

A Importância da Contabilidade de Custo em uma empresa Prestadora de Serviços

The Importance of Cost Accounting in a Service Provider

Beatriz Felipe Pereira¹
Sérgio Vieira da Costa²
José Carlos Lorenzetti³
Cleide Henrique Avelino⁴
Fabiane Cristina Spironelli⁵

RESUMO

Este trabalho foi formulado com o objetivo de analisar qual seria o sistema de custeio mais indicado para disponibilizar informações que contribuam para o processo de gestão de uma empresa prestadora de serviços. Para a realização do trabalho, foi feita pesquisa bibliográfica para fundamentação teórica com o intuito de demonstrar conceitos e técnicas da contabilidade de custo, bem como um estudo de caso para verificar qual sistema de custeio que melhor se enquadra a uma empresa que presta serviços no ramo de confecções.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos, Empresas de Serviços, Sistemas de Custeio.

ABSTRACT

The goal of this paper was formulated to analyze what would the cost system more indicated to provide information that helps for the manager process of the company that provide services. A search was done to demonstrate the cost accounting techniques as the study to verify what cost system better fist in a company that provides services in confections.

Keywords: Cost Accounting, Service Companies, Cost System.

Introdução

A gestão de custos não está ligada apenas ao controle dos valores gastos, muito embora seja uma etapa inicial e fundamental para uma boa administração da empresa. Quem domina os custos de uma empresa garante que seus gastos estarão sempre adequados ao tipo de negócio, mantém a produtividade em níveis aceitáveis

¹ Acadêmica do 8º termo do curso de Ciências Contábeis no Centro Universitário Católico Salesiano Auxilium - UniSalesiano Campus Araçatuba.

² Acadêmico do 8º termo do curso de Ciências Contábeis no Centro Universitário Católico Salesiano Auxilium - UniSalesiano Campus Araçatuba.

³ Contador; Mestrado em Administração; Bacharel em Direito; Especialização em Contabilidade, Administração e Finanças; Especialização em Docência no Ensino Superior; Docente do Centro Universitário Católico Salesiano Auxilium - UniSalesiano Campus Araçatuba.

⁴ Contadora; Especialização em Contabilidade, Administração e Finanças; Docente do Centro Universitário Católico Salesiano Auxilium - UniSalesiano Campus Araçatuba.

⁵ Contadora; Especialização em Contabilidade, Administração e Finanças; Docente do Centro Universitário Católico Salesiano Auxilium - UniSalesiano Campus Araçatuba.

e reage adequadamente aos riscos e oportunidades que surgirem.

O Tema custos é de fundamental importância no atual contexto da realidade brasileira, pois a gestão correta desse item pode ser um grande diferencial de mercado. O objetivo deste trabalho foi realizar uma pesquisa bibliográfica para demonstrar a importância da contabilidade de custo como ferramenta de gestão em uma empresa prestadora de serviços, demonstrando conceitos e técnicas da contabilidade de custos.

Com a escolha deste assunto e através de um estudo de caso, procurou-se identificar qual sistema de custeio é mais indicado para atividade de prestação de serviços. Para tanto, foram analisados dois métodos de custeio, buscando demonstrar qual deles mais contribui para a tomada de decisão.

Para direcionar o presente estudo, fez-se a seguinte indagação: A Contabilidade de Custos pode auxiliar uma empresa prestadora de serviços nas tomadas de decisões?

O Pressuposto Teórico afirmou que a Contabilidade de Custos tem papel importante junto à gerência, gerando informações que servirão de auxílio nas tomadas de decisões de planejamento, determinando custos de produção, custos de vendas, entre outros.

Contabilidade de Custos

Na busca por vantagens competitivas, a redução de custos é considerada fundamental; e conhecer e acompanhar a evolução do custo é aumentar a competitividade, a rentabilidade e a viabilidade econômica da empresa, buscando, com isso, o seu crescimento sustentado.

A Contabilidade de Custos é um ramo da contabilidade que se destina a gerar informações relevantes de suporte à gestão para diversos níveis de uma entidade, auxiliando nas funções de determinação de desempenho, de planejamento, de controle das operações e de tomada de decisões, bem como tornar possível alocação criteriosa dos custos de produção aos produtos e serviços.

Segundo Padovese (2003), a Contabilidade de Custos é um dos segmentos da ciência contábil que mais tem apresentado evoluções teóricas nos últimos anos. É um dos instrumentos mais utilizados para gestão empresarial.

Esse ramo da contabilidade diz ao empresário e a todos os seus

administradores o que é preciso investir para se produzir determinado produto, por quanto ele poderá ser vendido para se obter algum lucro e, qual será este lucro alcançado ao final do processo. Ela diz se está compensando produzir, e o que é preciso fazer no caso de não estar obtendo lucro suficientemente aceitável pelos investidores.

Leone (2008, p. 21) afirma que:

A Contabilidade de Custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais.

A contabilidade de custos requer a existência de métodos de custeio para que seja possível obter o valor dos custos a ser atribuído ao produto. Os principais métodos de custeio são: Custeio por Absorção; Custeio Direto/Variável e Custeio Baseado em Atividade - ABC (*ActivityBasedCosting*).

Sobre métodos de custeio, Padovese (2003, p. 147) diz:

A existência de mais de um método de custeio decorre das visões que as pessoas têm sobre o que é custos dos produtos. Alguns entendem que só devem ser atribuídos aos produtos custos perfeitamente identificáveis e mensuráveis unitariamente, não devendo existir rateios de custos gerais ou comuns, enquanto outros entendem que a distribuição de custos comuns é justificável e deve ser feita.

Os métodos de custeio surgiram a partir da necessidade de redução nos custos indiretos das empresas em que a mão de obra direta e os materiais eram os principais componentes dos custos do produto. Para a escolha de um método adequado, deve-se observar como os custos comportam-se dentro dela e quais atividades são empregadas a fim de verificar qual o método mais adequado para atender às necessidades da empresa.

O Custeio por absorção apropria todos os custos, tanto fixos como variáveis. Desse modo, os produtos fabricados absorvem todos os custos incorridos de um período. Tem grande influência no custo unitário do produto, pois como engloba todos os custos, quando o montante de produção diminui, o custo unitário aumenta, visto que os custos indiretos são rateados a menos unidades. Por outro lado, quando o montante de produção aumenta, o custo unitário diminui, uma vez que os custos indiretos são alocados a mais unidades (DUTRA, 2003).

O custeio variável é conhecido também por alguns autores como custeio direto, e é assim chamado pelo fato de atribuir aos produtos somente os custos e despesas variáveis do período.

Santos (1990, p. 39) defende que:

Somente os custos claramente identificados com os produtos ou serviços vendidos, chamados de direto ou variáveis, devem ser apropriados. Os demais custos relacionados e necessários para manter a capacidade instalada, denominados de fixos, devem ser tratados parte como do período, indo diretamente para o resultado.

Custeio Baseado em Atividades - ABC é um sistema de custeio que se caracteriza pela atribuição dos custos indiretos aos produtos por meio de atividades. Atividade é um conjunto de tarefas decorrentes de combinação de recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos que visa à produção de bens ou à prestação de serviços.

Esse é um sistema de custeio no qual o objeto de custeio não é o produto, e sim as atividades envolvidas na produção do produto ou na prestação de algum serviço. Para que os custos sejam alocados às suas respectivas atividades usa-se uma metodologia denominada direcionadores de custos. Os direcionadores devem explicar e fundamentar o comportamento dos custos que serão agregados às atividades.

Segundo Martins (2001, p. 112),

Para se utilizar o ABC, é necessária a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades. Custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidas pelos direcionadores de atividades, que levam o custo de cada atividade aos produtos (unidades, linhas ou famílias).

Como exemplo tem-se, para materiais diretos, o direcionador é a quantidade de material utilizado; já para mão de obra direta, o direcionador é quantidade de horas trabalhadas.

Conceito de Custos

A Contabilidade de custos deve atender principalmente a três funções dentro de uma organização, as quais são: determinar o lucro; controlar as operações; ajudar na tomada de decisões e, para isso, apoia-se nos princípios da contabilidade geral de

onde coleta todas as informações para estabelecer os custos unitários e totais dos produtos e serviços, bem como ajustar as operações, objetivando alcançar uma atividade eficiente e lucrativa.

A palavra custo possui significado muito abrangente. Em uma empresa comercial, pode ser utilizada para representar o custo das compras de mercadorias vendidas; em uma empresa de prestação de serviços, pode ser utilizada para representar o custo dos materiais adquiridos para aplicação na prestação de serviços, o custo dos serviços prestados; em uma empresa industrial, pode ser utilizada para representar o custo das compras de matérias-primas, o custo das matérias-primas disponíveis, das aplicadas no processo de fabricação, o custo direto e indireto da fabricação, o custo dos produtos vendidos.

Martins (2001) descreve que custo é o esforço financeiro despendido para a aquisição de um bem ou serviço utilizado na produção de outro bem ou serviço.

Classificação dos custos

Quanto à classificação, os custos podem ser relacionados quanto à variação do volume como fixos, variáveis ou mistos, e quanto à facilidade de identificação, como diretos e indiretos.

Custos Diretos

Os custos diretos compreendem os gastos com materiais diretos, mão de obra direta ou qualquer custo que possa ser aplicado diretamente ao produto ou serviço.

Conforme Leone (1997, p. 49),

Os custos diretos são aqueles custos (ou despesas) que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio. São os custos diretamente identificados aos seus portadores. Para que seja feita identificação, não há necessidade de rateio.

São assim denominados porque, além de integrarem os produtos, suas quantidades e seus valores podem ser facilmente identificados em relação a cada produto fabricado.

Custos Indiretos

Compreende os gastos com materiais, mão de obra e gastos gerais de

fabricação aplicados indiretamente na fabricação dos produtos.

Para Leone (2000, p. 49), tem-se que [...] *Os custos indiretos são aqueles custos que não são facilmente identificados com o objeto do custeio. Às vezes, por causa da sua não-relevância, alguns custos são alocados aos objetos de custeio através de rateios [...].*

São assim denominados porque, além de não integrarem os produtos, é impossível uma segura identificação de suas quantidades e de seus valores em relação a cada produto fabricado.

Custos Fixos

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

No conceito de Leone (1997, p. 55), os custos fixos [...] *São custos (ou despesas) que não variam com a variabilidade da atividade escolhida. Isto é, o valor total dos custos permanece praticamente igual mesmo que a base de volume selecionada como referencial varie [...].* Por exemplo: aluguel de fábrica, água, energia elétrica, seguro do imóvel, salários e encargos.

Porém, é importante salientar que os custos fixos podem sofrer alguma variação de um período para outro. No entanto, mesmo estando sujeitos a variações, esses custos continuam sendo classificados como fixos, porque a classificação dos custos em fixos e variáveis é feita exclusivamente em relação ao volume da produção.

Custos Variáveis

São aqueles que variam em decorrência do volume da produção. Portanto, quanto mais produtos forem fabricados em um período, maiores serão os custos variáveis.

Conceituado por Leone (1997, p. 53), os custos variáveis [...] *São os Custos (ou Despesas) que variam de acordo com os volumes das atividades. Os volumes das atividades devem estar representados por bases de volume, que são geralmente medições físicas [...].*

Os custos variáveis, portanto, apresentam uma relação diretamente

proporcional com a produção; ou seja, quanto maior for o volume produzido, maiores serão os custos variáveis.

Os custos variáveis, por estarem vinculados ao volume produzido, são também denominados custos diretos.

Estudo de caso em uma empresa de prestação de serviços

Na maioria dos países, as atividades de serviços representam a maior parcela do Produto Interno Bruto - PIB. Serviço é alguma atividade ou benefício que se pode oferecer de forma essencialmente intangível, sendo que sua produção pode ou não estar ligada a um produto físico. As características dos serviços, de forma genérica, são: intangibilidade, necessidade da presença do cliente e produção e consumo simultâneo dos serviços.

Para o estudo de caso deste artigo foi feita uma análise de qual sistema de custeio apresenta melhores informações para os gestores de uma empresa prestadora de serviços. Sabe-se que, para apurar custos, independente do tipo de atividade, os gestores contam com vários métodos de custeio, como Custeio por Absorção, Custeio Direto/Variável, Custeio Baseado em Atividade - ABC, Custo Padrão e Custeio Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit - RKW.

Neste estudo de caso, serão usados como parâmetro de análise apenas dois desses sistemas de custeio: o Custeio por Absorção e o Custeio Direto/Variável.

O Custeio por Absorção foi escolhido por ser o método de custeio legal, aceito tanto pelo Fisco como para fins societários. Já o Custeio Direto/Variável é um método de custeio muito usado como ferramenta de gestão, pois possibilita que os gestores apurem a Margem de Contribuição unitária de cada serviço.

Para a aplicação do estudo de caso, foi escolhida uma pequena empresa que executa serviços no ramo de confecções, localizada na cidade de Araçatuba, estado de São Paulo, que, a pedido da proprietária, não terá seu nome citado, ficando denominada ficticiamente, neste artigo, apenas como Oficina de Costura. Essa empresa foi escolhida por ser um empreendimento de cunho familiar que carece de gestão mais precisa para que possa se manter competitiva frente ao mercado.

A Oficina de Costura iniciou suas atividades em 2004, tendo como clientes várias lojas de confecções da cidade onde está instalada, atendendo também clientes particulares da cidade e da região. No início das atividades, a demanda pelos

serviços era baixa e as instalações bem humildes, estando a empresa operando em uma construção antiga de quatro cômodos onde eram executados todos os serviços, sendo a equipe formada pela proprietária, uma recepcionista e duas costureiras.

Passados treze anos, pelo padrão de qualidade, a empresa onsolidou-se no seu segmento de mercado devido à boa aceitação por parte dos consumidores, crescendo e superando as expectativas.

Hoje a empresa é administrada pela proprietária e por seu filho e está instalada na parte central da cidade, contando com sete costureiras, duas recepcionistas e uma auxiliar de serviços gerais. As novas instalações contam com um imóvel de oito cômodos onde todos os serviços são realizados.

A empresa é optante do Simples Nacional e está enquadrada no Anexo III da Tabela do Simples, sendo que, pela média de receita bruta dos últimos doze meses, a alíquota do imposto será de 8,21%, sendo 1,42% para COFINS, 4,00% de Contribuição Previdenciária Patronal e 2,79% de Imposto Sobre Serviços.

No primeiro semestre de 2017, a empresa obteve receita bruta com serviços no montante de R\$ 176.471,18.

A Oficina de Costura executa três tipos de serviços: barra sobreposta, ajuste e redução de medidas. Segundo o que foi apurado com a proprietária, o serviço de barra sobreposta representa 40% do volume dos serviços prestados no período; já o serviço de ajuste representa 35% enquanto que a redução de medidas seria responsável por 25% dos serviços da empresa. Em valores, seria R\$ 70.588,47 de receita bruta com o serviço de barra sobreposta, R\$ 61.764,91 com o serviço de ajuste e R\$ 44.117,80 com o serviço de redução de medidas.

No quadro a seguir são demonstrados os valores unitários de cada serviço, bem como o tempo gasto na execução e a quantidade de serviços prestados no primeiro semestre de 2017. Para chegar às quantidades de serviços do período, dividiu-se o valor que cada serviço representa no faturamento pelo preço unitário do serviço.

Quadro 1 – Tipos de serviços, preços e quantidades

Tipo de serviço	Preço unitário	Tempo gasto na execução por peça	Quantidade de serviços
Barra sobreposta	15,00	10 minutos	4.705,898
Ajuste	30,00	20 minutos	2.058,830
Redução de medidas	45,00	30 minutos	980,395

Fonte: Estudo de Caso (2017)

A quantidade de serviços prestados obteve-se da seguinte maneira:

Quadro 2 – Quantidade de serviços prestados

Montante de receita no período		R\$ 176.471,18		
Tipo de serviço	Preço unitário	%receita	% receita R\$ valores	Quantidade aproximada (valor receita / preço)
Barra sobreposta	15,00	40 %	70.588,47	4.705,898
Ajuste	30,00	35 %	61.764,91	2.058,830
Redução de medidas	45,00	25 %	44.117,80	980,395

Fonte: Estudo de Caso (2017)

No quadro a seguir são demonstrados os gastos incorridos no período de janeiro a junho de 2017:

Quadro 3 - Demonstrativo dos gastos com prestação de serviços

Gastos incorridos no 1º semestre de 2017	
Descrição	ValorR\$
Mão de obra	77.700,00
Pró-labore	30.000,00
Material de consumo	5.399,95
Aluguel	12.000,00
Energia elétrica	4.648,24
Telefone	1.213,41
Salários da administração	18.000,00
Tarifas de água e esgoto	495,00
Honorários com escritório contábil	2.500,00
Taxas de associação comercial	185,00
Manutenção de maquinas e equipamentos	335,00
Manutenção predial	850,00
Impostos – DAS 8,21% do faturamento	14.488,28
Despesas diversas	2.169,47
Despesas financeiras	1.298,90
Total de gastos	171.283,25

Fonte: Estudo de Caso (2017)

A Oficina de Costura trabalha com um quadro de funcionários reduzido; porém, devido à atividade-fim da empresa requerer pessoal com qualificação na área de corte e costura, esse quadro de funcionários absorve 61,03% do montante da receita bruta. O valor do pró-labore da proprietária será considerado como mão de obra, pois as atividades executadas por ela são todas ligadas à área de produção dos serviços.

Para a apuração dos custos dos serviços prestados pela empresa, com base nos dois métodos citados anteriormente, será necessário fazer a classificação dos gastos incorridos no período, tais como: separar custos e despesas e dentro do que for considerado custos, separar custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, fazer o

rateio dos custos indiretos e lançar as despesas diretamente na apuração do resultado do período. Tal classificação está demonstrada no quadro 4.

Quadro 4 - Classificação dos gastos incorridos no período

Classificação dos gastos incorridos				
Custos				
Descrição	Diretos		Indiretos	
	Variáveis R\$	Fixos R\$	Variáveis	Fixos R\$
Mão de obra		77.700,00		
Pró-labore		30.000,00		
Material de consumo	5.399,95			
Manutenção maq./equip.	335,00			
Impostos	14.488,28			
Aluguel				12.000,00
Energia elétrica			4.648,24	
Total	20.223,23	107.700,00	4.648,24	12.000,00
Despesas				
Descrição	Variáveis R\$		Fixas R\$	
Telefone	1.213,41			
Escritório contábil			2.500,00	
Associação comercial			185,00	
Manutenção predial	850,00			
Despesas diversas	2.169,47			
Despesas financeiras	1.298,90			
Salários administração			18.000,00	
Tarifa de água e esgoto	495,00			
Total	6.026,78		20.685,00	

Fonte: Estudo de Caso (2017)

Com base nos dados extraídos dos controles internos da Oficina de Costura, conforme os quadros 3 e 4, será feita a apuração do custo unitário de cada um dos três serviços citados, usando os Sistemas de Custeio por Absorção e depois o Sistema de Custeio Direto/Variável. No Sistema de Custeio Direto/Variável será feita ainda a análise da Margem de Contribuição Unitária.

Depois de apurar os custos pelos dois sistemas, será feita uma análise de como cada sistema pode ajudar os gestores da Oficina de Costura na tomada de decisão.

Apuração dos custos pelo Sistema de Custeio por Absorção

Quadro 5 – Alocação dos custos aos serviços pelo Custeio por Absorção

Mapa de Rateio dos Custos				
Descrição dos gastos	Total Geral	Barra	Ajuste	Redução
Mão de obra	77.700,00	12.952,59	25.897,41	38.850,00

Pró-Labore	30.000,00	5.001,00	9.999,00	15.000,00
Material de consumo	5.399,95	2.159,98	1.889,98	1.349,99
Manutenção maq./equip.	335,00	134,00	117,25	83,75
Impostos - DAS	14.488,28	5.795,31	5.070,90	3.622,07
Aluguel	12.000,00	4.800,00	4.200,00	3.000,00
Energia elétrica	4.648,24	1.859,30	1.626,88	1.162,06
Total dos custos	144.571,47	37.702,18	48.801,42	63.067,87
Cálculos do custo unitário				
Quantidade serviços	-----	4.705,898	2.058,830	980,395
Custo Unitário do Serviço	-----	6,95	24,58	64,33

Fonte: Estudo de Caso (2017)

Na aplicação do Custeio por Absorção, o montante da mão de obra alocado em cada serviço foi obtido da seguinte forma:

Quadro 6 – Alocação da mão de obra

Tipo de serviço	Tempo gasto	% a ser aplicada (tempo / hora x 100)	Montante - R\$ (77.700,00x %)
Barra sobreposta	10	10/60x100=16,67%	12.952,59
Ajuste	20	20/60x100=33,33%	25.897,41
Redução de medidas	30	30/60 x 100=50%	38.850,00

Fonte: Estudo de Caso (2017)

Como o pró-labore está sendo considerado custo direto, para sua alocação foi aplicado o mesmo critério da mão de obra. Os demais custos foram alocados tendo como critério de rateio o percentual que cada serviço representa no montante da receita do período, ou seja, 40% para barra sobreposta, 35% para ajuste e 25% para redução de medidas.

Após a transferência do total dos custos aos serviços, para saber o custo unitário bastou dividir o total do custo pela quantidade de serviços prestados no período.

As despesas, como não foram usadas para a composição do custo dos serviços, são lançadas na Demonstração do Resultado do Exercício – DRE.

Como o foco do estudo de caso é o melhor método de custeio para fins gerenciais, a DRE não será analisada aqui.

Apuração dos custos pelo Sistema de Custeio Direto/Variável

Nesse método de custeio, somente os gastos variáveis são usados para a composição dos custos de cada serviço prestado, sendo que os gastos fixos deverão ser lançados diretamente no resultado do período através da DRE.

Quadro 7 – Alocação dos custos aos serviços pelo Custeio Direto/Variável

Mapa de Rateio dos Custos				
Descrição dos gastos	Total Geral	Barra	Ajuste	Redução
Material de consumo	5.399,95	2.159,98	1.889,98	1.349,99
Manutenção maq./equip.	335,00	134,00	117,25	83,75
Impostos - DAS	14.488,28	5.795,31	5.070,90	3.622,07
Energia elétrica	4.648,24	1.859,30	1.626,88	1.162,06
Despesas variáveis	6.026,78	2.410,71	2.109,37	1.506,70
Total dos gastos variáveis	30.898,25	12.359,3	10.814,39	7.724,56
Cálculos do custo unitário	-----	-----	-----	-----
Quantidade serviços prestados	-----	4.705,898	2.058,830	980,395
Custo Unitário do Serviço Prestado	-----	2,62	5,25	7,88

Fonte: Estudo de Caso (2017)

Margem de Contribuição Unitária

Margem de Contribuição unitária é a quantia de receita capaz de cobrir os gastos fixos e ter como resultado o lucro. Em outras palavras, é o valor que cada unidade traz à empresa de sobra entre sua receita e custo que de fato provocou e pode-lhe ser imputado sem erro. É uma ferramenta importante para o gestor saber quais produtos ou serviços contribuem, de forma mais efetiva, para a empresa cobrir seus gastos fixos.

Quadro 8 - Cálculo da Margem de Contribuição

Tipo de serviço	Barra	Ajuste	Redução
Receita de Serviços	70.588,47	61.764,91	44.117,80
(-) Custo do Serviço Prestado	(12.359,3)	(10.814,39)	(7.724,56)
=Margem de Contribuição	58.229,17	50.950,52	36.393,24
Margem de Contribuição Unitária	12,38	24,76	37,14

Fonte: Estudo de Caso (2017)

O Sistema de Custeio Direto/Variável utiliza, em seu cálculo, somente gastos variáveis, deixando os gastos fixos para a apuração do resultado do período.

O critério para alocação dos gastos variáveis aos serviços foi o mesmo usado no custeio por absorção, ou seja, porcentagem que cada serviço representa no faturamento; portanto, houve rateio no custeio direto, porém em valores menores se comparados aos valores rateados no custeio por absorção. Isso implica dizer que a arbitrariedade e subjetividade no rateio agem de forma menos intensa no custeio direto.

Cabe ressaltar que houve uma grande diferença do valor unitário dos custos de cada serviço em comparação com o apurado no custeio por absorção. Isso se deve ao fato da mão de obra e do pró-labore, que representam a maior parte dos gastos

da empresa, não entrar no cálculo do custo no método de custeio direto, sendo eles lançados diretamente na apuração do resultado.

Com o cálculo da margem de contribuição pode-se enxergar como cada serviço contribui para cobrir os gastos fixos. Dentre esses gastos fixos estão a mão de obra e o pró-labore que, como dito antes, formam a maior parcela dos gastos da empresa.

Análise dos Resultados

Pelo método de custeio por absorção, devido ao fato da utilização de todos os custos incorridos, o custo de cada serviço mostrou-se muito próximo do preço praticado ao consumidor final. O serviço de redução de medidas, inclusive, apresentou prejuízo para a empresa, sendo que esse serviço tem o maior preço cobrado.

Esse fato deve-se ao critério de rateio que, na maioria dos casos, é arbitrário e subjetivo, podendo provocar distorções como a que se vê no serviço citado. Com isso, o gestor poderia interpretar que os preços finais estão errados e decidir pelo aumento desses preços, podendo perder mercado para seus concorrentes.

No Sistema de Custeio Direto/Variável, o gestor depara-se com um total de custo unitário bastante baixo, pois só são levados em consideração os custos variáveis. Como a maior parcela dos custos da Oficina de Costura é de custos fixos, o custo de cada serviço ficou muito baixo em comparação com o Sistema de Custeio por Absorção.

O método direto não trabalha com os custos totais, pois a idéia desse sistema é que sejam alocados aos produtos/serviços apenas os gastos que são completamente identificáveis a esses produtos/serviços, ou seja, gastos variáveis.

Se, no Sistema de Custeio por Absorção, o serviço de redução de medidas mostrou-se desvantajoso, no custeio direto ele teve um resultado positivo como os demais, sendo que sua margem de contribuição unitária foi muito superior aos demais serviços. Em um caso como esse é que se pode notar o problema que o rateio traz para a apuração dos custos, pois a substituição de um critério de rateio em uso por outro poderá gerar custos unitários completamente diferentes daqueles que vinham sendo apurados, agindo de forma direta nas tomadas de decisões, quer em relação à formação de preços, quer na incrementação ou descontinuidade da

prestação de algum serviço.

Uma das vantagens do uso do Sistema de Custeio Direto é a possibilidade de apuração da margem de contribuição, sendo considerada informação importante para conhecer a rentabilidade de cada serviço. A finalidade da margem de contribuição é proporcionar à empresa o conhecimento da capacidade que cada serviço tem para contribuir com a cobertura dos custos e despesas fixos, bem como a formação do lucro.

Por fim, analisando os dois sistemas de custeio propostos para a Oficina de Costura, pode-se perceber que o mais indicado para a gestão do empreendimento é o Sistema de Custeio Direto/Variável. Tal afirmação deve-se ao fato de que o ideal é que o gestor conheça a margem de contribuição que cada serviço pode oferecer para cobrir os gastos variáveis, e não o lucro unitário que é conhecido mediante o sistema de custeio por absorção.

Assim, quando se considera como custos para fins decisórios o apurado fora do sistema de custeio direto, pode-se incorrer em erros indesejáveis, resultantes da sistemática de atribuição de custos indiretos, derivada do sistema de custeio por absorção.

Conclusão

Este artigo teve por objetivo analisar qual o sistema de custeio mais indicado para auxílio na gestão de uma empresa que presta serviços de costura. Nesse contexto, através da comparação da apuração do custo de cada serviço prestado pela Oficina de Costura, usando dois métodos de custeio, pode-se constatar que o Sistema de Custeio Direto/Variável é o mais indicado para o gestor da empresa quando da tomada de decisões.

Após os estudos realizados para a elaboração deste trabalho, e diante dos fatos observados, conclui-se que a adoção do sistema de custeio direto, ainda que extra contabilmente, oferece mais segurança para as tomadas de decisão. Menor risco se corre quando é analisada a rentabilidade em função da capacidade que cada serviço tem para gerar recursos que sejam suficientes para cobrir os gastos fixos.

Portanto, pode-se dizer que os objetivos iniciais foram atingidos, assim como a pergunta problema que direcionou essa pesquisa foi respondida, onde, através da análise de dois sistemas de custeio, chegou-se à conclusão de que o mais indicado

para fins gerenciais em uma empresa prestadora de serviços é o custeio direto/variável, confirmando o pressuposto teórico.

Referências Bibliográficas

DUTRA, René G. **Custos: uma abordagem prática**. 5 ed. São Paulo: Atlas. 2003.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Custos, Planejamento, Importação e Controle**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PADOVESE, Clóvis L. **Curso Básico Gerencial de Custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

RIBEIRO, Osni M. **Contabilidade de custo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SANTOS, Joel J. **Análise de Custos: Um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.