

JUSCELE PASQUALI

**A UTILIZAÇÃO GERENCIAL DO CUSTEIO PLENO: UM ESTUDO EM
UMA EMPRESA GAÚCHA DE PUBLICIDADE**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel
em Ciências Contábeis da
Universidade de Caxias do Sul

Orientador: Prof. Dra. Marlei Salete Mecca

Caxias do Sul

2011

APROVAÇÃO

JUSCELE PASQUALI

A UTILIZAÇÃO GERENCIAL DO CUSTEIO PLENO: UM ESTUDO EM UMA EMPRESA GAÚCHA DE PUBLICIDADE

Monografia apresentada como requisito para a obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul.

Banca examinadora:

Presidente/orientador

Prof. Dra. Marlei Salete Mecca

Examinadores

– UCS

– UCS

Trabalho apresentado e aprovado pela banca examinadora em ____/____/____

DEDICATÓRIA

À minha mãe, Irenice, ao meu pai, Egidio, aos meus irmãos, Alessandro e Elizelton, e aos meus amigos, que sempre estiveram ao meu lado.

AGRADECIMENTOS

A todas as pessoas que, de alguma maneira, contribuíram para que esse trabalho fosse realizado. Em especial à Prof. Dra. Marlei Salete Mecca, pela sua competência e orientação durante o desenvolvimento dessa monografia. Agradeço também à minha família, pelo apoio e compreensão, e às minhas amigas Ciça e Sabrina, pela ajuda e companheirismo durante todos esses anos de vida acadêmica.

PENSAMIENTO

Si tu eres joven aún, mañana viejo serás, a menos que con afán conserves, tus inquietudes y así nunca envejecerás.

Roberto Gómez Bolaños

RESUMO

A automação dos processos industriais, a terceirização das atividades secundárias e o investimento no turismo, cultura e lazer fez com que a prestação de serviços se tornasse uma alternativa de trabalho para a mão de obra até então apenas manufatureira. Com isso, o crescimento de atividades voltadas à prestação de serviços se tornou uma das principais características da economia atual. No caso das empresas de publicidade, os serviços desenvolvidos têm grande importância nesse contexto, pois eles são caracterizados por ampliar a lucratividade empresarial através da criação de técnicas voltadas para a retenção de novos clientes. Em virtude desse crescimento econômico e da relevância da prestação de serviços voltados ao mercado publicitário, a apuração de custos tornou-se vital para o gerenciamento estratégico das empresas. Por isso, o objetivo desse estudo é fundamentar a importância da utilização do Método de Custeio Pleno em uma empresa de publicidade localizada no Rio Grande do Sul. Para isso, foi realizada uma pesquisa bibliográfica a respeito dos conceitos gerais e características da Contabilidade de Custos, do Método de Custeio Pleno, dos serviços e das empresas de publicidade. Após, um estudo de caso em uma empresa gaúcha de publicidade foi desenvolvido, através do acompanhamento de um processo produtivo da empresa para a implantação do Sistema de Custeio Pleno. Por fim, ao confrontar as hipóteses iniciais com os resultados obtidos, conclui-se que a capacidade de gerar informações mais realistas dos custos de cada serviço, de medir a eficiência dos processos e de possibilitar comparações de viabilidade de preço comprova que o Método de Custeio Pleno é uma ferramenta de grande importância para a gestão empresarial.

Palavras-chave: Custeio Pleno. RKW. Contabilidade de Custos. Ferramenta Gerencial. Serviços. Publicidade.

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1: Ordem de Serviço 0001.....	52
Quadro 2: Classificação dos itens referentes a agosto de 2011	53
Quadro 3: Divisão da empresa em centros de custos.....	54
Quadro 4: Bases de distribuição dos itens indiretos.....	55

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Quantidade de funcionários por setor.....	47
Tabela 2: Quantidade de metros quadrados por setor.....	47
Tabela 3: Gastos gerais de agosto de 2011.....	48
Tabela 4: Custo da mão de obra por funcionário.....	49
Tabela 5: Custo do salário/hora por funcionário.....	50
Tabela 6: Total dos custos diretos do serviço 0001.....	53
Tabela 7: Percentuais para distribuição dos itens indiretos.....	56
Tabela 8: Distribuição dos itens indiretos para os centros de custos.....	57
Tabela 9: Distribuição dos gastos do centro indireto para os centros diretos.....	58
Tabela 10: Distribuição do total dos centros diretos para as receitas faturadas.....	58
Tabela 11: Tributos a recolher de agosto de 2011.....	59
Tabela 12: Total dos custos referentes ao serviço 0001.....	59

LISTA DE SÍMBOLOS, ABREVIATURAS E SIGLAS

- CENP – Conselho Executivo das Normas-Padrão
- COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- CRC/SP – Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo
- CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
- FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
- INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
- INSS – Instituto Nacional do Seguro Social
- IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica
- ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
- m² – Metro quadrado
- PIS – Programa de Integração Social
- RAT – Risco Acidente do Trabalho
- RKW – *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*
- SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
- SESC – Serviço Social do Comércio

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	IMPORTÂNCIA DO ESTUDO	12
1.2	QUESTÃO DE PESQUISA	13
1.3	HIPÓTESES.....	13
1.4	OBJETIVOS	14
1.4.1	<i>Objetivo geral</i>	14
1.4.2	<i>Objetivos específicos</i>	14
1.5	METODOLOGIA.....	14
1.6	ESTRUTURA DO ESTUDO	15
2	CONTABILIDADE DE CUSTOS E MÉTODO DE CUSTEIO PLENO	16
2.1	CONTABILIDADE DE CUSTOS	16
2.1.1	<i>Definição</i>	16
2.1.2	<i>Origem e evolução</i>	16
2.1.3	<i>Terminologias dos custos</i>	17
2.1.4	<i>Classificação dos custos</i>	20
2.2	MÉTODO DE CUSTEIO PLENO	22
2.2.1	<i>Origem e caracterização</i>	22
2.2.2	<i>Aplicação gerencial</i>	24
2.2.3	<i>Vantagens</i>	26
2.2.4	<i>Desvantagens</i>	26
2.2.5	<i>Processo de implantação</i>	27
3	CUSTOS EM EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS	31
3.1	SERVIÇOS	31
3.1.1	<i>Definição</i>	31
3.1.2	<i>Características</i>	32
3.2	EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS	35
3.2.1	<i>Aspectos econômicos</i>	35
3.2.2	<i>Custos dos serviços</i>	36
3.2.3	<i>Controle de custos dos serviços</i>	36

4	CARACTERIZAÇÃO DE UMA AGÊNCIA DE PUBLICIDADE	38
4.1	DEFINIÇÃO.....	38
4.2	FUNÇÕES	39
4.3	ASPECTOS ECONÔMICOS	39
4.4	DEPARTAMENTOS	40
4.4.1	<i>Atendimento/Planejamento.....</i>	<i>40</i>
4.4.2	<i>Criação/Produção.....</i>	<i>41</i>
4.4.3	<i>Mídia.....</i>	<i>41</i>
4.4.4	<i>Administrativo.....</i>	<i>42</i>
4.5	PROCESSO DE ELABORAÇÃO DE UM ANÚNCIO PUBLICITÁRIO.....	42
4.6	FORMAS DE REMUNERAÇÃO DOS SERVIÇOS.....	44
5	APLICAÇÃO DO CUSTEIO PLENO EM UMA AGÊNCIA DE PUBLICIDADE	45
5.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA	45
5.1.1	<i>Histórico e mercado de atuação.....</i>	<i>45</i>
5.1.2	<i>Estrutura da empresa.....</i>	<i>46</i>
5.1.3	<i>Gastos referentes a agosto de 2011.....</i>	<i>48</i>
5.2	IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO PLENO	50
5.2.1	<i>Processo produtivo de um anúncio para jornal.....</i>	<i>50</i>
5.2.2	<i>Separação dos gastos em itens</i>	<i>53</i>
5.2.3	<i>Divisão da empresa em centros de custos.....</i>	<i>54</i>
5.2.4	<i>Distribuição primária.....</i>	<i>55</i>
5.2.5	<i>Distribuição secundária</i>	<i>57</i>
5.2.6	<i>Distribuição final</i>	<i>58</i>
5.3	ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OS RESULTADOS E AS HIPÓTESES INICIAIS.....	60
6	CONCLUSÃO	63
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	64

1 INTRODUÇÃO

1.1 IMPORTÂNCIA DO ESTUDO

Uma das principais características da economia atual é o crescimento significativo das atividades empresariais relacionadas à prestação de serviços. A automação e a informatização dos processos industriais, a terceirização de inúmeras atividades secundárias e o investimento em serviços ligados ao lazer, turismo e cultura são alguns motivos que, conforme Oliveira e Perez Júnior (2009), justificam o aumento da oferta desse segmento econômico.

Consideradas prestadoras de serviços, as agências de publicidade são, segundo Pinho (2001), empresas especializadas no planejamento, criação e produção de propagandas. Além disso, a realização de estudos mercadológicos e a determinação de melhores alternativas para a seleção de meios de comunicação são atividades desempenhadas por esse ramo empresarial.

A publicidade apresenta importância vital no crescimento econômico, já que é caracterizada por proporcionar a expansão das atividades empresariais em função da capacidade de reter novos clientes. De acordo com D'Ercole (2011), o mercado publicitário do Brasil movimentou R\$ 30,5 bilhões no ano de 2009 e R\$ 35,9 bilhões em 2010.

Devido a esse crescimento e à conseqüente concorrência de mercado, a apuração dos custos tornou-se um fator relevante quando utilizado com finalidades gerenciais. Isso porque, além de oferecer um melhor controle dos fluxos operacionais da empresa, as informações geradas por um sistema de custos podem dar suporte à tomada de decisões.

O objetivo dessa pesquisa é, inicialmente, fundamentar com base teórica as características da Contabilidade de Custos, do Método de Custeio Pleno, dos serviços e das empresas de publicidade. Embora os custos gerados pela prestação de serviços sejam de difícil acompanhamento e mensuração, também será destacado que a possibilidade de apuração dos custos através do Custeio Pleno pode resultar em informações relevantes para a administração empresarial.

Por fim, será elaborado um estudo de caso que demonstrará, ao acompanhar o processo de geração de um serviço oferecido pela empresa, os passos para a implantação do Método de Custeio Pleno. Com isso, será realizada uma análise dos

resultados obtidos com o objetivo de destacar a importância da utilização do Método de Custeio Pleno como ferramenta gerencial em uma empresa gaúcha de publicidade.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

O desafio da complexidade na mensuração de custos gerados pela prestação de serviços e o interesse por atividades do meio empresarial da publicidade foram os principais motivos pela escolha do tema referente a esse estudo. A expectativa de adquirir mais conhecimento durante a elaboração do trabalho monográfico e o aumento nas perspectivas de retornos positivos na carreira profissional também foram fatores relevantes na escolha.

A possibilidade de disponibilizar informações suficientes para uma melhor gestão evidencia a importância de um sistema de custeio para uma empresa. Por isso, o Custeio Pleno pode ser utilizado como ferramenta gerencial, além de se tornar um método inovador quando aplicado a prestadoras de serviços.

Diante do exposto, a questão de pesquisa para esse estudo é definida da seguinte maneira: De que forma o Custeio Pleno pode ser utilizado gerencialmente em uma empresa gaúcha de publicidade?

1.3 HIPÓTESES

H₁: O fato de agregar todos os gastos do período aos serviços através de critérios de distribuição gera uma noção mais realista dos custos, possibilitando comparações com os preços finais.

H₂: O Custeio Pleno reflete um melhor controle operacional, pois considera retrabalhos e mede a eficiência do processo ao confrontar as expectativas com o desempenho real.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 *Objetivo geral*

Demonstrar como pode ser utilizado gerencialmente o Custeio Pleno em uma empresa gaúcha de publicidade.

1.4.2 *Objetivos específicos*

- Fazer o levantamento bibliográfico relacionado ao Custeio Pleno, aos aspectos dos custos dos serviços e às empresas de publicidade.
- Implantar o Método de Custeio Pleno na empresa considerando a sistemática envolvida na geração de um serviço específico.
- Analisar a capacidade gerencial dos resultados obtidos.

1.5 METODOLOGIA

O método de pesquisa utilizado é a pesquisa bibliográfica, onde, por intermédio de levantamento dos assuntos relacionados ao tema pesquisado, busca-se evidenciar os aspectos relacionados à utilização do Custeio Pleno como ferramenta gerencial por prestadoras de serviços de publicidade.

A pesquisa bibliográfica utiliza o conhecimento fundamentado em teorias publicadas e, segundo Köche (2003, p. 122), tem como objetivo:

[...] conhecer e analisar as principais contribuições teóricas existentes sobre um determinado tema ou problema, tornando-se um instrumento indispensável para qualquer tipo de pesquisa.

Köche (2003) também afirma que é possível utilizar a pesquisa bibliográfica para diferentes fins, tais como: ampliar o grau de conhecimento referente a uma área específica, utilizar tal conhecimento disponível como instrumento para fundamentar hipóteses e sistematizar a situação pertinente ao tema ou problema.

Como complemento, é realizado um estudo de caso utilizando informações contábeis, operacionais e estruturais de uma empresa gaúcha de publicidade. Conforme Yin (2005, p.20), o estudo de caso:

[...] permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos acontecimentos da vida real, como: ciclo da vida individual, processos organizacionais e administrativos, mudanças ocorridas em regiões urbanas, relações internacionais e a maturação de setores econômicos.

Em relação à abordagem, a pesquisa em questão será quantitativa. Segundo Beuren (2009), a abordagem quantitativa tem como objetivo evidenciar um estudo através de análises mais profundas, o que não poderia ser feito através do método qualitativo.

1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo será evidenciada a importância do estudo, além da questão de pesquisa, das hipóteses, dos objetivos e da metodologia utilizada para a realização da pesquisa.

No segundo capítulo serão apresentados conceitos referentes à Contabilidade de Custos e ao Método de Custeio Pleno, o qual possui peculiaridades com relação aos demais métodos de custeio normalmente adotados pelas empresas.

No terceiro capítulo será possível conhecer algumas particularidades dos serviços, bem como o comportamento dos custos gerados por empresas prestadoras de serviços.

O quarto capítulo irá destacar aspectos característicos de uma empresa de publicidade, destacando seus departamentos e respectivas funções na geração dos serviços.

No quinto capítulo será realizado um estudo de caso em uma empresa gaúcha de publicidade, através da implantação do Método de Custeio Pleno e da análise da utilização gerencial dos resultados obtidos.

O sexto e último capítulo apresentará as principais conclusões obtidas através do estudo.

2 CONTABILIDADE DE CUSTOS E MÉTODO DE CUSTEIO PLENO

Nesse capítulo serão abordados alguns conceitos referentes às terminologias e às classificações da Contabilidade de Custos, além de sua origem e evolução. Também serão destacados fatores que definem o Método de Custeio Pleno, tais como: características, história, aplicação gerencial, vantagens, desvantagens e processo de implantação.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

2.1.1 *Definição*

De acordo com Padoveze (2003), a Contabilidade de Custos é um ramo específico da Ciência Contábil especializado na gestão econômica dos custos e dos preços de venda dos produtos e serviços oferecidos pelas empresas.

VanDerbeck e Nagy (2001) afirmam que “a contabilidade de custos fornece os dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro”, e acrescentam que essas informações “permitem à gerência alocar recursos para as áreas mais eficientes e rentáveis da operação”.

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo e Silva Júnior (2000, p. 80) definem esse segmento como sendo “o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio”. Portanto, é um sistema que torna possível à administração utilizar os dados apurados para a determinação dos custos de produção dos produtos fabricados, dos serviços prestados e das diversas funções do negócio, a fim de obter operações eficientes, econômicas e lucrativas.

2.1.2 *Origem e evolução*

O surgimento da Contabilidade de Custos ocorreu basicamente devido ao advento da Revolução Industrial no século XVIII. Para Beuren e Schlindwein (2008), ela é uma evolução da Contabilidade Financeira, a qual teve origem no Mercantilismo e estava centrada na apuração dos estoques, ou seja, no custo das mercadorias vendidas. Tal processo era simples, pois, para Martins (1998, p. 19):

O contador verificava o montante pago por item estocado, e dessa maneira valorava as mercadorias. Fazendo o cálculo basicamente por diferença, computando o quanto possuía de estoques iniciais, adicionando as compras do período e comparando com o que ainda restava, apurava o valor das mercadorias vendidas.

A verificação dos resultados obtidos pela fabricação e pela venda de seus produtos também era um objetivo da Contabilidade Financeira. Isso porque, segundo Martins (1998, p. 19), ao relacionar o montante do custo das mercadorias vendidas com as receitas obtidas “chegava-se ao lucro bruto, do qual bastava deduzir as despesas necessárias à manutenção da entidade durante o período, à venda e ao financiamento de suas atividades”.

Devido à expansão mundial das indústrias no século XIX, ocorreu o aumento da produtividade e da demanda de produtos, o que desencadeou o processo de uniformização da produção. Em virtude disso, Padoveze (2003, p. 31) afirma que os administradores passaram a aperfeiçoar seus sistemas contábeis a fim de possibilitar o fornecimento de informações necessárias às decisões gerenciais, incluindo desempenho, avaliação, planejamento e controle.

Também em decorrência do aumento da competição de mercado, “era essencial que os gestores soubessem para qual extensão de preços estes poderiam ser rebaixados, para cobrir os já familiares custos primários”, conforme Padoveze (2003, p. 32).

A função do Contador tornou-se mais complexa, pois os dados atribuídos aos valores de estoques exigiam a observância de uma série diversificada de fatores de produção. Conforme Martins (1998), passaram a compor o custo do produto valores que na empresa comercial eram considerados como despesas no período de sua ocorrência, tais como: despesas administrativas, de vendas e financeiras.

Por isso, Padoveze (2003, p. 30) afirma que a Contabilidade de Custos teve origem “da necessidade do gerenciamento contábil interno em função das novas complexidades dos processos de produção, objetivando informações para tomada de decisão”.

2.1.3 Terminologias dos custos

A definição dos termos adotados pela Contabilidade de Custos é um fator necessário para evitar a apuração equivocada dos custos de produção. Embora

alguns deles pareçam sinônimos, Padoveze (2003, p. 13) destaca que é necessário “fazer uma distinção técnica entre as principais terminologias, objetivando clarear os significados em sua utilização nos modelos de decisão de caráter empresarial”.

2.1.3.1 Gasto

Segundo Bornia (2002, p. 39), “gasto é o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizados ou não”. É considerado um conceito muito amplo justamente por se aplicar a todos os bens e serviços adquiridos.

O gasto é reconhecido em função do momento em que a dívida é assumida ou do pagamento da mesma, além de ser classificado em investimento, custo e despesa (DIAS e PADOVEZE, 2007).

Para Martins (1998, p. 25), gasto é “o sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos”.

2.1.3.2 Investimento

É o gasto relativo a todas as aquisições de bens ou serviços que compõem o Ativo da empresa. Para Padoveze (2003, p. 17), “são gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefícios futuros”.

Martins (1998) complementa afirmando que um investimento pode apresentar algumas naturezas, como: investimento circulante, no caso das matérias-primas que são contabilizadas temporariamente; investimento permanente, ou seja, compra de imobilizados; e investimento circulante ou permanente, quando ações de outras empresas são adquiridas.

O termo investimento também pode ser definido, segundo o CRC/SP e Silva Júnior (2000, p. 91), como o “gasto ativado em função da vida útil do bem adquirido ou dos benefícios que poderá gerar no futuro [...]”.

2.1.3.3 Custo

Leone (2000, p. 54) define custo como sendo “o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda”.

De acordo com o CRC/SP e Silva Júnior (2000), custo é a composição de valores envolvidos na realização da produção de bens ou serviços.

Para Martins (1998, p. 25), “o custo também é um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços) para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”.

2.1.3.4 Despesa

Conforme Bornia (2002, p. 40), “despesa é o valor dos insumos consumidos com o funcionamento da empresa e não identificados com a fabricação”.

Oliveira e Perez Júnior (2009) afirmam que as despesas são gastos cujo objetivo é a geração de receitas ou a manutenção da atividade geradora de receitas. As despesas também são caracterizadas por serem provenientes de áreas que não estão ligadas diretamente ao processo de fabricação ou geração de serviços, ou seja, administrativas, financeiras e comerciais.

A despesa é o bem ou serviço consumido direta ou indiretamente pela empresa. Representa sacrifícios no processo de obtenção de receitas, além de compor valores que reduzem o Patrimônio Líquido (MARTINS, 1998).

2.1.3.5 Desembolso

Segundo Oliveira e Perez Júnior (2009, p. 16), desembolsos são “saídas de dinheiro do caixa ou das contas bancárias das empresas”.

O CRC/SP e Silva Júnior (2000, p. 91) definem que o termo representa simplesmente o “pagamento pela aquisição de bem ou serviço”.

Para Martins (1998), desembolso é o pagamento que ocorre em virtude de compra antecipada, à vista ou assumida como obrigação conforme prazo determinado.

2.1.3.6 Perda

As perdas são, de acordo com Padoveze (2003, p. 18), “situações excepcionais, que fogem à normalidade das operações da empresa”. Por isso, são considerados não operacionais, ou seja, valores que não compõem o custo de produção.

O termo perda é considerado um sinônimo de gasto não eficiente, pois simplesmente não agrega valor ao produto, nem do ponto de vista do consumidor, nem do empresário (BORNIA, 2002).

Conforme Martins (1998, p. 26), as perdas “são itens que vão diretamente à conta de Resultado, assim como as despesas, mas não representam sacrifícios normais ou derivados de forma voluntária das atividades destinadas à obtenção da receita”.

2.1.4 *Classificação dos custos*

O ato de classificar é relacionado, de forma geral, à separação de itens por grupos cujas características são consideradas comuns.

Com relação à classificação dos custos, Padoveze (2003, p. 39) afirma que:

Não se pode fazer uma gestão de custos tratando todos os gastos de uma única forma, assim como é muito difícil uma administração com boa relação custo/benefício tratando cada custo de forma individualizada. Portanto, o processo classificatório objetiva agrupar os custos com natureza e objetivos semelhantes em determinadas classes, facilitando a administração, as apurações, análises e modelos de tomada de decisão a serem utilizados posteriormente.

2.1.4.1 *Classificação dos custos quanto ao objeto*

Alguns custos podem ser diretamente relacionados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo como referência. Porém, outros não oferecem tais condições de medida, necessitando de alocações feitas com base estimada. Portanto, a classificação dos custos quanto ao objeto tem relação com o produto feito e não com a produção ou com os departamentos de uma empresa (MARTINS, 1998).

Para Padoveze (2003), os custos em função do objeto podem ser classificados como diretos ou indiretos.

Custos diretos: são os gastos que podem ser alocados de forma clara e específica com relação a um determinado segmento de produção. Pelo fato de estabelecer uma ligação direta com o processo, possibilita a medição de sua participação no produto final.

Custos indiretos: são aqueles que não podem ser identificados e alocados de forma objetiva aos produtos ou atividades operacionais. Portanto, requerem critérios de distribuição, ou seja, rateios com base numérica ou percentual. Com relação ao produto final, apresentam ligação indireta, pois possuem caráter genérico e não específico.

2.1.4.2 Classificação dos custos quanto ao volume de produção ou venda

Segundo Martins (1998), existem custos que variam de forma proporcional ao volume de produção. Mas também há custos cujos valores não se alteram em função da variação no processo produtivo. Por isso, é possível afirmar que essa classificação é caracterizada por considerar os seguintes fatores: a unidade de tempo, o valor total de custos com um item referente à unidade de tempo e o volume de atividade.

Tais classificações possibilitam que o usuário realize estudos prospectivos e ações referentes à tomada de decisão. Padoveze (2003) afirma que, com relação ao volume de produção ou de venda, os custos podem ser fixos ou variáveis.

Custos fixos: são os custos que se mantêm constantes, embora haja variações positivas ou negativas no volume das atividades operacionais e na venda dos produtos finais. De modo geral, são considerados custos necessários para manter o nível mínimo de atividade produtiva da empresa.

Custos variáveis: são aqueles cujo montante varia proporcionalmente em função do nível das atividades com as quais se relacionam. Se a quantidade produzida crescer, o custo aumentará na mesma proporção, assim como diminuirá caso a quantidade produzida sofra reduções. Por isso, é possível dizer que, não havendo produção, o custo variável é igual a zero.

2.2 MÉTODO DE CUSTEIO PLENO

2.2.1 Origem e caracterização

Utilizar um método de custeio significa adotar critérios para coleta de dados, ou seja, definir quais gastos farão parte da apuração dos custos dos produtos ou dos serviços. Para Backes *et al* (2007a), quando uma empresa usa de forma adequada um método de custeio, é possível gerar informações suficientes para a tomada de decisão por parte dos administradores, além de permitir a integração dos dados da Contabilidade de Custos com os da Contabilidade Financeira.

A Contabilidade de Custos dispõe de diferenciados métodos para apuração de dados, entre os quais se destaca o Custeio Pleno. Caracterizado por apresentar diversas denominações, o Custeio Pleno também pode ser chamado de Método dos Centros de Custos ou, segundo Vartanian (2000, *apud* BACKES *et al*, 2007a), Custeio Integral, Custeio Total, RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*) ou Método das Seções Homogêneas.

No Brasil, esse método é mais conhecido como RKW, cuja sigla representa as iniciais do antigo Conselho Governamental para Assuntos Econômicos da Alemanha, órgão que, de acordo com Martins (1998, p. 236), “seria semelhante ao nosso antigo CIP – Conselho Interministerial de Preços”.

Vartanian e Nascimento (1999) descrevem que em 11 de novembro de 1937, o governo alemão colocou em vigor o Plano de Contas Uniforme (*Goering Plan*), o qual determinava que o objetivo da Contabilidade de Custos era a fixação do preço de venda e a valoração unitária. Por tanto, pode-se dizer que o Método RKW ou Custeio Pleno, é uma técnica que surgiu no início do século XX a fim de acatar as imposições do governo alemão, já que o mesmo também tinha poder para fixar o lucro das empresas.

Conforme Soares, Leal e Souza (2005), por se fundamentar na ideia da utilização dos custos para fixar preços, o Custeio Pleno é um método que considera todos os custos e despesas, sejam eles diretos, indiretos, fixos ou variáveis. Portanto, juntamente com a utilização de critérios de rateio, chega-se ao gasto total para obtenção da receita, bastando apenas adicionar o lucro desejado para a formação do preço final do produto ou serviço.

Martins (1998, p. 236) destaca que o Custeio Pleno “consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos”. Com isso, é possível chegar ao valor de produzir e vender, ou seja, ao gasto completo de todo o processo empresarial que, somado ao lucro estimado, determina o preço de venda.

O Método de Custeio Pleno é considerado o precursor do Custeio por Absorção, pois eles surgiram, respectivamente, em épocas de produção artesanal e mecanizada. Embora o fato de apropriar as despesas diretamente ao Resultado do Exercício seja uma das características do Custeio por Absorção, de acordo com Vartanian e Nascimento (1999), há dificuldades em distingui-lo do Custeio Pleno. Isso porque, em ambas as situações, existe a ideia de que todos os gastos serão agregados ao produto ou serviço final.

Padoveze (2003, p. 79) afirma que a palavra absorção, no contexto da Contabilidade de Custos, é utilizada em função da seguinte situação:

[...] após a apuração do custo unitário dos produtos e serviços com os custos diretos e variáveis, há a necessidade de que os produtos e serviços também absorvam os demais custos indiretos, para que se tenha uma ideia do custo unitário total, ou seja, um valor de custo unitário com todos os custos apropriados aos produtos e serviços.

Com isso, pode-se dizer que o termo absorção não considera a totalidade dos gastos referentes à operação, mas sim apenas os custos ligados diretamente ao processo.

Já o Método de Custeio Pleno contempla os gastos de forma integral, além de, conforme Beuren e Schlindwein (2008), conseguir maior eficácia na mensuração dos custos indiretos, pois cria divisões por centro de custos na empresa. Por isso, é possível dizer que os rateios ocorrem de forma similar ao Custeio por Absorção, porém direcionados conforme os centros de custos determinados e posteriormente alocados aos objetos de custeio.

Conforme Backes *et al* (2007b), a apropriação de todos os gastos aos produtos faz com que o Método de Custeio Pleno tenha objetivo essencialmente gerencial, enquanto que o Custeio por Absorção visa apenas atender à legislação fiscal, ou seja, apuração de resultados e de estoques.

2.2.2 Aplicação gerencial

A necessidade de aprimoramento da Contabilidade de Custos surgiu devido ao crescimento das corporações cujas atividades eram diversificadas. Padoveze (2003, p. 35) cita que uma determinada empresa que operava nas primeiras décadas do século XX “se viu com o problema de coordenar diversas atividades de uma organização integrada verticalmente na manufatura e na comercialização, bem como de decidir a alocação mais rentável de capital”.

Devido a isso e também à preocupação com a qualidade da manufatura em função das vantagens competitivas no mercado, sistemas gerenciais foram criados com o objetivo de gerar informações relativas ao monitoramento do processo de produção. Além disso, a possibilidade de elaboração de relatórios gerenciais através da Contabilidade de Custos proporcionava aos administradores ferramentas para a tomada de decisões.

Com relação ao Método de Custeio Pleno, Vartanian e Nascimento (1999) destacam que sua aplicação é basicamente gerencial, pois consiste na monitoração da eficácia dos processos operacionais e também na avaliação da rentabilidade dos mesmos, desde que os custos indiretos e todas as despesas sejam rateadas de forma criteriosa aos produtos ou serviços.

2.2.2.1 Controle operacional

De acordo com Padoveze (2003, p. 22) o processo operacional de um produto ou serviço “se dá pela manipulação dos materiais, utilizando-se mão de obra, instalações e equipamentos e consumindo-se outros recursos necessários à produção e ao seu controle”.

Segundo Borna (2002), os sistemas de custos auxiliam no controle do processo operacional, pois determinam padrões ou expectativas a fim de realizar comparações com o desempenho real e tomar ações para corrigir eventuais problemas detectados.

Martins (1998) destaca que uma empresa tem controle dos seus gastos quando conhece a origem dos mesmos, verifica se eles estão dentro do que foi estimado, analisa as divergências e, no caso de desvios, toma medidas para as devidas correções.

Para que haja eficiência no controle do processo operacional, é necessário que padrões sejam seguidos a fim de possibilitar comparações entre valores ou volumes de produção estimados e efetuados. Na Contabilidade de Custos, tais padrões podem ser controlados através de sistemas de acumulação, os quais são, conforme Padoveze (2003, p. 81):

[...] instrumentos, critérios e sistemas para registro, guarda e acumulação das informações dentro de um ordenamento lógico e coerente com os produtos e sistemas produtivos utilizados pela empresa, de maneira que permitam a utilização das informações geradas nos cálculos efetuados por meio dos métodos de custeamento [...]

Santo (2004, p. 5) afirma que o Custeio Pleno “tem aplicação eficaz apenas nas empresas que trabalham sob encomenda, ou seja, primeiro recebem pedidos dos clientes e somente depois providenciam a sua execução” [...].

2.2.2.2 Tomada de decisão

A aplicação mais relevante do Custeio Pleno é quanto às decisões referentes ao preço de venda dos produtos ou serviços. Isso porque, segundo Backes *et al* (2007a), o preço estabelecido por esse método visa a total recuperação dos gastos incorridos, além de gerar informações relevantes aos gestores quando o mercado não é influente na determinação do preço de venda.

Vartanian e Nascimento (1999, p. 6) esclarecem que a elaboração do preço de venda conforme o Custeio Pleno “é mais relevante em empresas com produtos bem diferenciados, ou com artigos fabricados sob medida ou então para produtos que correspondam a lançamento e que, por consequência, ainda não tenham um preço já aceito no mercado”.

Porém, quando a definição dos preços de venda ocorre em função das forças de procura e de oferta de mercado, é mais provável que a empresa analise seus gastos para verificar a viabilidade de um produto do que determinar seu preço em razão de seus custos e despesas (MARTINS, 1998).

2.2.3 Vantagens

A principal vantagem do Método de Custeio Pleno é, conforme Backes *et al* (2007a), o fato de visar a total recuperação dos gastos da empresa, fazendo com que suas informações sejam relevantes para os gestores atuantes em mercados onde o preço de venda não é predeterminado.

Devido à consideração de todos os custos e despesas da empresa na apuração do custo final, Vartanian e Nascimento (1999) afirmam que é possível obter custos unitários conservadores, ou seja, o maior valor gasto por unidade.

Outra vantagem destacada por Vartanian e Nascimento (1999) refere-se à garantia de retorno sobre seu pior custo. Isso porque a utilização do Custeio Pleno possibilita que o administrador comprove se as receitas estão cobrindo os custos e se o produto ou serviço está sendo lucrativo ou não.

De acordo com Santo (2004, p. 14), “conhecer o volume total dos custos e despesas incorridos para a manutenção do negócio resulta num instrumento que pode impulsionar a competitividade da empresa”. Por isso, é possível dizer que, ao atuar no sentido de redução de custos, o Custeio Pleno proporciona informações que refletem no preço de venda exposto ao mercado.

O fato de que os gestores, após a apuração dos custos, podem ajustar os preços de venda conforme as necessidades de mercado, faz com que o Custeio Pleno seja utilizado também para justificar preços, e não apenas para fixá-los (VARTANIAN e NASCIMENTO, 1999).

2.2.4 Desvantagens

Backes *et al* (2007b) afirma que uma empresa deve se esforçar para reduzir custos, a fim de que seus preços de venda sejam iguais ou menores que os oferecidos pelo mercado. Porém, o Método de Custeio Pleno pode fazer com que a empresa presuma que, uma vez calculado o custo pleno de seus produtos, suas funções estejam sendo desempenhadas com total eficiência, a ponto de ignorar o fator concorrência.

O Custeio Pleno tem como regra a atribuição de todos os gastos do processo ao preço final do produto ou serviço. Por isso, segundo Vartanian e Nascimento (1999), a adoção desse método pode fazer com que a empresa tome decisões

equivocadas a respeito da aceitação de encomendas, já que a tendência é recusar aquelas que não cobrem os custos totais do produto.

Conforme Santo (2004), em um mercado onde a determinação dos preços é decorrente da elasticidade da procura, o uso do Método de Custeio Pleno torna-se uma desvantagem, pois considera apenas os custos de produção para a formação do preço de venda. Contudo, o autor também destaca que, após a apuração do custo pleno, existe a possibilidade de ajustar os preços conforme as demandas do mercado.

Para Vartanian e Nascimento (1999), outra desvantagem do Custeio Pleno é o fato de aplicar uma percentagem uniforme de provisão de lucros aos custos. Com isso, a empresa deixa de reconhecer que nem todos os produtos têm a capacidade de gerar resultados a uma mesma taxa.

2.2.5 Processo de implantação

Para que um sistema de custeio seja implantado, é necessário que uma análise de toda a estrutura organizacional da empresa seja realizada, a fim de proporcionar uma visão geral dos níveis de autoridade e dos grupos funcionais existentes na mesma (SANTO, 2004).

A implantação deve ser feita de forma gradativa, já que ela exige a coleta de diversas informações e, muitas vezes, gera dificuldades de adaptação por parte dos colaboradores da empresa. De acordo com Martins (1998, p. 379), “onde antes nunca houve sistemas formais de captação de dados, há que se começar com o mínimo”.

No caso do Custeio Pleno, é necessário obedecer a cinco procedimentos, os quais são sintetizados da seguinte maneira: separação dos gastos em itens, divisão da empresa em centros de custos, distribuição primária, distribuição secundária e distribuição final.

2.2.5.1 Separação dos gastos em itens

A primeira fase da implantação do Método de Custeio Pleno determina que as origens de todos os gastos da empresa sejam devidamente identificadas como sendo custo ou despesa.

Para Oliveira e Perez Júnior (2009), o gasto incorrido na produção de novos bens ou serviços é sinônimo de custo, assim como o gasto resultante do processo de geração de receitas é denominado despesa.

Os custos e as despesas devem ser classificados em função de seu objeto e comportamento. Conforme Martins (2003, p. 40), os objetos de custo são “os produtos e serviços produzidos e vendidos pelas empresas, uma vez que estes são elementos fundamentais para a obtenção da rentabilidade”. O autor também define o comportamento de custo como sendo a variação do valor dos gastos em relação ao volume da atividade.

Com isso, é possível transformar gastos em itens, cujas características são definidas de acordo com as particularidades observadas em cada atividade da empresa, seja ela operacional ou não.

2.2.5.2 Divisão da empresa em centros de custos

Os centros de custos são considerados as diversas áreas de uma empresa, delimitados em função do aspecto de localização dos custos verificados. Eles podem ser classificados em centros produtivos, ou seja, setores onde se processa diretamente a fabricação dos produtos ou a execução dos serviços, centros auxiliares, que operam indiretamente no processo, e centros administrativos, os quais executam atividades gerenciais da empresa (SANTO, 2004).

Porém, para que essa classificação seja realizada corretamente, é necessário que o fluxograma de produção seja observado. Santo (2004, p. 6) menciona que “tendo sido analisado detalhadamente o processo de produção, podem-se definir quais os setores serão os centros de custos produtivos e administrativos e eventualmente auxiliares”.

Além disso, segundo Bornia (2002, p. 101), os centros de custos são determinados em razão dos seguintes fatores:

[...] o organograma (cada setor da empresa pode ser um centro de custos), a localização (quando partes da empresa se encontram em localidades diferentes, cada local pode ser um centro), as responsabilidades (cada gerente pode ter sob sua responsabilidade um centro de custos) e a homogeneidade.

De acordo com Backes *et al* (2007b), a homogeneidade é uma das características mais importantes dos centros de custos, pois ocorre quando distintos produtos ou serviços são submetidos ao mesmo tipo de trabalho, embora passem pelo mesmo centro.

Por isso, pode-se dizer que a análise de todas as etapas de fabricação dos produtos ou de geração dos serviços torna-se relevante para a classificação dos centros em diretos ou indiretos, os quais terão vital importância na apuração dos custos conforme o Método de Custeio Pleno.

2.2.5.3 Distribuição primária

A terceira etapa “busca identificar os custos com os respectivos centros ou distribuição primária, utilizando-se de bases ou critérios de distribuição para alocar os custos aos centros”, conforme Backes *et al* (2007b).

A escolha das bases ou critérios de distribuição dos custos deve representar da melhor forma possível a utilização dos recursos, além de respeitar o consumo desses recursos pelos centros. Por isso, o centro de custo que usar determinado insumo deve arcar com os custos correspondentes, da mesma forma que o centro que utilizar com maior intensidade um recurso compartilhado deve ficar com uma parcela proporcional dos custos (BORNIA, 2002).

As bases ou os critérios podem ser mais objetivos, quando há facilidade de identificação com relação aos itens de custos, e menos objetivos, quando existem dificuldades de representar a realidade, segundo Bornia (2002).

De forma geral, é possível dizer que quanto mais objetivo for o critério empregado, melhor é a alocação dos custos.

2.2.5.4 Distribuição secundária

Na quarta fase da implantação do Custeio Pleno, ocorre a distribuição dos custos referentes aos centros indiretos para os centros diretos.

Para Santo (2004, p. 8), “é necessário que sejam adotados critérios para o preenchimento e a devida alocação dos custos indiretos por entre os centros produtivos”.

Backes *et al* (2007b) afirma que, para que haja uma distribuição mais exata dos custos, é preciso adotar critérios que reflitam a efetiva utilização dos centros indiretos em função dos centros de custos diretos.

Devido ao fato de não trabalharem diretamente com os produtos ou serviços, os centros de custos indiretos apenas prestam apoio aos demais diretos. Por isso, Bornia (2002, p. 106) afirma que “a distribuição dos custos de um centro indireto deve procurar representar o consumo daquele centro pelos demais”.

2.2.5.5 Distribuição final

A última etapa da implantação do Método de Custeio Pleno consiste em distribuir os custos aos produtos.

Para que uma distribuição seja adequada, Bornia (2002) destaca que é preciso utilizar uma unidade de medida de trabalho do centro de custo, a qual deve representar a quantidade de esforço empregado na fabricação de um produto ou na geração de um serviço.

Assim como os critérios devem refletir a utilização dos recursos na distribuição primária, as unidades de trabalhos devem representar da melhor forma possível a parcela de trabalho dedicada a cada produto ou serviço (BACKES *et al* 2007b).

Segundo Bornia (2002, p. 108), “a homogeneidade do centro é muito importante para que a unidade de trabalho realmente reflita o serviço daquele centro”. Em um centro homogêneo, o custo médio é igual aos custos unitários dos elementos que o compõem. Já em um centro não homogêneo, o custo médio varia em função dos recursos efetivamente utilizados por cada produto ou serviço.

Portanto, quanto mais homogêneo for um centro, melhor ficará a distribuição dos seus custos aos produtos ou serviços, possibilitando assim uma valoração mais correta dos resultados finais das atividades oferecidas pela empresa.

3 CUSTOS EM EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS

Nesse capítulo serão destacados aspectos conceituais, característicos e econômicos dos serviços, bem como a importância do controle dos custos gerados pela prestação de serviços.

3.1 SERVIÇOS

3.1.1 Definição

Kotler e Keller (2006, p. 397) afirmam que o conceito de serviço pode ser definido como “qualquer ato ou desempenho, essencialmente intangível, que uma parte pode oferecer a outra e que não resulta na propriedade de nada”, cuja execução pode ou não estar ligada a um produto concreto.

A impossibilidade de estocagem é uma das características dos serviços. Por isso, VanDerbeck e Nagy (2001) definem que serviço é qualquer atividade consumida no instante de seu fornecimento e que não possui propriedades físicas, de maneira que não possa ser armazenado como um produto para venda posterior.

Embora alguns deles sejam considerados extensões das atividades produtivas, os serviços são considerados o conjunto de operações desenvolvidas principalmente nos centros urbanos que se diferem dos aspectos industriais e agropecuários. Correspondem ao terceiro setor econômico e são representados por atividades voltadas ao comércio, transporte, publicidade, educação, saúde e recreação (SANDRONI, 1999, *apud* PADOVEZE, 2003).

Para Schorr (1979, *apud* Bateson e Hoffman, 2001, p. 34), é possível caracterizar o serviço apenas levando em consideração sua diferença diante do termo produto, pois:

[...] um produto é algo que o consumidor compra e leva embora com ele ou consome, ou, de alguma outra maneira, usa. Se não é físico, se não é algo que se pode levar embora e consumir, então chamamos de serviço.

O fato de que os serviços são intangíveis e, conseqüentemente, não caracterizados como bens, faz com que o autor Las Casas (1991, *apud* Orige, 2006,

p. 34) defina serviço como “uma transação realizada por empresas ou empresários cujo objetivo não esteja associado à transferência de um bem”.

3.1.2 Características

O setor de serviços possui peculiaridades diferenciadas no que diz respeito aos conceitos tradicionais do ramo industrial. Conforme Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000), o fato de ignorar as diferenças entre as necessidades das atividades de serviços e de manufatura pode resultar em diversas falhas de processo. Por isso, o reconhecimento das características dos serviços proporciona critérios para um melhor gerenciamento dos sistemas que envolvem a prestação de serviços.

3.1.2.1 Intangibilidade

De acordo com Bateson e Hoffman (2001, p. 35), os serviços são intangíveis “porque são desempenhos e não objetos, e não podem ser tocados ou vistos da mesma maneira que bens; em vez disso, são vividos, e os julgamentos dos consumidores sobre eles tendem a ser mais subjetivos do que objetivos”.

A intangibilidade faz com que a avaliação do valor e do preço dos serviços prestados se torne difícil para os clientes. No caso de uma empresa industrial, os consumidores, muitas vezes, não têm noção da localização da fábrica devido à irrelevância dessa informação quando há confiabilidade na qualidade dos produtos. Porém, em uma prestadora de serviços, a competência dos profissionais diretamente ligados ao trabalho se torna a principal referência na avaliação da qualidade dos serviços, já que os mesmos são intangíveis (OLIVEIRA e PEREZ JÚNIOR, 2009).

Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000) afirmam que a reputação de uma empresa prestadora de serviços possui mais relevância para o cliente do que a de uma indústria. Isso porque, em muitos casos, é possível testar o desempenho do produto antes da compra, ao contrário do serviço, cuja característica imaterial exige que a confiabilidade na empresa seja levada em consideração.

Com o objetivo de reduzir possíveis incertezas quanto à eficiência de uma prestadora de serviços, os clientes buscam evidências da qualidade dos trabalhos oferecidos com base nas instalações, equipamentos e profissionais disponibilizados

pela empresa. “Por isso, a tarefa do prestador de serviços é administrar as evidências, para deixar tangível o intangível” (KOTLER e KELLER, 2006, p. 399).

3.1.2.2 Inseparabilidade

Os serviços são realizados e consumidos ao mesmo tempo, por isso, ao contrário do que ocorre com os produtos, não há a possibilidade de separá-los. Segundo Bateson e Hoffman (2001, p. 35), a inseparabilidade dos serviços é caracterizada pelo fato de que, “enquanto os bens são primeiramente produzidos, depois vendidos e finalmente consumidos, os serviços são primeiramente vendidos, depois produzidos e consumidos simultaneamente”.

A produção e o consumo simultâneos dos serviços eliminam a possibilidade de intervenções do controle de qualidade. Antes de sua oferta ao cliente, o produto pode ser inspecionado, ao contrário do serviço, cuja qualidade ofertada depende da confiança em outros indicadores (FITZSIMMONS e FITZSIMMONS, 2000).

Embora a eficiência na prestação de serviços seja de difícil mensuração devido a sua inseparabilidade, para Kotler e Keller (2006, p. 400), a valorização dos serviços varia em função do tempo disponível para a realização dos mesmos. “Quando os clientes demonstram forte preferência por determinado prestador de serviços, o preço dele aumenta quanto mais limitado estiver seu tempo”.

3.1.2.3 Variabilidade

Ao contrário dos produtos cujas características independem da diversidade de seus consumidores, os serviços devem adaptar-se conforme as necessidades e exigências dos clientes. Por isso, de acordo com Stefano *et al* (2004), os serviços são considerados variáveis em razão de quem os executa e de quando e onde são realizados.

A qualidade do serviço também se torna variável, pois depende dos profissionais que o executam e da avaliação subjetiva dos clientes. Kotler e Keller (2006) sugerem que as empresas prestadoras de serviços controlem sua qualidade investindo em bons processos de contratação e treinamento e padronizando o processo de execução do serviço em toda a organização. Acompanhar a satisfação do cliente também se torna importante para a avaliação dos serviços, já que novos

clientes podem buscar informações externas antes de optar por uma empresa ou profissional.

Conforme Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000, p. 46-47), “um aspecto fundamental da prestação de serviço é a compreensão de que o cliente pode ser uma parte ativa do processo”. Portanto, a variabilidade dos serviços apresenta um aspecto positivo quando existe a possibilidade de personalização do serviço em relação ao cliente.

3.1.2.4 Percibilidade

De acordo com Bateson e Hoffman (2001, p. 35), a percibilidade é caracterizada pelo fato de que “os que serviços não podem ser poupados, não se pode reivindicar capacidade não empregada em serviços, e os serviços propriamente ditos não podem ser estocados”.

A impossibilidade de estocar os serviços torna impossível o uso da estratégia de manufatura tradicional, a qual considera os estoques para absorver as flutuações da demanda. Segundo Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000, p. 48):

Um estoque de produtos acabados funciona como um sistema de limites conveniente para o fabricante, pois separa as operações internas de planejamento e controle do meio ambiente externo. A fábrica é operada como um sistema fechado, onde os estoques desvinculam o sistema produtivo das demandas dos clientes. Os serviços, entretanto, operam como sistemas abertos, com todo o impacto das variações da demanda sendo transmitido ao sistema.

Para Bateson e Hoffman (2001), a inexistência de estoques de serviços é desvantajosa, pois descarta a possibilidade de utilização de técnicas de amostragem. O controle de qualidade de algumas empresas industriais baseia-se no processo de amostragem a fim de determinar itens para testes cujos resultados podem garantir a eficiência dos produtos.

A percibilidade não é considerada um problema quando a demanda é estável. Porém, quando há oscilação, é possível que estratégias para estabelecer o equilíbrio entre a demanda e a oferta sejam utilizadas, tais como: a adoção de preços diferenciados, o aproveitamento de períodos de baixa demanda para

aperfeiçoamento das atividades oferecidas e a contratação de funcionários extras para suprir o excesso de trabalho (KOTLER e KELLER, 2006).

3.2 EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS

3.2.1 Aspectos econômicos

Além de provocar mudanças nos processos produtivos, a Revolução Industrial do século XVIII aprimorou as estruturas financeiras, de transporte e de comunicações. Por isso, Bateson e Hoffman (2001) afirmam que os serviços ajudaram a impulsionar o crescimento econômico, pois sem o surgimento desse setor os benefícios de produção em larga escala não teriam sido realizados.

Segundo o CRC/SP e Silva Júnior (2000), as inovações tecnológicas da era industrial proporcionaram melhorias nos ambientes de trabalho, mas também reduziram a oferta de empregos na atividade manufatureira. Devido a isso, a procura pela qualificação no setor de prestação de serviços tornou-se uma alternativa de trabalho para a mão de obra substituída pelas máquinas na indústria. O acesso à escola para todas as camadas sociais também colaborou para o crescimento dos serviços, pois a elevação do nível cultural da população fez com que a procura por tarefas insalubres fosse reduzida.

A terceirização de atividades que agregam valor às operações principais das empresas, a globalização dos mercados financeiros e de capitais e a procura por serviços ligados ao lazer, cultura e turismo também são fatores que, para Oliveira e Perez Júnior (2009), contribuíram para a expansão da oferta dos serviços.

Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000) destacam que a prestação de serviços está caracterizada como componente da sociedade pós-industrial, pois tem como preocupação a qualidade de vida e não mais com a quantidade de bens, como na sociedade industrial.

Com isso, Oliveira e Perez Júnior (2009, p. 192) destacam a importância desse segmento da economia na atualidade, o qual “tem crescido principalmente nas nações mais modernas, tornando-se cada vez mais sofisticado e responsável pela criação de alternativas de emprego e geração de fortunas, em curto espaço de tempo”.

3.2.2 Custos dos serviços

Devido à globalização da economia e conseqüente concorrência acirrada de mercado entre as empresas, a gestão de custos se tornou um diferencial de estratégia de competitividade (DIAS e PADOVEZE, 2007).

Conforme Soares, Leal e Souza (2005), a empresa deve implantar um sistema de custos compatível com o ambiente operacional da empresa, já que o mesmo deve suprir as necessidades gerenciais focadas no controle, na análise de margem de contribuição, na avaliação de resultados e na tomada de decisões.

O CRC/SP e Silva Júnior (2000) enfatizam que o estabelecimento de preços competitivos e o reconhecimento de fatores controláveis e incontroláveis são possíveis através da identificação e do acompanhamento dos custos, independentemente da atividade de prestação de serviços.

Existem serviços, como na área de publicidade, em que o preço é determinado em função do tipo de mídia a ser explorado. Ainda assim, há que se conhecer os custos para controlá-los. Na confecção de um vídeo promocional, são contratados diretores, atores, modelos, figurantes. São utilizados materiais de cenografia, iluminação, filmes, fitas de vídeo. São alugados estúdios, ilhas de edição. São consumidas energia elétrica, refeições, etc (CRC/SP e SILVA JÚNIOR, 2000, p. 177).

Porém, de acordo com Orige (2006), é bastante comum que gestores do setor de serviços apresentem dificuldades em aderir a um sistema de custos. Isso porque poucas empresas de serviços têm noção de quanto são os seus custos totais em relação a cada atividade, já que não sabem identificar as origens dos custos.

3.2.3 Controle de custos dos serviços

O controle dos custos da prestação de serviços pode ser realizado através da adoção de um sistema de acumulação, cujo objetivo é coletar dados provenientes do processo de execução do serviço.

De acordo com VanDerbeck e Nagy (2001, p. 211), “o volume e a complexidade dos serviços oferecidos podem variar substancialmente de cliente para cliente. Quando esse for o caso, uma empresa de serviços deve usar custeio por ordem”.

As ordens de serviço são utilizadas para dar início à execução do serviço e acompanhá-lo em cada etapa do processo até o estágio final. Por isso, é possível dizer que elas registram os custos relacionados aos materiais diretos, à mão de obra aplicada e às parcelas correspondentes aos custos indiretos, os quais são calculados através de critérios de rateio (OLIVEIRA e PEREZ JÚNIOR, 2009).

Conforme o CRC/SP e Silva Júnior (2000), todos os custos incorridos no processo de execução devem ser especificados na ordem de serviço. Dessa maneira, qualquer material utilizado terá seu valor devidamente registrado, bem como as horas trabalhadas de cada profissional, conforme suas variações salariais ou seus honorários específicos.

Para Oliveira e Perez Júnior (2009), uma ordem de serviço deve conter as seguintes informações: número de identificação, data de início e de término do processo, descrição do serviço, identificação dos departamentos e funcionários envolvidos no trabalho, anotações dos custos e especificações técnicas do processo.

4 CARACTERIZAÇÃO DE UMA AGÊNCIA DE PUBLICIDADE

Nesse capítulo serão evidenciados conceitos que definem uma agência de publicidade, além de suas funções, departamentos, aspectos econômicos e especificação do processo que envolve a elaboração de um anúncio publicitário.

4.1 DEFINIÇÃO

Uma agência de publicidade é, segundo Sant'Anna (1998, p. 241), “uma empresa independente sem filiação legal ou econômica com o anunciante, que se dedica ao planejamento, execução e distribuição da publicidade de qualquer firma que precise de tais serviços”.

Pinho (2001, p. 256) destaca a Lei Federal número 4.680 de 18/06/1965 regulamentada pelo Decreto número 57.690 de 01/02/1966, que define uma agência de publicidade como sendo:

[...] uma pessoa jurídica especializada na arte técnica publicitária que, através de especialistas, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos veículos de divulgação, por ordem e conta de clientes-anunciantes, com objetivo de promover a venda de produtos e serviços, difundir ideias e informar o público a respeito de organizações ou instituições colocadas a serviço deste mesmo público.

O fato de não produzir nada fisicamente palpável e, conseqüentemente, não disponibilizar bens concretos ao cliente a não ser talento, criatividade e experiência, caracteriza esse tipo de empresa como uma prestadora de serviços que produz ideias e oferece os meios necessários para a concretização de tais ideias. (MARTINS, 2002).

De acordo com Sampaio (2000), as agências de publicidade são organizações compostas por profissionais especializados em diversas áreas que, ao acumularem experiências de mercado e adquirirem tecnologias específicas, prestam serviços de publicidade a anunciantes de diversificados setores.

4.2 FUNÇÕES

Com o objetivo de intermediar a relação entre o anunciante e os meios de comunicação, as agências de publicidade podem executar trabalhos técnicos voltados ao planejamento de promoção de vendas, pesquisa de mercado, confecção de vitrines para exposições, organização de programas de rádio e televisão, criação de embalagens para produtos, etc (SANT'ANNA, 1998).

Segundo Martins (2000), as empresas de publicidade são encarregadas de realizar estudos referentes ao mercado do anunciante e ao perfil socioeconômico e comportamental do consumidor, a fim de elaborar uma proposta de trabalho para o cliente. Além disso, a contratação de serviços de terceiros para a execução de tarefas específicas é uma função da agência de publicidade. Isso porque, na maioria das vezes, a empresa não possui estrutura funcional e qualificada para a realização de trabalhos que envolvam fotografia, áudio, vídeo e material impresso.

Sampaio (2000, p. 51) afirma que “a maior função de uma agência é a criação das melhores alternativas de propaganda para cada problema de cada cliente”. Embora todas as outras tarefas da empresa sejam importantes, é através da criatividade dos profissionais envolvidos no processo que surgirão alternativas e soluções para alcançar o objetivo do cliente diante do mercado.

4.3 ASPECTOS ECONÔMICOS

A propaganda possui importância fundamental no processo econômico, pois é uma ferramenta vital para que as empresas expandam suas atividades através da conquista de novos consumidores (SAMPAIO, 2000).

Sant'Anna (1998) destaca que a atividade publicitária é crucial para os segmentos que possuem grande representatividade na economia, como o setor da produção. Por isso, o autor acrescenta que sem a participação dos serviços de publicidade no mercado, o desenvolvimento do sistema econômico não seria viável.

O mercado publicitário brasileiro movimentou R\$ 35,9 bilhões em 2010, o que representou um aumento de 17,7% em relação aos R\$ 30,5 bilhões contabilizados em 2009. Fatores como o aumento da renda e a queda do desemprego, impulsionaram os negócios voltados a esse ramo. Além disso, a realização da Copa do Mundo da África do Sul incentivou anunciantes privados, ao passo que as

eleições governamentais e presidenciais mobilizaram iniciativas públicas para investimentos em publicidade (D'ERCOLE, 2011).

Portanto, Sant'Anna (1998) afirma que, não somente diante da economia, mas também em termos tecnológicos e sociais, as agências de publicidade compõem um dos setores mais representativos da iniciativa privada no Brasil.

4.4 DEPARTAMENTOS

As agências de publicidade dedicam-se a operações administrativas, comerciais, financeiras e técnicas. Portanto, suas divisões de trabalho devem ser feitas de forma ordenada através da análise dos objetivos de quem executa os serviços, do processo utilizado e dos locais onde são realizados. Com isso, é possível determinar uma estrutura organizacional que facilite, entre outros fatores, o controle das despesas geradas pela empresa (SANT'ANNA, 1998).

De acordo com Sampaio (2000), é possível classificar as estruturas organizacionais de uma agência de publicidade em função de sua capacidade produtiva, ou seja, em grande, médio ou pequeno porte. No Brasil, as agências de pequeno porte são divididas em quatro departamentos básicos, os quais são: Atendimento/Planejamento, Criação/Produção, Mídia e Administrativo.

4.4.1 *Atendimento/Planejamento*

Para Martins (2002), o setor de Atendimento/Planejamento basicamente administra a rotina de relacionamento entre o anunciante e a agência, ou seja, é responsável por intermediar negociações e transmitir informações entre o cliente e a empresa contratada. Em agências de pequeno porte, as funções correspondentes ao Atendimento/Planejamento normalmente são exercidas por um dos sócios, fazendo com que a prospecção de clientes também fique sob sua responsabilidade.

A elaboração dos pedidos de serviços e dos cronogramas de trabalho, o controle do material cedido pelo cliente, a definição da metodologia de trabalho a ser seguida, a verificação de eventuais alterações de informações e o controle das verbas utilizadas são, conforme Sant'Anna (1998), as principais atividades exercidas pelo setor de Atendimento/Planejamento.

O acompanhamento dos processos subsequentes de um anúncio, ou seja, a criação, a produção, a veiculação e a comparação de resultados também são consideradas tarefas desse setor. Por isso, Sampaio (2000) afirma que o Atendimento/Planejamento deve manter o anunciante ciente das informações relevantes sobre o processo, além de solicitar análises para aprovações de estratégias de trabalho.

4.4.2 Criação/Produção

A Criação trabalha com base no planejamento estabelecido pelo setor de Atendimento/Planejamento. É considerado o setor essencial da agência, pois “sua função principal é criar ideias para serem transformadas em temas publicitários, anúncios para jornais e revistas, comerciais de rádio, televisão e cinema, cartazes e outras mensagens publicitárias”, conforme Sampaio (2000, p. 59). O autor também acrescenta que a execução dessas ideias é atribuída a Produção, já que a mesma prepara os anúncios impressos e outros materiais gráficos, além de encaminhá-los a terceiros e supervisionar a diagramação dos textos, das ilustrações e das fotografias.

Segundo Sant’Anna (1998), cabe ao setor de Criação/Produção o desenvolvimento e revisão dos trabalhos de redação e de arte gráfica, a supervisão da qualidade de serviços solicitados a terceiros, a pesquisa de preços e seleção de fornecedores e o encaminhamento dos orçamentos aos setores competentes.

Martins (2002) compara o setor de Criação/Produção de uma agência com uma fábrica, onde os produtos são criados e posteriormente elaborados. Isso porque os profissionais de Criação são, obviamente, encarregados de elaborar ideias que supram as necessidades do anunciante perante o mercado, assim como os profissionais da Produção são incumbidos de materializar tais conceitos nos devidos meios de comunicação.

4.4.3 Mídia

O setor de Mídia tem como principal atribuição a escolha dos meios de comunicação mais adequados para a execução das mensagens publicitárias dos clientes da agência. Por isso, Sampaio (2000) afirma que a seleção de formatos e

tamanhos para anúncios de jornais e revistas ou dos áudios, horários e dias para anúncios de rádio e televisão são consideradas atividades rotineiras desse setor.

Para Martins (2002, p. 99), o setor de Mídia é responsável pela “distribuição racional do investimento publicitário através dos vários meios de comunicação disponíveis e que sejam de interesse para uma determinada campanha publicitária”.

O trabalho do Mídia inicia na fase de planejamento, pois ele auxilia no processo decisório em relação aos meios de comunicação a serem utilizados conforme o consumidor que se deseja atingir. O setor realiza uma pesquisa de mídia, cujo objetivo é estudar as características de cada veículo de comunicação e suas respectivas relações com os consumidores (PINHO, 2001).

4.4.4 *Administrativo*

De acordo com Sampaio (2000), as agências de publicidade são prestadoras de serviços com fins lucrativos que, obviamente, necessitam de um departamento Administrativo para gerenciar suas operações financeiras, pessoais e contábeis.

A distribuição de verbas aos departamentos, o controle de contas a receber e a pagar, a elaboração de fluxos de caixa, a conferência dos valores contidos na folha de pagamento e a emissão de notas fiscais são, segundo Sant’Anna (1998), atividades rotineiras para o setor Administrativo de uma agência de publicidade.

4.5 PROCESSO DE ELABORAÇÃO DE UM ANÚNCIO PUBLICITÁRIO

O mecanismo de realização de uma propaganda pode ser estabelecido por uma sequência lógica de etapas, que variam de forma mais ou menos complexa em função da abrangência do anúncio e do nível de sofisticação envolvido.

Por isso, Sampaio (2000) determina que o processo de geração de uma propaganda, no geral, obedece às seguintes fases:

a) definição dos objetivos: especificação da tarefa que a propaganda deve cumprir e quais serão as informações utilizadas;

b) pesquisa: levantamento de dados realizado a fim de conhecer o perfil e o comportamento do consumidor em questão;

c) planejamento: definição da propaganda através da ordenação das informações oriundas da pesquisa;

d) aprovação e revisão do planejamento: autorização para que sejam iniciados os trabalhos de criação de ideias e de planejamento de mídia, ou seja, a determinação dos meios de comunicação no qual será anunciada a propaganda;

e) aprovação da criação e da mídia: realização de análises e revisões dos processos de execução da propaganda;

f) produção da propaganda e compra da mídia: solicitação de serviços de terceiros para a realização física das ideias e compra dos espaços publicitários nos meios de comunicação selecionados conforme o planejamento de mídia.

g) veiculação do anúncio: publicação da propaganda pelo meio de comunicação contratado.

h) avaliação dos resultados: coleta de dados para análise dos resultados econômicos e competitivos alcançados através da realização da propaganda.

As fases do processo de geração de uma propaganda estão também representados na figura 1.

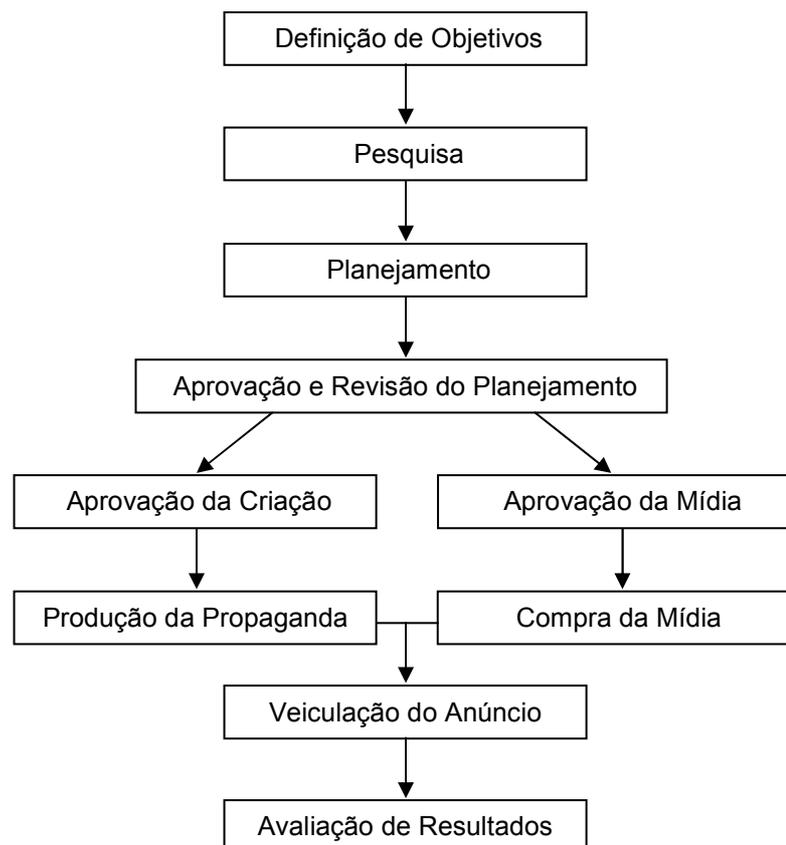


Figura 1: Processo de elaboração da propaganda

Fonte: Adaptado de Sampaio (2000, p. 32)

É importante destacar que as etapas citadas anteriormente podem ser adaptadas a qualquer tipo de trabalho desenvolvido por uma agência de publicidade, seja ele um anúncio impresso, digital ou audiovisual.

4.6 FORMAS DE REMUNERAÇÃO DOS SERVIÇOS

As principais fontes de renda das agências de publicidade são as comissões sobre os anúncios veiculados, os serviços prestados e os honorários mensais fixos, conhecidos como *fees*.

De acordo com Costa e Costa (2011), os serviços prestados e os honorários mensais são considerados remunerações acessórias ou até mesmo alternativas, já que as comissões sobre as veiculações costumam compor a maior parte do faturamento de uma empresa de publicidade. Por isso, Pinho (2001) afirma que as comissões representam uma média de 70 a 75% do total das receitas.

Também conhecida como desconto-padrão de agência, a comissão sobre a veiculação é, conforme Pinho (2001), o valor igual a 20% sobre o total cobrado pelo meio de comunicação para a inserção de um anúncio.

O Conselho Executivo das Normas-Padrão (2011) estabelece que:

O Desconto-Padrão de Agência, de que trata o art. 11 da Lei nº 4.680/65 e art. 11 do Decreto 57.690/66, bem como o art. 19 da Lei 12.232/10, é a remuneração destinada à Agência de Publicidade pela concepção, execução e distribuição de propaganda, por ordem e conta de clientes anunciantes.

No caso dos serviços prestados, Costa e Costa (2011) afirmam que uma das dificuldades para a definição dos valores cobrados é a abrangência das atividades envolvidas. Tal fato justifica sua caracterização como fonte de renda alternativa das agências de publicidade.

Já os honorários mensais fixos, ou *fees*, correspondem à cobrança previamente acertada entre a agência e o cliente, com a finalidade de realizar serviços específicos durante um determinado período (PINHO, 2001).

5 APLICAÇÃO DO CUSTEIO PLENO EM UMA AGÊNCIA DE PUBLICIDADE

Esse capítulo tem a finalidade de evidenciar a utilização gerencial do Método de Custeio Pleno através de um estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços de publicidade. Para isso, será implantado o Método de Custeio Pleno com base na observação do fluxograma do processo de geração de um determinado serviço, considerando também os valores contábeis referentes ao período de sua realização. Após, serão feitas análises a fim de comprovar que os controles operacionais e a disponibilidade de informações para a tomada de decisões são relevantes para uma boa gestão empresarial.

5.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa, cujos dados serão utilizados no estudo de caso, optou por não divulgar o seu nome nesse trabalho. Portanto será adotado o nome fictício de Agência Ltda para a sua denominação.

5.1.1 *Histórico e mercado de atuação*

A Agência Ltda é uma empresa que atua no mercado publicitário da cidade de Caxias do Sul e região. Constituída há mais de 15 anos, a Agência Ltda tem o objetivo de atender os seus clientes de forma inovadora, criando soluções de comunicação que abrangem desde o planejamento dos trabalhos até a avaliação dos resultados obtidos.

Classificada como uma empresa de pequeno porte, a Agência Ltda é uma prestadora de serviços de publicidade cujas atividades principais são a criação e a produção de anúncios para divulgação em qualquer tipo de meio de comunicação. Por isso, a empresa cria e desenvolve materiais publicitários impressos e eletrônicos, específicos para revistas, jornais, rádio, televisão e internet.

Além disso, a Agência Ltda realiza serviços de consultoria em gestão empresarial, pois orienta atividades de comunicação interna e externa através da criação e aplicação de modelos de governança organizacional, além de prestar assessoria em feiras e eventos corporativos.

A Agência Ltda é uma prestadora de serviços que prioriza o atendimento das necessidades de comunicação das empresas, pois cria e executa trabalhos voltados para a consolidação da marca, dos serviços e dos produtos oferecidos por clientes que desejam alcançar diferenciais competitivos diante do mercado.

5.1.2 Estrutura da empresa

A Agência Ltda está localizada em uma área de 160m² de estrutura física, constituída por uma sala geral de trabalho, uma sala de reuniões, um estúdio fotográfico, uma sala de recepção, uma cozinha e dois banheiros.

Ao observar a figura 2, é possível visualizar a maneira com que os ambientes que compõem a empresa estão dispostos no contexto geral de sua estrutura.

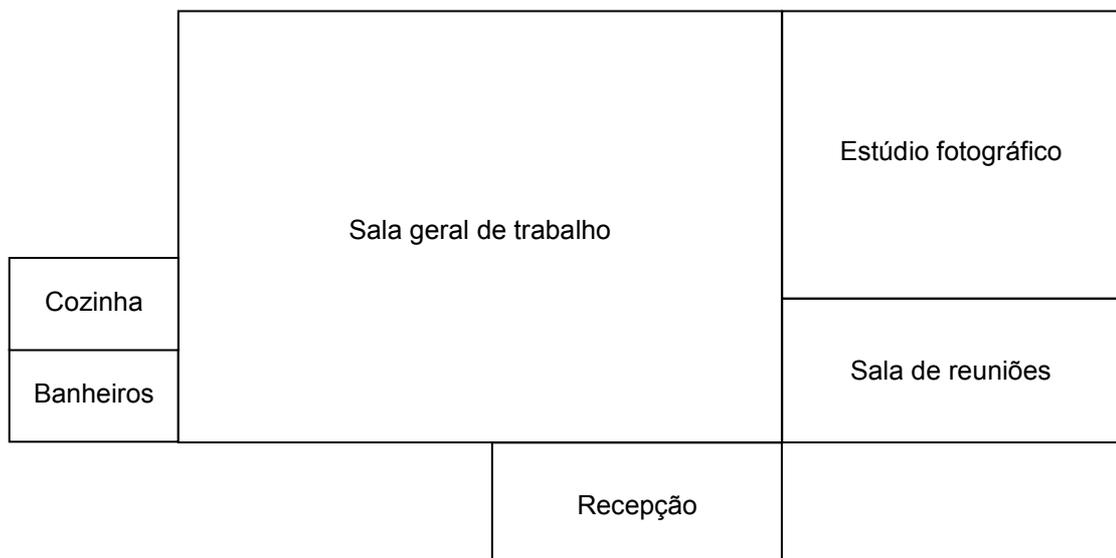


Figura 2: Esboço da estrutura física da empresa

Fonte: Dados da empresa (2011)

A recepção da Agência Ltda possui um computador, uma mesa e quatro cadeiras, e tem uma área de 12m². O recebimento de clientes e visitantes é realizado pelo funcionário do setor administrativo, já que, no momento, a empresa não possui uma pessoa específica para tal função.

A sala de reuniões é um ambiente de 18m² destinado tanto para o planejamento e discussão de tarefas entre os funcionários quanto para encontros com os clientes. Ela é composta por uma mesa, seis cadeiras e um armário.

A Agência Ltda possui um pequeno estúdio fotográfico de 36m², equipado com uma máquina de fotografia profissional e dos demais equipamentos necessários para iluminação e para captura de imagens.

A sala geral de trabalho é um ambiente de 86m² onde estão localizados todos os setores da empresa. No total, são onze funcionários e um gerente que usam, de forma conjunta, três impressoras, um *nobreak*, quatro linhas de telefone fixo e nove linhas de telefone móvel. Computadores, mesas e cadeiras são utilizados de forma individualizada, portanto suas quantidades correspondem ao número de funcionários de cada setor, conforme demonstrado na tabela 1.

Tabela 1: Quantidade de funcionários por setor

Setor	Quantidade de Funcionários
Administrativo	1
Atendimento /Planejamento	3
Criação	6
Mídia	1
Produção Gráfica	1
Total	12

Fonte: Dados da empresa (2011)

O gerente da empresa está alocado no setor de Atendimento/Planejamento, o que justifica o fato de a tabela 1 totalizar doze pessoas.

Os ambientes onde estão localizados a cozinha e os banheiros somam uma área de 8m² que não possui bens cujos valores são relevantes, não apresentando, portanto, registros no Ativo Imobilizado.

Com tais dados, é possível dividir os setores da empresa em metros quadrados, conforme demonstrado na tabela 2.

Tabela 2: Quantidade de metros quadrados por setor

Setor	Metros Quadrados (m²)
Administrativo	45,17
Atendimento/Planejamento	21,49
Criação	43,00
Mídia	7,17
Produção Gráfica	43,17
Total	160

Fonte: Dados da empresa (2011)

Em virtude de sua utilização ser diretamente ligada à elaboração de materiais digitais, o estúdio fotográfico é alocado ao setor de Produção Gráfica. Já a recepção, sala de reuniões, cozinha e banheiros, por se tratarem de ambientes de uso comum,

ficam relacionados ao setor Administrativo. Observa-se, também, que os metros quadrados correspondentes à sala geral de trabalho são rateados proporcionalmente com o número de funcionários de cada setor.

Além de sua estrutura física, a Agência Ltda dispõe de um veículo para atender aos seus clientes e para realizar os demais serviços pertinentes às atividades da empresa. Portanto, ele é classificado como um bem do setor de Atendimento/Planejamento.

Os bens do Ativo Imobilizado da Agência Ltda apresentam um valor contábil de R\$ 76.049,58. Porém, a empresa não possui controle individualizado desses bens, o que dificulta e acaba impossibilitando o cálculo da depreciação.

5.1.3 Gastos referentes a agosto de 2011

Através do Balancete do mês de agosto de 2011, foi possível extrair os gastos gerados pelos processos operacionais e pelas demais atividades da Agência Ltda, os quais estão destacados na tabela 3.

Tabela 3: Gastos gerais de agosto de 2011

Gastos	Valor (R\$)
Energia Elétrica	1.255,52
Água	173,27
Aluguel e Condomínio	2.880,00
Fretes e Carretos	70,00
Serviços de Terceiros	3.485,49
Honorários Profissionais	585,00
Material de Expediente	234,43
Telefone e Internet	426,38
Assinaturas	41,90
Despesas com Veículos	142,43
Material de Limpeza	29,80
Bens de Pequeno Valor	185,00
Despesas com Vigilância	71,75
Taxas Diversas	20,47
Despesas Bancárias	120,69
Juros Passivos	12,27
Total	9.734,40

Fonte: Balancete de agosto de 2011 da Agência Ltda

Já a tabela 4 demonstra, ao considerar cada setor e seus respectivos funcionários, os valores gastos com a mão de obra disponibilizada pela empresa em agosto de 2011.

Tabela 4: Custo da mão de obra por funcionário

Setor	Funcionário	Remuneração (R\$)	Encargos (R\$)	Benefícios (R\$)	Total (R\$)
Administrativo	A	1.069,62	354,68	287,13	1.711,43
Atendimento/ Planejamento	B	1.090,00	218,00	-	1.308,00
	C	2.898,73	886,70	280,78	4.066,21
	D	2.670,41	815,76	264,95	3.751,13
Criação	E	3.257,04	993,10	280,78	4.530,92
	F	2.801,73	851,23	247,13	3.900,09
	G	2.789,85	851,23	264,95	3.906,03
	H	1.846,24	567,49	247,13	2.660,85
	I	1.636,80	532,02	257,13	2.425,95
	J	1.726,80	532,02	247,13	2.505,95
Mídia	L	1.523,36	496,55	263,13	2.283,04
Produção Gráfica	M	1.636,80	532,02	257,13	2.425,95

Fonte: Razão da conta salários a pagar e Balancete de agosto de 2011 da Agência Ltda

A coluna denominada como remuneração representa a soma do salário líquido, da provisão de férias e da provisão de 13º salário de cada funcionário, além de destacar o valor do pró-labore do gerente, o qual é denominado como funcionário B.

Os encargos sintetizam as contribuições ao INSS e FGTS, tanto sobre os salários quanto sobre as provisões de férias e de 13º salário. Segundo o seu código de classificação na tabela do Fundo de Assistência e Previdência Social, a Agência Ltda deve recolher 20% de Previdência Social sobre os valores brutos de pró-labore e de remunerações pagas aos funcionários. A mesma tabela também determina que 4,50% das remunerações brutas dos funcionários sejam repassadas a outras entidades, ou seja, 2,50% ao auxílio educação, 0,20% ao INCRA, 1,50% ao SESC e 0,30% ao SEBRAE. Além disso, a empresa deve recolher 1% sobre a mesma base de cálculo ao RAT, pois apresenta grau 1 com relação ao Risco de Acidente de Trabalho.

Os valores dos benefícios consideram os percentuais de vale transporte, de vale refeição e de plano de saúde pagos pela empresa, conforme as exigências sindicais e as necessidades apresentadas por cada um dos funcionários.

Levando em consideração tais valores, é possível calcular o custo/hora de cada funcionário, conforme ilustrado na tabela 5.

Tabela 5: Custo do salário/hora por funcionário

Setor	Funcionário	Custo/Hora (R\$)
Administrativo	A	7,78
Atendimento/ Planejamento	B	5,95
	C	18,48
	D	17,05
	E	20,60
Criação	F	17,73
	G	17,75
	H	12,09
	I	11,03
	J	11,39
Mídia	L	10,38
Produção Gráfica	M	11,03

Fonte: autora

O total correspondente à soma da remuneração, dos encargos e dos benefícios serve como base para calcular o custo/hora que cada funcionário representa para a empresa, considerando a divisão pelas 220 horas trabalhadas no mês.

5.2 IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO PLENO

5.2.1 Processo produtivo de um anúncio para jornal

Para a implantação do Método de Custeio Pleno na Agência Ltda, optou-se por acompanhar o processo de produção de um anúncio para jornal, já que o mesmo é considerado simples e necessitou da participação de todos os setores da empresa. Outro fator importante para essa escolha é que, nesse tipo de serviço, a agência cobra do cliente apenas o valor referente à comissão pela veiculação, o que possibilita uma análise sobre a viabilidade desse tipo de cobrança.

Denominado como serviço 0001, o processo acompanhado se refere a um anúncio de jornal elaborado para uma empresa varejista de roupas. Seu fluxograma pode ser acompanhado conforme as atividades desempenhadas por cada setor.

a) atendimento/planejamento: o funcionário C visita o cliente para buscar informações a respeito dos objetivos da empresa.

b) atendimento/planejamento: o funcionário C volta para a Agência Ltda e realiza um levantamento de dados para conhecer o perfil e o comportamento do consumidor em questão, ou seja, faz uma pesquisa de mercado.

c) atendimento/planejamento, criação, mídia e produção gráfica: o funcionário C se reúne com os demais setores para debater as ideias que visam solucionar o problema do cliente. Com isso, eles definem que um anúncio de uma página inteira em um jornal de grande abrangência na região é necessário.

d) atendimento/planejamento: o funcionário C elabora um cronograma para a realização do serviço para o período de três dias, além de designar que os funcionários G, H, L e M serão encarregados das demais funções necessárias.

e) mídia: o funcionário L solicita orçamentos aos meios de comunicação.

f) atendimento/planejamento: o funcionário C encaminha os orçamentos ao cliente, o qual aprova que o anúncio seja feito na edição de final de semana do jornal, com custo de veiculação corresponde a R\$ 11.592,40.

g) criação: os funcionários G e H desenvolvem o que foi definido, além de determinar a maneira como a imagem fotográfica deve ser elaborada pelo setor de Produção Gráfica.

h) produção gráfica: o funcionário M utiliza o estúdio fotográfico da Agência Ltda para capturar as imagens de uma pessoa contratada através de uma empresa de modelos. Após, realiza os devidos ajustes gráficos na fotografia escolhida.

i) criação: ao receber a imagem da Produção Gráfica, os funcionários G e H montam uma prévia do anúncio e passam para o setor de Atendimento/Planejamento.

j) atendimento/planejamento: o funcionário C revisa o material e encaminha para o cliente, do qual obtém uma pré-aprovação.

l) criação: os funcionários G e H finalizam o arquivo digital e o passam novamente para o setor de Atendimento/Planejamento.

m) atendimento/planejamento: o funcionário C revisa novamente o material e encaminha para o cliente, que solicita alterações.

n) criação: os funcionários G e H realizam as modificações que deveriam ter sido solicitadas antes da pré-aprovação.

o) atendimento/planejamento: o funcionário C revisa o trabalho e as alterações e encaminha para o cliente, o qual aprova o anúncio.

p) criação: os funcionários G e H finalizam o arquivo digital, enviando o mesmo para o setor de Mídia.

q) mídia: o funcionário L revisa o material e encaminha para o meio de comunicação definido inicialmente, finalizando o processo.

Para o acompanhamento do processo, o apontamento das horas trabalhadas e dos gastos necessários para a realização do serviço, foi sugerida a utilização de uma Ordem de Serviço, que pôde ser sintetizada de acordo com o quadro 1.

Quadro 1: Ordem de Serviço 0001

<p>Número da Ordem de Serviço: 0001 Nome do Cliente: Comércio Varejista de Vestuários Ltda Data de Início: 16/08/2011 Data de Término: 18/08/2011</p> <p>Descrição do Serviço: Criar e desenvolver um anúncio impresso para veiculação no Jornal X, edição do dia 20/08/2011.</p>			
Setor	Funcionário	Horas Trabalhadas	Outros Gastos
Atendimento/Planejamento	C	4 horas	R\$ 0,00
Criação	G	3 horas	R\$ 0,00
	H	5 horas	R\$ 0,00
Mídia	L	1 hora	R\$ 0,00
Produção Gráfica	M	5 horas	R\$ 560,00
<p>Especificações Técnicas: Anúncio de dimensões 26,1 cm x 35 cm, R\$ 11.592,40 de custo de veiculação, uma fotografia feita no estúdio e tratada graficamente para uso como imagem principal.</p> <p>Observações: Gastos com produção gráfica: R\$ 210,00 referentes à fotografia feita no estúdio e R\$ 350,00 referentes à contratação de um modelo fotográfico. O setor de Criação necessitou de 2 horas a mais para realizar alterações solicitadas pelo cliente após o prazo.</p>			

Fonte: autora

Através dessa ordem de serviço é possível observar as horas que cada funcionário utilizou para executar as tarefas determinadas pelo setor de Atendimento/Planejamento, além de conhecer a origem de alguns gastos necessários para a elaboração do processo e especificações de particularidades do serviço.

Dessa forma, ao multiplicar o custo/hora de cada funcionário pelas horas dedicadas ao serviço 0001, pôde-se determinar o custo de mão de obra direta específica desse processo. Os valores cobrados pela elaboração da fotografia e pelos serviços contratados de terceiros também tornam-se custos diretos, pois serviram de apoio à execução do trabalho. O total dos custos diretos do serviço 0001 é representado pela tabela 6.

Tabela 6: Total dos custos diretos do serviço 0001

Custos Diretos	Valores (R\$)
Funcionário C	73,92
Funcionário G	53,25
Funcionário H	60,45
Funcionário L	10,38
Funcionário M	55,15
Gastos com produção gráfica	560,00
Total	813,15

Fonte: autora

Embora o funcionário C tenha se deslocado com o veículo da empresa para atender o cliente, pôde-se observar que o gasto com combustível não foi considerado custo direto, já que a empresa não possui um controle para esse tipo de despesa. Portanto, esse valor fica alocado no setor de Atendimento/Planejamento.

5.2.2 Separação dos gastos em itens

Além dos valores apurados no serviço 0001, foram considerados os gastos demonstrados no Balancete de agosto de 2011 para a implantação do sistema. Os mesmos foram classificados em itens conforme suas naturezas e comportamentos diante do volume dos serviços prestados e do objeto de medição de consumo, de acordo com o quadro 2.

Quadro 2: Classificação dos itens referentes a agosto de 2011

Item	Natureza	Comportamento	
		Quanto ao Volume	Quanto ao Objeto
Gastos com Mão de Obra	Custo ou Despesa	Fixa	Direta ou Indireta
Despesas com Veículos	Custo ou Despesa	Variável	Direta ou Indireta
Fretes e Carretos	Custo ou Despesa	Variável	Direta ou Indireta
Serviços de Terceiros	Custo ou Despesa	Variável	Direta ou Indireta
Água	Despesa	Fixa	Indireta
Aluguel e Condomínio	Despesa	Fixa	Indireta
Assinaturas	Despesa	Fixa	Indireta
Bens de Pequeno Valor	Despesa	Fixa	Indireta
Despesas Bancárias	Despesa	Fixa	Indireta
Despesas com Vigilância	Despesa	Fixa	Indireta
Energia Elétrica	Despesa	Fixa	Indireta
Honorários Profissionais	Despesa	Fixa	Indireta
Taxas Diversas	Despesa	Fixa	Indireta
Juros Passivos	Despesa	Fixa	Indireta
Material de Limpeza	Despesa	Fixa	Indireta
Material de Expediente	Despesa	Fixa	Indireta
Telefone e Internet	Despesa	Fixa	Indireta

Fonte: autora

Os gastos com mão de obra, ou seja, remunerações, encargos e benefícios são considerados fixos, pois não se alteram em função da quantidade de serviços prestados. Porém, eles somente serão custos diretos quando se referirem aos funcionários ligados diretamente ao processo operacional, assim como serão classificados como despesas indiretas quando representarem funcionários alocados em atividades que apenas prestam apoio à produção principal.

As despesas com veículos, com fretes e carretos e com serviços de terceiros podem variar de acordo com cada serviço prestado pela empresa. Isso porque pode haver determinadas atividades que exijam o deslocamento de alguns funcionários, a coleta e entrega de materiais ou ainda a contratação de serviços específicos para auxiliar sua realização. Dessa forma, tais gastos podem ser custos diretos ou despesas indiretas, conforme suas possibilidades de identificação com o serviço prestado.

Os demais itens são identificados como despesas fixas indiretas, pois não estão diretamente relacionados aos serviços prestados pela empresa e não apresentam alterações em função da variação dos mesmos.

5.2.3 Divisão da empresa em centros de custos

A Agência Ltda é composta por cinco setores, os quais quatro possuem relação direta com o processo operacional e apenas um detém a função de auxiliar tais atividades.

O quadro 3 demonstra a divisão dos setores da empresa em centros de custos ligados de forma direta ou indireta às atividades principais da empresa.

Quadro 3: Divisão da empresa em centros de custos

Setor	Centro de Custo
Administrativo	Indireto
Atendimento/Planejamento	Direto
Criação	Direto
Mídia	Direto
Produção Gráfica	Direto

Fonte: autora

Através dessa separação, é possível determinar para quais itens a atribuição de critérios de rateio será necessária, assim como para quais deles haverá maior facilidade no controle de suas origens.

5.2.4 Distribuição primária

Alguns itens podem ser diretamente relacionados aos centros de custos da empresa, porém outros necessitam de critérios para a distribuição de seus valores aos demais centros. Por isso, o quadro 4 relaciona cada item indireto com suas respectivas bases de distribuição.

Quadro 4: Bases de distribuição dos itens indiretos

Item	Base de Distribuição
Gastos com Mão de Obra	Direta
Despesas com Veículos	Direta
Fretes e Carretos	Direta
Serviços de Terceiros	Direta
Honorários Profissionais	Direta
Taxas Diversas	Direta
Juros Passivos	Direta
Despesas Bancárias	Direta
Aluguel e Condomínio	m ²
Despesas com Vigilância	m ²
Energia Elétrica	Quantidade de funcionários
Água	Quantidade de funcionários
Assinaturas	Quantidade de funcionários
Bens de Pequeno Valor	Quantidade de funcionários
Material de Limpeza	Quantidade de funcionários
Material de Expediente	Quantidade de funcionários
Telefone e Internet	Quantidade de funcionários

Fonte: autora

Os itens cujas bases de distribuição são diretas refletem valores que podem ser atribuídos de forma clara aos centros de custo ou ao custo do serviço específico. No caso dos gastos com a mão de obra indireta da Agência Ltda, os mesmos são facilmente alocados ao setor administrativo.

Quando constarem em uma ordem de serviço específica, os gastos com veículos, com fretes e carretos e com serviços de terceiros são atribuídos diretamente ao custo do serviço. Porém, quando isso não ocorre, os valores referentes ao veículo são classificados no setor de Atendimento/Planejamento e os demais no setor Administrativo.

As despesas com honorários profissionais, taxas diversas, juros passivos e despesas bancárias são alocadas diretamente ao setor Administrativo, pois correspondem a gastos não operacionais da empresa.

Os valores referentes ao aluguel e condomínio e às despesas com vigilância são rateados em função dos metros quadrados correspondentes a cada setor, pois

entende-se que um dos critérios para os valores cobrados por tais serviços seja o tamanho do espaço físico da empresa.

O fato da empresa possuir apenas um medidor de consumo de energia elétrica e de utilizar a mesma sala para a realização de suas atividades principais, dificulta a separação das luminárias e dos equipamentos de uso comum por setor. Por isso, e também em função dos computadores serem os equipamentos mais utilizados e suas quantidades corresponderem ao número de pessoas, optou-se por relacionar o número de funcionários de cada setor com a distribuição dessa despesa. Embora a recepção, a sala de reuniões, os banheiros e a cozinha estejam alocados no setor Administrativo, assim como o estúdio fotográfico está no setor de Produção Gráfica, a escolha dos metros quadrados como critério para o rateio da energia elétrica não é apropriada. Isso porque tais ambientes não demandam grandes quantidades de consumo de energia, além de serem utilizados de forma eventual.

Para as despesas com água, com assinaturas, com bens de pequeno valor, com material de limpeza e com material de expediente também foi considerada a quantidade de funcionários por setor como critério de distribuição. Isso porque entende-se que a utilização de tais recursos varia de forma proporcional com relação ao número de pessoas que trabalham na empresa. A mesma regra também foi atribuída para os gastos com telefone e internet, pois apesar de se ter conhecimento das quantidades de linhas de telefone fixo e móvel, não se tem um controle sobre a utilização das mesmas.

Através de um cálculo simples de regra de três, é possível encontrar os percentuais para a distribuição dos itens indiretos com base nos metros quadrados ou no número de funcionários de cada setor, conforme demonstrado na tabela 7.

Tabela 7: Percentuais para distribuição dos itens indiretos

Setor	Metros Quadrados (m ²)	Metros Quadrados (%)	Quantidade de Funcionários	Quantidade de Funcionários (%)
Administrativo	45,17	28,2313	1	8,3334
Atendimento/ Planejamento	21,49	13,4313	3	25,0000
Criação	43,00	26,8750	6	50,0000
Mídia	7,17	4,4813	1	8,3333
Produção Gráfica	43,17	26,9813	1	8,3333
Total	160,00	100,00	12	100,00

Fonte: autora

Ao multiplicar o valor de metros quadrados correspondente a cada setor por 100 e dividir o resultado pelo total de metros quadrados, encontra-se o percentual de distribuição para os itens indiretos que utilizarão esse critério de distribuição. O mesmo cálculo é usado para encontrar o percentual de funcionários por setor.

Conforme a utilização dos percentuais de metros quadrados e de quantidade de funcionários como base de rateio, os itens indiretos de agosto de 2011 foram distribuídos aos centros de custos da empresa conforme representado na tabela 8.

Tabela 8: Distribuição dos itens indiretos para os centros de custos

Item	Gastos por Setor (R\$)				
	Administrativo	Atendimento/ Planejamento	Criação	Mídia	Produção Gráfica
Gastos com mão de obra	1.711,43	-	-	-	-
Despesas com Veículos	-	142,43	-	-	-
Fretes e Carretos	70,00	-	-	-	-
Serviços de Terceiros	3.135,49	-	-	-	-
Honorários Profissionais	585,00	-	-	-	-
Taxas Diversas	20,47	-	-	-	-
Juros Passivos	12,27	-	-	-	-
Despesas Bancárias	120,69	-	-	-	-
Aluguel e Condomínio	813,06	386,82	774,00	129,06	777,06
Despesas com Vigilância	20,26	9,64	19,28	3,22	19,35
Energia Elétrica	104,63	313,88	627,76	104,63	104,62
Água	14,44	43,32	86,63	14,44	14,44
Assinaturas	3,49	10,47	20,96	3,49	3,49
Bens de Pequeno Valor	15,42	46,25	92,49	15,42	15,42
Material de Limpeza	2,48	7,45	14,91	2,48	2,48
Material de Expediente	19,54	58,60	117,21	19,54	19,54
Telefone e Internet	35,53	106,61	213,18	35,53	35,53
Total	6.684,20	1.125,47	1.966,42	327,81	991,93

Fonte: autora

Pode ser observado que há uma diferença de R\$ 350,00 no item de serviços de terceiros com relação ao valor apurado no Balancete de agosto de 2011, já que esse valor refere-se ao custo direto de serviço de figuração exigida para a realização do serviço 0001.

5.2.5 Distribuição secundária

Com a multiplicação dos gastos indiretos de cada setor por 100 e a divisão do resultado pelo total dos setores diretos, é possível encontrar o percentual para a distribuição dos gastos referentes ao setor Administrativo. A tabela 9 demonstra os

valores distribuídos a cada centro direto, bem como os seus totais após essa distribuição.

Tabela 9: Distribuição dos gastos do centro indireto para os centros diretos

Setor	Gastos Indiretos (R\$)	Percentual de Distribuição (%)	Valor Distribuído (R\$)	Total (R\$)
Atendimento/Planejamento	1.125,47	25,5114	1.705,23	2.830,70
Criação	1.966,42	44,5735	2.979,38	4.945,80
Mídia	327,81	7,4306	496,68	824,49
Produção Gráfica	991,93	22,4845	1.502,91	2.494,84
Total dos Setores Diretos	4.411,63	100,00	6.684,20	11.095,83
Administrativo	6.684,20	-	-	-

Fonte: autora

É possível notar que a distribuição dos R\$ 6.684,20 entre os centros diretos zerou o saldo dos custos do setor Administrativo.

5.2.6 Distribuição final

A tabela 10 demonstra a distribuição dos valores dos centros de custos diretos em proporção ao faturamento dos serviços prestados pela empresa no período. O total das receitas da empresa está dividido em comissões e serviços prestados. Porém, nesse caso, será apenas evidenciado de forma individual o serviço 0001, cujo processo foi acompanhado no início da implantação do Método de Custeio Pleno.

Tabela 10: Distribuição do total dos centros diretos para as receitas faturadas

	Faturamento (R\$)	Percentual de Distribuição (%)	Valor Distribuído (R\$)	Total (R\$)
Serviço 0001	2.318,48	3,0407	337,39	2.655,87
Comissões	58.079,37	76,1716	8.451,87	66.531,24
Serviços Prestados	15.850,18	20,7877	2.306,57	18.156,75
Total	76.248,03	100,00	11.095,83	87.343,86
Custos Indiretos	11.095,83	-	-	-

Fonte: autora

O cálculo para achar o percentual de distribuição dos custos indiretos e o valor distribuído é igual ao utilizado na tabela 9.

Com relação aos tributos pagos sobre o faturamento, é importante destacar que os mesmos variam diretamente com relação ao preço cobrado por cada serviço, conforme é evidenciado na tabela 11.

Tabela 11: Tributos a recolher de agosto de 2011

	Serviço 0001 (R\$)	Comissões (R\$)	Serviços Prestados (R\$)
Faturamento	2.318,48	58.079,37	15.850,18
PIS	15,07	377,52	103,03
COFINS	69,55	1.742,38	475,51
IRPJ	111,29	2.787,81	760,81
CSLL	66,77	1.672,69	456,49
ISSQN	46,37	1.161,59	634,01
Total dos Tributos	309,05	7.741,09	2.429,85

Fonte: Balancete de agosto de 2011 da Agência Ltda

A Agência Ltda é uma prestadora de serviços enquadrada no regime tributário do Lucro Presumido. Portanto, recolhe 0,65% de seu faturamento mensal ao PIS, 3% a COFINS, 15% ao IRPJ e 9% a CSLL, considerando uma base de cálculo de reduzida de 32% para esses dois últimos tributos. Com relação ao ISSQN, os percentuais são de 2% sobre comissões e 4% sobre serviços prestados, conforme a legislação tributária da Secretaria da Receita Municipal de Caxias do Sul.

Através da Ordem de Serviço, foi possível apurar os custos diretos necessários para a realização do serviço 0001, tais como mão de obra, serviços de terceiros e custos extras. Além disso, considerando o valor dos custos indiretos distribuído a esse serviço e os tributos incidentes no preço cobrado pelo mesmo, foi possível calcular o custo pleno para sua realização, conforme é mostrado na tabela 12.

Tabela 12: Total dos custos referentes ao serviço 0001

Serviço 0001	Valores (R\$)
Custos Diretos	813,15
Custos Indiretos	337,39
Tributos	309,05
Total	1.459,59

Fonte: autora

Considerando que o valor faturado pelo serviço 0001 foi de R\$ 2.318,48, ou seja, 20% da comissão sobre R\$ 11.592,40 cobrado pela veiculação do anúncio, é possível observar que o total dos custos apurados pelo Método de Custeio Pleno representam 62,95% desse valor, o que reflete um lucro real de 37,05% sobre o serviço prestado.

Cabe destacar, novamente, que não foram considerados os custos de depreciação em função da empresa não possuir controle individualizado de seu

Patrimônio. Entende-se que com o registro da depreciação, o lucro desse serviço seria menor, porém não com variação significativa.

5.3 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OS RESULTADOS E AS HIPÓTESES INICIAIS

A hipótese H1 desse estudo afirma que o Método de Custeio Pleno, ao agregar todos os gastos do período aos serviços através de critérios de distribuição, gera uma noção mais realista dos custos, possibilitando comparações com os preços finais.

Os critérios adotados para a distribuição dos custos e despesas indiretas procuraram retratar de forma mais precisa a utilização dos recursos pela empresa. Para o rateio de energia elétrica, por exemplo, optou-se por utilizar o número de funcionários como base para distribuir tais despesas aos centros de custos diretos e indiretos. Isso porque foi constatado que a empresa possui apenas um medidor de energia e que todos os seus setores trabalham de forma conjunta em um mesmo ambiente, o que dificulta uma separação de consumo de energia elétrica por estrutura física. Portanto, pode-se dizer que a escolha das bases de rateio reflete da melhor forma a realidade da empresa, pois, conforme Vartanian e Nascimento (1999), uma das condições para que o Método de Custeio Pleno seja eficaz na apuração dos custos é o rateio criterioso de todos os gastos da empresa.

Observou-se também que, ao distribuir todos os gastos da empresa aos serviços, é possível ter uma noção mais certa do valor que realmente foi gasto para executar as atividades. A apuração dos totais relacionados aos custos diretos, aos custos indiretos e aos tributos também faz com que o gestor possa analisar de forma individualizada os custos com mão de obra, gastos gerais, impostos e contribuições. Dessa forma, pode-se ter noção do valor máximo desses gastos para cada serviço de forma específica. Por isso, Vartanian e Nascimento (1999) afirmam que através do Custeio Pleno é possível obter custos unitários conservadores, ou seja, o maior valor possível gasto por unidade.

No caso das agências de publicidade, o maior percentual de suas receitas, segundo Pinho (2001), se refere às comissões sobre os valores de veiculação. O autor aborda que a comissão de 20% sobre a inserção de um determinado anúncio em um meio de comunicação é igual ao preço cobrado do cliente, não levando em consideração os gastos para a execução do serviço. Por isso, a utilização do Custeio

Pleno possibilita uma comparação do retorno sobre esse tipo de cobrança, confrontando os valores dos custos do serviço com a comissão faturada. No caso do serviço 0001, foi observado que, dos R\$ 2.318,48 faturados como comissão, R\$ 813,15 correspondem aos custos diretos, R\$ 337,39 se referem aos custos indiretos e R\$ 309,05 aos tributos pagos, totalizando um lucro de R\$ 858,89 sobre o serviço. Devido a isso, Vartanian e Nascimento (1999) destacam que o Custeio Pleno garante o retorno sobre o gasto total do serviço, ou seja, o seu pior custo. Isso porque sua utilização possibilita que o administrador comprove se as receitas estão cobrindo os custos e se o serviço está sendo lucrativo ou não.

Martins (1998) afirma que, quando a definição dos preços de venda ocorre em razão da procura ou da oferta de mercado, é provável que a empresa analise seus gastos apenas para verificar a viabilidade do serviço e não para determinar o seu preço. Por isso e em virtude de as empresas de publicidade elaborarem seus preços finais em função das comissões, o Custeio Pleno é utilizado como ferramenta gerencial para a comparação entre o preço final e o custo, permitindo, assim, a análise de viabilidade do serviço. Diante do exposto, a hipótese H1 é plenamente confirmada.

Já a hipótese H2 destaca que o Custeio Pleno reflete um melhor controle operacional, pois considera retrabalhos e mede a eficiência do processo ao confrontar as expectativas com o desempenho real.

O Método de Custeio Pleno proporciona um controle operacional através da utilização de sistemas de acumulação de custos, ou seja, as ordens de serviço. Esse sistema deve ser levado em consideração para o acompanhamento do processo, para a identificação das origens dos custos específicos e para a verificação do cumprimento de prazos estabelecidos. VanDerbeck e Nagy (2001) afirmam que devido à variação dos serviços em função de quem os solicita, a empresa deve utilizar o custeio por ordem para apurar seus custos diretos.

No estudo de caso realizado na Agência Ltda, foi possível observar que a ordem de serviço 0001 contém informações pertinentes à apuração dos custos diretos e ao prazo determinado para elaboração do trabalho, conforme estipulado no cronograma. Com isso, foi possível identificar a origem de determinados custos e atribuí-los totalmente a esse serviço, além de ter conhecimento sobre o tempo gasto por cada funcionário para a execução das suas funções.

O CRC/SP e Silva Júnior (2000) abordam que todos os custos do processo devem ser especificados na ordem de serviço. Dessa forma, os materiais utilizados terão seus valores devidamente registrados, além das horas trabalhadas de cada funcionário, considerando suas variações salariais e outros aspectos relevantes.

A comparação entre o tempo estipulado para a conclusão do serviço e o tempo realmente utilizado também é um fator obtido através do uso do Método de Custeio Pleno. Por isso, Padoveze (2003) destaca que, para o controle do processo operacional ser eficiente, é necessário que padrões sejam seguidos a fim de possibilitar comparações entre a produção e as estimativas.

Durante o processo referente ao serviço 0001, também foi possível observar que o cliente solicitou algumas alterações fora do prazo determinado, o que caracterizou o fato como sendo um retrabalho. Através dos apontamentos feitos na ordem de serviço, pode-se ter noção do tempo a mais que foi necessário para tal correção, fato que provavelmente não seria conhecido sem o auxílio desse sistema.

De acordo com Martins (1998), uma empresa tem controle dos seus gastos quando conhece a origem dos mesmos, verifica se eles estão dentro do que foi estimado, analisa as divergências e, no caso de desvios, toma medidas para as devidas correções. Após tais afirmações, pode-se dizer que a hipótese H2 é confirmada.

Por fim, é viável afirmar que o Custeio Pleno é uma ferramenta gerencial que dá suporte ao controle operacional e à tomada de decisão. Isso porque, conforme Borna (2002), um sistema de custos deve auxiliar no controle do processo operacional ao determinar padrões ou expectativas a fim de realizar comparações com o desempenho real e efetuar ações para corrigir eventuais problemas detectados.

6 CONCLUSÃO

Através desse estudo, conclui-se que as hipóteses iniciais são verdadeiras, pois as análises dos resultados obtidos após a implantação do Custeio Pleno na Agência Ltda revelam que tal sistema pode ser utilizado de forma gerencial.

Foi observado que os critérios de rateio escolhidos para os custos e despesas indiretas procuraram representar de forma mais precisa as atividades operacionais da empresa, tornando o resultado final da apuração dos custos o mais condizente com a sua realidade. Notou-se, também, que a atribuição de todos os gastos aos serviços possibilita que o gestor tenha noção do custo máximo de cada trabalho realizado, além de conhecer seus custos diretos e indiretos de forma específica.

Pôde-se comprovar que a utilização da ordem de serviço como sistema de acumulação é importante para auxiliar na apuração dos custos diretos. Isso porque os gastos e funcionários ligados diretamente ao serviço, com suas respectivas horas trabalhadas para a realização das atividades, são aspectos que puderam ser identificados na ordem de serviço utilizada pela Agência Ltda. Além disso, o prazo estabelecido para o término das atividades e o tempo necessário para a realização de retrabalhos caracterizaram a ordem de serviço como sendo um sistema que proporciona comparações entre o que foi realmente produzido e o que foi estimado.

A Agência Ltda pôde, ao atribuir todos os seus gastos de forma específica às atividades realizadas, comparar o valor cobrado pelo serviço 0001 com os custos gerados por ele, constatando que o lucro obtido foi de 37,05%. Dessa forma, a atribuição da comissão de 20% sobre a veiculação do anúncio como preço para o serviço, em contrapartida com o custo apurado pelo Custeio Pleno, tornou-se um referencial para comparar o retorno lucrativo sobre esse tipo de cobrança.

Também pôde-se verificar que, no caso das agências de publicidade, o Custeio Pleno tem aplicação eminentemente gerencial, já que esse tipo de empresa determina seus preços de vendas em função do mercado. Portanto, a verificação da viabilidade de realização do serviço é outra opção de gerenciamento disponibilizada por esse sistema.

Dessa maneira, foi possível constatar que o uso do Método de Custeio Pleno resulta em um bom controle operacional para empresa, possibilitando análises entre os desempenhos e as expectativas do processo e comparações entre os preços finais e os custos apurados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BACKES, Rosemary Gelatti; DAMKE, Claiton José; VOLKWEIS, Keila Regina; MENTGES, Rúbia Ten Caten. Proposição de um método de custeio híbrido para uma micro empresa. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14, 2007a, João Pessoa. *Anais...* João Pessoa: 2007a, p. 1-15.
- BACKES, Rosemary Gelatti; KUHN, Claudia Mares Scherer; PERLEBERG, Cesar Roberto; DALBEN, Luis Carlos; ALBERTI, João Aloisio; WIEST, Lisandro. Aplicação do método de custeio rkw em uma cooperativa agrícola. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13, 2007b, Belo Horizonte. *Anais...* Belo Horizonte: 2007b, p. 18-39.
- BATESON, John E. G.; HOFFMAN, K. Douglas. *Marketing de serviços*. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- BEUREN, Ilse Maria. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Nair Fernandes. Uso do custeio por absorção e do sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. *Revista da Associação Brasileira de Custos*. São Leopoldo, v. III, n. 2, p. 24-47, 2008.
- BORNIA, Antonio Cezar. *Análise gerencial de custos: aplicações em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- CONSELHO EXECUTIVO DAS NORMAS-PADRÃO. Normas-Padrão da atividade publicitária. São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://www.cenp.com.br/documentos/normas-padrão>>. Acesso em: 20 out. 2011.
- COSTA, Henrique Araújo; COSTA, Alexandre Araújo. *Direito da publicidade*. Brasília: Thesaurus, 2008. Disponível em: <<http://www.arco.org.br/livros/direito-da-publicidade/>>. Acesso em: 20 out. 2011.
- D'ERCOLE, Ronaldo. Mercado publicitário no Brasil cresce 17,7% e chega a R\$ 35,9 bi em 2010. *O Globo*, São Paulo, 28 fev. 2011. Disponível em:

<<http://oglobo.globo.com/economia/mat/2011/02/28/mercado-publicitario-no-brasil-cresce-17-7-chega-r-35-9-bi-em-2010-923893776.asp>>. Acesso em: 6 out. 2011.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO; SILVA JÚNIOR, José Barbosa da. *Custos: ferramentas de gestão*. São Paulo: Atlas, 2000.

DIAS, Elaine Aparecida; PADOVEZE, Clóvis Luis. Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de custo do produto: um estudo de caso em empresa de graxas e óleos industriais. *Revista Eletrônica Gestão e Sociedade*. Belo Horizonte, v. 1, ed. 2, p. 1-21, 2007.

FITZSIMMONS, James A.; FITZSIMMONS, Mona. *Administração de serviços: operações, estratégia e tecnologia de informação*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

KÖCHE, José Carlos. *Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa*. 21. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2003.

KOTLER, Philip; KELLER, Kevin Lane. *Administração de marketing*. 12. ed. São Paulo: Pearson, 2006. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em: 27 set. 2011.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos: planejamento, implantação e controle*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Zeca. *Propaganda é isso aí!: um guia para novos anunciantes e futuros publicitários*. 4. ed. São Paulo: Futura, 2002.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. *Contabilidade de custos para não contadores*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ORIGE, Antônio Adolfo Dib. Custos em empresas prestadoras de serviços: uma questão gerencial estratégica. *Caderno de Iniciação Científica*. Centro Universitário Franciscano do Paraná, Curitiba, v. 8, n. 1. p. 31-44, 2006.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Curso básico gerencial de custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PINHO, José Benedito. *Comunicação em marketing: princípios da comunicação mercadológica*. 11. ed. Campinas, SP: Papirus, 2001.

SAMPAIO, Rafael. *Propaganda de A a Z: como usar a propaganda para construir marcas e empresas de sucesso*. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

SANTO, Eniel do Espírito. Alocação de custos na indústria gráfica: uma abordagem conceitual. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11, 2004. Porto Seguro. *Anais...* João Pessoa: 2004, p. 1-16

SANT'ANNA, Armando. *Propaganda: teoria, técnica, prática*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Pioneira, 1998.

SOARES, Mara Alves; LEAL, Edvalda Araújo; SOUSA, Edileusa Godói de. Métodos de custeio utilizados pelas indústrias cerâmicas: estudo de multicasos no triângulo mineiro e alto paranaíba. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9, 2005, Florianópolis. *Anais...* Florianópolis: 2005, p. 1-14.

STEFANO, Silvio Roberto *et al.* Satisfação do cliente nos serviços prestados pela sercomtel celular. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 7, 2004. São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2004, p. 1-12.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. *Contabilidade de custos*. 11. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

VARTANIAN, Grigor Haig; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. O método de custeio pleno: uma abordagem conceitual. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6, 1999, São Paulo. *Anais...* São Paulo: 1999, p. 1-15.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.