

## **Custos em Empresas Prestadoras de Serviços: O Conceito de Objeto de Custo e a Realidade das Empresas**

### **Autoras**

**MARIANA DE SOUSA ROSA**

Universidade de Brasília

**BEATRIZ FÁTIMA MORGAN**

Universidade de Brasília

### **Resumo**

A aplicabilidade das informações de custos em empresas de serviços tem merecido maior atenção dos pesquisadores nas últimas décadas, tendo em vista as características peculiares dessas empresas. É comum encontrar-se na literatura da área maior enfoque para as empresas industriais, e com isso os conceitos e exemplos direcionados para essas empresas. O presente trabalho procurou, por meio da revisão literária, definir o que é objeto de custo e adequar esse conceito à realidade dos serviços. O trabalho de campo consistiu na utilização da técnica de aplicação de questionário feita em empresas do âmbito de serviços no Distrito Federal. Foi analisado se as instituições conseguem definir objeto de custo de forma generalizada; se conseguem aplicar esse conceito à sua realidade diária; o quão difícil consideram a separação de custos e despesas; quais métodos de custeio utilizam e como são definidos seus preços. Constatou-se que aproximadamente 55% das empresas conseguiram definir seus objetos de custo. Das empresas pesquisadas, 45% apuram custo por objeto, e nessas os Métodos de Custeio Variável e Direto são os mais utilizados. Com relação à dificuldade de separação de custos e despesas, 60% afirmaram ter muita ou alguma dificuldade, ao passo que 40% afirmaram não ter nenhuma dificuldade. Por fim, para a definição de preços, 63% das organizações estudadas declararam tomar por base o preço concorrente no segmento.

### **1 Introdução**

As duas últimas décadas foram um período de mudanças para a realidade dos negócios. Isso foi benéfico para os consumidores, que se viram diante de preços menores, qualidade mais alta e um maior leque de opções (GARRISON; NOREEN, 2001). Todavia, do ponto de vista empresarial, houve a necessidade de adequação a esse novo cenário fazendo com que, a Contabilidade Gerencial ganhasse maior visibilidade.

A Contabilidade Gerencial pressupõe Contabilidade de Custos, pois esta dispõe de ferramentas que auxiliam no processo de tomada de decisão. Martins (2003) afirma que a contabilidade de custos surgiu tendo por objetivo inicial resolver os problemas de mensuração dos estoques e dos resultados. Porém, com o decorrer do tempo, esta passou a ser encarada como forma de auxílio à missão gerencial.

No âmbito da Contabilidade de Custos a definição do que é custo torna-se relevante para atingir determinados objetivos, tais como a apuração do custo de um objeto. De acordo com Martins (2003) o termo “custo” é utilizado de muitas maneiras na contabilidade gerencial, sendo definido como “os gastos utilizados na produção de bens ou serviços”. O mesmo autor caracteriza despesa como sendo algo (bem ou serviço) consumido de forma direta ou indireta para a produção de receita. Isso implica dizer que ambos são gastos, entretanto, a sua utilização e o seu objetivo é que diferem os primeiros dos segundos. A

dificuldade de separá-los, por sua vez, não é idéia exclusiva desse autor; Dutra (2003), por exemplo, defende a difícil separação prática destes dois fatores.

Baseando-se nessa dificuldade aparente, pode-se dizer que definir o que seja um objeto de custo (e a partir daí estabelecer suas relações com a atividade da empresa) é uma consideração importante. Tem-se então as seguintes problemáticas: O que de fato é um objeto de custo e como ele se relaciona com o serviço? As empresas prestadoras de serviços sabem quais são os seus objetos de custos?

A partir disso, este trabalho tem por objetivos definir o objeto de custo dentro do cenário da prestação de serviços e verificar se as empresas estudadas (prestadoras de serviços) conseguem defini-lo. Para tanto, a metodologia divide-se em 2 partes: (1) Revisão de Literatura para fundamentar e aferir “objeto de custo”; (2) questionário.

Este trabalho está dividido em 4 seções. Na seção seguinte apresenta-se a revisão da literatura, na terceira seção a metodologia e análise dos resultados e na quarta seção a conclusão do estudo.

## **2 Revisão da Literatura**

Martins (2003, p. 25) admite que o custo é um gasto; porém, afirma que é o momento da utilização dos fatores de produção que o difere dos demais gastos. Baseado nisso, custos seriam materiais diretos ou indiretos (consumidos na produção), mão-de-obra direta e indireta de fabricação ou execução do serviço, e os demais gastos diretos e indiretos de fabricação. Esse mesmo autor conceitua, ainda, despesa como “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receita”.

Dutra (2003) acredita que essa explicação de despesa como gasto consumido em função das receitas obtidas, mas não ligadas à produção, é muito seletiva, ou seja, o conceito de custo está excluído, de certa forma, por eliminação. Isso representa a não abrangência de custo em todo o seu potencial; a relação desse tipo de gasto com a produção passa a ser tipicamente industrial e na execução do serviço, especificamente. Entretanto, pode-se apurar o custo comercial, custo de transporte, custo de seguro, custo bancário e demais atividades.

No livro Contabilidade de Custos, Martins (2003, p. 39) dedica um tópico à “Difícil separação, na prática, de custos e despesas”. O autor afirma que, teoricamente, seria necessário apenas observar quais gastos seriam da produção e quais seriam da administração. Os primeiros são custos e os segundos, despesa. Na prática, essa separação enfrenta diversos problemas por não se apresentar de maneira clara e objetiva. É comum encontrar, por exemplo, empresas que possuem uma única administração, que não separam escritório de fábrica.

A separação de custo e despesa permite que seja apurado o custo de um objeto. Segundo Horngren, Foster e Datar (2004, p. 26):

Para dirigir as suas decisões, os administradores querem saber quanto uma coisa específica (como um produto, uma máquina, um serviço ou um processo) custa. Chamamos essa ‘coisa’ de objeto de custo, que é qualquer coisa para a qual uma medida de custos é desejada.

Para Garrison e Noreen (2001, p. 38):

Os custos são apropriados aos objetos para uma série de finalidades, incluindo a formação de preço, análise de rentabilidade e controle de gastos. Objeto de custo é qualquer coisa – como, por exemplo, produtos, linha de produtos, clientes, tarefas e subunidades da organização – para a qual se deseja informação de custo.

De acordo com Zimmerman (1997) as organizações devem distribuir e alocar os custos à um objeto de custo. Afirma ainda, esse autor, que objeto de custo, além de ser considerado como um produto ou um serviço, pode ser um departamento, ou um programa, usado por um gerente que deseje calcular o custo.

Ainda de acordo com Zimmerman (1997), o custo do objeto de custo é o que os gerentes normalmente desejam saber para tomar as decisões e/ou controlar o comportamento das pessoas dentro da organização. Esse autor acredita que a alocação de custos deve ser a questão principal dentro do sistema de contabilidade de uma empresa. Seguindo esse raciocínio, a questão central é saber quanto e quão indireto é um custo em relação a um determinado serviço.

No caso de empresas de serviços, pode-se encontrar diferentes objetos, como é o caso da pesquisa de Riccio, Robles Junior e Gouveia (1997), que em uma empresa de assistência técnica de equipamentos eletrônicos, concluíram que os objetos de custo são os equipamentos atendidos agrupados em famílias. Para apuração do custo o método escolhido foi o Custeio por Atividades. Mauad e Pamplona (2003) afirmam que, diante da realidade de uma empresa do ramo de Pesquisas a identificação do objeto de custos é difícil, pois os serviços são abstratos e às vezes se confundem com atividades. Já Datolli (2004) no seu estudo sobre a implementação de um sistema de custos no Banco Central, afirmou que existem quatro níveis de objetos de custos dentro da instituição. De forma sucinta, no nível 1 ele enquadra os produtos finais da ação do Banco Central. Estes são desmembrados em níveis 2, 3 e 4, que são aqueles processos e operações que o compõem. Costa e Morgan (2003), tendo como estudo de caso o Hospital Universitário de Brasília, no trabalho “Informações De Custos Em Hospitais Universitários”, afirmam que hospitais universitários podem possuir diversos objetos de custo, entre eles: um paciente, um departamento, o ensino, a residência médica e projetos de investimento em novas tecnologias. Acreditam ainda que, por se tratar de um conjunto de assistência, ensino e pesquisa, a metodologia adotada deve conter critérios que unam esses custos.

Segundo Dutra (2003), com o intuito de auxiliar a administração na tomada de decisão, são utilizados alguns métodos de custeio. Destacam-se absorção, custeio por atividades, variável e direto.

Acerca do Custeio por absorção, Garrison e Noreen (2001) afirmam que todos os custos de fabricação, sejam eles fixos ou variáveis, são apropriados às unidades dos produtos ou serviços. Essa nomenclatura refere-se ao fato do bem “absorver” integralmente os custos de fabricação.

Além disso, a maioria dos países exige a utilização desse método tanto para fins tributários quanto nos relatórios financeiros externos. Martins (2003) declara que o Custeio por Absorção é o método derivado dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, mas não é um princípio contábil propriamente dito, e sim uma metodologia decorrente deles. Ainda de acordo com esse autor, a Auditoria Externa o utiliza como base, pois embora muitas vezes seja falho para fins gerenciais, é obrigatório quando da avaliação de estoques.

Segundo Martins (2003) o Custeio por Atividades surgiu com o intuito de reduzir as distorções provocadas pelos critérios de rateio dos custos indiretos. Além disso, sua utilização não se limita apenas ao custeio de produtos; trata-se, pois, de um mecanismo eficaz na gestão de custos.

Horngren, Foster e Datar (2004) afirmam que essa foi uma das melhores ferramentas para o aprimoramento de um sistema de custeio. O Custeio por Atividades considera

atividades individuais como objetos de custo fundamentais; cada tarefa é um evento específico. Esses autores afirmam ainda que esse sistema calcula os custos das atividades e atribui custos para os objetos de custo, como os produtos ou serviços, com base nas atividades necessárias para produzir cada produto ou serviço.

Ou seja, as atividades apresentam-se como objetos de custo fundamentais, numa definição mais ampla. Dessa forma, verifica-se seu custo e este é atribuído aos outros objetos de custo, de forma menos ampla, como serviços, produtos e clientes.

No Custeio Variável, como explicitam Garrison e Noreen (2001), somente os custos que variam de acordo com a produção de determinado bem são a ele alocados. Portanto, os custos fixos não são considerados custos do produto e sim custos do período, e, da mesma forma as despesas, que são confrontados com a receita do período.

Martins (2003) coloca que, nesse método, assim como disseram os autores anteriores, são alocados aos produtos apenas os custos variáveis, deixando os fixos separados e considerando-os como despesas do período, sendo diretamente parte do Resultado.

Para Garrison e Noreen (2001) o Custeio Direto pode ser entendido como uma outra denominação do Custeio Variável; porém, esses mesmos autores deixam claro que há uma distinção: No Custeio Direto eram apropriados ao objeto de custo apenas a Mão-de-Obra direta e os Materiais Diretos, desconsiderando aqueles outros fatores que variavam ou não com a produção. Dessa forma, o método direto é aquele que faz sua apuração tomando por base os custos que se relacionam de forma direta com o objeto de custo.

## **2.1. Empresas de Serviços**

Riccio, Robles Junior e Gouveia (1997) afirmam que na maioria dos países, as empresas de serviço representam a maior parcela do PIB. Esses autores defendem ainda que a área de serviços é a que mais cresce e que é esta a tendência para os próximos anos. Além disso, esse setor pode ser considerado como uma forma de viabilizar as atividades dos outros setores. Por esse motivo, até mesmo dentro da indústria, o setor de serviços torna-se peça-chave ampliando a sua participação na economia.

Ainda de acordo com Riccio, Robles Junior e Gouveia (1997), as empresas de serviços diferem-se das indústrias em vários aspectos. As primeiras não possuem estoques, por exemplo: seus produtos são compostos e na maioria dos casos intangíveis, sendo que os tangíveis podem agregar algo àquele serviço. Além disso, nas empresas de serviços a relação com o cliente é diferente, é ele quem determina o sentido e a direção para os quais os processos devem se orientar. Logo, essas organizações devem buscar uma estrutura que lhes possibilite atender com máxima precisão a seus clientes.

Riccio, Robles Junior e Gouveia (1997, p. 3) apresentam ainda a seguinte consideração:

Cada organização de serviços é diferente da mais próxima em atuação no mesmo mercado, não podendo ser dita semelhante para determinar comparações setoriais. Pertencem ao mesmo setor, porém o escopo é diferente o que as torna concorrentes por clientes diferentes e não só pelos semelhantes.

Mauad e Pamplona (2002) também colocam que os serviços estão no centro da atividade econômica em todos os países. Fitzsimmons (2000) afirma que nos anos 90 a economia deixou de ser predominantemente de manufatura, passando para o setor de serviços.

Gonçalves (1994 *apud* PAMPLONA; MAUAD, 2002), considera como parte integrante do setor de serviços todas aquelas empresas que possuem atividades econômicas não voltadas para um produto físico. Para Kotler (1996, *apud* PAMPLONA; MAUAD, 2002) serviço é alguma atividade ou benefício que se pode oferecer de forma essencialmente intangível; sua produção pode ou não estar ligada a um produto físico.

Pamplona e Mauad (2002) afirmam que gerir serviços é algo bem diferente de gerir uma produção de bens. Porém, é mais importante conhecer o que caracteriza serviços do que entender essa diferença, num primeiro momento. As características dos serviços, de forma genérica são:

- Intangibilidade: Giansi e Corrêa (1994 *apud* PAMPLONA; MAUAD, 2002) acreditam que, enquanto um produto é algo que um cliente possui, um serviço é algo que ele vivencia. Já para Fitzsimmons (2000) produtos são objetos concretos; enquanto serviços são abstratos. Além disso, serviços são mais difíceis de serem padronizados, e por isso sua gestão é mais complexa;

- Necessidade da presença do cliente: é o cliente que inicia o processo através de sua solicitação. Por esta razão, freqüentemente nesse tipo de empresa a mão-de-obra é o recurso determinante para a eficácia da organização;

- Produção e consumo simultâneo dos serviços: Os serviços são criados e consumidos ao mesmo tempo, e por esse motivo, não podem ser estocados. Em razão disso, a capacidade produtiva que for colocada disponível e não for utilizada será desperdiçada.

### **3. Metodologia e Análise dos Resultados**

#### **3.1 Metodologia**

De acordo com a "Pesquisa Anual de Serviços" realizada pelo IBGE (2002), o Brasil possui 311.676 empresas que pertencem ao segmento "empresas que realizam serviços para outras empresas". Desse total, 2.718 possuem mais de 100 funcionários, totalizando 1.378.606 empregados assalariados. Ainda de acordo com essa pesquisa, o Distrito Federal possui 4.504 empresas que representam 77.477 funcionários.

Em 2001, o IBGE definiu na "Pesquisa Anual da Indústria" que grandes empresas são aquelas cujo número de empregados seja maior ou igual a 500. Dentro desse universo, para o ramo de serviços, foram selecionadas as empresas prestadoras de serviços às outras empresas, do Distrito Federal, com número de funcionários maior ou igual a 1.000, e cadastradas nos seguintes sindicatos:

- SEAC: Sindicato das Empresas de Asseio, Conservação, Trabalho Temporário e Serviços Terceirizáveis; e

- SINDESP: Sindicato das Empresas de Segurança Privadas.

A princípio, foi planejado pesquisar todas as empresas dos diversos segmentos de serviços, porém, trata-se de um número aproximado de 311.000. Foi definido, portanto, um segmento específico, visto que o IBGE não poderia fornecer os dados de cada uma das empresas participantes da "Pesquisa Anual dos Serviços".

Empresas consideradas "grandes" foram escolhidas por possuírem, necessariamente, uma estrutura mais complexa do ponto de vista gerencial e, portanto, mais completa que as pequenas e médias.

O universo desta pesquisa é composto por 11 empresas, e como cada uma delas possui, no mínimo, 1.000 funcionários, estima-se um total de, pelo menos, 11.000 funcionários abrangidos. Ou seja, será trabalhado um percentual de empresas que envolve um número superior a 15% do total de funcionários desse segmento no Distrito Federal. É válido ressaltar ainda que o número total declarado pelo IBGE (77.477) inclui, também, empresas que possuem menos de 1.000 funcionários.

Um questionário foi aplicado com o intuito de verificar se as empresas selecionadas sabem definir objeto de custo e se conseguem percebê-lo dentro de suas atividades. Dessa forma, o questionário foi o instrumento utilizado para a coleta dos dados.

Nessa fase da pesquisa, algumas medidas foram utilizadas com intuito de filtrar as respostas:

- Aqueles que não souberam definir objeto de custo, ou não responderam, não fazem parte do restante do questionário para evitar distorções nas demais questões, exceto na última questão, onde se encontram as respostas de todas as empresas;

- Aqueles que não apuram custos por objeto de custo não participaram das conclusões acerca de “quais são os objetos”;

- Com relação ao método de custeio utilizado, respostas em branco foram consideradas como “Nenhum método”, visto que o pesquisado possuía a opção “Outros” caso não utilizasse algum dos citados anteriormente;

- Ainda sobre métodos de custeio, os tipos Variável e Direto foram agrupados numa única opção por conta da semelhança conceitual entre eles e porque autores como Garrison e Noreen (2001) definem o primeiro como a evolução do segundo.

As respostas detalhadas de cada empresa encontram-se no Apêndice A.

### **3.2. Análise de resultados**

#### **3.2.1. Objeto de Custo: critério de correção**

Para avaliar quais respostas eram ou não corretas, foi desenvolvido um esquema-base com relação às indústrias, para em seguida aplicá-lo às empresas de serviços.

Baseando-se nas definições antes explicitadas de custos, despesas e gastos pôde-se perceber a relação direta entre estes conceitos que, apesar de distintos, durante o processo produtivo podem ter suas aplicações confundidas: ora um gasto pode ser também uma despesa e um custo. Por esta razão, pode-se dizer que é o momento da produção que define os custos propriamente ditos.

Quando uma compra de material direto é realizada ou quando há qualquer outro tipo de dispêndio financeiro nesse sentido, há um gasto. Essa é a forma generalizada de um desembolso. Esse gasto, a partir do momento da compra, chega à empresa e torna-se um ativo., como demonstrado na figura.

Em seguida, essa matéria prima é utilizada e, juntamente com ela, incorrem os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) e a Mão-de-obra Direta (MOD). É nesse momento que existe um custo (lembrando que custo é um gasto utilizado na produção de um bem ou serviço). Sob outro aspecto, quando há um produto pronto, há estoque, que também é uma conta do ativo.

Num terceiro momento, quando do reconhecimento da Receita, há, Despesa. Como já foi dito, as despesas foram definidas como dispêndios utilizados na obtenção de receita; e existe ainda a explicação de que o Custo da Mercadoria Vendida é uma despesa; como diz

Martins (2003, p.26), “Despesa que é o somatório dos itens que compuseram o custo de fabricação do produto ora vendido”. Pode-se observar então que o gasto inicial foi também custo e despesa.

No caso dos serviços ainda que faça uso de matéria prima tangível, oferece “produtos” intangíveis. Logo, por mais que existam contas do ativo sendo utilizadas, o serviço em si, não integra esse tipo de conta (no caso, estoques). Dessa forma, supondo que uma empresa de serviços compre um determinado material para a execução de um serviço específico ocorrerá um gasto, como em uma indústria nessa mesma fase.

Na execução de um serviço, muitas empresas fazem uso de uma outra ferramenta, que poderia ser uma despesa, mas no caso específico dos serviços, muitas vezes trata-se de um diferencial de mercado, que é a mão-de-obra. Esta poderia ser considerada um ativo intangível, se fosse levado em conta a agregação de seu valor no serviço, como uma marca, por exemplo.

Enfim, dessa forma, a mão-de-obra e a matéria prima serão a chave da execução do serviço. Além desses, também incorrem os Custos Indiretos de Fabricação (CIF). Comparando-se à produção de um bem, é nesse momento que o gasto se torna um custo., como demonstrado.

É válido ressaltar que, esse serviço não voltará a ser um ativo sob a forma de Estoques. O que pode ocorrer é a execução continuada de um serviço, como é o caso dos serviços de telecomunicações, mas a título de comparação, não há estoque. O momento da realização do serviço ocorre da mesma forma que o momento da venda na indústria, e, por isso, o gasto torna-se despesa.

Tomando por base tudo o que foi discutido, pode-se observar que é o momento da execução de um serviço que faz com que exista um custo.

Um objeto de custo é aquilo de que se deseja obter as informações; e infere-se do que foi argumentado, que, seja ele um processo, um bem ou serviço será o ponto de convergência dos gastos e ainda, de onde, de certa forma, se obterá a receita. O objeto de custo é o núcleo das macroatividades da companhia, como foi dito por Dattoli (2004), ou vários subitens que compõem esse núcleo. Dessa forma, o objeto de custo, pode ser um departamento.

### 3.2.2 Análise dos Resultados da Pesquisa de Campo

Primeiramente, com relação ao cargo daqueles que responderam o questionário, pode-se observar que um total de nove dos entrevistados é Analista ou Gerente. Os restantes são: um contador e um assessor comercial. Logo, é exigido algum nível de instrução acerca do que foi perguntado.

Mesmo levando-se em consideração o nível de instrução exigido pelo cargo, apenas seis entrevistados responderam corretamente ou de forma aproximada o conceito de objeto de custo. Foram consideradas corretas aquelas respostas que continham semelhanças com a explicação dada no item anterior. Quaisquer respostas que se referiam a algo para onde convergem insumos, esforços, gastos ou mesmo custo foram consideradas corretas.

Das respostas consideradas incorretas, três conceituaram “objeto” como gastos ou insumos. Visto que estes são necessários para a realização do objeto, ou convergem para este, não podem ser considerados como objetos em si.

Houve ainda um entrevistado que conceituou objeto de custo como “setor da empresa onde são distribuídos os custos de um produto ou serviço”. Como visto, um departamento

pode ser um objeto de custo, mas apenas se este fosse o local onde são executados os serviços e, dessa forma, o conjunto de suas atividades seria o próprio objeto de custo. Portanto, um departamento, se considerado somente como o local de onde são emitidas e distribuídas as informações de custo, não pode ser o objeto em si.

Ainda com relação a essa questão, houve uma empresa que se declarou inapta para definir objeto de custo, deixando a questão em branco, o que foi considerado como conceito incorreto.

Quanto à apuração de custos, das seis empresas que responderam corretamente, cinco apuram custo por objeto.

No que tange à relação objeto de custo/serviço (“Todos os serviços são objetos”), todos os 5 entrevistados que apuram custo por objeto responderam afirmativamente.

Ainda dentro desse universo de 5 empresas, todas negaram a existência de algum outro objeto de custo além dos serviços oferecidos por elas. Nem mesmo um departamento ou outro processo.

Tomando por base as empresas que apuram custo por objeto, foi perguntado qual o método de custeio utilizado. As respostas encontradas foram: 0 absorção, 3 variável/direto, 1 outros, 0 nenhum.

Com relação à questão da importância em definir-se o objeto de custo, as 5 empresas que responderam corretamente ao conceito de objeto assinalaram a opção “Muita”. Porém, há um dado curioso: as empresas que não acertaram o conceito, ou seja, aquelas que não sabem ou têm uma visão distorcida de objeto de custo, responderam, em sua maioria, a mesma opção. Ou seja, das 5 empresas que conceituaram de forma incorreta, 4 responderam ser muito importante a definição de um objeto de custo, e 1 assinalou a opção “Mediana”.

A análise a que essa variável pode levar é a de que as empresas acreditam possuir objeto de custo ou mesmo crêem que defini-lo seja muito importante, porém, não sabem exatamente do que se trata. E ainda, dentro dessas empresas, 3 afirmaram apurar custo por objeto de custo, ou seja, é provável que a apuração de custos não ocorra da forma adequada dentro dessa perspectiva.

Com relação à dificuldade de separação entre custo e despesa, as respostas encontradas foram diferentes do conteúdo explicitado na “Revisão Literária” deste trabalho. Os autores defendiam a idéia de que essa separação era difícil na prática. Entretanto, dos 5 entrevistados que apuram custo por objeto e o definiram de forma adequada, apenas 1 assinalou a opção “Muito” para o grau de dificuldade dessa separação. É importante ressaltar que 2 destes entrevistados afirmaram que não encontram dificuldade alguma, pois assinalaram a opção “Nenhum”.

É importante citar os demais entrevistados, uma vez que é possível perceber de forma mais explícita, que tais empresas não conhecem, de fato, o que é custo e o que é despesa, pois 3 dessas 5 empresas afirmaram que essa dificuldade de separação é “Irrelevante”.

Há ainda o caso específico da denominada “Empresa 5”, que se declarou incapaz de definir objeto de custo, mas declarou ser “Nenhum” o grau de dificuldade na separação de custo e despesa. Pode-se concluir que essa empresa apresenta fortes indícios de não saber definir um ou outro (custo e despesa).

O gráfico abaixo apresenta essa questão em relação às empresas “corretas” do ponto de vista do conhecimento acerca de custos.

Por fim, resta a questão da definição de preços. Como foi dito, neste item foram consideradas TODAS as empresas participantes a fim de se obter um panorama completo dessa população. E ainda, para verificar a base para cálculo de preços das empresas que não possuíam o conhecimento adequado acerca de custos.

Há algumas respostas imprevisíveis; por exemplo: a denominada “Empresa 1”, respondeu de forma adequada ao conceito de objeto de custo, afirmou apurar custo por objeto e utilizar o método variável, porém, para definição de preços assinalou a opção “Aleatória”. Isso implica dizer que a empresa mantém toda uma apuração de custos, mas não a utiliza para fins de base de preço.

Já a denominada “Empresa 4”, que também respondeu de forma satisfatória a todas as questões anteriores, afirmou definir o preço com base no mercado, ou seja, no preço concorrente. Há a possibilidade dessa empresa utilizar suas informações de custo para o cálculo do preço, porém, essa ferramenta não é tão determinante quanto o preço concorrente.

As demais empresas (3) que possuem conhecimentos acerca de custos disseram utilizá-los como base de preço.

Como resposta previsível, as empresas consideradas “incorretas” do ponto de vista conceitual, afirmaram utilizar o preço concorrente como ferramenta para formação de seus próprios preços. Nas empresas pesquisadas, a base para definição do preço é: 7 preço do concorrente, 3 custo, 1 aleatório, 0 demanda e 0 outros.

#### **4 Conclusões**

Este trabalho teve por objetivos principais definir objeto de custo, verificar se as empresas do segmento selecionado conseguiam conceituá-lo e se sabiam quais eram os seus objetos de custo.

O primeiro objetivo foi alcançado utilizando-se os conceitos de alguns autores e observando o que era definido como objeto em ramos de serviços em dissertações e artigos. Chegou-se à conclusão de que o objeto de custo é definido pelo momento da realização do serviços e para onde convergem os custos.

Com relação às empresas, foi observado que, de um total de 11 empresas desse segmento, apenas 6 conseguiram definir objeto de custo, e 5 delas o utilizam. Ou seja, 5 empresas apuram custo por objeto corretamente, visto que conseguem defini-lo não só na forma teórica, como também dentro da sua realidade.

É interessante observar que os respondedores da pesquisa possuíam cargos dos quais poderia se pressupor conhecimento na área de custos, tais como, gerente, analista de custos, contador. Entretanto, pouco mais da metade sabia definir objeto, o que significa falta de preparo dos profissionais da área, fazendo com que, possivelmente, as informações de custo sejam distorcidas dentro da realidade das empresas.

Além disso, um destes profissionais definiu objeto e custo de forma correta, porém, não utiliza de seu conhecimento para apurar custo a fim de melhorar o desempenho da empresa no mercado.

A Empresa 5 também apresenta uma resposta interessante: não define objeto de custo por se declarar inapta para tanto, porém, afirma que a definição de objeto de custo é muito importante para a empresa. O cargo deste respondedor é Gerente Contábil.

As empresas que conceituaram objeto de forma incorreta, por conseguinte, também não apuravam custos, e é curioso ressaltar que 3 delas afirmaram apurar custo por objeto. Logo, esta apuração deve apresentar-se de forma distorcida, e ser irrelevante enquanto informação gerencial.

Com relação aos métodos utilizados, observou-se que o Variável/Direto é o mais utilizado dentro dessas empresas.

Foi possível perceber ainda que, nesse segmento de empresas, o custo não é crucial para definição de preço. Poderia representar uma ferramenta importante, porém, apenas 3 das 11 empresas pesquisadas utilizam-no para a formação desse preço. O critério mais utilizado continua sendo o preço concorrente, e apenas este.

Observa-se, então, que as empresas não só não se interessam em produzir informações de custeio de forma correta, como também não utilizam as informações.

Ainda, como explicitado na análise de resultados, um dos respondedores possuía conhecimento para responder todas as questões, entretanto seu cálculo de preço é dado de forma aleatória, o que implica dizer que esta empresa mantém um sistema de custos aparentemente eficaz, e não o utiliza na formação de seus preços.

Como sugestão de pesquisa, é recomendável aumentar esse universo e verificar se essa realidade é comum a outros segmentos. Isto é, verificar se, outros segmentos possuem dificuldades em conceituar objeto de custo, ou ainda, observar se dentro das prestadoras de serviços de outros ramos de atividade o custo tem papel mais relevante dentro da realidade competitiva.

## Referências

ATKINSON, A. et. Al. *Contabilidade gerencial*. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

COSTA, P. S.; MORGAN, B. F. Aplicabilidade das informações de custo em hospitais universitários: o caso do Hospital Universitário de Brasília. *UnB Contábil*, v. 6, p. 97-126, 2003.

DATOLLI, J. C. B. *O Sistema de custos do Banco Central: um estudo de caso*. Brasília, abril 2004. Disponível em <[http://www.bcb.gov.br/htms/sobre /sistema\\_de\\_custos\\_bid.pdf](http://www.bcb.gov.br/htms/sobre /sistema_de_custos_bid.pdf)> Acesso em 29 ago. 2005.

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

FITZSIMMONS, J. A.; FITZSIMMONS, M. J. *Administração de serviços*. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. *Contabilidade gerencial*. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. *Contabilidade de custos*. 11 ed. Vol. I. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. *Contabilidade de custos*. 11 ed. Vol. II. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

IBGE- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Pesquisa Anual dos Serviços- PAS*. v. 4. 2002. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/comercioeservico/pas/pas2002/pas2002.pdf>. Acesso em: 01 set. 2005.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUAD, L. G. A.; PAMPLONA, E. O. ABC/ABM e BSC: Como essas ferramentas podem se tornar poderosas aliadas dos tomadores de decisão das empresas. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS, VIII, 2003, Punta del Este. *Anais...* Punta del Este: Congresso Internacional de Custos, 2003. Disponível em <http://www.iem.efei.br/edson/download/Artguilaconginter03.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2005.

RICCIO, E. L.; ROBLES JUNIOR, A.; GOUVEIA, J. F. A. O Sistema de Custos Baseados em Atividades nas Empresas de Serviços. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS, V, 1997, Acapulco. *Anais...* Acapulco: Congresso Internacional de Custos, 1997. Disponível em [http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/abc\\_servicos.pdf](http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/abc_servicos.pdf) Acesso em 02 set 2005.

ZIMMERMAN, J. L. *Accounting for decision making and control*. 2 ed. Boston: Irwin Mc Graw Hill, 1997.

**Apêndice A – Respostas do Questionário.**

| Empresa | Cargo do respondedor | Serviços Oferecidos   | Conceito de objeto                    | Apura custo | Quais os objetos                    | Outros objetos | Método de Custeio | Importância em definir objeto de custo | Dificuldade de separação de custo e despesa | Definição de preço |
|---------|----------------------|---|---------------------------------------|-------------|-------------------------------------|----------------|-------------------|--|---|--------------------|
| 1       | Analista de Custos   | Gestão de pessoas, soluções de outsourcing, apoio administrativo, apoio à informática, locação de veículos, limpeza e conservação | Correto                               | SIM         | Todos os serviços                   | NÃO            | Variável / Direto | Muita                                  | Nenhuma                                     | Aleatória          |
| 2       | Gerente financeiro   | Limpeza e conservação de empresas públicas e privadas   | Incorreto (definiu como insumo)       | SIM         | Todos os serviços                   | NÃO            | Nenhum            | Muita                                  | Indiferente                                 | Preço Concorrente  |
| 3       | Contador             | Limpeza, conservação e segurança armada   | Correto                               | NÃO         | Não selecionados                    | NÃO            | Nenhum            | Mediana                                | Mediana                                     | Preço Concorrente  |
| 4       | Gerente Financeiro   | Vigilância e transporte de valores  | Correto                               | SIM         | Todos os serviços                   | NÃO            | Variável / Direto | Muita                                  | Mediana                                     | Preço Concorrente  |
| 5       | Gerente Contábil     | Limpeza e Construção  | Nulo                                  | Nulo        | Nulo                                | Nulo           | Nenhum            | Muita                                  | Nenhuma                                     | Preço Concorrente  |
| 6       | Assessor Comercial   | Vigilância armada e desarmada, Segurança armada, Escolta pessoal e brigada de incêndio  | Correto                               | SIM         | Todos os serviços                   | NÃO            | ABC               | Muita                                  | Nenhuma                                     | Custo              |
| 7       | Gestor Comercial     | Limpeza e conservação, locação de mão-de-obra em geral, vigilância e segurança  | Correto                               | SIM         | Todos os serviços                   | NÃO            | Variável / Direto | Muita                                  | Muita                                       | Custo              |
| 8       | Gerente financeiro   | Segurança Privada   | Incorreto (definiu como gasto)        | NÃO         | Nulo                                | Nulo           | Nulo              | Muita                                  | Indiferente                                 | Preço Concorrente  |
| 9       | Analista Financeiro  | Segurança e Transporte  | Incorreto (definiu como departamento) | SIM         | Nulo                                | Nulo           | Nulo              | Mediana                                | Indiferente                                 | Preço Concorrente  |
| 10      | Gerente Financeiro   | Limpeza e conservação, segurança transporte e outros serviços gerais  | Incorreto (definiu como gasto)        | SIM         | Gastos para a realização do serviço | SIM            | Outro             | Muita                                  | Pouca                                       | Preço Concorrente  |
| 11      | Analista Sênior      | Serviços gerais de asseio e conservação   | Correto                               | SIM         | Todos os serviços                   | NÃO            | Outro             | Muita                                  | Mediana                                     | Custo              |