

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO DE ASSIS
FACULDADES INTEGRADAS MACHADO DE ASSIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LETÍCIA FEITEN CARVALHO

**GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DO PREÇO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO
EM UMA EMPRESA DO RAMO AGRÍCOLA DE SANTA ROSA
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Santa Rosa
2016

LETÍCIA FEITEN CARVALHO

**GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DO PREÇO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO
EM UMA EMPRESA DO RAMO AGRÍCOLA DE SANTA ROSA
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Relatório de Estágio Supervisionado apresentado às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel no Curso de Ciências Contábeis.

Orientador: Esp. Luigi Antônio Farias Lazzaretti

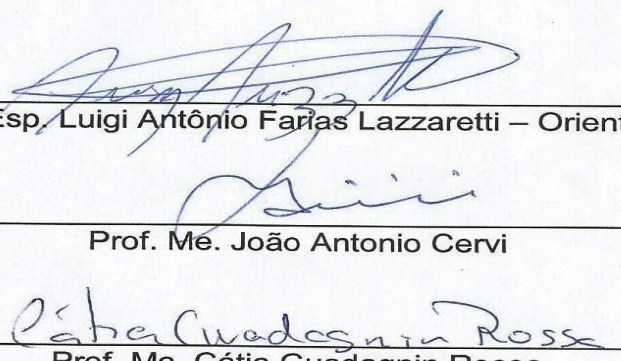
Santa Rosa
2016

LETÍCIA FEITEN CARVALHO

**GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DO PREÇO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO
EM UMA EMPRESA DO RAMO AGRÍCOLA DE SANTA ROSA
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Relatório de Estágio Supervisionado
apresentado às Faculdades Integradas
Machado de Assis, como requisito parcial
para obtenção do Título de Bacharel no
Curso de Ciências Contábeis.

Banca Examinadora



Prof. Esp. Luigi Antônio Farias Lazzaretti – Orientador

Prof. Me. João Antonio Cervi

Prof. Ma. Cátia Guadagnin Rossa

Santa Rosa, 09 de Dezembro de 2016.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho de conclusão de curso a todas as pessoas que de alguma maneira contribuíram e auxiliaram nessa trajetória: minha família, amigos e professores, que sempre estiveram ao meu lado me apoiando e me incentivando.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por permitir esta conquista e por ter colocado pessoas especiais ao meu lado para tornar esta caminhada mais fácil. A minha família, que esteve me incentivando, ao professor Luigi Antônio Farias Lazzaretti pela orientação deste trabalho, a toda equipe FEMA, a empresa que concedeu a oportunidade de realizar este estudo e a todas as pessoas que de alguma forma me apoiaram durante o curso deste trabalho.

A vida está cheia de desafios que,
se aproveitados de forma criativa,
transformam-se em oportunidades.

Marxwell Maltz

RESUMO

Na atualidade para as empresas estarem inclusas no mercado necessita ter competitividade do preço além da qualidade no atendimento e eficácia e também rentabilidade para manter-se atuante. Desta forma, este trabalho de conclusão de curso relata a apuração do preço de venda em cinco serviços, sendo eles: precificação da prestação dos serviços de revisão das 300 horas do trator, a substituição do kit embreagem do trator, realização do serviço da caixa de transmissão do trator, a troca dos anéis dos freios e manutenção na tomada de força de uma empresa do ramo agrícola de Santa Rosa – RS, que realiza manutenção em tratores, colheitadeiras e implementos agrícolas. A análise da gestão de custo é verificada no período de junho a agosto de 2016. Desta forma, a pesquisa verifica se está sendo feita a apuração dos custos e a formação do preço de venda de maneira fidedigna e se eles estão sendo alocados corretamente e gerando a margem de lucro esperada pela empresa. O estudo é embasado pela fundamentação de custos e suas classificações, métodos de custeio e precificação pelo método do mark-up. A metodologia é categorizada como teórico-empírica, pois foi realizada a pesquisa em livros e é juntamente com um estudo de caso, qualitativa e quantitativa de acordo com análise de dados e numérica, exploratória, descritiva ou explicativa com intuito de descrever e comparar as informações. A coleta de dados foi realizada através de documentação direta e documentação indireta, sendo ela bibliográfica, documental e estudo de caso. Os dados são interpretados pelos métodos dedutivo, experimental ou empírico, estatístico e comparativo. Por fim, verificou-se na análise realizada que a organização não está tendo a margem de lucro desejada, devido à apuração do custo ser realizada sem o auxílio de controles específicos, impossibilitando a empresa ter maior crescimento e rentabilidade.

Palavras-chave: custo – serviço – preço de venda.

ABSTRACT

Nowdays, for the company be included in the market they need to have price competitive, attendance quality and efficiency as well as profitability to stay active. Thus, this course conclusion work report the ascertainment of the sale price in five services, which are: pricing for the service review of the 300 hours tractor, replacement for the tractor clutch kit, realization of the tractor transmission box service, the exchange of the brake rings and the maintenance of the power take-off from a company that produces agricultural brunch in Santa Rosa' city, which realizes maintenance of tractors, harvesters and agricultural implements. The analysis of cost management is verified in the period from June to August 2016. In this way, the research verifies if the ascertainment of costs and the formation of sale price is being done in a reliable method and if it is being allocated correctly, generating the profit margin expected by the company. This study is based on the cost substation and your ratings, methods of costing and pricing by the mark-up method. The methodology is categorized as theoretical-empirical due to the fact that it was performed in books and is appeased with a case study, quality and quantitative according to data analyses and numerical, Exploratory, descriptive or explanatory in order to describe and compere information. The data collection was accomplished through the direct and indirect documentation, being it bibliographical, documental and case study. The data was interpreted by the deductive, experimental or empirical methods, statistical and comparative methods. By the end, it was verified in the analysis realized that the company is not having the desired profit margin because of the cost ascertainment is performed without expecific control helped, making impossible for the company to have growth and profitability.

Keywords: cost- service- sale price.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 - Finalidade e abrangência do custo na atividade empresarial	32
Ilustração 2 - Fórmula Mark-up	41
Ilustração 3 - Apuração mão de obra direta.....	43
Ilustração 4 - Apuração da hora trabalhada por técnico.....	43
Ilustração 5 - Apuração mão de obra indireta.....	44
Ilustração 6 - Apuração hora trabalhada por colaborador.....	44
Ilustração 7 - Apuração custos indiretos.....	45
Ilustração 8 - Custos indiretos mensais.....	47
Ilustração 9 - Custo revisão 300 horas trator.....	48
Ilustração 10 - Custo substituição do kit embreagem.....	49
Ilustração 11 - Custo serviço na caixa de transmissão trator.....	50
Ilustração 12 - Custo realização troca anéis dos freios.....	51
Ilustração 13 - Custo manutenção na tomada de força na colheitadeira.....	52
Ilustração 14 - Faturamento dos serviços analisados de junho a agosto.....	52
Ilustração 15 - Cálculo do mark-up.....	53
Ilustração 16 - Cálculo preço de venda e lucro líquido.....	53
Ilustração 17 - Média de serviços praticados por mês e o faturamento com o preço atribuído pelo mark-up.....	54

LISTA DE ABREVIações, SIGLAS E SÍMBOLOS.

% - Porcentagem

abr. – Abril

CI – Custo Indireto

Ed. – Edição

FEMA – Fundação Educacional Machado de Assis

ISSQN – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

KM – Quilometro

Mark-up – Taxa de Marcação

MOD – Mão de obra direta

MOI – Mão de obra indireta

Nº - Número

out. - Outubro

P. – Página

R\$ - Real, Moeda Brasileira

RS – Rio Grande do Sul

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TRABALHO	13
1.1 TEMA	13
1.2 DELIMITAÇÃO DO TEMA	13
1.3 PROBLEMA	13
1.4 OBJETIVOS	14
1.4.1 OBJETIVO GERAL	14
1.4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	14
1.5 JUSTIFICATIVA	14
1.6 METODOLOGIA	15
1.6.1 CATEGORIZAÇÃO DA PESQUISA	15
1.6.2 DADOS GERADOS	17
1.6.2 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	17
1.6.4 APRESENTAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO	18
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 CONTABILIDADE	19
2.2 GESTÃO DE CUSTOS	22
2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS	26
2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO	32
2.5 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	37
2.6 DEPARTAMENTALIZAÇÃO	39
2.7 PRECIFICAÇÃO PELO MARK-UP	40
3 DIAGNÓSTICO E ANÁLISE	42
3.1 ANÁLISE DOS MÉTODOS DE CUSTEIO E PRECIFICAÇÃO ATUAL	42
3.2 CUSTO MÃO DE OBRA DIRETA E INDIRETA	43
3.3 CUSTOS INDIRETOS	45
3.4 REVISÃO 300 HORAS DE TRATOR	47
3.5 SUBSTITUIÇÃO DO KIT EMBREAGEM DO TRATOR	48
3.6 SERVIÇO NA CAIXA DE TRANSMISSÃO DO TRATOR	49
3.7 REALIZAÇÃO DA TROCA DE ANÉIS DOS FREIOS DO TRATOR	50
3.8 MANUTENÇÃO DA TOMADA DE FORÇA NA COLHEITADEIRA	51
3.9 ANÁLISE PELO MARK-UP	52
4 RECOMENDAÇÕES	55
CONCLUSÃO	56
REFERÊNCIAS	58

APÊNDICES	61
APÊNDICE A – ENTREVISTA COM DIRETOR DA EMPRESA.....	62

INTRODUÇÃO

No atual cenário econômico o mercado está cada dia mais competitivo, é necessário determinar o preço dos serviços de maneira que ocorra um benefício financeiro e rentabilidade para o empreendimento. Sendo imprescindível a precificação correta dos serviços ofertados em uma empresa de manutenção de maquinário agrícola em Santa Rosa no período de junho a agosto de 2016, considerando o gerenciamento dos dispêndios e a alocação devida com o propósito de ter rentabilidade.

Desta forma, este estudo visa verificar a precificação de cinco serviços realizados na empresa sendo eles: a revisão das 300 horas do trator, a substituição do kit embreagem do trator, realização do serviço da caixa de transmissão do trator, a troca dos anéis dos freios e manutenção na tomada de força da colheitadeira. Com a finalidade de analisar a mensuração e os mecanismos de custo atuais confrontando com o modelo proposto, com o intuito de manter-se no mercado competitivo e valorar seus os serviços objetivando qualidade na execução e o lucro.

Em busca de valorar os dispêndios que a empresa tem mensalmente, foi verificado o procedimento que é feita a mensuração e sugerido um novo mecanismo para apropriação. Foi abordado para fundamentar a pesquisa os principais autores como Bornia, Bruni e Famá, Crepaldi, Martins, Megliorini, Ribeiro, Viceconti e Neves, Wernke.

Deste modo a pesquisa tem princípio com a contextualização do estudo, abrangendo sucessivamente o tema e sua delimitação, problema, objetivos, justificativa, e sua metodologia. Para a estruturação do segundo capítulo, é desenvolvido o referencial teórico destacando os tópicos: contabilidade, gestão de custos, contabilidade de custos, método de custeio, prestação de serviço, departamentalização e precificação pelo mark-up.

No terceiro capítulo destinado ao diagnóstico e análise contempla os tópicos de análise dos métodos de custeio e precificação atual, custo mão de obra direta e indireta, custos indiretos, revisão 300 horas de trator, substituição do kit embreagem

do trator, serviço na caixa de transmissão do trator, realização da troca de anéis dos freio do trator, manutenção da tomada de força na colheitadeira e análise pelo mark-up, posteriormente as recomendações e conclusão do estudo.

1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TRABALHO

A contextualização do trabalho tem como finalidade demonstrar a elaboração do estudo subdividido em: tema, delimitação do tema, o problema do estudado, os objetivos definidos como geral e específico, justificativa, metodologia da pesquisa delimitado pela: categorização da pesquisa, geração de dados, análise e interpretação dos dados e a apresentação da organização que foi realizada a pesquisa.

1.1 TEMA

A elaboração de um trabalho científico engloba um vasto campo a ser analisado, o elemento inicial para a elaboração do estudo é a definição e produção do tema, proposto para a pesquisa. Desta forma o tema estabelecido é a gestão dos custos e formação do preço da prestação de serviço em uma empresa do ramo agrícola de Santa Rosa.

1.2 DELIMITAÇÃO DO TEMA

A delimitação do tema é: a gestão dos custos e a formação do preço da prestação de cinco serviços em uma empresa de manutenção de maquinário agrícola em Santa Rosa – RS, no período de junho a agosto de 2016.

1.3 PROBLEMA

A problemática é o questionamento substancial das dificuldades identificadas na entidade, que por intermédio foi verificado a sua conjuntura para realizar a verificação e no transcorrer do estudo e a possível solução. Estes dispêndios são essenciais para alcançar o valor do desembolso verificando-se assim a grandeza utilizada para a obtenção do preço final da mercadoria adquirida.

Desse modo, o problema expressa-se na indagação: como a correta apuração do custo da prestação de serviço pode auxiliar na análise da formação do preço?

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do estudo é apurar os custos e a precificação da prestação dos serviços de revisão das 300 horas do trator, a substituição do kit embreagem do trator, realização do serviço da caixa de transmissão do trator, a troca dos anéis dos freios e manutenção na tomada de força da colheitadeira todos realizados por uma empresa concessionária do ramo agrícola de Santa Rosa – RS.

1.4.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos tem como singularidade ser mais minucioso do que o objetivo geral, ao qual foi desenvolvido com embasamento de uma interpretação da temática do estudo, contemplando assuntos importantes para a implementação do conhecimento. Conseqüentemente, este trabalho compõe os seguintes objetivos específicos:

- a) Mensurar os custos de execução dos serviços analisados no presente trabalho;
- b) Verificar a forma e o método de apuração do custeio atualmente praticados pela empresa;
- c) Propor modelo de apuração de custos fixos e variáveis da prestação de serviços;
- d) Analisar comparativamente os custos apurados no modelo proposto com o modelo atualmente praticado pela empresa;
- e) Calcular o preço de venda dos serviços prestados pelo método do mark-up com base nos custos apurados no modelo de custeio proposto.

1.5 JUSTIFICATIVA

É de importância para a empresa ter o refinamento da obtenção dos custos apropriados aos serviços da instituição, pois são de suma importância para a formação do preço de venda. A prestação de serviço deve ser abordada com o

intuito que os preços possam ser competitivos em busca de mercado, destinando a corroborar aos administradores e proprietário da importância de averiguar a apuração e verificação do processo de custeio, em vista favorecer a tomada de decisão e aperfeiçoar os processos e converte-lo em um controle eficiente e fidedigno.

Para a acadêmica o estudo apontado tem por definição a importância do profissional contábil no processo de custeio em uma prestadora de serviço, assim como um processo de verificação dos dispêndios e alternativas para facilitar a sua compreensibilidade e apuração. Desta forma compreendendo todos os conhecimentos teóricos implementados na prática em uma empresa.

Com a finalidade de colaborar com o acervo de trabalhos de conclusão da Fundação Educacional Machado de Assis – FEMA, este trabalho é apropriado para ser utilizado por qualquer acadêmico que tiver interesse em buscar conhecimento prático do processo de custeio. Em contra ponto, tem aptidão para sustentar a averiguação de soluções para as contrariedades que afetam as demais instituições.

Constitui de notável aplicabilidade para os demais acadêmicos da FEMA que detenham interesse no estudo para complementação de conhecimento, pesquisa científica ou destinação profissional, é factível agregar o conhecimento teórico e a execução prática para enfatizar os campos desejados. Estabelecendo uma procedência com discernimento instrução para que possa contribuir com estudo porvindouro.

1.6 METODOLOGIA

Para o andamento do presente trabalho conduzido pelo problema apresentado na identificação da pesquisa e com a conformidade metodológica, foi abordados os referidos aspectos: categorização da pesquisa, dados gerados, análise e interpretação dos dados e por fim apresentação da organização.

1.6.1 Categorização da Pesquisa

Através da categorização da pesquisa ocorre a ordenação do conhecimento conquistado com o intento de informar a sistemática utilizada no estudo científico. Essa classificação é indispensável para a identificação compreensível do objetivo

para o pesquisador para que este possa transcorrer a elaboração do trabalho para conduzir um desfecho a problemática.

A pesquisa metodológica é subdividida por suas formas de especificidades, relacionada à natureza, a exposição dos dados, quanto aos objetivos apresentados e a utilização das informações e processos técnicos.

Em relação à natureza é considerada pesquisa teórico-empírica, pode também ser denominada de pesquisa de campo, ao qual requer reconhecimento prático de alguma problemática, atribuído por procedimentos determinados para apurar os dados de campo no qual consiste a análise realizada na empresa.

De acordo com o tratamento a pesquisa foi quali-quantitativa, qualitativa em razão de especificar das informações expostas no trabalho como a apuração dos custos diretos e indiretos, e também é qualitativa pela apresentação de fatores numéricos para o fechamento com a análise dos custos apurados pela mão de obra através da prestadora de serviço, no qual foi verificado os custos e analisados.

De tal modo a pesquisa é exposta no estudo através da análise realizada na empresa, classifica-se como descritiva ou explicativa. Com relação dos objetos apresentados, ela se caracteriza em exploratória, descritiva ou explicativa, pois ao longo do estudo compreende-se com mais apreço a definição do tema, com a intenção de verificar, diferenciar, defrontar e relatar os conhecimentos com minuciosidade. Foram apurados os dados dos dispêndios, identificados entre custos diretos e indiretos e realizada a análise.

Desta forma o estudo contempla ambos objetivos destacados na pesquisa, quanto à conduta dos procedimentos técnicos destacados identificasse como bibliográfica e documental em decorrência da fundamentação transposta através de livros e documentos da empresa como folha de pagamento, contas como energia elétrica, telefone, realizado uma análise através do estudo de caso desenvolvido.

Portanto, esta pesquisa é de natureza teórica-empírica, em relação com o tratamento dos dados é quali-quantitativa, sendo qualitativa e quantitativa ao mesmo tempo, em relação aos objetivos propostos se caracteriza em exploratória, descritiva ou explicativa, a conduta dos dados deste projeto é bibliográfica, documental e estudo de caso. Com os instrumentos de auxílio da pesquisa delineados, define-se a fundamentação do plano de geração da coleta de dados.

1.6.2 Dados Gerados

O processo de coleta de dados é a etapa que o pesquisador tem como objetivo a programação que foi realizada através da metodologia mais conveniente simplificando a interpretação e inspeção elaborada dentro da entidade no qual está sendo auferido o estudo.

A parcela prática na geração de dados pode ser descrita como documental indireta e a documental direta. Esta pesquisa tem intuito documental indireta foi realizada através da pesquisa auferida por livros, documentos particulares como folha de pagamento, conta de energia elétrica, aluguel, telefone, em contraponto a documentação direta onde é subdividida em intensiva que é com a ocorrência de uma entrevista e a extensiva que foi desempenhada através da obtenção dos dados através de formulários e de questionários com o gestor da entidade, realizada com o diretor da empresa em forma de entrevista.

Além da pesquisa documental indireta é também atribuída a esse trabalho a realização da pesquisa documental direta juntamente com o administrador da empresa foi sucedida uma entrevista desestruturada no qual se realizou observações na entidade e foram utilizadas as demonstrações contábeis dispostas na empresa para a realização do estudo de forma fidedigna. Este estudo transcorreu no período de junho a agosto de 2016 em uma empresa do ramo agrícola do município de Santa Rosa – RS.

1.6.2 Análise e Interpretação dos Dados

Após a realização dos dados gerados, foi implementada a análise e a interpretação dos dados, da maneira a alcançar as considerações convenientes para atingir os objetivos do estudo. Os métodos de abordagem que foram utilizados nesta pesquisa são: dedutivo, experimental ou empírico, estatístico e comparativo.

Com o intuito de interpretar e analisar os dados abordados foi empregado o método dedutivo, no propósito de auferir através dos custos apurados a verificação do método de custeio utilizado bem como o mais apropriado, apurado.

O método experimental ou empírico, no qual é atribuído a verificar o custo do serviço no período proposto. Ao iniciar pela arrecadação e análise dos elementos

coletados de uma essência segura das informações atribuídas por meio da valoração dos custos e despesas, com o auxílio de planilhas.

Através da aplicação do método estatístico ao qual realizou-se o recolhimento das informações qualitativas, dispendo como finalidade buscar e disponibilizar conhecimento de referências estáveis, em vista de atingir a finalidade proposta e a relevância para o estudo de caso.

O método comparativo tem a finalidade de investigar e esclarecer a repercussão delineada através das conformidades e desigualdades, defrontada com o emprego da análise como mecanismo de auxílio a tomada de decisões. Desta forma, conclui-se que o estudo terá particularidade de ser preciso pelo fato de ser composto de informações concretas.

Realizou-se a apuração dos custos, verificando quais eram alocados diretamente na realização dos serviços no período proposto e distribuídos em custos diretos e indiretos, realizou-se a análise dos custos e comparou-se o método de custeio empregado atualmente na empresa com o proposto no estudo.

1.6.4 Apresentação da Organização

A empresa prestadora de serviços, revendedora de peças e tratores, colheitadeiras e implementos agrícolas sediada em Santa Rosa, no qual está inserida estavelmente no mercado há cerca de sessenta anos, contempla atualmente dois sócios no qual administram o empreendimento e em seu quadro funcional cerca de vinte e quatro colaboradores, no qual são distribuídos dez na área de serviço, cinco de vendas, quatro de peças e cinco no administrativo.

A atividade funcional da empresa está ligada à atividade rural, no qual realiza-se a prestação de serviço em tratores, máquinas e implementos agrícolas, realizado por mecânicos treinados e capacitados pela fábrica, no qual garante a qualidade na realização do trabalho e satisfação dos clientes. Bem como a venda de peças e maquinário agrícola por balconistas e vendedores também treinados pelo fabricante.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta etapa evidencia-se, a inerência de elaboração científica, através da comprovação do juízo dos autores qualificados no estudo abordado, para ter aptidão de descrever o ponto de vista e os princípios, favorecendo a sapiência, ao qual são delineados para a formulação do prosseguimento.

Deste modo, constituirá o estudo no qual está delineado nos capítulos: Contabilidade, Gestão de Custos, Contabilidade de Custos, Métodos de Custeio e Prestação de Serviço, Departamentalização e a precificação pelo mark-up.

2.1 CONTABILIDADE

A contabilidade é uma ciência voltada à coletividade, dotada como um instrumento eficiente e que auxilia nos processos de demonstrar a conjuntura econômica da empresa, bem como proporcionar aos usuários da contabilidade uma visão clara do patrimônio da entidade através de relatórios e demonstrativos.

A origem da contabilidade é muito antiga, para Ribeiro, “A origem dos procedimentos contábeis como mecanismo de controle das operações econômicas relativas às compras, às vendas e aos investimentos realizados pelo homem se perde no tempo.” (RIBEIRO, 2013, p. 03).

A contabilidade ampara um vasto campo que é compreendido, pela verificação dos custos das entidades. Borna define esta sapiência de tal forma: “A contabilidade de custos surgiu com o aparecimento das empresas industriais (Revolução Industrial) com o intuito de determinar os custos dos produtos fabricados.” (BORNIA, 2010, p.11).

No entanto, Sá define o marco histórico da contabilidade, “Uma das evoluções mais significativas do sistema de registro e que se admite tenha surgido na Idade Média, foi a das denominadas Partidas Dobradas.” (SÁ, 2008, p. 23). Na assimilação de Szuster et al. contempla a contabilidade como,

Uma ciência fundamentalmente utilitária. Seu grande produto é o provimento de informações para planejamento e controle, evidenciando informações referentes à situação patrimonial, econômica e financeira de uma empresa. O seu propósito básico é prover aos “tomadores de decisões” (diretores, gerentes, administradores da empresa e todos os

interessados) informações úteis para a sua melhor atuação. (SZUSTER et al., 2013, p. 15).

De tal forma Ávila argumenta que os conhecimentos demonstrados são de suma relevância para a continuidade do negócio, desde a antiguidade buscou-se a utilização da contabilidade com a finalidade do controlar o seu próprio patrimônio, através deste controle começou a tirar proveito pelo poder público e instituiu-se a cobrança de impostos (ÁVILA, 2006). Desta forma Martins destaca que a contabilidade é uma ferramenta coadjuvante na decisão a ser tomada (MARTINS, 2010). Contudo, Oliveira e Moreira expõem a sua percepção em relação ao planejamento associado com o controle na tomada de decisão,

A contabilidade tem como principais fins o planejamento, controle e análise que servirão de base para a tomada de decisão. Entendendo planejamento como utilização da melhor alternativa para uma ação futura. Já o controle pode ser compreendido como processo de verificação do planejamento realizado anteriormente, bem como certificado do subsistema institucional que são os valores e crenças estipulados pelos proprietários das entidades. (OLIVEIRA; MOREIRA, 2013, p. 14).

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade designa-se que “Na contabilidade, o objeto é sempre o PATRIMÔNIO de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros.” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 17) [grifo do autor].

De acordo com Sá vislumbra-se a conceituação fundamental do patrimônio de forma clara, “Contabilmente, o patrimônio é um conjunto de meios impessoais constituído como riqueza e que se destina à utilização, para o suprimento das necessidades das células sociais (empresas e instituições sem fins lucrativos).” (SÁ, 2008, p. 53).

Para Ribeiro, define-se que o patrimônio é o objeto das empresas, com o propósito de inspecionar a riqueza da entidade em virtude das suas modificações, sendo um aglomerado de componentes integrados a subsistência da empresa, incluindo os objetos matérias de utilidade diária e disponíveis para transacionar (RIBEIRO, 2013). Na concepção Marion,

A contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. Com o passar do tempo, o governo começa a utilizar-se dela para arrancar impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresas. (MARION, 2009, p. 28).

Com tudo, Greco e Arend complementam que a contabilidade compreende, inspeciona e aponta modificações sucedidas. Institui-se como o principal instrumento da contabilidade disposto nas instituições as oscilações a que lhe foi sofrida e os recursos nela disponíveis, definidos como riquezas, o que lhe faz jus e as premissas de sua incumbência. Através da preponderância do patrimônio ocorrem com frequência as transfiguração e alterações que necessitam de adequação do capital da organização (GRECO; AREND, 2013). De acordo com Ribeiro,

Os usuários das informações contábeis são pessoas físicas e jurídicas que as utilizam para registrar e controlar a movimentação de seus patrimônios bem como aqueles que, direta ou indiretamente, tenham interesse nesse controle; na apuração de resultados; na avaliação patrimonial, econômica e financeira; na análise do desempenho e do desenvolvimento da entidade, como titulares (empresas individuais), sócios, acionistas (empresas societárias), gerentes, administradores, governo (Fisco), fornecedores, clientes, bancos etc. (RIBEIRO, 2013, p. 5).

A contabilidade é de vasta significância para toda entidade Szuster et al. afirma que ela é o aspecto coadjuvante para os administradores na elaboração da sentença decisória, de forma a adaptar-se flexivelmente as condições imposta conforme determinado através do propósito de cada usuário (SZUSTER et al., 2013).

Com a constituição das empresas sentiu-se necessidade de verificar a valoração dos bens instituídos para negociação, a partir desta premissa iniciou-se a delimitação e verificação dos gastos demandados.

O âmbito de execução da contabilidade é definido por Ribeiro na seguinte circunstância: “O campo de aplicação da contabilidade abrange todas as entidades econômico-administrativas, as pessoas físicas e as pessoas jurídicas de direito público, como a União, os Estados, os Municípios, as autarquias etc.” (RIBEIRO, 2013, p. 4).

De tal forma, subentende-se que a contabilidade está presente em diversas áreas, ao qual é demarca e determina através da mobilidade e variabilidade do patrimônio, sendo utilizado e averiguado por diversos usuários da contabilidade, podendo ser através da verificação do controle utilizado das ramificações contempladas nesta esfera.

2.2 GESTÃO DE CUSTOS

No momento atual, há carência em relação ao conhecimento processual dos gestores na procedência de apresentar definição concreta e objetiva através das sentenças a ele incumbidas nos processos de gerenciamento de dados, as organizações devem manter-se em constante aprimoramento com a finalidade de acompanhar as modernizações imposta pelo comércio e auferidas pelos demandantes, para manter-se no mercado competitivo.

Os sistemas de custo têm como objetivo fornecer conhecimentos relativos às imposições das instituições ao qual se direcionam, para facilitar a obtenção dos resultados. Deste modo Martins verifica a essencialidade para elaboração das deliberações através dos gestores na afirmativa, “a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e ajuda às tomadas de decisões.” (MARTINS, 2010, p. 21).

As empresas dispõem de sistemas que a auxiliem e contribuam no processo de apuração dos custos para tornar a atividade operacional célere e eficiente, favorecendo os administradores nos arbítrios a serem tomados. Os controles são processos implementados pela instituição para averiguar os procedimentos, de acordo com Bornia,

Controlar um determinado processo consiste em se determinar um padrão ou expectativa de desempenho para esse processo, verificar seu desempenho real, comparar o desempenho esperado com o real, obtendo-se as possíveis variações, procurar as causas das variações ocorridas e, finalmente, tomar as ações corretivas para corrigir eventuais problemas observados. Em se falando de sistemas de custo, determina-se o comportamento desejado ou esperado para os custos e procede-se à avaliação dos custos incorridos no período. A comparação dos resultados obtidos, então, é possível, abrindo caminho para a análise dos motivos das variações encontradas e para a busca de soluções visando à melhoria do processo. (BORNIA, 2010, p. 34).

Na visão de Koliver, os informativos executados são concebidos pelo sistema de dispêndio, servindo para consentir com a metodologia empregada na instituição. As perfeições da fiscalização atingem-se no momento em que ocorrem resultados com a intenção de reparar as razões das contrariedades. Contudo não se torna útil, culminar as modificações e rastrear os fundamentos no qual é acarretado caso oportunamente não ocorra qualquer evento que repara as disposições não

aspiradas. A finalidade de todo esse processo é essencialmente a atingir do lucro na manufatura ou prestação de serviço (KOLIVER, 2008).

O emprego dos dispêndios é de suma importância em colaboração com propósito de resolver as sentenças, prognosticar ou planejar os ganhos da organização, sendo de grande auxílio a utilização de algumas análises específicas. De acordo com Bornia define a margem de contribuição como “o montante da receita diminuído dos custos variáveis. A margem de contribuição unitária, analogamente, é o preço de venda menos os custos variáveis unitários do produto.” (BORNIA, 2010, p. 55).

Na compreensão de Martins, define a margem de contribuição sendo, “a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz á empresa se sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro.” (MARTINS, 2010, p. 179). Já Ribeiro define que a margem de contribuição unitária tem como preceito pagar todos os custos fixos, os dispêndios alocados para que possa conceber o lucro relativo a unidade produzida (RIBEIRO, 2009).

O ponto de equilíbrio é alcançado quando os seus rendimentos são iguais aos dispêndios para atribuir o produto ou serviço. Não contemplando nem lucro e nem prejuízo, nas considerações de Berti,

Ponto de Equilíbrio é o montante em que o resultado das operações da empresa é nulo, ou seja, a receita é igual à soma dos custos e despesas totais. Se a empresa operar acima desse nível, passa a ter um resultado positivo (lucro), abaixo desse nível o resultado é negativo (prejuízo). (BERTI, 2008, p. 149).

Para Martins, o ponto de equilíbrio é quando os produtos ou serviços prestados conseguem arcar com os dispêndios da atividade produtiva, sem que possa encontrar resíduos lucrativos, sendo assim, ultrapassando esse ponto, os novos bens com venda concretizada, do modo que a margem de contribuição passe a ser favorável, propiciará o rendimento (MARTINS, 2010).

No entendimento de Ribeiro vislumbra que como uma etapa em que “[...] a situação econômica da empresa estará em pleno equilíbrio, isto é, o volume de vendas é suficiente para cobrir os custos e as despesas totais, não havendo lucro nem prejuízo.” (RIBEIRO, 2009, p. 477).

Em vista da necessidade da verificação dos custos, são de abundante relevância para o processo de decisão atribuído ao produto, desta forma Bórnica delimita,

Com o crescimento das empresa e o conseqüentemente aumento na complexidade do sistema produtivo, constatou-se que as informações fornecidas pela contabilidade de custos eram potencialmente úteis ao auxílio gerencial, extrapolando a mera determinação contábil do resultado do período. Os sistemas de custo podem ajudar a gerência da empresa basicamente de duas maneiras: auxílio ao controle e à tomada de decisão. No que se refere ao controle, os custos podem, por exemplo, indicar onde problemas ou situações não previstas podem estar ocorrendo, através de comparações com padrões e orçamentos. Informações de custos são, também, bastante úteis para subordinar diversos processos decisórios importantes à administração das empresa. (BORNIA, 2010, p. 12).

A utilização destas análises descomplexifica o meio de entendimento da apuração dos custos e interpretação dos procedimentos de verificação atribuído aos gestores e para que este possa ser alocado de maneira fidedigna e realizar a valoração nos produtos ou serviços realizados.

Com a conceituação dos custos e suas definições busca-se a valoração do preço de venda, que é evidenciado através de um valor estabelecido para a aquisição de um bem ou serviço que corresponderá a seu desprovimento. De acordo com Wernke “A correta formação de preço de venda é uma questão fundamental para a sobrevivência e crescimento das empresas, independentemente do porte e de área de atuação.” (WERNKE, 2008, p. 126). Há diversas percepções no qual é preciso verificar quando se visa analisar o preço de venda uma delas é o mercado, ao qual Padoveze expõe,

A teoria econômica indica que quem faz o preço de venda dos produtos é o mercado, basicamente através da oferta e procura, fazendo as devidas considerações para situações de monopólios, oligopólios, mercados cativos e situações similares. (PADOVEZE, 2010, p. 428).

A composição do preço de venda deve compreender todos os custos Ribeiro define que para contemplar todos os custos tem-se como obrigação saber o princípio do surgimento deste dispêndio, a quantia dos custos fixos, a valoração das despesas fixas e variáveis bem como a margem de lucro que a empresa desdenha sobre o produto, a fim de obter vantagens futuras. Ao introduzir no mercado um novo produto além de vislumbrar os interesses intrínseco é de suma importância

considerar diversos fatores como a inflação e o cenário econômico atual (RIBEIRO, 2009).

Com o intuito de obter o lucro auferido Crepaldi menciona que é necessário atribuir uma margem de lucro que pode ser entendida como a disparidade entre o preço de venda e o custo unitário de bem, demonstrando deste modo a intensidade que a empresa concebe os custos, para que possa ser suficiente para zerar as despesas com vista de auferir e acumulação de riqueza (CREPALDI, 2010).

Nas considerações de Bornia o preço de venda precisaria ser “calculado a partir dos custos, com a consideração de uma margem de lucro.” (BORNIA, 2010, p. 38). No entanto não é a todo momento que a margem de lucro tem a pretensão de ser inserida no preço de venda, tendo possibilidade do produto não ser aceito devido o custo do produto não se moldar conforme o mercado.

De acordo com Pinto, Limeira, Silva e Coelho a composição dos preços é uma problemática muito frágil nas empresas, devido a amplitude do mercado e grande concorrência, uma disparidade pertinentemente pequena no apuração do preço pode comprometer uma empresa com efeitos drásticos no lucro obtido através da prestação de serviços ou nos bens produzidos (PINTO; LIMEIRA; SILVA; COELHO, 2008).

De acordo com Megliorini define, “Tudo o que constitui objeto de transação, seja um produto, uma mercadoria ou um serviço prestado, deve ter um preço.” (MEGLIORINI, 2012, p. 95). Na visão de Crepaldi, “Sem dúvida o CUSTO de fabricação dos produtos é uma variável que desempenha um papel importante, principalmente pelo fato de que, a não ser em circunstâncias muito especiais, a empresa não pode vender por um preço abaixo do custo.” (CREPALDI, 2012, p. 359). Já Martins tem uma idealização diferente,

Para administrar preços de venda, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto; porém essa informação, por si só, embora seja necessária, não é suficiente. Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços dos produtos substituídos, a estratégia de marketing da empresa, etc. (MARTINS, 2010, p. 218).

Os fatores influentes no cálculo de da formação do preço de venda é análise de mercado, a associação de oferta e produto ou serviço, para Bruni e Famá

“Preços praticados nos mercados devem ser suficientemente capazes de remunerar os custos plenos, gerar margem razoável de lucro e cobrir todos os impostos incidentes [...]” (BRUNI; FAMÁ, 2012, p. 217).

Em relação ao preço de venda imposto pelo mercado Megliorini faz sua retribuição, “É o mercado que acaba ditando o preço que está disposto a pagar. Às empresas resta analisar se vale a pena oferecer certos produtos, pensando se os lucros gerados realmente compensariam os investimentos necessário.” (MEGLIORINI, 2012, p. 96-97).

Na valoração do preço de acordo Pinto, Limeira, Silva e Coelho definem que é baseado no custo, mercado e concorrência. A valoração através do custo é visa-se obter riqueza de acordo com o investimento realizado, deste modo a receita ter como finalidade suprir os dispêndios operacionais e auferir lucro. A precificação no qual é atribuída ao mercado através da valoração de quanto estão propenso a desembolsar por determinado serviço ou bem. Quanto a concorrência no qual é fundamentado pela confrontação com o preço do concorrente, confronta-se primeiramente as discrepâncias e vantagens da marca e posteriormente o preço (PINTO; LIMEIRA; SILVA; COELHO, 2008)

Portanto, conclui-se que os custos na elaboração do preço de um serviço ou bem são de suma importância, porém estes custos devem ser classificados de forma correta para contribuir para amparar as decisões dos gestores de forma precisa e auxiliar na valoração e precificação para designar o produto manufaturado a distribuição.

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A apuração dos custos é interpretada como um instrumento para resolver aos problemas ao invés de ser utilizada como contribuição na tomada de decisão, sempre esteve presente para a atribuição e destinação dos dispêndios ao produto final permanentemente em busca de benefício financeiro.

No entendimento de Martins destaca, “a contabilidade de custo acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoque e lucros globais, para importante arma de controle e decisão gerenciais.” (MARTINS, 2010, p.22).

De acordo com Bruni e Famá a contabilidade de custos foi oriunda pela precisão de verificar o preço dos produtos adquiridos, a classificação e qualificação do estoque,

O nascimento da contabilidade de custos decorreu da necessidade de maiores e mais precisas informações, que permitissem uma tomada de decisão correta após o advento da Revolução Industrial. Anteriormente à Revolução Industrial, a contabilidade de custos praticamente não existia, já que as operações resumiam-se basicamente em comercialização de mercadorias. Nesta época, os estoques eram registrados e avaliados por seu custo real de aquisição.

Com a Revolução Industrial, as empresas passaram a adquirir matéria-prima para transformar em novos produtos. O novo bem criado era resultante da agregação de diferentes materiais e esforços de produção, constituindo o que se convencionou chamar de custo de produção ou fabricação. (BRUNI; FAMÁ, 2012, p. 04).

Já para o entendimento de Martins complementa que, “A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa tipicamente da era do mercantilismo.” (MARTINS, 2010, p. 23).

O princípio da contabilidade de custos é definida por Ribeiro através da origem da pretensão de valorar as mercadorias pertencentes ao estoque manufaturado. Constituindo um marcante mecanismo de monitoramento afim de outorgar os custos para os produtos ofertados. Tornando-se cada vez mais fundamental com a alavancagem da produção, com o propósito de dispor ganho relativo sobre o capital que havia sido alocado para a produção de determinado bem (RIBEIRO, 2009).

Com a atribuição de valor ao produto o custo proporciona a verificação do valor dispendido na sistematização de alcançar ou auxiliar os gestores a obter um novo produto ou serviço, de acordo com a ideia de Horngren, Datar e Foster delimitam:

Contadores definem **custos** como um recurso sacrificado ou renunciado para conseguir um objetivo específico. Um custo (como materiais diretos ou publicidade) é normalmente medido como a quantia monetária que precisa ser paga para adquirir bens ou serviços. Um **custo real** é o custo incorrido (um custo histórico) em comparação a um custo orçado (ou previsto).

Para dirigir as suas decisões, os administradores querem saber quanto uma coisa específica (como um produto, uma máquina, um serviço ou um processo) custa. Chamamos essa ‘coisa’ de **objeto de custo**, que é qualquer coisa para a qual uma medida de custos é desejada. (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 26) [grifo autor].

Já Koliver define os objetivos da escrituração dos custos como a assimilação e busca atribuir medida as transformações resignadas através do patrimônio, especificar, consignar, averiguar com o escopo de considerar os valores corpóreos e pecuniários na variabilidade do patrimônio, relativo ao transcurso funcional intrínseco, com o propósito de interpretar a sentença em prol da intensificação da eficácia do gerenciamento. A escrituração visa incumbir os custos para que os gestores possam obter informações suficientes para auxiliar no processo de tomada de decisão (KOLIVER, 2008). De tal forma Wernke ressalta,

A atribuição de valores 'verdadeiros' aos produtos passou a constituir um dos principais objetivos da contabilidade de custos, tanto par a divulgação em demonstrações financeiras periódicas – do montante o estoque final e do custo dos produtos vendidos – quanto como base para decisão sobre o *mix* ótimo de produtos. Para tanto, torna-se necessário um sistema de custos que consiga mensurar e alocar os custos aos produtos da forma mais adequada possível. (WERNKE, 2008, p. 20) [grifo autor].

Os custos atribuem grande amparo e auxilia os gestores na realização de controle nos processos de sua apuração, deste modo Bertó e Beulke afirmam: “Custos constitui a expressão monetária dos insumos e consumos ocorridos para a produção e venda de um determinado produto ou serviço.” (BERTÓ; BEULKE, 2006, p. 19).

De acordo com Koliver, o registro e a verificação dos dispêndios são de extrema importância para a saúde financeira da empresa, através deles quando bem alocados é possível tornar um produto ou serviço mais competitivo e em consideráveis circunstâncias abre horizonte para que a entidade possa ampliar suas negociações, contudo, se eles estão sendo erroneamente alocado pode prejudicar a disputa de mercado (KOLIVER, 2008).

Na percepção de Martins é atribuída uma classificação para facilitar a apuração e alocar devidamente os dispêndios nas instituições, do modo ao qual são divididos como: custo, despesa, desembolso, gasto, investimento e perda. Em relevância ao custo, caracteriza-se como “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.” (MARTINS, 2010, p. 25).

De acordo com a compreensão de Wernke, a apuração e classificação dos custos é um processo que demanda conhecimento para poder alocar de maneira apropriada, os gastos são um conjunto de consumo aplicado na manufatura, sendo

capaz de constituir investimento que gradualmente torna-se dispêndio. Os custos podem ser diretos ou indiretos. Define-se por diretos os que são capazes de serem verificados de forma acessível, pertencente na elaboração de cada produto ou serviço, ocorre à indispensabilidade do rateio, já os indiretos são de maneira oposta, não são verificados de forma acessível na alocação dos produtos ou serviços, necessitando a realização da apuração do seu valor através da determinação mais singularizada, para obter o valor de cada produto ou da prestação do serviço (WERNKE, 2008).

No entendimento de Bruni e Famá, os custos diretos são associados ao bem a ser destinado ao consumidor, de tal modo torna-se essencial este gasto quando houver a produção ou execução do serviço, encontra-se ligados em proporção a produção. Os indiretos normalmente requerem apuração, avaliação da aproximação ou rateio, denomina-se como um custo compartilhado através da conformidade do patrimônio ou da alocação da atividade, apurado pelo procedimento concebido ao instrumento no qual se busca o custo (BRUNI; FAMÁ, 2012).

No que compete aos custos diretos estão ligados a manufatura no qual é concebido e ser distribuído como custo fixo e variável, segundo Wernke, os custos fixos aspiram permanecer instável as alterações para o funcionamento da empresa, sem a ocorrência de submissão da capacidade produtiva. Os custos variáveis estão rigorosamente agrupados com a capacidade manufatureira ou da comercialização dos produtos, gradualmente com o prolongamento da capacidade manufatureira aumentará proporcionalmente os dispêndios variáveis (WERNKE, 2008). Na concepção de Megliorini define o custo indireto,

São os custos apropriados aos produtos de acordo com uma base de rateio ou outro critério de apropriação. Essa base de rateio deve guardar uma relação próxima entre o custo indireto e o produto. Em geral, são empregados como bases de rateio: o período (em horas) de emprego de mão de obra; o período (em horas) de utilização das máquinas na fabricação dos produtos; a quantidade (em quilos) de matéria-prima consumida etc. Um bom exemplo é o custo da energia elétrica, que pode ser rateado em proporções às horas de utilização das máquinas pelos produtos, considerando que o consumo de energia desses produtos tenha uma relação de causa e efeito muito próxima dessas horas. (MEGLIORINI, 2012, p.9-10).

De acordo com o conhecimento Bruni e Famá conclui-se que os custos fixos tendem a manter-se em cotação constante independentemente do tamanho da produção efetiva, contudo haverá a incoerência sem que tenha transcorrido

qualquer sucessão da produção, em contrariedade. Já os custos variáveis só se efetivam com a realização da produção, em decorrência disso, caso não ocorrer demanda de um bem não haverá a sua manufatura, ocasionalmente não acarretará o custo da matéria prima para realizar a fabricação do produto (BRUNI; FAMÁ, 2012). Para Santos et al,

[...] os custos fixos podem ser caracterizados como sendo a parcela de custos que é fixa até determinado volume de atividades, podendo aumentar ou diminuir proporcionalmente a esse volume. Por isso, o custo pode ser considerado fixo para um determinado volume de produção e aumenta quando o volume passa para outro patamar. (SANTOS et al, 2006, p. 57).

Na colocação de Viceconti e Neves ressaltam em relação aos custos indiretos, “[...] dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, portanto, são custos apropriados indiretamente aos produtos. O parâmetro utilizado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio.” (VICECONTI; NEVES, 2013, p. 19).

Conforme afirma Megliorini, a manufatura determina a distribuição dos custos em direto e indiretos em correlação a dimensão produzida dimensionada em fixos e variáveis (MAGLIORINI, 2012). Sobre perspectiva dos custos relacionados com a quantidade e capacidade produzida unitariamente, Viceconti e Neves expõem que:

[...] os *custos variáveis* (CV) sejam diretamente proporcionais à quantidade produzida. Isto implica em que o *custo variável unitário* (CVu), ou seja, o *custo variável* dividido pela quantidade produzida, é o fixo (constante). Por outro lado, o *custo fixo* (CF), pela sua própria definição, é constante qualquer que seja o volume de produção. Entretanto, o *custo fixo unitário* (CFu), ou seja, o *custo fixo* dividido pela quantidade, é sempre decrescente. (VICECONTI; NEVES, 2013, p. 21) [grifo autor].

Em denominação a despesa Bornia a define, como uma grandeza do trabalho utilizado para dar andamento na produção, no entanto, rejeita-se reconhecê-lo na elaboração do produto ou serviço. Desde modo é o montante consumido para que ocorra permanentemente a continuidade da entidade, ao qual estão também identificadas na operação todas às movimentações realizadas para alcançar os recursos conquistados através da ocorrência da venda da mercadoria (BORNIA, 2010).

Para Viceconti e Neves definem o desembolso como, “Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer concomitantemente o gasto (pagamento à vista) ou depois deste (pagamento a prazo).” (VICECONTI; NEVES, 2013, p. 02). Denominado como provento decorrente consequimento de recursos de sua propriedade ou concretizar serviços.

No entendimento de Martins define-se gasto como, a aquisição de uma atividade ou produto, decorrente dificuldade financeira para a empresa, este gasto consoma demonstrar a concessão ou certificar a concessão de disponibilidades, costumeiramente é realizado em pecúnia. As organizações no decorrer da suas atividades optam por suplícios para adquirir bens ou serviços, este consumo transfigura-se em investimentos no qual converte em dispêndios, em busca de adquirir mercadoria para revenda (MARTINS, 2010).

Conforme afirmam Viceconti e Neves os investimento são, “Gasto com bem ou serviço ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros.” (VICECONTI; NEVES, 2013, p. 03). Toda empresa tem a expectativa de auferir lucro, uma forma de alcançar este objetivo é por intermédio da realização de melhorias de suas instalações através da alocação de investimentos, que alavancara o crescimento da competência proveitosa, obtendo ganho de capital.

Por tanto, em equivalência a perda Bornia caracteriza como, a quantidade capital, material ou serviço utilizado de aspecto incomum e inconscientemente realizado, ao qual não se incluem nos dispêndios, não sendo absorvidos no estoque, é passível de ser de referir-se a tarefa que acrescenta consumo e não provoca grandeza ao montante manufaturado, tornando-se gastos ineficazes. As perdas são elementos ligados rigorosamente as contas de resultado, seu consumo é realizado excessivamente de modo não convencional, normalmente ocorre este fenômeno quando há um incêndio, dispêndio de mão de obra na ocorrência de paralisações ou até mesmo o estoque rudimentar (BORNIA, 2010).

Todos os custos são atribuídos aos produtos são essenciais para a ocorrência da sua fabricação. A Ilustração 1 apresenta de forma sucinta a utilização e a amplitude dos custos no funcionamento institucional, disposto através da compreensão de Bertó e Beulke:

Finalidade contábil	Finalidade de planejamento
<ul style="list-style-type: none"> • Avaliação dos estoques pelo sistema integrado Custos X Contabilidade; • Imobilizações próprias; • Peças e componentes de Fabricação própria. 	<ul style="list-style-type: none"> • Instrumento-base para elaboração e controle do orçamento operacional; • Instrumento para estudos de viabilidade; • Instrumento para análise de investimento.
Finalidade gerenciais	Finalidade de controle de economicidade
<ul style="list-style-type: none"> • Formação do custo, resultado e preço de venda dos produtos, mercadorias e serviços; • Estabelecimento da política de produtos, mercadorias e serviços; • Estabelecimento de mercadorias para produtos, mercadorias e serviço; • Estabelecimento da política de distribuição de produtos, mercadorias e serviços; • Avaliação de negociações. 	<ul style="list-style-type: none"> • Análise da eficiência interna; • Análise de minimização do custo por meio do ABC; • Técnicas de redução de custos; • Análise de valores; • Just-in-time (apenas a tempo).

Ilustração 1: Finalidade e abrangência do custo na atividade empresarial.

Adaptado: Adaptado de Bertó; Beulke (2006, p. 10).

Através da Ilustração é demonstrado os propósitos e alcances dos custos nas empresas. Com a definição estabelecida dos custos aprofunda-se o estudo pelo seu propósito, visando demonstrar de maneira breve o quanto é abrangente e relevante a aplicabilidade dos custos nas diferentes áreas da instituição que estão ligadas diretamente a sua utilização.

2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

Há uma abrangência de métodos de custeio, com intuito de destinar todos os custos e aperfeiçoar os mesmos com o objetivo de apurar a correta alocação, para que seja possível atribuir valor ao montante do produto mais precisamente possível.

De acordo com Bruni e Famá os métodos de custeio podem estar ligados diretamente a um controle interno exercido dentro da instituição e expõem que os métodos de custeio especificam a maneira como os dispêndios são lançados e repassado intrinsecamente na empresa, reconhecendo os dispêndios dos estoques dos produtos em elaboração até os produtos finalizados (BRUNI; FAMÁ, 2012). Neste contexto Almeida define controle interno,

O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos,

produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. (ALMEIDA, 2012, p. 57).

Cabe destacar conforme os preceitos de Silva, o controle pode possibilitar uma ação corretiva nas falhas e inconsistências, no qual a empresa é incumbida de estabelecer e proceder com a averiguação e adequar as novas conjunturas (SILVA, 2007).

Com o intuito do sistema de controle favoreça a empresa Bornia analisa a importância da apuração dos dispêndios para que possa ser distribuído e realizar a apuração, “o cálculo dos custos dos produtos dá-se através da divisão dos custos associados a cada produto pelas quantidades produzidas. Neste processo, há necessidade de identificarmos os custos associados a cada produto.” (BORNIA, 2010, p. 31).

Para que possa ser ponderado o método de custeio mais conveniente é essencial diferenciar os custos e especificar de maneira correta, de tal forma Bornia evidencia,

[...] **antes** de alocarmos os custos aos produtos, é necessário analisar qual é a parcela desses custos que deve ser considerada. Essa etapa, anterior ao método, relaciona-se com o **princípio de custeio**. A diferenciação dos custos em **fixos** e **variáveis** e a separação dos **desperdício** da parcela ideal dos custos serão utilizadas para a identificação dos princípios de custeio. (BORNIA, 2010, p. 31) [grifo do autor].

De acordo com Ribeiro, os custos da manufatura equivalem à totalidade da grandeza a ser gasta para dispor a mercadoria ao consumidor, a sua devida identificação é de suma importância, pois há necessidade de atribuí-lo e relacioná-lo adequadamente no processo de custeio. A contabilidade de custos propõe a importância dos métodos de apuração do custeio para que possa ser requerer no decurso, a concessão valorativa do artefato (RIBEIRO, 2009). Os métodos de custeio abordados são: custeio por absorção, Activity-Based Costing (ABC), variável e Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit (RKW).

O custeio por absorção ou absorção integral é o procedimento costumeiramente utilizado, pois abrange a totalidade dos dispêndios atribuídos aos produtos, desta forma Wernke o caracteriza,

[...] atribui aos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses definidos como diretos ou indiretos, ou como custos fixos ou variáveis.

Utiliza, então, o procedimento de fazer com que cada produto absorva parcela dos custos diretos e indiretos relacionados à fabricação. (WERNKE, 2008, p. 35).

Para complementar a definição do custeio integral Bertó e Beulke singulariza que este sistema além de compreender a apuração do preço de venda pode ser utilizado sob entendimento contábil, no entanto, é um processo com menor flexibilidade, em decorrência disso no mercado contemporâneo é aplicado em menor proporção (BERTÓ; BEULKE, 2006).

No mesmo entendimento Bornia complementa e enfatiza a diferenciação indispensável dos custos e desperdícios, pois se caso for realizada a distribuição de forma equivocada transcorrerá prolongamento das despesas e restrição da quantidade elaborada,

A separação entre custos e desperdícios, própria do custeio por absorção ideal, é fundamental para a mensuração dos desperdícios do processo produtivo, facilitando o controle dos mesmos. Essa separação é de grande importância para a implementação do processo de redução contínua dos desperdícios, possibilitando a priorização das ações de combate ao trabalho que não agrega valor e aos desperdícios [...]. (BORNIA, 2010, p. 37).

No mesmo contexto, o custeio por absorção reconhece os dispêndios sucedidos na manufatura devidamente designado nos produtos produzido, para Martins este método “Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os fatos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.” (MARTINS, 2010, p. 37).

O método de custeio Activity-Based Costing, mais conhecido como ABC, tem como finalidade designar os custos indiretos para os produtos, orientando em concordância de reduzir as interferências provocadas pelos procedimentos de rateio, de acordo com Viceconti e Neves,

No custeio ABC, o objetivo é rastrear quais as atividades da empresa que estão consumindo de forma mais significativa seus recursos. Os custos são direcionados para essas atividades e desta para os bens fabricados. O rastreamento de custos está implícito no método de custeio ABC é um processo muito mais complexo e sofisticado do que o simples rateio dos CIF aos produtos. É necessário elencar as atividades que a empresa efetua no processo de fabricação, verificar quais os recursos que estão sendo consumidos por elas, direcionar os custos para essas atividade e delas para os produtos. (VICECONTI; NEVES, 2013, p.2013).

Como complementação Horngren, Datar e Foster definem melhorias que o sistema ABC proporciona como a restringir os custos através de objetivo imposto e realizar o aperfeiçoamento do processo com a finalidade de reprimir os custos (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004). Nos preceitos de Crepaldi,

Esse sistema traz informações gerenciais mais seguras por meio da utilização do rateio, sendo mais adequado para as empresas que prestam serviços, pelas dificuldades que têm na definição de seus custos, gastos e despesas, tendo essas empresas menor necessidade de imposição de seus rateios. (CREPALDI, 2010, p. 324).

Ainda para Crepaldi, define como uma desvantagem é o alto custo a ser atribuído na elaboração deste método de custeio, carecendo um elevado controle e inspeção, pois há um certo nível de dificuldade de se obter algumas informações principalmente tratando-se de uma empresa de pequeno porte. Deste modo torna-se necessário a empresa que adotar esta técnica de custeio tomar como preceito a organização para posteriormente executar o método a ser custeado (CREPALDI, 2010).

O custeio variável ou custeio direto são destinados aos produtos meramente os custos variáveis, desta maneira os custos fixos são relacionados como custos da época analisada. Berti o define como,

O método de custeio direto é um dos principais métodos utilizados para gerar informações com o objetivo de tomada de decisão dos administradores empresariais. A técnica do custeio direto parte do princípio de não ratear e não distribuir ao custo dos produtos ou dos serviços as parcelas de custos fixos. Na técnica do custeio direto todos os custos diretos variáveis são imputados aos custos dos produtos ou serviços mediante sistemas de apuração e medição. (BERTI, 2008, p.65).

Segundo Martins, o método de custeio variável adequa as informações dos processos e sendo assim, configura-se mais voltado à esclarecer a administração gerencial, em razão de que define os dispêndios fixos e os delimita como despesa, já que serão permanentemente os mesmos não dependem da quantidade de unidades manufaturadas (MARTINS, 2010).

Como descreve Crepaldi através do custeio variável é capaz de atingir a margem de contribuição, tornando-se um ponto positivo para este método de custeio,

No custeio variável, todos os custos e despesas variáveis (inclusive as despesas de vendas e administração) são deduzidos da Receita de vendas, embora as despesas variáveis não façam parte dos custos do produto, resultando na **Margem de Contribuição**. (CREPALDI, 2010, p. 236) [grifo do autor].

Porém Ribeiro define como um ponto negativo deste método a não utilidade para fins fiscais, mas pode ser muito útil como mecanismo gerencial, “Portanto, a adoção do sistema de custeio direto fica restrita a fins gerenciais.” (RIBEIRO, 2009, p. 57).

Já o custeio através do método Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit versado como RKW, os custos e despesas são classificados como dispêndios do período, de tal forma Bornia define como atributo prevalecte, “[...] a divisão da organização em ‘centros de custos’. Os custos são alocados aos centros, por meio de bases de distribuição e, depois, repassados aos produtos por unidade de trabalho.” (BORNIA, 2010, p.88-89) [grifo do autor].

Conforme o entendimento de Martins menciona que este método, “[...] consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos.” (MARTINS, 2010, p. 220).

Como complementação Bruni e Famá quanto a utilização dos dispêndio na aplicação como atribuição de valor a manufatura, “[...] no fato de que qualquer alteração no custo ou despesa dos produtos poderia ter o efeito mensurado no preço.” (BRUNI; FAMÁ, 2012, p. 259). Com relevância ao método de custeio a ser utilizado pelas instituições, Guimarães determina uma significativo esclarecimento para averiguar o sistema de elaboração do custo a ser adotado,

É importante salientar que não existe legislação pertinente ao assunto que obrigue uma empresa a utilizar este ou aquele método. No entanto, cabe a cada administrador ou profissional de custos definir o melhor método a ser utilizado, sempre avaliando a relação custo *versus* benefício. (GUIMARÃES NETO, 2012, p. 40) [grifo do autor].

No entanto há distintos métodos de custeio, no qual se apura desde o princípio até o desfecho da produção, de tal maneira que estes custos que são destinados aos produtos e serviços.

2.5 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

É de grande importância a apuração dos custos e a classificação correta, para utilizar o método de custeio adequado. Da mesma forma que é definida com ampla significância a classificação dos custos deve-se avaliar também a prestação de serviço que muitas vezes é definido primordialmente pela mão de obra, no entanto também pode ser compreendido como um custo similar a um custo de fabricação de um produto. O serviço na concepção de Leão pode ser definido como,

“[...] conjunto de recursos qualificados e quantificados com precisão, com vistas a caracterizar o serviço, detalhando todos os insumos a serem empregados na sua obtenção. [...] Em poucas palavras, o projeto do serviço consiste em uma descrição detalhada do serviço a ser contratado.” (LEÃO, 2004, p. 15-16).

Na concepção de Ribeiro, “O custo com a prestação de serviços pode envolver, além de mão de obra, outros gastos com o uso de máquinas, ferramentas e equipamentos, com o consumo de materiais auxiliares de limpeza, de energia elétrica, combustível etc.” (RIBEIRO, 2009, p. 53).

De acordo com a teoria de Megliorini há distintas conformidades e características na prestação de serviço, podendo ser de caráter preventivo ou reparador, com intuito de precaução, condução através de traslado entre outros. No entanto há algumas empresas que tem necessidade no decorrer da apuração realizada a utilização de outro material, deste modo equipara-se com a verificação dos custos em indústrias (MEGLIORINI, 2012).

As empresas prestadoras de serviços estão buscando entrar em conformidade com o mercado, juntamente com as condições imposta pelos clientes, com intuito de propiciar um serviço com qualidade. De tal semelhança as indústrias, define-se nas prestadoras de serviço a alocação da mão de obra em direta ou indireta, conforme Viceconti e Neves,

Mão de obra direta (MOD) é o gasto relativo ao pessoal que trabalha diretamente na produção, sendo possível a averiguação do tempo dispendido na elaboração e, portanto, é um gasto cujo valor é apropriável e este sem necessidade de qualquer critério de rateio. Os gastos relativos ao pessoal da produção necessitam de algum critério de rateio para a sua apropriação ao produto são classificados como mão de obra indireta (MOI). Assim, por exemplo, um operário que trabalha supervisionando quatro máquinas, cada uma executando uma operação num produto diferente, terá seu custo classificado como MOI, pois inexistente forma objetiva de

apropriação a qualquer um deles, devendo ser usado algum critério subjetivo para esta alocação. (VICECONTI; NEVES, 2013, p. 65).

Na mesma sistemática Megliorini ressalta, “A mão de obra direta compreende nos funcionários que atuam diretamente na execução do serviço. Já a mão de obra indireta, embora envolvida na prestação do serviço não o executa.” (MEGLIORINI, 2012, p. 86).

Sob ótica de Martins define que a mão de obra ser um custo fixo ou variável, no entanto a mão de obra direta, tem a propensão de ser considerado um custo variável, por conceber meramente a parcela empregada na elaboração do produto, sendo considerado dispensável o período ocioso e classificado como custo indireto. Deste modo o custo de mão de obra ocorre modificação conforme a quantidade produzida, no momento em que a folha de pagamento dos funcionários ligados a manufatura é fixa (MARTINS, 2010).

Contemplando o que integra os custos da mão de obra Horngren, Datar e Foster definem que é composto por todos os encargos sociais a ser dispendido pela empresa ao colaborador, como provento relativo a férias, décimo terceiro salário entre outros direitos do trabalhador no qual estão assegurados em lei (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004).

Porém Martins ainda define outros gastos que são conseqüentemente resultante da mão de obra,

Inúmeros outros custos são arcados pela empresa como decorrência da mão de obra que utiliza: vestuário, alimentação (às vezes como subsídio ao custo do restaurante ou outras formas de concessão de cestas básicas ou vale-refeição), transporte, assistência medica espontânea e adicional aos custos legais ou compensados com os encargos sociais, educação etc. Estes são muito mais de natureza fixa do que de variável e geralmente não guardam estreita relação com os valores de salários pagos a cada empregado; por isso, tratá-los como parte do custo de Mão de Obra Direta não é o mais indicado. Devem ser debitados como parte integrante dos Custos Indiretos para rateio geral aos produtos. (MARTINS, 2010, p. 142).

Na visão de Leão define-se que a composição do custo da prestação do serviço tem diversos fatores, no qual contempla a mão de obra direta, todas as obrigações sociais e os privilégios ofertados aos colaboradores, de forma necessária para proceder a realização do serviço, os dispêndios operacional alocados como equipamentos utilizados, veículos, incorpora também os materiais consumidos na

realização do trabalho e a implementar a depreciação do patrimônio imobilizado da empresa (LEÃO, 2004).

Deste modo Assef menciona que a precificação da prestação de serviço é bem complexo a sua concretização por não ter um único modelo padrão a ser seguido, mas deve valorar os custos, identifica-los e relaciona-lo com o preceito da margem de contribuição, no qual grande parte dos custos são tidos como fixos. Porém a grande dificuldade a ser alcançada é a verificação da duração da execução do serviço com a devida determinação por custo direto. Para finalidade orçamentária tornar a mão de obra um dispêndio fixo e associar com o ponto de equilíbrio, contudo na atribuição do valor ao produto a mão de obra torna-se um dispêndio variável para poder minimizar a margem de contribuição a ser alocada no produto (ASSEF, 2015).

De tal forma conclui-se que na apuração da prestação do serviço há diversos fatores além da assimilação preliminar da composição de seu custo, ao qual era definida pela contemplação somente a mão de obra direta. Desta maneira averigua-se a indispensabilidade de verificar a valoração de cada custo auferidos no processo de prestação do serviço.

2.6 DEPARTAMENTALIZAÇÃO

O processo de departamentalização é conhecido como um procedimento no qual é realizada a divisão e o rateio dos custos do produto ou serviço em departamentos. De acordo com o SENAI delimita-se que a departamentalização, “[..]tem a função de estudar e associar corretamente os custos de fabricação dos produtos, sendo os custos direcionados aos departamentos e, posteriormente, ao produto, o que demonstra mais claramente a lucratividade destes produtos.” (SENAI, 2015, p. 34).

Na assimilação de Guimarães a divisão da empresa em departamentos baseia-se em segmentar a indústria em fragmentos, denominados os departamentos, ao qual são designados todos os custos apropriados no processo produtivo. Proporcionando o máximo de domínio ao delimitar a valoração dos equipamentos utilizados, da matéria-prima para elaboração do produto, na apuração da mão de obra e dos serviços alocados além de outros dispêndios ocorridos no período manufatureiro (GUIMARÃES NETO, 2012).

Define-se por Martins como o objetivo do rateio dos custos o controle dos gastos de cada departamento, avaliando de forma simplificada podendo atribuir uma verificação da produtividade por atividades como horas trabalhadas na obtenção do produto final, no qual é um dos métodos mais utilizado para a realização da análise dos dispêndios alocados nos produtos ou serviços nas empresas (MARTINS, 2010). Compreendendo o estudo Bornia destaca:

O cálculo dos custos das atividades corresponde à distribuição primária do método dos centro de custos. O critério para essa distribuição é o mesmo do outro método: a distribuição dos custos deve representar o consumo dos insumos pelas atividades da melhor maneira possível. (BORNIA, 2010, p.115).

Tem-se o entendimento que a realização delineada do custeio por atividade é realizada de maneira mais precisa através do dispêndio atribuído aos materiais e equipamentos. Com a complementação do SENAI, determina que o rateio dos custos por atividade auxilia na competência da instituição bem como o crescimento da lucratividade do negócio (SENAI, 2015).

A divisão dos custos por departamentos é utilizada por diversas empresas para alocar os dispêndios em áreas destinadas e vislumbrar qual é o setor mais rentável, através da realização de uma análise juntamente com o auxílio do processo decisórios para valorar e verificar os rendimentos que foram atribuídos ao capital da instituição.

2.7 PRECIFICAÇÃO PELO MARK-UP

A precificação é fundamental para desencadear o êxito de uma empresa, o preço atribuído detalhadamente tem o poder de estimular favoravelmente na repercussão do rendimento e da perpetuidade da empresa. Porém um preço mal elaborado pode conduzir à instituição a falência. De acordo com Wernke define preço da mercadoria como o montante em que o cliente desembolsa para atribuição de um serviço ou produto, no qual é necessário estar incluso no preço de distribuição o lucro desejado, suprimindo todos os custos relacionados com a realização deste serviço (WERNKE, 2008). Desta forma Bruni e Famá demonstram a fórmula para obter-se o valor do Mark-up:

$\text{MKD} = \frac{100\% - (\text{Impostos} + \text{Salários e encargos} + \text{Lucro desejado antes dos Impostos})}{100\%}$
--

Ilustração 2: Fórmula Mark-up.
Adaptado: Adaptado de BRUNI; FAMÁ (2012).

No entanto, de acordo com Ribeiro define a conceituação do mark-up como, “o indicador que, aplicado sobre o custo unitário de fabricação de um produto, resulta no preço de venda do referido produto.” (RIBEIRO, 2009, p. 510). Deste modo Nogueira aponta,

Neste método de cálculo do preço de venda, em que partimos do custo apurado internamente (custo de dentro para fora), será acrescida ao custo do produto uma margem denominada mark-up, que é uma estimativa para cobrir os demais gastos que não estão presentes no custo do produto, como tributos, comissões e lucro desejado pelos proprietários da empresa. (NOGUEIRA, 2009, p. 181).

De acordo com Bruni e Famá o mark-up aplicado de acordo com os dispêndios pode ser utilizado de três maneiras, através do dispêndio variável, sobre custos variáveis e na totalidades dos custos (BRUNI; FAMÁ, 2012). A utilização da precificação através do índice dimensionado no gasto dos produtos ou serviços possibilita a concessão do preço este dimensionado modo que lhe é valorado através da atribuição do custo dividido ou multiplicado pelo mark-up, demonstrando o percentual do bem produzido.

3 DIAGNÓSTICO E ANÁLISE

A empresa ao qual foi realizada a pesquisa contempla a prestação de serviço em tratores, colheitadeiras e implementos agrícolas. Atualmente a empresa tem grande dificuldade em apropriar o valor correto da mão de obra utilizada em cada serviço realizado, pois o valor da mão de obra é definida pelo gestor na instituição ou seja não há um método para definir a alocação do custo da mão de obra designada aos serviços. Diante disso para realizar a elaboração da análise verificou-se os cinco serviços prestados mais desempenhados na empresa, ao qual se destacam:

1. Revisão 300 horas do trator;
2. Substituição do kit embreagem do trator;
3. Serviço na caixa de transmissão do trator;
4. Realização da troca de anéis dos freios do trator;
5. Manutenção da tomada de força na colheitadeira.

Para a realização dos cinco serviços é necessário a utilização de equipamentos para a execução das atividades, como: ferramentas manuais, macaco hidráulico, pistola pneumática, guincho manual por corrente ou guincho manual hidráulico.

3.1 ANÁLISE DOS MÉTODOS DE CUSTEIO E PRECIFICAÇÃO ATUAL

Foi realizada uma entrevista com o diretor da empresa e verificada a metodologia que é utilizada para realizar a apuração do custo da mão de obra, na qual constatou-se que não há um controle detalhado dos custos nas áreas da empresa, especialmente nos custos relacionados as atividades de prestação de serviço.

A apuração do custo foi realizada pelo próprio gestor da empresa o qual definiu juntamente com o gerente de serviços uma média dos custos os quais foram apurados sem utilização de um método de custeio para calculo dos dispêndios, como a valoração do custo atribuído de energia e a água gasta pela empresa. No entanto se ativeram mais ao valor atribuído dos encargos trabalhistas, como salários, férias, insalubridade, décimo terceiro salário, FGTS e no lucro, o qual foi definido pelo diretor na razão de 30%.

A partir dessas definições do gestor da empresa, o mesmo definiu o preço de venda da prestação de serviço em R\$ 130,00 (cento e trinta reais) por hora. Não houve a aplicação de metodologia de precificação para a definição desse valor, de forma que o mesmo surgiu de uma análise feita superficialmente dos custos.

3.2 CUSTO MÃO DE OBRA DIRETA E INDIRETA

A verificação do valor da mão de obra foi feita pelo valor do salário dos colaboradores, somando-se todos os encargos trabalhistas. O resultado dessa apuração está demonstrado na Ilustração 2.

	Junho	Julho	Agosto	Total
Salário e encargos dos técnicos	R\$ 36.230,22	R\$ 36.639,84	R\$ 40.410,38	R\$ 113.280,44
Seguro de vida empregados	R\$ 94,64	R\$ 94,64	R\$ 94,64	R\$ 283,93
Total	R\$ 36.324,86	R\$ 36.734,48	R\$ 40.505,02	R\$ 113.564,37

Ilustração 3: Apuração mão de obra direta.

Fonte: Produção da pesquisadora.

Apurou-se o valor dos salários e encargos dos meses de junho a agosto e o seguro de vida que tem um custo fixo de R\$ 11,83 por cada colaborador, para atribuir o valor mensal do seguro multiplicou-se R\$ 11,83 que é o valor atribuído pelo número de técnicos que são oito. A partir da atribuição do custo de mão de obra foi analisado o valor da hora trabalhada do técnico, demonstrado na Ilustração 3.

Média do período	Nº de técnicos	Média salarial por técnico	Hora trabalhada	Valor da hora trabalhada por técnico
R\$ 37.854,79	8	R\$ 4.731,85	160	R\$ 29,57

Ilustração 4: Apuração da hora trabalhada por técnico.

Fonte: Produção da pesquisadora.

De acordo com o diretor foi instituída uma carga horária média de trabalho efetivo de 160 horas mensais para cada técnico que a empresa possui. Constatou-se que, das 176 horas mensais trabalhadas pelos técnicos, há existência de períodos ociosos, nas quais os mecânicos estão disponíveis para a empresa, porém, por motivos diversos não estão realizando nenhuma atividade. Há também o período no qual ocorre o lanche dos funcionários, que é cerca de 15 minutos na parte da manhã e 15 minutos na parte da tarde. Em um mês este intervalo totaliza 10 horas,

baseando-se por 20 dias trabalhados. Desta forma, apurou-se em R\$ 29,57 o valor de cada hora trabalhada. Em relação à mão de obra indireta, a mesma foi apurada pelo valor dos salários e encargos trabalhistas do gerente de serviço e de seu auxiliar. O valor é verificado através da Ilustração 4.

	Junho	Julho	Agosto	Total
Salário e encargos gerente de serviço e auxiliar	R\$ 8.942,78	R\$ 8.081,46	R\$ 9.984,86	R\$ 27.009,10
Seguro de vida empregados	R\$ 23,66	R\$ 23,66	R\$ 23,66	R\$ 70,98
Total	R\$ 8.966,44	R\$ 8.105,12	R\$ 10.008,52	R\$ 27.080,08

Ilustração 5: Apuração mão de obra indireta.

Fonte: Produção da pesquisadora.

O trabalho dos mesmos é considerado como indireto, uma vez que não atuam diretamente na execução de serviços específicos, sendo impossível a alocação do valor de forma direta, considerado os salários e encargos administrativos e o seguro de vida dos dois colaboradores, apurado de acordo com o valor do seguro por colaborador R\$ 11,83 multiplicado pelo número de colaboradores, neste caso dois. Com o valor da mão de obra indireta apurado, atribui-se o valor por hora trabalhada conforme Ilustração 5.

Média do período	Nº de colaboradores	Média salarial	Hora trabalhada	Valor da hora trabalhada
R\$ 9.026,69	2	R\$ 4.513,35	160	R\$ 28,21

Ilustração 6: Apuração hora trabalhada por colaborador.

Fonte: Produção da pesquisadora.

Do mesmo modo o qual foi valorado por 160 horas mensais trabalhadas, verificando um custo de 28,21 por cada hora dos colaboradores que auxiliam indiretamente na prestação do serviço. De acordo com Wernke é associado como custo fixo, pois indiferente de ter execução de serviço este custo tem que ser pago sendo direto os ligado diretamente a execução da atividade e indireto sendo o que não tem envolvimento prontamente no andamento do serviço (WERNKE, 2008). A hora trabalhada considerando a mão de obra direta e indireta foi verificada em R\$ 57,78 sendo utilizados os custos fixos como encargos trabalhistas e o seguro de vida dos empregados para a realização do cálculo.

3.3 CUSTOS INDIRETOS

São delineados diversos custos definidos indiretamente na valoração da prestação do serviço, definido nos meses de apuração conforme Ilustração 6.

	Junho	Julho	Agosto	Total
Energia elétrica	R\$ 2.083,21	R\$ 2.014,39	R\$ 2.047,45	R\$ 6.145,05
Água	R\$ 783,37	R\$ 637,10	R\$ 931,27	R\$ 2.351,74
Uniforme	R\$ 110,00	R\$ 110,00	R\$ 110,00	R\$ 330,00
Aluguel	R\$ 8.500,00	R\$ 8.500,00	R\$ 8.500,00	R\$ 25.500,00
Telefone	R\$ 2.425,81	R\$ 2.859,23	R\$ 4.018,24	R\$ 9.303,28
Depreciação veículo	R\$ 573,05	R\$ 573,05	R\$ 573,05	R\$ 1.719,15
Manutenção de equipamentos	R\$ 850,00	R\$ 850,00	R\$ 850,00	R\$ 2.550,00
Despesas diversas	R\$ 1.075,47	R\$ 852,82	R\$ 1.294,74	R\$ 3.223,03
Valor litro de combustível (gasolina)	R\$ 4,14	R\$ 4,14	R\$ 4,09	R\$ 12,37
Total	R\$ 16.405,05	R\$ 16.400,73	R\$ 18.328,84	R\$ 51.134,62

Ilustração 7: Apuração custos indiretos.

Fonte: Produção da pesquisadora.

Estes valores devem ser alocados no custo do serviço prestado. Para isso, escolheu-se o critério da área física destinada para cada atividade. Dessa forma, o custo da energia elétrica e água foram rateados em 70% destinado para a área de serviço, 20% para o departamento de venda de peças e 10% para o departamento administrativo e de vendas de máquinas. Definido em relação a distribuição da extensão territorial da empresa, deste modo a área de serviço é a que exige maior espaço físico e a área administrativa e vendas a menor.

Os uniformes normalmente são adquiridos uma ou duas vezes por ano, sendo comprados em grande quantidade para baratear o valor unitário e o frete. Para os mecânicos são utilizado macacões padrão instituído pela fábrica e para o gerente e auxiliar de serviços são camisas. Já em relação ao custo atribuído ao aluguel ele é distribuído conforme o critério de área física sendo rateado 70% para área de serviços, 20% área de venda de peças e 10% venda de máquinas.

Conforme verificado nas faturas telefônicas foi definido que a distribuição do custo do telefone é de acordo com a utilização de cada departamento, neste caso fica 30% para a área de serviços, 20% para as peças e na área de vendas 50%.

O valor de aquisição do veículo foi de R\$ 34.382,80 (trinta e quatro mil, trezentos e oitenta e dois reais, oitenta centavos) no ano de 2014. De acordo com a

Secretaria da Receita Federal atribui que depreciação dos automóveis são de 20% ao ano sobre o valor do veículo (SRF). Sendo este veículo pequeno, utilizado para auxiliar nos trabalhos externos. O valor atribuído anualmente foi dividido pelos doze meses do ano, para apurar o valor mensalmente do período.

A manutenção dos equipamentos foi realizada através de um cálculo médio pois há meses que tem um valor muito alto de gastos e outros meses que não ocorre gasto algum, contemplando custos de manutenção preventiva (antes de correr o desgaste do material utilizado) e corretiva (para reparar um dispositivo quebrado ou danificado pelo uso).

No montante das despesas diversas estão apurados os dispêndios para a realização de limpeza, como produtos, utensílios para a sua execução, material para higiene pessoal (papel toalha e higiênico), medicamentos, café e chá. No qual são alocado o rateio devido ao número de funcionários de cada setor, cerca de 41,67% para serviços e a mesma quantidade para a área administrativa e vendas, já as peças são 16,67%.

O combustível foi verificado conforme o valor pago nos períodos apurados, para poder ser alocado na valoração do custo das 300 horas do trator e da manutenção da tomada de força realizada na colheitadeira. O custo médio do combustível é de R\$ 4,12, sendo verificado pelo gerente de serviço uma média de 130 KM que é feito de corrida e a média de quilometro rodado pelo veículo de 11 KM. Para apurar o valor do KM por litro é pego a média dos KM dividido pela média de quilometragem do veículo $130/11$ totalizando 11,82 litros é gasto para percorrer os 130 KM, multiplicou-se 11,82 por R\$ 4,12 (média do valor do combustível) que se obteve R\$ 48,73 que é o valor para percorrer os 130 KM.

Os dispêndios indiretos, conforme Viceconti e Neves estes custos são apropriados precisamente ao serviço realizado mensalmente, tendo a possibilidade de divisão entre os departamentos (VICECONTI; NEVES, 2013). Desta forma Martins expõe que a divisão dos gastos em departamentos pode ser por quantidade de realização da função, como o telefone rateado conforme utilidade, a energia, água e aluguel foram divididos em relação à área física da empresa (MARTINS, 2010).

Com base na apuração dos custos foi elaborada a Ilustração 7 que demonstra os custos indiretos totais mensais somente do departamento de serviços,

sem a inclusão do combustível pois esse é utilizado em apenas dois dos serviços analisados.

Energia elétrica	R\$ 1.433,85
Água	R\$ 548,74
Uniforme	R\$ 110,00
Aluguel	R\$ 5.950,00
Telefone	R\$ 930,33
Depreciação veículo	R\$ 573,05
Manutenção de equipamentos	R\$ 850,00
Despesas diversas	R\$ 447,64
Total	R\$ 10.843,60
Custo da hora trabalhada	R\$ 67,77

Ilustração 8: Custos indiretos mensais.

Fonte: Produção da pesquisadora.

De acordo com a apuração realizada estes são os custos indiretos definidos e alocados diretamente a área de serviços com a apuração realizada de junho a agosto, foi outorgado o custo em hora trabalhada da mesma maneira dos custos da mão de obra direta e indireta, 160 horas mensais, para facilitar na apuração do preço do serviço já que ele é atribuído por hora trabalhada.

3.4 REVISÃO 300 HORAS DE TRATOR

A realização da revisão das 300 horas dos tratores é a prestação de serviço mais efetuada. Neste processo é realizado:

- a) Adição de um litro de aditivo para combustível;
- b) Verificada as braçadeiras e mangueiras;
- c) Troca do filtro do hidráulico e direção;
- d) Aperto dos parafusos dos grampos dos pesos dianteiros e das porcas dos parafusos das rodas traseiras e dianteira;
- e) Torqueamento de porcas do cubo das rodas da tração dianteira 4X4;
- f) Regulagem das válvulas do motor;
- g) Troca de água do radiador, troca de filtros de ar interno e externo (motor) e filtro de ar da cabine;
- h) Substituição dos óleos do eixo dianteiro e cubos e óleo da transmissão traseira e filtros.

Este serviço normalmente é feito externamente, na casa do cliente, desempenhado por um único técnico em cerca de uma hora e meia. Com a descrição do serviço tem-se uma verificação precisa de como é o funcionamento do serviço, na qual foi realizada a apuração do custo, conforme a Ilustração 8.

Horas trabalhadas	1,50
Quantidade de técnicos	1
Mão de Obra Direta	R\$ 44,36
Mão de Obra Indireta	R\$ 42,31
Custos Indiretos	R\$ 101,66
Custo Serviço	R\$ 188,33
Combustível	R\$ 48,73
Custo Total	R\$ 237,06

Ilustração 9: Custo revisão 300 horas trator.
Fonte: Produção da pesquisadora.

Nesta prestação de serviço foi utilização todos os custos MOD, MOI e CI rateado por hora mensal trabalhada e multiplicado pela hora trabalhada no serviço específico, está incluso o valor do combustível no qual a média do valor do litro deu R\$ 4,12 multiplicado pelos litros gastos para percorrer os 130 KM. No qual temos um custo total de R\$ 237,06 o preço cobrado atualmente é 195,00, multiplicação da hora trabalhada pelo valor da hora proposta para empresa. Neste caso o valor do serviço está R\$ 42,06 a menos que o custo final do serviço.

3.5 SUBSTITUIÇÃO DO KIT EMBREAGEM DO TRATOR

A execução da troca do kit embreagem do trator inicia-se através:

- a) Abertura do trator separando-o em dois para que possa ser possível chegar na parte central onde fica conhecida a caixa seca;
- b) Remoção do kit platô de embreagem verificado o sistema e realizada a limpeza;
- c) Montado kit platô embreagem novo novamente aproximado as duas partes do trator para o fechamento do trator;
- d) Aperta-se os parafusos e conexões elétricas;
- e) Teste mecânico e é feita lavagem do trator.

Esta prestação de serviço é feita internamente na empresa, procedimento executado por dois técnicos com a duração de quatro horas.

Conforme o processo executado atribuiu-se o custo do serviço conforme a Ilustração 9.

Horas trabalhadas	4,00
Quantidade de técnicos	2
Mão de Obra Direta	R\$ 236,59
Mão de Obra Indireta	R\$ 225,67
Custos Indiretos	R\$ 542,18
Custo Serviço	R\$ 1.004,44

Ilustração 10: Custo substituição do kit embreagem.

Fonte: Produção da pesquisadora.

Nesta prestação de serviço é desempenhado por dois técnicos no decurso de 4 horas totalizando R\$ 1.004,44 que comparado com o atual preço de venda que é R\$ 1.040,00 neste caso não há prejuízo, porém o lucro é muito abaixo do idealizado.

3.6 SERVIÇO NA CAIXA DE TRANSMISSÃO DO TRATOR

A substituição da caixa de transmissão ou engrenagem da caixa de câmbio do trator é principiado com,

- a) Retirada da plataforma do operador ou gabine;
- b) Desloca-se o sistema hidráulico do trator e remove-se as rodas traseiras;
- c) Retira o tanque de combustível e o óleo de transmissão para então ser aberta a caixa;
- d) Realizada a remoção de todas as engrenagens, eixos e rolamentos;
- e) Limpeza da caixa de câmbio;
- f) Montagem das engrenagens substituindo as defeituosas;
- g) Montagem do tanque, sistema hidráulico e rodas;
- h) Colocação de óleo;
- i) Desempenhar teste de funcionamento;
- j) Montagem da plataforma ou gabine;
- k) Lavagem do trator.

Com a grande complexidade do trabalho é realizado por um técnico internamente na instituição ao qual é desempenhado por 32 horas trabalhadas.

Na apuração do custo da caixa de transmissão do trator foi verificado os custos conforme delineado na Ilustração 10.

Horas trabalhadas	32,00
Quantidade de técnicos	1
Mão de Obra Direta	R\$ 946,37
Mão de Obra Indireta	R\$ 902,67
Custos Indiretos	R\$ 2.168,72
Custo Serviço	R\$ 4.017,76

Ilustração 11: Custo serviço na caixa de transmissão trator.

Fonte: Produção da pesquisadora.

Conforme o custo da caixa de transmissão do trator foi apurado em R\$ 4.017,76 atualmente é cobrado R\$ 4.160,00 o desequilíbrio da apuração é demonstrado que este serviço também não teve prejuízo, mas seu lucro é muito pequeno.

3.7 REALIZAÇÃO DA TROCA DE ANÉIS DOS FREIOS DO TRATOR

A substituição dos anéis dos freios é iniciada através,

- a) Suspensão do trator em cavaletes;
- b) Retirada das rodas traseiras;
- c) Removido todo o óleo de transmissão (54 litros);
- d) Desmontado as cornetas do eixo traseiro de ambos os lados;
- e) Removido os anéis ring dos dois lados;
- f) Realizada a limpeza dos conjuntos;
- g) Montagem dos novos anéis, e sucessivamente das cornetas do eixo, todas;
- h) Colocação do novo óleo de transmissão, fluído de freio;
- i) Realização do teste de sistema;
- j) Sangria do conjunto, que é a retirada do ar;
- k) Teste e checagem do freio;
- l) Lavagem.

Este trabalho é executado por dois técnicos internamente na empresa, no qual demora três horas para ser finalizado. Demonstra-se na Ilustração 11 a apuração do custeio.

Horas trabalhadas	3,00
Quantidade de técnicos	2
Mão de Obra Direta	R\$ 177,44
Mão de Obra Indireta	R\$ 169,25
Custos Indiretos	R\$ 406,64
Custo Serviço	R\$ 753,33

Ilustração 12: Custo realização troca anéis dos freios.

Fonte: Produção da pesquisadora.

De acordo com a Ilustração 11 acima verificamos que conforme apurado o custo da troca dos anéis dos freios são R\$ 753,33 para a realização do serviço, o preço atual cobrado pela empresa é de R\$ 780,00 há uma diferença de R\$ 26,67 entre o custo apurado e o preço de venda aplicado pela empresa.

3.8 MANUTENÇÃO DA TOMADA DE FORÇA NA COLHEITADEIRA

Para atribuir esse serviço de manutenção da tomada de força da colheitadeira é realizado,

- a) Retira o conjunto de força da colheitadeira, desmontado as polias;
- b) Retirada de rolamento;
- c) Limpeza do conjunto e a lubrificação dos componentes;
- d) Montagem das polias como novos rolamentos;
- e) Aperto do conjunto e teste mecânico;
- f) Montagem da colheitadeira;
- g) Regulagem das correias;
- h) Teste de funcionamento.

Este serviço é prestado por um único técnico executado externamente quando é realizada a coleta do rolamento na propriedade do cliente e levado para a empresa (internamente) para fazer os demais procedimentos, assim que concluídos levando-se novamente ao cliente, tempo de reparo quatro horas para ser concluído. Conforme o processo de elaboração da precificação da manutenção na tomada de força da colheitadeira no qual é demonstrado na Ilustração 12.

Horas trabalhadas	4,00
Quantidade de técnicos	1
Mão de Obra Direta	R\$ 118,30
Mão de Obra Indireta	R\$ 112,83
Custos Indiretos	R\$ 271,09
Custo Serviço	R\$ 502,22
Combustível	R\$ 48,73
Custo Total	R\$ 550,95

Ilustração 13: Custo manutenção na tomada de força na colheitadeira.
Fonte: Produção da pesquisadora.

A valoração do serviço atribuído todos os custos inclusive o deslocamento até a residência do cliente totalizou em R\$ 550,95 a precificação deste serviço, é cobrado pela empresa R\$ 520,00 transparecendo uma diferença de R\$ 30,95 entre o custo apropriado e o preço de venda cobrado pela empresa, já demonstrando prejuízo.

3.9 ANÁLISE PELO MARK-UP

Com a finalidade de apurar o custo dos serviços realizou-se a implementação do mark-up, para calculá-lo foi necessário saber o faturamento dos serviços analisados no período de junho a agosto, conforme demonstrado na Ilustração 13.

Revisão 300 horas trator	R\$ 6.825,00
Substituição do kit embreagem	R\$ 6.240,00
Serviço na caixa de transmissão trator	R\$ 58.240,00
Realização troca anéis dos freios	R\$ 34.710,00
Manutenção na tomada de força na colheitadeira	R\$ 15.080,00
Faturamento total	R\$ 121.095,00

Ilustração 14: Faturamento dos serviços analisados de junho a agosto.
Fonte: Produção da pesquisadora.

Considerou-se que foi realizado no período analisado 35 serviços de revisão do trator, 12 substituições do kit embreagem, 14 serviços realizados na caixa de transmissão do trator, 89 realização de troca de anéis dos freios e 29 manutenção realizada na tomada de força da colheitadeira.

Para elaboração do cálculo do mark-up dividiu-se o faturamento R\$ 121.095,00 por três para verificar qual é a média mensal, totalizando R\$ 40.365,00 identificamos o valor do imposto que é o ISSQN de 3%, PIS de 0,65% e COFINS de 3%, o valor do lucro que a empresa visa auferir, obtendo assim o mark-up divisor. Como podemos identificar o cálculo do mark-up através da Ilustração 14.

Receita	R\$ 40.365,00
	%
Impostos	6,65
Lucro Líquido Desejado	30,00
Total	36,65
Mark-up Divisor	0,6335

Ilustração 15: Cálculo do mark-up.

Fonte: Produção da pesquisadora.

Ao obter o percentual do total de imposto somado com o lucro líquido desejado tive-se 36,65% no qual se diminuiu 100% e foi dividido o montante por 100% para obter o valor do mark-up ao qual utilizaremos para realizar o cálculo do preço de venda de cada serviço, conforme demonstrado na Ilustração 15.

Produto	Custo Total Unitário	Mark-up Divisor	Preço de Venda	Imposto	Lucro Líquido
Revisão 300 horas trator	R\$ 237,06	0,6335	R\$ 374,21	R\$ 24,88	R\$ 112,26
Substituição do kit embreagem	R\$ 1.004,44	0,6335	R\$ 1.585,54	R\$105,44	R\$ 475,66
Serviço na caixa de transmissão trator	R\$ 4.017,76	0,6335	R\$ 6.342,16	R\$421,75	R\$ 1.902,65
Realização troca anéis dos freios	R\$ 753,33	0,6335	R\$ 1.189,16	R\$ 79,08	R\$ 356,75
Manutenção na tomada de força na colheitadeira	R\$ 550,95	0,6335	R\$ 869,69	R\$ 57,83	R\$ 260,91

Ilustração 16: Cálculo preço de venda e lucro líquido.

Fonte: Produção da pesquisadora.

Há grande variação do preço atualmente praticado para o preço atribuído pelo mark-up. Na revisão de 300 horas do trator o preço de venda atualmente praticado é de R\$ 195,00 tendo um prejuízo de cerca de R\$ 179,21. A precificação da substituição do kit embreagem o preço utilizado pela empresa é R\$ 1.040,00 com um deságio de R\$ 545,54. O serviço realizado na caixa de transmissão do trator é valorado por R\$ 4.160,00 tem-se um prejuízo de R\$ 2.182,16 comparado com o preço atribuído. A troca de anéis dos freios atualmente é precificado em R\$ 780,00 no qual é atribuído pelo mark-up em R\$ 1.189,16 dando um prejuízo de R\$ 409,16.

Já a manutenção da tomada de força que é praticado por R\$ 520,00 tem um deságio de R\$ 349,69.

Desta forma verificamos que todos os custos transpareceram prejuízo na sua precificação da atividade. A Ilustração 16 demonstra a média de serviços praticados por mês e o faturamento com o preço atribuído pelo mark-up.

Produto	Preço de Venda	Quantidade de Serviços	Receita	Custo Total	Imposto	Lucro Líquido	Margem Líquida
Revisão 300 horas trator	R\$ 374,21	11,67	R\$ 4.366,99	R\$ 2.766,49	R\$ 290,41	R\$ 1.310,10	30,00%
Substituição do kit embreagem	R\$ 1.585,54	4,00	R\$ 6.342,16	R\$ 4.017,76	R\$ 421,75	R\$ 1.902,65	30,00%
Serviço na caixa de transmissão trator	R\$ 6.342,16	4,67	R\$ 29.617,9	R\$ 18.762,94	R\$ 1.969,59	R\$ 8.885,37	30,00%
Realização troca anéis dos freios	R\$ 1.189,16	29,67	R\$ 35.282,24	R\$ 22.351,30	R\$ 2.346,27	R\$ 10.584,67	30,00%
Manutenção na tomada de força na colheitadeira	R\$ 869,69	9,67	R\$ 8.409,92	R\$ 5.327,69	R\$ 559,26	R\$ 2.522,98	30,00%
TOTAL	R\$10.360,76	59,68	R\$ 84.019,22	R\$ 53.226,18	R\$ 5.587,28	25.205,77	30,00%

Ilustração 17: Média de serviços praticados por mês e o faturamento com o preço atribuído pelo mark-up.

Fonte: Produção da pesquisadora.

Com os preço de R\$ 130,00 a hora tem-se um faturamento médio mensal de R\$ 40.365,00 com a precificação pelo mark-up o faturamento mensal aumenta para R\$ 84.019,22 quase dobrou o faturamento realizando a mesma quantidade de serviços, no entanto, com o preço de venda apurado minuciosamente obteve-se um lucro líquido mensal de R\$ 25.205,77 com a margem de lucro que a empresa realmente buscava atingir.

4 RECOMENDAÇÕES

Através deste estudo foi possível analisar e interpretar os custos dos serviços analisados, ao qual todos estão dando prejuízo para a empresa, pois sua precificação atual não foi elaborada de forma fidedigna com os dispêndios devidos que a empresa tem todos os meses.

Recomenda-se que a empresa utilize a nova precificação atribuída pelo mark-up e que realize a precificação de cada serviço que é realizado para saber o seu devido custo e o preço que pode cobrar para o consumidor com intuito de ter o lucro desejado.

Recomenda-se também que a empresa faça o acompanhamento mensal dos custos envolvidos na prestação de serviço e que, com base nestas informações realize pelo menos uma vez ao ano a análise de reajuste de preços, para que ela possa ter a rentabilidade que é buscada.

Em função dos possíveis reajustes de preço da prestação de serviço recomenda-se que a empresa analise a receptividade do mercado para estes novos valores, uma vez que alguns deles sofreriam um incremento bastante significativo, o que poderia não ser bem recebido pelo mercado, ocasionando perda de volume de venda, o que iria impactar diretamente na análise de lucratividade realizada.

Também se indica quando ocorrer à realização do acompanhamento dos dispêndios seria interessante verificar a possibilidade de redução dos custos, para gerar racionamento dos gastos como nos dispêndios de energia elétrica, telefone, água e das despesas diversas que são dispêndios bem relevantes e aplicáveis aos serviços, desde modo haveria redução dos dispêndios e o barateamento dos custos indiretos, possibilitando um preço mais competitivo.

Desta forma, a recomendação final é de que a organização utilize os fatos apurados no presente trabalho, bem como as ferramentas de gestão de custos apresentados, para que possa crescer e continuar prestando os atuais serviços com a mesma eficácia e com maior lucratividade.

CONCLUSÃO

O trabalho teve como desígnio a elaboração de um estudo para formação do preço de venda dos serviços prestados por uma empresa do ramo agrícola de Santa Rosa – RS, realizada no período de junho a agosto de 2016. Para estruturar este estudo foi necessário compreender os temas abordados e fazer classificação e análise das informações apuradas na empresa, como folha de pagamento, documentos, relatórios.

Tem como o principal objetivo de realizar uma pesquisa voltada aos elementos que estão diretamente ligados a formação do preço do serviço que visa analisar se está sendo precificado os serviços em vista de ter rentabilidade para a empresa. Para verificar foi necessário realizar a mensuração dos custos, apurar o método de custeio utilizado atualmente, para então proceder com o cálculo do preço de venda atribuído na pesquisa no qual comparou-se com o valor executado nos serviços atualmente na organização, para analisar se está tendo a rentabilidade que a empresa desejava.

Na mensuração dos custos foram verificados através da apropriação de todos os dispêndios ligados às atividades analisadas, no qual foi dividido em mão de obra direta e indireta e custos indiretos, posteriormente verificou-se que a empresa não tem uma verificação precisa dos custos, sendo o preço do serviço é instituído pelo diretor, foi proposto o mark-up, um modelo simples, que usou-se para realizar a apuração dos custos e o precificação e comparado com o atual preço ofertado pela empresa.

Seria importante para a empresa juntamente com a utilização do método de apuração do custeio a verificação dos dispêndios, utilizando a realização do acompanhamento mensalmente e também buscar a redução os custos, para que ocorra uma economia e favorecendo a rentabilidade da empresa.

Para uma pesquisa futura pode ser estudado a viabilidade de aderir a precificação atribuída pelo mark-up neste estudo, verificando os preços de cada prestação serviço recomendados, pois aumentaram significativamente. Realizando

uma análise se seus clientes iriam pagar o valor apurado para execução de cada serviço sempre em vista que a empresa continue atuando no mercado.

Este estudo propiciou para empresa verificar a apuração do preço de cinco serviços possibilitando ver a rentabilidade que eles proporcionam, com intuito de auxiliar no aperfeiçoamento dos processos e auxílio no controle. Para a acadêmica este estudo possibilitou um vasto conhecimento, pois relacionou-se os conhecimentos alcançados no decurso do curso com a aplicação em uma empresa.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ASSEF, Roberto. **Gerencia de preços**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.
- ÁVILA, Carlos Alberto de. **Gestão contábil para contadores e não contadores**. Curitiba: Ibpex, 2006.
- BERTI, Anélio. **Contabilidade e Análise de Custos**. 1. ed. 2006. Curitiba: Juruá Editora, 3 tir. 2008.
- BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de custos**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios Fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. 3. ed. Brasília: CFC, 2008. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Livro_Principios-e-NBCs.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2016.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GRECO, Alvíso; AREND, Lauro. **Contabilidade: Teoria e Prática Básicas**. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.
- GUIMARÃES NETO, Oscar. **Análise de Custos**. Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2012.
- HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- KOLIVER, Olivio. **Contabilidade de custos**. Curitiba: Juruá, 2008.
- LEÃO, Nildo Silva. **Custos e orçamentos na prestação de serviços**. São Paulo: Nobel, 2004.
- LIMA, Manolita Correia. **Monografia: a engenharia da produção acadêmica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. 3. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

NOGUEIRA, Daniel Ramos. **Contabilidade de custos: ciências contábeis**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

OLIVEIRA, Michelle Silva de; MOREIRA, Sherley Cabral. **Noções de Contabilidade Básica para Cursos Técnicos**. Brasília – DF: IFB, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PINTO, Alfredo Augusto Gonçalves; LIMEIRA, André Luis Fernandes; SILVA, Carlos Alberto dos Santos; COELHO, Fabiano Simões. **Gestão de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Contabilidade básica**. 3. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

SÁ, Antônio Lopes de. **Fundamentos da Contabilidade Geral**. Curitiba: Juruá, 2008.

SANTOS, José Luiz dos, et al. **Fundamentos de Contabilidade de Custos**. v.22. São Paulo: Atlas, 2006.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa SRF nº 162**. Disponível em: <http://www.leasingabel.org.br/site/Adm/userfiles/IN_SRF_162.pdf>. Acessado em: 15 out. 2016.

SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL-SENAI. **Custos**. São Paulo: SENAI-SP, 2015. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=HG0UDAAAQBAJ&pg=PA34&dq=departamentaliza%C3%A7%C3%A3o&hl=pt-BR&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=departamentaliza%C3%A7%C3%A3o&f=false> Acesso em: 27 ago. 2016.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, José Pereira da. **Análise Financeira das Empresas**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SZUSTER, Natan, et al. **Contabilidade Geral: Introdução à Contabilidade Societária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos:** uma abordagem prática. 2. ed. 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

APÊNDICES

APÊNDICE A – ENTREVISTA COM DIRETOR DA EMPRESA

Este questionário faz parte do roteiro da entrevista realizado pela acadêmica Letícia Feiten Carvalho ao diretor da empresa. Esta epata faz parte do trabalho de conclusão de curso de Bacharel em Ciências Contábeis das Faculdades Integradas Machado de Assis.

- 1 – Qual a metodologia realizada para calcular o custo da mão de obra na prestação do serviço?
- 2 – Qual o preço atribuído atualmente para a prestação de serviço?
- 3 – Qual o ativo imobilizado que encontra-se nos processos?
- 4 – Qual o faturamento de cada serviço analisado no período apurado?
- 5 – Qual a margem de lucro que a empresa aufere?