

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

**UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DE CUSTOS NA
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS: UM ESTUDO DE CASO DA
EMPRESA SIOM INFORMÁTICA LTDA.**

RUTE MAFRA DA SILVA

FLORIANÓPOLIS – SANTA CATARINA – BRASIL

1999

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

**UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DE CUSTOS NA
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS: UM ESTUDO DE CASO DA
EMPRESA SIOM INFORMÁTICA LTDA.**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

ACADÊMICA: RUTE MAFRA DA SILVA
ORIENTADORA: PROF^a DR^a ILSE MARIA BEUREN

FLORIANÓPOLIS – SANTA CATARINA – BRASIL

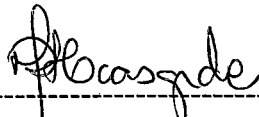
1999

**“UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DE CUSTOS NA
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS: UM ESTUDO DE CASO DA
EMPRESA SIOM INFORMÁTICA LTDA.”**

Acadêmica: RUTE MAFRA DA SILVA

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 9,5 atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nominada.

Florianópolis, 12 de julho de 1999.

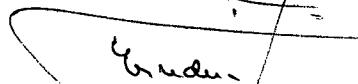


PROF^a MARIA DENIZE H. CASAGRANDE

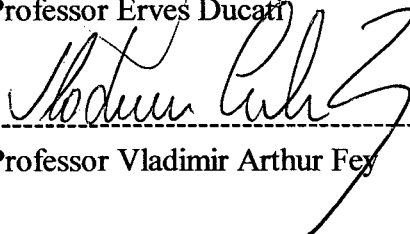
Professores que compuseram a banca:



Presidente Prof^a. Dr^a. ILSE MARIA BEUREN



Membro Professor Erves Ducati



Membro Professor Vladimir Arthur Fey

“Feliz o homem que acha sabedoria, e o homem que adquire conhecimento; porque melhor é o lucro que ela dá do que a prata, e melhor a sua renda do que o ouro mais fino.” Provérbios 3: 13 e 14

AGRADECIMENTOS

A Deus autor da minha vida, que me deu forças no momento de fraquezas, confiança nos momentos de desesperança, a Ele, que deu conhecimento e sabedoria, minha gratidão.

Ao Sylmo, meu amado esposo, que foi verdadeiro suporte, dando-me forças, incentivando-me, amando-me e aceitando os momentos que fui ausente, meus eternos agradecimentos.

As minhas adoráveis filhas, Helen e Gabriela, as quais, privei de presença e atenção e que sempre me deram apoio e incentivo, muito obrigada.

Meus sinceros agradecimentos a minha orientadora, Ilse, que mesmo com seu tempo restrito, dedicou-se a orientar-me, ajudando-me a execução desse trabalho.

Aos meus pais, familiares e amigos, que sempre me fortaleceram com palavras, gestos e atitudes de entusiasmo, meus agradecimentos.

A empresa SIOM Informática Ltda, na pessoa de seu sócio, Orlando Coutinho, que permitiu e abriu sua empresa, dando as informações necessárias e trocando idéias, muito obrigada.

Aos meus colegas e amigos de curso, em especial a Michelle, que nos momentos de adversidade e desânimo souberam transmitir carinho e apoio.

Aos professores do curso, que contribuíram para minha formação acadêmica, em especial aqueles que tiveram palavras de incentivo, sendo verdadeiros mestres.

Agradeço aos funcionários da UFSC, especialmente ao Ralf, pelo seu companheirismo e sua dedicação, sempre pronto a dar qualquer informação e ajuda.

Finalmente, a todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram na elaboração desse trabalho, uma vez que citá-los seria impossível.

SUMÁRIO

Resumo	6
Capítulo 1	
1.1 Introdução	7
1.1.1 Tema e Problema	7
1.1.2 Objetivos	8
1.1.3 Justificativa	9
1.1.4 Organização do estudo	9
1.2 Metodologia da pesquisa	10
1.2.1 Metodologia aplicada	10
1.2.2 Limitações da pesquisa	12
Capítulo 2	
2.1 Revisão Literária	13
2.1.1 Empresas prestadoras de serviços	13
2.1.2 Importância da Contabilidade de Custos	14
2.1.3 Métodos de Custeio	15
2.1.3.1 Custeio por absorção	15
2.1.3.2 Custeio Variável	17
2.1.3 Sistema de Custos	18
2.1.4 Custos em prestadoras de serviços	21
Capítulo 3	
3.1 Apresentação da empresa	22
3.2 Descrição do processo	23
3.3 Proposta de um sistema de custos para SIOM Informática Ltda	27
3.3.1 Elementos de custos	27
3.3.2 Método de custeio aplicável	28
3.3.3 Elaboração do sistema de custos	28
Conclusão e recomendações	32
Referências Bibliográficas	34

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo principal a elaboração de uma proposta de sistema de custos para empresas prestadoras de serviço, através de um estudo de caso da empresa SIOM Informática Ltda.

Assim inicialmente apresentou-se o tema-problema, os objetivos deste trabalho, a justificativa, bem como a metodologia da pesquisa aplicada.

Para se ter um maior embasamento na implantação do sistema de custos foram levantados aspectos teóricos, como o conceito de empresas prestadoras de serviços, sua importância e evolução na economia mundial, a importância da contabilidade de custos para a tomada de decisões, os métodos de custeios mais tradicionais e citados na literatura, o conceito de sistemas, a problemática de implantação de sistemas de custos em prestadoras de serviço e os conceitos da contabilidade de custos.

Embasado no raciocínio e nas teorias apresentadas, fez-se a pesquisa de campo na empresa SIOM Informática onde buscou-se conhecer e captar as informações necessárias para a implantação de um sistema de custos.

Captados os dados passou-se para a definição de qual é o melhor sistema a adotar para a empresa objeto de estudo. Considerou-se que o melhor método para a empresa em questão é o custeamento por absorção porque contempla todos os gastos que incorrem na prestação de serviços. Separou-se as despesas dos custos e estruturou-se os mapas de rateio dos custos indiretos.

Com base nos mapas delineou-se uma divisão dos valores gastos em cada área, que possibilitará uma melhor análise gerencial da empresa, permitindo a determinação dos custos dos serviços colocados à disposição dos clientes.

Percebe-se que o sistema de custos também é de vital importância nas prestadoras de serviço, onde os custos precisam ser constantemente avaliados e controlados, em face de toda a estrutura de mercado, onde só sobrevive o que melhor administra as informações gerenciais.

CAPÍTULO 1

Este capítulo será apresentado de maneira a obter-se uma visão geral do conteúdo que irá compor o presente trabalho. Será subdividido em duas seções, sendo que a primeira irá contemplar a introdução da pesquisa, e a segunda, a metodologia a ser aplicada na execução do estudo.

1.1. Introdução

Nesta seção serão expostos o tema, o problema, os objetivos e a justificativa da presente pesquisa e, por último, sua organização.

1.1.1 Tema e problema

Com a globalização da economia vivemos numa era de grande competitividade. A necessidade das empresas conhecerem e controlarem seus custos, reconhecer e diferenciar as atividades que agregam e não agregam valor aos produtos, analisar de forma detalhada e ágil a produtividade empresarial, tornou-se uma questão de sobrevivência.

As formas de controle e as informações fornecidas pela Contabilidade são imprescindíveis para que as entidades alcancem seus objetivos econômico-sociais.

A contabilidade é uma ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e de registro, relativas aos atos e fatos da administração. Seu principal objetivo é o controle do patrimônio, registrando e evidenciando todas as ocorrências, ao mesmo tempo que informa sobre sua constituição e variação.

A parte da Contabilidade que estuda os custos de produção ou aquisição de um bem ou um serviço é a Contabilidade de Custos, que tem como objetivo principal projetar informações para a tomada de decisões. Não obstante, também tem por finalidade orientar e ajudar as empresas a elucidar de forma criteriosa seus efetivos custos, auxiliando, assim, a sobreviverem no mercado, tornando-as competitivas e maximizando o objetivo primordial das empresas.

Em obras que contemplam a contabilidade de custos, como de Martins (1990), Leone (1983 e 1991), Santos (1990), observa-se que a ênfase recai em empresas industriais. No entanto, há uma diversidade na tipologia de empresas. Além disso, o número de empresas prestadoras de serviços vem crescendo sensivelmente nos dias atuais. Pois, as grandes empresas, com a finalidade de reduzirem seus custos, incentivam seus empregados a montarem pequenas empresas, continuando a fornecer seus serviços, sem, contudo, manter o vínculo empregatício. Ademais, as pessoas também procuram uma maior autonomia, visualizando seu próprio negócio.

Desta forma, se as grandes empresas comerciais e industriais requerem sistemas de custos para permanecerem no mercado, também as empresas prestadoras de serviço necessitam de um tratamento mais adequado para seus custos. Tendo um bom sistema de custos, poderão formar o preço de venda com maior segurança, identificar o ganho gerado por atividade, possibilitar um melhor entendimento do processo de formação dos custos e ter informações mais acuradas para a tomada de decisões.

Devido a estes fatores, a temática deste estudo constitui-se na abordagem de custos voltados à empresas prestadoras de serviços. Pretende-se pesquisar de forma mais aprofundada este assunto, confirmada a necessidade dessas empresas e a relevância para o momento atual.

Neste sentido, as empresas prestadoras de serviços enfrentam o problema de não terem um sistema de custos direcionado a orientar seu objetivo de trabalho. Ainda não se encontra na literatura uma discussão ampla sobre metodologias de custeamento específicas para as prestadoras de serviços. Portanto, é necessário um aprofundamento nesta área.

1.1.2 Objetivos

O objetivo geral desta pesquisa é desenvolver um sistema de custos específico às empresas prestadoras de serviços.

Como objetivos específicos tem-se:

- mostrar a importância de um sistema de custos para empresas de serviços;
- discutir um método de custeio aplicável à estas empresas; e
- elaborar um sistema de custos específico às prestadoras de serviços.

1.1.3 Justificativa

As grandes empresas vêm buscando e se adaptando aos novos modelos de gestão, visando conquistar novos clientes e a satisfação dos atuais. Permitindo, assim, a sua permanência no mercado.

Por sua vez, as empresas prestadoras de serviços, para adaptar-se às novas tendências, também devem utilizar e incorporar, dentre outras técnicas de gestão, a adoção de um bom sistema de custos. O contexto que estamos presenciando aponta para empresas prestadoras de serviços que não utilizam e não tem uma sistematização do processo de gestão. Com isso caminham sem orientação e sem perspectivas seguras, não visualizando o que pode ajudá-las.

Um adequado sistema de custos constitui, sem dúvida, uma fonte permanente de alimentação de dados e informações pertinentes na busca de resultados pretendidos, possibilitando que as empresas identifiquem seus custos, controlem-os, reduzam-os e até mesmo eliminem os custos excedentes. Além disso, tais informações auxiliam os gestores a planejar, executar e controlar o desenvolvimento das operações e tomar decisões.

Avaliando a importância e a necessidade de um sistema de custos nas empresas prestadoras de serviços, além da pouca bibliografia específica disponível nesta área, observa-se a relevância de pesquisar este assunto para auxiliar as empresas que ainda caminham sem este conhecimento.

1.1.4 Organização do estudo

Para facilitar o entendimento, este estudo será dividido em três capítulos, e estes divididos em seções.

O primeiro capítulo refere-se a introdução e a metodologia do presente trabalho, que está dividido em seções. Primeiramente é feita a introdução do estudo, onde é apresentado o tema, problema, objetivos e justificativa do trabalho. Na sequência é procedida a identificação da metodologia que será empregada.

O segundo capítulo trata da revisão bibliográfica. Este capítulo está dividido em quatro seções. Primeiramente são abordados o conceito das empresas prestadoras de

serviços e sua evolução no transcorrer dos anos. A seguir faz-se observações a respeito da importância da implantação de um sistema de custos. Em seguida aborda-se os métodos de custeio, conceituando e identificando quais as principais vantagens e desvantagens dos métodos. Após, apresenta-se os conceitos de sistemas e o que vem a ser um sistema de custo. Encerra-se este capítulo, tratando-se de custos na prestação de serviços.

O terceiro capítulo contempla um estudo de caso numa empresa de informática. Está estruturado em quatro seções. Inicialmente faz-se uma breve apresentação da empresa, em seguida a descrição do processo da atividade, a composição dos elementos de custo e, por último, a proposta de um sistema de custos.

Finalmente, são apresentadas as conclusões resultantes do estudo, acompanhadas das recomendações para realização de futuras pesquisas. Além disso, constam, na seqüência, as referências bibliográficas do presente trabalho.

1.2 METODOLOGIA DA PESQUISA

1.2.1 Metodologia aplicada

O conhecimento científico, segundo KÖCHE (1985, p. 17), “é o que é produzido através da investigação. Surge não apenas da necessidade de encontrar soluções para problemas de ordem prática da vida diária, característica essa do conhecimento ordinário, mas do desejo de fornecer explicações sistemáticas que possam ser testadas e criticadas através de provas empíricas.”

O processo de pesquisa inicia-se quando se descobre que os conhecimentos existentes, quer do senso comum ou científico, não são suficientes para explicar os problemas surgidos. Levando, assim, à investigação e a confirmação dos fatos. Para Köche (1985, p. 18), “o conhecimento científico surge da necessidade de o homem não assumir uma posição meramente passiva, de testemunha dos fenômenos, sem poder de ação ou controle dos mesmos. Cabe ao homem, através da utilização da sua racionalidade, propor uma forma sistemática, metódica e crítica da sua função de *desvelar* o mundo”.

A pesquisa científica requer uma observação imparcial e rigorosa dos fatos. REY (1997) afirma que deve ser capaz de discernir, dentre os muitos fenômenos, aqueles que são relevantes para o estudo dos problemas em causa.

Segundo LAKATOS (1986, p. 15), tem-se a seguinte classificação de níveis de conhecimento: popular, científico, filosófico e religioso. Continuando, diz que entende-se por conhecimento popular ou senso comum “o modo comum, corrente e espontâneo de conhecer, que se adquire no trato direto com as coisas e os seres humanos” .

A monografia, como conhecimento científico, é o primeiro passo da atividade do pesquisador. Para maior compreensão conceituar-se-á o que é monografia, considerando alguns autores.

Segundo SALOMON (1977, p. 219), consiste de um “tratamento escrito de um tema específico que resulte de investigação científica com o escopo de apresentar uma contribuição relevante ou original e pessoal à ciência”.

LAKATOS (1990, p. 227) afirma que, “trata-se, portanto, de um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia. Investiga determinado assunto não só em profundidade, mas também em todos os ângulos e aspectos, dependendo dos fins que se destina”.

No entanto, BARQUERO apud LAKATOS (1979, p. 16-25) ressalta que a monografia não é repetir o que foi dito por outro, sem apresentar nada de novo, ou manifestar meras opiniões, sem fundamentá-las com dados comprobatórios. É um trabalho que acumula observações, organiza essas informações e procura as relações e os porquês e comunica aos demais seus resultados.

Nesta monografia, a pesquisa será executada através de um estudo de caso, sendo a empresa objeto deste estudo a SIOM Informática Ltda.

O estudo de caso, para SALOMON (1977, p. 144), constitui-se em “interesse voltado para a história e desenvolvimento do caso: pessoa, família, grupo, instituição social, comunidade. Estuda a interação dos fatos que produzem mudança. Enfoque longitudinal. Diagnosticar o problema e indicar as medidas de reabilitação constituem seu emprego mais difundido. Estende-se à aspiração de melhor compreender a conduta humana”.

Neste sentido, GOODE e HATT (1973, p. 422) afirmam que:

“O estudo de caso, portanto, não é uma técnica específica. É um meio de organizar os dados sociais preservando o caráter unitário do objeto social estudado. Expresso diferentemente, é uma abordagem que considera qualquer unidade social como um todo. Quase sempre, essa abordagem inclui o desenvolvimento dessa unidade, que pode ser uma pessoa, uma família ou outro grupo social, um conjunto de relações ou processos (como crises familiares, ajustamento à doença, formação de amizade, invasão étnica de uma vizinhança, etc.) ou mesmo toda uma cultura.”

Segundo GIL (1994, p. 121), o estudo de caso não é um processo rígido e por isso não existe um roteiro específico a se seguir, no entanto observa-se normalmente estas quatro fases: a) delimitação da unidade-caso; b) coleta de dados; c) análise e interpretação dos dados; d) redação do relatório.

Por se tratar de um estudo de caso, faz-se necessário um rigoroso acompanhamento, dessas quatro fases que se pretende explorar, no decorrer do processo de análise. Assim, o contato direto com a empresa e seus diretores será de grande importância para o desenvolvimento deste trabalho.

1.2.2 Limitações da pesquisa

Neste trabalho pretende-se elaborar um sistema de custos para a empresa SIOM Informática Ltda. Entretanto, o estudo terá algumas limitações.

Os elementos de custos apresentados serão somente os custos referente a um segmento desta empresa.

Adicionalmente, a presente pesquisa não contemplará dados numéricos. A composição dos cálculos a serem efetuados, serão explicados, de maneira a favorecer o entendimento.

Por fim, em se tratando de um estudo de caso, o resultado da pesquisa em questão caberá somente à esta empresa.

CAPÍTULO 2

2.1 REVISÃO LITERÁRIA

Na primeira seção deste capítulo conceituar-se-á empresas prestadoras de serviços e sua evolução nos últimos anos. No item seguinte far-se-á observações a respeito da importância de um sistema de custos em empresas. Em seguida abordar-se-á os métodos de custeio mais utilizados, suas vantagens e desvantagens. Na sequência será explicado o que vem a ser um sistema de custo e sua utilização na informação gerencial. Por fim, far-se-á a identificação de custos na prestação de serviços.

2.1.1 Empresas prestadoras de serviços

As empresas prestadoras de serviços representam um dos setores de crescimento mais rápido da economia, cada vez mais esse setor cresce em importância na formação do Produto Nacional Bruto (PNB) dos países, principalmente dos mais desenvolvidos. Neste sentido, KOTLER e ARMSTRONG (1998, p. 455) afirmam que:

“Uma das principais tendências dos Estados Unidos nos últimos anos é o crescimento sensacional dos serviços. Hoje a prestação de serviços corresponde a 74% do produto interno bruto (PIB). Enquanto a prestação de serviços no país representava 55% do total de empregos em 1970, em 1993 correspondia a 79%. Espera-se que a prestação de serviços seja responsável por todo o aumento líquido dos empregos até o final do ano de 2005. Os serviços crescem ainda mais rápido na economia mundial, perfazendo um quarto do valor de todo o comércio internacional. As empresas de serviços respondem por quase 30% de todas as exportações dos Estados Unidos, resultando num substancial excedente comercial de serviços versus um grande déficit de produtos.”

Um dos fatores é que as empresas estão procurando reduzir seus custos e, por conseguinte, tem incentivado seus empregados a organizarem pequenas prestadoras de serviços. GONÇALVES (1996, p. 26) ressalta que, “a cada dia, os serviços empresariais

tem experimentado um florescimento invejável. Pela simples razão de que se as empresas mantivessem tais serviços dentro de suas estruturas os custos seriam insuportáveis, além do risco da má qualidade e da falta de eficiência.”

KOTLER e ARMSTRONG (1998, p. 455) explicitam que:

“Serviço é toda atividade ou benefício, essencialmente intangível, que uma parte pode oferecer à outra e que não resulte na posse de algum bem. A prestação de um serviço pode ou não estar ligada a um produto físico. Atividades como alugar um quarto de hotel, depositar dinheiro em banco, viajar de avião, consultar um psiquiatra, cortar o cabelo, consertar o carro, assistir a um jogo profissional ou a um filme, mandar roupas para lavar a seco, aconselhar-se com um advogado, todas envolvem a compra de um serviço.”

Segundo KOTLER e ARMSTRONG (1998, p. 455-457), os serviços podem ser classificados em intangíveis, inseparáveis, variáveis e perecíveis.

Intangíveis porque não podem ser vistos, provados, sentidos, ouvidos ou cheirados antes de serem comprados. Inseparáveis porque os serviços são primeiro vendidos para depois serem executados e produzidos ao mesmo tempo, serviços são inseparáveis daqueles que os fornecem. Variáveis porque sua qualidade depende de quem os proporciona e de quando, onde e como são realizados. E, finalmente, perecíveis, pois não podem ser estocados para vendas ou usos posteriores.

2.1.2 Importância da contabilidade de custos

A contabilidade de custos, que anteriormente tinha como base o fornecimento de informações sobre custos dos produtos, tem hoje um papel adicional, isto é, deve estar voltada para o gerenciamento e otimização do uso de recursos.

Há alguns anos as empresas formavam seus preços embutindo uma margem de lucro desejada em seus custos. Atualmente a situação é diferente. O mercado dá o preço e sobrevive quem consegue otimizar a relação entre receita e custos, ou seja, se o preço de venda é o mercado que fornece, sobrevive a empresa que administrar melhor os seus custos.

Neste sentido, o sistema de custos passou a ser gerador de informações para tomadas de decisões. Os processos precisam ser melhor conhecidos e analisados. Além

disso, é necessário, como em qualquer outro processo de gestão, ter o *feedback*, isto é, o retorno das informações geradas e suas conseqüências.

A contabilidade de custos tem uma participação vital nas organizações. De acordo com SANTOS (1990, p. 19), “o controle dos custos representa o cérebro ou o pulmão, ou o coração ou o espírito sem o qual uma entidade não sobreviveria.” Para o mesmo autor, qualquer entidade necessita controlar seus custos. Desde a microempresa até as grandes empresas necessitam conhecer e controlar seus custos. Para a empresa saber se existe lucro ou o excedente de receita sobre o custo, implica conhecer os efetivos custos na sua essência, pois o não controle destes poderá resultar em grandes prejuízos.

A contabilidade de custos pode proporcionar avaliações de eficiência de processos internos, como: qual o produto mais lucrativo, quais os setores da empresa que provocam desperdícios, quais as áreas que estão necessitando motivar os empregados. Portanto, ela busca promover a eficiência na atividade operacional básica da organização.

2.1.3 Métodos de Custeio

Para controlar os custos faz-se necessário utilizar métodos de custeamento que se adequem à empresa. Alguns dos métodos de custeio mais tradicionais e citados na literatura são o Custeio por Absorção e o Custeio Variável.

2.1.3.1 Custeio por absorção

O método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção ao produto. Este método é considerado básico para a avaliação de estoques na contabilidade financeira, sendo o único que atende as exigências fiscais e societárias. No entanto, é considerado falho em algumas circunstâncias, pois sua forma implica no rateio dos custos fixos. Estes rateios, não raras vezes, são arbitrários e podem provocar distorções no momento da tomada de decisão.

Neste sentido, LEONE (1991, p. 238) explica que:

“O Custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou

operacionais. O próprio nome do critério é revelador dessa particularidade, ou seja, o procedimento é fazer com que cada produto ou produção (ou serviço) absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à fabricação.”

HORNGREN (1986, p. 391) explicita que no custeio por absorção as despesas indiretas fixas de fábrica são incluídas nos estoques e que, portanto, compõe o custo do produto elaborado.

Segundo MARTINS (1990, p. 38), o custeio por absorção é o critério em que se apropriam todos os custos de produção, quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos, e tão somente os custos de produção.

Portanto, neste método de custeio, todos os custos diretos e indiretos de fabricação são apropriados ao produto, sejam eles variáveis ou fixos.

Entende-se por custos diretos aqueles que são apropriados diretamente aos produtos (no processo produtivo), tais como matéria prima e mão-de-obra. Os custos indiretos são aqueles que não estão diretamente ligados à unidade produzida. Tem-se como exemplo o aluguel do setor produtivo, salário do supervisor e das chefias, depreciação, manutenção, energia elétrica etc.

Os custos variáveis são aqueles que variam em relação ao volume de produção. (exemplo: matéria prima). Normalmente os custos diretos são variáveis.

Os custos fixos são aqueles que independem do volume de produção ou vendas, permanecem constantes em relação ao volume produzido (exemplo: aluguel da instalação de produção). Os custos fixos podem ser tanto diretos quanto indiretos.

Uma das vantagens do método de custeio por absorção, conforme TOHMATSU (1997, p.39), é que, além de atender a legislação fiscal, também permite a apuração dos custos por centro de custos e, quando os custos são alocados aos departamentos de forma adequada, permite o acompanhamento e a avaliação de desempenho nesta área.

A principal desvantagem do método de custeio por absorção consiste nos critérios de rateio, que sendo arbitrários podem distorcer o resultado.

2.1.3.2 Custeio variável

O custeio variável, também chamado de direto ou marginal, constitui-se na apuração de custos excluindo-se os custos fixos, isto é, somente os custos variáveis são apropriados ao produto. O custeio variável só leva em consideração aqueles custos que tem ligação direta com a produção. Os custos fixos são jogados imediatamente à conta de resultado (juntamente com as despesas), fundamentando-se no argumento de que estes ocorrerão independentemente do volume de produção da empresa, não integrando a avaliação dos estoques.

BEUREN (1997) explica que “este método só admite na determinação do custo dos produtos a apropriação dos custos variáveis, isto é, inclui os custos primários e os custos indiretos variáveis, sendo os custos indiretos fixos registrados como gastos do período em que o produto é fabricado.”

Há os defensores desse método, os quais alegam que existe uma diferenciação entre a produção propriamente dita e o meio para produzir. Como os meios para produzir geram os custos fixos, estes não devem ser considerados por não variar em relação ao volume produzido. Os contrários a este método afirmam que para produzir são necessários os meios e por isto fazem parte do processo produtivo, não podendo serem excluídos.

Segundo MARTINS (1990, p.178), “no custeio direto ou variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.”

Neste sentido, SANTOS (1990, p.39) afirma que:

“O método de custeamento marginal pode ser entendido também como custeamento direto ou variável. Custeamento marginal é o método de custear os produtos ou serviços por margem de contribuição, obtida pela diferença entre as receitas e seus respectivos custos marginais. A sua premissa básica é a de que somente os custos claramente identificados com os produtos ou serviços vendidos, chamados de diretos ou variáveis, devem ser apropriados. Os demais custos relacionados e necessários para manter a capacidade instalada, denominada de fixos, devem ser tratados

como parte do período, indo diretamente para o resultado.”

Nota-se que é um método de simples aplicação. Sua principal vantagem é que os trabalhos de apuração são mais fáceis e permitem menores despesas na área contábil. Na área fiscal inicialmente o pagamento do imposto de renda seria menor, porque os estoques ficam a um preço menor e o *overhead* é descarregado em lucros independente das vendas serem ou não realizadas. No entanto, só teria esta vantagem se a empresa não vendesse toda a produção dentro do mesmo exercício social. Por isso não é aceito para fins fiscais.

LEONE (1983, p. 425) destaca que a vantagem deste método está na forma como pode ser analisado, ou seja, a margem de contribuição (parcela de lucro que serve para dar cobertura aos custos periódicos), pois “oferece meios para identificar os produtos, territórios, clientes e outros segmentos da empresa e da atividade que estão oferecendo maior rentabilidade. Os custos atribuídos a esses segmentos serão exatamente os custos que não podem ser reduzidos ou eliminados”. Assim sendo, serão mais lucrativos os segmentos que oferecerem maior margem de contribuição.

A principal desvantagem, conforme NEVES e VICECONTI (1995, p. 328), é não ser aceito pela Auditoria Externa das empresas de capital aberto e nem pela Legislação do Imposto de Renda. Também há rejeição de muitos contadores, razão disto é que este método fere os princípios contábeis, em especial o da competência. Este princípio estabelece que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem independente de recebimento ou pagamento. Como o custeio variável admite que todos os custos fixos sejam deduzidos do resultado, mesmo que nem todos os produtos sejam vendidos, ele transgride esse princípio.

2.1.3 Sistema de custos

Antes de conceituar o sistema de custos, é importante definir a palavra sistemas. Pois, sistema envolve diversas conotações.

FERREIRA (1986, p. 1594) conceitua sistema como “disposição das partes ou elementos de um todo, coordenados entre si, e que funcionam como estrutura organizada”.

BIO (1985, p. 18) define-o como "um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo".

Para LEONE (1991, p. 230), o termo sistema é a definição do "conjunto de componentes administrativos, de registro, de fluxos, de procedimentos e de critérios que agem e interagem de modo coordenado para atingir determinado objetivo".

Uma definição de sistema mais abrangente é apresentada por HARDING (1992, p.24), a saber:

"Sistema é um conjunto de partes inter-relacionadas, as quais, quando ligadas, atuam de acordo com padrões estabelecidos sobre inputs (entradas) no sentido de produzir outputs (saídas). O padrão de atuação é usualmente realizado com o objetivo de otimizar fatores particulares ou características. Os sistemas tem a facilidade de serem divididos em subsistemas, sendo cada subsistema relacionado com os outros."

É preciso ainda distinguir sistemas fechados, dos sistemas abertos. Um sistema é fechado se nenhum material entra ou sai, e aberto se há importação ou exportação e, conseqüentemente, mudança de componentes. Um exemplo de sistemas abertos são as empresas, as quais dependem de recursos materiais, humanos e tecnológicos, de cujo processamento resultam bens e serviços a serem fornecidos no mercado. Por sua vez, como sistemas fechados pode-se citar as máquinas, equipamentos etc.

Os sistemas podem formar-se de diversos subsistemas que se relacionam entre si, constituindo assim um sistema maior.

Tendo conceituado o que é sistema, pode-se, então, conceituar o que vem a ser um sistema de custos. BIO (1985, p. 48) esclarece que "o sistema de custos coleta e processa os dados sobre a utilização de materiais, mão-de-obra, equipamentos, despesas gerais, referentes à transformação dos insumos em produtos, bens ou serviços. Gera informações que permitem medir desempenho, eficiência, produtividade, desperdícios, margens de contribuições, etc."

No sistema de custos, como em qualquer outro sistema, para um perfeito funcionamento é necessário que tenha uma adequada sincronização entre as diversas etapas do processo, desde a obtenção dos dados, seu processamento, até a geração dos relatórios.

Neste sentido, LEONE (1991, p. 32) afirma que os sistemas de custos “serão os meios de que se utilizará para colher os dados de que precisa, arrumá-los e produzir as informações gerenciais para outros setores da administração”.

É preciso ter a definição dos centros de custos, plano de contas específico, quantificação física e monetária e a elaboração de informações que atendam as necessidades do usuário, verificando em cada etapa seu custo x benefício. É imprescindível que as informações geradas sejam de fácil entendimento do usuário.

MARTINS (1990, p. 29) alerta que:

“Os Sistemas de Custos precisam sempre levar em consideração a qualidade do pessoal envolvido na sua alimentação e no seu processamento, a necessidade de informação do usuário final, a adequacidade de sua adaptação às condições específicas da empresa, a utilização de quantidades físicas associadas aos valores monetários e, acima de tudo, a relação entre a sua utilidade ou a de cada informação e o sacrifício envolvido na sua obtenção.”

Observa-se a necessidade e a relevância do sistema de custos nas decisões gerenciais. Sob este aspecto SCHWARTZ apud OLIVEIRA (1993, p. 43) afirma que:

“Sistema de informações gerenciais é um sistema de pessoas, equipamentos, procedimentos, documentos e comunicações que coleta, valida, executa operações, transforma, armazena, recupera e apresenta dados para uso no planejamento, orçamento, contabilidade, controle e outros processos gerenciais para vários propósitos administrativos. Os sistemas de processamento de informações tornam-se sistema de informações gerenciais quando sua finalidade transcende uma orientação para processamento de transação, em favor de uma orientação para tomada de decisões gerenciais.”

Sendo assim, toda empresa depende de um sistema de custos, onde através das informações geradas, proporcionará à administração suporte para otimizar os resultados esperados.

2.1.4 Custos em prestadoras de serviço

Para prestadoras de serviços, como em qualquer empresa comercial ou industrial, as informações gerenciais, principalmente de custos, são essenciais para a tomada de decisões. Os custos na prestação de serviços são aqueles relativos a realização dos mesmos, sendo mão-de-obra, material aplicado nos serviços e os custos indiretos.

No momento em que as empresas conhecem e controlam seus custos elas tendem a fazer os serviços com menos margem de erros, visando a qualidade, rapidez, confiabilidade, além de proporcionar um preço mais competitivo e reduzindo também os custos a seus consumidores.

Segundo SLACK (1997, p. 72), “quanto menos erros em cada microoperação ou unidade de produção, menos tempo será necessário para a correção e, conseqüentemente, menos confusão e irritação. Por exemplo, se o depósito regional de um supermercado enviar produtos errados a uma loja, isso significará desperdício de tempo de funcionário e, em decorrência, custo para corrigir o problema.”

Como as prestadoras de serviços dependem quase que exclusivamente da mão-de-obra, elas precisarão trabalhar bem esta questão, pois uma vez operando com qualidade, elas não desperdiçarão tempo ou esforço de retrabalho, isto significa custos menores. Também, fatores como rapidez e confiabilidade são importantes, pois de nada adianta apresentar um trabalho com qualidade, porém fora do tempo prometido, isto causará insegurança para o cliente, além do aumento dos custos.

Neste sentido, LEONE (1983, p. 101) afirma que “a mão-de-obra constitui um dos custos mais importantes para determinadas empresas, exigindo controle apurado e análise constante. Ela envolve apenas a força de trabalho que, direta ou indiretamente, ajuda a produção de uma mercadoria ou de um serviço.”

Observa-se, então, a importância de um sistema de custos nas prestadoras de serviços, principalmente em tempos de elevada concorrência e consumidores cada vez mais exigentes e sabedores de seus direitos enquanto consumidores.

CAPÍTULO 3

Este capítulo terá três seções. Na primeira delas será apresentada a empresa em estudo, a descrição de suas atividades e a caracterização da atividade que será abordada neste trabalho. Na segunda seção será descrito o processo da atividade selecionada. Na terceira seção será apresentada a proposta do sistema de custos para a empresa SIOM Informática Ltda.

3.1 Apresentação da empresa

A empresa SIOM Informática Ltda está localizada frente à Praça XV de Novembro, em Florianópolis, no Edifício João Moritz, salas 404 e 405.

Há cinco anos vem atuando na área de informática, com as atividades de comércio de microcomputadores, impressoras, monitores, softwares e periféricos. Além disso, ministra cursos destinados a formar mão-de-obra para atender as necessidades do mercado de informática, com qualidade e seriedade. Adicionalmente, presta assistência técnica e manutenção de microcomputadores, notebook, impressoras, monitores, instalação, configuração, melhoria de desempenho, aumento de memória, instalação de drives, HD's, fax-modem, câmeras, softwares, fontes e periféricos de qualquer natureza. A empresa é credenciada das marcas Metron, PTT, Five Star, Kellix e Five Vision.

Das atividades da empresa mencionada, o presente trabalho restringir-se-á à atividade de assistência técnica e manutenção.

A empresa é formada por dois engenheiros civis, sendo que um deles fez pós graduação em hardware. Um está atuando na área administrativa/financeira e comércio, o outro na ministração de cursos e supervisão da manutenção. Possui duas secretárias, que trabalham em todas as três atividades. Na manutenção trabalham três técnicos e dois estagiários.

A SIOM Informática tem investido no treinamento de seus empregados, tanto da área técnica como do atendimento aos clientes. Proporcionando, assim, um maior aperfeiçoamento e motivação dos empregados.

Segundo BLEUEL apud GONÇALVES (1996, p. 35), “quando um técnico de serviços vai a campo, ele tem dois reparos a fazer: consertar o equipamento e cuidar do lado emocional do cliente. E o segundo é mais importante”. GONÇALVES (1996, p. 35) afirma que “um bom prestador de serviços precisa ter habilidades técnicas, habilidades interpessoais, conhecimento dos produtos e dos serviços, conhecimento dos clientes”.

Estes treinamentos, afirma SLACK (1997, p. 659), possibilitam a prevenção e identificação de problemas potenciais e correção do processo antes da ocorrência de má qualidade, falhas e erros.

Os contatos com novos clientes são feitos através de telefone (tele-marketing), propagandas em jornais e *folders*, além do marketing dos clientes.

A estrutura física da empresa está dividida em uma sala de manutenção, duas salas de aulas, uma recepção, uma sala de reuniões, uma copa e dois banheiros.

A sala de manutenção mede aproximadamente 60 m², possui bancadas de serviços e prateleiras. Os equipamentos necessários para a execução dos serviços são medidores e ferramentas.

3.2 Descrição do processo

O serviço de manutenção é normalmente realizado de duas formas:

a) cliente trás o equipamento até a SIOM Informática onde é preenchida uma ordem de serviço e descrito o problema;

b) o empregado da SIOM Informática desloca-se até o estabelecimento do cliente, onde verifica o problema e executa o serviço. Quando não é possível fazer a manutenção, retira o equipamento, preenchendo uma ordem de serviço e levando-o para a SIOM Informática. Ao longo dos anos, tem-se observado que este tipo de atendimento tem aumentado, devido a comodidade proporcionada aos clientes.

A manutenção é dividida em três segmentos, contrato de manutenção, contrato de credenciamento e atendimento normal.

a) Contrato de manutenção – contrato firmado entre a SIOM Informática e seus clientes. A forma de atendimento se dá através da visita mensal programada, conforme combinado em contrato, em etapas de até quatro horas, ocasião em que são realizadas verificações e manutenção preventiva em cada equipamento existente e constante de

listagem contratual inicial. São revisados, um a um, todos os microcomputadores, impressoras e scanners. Da visita resulta o relatório de alteração, que denunciará eventuais problemas corrigidos e sua forma de evitá-los, se houver. Além desta visita o cliente poderá, a qualquer momento, solicitar o comparecimento do pessoal técnico da SIOM, para corrigir eventuais problemas surgidos no interregno das visitas mensais, inclusive para instalação de programas.

Os serviços de atendimento técnico mencionados, constam de verificação, identificação e correção quanto à existência de vírus, quanto ao estado físico e lógico dos discos rígidos, drives, placas mãe e de vídeo, mouses e teclados, todas as impressoras quanto ao estado físico e todos os scanners quanto ao funcionamento físico e lógico. Consta neste atendimento, o fornecimento de mão-de-obra necessária e a substituição de peças danificadas por uso indevido, as quais serão fornecidas pela SIOM Informática ou pela própria empresa, a seu critério. Quando fornecidas pela empresa são cobradas separadamente, mediante emissão de nota fiscal.

Estes serviços podem ser realizados no local da empresa ou na própria sede da SIOM Informática.

Os chamados de emergência são atendidos no prazo máximo de até quatro horas, quando informada da real urgência do chamado. Muitas vezes atende fora do horário de expediente.

Estes contratos de manutenção tem duração de um ano, podem ser rescindidos por qualquer das partes, a qualquer tempo mediante aviso prévio de trinta dias.

b) Contrato de credenciamento ou assistência técnica – contrato firmado entre alguns fornecedores, no qual a SIOM Informática obriga-se a prestar serviços de assistência técnica aos produtos que o fornecedor venha a oferecer, durante o período de garantia ou fora dele, sempre que solicitado pelos consumidores e ou revendedores, na cidade onde a empresa atua. As peças que porventura sejam trocadas, devem ser novas e originais, adquiridas do fornecedor da qual é credenciada. Os preços destas peças são tabeladas.

Quando ocorre trocas de peças defeituosas, no período de garantia, é preenchido uma ordem de serviço, identificando o número da mesma, para que possa ser substituída, sendo que a peça defeituosa é obrigatoriamente devolvida ao fornecedor acompanhada de etiqueta própria. Estas peças, bem como todas as despesas de transporte, no período de garantia, são de total responsabilidade do fornecedor. Porém, após o período de garantia,

fica a SIOM Informática responsável, para posterior ressarcimento das despesas junto ao cliente.

É exigido da SIOM Informática que todos seus empregados tenham sido cuidadosamente submetidos a um criterioso processo de seleção e que os mesmos sejam treinados com frequência.

Os fornecedores promovem estágios, treinamentos, visando o desenvolvimento e o aperfeiçoamento técnico dos empregados, obrigando a participação da SIOM Informática sempre que eles promovem estes programas de treinamentos.

O prazo destes contratos são indeterminados, podendo a qualquer momento serem rescindidos por qualquer uma das partes com aviso mínimo de trinta dias. Ou sem aviso se for infringida qualquer cláusula dos contratos.

c) Atendimento normal – são os serviços prestados aos clientes que não estão incluídos nos contratos de manutenção e credenciamento.

Quando o cliente leva o equipamento à SIOM Informática, é atendido pela secretária, que chama o técnico responsável para saber qual o problema do equipamento. É preenchida uma ordem de serviço e descritos os dados do equipamento: n.º de série, os acessórios que porventura venham acompanhá-lo, dados do cliente, telefone e o defeito reclamado. Este procedimento é feito junto ao cliente que leva a primeira via da ordem de serviço para posteriormente retirar o equipamento.

O equipamento é levado para uma bancada de serviços e analisado. Diagnosticado o problema, é telefonado para o cliente para relatar o defeito encontrado e o preço dos serviços a serem executados. Após a aprovação do cliente os serviços são executados e colocados em outra bancada de testes para avaliação final. Se for necessária a reposição de peças, a SIOM Informática fornece as mesmas, retirando-as de seu estoque. Se porventura não tiver a peça, é contactado o fornecedor para o envio dessa. No caso de demora do envio da peça e a necessidade do cliente for muito urgente, a SIOM Informática substitui o equipamento até a manutenção estar concluída.

Quando o atendimento é feito fora do estabelecimento da SIOM Informática, o técnico tenta solucionar o problema onde foi chamado. Não sendo possível, o equipamento é levado para a empresa e é feito o mesmo procedimento descrito anteriormente.

O ciclo do tempo de atividades da área de manutenção é bem preenchido, não permitindo momentos de ociosidade, pois uma vez que os equipamentos estão aguardando

alguma peça para reposição, eles são submetidos a uma rotina de checagem, testes para verificar a possível existência de outros problemas. Sendo assim, sempre há serviços a serem executados.

O maior custo da manutenção é a mão de obra, primeiramente por ser necessária a qualificação do empregado, alguém que conheça bem os equipamentos e tenha domínio no manuseio das peças, motivo pelo qual a SIOM Informática investe tanto em treinamentos. Em segundo lugar, porque precisam ser empregados onde se possa depositar confiança, pois se o técnico não for uma pessoa íntegra poderá abalar toda a reputação da empresa.

3.3 Proposta de um sistema de custos para SIOM Informática

A SIOM Informática tem conhecimento de seus custos, porém não mantém um controle efetivo sobre os mesmos. Há anos a empresa adquiriu um sistema fechado para compor o preço de venda com base nos seus custos, mas viu que não conseguia aplicá-lo por ter uma atividade diferenciada. Por esta razão, este trabalho pretende propor um sistema de custos adequado a situação específica da empresa, respeitadas suas particularidades. Ressalte-se, que o sistema de custos a ser apresentado restringir-se-á à atividade de manutenção e assistência técnica.

3.3.1 Elementos de custos

Antes de abordar os elementos de custos da empresa, é imprescindível que se faça uma diferenciação entre custos e despesas, a fim de obter-se um resultado mais detalhado na proposta do sistema de custos. Segundo MARTINS (1990, p. 24), custo é o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. E despesa é “bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”.

Os principais elementos de custos da empresa em estudo consistem dos gastos com: mão-de-obra, aluguel, condomínio, telefone, luz, material de expediente, assinatura de periódicos, internet, transporte, treinamento, seguro, fax e depreciação.

Mão-de-obra direta

A mão-de-obra direta representa todos os gastos com o pessoal técnico, sendo eles salários, férias, 13º salário, encargos sociais, vale transporte e alimentação. Além da mão-de-obra direta tem-se também a indireta que aqui corresponde ao salário, férias, 13º salário, encargos sociais, vale transporte e alimentação das secretárias e do supervisor.

Aluguel e condomínio

O aluguel corresponde ao uso das salas onde a empresa está localizada. O condomínio refere-se ao valor de uma taxa para a manutenção, conservação e segurança do edifício.

Telefone e fax

O telefone e fax tem sido um elemento importante para a empresa, uma vez que todos os contatos com clientes são feitos por estes equipamentos de comunicação:

Assinatura de periódicos, internet e treinamento

A assinatura de periódicos, internet e treinamento, são as áreas em que a empresa tem investido para o aperfeiçoamento de seu pessoal técnico.

Observa-se que os custos mencionados, na sua maioria, são fixos. O custo mais relevante é a mão-de-obra direta, a qual pode ser identificada quanto tempo é necessário para a manutenção ou conserto de um equipamento. Assim sendo, a mão-de-obra direta é a mais adequada base de rateio para os custos fixos.

Além dos custos diretos e indiretos tem-se as despesas administrativas, estas não são levadas aos custos dos serviços. As despesas, na SIOM Informática consubstanciam-se dos gastos administrativos com: aluguel, condomínio, telefone, luz, impostos e taxas, marketing, material de expediente, material de limpeza, serviços contábeis, serviços de

limpeza/conservação, internet, transporte, correio, fretes e carretos, jornais, revistas e periódicos, seguros, viagens e estadias, fax e depreciação.

As despesas mencionadas são aquelas inerentes a área administrativa, ou seja, que não tem ligação direta com o serviço executado pela empresa.

3.3.2 Método de custeio aplicável

O custo principal da empresa prestadora de serviços é formado de capital intelectual. A informação pura e simples dos custos variáveis é irrelevante, pois o que realmente conta no processo decisório é a estrutura como um todo, compreendendo tanto custos variáveis como custos fixos. Assim sendo, o método mais adequado para ser implantando é o método de custeio por absorção.

3.3.3 Elaboração do sistema de custos

Quando da implantação de um sistema de custos, normalmente, observa-se algumas reações a esta implantação. Primeiramente há reação ao controle, pois a empresa terá que preencher formulários com as tarefas e o respectivo tempo aplicado. Com isso seus empregados sentir-se-ão fiscalizados e não muito a vontade com este tipo de controle. Outra reação é o medo que, com estes controles, a empresa poderá diminuir seu quadro de pessoal. A burocracia tem sido também um fator de reação ao sistema, pois os formulários a serem preenchidos, o nível de detalhamento das horas trabalhadas, muitas vezes, não agrada aos empregados.

MARTINS (1990, p. 308) esclarece que, “essas reações, de medo do controle, de medo do papel e até dificuldade de preenchê-lo, podem acabar por criar um clima de resistência à implantação do sistema de custos; mesmo que não venha a repeli-lo, poderá pelo menos dificultar ou tornar onerosa essa tarefa”.

Outras reações podem também surgir por parte da própria administração, onde, apesar do desejo de redução imediata dos custos, observam a elevação dos mesmos e também a própria resistência ao novo.

Por conseguinte, o sistema de custos deverá ser implantado de forma gradativa, sempre mostrando aos empregados sua finalidade, importância e os benefícios que trará, não só para a empresa, como para eles mesmos:

Para a implantação deverá a empresa oferecer treinamentos, com o fim de ensinar como preencher os formulários e também fortalecer a importância das informações ali geradas.

Ressalte-se que o sistema de custos é implantado com o fim específico de cada empresa. MARTINS (1990, p. 310) coloca que “o uso indiscriminado de *pacotes* de sistemas, já premoldados e desenhados, pode na maioria das vezes, provocar extraordinários insucessos”.

A seguir apresentar-se-á uma análise dos custos e seus respectivos centros. MARTINS (1990, p. 66) define centro de custos como “a unidade mínima de acumulação de custos indiretos”.

Para um maior controle a empresa poderá dividir a atividade de manutenção em três segmentos: contrato de manutenção, contrato de credenciamento ou assistência técnica, e atendimentos gerais. Ainda, dentro destes segmentos, poderá dividi-los em outros pequenos segmentos, sendo eles: microcomputadores, software, impressoras, monitores e periféricos em geral, pois para cada um destes segmentos o tempo despendido é diferente.

Depois da divisão destes segmentos, deve ser observado o tempo de mão-de-obra direta, o qual constituirá um dos elementos para apropriação dos custos indiretos. O Quadro 1 apresenta o levantamento destas informações retiradas do verso das ordens de serviços, que são repassadas para o software Marketing Tools, que serve para um efetivo controle dos serviços executados para cada cliente.

Quadro 1 – Levantamento do tempo de MOD empregada nos centros de custos

Centros de custos	Contrato de manutenção	Contrato de credenciamento	Atendimento gerais	Total de horas
Microcomputadores				
Software				
Impressoras				
Monitores				
Periféricos				
Total Geral				
Percentuais				

Após preenchido este, é preciso levantar o percentual proporcional na mão-de-obra direta aplicada em cada centro de custos, que servirá para o rateio dos custos indiretos.

Como critério de rateio dos custos indiretos deve-se usar a MOD. Para este rateio tem-se o Quadro 2.

Quadro 2 – Rateio dos custos indiretos com base na MOD

Custos indiretos	Contrato de manutenção	Contrato de credenciamento	Atendimento gerais	Total
Mão-de-obra indireta				
Telefone				
Material de expediente				
Assinatura de periódicos				
Internet				
Transporte				
Treinamento				
Fax				
Aluguel				
Condomínio				
Luz				
Seguro				
Depreciação				
Totais				

Para obter-se os custos indiretos multiplica-se o percentual de MOD aplicada em cada segmento, encontrada no Quadro 1, pelo montante de cada custo. Desta forma estarão sendo rateados todos os custos indiretos. Após a totalização será preenchido o Quadro 3 para a obtenção dos custos totais de cada segmento.

Quadro 3 – Planilha dos custos totais

Custos	Contrato de manutenção	Contrato de credenciamento	Atendimento gerais	Total
Mão-de-obra				
Custos Indiretos				
Total Geral				

Através da visualização deste quadro a empresa pode analisar os custos em cada segmento e verificar qual a atividade que representa ou que lhe dá um melhor resultado.

CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Este trabalho foi elaborado com o objetivo de contribuir com um estudo sobre sistemas de custos nas prestadoras de serviços. Neste sentido, buscou-se, junto as bibliografias disponíveis, dados relevantes para um maior aprofundamento nesta área.

Primeiramente, caracterizou-se a problemática relacionada com o tema escolhido. Para delimitar a realização do trabalho, foram estabelecidos objetivos que pretendia-se alcançar durante o desenvolvimento deste estudo, bem como a metodologia aplicada à pesquisa.

Através da revisão literária sobre o tema escolhido, iniciou-se a execução da proposta de um sistema de custo para a SIOM Informática Ltda.

Foram inicialmente relacionados os elementos de custos e despesas da empresa em estudo. Os custos foram divididos em diretos e indiretos. Verificou-se uma forma de rateio dos custos indiretos e apresentou-se planilhas que possibilitam estes rateios.

Com base nos quadros pode-se chegar na composição final dos custos na atividade de manutenção.

Com isso o objetivo deste trabalho foi alcançado, pois verifica-se que, desta forma, evidenciou-se, com um embasamento teórico, todos os princípios e passos utilizados para o desenvolvimento de um sistema de custos na empresa SIOM Informática que, certamente, poderá servir de embasamento para a implantação de sistemas de custos em outras empresas prestadoras de serviço. Ressalte-se que, para a implantação deste sistema, as informações checadas tiveram como base específica a empresa SIOM Informática, com suas características próprias e políticas implementadas pelos sócios, distintas de outras empresas do ramo. Assim, é recomendável que ao se implantar um sistema de custos verifique-se as peculiaridades existentes.

É interessante observar que, como um sistema de custos é algo que necessita de um processo paulatino e com um acompanhamento de cada etapa, é recomendável que a empresa tenha um controle e vá implementando ao longo do tempo informações adicionais, que venham contribuir para o aprimoramento do sistema de custos e, automaticamente, para um maior controle gerencial da empresa. Recomenda-se, também, que nas outras atividades

desenvolvidas pela empresa, seja feito um estudo e se elabore um sistema de custos apropriado que venha suprir suas necessidades.

No que concerne a futuras pesquisas, sugere-se que o sistema proposto seja implementado e apontados os principais ajustes necessários para seu funcionamento na empresa SIOM Informática. Adicionalmente, que este estudo seja replicado em outras empresas prestadoras de serviço deste setor.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BEUREN, Ilse Maria. Análise de Custos. Apostila da disciplina Análise de Custos, do curso de graduação de Ciências Contábeis. Florianópolis. Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, 1997.
- BIO, Sérgio Rodrigues. Sistema de informações: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1985.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo dicionário da língua portuguesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.
- FLORENTINO, Américo Matheus. Custos: princípios, cálculos e contabilização. 12 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1988.
- GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 3 ed. São Paulo, 1994.
- GONÇALVES, David. Serviços: os primeiros passos para o sucesso. Santa Catarina: HD Livros Editora, 1996.
- GONÇALVES, Rosana C. de; PROCÓPIO, Adriana M. e COCENZA, Verônica. Diferentes métodos de custeio e utilidade, confiabilidade e valor de feedback da informação de custo. Revista de Contabilidade do CRC-SP. São Paulo, v.2, nº 4. p. 5-8, mar/98.
- GOODE, William J. e HATT, Paul K. Métodos em pesquisa social. 4 ed. São Paulo: Nacional, 1973.
- HARDING, Hamish Alan. Administração da produção. São Paulo: Atlas, 1992.
- HORNGREN, Charles T. Contabilidade de custos: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1986.
- KÖCHE, José Carlos. Fundamentos de metodologia científica. 7 ed. Porto Alegre: Vozes, 1985.
- KOTLER, Philip; ARMSTRONG Gary. Princípios de marketing. 7 ed. Rio: Prentice Hall do Brasil, 1998.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. Metodologia do trabalho científico; procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalho científico. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. Fundamentos de metodologia científica. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1990.

- LEONE, George S. G. Custos: planejamento, implantação e controle. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- LEONE, George S. G. Custos: um enfoque administrativo. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1983.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. Curso moderno de contabilidade. São Paulo: Lisa, 1995.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. Sistema de informações gerenciais: estratégias, táticas operacionais. São Paulo: Atlas, 1993.
- REY, Luís. Planejar e redigir trabalhos científicos. 2 ed. São Paulo: Edagrd Blücher, 1997.
- ROBLES JÚNIOR, Antônio; CRUZ, Denis Rodrigues da. Custos de serviços compartilhados. Revista de Contabilidade do CRC-SP. São Paulo, v.1, nº 3, p. 50-56, dez/1997.
- SALOMON, Délcio Vieira. Como fazer uma monografia. 5 ed. Belo Horizonte: Interlivros, 1977.
- SALVADOR, Ângelo Domingos. Métodos e técnicas de pesquisa bibliográfica. 11 ed. Porto Alegre: Sulina, 1986.
- SANTOS, Joel José dos. Análise de custos: um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- SANTOS, Roberto Vatan. Modelagem de sistemas de custos. Revista de Contabilidade do CRC-SP. São Paulo, v.2, nº 4, p. 62-69, mar/98.
- SLACK, Nigel et al. Administração da produção. São Paulo: Atlas, 1997.
- TOHMATSU, Deloitte Touche. Enfoque gerencial da contabilidade de custos. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Biblioteca Central. Normas para apresentação de trabalhos: citações e notas de rodapé. 3. ed. Curitiba: UFPR, 1994.
- _____. Biblioteca Central. Normas para apresentação de trabalhos: estilo e orientação para datilografia e digitação. 3. ed. Curitiba: UFPR, 1994.
- _____. Biblioteca Central. Normas para apresentação de trabalhos: teses, dissertações e trabalhos acadêmicos. 3. ed. Curitiba: UFPR, 1994.