

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CARLOS BISCARO

**SISTEMA DE CUSTEIO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS:  
UMA ANÁLISE BASEADA EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS NA  
ÁREA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO (TIC)**

Florianópolis  
2011

**CARLOS BISCARO**

**SISTEMA DE CUSTEIO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS:  
UMA ANÁLISE BASEADA EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS NA  
ÁREA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO (TIC)**

TCC submetido ao Curso de Ciências Contábeis da  
Universidade Federal de Santa Catarina como requisito  
parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências  
Contábeis.

Orientador: Prof. Erves Ducati, Mestre

Florianópolis  
2011

**CARLOS BISCARO**

**SISTEMA DE CUSTEIO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS:  
UMA ANÁLISE BASEADA EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS NA  
ÁREA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO (TIC)**

Esta monografia foi apresentada como TCC, no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, à banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 06 de julho de 2011.

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Valdirene Gasparetto  
Coordenadora de TCC do Departamento de Ciências Contábeis

**Banca Examinadora:**

---

Professor Erves Ducati, Mestre  
Orientador

---

Professor Pedro Von Mecheln, Doutor  
Membro

---

Professor Ricardo Rodrigo Stark Bernard, Ph.D.  
Membro

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, por tudo de bom que tem me proporcionado na vida.

Agradeço a minha mãe Lourdes, de quem sou grato pela excelência no seu papel como mãe, companheira, amiga, e que mesmo sem condições, sempre investiu em minha educação. Além de nunca deixar faltar nada em nossa casa.

Agradeço ao meu pai Olavo, pelos bons exemplos na vida, pela honestidade, solidariedade com as pessoas, que sempre teve um trabalho árduo, como operador de máquinas, do qual sempre tive orgulho.

Agradeço a minha irmã Carine, pelo carinho, atenção e incentivo nos estudos.

Ao meu orientador Erves Ducati, por acreditar em mim, pela atenção e orientação dedicada a execução deste trabalho.

A todos os professores do curso de Ciências Contábeis, pelos ensinamentos.

Aos colegas de classes, que estiverem comigo nessa caminhada.

Aos colegas de trabalho, que me apoiaram na execução do trabalho.

“O sucesso está na nossa capacidade de aprender com o passado, adotar novas idéias e ações no presente e desafiar o futuro.” (CRM - Ronald Swift)

## RESUMO

BISCARO, Carlos. **Sistema de custeio na prestação de serviços:** uma análise baseada em uma empresa prestadora de serviços na área de tecnologia da informação e comunicação (TIC). Monografia – Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

Com a modernização industrial, a partir do século XX, estabeleceu-se uma intensa concorrência entre as organizações, fazendo com que as mesmas buscassem melhorias nos seus processos produtivos e na gestão de suas informações, visando o sucesso da organização. Diante deste contexto, as informações de custos representam uma importante ferramenta no auxílio à tomada de decisões. O objetivo deste trabalho consiste em analisar os custos e propor um método de custeio que melhor se enquadre diante da necessidade da organização prestadora de serviços de tecnologia da informação e comunicação, e que este sirva de base segura aos gestores nos processos decisórios. A metodologia utilizada para a realização deste estudo é descritiva, com abordagem quali e quantitativa, desenvolvida a partir de um estudo de caso. Na fundamentação, discorreu-se sobre contabilidade, terminologia básica, rateio dos custos e sobre os métodos de custeio tradicionais utilizados, baseado na identificação dos custos e a demonstração de como eles se constituem e como são calculados. Foi utilizado no estudo um projeto de pequeno porte, denominado de “Projeto A”, com base no método de custeio por absorção e o método de custeio variável. O modelo proposto foi o método de custeio por absorção, o qual foi utilizado para apropriar os custos diretos e, rateados os indiretos e fixos. Constatou-se que o método é adequado para atender aos objetivos da organização devido a fácil aplicabilidade na geração de informações sobre os custos mensais por projeto, atendendo tanto o gestor de projetos quanto a diretoria.

**Palavras-chave:** Método de custeio por absorção. Método de custeio variável. Custo mensal por projeto. Prestação de serviços.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Esquema básico de método de custeio por absorção sem departamentalização.....	23
Figura 2 - Esquema básico de método de custeio por absorção com departamentalização .....	24
Figura 3 - Organograma da Organização .....	29

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Custos diretos com base em orçamento .....	33
Quadro 2 - Custos e despesas fixas .....	41
Quadro 3 – Aluguel.....	41
Quadro 4 - Condomínios.....	42
Quadro 5 - Internet.....	42
Quadro 6 - Licença de software .....	42
Quadro 7 - Energia Elétrica .....	43
Quadro 8 - Telefone .....	43
Quadro 9 - Custos/Despesas Variáveis com base em orçamento.....	51



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Modelo de Orçamento de projeto .....	34
Tabela 2 - Modelo de cronograma de execução de projeto: Custos Parte I.....	36
Tabela 3 - Modelo de cronograma de execução de projeto: Custos Parte II Fonte: A Organização.....	37
Tabela 4 - Modelo de cálculo dos custos de mão-de-obra .....	38
Tabela 5 - Modelo do cálculo de outros custos do projeto .....	39
Tabela 6 - Modelo de cálculo de ISS sob preço de venda do projeto .....	40
Tabela 7 - Modelo de cálculo dos custos diretos do projeto .....	40
Tabela 8 - Lucro bruto do projeto .....	40
Tabela 9 - Despesa mensal com a folha de pagamento do pessoal administrativo Fonte: A Organização...	44
Tabela 10 - Outras despesas Fonte: A Organização.....	44
Tabela 11 - Custo Mensal do projeto Fonte: O Autor.....	46
Tabela 12 - ISS sobre a venda Fonte: O Autor .....	46
Tabela 13 - Apropriação dos custos diretos Fonte: O Autor.....	46
Tabela 14 - Média mensal de horas Fonte: O Autor .....	47
Tabela 15 - Rateio do aluguel Fonte: O Autor.....	47
Tabela 16 - Rateio do Condomínio .....	47
Tabela 17 - Rateio da internet Fonte: O Autor.....	48
Tabela 18 - Rateio das licenças de software Fonte: O Autor .....	48
Tabela 19 - Rateio da energia elétrica Fonte: O Autor .....	48
Tabela 20 - Rateio do telefone .....	49
Tabela 21 - Rateio dos salários administrativos Fonte: O Autor .....	49
Tabela 22 - Rateio das outras despesas Fonte: O Autor.....	49
Tabela 23 - Custo mensal do projeto Fonte: O Autor .....	50
Tabela 24 - Custos\Despesas variáveis totais do projeto .....	51
Tabela 25 - Resultado total do projeto A.....	51
Tabela 26 - Resultado mensal do Projeto A.....	52

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- ABC - *Activity Based Costing*
- ABED - Associação Brasileira de Educação a Distância
- ABM - *Activity Based Management*
- ADVB - Associação dos Dirigentes de Vendas e Marketing do Brasil
- APeL - *Asociación de Provedores de e-Learning* da Espanha
- CEO - Chief executive officer
- CD - Comunicação Digital
- CPV - Custo dos produtos vendidos
- EaD - Educação a Distância
- FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
- IC - Inteligência Competitiva
- IEA - Instituto de Estudos Avançados
- INSS - Instituto Nacional de Seguridade Social
- ISS - Imposto Sobre Serviços
- MgC - Margem de Contribuição
- MM - Monitoramento de Mídia
- OSCIP - Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
- RKW - Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit
- SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio a Micro e Pequenas Empresas
- TIC - Tecnologia da Informação e Comunicação
- UEN - Unidades Estratégicas de Negócio

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	12
1.2 OBJETIVOS: GERAIS E ESPECÍFICOS .....	13
<b>1.2.1 Objetivo geral</b> .....	<b>13</b>
<b>1.2.2 Objetivos específicos</b> .....	<b>13</b>
1.3 JUSTIFICATIVA .....	14
1.4 METODOLOGIA .....	15
<b>1.4.1 Classificação da pesquisa</b> .....	<b>15</b>
<b>1.4.2 Coleta de dados</b> .....	<b>16</b>
<b>1.4.3 Análise dos dados</b> .....	<b>17</b>
1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	17
1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA.....	18
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>19</b>
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS .....	19
<b>2.1.1 Terminologia básica de custos</b> .....	<b>20</b>
2.2 RATEIO DOS CUSTOS .....	21
2.3 MÉTODO DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS.....	22
<b>2.3.1 Custeio por absorção</b> .....	<b>22</b>
<b>2.3.2 Custeio variável</b> .....	<b>24</b>
<b>2.3.3 Custeio baseado em atividade ou ABC</b> .....	<b>25</b>
<b>3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS</b> .....	<b>27</b>
3.1 APRESENTAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO .....	27
3.2 CUSTOS DIRETOS PARA EXECUÇÃO DOS PROJETOS .....	33
<b>3.2.1 Valor Orçado para Execução do Projeto A</b> .....	<b>34</b>
<b>3.2.2 Mão de Obra</b> .....	<b>38</b>
<b>3.2.3 Custos Terceirizados</b> .....	<b>39</b>
<b>3.2.4 Impostos</b> .....	<b>39</b>
3.3 CUSTOS E DESPESAS FIXOS .....	40
<b>3.3.1 Aluguel</b> .....	<b>41</b>
<b>3.3.2 Condomínio</b> .....	<b>41</b>
<b>3.3.3 Internet</b> .....	<b>42</b>
<b>3.3.4 Licença de software</b> .....	<b>42</b>

<b>3.3.5 Energia Elétrica .....</b>	<b>43</b>
<b>3.3.6 Telefone .....</b>	<b>43</b>
<b>3.3.7 Salários Administrativos .....</b>	<b>43</b>
<b>3.3.8 Outras Despesas .....</b>	<b>44</b>
<b>3.4 MÉTODOS DE CUSTEIO ADOTADOS PARA ELABORAÇÃO DO TRABALHO ....</b>	<b>45</b>
<b>3.5 APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO.....</b>	<b>45</b>
<b>3.5.1 Apropriação dos Custos Diretos.....</b>	<b>46</b>
<b>3.5.2 Rateio dos Custos Indiretos e Fixos .....</b>	<b>46</b>
<b>3.5.3 Determinação do Custo Mensal do Projeto A.....</b>	<b>50</b>
<b>3.6 APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL.....</b>	<b>50</b>
<b>3.6.1 Custos e Despesas Variáveis do Projeto A .....</b>	<b>51</b>
<b>4.1 CONCLUSÃO DO TRABALHO .....</b>	<b>53</b>
<b>4.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....</b>	<b>54</b>
<b>5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS .....</b>	<b>56</b>

## 1 INTRODUÇÃO

As grandes transformações que ocorreram no ambiente da produção desde a revolução industrial, até o final do século XIX, contribuíram demasiadamente para a modernização industrial e, conseqüentemente, para o crescimento das empresas no setor de serviços no contexto econômico mundial. Estas transformações associadas aos meios de comunicação, aos avanços tecnológicos, dos sistemas organizacionais e dos processos de produção elevaram a contabilidade de custos à condição de poderosa subsidiária ao controle e decisões gerenciais (MARTINS 2009).

A necessidade por informações completas e precisas do comportamento de todos os seus gastos, antes liderada absolutamente pelas indústrias, agora é dividida com organizações as quais possuem como atividade principal a prestação de serviços. Neste contexto, a contabilidade de custos tem papel importante, considerando que as decisões são influenciadas por suas informações.

O setor de prestação de serviços de tecnologia depara-se num mercado competitivo, encontrando obstáculos para manter a lucratividade diante da acirrada concorrência. É neste sentido que o uso das informações relativas aos custos relaciona-se à determinação da rentabilidade, da viabilidade de introdução de novos serviços para manter-se no mercado, entre outros fatores.

As informações relativas à contabilidade de custos servem como apoio às tomadas de decisões, bem como base para estabelecer decisões futuras, para isto presume-se que tais informações sejam avaliadas pelos gestores segundo seus critérios.

Dessa forma, a definição e a utilização do método de custeio é um fator diferencial neste ramo de atividade, fazendo com que as empresas ganhem posição no mercado e mantenham-se em continuidade.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

As empresas necessitam de informações completas e precisas sobre seus gastos, quanto gastaram e onde gastaram e, a contabilidade por meio de um sistema de custeio fornece essas informações aos gestores, servindo ainda como instrumento de controle e suporte para tomada de decisão, independente da área de atuação. Demonstrativos desta natureza são imprescindíveis para os gestores. A eficiência no planejamento e gestão dos custos visa não somente os lucros, mas também a própria sobrevivência e a manutenção da

saúde financeira da empresa, além de servir como suporte indispensável para as decisões estratégicas (L&P, 2011).

A necessidade de conhecer seus custos diante da grande concorrência de mercado faz com que as empresas adotem um sistema de custeio. Para Cogan (1999, p. 16) “hoje cada vez mais, o preço é ditado pelo mercado (custo voltado para o mercado), o que não invalida a necessidade de se conhecerem os custos com precisão”.

A importância de um bom sistema de custeio é dada por Crepaldi (2009, p. 2), “torna-se um importante instrumento de controle e de suporte às tomadas de decisões”.

Os sistemas de custeio são definidos como o método utilizado para apuração e apropriação dos custos, servindo ainda como ferramenta que auxilia a contabilidade de custos na geração de informações que servirão de suporte aos gestores nas tomadas de decisões.

Neste sentido, busca-se por meio deste trabalho responder o seguinte problema de pesquisa:

“Qual é método de custeio mais indicado na prestação de serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC?”

## 1.2 OBJETIVOS: GERAIS E ESPECÍFICOS

### 1.2.1 Objetivo geral

Verificar a partir da estrutura de gastos e das suas necessidades e, à luz da teoria, qual o melhor método de custeio que se enquadra em uma organização prestadora de serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC.

### 1.2.2 Objetivos específicos

Analisar a maneira que os custos estão sendo apurados atualmente na organização.

Mensurar os custos de serviços.

Identificar a distribuição dos custos indiretos.

Propor qual será o método de mais adequado para a organização prestadora de serviços de TIC.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Devido a concorrência cada vez maior, administrar uma empresa inserida num cenário em constante transformação é um desafio para os gestores. Estes requerem informações confiáveis para controle e tomada de decisão. Dessa forma a utilização de um sistema de custos é de extrema relevância para geração dessas informações, contribuindo ainda para o êxito empresarial.

Segundo Ferreira (2007, p.14):

Um sistema eficiente de custeio permite a empresa analisar o desempenho de seus produtos, a eficácia de seus processos, subsidia decisões que têm como objetivo o aumento da competitividade, gera informações para a gestão orçamentária, criando então condições para a administração traçar um caminho seguro para o crescimento sustentável, o que torna imprescindível a escolha do sistema de custeio mais adequado a sua realidade de mercado.

De acordo com Maher (2001, p. 41) “em tomada de decisões, as informações sobre o passado representam um meio para o fim, pois ajudam a prever o que acontecerá no futuro”.

Martins (2009, p. 22) complementa:

Com o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, seja industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa. Isto ocorre, pois, devido a alta competição existente, as empresas já não podem mais definir seus preços apenas de acordo com os custos incorridos, e sim, também, com base nos preços praticados pelo mercado em que atuam.

Desta forma justifica-se a importância de se ter um método de custeio para alocar os custos aos produtos ou serviços, além de apoiar os gestores nas tomadas de decisões. Convém ainda ressaltar a necessidade de se utilizar um método de custeio que possibilite a mais adequada apropriação dos custos aos produtos ou serviços.

No método de custeio por absorção, Dubois; Kulpa e Souza (2006, p. 125) dizem que o método “incorpora todos os tipos de custos aos produtos, possibilitando a extração do custo unitário de cada produto. Além disso, com base no custo total, é possível a formação de preço de venda de cada produto a partir do seu custo que seria referência para atuação no mercado”.

Vale ressaltar a vantagem do custeio por absorção quanto a sua implantação que pode ser mais barata, porque ele não exige a separação dos custos de produção em fixos e variáveis (MAHER, 2001).

Já o método do custeio variável, também chamado de direto, aloca os gastos variáveis (custos e despesas) diretamente aos produtos, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado (MARTINS, 2009).

Portanto, em conformidade com a necessidade da organização estudada, decidiu-se trabalhar com o método de custeio por absorção e o método de custeio variável para apuração dos custos dos projetos.

## 1.4 METODOLOGIA

Com o intuito de alcançar o objetivo e dar resposta ao problema deste trabalho, na metodologia são apresentados os procedimentos a serem utilizados para a realização desta pesquisa.

A metodologia deste trabalho está dividida em classificação da pesquisa, coleta de dados e análise de dados.

### 1.4.1 Classificação da pesquisa

Para Gil (2002, p.17), pesquisa “pode ser definida como procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

Pesquisar é investigar, informando-se de determinado assunto. É procurar saber o que fazer para responder aos problemas numa determinada situação. Uma pesquisa é requerida quando não há informação suficiente para responder ao problema ou quando a informação está desordenada de forma que não possa ser apropriadamente relacionada ao mesmo, e é desenvolvida mediante o auxílio dos conhecimentos disponíveis e a utilização criteriosa de métodos, técnicas e outros procedimentos (GIL, 2002).

Uma pesquisa pode ser classificada quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem.

Quanto aos objetivos, uma pesquisa pode ser enquadrada como pesquisa exploratória, descritiva ou explicativa (CIRIBELLI, 2003).

O presente trabalho, quanto aos objetivos, classifica-se como uma pesquisa exploratória. Pesquisa exploratória tem como principal objetivo desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e opiniões, bem como a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. A pesquisa do tipo descritiva objetiva



identifica quais as situações, acontecimentos, atitudes ou pensamentos estão presentes numa população (GIL, 2002).

A pesquisa quanto à abordagem do problema, pode ser classificada como qualitativa e quantitativa. Segundo Minayo (2000), estes dois tipos de pesquisa não se opõem, muito pelo contrário, complementam-se, pois a realidade compreendida por elas interage dinamicamente, excluindo qualquer oposição.

A análise de dados quantitativos e dos cruzamentos entre as diversas informações coletadas vão produzir algo qualitativo. Possibilitando ao pesquisador tirar conclusões que não poderiam ser tiradas sem o levantamento e o cruzamento de informações quantitativas (TRINDADE, 2003).

De acordo com Richardson (1999), a pesquisa quantitativa concentra na mensuração de fenômenos, envolvendo coleta e análise de dados numéricos e aplicação de testes estatísticos, desde os mais simples aos mais complexos. Já a pesquisa qualitativa responde a temas particulares, analisa a interação de certas variáveis, enfoca um nível de realidade que não pode ser quantificado, trabalha com um universo dinâmico vividos por grupos sociais (MINAYO, 2000).

A abordagem de pesquisa deste trabalho é predominantemente qualitativa, pelo fato da pesquisa ser classificada como estudo de caso, que é caracterizado por Gil (2002, p. 54), como “estudo aprofundado e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamento”.

Para a elaboração do estudo de caso referente aos métodos de custeio, realizou-se uma revisão bibliográfica necessária para a fundamentação teórica deste estudo, além de dados analisados na própria organização.

#### **1.4.2 Coleta de dados**

De acordo com o tipo de delineamento, a coleta de dados surge como fase que tem por objetivo conseguir informações acerca da realidade (DENCKER, 2002). Para coletar dados, utilizam-se instrumentos de pesquisa, que podem ser obtidos diretamente das pessoas envolvidas, mediante entrevistas não estruturadas ou com base na utilização de documentação (GIL, 2002).

Para aprofundamento do estudo objeto deste trabalho, inicialmente foram pesquisadas referências bibliográficas acerca do assunto pretendido, conseqüentemente foram levantadas as informações através de entrevistas não estruturadas com os gestores da organização, além de consulta a documentos cedidos pelos departamentos Financeiro e de Recursos Humanos.

### **1.4.3 Análise dos dados**

Os dados coletados envolvem custos no mês março de 2011 que foram analisados a partir do método de custeio por absorção e método de custeio variável.

No método de custeio por absorção usando como base de rateio dos custos fixos, as horas realizadas do projeto no mês em relação ao total de horas alocadas pelos projetos operacionais. Dessa forma, mensura-se os custos diretos, mais a apropriação dos custos indiretos e fixos aos projetos, por meio de critério de rateio, determinaram o custo mensal do projeto.

O método de custeio variável com base no orçamento são levantados os custos diretos, preço de venda e posteriormente calculado a margem de contribuição, apropriando ao final como resultado a taxa administrativa, chegando então ao resultado mensal do projeto.

## **1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA**

O presente trabalho limita-se a um estudo sobre alguns métodos de custeio utilizado para determinar os custos de serviços prestados de TIC.

O estudo de caso refere-se à organização e ao ramo estudado. Seus resultados serão aplicáveis somente na organização objeto de estudo, ou seja, o resultado obtido não poderá ser generalizado para todas as empresas, pois cada entidade possui suas particularidades. No entanto, poderá sim, servir como material de apoio para inferências ou relação com outras pesquisas semelhantes ou que abordem o mesmo assunto.

A alocação dos custos aos produtos ou serviços, está vinculada a algum método, que nesse caso, a análise foi realizada utilizando o método custeio por absorção e variável.

No uso do método de custeio variável o estudo está limitado ao Projeto A e sua margem de contribuição, ou seja, não podendo comparar com as margens de contribuição dos demais projetos, faltando ainda conhecer quais são os custos fixos totais para calcular o

resultado de cada projeto. Essa limitação dificulta fazer uma análise mais apurada, para dizer se o uso ou adaptação deste método de custeio é melhor ou pior que o outro.

A pesquisa também está limitada à três unidades de serviços: matriz e duas filiais do grupo estudado, localizadas nas capitais de Santa Catarina, São Paulo e Distrito Federal.

Esta pesquisa limita-se a tratar o caso específico dos componentes de custos de serviços prestados mão-de-obra e o sistema de custeio utilizado para determinar, em especial, os custos indiretos e fixos.

## 1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

O presente estudo está dividido em cinco capítulos, da seguinte forma:

O primeiro capítulo refere-se à introdução, onde estão apresentados o tema, o problema, os objetivos da pesquisa, a justificativa, a metodologia aplicada, a delimitação da pesquisa e a organização do trabalho.

O segundo capítulo apresenta a pesquisa bibliográfica, onde serão abordados os conceitos de custos, além de métodos de custeio.

O terceiro capítulo aborda o estudo de caso referente a organização objeto de estudo.

O quarto capítulo apresenta as considerações finais, onde, apresentam-se as conclusões obtidas com o estudo e se faz sugestões para futuros trabalhos.

Por fim, apresentam-se as referências utilizadas para a concretização da pesquisa.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

No presente capítulo, apresenta-se o referencial teórico sobre o tema abordado, tratando sobre contabilidade de custos, rateio de custos, métodos de custeio mais comumente encontrados na literatura, abordando com maior ênfase o método de custeio por absorção e variável.

### 2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos surgiu após a Revolução Industrial, a partir do século XVIII, ou seja, está ligada ao aparecimento das empresas industriais. Antes disso, só existia uma contabilidade que hoje é chamada de Contabilidade Financeira (ou Geral) que servia para empresas comerciais, as quais utilizavam-na basicamente para avaliação do patrimônio e para apuração do resultado de cada período (MARTINS, 2009).

Os custos nas empresas comerciais mercantilistas eram facilmente apurados. Ao final dos períodos, levantavam-se os estoques físicos e a partir daí, apuravam-se os custos, fazendo o cálculo basicamente pela diferença, ou seja, computando: estoques iniciais mais compras; menos estoques finais. Mas para isto, utilizavam-se os valores históricos das compras. Já nas empresas industriais a apuração dos custos não era tão simples assim, considerando-se que os estoques de produtos por elas fabricados eram equivalentes ao valor das compras da empresa comercial. Deste modo, os fatores de produção passaram a compor os custos dos produtos (MARTINS, 2009).

A contabilidade de custos satisfaz as necessidades de informações tanto para a contabilidade financeira quanto para a gerencial. Estima e fornece informações financeiras e não-financeiras relacionadas aos custos, seja de aquisição ou utilização de recursos em uma organização. Quanto as informações de custos da contabilidade financeira, são destinadas para os grupos externos, fisco, instituições financeiras, etc., medindo e registrando transações de negócios baseados nos princípios contábeis geralmente aceitos. Em outro sentido, a contabilidade gerencial mensura e relata informações financeiras e não-financeiras que auxiliam os gestores na tomada de decisões para alcançar os objetivos de uma organização.

Neste sentido Lunkes (2007, p. 35) complementa: “A contabilidade de custos atém-se à mensuração e apuração do custo dos produtos, serviços ou centros de responsabilidade, como também à geração de informação para a contabilidade gerencial.”

Para Martins (2009, p.21 e 22),

[...] a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc.

Nota-se que a contabilidade de custos deixou apenas de mensurar estoques e lucros globais para ser uma importante ferramenta de auxílio à gestão, fornecendo informações necessárias para que os gestores possam tomar decisões e alcançar os objetivos de uma organização.

### 2.1.1 Terminologia básica de custos

A área de custos possui várias definições e conceitos próprios, mas que em determinadas situações, são utilizados erroneamente por possuírem sentidos diferentes. Com o objetivo de normatizar a nomenclatura utilizada, a seguir são conceituadas, segundo Martins (2009:24-26,48-51), as terminologias para os termos:

**Gasto** é o sacrifício financeiro da empresa para obtenção de um produto ou serviço qualquer.

**Investimento** é o gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos.

**Custo** é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Sua formação é determinada por três elementos básicos: matéria-prima, mão-de-obra direta e os custos indiretos de fabricação.

Os custos podem ser classificados, quanto à facilidade de alocação, como *diretos* e *indiretos*, e quanto à variação do volume, como *fixos* e *variáveis*.

*Custos diretos*: são aqueles gastos que podem ser identificados e quantificados, ou seja, diretamente apropriados aos produtos ou serviços, bastando haver uma medida de consumo (Ex.: horas de mão-de-obra), sem necessidade de estimativas.

*Custos indiretos*: ao contrário dos diretos, são aqueles que não oferecem condição para apropriação, pois não oferecem nenhuma medida objetiva, onde a alocação é feita por estimativas.

*Custos fixos*: são aqueles que seu montante em cada período é independente do volume de produção.

*Custos variáveis*: são aqueles que variam proporcionalmente à quantidade produzida.

**Despesa** é o gasto relativo a bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para obtenção de receitas.

**Desembolso** é o pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço.

**Perda** é o gasto decorrente de bem ou serviço consumido de forma normal ou involuntária.

## 2.2 RATEIO DOS CUSTOS

Nas empresas em geral e no contexto da contabilidade de custos, existe a departamentalização, os centros de custos e o rateio dos mesmos por unidades administrativas. O departamento é a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representada por homens e máquinas, que desenvolvem atividades homogêneas. O conceito de unidade mínima é atribuída porque sempre há um responsável para cada departamento dentro da empresa. Os centros de custos, portanto podem ser definidos como unidade mínima de acumulação de custos indiretos, mas não necessariamente como uma unidade administrativa. (MARTINS, 2009).

Ainda segundo Martins (2009, p. 66), “na maioria das vezes um departamento é um Centro de Custos, ou seja, nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos (departamentos de produção) ou a outros Departamentos (departamentos de serviços)”.

Dentro deste conceito, os custos indiretos não são facilmente identificados, necessitando do intermédio de algum tipo de medida para posterior atribuição aos produtos ou serviços, ou seja, esse intermédio é denominado de rateio. Para Martins (2009, p. 79), “todos os custos indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos

produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc”.

Os critérios de rateio dos custos indiretos podem utilizar como base, horas-máquina, mão-de-obra direta, matéria prima aplicada, custo direto total, dentre outros.

### 2.3 MÉTODO DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS

Na tentativa de melhorar as informações, insumo básico às decisões gerenciais, as empresas buscam, diante das diversas metodologias de custeio, desde os métodos tradicionais aos mais modernos, adequar um método que atenda a real necessidade da organização, tendo em vista que hoje, na maioria das empresas, o maior percentual de gastos é formado por custos indiretos e pelas despesas administrativas (custos fixos).

Segundo Padoveze (2004, p. 343), custeamento do produto “é o processo de identificar o custo unitário de um produto ou serviço ou de todos os produtos e serviços de uma empresa, partindo do total dos custos diretos e indiretos”.

Para Martins (2009) “Custeio significa Apropriação de Custos. Assim, existem Custeio por Absorção, Custeio Variável, ABC, RKW, etc”.

Conforme conceituado anteriormente, custeio significa o método de apropriação de custos. Na sequência, serão apresentados os métodos mais comumente aceitos na literatura: custeio por absorção, que é objeto de estudo deste trabalho; custeio variável e custeio baseado em atividades (ABC – *Activity Based Costing*).

#### 2.3.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos aos produtos elaborados, quer de forma direta ou indireta. Quando diretos são apropriados diretamente aos produtos e quando indiretos são apropriados por meio de rateio (MARTINS, 2009).

Wernke (2005, p. 19) define custeio por absorção como: “[...] conjunto de procedimentos realizados para atribuir todos os custos fabris, quer fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos fabricados em um período”.

Os custos indiretos são apropriados aos produtos ou serviços, por meio de critérios de rateio, podendo utilizar como base a mão-de-obra direta ou horas-máquina, podendo ainda utilizar formas arbitrárias de alocações (MARTINS, 2009).

A distribuição dos custos fixos por meio de rateio pode apresentar certo grau de subjetividade. Os autores Martins (2009) e Santos (2008) defendem que o método pode ser falho como instrumento gerencial. Apesar da crítica, vale ressaltar que a escolha do método está ligada ao tipo de empresa e às necessidades dos gestores. O método de custeio por absorção pode atender as necessidades de informações e servir como instrumento de auxílio aos gestores e às tomadas de decisões.

O método de custeio por absorção pode ser aplicado com ou sem departamentalização, conforme figuras 1 e 2.

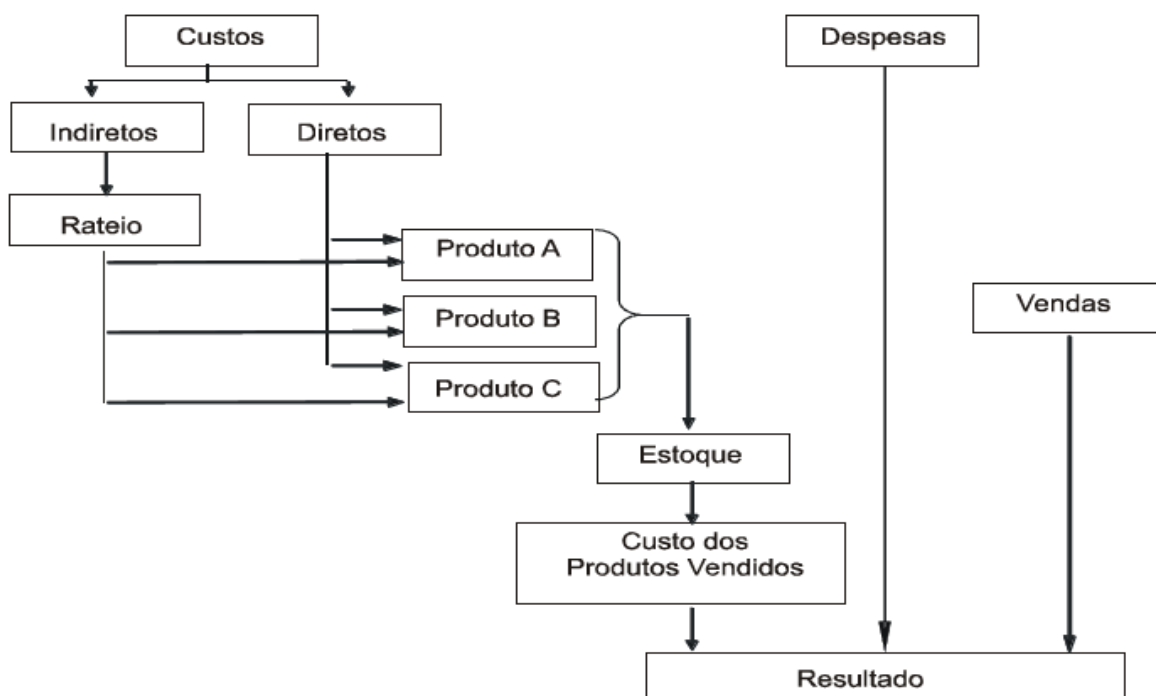


Figura 1 - Esquema básico de método de custeio por absorção sem departamentalização  
 Fonte: Martins (2009, p. 57)



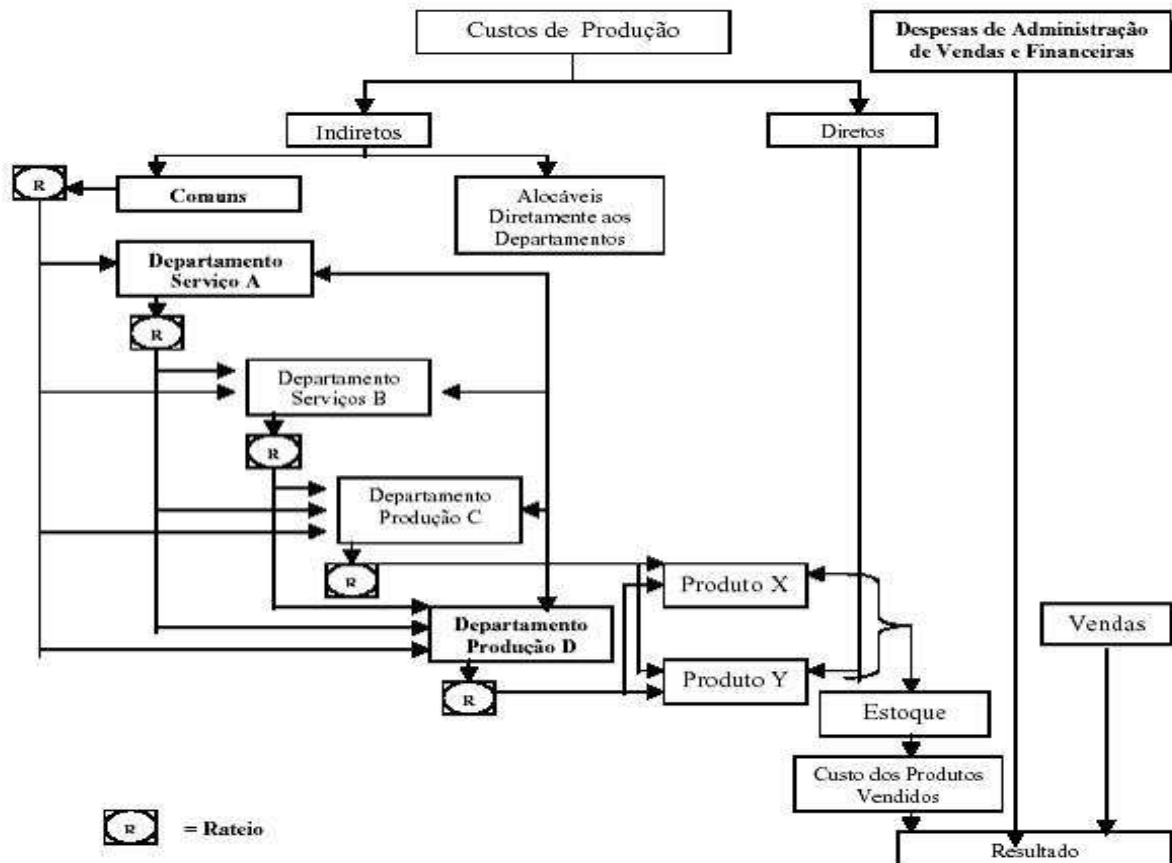


Figura 2 - Esquema básico de método de custeio por absorção com departamentalização  
 Fonte: Martins (2009, p. 74)

Na figura 1, de esquema básico de método de custeio por absorção sem departamentalização, os custos diretos são alocados diretamente aos produtos e os custos indiretos apropriados aos produtos por meio de algum critério de rateio.

A figura 2, de esquema básico de método de custeio por absorção com departamentalização, os custos diretos também são alocados diretamente aos produtos e aos custos indiretos estão nos departamentos de produção aos produtos, segundo critérios fixados (MARTINS, 2009).

### 2.3.2 Custeio variável

Nesse método de custeio, somente os custos variáveis são alocados aos produtos ou serviços, ficando os custos fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado (MARTINS, 2009).

Para Dubois; Kulpa e Souza (2006, p. 129), “o método de custeio variável pode ser definido como aquele no qual os custos fixos são alocados aos resultados como se fossem despesas (independentemente do volume de produção da empresa), enquanto os custos e

despesas variáveis são elementos fundamentais para a obtenção da Margem de Contribuição (MgC)”.

Por meio da Margem de Contribuição é possível obter-se o ponto de equilíbrio, que ocorre quando a MgC totalizar o montante suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixos (MARTINS, 2009).

Ainda segundo Martins (2009), a Margem de Contribuição é calculada pela diferença entre a receita e a soma de custos e despesas variáveis, e não apenas entre receitas e custos variáveis, ou seja, é calculada pela seguinte fórmula:

Margem de Contribuição = Receitas – (Custos variáveis das mercadorias vendidas + Despesas operacionais variáveis).

No método de custeio variável os custos fixos sofrem o mesmo tratamento das despesas, sendo levados diretamente para o resultado, podendo amenizar os impactos das distorções existentes nos critérios de rateios. Esse método também é conhecido como custeio marginal, pois conforme contexto acima fornece subsídios para cálculo da margem de contribuição.

### 2.3.3 Custeio baseado em atividade ou ABC

*Activity Based Costing*, ou custeio baseado em atividades, segundo Martins (2009, p. 87) “é o método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Clemente e Souza (2004, p. 67) corroboram sobre custeio ABC,

Tal como o Custeio por Absorção, o ABC também apropria todos os custos aos produtos. Mas não o faz diretamente. De acordo com o ABC a empresa realiza atividades, as quais são agrupadas em funções, depois em processos, os quais dão origem aos produtos. A unidade de análise, atividade, deve ser considerada quanto ao volume de recursos que consome e o respectivo custo, bem como quanto à sua contribuição para o valor final dos produtos. A gestão baseada em atividades para otimizar resultados é denominada de *ABM (Activity Based Management)*.

Maher (2001, p. 51) diz que “o custeio baseado em atividades é um método de custeio de produtos cada vez mais utilizado, particularmente em indústrias em que a concorrência é acirrada e os custos de mão-de-obra são baixos”.

No custeamento dos produtos, primeiro levantam-se as atividades relevantes dentro dos departamentos. Depois definem-se os direcionadores de custos das atividades que levam o custo das atividades para os produtos (MARTINS, 2009).

Comparado com outros métodos tradicionais, o ABC possui maior complexidade na sua implantação, por ocasião da avaliação quanto à conveniência da mudança sistemática, e sua aplicação é recomendável somente nos seguintes casos: o custo indireto ser a parcela significativa na composição do custo total; diversidade de produtos e/ou serviços com variação relevante nos volumes de produção ou processo produtivo; encomendas especiais onde volume e/ou especificações do produto variam de acordo com determinações impostas pelo cliente (PINTO, 2008).

No ABC os recursos são alocados por atividades, utilizando direcionadores de custos. Esse método preocupa-se em relacionar os custos de um processo a fim de se apurar o custo pertinente à atividade.

### 3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Neste capítulo apresenta-se a organização onde o estudo de caso foi realizado, abordando o mercado no qual está inserida. Também são demonstrados os custos da organização no seu ramo de atividade, para posteriormente, propor o método de custeio a ser adotado, bem como apurar os custos dos serviços prestados por projeto e seu resultado.

#### 3.1 APRESENTAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

O presente trabalho foi desenvolvido em uma organização prestadora de serviços na área de Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC, fundada em 1996, no município de Florianópolis, em Santa Catarina.

O Instituto de Estudos Avançados – IEA é um centro de soluções em Educação à Distância, mais particularmente em e-Learning (Educação a Distância - EaD pela Internet). Há quinze anos no mercado, a organização já capacitou mais de 1 milhão de pessoas por meio de seus programas em educação, tanto à distância como presencial, principalmente na área de empreendedorismo e gestão. Com filiais em São Paulo e Brasília desde dezembro de 2007, o IEA oferece soluções, reconhecidas nacionalmente, nas áreas de educação à distância, redes sociais, comunicação digital, monitoramento de informações, inteligência competitiva e tecnologia da informação. E em parceria com instituições do Brasil e do exterior, promove programas de formação e de informação, produtos didáticos e consultorias, além de cursos e seminários à distância e presenciais.

Há uma década e meia de história, o Instituto de Estudos Avançados publicou três livros referências nas áreas de educação e empreendedorismo: “Viagem ao Mundo do Empreendedorismo”, “Iniciando seu Próprio Negócio” e “Manual do Moderador – facilitando a aprendizagem de adultos”.

Atualmente entre talentos de perfil gerencial e operacional a organização conta especialistas, mestres e doutores, totalizando 68 pessoas que compõem o quadro de colaboradores do Instituto de Estudos Avançados.

A administração do Instituto de Estudos Avançados é composta por um núcleo denominado de corporativo que dá suporte às atividades que serão desenvolvidas para a gestão dos produtos e serviços de Educação a Distância. As atividades técnicas do Instituto de

Estudos Avançados são organizadas e coordenadas pela Diretora Superintendente com apoio da Consultoria de Recursos Humanos, Gerência de Educação a Distância (EaD) e Gerência de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC).

O organograma da organização está representado a seguir na figura 3.

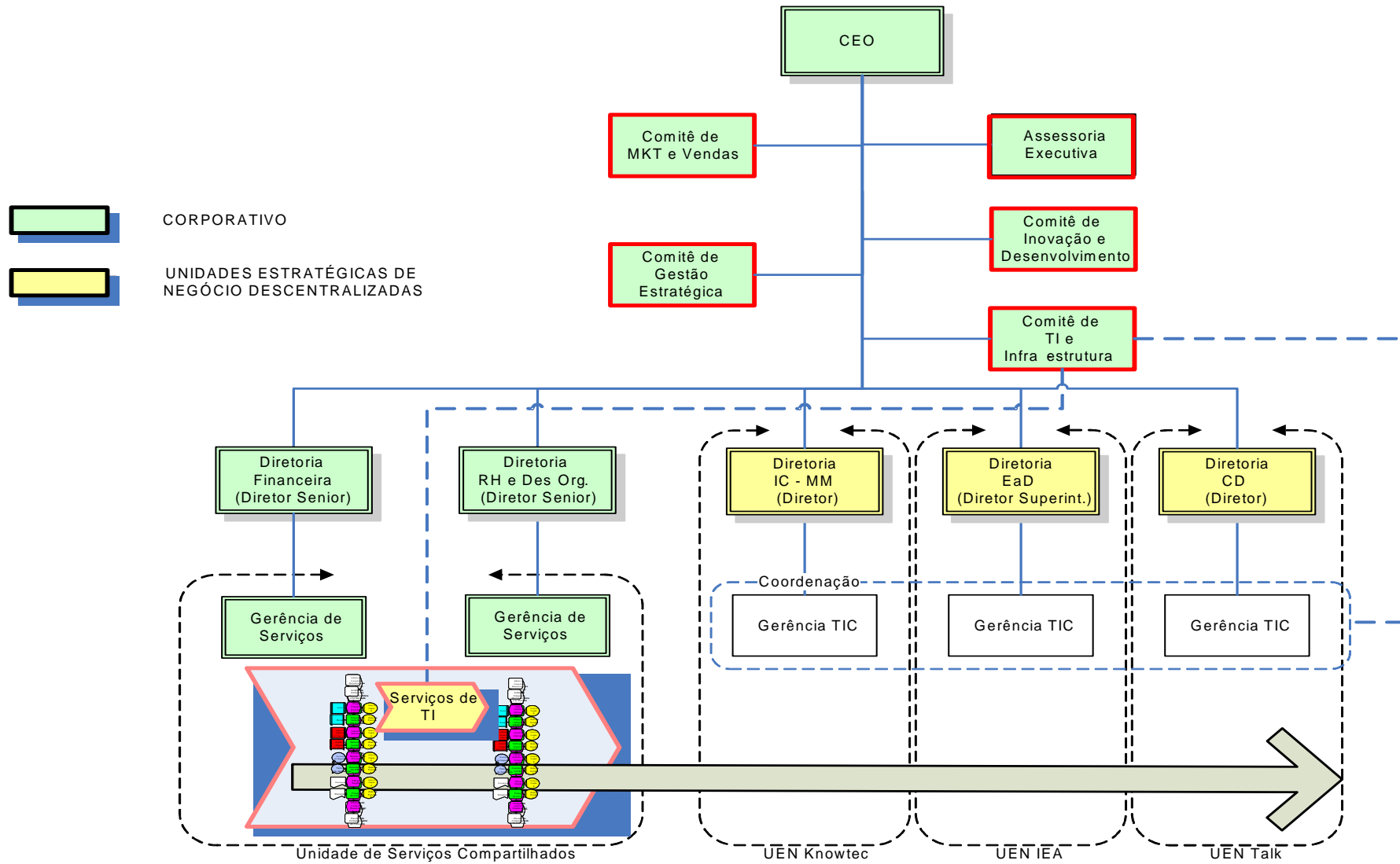


Figura 3 – Organograma da Organização  
 Fonte: A Empresa, 2010

A proposta educacional, o avanço tecnológico e a expertise nas áreas citadas, aliados à competência do corpo de colaboradores (doutores, mestres e especialistas nas áreas de atuação) garantem a excelência da implantação de soluções, atestadas por dezenas de instituições públicas e privadas, no Brasil e exterior.

Alguns dos serviços oferecidos pelo Instituto de Estudos Avançados são a elaboração de projetos e capacitação em Educação a Distância, elaboração e transposição de conteúdo, gestão operacional de cursos, sistema de acompanhamento aos estudantes, avaliação de processos, certificação, pesquisas de qualidade em relação aos cursos e programas educacionais e consultoria em Educação a Distância.

Diferentes metodologias de ensino-aprendizagem, ambientes personalizados e recursos interativos, adaptáveis a cada curso, estão à disposição dos clientes. Para cada um deles há colaboradores capacitados e experientes que desenvolvem soluções personalizadas e produtos específicos de qualidade comprovada pelos usuários. Os serviços e produtos são dimensionados e modelados a partir das necessidades indicadas pelo cliente.

Desta forma, com o objetivo de manter os colaboradores capacitados, a organização possui programas de incentivo ao desenvolvimento pessoal e profissional como a verba de “SHOFIA”, onde cada colaborador pode utilizar 50% do valor de um mês de seu salário bruto para capacitação, sendo esse valor utilizado para desenvolvimento tanto pessoal quanto profissional no decorrer de cada ano, no qual achar necessário. Além de programas internos como “Aprender Sempre” que conta com a experiência e compartilhamento de conhecimentos entre os colaboradores, por meio de cursos oferecidos nas instalações da organização, fora do horário de trabalho. São considerados conteúdos complementares e por vezes necessários ao bom desempenho das atividades profissionais dos colaboradores.

Funcionários capacitados e satisfeitos é a melhor condição para o sucesso da organização, o que não é tarefa fácil, mas tudo isso são formas de possibilitar que a organização garanta a satisfação do cliente e de toda equipe envolvida.

Em seus anos de atuação, comprometido com a qualidade dos serviços oferecidos, o Instituto já recebeu importantes prêmios. Dentre eles destacam-se:

Em 1999, o Prêmio Empresa Cidadã de Santa Catarina, em reconhecimento às ações sociais promovidas pelo Estado;

Em 2004, o Prêmio Nacional de Excelência em Educação à Distância da ABED/EMBRATEL, pela concepção, desenvolvimento e operacionalização do curso

“Iniciando um Pequeno Grande Negócio”, o maior curso à distância da América Latina, com mais de 300 mil participantes capacitados, oferecido pelo SEBRAE Nacional;

Em 2006, o Prêmio E-Learning Brasil, de referência nacional, pelo desenvolvimento do inovador Programa de Auto-Atendimento Negócio Certo SEBRAE, que em apenas um ano chegou a todos os municípios do Estado de Santa Catarina capacitando candidatos a empresários e empresárias, por meio das três modalidades oferecidas: Internet, material impresso e CD-ROM;

Em 2007, o Prêmio Top de Marketing da ADVB, pela criativa campanha para divulgação do Programa de Auto-Atendimento Negócio Certo SEBRAE mixando a comunicação tradicional com a comunicação digital;

Em 2009, o Prêmio APeL a la Excelencia em E-learning, na categoria Solução de Caráter Social, concedido pela Asociación de Provedores de e-Learning da Espanha (APeL). A entidade reúne instituições de educação à distância e promove essa modalidade de ensino no país.

Sua missão é: “Prover soluções completas e personalizadas em Educação à Distância, contribuindo com o desenvolvimento sustentável”.

Sua visão é: “Ser a melhor da América Latina em soluções completas e personalizadas para Educação à Distância”.

Seus macros objetivos são: ter clientes de grande porte com destaque internacional que gerem faturamento e crescimento sustentável, ter soluções completas e personalizadas em EaD com os melhores índices de qualidade e satisfação dos clientes, ser a que tem o melhor Retorno sobre os Investimentos em Inovação para EaD na América Latina e ser a melhor para se trabalhar no ramo da EaD na América Latina.

A cultura organizacional está representada em seus valores que são de ética, cooperação, inovação, comprometimento e responsabilidade, definida da seguinte maneira:

Ética:

Transparência - todas as ações deverão ser pautadas pela clareza e disponibilizadas a todos os interessados;

Honestidade - todas as ações deverão ser dirigidas pela verdade;



Respeito - cumprir as leis e regras pactuadas, respeitar o próximo, às instituições e ao meio-ambiente.

Cooperação:

Solidariedade - valorização de um clima permanente de ajuda e apoio recíproco entre os colaboradores;

Parceria - combinar talentos tendo como fim de interesse comum a qualidade dos serviços e o sucesso da organização;

Integração - atuar com adesão, com a força de todos; uma pessoa completando a outra.

Inovação:

Criatividade - ser capaz de desestruturar a realidade e reestruturá-la de outras maneiras;

Inconformismo - ter em mente que sempre é possível fazer diferente e melhor;

Formação permanente - visar o desenvolvimento e aperfeiçoamento dos talentos humanos.

Comprometimento:

Profissionalismo - manter postura e atitude profissional frente a qualquer situação;

Foco no cliente - direcionar toda a atuação para a plena satisfação dos clientes.

Responsabilidade:

Pessoas - responsabilidade em relação às pessoas que atuam ou dependem direta e indiretamente da atuação da organização;

Sociedade - responsabilidade em relação à sociedade, atuando de forma a visar o desenvolvimento conjunto e o fortalecimento das estruturas sociais;

Meio-ambiente - responsabilidade em relação à preservação e valorização dos recursos naturais, promovendo um desenvolvimento ambientalmente sustentável.

A ideologia do fundador é fazer do Instituto de Estudos Avançados um espaço de excelência educacional, garantindo o acesso ao conhecimento a um número cada vez maior de pessoas. Entende que as pessoas são iguais em direitos e acredita que a moral não deve ser imposta, mas que as pessoas devem ser livres para buscar a verdade e a felicidade, pois uma ação só pode ser verdadeiramente virtuosa se decorrer da livre escolha.

A organização não possui política ambiental formalizada, porém existe uma constante preocupação da organização em conscientizar os colaboradores com a preservação do meio-ambiente através palestras, blogs, e-mail, e por programas internos, como o Carbono Zero, utilização de papel reciclado e reciclagem de lixo.

### 3.2 CUSTOS DIRETOS PARA EXECUÇÃO DOS PROJETOS

Neste momento, inicia-se o levantamento dos custos e averigua-se como se estabelecem os custos que envolvem prestação de serviços específicos sobre demanda na forma de projetos.

A definição dos projetos da organização é baseado no método Delphi, que é um método sistemático e interativo de estimativa que se apóia na experiência de vários especialistas.

O método é fundamentado no principio de que, estimativas de um grupo estruturado de especialistas é mais preciso do que as estimativas derivadas de um grupo informal ou de indivíduos isolados. Além disso, é amplamente utilizado para estimativas de negócios e possui certas vantagens sobre outras técnicas de estimativas de mercado.

Os custos dos projetos estão estabelecidos no orçamento e dividem-se em diretos e indiretos. No primeiro momento serão tratados os custos diretos por projeto e no segundo momento, os indiretos.

Os custos diretos de um projeto podem ser facilmente identificados e quantificados, a partir dos recursos essenciais (mão-de-obra, materiais equipamentos, serviços, insumos etc.) para realização das atividades do mesmo. Os recursos são atribuídos diretamente ao trabalho do projeto, sem a necessidade de rateio para serem alocados aos projetos (BARBOSA, 2010).

Quadro 1 - Custos diretos com base em orçamento

CUSTOS DIRETOS COM BASE EM ORÇAMENTO
Mão-de-Obra
Custos Terceirizados
Impostos incidentes

Fonte: O Autor

Em seguida são detalhados os custos diretos, como são constituídos e como são calculados.

### 3.2.1 Valor Orçado para Execução do Projeto A

Os serviços dimensionados e modelados para Projeto A, surgiram a partir da necessidade de um cliente para operacionalização de um curso a distância num período de 12 meses, onde os serviços incluem gestão operacional, sistema de acompanhamento, suporte técnico e envio de material aos alunos. E, segundo os critérios e técnicas de viabilidade e implantação do projeto, garantem o retorno desejado para a organização.

No orçamento estão inclusos todos os custos de mão-de-obra (hora/homem) que incluem todos os encargos, mais previsão de férias e 13º salário, mais custos terceirizados.

Orçamento consolidado:

<b>ORÇAMENTO PROJETO A - OPERAÇÃO 12 MESES - 60 INSCRIÇÕES/MÊS (continua)</b>						
<b>CUSTOS OPERAÇÃO</b>	<b>Unit \$</b>	<b>Fator</b>	<b>Horas</b>	<b>Qde.</b>	<b>Mês</b>	<b>Total</b>
Negociação	130,00	hs	20		1	2.600,00
Tutoria	20,00	hs	10		12	2.400,00
Monitoria	15,00	hs	5		12	900,00
Coordenação Operacional	45,00	hs	5		12	2.700,00
Coordenação Geral	130,00	hs	2		12	3.120,00
Reprodução dos Manuais (0/3)	8,39	uni		195	1	1.636,05
Reprodução do Manual (4)	12,30	uni		195	1	2.398,50
Reprodução do Manual (5)	16,12	uni		195	1	3.143,40
Reprodução dos Anexos 28p	11,90	uni		195	1	2.320,50
Envelopes p/ Manuais	2,49	uni		195	1	485,16
Envio dos Manuais (PAC)	4,21	uni		195	1	820,95
Capa CD	2,98	uni		200	1	595,00
Reprodução dos CD-ROM's (mídia)	2,30	uni		80	1	184,00
Envelopes p/ CD-ROM's	5,00	uni		200	1	1.000,00
Envio dos CD-ROM's (PAC)	2,35	uni		80	1	188,00
Telefone 0800	75,00	uni		1	12	900,00
<b>TOTAL DOS CUSTOS</b>						<b>25.391,56</b>

<b>MARK UP</b>	<b>67,00%</b>	<b>17.012,35</b>
----------------	---------------	------------------

<b>SUB TOTAL = TOTAL CUSTOS + MARK UP</b>	<b>42.403,91</b>
---	------------------

<b>ORÇAMENTO PROJETO A - OPERAÇÃO 12 MESES - 60 INSCRIÇÕES/MÊS (continuação)</b>		
<b>%</b>	<b>IMPOSTOS E TAXAS</b>	<b>14.134,64</b>
5%	ISS	2.826,93
20%	TAXA ADMINISTRATIVA	11.307,71

<b>PREÇO FINAL PROJETO A</b>	<b>56.538,54</b>
------------------------------	------------------

<b>LUCRO ESTIMADO PROJETO A</b>	<b>30,09%</b>
---------------------------------	---------------

Tabela 1 - Modelo de Orçamento de projeto  
Fonte: A Organização

Em entrevista com o gerente financeiro da unidade de Florianópolis, os custos de negociação, tutoria, monitoria e coordenação são custos calculados com base hora/homem.

Os demais custos são calculados em unidade, que são: reprodução de material, envio de material e atendimento de 0800.

Dessa forma, o ponto de partida para estabelecer o *Mark Up* é o custo do bem ou serviço.

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006), o *Mark Up*, na tradução mais comum sobre-preço ou preço acima. É determinado por um percentual que, ao ser adicionado aos custos totais do produto ou serviço, deverá propiciar um preço de venda que dará sustentação para a organização cobrir todas as suas despesas, além de permitir que a mesma garanta um valor desejado de lucro.

Martins (2009, p. 218), afirma:

[...], o ponto de partida é o custo do bem ou serviço apurado segundo um dos critérios estudados: Custeio por Absorção, Custeio Variável etc. Sobre esse custo agrega-se uma margem, denominada mark-up, que deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores.

No caso acima, segundo o gerente de EaD, o *Mark Up* é estabelecido pela organização em percentual, com o objetivo de cobrir os gastos fixos (nesse caso estão contemplados na taxa administrativa) que não estão inclusos nos custos, de maneira que garanta o lucro desejado pela organização.

O preço final do projeto ou preço de venda também poderia ser estimado de outra forma, conforme equação abaixo:

$$PV = \frac{\frac{\text{Total dos Custos}}{100 - (\% \text{ impostos} + \% \text{ Despesas Adm} + \% \text{ Lucro Desejado})}}{100}$$

Para chegar ao preço de venda, baseado na equação acima, é necessário conhecer os custos (totais ou unitários), percentual de impostos, percentual de despesas administrativas e o percentual do lucro (estimado) desejado.

Conhecendo os custos totais e o preço de venda do Projeto A, poderá ser detalhado o cronograma de custos para execução dos serviços e faturamento para os 12 (doze) meses de execução, conforme demonstrativo a seguir:

CRONOGRAMA DE EXECUÇÃO DO PROJETO A – CUSTOS - PARTE 1																
			PARCELAS													
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
Serviço	Rubrica	Valor Total	Custos													
M.d.O	Operação	Negociação	2.600,00	216,67	216,67	216,67	216,67	216,67	216,67	216,67	216,67	216,67	216,67	216,67	216,67	
		Gestão Geral	3.120,00	260,00	260,00	260,00	260,00	260,00	260,00	260,00	260,00	260,00	260,00	260,00	260,00	260,00
		Gestão Operacional	2.700,00	225,00	225,00	225,00	225,00	225,00	225,00	225,00	225,00	225,00	225,00	225,00	225,00	225,00
		Tutoria	2.400,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00
		Monitoria	900,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00
Custos Terciarizados	Materiais	Reprodução dos Manuais (0/3)	1.636,05	1.636,05												
		Reprodução do Manual (4)	2.398,50	2.398,50												
		Reprodução do Manual (5)	3.143,40	3.143,40												
		Reprodução dos Anexos 28p	2.320,50	2.320,50												
		Envelopes p/ Manuais	485,16	485,16												
		Capa CD	595,00	595,00												
		Reprodução dos CD-ROM's	184,00	184,00												
		Envelopes p/ CD-ROM's	1.000,00	1.000,00												
		Envio dos Manuais (PAC)	820,95		74,63	74,63	74,63	74,63	74,63	74,63	74,63	74,63	74,63	74,63	74,63	74,63
		Envio dos CD-ROM's (PAC)	188,00		17,09	17,09	17,09	17,09	17,09	17,09	17,09	17,09	17,09	17,09	17,09	17,09
	Telefone 0800	900,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00		
<b>Total</b>		<b>25.391,56</b>	<b>12.814,28</b>	<b>1.143,39</b>	<b>1.143,39</b>	<b>1.143,39</b>	<b>1.143,39</b>	<b>1.143,39</b>	<b>1.143,39</b>	<b>1.143,39</b>	<b>1.143,39</b>	<b>1.143,39</b>	<b>1.143,39</b>	<b>1.143,39</b>		
<b>ISS - Imposto Sobre Serviço 5%</b>		<b>2.826,93</b>	<b>1.426,66</b>	<b>127,30</b>	<b>127,30</b>	<b>127,30</b>	<b>127,30</b>	<b>127,30</b>	<b>127,30</b>	<b>127,30</b>	<b>127,30</b>	<b>127,30</b>	<b>127,30</b>	<b>127,30</b>		
<b>Total dos Custos</b>		<b>28.218,49</b>	<b>14.240,93</b>	<b>1.270,69</b>	<b>1.270,69</b>	<b>1.270,69</b>	<b>1.270,69</b>	<b>1.270,69</b>	<b>1.270,69</b>	<b>1.270,69</b>	<b>1.270,69</b>	<b>1.270,69</b>	<b>1.270,69</b>	<b>1.270,69</b>		

\* O ISS é calculado sobre o preço de venda

Tabela 2 - Modelo de cronograma de execução de projeto: Custos Parte I

Fonte: A Organização

CRONOGRAMA DE EXECUÇÃO DO PROJETO A – PREÇO DE VENDA - PARTE 2														
			PARCELAS											
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Serviço	Rubrica	Valor Total	Preço de Venda											
Operação	Negociação	5.789,33	482,44	482,44	482,44	482,44	482,44	482,44	482,44	482,44	482,44	482,44	482,44	482,44
	Gestão Geral	6.947,20	578,93	578,93	578,93	578,93	578,93	578,93	578,93	578,93	578,93	578,93	578,93	578,93
	Gestão Operacional	6.012,00	501,00	501,00	501,00	501,00	501,00	501,00	501,00	501,00	501,00	501,00	501,00	501,00
	Tutoria	5.344,00	445,33	445,33	445,33	445,33	445,33	445,33	445,33	445,33	445,33	445,33	445,33	445,33
	Monitoria	2.004,00	167,00	167,00	167,00	167,00	167,00	167,00	167,00	167,00	167,00	167,00	167,00	167,00
Materiais	Reprodução dos Manuais (0/3)	3.642,94	3.642,94											
	Reprodução do Manual (4)	5.340,66	5.340,66											
	Reprodução do Manual (5)	6.999,30	6.999,30											
	Reprodução dos Anexos 28p	5.166,98	5.166,98											
	Envelopes p/ Manuais	1.080,29	1.080,29											
	Capa CD	1.324,87	1.324,87											
	Reprodução dos CD-ROM's	409,71	409,71											
	Envelopes p/ CD-ROM's	2.226,67	2.226,67											
	Envio dos Manuais (PAC)	1.827,98		166,18	166,18	166,18	166,18	166,18	166,18	166,18	166,18	166,18	166,18	166,18
	Envio dos CD-ROM's (PAC)	418,61		38,06	38,06	38,06	38,06	38,06	38,06	38,06	38,06	38,06	38,06	38,06
Telefone 0800	2.004,00	167,00	167,00	167,00	167,00	167,00	167,00	167,00	167,00	167,00	167,00	167,00	167,00	
<b>Total a Receber</b>	<b>56.538,54</b>	<b>28.533,12</b>	<b>2.545,95</b>	<b>2.545,95</b>	<b>2.545,95</b>	<b>2.545,95</b>	<b>2.545,95</b>	<b>2.545,95</b>	<b>2.545,95</b>	<b>2.545,95</b>	<b>2.545,95</b>	<b>2.545,95</b>	<b>2.545,95</b>	<b>2.545,95</b>
<b>% a Receber de Cada Parcela</b>	<b>100%</b>	<b>50%</b>	<b>5%</b>	<b>5%</b>	<b>5%</b>	<b>5%</b>	<b>5%</b>	<b>5%</b>	<b>5%</b>	<b>5%</b>	<b>5%</b>	<b>5%</b>	<b>5%</b>	<b>5%</b>

Tabela 3 - Modelo de cronograma de execução de projeto: Custos Parte II

Fonte: A Organização

Também em entrevista com o gerente de EaD, principal responsável pelo orçamento dos projetos, os custos elencados na tabela “Custos - Parte 1” é maior no primeiro mês devido a produção acumulada de matérias para o projeto, que no caso são terceirizados. Conseqüentemente na tabela “Preço de Vendas – Parte 2” o valor a receber na primeira parcela também é maior.

### 3.2.2 Mão de Obra

O valor da mão-de-obra é baseado no custo hora/homem (salário fixo, férias, 13º salário, mais encargos sobre salário), contemplando o orçamento. O orçamento é realizado por especialistas da área de projetos, ou seja, qualquer valor abaixo do orçado não possibilitará condições de realizar o serviço. O custo de mão-de-obra representa em torno de 46% do total dos custos por projeto.

O cálculo da hora/homem é realizado com base na remuneração mensal do profissional (inclusive encargos) mais benefício, dividido pelo número de horas mês. Esses dados são cedidos pelo departamento de recursos humanos, mas que também podem ser calculados pela equação abaixo:

$$h/h(\text{hora/homem}) = (\text{remuneração mensal} + \text{benefícios}) / \text{número de horas mês}$$

Com base no cálculo acima poderá ser calculado o custo total da mão-de-obra direta do projeto, que é resultante do total de horas de trabalho consumidas no projeto, multiplicado pelo valor do homem/hora (mão-de-obra = horas de trabalho x valor do homem/hora) e o período de execução. No caso abaixo, o valor hora/homem foi calculado pelo departamento de recursos humanos como custo da mão-de-obra previamente estipulado para realização dos serviços.

<b>Projeto A - Mão-de-Obra - Operação 12 meses - 60 inscrições/mês</b>							
<b>Operação</b>	<b>Unit \$</b>	<b>Fator</b>	<b>horas</b>	<b>Quant.</b>	<b>mês</b>	<b>Total</b>	<b>%</b>
Negociação - Direção Comercial	30,00	Hs	20	1	1	2.600,00	<b>10,24%</b>
Tutoria	20,00	Hs	10	1	12	2.400,00	<b>9,45%</b>
Monitoria	15,00	Hs	5	1	12	900,00	<b>3,54%</b>
Coordenação Operacional	45,00	Hs	5	1	12	2.700,00	<b>10,63%</b>
Coordenação Geral	130,00	Hs	2	1	12	3.120,00	<b>12,29%</b>
<b>TOTAL M.d.O</b>						<b>11.720,00</b>	<b>46,16%</b>

Tabela 4 - Modelo de cálculo dos custos de mão-de-obra  
Fonte: A Organização

Observa-se que na composição dos custos de mão-de-obra, existem variações entre: as áreas, negociação, tutoria, monitoria, coordenação operacional e coordenação geral. Isso devido à remuneração diferenciada entre os cargos.

### 3.2.3 Custos Terceirizados

Os custos terceirizados representam em torno de 54% dos custos e são compostos por: reprodução de manuais, anexos, envelopes, CD-ROM, envio de manuais e CD-ROM, além do telefone 0800. Esses custos possuem valor fixo, estipulado com base no orçamento de fornecedores, já que os serviços são terceirizados.

A tabela 5 demonstra detalhadamente o custo de cada item unitário e total do projeto.

<b>Projeto A - Outros Custos - Operação 12 meses - 60 inscrições/mês</b>							
<b>Operação</b>	<b>Unit \$</b>	<b>Fator</b>	<b>horas</b>	<b>Quant.</b>	<b>mês</b>	<b>Total</b>	<b>%</b>
Reprodução dos Manuais (0/3)	8,39	uni		195	1	1.636,05	<b>6,44%</b>
Reprodução do Manual (4)	12,30	uni		195	1	2.398,50	<b>9,45%</b>
Reprodução do Manual (5)	16,12	uni		195	1	3.143,40	<b>12,38%</b>
Reprodução dos Anexos 28p	11,90	uni		195	1	2.320,50	<b>9,14%</b>
Envelopes p/ Manuais	2,49	uni		195	1	485,16	<b>1,91%</b>
Envio dos Manuais (PAC)	4,21	uni		195	1	820,95	<b>3,23%</b>
Capa CD	2,98	uni		200	1	595,00	<b>2,34%</b>
Reprodução dos CD-ROM's (mídia)	2,30	uni		80	1	184,00	<b>0,72%</b>
Envelopes p/ CD-ROM's	5,00	uni		200	1	1.000,00	<b>3,94%</b>
Envio dos CD-ROM's (PAC)	2,35	uni		80	1	188,00	<b>0,74%</b>
Telefone 0800	75,00	uni		1	12	900,00	<b>3,54%</b>
<b>TOTAL</b>						<b>13.671,56</b>	<b>53,84%</b>

Tabela 5 - Modelo do cálculo de outros custos do projeto

Fonte: A Organização

### 3.2.4 Impostos

A organização, por se tratar de uma OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público), possui imunidade de impostos federais e estaduais, porém, possui incidência de imposto municipal (ISS - imposto sobre serviços).

O cálculo é feito sob uma alíquota de 5% sobre o preço de venda, o qual incide, logicamente, diretamente sobre a venda.



<b>CÁLCULO ISS SOBRE O PREÇO DE VENDA DO PROJETO A</b>		
<b>PREÇO DE VENDA</b>	<b>ALÍQUOTA</b>	<b>VALOR DO ISS</b>
56.538,54	5%	2.826,93

Tabela 6 - Modelo de cálculo de ISS sob preço de venda do projeto

Fonte: A Organização

Sendo assim, após o cálculo do ISS incidente, adicionado ao custo do projeto, conhecemos os custos diretos totais do Projeto A, podendo ainda determinar o lucro bruto.

<b>CUSTOS DIRETOS TOTAIS DO PROJETO A</b>	
( - ) Mão-de-Obra	11.720,00
( - ) Custos Terceirizados	13.671,56
( - ) Impostos Incidentes	2.826,93
<b>TOTAL</b>	<b>28.218,49</b>

Tabela 7 - Modelo de cálculo dos custos diretos do projeto

Fonte: A Organização

<b>LUCRO BRUTO DO PROJETO A</b>	
<b>PREÇO DE VENDA</b>	<b>56.538,54</b>
( - ) Mão-de-Obra	11.720,00
( - ) Custos Terceirizados	13.671,56
( - ) Impostos Incidentes	2.826,93
<b>= LUCRO BRUTO</b>	<b>28.320,05</b>

Tabela 8 - Lucro bruto do projeto

Fonte: A Organização

O projeto utilizado como exemplo teve preço de venda de R\$ 56.538,54, e após as deduções dos custos diretos, teve um lucro bruto de R\$ 28.320,05 ou 49,91% de lucro bruto.

### 3.3 CUSTOS E DESPESAS FIXOS

Os custos fixos são aqueles que permanecem constantes, independentemente do volume produção e vendas, ou seja, fazem parte da capacidade instalada, que embora sofra variações no volume produtivo ou de vendas, permanecem inalterados. O mesmo ocorre com as despesas fixas.

Quadro 2 - Custos e despesas fixas

CUSTOS E DESPESAS FIXAS
Aluguel das Unidades
Condomínio
Internet
Licença de Software
Energia
Telefone
Salários Administrativos
Outras Despesas

Fonte: O Autor

A relação dos custos e despesas fixas citadas no quadro 2, tem relação com a organização estudada. Nesta organização foram levantados os custos e despesas fixas: aluguel das unidades, condomínio, internet, energia elétrica, telefone, salários administrativos e outras despesas. Considera-se como outras despesas: gasto com água potável, frutas, materiais de higiene e limpeza e material de expediente.

### 3.3.1 Aluguel

A organização possui três sedes de negócios: a matriz estabelecida em Florianópolis, ocupando um espaço físico de 1.200 m<sup>2</sup>; uma filial em São Paulo, ocupando um espaço físico de 750 m<sup>2</sup> e, por fim, uma filial em Brasília, ocupando um espaço físico de 1.000 m<sup>2</sup>.

Quadro 3 – Aluguel

UNIDADE	m <sup>2</sup>	Valor Aluguel R\$
Florianópolis	1.200	17.660,00
São Paulo	950	15.000,00
Brasília	1.000	18.850,00

Fonte: A Organização

Conforme verificado no balancete das unidades, os custos fixos com locação representam um valor elevado, isso devido às instalações encontrarem-se em pontos referenciais de importantes centros econômicos.

### 3.3.2 Condomínio

O condomínio faz parte da manutenção predial, como manutenção física, limpeza e jardinagem do prédio. É um valor rateado entre todos os condôminos e cada um paga de acordo com o espaço físico ocupado.

Quadro 4 - Condomínios

UNIDADE	m2	Valor Condomínio R\$
Florianópolis	1.200	4.432,18
São Paulo	950	1.800,06
Brasília	1.000	2.430,56

Fonte: A Organização

No valor do condomínio também estão inclusos os custos com pessoal da recepção, segurança e vigilância eletrônica.

### 3.3.3 Internet

A internet é a principal aliada da organização, já que a mesma é prestadora de serviços de tecnologia voltada para Educação à Distância, onde a principal atribuição é a comunicação entre os usuários, de maneira que facilite o acesso às informações, tanto via e-mail, quanto acesso a endereços eletrônicos de sites.

Quadro 5 - Internet

UNIDADE	Valor Internet R\$
Florianópolis	9.545,10
São Paulo	4.803,33
Brasília	4.499,75

Fonte: A Organização

O valor da internet é de grande relevância pois são links dedicados, que garantem o funcionamento do serviço continuamente.

### 3.3.4 Licença de software

A licença de software ou autorização de uso contempla licença de uso do sistema financeiro e contábil que a organização utiliza para registrar, controlar e gerar informações, além da ferramenta do sistema de controle de execução do projeto, principalmente no controle de apontamento de horas de mão-de-obra direta.

São ferramentas importantíssimas para o acompanhamento e controle de execução dos projetos.

Quadro 6 - Licença de software

UNIDADE	Valor Licença Software R\$
Florianópolis	7.573,42
São Paulo	3.035,35
Brasília	3.978,06

Fonte: A Organização

### 3.3.5 Energia Elétrica

A energia elétrica, assim como a internet é primordial para que a organização possa executar suas atividades, já que se trata de prestação de serviços em tecnologia.

Quadro 7 - Energia Elétrica

UNIDADE	Valor Energia Elétrica R\$
Florianópolis	5.110,48
São Paulo	1.756,53
Brasília	2.415,83

Fonte: A organização

### 3.3.6 Telefone

O telefone é utilizado para comunicação entre as unidades de negócios, além de clientes e fornecedores, tornando-se uma importante ferramenta na execução das atividades.

Quadro 8 - Telefone

UNIDADE	Valor Telefone R\$
Florianópolis	1.352,65
São Paulo	1.658,58
Brasília	991,59

Fonte: A Organização

### 3.3.7 Salários Administrativos

A folha de pagamento, leva em consideração, os salários da atividade “meio” da organização, ou seja, salários dos diretores e gerentes, das áreas de apoio administrativa e financeira, que são áreas importantes para a continuidade da organização.

São consideradas as provisões de férias e 13º salário dos diretores, gerentes e colaboradores das áreas de apoio administrativa e financeiro, com base no período adquirido, à medida que o mês foi trabalhado, que são direitos dos trabalhadores e obrigação certa da organização.

O encargo social INSS sobre a folha compreende apenas a parte que é despesa da organização, ou seja, a parte patronal e de terceiros sobre a folha mensal e provisões.

Quanto ao encargo social FGTS, considera-se o incidente sobre a folha mensal e sobre as provisões.

Após a análise dos relatórios fornecidos pelo departamento de recursos humanos, foi levantada a despesa mensal com a folha de pagamento, levando em consideração a competência de março de 2011, especificado na Tabela 9.

DESPESA MENSAL COM FOLHA DE PAGAMENTO PESSOAL ADM				
TIPO DE DESPESA		UNIDADES		
		Florianópolis	São Paulo	Brasília
	SALÁRIOS	R\$ 27.367,21	R\$ 11.715,84	R\$ 16.058,53
ENCARGOS	FGTS	R\$ 2.189,38	R\$ 937,27	R\$ 1.284,68
	INSS	R\$ 7.608,08	R\$ 3.257,00	R\$ 4.464,27
PROVISÕES	FÉRIAS	R\$ 5.147,65	R\$ 1.527,96	R\$ 1.784,27
	13° SALARIO	R\$ 3.647,22	R\$ 1.004,69	R\$ 1.349,66
ENCARGOS SOBRE PROVISÕES	FGTS FÉRIAS	R\$ 494,96	R\$ 122,21	R\$ 142,73
	FGTS 13°	R\$ 297,54	R\$ 80,35	R\$ 107,94
	INSS FÉRIAS	R\$ 1.550,83	R\$ 409,50	R\$ 460,00
	INSS 13°	R\$ 1.163,58	R\$ 269,25	R\$ 347,85
<b>TOTAL</b>		<b>R\$ 48.302,87</b>	<b>R\$ 19.324,07</b>	<b>R\$ 25.999,93</b>

Tabela 9 - Despesa mensal com a folha de pagamento do pessoal administrativo  
Fonte: A Organização

### 3.3.8 Outras Despesas

Neste grupo, as despesas relacionadas são: material de copa-cozinha, água potável, material de expediente, material de higiene e limpeza e diversas não especificadas no balancete mensal.

DESPESA COM MATERIAL COPA-COZINHA, ÁGUA POTÁVEL, MATERIAL DE EXPEDIENTE, MATERIAL DE HIGIENE E LIMPEZA E OUTRAS DESPESAS						
UNIDADES	Material Copa-Cozinha	Água Potável	Material Expediente	Material Higiene e Limpeza	Despesas Diversas	TOTAL
Florianópolis	R\$ 458,52	R\$ 311,98	R\$ 962,16	R\$ 315,10	R\$ 341,71	R\$ 2.389,47
São Paulo	R\$ 168,30	R\$ 97,39	R\$ 135,39	R\$ 159,59	R\$ 213,74	R\$ 774,41
Brasília	R\$ 177,45	R\$ 134,60	R\$ 136,37	R\$ 162,70	R\$ 257,85	R\$ 868,97

Tabela 10 - Outras despesas  
Fonte: A Organização

As despesas listadas estão relacionadas com conservação e manutenção das unidades.

Com a apuração das despesas deste grupo, chegamos ao fim do levantamento de custos das unidades de negócio.

### 3.4 MÉTODOS DE CUSTEIO ADOTADOS PARA ELABORAÇÃO DO TRABALHO

Após o levantamento dos custos que envolvem a prestação de serviços na forma de projetos, decidiu-se trabalhar com o método de custeio por absorção e o método de custeio variável.

Nesse tipo de atividade os custos fixos são consideráveis e, ao mesmo tempo, tem-se a necessidade de conhecer os custos totais por projeto já que a apuração destes é determinante para a manutenção e saúde da organização.

O método de custeio por absorção, quando aplicado na indústria, apresentar problema na ocasião de produção extra para estocagem, ou seja, no mês que ocorrer essa produção extra, acaba carregando parte dos custos fixos, dessa forma o CPV diminui fazendo com que o lucro aumente no mês, causando divergência em relação aos outros meses que tiveram a mesma quantidade produzida.

Na organização estudada, esse problema não ocorrerá já que a mesma é prestadora de serviços de TIC, ou seja, não trabalha com estoque de produtos. E, a base de rateio para distribuição dos custos fixos é a média de horas alocadas por projeto no mês.

Já no método de custeio variável, também chamado de direto, são alocados diretamente aos produtos os custos e despesas variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado (MARTINS, 2009). Nesse método também é possível calcular a margem de contribuição do produto.

### 3.5 APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Nesta parte inicia-se a análise dos custos, onde adotaremos como base de estudo um projeto (Projeto A) de pequeno porte que teve início em março de 2011 e a operação será de doze meses.

Os serviços são dimensionados na forma de orçamento e a cada nova demanda de serviço há uma comparação aos projetos semelhantes executados anteriormente e atualizados de acordo com a nova necessidade.

O custo do Projeto A, utilizado como exemplo, será determinado com base no método de custeio por absorção, onde primeiramente, serão alocados os custos diretos e

posteriormente, por meio de rateio, serão alocados a parcela correspondente dos custos indiretos.

### 3.5.1 Apropriação dos Custos Diretos

Os custos diretos foram levantados com base no orçamento do Projeto A, um projeto de pequeno porte, utilizado como base na execução do trabalho.

<b>Custo mensal (referente a parcela 1) do Projeto A:</b>			
	<b>Mão-de-Obra</b>	<b>Outros Custos</b>	<b>Total</b>
<b>Projeto A</b>	<b>1.051,67</b>	<b>11.762,61</b>	<b>12.814,28</b>

Tabela 11 - Custo Mensal do projeto  
Fonte: O Autor

<b>ISS sobre a venda referente a parcela 1</b>			
	<b>Preço Venda</b>	<b>Alíquota</b>	<b>Valor ISS</b>
<b>Projeto A</b>	<b>28.533,12</b>	<b>5%</b>	<b>1.426,66</b>

Tabela 12 - ISS sobre a venda  
Fonte: O Autor

Após o levantamento dos custos diretos do Projeto A, pode-se consolidar a apropriação, conforme demonstrado na tabela 13.

<b>APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS DO PROJETO A</b>	
Preço de Venda	28.533,12
Custo de Mão-de-Obra	1.051,67
Custos Terceirizados	11.762,61
ISS (5%)	1.426,66
Lucro Bruto	14.292,19
<b>Total dos Custos Diretos</b>	<b>14.240,94</b>

Tabela 13 - Apropriação dos custos diretos  
Fonte: O Autor

Após a determinação dos custos diretos do Projeto A, já determinados anteriormente no decorrer do trabalho, inicia-se o rateio dos custos indiretos e fixos mensal.

### 3.5.2 Rateio dos Custos Indiretos e Fixos

Os custos indiretos e fixos não são apropriados diretamente aos projetos, necessitando de um critério de rateio para a apropriação dos custos indiretos aos mesmos.

De acordo com as necessidades verificadas, o critério de rateio adotado para alocar os custos indiretos e fixos aos projetos são as horas/homem mensais alocadas por projeto.

A média mensal de horas operacionais alocadas por projeto em relação ao total de horas operacionais dos projetos irá determinar a apropriação dos custos indiretos e fixos mensal a cada projeto.

UNIDADE	TOTAL DE HORAS	HORAS POR PROJETO	% UNIDADE
	PROJETOS OPERACIONAIS	PROJETO A	%
FLORIANÓPOLIS	9200	20	0,22%
SÃO PAULO	8000	20	0,25%
BRASÍLIA	7500	20	0,27%

Tabela 14 - Média mensal de horas  
Fonte: O Autor

De acordo com a tabela 14, as horas alocadas no Projeto A, foram divididas pelo total de horas operacionais de cada unidade de serviço, encontrando um denominador que servirá de base para o rateio dos custos indiretos.

RATEIO DO ALUGUEL					
UNIDADE	VALOR DO ALUGUEL	TOTAL DE HORAS	VALOR HORA	HORAS PROJETO A	VALOR POR UNID.
FLORIANÓPOLIS	17.660,00	9200	1,92	20	R\$ 38,39
SÃO PAULO	15.000,00	8000	1,88	20	R\$ 37,50
BRASÍLIA	18.850,00	7500	2,51	20	R\$ 50,27

Tabela 15 - Rateio do aluguel  
Fonte: O Autor

Na tabela 15, dividiu-se o valor do aluguel pelo total de horas operacionais de cada unidade, esse resultado multiplicado pelo valor de horas alocadas no Projeto A, proporcionando assim o custo do aluguel mensal ao Projeto A.

RATEIO DO CONDOMÍNIO					
UNIDADE	VALOR DO CONDOMÍNIO	TOTAL DE HORAS	VALOR HORA	HORAS PROJETO A	VALOR POR UNID.
FLORIANÓPOLIS	4.432,18	9200	0,48	20	R\$ 9,64
SÃO PAULO	1.800,06	8000	0,23	20	R\$ 4,50
BRASÍLIA	2.430,56	7500	0,32	20	R\$ 6,48

Tabela 16 - Rateio do Condomínio  
Fonte: O Autor



A tabela 16 demonstrou-se o rateio do condomínio, de cada unidade, em seguida, atribuindo o custo mensal ao Projeto A.

RATEIO DA INTERNET					
UNIDADE	VALOR DA INTERNET	TOTAL DE HORAS	VALOR HORA	HORAS PROJETO A	VALOR POR UNID.
FLORIANÓPOLIS	9.545,10	9200	1,04	20	R\$ 20,75
SÃO PAULO	4.803,33	8000	0,60	20	R\$ 12,01
BRASÍLIA	4.499,75	7500	0,60	20	R\$ 12,00

Tabela 17 - Rateio da internet

Fonte: O Autor

A tabela 17 demonstra o valor, levantado, de cada unidade, referente às despesas com internet, em seguida, atribuindo o custo mensal ao Projeto A.

RATEIO DA LICENÇA DE SOFTWARE					
UNIDADE	VALOR DA LICENÇA SOFTWARE	TOTAL DE HORAS	VALOR HORA	HORAS PROJETO A	VALOR POR UNID.
FLORIANÓPOLIS	7.573,42	9200	0,82	20	R\$16,46
SÃO PAULO	3.035,35	8000	0,38	20	R\$ 7,59
BRASÍLIA	3.978,06	7500	0,53	20	R\$10,61

Tabela 18 - Rateio das licenças de software

Fonte: O Autor

Na tabela 18 demonstrou-se o valor referente as despesas com licença de software, atribuindo em seguida o custo mensal ao Projeto A.

RATEIO DA ENERGIA ELÉTRICA					
UNIDADE	VALOR DA ENERGIA ELÉTRICA	TOTAL DE HORAS	VALOR HORA	HORAS PROJETO A	VALOR POR UNID.
FLORIANÓPOLIS	5.110,48	9200	0,56	20	R\$11,11
SÃO PAULO	1.756,53	8000	0,22	20	R\$ 4,39
BRASÍLIA	2.415,83	7500	0,32	20	R\$ 6,44

Tabela 19 - Rateio da energia elétrica

Fonte: O Autor

A tabela 19 demonstrou-se o valor referente a despesas com energia elétrica, em seguida atribuindo o custo mensal ao Projeto A.

RATEIO DO TELEFONE					
UNIDADE	VALOR DO TELEFONE	TOTAL DE HORAS	VALOR HORA	HORAS PROJETO A	VALOR POR UNID.
FLORIANÓPOLIS	1.352,65	9200	0,15	20	R\$ 2,94
SÃO PAULO	1.658,58	8000	0,21	20	R\$ 4,15
BRASÍLIA	991,59	7500	0,13	20	R\$ 2,64

Tabela 20 - Rateio do telefone

Fonte: O Autor

Na tabela 20 obteve-se o rateio das despesas com telefone, atribuindo o custo mensal ao Projeto A.

RATEIO SALÁRIOS ADMINISTRATIVOS					
UNIDADE	VALOR DOS SALÁRIOS ADM	TOTAL DE HORAS	VALOR HORA	HORAS PROJETO A	VALOR POR UNID.
FLORIANÓPOLIS	48.302,87	9200	5,25	20	R\$ 105,01
SÃO PAULO	19.324,07	8000	2,42	20	R\$48,31
BRASÍLIA	25.999,93	7500	3,47	20	R\$69,33

Tabela 21 - Rateio dos salários administrativos

Fonte: O Autor

A tabela 21 demonstrou-se o valor da folha de pagamento do departamento administrativo de cada unidade. No valor estão incluídos todos os encargos sobre folha de pagamento, inclusive benefícios. Em seguida, atribui-se por meio de rateio o custo mensal ao projeto A.

RATEIO OUTRAS DESPESAS					
UNIDADE	VALOR DAS OUTRAS DESPESAS	TOTAL DE HORAS	VALOR HORA	HORAS PROJETO A	VALOR POR UNID.
FLORIANÓPOLIS	2.389,47	9200	0,26	20	R\$ 5,19
SÃO PAULO	774,41	8000	0,10	20	R\$ 1,94
BRASÍLIA	868,97	7500	0,12	20	R\$ 2,32

Tabela 22 - Rateio das outras despesas

Fonte: O Autor

Na tabela 22, contemplou o valor de outras despesas, sendo elas: material de copa-cozinha, água potável, material de expediente, material de higiene e limpeza e, diversas não especificadas no balancete mensal, que posteriormente por meio de rateio determinou-se o custo ao Projeto A.

Com a determinação de todos os custos fixos por meio de critério de rateio estabelecido, pode-se determinar o custo mensal do Projeto A.

### 3.5.3 Determinação do Custo Mensal do Projeto A

Após a determinação dos custos diretos e custos fixos de cada unidade de serviço, pode consolidar o custo mensal da organização.

CUSTO MENSAL PROJETO A			
DIRETOS			
Custo de Mão-de-Obra	R\$ 1.051,67		
Custos Terceirizados	R\$ 11.762,61		
ISS (5%)	R\$ 1.426,66		
<b>TOTAL DOS DIRETOS</b>	<b>R\$ 14.240,94</b>		
INDIRETOS POR UNIDADE	FLORIANÓPOLIS	SÃO PAULO	BRASÍLIA
ALUGUEL	R\$ 38,39	R\$ 37,50	R\$ 50,27
CONDOMÍNIO	R\$ 9,64	R\$ 4,50	R\$ 6,48
INTERNET	R\$ 20,75	R\$ 12,01	R\$ 12,00
LICENÇA DE SOFTWARE	R\$ 16,46	R\$ 7,59	R\$ 10,61
ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 11,11	R\$ 4,39	R\$ 6,44
TELEFONE	R\$ 2,94	R\$ 4,15	R\$ 2,64
SALÁRIOS ADMINISTRATIVOS	R\$ 105,01	R\$ 48,31	R\$ 69,33
OUTRAS DESPESAS	R\$ 5,19	R\$ 1,94	R\$ 2,32
<b>TOTAL DOS FIXOS</b>	<b>R\$ 209,49</b>	<b>R\$ 120,39</b>	<b>R\$ 160,09</b>
<b>CUSTO TOTAL DA UNIDADE</b>	<b>R\$ 14.450,43</b>	<b>R\$ 14.361,33</b>	<b>R\$ 14.401,03</b>

Tabela 23 – Custo mensal do projeto

Fonte: O Autor

Na tabela 23 demonstrou-se primeiramente os custos diretos do projeto analisado, posteriormente, determina os custos indiretos, apropriados por rateio de cada unidade, levando em consideração que o mesmo projeto (Orçamento do Projeto A) para cada unidade de serviço, totalizando o custo mensal de cada unidade.

### 3.6 APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL

Nesta parte inicia-se a análise dos custos, baseado no método de custeio variável onde o Projeto A, também foi adotado como base de estudo, um projeto de pequeno porte que teve início em março de 2011 e a operação será de doze meses.

Quadro 9 - Custos/Despesas Variáveis com base em orçamento

CUSTOS/DESPESAS VARIÁVEIS COM BASE EM ORÇAMENTO
Mão-de-Obra
Custos Terceirizados
Impostos incidentes

Fonte: O Autor

### 3.6.1 Custos e Despesas Variáveis do Projeto A

Os custos e despesas variáveis foram levantados de acordo com o orçamento do Projeto A, baseado na tabela 1, que são os custos diretos levantados para o método de custeio por absorção.

CUSTOS\DESPESAS VARIÁVEIS TOTAIS DO PROJETO A				Preço de Venda	Margem de Contribuição
Mão-de-Obra	Custos Terceirizados	Impostos Incidentes	Total		
11.720,00	13.671,56	2.826,93	28.218,49	56.538,54	28.320,05

Tabela 24 - Custos\Despesas variáveis totais do projeto

Fonte: A Organização

A margem de contribuição não representa lucro, pois os custos e despesas fixas não foram considerados.

A seguir na tabela 25, será calculado o lucro total do projeto, considerando 20% de “taxa administrativa”, sobre o preço de venda. Essa taxa contemplada todos os custos e despesas fixas sobre o Projeto A.

RESULTADO TOTAL DO PROJETO A					
CUSTOS\DESPESAS VARIÁVEIS TOTAIS				Preço de Venda	Margem de Contribuição
Mão-de-Obra	Custos Terceirizados	Impostos Incidentes	Total		
11.720,00	13.671,56	2.826,93	28.218,49	56.538,54	28.320,05

( - ) Taxa Administrativa 20% - Incluem Custos e Despesas Fixas	11.307,71
<b>Lucro do Projeto A</b>	<b>17.012,34</b>

Tabela 25 - Resultado total do projeto A

Fonte: A Organização

Os custos e despesas fixas vão diretamente para o resultado do projeto, facilitando a visualização dos custos diretos, possibilitando mais clareza no planejamento do lucro para tomadas de decisões.

O resultado mensal do Projeto A poderá ser calculado com base na tabela 2 e tabela 3, conforme demonstra-se a seguir na tabela 26.

RESULTADO MENSAL DO PROJETO A					
CUSTOS/DESPESAS VARIÁVEIS MENSAS				Preço de Venda	Margem de Contribuição
Mão-de-Obra	Custos Terceirizados	Impostos Incidentes	Total		
1.051,67	11.762,61	1.426,66	14.240,94	28.533,12	14.292,18
(-) Taxa Administrativa 20% - Incluem Custos e Despesas Fixas					5.706,62
Lucro do Projeto A					8.585,56

Tabela 26 - Resultado mensal do Projeto A

Fonte: A Organização

Na tabela 26 demonstrou-se os custos e despesas variáveis mensais, subtraídos do preço de venda, chegou-se a margem de contribuição de 14.292,18, com a mesma “taxa administrativa” aplicada para todas as unidades, teremos a mesma margem em todas as unidades.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste capítulo são apresentadas as conclusões alcançadas com o estudo, e as recomendações para trabalhos futuros.

### 4.1 CONCLUSÃO DO TRABALHO

Diante do atual cenário, caracterizado pela forte concorrência, conhecer os custos gerados pela organização, mensalmente, para manter a continuidade das suas atividades é de fundamental importância para a organização, pois, com o conhecimento dos custos pode-se determinar o seu resultado, se está operando com lucro, se está alcançando o retorno desejado por projeto, ou até mesmo, se não está gerando prejuízo.

Com base no levantamento de dados, por meio de entrevista (não estruturada) com gestores, colaboradores e consulta a documentos, constatou-se que a organização possui controle dos seus custos, porém, não possui um método de custeio bem definido para apuração dos custos por projetos.

Neste contexto, foram estudados dois métodos de custeio, por absorção e variável, onde cada um possui características individuais.

O método de custeio variável segue o princípio de não ratear e não distribuir aos custos dos produtos, as parcelas de custos fixos. Nesse método, todos os custos diretos variáveis são imputados aos custos dos produtos ou serviços mediante sistemas de apuração e medição (FLORENTINO, 1983).

Martins (2009, p. 198) complementa, “no custeio variável só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado”.

O custeamento variável possibilita mais clareza no planejamento ou precificação do produto. Esse método oferece informações úteis e relevantes para a tomada de decisão, principalmente por evidenciar, de forma clara e objetiva, a margem de contribuição que a instituição precisa ter para suportar determinado volume de atividade, de modo a absorver os seus custos fixos e gerar resultados favoráveis (BERTI, 2002).

Já o método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos aos produtos elaborados, quer de forma direta ou indireta. Quando diretos são apropriados

diretamente aos produtos e quando indiretos são apropriados por meio de rateio (MARTINS, 2009).

O absorção tem melhor aceitação, por ser de fácil implementação já que todos os custos inerentes à produção são absorvidos pelo custo unitário, servindo ainda para medir a lucratividade de cada projeto.

Pode-se concluir que o custeio variável não se preocupa com a obtenção do custo unitário ou mensal de cada projeto ao contrário do custeio por absorção.

Diante das ponderações acima, a proposta foi o método de custeio por absorção, pois esta metodologia está de acordo com os anseios da organização, que atende tanto a gestão de projetos, no que corresponde aos custos diretos, quanto à diretoria, no que diz respeito aos custos diretos, indiretos e fixos apropriados aos projetos, demonstrando ao final, a situação financeira de cada projeto com os custos diretos, mais parte dos indiretos e fixos absorvidos por critério de rateio. Desta forma, após a aplicação desse método, a situação financeira da organização pode ser vista de forma consolidada.

O método de custeio por absorção, apesar de sofrer algumas críticas quando aplicado na indústria e quando relacionado a estoque, não interferirá na organização estudada uma vez que esta não trabalha com estoque, já que se trata de uma organização prestadora de serviços TIC, onde os serviços são executados mensalmente conforme cronograma estabelecido em orçamento.

Para o critério de rateio, como a organização possui uma ferramenta para controle de alocação de horas por projeto, sugeriu-se o rateio dos custos indiretos e fixos, com base nas horas alocadas mensalmente por projeto. Dessa forma, com o levantamento dos custos fixos e com a determinação do critério de rateio, determinou-se o custo mensal do Projeto A.

O método escolhido para determinar o custo mensal do Projeto A, foi apresentado à organização e reconhecido como eficiente para gerar informações que poderá auxiliá-los na apuração do lucro líquido de cada projeto e até mesmo gerar informações que poderá auxiliá-los nas tomadas de decisões.

## 4.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Como recomendações para trabalhos futuros, sobre o mesmo tema, mas com objetivos e metodologias distintas, sugere-se:

Analisar a organização, objeto de estudo, quanto regime tributário, pois cada organização possui suas particularidades.

Fazer análise dos custos da organização, aplicação conjunta do método de custeio por absorção e variável com outros métodos de custeio, comparando as divergências entre os métodos e o seu impacto quanto ao resultado.

Propor a implantação do método na organização objeto de estudo e avaliar o impacto nas informações de custos para sua gestão.



## 5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARBOSA, Christina; et.al. **Gerenciamento de Custos em Projetos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009. 160 p.

CIRIBELLI, Marilda Correa. **Como elaborar uma dissertação de mestrado através da pesquisa científica**. Rio de Janeiro: 7 Letras, 2003.

CLEMENTE, A.; SOUZA, A. Considerações de custo e valor da informação. **Encontros Bibli: Rev. Eletrônica de Biblioteconomia e Ciência da Informação**, Florianópolis, n. esp, 2. sem. 2004. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufsc.br/index.php/eb/article/view/308/5489>>. Acesso em: 23 mar. 2011.

COGAN, Samuel. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira, 1999. 157 p.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de Contabilidade de Custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 330 p.

DENCKER, Ada de Freitas Maneti. **Pesquisa e interdisciplinaridade no ensino superior: uma experiência no curso de turismo**. São Paulo: Aleph, 2002.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos, abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 171p.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PINTO, Alfredo Augusto Gonçalves; et.al. **Gestão de Custos**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008. 140 p

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso contabilidade de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

L&P, **Planejamento e Gestão dos Custos**. Disponível em: <<http://www.custoslp.com.br/Art001.html>>. Acesso em: 17 fev. 2011.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade gerencial: um enfoque na tomada de decisão**. Florianópolis: Visual Books, 2007. 234p

MAHER, Michael, **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Atlas. São Paulo, 2001. 905p.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 376 p.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. O desafio da pesquisa social. In: MINAYO, Maria Cecília de Souza (Org). **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade**. Petrópolis: Vozes, 2000.

PADOVEZE, Luís Clóvis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

TARIFA, Marcelo Resquetti; et. al.. **Finanças Empresariais**. Londrina: Editora Unopar, 2008.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2005.

WIKIPÉDIA. **Método Delphi**. Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/M%C3%A9todo\\_Delphi](http://pt.wikipedia.org/wiki/M%C3%A9todo_Delphi)>. Acesso em: 12 abr. 2011.