

**Aplicação de metodologias de custeio em empresas de serviços do segmento técnico-profissional****Application of cost methodologies in service companies of the technical-professional segment**

Recebimento dos originais: 27/06/2019

Aceitação para publicação: 30/07/2019

**Rüdiger Teixeira Pfrimer**

Bacharel em Engenharia de Produção pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás-PUC-GO

Instituição: Universidade Federal de Goiás

Endereço: Rua C-178, SN, Quadra 452, Lote 16– Nova Suíça, Goiânia – Goiás, Brasil

E-mail: rudigerpfrimer@gmail.com

**Juliana Schmidt Galera**

Mestre em Ciências dos Alimentos pela Universidade de São Paulo -USP

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de Goiás – PUC-GO

Endereço: Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Centro Técnico-Científico, Av. Universitária, 1069 - MAF – Setor Universitário, Goiânia – Goiás, Brasil

E-mail: juliana@institutopensare.com.br

**RESUMO**

O presente trabalho objetivou a possibilidade de aplicação de quatro metodologias de custeio em empresas de serviços, visando compará-las e expor dentre as apresentadas qual se tornaria a mais viável para os cenários descritos. O setor de serviços no caso específico do Brasil é formado por 5 grandes categorias, das quais as empresas do segmento técnico-profissional, pela classificação do IBGE (2017), ocupam o segundo lugar em quantidade na composição total. Diante da redução no volume de rendimentos apresentados por essas empresas no setor como um todo, a análise gerencial com foco na gestão de custos se torna vantajosa para proporcionar mecanismos de controle e percepção do comportamento dos serviços realizados. Sendo realizado o proposto, constatou-se que metodologias com composições mais elaboradas tornam a gestão mais eficaz.

**Palavras-Chave:** Serviços, Custeio ABC, RKW, Custeio por Absorção, Custeio Variável

**ABSTRACT**

The present work aimed at the possibility of applying four costing methodologies in service companies, aiming to compare them and expose among the presented which would be the most viable for the described scenarios. The service sector in the specific case of Brazil is made up of 5 major categories, of which companies in the technical-professional segment, according to the IBGE (2017) classification, occupy the second place in quantity in total composition. Given the reduction in the volume of income presented by these companies in the sector as a whole, management analysis focused on cost management becomes advantageous to provide control mechanisms and perception of the behavior of the services performed. Being realized the proposed, it was found that methodologies with more elaborate compositions make the management more effective.

**Keywords:** Services, ABC Costing, RKW, Absorption Costing, Variable Costing.

## 1 INTRODUÇÃO

O volume acumulado nos serviços no Brasil nos meses de março/2017 a fevereiro/2018 ficou negativo em 2,4% (IBGE, 2018). Nesse aspecto, o estudo de metodologias de custeio aplicadas ao segmento de serviços é válido no que tange o equilíbrio e manutenção das atividades realizadas, visando equilíbrio fiscal e controle financeiro das mesmas.

O IBGE (2017) divide o setor de serviços em 5 grandes categorias: serviços prestados às famílias, serviços de informação e comunicação, serviços profissionais, administrativos e complementares, transportes, serviços auxiliares dos transportes e correios, outros serviços.

Há em serviços uma dificuldade para mensuração dos custos envolvidos, já que agregar custos às atividades se torna uma tarefa complexa em um setor onde o produto não é tangível.

Assim, é válido o questionamento, “como se desenvolvem as metodologias de custeio no setor de serviços técnico-profissionais?”.

Esse estudo teve como objetivo principal a análise da possível aplicação de 4 metodologias de custeio em empresas do setor de serviços técnico-profissionais a fim de analisar aspectos gerenciais, tendo como objetivos específicos: a apresentação de 4 metodologias utilizadas atualmente para custeio de serviços, aplicação das metodologias apresentadas à 2 empresas que se enquadrem na caracterização de serviços técnico-profissionais, uma análise comparativa das metodologias aplicadas.

Além dos aspectos observados, a contabilidade de custos é uma forte referência quando se envolve a gestão do negócio, sendo relevante sua análise para a manutenção das operações.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. CUSTOS

Custos são vistos por Cogan (2000) como gastos da produção, que ocorrem durante o processo produtivo.

Bruni e Famá (2004) afirmam que a função da contabilidade de custos tem por base, três diretrizes, sendo elas o cálculo do lucro, o controle das atividades e a tomada de decisão.

Os custos podem ser classificados seguintes tipologias, direto, indireto, fixo, variável e total. Pela perspectiva de Marion (2006), custos diretos são aqueles que não apresentam dificuldade na identificação. São custos diretamente alocados ao produto ou serviço, não necessitando de rateio.

Custos indiretos são custos que não estão vinculados diretamente a produção e necessitam de rateio para que possam ser vinculados. Normalmente associados a atividades de apoio aos processos (MARION, 2006).

Na classificação de custos fixos e variáveis, os fixos existem independentemente de produção ou prestação de serviço e não variam com a quantidade produzida ou de serviços prestados, em certo intervalo de volume. Os variáveis por outro lado oscilam de acordo com a quantidade (MARION, 2006).

A seguir são conceituadas as metodologias de custeio por absorção, variável, ABC e RKW.

Wernke (2005), afirma que o custeio por absorção consiste no conjunto de processos que são executados para atribuição dos custos de produção, sendo variáveis ou fixos, diretos ou indiretos, ao produto final.

No custeio por absorção, Santos (2009), a considera básica para fins contábeis, com a finalidade de realizar o balanço patrimonial e DRE.

No custeio variável, são atribuídos apenas os custos diretos a produção do produto ou serviço, sendo viável para obtenção de informações em curto espaço de tempo e a necessidade de tomada de decisão gerencial (MARTINS, 2010).

Meghiorini (2012) e Barbosa et al. (2011), apontam algumas vantagens em relação a aplicação do custeio variável, sendo: a demonstração dos custos fixos, que independem da produção de determinado bem ou serviço, do aumento ou redução da quantidade produzida, sendo considerados periódicos, não há rateio dos custos fixos, identifica bens ou serviços mais rentáveis, identifica o ponto de equilíbrio para pagar seus custos fixos, despesas e gerar lucro, os dados necessários para sua aplicação são facilmente obtidos do sistema contábil.

Custeio ABC é um método no qual se faz uso de alicerces específicos para designação dos custos nas atividades. Entende-se que recursos são absorvidos pelas atividades, consumidas por produtos ou serviços (DUBOIS, 2009).

Bornia (2010), defende que um dos critérios determinantes para o desenvolvimento do ABC, foi a ausência de assertividade dos demais métodos, que distorciam os custos, pela atribuição dos indiretos com bases de rateio arbitrárias.

Centro de custos, ou Reichskuratoriumfur Wirtschaftlichkeit (RKW), tem como aspecto principal, a divisão em centro de custos, como objetivo a alocação de custos indiretos fixos com a maior acuidade possível (BORNIA, 2010).

Nesse método os custos são alocados primeiramente aos centros de custos, através de um critério de rateio, e em seguida esses alimentam os bens ou serviços associados a ele. Para Bornia (2010), os centros de custos são definidos levando-se em conta: o organograma da instituição; a localização; as próprias obrigações e responsabilidades associadas aos gestores; e a padronização ou homogeneidade da alocação dos custos aos bens e serviços.

## 2.2. CUSTOS E SERVIÇOS

Na perspectiva de Lobrigatti (2004), o setor terciário demonstra uma complexidade para gestão de custos, a incompreensão das técnicas de custos e declarar ser árduo o processo de supervisão do fluxo de custos.

Segundo Santos (2006), as empresas brasileiras têm por hábito trabalhar com um sistema de custeio básico onde são sintetizados gastos do processo, o custeio por absorção. Sendo considerados nesses levantamentos apenas os custos gerais, sem uma preocupação com os custos das atividades, em uma observação sensível, o que faz com que se utilize o rateio.

## 3. METODOLOGIA

Foram analisadas 4 propostas, e essas aplicadas a 2 empresas distintas com a finalidade de obter maior detalhamento prático. Utilizou-se da coleta de dados restrita a documentos escritos e não escritos de fonte primária.

Foram demonstrados modelos de gestão de custos através das metodologias de custeio por absorção, variável, ABC e RKW, realizando por fim uma descrição e interpretação dos resultados.

Utilizando medidas métricas, apresenta-se o procedimento das mesmas ao longo do trabalho e após comparação entre elas, realizou-se uma análise para evidenciar críticas dentro dos métodos abordados com foco no aspecto gerencial.

### 3.1. Custeio ABC

No custeio ABC, Reis (2005), afirma que é uma metodologia utilizada na análise de atividades significativas. Para o cálculo desse método, primeiramente define-se as atividades de maior relevância para a execução dos serviços fornecidos pelas empresas estudadas.

São então estipulados os direcionadores das atividades, sendo aqui o aspecto comum serviços e seu fator mais relevante, segundo Reis (2005), o tempo.

O vínculo dos custos a determinada atividade é realizado pelos direcionadores, que é consumido pela atividade em determinado centro, vinculando o custo por hora, de tal forma que a quantidade de tempo requisitada por um serviço resultará no custo associado ao mesmo.

### 3.2. Custeio RKW

No custeio RKW, Bornia (2010) estabelece etapas para sua aplicação, sendo que caracteriza como aspecto principal para realização a divisão de departamentos em centro de custos.

Assim divide-se em cinco etapas, sendo elas: (a) separação dos custos em itens; (b) departamentalização ou divisão em centro de custos da organização; (c) associação dos custos aos centros; (d) redistribuição dos custos indiretos aos centros de custos diretos; (e) associação dos custos dos centros diretos aos bens ou serviços.

A departamentalização é realizada através das obrigações e responsabilidades dos gestores. Levantadas tais atividades que funcionam como centro de custos, é feita a distribuição dos custos indiretos e por fim são associados os custos diretos respectivos a cada centro e esses aos serviços desenvolvidos.

### 3.3. Custeio por absorção

O custeio por absorção, segundo Reis (2005), está na apropriação dos gastos na produção de um bem, tendo como elementos de custo, o material utilizado, a mão de obra direta e os custos indiretos de fabricação, não apropriando despesas para a formulação dos custos. Ao adotar essa metodologia será utilizado o critério de tempo.

Para a concepção do custo total considerou-se o somatório dos custos diretos e indiretos, chegando ao valor do custo total de cada serviço.

### 3.4. Custeio variável

O uso da metodologia de custeio variável adotou a divisão entre fixos e variáveis, sendo os primeiros estruturados em fatores e os variáveis associados aqueles itens com variações ao longo do tempo na execução dos serviços. Para o critério de rateio desses custos, devido a composição mista de processos presentes na totalidade dos custos, foram adotados os mesmos do custeio por absorção para análise e comparação dentro dos mesmos parâmetros.

### 3.5. O escritório de advocacia

O escritório possui 2 áreas de atuação dentro da advocacia, sendo elas o direito tributário e trabalhista. Os processos são divididos em duas tipologias, aqueles classificados como A, tidos como processos fixos, nos quais a empresa possui um vínculo contratual com a contratante, e aquelas denominadas como B, nas quais são estabelecidos contratos, tendo como fim a resolução da causa.

### 3.6. A empresa de engenharia

A empresa de consultoria do segmento de engenharia realiza atividades de prestação de serviços a bancos, tendo como principal, avaliação de imóveis, sendo: A1 – Avaliações, A2 – Reavaliações, B – Análises, E – Vistorias.

### 3.7. Análise comparativa das metodologias

As metodologias de custeio foram comparadas considerando o aspecto gerencial e não contábil das mesmas, uma vez que não foram considerados para efeitos conclusivos os resultados do exercício no período analisado.

A análise constituiu-se através da consolidação dos custos por meio dos itens associados ao desenvolvimento dos processos e o comportamento desses diante do volume de atividades desenvolvida. A comparação foi estabelecida diante da quantidade de informações fornecidas pelas metodologias.

**4. RESULTADOS E DISCUSSÕES****4.1. APLICAÇÃO DE METODOLOGIAS DE CUSTEIO AO ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA**

O escritório de advocacia foi analisado durante o período de janeiro a dezembro de 2017. Durante esse espaço de tempo o mesmo registrou um gasto total de R\$63.291,42 e um faturamento de R\$110.000,00. Os gastos foram divididos entre despesas e custos.

A composição de gastos e faturamento de 2017 são expostos na Tabela 1.

Tabela 1 - Gastos e faturamento do escritório de advocacia em 2017

Gastos (R\$)	63.291,42
Despesas (R\$)	30.172,82
Aluguel	13.200,00
Água	314,63
Energia	1.574,05
Telefone	798,76
Internet	838,68
Secretária	6.000,00
Diarista	2.400,00
Materiais de limpeza	96,70
SIMPLES	4.950,00
Custos (R\$)	33.118,60
Telefone celular	2.400,00
Advogado Jr.	18.000,00
Materiais de escritório	830,00
Deslocamento	7.406,00
Depreciação Total	2.697,00
Anuidade OAB	1.785,60
Faturamento (R\$)	110.000,00

Fonte: Autor (2018)

Para o desenvolvimento do custeio por absorção, não foi realizada a departamentalização devido à dimensão do escritório, o que inviabiliza essa ação, assim foi considerado que o mesmo possui apenas um departamento onde se concentram todas as atividades, e assim a separação em custos diretos e indiretos.

Como há precariedade no controle dos processos, não é possível associar qualquer custo aos custos diretos, inviabilizando o direcionamento e vinculação de parte dos custos para custos diretos, como demonstrado na Tabela 2.

Tabela 2 - Custos diretos e indiretos do escritório de advocacia

Custos Diretos (R\$)	0,00
Custos Indiretos (R\$)	33.118,60
Advogado Jr.	18.000,00
Materiais de escritório	830,00
Telefone celular	2.400,00
Deslocamento	7.406,00
Depreciação total	2.697,00
Anuidade OAB	1.785,60

Fonte: Autor (2018)

Como demonstrado na Tabela 3, é possível visualizar a composição de horas totais no ano bem como a quantidade de processos em número, dados que serão relevantes para o processo de rateio.

Tabela 3 - Composição dos processos em quantidade e horas no escritório de advocacia

Processos	Total em números	Total em horas
A	6	130
B	20	224
Total	26	354

Fonte: Autor (2018)

O cálculo da composição dos custos associados aos processos adotou o critério de rateio por hora.

Para o modelo foram realizados os seguintes cálculos:

- a) tendo todos os custos como indiretos, esses foram rateados entre as duas tipologias de processos, sendo estabelecido uma razão entre o número de horas utilizadas pelos processos, fixos e temporários, pelo total (a soma de todas as horas);
- b) após encontrada a proporção de cada tipologia, multiplicou-se essa pelo valor total dos custos indiretos, obtendo uma importância respectiva em relação ao montante;
- c) essa foi dividida entre o total de processos daquela tipologia, atribuindo o custo unitário por processo.

Os custos se mostraram diferentes em aproximadamente 50% para os processos A e B pela metodologia de custeio por absorção.

Os resultados para esse cenário podem ser visualizados na Tabela 4.

Tabela 4 - Custeio por absorção no escritório de advocacia

Custeio por Absorção					
Atividades	Custos Diretos Anuais (R\$)		Custos Indiretos Anuais (R\$)		Custos Unitários/Processo (R\$)
A	0,00	0,00	33.118,00	12.162,20	2.027,03
B				20.956,40	1.047,82

Fonte: Autor (2018)

Tais resultados demonstram um menor valor para o desenvolvimento das atividades B em relação as de tipo A. Uma vez que sua quantidade é maior e com isso há uma redução desse custo por processo.

Ao utilizar a metodologia do custeio variável obtivemos a divisão dos custos em dois segmentos, fixos e variáveis, como observado na Tabela 5.

Tabela 5 - Custos fixos e variáveis do escritório de advocacia

Custos Fixos (R\$)	24.882,60
Telefone celular	2.400,00
Advogado Jr.	18.000,00
Depreciação Total	2.697,00
Anuidade OAB	1.785,60
Custos Variáveis (R\$)	8.236,00
Materiais de escritório	830,00
Deslocamento	7.406,00

Fonte: Autor (2018)

Feita a divisão dos custos, foram atribuídos aos processos relacionando a variabilidade a quantidade e as horas despendidas.

Os custos variáveis foram divididos igualmente diante da totalidade em razão da proporção de horas gastas em cada processo. Nos fixos, dividiu-se o valor de R\$24.882,60 entre os 26 processos obtendo o valor do custo fixo destinado a cada processo, independentemente de sua natureza, como observado na Tabela 6.



Tabela 6 - Custeio variável do escritório de advocacia

Custeio Variável					
Atividades	Custos Fixos Anuais (R\$)		Custos Variáveis Anuais (R\$)		Custos Unitários/Processo (R\$)
A	24.882,60	957,02	8.236,00	3.024,52	504,09
B				5.211,48	260,57

Fonte: Autor (2018)

É necessário avaliar que, o custeio variável apresenta duas parcelas de cálculo distintas, sendo a diferença na parcela variável entre as atividades A e B, em proporção, a mesma para o custeio por absorção. Dessa forma, em aspectos absolutos, temos uma diferença expressiva no custo entre os processos A e B pelo custeio por absorção e valores próximos no custeio variável.

Assim como afirmam Ribeiro (2015) e Pessoa (2014), nos seus respectivos estudos, o custeio variável se apresenta como o mais vantajoso e adequado para decisões gerenciais, uma perspectiva que corrobora com os resultados já analisados pelos autores. Segundo Ribeiro (2015), o custeio variável apresenta a segmentação dos custos em fixos e variáveis, e permite uma melhor perspectiva e avaliação da gestão, demonstrado quando comparamos as duas metodologias.

No custeio variável, temos uma composição mista, onde uma parcela é fixa e estima uma importância mínima para a execução de qualquer serviço, sendo comum as atividades pois é resultado de um valor não variável para determinado volume, no entanto essa parcela unitária pode oscilar pois é uma fração que representa a parte do custo fixo atrelada aqueles processos, ou seja, com o aumento no número de tarefas, há redução desse valor no aspecto unitário.

A parcela variável na qual se distinguem as duas tipologias de processo, permite uma análise para constituição de preço mais vantajosa, convergindo com o proposto por Beulke e Bertó (2014), onde o custo de um produto ou serviço, se configura como componente essencial na constituição do preço ou mesmo valor de venda, complementado pelo raciocínio de Pessoa (2014), que afirma que o custeio variável auxilia na gestão financeira do empreendimento e pode aumentar a lucratividade e competitividade empresarial com maior eficiência.

#### 4.2. APLICAÇÃO DE METODOLOGIAS DE CUSTEIO A EMPRESA DE ENGENHARIA

Para a empresa de engenharia foram realizadas as mesmas etapas daquelas realizadas no escritório de advocacia durante o mesmo período.

Tendo como gastos totais um montante de R\$162.261,33 e um faturamento de R\$274.825,98, demonstrados na Tabela 7.

Tabela 7 - Gastos e faturamento da empresa de engenharia

Gastos (R\$)	162.261,33
Despesas (R\$)	87.425,32
Pró-Labore (Salário)	11.244,00
INSS (Pró-Labore)	1.236,84
Aluguel (Escritório)	13.200,00
Água	815,00
Energia	1.592,00
Telefone	285,00
Internet	1.558,80
Contador	3.250,00
Diarista	3.600,00
Refeição	5.552,00
Materiais de limpeza	123,00
SIMPLES	44.968,68
Custos (R\$)	74.836,01
Telefone celular	2.785,00
Funcionário 1 (Salário)	13.200,00
Funcionário 2 (M Taxi)	1.270,00
Pedágio	3.396,00
Manutenção Veiculo	9.884,00
Deslocamento	23.771,00
Materiais de escritório	5.217,00
Depreciação Total	11.201,00
Anuidade CREA	1.002,47
ART's	3.109,54
Faturamento (R\$)	274.825,98

Fonte: Autor (2018)

Para o custeio por absorção, devido à ausência de indicadores que possibilitassem a associação de componentes de custos como diretos, esses foram considerados custos indiretos.

Realizando o cálculo do valor total desse custo, distribuiu-o entre as atividades, tendo como critério de rateio as horas para a realização dos laudos de cada atividade, tendo a parcela respectiva de cada processo, essa foi dividida entre o total de atividades daquela tipologia.

É possível visualizar a divisão dos custos indiretos na Tabela 8, e na sequência, a divisão com as horas totais de cada processo e sua somatória, Tabela 9. As parcelas respectivas de cada processo encontram-se na Tabela 10.

Tabela 8 - Custos diretos e indiretos da empresa de engenharia

Custos Diretos (R\$)	0,00
Custos Indiretos (R\$)	74.836,01
Telefone celular	2.785,00
Funcionário 1 (Salário)	13.200,00
Funcionário 2 (M Taxi)	1.270,00
Pedágio	3.396,00
Manutenção Veículo	9.884,00
Deslocamento	23.771,00
Materiais de escritório	5.217,00
Depreciação Total	11.201,00
Anuidade CREA	1.002,47
ART's	3.109,54

Fonte: Autor (2018)

Tabela 9 - Composição de processos em quantidade e horas na empresa de engenharia

Processos	Total em número	Total em horas
A1	587	342,42
A2	181	75,42
B	41	41
E	60	45
Total	869	503,8

Fonte: Autor (2018)

Tabela 10- Custeio por absorção na empresa de engenharia

Custeio por Absorção					
Atividades	Custos Diretos Anuais (R\$)		Custos Indiretos Anuais (R\$)		Custos Unitários/Processo (R\$)
A1	0,00	0,00	74.836,01	50.860,27	86,64
A2				11.201,88	61,89
B				6.089,89	148,53
E				6.684,00	111,40

Fonte: Autor (2018)

Sendo assim, podemos observar que os processos com maior volume apresentaram os menores custos, associando o custo por absorção a quantidade.

Aplicando o custeio variável obtivemos para os custos fixos um valor total de R\$26.673,47 e para os variáveis um total de R\$48.162,54, demonstrados na Tabela 11.

Tabela 11 - Custos fixos e variáveis da empresa de engenharia

Custos Fixos (R\$)	26.673,47
Funcionário 1 (Salário)	13.200,00
Funcionário 2 (M Taxi)	1.270,00
Depreciação Total	11.201,00
Anuidade CREA	1.002,47
Custos Variáveis (R\$)	48.162,54
Telefone Celular	2.785,00
Pedágio	3.396,00
Manutenção veículo	9.884,00
Deslocamento	23.771,00
Materiais de escritório	5.217,00
ART's	3.109,54

Fonte: Autor (2018)

Foram realizados os cálculos das composições dos custos em cada atividade desenvolvida, tendo como critério a hora gasta, conforme Tabela 12.

Tabela 12 - Custeio variável na empresa de engenharia

Custeio Variável					
Atividades	Custos Diretos Anuais (R\$)		Custos Indiretos Anuais (R\$)		Custos Unitários/Processo (R\$)
A1	26.673,47	30,69	48.162,54	32.732,36	55,76
A2				7.209,25	39,83
B				3.919,28	95,59
E				4.301,65	71,69

Fonte: Autor (2018)

Tendo as atividades o mesmo custo fixo, os variáveis unitários fornecem as oscilações. É válido observar a influência da quantidade no custo.

Nessa abordagem não nos referimos ao aspecto contábil, no qual há a composição final de todos os gastos envolvidos no desenvolvimento de cada atividade, mas sim dos gastos associados ao processo produtivo, que nesse caso, para o custeio variável há a inclusão da parcela fixa para melhor diálogo frente ao custeio por absorção, sendo visível a composição de custos.

Diante do volume ambas as metodologias possuíram um comportamento similar, a dissolução dos custos totais é possível perceber que a parcela fixa presente no método de custeio variável nos fornece a informação de um custo independente da execução das atividades.

A abordagem do custeio por absorção, frente ao variável, leva a percepção de uma metodologia restrita por incorporar a composição de custos formada por uma totalidade que não apresenta distinção.

Nas abordagens exequíveis, se tem a percepção para efeitos gerenciais, que uma maior fragmentação dos custos permite um melhor gerenciamento.

#### 4.3. ANÁLISE E COMPARAÇÃO DAS METODOLOGIAS DE CUSTEIO

As metodologias aplicadas com sucesso demonstraram distorções nos valores finais dos custos quando comparadas. Para o primeiro cenário, a diferença foi expressiva visto um volume menor de atividades desenvolvidas no período e com isso para a parcela fixa, no caso do custeio variável, uma expressividade maior frente a parcela variável, o que não se repetiu no segundo cenário, demonstrando um comportamento de valor inverso a quantidade.

As divergências entre os dois modelos demonstra uma maior suscetibilidade quando associados ao volume de atividades realizada, e ainda que esse fato seja observado, é válido constatar que há uma equiparação no segundo cenário, ou seja, uma diferença reduzida entre as atividades diante dos custos pelas duas metodologias, o custeio variável permite que sejam realizadas decisões com maior critério de análise e maior distinção de ganhos dentre os resultados apresentados, ofertando análises relacionadas a ganhos em escala ou unitários, além de aspectos que tornam onerosas ou desvantajosas a realização de determinados serviços pela parcela fixa.

A metodologia de custeio por absorção ainda que funcional é restrita para critérios gerenciais por apresentar itens reduzidos de análise, sem diferenciação de natureza e comportamento desses na composição.

As percepções de quais atividades se tornariam mais vantajosas a partir da abordagem de custos, se tornam claras pela perspectiva do custeio variável, pois permite analisar a composição mais detalhadamente se apresentando como mais vantajosa para fins gerenciais.

#### 4.4. METODOLOGIAS ABC E RKW

As metodologias ABC e RKW se tornaram inviáveis pois para o desenvolvimento dessas se faz necessário a divisão da organização em centros de custos, uma etapa essencial, como afirma Borna (2010).

A impossibilidade de desenvolvimento ocorre pelo gerenciamento precário existente o que gera incertezas e agrega as diferentes atividades sem distinção, levando a impossibilidade de determinação de centros associados as funções desenvolvidas pelos gerentes.

## 5. CONCLUSÕES

Conclui-se que as situações apresentadas possibilitaram a aplicação de duas metodologias, sendo o custeio por absorção e o custeio variável. As metodologias de custeio por atividades e por centro de custos não se desenvolveram por um controle reduzido dos processos, impossibilitando a geração dos centros de custos, essenciais para o desenvolvimento dessas.

As atividades sob a ótica do custeio variável e por absorção demonstraram flutuações mais expressivas quando comparadas no primeiro cenário, do escritório de advocacia, pelo volume reduzido no número de processos desenvolvidos, quando comparado em número, à empresa de engenharia.

O custeio variável se mostrou mais vantajoso em ambos os cenários, pela possibilidade de distinção de parcelas de custos, associando um valor mínimo que independe da existência do processo para sua contabilização.

## REFERÊNCIAS

BARBOSA, C. A. et al. **Elaboração e análise de diferentes métodos de custeio**. 2011. Disponível em:

<<http://www.unifenas.br/extensão/administração/ivcongresso/ca064ex.htm>> Acesso em: 14/05/2018.

BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. **Gestão de custos**. 3.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicações em empresas modernas**. 3.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços: comaplicações na calculadora HP 12C eexcel**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

COGAN, S. **Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. 3. ed. São Paulo: Editora Pioneira, 2000.

DUBOIS, A; KULPA, L; SOUZA, L.E. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

IBGE, 2018. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/2013-agencia-de-noticias/releases/20874->

setor-de-servicos-varia-0-1-em-fevereiro> Acesso em: 02/05/2018.

IBGE, 2017. Disponível em: <<https://www.brasilemsintese.ibge.gov.br/servicos/numero-de-empresas-por->

segmento-de-servico.> Acesso em: 10/09/2017.

LOBRIGATTI, L. A. F. **Custos na prestação de serviços**. São Paulo: Saiba Mais – Sebrae, 2004.

MARION, J. C. **Contabilidade Básica**. 8. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

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

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

PESSOA, V. F. DE P. **Contribuições da contabilidade de custos para a gestão de uma empresa de prestação de serviços do setor de engenharia civil**. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2014.

REIS, J. G. **Análise comparativa do método de custeio por absorção e do sistema de custeio abc nas pequenas empresas prestadoras de serviços contábeis: um estudo de caso**. Universidade Federal do Ceará, 2005.

RIBEIRO, F. A. **Custos como ferramenta de controle e tomada de decisões estratégicas em serviços de odontologia**. Universidade Federal de Pernambuco, 2015.

SANTOS, J. J. **Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, Métodos de depreciação, ABC: custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários**. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

SANTOS, J. L. dos; SCHIMIDT, P.; PINHEIRO, P. R.; NUNES, M. S. **Fundamentos de Contabilidade de Custos**. 22. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

WERNKE, R. **Gestão de Custos: Uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005.