

IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO COM BASE NA CONTABILIDADE GERENCIAL

Gustavo Bordin^a, Lucas Teodoro da Silva^b, Luís Antônio Pires^c, Catherine Chiappin Dutra^d

^a Acadêmico no Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário da Serra Gaúcha.

^b Acadêmico no Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário da Serra Gaúcha.

^c Acadêmico no Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário da Serra Gaúcha.

^d Especialista em Administração, professora do Centro de Negócios da FSG.

Resumo

Cada vez mais, estratégias são estudadas para reduzir os custos das empresas. Com isso, o estudo da formação do preço de venda das empresas é importante para auxiliar os gestores na tomada de decisão e manter a perpetuidade financeira da empresa. O artigo teve como objetivo principal implantar um sistema de custos para tomada de decisão com foco na contabilidade gerencial. Para isso, utilizou-se uma abordagem qualitativa, estudo exploratório e levantamento bibliográfico, para que os conceitos de custos como ferramenta para tomada de decisão e contabilidade gerencial pudessem ser melhor compreendidos pelos autores. Para isso, aplicou-se uma análise dos documentos disponibilizados pelo escritório e também utilizou-se o método de observação, a fim de buscar maiores detalhes para subsidiar a análise. E ainda, efetuou-se um comparativo entre as horas trabalhadas dos funcionários atuais e dos anteriores, para confronto da prática com a teoria obtida. Foi realizado também o cálculo do ponto de equilíbrio da empresa, onde concluiu-se que o mesmo está de acordo com o esperado pelo gestor, e ultrapassa 50% do valor estipulado de faturamento mensal. Com isso, a empresa gera lucros e retorno para os investidores. Esta análise deverá ser realizada periodicamente para que o controle seja mantido e a empresa tenha continuidade.

Palavras-chave:

Contabilidade de custos. Contabilidade gerencial. Tomada de decisão. Ponto de equilíbrio.

Abstract: Increasingly, strategies studied to reduce business costs. Thus, the study of the formation of the sale price of the companies, it is important to assist the managers in the taking decision and to maintain company financial perpetuity. The main objective of the article was to implement a cost system for taking decision with a focus on managerial accounting. Although, a qualitative approach, exploratory study and bibliographical survey was used, so that, concepts costs as a tool in order to taking decision and managerial accounting could be better understood by the authors. For this, applied it available documents analysis by the office, and, used the observation method, in order to looking for more details to subsidize the analysis. In addition, made a comparison between the hours worked by current and previous employees, in order to compare the practice with the theory obtained. It was also calculated the break-even point of the company and it was concluded that it is in line with what was expected by the manager and exceeds 50% of the stipulated amount of monthly invoicing. With this, the company

generates profits and returns to investors. This analysis must be carry out periodically so that it maintain itself the control and the company has continuity.

Keywords: Cost accounting. Management accounting. Decision making. Break-even point.

1 INTRODUÇÃO

A formação do preço de venda tem grande influência na perpetuidade financeira das empresas. A sua utilização pode auxiliar as empresas em situações difíceis ou até mesmo colocar a empresa em uma, se não for corretamente utilizada. Com o intuito de ajudar as empresas prestadoras de serviços contábeis a atingirem suas metas, o artigo tem como objetivo geral implantar um sistema de custos para tomada de decisão através da contabilidade gerencial. Para isso, é necessário avaliar as necessidades da empresa para se adequar ao sistema de custos para tomada de decisão, sendo este o problema de pesquisa do artigo.

Por sua vez, compõem os objetivos específicos do artigo, avaliar as necessidades de informações para tomada de decisão, definir rotinas de gerenciamento das horas produtivas, implantar um sistema de custos para tomada de decisão e por fim, comparar os valores praticados atualmente com os resultados apurados no estudo.

O artigo traz um referencial teórico baseado em autores que defendem a aplicação da contabilidade de custos e tomada de decisão dentro das organizações. A metodologia aplicada será uma abordagem qualitativa, pois a análise basear-se-á em documentos coletados e disponibilizados pela empresa, facilitando assim a compreensão e interpretação dos dados.

Com o intuito de aprofundar o conhecimento na área de contabilidade gerencial através de um estudo de caso, serão realizados levantamentos bibliográficos e estudo exploratório com os principais conceitos da área para conhecimento mais aprofundado do assunto. Ao final realizar-se-á uma análise documental, utilizando a técnica de observação para auxílio na interpretação das informações obtidas. Como técnica de análise de dados, será utilizada a análise de conteúdo.

Nesse contexto, será apresentado inicialmente o referencial teórico, onde a importância da contabilidade de custos e da contabilidade gerencial é destacada. É fundamentada a utilização de custos na tomada de decisões, a diferença entre contabilidade gerencial e contabilidade societária, o método de custeio baseado em atividades (ABC), custeio por departamentalização e por fim, um estudo sobre os conceitos e aplicação do ponto de equilíbrio. Após serão apontados os métodos de pesquisa utilizados e por fim, será realizada uma análise

dos relatórios de atividades dos funcionários e comparação entre os mesmos e, as conclusões finais obtidas com o estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A contabilidade de custos surgiu com a Revolução Industrial, quando as grandes indústrias surgiram, e com isso iniciaram processos de transformação de matéria-prima em produtos de grande demanda na época. Assim, com a necessidade de criação de controles específicos, surgiu a contabilidade de custos como ferramenta para o auxílio na gestão e tomada de decisões às empresas (NEVES; VICECONTI, 2008).

A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que estuda os custos nas empresas industriais, comerciais ou prestadoras de serviços, gerando informações importantes para análise, interpretação e fornecimento de dados aos gestores das organizações e aos demais interessados, quanto aos gastos, desembolsos, lucro ou prejuízo e a formação adequada do preço a ser praticado. Utiliza os princípios da contabilidade geral para registrar os custos da operação, de tal maneira que, com os dados da prestação de serviço, se torne possível à administração estabelecer os custos dos serviços prestados, com a finalidade de tornar a operação eficiente, econômica e lucrativa.

Neste tópico abordaremos a contabilidade gerencial como ferramenta para tomada de decisão através da gestão de custos da empresa Sergio Castro da Silva – EPP. Para isso, foi necessário o entendimento dos conceitos de custo fixos e variáveis, despesas e dos métodos de formação do preço de venda existentes. Com base nos conceitos estabelecidos, obteve-se maiores subsídios para intensificar os conhecimentos na área de contabilidade gerencial com foco em gestão de custos para tomada de decisão.

2.1 Custos como ferramenta para tomada de decisão

A classificação e a mensuração dos custos são importantes para a gestão e influenciam diretamente na tomada de decisão para formação do preço de venda. Isso possibilita que a empresa prestadora de serviços contábeis de Caxias do Sul, objeto de estudo deste artigo resgate os valores investidos e ainda tenha um retorno para novos investimentos e expansão na área de atuação. Uma organização que busca um sistema de informações gerenciais primeiramente deve saber classificar e mensurar seus custos internos, assim poderá implantar um sistema que auxilie os gestores na tomada de decisões. Nas empresas os responsáveis pelas decisões utilizam os

sistemas de custos para se basear e tomar suas decisões, assim podem ter maior precisão na formação do preço de venda (PADOVEZE, 2000).

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2014), a formação do preço cobrado pelos serviços é um trabalho técnico e também um fator determinante de sobrevivência da exploração da atividade. Bertó (2012) considera que era impossível ser calculado o preço de um produto ou serviço antes de ser aplicada a contabilidade de custos, sendo esta uma das primeiras e mais fundamentais aplicações da teoria de custos.

Uma das principais atividades de um gestor envolve a tomada de decisões. O gestor deve decidir, dentre as alternativas disponíveis, a que melhor se adapta à situação atual da organização. As decisões são tomadas em diversas situações, sendo elas para resolver algum problema, para aproveitar alguma oportunidade, para atingir algum objetivo ou até mesmo para enfrentar uma crise.

As decisões podem ser programadas ou não programadas. Conforme Simon (1963, p. 19):

As decisões são programadas na medida em que são repetitivas e rotineiras, em que foi criado um processo definido para abordá-las, de modo que não tenham de ser tratadas de novo cada vez que ocorram.

As decisões serão não programadas na medida em que forem novas, não estruturadas e de importantes consequências. Não haverá método prefixado para tratar o problema por diversos motivos: porque não foi apresentado antes, ou porque é tão importante que merece tratamento específico.

A tomada de decisões, quando baseada em informações fidedignas, faz parte de todas as etapas do processo de gestão e segue os objetivos gerais e específicos da organização com responsabilidade e autoridade (REGINATO; NASCIMENTO, 2009).

2.2 Contabilidade Gerencial

Com a abertura dos portos brasileiros para mercadorias estrangeiras, a contabilidade gerencial teve grande importância no Brasil devido à competitividade que surgiu com os preços mais acessíveis de alguns produtos importados. A contabilidade gerencial auxiliou as empresas a se adaptarem aos novos preços praticados por grandes concorrentes mundiais, principalmente na tomada de decisões dos gestores, onde estes passariam a utilizar a contabilidade gerencial para tomar decisões futuras ao invés de apenas praticar a contabilidade societária, que registra os fatos após terem ocorrido sem que medidas corretivas possam ser executadas (CREPALDI; CREPALDI, 2014).

Para entender sobre contabilidade gerencial é necessário entender o que ela é e a sua diferença da contabilidade financeira que é praticada na maioria das empresas. A contabilidade

financeira é direcionada para o público externo, gerando relatórios para acionistas, bancos, financeiras, fornecedores, governo e etc. Todos seus estudos são regidos por normas, tópicos e demonstrações obrigatórias. Enquanto isso a contabilidade gerencial é voltada mais para o público interno da empresa, funcionários, gerentes e demais pessoas. Todas as suas informações são geradas com o objetivo final de auxiliar os gestores nas tomadas de decisões (ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG, 2011).

Espera-se que os dados de contabilidade financeira sejam objetivos e verificáveis. Entretanto, para fins internos, o administrador deseja receber informações que sejam relevantes, mesmo que não sejam completamente objetivas ou verificáveis (BREWER; GARRISON; NORREN, 2007). Contabilidade gerencial, por sua vez, é o processo de identificar, mensurar, relatar e analisar as informações sobre os eventos econômicos da organização.

A informação contábil gerencial é uma das principais fontes para tomada de decisão e controle nas organizações. Os sistemas de contabilidade gerencial produzem informações que ajudam funcionários, gerentes e executivos a tomar melhores decisões e a aperfeiçoar os processos e o desempenho da organização. (ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG, 2011, p.36).

A contabilidade gerencial está direcionada para a gestão da empresa e deve se encaixar efetivamente no modelo de decisões. Um contador gerencial se distingue dos demais profissionais de contabilidade pela maneira com que apresenta os dados. Esse profissional trata de agir com clareza e objetividade ao demonstrar os dados para a gestão da empresa, facilitando o processo decisório (IUDÍCIBUS, 2013).

As empresas podem melhorar o planejamento, o custo do produto ou serviço e o controle de gestão usando a análise das atividades para detalhar especificamente cada operação desenvolvida. Para Blocher *et al* (2007, p.131), "uma atividade é uma ação ou um conjunto de ações desenvolvidas dentro de uma empresa". Conseguindo entender as atividades desenvolvidas dentro de cada setor ou tarefa os gestores podem identificar onde estão perdendo nos seus processos produtivos e assim podem tomar medidas corretivas para solucionar o problema.

A análise das atividades fornece fundamentos para o custeio baseado em atividades, denominado ABC (*Activity-Based Costin*). O método ABC analisa os custos dos serviços e os rateia de acordo com as atividades necessárias, buscando a real distribuição dos custos em cada atividade desenvolvida. Segundo Padoveze (2010, p. 352), "O custeio ABC, embora seja sempre comparado com o custeio por absorção, em tese, deveria incorporar também o custo das atividades administrativas e comerciais". Assim, entende-se que o custeio ABC é um método de análise e gerenciamento de custos que se utiliza do monitoramento para análise e

rastreamento dos gastos de uma empresa, procurando utilizar somente o essencial para entregar um serviço de qualidade ao cliente (SOUZA, 2011).

Além do custeio ABC, outra ferramenta importante é o custeio por departamentalização. O custeio por departamento é uma forma de alocar os custos e despesas entre os setores de uma organização. Entende-se que todo o processo que envolva o produto ou serviço final, mesmo sendo na área administrativa, gera um custo ou uma despesa. Portanto, neste método cada departamento corresponde a um ou a vários grupos de custos e despesas específicos de sua função, geralmente denominados como centros de geração de custo ou na forma abreviada centros de custo. Os custos fixos indiretos como aluguel, água, energia elétrica, entre outros, podem ser acumulados em um centro de custo próprio, para posteriormente serem rateados entre os departamentos da empresa (RIBEIRO, 2015).

Os administradores precisam conhecer o nível de produção em que o custo dos recursos comprometidos é coberto pelo lucro obtido na produção e venda de bens e serviços. O nível em que o volume de vendas cobre os custos fixos dos recursos comprometidos é denominado ponto de equilíbrio. “Traduzida do termo em inglês *break-even point*, a expressão ponto de equilíbrio refere-se ao nível de venda em que não há lucro nem prejuízo, em que existe o equilíbrio entre as receitas totais e as despesas e custos totais”. (SCHIER, 2011, p. 214).

O ponto de equilíbrio demonstra em valores reais, quanto é necessário que a empresa produza ou venda para que consiga cobrir todos os custos e despesas que ela necessariamente deve incorrer para chegar ao resultado final, determinando um nível mínimo de atividades. No ponto de equilíbrio, não há lucro ou prejuízo. Quando a empresa passa a vender ou produzir além de seu ponto de equilíbrio, começa a se obter lucro (PADOVEZE, 2010).

O conceito de ponto de equilíbrio demonstrado não é único. Outros conceitos de ponto de equilíbrio importantes para as empresas e levam em consideração outras análises são o ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro. No chamado ponto de equilíbrio contábil, a empresa não terá lucro nem prejuízo. O ponto de equilíbrio contábil é calculado através da divisão dos custos e despesas fixas pela porcentagem da margem de contribuição unitária de cada produto comercializado pela empresa (ALVES, 2013).

O ponto de equilíbrio econômico apresenta o faturamento que a empresa deveria obter para poder cobrir a remuneração mínima do capital nela investido. Santos (2012, p. 61) afirma que o ponto de equilíbrio econômico “é aquele em que as receitas totais são iguais aos custos totais acrescidos de um lucro mínimo de retorno do capital investido”.

Já o ponto de equilíbrio financeiro é representado pelo desembolso financeiro que se iguala a receita total da empresa. Conforme Bruni e Famá (2012, p. 191), “no cálculo do ponto

de equilíbrio financeiro não devem ser considerados gastos relativos a depreciações, amortizações ou exaustões, pois estas não representam desembolsos para a empresa. ”

3 METODOLOGIA

O projeto tem como objetivo implantar um modelo de formação do preço de venda para auxiliar na tomada de decisão através da contabilidade gerencial em uma empresa prestadora de serviços contábeis de Caxias do Sul. Para atingir esse objetivo foi utilizada a abordagem qualitativa. Para tal, foram buscadas informações em livros e em mídias digitais com o objetivo de aprofundar o conhecimento nos assuntos teóricos. Segundo Lakatos e Marconi (2011, p. 272), “para haver conteúdo válido é necessário muita leitura e reflexão sobre obras”.

Para melhor compreensão de custos para tomada de decisões e os conceitos de contabilidade gerencial foram utilizados levantamentos bibliográficos. A pesquisa bibliográfica especificamente é “o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”. (VERGARA, 2005, p. 48). Desta forma, Lakatos e Marconi (1992, p. 44) destacam que “uma pesquisa bibliográfica baseia-se basicamente da coleta de material de diversos autores sobre um determinado assunto”.

Como o estudo foi desenvolvido com o intuito de aprofundar o conhecimento na área de contabilidade gerencial notou-se a possibilidade de aplicação em uma determinada empresa e assim foi utilizado o método de estudo de caso que Lakatos e Marconi (2011) concordam que a metodologia qualitativa se identifica com o estudo de caso. Entende-se que o estudo de caso nada mais é que um estudo profundo de um ou mais objetos para que se obtenha amplo conhecimento, de acordo com Gil (2010).

Para definir o objetivo e buscar mais informações sobre o assunto estudado, foi necessário um estudo exploratório que é “o passo inicial no processo de pesquisa pela experiência e o auxílio que traz a formulação de hipóteses significativas para posteriores pesquisas” (BERVIAN; CERVO, 2002, p. 69). Desta forma foi possível familiarizar-se com o tema e obter novas ideias e percepções do assunto.

Foi realizada análise documental que é uma coleta de dados, escritos ou não, de fontes primárias ou secundárias, contemporâneas ou retrospectivas, assim como Marconi e Lakatos (2003) relatam. Os documentos analisados foram a demonstração do resultado e o demonstrativo de horas trabalhadas disponibilizados pelo sistema. A técnica de análise de dados utilizada foi a documental, que “consiste em saber esclarecer a especificidade e o campo de

análise de conteúdo. [...] Seu objetivo consiste na reapresentação condensada da informação” (MARCONI; LAKATOS, 2013, p. 29).

Outro instrumento de coleta de dados utilizado foi de observação, que para Rodrigues (2006, p. 92), “é uma técnica de coleta de dados que consiste na observação e registro, de forma direta, sobre o fenômeno ou fato estudado. É uma das mais antigas técnicas utilizadas pelas ciências; sendo utilizada tanto pelas Ciências Naturais como pelas Ciências Sociais”. A observação é elemento fundamental, desempenhando papel imprescindível no processo de pesquisa. Com ela o problema de pesquisa é melhor formulado auxiliando na construção de hipóteses, coleta, análise e interpretação dos dados. Pode ser considerada como método de investigação por estar presente não só na obtenção dos dados, mas também em outros momentos da pesquisa (GIL, 2012).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A coleta de dados foi realizada na empresa Sérgio Castro da Silva EPP, com mais de 30 anos no mercado, atuante na área de prestações de serviços de contabilidade para diversos tipos societários, sejam eles sociedades limitadas, empresários, cooperativas, sindicatos, sociedades sem fins lucrativos entre outros. Além disso, fazem parte da carteira de clientes pessoas físicas, autônomas, profissionais liberais ou trabalhadores rurais. Atualmente conta com seis colaboradores, presta serviços a 120 empresas ativas além das inativas e está situada na Rua Candido Olympio Cauduro, nº 355, bairro Ana Rech, Caxias do Sul – RS.

Os documentos coletados e disponibilizados para análise foram: a demonstração do resultado do exercício (DRE) e os relatórios de horas produtivas geradas via sistema de cada funcionário nas empresas analisadas. Estes relatórios são gerados pela ferramenta registro de atividades, disponível no software de trabalho da empresa, onde podem ser mensuradas as horas produtivas em cada cliente nas rotinas de uso direto e indireto do sistema. Foram levadas em consideração algumas particularidades de cada período para que não influenciassem na comparação entre o trabalho dos funcionários. Com isso, obteve-se subsídios para analisar o trabalho realizado atualmente com o trabalho desenvolvido em períodos anteriores.

Podemos verificar no quadro abaixo a comparação dos tempos produtivos e quantidade de notas fiscais que foram processadas no período avaliado. Estes dados servem para facilitar a comparação entre os funcionários do setor fiscal em determinadas empresas. Nos períodos analisados, foram levadas em considerações as atividades de lançamentos, conferências, fechamento e entrega de declarações fiscais.

Fiscal 1				
Empresa	Out/2017	Quantidade de Notas	Nov/17	Quantidade de Notas
132	04:25:15	143	01:32:15	149
407	09:14:08	57	09:44:52	62
479	05:14:27	26	11:54:33	57
Fiscal 2				
Empresa	Abr/18	Quantidade de Notas	Mai/18	Quantidade de Notas
132	02:20:00	190	02:43:02	157
407	13:41:33	66	09:08:36	120
479	25.24.21	104	14:52:16	141

Quadro 1: Horas do Setor Fiscal

Fonte: Elaborado pelos autores com base na pesquisa (2018)

Conseguimos visualizar que existe uma diferença entre os tempos produtivos de cada funcionário. O funcionário Fiscal 1 levou para fechar a empresa nº 132, quatro horas e vinte e cinco minutos sendo que no período de outubro de 2017 tiveram cento e quarenta e três notas fiscais. Já o funcionário Fiscal 2, demandou 47,17% a menos deste tempo com cento e noventa documentos fiscais no período de abril de 2018. Ou seja, temos uma redução no tempo de produção em relação ao funcionário anterior e um aumento na quantidade de trabalho realizado.

Em relação à empresa nº 479, o funcionário Fiscal 2 demorou 385,35% a mais para realizar todas as atividades do setor em comparação com o Fiscal 1. Contudo, foi verificado que o funcionário teve de realizar visitas externas a órgãos públicos e teve retrabalho, pois foi demandado que refizesse os fechamentos de 5 meses anteriores ao período devido ao atraso na entrega da documentação por parte do cliente.

Na empresa nº 407 o funcionário Fiscal 2 realizou as atividades em treze horas e quarenta e um minutos com um volume de sessenta e seis notas fiscais no período de abril de 2018. Já o funcionário Fiscal 1 precisou de 48,19% a mais no período de outubro de 2017 para realizar as atividades com cinquenta e sete notas fiscais. Nota-se que o funcionário Fiscal 2 necessitou de quatro horas a mais com quase o mesmo volume de produção em relação ao outro funcionário. Este tempo pode ser considerado como tempo de adaptação, pois o funcionário iniciou as atividades na empresa neste período. Como pode ser visto no período posterior, este mesmo funcionário necessitou de nove horas para realizar as atividades com praticamente o dobro de movimento na empresa, o que resultou em uma redução de tempo e aumento de produção.

Com isso podemos concluir que a alteração nos tempos não influencia diretamente na relação de produtividade dos funcionários do setor fiscal, visto que cada funcionário tem uma característica de trabalho diferente e assim cada um pode demorar um tempo diferente para

realizar a mesma tarefa. O que a empresa deve buscar é que seus funcionários aprendam novos meios para agilizar o processo e assim a empresa ganhe com a redução dos tempos e custos do setor e não perca tempo com tarefas repetitivas.

No quadro 2 realizamos o levantamento referente ao setor de contabilidade, onde tivemos alteração no quadro de funcionários em agosto de 2017. As atividades desenvolvidas pelo setor são lançamentos de extratos bancários, conferência de saldos, conciliações e fechamento com os demais setores.

Contábil 1				
	Nov/16	LANÇAMENTOS	Fev/17	LANÇAMENTOS
100	00:37:25	33	00:28:08	29
351	07:02:26	277	05:15:12	354
9	04:14:17	144	01:37:02	124
Contábil 2				
	Nov/17	LANÇAMENTOS	Fev/18	LANÇAMENTOS
100	01:03:51	24	01:05:05	19
351	11:02:30	316	02:29:03	600
9	07:27:06	271	13:13:38	220

Quadro 2: Horas do Setor Contábil

Fonte: Elaborado pelos autores com base na pesquisa (2018)

Podemos analisar que o contábil 2 necessitou de uma hora e três minutos para realizar as atividades pertinentes ao setor direcionados à empresa nº 100, no período de novembro de 2017, onde tiveram vinte e quatro lançamentos contábeis manuais, fora os realizados nos demais setores que são integrados automaticamente pelo sistema. Nesta mesma empresa, no período de novembro de 2016, o contábil 1 precisou de 41,27% a menos para realizar as atividades, com nove lançamentos a menos. Porém, foi verificado que o contábil não realizou as atividades de fechamento de saldos e conciliação de maneira correta. Assim, tornando o tempo despendido menor, porém, menos produtivo.

Na empresa nº 351 o contábil 1 utilizou cinco horas e quinze minutos para efetivar as atividades mensais, com 354 lançamentos incorridos no período de fevereiro de 2017. Já o contábil 2 necessitou de 52,10% a menos para fazer seiscentos lançamentos no período de fevereiro de 2018. Ou seja, houve um aumento na produtividade visto que neste período ele realizou as atividades de dois meses no tempo que era desenvolvido apenas um mês. Isso deve-se à mudança no método de lançamentos que foi sugerida pelo novo funcionário e que melhorou o desempenho nas rotinas do setor.

Para realizar as atividades mensais da empresa nº 9 no período de fevereiro de 2017 o contábil 1 utilizou uma hora e trinta e sete minutos com cento e vinte e quatro lançamentos contábeis. No período de fevereiro de 2018 o contábil 2 necessitou de 817,53% a mais de horas para concluir o fechamento mensal com duzentos e vinte lançamentos. Este grande aumento de horas de trabalho do funcionário foi destinado a conferir e retificar o fechamento de períodos anteriores, visto que o cliente informou valores incorretos para as apurações fiscais e contábeis. O aumento da demanda foi necessário, porém, foi utilizado para retrabalho, o que não é bom para o escritório e por isso foi cobrado por hora adicional do cliente.

Temos abaixo o quadro de comparação do setor de departamento pessoal, onde não existe rotatividade nos últimos anos para que seja feita uma comparação com outro funcionário. Assim, será feita uma análise de produtividade da própria funcionária em períodos diferentes com algumas empresas aleatórias. As principais atividades desenvolvidas pelo setor são cálculo e emissão de folhas de pagamento, admissões e demissões de funcionários e emissão de guias de tributos.

DEPARTAMENTO PESSOAL								
	Período	Qtd Func.	Período	Qtd Func.	Período	Qtd Func.	Período	Qtd Func.
	Mai/17		Jun/17		Jul/17		Ago/17	
146	01:22:22	5	00:26:36	4	04:21:58	5	00:19:21	5
414	01:36:16	18	04:50:14	17	02:54:42	17	03:24:16	19
446	00:53:23	4	01:16:21	4	02:24:41	4	16:44:13	9

Quadro 3: Horas do Departamento Pessoal
Fonte: Elaborado pelos autores com base na pesquisa (2018)

Analisando o tempo utilizado na empresa 146, notamos que temos algumas variações de tempo. No período de maio de 2017 o setor levou uma hora e vinte e dois minutos para realizar as atividades de 5 funcionários com uma rescisão. Já no período de junho, tivemos uma melhora de 68,29% no tempo, pois nenhuma rescisão ou cálculo adicional foram realizados. Entretanto, no período de julho de 2017 o setor teve um aumento em 218,29% em relação ao primeiro período analisado, com a mesma quantidade de funcionários, o que não foi justificado. Sendo assim, o administrador irá tomar medidas para apurar o que pode ser melhorado ou corrigido no processo de admissões, pois no período de julho foi contratado apenas um funcionário, o que não justifica um aumento tão relevante de horas despendidas. No último período analisado, voltou aos padrões normais do setor.

Na empresa nº 414, foi verificado que os tempos variam bastante e a quantidade de funcionários não varia na mesma proporção. Foi identificado que a empresa demanda muitos recálculos e atualizações de guias, pois não mantém suas contas em dia, o que gera retrabalhos para o escritório e conseqüentemente gera valores adicionais de honorários todos os meses.

Para realização das atividades da empresa nº 446, foi necessário no período de maio de 2017 cinquenta e três minutos com quatro funcionários na folha de pagamento. Nos dois meses subsequentes este tempo aumentou 43,40% e 171,70% respectivamente, e a quantidade de funcionários se manteve a mesma. Esta variação se deve, pois a funcionária estava em tratativas juntamente com a empresa para um aumento no quadro de funcionários no próximo período. Então, em agosto de 2017, quando se efetivaram as contratações o tempo trabalhado na empresa aumentou consideravelmente para que se pudesse suprir a demanda. Este aumento chegou a 1.794,34%, e não foi cobrado a diferença de trabalho, mas os honorários mensais foram reajustados.

Após analisados os dados da empresa, passamos a analisar o resultado obtido no ano de 2017 com base na DRE apresentada. Buscamos nesta análise o ponto de equilíbrio para evidenciar o faturamento mínimo do escritório mensalmente, para que assim a organização obtenha continuidade nas suas atividades e retorno de seus investimentos.

Cálculo do ponto de equilíbrio:

(+) Receita Operacional	R\$ 418.087,56
(-) Despesas Variáveis (DV)	R\$ 29.390,60
(=) Margem de Contribuição	R\$ 388.696,96
(=) Margem de Contribuição %	92,97%
(-) Custos e Despesas Fixas	R\$ 210.480,50
(=) Lucro Bruto	R\$ 178.216,46
(=) Ponto de Equilíbrio (R\$)	R\$ 226.396,15

Quadro 4: Cálculo do ponto de equilíbrio

Fonte: Elaborada pelos autores com base na pesquisa (2018)

Após executar as devidas fórmulas, foi verificado que a empresa necessita de uma média de faturamento de R\$ 18.866,34 mensais para atingir o ponto de equilíbrio ideal, ou seja, para cobrir todos os seus custos e despesas, sendo considerado qualquer faturamento menor a este valor como prejuízo. Portanto, a empresa se encontra com um percentual de 84,67% de faturamento superior ao seu ponto de equilíbrio estimado, excedendo o valor em R\$ 191.691,97 no ano analisado.

Os dados analisados proporcionam uma visão gerencial sobre a empresa, o que nos fornece maiores subsídios para sugestões e auxílio na tomada de decisão do gestor. Com tudo isso podemos ver que tanto o escritório quanto os funcionários estão buscando uma melhora na produtividade, uma vez que no setor fiscal podemos notar que o funcionário atual utiliza seu tempo de forma mais produtiva do que o funcionário anterior, realizando mais atividades no mesmo tempo disponível, assim como no setor contábil, onde o novo funcionário otimizou os métodos de trabalho com novas ferramentas para auxílio aos lançamentos de extratos. Dessa forma, ambos tentam uma melhora contínua no processo manual, fazendo com que sobre tempo para análises mais criteriosas nos fechamentos e nas declarações.

O escritório deve sempre buscar fazer esta verificação de tempos em alguns períodos do ano para que nunca se perca o controle das horas trabalhadas, tentando manter mais próxima possível sua realidade dos honorários com os custos efetivos despendidos para cada um.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o exposto no referencial teórico, a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que estuda os custos nas empresas industriais, comerciais ou prestadoras de serviços, gerando informações importantes para análise, interpretação e fornecimento de dados aos gestores das organizações e aos demais interessados, quanto aos gastos, desembolsos, lucro ou prejuízo e a formação adequada do preço a ser praticado. Outro ponto importante verificado foi que a contabilidade gerencial é utilizada pelas empresas para auxílio na gestão e influencia diretamente na tomada de decisões. A contabilidade gerencial é voltada mais para o público interno da empresa, funcionários, gerentes e demais pessoas. Todas as suas informações são geradas com o objetivo final de auxiliar os gestores nas tomadas de decisões

Este artigo teve por objetivo principal implantar um modelo de formação do preço de venda na tomada de decisões através da contabilidade gerencial. Para isso, aplicou-se uma análise dos documentos disponibilizados pelo escritório e também utilizou-se o método de observação, a fim de buscar maiores detalhes para subsidiar a análise. E ainda, efetuou-se um comparativo entre as horas trabalhadas dos funcionários atuais e dos anteriores, para confronto da prática com a teoria obtida.

Averiguou-se que as horas trabalhadas pelos funcionários estão se tornando mais produtivas pelo modo com que estão efetuando as atividades. Com o que foi sugerido no primeiro artigo, o método de registro de horas está sendo utilizado de maneira efetiva e está auxiliando no controle dos gestores da empresa. O controle das horas permitiu que fossem

cobrados valores adicionais dos clientes de tarefas desenvolvidas fora da rotina, o que antes, sem o registro correto de horas, não era possível. Nesse sentido, destaca-se que este controle deverá ser continuado e verificado constantemente.

Foi observado também que o ponto de equilíbrio da empresa está de acordo com o esperado pelo gestor, e ultrapassa 50% do valor estipulado de faturamento mensal. Com isso, a empresa gera lucros e retorno para os investidores. Sugere-se que este dado seja verificado trimestralmente para que o controle seja mantido e apresente o lucro desejado.

O trabalho não teve limitações, pois a empresa concedeu aos autores total acesso aos dados necessários para realização do estudo.

Em estudos futuros, sugere-se que seja realizado o controle do ponto de equilíbrio de cada cliente, a fim de obter conhecimento total da carteira do escritório e analisar os processos desenvolvidos para descobrir quais são os clientes que o valor dos honorários praticados atendem a projeção de lucro, e quais os clientes que os honorários deverão ser reavaliados.

6 REFERÊNCIAS

ALVES, Revson Vasconcelos. **Contabilidade gerencial: texto com exemplos, estudos de caso e atividades práticas**. São Paulo: Atlas, 2013.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de custos e resultados na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BLOCHER, Edward J.; CHEN, Kung H.; COKINS, Gary; LIN, Thomas W. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços/ com aplicações na calculadora HP 12C e excel**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 5. ed São Paulo: Makron Books do Brasil: São Paulo, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade gerencial: Teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

GARRISON, Ray H.; BREWER, Peter C.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

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

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- LAKATOS, Maria Eva; MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. 4 ed. São Paulo. Atlas, 1992.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico: Procedimentos básicos; pesquisa bibliográfica; projeto e relatório; publicação e trabalhos científicos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas, 2009.
- NEVES, Silverio das; VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade de custos um enfoque direto e objetivo**. 8 ed. São Paulo: Frase Editora, 2008.
- PADOVEZE, Luís Clóvis. **Contabilidade gerencial: Um enfoque no sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2015
- RODRIGUES, Auro de Jesus. **Metodologia Científica**. São Paulo: Avercamp, 2006.
- SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de custos**. 2.ed. Curitiba: IBPEX, 2011.
- SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Aldemir. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- SANTOS, Joel José dos. **Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- SIMON, Herbert. **Capacidade de decisão e liderança**. Fundo de Cultura, 1963.