

## Uma Proposta de Ferramenta de Custeio em Escritório Contábil

Joel de Jesus Macedo (UNINTER) [joelzmacedo@gmail.com](mailto:joelzmacedo@gmail.com)  
Priscila de Jesus Dellaqua (UNINTER) [pridellaqua@gmail.com](mailto:pridellaqua@gmail.com)  
Andressa Schmitt Nascimento Faria (UNINTER) [andressa\\_snf@yahoo.com.br](mailto:andressa_snf@yahoo.com.br)  
Ely Celia Corbari (UNINTER) [ely\\_celia@hotmail.com](mailto:ely_celia@hotmail.com)

### Resumo

Acredita-se que uma das principais dificuldades encontradas na administração dos escritórios contábeis refere-se ao gerenciamento dos custos, ou seja, saber quanto realmente custam os seus serviços prestados. Essa deficiência deve-se ao fato de que as empresas não possuem uma metodologia de custeio que evidencie de forma clara e objetiva a apropriação dos gastos. O objetivo do presente estudo é apresentar às empresas prestadoras de serviços contábeis uma proposta de apuração de custos por centro de custos. No que tange a metodologia empregada, quanto aos meios é um estudo de caso e quanto aos fins exploratória. O estudo foi aplicado a uma empresa prestadora de serviços contábil localizada na cidade de Curitiba – PR, e os dados analisados referem-se ao exercício de 2011. Os resultados encontrados no custeio por absorção tiveram por objetivo a departamentalização dos setores e dos custos da empresa, sendo possível identificar os custos diretos e indiretos aos departamentos, tendo uma visão de quanto cada setor realmente gasta para executar os serviços contratados. Independente da metodologia utilizada, este estudo demonstrou a importância da mensuração dos custos para as empresas prestadoras de serviços contábeis, pois assim elas poderão ter uma visão ampla dos gastos despendidos nas suas atividades.

**Palavras chave:** Metodologia de Custeio, Centro de Custos, Custos em Empresas de Serviços Contábeis.

## A Proposal for Tool Costing Accounting Office

### Abstract

It is believed that a major difficulty in the administration offices refers to the accounting management costs, or the cost actually know about their services. This deficiency should the companies do not have a costing methodology that evidences clearly and objectively the appropriation of expenditures. The aim of this study is to present the companies providing accounting services a proposed calculation of costs per cost center. Regarding the methodology, as the media is a case study and as for exploratory purposes. The study was applied to a company providing accounting services in the city of Curitiba - PR, and analyzed data refer to year 2011. The results in absorption costing aimed to departmentalization of sectors and company costs, making it possible to identify the direct and indirect costs to departments, having a vision of how each sector actually spend to perform the contracted services. Regardless of methodology, this study demonstrated the importance of measuring costs for financial service companies, as well they can take a broad view of the expenses spent on their activities.

**Key words:** Costing Methodology, Cost Center, Cost in Business Accounting Services.

## 1. Introdução

Na maioria dos países o setor de serviços tem se tornado fundamental no desenvolvimento econômico do país, pois são eles que viabilizam as atividades desenvolvidas pelos demais setores. Por meio desta crescente evolução, viu-se necessário criar ferramentas de controle que auxiliassem no desenvolvimento das empresas desse segmento.

Neste contexto, a Contabilidade tornou-se necessária para todas as empresas ao longo dos anos como ferramenta para os administradores nos seus processos de tomada de decisão, a fim de obter de uma forma mais clara e precisa os rendimentos financeiros das entidades. Inicialmente a contabilidade era vista como ciência quantitativa, a qual apresentava somente números e não era utilizada como ferramenta de controle gerencial de suporte para a tomada de decisões.

A utilização dos métodos de custeio, comparado entre os setores econômicos, é predominante nas empresas do segundo setor, no entanto, apesar de ser menos utilizada no terceiro setor, a sua aplicação não se limita a indústria. A sua utilização tem se demonstrado de grande valia na tomada de decisão nas empresas do ramo comercial e prestadoras de serviços. Martins (2010) afirma que no século XVIII a finalidade da contabilidade era tão somente auxiliar na mensuração dos estoques e verificar os resultados monetários.

Os serviços contábeis se enquadram nesses termos, apesar de serem prestadores de serviço, existe a necessidade de mensurar seus gastos a fim de verificar a rentabilidade econômico-financeira das suas atividades. Nos escritórios de contabilidade é trivial a realização e a apuração dos custos das atividades de seus clientes, entretanto, é comum negligenciarem a mensuração dos seus próprios custos incorridos no desenvolvimento das suas tarefas.

Essa negligência se dá em virtude das empresas não possuírem uma metodologia de custeio que demonstre de forma clara e objetiva o valor de cada atividade desempenhada. Na literatura contábil é amplamente discutido que o ponto chave para aplicação de uma metodologia de custeio é “identificar os gastos totais incorridos na realização das atividades da empresa”.

Apesar de a literatura abordar claramente o assunto a utilização da metodologia de custeio não é tão simples assim, pois em muitas situações a identificação dos custos não é facilmente visível. Nas empresas prestadoras de serviços, freqüentemente o custo é analisado da mesma forma que se aplica às empresas industriais. O problema na apuração de custo, analisando como se fosse para a indústria, decorre da inexistência de estoque para a prestadora de serviço. Nas indústrias calculam-se os custos de produção vinculados aos estoques. Na prestação de serviço, especificamente em um escritório contábil não há meios de comparar com produtos materiais, pois o que se deve levar em conta são os serviços prestados por meio da mão de obra específica aplicadas ao serviço.

Decorrente deste hiato entre o custo industrial e o custo para prestadora de serviços, muitas empresas praticam honorários de acordo com a estrutura do cliente, e não nos custos do serviço prestado. Esta prática pode distorcer o lucro da empresa. Acredita-se que os dispêndios das atividades deveriam ser padronizados para facilitar a alocação dos custos nas atividades desenvolvidas, e, conseqüentemente os preços negociados poderiam ser mais justos para ambas as partes.

Diante do exposto, a problemática deste estudo consiste na seguinte questão: Como apurar os custos dos serviços prestados para empresa de serviços contábeis? Logo, o objetivo deste trabalho é apresentar a sistemática para apuração de custos por centro de custos em empresas prestadoras de serviço contábil. O estudo foi realizado em uma empresa de prestação de

serviços contábeis no período compreendido de janeiro a dezembro de 2011. Quanto ao objeto o estudo restringe-se uma amostra de 45 clientes da empresa.

O desenvolvimento do estudo justifica-se pela ausência de ferramentas de custos em escritórios contábeis, os quais raramente utilizam de alguma metodologia de custeio, o pouco uso se dá falta de prática e/ou por não conhecerem uma metodologia adequada de custos para aplicar as suas atividades. No âmbito acadêmico torna-se importante tal estudo devido à falta de trabalhos que esclareçam à aplicação dos conceitos de custos e forma de aplicação às empresas prestadoras de serviço.

## 2. Referencial Teórico

### 2.1 Prestação de Serviços

Devido à prestação de serviços estar presentes em diversas áreas, pode-se verificar que não é apenas uma atividade marginal, ou seja, é uma atividade importante para a sociedade, pois gera e conseqüentemente é essencial para o crescimento da economia. Fitzsimmons e Fitzsimmons (2010, p.25) reforçam dizendo que “os serviços representam a força vital de transição rumo a uma economia globalizada”.

Segundo Mattos (2008, p. 30) as empresas prestadoras de serviços contábeis tiveram um processo de desenvolvimento constante, não nasceram prontas e tiveram grande influência das demais empresas do mesmo segmento, tendo que se adequar as exigências do mercado econômico. A área de atuação das empresas de serviços contábeis é bem abrangente, podendo atender empresas de diversos segmentos, sendo elas industriais, comerciais, prestadoras de serviço, agrícolas, entre outras. Algumas se especializam de acordo com os clientes que querem atender, outras realizam todos os serviços pertinentes à área contábil, como também realizam consultoria e assessoria para abrir a possibilidade de conquistar novos clientes.

### 2.2 Metodologia de Custeio

Quando se fala em metodologias de custeio remete-se a um conjunto de elementos que são estruturados a fim de atingir um objetivo. Dentro dos contextos contábeis os métodos de custeio são vistos como “rotinas, fluxos, formulários e as pessoas, tudo funcionando de forma ordenada e sistemática.” (DUBOIS, KULPA E SOUZA, 2009, p.107). Oliveira e Perez Junior (2007, p.113) argumentam que existem dois principais métodos de custeio para ser utilizado na apropriação dos custos na produção de bens e na prestação de serviços, sendo estes, custeio por absorção e custeio variável.

Zimmermann (2003) defende que o sistema de custeio por absorção é amplamente utilizado para avaliar os custos dos produtos fabricados ou serviços e trabalhos entregues em empresas de manufatura, bem como nos setores de serviços. O autor acredita que não há diferença substancial na absorção dos custos para produtos ou serviços, no entanto, ele argumenta que a absorção dos custos em serviço pode ser mais difícil que a indústria de não serviços.

Segundo Crepaldi (2011, p.82) na metodologia de custeio por absorção existe uma sequencia a ser considerada para apuração de custos. Em primeiro lugar é necessário separar gastos em custos do produto/serviço e despesas do período, para poder identificar o que é custo da atividade ou despesas gerais. A segunda etapa identifica aqueles custos diretos e os atribui ao produto/serviço e para os indiretos alocá-los aos centros de custos através de critérios de rateio. E, por fim, distribuir os custos indiretos dos centros de custos ao produto/serviço de acordo com a sua utilização.

Horngren *et al.* (2006, p.544) definem os custos comuns (indiretos) como "custos de exploração de uma instalação, atividade, ou como objeto de custo que é compartilhado por dois ou mais usuários". Para Mensah (2012, p.3) os custos indiretos podem ser conhecidos

como custos gerais e comuns, ou ainda, como sobrecarga. Para este autor as despesas gerais “custo indireto”, não podem ser cobradas diretamente das unidades produzidas, portanto, devem ser divididas equitativamente usando um critério inteligente das circunstâncias.

### **2.2.1 Centro de Custos**

Os centros de custos são unidades que dividem a empresa em segmentos, onde são alocados todos os custos relacionados à atividade produtiva que são incorridos no período. Podem ser chamados de departamentos e podem ser divididos em dois grupos: departamentos de produção/prestação de serviço e departamentos auxiliares. Mensah (2012, p.4) destaca que os custos comuns são normalmente alocados às divisões (departamentos ou centro de custos) nas organizações para avaliar o desempenho dos gestores de tais divisões. Drury e Shishini (2005) demonstraram que mais de 80% dos entrevistados alocavam os custos indiretos, para avaliação de desempenho dos departamentos. A principal razão para a alocação de custos indiretos era lembrar os gestores da importância que os custos exercem sobre os lucros.

### **2.3 Custos em empresas de serviços contábeis**

No que tange aos custos Silva (2006, p. 16) destaca que “há mais de uma década os empresários buscam métodos capazes de contribuir para determinar o valor a ser cobrado pelos serviços contábeis, mais sempre encontram muitas dificuldades”. O autor ainda elucida (2012, p. 9) que formar o preço dos serviços contábeis por meio de uma metodologia de custeio é algo abstrato no mercado devido à grande variedade dos serviços prestados pelos escritórios contábeis. Ele destaca também que apurar os custos de escritórios contábeis é de grande valia, pois é possível criar ferramentas que auxiliem nos controles gerenciais e financeiros das atividades desenvolvidas.

De acordo com Silva (2006, p.27) para que se possam quantificar os custos que deverão ser apropriados a cada cliente o ideal seria criar um sistema de controle de horas produtivas individuais. Desta forma, seria possível verificar o real tempo e custo gasto por cliente, assim evitaria critérios arbitrários de rateio para mensuração dos custos. Thomé (2001, p.105) acredita que o ideal, para os escritórios contábeis, seria calcular os seus custos porque assim os mesmos saberão ao menos se os honorários que estão sendo cobrados pelos serviços executados conseguem cobrir os gastos fixos. Além disso, também proporciona aos escritórios melhor controle de suas rotinas facilitando o gerenciamento.

## **3. Metodologia**

O presente estudo enquadra-se no método dedutivo, pois parte dos conceitos, mais abrangentes, expostos nos livros e artigos para atingir a finalidade do estudo que é apresentar uma sistemática de custeio para apuração dos custos dos serviços prestados por uma empresa do ramo contábil. Segundo Silva (2004 p. 24) o método dedutivo é aquele que “parte do geral para o particular”, ou seja, é um “raciocínio que apresenta verdades particulares contidas em verdades universais”.

Quanto os meios este trabalho adotou a metodologia de estudo de caso, pois parte do estudo de uma empresa prestadora de serviços contábeis mensurando seus custos e despesas para criar aplicar uma metodologia de custeio adequada a sua realidade e poder contribuir para as demais empresas do mesmo setor. Gil (2010 p.37) define este tipo de estudo como uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências biomédicas e sociais. Quanto aos fins esse trabalho utiliza-se da modalidade exploratória, que para Severino (2007 p. 123) “busca apenas levantar informações sobre um determinado objeto delimitando assim um campo de trabalho, mapeando as condições de manifestação desse objeto”.

O ponto de partida deste trabalho é delimitado por um escritório contábil situado no centro de Curitiba – PR que atende diversas empresas de vários ramos e diferentes portes, onde será extraída do universo de clientes uma amostra intencional de 45 empresas trabalhadas pelo departamento contábil para calcular os custos despendidos para cada uma, e verificar a sua rentabilidade perante os gastos já apresentados pelo escritório. Tal estudo poderá ser estendido aos demais clientes ou até mesmo aplicado às demais empresas do setor.

Para Beuren (2008, p. 126) a amostragem intencional o pesquisador precisa conhecer a população a ser estudada, e deve selecionar uma amostragem com os dados disponíveis e que sejam representativos no caso a ser estudado. Ainda de acordo com o autor citado no parágrafo anterior “a amostragem intencional sofre restrições semelhantes a outras técnicas seja representativa do universo, pois sempre necessita do conhecimento prévio de cada um dos elementos da população”.

As informações obtidas para este estudo serão por meio de coleta de dados documental onde os relatórios suportes serão fornecidos junto à empresa, bem como os cronogramas de atividades e os salários e ordenados foram calculados por meio de pesquisa de mercado e convenções coletivas das categorias, que para Marconi e Lakatos (2010 p. 157) a pesquisa documental tem como característica ser “restritos a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”.

Na análise foram verificados os custos apresentados por meio dos demonstrativos contábeis do escritório no período compreendido de janeiro a dezembro de 2011, cronograma de atividades com base nas horas trabalhadas por funcionário, e os salários e ordenados foram extraídos de convenções coletivas das classes bem como de pesquisas de mercado para aplicar uma metodologia de custeio que seja mais eficiente para a atividade exercida pelo escritório. As técnicas utilizadas para análise dos dados derivou do processo de interpretação da teoria aplicando na prática, onde para Gil (2010 p.113) a “interpretação dos dados, consiste, fundamentalmente, em estabelecer a ligação entre os resultados obtidos com os outros já conhecidos, quer sejam derivados de teorias, quer sejam de estudos realizados anteriormente”.

#### 4. Análise dos dados

Para executar todas as atividades da empresa, a mesma está estruturada por departamentos, nos quais atividades homogêneas são realizadas por homens e máquinas facilitando o trabalho, uma vez que cada setor é especializado em uma área com funcionários capacitados para as atividades, a figura abaixo apresenta a estrutura para que seus objetivos possam ser cumpridos.

##### 4.1. Apresentação dos dados

Tendo em vista que a empresa não possui uma sistemática de acumulação de custos, para iniciar o presente estudo o primeiro passo foi realizar um levantamento dos gastos efetuados pela empresa no exercício de 2011. Os dados, a seguir apresentados, foram coletados da Demonstração do Resultado (DR) da empresa e se referem ao exercício de 2011, ou seja, são dados acumulados de janeiro a dezembro de 2011.

Gastos do Exercício de 2011			
DESCRIÇÃO	VALOR R\$	DESCRIÇÃO	VALOR R\$
Salários E Ordenados	322.425,67	Revistas E Publicações	210,00
Pró – Labore	22.100,00	Lanches E Refeições	4.431,84
Horas Extras	488,27	Perdas Com Clientes	350,00
Estagiários	64.089,21	Despesas Legais	185,45
Férias	49.998,58	Gráfica E Impressões	1.110,00

13º Salário	29.277,29	Combustíveis E Lubrificantes	3.259,94
FGTS	30.819,72	Serviços/Informática	25.629,97
Rescisão	215,55	Despesa De Internet	30,00
Assistência Médica	26.087,29	Conduções	25,00
Despesas Trabalhistas	1.254,88	Uniformes	194,90
Bônus E Gratificações	1.592,49	Entregas E Despachos	217,39
PAT	53.767,89	Confraternização	3.501,45
Vale transporte	10.323,44	Despesas De Terceiros	-1.988,30
Aluguéis E Condomínios	30.000,00	Consultoria	15.102,98
Manutenção E Reparos	4.053,96	Segurança E Vigilância	1.179,68
Seguros	6.166,82	Treinamento	5.691,58
Energia Elétrica	7.894,89	Conservação E Limpeza	231,06
Telecomunicações	17.907,59	IPTU	1.516,77
Viagens E Estadias	735,89	Despesa De Depreciação	23.122,76
Material De Escritório	5.029,24	Bens De Pequeno Valor	2.451,90
Condomínio	36.286,57	Receitas Financeiras	36.451,55
Estacionamento	10.827,50	Descontos Obtidos	5.805,19
Limpeza E Copa	4.975,20	<b>Total</b>	<b>865.029,05</b>

Fonte: Dados da empresa (2011).

Tabela 1- Identificação dos gastos do exercício de 2011

Os dados apresentados na Tabela 2 são classificados pela empresa como despesas do período, a justificativa da empresa é que em face de dificuldade em diferenciar os gastos, (ou parcela destes) que fazem parte do processo de prestação de serviço contábil dos incorridos para administrar o negócio, todos são lançados como despesas do período.

#### 4.2 Classificação em Custos e Despesas

De posse dos dados, procedeu-se a separação dos gastos em custos e despesas. A separação foi realizada a partir da identificação dos gastos necessários para realizar a prestação de serviço contábil e os gastos necessários para administrar o negócio, considerados como despesas por não fazerem parte do processo produtivo. A Tabela 2 apresenta a separação dos gastos em custos e despesas.

DESCRIÇÃO	CUSTOS	DESPESAS	TOTAL	CRITÉRIO DE RATEIO	%	%
	R\$	R\$	R\$		Custos	Despesas
Salários e ordenados	294.252,79	28.172,88	322.425,67	Nº de func.por dpto	91%	9%
Pró – labore	17.680,00	4.420,00	22.100,00	Tempo trab.por dpto	80%	20%
Horas extras	488,27	0,00	488,27	Nº de func.por dpto	100%	0%
Estagiários	64.089,21	0,00	64.089,21	Estagiario por dpto	100%	0%
Férias	45.998,69	3.999,89	49.998,58	Nº de func.por dpto	92%	8%
13º salário	26.935,11	2.342,18	29.277,29	Nº de func.por dpto	92%	8%
FGTS	28.354,14	2.465,58	30.819,72	Nº de func.por dpto	92%	8%
Rescisão	0,00	215,55	215,55	Despesas administ.	0%	100%
Assistência médica	22.956,82	3.130,47	26.087,29	Nº de func.por dpto	88%	12%
Despesas trabalhistas	0,00	1.254,88	1.254,88	Despesas administ.	0%	100%
Bônus e gratificações	0,00	1.592,49	1.592,49	Despesas administ.	0%	100%
Pat	47.315,74	6.452,15	53.767,89	Nº de func.por dpto	88%	12%
Vale transporte	9.084,63	1.238,81	10.323,44	Nº de func.por dpto	88%	12%
Aluguéis e condomínios	26.407,19	3.592,81	30.000,00	Metrag.util. por dpto	88%	12%
Manutenção e reparos	3.568,46	485,50	4.053,96	Metrag.util. por dpto	88%	12%
Seguros	5.428,28	738,54	6.166,82	Metrag.util. por dpto	88%	12%
Energia elétrica	6.947,50	947,39	7.894,89	Nº de func.por dpto	88%	12%
Telecomunicações	15.758,68	2.148,91	17.907,59	Nº de func.por dpto	88%	12%
Viagens e estadias	0,00	735,89	735,89	Despesas administ.	0%	100%

Material de escritório	4.626,90	402,34	5.029,24	Est.de cons.por dpto	92%	8%
Condomínio	31.940,87	4.345,70	36.286,57	Metrag.util. por dpto	88%	12%
Estacionamento	10.827,50	0,00	10.827,50	Nº de func.por dpto	100%	0%
Limpeza e copa	4.379,37	595,83	4.975,20	Metrag.util. por dpto	88%	12%
Revistas e publicações	0,00	210,00	210,00	Despesas administ.	0%	100%
Lanches e refeições	0,00	4.431,84	4.431,84	Despesas administ.	0%	100%
Perdas com clientes	0,00	350,00	350,00	Despesas administ.	0%	100%
Despesas legais	0,00	185,45	185,45	Despesas administ.	0%	100%
Gráfica e impressões	0,00	1.110,00	1.110,00	Despesas administ.	0%	100%
Combust.e lubrificantes	3.259,94	0,00	3.259,94	Nº de func.por dpto	100%	0%
Serviços/informática	22.554,37	3.075,60	25.629,97	Nº de func.por dpto	88%	12%
Despesa de internet	0,00	30,00	30,00	Despesas administ.	0%	100%
Conduções	0,00	25,00	25,00	Despesas administ.	0%	100%
Uniformes	0,00	194,90	194,90	Funcionários adm.	0%	100%
Entregas e despachos	0,00	217,39	217,39	Despesas administ.	0%	100%
Confraternização	0,00	3.501,45	3.501,45	Despesas administ.	0%	100%
Despesas de terceiros	0,00	-1.988,30	-1.988,30	Despesas administ.	0%	100%
Consultoria	15.102,98	0,00	15.102,98	Gasto dpto de consul.	100%	0%
Segurança e vigilância	1.038,40	141,28	1.179,68	Metrag.util. por dpto	88%	12%
Treinamento	5.691,58	0,00	5.691,58	Gasto dpto de consul.	100%	0%
Conservação e limpeza	203,39	27,67	231,06	Metrag.util. por dpto	88%	12%
IPTU	1.335,12	181,65	1.516,77	Metrag.util. por dpto	88%	12%
Despesa de depreciação	20.348,03	2.774,73	23.122,76	Nº de func.por dpto	88%	12%
Bens de pequeno valor	0,00	2.451,90	2.451,90	Despesas administ.	0%	100%
Receitas financeiras	0,00	36.451,55	36.451,55	Despesas administ.	0%	100%
Descontos obtidos	0,00	5.805,19	5.805,19	Despesas administ.	0%	100%
<b>TOTAIS</b>	<b>736.573,96</b>	<b>128.455,09</b>	<b>865.029,05</b>		<b>85%</b>	<b>15%</b>

Fonte: Dados da empresa (2011) Adaptado

Tabela 2- Separação dos gastos em custos e despesas

Uma vez obtido o valor dos gastos voltados para as atividades fins do escritório, considerados custos dos serviços prestados, o próximo passo é classificá-los em diretos e indiretos em relação a cada centro de custos, sendo custos diretos aqueles possíveis de medir de forma clara e objetiva; e indiretos aqueles que, por não ser possível mensurar com precisão a que centro de custos pertence, necessita de critérios de rateio para alocá-los. Os custos diretos são formados por todos os gastos vinculados diretamente com os departamentos produtivos, isto é, com os departamentos de prestação de serviços contábeis, fiscais, recursos humanos e de consultoria.

A tabela 3 apresenta os custos diretos a mão de obra e os gastos utilizados exclusivamente pelo departamento de consultoria.

DESCRIÇÃO	CRITÉRIO	DIRETOS R\$
Salários e ordenados	Funcionários lotados aos departamentos	294.252,79
Estagiários	Funcionários lotados aos departamentos	62.400,00
Consultoria	Diretamente ao departamento de consultoria	15.102,98
Treinamento	Diretamente ao departamento de consultoria	5.691,58
<b>TOTAIS</b>		<b>377.447,35</b>

Fonte: Dados da empresa (2011) Adaptado

Tabela 3- Gastos Diretos

O valor dos salários e estagiários, constantes na Tabela 3, foi mensurado com base em pesquisas de salários do mercado e convenções coletivas de cada categoria, tendo em vista que a empresa não disponibilizou os dados da folha de pagamento. Para encontrar o custo

direto com a mão de obra, levantou-se o número de funcionários por cargo de cada departamento produtivo, chegando ao montante de salários por setor conforme apresentados na Tabela 4.

Departamento	Nº Funcionários	MOD R\$	Custo Direto R\$
Contábil	8	156.422,79	
Fiscal	3	50.230,00	
RH	2	52.800,00	294.252,79
Consultoria	1	34.800,00	
Estagiários	8	62.400,00	62.400,00
<b>TOTAL</b>	<b>22</b>	<b>356.652,79</b>	<b>356.652,79</b>

Fonte: Os autores (2012)

Tabela 4- Mão de obra direta por Centro de Custos

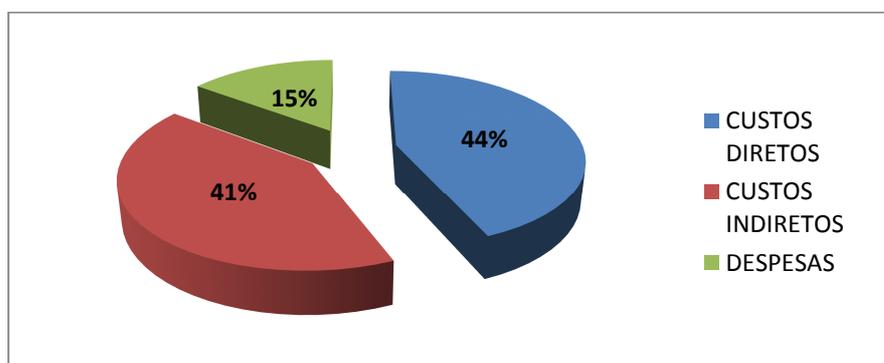
Além dos custos com a mão de obra também constituem os custos diretos os gastos com Consultoria e Treinamento. Porém os mesmos são diretamente vinculados ao departamento de consultoria, não necessitando medir individualmente por centro de custos, pois os gastos são apenas deste setor. Os demais custos constantes na Tabela 2, por não possuir uma forma de medição de como está relacionado com os centros de custos e com a prestação de serviço contábil, foram segregados em custos indiretos, conforme apresentado a seguir:

DESCRIÇÃO	INDIRETOS R\$	DESCRIÇÃO	INDIRETOS R\$
Estagiários	1.689,21	Energia elétrica	6.947,50
Pró – labore	17.680,00	Telecomunicações	15.758,68
Horas extras	488,27	Material de escritório	4.626,90
Férias	45.998,69	Condomínio	31.940,87
13º salário	26.935,11	Estacionamento	10.827,50
FGTS	28.354,14	Limpeza e copa	4.379,37
Assistência médica	22.956,82	Combustíveis e lubrificantes	3.259,94
PAT	47.315,74	Serviços/informática	22.554,37
Vale transporte	9.084,63	Segurança e vigilância	1.038,40
Aluguéis e condomínios	26.407,19	Conservação e limpeza	203,39
Manutenção e reparos	3.568,46	IPTU	1.335,12
Seguros	5.428,28	Despesa de depreciação	20.348,03
<b>TOTAL</b>			<b>359.126,61</b>

Fonte: Adaptado dados da Empresa (2011)

Tabela 5- Custos indiretos dos serviços prestados

O Valor R\$359.126,61 na tabela 5 e R\$377.447,35 na Tabela 3 totalizam os custos apresentados na Tabela 2 de R\$736.573,96. Com base nos valores apresentados encontra-se o percentual dos custos diretos, indiretos e, ainda, das despesas, conforme apresentado no Gráfico 1.



Fonte: Adaptado dados da Empresa (2011)

Gráfico 1- Separação dos Gastos 2011

A partir da ilustração do Gráfico 1 percebe-se que os custos têm uma maior representatividade, sendo que os custos diretos agrupam 44% dos gastos, constituindo a maior proporção seguidos pelos custos indiretos na ordem de 41% dos gastos e, por último, pelas despesas com 15% dos gastos totais da empresa. Para uma empresa prestadora de serviços é natural que a mão de obra tenha uma maior proporção de gastos com a folha de pagamento do que com outros fatores.

### 4.3 Custeio por centro de custos

Os departamentos são segregados em produtivos e auxiliares. Os primeiros são aqueles que trabalham diretamente com a prestação de serviço contábil, ou seja, são os Recursos Humanos, Fiscal, Contábil e Consultoria. O segundo, embora não trabalhem diretamente com as atividades fins da empresa, são necessários para que a mesma possa operar, isto é, o departamento Administrativo. No centro de custo produtivo estão os departamentos: recursos humanos, fiscal, contábil e consultoria. O departamento contábil merece destaque porque se relaciona a ele o maior número de atividades. A distribuição dos funcionários nos departamentos se dá conforme Tabela 6.

DEPARTAMENTO	Nº FUNCIONÁRIOS	%
Contábil	15	60%
Fiscal	4	16%
Rh	2	8%
Administrativo	3	12%
Consultoria	1	4%
<b>TOTAL</b>	<b>25</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da empresa (2011) Adaptado

Tabela 6- Número de funcionários por departamento

Para atender o proposto, apropriação dos custos por centro de custos, alocou-se os custos diretos e indiretos aos diversos departamentos, conforme dados apresentados na Tabela 7.

Descrição	Departamentos				Totais	Critério de Rateio
	Contábil	Fiscal	Rh	Consult.		
<i>Custos diretos</i>						
Salários e ordenados	156.422,79	50.230,00	52.800,00	34.800,00	294.252,79	Nº de func.p/dpto
Estagiários	54.600,00	7.800,00	-	-	62.400,00	Nº de func.p/dpto
Consultoria	-	-	-	15.102,98	15.102,98	Direto a Consul.
Treinamento	-	-	-	5.691,58	5.691,58	Direto a Consul.
<b>Total dos custos dir.</b>	<b>211.022,79</b>	<b>58.030,00</b>	<b>52.800,00</b>	<b>55.594,56</b>	<b>377.447,35</b>	
<i>Custos indiretos</i>						
Pró – labore	14.144,00	-	-	3.536,00	17.680,00	Tempo trab.p/dpto
Estagiários	1.478,06	211,15	-	-	1.689,21	Estagiario p/dpto
Horas extras	332,91	88,78	44,39	22,19	488,27	Nº de func.p/dpto
Férias	31.362,75	8.363,40	4.181,70	2.090,85	45.998,69	Nº de func.p/dpto
13º salário	18.364,85	4.897,29	2.448,65	1.224,32	26.935,11	Nº de func.p/dpto
FGTS	19.332,37	5.155,30	2.577,65	1.288,82	28.354,14	Nº de func.p/dpto
Assistência médica	15.652,37	4.173,97	2.086,98	1.043,49	22.956,82	Nº de func.p/dpto
Pat	32.260,73	8.602,86	4.301,43	2.150,72	47.315,74	Nº de func.p/dpto
Vale Transporte	6.194,06	1.651,75	825,88	412,94	9.084,63	Nº de func.p/dpto
Energia elétrica	4.736,93	1.263,18	631,59	315,80	6.947,50	Nº de func.p/dpto
Telecomunicações	10.744,55	2.865,21	1.432,61	716,30	15.758,68	Nº de func.p/dpto

Serviços/informát.	15.377,98	4.100,80	2.050,40	1.025,20	22.554,37	Nº de func.p/dpto
Disp.de depreciação	13.873,66	3.699,64	1.849,82	924,91	20.348,03	Nº de func.p/dpto
Estacionamento	7.382,39	1.968,64	984,32	492,16	10.827,50	Nº de func.p/dpto
Aluguéis e cond.	15.628,75	3.592,81	3.592,81	3.592,81	26.407,18	Metrag.util.p/dpto
Manut.e reparos	2.111,95	485,50	485,50	485,50	3.568,45	Metrag.util.p/dpto
Seguros	3.212,66	738,54	738,54	738,54	5.428,28	Metrag.util.p/dpto
Condomínio	18.903,78	4.345,70	4.345,70	4.345,70	31.940,88	Metrag.util.p/dpto
Limpeza e copa	2.591,87	595,83	595,83	595,83	4.379,36	Metrag.util.p/dpto
Segurança e vigil.	614,56	141,28	141,28	141,28	1.038,40	Metrag.util.p/dpto
Conservação e limp.	120,37	27,67	27,67	27,67	203,38	Metrag.util.p/dpto
IPTU	790,17	181,65	181,65	181,65	1.335,12	Metrag.util.p/dpto
Material de escrit.	3.154,71	841,25	420,63	210,31	4.626,90	Consul. p/dpto
Combustíveis e lub.	1.862,82	465,71	465,71	465,71	3.259,94	Nº de func.benef.
<b>Total dos custos ind.</b>	<b>240.229,25</b>	<b>58.457,91</b>	<b>34.410,72</b>	<b>26.028,70</b>	<b>359.126,58</b>	
<b>Custo Total</b>	<b>451.252,04</b>	<b>116.487,91</b>	<b>87.210,72</b>	<b>81.623,26</b>	<b>736.573,93</b>	

Fonte: Os autores (2012)

Tabela 7- Custos por Centro de Custos

Os custos com consultoria e treinamentos foram alocados diretamente ao departamento de consultoria por ter sido o centro de custos responsável por estes gastos. Já os custos com salários e ordenados e estagiários foram alocados diretamente aos departamentos com base no número de pessoas lotadas em cada departamento, conforme Tabela 8.

Departamento	Nº Funcionários	Salários e Ordenados	Nº Estagiários	Estagiários
Contábil	8	156.422,79	7	54.600,00
Fiscal	3	50.230,00	1	7.800,00
RH	2	52.800,00	-	-
Consultoria	1	34.800,00	-	-
<b>TOTAL</b>	<b>14</b>	<b>294.252,79</b>	<b>8</b>	<b>62.400,00</b>

Fonte: dados da empresa (2012)

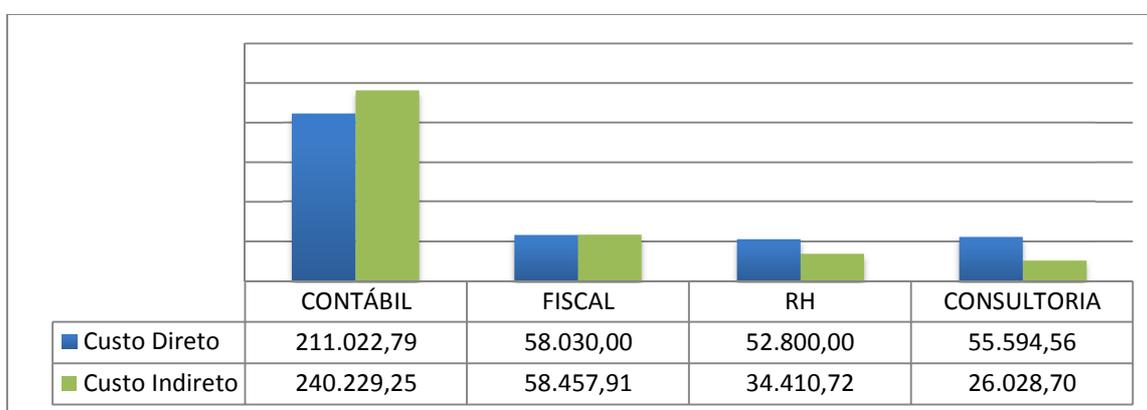
Tabela 8- Salários, Ordenados e Estagiários por Centro de Custos

Os custos indiretos foram alocados aos centros de custos por meio de direcionadores conforme descrito abaixo:

<b>Tempo trabalhado por departamento</b>	O pró-labore foi alocado de acordo com uma estimativa de tempo de trabalho despendido pelo Diretor para todos os departamentos. O percentual estimado para rateio foi de 80% para o departamento contábil e 20% para consultoria.
<b>Estagiários por departamento</b>	Os custos indiretos foram divididos de acordo com o número de estagiários que trabalham nos departamentos produtivos, sendo: 7 para o departamento contábil e 1 para o departamento fiscal.
<b>Número de funcionários por departamento</b>	Os gastos que foram rateados com base nesse critério são: horas extras, férias, 13º salário, FGTS, assistência médica, PAT (Programa auxílio ao trabalhador), VT (vale transporte), energia elétrica, telecomunicações, serviços de informática, despesas com depreciação e estacionamento. As contas que foram rateadas com base neste critério foram escolhidas com base no levantamento feito na Tabela 8, onde é demonstrada a quantidade de funcionários de cada centro de custo.
<b>Metragem utilizadas por departamentos</b>	Os gastos que adotaram esse critério de rateio foram: alugueis e condomínios, manutenção e reparos, seguros, condomínio, limpeza e copa, segurança e vigilância, conservação e limpeza e IPTU. Para o rateio de acordo com metragem foi necessário levantar junto à empresa o metragem total e estimou-se a metragem de cada departamento

<b>Consumo por departamento</b>	Adotou como critério de rateio 92% para a área operacional e 8% para o administrativo com base na estimativa de consumo. O item rateado com base neste critério é o material de escritório, que não se consegue medir exatamente a quantidade de produtos utilizados por cada pessoa, atividade e centro de custo. Para apropriar aos departamentos produtivos utilizou-se como critério de rateio o número de funcionários, sendo o percentual de 68% para o contábil, 18% fiscal, 9% para recursos humanos e 5% para consultoria.
<b>Utilização do benefício</b>	Na conta de combustíveis e lubrificantes o valor rateado são de acordo com os funcionários que utilizam o benefício de vale combustível, sendo: 4 do departamento contábil, 1 do departamentos fiscal; 1 do departamento de recursos humanos; e, 1 do departamento de consultoria.

Com base nos rateios efetuados aos centros de custos, percebe-se que cada departamento recebeu uma parcela do custo total, sendo que aquele que tem um maior número de pessoas, como o caso do departamento contábil, acaba consequentemente recebendo uma maior parcela do valor dos custos totais. O Gráfico 2 indica a parcela proporcional dos custos diretos e indiretos alocados a cada centro de custos.



Fonte: Os autores (2012)

Gráfico 2- Custos por Centro de Custos

O Gráfico 2 evidencia como estão distribuídos os custos diretos e indiretos, mostrando que o departamento contábil é aquele que possui maior proporção de custos diretos e indiretos em relação aos demais, isso porque o mesmo possui um número de pessoas e atividades despendidas maior que os demais departamentos.

## 5. Conclusão

O objetivo desse estudo foi de apresentar uma proposta de acumulação de apuração de custos por centro de custos na prestação de serviços contábeis, a fim de demonstrar como realizar o processo de custeio em uma empresa prestadora de serviço contábil analisando todas as nuances da forma de apuração dos custos nessa empresa. Para alcançar esse objetivo, foi realizado um embasamento teórico, demonstrando a importante contribuição do setor de serviços para a economia, à evolução das empresas prestadoras de serviços contábeis e a conceituação das metodologias de custeio por absorção, tendo como foco a difícil separação entre custo e despesa.

Na metodologia de custeio por absorção, o objetivo principal foi à departamentalização dos setores e dos custos da empresa tendo como foco de análise o departamento contábil fiscal, Rh e consultoria. Por meio dessa metodologia foi possível identificar os custos diretos e indiretos aos departamentos, podendo ter uma visão de quanto cada setor realmente gasta para executar os serviços contratados, chegando a uma conclusão que devido ao departamento contábil ter uma maior quantidade de horas demandadas para atender os clientes necessita de número de funcionários e, consequentemente, agrega maiores volumes de custos. Isto ocorreu

em virtude do rastreador de custos, a mão-de-obra direta, sobre o pressuposto de que o setor que tem maior quantidade de funcionários tem maior número de tarefas e, por consequência, receberá maiores parcelas dos custos indiretos.

Indiferente da metodologia utilizada é possível perceber a importância da mensuração dos custos para as empresas prestadoras de serviços contábeis, pois assim elas poderão ter uma visão ampla dos gastos despendidos nas suas atividades, podendo auxiliar também na precificação do honorário contábil. Sendo assim, o presente trabalho cumpriu seu objetivo, que era de demonstrar como apurar os custos nas empresas prestadoras de serviços contábeis utilizando as metodologias de custeio por absorção e variável.

## Referências

- BEUREN, I. M.** *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade*. 3 ed. São Paulo, 2008.
- CREPALDI, S.A.** *Contabilidade Gerencial: teoria e prática*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- DRURY, C., ; El-SHISHINI, H.** *Applying the controllability principle and measuring divisional performance in UK companies*. London: Chartered Institute of Management Accountants, 2005.
- DUBOIS, Alexy; KULPA, L.; SOUZA, L.E.de.** *Gestão de Custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade*. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- FITZSIMMONS, J.; FITZSIMMONS, M.J.** *Administração de serviços: operações, estratégicas e tecnologia da informação*. 6 Ed. Porto Alegre: Bookmann, 2010.
- GIL, A.C.;** *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- HORNGREN, C.T., DATAR, S.M.; FORSTER, G.** *Cost Accounting; A managerial emphasis*. 11<sup>th</sup> Edition: New York: Prentice Hall, 2006.
- MENSAH, B. K. A.** *Factors Determining Allocation of Common Costs in the Financial Services Sector: A Study of Rural Banks in the Ashanti Region of Ghana*, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, Vol. 2, August 2012.
- MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M.** *Fundamentos de metodologia científica*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010
- MARTINS, E.** *Contabilidade de custos*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010
- MATTOS, M.A.** *Investigação das Práticas de Contabilidade Gerencial: um Estudo nas Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade Federal do Paraná. Paraná, 2008
- OLIVEIRA, L.M. de; PEREZ J.J.H.** *Contabilidade de custos para não contadores*. 3 Ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- SEVERINO, A.J.** *Metodologia do trabalho científico*. 23 ed. São Paulo: Cortez, 2007.
- SILVA, M. A.F.da.** *Método científico*. Curitiba: Ibplex: 2004
- SILVA, P.H.V.da.** *Formação de preço para serviços contábeis: uma proposta de método baseado no Custo Padrão e Custeio Baseado em Atividades*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2006
- THOMÉ, I;** *Empresas de Serviços Contábeis: estrutura e funcionamento*. São Paulo: Atlas, 2001
- ZIMMERMAN, J.L;** *Accounting for decision making and control*. 4<sup>th</sup> edition. New York: McGraw-hill, 2003.