atualmente condiz com o necessário para a realização do serviço, este controle será feito em conjunto com as planilhas realizadas para o controle de custos. Como última etapa do processo propõe-se a implantação do controle de custos a fim da realização de controle de custos destinado a cada cliente do escritório para a precisão deste processo a aquisição de um sistema de controle de custos pelo método ABC faz-se necessária.

Sendo assim, conseguir identificar os custos existentes por serviços prestados foram analisados três clientes do escritório Comapo & Destro Assessoria Contábil Ltda., sendo a primeira uma empresa do ramo do comércio de autopeças para veículos, a segunda uma prestadora de serviços de desenvolvimento e licenciamento de programas de computador e a terceira uma distribuidora. As empresas não terão seus nomes divulgados nesta análise, desta forma, utilizar-se-á para a primeira o codinome de Cliente A, segunda de Cliente B e a terceira de Cliente C, as três empresas utilizam serviços fiscais, contábeis e de departamento de pessoal fornecidos pelo escritório.

#### 4.2.1 Mão de obra direta

Para determinar a mão de obra direta, foram analisados todos os setores do escritório no período de três meses, ou seja, julho, agosto e setembro de 2014, a fim de conseguir demonstrar os custos reais da folha de pagamento da empresa. Como a única alteração durante os três meses analisados, ocorreu no desconto de vale transporte, este foi calculado levando em consideração a média do benefício concedido nos três meses. Sendo assim, os valores foram primeiramente identificados por funcionários e por benefícios, referente ao mês de setembro, após foram calculados as provisões mensais, sendo assim a tabela a seguir demonstra os totais encontrados. Vale ressaltar que a empresa é optante pelo Simples Nacional, por conseguinte, não há tributação de INSS.

Tabela 1 - Total gasto com a folha de pagamento de setembro/2014 (em R\$)

<b>Folha de Pagamento de Setembro de 2014</b>	
<b>Encargos + Benefícios + Provisões</b>	
<b>SETOR</b>	<b>Total</b>

	Geral	Setor
<b>Contábil</b>	3.105,98	5.768,17
	2.662,19	
<b>Fiscal</b>	2.785,24	7.264,99
	2.916,62	
	1.563,13	
<b>RH</b>	1.242,00	3.242,00
	2.000,00	
<b>Diretoria</b>	803,64	803,64
<b>Total</b>	<b>17.078,80</b>	<b>17.078,80</b>

Fonte: Dados da folha de pagamento

Após este processo, foi identificado que a folha de pagamento permaneceu linear, pois as variações de valores nos três meses observados não tiveram variações significantes no cálculo da mão de obra direta.

#### 4.2.2 Método de custeio

O método de custeio utilizado neste estudo foi o Custeio ABC, pois consegue definir por atividades o valor unitário de cada um. Desta forma, em uma prestadora de serviços é possível mensurar todos os valores gastos com cada cliente, com funcionário ou setor (MARTINS, 2001). Para que fosse possível conseguir identificar os custos existentes, foram feitas tabelas que demonstram todas as atividades que o escritório fornece a seus clientes, estas foram divididas em três setores: contábil, fiscal e de departamento de pessoal, em todos os setores as atividades pertinentes a cada um, foram identificadas a partir da análise de documentos e de entrevistas, após este processo foram calculados manualmente todos os lançamentos e a representatividade de cada um.

Deste modo, a tabela 2 mostra os totais dos setores em valores reais da mão de obra direta, aplicados às atividades exercidas.

Tabela 2 - Custos dos Setores de setembro/2014 (em R\$)

Setores	Quantidade	Custo MOD
Departamento Contábil	7.877	5.768,17
Departamento Fiscal	5.511	7.264,99
Departamento de Pessoal	2.393	3.242,00

Fonte: Elaborado pela Autora

Após ser possível mensurar o valor unitário de cada atividade, foi necessário identificar quais e quantas atividades o Cliente A, B e o C utilizam no mês, desta forma, a tabela 3 traz o resumo do custo pelas atividades consumidas pelos clientes escolhidos.

Tabela 3: Custos dos Clientes (em R\$)

<b>Atividade</b>	<b>Contábil</b>
Cliente A	350,09
Cliente B	371,05
Cliente C	730,67

Fonte: Elaborado pela Autora

Para este estudo foram identificados todos os gastos decorrentes dos serviços do escritório durante o período de julho, agosto e setembro de 2014. Assim, na tabela a seguir foram especificados todos os gastos existentes na organização e a média percentual mensal, após foi feita a média dos três meses de gastos e do faturamento sendo que esta será utilizada para os cálculos da formação do preço de venda posteriormente.

Tabela 4 - Gastos do escritório (em R\$)

<b>Descrição</b>	<b>jul/14</b>	<b>ago/14</b>	<b>set/14</b>	<b>Média Mensal</b>
<b>Total</b>	2.930,14	2.950,43	2.889,11	2.923,22
<b>Faturamento</b>	31.245,00	31.245,00	30.895,00	31.128,33
<b>% de Gasto s/ Faturamento</b>	9,38%	9,44%	9,35%	9,39%

Fonte: Documentos contábeis fornecidos pelo escritório

### 4.2.3 Formação do preço de venda

A formação do preço de venda baseia-se em vários fatores, porém o custo de produção é o principal deles, pois não é viável que uma empresa venda abaixo do valor de custo realizado (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009). Para este estudo, o cálculo do preço de venda foi baseado no *mark-up* divisor, deste modo, foram transformados em percentuais os valores de MOD, gastos gerais e de Simples Nacional, lembrando que estes devidos valores são a média dos três meses apurados, conforme a tabela 5. Assim, como na tabela 6, há o *mark-up* divisor.

Tabela 5 - Total dos valores do escritório (em R\$)

<b>FATURAMENTO</b>	<b>PRÓ-LABORE</b>	<b>GASTO</b>	<b>SIMPLES</b>	<b>TOTAL</b>
31.128,33	803,64	2.923,22	1.687,16	9.439,15
<b>% s/faturamento</b>	2,58%	9,39%	5,42%	17,39%

Fonte: Dados extraídos da análise de documentos

Tabela 6 - Cálculo do *Mark-up*

<b><i>Mark-up</i></b>	
Pró-Labore	2,58%
Gastos	9,39%
Simple Nacional	5,42%
Lucro desejado	40%
<b>Total</b>	<b>57,39%</b>
<b><i>Mark-up divisor</i></b>	<b>42,61%</b>

Fonte: Elaborado pela Autora

Após coletar todos os custos dos três clientes e o percentual ideal do *mark-up*, foi realizado o cálculo para identificar o preço proposto, para isso, utilizou-se o valor total dos custos dividido pelo *mark-up* encontrado na tabela anterior. Desta forma, é possível comparar os honorários, conforme especifica a próxima tabela.

Tabela 7 - Comparativo do Preço de Venda Atual x Proposto

	<b>CLIENTE A</b>	<b>CLIENTE B</b>	<b>CLIENTE C</b>
<b>Preço de Venda Atual</b>	950,00	490,00	370,00
<b>Preço de Venda Proposto</b>	821,61	870,80	1.714,79

Fonte: Elaborado pela Autora

Após o cálculo, verifica-se que o único cliente em que há o lucro desejado é o Cliente A. Assim, verifica-se que o valor cobrado do Cliente B somente supre os custos existentes nos serviços prestados, porém fica evidente que o valor cobrado para o Cliente C está muito abaixo do necessário para que fosse possível conseguir obter algum tipo de percentual de lucro, visto que não é possível suprir nem os custos mensais existentes para a realização dos serviços. Por conseguinte, a próxima tabela traz o valor de lucro ou prejuízo dos três clientes estudados, tendo como base de cálculo o valor de preço atual de venda praticado atualmente pelo escritório.

Tabela 8 - Demonstrativo do Cálculo de Lucro ou Prejuízo

	<b>%</b>	<b>CLIENTE A</b>	<b>CLIENTE B</b>	<b>CLIENTE C</b>
<b>Preço de Venda atual</b>	-	950,00	490,00	370,00



<b>Pró-Labore</b>	2,58%	24,51	12,64	9,55
<b>Gastos</b>	9,39%	89,21	46,01	34,74
<b>Simples Nacional</b>	5,42%	51,49	26,56	20,05
<b>Custo Mensal</b>	-	350,09	371,05	730,67
<b>Lucro ou Prejuízo</b>	-	434,70	33,74	- 425,01
<b>Lucro ou Prejuízo %</b>	-	45,76	6,89	- 114,87

Fonte: Elaborado pela Autora

Após os cálculos ficou evidente que somente o cliente A gera o lucro estimado inicialmente pelo escritório, a tabela também demonstra que o Cliente C está gerando prejuízo pois o custo mensal supera o valor de receita cobrado para a realização dos serviços. Desta forma fica evidente a necessidade de analisar e mensurar os custos mensais de cada cliente em contrapartida formando tabelas de custo unitária para formação do preço de venda, para enfim atingir o lucro mensal pré definido.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para uma prestadora de serviços, o controle de custos aliado à formação do preço de venda é primordial para o sucesso da organização, tendo em vista que todas as atividades exercidas geram custo para sua realização. Diante disso, foi necessário conhecer os custos e despesas para conseguir definir o método de custeio mais indicado, que neste caso foi o ABC.

Tendo em vista que o objetivo geral desta pesquisa foi a proposta de implantação de controle de custos na formação do preço de venda para a Comapo & Destro Assessoria Contábil Ltda.; assim como os objetivos específicos consistiram em conceituar e classificar os custos; descrever os principais métodos de custeio; conhecer os métodos para formação do preço de venda; e, analisar os métodos para a proposta de implantação do controle de custos. Após o embasamento teórico trazido por autores especialistas da área, todos os objetivos foram alcançados ao final desta pesquisa.

Para dar prosseguimento ao estudo, foi realizada entrevista com o gestor da empresa e aplicado questionário a quatro especialistas na área de custos. A partir deste processo, foi possível conhecer as necessidades da prestadora de serviços em questão nesta análise, aliando

o conhecimento técnico com a vivência do gestor da empresa. Desta forma, conseguiu-se identificar algumas lacunas existentes na empresa, a saber: a não separação dos custos e despesas; a falta de classificação dos custos; o fato de não se ter um método de custeio para formar o preço de venda para os clientes do escritório. Em vista disso, foi elaborado um plano de ação para a proposta de intervenção.

A principal finalidade deste trabalho era a proposta de implantação de controle de custos na formação do preço de venda no escritório Comapo & Destro Assessoria Contábil Ltda. Para que fosse bem-sucedida, foi necessário, primeiramente, calcular a mão de obra direta mensal; após esse primeiro processo, foi essencial mensurar todas as atividades de todos os setores do escritório. A representatividade de cada uma, em seguida, foi alocado o custo da mão de obra às atividades e, por último, a identificação do custo unitário de cada uma.

Após conseguir todos os valores necessários para dar continuidade ao trabalho, foram escolhidos três clientes do escritório, sendo o primeiro do ramo do comércio de autopeças para veículos; o segundo uma prestadora de serviços de desenvolvimento e licenciamento de programas de computador; e, o terceiro uma distribuidora. Tendo em vista que os três clientes utilizam todos os serviços disponíveis no escritório, foi calculado o custo mensal para a execução dos serviços necessários para os três clientes. Em seguida, foi possível encontrar o preço de venda desejável para o escritório baseado no *mark-up*. Diante destes dados, identificou-se que, entre os três clientes, o Cliente A é o único que consegue gerar o lucro desejado pelo escritório. Em relação ao cliente B, os honorários somente cobrem os custos; por seu lado, no cliente C há prejuízo na realização das atividades. Desta forma, ficou evidente a necessidade de implantar o controle de custos na formação do preço de venda para todos os clientes do escritório.

As principais limitações, no decorrer deste trabalho, foram identificar quais as atividades que cada funcionário, ou setor de forma geral e individualmente, exercia para cada cliente, visto que todos os valores encontrados foram feitos de forma manual. Identificou-se, para futuros trabalhos, a necessidade de implantação de métodos de controle interno para todos os setores, pois conseguiria evitar erros desnecessários e mensurar as atividades de cada um. Em vista disso, é possível conhecer o tempo de cada atividade e reduzi-lo, como consequência, tem-se a diminuição dos custos.

Por fim, conclui-se que este estudo foi benéfico para ambas as partes, pois a empresa Comapo & Destro Assessoria Contábil Ltda. demonstrou interesse nesta pesquisa sendo que pretende fazer a revisão de todos os clientes do escritório e a contratação dos novos clientes, baseando-se no cálculo para formação do preço de venda demonstrado nesta pesquisa.

## 6 REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica**. 6. ed São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana. SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade / – 3.ed. – São Paulo: Atlas, 2009.**

DUTRA, René Gomes. **Custos: abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

ESCRITÓRIO COMAPO. **Documentos diversos** (contrato social, alterações e documentos diversos). Caxias do Sul, 2014.

FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. São Paulo: Atlas, 2007.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. Ed. – 7. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. 2. ed. 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. **Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Luís Martins. PEREZ JR, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 5 ed. 3. Reimp. São Paulo: Atlas, 2009.

PEREZ JR, José H. **Gestão estratégica de custos: textos, casos práticos e testes com as respostas**/José Hernandez Perez Junior, Luís Martins de Oliveira, Rogério Guedes Costa – 8 ed. – São Paulo: Atlas 2012.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Cortez, 2007.