

PATRÍCIA MEURER

**INFORMAÇÕES DE CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR UMA EMPRESA
DE ADMINISTRAÇÃO DE CONDOMÍNIOS E FORNECIMENTO DE MÃO-DE-
OBRA DE LIMPEZA, PORTARIA, JARDINAGEM E ZELADORIA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial à obtenção de grau em Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Professora Valdirene Gasparetto,
Dra.

**Florianópolis
2009**

PATRÍCIA MEURER

**INFORMAÇÕES DE CUTOS DOS SERVICOS PRESTADOS POR UMA EMPRESA
DE ADMINISTRAÇÃO DE CONDOMÍNIOS E FORNECIMENTO DE MÃO-DE-
OBRA DE LIMPEZA, PORTARIA, JARDINAGEM E ZELADORIA.**

Esta monografia foi apresentada como TCC, no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 03 de dezembro de 2009.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de TCC do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Orientadora

Professor Erves Ducati, Msc.
Membro

Máira Melo de Souza, Bel.
Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter me dado a sabedoria para poder desenvolver este trabalho e por ter iluminado o meu caminho durante toda essa caminhada.

Agradeço aos meus pais, pela confiança que sempre depositaram em mim, a quem devo minha educação, meus erros e acertos tendo em vista que não mediram esforços para que eu tornasse uma pessoa determinada na busca dos meus objetivos.

Aos meus irmãos, pelo carinho, apoio, amizade e a tudo que me proporcionam na vida.

Ao meu namorado, pela paciência e compreensão devido aos momentos que nos privamos da companhia um do outro para a realização deste trabalho.

Aos meus cunhados, pela colaboração e meus afilhados por me proporcionar momentos de muita alegria.

Agradeço aos gestores da empresa objeto deste estudo, pelo fornecimento de documentos e tempo disponibilizados para coleta das informações necessárias para o desenvolvimento deste trabalho.

Aos meus amigos, em especial os colegas de profissão, pelo estímulo, trocas de experiências profissionais, concessão de material para realização desse trabalho e aqueles que de forma especial, não permitiram que eu desistisse diante das tensões deste trabalho.

Agradeço a Rodneia, pela amizade e primeira oportunidade profissional, que mesmo de forma indireta participou dessa conquista.

A empresa para qual trabalho, em especial, ao Nilton, Silvana e Meire, pela confiança, pelos momentos de motivação, desenvolvimento pessoal e profissional, sobretudo as oportunidades que me foram concedidas.

A minha orientadora Valdirene, a quem devo a conclusão deste trabalho, muito obrigado por toda ajuda e orientação.

Enfim, agradeço a todos que de forma direta ou indiretamente colaboraram para a realização deste trabalho e aqueles que passaram pela minha vida durante todo o período acadêmico.

“O importante não é onde você começa,
mas sim as decisões que toma sobre o
lugar a que está determinado a alcançar.”

(Anthony Robbins)

RESUMO

MEURER, Patrícia. **Informações de custos dos serviços prestados por uma empresa de administração de condomínios e fornecimento de mão-de-obra de limpeza, portaria, jardinagem e zeladoria.** 2009. 51 f. Monografia, (Graduação em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

O presente trabalho objetiva propor um método de custeio para uma empresa de administração de condomínio e fornecimento de mão-de-obra de limpeza, portaria, jardinagem e zeladoria. Este trabalho se classifica como uma pesquisa exploratória, descritiva e qualitativa, na qual o objetivo constitui-se através de um estudo de caso. Após a revisão da literatura sobre os métodos de custeio mais usuais, custeio por absorção, variável, ABC e RKW e o levantamento da estrutura de custos e despesas da empresa objeto deste estudo, foi proposto o método RKW com departamentalização para alocação dos custos indiretos e despesas fixas aos serviços. A aplicação do método RKW permitiu a divisão da empresa em centros de custos, o cálculo do custo total e a apuração do resultado de cada serviço, a partir do qual, foi possível calcular a margem líquida dos serviços e dessa forma, analisar a contribuição de cada um para o resultado global da empresa. Por fim, concluiu-se que o método de custeio RKW, por meio do estudo realizado, contribui como ferramenta para a gestão de custo na empresa, uma vez que, além da simplicidade para aplicação e por permitir o controle dos custos indiretos e despesas fixas por centros de custos, o método subsidia a estimação dos custos dos serviços prestados no qual podem servir a diferentes finalidades gerenciais.

Palavras chaves: Contabilidade de custos. Métodos de custeio. Custeio RKW.

LISTAS DE FIGURAS

Figura 1: Esquema do custeio por absorção	21
Figura 2: Alocação dos CIF aos produtos sem departamentalização	22
Figura 3: Alocação dos CIF por departamentalização.....	22
Figura 4: Matriz de custo do RKW	25
Figura 5: Esquema do custeio variável.....	26
Figura 6: Princípios fundamentais do ABC.....	30
Figura 7: Esquema do custeio por atividades	31
Figura 8: Organograma da empresa.....	32

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1: Custo direto variável de materiais consumidos nos serviços de limpeza.....	34
Quadro 2: Custos diretos fixos	35
Quadro 3: Custos diretos fixos da mão-de-obra empregada nos serviços.....	36
Quadro 4: Custos diretos fixos dos materiais consumidos nos serviços de limpeza.....	36
Quadro 5: Custos diretos fixos com depreciação dos bens utilizados nos serviços	37
Quadro 6: Custos diretos fixos da depreciação de cada serviço.....	38
Quadro 7: Custos diretos fixos com materiais de jardinagem.....	38
Quadro 8: Custos indiretos e despesas fixas mensais.....	39
Quadro 9: Custos indiretos e despesas fixas da mão-de-obra	39
Quadro 10: Custos indiretos e despesas fixas com depreciação.....	40
Quadro 11: Deduções da receita.....	40
Quadro 12: Centros de custos.....	41
Quadro 13: Custos indiretos e despesas fixas identificados aos centros de custos	42
Quadro 14: Mapa auxiliar.....	43
Quadro 15: Matriz de custo	43
Quadro 16: Custo total dos serviços	44
Quadro 17: Resultado global da empresa.....	45

LISTAS DE ABREVEATURAS E SIGLAS

ABC: Custeio baseado em atividades

Adm.: Administração

CIF: Custo indireto de fabricação

COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

Condom.: Condomínios

CPV: Custo dos produtos vendidos

CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DRE: Demonstração do Resultado do Exercício

IPTU: Imposto Predial Territorial Urbano

IR: Imposto de Renda

ISS: Imposto sobre Serviço

PIS: Programa de Integração Social

Quant.: Quantidade

RKW: *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	12
1.2 OBJETIVOS.....	13
1.2.1 Objetivo geral.....	13
1.2.2 Objetivos específicos.....	13
1.3 JUSTIFICATIVA	13
1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	14
1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	15
1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA.....	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	17
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS: HISTÓRICO, EVOLUÇÃO E ATUALIDADE	17
2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS	18
2.2.1 Custos e despesas	18
2.2.2 Classificação dos custos quanto à facilidade de alocação	18
2.2.3 Classificação dos gastos quanto à variabilidade	19
2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO	20
2.3.1 Custeio por absorção	20
2.3.2 Custeio RKW	24
2.3.3 Custeio variável	26
2.3.4 Custeio baseado em atividades	29
3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	32
3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	32
3.1.1 Identificação dos serviços.....	33
3.1.2 Levantamento dos gastos da empresa.....	34
3.1.2.1 Custos diretos variáveis.....	34
3.1.2.2 Custos diretos fixos	35
3.1.2.3 Custos indiretos e despesas fixas.....	38
3.1.2.4 Deduções da receita.....	40
3.2 A PROPOSTA DE APURAÇÃO DE CUSTOS PARA A EMPRESA	41
3.2.1 Divisão da empresa em centros de custos.....	41
3.2.2 Alocação dos CIF e despesas fixas aos centros de custos	42
3.2.3 Alocação dos CIF e despesas fixas aos serviços	42
3.2.4 Custo total dos serviços	44

3.2.5 Resultado global da empresa	45
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	47
4.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
4.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS	48
REFERÊNCIAS	49

1 INTRODUÇÃO

Na época atual, muitas empresas ainda passam por dificuldades de ajustamento e readequação de custos e preços de sua estrutura em função da globalização da economia (SANTOS, 2005, p. 17).

Os efeitos da globalização vêm exigindo um grande esforço das organizações na busca pela vantagem competitiva. Neste sentido, as empresas recorrem a novos mecanismos e processos, de auxílio à gestão, para garantir seu espaço no mercado continuando competitivas, com seus custos administrados de forma que não comprometam a qualidade de seus produtos e serviços.

De acordo com Wernke (2001, p. 64), a superioridade competitiva de uma empresa está em “estabelecer um posicionamento estratégico condizente com a realidade de seus negócios e gerenciar de forma eficaz os fatores que direcionam os custos”. Segundo Kaplan e Cooper (1998), os gerentes precisam de informações precisas e adequadas sobre os custos para tomar decisões estratégicas e para conseguir aprimoramentos operacionais que podem ser obtidos por meio da Contabilidade de Custos.

Uma das finalidades da Contabilidade de Custos é auxiliar os gestores da empresa no desempenho das funções administrativas. A Contabilidade de Custos fornece informações necessárias aos administradores nas atividades relacionadas ao planejamento, ao controle e à tomada de decisões (FERREIRA R., 2007, p. 1).

Na concepção de Ferreira, J. (2007, p. 27), a Contabilidade de Custos é:

um instrumento desenvolvido com o objetivo de atingir finalidades específicas, que podem estar relacionadas ao fornecimento de dados de custos para a medição dos lucros, à determinação de rentabilidade e de avaliação de patrimônio, identificando métodos e procedimentos para o controle das operações e atividades executadas, de modo a prover informações sobre os custos, para tomada de decisões e de planejamento.

Tendo em vista a relevância que a Contabilidade de Custos, como sistema de informação, representa nos processos de tomada de decisão, neste trabalho será proposto a uma empresa de serviços um método de custeio de forma a contribuir como ferramenta de análise para decisão.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Dentro de uma empresa, o responsável pela tomada de decisões necessita de dados e informações apropriados para cumprir propósitos distintos, portanto o custo é necessário para atender a objetivos diferentes (FERREIRA, J., 2007, p. 18). Por essa razão, dentre as áreas da contabilidade destaca-se a contabilidade de custos que de acordo com Iudícibus e Marion (2006, p. 42), “está voltada para o cálculo, interpretação e controle dos custos dos bens fabricados ou comercializados, ou dos serviços prestados”.

Sob essa óptica, para alocar os custos aos produtos e serviços, é necessário recorrer a procedimentos ou técnicas de custeio. Vários são os métodos existentes na Contabilidade de Custos: custeio por absorção, variável, custeio por atividades, RKW, unidades de esforço de produção, entre outros. No entanto, as empresas que pretendem apurar seus custos, primeiramente devem averiguar qual dos métodos se adapta melhor às suas necessidades informativas e às peculiaridades de suas operações executadas.

Para implantação de um método de apuração de custos, conforme Perez, Oliveira e Costa (1999, p. 300):

É necessário conhecer a estrutura administrativa e gerencial da empresa para que sejam definidos os objetivos a serem atingidos pelo sistema a ser implantado. Esses objetivos serão formulados de acordo com o nível de controle existente e a necessidade de informações para tomada de decisão.

Os métodos de custeio podem constituir um importante subsídio aos administradores de empresas, uma vez que, servem de ferramenta para apuração dos custos. A apuração dos custos, por sua vez, pode servir para atender a objetivos diferentes dentro das organizações, ou melhor, podem servir a diferentes finalidades gerenciais.

Para a apuração dos custos de uma empresa de pequeno porte do ramo de serviços de administração de condomínios e fornecimento de mão-de-obra especializada de limpeza, portaria, jardinagem e zeladoria, um estudo de um caso é realizado a fim de possibilitar ao gestor da empresa, avaliar o desempenho de cada serviço prestado, evitando a falta de precisão sobre seus custos e dessa forma comprometer a qualidade das decisões tomadas.

A fim de atender a esses objetivos, surge o tema deste trabalho “informações de custos dos serviços prestados por uma empresa de administração de condomínios e fornecimento de mão-de-obra especializada de limpeza, portaria, jardinagem e zeladoria” sendo o problema que a pesquisa se propõe a responder: Qual método de custeio melhor atende as necessidades

de uma empresa prestadora de serviços de administração de condomínios e fornecimento de mão-de-obra de limpeza, portaria, jardinagem e zeladoria.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Este trabalho tem como objetivo geral propor um método de custeio que atenda as necessidades de uma empresa prestadora de serviços de administração de condomínios e fornecimento de mão-de-obra especializada de limpeza, portaria, jardinagem e zeladoria.

1.2.2 Objetivos específicos

A partir do objetivo geral foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- Identificar a estrutura e característica dos principais métodos de custeio;
- Identificar os serviços executados pela empresa;
- Apurar o resultado global da empresa conforme o método de custeio adotado;
- Calcular a margem líquida de cada serviço conforme o método de custeio adotado.

1.3 JUSTIFICATIVA

Em meio à forte competição no setor empresarial, é necessário um sistema de informações em custos para que as empresas tenham maior controle e possam adaptar-se às condições exigidas pelo mercado.

Os métodos de custeio têm grande importância para os administradores de empresas em função das decisões que estes precisam tomar referente à forma de atuação no mercado. Por isso essa pesquisa propõe a uma empresa de serviço de pequeno porte, a aplicação de um método de custeio para apuração de seus custos a fim de aprimorar suas formas de gerenciamento, tendo em vista que, a empresa não dispõe até o momento de um sistema de

custo para controle, avaliação e acompanhamento do desempenho de cada serviço que oferece ao mercado local.

Sob a óptica da gestão, a empresa deseja através da adoção de um método de custeio, verificar se os preços que pratica são adequados para cobrir os gastos incorridos pela oferta de serviços no mercado em que atua.

Em um ambiente competitivo no qual o preço é determinado pelo mercado, conhecer o quanto custa executar os contratos de serviços contribui para que a empresa possa realizar análise de desempenho de cada serviço e conseqüentemente permite à empresa avaliar em quais contratos pode fornecer descontos a clientes ou efetuar reajuste de preços visando à continuidade da empresa.

1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

De acordo com Longaray e Beuren (2006, p. 40), “a monografia é um trabalho acadêmico que objetiva a reflexão sobre um tema ou problema específico e que resulta de um procedimento de investigação sistemática”.

Quanto à metodologia do presente trabalho, pode ser classificado quanto a seus objetivos como uma pesquisa exploratória e descritiva no qual segundo Rodrigues (2006, p. 90), o principal objetivo “é aprimorar idéias, buscar informações sobre um determinado assunto ou descobrir um problema para estudo”.

O procedimento utilizado neste trabalho é o estudo de caso. Gil (1999, p. 73), define estudo de caso como um “estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo” e acrescenta que “se fundamenta na idéia de que a análise de uma unidade de determinado universo possibilita a compreensão da generalidade do mesmo ou, pelo menos, o estabelecimento de bases para uma investigação posterior, mais sistemática e precisa”.

A abordagem do problema é qualitativa. Na abordagem quantitativa de acordo com Raupp e Beuren (2006, p. 92), “concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. Na definição de Rodrigues (2006, p. 90), por meio da abordagem qualitativa é possível “descrever a complexidade de uma determinada hipótese, analisar a interação entre as variáveis e ainda interpretar os dados, fatos e teorias”.

A pesquisa bibliográfica e documental são os instrumentos de coleta de dados deste estudo. Para atender aos objetivos desta pesquisa, este trabalho reserva um capítulo para

reunir as informações levantadas na pesquisa bibliográfica sobre os principais métodos de custeio. As contribuições vêm de fontes como artigos, monografias e principalmente de livros publicados sobre o tema estudado.

Dentre os métodos estudados, após o levantamento dos dados da empresa objeto desta pesquisa, apenas um método é escolhido para aplicação na empresa. Os dados da empresa evidenciados nesta pesquisa referem-se à média do primeiro semestre do exercício de 2009 e são coletados por meio da pesquisa documental.

Conforme definição de Carvalho (1995, p. 157), a pesquisa documental é “aquela realizada a partir de documentos considerados cientificamente autênticos”. As fontes dessa pesquisa são os documentos internos da empresa, objeto deste estudo, que por sua vez são disponibilizados para consultas no próprio estabelecimento da empresa.

Além de dados quantitativos, são apresentadas nesta pesquisa informações da rotina e processo operacional da empresa, obtidas pela técnica de observação direta e entrevistas não estruturadas com o administrador da empresa. Conforme Colauto e Beuren (2006, p. 128), a técnica de observação “consiste em ver, ouvir e examinar os fatos ou fenômenos que se pretendem investigar. Contribui para o pesquisador obter a comprovação dos dados sobre os indivíduos observados”.

Na entrevista não estruturada, de acordo com Colauto e Beuren (2006, p. 133), “as perguntas são abertas e podem ser respondidas em ambientes de conversação informal”. Essa, por sua vez segundo Gil (1994, p. 115), “só se distingue da simples conversação porque tem como objetivo básico a coleta de dados”. Nesse sentido, a entrevista não estruturada aplicada ao gestor da empresa, enquadra-se como um instrumento de pesquisa para coleta de dados.

1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Na revisão teórica, a pesquisa limita-se a apresentação dos métodos mais usuais pelas empresas: método de custeio por absorção, RKW, variável e ABC.

Dentre os métodos de custeio apresentados, apenas um método é escolhido para apuração dos custos de uma empresa de pequeno porte que oferece ao mercado local serviço de administração de condomínios e de fornecimento de mão-de-obra especializada de limpeza, portaria, jardinagem e zeladoria.

A aplicação do método proposto neste trabalho não pode ser generalizada para as demais empresas deste segmento tendo em vista que os dados coletados referem-se

exclusivamente à empresa pesquisada e são organizados em conformidade às necessidades de informações e objetivos da empresa.

1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

O trabalho está dividido em quatro capítulos. No primeiro capítulo são apresentados os aspectos introdutórios, destacando o problema, a justificativa, os objetivos geral e específicos, os procedimentos metodológicos, bem como a organização e limitações da pesquisa.

No segundo capítulo é efetuada a revisão teórica sobre a origem da Contabilidade de Custos; as classificações dos custos; os métodos de custeio por absorção, custeio variável, ABC e RKW.

No terceiro capítulo, a apresentação e análise dos dados, a aplicação de um método de custeio mais adequado para as finalidades da empresa e a demonstração e análise do resultado segundo o método escolhido.

O quarto capítulo contém as conclusões sobre os resultados obtidos da aplicação do método adotado para o estudo de caso e as recomendações a futuras pesquisas.

Após as conclusões e recomendações, constam as referências desta pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta os principais conceitos teóricos necessários ao desenvolvimento deste trabalho. Para atender aos objetivos do trabalho buscou-se na literatura a fundamentação teórica acerca dos métodos de custeio para aplicação de um método mais adequado à empresa objeto desta pesquisa.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS: HISTÓRICO, EVOLUÇÃO E ATUALIDADE

A contabilidade de custos surgiu com a Revolução Industrial, iniciada na Inglaterra no Século XVIII, momento em que as empresas passaram a adquirir matérias-primas para a transformação de novos produtos. De acordo com Martins (2003, p. 19), “até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais”.

As empresas que surgiram com o advento da Revolução Industrial necessitavam de informações diferentes daquelas desenvolvidas pelas empresas comerciais, com isso a Contabilidade desenvolvida nesta época, estava voltada para informações de eficiência produtiva. No entanto, segundo Schier (2006, p. 26), a Contabilidade de Custos, “a partir do crescimento das empresas, do acirramento da concorrência, da necessidade de controle e da racionalização efetivos sobre os custos, (...) após algumas adaptações, começou a ser aproveitada também como instrumento de gestão”.

A contabilidade de custo, cuja função inicial era de fornecer elementos para avaliação dos estoques e apuração do resultado, passou, nas últimas décadas, a prestar duas funções muito importantes na Contabilidade Gerencial: a utilização dos dados de custo para auxílio ao controle e para tomada de decisões (CREPALDI, 1998, p. 18).

Inicialmente, a contabilidade de custos foi implantada em empresas industriais para efeito de fixação de preços ao consumidor, e em decorrência da atual competitividade que existe entre as empresas, “ela vem convergindo para ser usada como elemento de auxílio às decisões, tornando-se um dos instrumentos mais importantes para o desenvolvimento da contabilidade gerencial” (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006, p. 10).

De acordo com Bruni (2008, p. 35), a contabilidade de custos encontra-se na interseção da contabilidade financeira e gerencial, pois “ora deve-se preocupar em atender às normas e imposições legais da contabilidade financeira e, em outras ocasiões, deve preocupar-se em atender à demanda de informações que suportam melhor o processo de tomada de decisões”, ou seja, a contabilidade de custos é a base de informações para a contabilidade geral e de gestão.

2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS

O termo gasto é usado para definir as transações financeiras em que há diminuição do disponível ou a assunção de um compromisso em troca de algum bem de investimento ou bem de consumo (LEONE, 2000, p. 46).

Quando de natureza de consumo, os gastos classificam-se em custos e despesas.

2.2.1 Custos e despesas

A classificação dos gastos em custos e despesas depende de sua participação na elaboração do produto ou serviço.

Um custo, conforme Megliorini (2007, p. 7), “correspondem à parcela dos gastos consumida no ambiente fabril para a fabricação do produto, pela aquisição de mercadorias para revenda e para a realização de serviços”. De acordo com Ferreira R. (2007, p. 15), “o custo só existe durante o processo de produção do bem ou serviço”, portanto, “os gastos posteriores à produção, necessários a administração e comercialização do produto, não são custos, e sim despesas”.

As despesas, conforme Bruni (2008), representam bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

2.2.2 Classificação dos custos quanto à facilidade de alocação

As empresas apuram custos diferentes para cada tipo de produto ou serviço. Contudo, conforme a associação dos custos na produção, classificam-se em diretos e indiretos.

Custos diretos: Como custos diretos entendem-se aqueles que podem ser imediatamente apropriados a um só tipo de produto ou a um só tipo de serviço. Especificamente, são aqueles que podem ser apropriados diretamente a uma função de acumulação de custos, seja um produto, um serviço, uma ordem de produção, um centro de custos, uma atividade, seja um departamento da empresa (FERREIRA, J., 2007, p. 53).

Custos indiretos: É um custo comum a muitos tipos diferentes de bens, sem que se possa separar a parcela referente a cada um, no momento de sua ocorrência. Atribui-se parcela dele a cada tipo de bem através de um critério de rateio (DUTRA, 1995, p. 35).

2.2.3 Classificação dos gastos quanto à variabilidade

Quanto à variação dos custos em relação ao volume de produção, classificam-se em custos fixos e variáveis.

Custos fixos: são os custos que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, independentemente de variação do volume de produção, ou seja, a organização tem o mesmo custo fabricando mais ou menos produtos (SCHIER, 2006, p. 40).

Custos variáveis: são aqueles que dependem do volume de produção. A medida que a produção aumenta, esses custos também aumentam; à medida que a produção diminui, eles também diminuem. Existe, portanto, uma proporcionalidade entre o total dos custos variáveis e o total da produção (ZUCCHI, 1992, p. 19).

Quanto à variação das despesas em relação ao volume de vendas, classificam-se em despesas fixas e variáveis.

Despesas fixas: são as despesas que permanecem constantes dentro de determinada faixa de atividades geradora de receitas e independem do volume de vendas ou de prestação de serviços (SCHIER, 2006, p. 40).

Despesas variáveis: são as que se alteram proporcionalmente a variação no volume de receitas (SCHIER, 2006, p. 40).

2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

Um método de custeio, conforme Ferreira R. (2007, p. 81), “consiste num critério por meio do qual os custos são apropriados à produção”.

Segundo Megliorini (2007, p. 2), “existem diferentes métodos de custeio, que são adotados de acordo com os objetivos visados pela empresa” e, portanto, a metodologia adotada por eles difere de um para outro método.

Vários são os métodos existentes na contabilidade de custos para o custeio dos produtos e serviços no qual dentre eles estão o custeio por absorção, custeio variável, custeio baseado em atividades e método dos centros de custo ou RKW que serão abordados nesta pesquisa.

2.3.1 Custeio por absorção

O método de custeio por absorção, também encontrado na literatura como custeio pleno (CREPALDI, 1998), custeio tradicional (FERREIRA, J., 2007), ou ainda custeio integral (WERNKE, 2001), segundo Megliorini (2007, p. 20), “caracteriza-se por apropriar custos fixos e custos variáveis aos produtos”.

O custeio por absorção é o método de custeio mais usado em quase todo o mundo, pois incorpora todos os tipos de custos aos produtos, possibilitando a extração do custo unitário de cada um deles. Além disso, com base no Custo Total, é possível a formação do preço de venda de cada produto a partir do seu custo, que servirá de referência para a atuação no mercado (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006, p. 125).

No método de custeio por absorção, “apropriam-se à produção todos os custos, fixos e variáveis, tanto os diretos quanto os indiretos. Assim, os custos fixos e variáveis são “estocados” e lançados ao resultado apenas quando da venda dos produtos correspondentes” (FERREIRA, J., 2007, p. 81). Neste método, as despesas não integram o custo dos produtos e serviços e por essa razão são lançadas diretamente contra o resultado do exercício. Na Figura 1 pode-se observar o esquema de custeio por absorção.

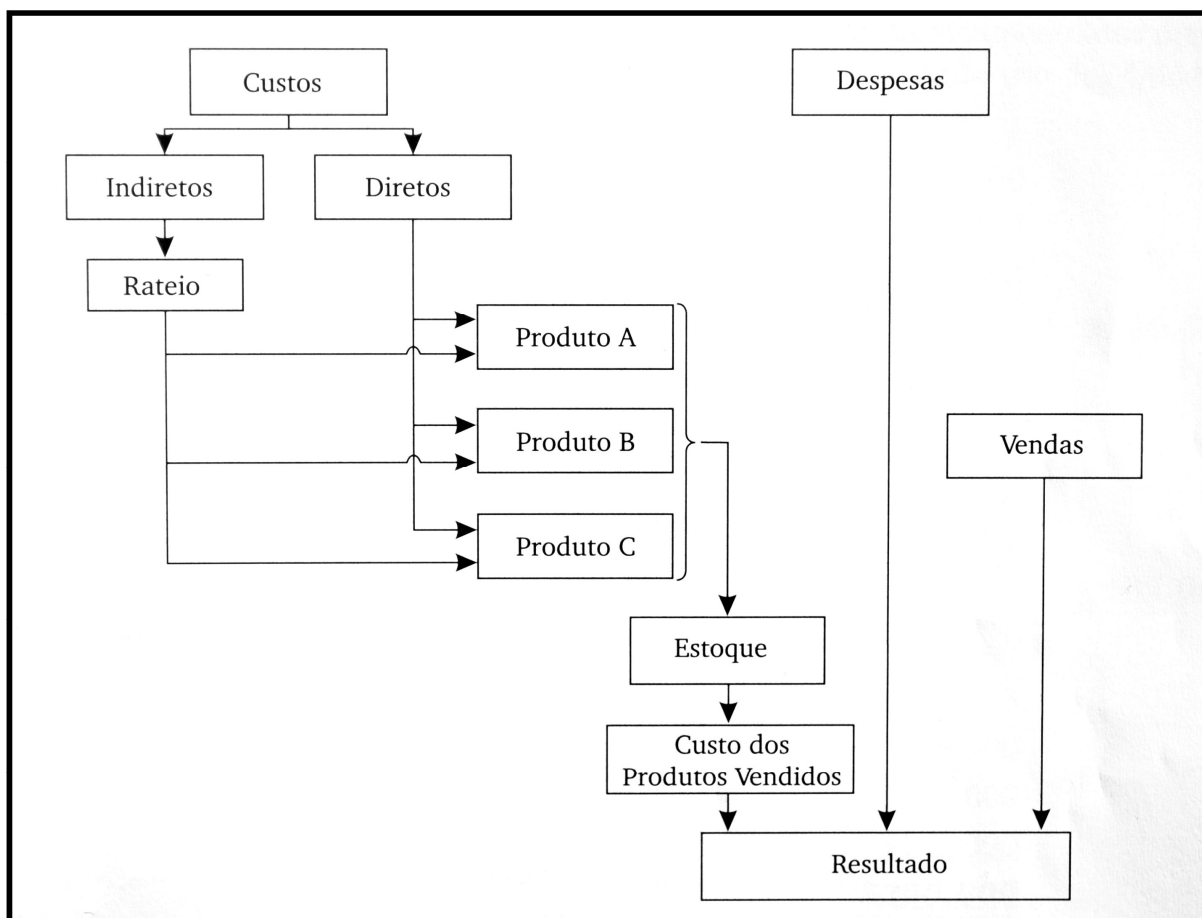


Figura 1: Esquema do custeio por absorção
 Fonte: Martins (2003, p.57)

Basicamente, a apuração dos custos pelo método do custeio por absorção, segundo Crepaldi (1998, p. 89), envolve as seguintes etapas:

- a. Separação dos gastos em custos e despesas;
- b. Classificação dos custos em diretos e indiretos;
- c. Apropriação dos custos diretos aos produtos;
- d. Apropriação, por rateio, dos custos indiretos.

O método de custeio por absorção exige que todos os custos que tenham contribuído para a elaboração dos produtos e serviços realizados façam parte do custo total. Assim, tanto os custos diretos como os indiretos incorporam-se ao custo de produção. Os primeiros pela apropriação direta, e os indiretos, por meio de rateio.

Ao atribuir os custos indiretos aos produtos e serviços, é importante seleccionar uma base de rateio que esteja relacionada com o consumo dos próprios custos indiretos. Conforme Hansen e Mowen (2001), as cinco mais comuns são:

1. Unidades produzidas;
2. Horas mão-de-obra direta;
3. Unidades monetárias de mão-de-obra direta;
4. Horas-máquinas;
5. Valor de materiais diretos.

A forma mais simples de utilização do custeio por absorção, refere-se a distribuição dos custos indiretos aos produtos e serviços, recorrendo a uma base de rateio ou proporcionalidade, como mostra a Figura 2.

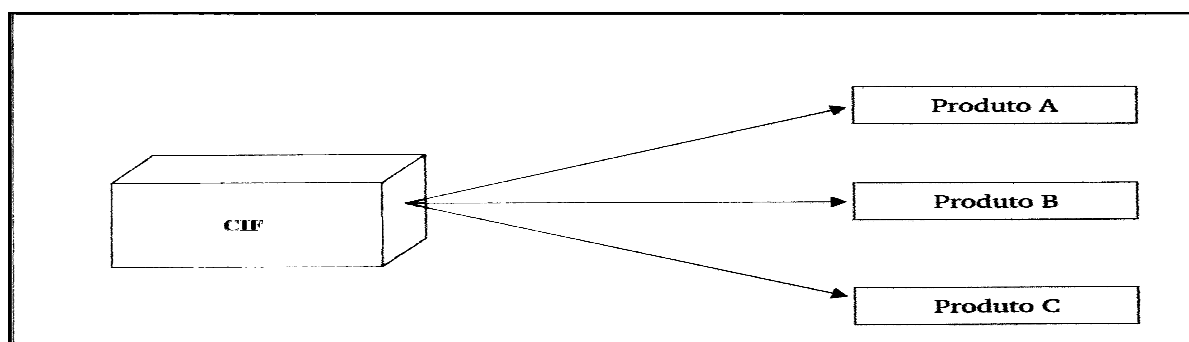


Figura 2: Alocação dos CIF aos produtos sem departamentalização.
Fonte: adaptado de Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 85).

Outra maneira de distribuir os custos indiretos aos produtos ou serviços, é mediante sua apropriação por departamentalização, como mostra a Figura 3.

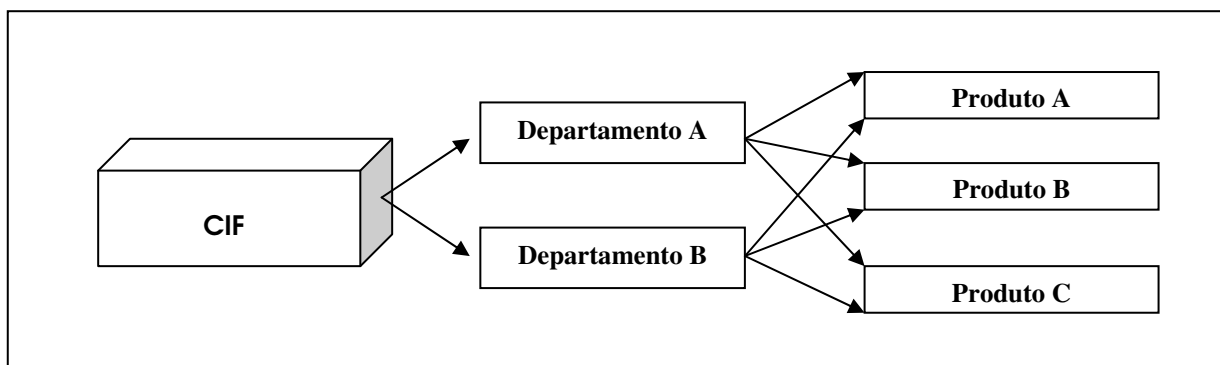


Figura 3: Alocação por departamentalização.
Fonte: adaptado de Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 85).

Para Zucchi (1992, p. 63), a departamentalização consiste em um “processo de dividir a empresa em departamentos e de apurar o custo da produção em cada um deles”. Por sua vez, Schier (2006, p. 77) define departamento como sendo “uma unidade operacional representada por um conjunto de homens e/ou máquinas de características semelhantes, desenvolvendo atividades homogêneas dentro de uma mesma área”. Nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos e serviços ou ainda a outros departamentos.

De acordo com Bruni (2008, p. 167), os departamentos podem ser divididos em dois grandes grupos:

- a) Departamento de serviços: corresponde a uma parte essencial da organização, não trabalhando, porém, na elaboração dos produtos ou serviços. Sua função consiste em atender às necessidades dos departamentos de produção ou de outros departamentos de serviços;
- b) Departamento de produção: elabora diretamente os produtos, transformando fisicamente as unidades em processamento. Como os departamentos de produção recebem os benefícios executados pelos departamentos de serviços, os custos destes últimos devem ser também incorporados à produção. Logo, o custo de produção será a soma dos custos dos departamentos de produção e dos departamentos de serviços.

Martins (2003, p. 76), ao falar sobre o tema diz que “a departamentalização é obrigatória em custos para uma racional distribuição dos custos indiretos”. De acordo com Zucchi (1992, p. 64), a departamentalização tem os seguintes objetivos:

- Dar condições à empresa de medir o desempenho de cada departamento;
- Auxiliar a empresa no rateio dos custos indiretos, tornando-o mais objetivo, pois esses custos são inicialmente atribuídos aos departamentos para depois serem rateados na produção;
- Facilitar a identificação dos custos incorridos e de sua respectiva aplicação, aprimorando, dessa forma, o sistema de apuração e contabilização de custos.

As duas maiores vantagens apontadas por Ferreira J. (2007, p. 160) para o método de custeio por absorção são:

- Método válido para fins de balanço patrimonial e demonstração de resultado como também para o imposto de renda na apresentação dos lucros fiscais;
- Informações para o estabelecimento de preços de venda, visando à recuperação de todos os custos incorridos pela empresa.

Porém, como lembra Santos (2005, p. 83), o método de custeio por absorção “é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, por que tem a premissa básica os “rateios” (...) que, apesar de aparentemente lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas”. Os critérios de rateio, usados para distribuir os custos indiretos entre os produtos e serviços, nem sempre são objetivos e podem distorcer os resultados prejudicando alguns produtos e serviços em benefício de outros.

2.3.2 Custeio RKW

O método RKW (abreviação de *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*), segundo Martins (2003, p. 220), “consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos”.

De acordo com Bornia (2009), a característica principal deste método é a divisão da empresa em centros de custo.

Os centros são determinados considerando-se o organograma (cada setor da empresa pode ser um centro de custo), a localização (quando partes da empresa encontram-se em localidades diferentes, cada local pode ser um centro), as responsabilidades (cada gerente pode ter sob sua responsabilidade um centro de custos) e a homogeneidade (BORNIA, 2009, p. 89).

Várias podem ser as classificações dos centros de custos, no entanto, segundo Ferreira J. (2007, p. 272), de acordo com a função, os centros de custo podem ser classificados em:

- **Vendas:** custos relacionados às vendas da empresa;
- **Produtivos:** custos ligados diretamente à produção;

- **Auxiliares:** custos que dão suporte ao processo produtivo;
- **Administrativos:** custos que prestam serviços à empresa.

Os procedimentos do método RKW, de acordo com Bornia (2009, p. 91), podem ser sintetizados em cinco etapas:

1. Separação dos gastos em itens;
2. Divisão da empresa em centros de custos;
3. Identificação dos gastos com os centros;
4. Distribuição dos gastos dos centros indiretos até os diretos;
5. Distribuição dos gastos dos centros diretos aos produtos.

Nos centros de custos são acumulados os gastos que serão rateados, ou melhor, distribuídos aos produtos e serviços. Para facilitar a apropriação dos custos indiretos e despesas aos produtos e serviços, deve-se elaborar um mapa identificando os centros de custos conforme o modelo apresentado na Figura 4.

Itens de Custo	Valor	Bases de Rateio	Centros indiretos		Centros diretos	
			Centros administrativos	Centros Auxiliares	Centros Produtivos	Centros de vendas
		Subtotal				
			Subtotal			
				Total		

Figura 4: Matriz de custo do RKW
Fonte: adaptado de Ferreira J. (2007, p. 273).

Apesar de conter arbitrariedades em virtude dos rateios dos gastos indiretos aos produtos e serviços, na opinião de Ferreira J. (2007, p. 272) os dados gerados pelo método RKW, “são utilizados tanto para fixação de preços quanto para informações gerenciais”, pois

na sua concepção, ao final do processo, “o método chega no custo de comprar, produzir e vender”.

2.3.3 Custeio variável

O custeio variável, de acordo com Zucchi (1992, p. 114), “é aquele que inclui na apuração só os gastos que variam em função da produção ou das vendas. Considera-se como custo de produção além dos custos variáveis, também as despesas que se alteram em função das vendas”.

Em comparação com o custeio por absorção, o sistema de custeio variável antecipa a apropriação dos custos fixos ao resultado. Os resultados acumulados, porém, são iguais nos dois métodos. No custeio por absorção, todos os custos fixos são apropriados ao resultado dentro dos custos de produtos vendidos, enquanto, no custeio variável, os custos fixos são integralmente apropriados como se fossem despesas operacionais (FERREIRA, R., 2007, p. 84).

De acordo com Ferreira, J. (2007, p. 167), o emprego do critério de custeio variável “elimina o inconveniente de se utilizarem bases de rateio subjetivas para apropriar custos fixos aos produtos, considerando-os, apenas, como custos do exercício”. O custeio variável pode ser apresentado como mostra a Figura 5.

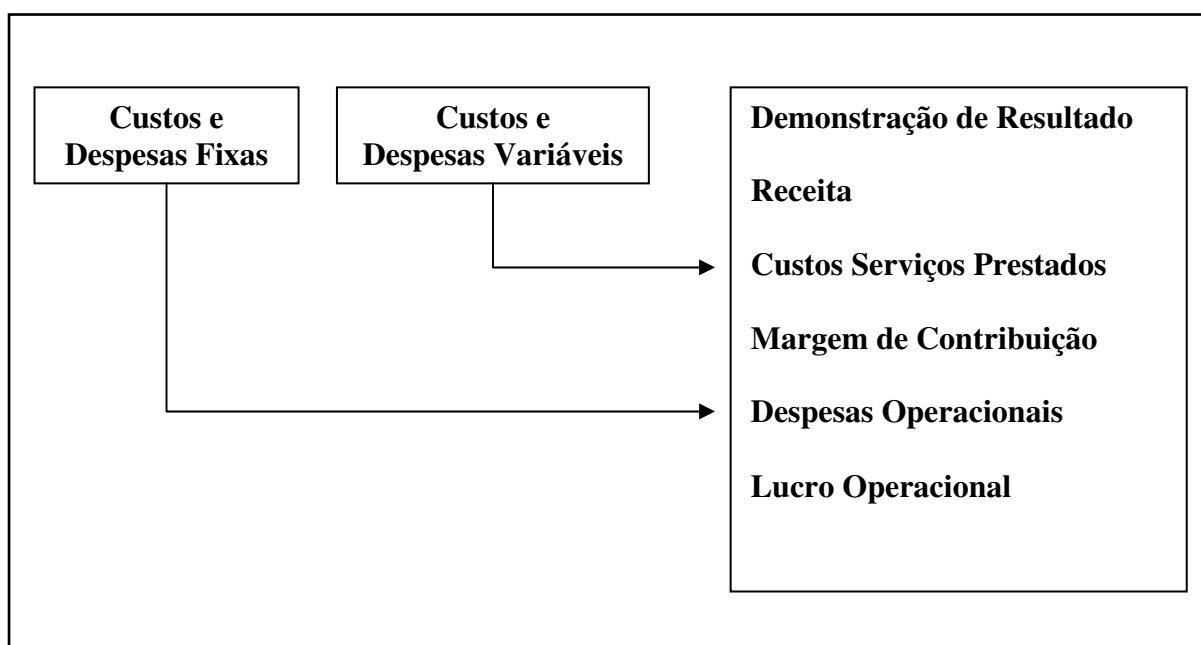


Figura 5: Esquema do custeio variável
Fonte: adaptado de Martins (2003).

Na opinião de Ferreira, J. (2007, p. 167), o método de custeio variável “não chega a um valor do custo do produto, mas determina a contribuição que cada produto traz à empresa”, para tanto é realizado da seguinte forma:

- Separa os custos incorridos pela empresa em fixos e variáveis;
- Aloca os custos variáveis aos respectivos produtos;
- Calcula a margem de contribuição total dos produtos (receita dos produtos menos os custos variáveis);
- Subtrai os custos fixos da margem de contribuição total da empresa (somatório das margens de contribuição dos produtos), chegando, então, ao lucro da empresa.

A margem de contribuição representa um dos mais importantes conceitos em gestão de custos. Corresponde à folga das receitas sobre os gastos variáveis, sejam custos ou despesas. (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006, p. 182).

De acordo com Ferreira, J. (2007, p. 170), algumas decisões podem ser facilitadas mediante a análise da margem de contribuição como:

- Decidir que produtos devem merecer maior esforço de venda;
- Auxiliar os administradores a decidir se um segmento produtivo deve ser abandonado ou não;
- Unidades a serem vendidas para atingir os lucros desejados;
- Os preços máximos são estabelecidos pela demanda do consumidor enquanto que os preços mínimos, a curto prazo, pelos custos variáveis de produzir e vender.

Outro instrumento importante que muitas vezes é utilizado pelas empresas que adotam o método de custeio variável é o ponto de equilíbrio. Segundo Bruni (2008, p. 84), “o ponto de equilíbrio apresenta o volume de vendas ou faturamento que determinado empreendimento precisa obter para cobrir todos os seus gastos”.

O ponto de equilíbrio em unidades é calculado pela soma dos custos e despesas fixas totais divididas pela margem de contribuição unitária.

Conforme Zucchi (1992, p. 149), há dois índices que decorrem do ponto de equilíbrio e que são importantes para análise:

Margem de segurança: é o índice que relaciona a quantidade vendida real ao ponto de equilíbrio. Esse índice estabelece uma medida entre a situação atual e aquela em que a empresa deixa de ter lucro, ou seja, o ponto de equilíbrio. A margem de segurança é dada por: $(\text{Venda atual} - \text{Venda no ponto de equilíbrio}) \div \text{Venda atual}$.

Grau de alavancagem operacional: também é uma relação entre dois pontos; a situação atual de vendas com o respectivo lucro e a situação desejada de vendas com o respectivo lucro. Esse índice fornece o percentual de aumento do lucro em função do acréscimo de vendas. O percentual de aumento do lucro é obtido por $(\text{Lucro estimado} - \text{Lucro atual}) \div \text{Lucro atual}$.

As vantagens do custeio variável segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 130):

- a) Elimina as variações nos resultados oriundos da quantidade produzida e vendida, uma vez que o lucro líquido não é afetado por variações nos inventários;
- b) Facilidade de obtenção da margem de contribuição por tipo de produto elaborado;
- c) Maximização da margem de contribuição em valores totais mediante a visualização dos produtos com maior margem de contribuição unitária;
- d) É uma ferramenta adequada para a tomada de decisão, pois só considera como custo do produto os elementos variáveis;
- e) Facilita aos gerentes industriais o entendimento do processo de custeio dos produtos, pois os custos variáveis são, geralmente, de sua responsabilidade;
- f) O custeamento variável proporciona maior clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisão;
- g) Oferece condições para os gerentes avaliarem o seu próprio desempenho de forma mais significativa, uma vez que eles só podem ser responsabilizados

pelos custos variáveis (controláveis) e não por aqueles contratados pela alta direção, como os custos fixos.

De acordo com Ferreira J. (2007, p. 184), “as desvantagens desse método decorrem de sua aplicação em empresas nas quais os custos variáveis representam uma pequena parcela do custo de produção do produto e os custos fixos grande parcela”. Como outras desvantagens, conforme Leone (2000, p. 341) pode-se considerar:

- Os resultados do custeio variável não devem substituir, em algumas decisões, as informações decorrentes de outros critérios;
- As informações do custeio variável são bem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance no tempo;
- Os resultados do custeio variável não são aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo.

2.3.4 Custeio baseado em atividades

O custeio baseado em atividades, conhecido como ABC, segundo Martins (2003, p. 87), “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

De acordo com Nakagawa (1994, p. 39), no método de custeio baseado em atividades, “assume-se como pressuposto, que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica”.

O critério do custeamento baseado em atividades não trata a classificação das despesas e custos indiretos em variáveis e fixos. Todos os custos e despesas serão alocados às atividades e, por meio destas, aos produtos e serviços. Nesse caso, o critério ABC adota plenamente a filosofia do custeio por absorção (LEONE, 2000, p.264).

O método ABC efetua uma análise de processos, demonstrando a relação entre recursos consumidos, atividades executadas e os objetos de custo, que podem ser produtos ou serviços.

Na Figura 6 pode-se observar o princípio básico do custeio por atividades.

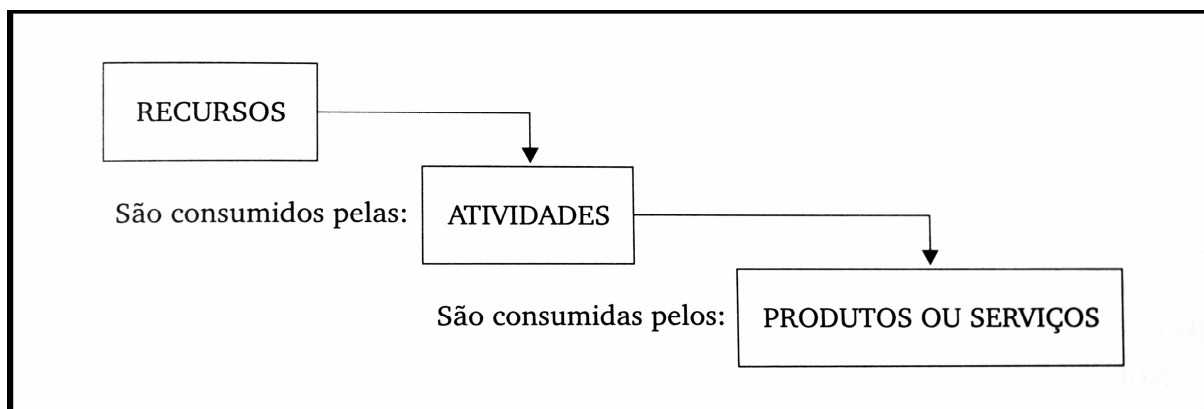


Figura 6: Princípios fundamentais do ABC
 Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 154).

O custeio por atividades está baseado no princípio de que as atividades consomem recursos enquanto que os produtos e serviços ou outros objetivos de custo, consomem atividades cuja principal função, conforme Brimson (1996, p. 27), “é converter recursos (material, mão-de-obra e tecnologia) em produtos/serviços”.

Bornia (2009, p. 114), propõe quatro etapas para o cálculo dos custos dos produtos pelo custeio ABC:

1. Mapeamento das atividades;
2. Distribuição dos custos às atividades;
3. Distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas;
4. Distribuição dos custos dos produtos.

A primeira etapa do custeio ABC é identificar as atividades em cada departamento da empresa. Depois de identificar as atividades, atribui-se os custos de cada departamento às atividades por apropriação direta e por meio de direcionadores de custos.

Uma vez apropriados os custos às atividades, a relação entre as atividades e os produtos é definida por intermédio de direcionadores de atividades. O direcionador de um custo é aquilo que gera o custo, ou seja, o fator que determina a ocorrência de uma atividade. O direcionador de atividades identifica o modo como os produtos estão relacionados às atividades e é utilizado para a alocação dos custos das atividades aos produtos (FERREIRA, R., 2007, p. 127).

Na figura 7, pode-se observar a distribuição dos direcionadores de custos por meio dos direcionadores de recursos e direcionadores de atividades.

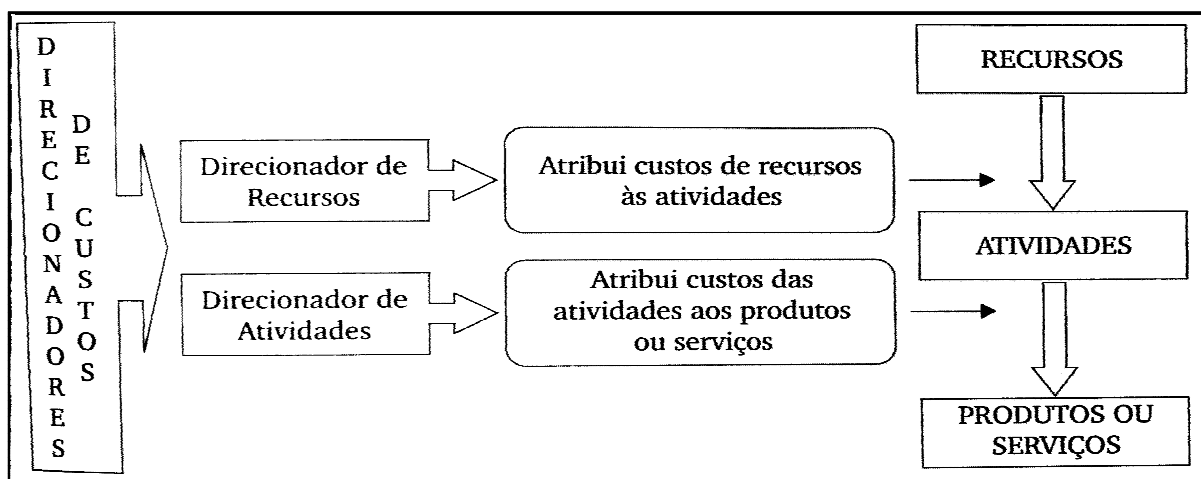


Figura 7: Esquema do custeio por atividades.
Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 154).

Schier (2006, p. 109), atribui o método a uma técnica de controle e alocação de custos que permite:

- Identificar os processos e as atividades existentes nos setores produtivos, auxiliares ou administrativos de uma organização, qualquer que seja sua finalidade (prestação de serviços, industrial, instituição financeira etc.)
- Identificar, analisar e controlar os custos envolvidos nos processos e atividades;
- Atribuir os custos aos produtos, tendo como parâmetro a utilização dos geradores de custos.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo é composto por duas seções. Inicia-se com a apresentação da empresa objeto de estudo. Na segunda seção é proposto um método de custeio para a empresa e a discussão sobre a aplicação do método proposto neste trabalho.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa de nome fictício ADMISTA Ltda. presta serviços de administração de condomínios e mão-de-obra especializada (portaria, zeladoria, jardinagem e limpeza) a estabelecimentos comerciais, condomínios, empresas, prédios, clubes, entre outros estabelecimentos.

A empresa foi constituída em 2001, e se encontra localizada em um município do Sul do Estado de Santa Catarina em um imóvel alugado de aproximadamente 80m². No imóvel alugado funciona a parte administrativa da empresa, bem como o setor de serviços de administração de condomínios. Todos os demais serviços são prestados no estabelecimento do tomador do serviço.

Atualmente a empresa conta com um quadro funcional de 52 colaboradores, distribuídos entre a área administrativa e operacional da empresa, como mostra a Figura 8.

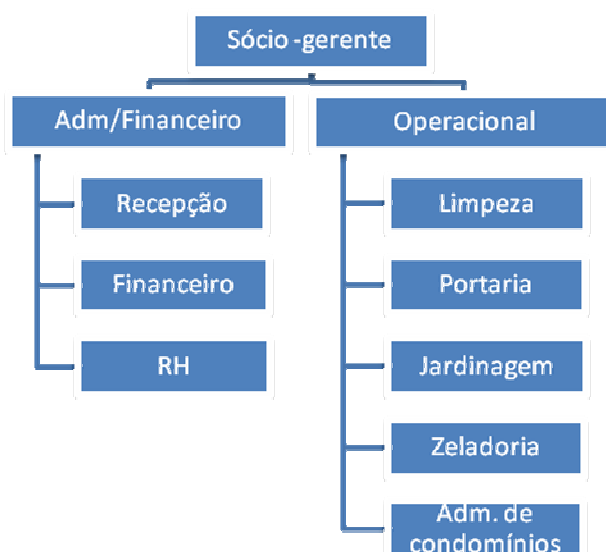


Figura 8: Organograma da empresa
Fonte: elaborado pela autora

O sócio-gerente é o responsável pela tomada de decisões administrativas e financeiras, como também é responsável pela negociação e contratação de serviços a serem prestados pela empresa. Para instruir os funcionários que executam os contratos de serviços da empresa a respeito dos melhores métodos aplicados para cada serviço, a empresa conta com dois supervisores que realizam vistorias dos serviços, além de transportar equipamentos e materiais quando necessário para realização dos serviços.

3.1.1 Identificação dos serviços

A empresa oferece ao mercado local cinco tipos de serviços que serão objetos de custo para aplicação do método proposto neste trabalho.

- **Administração de condomínios:** consistem na emissão de boletos de cobrança aos condôminos, controle e cobrança administrativa dos inadimplentes, elaboração de edital de convocação de assembleias (submetidos à aprovação do síndico), controle de leitura do consumo de gás e água, processamento contábil das receitas e despesas, demonstrativo financeiro (balancete mensal) e elaboração e registro de atas. Cada unidade deste serviço corresponde a uma área de propriedade individual nos condomínios administrados. É o único serviço realizado dentro do estabelecimento da empresa.
- **Limpeza:** cada serviço de limpeza, realizado na dependência do contratante, possui duração de quatro horas e para tanto a empresa fornece todo o material de consumo (material de limpeza) e equipamentos necessários.
- **Portaria:** os serviços de portaria fornecidos pela empresa limitam-se ao controle de acesso de pessoas que transitam no estabelecimento do contratante. Os serviços de portaria podem ser diurnos e noturnos (12 horas diárias), no entanto, nos contratos firmados podem conter os dois turnos de serviços totalizando 24 horas diárias.
- **Jardinagem:** consiste no plantio, corte e manutenção periódica de grama e plantas, com aplicação de produtos para seu fortalecimento e irrigação. A empresa ADMISTA disponibiliza um funcionário no período de um mês, para a execução de cada contrato

do serviço de jardinagem. O contratante do serviço fornece os materiais utilizados na prestação do serviço, exceto para manuseio dos equipamentos de jardinagem.

- **Zeladoria:** na prestação de serviço de zeladoria são executados serviços de manutenção geral como serviço de limpeza, conservação, jardinagem, limpeza de piscinas, saunas, pequenos reparos na parte elétrica, hidráulica entre outros serviços. A empresa ADMISTA disponibiliza um funcionário para a execução de cada contrato mensal do serviço de zeladoria. Assim como o serviço de jardinagem, o contratante do serviço de zeladoria fornece o material de consumo, exceto os materiais necessários para manuseio dos equipamentos de jardinagem.

3.1.2 Levantamento dos gastos da empresa

Os gastos da empresa, apresentados no trabalho, referem-se a média do primeiro semestre de 2009 e são classificados em conformidade com sua natureza de custos e despesas.

3.1.2.1 Custos diretos variáveis

Os gastos da empresa que podem ser relacionados com cada unidade de serviço prestado são compostos unicamente por determinados materiais consumidos nos serviços de limpeza, identificados no Quadro 1.

Materiais	Unidade	Preço médio unitário	Quantidades por unidade*	Custo unitário
Limpa vidros	L	R\$ 1,10	0,50	R\$ 0,55
Detergente	L	R\$ 1,00	0,20	R\$ 0,20
Cloro	L	R\$ 0,83	0,50	R\$ 0,42
Desinfetante	L	R\$ 0,80	1,00	R\$ 0,80
Custo total unitário				R\$ 1,97

*Quantidades consumidas em cada serviço de limpeza com duração de quatro horas.

Quadro 1: Custo direto variável dos materiais consumidos nos serviços de limpeza.

Fonte: elaborado pela autora.

3.1.2.2 Custos diretos fixos

Os custos diretos fixos da empresa são compostos por:

- Mão-de-obra empregada nos serviços;
- Materiais não identificados a cada unidade produzida do serviço de limpeza;
- Depreciação dos bens utilizados nos serviços;
- Telefone e material de expediente consumido no serviço de administração de condomínio;
- Materiais consumidos pela utilização dos equipamentos de jardinagem.

O Quadro 2 traz o custo direto fixo mensal da empresa ADMISTA.

Itens	R\$ média mensal
Mão-de-obra empregada nos serviços	43.343,50
Materiais de limpeza	238,50
Depreciação dos bens utilizados nos serviços	313,21
Telefone	85,00
Material de expediente	147,00
Materiais de jardinagem	754,46
Total	44.881,67

Quadro 2: Custos diretos fixos
Fonte: elaborado pela autora.

Compõem os custos diretos fixos com a mão-de-obra empregada nos serviços, todo salário, encargos sociais e trabalhistas e benefícios concedidos aos funcionários dos serviços de administração de condomínios, limpeza, portaria, jardinagem e zeladoria como mostra o Quadro 3.

Serviços	Adm. de condom.	Limpeza	Portaria		Jardinagem	Zeladoria	Total
			13 Porteiros Diurnos	06 Porteiros Noturnos			
Cargos	03 Aux. Adm.	10 Serventes			07 Jardineiros	07 Zeladores	
Salários	R\$ 2.048,99	R\$ 5.319,97	R\$ 6.339,27	R\$ 2.925,82	R\$ 3.723,98	R\$ 4.171,98	R\$ 24.530,01
Insalubridade	R\$ -	R\$ 930,00	R\$ -	R\$ -	R\$ 651,00	R\$ 651,00	R\$ 2.232,00
Adicional noturno	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 512,02	R\$ -	R\$ -	R\$ 512,02
Adicional 30 hs	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.056,55	R\$ 487,64	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.544,19
Acúmulo de função	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 834,40	R\$ 834,40
Encargos e provisões	R\$ 894,44	R\$ 2.728,29	R\$ 3.228,48	R\$ 1.713,58	R\$ 1.909,80	R\$ 2.469,60	R\$ 12.944,19
EPI*	R\$ -	R\$ 55,18	R\$ -	R\$ -	R\$ 39,62	R\$ 39,62	R\$ 134,42
Uniformes	R\$ -	R\$ 153,40	R\$ 63,83	R\$ 29,46	R\$ 77,00	R\$ 77,00	R\$ 400,69
Seguro de Vida	R\$ 13,80	R\$ 46,00	R\$ 59,80	R\$ 27,60	R\$ 32,20	R\$ 32,20	R\$ 211,60
Total	R\$ 2.957,23	R\$ 9.232,84	R\$ 10.747,92	R\$ 5.696,11	R\$ 6.433,60	R\$ 8.275,80	R\$ 43.343,50

*Os equipamentos de proteção individual são compostos por protetores auriculares, luvas, máscara, óculos de segurança e botas sete léguas.

Quadro 3: Custos diretos fixos da mão-de-obra empregada nos serviços.

Fonte: elaborado pela autora a partir de dados coletados

O Quadro 4 traz o consumo mensal fixo dos materiais de limpeza fornecidos pela empresa ADMISTA para a realização do serviço de limpeza.

Materiais	Preço médio unitário	Vida útil	Custo unitário mensal	Quantidade média/mês	Custo mensal
Esponja	R\$ 1,10	1 mês	R\$ 1,10	40	R\$ 44,00
Escova	R\$ 0,80	1 mês	R\$ 0,80	40	R\$ 32,00
Vassoura	R\$ 4,50	1 mês	R\$ 4,50	10	R\$ 45,00
Rodo	R\$ 6,00	1 mês	R\$ 6,00	10	R\$ 60,00
Balde	R\$ 3,50	2 mês	R\$ 1,75	10	R\$ 17,50
Pano de limpeza	R\$ 1,00	1 mês	R\$ 1,00	40	R\$ 40,00
Total					R\$ 238,50

Quadro 4: Custos diretos fixos dos materiais consumidos nos serviços de limpeza

Fonte: elaborado pela autora a partir de dados coletados

No Quadro 5 pode-se observar o custo direto fixo mensal com a depreciação dos bens utilizados nos serviços.

Discriminação	Valor de mercado	Valor residual	Quant.	Valor a depreciar	Vida útil	Depreciação mensal	Consumo pelos serviços
Impressora Laser	R\$ 469,00	-	1	R\$ 469,00	2 anos	R\$ 19,54	100% p/ Adm. de condomínios
Microcomputador	R\$ 649,00	-	3	R\$ 1.947,00	2 anos	R\$ 81,13	100% p/ Adm. de condomínios
Mesa de Trabalho	R\$ 100,00	-	4	R\$ 400,00	3 anos	R\$ 16,67	100% p/ Adm. de condomínios
Cadeiras estofadas	R\$ 70,00	-	3	R\$ 210,00	3 anos	R\$ 5,83	100% Adm. de condomínios
Armário	R\$ 120,00	-	3	R\$ 360,00	3 anos	R\$ 10,00	100% Adm. de condomínios
Fichário c/ 4 gavetas	R\$ 150,00	-	3	R\$ 450,00	3 anos	R\$ 12,50	100% Adm. De condomínios
Jato d'água profissional	R\$ 529,00	-	2	R\$ 1.058,00	2 anos	R\$ 44,08	70% Limpeza 30% Zeladoria
Jato d'água	R\$ 215,00	-	1	R\$ 215,00	2 anos	R\$ 8,96	70% Limpeza 30% Zeladoria
Enceradeira industrial	R\$ 260,00	-	1	R\$ 260,00	2 anos	R\$ 10,83	70% Limpeza 30% Zeladoria
Aspirador de pó e líquidos	R\$ 269,00	-	2	R\$ 538,00	2 anos	R\$ 22,42	70% Limpeza 30% Zeladoria
Roçadeira	R\$ 595,00	-	2	R\$ 1.190,00	2 anos	R\$ 49,58	60% Jardinagem 40% Zeladoria
Cortador de grama carrinho	R\$ 380,00	-	2	R\$ 760,00	2 anos	R\$ 31,67	60% Jardinagem 40% Zeladoria
Depreciação mensal						R\$ 313,21	

Quadro 5: Custos diretos fixos com depreciação dos bens utilizados nos serviços.

Fonte: elaborado pela autora a partir de dados coletados

As taxas de consumo nos serviços, evidenciado no Quadro 5, são obtidos a partir da divisão entre as horas de utilização de cada bem nos serviços pelas horas totais disponíveis para utilização. A partir da taxa de consumo dos bens nos serviços, pode-se obter o custo mensal da depreciação em cada serviço como mostra o Quadro 6.

Discriminação	Administração de condomínios	Limpeza	Portaria	Jardinagem	Zeladoria	Depreciação Mensal
Impressora Laser	R\$ 19,54	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 19,54
Microcomputador	R\$ 81,13	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 81,13
Mesa de Trabalho	R\$ 16,67	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 16,67
Cadeiras estofadas	R\$ 5,83	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 5,83
Armário	R\$ 10,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 10,00
Fichário c/ 4 gavetas	R\$ 12,50	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 12,50
Jato d'água profissional	R\$ -	R\$ 30,86	R\$ -	R\$ -	R\$ 13,23	R\$ 44,09
Jato d'água	R\$ -	R\$ 6,27	R\$ -	R\$ -	R\$ 2,69	R\$ 8,96
Enceradeira industrial	R\$ -	R\$ 7,58	R\$ -	R\$ -	R\$ 3,25	R\$ 10,83
Aspirador de pó e líquidos	R\$ -	R\$ 15,69	R\$ -	R\$ -	R\$ 6,73	R\$ 22,42
Roçadeira	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 29,75	R\$ 19,83	R\$ 49,58
Cortador de grama carrinho	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 19,00	R\$ 12,67	R\$ 31,67
Total	R\$ 142,89	R\$ 60,40	R\$ -	R\$ 48,75	R\$ 58,40	R\$ 313,21

Quadro 6: Custos diretos fixos da depreciação de cada serviço.

Fonte: elaborado pela autora a partir de dados coletados

Os materiais utilizados nos equipamentos de jardinagem necessários aos serviços de jardinagem e zeladoria são consumidos de acordo com a utilização dos equipamentos nos serviços. O Quadro 7 possui a composição e a quantidade média mensal consumida dos materiais de jardinagem para a execução dos serviços de jardinagem e zeladoria.

Materiais de jardinagem	Unidade	Custo médio unitário	Jardinagem		Zeladoria	
			Quantidade Média/mês	Custo Mensal	Quantidade Média/mês	Custo Mensal
Fio Nylon	3m	R\$ 0,50	185	R\$ 92,50	123	R\$ 61,50
Gasolina	1L	R\$ 2,49	92	R\$ 229,08	62	R\$ 154,38
Óleo 4 tempos	200ml	R\$ 7,00	19	R\$ 133,00	12	R\$ 84,00
Total			-	R\$ 454,58	-	R\$ 299,88

Quadro 7: Custos diretos fixos com materiais de jardinagem

Fonte: elaborado pela autora a partir de dados coletados

3.1.2.3 Custos indiretos e despesas fixas

No Quadro 8 estão relacionados os custos indiretos e despesas fixas da empresa ADMISTA.

Itens	R\$ média mensal
Mão-de-obra indireta*	7.317,28
Depreciação*	226,15
Energia Elétrica	130,00
Telefone	290,26
Internet	120,00
Materiais de expediente	99,10
Aluguel/IPTU/Condomínio	932,00
Combustíveis e lubrificantes	636,00
Honorários contábeis	185,00
Total	9.935,79

*Quadros 9 e 10.

Quadro 8: Custos indiretos e despesas fixas mensais

Fonte: elaborado pela autora a partir de dados coletados

Compõem os custos indiretos e as despesas fixas com a mão-de-obra os salários, encargos sociais e benefícios concedidos aos supervisores e funcionários administrativos, bem como a remuneração dos sócios e os encargos sociais. No Quadro 9 estão evidenciados os custos indiretos e despesas fixas com a mão-de-obra.

Cargos	Salários e ordenados	Encargos sociais e trabalhistas	Seguro de vida	Custo mensal
1 Colaborador A	R\$ 1.350,00	R\$ 270,00	-	R\$ 1.620,00
2 Colaboradores B	R\$ 1.600,00	R\$ 698,44	R\$ 9,20	R\$ 2.531,64
1 Colaborador C	R\$ 1.000,00	R\$ 436,53	R\$ 4,60	R\$ 1.580,63
1 Colaborador D	R\$ 850,00	R\$ 371,05	R\$ 4,60	R\$ 1.344,15
1 Colaborador E	R\$ 500,00	R\$ 218,26	R\$ 4,60	R\$ 792,36
Total	R\$ 5.300,00	R\$ 1.994,28	R\$ 23,00	R\$ 7.317,28

Quadro 9: Custos indiretos e despesas fixas com a mão-de-obra

Fonte: elaborado pela autora a partir de dados coletados

Os gastos fixos com depreciação são compostos pela depreciação dos bens utilizados nas atividades administrativas. No Quadro 10 pode-se observar a composição dos gastos fixos com depreciação.

Discriminação	Valor de mercado	Valor residual	Quant.	Valor a depreciar	Vida útil	Depreciação mensal
Notebook	R\$ 1.200,00	-	1	R\$ 1.200,00	2 anos	R\$ 50,00
Impressora	R\$ 149,00	-	2	R\$ 298,00	2 anos	R\$ 12,42
Microcomputador	R\$ 649,00	-	3	R\$ 1.947,00	2 anos	R\$ 81,13
Central telefônica	R\$ 179,00	-	1	R\$ 179,00	3 anos	R\$ 4,97
Cofre	R\$ 265,00	-	1	R\$ 265,00	3 anos	R\$ 7,36
Refrigerador de água 20lts	R\$ 130,00	-	1	R\$ 130,00	3 anos	R\$ 3,61
Cartão ponto digital	R\$ 390,00	-	1	R\$ 390,00	3 anos	R\$ 10,83
Mesa de trabalho	R\$ 100,00	-	5	R\$ 500,00	3 anos	R\$ 13,89
Cadeiras estofadas	R\$ 70,00	-	10	R\$ 700,00	3 anos	R\$ 19,44
Armário	R\$ 120,00	-	3	R\$ 360,00	3 anos	R\$ 10,00
Fichário c/ 4 gavetas	R\$ 150,00	-	3	R\$ 450,00	3 anos	R\$ 12,50
Total						R\$ 226,15

Quadro 10: Custos indiretos e despesas fixas com depreciação
Fonte: elaborado pela autora a partir de dados coletados

3.1.2.4 Deduções da receita

O lucro presumido é a forma de tributação da empresa para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Para a contribuição do Programa de Integração Social e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, a empresa está sujeita ao regime de incidência cumulativa enquanto que o percentual do imposto municipal, incidente sobre a prestação de serviços, corresponde a 3% das receitas auferidas pela empresa. O percentual total dos impostos e contribuições incidentes sobre a receita bruta da empresa está evidenciado no Quadro 11.

COFINS	3,00%
CSLL	2,88%
IR	4,80%
ISS	3,00%
PIS	0,65%
Total	14,33%

Quadro 11: Deduções da receita
Fonte: elaborado pela autora a partir de dados coletados

3.2. A PROPOSTA DE APURAÇÃO DE CUSTOS PARA A EMPRESA

Diante das definições apresentadas na fundamentação teórica acerca dos métodos de custeio por Absorção, Variável, ABC e RKW, nota-se que, de forma geral, os métodos estão associados ao processo de identificação e apropriação dos custos aos produtos e serviços, no entanto, a escolha de um dos métodos de custeio depende do tipo de informações de que os gestores da empresa necessitam, das características da empresa, da sua estrutura de custos e também da disponibilidade de dados.

Dessa forma, considerando as necessidades do gestor da empresa, objeto desta pesquisa, de informações de custos que orientem para a tomada de decisões e também em função das características das atividades executadas na empresa, onde os gastos indiretos fixos são pouco representativos, conforme discutido no item 2.2 do trabalho, optou-se pelo método RKW com departamentalização.

Inicialmente são determinados os centros de custos da empresa para acumulação dos custos indiretos e das despesas e para, em uma etapa seguinte, serem alocados aos serviços mediante critérios de rateio.

3.2.1 Divisão da empresa em centros de custos

O RKW foi empregado para alocar as despesas e os custos indiretos aos serviços e para atender a este objetivo, tendo em vista que não há, na empresa, centros de custos produtivos e de vendas, a empresa ADMISTA foi dividida em centros de custos administrativos e auxiliares, determinados de acordo com as funções, como mostra o Quadro 12.

Centros de custos			
Administrativos			Auxiliar
Gerência	Recursos Humanos	Financeiro	Supervisão

Quadro 12: Centros de custos
Fonte: elaborado pela autora

3.2.2 Alocação dos CIF e das despesas fixas aos centros de custos

Alguns custos indiretos e despesas da empresa podem ser diretamente identificados aos centros de custos, conforme evidenciado no Quadro 13.

CIF e despesas identificadas	Centros de custos				Total
	Gerência	Recursos Humanos	Financeiro	Supervisão	
Mão-de-obra indireta	R\$ 2.342,86	R\$ 1.441,13	R\$ 1.225,65	R\$ 2.307,64	R\$ 7.317,28
Depreciação	R\$ 85,63	R\$ 52,04	R\$ 54,78	R\$ 33,71	R\$ 226,16
Telefone	R\$ 102,22	R\$ 75,08	R\$ 72,96	R\$ 40,00	R\$ 290,26
Material de expediente	R\$ 13,45	R\$ 31,85	R\$ 53,80	R\$ -	R\$ 99,10
Outros gastos	R\$ 185,00	R\$ -	R\$ -	R\$ 636,00	R\$ 821,00
Total	R\$ 2.729,16	R\$ 1.600,10	R\$ 1.407,19	R\$ 3.017,35	R\$ 8.753,80

Quadro 13: Custos indiretos e despesas fixas identificadas aos centros de custos

Fonte: elaborado pela autora

Os demais custos indiretos e despesas fixas da empresa são distribuídos aos centros de custos mediante critérios de rateio indicados nos Quadros 14 e 15.

3.2.3 Alocação dos CIF e despesas fixas aos serviços

Os custos indiretos e despesas fixas da empresa são alocados aos serviços conforme o Quadro 15. Inicialmente, nos centros de custos propostos são acumulados os custos indiretos e as despesas identificadas com cada centro de custo. Posteriormente, os demais custos indiretos e despesas fixas são distribuídos aos centros de custos e aos serviços mediante critérios de rateios apresentados no Quadro 14.

Mapa auxiliar											
Bases de rateio	Centros de custos					Serviços					Total
	Gerência	Recursos Humanos	Financeiro	Supervisão	Adm. de condom.	Limpeza	Portaria	Jardinagem	Zeladoria		
1. Área ocupada (m²)	21	8	8	2	32	8	-	-	-	79	
2. Potência instalada (W)	730	350	350	350	1.400	-	-	-	-	3.180	
3. N. de computadores	1	1	1	1	3	-	-	-	-	7	
4. Média faturamento mensal	-	-	-	-	5.453	13.932	22.458	8.055	11.205	61.104	
5. N. de funcionários	-	-	-	-	3	10	19	7	7	46	
6. N. de contratos de serviços	-	-	-	-	37	44	9	7	7	104	
7. N. de vistorias	-	-	-	-	37	440	285	210	210	1.182	

Quadro 14: Mapa auxiliar

Fonte: elaborado pela autora

Matriz de custo											
Gastos indiretos fixos	Centros de custos					Serviços					Total
	Gerência	Recursos Humanos	Financeiro	Supervisão	Adm. de condom.	Limpeza	Portaria	Jardinagem	Zeladoria		
CIF e despesas identificadas	R\$ 2.729,16	R\$ 1.600,10	R\$ 1.407,19	R\$ 3.017,35	-	-	-	-	-	R\$ 8.753,80	
CIF e despesas comuns	R\$ 294,74	R\$ 125,83	R\$ 125,83	R\$ 55,04	R\$ 486,18	R\$ 94,38	-	-	-	R\$ 1.182,00	
Aluguel/IPTU/Condomínio	R\$ 247,75	R\$ 94,38	R\$ 94,38	R\$ 23,59	R\$ 377,52	R\$ 94,38	-	-	-	R\$ 932,00	
Energia Elétrica	R\$ 29,85	R\$ 14,31	R\$ 14,31	R\$ 14,31	R\$ 57,23	-	-	-	-	R\$ 130,00	
Internet	R\$ 17,14	R\$ 17,14	R\$ 17,14	R\$ 17,14	R\$ 51,43	-	-	-	-	R\$ 120,00	
Total	R\$ 3.024,60	R\$ 1.725,93	R\$ 1.533,02	R\$ 3.072,39	R\$ 486,18	R\$ 94,38	-	-	-	R\$ 9.936,50	
Rateio centros de custos	R\$ (3.024,60)	R\$ (1.725,93)	R\$ (1.533,02)	R\$ (3.072,39)	R\$ 1.830,20	R\$ 3.447,12	R\$ 1.848,10	R\$ 1.115,26	R\$ 1.115,26	R\$ -	
Gerência	R\$ (3.024,60)	-	-	-	R\$ 269,92	R\$ 689,62	R\$ 1.111,65	R\$ 398,77	R\$ 554,64	R\$ -	
Recursos Humanos	-	R\$ (1.725,93)	-	-	R\$ 112,56	R\$ 375,20	R\$ 712,88	R\$ 262,64	R\$ 262,64	R\$ -	
Financeiro	-	-	R\$ (1.533,02)	-	R\$ 545,40	R\$ 648,59	R\$ 132,67	R\$ 103,18	R\$ 103,18	R\$ -	
Supervisão	-	-	-	R\$ (3.072,39)	R\$ 96,17	R\$ 1.143,70	R\$ 740,80	R\$ 545,86	R\$ 545,86	R\$ -	
CIF e despesas	-	-	-	-	R\$ 1.510,23	R\$ 2.951,49	R\$ 2.698,00	R\$ 1.310,45	R\$ 1.466,32	R\$ 9.936,50	

Quadro 15: Matriz de custos

Fonte: elaborado pela autora

Conforme a matriz de custo evidenciada no Quadro 15, os serviços da empresa absorveram os custos indiretos e despesas fixas acumulados nos centros de custos propostos neste trabalho, mediante critérios de rateios no qual foram determinados em função das principais atividades executadas em cada centro de custo.

O centro de custo administrativo Gerência teve seus gastos alocados aos serviços mediante a média do faturamento mensal dos contratos de serviços enquanto que, para a distribuição dos gastos acumulados no centro de custo administrativo Recursos Humanos, utilizou-se o critério de rateio número de empregados, tendo em vista que as atividades deste centro estão voltadas principalmente para o gerenciamento de pessoal. O centro de custo Financeiro teve seus gastos distribuídos aos serviços mediante o número de contratos de serviços, uma vez que as atividades desenvolvidas neste centro variam em relação à quantidade de contratos firmados. No caso do centro de custo auxiliar Supervisão, cuja principal atividade está relacionada com o controle da qualidade dos serviços prestados, utilizou-se o critério de rateio número de vistorias realizadas.

3.2.3 Custo total dos serviços

O custo total unitário de cada serviço prestado pela empresa ADMISTA está evidenciado no Quadro 16.

Gastos	Serviços				
	Adm. de condom.	Limpeza	Portaria	Jardinagem	Zeladoria
Custos diretos fixos	R\$ 3.332,12	R\$ 9.531,74	R\$ 15.708,50	R\$ 6.936,93	R\$ 8.634,08
CIF e despesas fixas	R\$ 1.510,23	R\$ 2.951,49	R\$ 2.698,00	R\$ 1.310,45	R\$ 1.466,32
Total	R\$ 4.845,13	R\$ 12.483,23	R\$ 18.406,50	R\$ 8.247,38	R\$ 10.100,40
N.º propriedades administradas	700	-	-	-	-
Turno portaria (12hs)	-	-	285	-	-
Turno limpeza (4 hs)	-	440	-	-	-
Homem/mês	-	-	-	7	7
Custos e despesas fixas/unidade	R\$ 6,92	R\$ 28,37	R\$ 64,58	R\$ 1.178,20	R\$ 1.442,91
Custos variáveis	-	R\$ 1,97	-	-	-
Custo total unitário	R\$ 8,07	R\$ 30,34	R\$ 64,58	R\$ 1.178,20	R\$ 1.442,91
Adicional noturno*	-	-	R\$ 8,17	-	-

*Valor unitário referente adicional noturno e encargos sociais e trabalhistas incidentes sobre as horas noturnas em cada turno noturno do serviço de portaria.

Quadro 16: Custo total dos serviços

Fonte: elaborado pela autora a partir de dados coletados

O custo total unitário é obtido pela divisão entre o custo total fixo de cada serviço pelo número de unidades de serviços contratados acrescido do custo unitário variável de cada serviço.

No serviço de administração de condomínios o total de unidades de serviços contratados corresponde ao total de áreas de propriedades individuais dos condomínios administrados, enquanto a quantidade de serviços de limpeza e portaria leva em consideração o tempo de duração do serviço, que é de 4 horas para o serviço de limpeza e 12 horas para o serviço de portaria. No entanto, para obter o custo unitário referente a cada unidade de serviço noturno de portaria, basta acrescentar o valor unitário do adicional noturno evidenciado no Quadro 16.

O número de unidades de serviços de jardinagem e zeladoria, equivale ao número de funcionários, uma vez que, a empresa disponibiliza um funcionário/mês para executar cada unidade de serviço de jardinagem e zeladoria.

2.4 Resultado global da empresa

Considerando os custos diretos e os custos indiretos e despesas fixas distribuídos aos serviços, no Quadro 17 pode ser observado o lucro e a margem líquida de cada serviço, bem como o resultado mensal da empresa.

Demonstração de resultados						
Contas	Serviços					TOTAL
	Adm. de condom.	Limpeza	Portaria	Jardinagem	Zeladoria	
Receitas líquidas	5.452,90	13.931,85	22.458,39	8.055,71	11.205,64	61.104,49
(-) Custos diretos variáveis	-	(866,80)	-	-	-	(866,80)
(-) Custos diretos fixos	(3.334,90)	(9.531,74)	(16.444,03)	(6.936,93)	(8.634,08)	(44.881,68)
Mão-de-obra direta	(2.957,23)	(9.232,84)	(16.444,03)	(6.433,60)	(8.275,80)	(43.343,50)
Materiais	(147,00)	(238,50)	-	(454,58)	(299,88)	(1.139,96)
Depreciação	(145,67)	(60,40)	-	(48,75)	(58,40)	(313,21)
Telefone	(85,00)	-	-	-	-	(85,00)
(-) CIF e despesas fixas	(1.510,23)	(2.951,49)	(2.698,00)	(1.310,45)	(1.466,32)	(9.936,50)
(=) Resultado da empresa	607,77	581,82	3.316,36	(191,67)	1.105,24	5.419,51
(%) Margem líquida	11,15%	4,18%	14,77%	-2,38%	9,86%	8,87%

Quadro 17: Resultado global da empresa

Fonte: elaborado pela autora

Partindo do pressuposto de que pelo método RKW os serviços são responsáveis pelos custos e despesas incorridos pela empresa, a análise do resultado dos serviços é efetuada com base com o que cada um deve contribuir para absorver os gastos a eles associados. Dessa forma, após a distribuição dos custos indiretos e despesas fixas da empresa entre os serviços, a margem líquida dos serviços representa, em termos percentuais, a contribuição de cada um para o resultado global da empresa.

Como pode se observar, entre os serviços executados pela empresa, o serviço de portaria possui a maior margem líquida, seguido do serviço de administração de condomínios, zeladoria e limpeza. O serviço de jardinagem apresenta margem negativa. Nesse caso, o volume de vendas é insuficiente para superar o total dos gastos (diretos e indiretos) associados a este serviço.

A maior parte dos custos indiretos e despesas fixas atribuídos ao serviço de jardinagem provêm do centro de custo Supervisão seguido do centro de custo Gerência. Os valores atribuídos aos serviços de jardinagem do centro de custo Supervisão, representam a terceira maior parcela dos gastos distribuídos deste centro. Neste caso, foi proposto o critério de rateio número de vistorias para representar melhor os esforços dedicados a cada serviço.

Dos gastos acumulados no centro de custo Gerência, os serviços de jardinagem recebem a quarta maior parcela. Dentre as possíveis escolhas para selecionar um critério de rateio que representasse melhor os esforços dedicados a cada serviço, optou-se pelo critério de rateio média de faturamento mensal, tendo em vista que, o centro de custo desenvolve atividades para captação de recursos para a empresa.

Contudo, o método RKW com departamentalização dos custos indiretos e despesas fixas aos serviços mostra-se adequado à empresa uma vez que a empresa possui pouco custo variável e considerando que aproximadamente 81% dos gastos da empresa são compostos por custos diretos fixos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este capítulo apresenta as conclusões desta pesquisa bem como as recomendações para futuros trabalhos.

4.1. CONCLUSÕES

Este trabalho propôs a aplicação de um método de custeio para a apuração dos custos dos serviços de uma empresa de pequeno porte do ramo de administração de condomínio e fornecimento de mão-de-obra de limpeza, portaria, jardinagem e zeladoria, de forma a contribuir como ferramenta de análise para decisão.

Neste sentido, na revisão da literatura, foram identificadas as estruturas e as características dos principais métodos de custeio a fim de selecionar um método para ser empregado na empresa objeto deste estudo.

Após a revisão da literatura e após identificados os serviços executados pela empresa, objetos de custo desta pesquisa, bem como o levantamento da estrutura de custos e despesas da empresa, foi proposto o método RKW com departamentalização para alocação dos custos indiretos e despesas fixas aos serviços.

A aplicação do método RKW permitiu a divisão da empresa em quatro centros de custos (administrativos e auxiliares) a partir do qual, os custos indiretos e as despesas fixas da empresa foram acumulados e distribuídos aos serviços mediante critérios de rateio propostos neste trabalho. Para determinação das bases de rateio propostas neste trabalho, buscou-se a menos injusta para calcular os custos dos serviços de forma que melhor representasse os recursos utilizados pela empresa e assim permitir a apuração do resultado de cada serviço.

A partir da apuração do resultado da empresa realizou-se o cálculo e análise da margem líquida dos serviços, no qual foi constatado que o volume de vendas relativo aos serviços de jardinagem, não são suficientes para cobrir os gastos atribuídos a estes serviços.

Contudo, os resultados obtidos com o método proposto, propiciam a empresa, informações capazes de auxiliar em problemas relacionados ao preço de venda, isto é, em situações especiais, definir o preço mínimo dos serviços; a contribuição de cada serviço para o resultado da empresa; por meio dos centros de custos, a determinação dos gastos dos setores que compõem a empresa; em negociação com o cliente, estabelecer o limite de desconto

permitido, ou melhor, auxiliar no processo de escolha da melhor alternativa de preço a fim de recuperar os gastos incorridos para a execução dos serviços da empresa.

Por meio do estudo realizado pode-se constatar que o cálculo do custo dos serviços, pela utilização do método de custeio RKW, mostrou-se aplicável de utilização para a empresa, tendo em vista a simplicidade da aplicação que por sua vez favoreceu a análise dos resultados por serviços.

4.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

A presente pesquisa tratou do desenvolvimento de uma proposta de custeamento de serviços de administração de condomínio e serviços especializados de limpeza, portaria, jardinagem e zeladoria e para atender aos objetivos optou pelo método RKW com departamentalização dos custos indiretos e despesas fixas. Portanto, propõe para futuras pesquisas nesta área, a combinação do método de custeio RKW ou a utilização de outro método para definir um instrumento para avaliação da lucratividade dos contratos de serviços em empresas deste segmento.

Considerando que foi realizado neste trabalho o estudo de um único caso, recomenda-se a realização de estudos de casos em duas ou mais empresas deste segmento a fim de verificar a aplicabilidade do método proposto.

Propõe-se também, uma pesquisa em empresas de pequeno porte deste ramo de serviço, a fim de constatar a existência e predominância de um método de custeio.

REFERÊNCIAS

A CONTABILIDADE de custos nas empresas de prestação de serviços. *Boletim IOB – Pasta Temática Contábil e Balanços*, São Paulo, nº 33 e 34, agosto 2006.

ANDRADE, Maria M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ASSEF, Roberto. **Manual de gerência de preços**: do valor percebido pelo consumidor aos lucros da empresa. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos**: um enfoque para administração de empresas. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1978. 2v.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CARVALHO, Maria Cecília M. **Metodologia científica**: fundamentos e técnicas. 5 ed. Campinas: Papirus, 1995.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. **Coleta, Análise e Interpretação dos dados**. In: LONGARAY, André Andrade et al. *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2006. p. 117-144.

COSTA, Benny Kramer; ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. **Estratégia**: perspectivas e aplicações. São Paulo: Atlas, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1998.

DUBOIS, A; KULPA, L; SOUZA, E. L. **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. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FERREIRA, Ricardo José. **Contabilidade de custos**. 4. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.
- HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos, contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. 783 p.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**: Para o nível de Graduação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos**: planejamento, implantação e controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Dicionário de custos**. São Paulo: Atlas, 2004.
- LONGARAY, André Andrade; BEUREN, Ilse Maria. **Caracterização da Pesquisa em Contabilidade**. In: LONGARAY, André Andrade et al. *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2006. p. 21-45.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MEGLIORINI, Evandir. **Custos**: análise e gestão. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC, custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- PEREZ, J. H; OLIVEIRA, L. M; COSTA, R. G. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999.
- PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1991.
- RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais**. In: LONGARAY, André Andrade et al. *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.
- RODRIGUES, Auro de Jesus. **Metodologia científica**. São Paulo: Avercamp, 2006.
- RODRIGUES, Fabíola. **Um sistema de custos para uma empresa prestadora de serviços**: um estudo de caso da Vence Informática Ltda-Me. 2000. 45 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.
- SANTOS, Aldanei Terezinha dos. **Proposta de implantação do método de custeio ABC em uma empresa de prestação de serviço de terraplenagem**. 2006. 50 f. Monografia

(Graduação em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

SANTOS, Joel J. **Análise de Custos:** remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de custos.** Curitiba: Ibpex, 2006.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos:** uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2001.

ZUCCHI, Alberto Luiz. **Contabilidade de Custos:** uma introdução. São Paulo: Scipione, 1992.