

RELATÓRIO TÉCNICO DE CONSULTORIA EM CUSTOS REALIZADO NA EMPRESA ABC LTDA. – UM ESTUDO DE CASO

Marcos Moreno Galdini¹

Hamilton Luiz Favero²

RESUMO

O presente trabalho foi desenvolvido em uma empresa de assessoria contábil, fiscal e trabalhista abordando os seus custos e a importância da aplicação de um método de custeio utilizando o critério de departamentalização. Deste modo, houve a oportunidade de verificar se a mesma possui um sistema ou parâmetro para mensuração dos custos. Para ter um melhor conhecimento sobre o assunto, realizou-se um estudo a partir de pesquisa bibliográfica por meios de livros conciliando a teoria com a prática. Em seguida foram utilizados como base para o estudo de caso, relatórios disponibilizados pela empresa que possibilitaram realizar o levantamento dos gastos classificando-os de maneira adequada. Assim, o trabalho teve como objetivo analisar os custos e verificar se havia superávit ou déficit em relação aos valores dos honorários cobrados atualmente. A partir da análise foi possível avaliar os gastos gerados pela empresa e a partir da elaboração de uma planilha, ficou estabelecido um sistema de custeio para apurar os custos por cliente, constituindo assim, um modelo a seguir para fixar preços adequadamente.

Palavras-chave: Contabilidade de custos, métodos de custeio, departamentalização.

ABSTRACT

This study was conducted in an accounting advisory company, tax and labor covering their costs and the importance of implementing a cost method using the criterion of departmentalization. Thus, there was the opportunity to see if it has a system or method for measuring costs. To have a better knowledge about it, there was a study from bibliographical research by means of literature books combining theory with practice. They were then used as the basis for the case study reports provided by the company that made it possible to survey the spending classifying them properly. Thus, the study aimed to analyze the costs and see if there was surplus or deficit in the values of the fees currently charged. From the analysis it was possible to evaluate the costs generated by the company and from the preparation of a spreadsheet, a costing system was established to determine the costs per customer, thus constituting a model to follow to fix prices accordingly.

Key-words: Cost accounting, costing methods, departmentalization.

¹ Aluno do curso de Pós-Graduação em Controladoria e Gerencia Financeira – Faculdade Cidade Verde.

² Doutor em Ciências Empresariais, Mestre em Contabilidade, Especialista em Análise e Planejamento Empresarial, Graduado em Ciências Contábeis.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ciência social que visa estudar o patrimônio das empresas e suas variações. Antes usada apenas de forma simbólica, hoje é uma das melhores e mais importantes ferramentas utilizadas para orientar o gestor na tomada de decisões.

Dentre as diversas ramificações da contabilidade cabe destaque na área de custos. Antes o uso da contabilidade de custos era restrito apenas para avaliação dos estoques. Hoje com um novo cenário econômico, este ramo da contabilidade passou a ser de extrema importância às empresas orientando o gestor tanto nas decisões como nos controles gerenciais.

Qualquer empresa, independente do ramo de atividade, necessita da implantação de um sistema de custos para competir num mercado amplamente competitivo. Atualmente é essencial ter uma excelente gestão em custos, pois permite tomar decisões coerentes em relação aos preços praticados e na redução de seus custos.

Dentre os vários modelos de empresas neste cenário, estão as que prestam serviços contábeis. Estas empresas estão num mercado bastante concorrido e ter o conhecimento de seus custos possibilita elaborar um planejamento estratégico para permanecer no mercado e também alternativa para maximizar seus resultados.

Entretanto, nem sempre há preocupação destas empresas no que tange a gestão de custos. Sendo assim, são raras as empresas que prestam serviços contábeis que possuem um sistema para apurar seus custos e por consequência, avaliar sua viabilidade no mercado.

Diante deste contexto e considerando a necessidade de dispor um sistema de custeio para avaliar os custos, buscou-se averiguar como problema, se a empresa objeto de estudo, possui algum método para mensurar os seus custos e definir preços de honorários.

Para solução do problema, o objetivo do trabalho é a de estabelecer um sistema de custos para realizar a mensuração e verificar se a superávit ou déficit em relação aos valores de honorários cobrados atualmente. No entanto, o trabalho será limitado nos métodos de custeio por absorção e departamental.

No que se refere à metodologia utilizada, esta será descrita sucintamente por se tratar de um relatório técnico, em que o procedimento adotado foi à realização de um estudo de caso, na qual Gil (2010, p. 37) salienta que “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados”. Deste modo, este método visa investigar de forma particular determinado caso, buscando respostas sobre as procedências do mesmo e auxiliar na sua compreensão. Com relação aos custos de uma empresa, este é um assunto bastante amplo a se trabalhar não devendo generalizar os resultados alcançados. Portanto, o estudo de caso aplica-se em particular a empresa investigada, pois os seus custos não se assemelham com a de outras, alcançando assim, resultados completamente diferentes.

A realização do presente estudo justificou-se em conhecer a empresa inicialmente verificando os seus pontos fortes e fracos. Atualmente a empresa encontra-se num cenário bem concorrido e algumas vezes até desleal. Diante deste fato, visto que a empresa não possui nenhum sistema para apurar seus custos, houve a oportunidade de realizar a consultoria neste meio para propiciar o conhecimento necessário à empresa de seus custos. Assim, por meio dos dados coletados foi possível identificar os gastos que mantém o funcionamento do negócio e por fim, elaborar uma planilha para demonstrar os custos e estabelecer um parâmetro que auxiliará na formação de preços.

No que diz respeito à delimitação do tema, o estudo deste trabalho foi realizado na empresa ABC Ltda., localizada na cidade de Maringá no período de Setembro a Outubro de 2015, limitando-se a abordar como objeto de estudo, o sistema de custos da empresa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade possui diversas ramificações. No entanto, por não ser objeto de estudo do presente trabalho, este terá um maior direcionamento aplicado à contabilidade de custos, na qual Bruni e Gomes (2010, p. 116) definem sendo “o ramo da contabilidade responsável pelo controle dos gastos incorridos na entidade, com a finalidade de gerar relatórios que evidenciem o destino destes gastos e ofereçam embasamentos para a gestão da empresa”. Assim, a contabilidade de custos é incumbida de apurar dentro da estrutura empresarial, todos os gastos gerados e mensurá-los adequadamente evidenciando a sua destinação mediante relatórios que auxiliam o gestor na tomada de decisão.

Sucintamente Padoveze (2006, p. 5) conceitua como “o segmento da ciência contábil especializado na gestão econômica do custo e dos preços de venda dos produtos e serviços oferecidos pelas empresas”. De forma mais ampla a contabilidade de custos é definida como:

Ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes de organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição, para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento”. (LEONE³, 2000 *apud* CHERMAN, 2010, p. 1).

Deste modo, a contabilidade de custos se preocupa em avaliar os estoques e tem a função de fornecer dados às empresas dos custos incorridos, o que permite a análise das suas variações. Assim, possibilita assessorar a empresa na redução dos custos e ao gestor na tomada de decisão. O controle também é essencial para o gerenciamento dos custos em qualquer organização auxiliando no desempenho adequado das atividades que se pretende administrar.

³ LEONE, George S. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, p. 18.

Existem diversas terminologias utilizadas neste ramo e exploradas em vários livros, no qual Cherman (2010, p. 3) diz que “não existe uma padronização legal ou concordância entre os diversos autores, porém os termos mais empregados são: gastos, investimentos, custos, despesas, desembolsos e perdas”, o que não cabe aqui comentá-los minuciosamente. Entretanto, é relevante que o responsável pelo gerenciamento dos custos de uma organização tenha o conhecimento necessário para poder interpretar e contabilizar de maneira apropriada os custos para tornar o produto mais lucrativo.

2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Quando se trata de gestão de custos, não se deve fazer um tratamento de todos os gastos numa única forma sendo necessário classificá-los. Padoveze (2006, p. 39) explica que:

[...] o processo classificatório objetiva agrupar os custos com natureza e objetivos semelhantes em determinadas classes, facilitando a administração, as apurações, análises e modelos de tomada de decisão a serem utilizados posteriormente.

Deste modo, para um melhor planejamento e apropriação adequada dos custos aos produtos é fundamental identificá-los conforme sua natureza e objetivo para facilitar a apropriação destes aos produtos. Reforçando o pensamento, Cortiano (2014, p. 44) explica que:

Se houver uma classificação equivocada dos custos, esse fato pode alterar informações importantes para os administradores, uma vez que os custos devem receber um acompanhamento correto desde a origem até a aplicação ou a apropriação.

Sendo assim, ao realizar o levantamento ou verificação dos gastos da empresa é essencial que o responsável saiba distinguir corretamente as despesas e os custos. Para uma apropriação adequada, cada gasto deve ser analisado e interpretado cuidadosamente para atribuição ou não a determinado produto ou

serviço. A classificação dos custos é bastante ampla, de acordo com vários autores. As mais usuais serão apresentadas nos tópicos a seguir.

2.2.1 Custos diretos e indiretos

Os custos diretos e indiretos tem relação quanto ao objeto a ser custeado, na qual podem ser um produto, uma atividade, um serviço dentre outros. Segundo Padoveze (2006, p. 40), “objeto de custo é o elemento que será objeto de mensuração monetária, com a finalidade de se obter o custo unitário ou total desse elemento”. Sendo assim, mensurar os custos adequadamente sobre os produtos e serviços produzidos, são fundamentais para proporcionar rentabilidade a qualquer empresa e conduzi-la para uma gestão financeira impecável.

No que diz respeito aos custos diretos, este é definido por Ribeiro (2013, p. 28) como:

[...] os gastos com materiais, mão de obra e Gastos Gerais de Fabricação aplicados diretamente na fabricação dos produtos, [...] porque além de integrarem os produtos, suas quantidades e valores podem ser facilmente identificados em relação a cada produto fabricado.

Logo assim, esses gastos são fáceis de identificar e mensurar, pois possuem relação direta e objetiva com o produto ou serviço final. Devido à facilidade de associar estes gastos aos produtos, os custos diretos não precisam utilizar de critérios de rateio, uma vez que basta haver medidas de consumos, como por exemplo, quilogramas de materiais consumidos, horas mão-de-obra utilizadas, etc., para apropriar os custos a determinado produto ou serviço.

De maneira sucinta, Missaglia e Velter (2010, p. 116) especifica que “são aqueles que possuem uma identidade com o produto fabricado, sendo apropriados diretamente a estes”. Em síntese, os custos diretos possuem fácil associação aos produtos sendo incluídos de forma direta no cálculo dos mesmos.

Ao contrário dos custos diretos, os indiretos:

São os gastos 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, esses gastos o serão por meio de critérios de distribuição (rateio, alocação, apropriação são outros termos utilizados. (PADOVEZE, 2006, p. 42)

Desta forma, os custos indiretos não possuem nenhum relacionamento peculiar com o produto fabricado e não podem ser mensurados diretamente, pois precisam de esquemas especiais como uma base de rateio ou critério para atribuí-los aos produtos ou serviços, na qual a distribuição destes custos muitas vezes ocorrerá de maneira arbitrária.

Com mesmo raciocínio, Cherman (2010, p. 23) diz que “são formados por elementos que não se identificam com nenhum produto em particular, isto é, estes custos não podem ser apropriados diretamente ao produto”. Portanto, os custos indiretos são integrados aos produtos mediante a elaboração de um critério de distribuição com base numérica ou percentual, denominado rateio.

2.2.2 Custos fixos e variáveis

No que diz respeito aos custos fixos e variáveis, estes possuem relação quanto ao volume de produção ou venda. Sobre os custos fixos, de forma breve Cherman (2010, p. 26) especifica que “são aqueles que não alteram com a variação da quantidade produzida. São os mesmos, independente do volume de produção”. Sendo assim, esses custos decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa e não tem relacionamento com as oscilações das atividades, pois o seu montante é fixado num período independentemente se ocorrerá produção ou não.

Sob mesmo discernimento, Ribeiro (2013, p. 29) descreve que:

Custos Fixos são aqueles que permanecem estáveis independentemente de alterações no volume da produção. São custos necessários ao desenvolvimento do processo industrial em geral, motivo pelo qual se repetem em todos os meses do ano.

Portanto, independente se a empresa produzir dez ou cinquenta produtos no mês, os custos fixos permanecerão constantes, não se alterando com as variações

da quantidade produzida. Alguns exemplos de custos fixos são: aluguel da fábrica, seguro do imóvel, imposto predial, depreciação das máquinas e equipamentos, etc.

Já os custos variáveis, são aqueles “cujo valor total aumenta ou diminui na mesma proporção do aumento ou diminuição da produção. O valor do custo variável mantém uma relação direta com a produção” (CHERMAN, 2010, p. 25). Desta maneira, estes custos têm o seu valor fixado através da oscilação proporcional das atividades.

Nas palavras de Missagia e Velter (2010, p. 117) os custos variáveis:

[...] são aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa, pois somente são utilizados à medida que haja produção. [...] Se não houver quantidade produzida, o custo variável será nulo. Os custos variáveis aumentam à medida que aumenta a produção.

Sendo assim, numa fábrica se a quantidade produzida aumentar, os custos aumentarão na mesma proporção. Caso houver diminuição na fabricação de produtos, os custos também irão diminuir na mesma proporção. Isso porque os custos variam em proporção direta com o volume de produção. Alguns exemplos são a matéria prima, a mão de obra direta e materiais diretos.

2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

O método de custeio visa definir o caminho ou a metodologia de como os custos serão atribuídos aos produtos. Segundo Padoveze (2012, p. 336) “é o fundamento da Contabilidade de Custos ligado à decisão de como deve ser mensurado o custos dos produtos. Portanto, método de custeio é um modelo de decisão, mensuração e informação”. Logo, determinar um sistema de custeio permite estabelecer um critério para alocar os custos aos produtos. A escolha de um método possibilita identificar e definir o valor do custo unitário de um ou de todos os produtos e serviços de uma empresa, partindo do total dos custos diretos e indiretos.

Nas palavras de Cruz (2012, p. 49) “cada método de custeio apresenta uma funcionalidade diferenciada acerca da forma de visualizar os gastos nas empresas, apresentando características particulares”. Assim, dentre os métodos existentes,

cada um possui suas particularidades divergindo na interpretação da apropriação dos gastos. Como exemplo, pode acontecer ao aplicar um método em uma empresa qualquer, o gestor entender que ela teve lucro e ao aplicar outro método, utilizando os mesmo dados, entender que teve prejuízo.

Não existe um método mais importante ou melhor do que o outro. Cada um tem sua relevância e cabe a empresa decidir qual o melhor método utilizar para atender as suas necessidades. Algumas metodologias mais usadas são: o custeio por absorção, custeio variável, custeio ABC e custeio departamental que serão apresentadas a seguir. Existem outros métodos que não cabe expor no presente trabalho.

2.3.1 Custeio baseado em atividades

O custeio ABC (*Activity Based Costing*) segundo Martins (2003, p. 60) “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Este é um sistema de custeamento que pode ser utilizado por qualquer empresa, seja indústria, comércio, prestadora de serviço, etc.

De forma breve Ribeiro (2013, p. 161) define como “um sistema de custeio que se caracteriza pela atribuição dos custos indiretos aos produtos, por meio de atividades”. Assim, em uma empresa é preciso realizar atividades e estas por ser um conjunto de tarefas, consomem recursos que posteriormente serão apropriados aos produtos ou serviços.

Nas palavras de Padoveze (2006, p. 204) o custeio ABC é:

[...] um método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação de cada atividade na organização, que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são então alocados aos produtos e serviços na base do número desses eventos ou transações, que o produto ou serviço tem gerado ou consome como recurso.

Deste modo, utilizando o método ABC a empresa atribui seus custos indiretos de forma mais justa ou adequada em relação aos outros sistemas, pois a sua

fundamentação é de que as atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades.

Cada atividade possui um direcionador de custo. Segundo Ribeiro (2013, p. 161) o direcionador “é o fator que indica a relação entre o consumo do recurso e a atividade ou entre as atividades e os produtos”. Ou seja, é um tipo de medida que servirá de parâmetro para custear a atividade. Como por exemplo: o custo com aluguel, o direcionador pode ser a área ocupada.

Este método é bem aplicado para fins gerenciais, não sendo aceito pela legislação, pois considera as despesas para avaliação dos estoques. Pelo custeio ABC tanto os custos como as despesas são recursos utilizados nas atividades da empresa formando os custos dos produtos.

2.3.2 Custeio variável

O custeio variável é um método em que separa os custos fixos dos variáveis, onde apenas o último é reconhecido como custo do produto e os fixos são lançados diretamente no resultado do período como forma de despesa. Conforme Martins (2003, p. 142) “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Este método por considerar apenas parte dos custos de fabricação, não é aceito pelo fisco, pois utilizando este sistema de custeamento, o resultado do período diminui devido ao decréscimo no estoque e aumento das despesas. Cherman (2010, p. 52) diz que “este método [...] fere os princípios da realização da receita, confrontação e competência. Isto porque [...] admite que os custos fixos sejam deduzidos do resultado mesmo que os produtos não sejam vendidos”.

Portanto, o seu uso fica restrito apenas para fins gerenciais como ferramenta de auxílio à administração, na qual pode assessorar a administração de quais produtos merecem mais ou menos esforços de vendas, auxiliar na formação do preço de venda, decidir continuar ou não na produção de determinado produto e estimar a produção necessária para alcançar o lucro desejado.

Por meio deste método também pode-se calcular a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio de cada produto ou serviço. Sendo assim, é possível identificar a quantidade de unidades necessárias que a empresa deverá fabricar e vender permitindo analisar o comportamento do lucro em relação às oscilações das vendas.

2.3.3 Custeio por absorção

O método de custeio por absorção consiste em alocar aos produtos, todos os custos que ocorreram na elaboração do produto. Segundo Martins (2003, p. 24) este custeio “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”. Este sistema aloca aos produtos todos os custos, sejam eles, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis.

Para Cherman (2010, p. 51):

O importante nesse método é a separação entre custos e despesas, já que as despesas serão todas lançadas ao resultado, enquanto os custos, atribuídos aos produtos. Os custos indiretos são rateados entre os produtos; e os custos dos produtos acabados e produtos em elaboração que não tenham sido vendidos estarão ativados.

No custeio de absorção os custos indiretos são rateados de forma arbitrária e integrados aos produtos. É o mais utilizado por ser o único método a ser aceito pelo fisco e o modelo oficial para apuração dos resultados nas empresas. Conforme Missagia e Velter (2010, p. 124):

[...] é o único legalmente aceito no Brasil para avaliação de estoques, a fim de elaboração de demonstrações contábeis, pois é o método de custeio aceito pela legislação do Imposto de Renda e está de acordo com os princípios de Contabilidade, além de ser apregoado pela Lei nº 6.404/1976 e pelas normas do CPC.

Embora seja o modelo de custeio aceito pela legislação societária e fiscal, isso não impede que as empresas utilizem outros métodos para fins gerenciais, o que propicia a elas alternativas por meio dos custos, de aperfeiçoarem os seus resultados e aumentarem a lucratividade de seus produtos.

Segundo Padoveze (2006, p.175-176), este sistema se caracteriza por:

- a) utilizar os custos diretos industriais;
- b) utilizar os custos indiretos industriais, por meio de critérios de apropriação ou rateio;
- c) *não* utilizar os gastos administrativos;
- d) *não* utilizar os gastos comerciais, sejam diretos ou indiretos;
- e) o somatório do custo dos produtos e serviços vendidos no período dá origem à rubrica custo dos produtos e serviços, na demonstração de resultados do período;
- f) o somatório do custo dos produtos e serviços ainda *não* vendidos dá origem ao valor dos estoques industriais no balanço patrimonial do fim do período (estoques em processo e estoque de produtos acabados).

Deste modo, conforme exposto pelo autor, nota-se que o método de custeio por absorção utiliza todos os gastos que envolvem o processo de fabricação de um produto e as despesas não ligadas a produção são lançadas direto no resultado do período. Durante a fabricação, alguns produtos ainda estão em processo de elaboração, enquanto outros são finalizados, na qual ambos são ativados no balanço patrimonial no final de cada período.

Diante de uma visão geral de alguns autores, Ferreira (2007, p. 160) destaca duas vantagens relevantes da utilização deste método de custeio:

- por ser o método adotado pela contabilidade financeira, é, portanto, válido tanto para fins de balanço patrimonial e demonstração de resultados como também para o imposto de renda na apresentação dos lucros fiscais;
- traz melhores informações à gerência, para o estabelecimento dos preços de venda, visando a recuperação de todos os custos incorridos pela empresa.

Sendo assim, este sistema é utilizado pelas empresas por ser o único que tem relação com os princípios contábeis geralmente aceitos e com as leis tributárias. Ainda, pelo fato de atribuir aos produtos todos os custos industriais incorridos, este método serve como suporte aos gestores no processo decisório e na formação do preço de venda, onde há recuperação total dos custos incorridos.

Entretanto, segundo Missaglia e Velter (2010, p. 126), o método também apresenta algumas desvantagens, como:

1. A alocação dos custos indiretos fixos aos produtos é realizada por meio de rateio muitas vezes baseado no volume de matéria-prima consumida ou na mão de obra direta utilizada no processo produtivo, o que se constitui numa alocação arbitrária, pois geralmente não há uma proporcionalidade entre volume de produção e matéria-prima consumida ou mão de obra empregada;
2. Não é exatamente um sistema de custeamento para fins gerenciais, pois utiliza critérios arbitrários no rateio dos custos indiretos fixos, além de o custo fixo unitário ser variável com o volume de produção.

Em vista disto, não é exatamente um método de custeamento apropriado para fins gerenciais, já que não é característico deste sistema. A utilização de critérios de rateio para alocar os custos indiretos aos produtos, não expressam uma relação ponderada de alocação dos mesmos. Não há uma proporcionalidade justa aos produtos, pois cada produto pode ter uma variação para mais ou para menos em relação à integração dos custos aos mesmos.

Portanto, inicialmente para uma empresa sem qualquer parâmetro ou sistema de custo, este método torna-se adequado para estabelecer preços em seus produtos ou serviços. Também evita comprometer o resultado líquido do período e propicia informações auxiliares para a administração nos processos de decisão.

2.3.4 Departamentalização

As atividades desempenhadas em qualquer empresa geralmente estão divididas em departamentos, uma vez que estes formam a estrutura da organização. Para um resultado satisfatório, todos os departamentos devem trabalhar em conformidade com o objetivo da empresa. Entretanto, alguns setores não são produtivos. Sendo assim, a departamentalização separa os centros produtivos dos não produtivos, pois estes últimos apenas servem de apoio aos outros na produção de produtos ou na prestação de serviços.

Na interpretação de Ribeiro (2013, p. 145) a departamentalização “é um sistema de atribuição de Custos Indiretos aos produtos, por meio de departamentos”. No pensamento de Padoveze (2006, p. 100) “compreende a classificação contábil dos gastos, separando-os por setor consumidor desses gastos”. De modo geral, sob a concepção dos autores, o custeio departamental é um

método que inicialmente classificam-se os custos incorridos e em seguida alocam os mesmos aos produtos ou serviços, por meio de departamentos. Isso possibilita melhor controle dos insumos e de outros custos fabris pelo fato da área gerenciada ser menor. Também possibilita entender melhor a estrutura da empresa propiciando um melhor aproveitamento quanto à alocação dos custos.

Departamento na concepção de Martins (2003, p. 44) “é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas”. Sendo assim, os departamentos são divisões ou segmentos de uma entidade industrial, comercial, de serviços, etc., representados por homens ou máquinas que tenham características similares no desenvolvimento de atividades dentro da mesma área. Cada setor possui ou deve ter algum responsável com autoridade para coordenar as atividades a serem desempenhadas. Normalmente os departamentos são apresentados em termos práticos em um organograma. Em algumas empresas a divisão de departamentos é levada a sério havendo uma hierarquia bem estabelecida, enquanto em outras, isso é algo pouco relevante.

Qualquer departamento ao realizar atividades, gera gastos que podem ser classificados como custos ou despesas. Quando os gastos constituídos nos departamentos tem relação com a fabricação do produto, estes são classificados como custos. Por este motivo, os departamentos também podem ser chamados de centro de custos. Ribeiro (2013, p. 145) define centro de custos como “a menor unidade da empresa industrial considerada para fins de acumulação de custos”. Deste modo, os centros de custos são unidades criadas dentro de uma empresa, como meio de coletar dados e acumular custos indiretos, para posteriormente atribuir os mesmos aos produtos e serviços.

Cherman (2010, p. 89) explica que “um centro de custos pode coincidir com um departamento ou com mais de um departamento, ou ainda pode existir mais de um centro de custos em um departamento”. Assim, por exemplo, os gastos com aluguel e energia elétrica acontecem em vários departamentos e inicialmente podem ser acumulados num único centro de custos e posteriormente rateados aos outros departamentos da empresa. Caso haja um departamento de produção com três máquinas que executam atividades, teremos três centros de custos em um departamento.

No que diz respeito aos tipos de departamentos, estes se dividem em dois grupos:

[...] os que promovem qualquer tipo de modificação sobre o produto diretamente e os que nem recebem o produto; aqueles são os que atuam sobre o produto e são conhecidos por Departamentos de Produção, enquanto os segundos, que vivem basicamente para execução de serviços auxiliares e não para atuação direta sobre os produtos, são conhecidos por Departamentos de Serviços. (MARTINS, 2003, p. 44)

Simplificando, os departamentos produtivos trabalham de forma direta com o produto e são responsáveis pela fabricação dos mesmos. Exemplos: usinagem, acabamento, montagem, pintura, etc. Já os departamentos de serviços são aqueles que não têm relação direta com os produtos. Particularmente este departamento tem como finalidade prestar serviços para toda a empresa. Os produtos não transitam neste departamento, na qual os seus custos são repassados para o setor de produção e posteriormente apropriados aos produtos. Exemplos: manutenção, limpeza, controle de qualidade, almoxarifado, etc.

No que tange ao objetivo da departamentalização, Cherman (2010, p. 89) salienta que:

[...] para efeito de contabilidade de custos, é diminuir a arbitrariedade dos critérios de rateio, já que os custos primeiro passam pelos departamentos e depois são atribuídos aos produtos. Com isso teremos um melhor controle de custos.

Assim sendo, o custeio por departamentos visa diminuir a margem de erros na alocação dos custos indiretos aos produtos. Quando se adota a departamentalização é minimizada a arbitrariedade dos critérios de rateio havendo uma melhor racionalização na atribuição dos custos aos produtos, ou seja, há uma determinação mais precisa dos custos incorridos na fabricação dos produtos.

No que diz respeito ao rateio dos custos indiretos, estes só podem ser apropriados aos produtos mediante critérios de rateio. Schier (2013, p. 177) expressa que as formas de rateio:

[...] são subjetivas, pois não garantem certeza absoluta [...] na alocação do custo correspondente. Todos os critérios de rateio devem ser avaliados de forma a adotarmos os que melhor refletirem a realidade de cada unidade produtiva. Não existe um critério que possa ser adotado como sendo ideal e absoluto.

Portanto, conforme exposto, não existe um critério correto a ser adotado pelas empresas para alocar os seus custos, pois os meios utilizados para rateio possuem caráter subjetivo. Assim, cada caso deve ser compreendido de maneira particular, ou seja, as empresas devem estudar situações específicas quanto ao critério mais adequado e menos injusto a ser usado na distribuição de seus custos entre suas unidades administrativas. Exemplos de critérios de rateio: quantidade produzida, quantidade vendida, horas/homens consumidos, espaço físico, quantidade de equipamentos, quantidade de colaboradores, etc.

3 O CASO ESTUDADO

3.1 DIAGNÓSTICO

3.1.1 A empresa

Na década de cinquenta e sessenta, a região de Maringá, no norte do Paraná era umas das maiores produtoras de café do Brasil. A cidade era promissora por haver diversas empresas cerealistas instaladas e em decorrência destas, várias outras surgiram em diversos outros ramos. Na época a cidade carecia de profissionais especializados no ramo de contabilidade. Ouvindo sobre a prosperidade da região o atual proprietário e contador se aventurou a desbravar o novo lugar. Junto de sua esposa, técnica em contabilidade iniciou o negócio.

Os 02 sócios na época iniciaram as atividades com 15 clientes e num curto espaço de tempo conseguiram elevar para 120 em decorrência da alta demanda por contadores e pouca concorrência. A empresa foi fundada em 02/07/1961 e continua suas operações, mantendo sua característica familiar e mesmo sem o fundador, tem

os seus filhos que continuam com a prestação dos serviços. Está instalada desde sua fundação no mesmo local, na Avenida Brasil, onde antes era periferia e nos dias de hoje, centro da cidade. A empresa não possui filial sendo constituída apenas pela sede.

Atualmente a empresa conta com 17 colaboradores e 03 sócios prestando serviços para aproximadamente 103 clientes. Com 54 anos de funcionamento, a empresa ABC Ltda. atende a cidade de Maringá e região com um faturamento médio de R\$ 108.000,00 mensais no ano de 2015. Do total de clientes ativos, 20 assumem aproximadamente 45% de seu faturamento mensal.

O capital social está dividido em 8.000 quotas de R\$ 1,00 no valor total de R\$ 8.000,00 totalmente integralizado. Tem como ramo de atividade principal, a prestação de serviços de assessoria contábil, fiscal e trabalhista. Também orienta clientes pessoas físicas para soluções de inventário, ganhos de capital, elaboração de contratos, etc. A empresa não possui nenhuma política interna.

3.1.2 Missão e visão da empresa

A empresa não possui uma missão e visão estabelecida. O sócio diretor conceitua a missão da empresa como a que “volta-se para a excelência na qualidade do pronto atendimento a seus clientes, buscando realizar uma assessoria com qualidade e eficiência, contando com a ajuda de colaboradores capazes e comprometidos”. É nos colaboradores que a empresa tem seu ponto forte, pois a especialização e a baixa rotatividade cria um vínculo de credibilidade com os clientes.

Como objetivo a empresa visa se manter atuante no mercado, superando barreiras impostas como: estruturação e implantação de novas tecnologias, investimentos em colaboradores, obrigações fiscais e a alta concorrência.

3.1.4 Cultura da empresa

A ABC Ltda. é uma empresa familiar de pequeno porte e que está inserida no

mercado há muitos anos. Atualmente o diretor geral detêm 16,66% do capital integralizado e o restante dividido em 81,66% e 1,68% para os outros 02 sem atuação na sociedade. Ao longo de sua existência a cultura da empresa foi se modelando por meio da inserção de valores e características de seu falecido fundador, tradicional da cultura japonesa. A empresa voltada para o crescimento e apta às mudanças, já incorreu com um quadro de funcionários elevado, porém a inovação tecnológica e a alta concorrência, às vezes desleal, contribuíram para a diminuição deste quadro.

Desde sua constituição, a ABC Ltda. sempre buscou por colaboradores qualificados e sem qualificação, com a finalidade de mesclar os mesmos e proporcionar aos últimos, o conhecimento necessário e incentivo para o seu aprendizado e desenvolvimento pessoal. O ambiente interno é de fácil convivência com baixa rotatividade de colaboradores e também há o apoio da empresa em questões pessoais envolvendo os seus funcionários.

3.1.4 Estrutura organizacional

A estrutura organizacional da empresa é representada conforme o organograma abaixo, seguido dos principais serviços desenvolvidos por setor:

Figura 01: Organograma geral.
Fonte: Empresa ABC Ltda.



A Diretoria é constituída por apenas um sócio atuante. O sócio Diretor é o principal decisor da ABC Ltda. que após pré-avaliação dos encarregados, toma as principais decisões, realiza negociações com os clientes e presta atendimento aos mesmos quando envolve processos burocráticos. Cada setor com exceção da

expedição possui um encarregado, na qual fica sob a responsabilidade dos mesmos tomarem decisões de menor relevância na empresa.

O setor contábil é composto por 06 colaboradores que realizam como principais rotinas a de: conferir os documentos contábeis enviados pelos clientes; atender as consultas e solicitações feitas pelos mesmos; registrar os atos e fatos contábeis; emitir os Livros Razão e Diário, bem como as Demonstrações Contábeis; preparar toda a documentação necessária para a abertura, baixa e transferências de empresas; confeccionar declarações estabelecidas pelos órgãos públicos, onde este serviço é rateado com o setor fiscal e; atender consultas de clientes pessoas físicas.

O departamento fiscal possui 04 colaboradores que realizam os serviços de: conferir e separar os documentos fiscais e contábeis enviados pelos clientes; escriturar os Livros Fiscais como de Saída, Entrada, Inventário e de ICMS; calcular os impostos federais, estaduais e municipais; elaborar as declarações exigidas pelo fisco; atender as solicitações e orientar os clientes no que diz respeito à legislação tributária. Este setor responde pela maior parte de atendimento ao cliente, em que um colaborador ainda executa a função de telefonista.

A área de recursos humanos conta com 03 funcionários que desenvolvem as rotinas de: conferir os documentos enviados pelos clientes pertinentes ao setor; elaborar folha de pagamento; elaborar rescisões de contrato de trabalho; elaborar recibo de férias; registrar empregados; emitir as guias de FGTS (inclusive de recolhimento rescisório), INSS e Contribuição Sindical; atualizar a carteira de trabalho; orientar os clientes quanto à legislação, atender as solicitações e consultas dos mesmos e elaborar mapas oficiais como: CAGED, SEFIP, RAIS, etc. O encarregado fica responsável por coordenar e verificar os serviços executados pelos seus subordinados.

O setor financeiro é composto por 02 colaboradores, ficando a administração financeira sob a responsabilidade do encarregado do departamento, realizando: a emissão dos boletos de cobrança e o recebimento dos honorários; emissão das notas fiscais de serviços; controle de todos os pagamentos a serem efetuados pela empresa e a conciliação da movimentação bancária. A outra pessoa presta auxílio em alguns processos do setor e também realiza serviços burocráticos em contato junto aos órgãos do fisco e outras repartições municipais, estaduais e federais como, por exemplo, Prefeitura Municipal, Secretaria da Receita Estadual e Federal, Junta Comercial, cartórios, etc. Também realiza uma primeira abordagem no atendimento

aos clientes *in loco* e por telefone, direcionando-os ao setor responsável.

Por fim, a expedição possui 02 funcionários responsáveis por: conferir os documentos recebidos dos clientes e distribuí-los para os setores da empresa; emitir o protocolo dos documentos que serão entregues às empresas e realizar os pagamentos da empresa junto a bancos ou casas lotéricas.

Com relação ao nível de escolaridade dos colaboradores, temos demonstrado conforme quadro abaixo:

Quadro 01: Nível de escolaridade.

Setor	Especialização	Superior Completo	Graduação em andamento	Nível médio	Total de Colaboradores
Contabilidade	2	3		1	6
Fiscal			2	2	4
Recursos Humanos		1		2	3
Financeiro			1	1	2
Expedição				2	2
TOTAL	2	4	3	8	17

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

A empresa ABC Ltda. tem em seu quadro de colaboradores no momento 08 pessoas com nível médio de escolaridade, 03 iniciando-se numa faculdade e 06 com graduação finalizada, onde 02 já possuem aperfeiçoamento. Contudo, um destes colaboradores possui tanto a graduação quanto a especialização em biologia.

3.1.5 Contexto empresarial

Com mais de meio século de existência, a empresa ABC Ltda. está inserida num ambiente de constantes mutações, seja legais, mercadológicas ou tecnológicas no que diz respeito aos serviços contábeis.

As sociedades contábeis atuam como prestadores de serviços para empresas de pequeno e médio porte e às vezes terceirizam o serviço atendendo as de grande porte. Toda empresa necessita de um contabilista e o mercado oferece boas condições para que os mesmos possam ingressar nele. Contudo, vale salientar que o mercado ainda carece de profissionais que apliquem as técnicas e princípios contábeis na execução de seus serviços, bem como na orientação de seus clientes

com as informações necessárias para a tomada de decisão.

Muitas empresas no ramo da contabilidade oferecem outros serviços como forma de angariar recursos e se diferenciar da concorrência. Além da execução dos serviços tradicionais como a de elaborar declarações, escriturar livros contábeis e fiscais, elaborar folhas de pagamentos, as atividades estão se estendendo a prestar assessoramentos, perícias, auditorias, consultorias ou qualquer outro tipo de acompanhamento necessário para o gestor analisar as situações e desempenho das operações dentro da empresa.

A concorrência tem uma implicação forte no mercado de serviços contábeis, pois muitos profissionais possuem conduta antiética, pois passam a oferecer serviços com valores bem abaixo de qualquer tabela sugestiva e ainda seduzem clientes sem pudor com preços irrisórios. Estes atos acabam desvalorizando o profissional contábil, visto que muito empresários ainda o veem como uma obrigação. A concorrência desleal destes profissionais ou empresas que seja, acaba impossibilitando o crescimento e valorização da profissão.

Hoje a contabilidade está se tornando mais complexa e o contabilista está ganhando destaque na função de assessorar e orientar os gestores nas operações comerciais da empresa. O profissional que apenas realiza o lançamento de notas começará a desaparecer devido à simplificação dos sistemas em realizar as rotinas contábeis.

Os serviços prestados atualmente pela empresa ABC Ltda. condizem em atender o fisco mais especificamente, ao passo que está moldando-se a assessorar os seus clientes em pequenas situações que cada um necessite, pois ainda não são todos os empresários que tem a ciência da importância da contabilidade como ferramenta de gestão. O serviço de assessoramento mais frequente é o de aconselhar o cliente quanto a melhor forma de enquadramento com relação ao regime de tributação. Para aumentar a sua fatia no mercado e captar mais clientes, a empresa tem investido recentemente em propaganda e publicidade para divulgar os seus serviços, o que é importante para a sua valorização e visibilidade.

3.1.5.1 Principais clientes

Com uma carteira de clientes considerável, a empresa ABC Ltda. atende tanto pessoas jurídicas como físicas. Este último, o atendimento é esporádico ao decorrer do ano havendo um volume maior no início do ano pela obrigatoriedade da entrega do Imposto de Renda. O foco principal são as pessoas jurídicas que assumem um compromisso por prazo indeterminado. A empresa possui clientes dos mais variados ramos de atividade enquadrados no regime tributário simples nacional, lucro presumido e lucro real. Os principais clientes estão relacionados abaixo:

Quadro 02: Principais clientes.

Clientes	Ramo de atividade	Regime Tributário	Porte
Empresa 01	Comércio de combustíveis	Lucro Real	Pequeno porte
Empresa 02	Comércio de alimentos	Lucro Real	Pequeno porte
Empresa 03	Indústria de Carrocerias	Lucro Real	Pequeno porte
Empresa 04	Comércio de vestuário	Simple Nacional	Pequeno porte
Empresa 05	Comércio de vestuário	Simple Nacional	Pequeno porte
Empresa 06	Bolsa de mercadorias	Isento	Pequeno porte
Empresa 07	Comércio de vestuário	Simple Nacional	Pequeno porte
Empresa 08	Comércio de baterias	Simple Nacional	Pequeno porte
Empresa 09	Manutenção de veículos	Simple Nacional	Pequeno porte
Empresa 10	Comércio de armarinhos	Simple Nacional	Pequeno porte

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

Os clientes demonstrados no quadro acima estão há vários anos atuando no mercado e a empresa ABC Ltda. presta serviços a estes desde sua abertura. São clientes que possuem um volume de movimento superior aos demais e os que mais fazem solicitações no que diz respeito a serviços rotineiros e burocráticos.

3.1.5.2 Principais fornecedores

A ABC Ltda. não revende nenhum tipo de mercadoria, realizando apenas a

prestação de serviços. Por este fato, ela não possui fornecedores típicos de empresas do comércio atacadista e varejista. Apenas há a aquisição de materiais de expediente e consumo para a realização das atividades internas. Os produtos são adquiridos sob análise de preço e qualidade do mesmo, independente de quem seja o fornecedor.

3.1.6 Oportunidades e ameaças

Diante do contexto empresarial a empresa ABC Ltda. está até hoje bem situada no mercado e suas principais oportunidades são:

- a) aumento e fidelização de clientes pela qualidade dos serviços prestados;
- b) explorar o mercado de consultoria financeira;
- c) ampliar ou treinar colaboradores para fins gerenciais para que os mesmos possam gerar informações úteis nos processos de decisão;
- d) instruir os clientes quanto à importância da contabilidade permitindo maior inserção da mesma nos negócios e estratégias da companhia.

Toda empresa de qualquer ramo que seja, possui ameaças e com a ABC Ltda. não é diferente. Atualmente as principais ameaças são:

- a) diminuição na fatia do mercado devido ao aumento da concorrência;
- b) concorrentes oferecendo serviços a preços irrisórios;
- c) contabilidade ainda vista como algo sem importância (apenas para gerar as guias de impostos);
- d) retração da economia;
- e) fiscalização dos órgãos regulamentadores.

3.1.7 Controle interno

Todos os departamentos da empresa ABC Ltda. prestam serviços aos clientes no que compete a sua área, onde atendem as solicitações dos mesmos e também o que está lavrado em contrato. No que tange o controle, este tem maior procedência e centralização no departamento financeiro, pois os controles exercidos pelos outros departamentos são apenas para acompanhamento das atividades desenvolvidas internamente.

A empresa não possui como sistema de informação um gerenciador financeiro, entretanto utiliza o mesmo software do departamento contábil para realizar os lançamentos das operações comerciais feitas pela empresa. Assim, a escrituração feita no setor financeiro demonstra maior realidade das transações efetuadas pela ABC Ltda.

O controle exercido no caixa e no banco é informal e as contas bancárias são conciliadas diariamente mediante extrato para verificação das transações. As contas a pagar e a receber e também a carteira de inadimplentes são controladas por meio de relatórios auxiliares ou mapas de controle, na qual contam com o auxílio do razão contábil para inspeção. Por utilizar o sistema de contabilidade, é possível ter um controle nas demais contas emitindo o razão da conta que lhe convém averiguar.

No que diz respeito a compras e estoque de materiais de expediente, não há nenhum relatório de controle capaz de demonstrar a quantidade em estoque. Existe apenas o registro da compra efetuada quando algum colaborador por necessidade solicita a aquisição de determinado material. Entretanto, não existe um volume excessivo de materiais estocado.

A empresa não possui controle dos ativos imobilizados havendo apenas o registro da compra dos equipamentos e de outros bens. Contudo, os bens da ABC Ltda. quase em sua totalidade já se encontram completamente depreciados devido ao longo tempo de uso e obsolescência. Assim como no imobilizado, não há nenhum controle no que se refere a gastos com pessoal. Qualquer despesa com colaboradores é anotada informalmente ou separado para possível desconto ou não na folha de pagamento.

3.1.8 Pontos fortes e fracos da empresa

Por meio do diagnóstico é possível identificar na ABC Ltda. as suas qualidades e deficiências. Embora não possua um controle adequado de suas operações, a empresa possui alguns pontos fortes que auxiliam na operacionalização das atividades dando suporte a ação empresarial. Os seus principais pontos fortes são:

- a) comprometimento de colaboradores com maior tempo na empresa;
- b) qualidade nos serviços prestados;
- c) bom atendimento aos clientes;
- d) sede com boa localização;
- e) sistema de informação eficiente;
- f) atenção quanto as inovação e modernização na área contábil.

Diante da análise feita na empresa é possível apontar algumas deficiências que se não forem resolvidas podem começar a sobressair em relação às qualidades e prejudicar aos poucos o negócio e a imagem da empresa. Sendo assim, os pontos fracos que merecem atenção são:

- a) tempo ocioso devido ao uso demasiado de celulares e acesso a redes sociais;
- b) serviços atrasados;
- c) pouco comprometimento com a empresa de colaboradores mais jovens;
- d) ausência de um sistema de custos para definição de honorários;
- e) pouca percepção estratégica de negócio;
- f) inexistência de políticas definidas para os departamentos da empresa;
- g) infraestrutura obsoleta.

3.1.9 Conclusão do diagnóstico

A partir da elaboração do diagnóstico, este nos permitiu conhecer a empresa

como um todo, sendo possível observar suas características e rotinas para desenvolvimento da consultoria. Embora a ABC Ltda. apresente vários aspectos positivos com relação a sua estrutura empresarial, é necessário por meio do estudo realizado que a empresa procure melhorar sua perspectiva de negócio, solucionando problemas que podem vir a dificultar a alavancagem da mesma no mercado. Deste modo, o estudo tem por finalidade dotar a empresa de informações úteis sobre os seus custos assessorando-a em:

- elaborar ou implantar um processo sistêmico de custos que permita definir o valor total de seus custos e comparar com os preços cobrados de honorários, servindo também como base ou ponto de partida para formar preços dos serviços prestados.

Sendo assim, a proposta do trabalho é a de analisar os custos gerados e evidenciar se os mesmos causam superávit ou déficit em relação aos valores cobrados de honorários. Contudo, seria interessante também realizar outras consultorias futuramente na empresa, o que seria benéfico para a mesma, pois auxiliaria em suas ações e no gerenciamento do negócio. Deste modo, recomendamos como forma de estudo, que posteriormente a ABC Ltda. procure aprimorar os seguintes itens para anular suas fraquezas:

- a) elaborar ou estabelecer políticas de marketing;
- b) elaborar ou implantar políticas internas na empresa e em seus departamentos;
- c) elaborar ou definir sua missão, valor e visão do negócio;
- d) reparar a infraestrutura e implantar um layout adequado;
- e) realizar estudos visando desenvolver serviços de consultoria com fins gerenciais;
- f) implantar um programa de gerência financeira para a empresa.

Na próxima etapa será demonstrado o planejamento da consultoria e em seguida os resultados alcançados após a análise dos dados coletados para a elaboração do estudo e finalização do diagnóstico.

3.2 PLANEJAMENTO

3.2.1 Planejamento para definir um sistema de custo na empresa

Quadro 03: Planejamento para definir um sistema de custo na empresa.

Nº	SETOR	TAREFAS	INICIO	TÉRMINO	RESPONSÁVEL
01	Todos	Levantamento da estrutura do setor e dos relatórios existentes = diagnóstico.	29/09/15	06/10/15	Denílson
02	Contábil	Análise do plano de contas da empresa observando sua aderência às necessidades de organização e informação da empresa.	12/10/15	13/10/15	Denílson
03	Todos	Levantamento dos gastos da empresa mediante relatórios contendo informações referentes aos três últimos meses.	21/10/15	23/10/15	Jorge
04	Todos	Análise dos gastos separando-os entre custos, despesas e investimentos.	26/10/15	26/10/15	Denílson
05	Todos	Realizar a classificação dos custos entre diretos e indiretos.	26/10/15	26/10/15	Denílson
06	Todos	Definir o método de custeamento que será utilizado.	26/10/15	26/10/15	Denílson
07	Todos	Definir o critério de rateio dos custos indiretos para alocar aos serviços.	27/10/15	27/10/15	Denílson
08	Todos	Elaboração da planilha de custo por cliente possibilitando comparar com o valor atual dos serviços prestados.	28/10/15	29/10/15	Denílson
09	Todos	Elaborar o relatório final do serviço de consultoria.	29/10/15	30/10/15	Lucio/Denílson
10	Todos	Apresentar o relatório na empresa.	03/11/15	03/11/15	Lucio/Denílson

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

3.2.2 Descrição das tarefas a serem executadas

Quadro 04: Descrição das tarefas a serem executadas.

Tarefas	Descrição da forma como as tarefas serão desenvolvidas
01	Levantado mediante diagnóstico preliminar.
02	Obter uma cópia do plano de contas e verificar se sua estrutura está compatível com o nível de detalhamento das informações desejado.
03	Obter cópia dos relatórios para analisar as informações pertinentes aos gastos da empresa.

04	Efetuar análise junto à literatura (referencial teórico) em relação aos gastos gerados na empresa.
05	Efetuar análise junto à literatura (referencial teórico) em relação à classificação dos custos na empresa.
06	Efetuar análise junto à literatura (referencial teórico) em relação aos métodos de custeios e determinar aquele que melhor se enquadra à empresa.
07	Efetuar análise junto à literatura (referencial teórico) em relação aos critérios para ratear os custos indiretos.
08	Com base nas escolhas previstas nos itens 04, 05, 06 e 07 – elabore uma planilha detalhando os custos por cliente e comparar com os valores atuais dos honorários cobrados.
09	Com a proposta de planejamento elaborada, reunir-se com o diretor ou responsável da empresa para demonstrar a utilização da planilha.
10	Entrega do relatório de consultoria à empresa.

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

3.3 ANÁLISE DOS DADOS

3.3.1 Levantamento dos gastos da empresa

Para realização da consultoria, inicialmente foi preciso coletar os dados da empresa. Por meio de relatórios disponibilizados pela ABC Ltda., foi feito um levantamento de seus gastos e o estudo foi elaborado com base apenas no mês de setembro de 2015. Abaixo segue os dados obtidos:

Quadro 05: Gastos gerais de setembro de 2015.

	Descrição	Valor (R\$)	Classificação
1	Ordenados	48.406,15	Custo Direto
2	Vale refeição	4.641,00	Custo Direto
3	Propagandas e assinaturas	1.698,45	Custo Indireto
4	INSS	3.743,26	Custo Direto
5	Água	375,71	Custo Indireto
6	Energia elétrica	1.521,99	Custo Indireto
7	Telefone	982,75	Custo Indireto
8	Contribuições e doativos	74,10	Custo Indireto
9	Seguros	826,77	Custo Indireto
10	Despesas de escritório	359,05	Custo Indireto
11	Material de consumo	168,00	Custo Indireto
12	Despesas c/manutenção de micro computadores	2.841,07	Custo Indireto
13	FGTS	2.650,06	Custo Direto

14	Juros passivos	5.024,52	Despesa
15	Despesas bancárias	1.678,00	Despesa
16	Multas diversas	123,52	Custo Indireto
17	Despesas de veículos	1.332,48	Custo Indireto
18	Material de escritório	730,43	Custo Indireto
19	Farmácia	1.007,62	Despesa
20	Licença software	2.000,00	Custo Indireto
21	Impostos e taxas estaduais	243,63	Despesa
22	Impostos e taxas municipais	761,19	Despesa
23	Sócio A	10.708,17	Lucro distribuído (despesas particulares)
24	Sócio B	2.877,14	Lucro distribuído (despesas particulares)
25	Sócio C	4.743,04	Lucro distribuído (despesas particulares)
TOTAL		99.518,10	

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

Conforme quadro 05 temos todos os gastos do mês de setembro, onde após análise dos gastos, os mesmos foram separados entre custos e despesas. Em seguida foi feito a classificação dos custos em diretos e indiretos.

3.3.2 Custos com mão de obra direta

No quadro abaixo temos demonstrado o custo total da mão de obra da empresa que respondem pela execução das atividades em benefício dos seus clientes.

Quadro 06: Custos com pessoal.

Descrição	Depto. contábil	Depto.fiscal	Depto.RH	Depto.financieiro	Depto.expedição	Diretoria	Totais
Salários e ordenados	16.301,34	7.434,67	9.456,46	9.617,62	1.386,06	4.210,00	48.406,15
FGTS	973,45	462,68	557,58	551,51	104,84	0,00	2.650,06
Férias + 1/3	1.811,26	826,07	1.050,72	1.068,62	154,01	0,00	4.910,68
13º Salário	1.358,45	619,56	788,04	801,47	115,51	0,00	3.683,01
FGTS S/13º Salário	108,68	49,56	63,04	64,12	9,24	0,00	294,64
FGTS S/Férias	144,90	66,09	84,06	85,49	12,32	0,00	392,85
Vale Refeição	1.638,00	1.092,00	819,00	546,00	546,00	0,00	4.641,00
TOTAL DOS CUSTOS DA M.O.D.	22.336,07	10.550,63	12.818,90	12.734,83	2.327,97	4.210,00	64.978,40
Percentual de participação	34,37%	16,24%	19,73%	19,60%	3,58%	6,48%	100,00%

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

Conforme podemos observar no quadro 06, os custos com pessoal estão divididos em departamentos. Os 03 primeiros (contábil, fiscal e recursos humanos) são os departamentos produtivos, ou seja, todos os serviços prestados ao cliente são executados por estes. Já os outros setores (financeiro, expedição e diretoria) são classificados como auxiliares ou não produtivos, isto é, eles servem apenas para dar suporte aos outros departamentos garantindo a execução das atividades.

3.3.3 Custos indiretos da prestação de serviços

Os custos indiretos identificados são os desembolsos necessários para a empresa manter seu funcionamento e por consequência, a prestação dos serviços. A depreciação também foi considerada como custo indireto realizando o cálculo conforme quadro abaixo:

Quadro 07: Cálculo da depreciação.

BENS	VALOR (R\$)	TAXA DE DEPRECIÇÃO	DEPRECIÇÃO ANUAL	DEPRECIÇÃO MENSAL
Imóveis	17.533,31	4%	701,33	58,44
Máquinas e equipamentos	5.606,49	10%	560,65	46,72
Equipamentos de informática	48.453,26	20%	9.690,65	807,55
Veículos	6.285,83	20%	1.257,17	104,76
Móveis e utensílios	2.188,36	10%	218,84	18,24
Instalações	6.500,00	10%	650,00	54,17
TOTAL	86.567,25	-	13.078,64	1.089,89

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

Portanto a partir da elaboração do quadro 07, ficou demonstrado o valor total da depreciação correspondente ao mês de setembro. As taxas utilizadas foram extraídas do *site* da Receita Federal do Brasil. Após o cálculo da depreciação ficou estabelecido todos os custos indiretos conforme segue abaixo:

Quadro 08: Custos indiretos.

CUSTOS INDIRETOS	
Propagandas e assinaturas	1.698,45
Água	375,71
Energia elétrica	1.521,99
Telefone	982,75
Associação à classe	74,10
Seguros	826,77

Despesas de escritório	359,05
Material de consumo	168,00
Manutenção de computadores	2.841,07
Multas diversas	123,52
Veículos	1.332,48
Materiais de escritório	730,43
Licença de software	2.000,00
Depreciação	1.089,89
TOTAL DOS CUSTOS INDIRETOS	14.124,21

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

O valor total equivale a todos os custos indiretos incorridos no mês de setembro para a realização de atividades a todos os clientes. Uma vez classificados como custos indiretos, tornou-se necessário submetê-los a um critério de rateio para posteriormente atribuir aos custos dos serviços prestados.

3.3.4 Base de rateio dos custos

Como sabemos os 03 departamentos responsáveis pela prestação de serviços na empresa ABC Ltda., são os departamentos contábil, fiscal e de recursos humanos. Deste modo, antes de realizar o rateio, foi necessário criar um sistema de medida para estes departamentos conforme é exposto a seguir:

Quadro 09: Sistema de medidas por departamento produtivo.

Nº	EMPRESA	NF Entradas	NF Saídas	NF Serviços	Total de NF	Nº de Lançamentos	Nº de Empregados
1	Empresa 1	68	72	0	140	1034	14
2	Empresa 2	0	0	4	4	187	3
3	Empresa 3	24	71	16	111	432	6
4	Empresa 4	78	50	0	128	491	16
5	Empresa 5	0	0	25	25	232	4
6	Empresa 6	1	1	0	2	103	1
7	Empresa 7	27	20	8	55	223	6
8	Empresa 8	36	33	0	69	451	2
9	Empresa 9	123	740	0	863	1526	28
10	Empresa 10	16	156	6	178	392	3
11	Empresa 11	0	0	5	5	304	3
12	Empresa 12	88	635	0	723	665	35
13	Empresa 13	17	61	0	78	478	6
14	Empresa 14	68	54	0	122	633	27
15	Empresa 15	0	0	5	5	582	12
16	Empresa 16	97	377	0	474	1177	21
17	Empresa 17	93	259	0	352	1300	7
18	Empresa 18	23	90	0	113	85	1
19	Empresa 19	24	123	0	147	695	4
20	Empresa 20	0	0	0	0	79	2

21	Empresa 21	2	12	0	14	10	0
22	Empresa 22	44	166	0	210	546	6
23	Empresa 23	5	18	0	23	240	10
24	Empresa 24	60	622	0	682	133	15
25	Empresa 25	0	0	5	5	106	1
26	Empresa 26	28	171	0	199	296	10
27	Empresa 27	0	0	2	2	51	1
28	Empresa 28	128	56	0	184	587	11
29	Empresa 29	14	0	10	24	20	1
30	Empresa 30	220	74	28	322	3324	53
31	Empresa 31	127	420	0	547	658	32
32	Empresa 32	0	8	0	8	188	0
33	Empresa 33	152	185	0	337	80	18
34	Empresa 34	62	186	0	248	412	12
35	Empresa 35	89	81	0	170	704	6
36	Empresa 36	45	437	0	482	818	23
37	Empresa 37	18	52	0	70	200	3
38	Empresa 38	0	0	0	0	114	2
39	Empresa 39	24	15	5	44	165	6
40	Empresa 40	0	0	8	8	124	4
41	Empresa 41	111	305	0	416	1195	25
42	Empresa 42	42	27	0	69	220	3
43	Empresa 43	0	0	2	2	771	5
44	Empresa 44	61	86	0	147	897	10
45	Empresa 45	196	7231	0	7427	3800	36
46	Empresa 46	2	0	0	2	828	0
47	Empresa 47	9	27	0	36	141	3
48	Empresa 48	2	29	0	31	76	3
49	Empresa 49	0	0	2	2	107	1
50	Empresa 50	33	22	0	55	616	19
51	Empresa 51	178	4355	0	4533	847	26
52	Empresa 52	16	19	0	35	324	2
53	Empresa 53	30	33	0	63	314	13
54	Empresa 54	44	46	0	90	449	10
55	Empresa 55	2	2	0	4	56	3
56	Empresa 56	55	269	117	441	1882	23
57	Empresa 57	71	51	0	122	176	9
58	Empresa 58	0	0	2	2	111	1
59	Empresa 59	10	42	0	52	110	1
60	Empresa 60	35	164	0	199	559	28
61	Empresa 61	8	0	4	12	8	1
62	Empresa 62	60	300	0	360	951	19
63	Empresa 63	19	131	0	150	305	3
64	Empresa 64	18	35	0	53	224	13
65	Empresa 65	19	17	0	36	135	5
66	Empresa 66	39	188	0	227	470	6
67	Empresa 67	61	145	0	206	380	10
68	Empresa 68	0	0	200	200	311	14
69	Empresa 69	56	82	48	186	391	6
70	Empresa 70	5	7	0	12	92	2
71	Empresa 71	20	98	0	118	729	7
72	Empresa 72	0	25	0	25	236	5
73	Empresa 73	0	0	5	5	15	2
74	Empresa 74	0	2	0	2	0	1
75	Empresa 75	0	0	1	1	61	0
76	Empresa 76	107	36	0	143	756	11
77	Empresa 77	159	836	0	995	821	36
78	Empresa 78	813	572	0	1385	3285	27
79	Empresa 79	60	284	0	344	831	13
80	Empresa 80	81	571	0	652	632	19
81	Empresa 81	1	0	0	1	289	6
82	Empresa 82	58	42	0	100	322	14
83	Empresa 83	55	150	0	205	675	4
84	Empresa 84	0	0	0	0	228	4
85	Empresa 85	33	218	0	251	1410	11
86	Empresa 86	91	17	6	114	1146	36
87	Empresa 87	84	325	0	409	1075	19

88	Empresa 88	72	290	0	362	745	17
89	Empresa 89	0	0	19	19	90	1
90	Empresa 90	0	0	0	0	18	1
91	Empresa 91	3	0	169	172	90	6
92	Empresa 92	94	100	0	194	460	0
93	Empresa 93	18	88	0	106	452	5
94	Empresa 94	0	0	1	1	25	0
95	Empresa 95	0	0	0	0	0	1
96	Empresa 96	0	0	0	0	0	1
97	Empresa 97	0	0	0	0	0	1
98	Empresa 98	0	0	0	0	0	1
99	Empresa 99	0	0	0	0	0	1
100	Empresa 100	0	0	0	0	0	5
101	Empresa 101	0	0	0	0	0	1
102	Empresa 102	0	0	0	0	0	1
103	Empresa 103	0	0	0	0	0	1
TOTAL		4.732	22.512	703	27.947	50.982	973

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

Como podemos observar, o quadro 09 demonstra unidades de medidas para cada cliente. No departamento fiscal foi utilizado como medida, a soma total de notas fiscais (entrada, saída e serviços) que totalizaram no fim 27.947 notas lançadas no sistema mensalmente. No setor contábil foi utilizado o total de lançamentos que compreendem 50.982 lançamentos efetuados no mês. E por último no departamento de recursos humanos, foi utilizado como forma de medida o número de colaboradores que os clientes possuem em suas instalações e que somam 973 funcionários no geral.

Com exceção do setor de recursos humanos, em que os dados referentes aos números de empregados compreendem apenas ao período de setembro de 2015, nos departamentos contábil e fiscal foi efetuada uma média dos últimos doze meses (10/2014 a 09/2015) no que se refere ao total de lançamentos e de notas fiscais respectivamente.

A partir disso, foi utilizado como base de rateio o percentual de participação da mão de obra dos departamentos contábil, fiscal e de recursos humanos conforme é demonstrado a seguir:

Quadro 10: Base de rateio.

Descrição	Depto. contábil	Depto.fiscal	Depto.RH	Total
TOTAL DOS CUSTOS DA M.O.D.	22.336,07	10.550,63	12.818,90	45.705,60
Percentual de participação	48,87%	23,08%	28,05%	100,00%

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

Sendo assim, definido o critério de rateio, foram distribuídos proporcionalmente para cada departamento (com base no percentual de

participação) os custos indiretos e os custos constituídos nos departamentos auxiliares conforme é demonstrado no quadro abaixo:

Quadro 11: Rateios dos custos.

Rateio dos custos	Depto. contábil	Depto.fiscal	Depto.pessoal	Total
<i>MEMÓRIA DE CÁLCULO RAT.DEPTO.FIN.</i>	=12.734,83x48,87%	=12.734,83x23,08%	=12.734,83x28,05%	-
Rateio salários depto.financieiro	6.223,44	2.939,69	3.571,70	12.734,83
<i>MEMÓRIA DE CÁLCULO RAT.DEPTO.EXP.</i>	=2.327,97x48,87%	=2.327,97x23,08%	=2.327,97x28,05%	-
Rateio salários depto.expedição	1.137,67	537,39	652,92	2.327,97
<i>MEMÓRIA DE CÁLCULO RAT.DIRETORIA</i>	=4.210,00x48,87%	=4.210,00x23,08%	=4.210,00x28,05%	-
Rateio salários diretoria	2.057,40	971,83	1.180,76	4.210,00
<i>MEMÓRIA DE CÁLCULO RAT.CUSTOS IND.</i>	=14.124,21x48,87%	=14.124,21x23,08%	=14.124,21x28,05%	-
Rateio custos indiretos	6.902,42	3.260,42	3.961,37	14.124,21
Totais	16.320,93	7.709,33	9.366,75	33.397,01
<i>MEMÓRIA DE CÁLCULO CUSTO TOTAL</i>	=22.336,07+16.320,93	=10.550,63+7.709,33	=12.818,90+9.366,75	=45.705,60+33.397,01
CUSTO TOTAL	38.657,00	18.259,96	22.185,64	79.102,61
<i>MEMÓRIA DE CÁLCULO CUSTO UNITÁRIO</i>	=38.657,00/50.982	=18.259,96/27.947	=22.185,64/973	-
CUSTO UNITÁRIO	0,76	0,65	22,80	-

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

No quadro 11 foi exposta a realização do rateio dos demais custos e a atribuição aos departamentos produtivos, estabelecendo assim, o valor do custo total. Por seguinte, dividindo o custo total pelo total de lançamentos, de notas fiscais e de numero de empregados, obteve-se o valor do custo unitário por departamento. Exemplificando, para realizar um lançamento contábil custa ao cliente R\$ 0,76. Já para o departamento fiscal lançar uma nota fiscal, custa R\$ 0,65 e para o setor de recursos humanos cuidarem de um colaborador, o cliente tem um custo de R\$ 22,80.

3.3.5 Comparativo Custos x Honorários

Por fim, para cumprir com o objetivo proposto do trabalho, foi desenvolvido um quadro comparando os custos totais por clientes com os valores atuais de honorários cobrados. Para determinar o valor do custo de cada cliente por departamento, utilizou-se o valor do custo unitário e multiplicou pelo total de lançamentos, de notas fiscais e de empregados de cada cliente, obtendo assim o custo total por cliente.

Quadro 12: Quadro comparativo custo x honorários.

Nº	EMPRESA	Custo Depto.Contábil	Custo Depto.Fiscal	Custo Depto. RH	CUSTO TOTAL	Valor do Honorário Atual	Superávit	Déficit
1	Empresa 1	784,03	91,47	319,22	1.194,72	1.576,00	381,28	-
2	Empresa 2	141,79	2,61	68,40	212,81	473,00	260,19	-
3	Empresa 3	327,56	72,52	136,81	536,90	544,00	7,10	-
4	Empresa 4	372,30	83,63	364,82	820,75	1.103,20	282,45	-
5	Empresa 5	175,91	16,33	91,21	283,45	788,00	504,55	-
6	Empresa 6	78,10	1,31	22,80	102,21	318,00	215,79	-
7	Empresa 7	169,09	35,94	136,81	341,83	414,00	72,17	-
8	Empresa 8	341,97	45,08	45,60	432,66	1.449,00	1.016,34	-
9	Empresa 9	1.157,09	563,87	638,44	2.359,39	1.187,00	-	(1.172,39)
10	Empresa 10	297,23	116,30	68,40	481,94	403,00	-	(78,94)
11	Empresa 11	230,51	3,27	68,40	302,18	1.576,00	1.273,82	-
12	Empresa 12	504,23	472,39	798,04	1.774,67	1.524,00	-	(250,67)
13	Empresa 13	362,44	50,96	136,81	550,21	551,00	0,79	-
14	Empresa 14	479,97	79,71	615,63	1.175,32	750,00	-	(425,32)
15	Empresa 15	441,30	3,27	273,62	718,18	788,00	69,82	-
16	Empresa 16	892,46	309,70	478,83	1.680,99	2.364,00	683,01	-
17	Empresa 17	985,72	229,99	159,61	1.375,32	788,00	-	(587,32)
18	Empresa 18	64,45	73,83	22,80	161,08	394,00	232,92	-
19	Empresa 19	526,98	96,05	91,21	714,23	788,00	73,77	-
20	Empresa 20	59,90	-	45,60	105,50	788,00	682,50	-
21	Empresa 21	7,58	9,15	-	16,73	349,00	332,27	-
22	Empresa 22	414,00	137,21	136,81	688,02	828,00	139,98	-
23	Empresa 23	181,98	15,03	228,01	425,02	812,00	386,98	-
24	Empresa 24	100,85	445,60	342,02	888,47	930,00	41,53	-
25	Empresa 25	80,37	3,27	22,80	106,44	254,00	147,56	-
26	Empresa 26	224,44	130,02	228,01	582,48	788,00	205,52	-
27	Empresa 27	38,67	1,31	22,80	62,78	447,00	384,22	-
28	Empresa 28	445,09	120,22	250,81	816,13	956,00	139,87	-
29	Empresa 29	15,16	15,68	22,80	53,65	250,00	196,35	-
30	Empresa 30	2.520,42	210,39	1.208,47	3.939,27	2.538,00	-	(1.401,27)
31	Empresa 31	498,93	357,40	729,64	1.585,97	1.974,00	388,03	-
32	Empresa 32	142,55	5,23	-	147,78	791,00	643,22	-
33	Empresa 33	60,66	220,19	410,42	691,27	1.182,00	490,73	-
34	Empresa 34	312,40	162,04	273,62	748,05	545,00	-	(203,05)
35	Empresa 35	533,81	111,07	136,81	781,69	685,00	-	(96,69)
36	Empresa 36	620,25	314,93	524,43	1.459,60	884,00	-	(575,60)
37	Empresa 37	151,65	45,74	68,40	265,79	796,00	530,21	-
38	Empresa 38	86,44	-	45,60	132,04	461,00	328,96	-
39	Empresa 39	125,11	28,75	136,81	290,67	327,00	36,33	-
40	Empresa 40	94,02	5,23	91,21	190,45	414,00	223,55	-
41	Empresa 41	906,11	271,81	570,03	1.747,94	1.970,00	222,06	-
42	Empresa 42	166,81	45,08	68,40	280,30	403,00	122,70	-
43	Empresa 43	584,61	1,31	114,01	699,92	300,00	-	(399,92)
44	Empresa 44	680,15	96,05	228,01	1.004,21	1.182,00	177,79	-
45	Empresa 45	2.881,34	4.852,64	820,85	8.554,83	3.870,00	-	(4.684,83)
46	Empresa 46	627,83	1,31	-	629,14	1.182,00	552,86	-
47	Empresa 47	106,91	23,52	68,40	198,84	312,00	113,16	-
48	Empresa 48	57,63	20,25	68,40	146,29	500,00	353,71	-
49	Empresa 49	81,13	1,31	22,80	105,24	400,00	294,76	-
50	Empresa 50	467,08	35,94	433,22	936,24	870,00	-	(66,24)
51	Empresa 51	642,24	2.961,76	592,83	4.196,83	788,00	-	(3.408,83)
52	Empresa 52	245,67	22,87	45,60	314,14	597,00	282,86	-
53	Empresa 53	238,09	41,16	296,42	575,67	472,80	-	(102,87)
54	Empresa 54	340,45	58,80	228,01	627,27	1.182,00	554,73	-
55	Empresa 55	42,46	2,61	68,40	113,48	540,00	426,52	-
56	Empresa 56	1.427,02	288,14	524,43	2.239,59	2.390,00	150,41	-
57	Empresa 57	133,45	79,71	205,21	418,38	788,00	369,62	-
58	Empresa 58	84,17	1,31	22,80	108,27	544,00	435,73	-
59	Empresa 59	83,41	33,98	22,80	140,18	380,00	239,82	-
60	Empresa 60	423,86	130,02	638,44	1.192,32	1.045,00	-	(147,32)
61	Empresa 61	6,07	7,84	22,80	36,71	698,00	661,29	-
62	Empresa 62	721,09	235,22	433,22	1.389,53	1.182,00	-	(207,53)
63	Empresa 63	231,27	98,01	68,40	397,68	546,00	148,32	-

64	Empresa 64	169,85	34,63	296,42	500,89	414,00	-	(86,89)
65	Empresa 65	102,36	23,52	114,01	239,89	545,00	305,11	-
66	Empresa 66	356,38	148,32	136,81	641,50	788,00	146,50	-
67	Empresa 67	288,13	134,60	228,01	650,74	508,00	-	(142,74)
68	Empresa 68	235,82	130,68	319,22	685,71	788,00	102,29	-
69	Empresa 69	296,47	121,53	136,81	554,81	523,00	-	(31,81)
70	Empresa 70	69,76	7,84	45,60	123,20	388,00	264,80	-
71	Empresa 71	552,76	77,10	159,61	789,47	788,00	-	(1,47)
72	Empresa 72	178,95	16,33	114,01	309,29	788,00	478,71	-
73	Empresa 73	11,37	3,27	45,60	60,24	350,00	289,76	-
74	Empresa 74	-	1,31	22,80	24,11	175,00	150,89	-
75	Empresa 75	46,25	0,65	-	46,91	394,00	347,09	-
76	Empresa 76	573,24	93,43	250,81	917,48	570,00	-	(347,48)
77	Empresa 77	622,52	650,11	820,85	2.093,48	2.325,00	231,52	-
78	Empresa 78	2.490,84	904,93	615,63	4.011,41	3.522,00	-	(489,41)
79	Empresa 79	630,10	224,76	296,42	1.151,28	1.150,00	-	(1,28)
80	Empresa 80	479,21	426,00	433,22	1.338,44	761,00	-	(577,44)
81	Empresa 81	219,13	0,65	136,81	356,59	580,00	223,41	-
82	Empresa 82	244,16	65,34	319,22	628,71	1.103,20	474,49	-
83	Empresa 83	511,82	133,94	91,21	736,97	1.218,00	481,03	-
84	Empresa 84	172,88	-	91,21	264,09	788,00	523,91	-
85	Empresa 85	1.069,13	164,00	250,81	1.483,94	1.576,00	92,06	-
86	Empresa 86	868,95	74,49	820,85	1.764,28	1.415,00	-	(349,28)
87	Empresa 87	815,12	267,23	433,22	1.515,57	1.970,00	454,43	-
88	Empresa 88	564,89	236,52	387,62	1.189,04	788,00	-	(401,04)
89	Empresa 89	68,24	12,41	22,80	103,46	273,00	169,54	-
90	Empresa 90	13,65	-	22,80	36,45	349,00	312,55	-
91	Empresa 91	68,24	112,38	136,81	317,43	465,00	147,57	-
92	Empresa 92	348,79	126,76	-	475,55	600,00	124,45	-
93	Empresa 93	342,73	69,26	114,01	525,99	788,00	262,01	-
94	Empresa 94	18,96	0,65	-	19,61	230,00	210,39	-
95	Empresa 95	-	-	22,80	22,80	164,00	141,20	-
96	Empresa 96	-	-	22,80	22,80	394,00	371,20	-
97	Empresa 97	-	-	22,80	22,80	175,00	152,20	-
98	Empresa 98	-	-	22,80	22,80	153,00	130,20	-
99	Empresa 99	-	-	22,80	22,80	327,00	304,20	-
100	Empresa 100	-	-	114,01	114,01	396,00	281,99	-
101	Empresa 101	-	-	22,80	22,80	153,00	130,20	-
102	Empresa 102	-	-	22,80	22,80	256,00	233,20	-
103	Empresa 103	-	-	22,80	22,80	200,00	177,20	-
TOTAL		38.657,00	18.259,96	22.185,64	79.102,61	86.057,20	23.192,25	(16.237,65)

Fonte: Desenvolvido pelo autor.

Deste modo, analisando o quadro 12, pode-se observar que embora a empresa ABC Ltda. não possua nenhum sistema de custos, a maioria dos valores de honorários cobrados atualmente, apesentam superávit em relação aos custos. Mais especificamente são 77 clientes apresentando superávit e 26 apontando déficit em relação ao preço cobrado do honorário. Mesmo que seja menor o número de clientes que denotem saldo negativo em relação aos valores dos honorários, o saldo final de R\$ 16.237,65 é bastante relevante se tratando de uma empresa prestadora de serviços.

4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÃO

4.1 CONCLUSÃO

A realização do diagnóstico permitiu conhecer a empresa e iniciar os estudos a partir de alguma deficiência. Dentre os pontos negativos apontados, abordou-se sobre os custos da ABC Ltda., que após a finalização da consultoria, ficou confirmado a importância da contabilidade de custos como ferramenta de gestão.

O presente trabalho iniciou-se abordando a respeito da empresa e realizando uma pesquisa bibliográfica para ter o conhecimento necessário para a análise prática. Logo depois por meio do estudo de caso foram coletados os dados que posteriormente serviram para realizar a análise e apresentação dos resultados. Deste modo, a pesquisa limitou-se a abordar os gastos gerados pela empresa, classificando-os adequadamente (separando custos e despesas) e mensurando os custos pelo método de departamentalização, com a finalidade de verificar se os custos totais por cliente estão abaixo ou não em relação aos valores dos honorários.

A partir da pesquisa feita, apurou-se que alguns clientes acabam pagando na prestação de serviço, um valor inferior em relação ao custo gerado. Isto ocorre devido a não observância das informações dos custos por parte do diretor da empresa. Entretanto, examinar os custos da ABC Ltda. proporcionou auxiliar o sócio-administrador na constituição de uma base ou ponto de partida para formação de preços. Assim, por meio do conhecimento adquirido de seus custos, a empresa poderá trabalhar sua margem de lucro, aumentando ou diminuindo de acordo com sua necessidade e com a informação da sua estrutura de custos, será capaz de identificar quais departamentos ou gastos oneram mais ou menos os serviços.

No cenário atual a concorrência tem forte influência neste segmento, onde muitos profissionais acabam ofertando preços bem abaixo no mercado, prejudicando a formação do preço dos serviços. Portanto, a empresa ABC Ltda. não deve apenas se orientar através de seus custos para fixar preços. Como foi possível observar, ter o conhecimento dos custos é importante, pois auxilia a empresa verificar se está operando acima ou abaixo da margem de lucro desejada e também possibilita

verificar se não está onerando demais alguns clientes, enquanto outros acabam pagando valores irrisórios e abaixo do custo.

Conclui-se assim, que a contabilidade de custos é essencial na administração de qualquer empresa, pois visa dar suporte ao gestor na tomada de decisão e atender as necessidades da empresa com informações específicas sobre seus custos. Diante deste contexto, a elaboração do diagnóstico foi relevante para propiciar à ABC Ltda. o conhecimento necessário de seus custos, pois a mesma não utilizava esta informação de maneira adequada e nem possuía instrução a respeito, fixando assim, preços de modo aleatório ou sem nenhuma base fundamentada. Sendo assim, a ABC poderá controlar melhor seus custos a fim de analisar os resultados periodicamente para se manter no mercado e competir com as demais empresas do segmento.

4.2 RECOMENDAÇÃO

No que compete ao conhecimento dos custos de determinada empresa, este é um assunto muito amplo a ser abordado devido as suas peculiaridades, o que deixa em aberto na empresa estudada a possibilidade de desenvolver outras pesquisas no que se refere aos seus custos. Assim, recomenda-se que dentro do cabível a ABC Ltda. continue estudando alternativas ou vistoriando periodicamente sua estrutura de custos para atender as suas necessidades.

Importante ressaltar que os sócios da empresa realizam alguns gastos compreendidos como retiradas e pagamentos de despesas pessoais, na qual salientam serem lucros distribuídos. Embora o ato de distribuir lucros seja legal, deve-se expor no campo de participações na Demonstração do Resultado do Exercício de acordo com a proporção das cotas de capitais estabelecidas em contrato. Estes gastos exercidos pelos sócios podem ser interpretados ou caracterizados como pró-labore, integrando assim, a estrutura de custos da empresa.

O ato de utilizar recursos financeiros da empresa para saldar despesas pessoais contradiz o pronunciamento feito pelo princípio contábil da entidade, em que este preza pela diferenciação do patrimônio da empresa com o de seus

proprietários. Portanto, para que não ocorra nenhuma adversidade ou deficiência na manutenção do negócio, recomenda-se que os sócios estudem um valor adequado que servirá como pró-labore e em seguida dentro do cabível um valor a ser distribuído e que não afete a saúde financeira da empresa estando coerente com a realidade da mesma. Também é relevante que seja criado um sistema de gerenciamento financeiro para uso pessoal dos sócios, separando assim os gastos de pessoa física da jurídica, extinguindo assim, o lançamento de despesas particulares na conta da empresa.

REFERÊNCIAS

- BRUNI, Adriano Leal; GOMES, Sônia Maria da Silva, organizadores. **Controladoria: conceitos, ferramentas e desafios**. Salvador: EDUFBA, 2010.
- CHERMAN, Bernardo Creimer. **Contabilidade de custos: teoria e mais de 290 questões de concursos resolvidas**. 2.ed. Rio de Janeiro : Ed. Ferreira, 2009.
- CORTIANO, José Carlos. **Processos básicos de contabilidade e custos: uma prática saudável para administradores**. Curitiba: InterSaber, 2014.
- CRUZ, June Alisson Westarb. **Gestão de custos: perspectivas e funcionalidades**. 1. ed. - Curitiba: InterSaber, 2012.
- 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.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. - São Paulo : Atlas, 2003.
- MISSAGIA, Luiz Roberto; VELTER, Francisco. **Contabilidade de custos e análise das demonstrações contábeis: teoria e questões comentadas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Cengage Learning, 2006.
- PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. 3.ed. rev. e atual. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**. 8.ed. ampl. e atual. São Paulo : Saraiva, 2013.
- SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de custos**. Curitiba: InterSaber, 2013.