

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**UMA PROPOSTA DE SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA  
EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS: UM ESTUDO  
DE CASO DO CENTRO DE ENSINO E EDITORA BLAISE  
PASCAL LTDA.**

**SANDRA REGINA BONATELLI FARACO**

**FLORIANÓPOLIS - SC  
1997**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**UMA PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA  
UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS: UM  
ESTUDO DE CASO DO CENTRO DE ENSINO E  
EDITORIA BLAISE PASCAL LTDA.**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

**Acadêmica: SANDRA REGINA BONATELLI FARACO**

**Orientadora: PROF. Dr.<sup>a</sup> ILSE MARIA BEUREN**

**FLORIANÓPOLIS - SC  
1997**

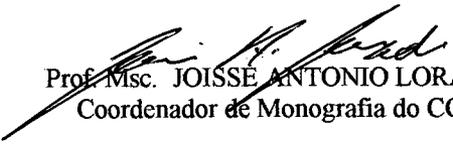
“PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTO PARA UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO: UM ESTUDO DE CASO DO CENTRO DE ENSINO BLAISE PASCAL.”

autor: Acadêmico(a).

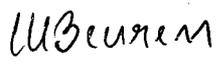
SANDRA REGINA BONATELLI FARACO

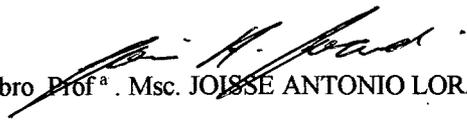
Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 8,5 atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nominada .

Fiorianópolis, 01 de Julho de 1997

  
Prof. Msc. JOISSE ANTONIO LORANDI  
Coordenador de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca:

  
Presidente Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. ILSE MARIA BEUREN

  
Membro Prof<sup>a</sup>. Msc. JOISSE ANTONIO LORANDI

  
Membro Prof. Msc. MARCOS LAFFIN

## AGRADECIMENTOS

A Deus, que fez com que eu obtivesse as forças necessárias para chegar a esse princípio de uma nova caminhada.

Aos meus pais e irmão, pelo constante incentivo, dedicação e paciência, o meu muito obrigada.

Os meus mais sinceros agradecimentos à minha orientadora, Ilse Maria Beuren, que com sua paciência e incentivo, colaborou de maneira significativa para a execução deste trabalho, ensinando e criticando, dispensando seu tempo pessoal para a orientação do mesmo.

Aos professores do curso que contribuíram para minha formação acadêmica, muito obrigada.

Obrigada ao corpo administrativo do departamento de ciências contábeis e da coordenação do curso, pelo apoio recebido.

Aos meus colegas de curso, que junto comigo, enfrentaram as adversidades e comemoraram as alegrias, muito obrigada.

Aos sócios-proprietários do Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal, professores Edson Osni Ramos e Mariza Santos Sada Ramos, que sempre mantiveram as portas abertas para qualquer informação necessária, bem como o apoio pessoal dispensado para a elaboração deste trabalho, muito obrigada.

Obrigada aos colegas de trabalho, professor Michael e funcionários D. Luci e Jessei, que não mediram esforços para que eu concluísse o presente trabalho.

Finalmente, agradeço a todos os que de maneira direta ou indireta contribuíram para a conclusão de mais uma etapa.

## RESUMO

O objetivo geral deste trabalho consistiu em elaborar um sistema de custos para uma empresa prestadora de serviços, através de um estudo de caso do Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal.

Após a fundamentação teórica, fez-se o levantamento dos elementos de custos da referida empresa. Além disso, foram criados centros de custos para alocação dos custos indiretos, bem como definidas as bases de rateio para tal alocação. Com os custos indiretos rateados e com os custos diretos alocados em cada centro de custos, têm-se o custo total dos centros acumuladores de custos. Por conseguinte a elaboração do sistema, por centros de custos, permite visualizar os gastos da empresa de forma segmentada.

Percebe-se, então, que é de fundamental importância a existência de um sistema de custos para qualquer empresa, seja em qualquer área que ela atue na economia nacional, como um valioso instrumento de apoio de gestão empresarial.

# SUMÁRIO

## RESUMO

<b>1- INTRODUÇÃO</b> .....	<b>06</b>
<b>1.1- <u>Considerações Iniciais</u></b> .....	<b>06</b>
<b>1.2- <u>O Problema</u></b> .....	<b>07</b>
<b>1.3- <u>Objetivos</u></b> .....	<b>08</b>
<b>1.4- <u>Organização do Estudo</u></b> .....	<b>08</b>
<b>1.5- <u>Metodologia</u></b> .....	<b>09</b>
<b>1.6- <u>Limitações da Pesquisa</u></b> .....	<b>10</b>
<b>2- REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	<b>12</b>
<b>2.1- <u>Importância dos Sistemas de Custos</u></b> .....	<b>12</b>
<b>2.2- <u>Método de Custeio Aplicável</u></b> .....	<b>13</b>
<b>2.3- <u>Custos e Centros de Custos Característicos de uma Empresa Prestadora de Serviços</u></b> .....	<b>15</b>
<b>2.4- <u>Bases de Rateio dos Custos Indiretos aos Centros de Custos</u></b> ....	<b>16</b>
<b>2.5- <u>Composição dos Custos Totais Indiretos aos Centros de Custos</u></b> .....	<b>19</b>
<b>3- ANÁLISE DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO</b> .....	<b>21</b>
<b>3.1- <u>Apresentação da Empresa</u></b> .....	<b>21</b>
<b>3.2- <u>Proposta de um Sistema de Custos para o Centro de Ensino Blaise Pascal</u></b> .....	<b>23</b>
<b>3.2.1- Elementos de Custo</b> .....	<b>24</b>
<b>3.2.1.1- <i>Custos de Pessoal</i></b> .....	<b>24</b>
<b>3.2.1.2- <i>Custos de Materiais</i></b> .....	<b>25</b>

<b>3.2.1.3- <i>Gastos Gerais</i>.....</b>	<b>28</b>
<b>3.2.1.4- <i>Despesas Administrativas</i>.....</b>	<b>29</b>
<b>3.2.2- Centros de Custos no Centro de Ensino Blaise Pascal.....</b>	<b>31</b>
<b>3.2.3- Bases de Rateio dos Custos Indiretos aos Centros de Custos.</b>	<b>32</b>
<b>3.2.4- Composição dos Custos Totais do Centro de Ensino Blaise Pascal.....</b>	<b>35</b>
<b>CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>36</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>37</b>

## **1- INTRODUÇÃO**

Este capítulo será estruturado de forma a obter-se uma noção geral dos fragmentos que irão compor o presente trabalho. Em primeiro lugar, serão apresentadas as considerações gerais, destacando-se a importância que deve ser dada ao sistema de custos como instrumento de apoio na tomada de decisões dos gestores. Em seguida, será definida a problemática básica, acompanhada dos objetivos pretendidos. Na seção seguinte, será contemplada a organização deste estudo, a fim de dar uma seqüência lógica e ordenada às idéias que irão compor este trabalho. Por fim, para alcançar os objetivos pretendidos, será discutida a metodologia aplicada e as limitações da presente pesquisa.

### **1.1- Considerações iniciais**

Os sistemas de custos são meios pelos quais os gestores obtém informações sobre quanto gastaram e onde gastaram, servindo como um instrumento de suporte para a tomada de decisão, não importando em qual setor a empresa atue. É indispensável aos gestores terem demonstrativos desta natureza em mãos, para que possam administrar suas empresas adequadamente, culminando com a definição de sua margem de lucro em função do seu preço de venda e dos custos de seus produtos e serviços.

Até época recente, a política de preços das empresas brasileiras orientava-se, predominantemente, pelo princípio simplista do integral repasse dos aumentos de custos aos seus preços de venda. As condições de mercado favoreciam a aplicação desse princípio que, como vantagem adicional para o empresário, dispensava-o de mobilizar recursos para a administração dos seus custos.

Entretanto, a evolução natural do mercado brasileiro vem se alterando lentamente, ao longo dos últimos anos, provocando no empresariado um interesse crescente pela análise e pelo controle de seus custos, principalmente para estimular a competitividade de suas empresas. Essa evolução caracteriza-se, principalmente, por crescente concorrência, determinada pelo avanço tecnológico e pelo maior número de empresas operando em cada setor. Além disso, pela progressiva conscientização do consumidor, hoje muito mais exigente quanto ao que consegue obter em troca do seu dinheiro.

No setor educacional como prestadora de serviço não é diferente. Assim, para alcançar uma maior competitividade, faz-se necessário desenvolver e implantar um sistema de custos adequado às reais exigências dos gestores, no sentido de gerar informações úteis ao processo decisório.

## **1.2- O Problema**

Uma vez tomada a decisão de desenvolver e implementar um sistema de custos, é importante verificar se é viável a sua implantação na empresa.

É preciso salientar que o sistema de custos ao ser implantado, não alcança o resultado esperado de imediato. Trata-se de um processo que vai amadurecendo aos poucos, que exige muita eficiência e dedicação de todas as pessoas envolvidas.

Um sistema de custos, por melhor que seja, sozinho não poderá transformar uma empresa em uma grande organização. Porém, se bem elaborado, pode fornecer aos gestores informações mais acuradas, conduzindo-os a uma maior segurança nas tomadas de decisão.

Neste sentido, várias empresas vem se sentindo estimuladas a ter ou aprimorar o seu sistema de custos, com vista à assegurar sua continuidade no mercado, frente à acirrada concorrência em todos os setores da economia do país. A área educacional também está em expansão, surgindo assim uma competitividade cada vez maior, levando as empresas desta área estruturarem melhor a sua organização, implantando um sistema de custos nos seus diversos setores para maior controle. Desta forma, a principal problemática consiste na identificação e elaboração de um sistema de custos para empresas da área educacional.

### **1.3- Objetivos**

O objetivo geral deste trabalho consiste em elaborar um sistema de custos para uma empresa prestadora de serviços, voltada a área educacional.

Em se tratando dos objetivos específicos que irão permear o presente estudo pretende-se:

- caracterizar uma empresa prestadora de serviços;
- identificar os custos de uma empresa da área educacional;
- desenvolver um sistema de custos para uma empresa da área educacional;

### **1.4- Organização do Estudo**

Com a intenção de facilitar a sua compreensão, este trabalho será dividido em três capítulos, e estes subdivididos em seções.

O primeiro capítulo compreende a introdução do trabalho e está dividido em cinco seções. Primeiramente são feitas as considerações iniciais onde é mostrada a justificativa do trabalho. Depois é apresentada a problemática do estudo, seguida da explanação dos objetivos pretendidos. Em seguida é contemplada a organização do estudo. Por fim, será apresentada a metodologia que será empregada, acompanhada das limitações deste estudo.

O capítulo dois compor-se-á de cinco seções, no sentido de contemplar a revisão bibliográfica. Assim, primeiramente será abordada a importância dos sistemas de custos. Em seguida discutir-se-á o método de custeio aplicável. A terceira seção enfocará os custos e centros de custos característicos de uma empresa prestadora de serviços.

Na seção seguinte serão abordadas as bases de rateio dos custos indiretos aos centros de custos. Para encerrar este capítulo, pretende-se apresentar a composição dos custos totais de uma empresa prestadora de serviços.

No terceiro capítulo far-se-á um estudo de caso de uma empresa do setor educacional. Este capítulo será dividido em duas seções. Primeiramente far-se-á uma breve apresentação da empresa em análise. Na seção seguinte será evidenciada uma proposta de sistema de custos ao Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal.

Por fim, serão apresentadas as conclusões resultantes do estudo, acompanhadas das recomendações para futuras pesquisas. Além disso, constarão as referências bibliográficas.

### **1.5- Metodologia**

Segundo LAKATOS e MARCONI (1990; p.226) “os trabalhos científicos devem ser elaborados de acordo com normas preestabelecidas e com

os fins a que se destinam. Serem inéditos ou originais e contribuirão não só para a ampliação de conhecimentos ou a compreensão de certos problemas, mas também servirem de modelo ou oferecer subsídios para outros trabalhos.”

Com a intenção de atingir o objetivo principal que é a criação de um sistema de custos para uma empresa do setor educacional, várias etapas deverão ser cumpridas. Primeiramente, os esforços foram concentrados para a coleta de material bibliográfico sobre o tema da pesquisa. Buscou-se material nas bibliotecas públicas e universidades públicas.

Definiu-se, então, o tema central da presente pesquisa. Em consequência, selecionou-se o material disponível, dando atenção somente àquele que diz respeito ao objetivo pretendido.

Com o intuito de elaborar um sistema de custos condizente com a realidade do Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal, buscar-se-á, através da vivência do dia-a-dia da empresa, detalhes sobre a sua estrutura organizacional e elementos de custos.

### **1.6- Limitações da Pesquisa**

Neste trabalho, pretende-se elaborar um sistema de custo. Entretanto, esta pesquisa terá limitações em função do que a metodologia lhe impõe.

O fato do Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal executar mais de um tipo de prestação de serviço, o sistema de custos a ser proposto ficará limitado as turmas do curso preparatório para o vestibular, analisando somente os custos referente a estas turmas.

Faz-se necessário, também, ressaltar que, por se tratar de um estudo de caso, os resultados desta pesquisa se aplicam somente à esta

empresa. Porém, mesmo sendo um caso específico seus resultados podem ser generalizados para outras situações de análise.

## **2- REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

Na primeira seção deste capítulo far-se-á a demonstração da importância do sistema de custos em uma empresa, seguido do método de custeio aplicável ao setor empresarial em estudo. Na terceira seção serão apresentadas as características dos custos e centros de custos de uma empresa prestadora de serviços. Discutir-se-á, na seção subsequente, os métodos de rateios dos custos indiretos aos centros de custos. Por fim, será evidenciada a estrutura teórica do sistema que possibilitará a composição dos custos totais.

### **2.1- Importância dos Sistemas de Custos**

Hoje em dia, com a competitividade mais acirrada, principalmente após a implantação do “plano real”, é inevitável que os administradores queiram um maior controle de seus custos.

A importância de um sistema de custos é evidenciada por CARDOSO NETO (1985, p.199), quando diz que “devido às necessidades de informações para controle e decisão, além da avaliação de estoque, as empresas devem adotar um sistema de custos.”

O sistema de custos deve ser aperfeiçoado segundo MATZ, CURRY e FRANK (1976; p.60), de forma que:

- “1. Calcule os custos de vendas.
2. Proporcione um meio de avaliar inventários.
3. Auxilie no controle e na administração da empresa.

4. Meça a eficiência de homens, materiais e máquinas.
5. Ajude a eliminar o desperdício e, como consequência reduza o custo.
6. Proporcione comparação com outras empresas
7. Auxilie no estabelecimento dos preços de venda.
8. Forneça dados para diversos processos analíticos.”

Infere-se pelo exposto que um sistema de custos faz-se imprescindível para a empresa manter no meio da concorrência, independentemente do segmento econômico em que atue.

## **2.2- Método de Custeio Aplicável**

O método de custeio a ser utilizado na proposta do sistema que se pretende desenvolver, no presente trabalho, é o método de custeio por absorção, levando em consideração que o mesmo como os demais tem limitação, sendo este o melhor para o estudo de casos.

Há algumas maneiras dos autores definirem este método de custeio.

MARTINS (1995; p.38) diz que o método de custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”.

FLORENTINO (1993; p.37) refere-se ao custeio de absorção dizendo que “é a imputação ao custo dos produtos ou serviços, de todos os gastos, inclusive dos custos fixos que são rateados e distribuídos mediante

critérios apropriados.” O rateio do custo fixo depende do critério escolhido pelo contador, portando variando de empresa para empresa.

LEONE (1983; p. 420) denomina-o, também, de método convencional ou tradicional e diz que “a expressão *custos por absorção* é usada para identificar qualquer sistema de acumulação onde os custos fixos são aplicados à produção e incluídos nos estoques.”

Em suma, este método consiste na alocação de todos os custos de produção, inclusive os fixos, aos produtos ou serviços.

Note-se que as definições apresentadas implicam na classificação dos custos fixos e variáveis. FLORENTINO (1993; p. 20) diz que “custos fixos são os valores consumidos ou aplicados:

- a) independentemente do fato de a empresa estar produzindo ou parada;
- b) independentemente da empresa estar produzindo maior ou menor quantidade de bens ou serviços.

Por sua vez, custos variáveis são os valores consumidos ou aplicados que têm o seu crescimento dependente da quantidade produzida pela empresa.”

Em nada difere a conceituação apresentada por outros autores sobre o custo fixo e variável. Sendo que, o custo fixo, para ser incorrido, não precisa a empresa estar em produção ou prestando serviço. Portanto, um nível mínimo de produção e de serviço tem sempre que ocorrer para cobri-lo. Já não acontece o mesmo com o custo variável, que está ligado diretamente à produção ou prestação de serviço, oscilando conforme as variações do nível de produção ou prestação de serviço.

Uma outra classificação desses custos diz respeito à sua alocação aos produtos: custos diretos e indiretos.

Conforme LEONE (1983; p. 108-109) “custos indiretos são os custos que não podem ser, em última análise, identificados com uma unidade administrativa ou com o produto que está sendo fabricado. Custos diretos são os custos que podem ser identificados com o departamento ou com o produto.”

### **2.3- Custos e Centros de Custos Característicos de uma Empresa Prestadora de Serviço**

Custos, em qualquer área que a empresa atue, tem sempre a mesma definição, custos são um valor monetário ou quantitativo que a empresa incorre para colocar seu produto, ou serviço a disposição do mercado.

Os custos incorridos podem ser rateados entres os centros de custos. Segundo CARDOSO NETO (1985; p.61) “centro de custo funciona como sinônimo de departamento quando não houver diferenciações básicas dentro do departamento e desde que o valor gerado neste seja de pequena monta no total. Caso contrário o valor seja de peso (regra de relevância) e o departamento tenha duas ou mais fases de produção, duas ou mais máquinas etc. e o tempo gasto com produto se dê de forma diferenciada, deverão ser criados tantos centros de custos quanto for o número de fatores diferenciais.”

Os centros de custos são criados para facilitar a análise dos custos da empresa, bem como na forma como o custo indireto deve ser distribuído.

Não existe um número padrão para a criação de centro de custos, mesmo para empresas do mesmo setor. Pois, depende de inúmeros fatores, tais como a estrutura organizacional da empresa, estrutura do sistema a ser implantado, interesse dos gestores em custos de determinados centros, etc.

## **2.4- Bases de Rateio dos Custos Indiretos aos Centros de Custos**

Em se tratando do custo direto não há problema quanto a sua alocação, já que é direto ao produto em fabricação ou ao serviço prestado. MARTINS (1995; p.47) diz que custos diretos são “aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida.” Porém, a alocação dos custos indiretos não é tão simples assim, ela depende de um ato arbitrário. MARTINS (1995; p.48) diz que custos indiretos são aqueles “que não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias, etc).”

Ressalte-se que por causa do princípio contábil custo/benefício, alguns custos diretos são tratados como indiretos e vice-versa, seja por sua irrelevância, ou por o sistema de mensuração ser caro. Percebe-se no entanto, que os custos indiretos para serem alocados, devem ser rateados aos produtos ou serviços através de critérios, os quais são chamados de bases de rateio. São diversas as bases de rateio que podem ser utilizadas. Como sugestão, FLORENTINO (1993; p.165-166-167) diz que a distribuição do custo indireto pode ser:

- I. Distribuição proporcional aos valores de mão-de-obra.
- II. Distribuição proporcional aos valores da matéria-prima.
- III. Distribuição proporcional aos valores conjuntos da mão-de-obra e da matéria-prima.

- IV. Distribuição proporcional ao custo final do produto fabricado (exceto custos indiretos de gastos gerais).
- V. Pelo tempo consumido por produto em cada setor.
- VI. Pelo tempo consumido por produto dentro da empresa (todos os setores).
- VII. Pelas unidades produzidas de cada artigo em cada setor.
- VIII. Pelas unidades produzidas de cada artigo em toda a empresa.
- IX. Por energia (força motriz) empregada em cada setor.
- X. Por energia (força motriz) empregada em toda a empresa.
- XI. Por área (superfície) ou volume.
- XII. Por coeficientes arbitrados.”

Para facilitar a tarefa de encontrar o melhor método de rateio, é sugerida uma base de rateio para cada elemento de custo, conforme evidenciado no QUADRO 1.

**QUADRO 1 - Bases para a Distribuição dos Custos Gerais de Produção**

CUSTOS GERAIS DE PRODUÇÃO	MÉTODOS DE DISTRIBUIÇÃO
<p><b>Departamentos de Produção</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Depreciação do Edifício</li> <li>2. Seguro do Edifício</li> <li>3. Impostos sobre do Edifício</li> <li>4. Escritório do Gerente da Fábrica</li> <li>5. Calefação</li> <li>6. Luz</li> <li>7. Energia</li> </ol>	<p>Espaço ocupado            Espaço ocupado            Espaço ocupado            Números de empregados, custo da produção            Espaço ocupado unidade de calefação.            Espaço ocupado pontos de luz, quilowatts-hora.            Espaço ocupado, horas de cavalo-vapor, capacidade das máquinas, horas- máquina.</p>
<p><b>Departamento de Serviços</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Recepção</li> <li>2. Compras</li> <li>3. Almoxarifado</li> <li>4. Contabilidade de Custos</li> <li>5. Pessoal</li> <li>6. Oficina Mecânica</li> <li>7. Central de Força</li> <li>8. Manutenção do Edifício</li> </ol>	<p>Custo dos materiais comprados, número de itens recebidos.            Custo dos materiais comprados, número de itens recebidos.            Custo dos materiais utilizados, número de requisições atendidas.            Número de empregados, horas trabalhadas.            Número de empregados, horas trabalhadas.            Custo das tarefas, horas de máquinas, horas de mão-de-obra.            Horas de cavalos-vapor, medidas, capacidade das máquinas.            Espaço ocupado.</p>

FONTE: Adaptado de BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. Contabilidade de custos: um enfoque de administração de empresas. São Paulo: McGraw-Hill, 1978, vol.1. p.152.

Diversos são os critérios a serem adotados, mas duas regras são fundamentais e devem ser respeitados para a escolha e aplicação de critérios, conforme mostra FLORENTINO (1993; p.168):

“1ª regra: O elemento escolhido para fixar a proporcionalidade da distribuição deve ser preponderante na composição dos custos diretos ou na formação do produto.

2ª regra: A taxa de rateio obtida para cada produto não deve ser de tal forma pesada de modo a obter um custo final de produção tão alto que prejudique a margem de lucro prevista para o produto.”

Considerando as regras acima o importante na escolha do critério é que ele seja o mais condizente para empresa, e o mais consistente possível, para evitar alocações indevidas aos centros de custos.

## **2.5- Composição dos Custos Totais de uma Empresa Prestadora de Serviços**

Finalizadas as etapas anteriores, mapas deverão ser elaborados para evidenciar os custos indiretos rateados para cada centro de custos, bem como a base de rateio utilizada. Assim, obterá o custo indireto por centro de custos e, por consequência, o custo indireto total da empresa prestadora de serviços.

Com base nestes mapas elaborados através das pessoas que trabalham na empresa faz-se os relatórios. Segundo FLORENTINO (1993; p.317) “os custos, depois de apurados, deverão ser analisados e interpretados, dando margem a que se forneçam diversos dados à direção da empresa a fim de que esta tome decisões no sentido de racionalizar a produção, combater a ineficiência, e melhorar a rentabilidade.”

Mais adiante, o mesmo autor sugere que mensalmente seja executado pelo menos um relatório , cujo esquema obedecerá, em linhas gerais, o seguinte roteiro:

- Composição dos custos no período.
- Análise dos pontos de equilíbrio e da diluição do *overhead* (custos indiretos).
- Análise das variações de custos.
- Análise da produtividade e eficiência.
- Análise dos custos de estocagem e de comercialização
- Análise de outros fatores que influíram na formação dos custos.

Fonte: FLORENTINO, Américo M. Custos: princípios, cálculos e contabilização. Rio de Janeiro: Gryphus, 1993. p. 317

Com os relatórios em mãos, os gestores terão importante instrumento de apoio para a tomada de decisão, sendo a sua periodicidade determinada pelos gestores com base na necessidade dessas informações em suas mãos.

### **3- ANÁLISE DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA EMPRESAS PRESTADORA DE SERVIÇOS**

#### **3.1- Apresentação da Empresa**

A empresa, objeto deste trabalho, é o Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal Ltda. Situado na rua Felipe Schmidt, 321, salas 102 e 103, Centro, Florianópolis, Santa Catarina.

Segundo palavras do próprio sócio, concedida em uma entrevista, “sua origem remonta o ano de 1982. Edson Osni Ramos, professor de física, deu o nome de “Operação Cebola” aos dois grupos de aulas particulares para o vestibular que ministrava, nas dependências do Colégio Catarinense. Esse trabalho de preparação de pequenos grupos para o vestibular já era desenvolvido pelo professor desde 1980, inspirado no trabalho realizado em Florianópolis pelos professores Marco Aurélio Ramos Krüger, em História, e Werner Leonardo Damm, em Matemática.

O nome “Operação Cebola” tem como origem a campanha “Operação Criança” (campanha elaborada pelo UNICEF que visava arrecadar fundos para as crianças carentes de todo o mundo), deflagrada na região e o apelido do professor (Cebola). O Operação Cebola surgiu inicialmente de forma tímida, um grupo era formado por três alunos e outro com quatro alunos, mas com o passar do tempo, o número de alunos foi crescendo de tal forma, que a partir de 1989, foi necessário alugar uma sala bem mais ampla, na rua Francisco Tolentino, Edifício Gonzaga, que comportava 80 alunos em sala. Até aí só era ministrada a disciplina de física.

Entre 1992 e 1995 foram oferecidas as disciplinas de física e química. Em 1995, o trabalho saiu da economia informal, através da criação da empresa “Operação Cebola”, com a abertura dos trabalhos, passando a ter

cursos de quase todas as disciplinas, além de aulas particulares de reforço pedagógico e edição de livros, no endereço atual.

Em 1996, ocorreu dois fatos distintos: a entrada de mais um sócio para o papel político e pedagógico, e foi lançado “Cantando e Aprendendo - 2”, obra em forma de livro e fita cassete, de Maria Angélica Antunes Machado que procura resgatar canções de nosso folclore, sobre o dia das mães e festas juninas, além de outros, da autora, com o objetivo de desenvolver na criança, a coordenação sensório-perceptiva, esquemas corporais, motricidade, socialização e auto-cuidados. O livro “Cantando e Aprendendo - 1”, foi lançado em 1993 em outra Editora, com o mesmo propósito do “Cantando e Aprendendo - 2”. Assim o ambiente de trabalho foi revitalizado e, definitivamente, profissionalizado.

Em 1997, a empresa mudou a sua razão social de Operação Cebola Clínica de Reforço Pedagógico e Editora para Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal Ltda. O nome Blaise Pascal é uma homenagem ao grande cientista italiano, que se destacou não somente na área de ciências exatas, mas também nas ciências humanas.

A filosofia de trabalho da empresa é centrada no aluno, para onde canalizam o processo não só de dar informações, mas também de trabalhar como agentes formadores” (Entrevista nº 1 com Diretor Geral Edson Osni Ramos).

Hoje, o Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal tem a seguinte estrutura organizacional:

- Diretor Geral
- Coordenação
- Professores das aulas preparatórias para o vestibular
- Professores das aulas de reforço pedagógico para 1º e 2º graus

- Tesoureira
- Secretaria
- Recepcionista
- Servente

A sua estrutura física interna é formada por 2 salas de aula (uma com capacidade de 85 alunos, outra com 35 alunos) utilizadas para aulas ministradas no Centro, 2 banheiros para uso de funcionários, professores e alunos, duas salas para aulas particulares, recepção, tesouraria, sala da coordenação e sala da direção.

### **3.2- Proposta de um sistema de custos para o Centro de Ensino Blaise Pascal**

A empresa, objeto de estudo do presente trabalho, possui um controle de custos desenvolvido pelos próprios gestores, mas que não tem a estrutura adequada para a identificação dos custos totais por turma. No sistema atual só é possível identificar alguns dos custos diretos de cada turma. Os custos indiretos são conhecidos apenas na sua totalidade.

O que se pretende com este trabalho, é a criação de um sistema com centros de custos, bem como alocar os custos diretos e indiretos de forma adequada, para que os gestores possam analisar com mais precisão a distribuição dos custos na empresa. No caso em estudo, a proposta que se faz é que cada turma do Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal seja um centro de custos.

Definidos os centros de custos, far-se-á a distribuição dos custos diretos e indiretos, dando-se maior ênfase aos custos indiretos, com suas respectivas bases de rateio.

Faz-se necessário, antes, uma explanação a respeito de determinados elementos de custo, para que se saiba o que neles está contido.

### **3.2.1- Elementos de Custos**

Neste momento, precisa-se identificar o que são custos e o que são despesas, a fim de poder dar continuidade às diversas etapas desse trabalho. Para MARTINS (1993; p.24), “custo é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.” A despesa é “bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para obtenção de receitas (...). As despesas são ítems que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas. Todo produto vendido e todo serviço ou utilidade transferidos provocam despesas.”

Na seqüência serão comentados os diversos custos que serão contemplados na proposta de sistema de custos para o Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal.

#### **3.2.1.1- Custos de Pessoal**

Os custos de pessoal do Centro de Ensino Blaise Pascal serão levantados através da análise da folha de pagamento da empresa. Da folha de pagamento, que engloba salário, honorários, pró-labore, horas-extras, férias, décimo-terceiro e outros gastos, serão coletados os totais por pessoa. Estes

valores serão alocados ao centro de custos correspondente. Porém, não sendo possível a alocação direta, como por exemplo o custo das secretárias, far-se-á o rateio com base no número de alunos em cada turma. Ter-se-á, então, uma folha de pagamento com o pessoal dividido por centros de acumulação de custos. O valor será o total da folha, considerando inclusive os encargos sociais e os previdenciários.

### **3.2.1.2- Custos de Materiais**

Para que se possa efetuar um controle deste elemento de custo é necessário, primeiramente fazer uma classificação de todos os materiais de uso normal. Deve-se observar, na classificação, o agrupamento de materiais com características semelhantes e o centro de custo, onde este normalmente é utilizado. Essa classificação poderá ser conforme é demonstrado no QUADRO 2.

#### **QUADRO 2 - Classificação dos Custos de Materiais por Turma**

##### *Turma Física - Extensivo*

- Apostilas
- Cadernos de exercícios
- Cebolex \*
- Simulados
- Listas de exercícios para fixação e revisão do conteúdo ministrado.

\*(São cartazes de memorização com conteúdo, fórmulas e macetes da disciplina.)

*Turma de Física - Semi-Extensivo*

- Apostilas
- Cadernos de exercícios
- Cebolex
  
- Simulados
- Listas de exercícios para fixação e revisão de conteúdo ministrado

*Turma de Matemática - Semi-Extensivo*

- Apostilas
- Simulados
- Listas de exercícios para fixação e revisão do conteúdo ministrado.

*Turma de Biologia - Extensivo*

- Apostilas
- Simulados
- Listas de exercícios para fixação e revisão do conteúdo ministrado

*Turma de História - Superintensivo*

- Apostila
- Simulado

- Listas de exercícios para fixação e revisão do conteúdo ministrado

*Turma de Química - Extensivo*

- Apostilas
- Simulados
- Listas de exercícios para fixação e revisão de conteúdo ministrado

*Turma de Redação - Semi-Extensivo*

- Apostila
- Simulados
- Folhas para fixação do conteúdo ministrado

*Turma de Gramática, Literatura e Interpretação de Texto - Semi-Extensivo*

- Apostila
- Simulados
- Listas de exercícios para fixação e revisão do conteúdo ministrado

*Materiais Diversos*

- Material de manutenção
- Material de higiene e limpeza
- Material de expediente
- Material diversos

É aconselhável que este material depois de ser identificado, seja catalogado e numerado de modo que seja possível verificar a que grupo pertence. A numeração deverá ser a mais simples possível. Como sugestão, os números podem seguir a seguinte ordem: o primeiro dígito indica o grupo pertencente, outros dois dígitos mostram a sua categoria e os três últimos o material.

Estando o material todo catalogado e numerado, faz-se a organização do almoxarifado. Cria-se, então, fichas de controle para o almoxarife (sobre a responsabilidade da coordenação) ou pessoa responsável pelo controle e movimentação de entrada e saída de material.

Periodicamente, com as fichas de controle, é possível fazer um mapa de consumo de materiais de manutenção, higiene e limpeza, expediente e diversos, já que estes tipos de materiais são requisitados por todos os grupos.

### **3.2.1.3- *Gastos gerais***

Os gastos gerais são os gastos indiretos incorridos pelos centros acumuladores de custos. O arcabouço das contas que compõem os referidos gastos, podem variar de empresa para empresa. No Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal foram identificados os seguintes gastos:

- Água
- Aluguéis
- Condomínio
- Conservação e limpeza

- Depreciação
- Impostos e taxas
- Luz
- Material de expediente
- Portes e Correios
- Telefone/fax

O valor destas contas será demonstrado através da documentação encaminhada à contabilidade, e registrado em mapas especialmente elaborados para este fim.

Cabe lembrar que nem todos os gastos serão alocados diretamente aos centros de custos. Alguns gastos precisam de bases de rateio para serem alocados.

Portanto, antes de integrarem os custos dos centros de custos, vão para uma conta especial, e dela são distribuídas aos centros de custos (de acordo com uma base de rateio previamente estabelecida).

Deve-se tomar cuidado com a conta depreciação, no caso será feito dos equipamentos. Ela representa um custo indireto e deve ser recuperada através da receita. A depreciação é um desgaste do bem que pode ser ocasionado pelo uso, ação da natureza e obsolescência.

#### **3.2.1.4- Despesas Administrativas**

São todas as despesas que a empresa têm na área administrativa. Estas despesas deverão ser levantadas, mas não distribuídas aos centros de

custos, já que no sistema que se propõe se está trabalhando com um método de custeio que determina o seu lançamento como despesa quando da apuração do resultado do período.

As despesas administrativas podem ser assim classificadas:

- Água
- Aluguéis
- Condomínio
- Copa e cozinha
- Cópias e reproduções
- Depreciação
- Impostos e Taxas
- Luz
- Manutenção e conservação de máquinas e equipamentos
- Manutenção e conservação de imóveis e instalações
- Material de expediente
- Portes e correios
- Telefone/fax

### 3.2.2- Centros de Custos no Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal

São várias as formas de compor os centros de custos. Entretanto, não há nenhuma receita pronta a ser seguida. É preciso mesclar os modelos de diversos autores para chegar à uma estrutura condizente com a empresa em estudo. Assim, nessa fase, faz-se necessária a participação dos gestores, para melhor definir os objetivos a que o sistema se propõem.

Deixa-se de lado as unidades que não tem grande representatividade nos custos totais, para obter-se, desta maneira, a simplificação da apuração dos custos.

Uma proposta da estrutura do sistema de custos para o Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal é apresentada no QUADRO 3.

**QUADRO 3 - Estrutura do Sistema de Custos para o Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal**

<b>CENTROS OPERACIONAIS AUXILIARES</b>	<b>CENTROS OPERACIONAIS</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Direção/Coordenação</li> <li>• Tesouraria</li> <li>• Recepção</li> <li>• Cozinha</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Turma de Física - Extensivo</li> <li>• Turma de Física - Semi-Extensivo</li> <li>• Turma de Química - Extensivo</li> <li>• Turma de Biologia - Extensivo</li> <li>• Turma de História - Superintensivo</li> <li>• Turma de Redação - Semi-Extensivo</li> <li>• Turma de Gramática/Literatura e Interpretação de texto - Semi-Extensivo</li> <li>• Aulas particulares de reforço pedagógico para 1º e 2º graus</li> </ul>

### **3.2.3- Bases de Rateio dos Custos Indiretos aos Centros de Custos**

Para alocação dos custos indiretos aos centros de custos é necessário que sejam utilizados critérios, também chamados bases de rateio. Estas bases de rateio deverão ser escolhidas para cada custo, podendo, portanto, dependendo do custo, serem diferentes. Deve-se tomar cuidado ao escolher a base de rateio para cada custo, para que ela seja a mais próxima da realidade, já que, independente do critério que for utilizado, sempre será caracterizado pela arbitrariedade.

Em primeiro lugar, para a obtenção da base de rateio a ser usada nos custos indiretos, faz-se o levantamento de todos os custos. Analisa-se, então, o resultado obtido. Se o custo total de um determinado item for de irrelevante monta, não deve-se preocupar em atribuir uma base de rateio. Por outro lado, se o custo for relevante, ele deverá ser examinado exaustivamente, de modo que a base de rateio atribuída esteja em proporções mais próximas da realidade. Pois, se não for assim, podem ocorrer distorções, alocando os custos indiretos de forma indevida e prejudicar os gestores na tomada de decisão.

Na seqüência, serão discutidas as bases de rateio dos custos indiretos aos centros de custos. Os centros de custos serão definidos conforme a proposta apresentada, sendo os custos indiretos rateados para eles.

Os custos a serem analisados para a definição de suas bases de rateio, serão aqueles que na sua totalidade tiverem relevância em relação ao custo total (aluguel, condomínio, depreciação, energia elétrica, impostos e taxas, pessoal e qualquer outro que venha a incorrer). Além disso, os custos que sejam de interesse dos gestores serem manipulados.

- **Aluguel**

O aluguel deve ser rateado com base na área ocupada por centro de custo auxiliar operacional e pelo centro das aulas particulares de reforço

pedagógico para o 1º e 2º graus. Nos demais centros, por ocuparem o mesmo espaço, em tempos diferentes, a base de rateio deverá ser a área ocupada dividida pelo número de centros que utilizam a mesma área. As demais áreas que são em comum com todos os centros, tais como a área de circulação, os banheiros, deverão ser rateadas conforme a ocupação de cada centro.

- **Condomínio**

Procedimento semelhante ao adotado com os custos do aluguel será aplicado ao condomínio. O rateio deverá ser feito conforme a área ocupada por centro.

- **Depreciação**

A depreciação será alocada aos centros conforme os equipamentos instalados em cada centro, com exceção dos computadores, que serão rateados com base no tempo dispensado para cada centro de custos.

- **Energia elétrica**

Para o rateio deste custo, faz-se necessário pesquisar o potencial de cada um dos centros. Isto feito, chega-se ao potencial de consumo total mensal de cada centro. O rateio será feito sobre o valor total da energia, alocando em cada centro de acumulação o valor correspondente do referido potencial. O critério utilizado é o de potencial e não o consumo efetivo por ser demasiadamente cara a instalação de um medidor para cada centro, ferindo assim o princípio do custo/benefício.

- Impostos e Taxas

Estes custos que recaem sobre a atividade da empresa, devem ser alocados aos centros de custos que motivam a sua existência.

- Pessoal

Este custo tem como característica ser direto e indireto. Ele é direto quando o empregado é alocado ao centro de custos e presta serviço somente a este centro. Porém, existem empregados de determinados centros de custos, que podem prestar serviços a mais de um centro, caracterizando assim um custo indireto.

O custo total de pessoal deve ser apurado através de folha de pagamento ou de recibos de prestação de serviços. Quando o empregado é considerado como sendo de custo direto, pesquisa-se o total de seu custo através da folha de pagamento ou de recibos, e aloca-se o valor diretamente ao centro de custo correspondente. Se, por sua vez, o empregado for considerado como custo indireto, faz-se necessário um controle de quanto tempo de serviço é dispensado deste empregado para o seu centro de locação e o quanto é para outro centro qualquer. Tendo esses dados em mãos, através de uma folha de controle, pode-se alocar a parte do custo deste empregado, como custo indireto do centro em que ele esteja prestando serviço esporadicamente.

- Diversos

Fazem parte deste item todos os custos indiretos irrelevantes, em relação ao custo total, ou por não serem de interesse dos gestores. Todos os itens com este aspecto são colocados provisoriamente nesta conta e, depois de totalizados, são distribuídos aos centros de custo conforme a sua composição. Se dentre os custos houver um que se destaque, a alocação

pode ser feita com base na utilização deste custo dentro de cada centro. Caso contrário, pode-se alocar estes custos conforme um item que seja comum a todos os centros de custos, como por exemplo o aluguel.

Neste momento, todos os custos estarão alocados aos centros de acumulação de custos. Sendo assim, constata-se os custos totais da empresa, incorridos e distribuídos em centros de custos.

#### **3.2.4- Composição dos Custos Totais do Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal**

Terminadas as etapas anteriores, é fácil identificar, através de mapeamento, os custos totais do Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal. Uma vez, rateados todos os custos indiretos, através de bases de rateio, fica simples obter o custo total da empresa.

Neste instante, o gestor tem em suas mãos valiosas informações, de quanto é o custo de cada centro, bem como o total geral da empresa. A este total serão acrescidos valores que irão determinar o preço de venda dos serviços, tais como cobertura das despesas administrativas e o índice de lucro desejável.

As despesas administrativas não foram incorporadas aos custos totais das unidades operacionais, por se propor a adoção do método de custeio por absorção.

Neste método, as despesas administrativas são lançadas diretamente à demonstração do resultado do exercício.

## CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Este trabalho foi elaborado para atender uma exigência acadêmica, a monografia, fazendo parte de um entre vários requisitos para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. Por outro lado, o intuito deste trabalho foi trazer benefícios a área educacional, principalmente à empresa pesquisada.

O trabalho se iniciou com a caracterização da problemática ao tema escolhido, seguido da limitação da pesquisa através dos objetivos pretendidos, bem como da metodologia e limitações impostas à pesquisa.

Com a revisão bibliográfica, foi enfatizada a importância dos sistemas de custos nas empresas no mercado atual, bem como o conhecimento teórico dos métodos de custeio e todos os itens necessários para fazer uma proposta de sistema de custos.

Foi imprescindível conhecer detalhadamente o funcionamento da empresa pesquisada, objeto do estudo de caso, para não provocar resultados divergentes com a realidade do Centro de Ensino. Com o conhecimento teórico e prático, propôs-se um sistema de custos para a empresa pesquisada.

Acredita-se que, desta forma, tenha-se conseguido atingir o objetivo geral proposto no trabalho, que é elaborar uma proposta de um sistema de custo para uma empresa prestadora de serviço, através de um estudo de caso do Centro de Ensino e Editora Blaise Pascal.

Para pesquisas futuras, recomenda-se a experimentação e análise da estrutura esboçada na própria empresa. Indiscutivelmente, far-se-á necessário, com a implantação deste sistema de custos, fazer ajustes na estrutura proposta, de acordo com a realidade da empresa.

## BIBLIOGRAFIA

- BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. Contabilidade de Custos: um enfoque de administração de empresas. São Paulo: McGraw-Hill, 1978, vol. 1 e 2.
- CARDOSO NETO, Felicíssimo. Contabilidade de Custos: Sistemas, técnicas de apropriação e gestão. São Paulo: Saraiva, 1985. vol. 1.
- COUTINHO, Person C. A. Um sistema de custos para o setor hoteleiro: Um estudo de caso do Passion Motel. Florianópolis, 1996 - Trabalho de Conclusão de Curso, Centro Sócio Econômico, Universidade Federal de Santa Catarina.
- DEARDEN, John. Análise de custos e orçamentos nas empresas. Rio de Janeiro: Zahar, 1976.
- FLORENTINO, Américo M. Custos: princípios, cálculos e contabilização. Rio de Janeiro: Gryphus, 1993.
- HORNGREN, Charles T. Contabilidade de custos: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1986. vol. 1 e 2.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas, 1978.
- LAKATOS, E.M.; MARCONI, M.A. Fundamentos de metodologia científica. São Paulo: Atlas, 1990.
- LEONE, George G. Custos: um enfoque administrativo. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1983, vol. 1.

LIMA, José G. de. Custos: cálculos, sistemas e análises. São Paulo, Atlas, 1970.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1995.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel J; FRANK, George W. Contabilidade de custos.  
São Paulo: Atlas, 1976. vol. 1.