

# **Formação do preço de venda na prestação de serviços contábeis: Estudo de caso com base no método de custeio por atividades (ABC)**

**Carlos Alberto Conceição Salvalaio** (UFES) - salvalaio@gmail.com

**Carlos Roberto Vallim** (UFES) - vallim.ufes@gmail.com

## **Resumo:**

*A pesquisa objetiva utilizar o método de custeio por atividades alinhado a formação do preço de serviços contábeis. A aplicação ocorreu por meio do mapeamento das atividades e definição de direcionadores para alocação dos custos às atividades e das atividades aos serviços. Metodologicamente com relação aos fins a pesquisa foi exploratória e descritiva, e quanto aos meios, um estudo de caso com pesquisa de campo e análise documental com abordagem qualitativa-quantitativa. Os resultados demonstram que a aplicação do método de custeio por atividades em conjunto com a formação do preço de serviços com base no mark-up, permite: a aplicação de forma conjunta em empresa contábil com ampliação da qualidade das informações; a utilização das teorias de contabilidade de custos com foco na ampliação da qualidade das informações; uma maior assertividade no processo decisório empresarial por conhecer, controlar e gerenciar os custos da empresa; e estímulo a prática da gestão de custos com foco no resultado.*

**Palavras-chave:** *Gestão de custos, Custeio baseado em atividade, Preço de venda, Mark-up.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Formação do preço de venda na prestação de serviços contábeis: Estudo de caso com base no método de custeio por atividades (ABC)**

### **Resumo**

A pesquisa objetiva utilizar o método de custeio por atividades alinhado a formação do preço de serviços contábeis. A aplicação ocorreu por meio do mapeamento das atividades e definição de direcionadores para alocação dos custos às atividades e das atividades aos serviços. Metodologicamente com relação aos fins a pesquisa foi exploratória e descritiva, e quanto aos meios, um estudo de caso com pesquisa de campo e análise documental com abordagem qualitativa-quantitativa. Os resultados demonstram que a aplicação do método de custeio por atividades em conjunto com a formação do preço de serviços com base no mark-up, permite: a aplicação de forma conjunta em empresa contábil com ampliação da qualidade das informações; a utilização das teorias de contabilidade de custos com foco na ampliação da qualidade das informações; uma maior assertividade no processo decisório empresarial por conhecer, controlar e gerenciar os custos da empresa; e estímulo a prática da gestão de custos com foco no resultado.

Palavras-chave: Gestão de custos. Custeio baseado em atividade. Preço de venda. Mark-up

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1 Introdução**

Empresários e gestores se encontram com frequência em situações que necessitam de informações de qualidade para subsidiar a tomada de decisão do dia a dia. Decisões que visam respostas rápidas e adaptadas às variações do mercado, a melhoria do desempenho, crescimento e manutenção da rentabilidade nos negócios. O ambiente é de acirrada competição, globalizado e expressivo e contínuo avanço tecnológico, o que força o tomador de decisão buscar novos conhecimentos e técnicas que possibilite o aprimoramento e a assertividade no processo decisório, ou seja, permitir que as decisões sejam revestidas de informações fidedignas, relevantes e tempestivas no que se refere aos custos e resultado dos negócios. Na visão de Wernke (2005) a contabilidade gerencial ganha importância neste cenário, ao proporcionar aos administradores, informações de qualidade sobre gastos e custos, as quais permitem maior assertividade no processo decisório e consequente impacto na lucratividade do negócio. Martins (2008), afirma que a contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira e inicialmente existia para atender as demandas das empresas industriais, porém com sua evolução nos últimos anos, passou a atender também as empresas prestadoras de serviço.

Tendo em vista esses aspectos, se verifica que os produtos surgem de um processo de elaboração, a prestação de serviços pode receber tratamento semelhante com o aplicado à elaboração de produtos, uma vez que os serviços também passam por diferentes processos de transformação. Processos que consomem recursos e que os respectivos custos devem ser alocados de forma apropriada aos diversos produtos e serviços para garantir exatidão na mensuração e proximidade com a realidade de mercado. Entre as decisões importantes a serem tomadas pelos gestores, uma das mais importantes e complexas tem sido a formação dos preços. Dessa forma, o desafio para prestadores de serviços parece ainda maior do que os enfrentados pelos empresários industriais. Profissionais autônomos e consultores em geral costumam ter dificuldades em formular propostas de serviços e estabelecer preços por seus trabalhos e muitas vezes recorrem a tabelas fornecidas por entidades de classe e sindicatos, sendo que esta

alternativa deveria ser a última a ser tomada, pois ignora as peculiaridades e características individuais de cada serviço (SANTOS; DUCATI; BORNIA, 2008).

Neste contexto, a presente pesquisa busca respostas para o seguinte questionamento: quais as contribuições que a aplicação do método de custeio por atividade oferece ao processo de formação de preço de vendas na prestação de serviços contábeis?

Diante do exposto, o objetivo cerne da pesquisa é aplicar o método de custeio baseado em atividades alinhado a formação do preço da prestação de serviços contábeis, e de forma específica explorar o tema proposto; apurar os custos e despesas de uma empresa contábil e organizá-los por tipo de clientes; identificar e mapear as atividades existentes na execução dos serviços contábeis; modelar proposta de formação do preço dos diversos tipos de serviços com base no ABC e analisar as contribuições de precificar os serviços contábeis por meio do método de custeio baseado em atividades.

A pesquisa se mostra relevante, pois explora duas teorias da contabilidade de custos e propõe utilizar modelagem conjunta das duas teorias com aplicação prática afim de subsidiar os gestores com informações de qualidade no processo decisório da formação de preço de venda de seus serviços. A escolha pela prestação de serviços ocorreu em função da importância do setor, pois segundo dados divulgados pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), no segundo trimestre de 2018, o setor de serviços, responde por 60% do valor adicionado ao Produto Interno Bruto (PIB) do país.

A proposta de utilizar nessa pesquisa o método de Custeio por Atividades, se apoiou nas visões de Cogan (2002), que afirma ser a melhor opção para a gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços, por utilizar recursos e atividades como geradores de custos, enquanto que o método de custeio tradicional trata os produtos como geradores de custos. Na visão de Martins (2008), a escolha do método de custeio por atividades ocorre por ser uma metodologia que procura reduzir as distorções criadas pelo rateio dos custos indiretos e Corrêa (1997) diz que a principal vantagem na utilização do método de custeio baseado em atividades reside justamente no tratamento dado aos custos indiretos, uma vez que os custos indiretos em muitos casos representam no custo total do produto ou serviço, parcela maior ou tão grande quanto os custos diretos.

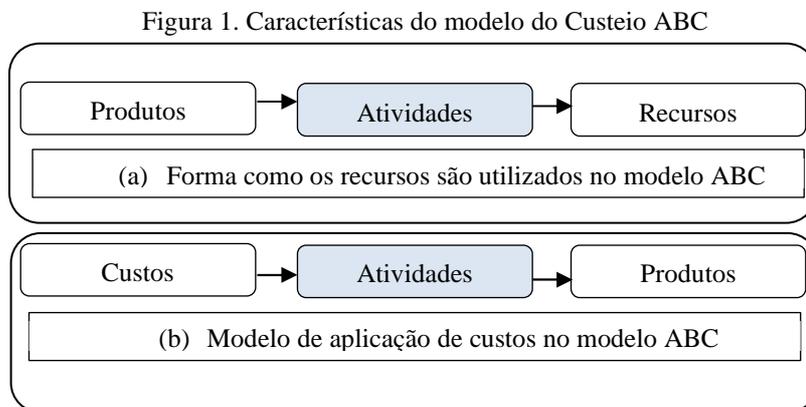
## **2 Referencial teórico**

### **2.1 Gestão de custo**

A contabilidade gerencial para Garrison (2013) gera instrumentos e informações para subsidiar os gestores durante o processo de planejamento e controle e que servem de base para o processo de tomada de decisão empresarial. Martins (2008) afirma que a contabilidade de custos está diretamente relacionada à contabilidade gerencial, e possui a função de controle, análise e planejamento nos processos internos. Garrison (2013) ainda alega que a contabilidade gerencial forneça aos administradores, informações detalhadas sobre custos e rentabilidade de produtos e serviços, para que tenham segurança com relação ao futuro do negócio no momento da tomada de decisão.

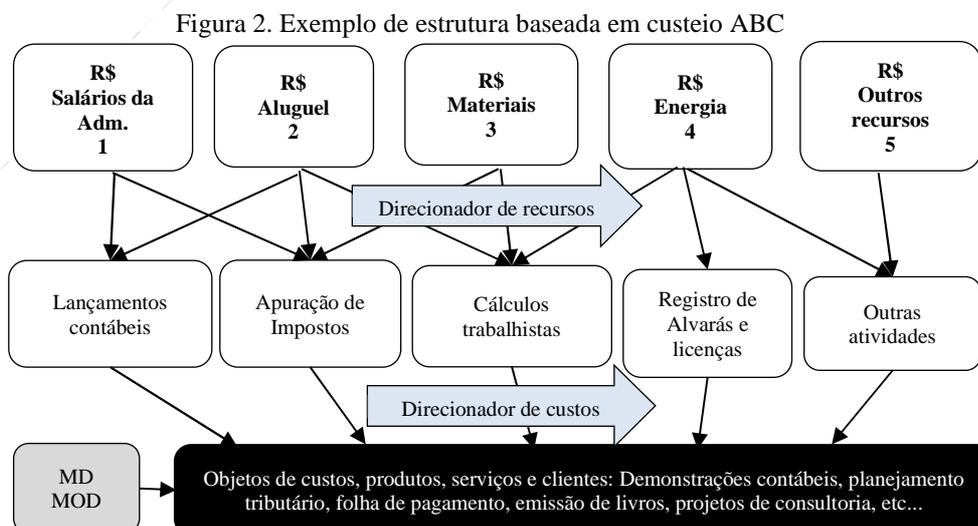
Na visão de Santos, Borna e Leite (2010) o método de custeio por atividades, também conhecido como Custeio ABC é um método que parte do princípio de que os produtos e serviços consomem as atividades, e estas consomem os recursos, permitindo dessa forma, estruturar os processos de produção e de serviços com informações detalhadas. Para Cogan (2002) o método ABC, é aquele em que o custo é atribuído às atividades que desenvolvem os produtos, baseando-se no uso de recursos e depois atribuindo esses custos aos produtos. Wernke (2017) destaca que uma vantagem importante do modelo de custeio por atividades é poder identificar e separar as atividades que geram valor das atividades que não geram valor. A medição dos recursos consumidos por cada atividade torna possível identificar os desperdícios. Verifica-se

uma melhor alocação ou distribuição dos custos aos produtos por não utilizar a distorção causada pelo método tradicional de custeio por absorção e permite uma melhor gestão da rentabilidade de cada produto ou cliente, que influenciará no resultado do negócio. A figura 1 demonstra as características do modelo ABC.



Fonte: Adaptado de Bornia (2019)

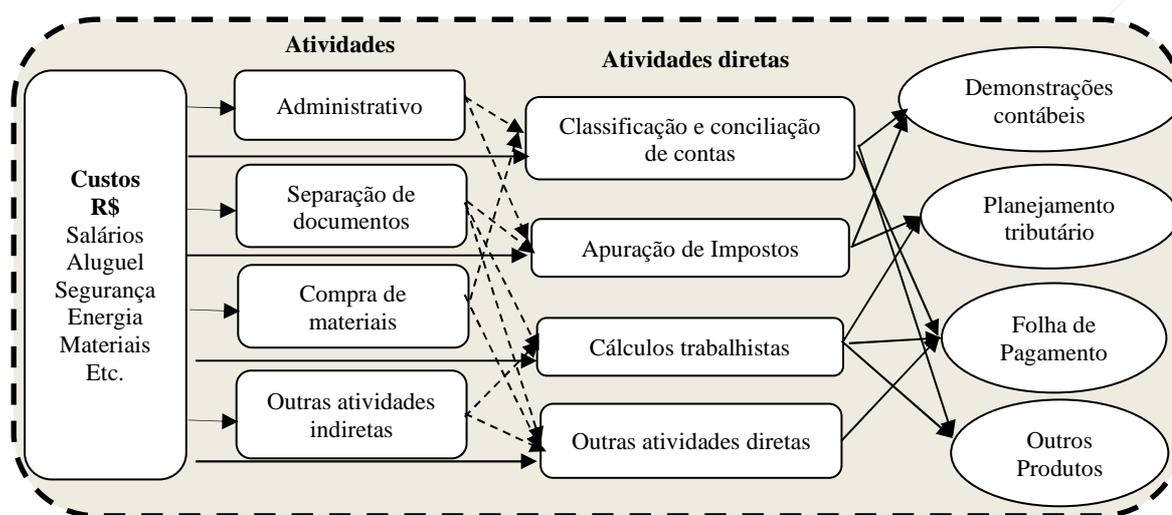
Ao implantar o método de custeio ABC, Kaplan (1998) afirma que é necessário seguir alguns passos: No passo inicial identificar e listar as atividades relevantes executadas e obter o mapeamento detalhado com cada atividade. O passo seguinte é construir a ligação entre as atividades listadas e os recursos que elas consomem, sendo que, essa ligação ocorre por meio dos direcionadores de recursos que efetivamente evidenciam os custos das atividades consumidas e a quantidade de cada recurso. O terceiro passo é identificar os chamados objetos de custos (produtos, serviços e clientes) e o último passo definir os direcionadores de custos que representam o elo de ligação entre as atividades e os objetos de custos, direcionadores estes que determinarão quais atividades e a frequência de ocorrência necessária para cada objeto de custo e finalizando com a mensuração final do custo unitário alocado de cada produto. Com base na estrutura proposta por Kaplan (1998), se apresenta por meio da figura 2, uma adaptação para serviços contábeis utilizando recursos disponíveis, atividades desempenhadas e tipos de serviços. Estes três níveis do processo se comunicam através dos direcionadores de recursos e direcionadores de custos que tem o papel de alocar os recursos às atividades e por fim as atividades aos serviços.



Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (1998)

Para Bornia (2019) a implantação do custeio ABC se divide em 4 etapas: o mapeamento das atividades com maior detalhamento; distribuição de custos às atividades conforme recursos consumidos; distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas, em que se consideram as chamadas atividades de apoio e quais recursos elas consomem e finalizando a distribuição dos custos dos produtos por meio dos direcionadores de custos, geralmente definidos como as causas principais dos custos das atividades. Na figura 3, um exemplo de custeio de uma empresa contábil adaptado ao modelo de alocação de custos aos produtos por sistema de múltiplos estágios.

Figura 2. Exemplo de alocação de custos aos produtos por sistema de múltiplos estágios



Fonte: Adaptado de Bornia (2019)

Já do ponto de vista de De Souza Arruda (2019), O método de custeio ABC utiliza dois estágios de procedimento para alocação de custos aos produtos e serviços. No primeiro as atividades são mapeadas e os custos são atribuídos às atividades conforme os recursos são consumidos por essas atividades. No segundo estágio os custos são alocados de cada atividade a cada produto ou serviço proporcionalmente ao direcionador de custos. No dizer de Martins (2008), o grande desafio na implantação do custeio ABC está em identificar os direcionadores, que são os fatores que determinam o custo das atividades relacionadas ao consumo dos recursos.

Na visão de Alberton et al.( 2013), a implantação do custeio ABC em empresas prestadoras de serviços se mostra bastante vantajosa, pois os custos são em grande parte fixos e indiretos, além disso, custos variáveis e diretos como materiais diretos possuem pouca representatividade no custo dos serviços e a maior parte do pessoal da empresa oferece suporte indireto para produtos e clientes.

## 2.2 Formação do preço de venda

Bornia (2019) afirma que atualmente o ambiente vivido pelas empresas é de acirrada competição e de profundas transformações no processo produtivo em função do aumento da concorrência. A formação do preço está cada vez mais dependente do mercado, que passa a determinar o preço de venda dos produtos. A oferta de produtos e serviços é muito maior do que a oferta. A liberdade de escolha e opção do consumidor no ambiente competitivo força as empresas a trabalharem com preço de venda menor, qualidade maior para garantir participação e crescimento no mercado. Portanto a gestão de custos passa a ser essencial para atender o mercado e manter a lucratividade.

Santos (2018) afirma que o momento de fixação de preços é de crucial importância para a sobrevivência e prosperidade das empresas e deve estar diretamente ligada ao planejamento da empresa, razão pela qual se considera as características de segmento de atuação da empresa, o perfil dos clientes, o detalhamento dos produtos e serviços e outros gastos envolvidos no processo de produção e transformação. Para De Souza e Huber (2009), a definição do preço dos produtos é uma decisão difícil, pois se for tomada sem base pode afetar os resultados e sobrevivência da empresa. Por isso a definição do preço deve satisfazer as seguintes condições: cobrir todos os custos; ser aceito pelo cliente; ser competitivo e gerar lucros. Para Bruni e Famá (2007) os custos exercem papel de grande importância no processo de formação de preços, porém além do custo se deve inserir no processo as condições de mercado, o nível de atividade e a remuneração do capital investido.

Santos e Bornaia (2010) dizem que a formação de preço de venda com base na estrutura de custos, exige apuração de todos os custos necessários para a elaboração do produto somados às despesas variáveis e uma margem fixa de contribuição por produto, denominada de *Mark-up*, ou seja, um preço capaz de cobrir todos os custos e despesas e gerar o lucro desejado.

Bruni e Famá (2007) defendem que para apurar o preço a ser praticado se utiliza o *mark-up*, que é um índice que aplicado sobre os gastos de determinado bem ou serviço se obtém o preço de venda. O principal objetivo da aplicação do *Mark-up* está no fato do mesmo possibilitar uma simplificação do processo de formação de preços, uma vez que custos fixos e demais gastos são incorporados ao percentual do *Mark-up*. O *Mark-up*, pode ser obtido ao aplicar a fórmula " $Mark-up = 1 / (1 - \text{soma das taxas percentuais})$ ", que multiplicado custo variável unitário se forma o preço de venda. Na figura 5, um exemplo para ampliar o entendimento (BRUNI, FAMÁ, 2007).

Figura 4. Resolução de exemplo de formação de preço.

Dados	
Custo Variável unitário (G)	R\$ 78,00
Preço de Venda (PVu)	100%
Pis/Cofins	3,65%
ICMS	12,00%
Comissões	5,35%
Despesas administrativas	5,00%
Despesas fixas de venda	10,00%
Custos Indiretos	19,00%
Lucro	5,00%

} 60% - Somatório das taxas

Solução		
Mark-up divisor	40,00%	>>> $MKPd = (1 - \text{Somatório das taxas})$
Mark-up multiplicador	2,5	>>> $MKpm = 1 / (1 - \text{Somatório das taxas})$
Preço de venda	R\$ 195,00	>>> $PVu = [1 / (1 - \text{Somatório das taxas})] \times G$

Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2007)

### 2.3 Empresas contábeis

Do ponto de vista de Alberton (2013), as empresas em sua grande maioria não mantêm uma estrutura contábil interna em função do alto custo de manutenção para a realização dos serviços de contabilidade. Nesse sentido buscam nas empresas contábeis externas, auxílio e orientação nas áreas econômica, financeira, tributária, gerencial e nos processos decisórios. Demandam serviços para que consigam cumprir as obrigações legais com apuração de

impostos, legislação contábeis, trabalhista e prestação de informações para o governo, agências reguladoras, entre outros agentes externos.

O Decreto-Lei nº 9.295/46, que trata da legislação da profissão contábil, publicada no site do CFC – Conselho Federal de Contabilidade, conforme artigo 25 define como trabalhos técnicos de contabilidade, a escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, elaboração de balanços e demonstrações, execução de perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferida por lei aos profissionais de contabilidade. Para o exercício da atividade contábil a empresa contábil, caracterizada como pessoa jurídica de natureza civil constituída sob a forma de sociedade, tendo por objetivo a prestação de serviços profissionais de contabilidade e o seu registro está regulamentado na Resolução CFC nº 1.555/18, artigo 1º e tem seu registro assegurado em resolução de CFC N.º 1.390/12.

De acordo com a Resolução CFC n.º 1.166/09, as organizações contábeis podem ser constituídas como pessoa jurídica sob a forma de sociedade, tendo por objetivo a prestação de serviços profissionais de contabilidade; pessoa jurídica constituída sob a forma de empresário, tendo por objetivo a prestação de serviços profissionais de contabilidade e escritório Individual, assim caracterizado quando o Contabilista, embora sem personificação jurídica, que execute suas atividades independentemente do local e do número de empresas ou serviços sob sua responsabilidade. Portanto toda organização contábil constituída de alguma dessas maneiras citadas fica obrigada a possuir registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade da região a qual pertence (CFC, 2009). O contador externo, conforme a NBCPG 200 (2014), é aquele que na forma de pessoa física ou jurídica, presta serviços profissionais contábeis a clientes.

## 2.4 Pesquisas anteriores

Investigando publicações recentes, verificou-se pesquisas semelhantes e importantes que expandem a compreensão sobre a aplicação do custeio ABC alinhado a precificação de serviços contábeis.

Soares et al (2019) pesquisaram sobre a aplicação do método de *mark-up* aliado a uma modelagem de custeio variável, para formação de preços em um restaurante. De Carvalho et al (2019) realizaram a análise de custos de uma empresa especializada na produção de ração bovina, utilizando o método de custeio por absorção e propôs um modelo de formação de preços baseada nesse método. Monteiro e Coelho (2015) investigaram sobre o método de como determinar o quanto cobrar de clientes pelos serviços contábeis e utilizaram o indicador homem-hora e o preço dos serviços pelo *mark-up*. Já Silveira e Schmidt (2015) pesquisaram sobre os fatores que exercem maior influencia na precificação dos serviços prestados por escritórios de contabilidade.

Alberton (2013) analisou a lucratividade de um escritório de serviços contábeis utilizando como base o método de custeio por atividades. De Assis (2012), realizou um estudo de caso uma empresa prestadora de serviços e como a gestão de custos pode auxiliá-la neste processo. Moreira (2010) pesquisou sobre os custos dos serviços contábeis e seu papel na formação de preços. Do Nascimento (2009) investigou sobre a formação de preços de venda em uma empresa prestadora de serviço do setor de transporte de cargas. Dos Santos et al. (2018) pesquisaram sobre a relevância da formação do preço de venda para o crescimento da organização em uma empresa do setor de telecomunicações.

### **3 Metodologia**

O estudo foi desenvolvido em uma empresa contábil localizada em Vitória, Espírito Santo, denominada “Silver Assessoria em Contabilidade Ltda.”. Este nome é fictício, uma vez que foi acordado com os proprietários da empresa contábil que o seu nome real não seria revelado, protegendo-se assim de possível uso das informações por seus concorrentes. A pesquisa utilizou para a elaboração do modelo proposto, uma lista de 24 clientes de um universo composto por 90 clientes.

A presente pesquisa segue método proposto por Vergara (2016), e classifica a pesquisa em relação a fins, como exploratória, pois a proposta do método de formação de preços em empresas contábeis pelo custeio ABC é aplicada livre de hipóteses e é classificada também como descritiva por expor as características do objeto de estudo de forma aprofundada e se propõe a fazer as conexões necessárias entre as variáveis relacionadas.

Seguindo a metodologia de Vergara (2016), em relação aos meios, classifica-se como bibliográfica, documental, de campo e estudo de caso. Quanto à abordagem a pesquisa é qualitativa e quantitativa, pois o trabalho de campo se utilizou de entrevistas não estruturadas com os gestores e colaboradores da empresa objeto do estudo de caso, onde se visou explorar informações sobre os processos operacionais da empresa estudada. Segundo proposta em planejamento de pesquisa, os dados e as informações necessários para o desenvolvimento do trabalho foram coletados por meio da análise de documentos como comprovantes de pagamento e contratos, de planilhas eletrônicas que a empresa contábil utiliza como ferramenta gerencial, relatórios internos coletas em bancos de dados no sistema de informação contábil da empresa. Foram feitas observações no ambiente de trabalho, além de entrevistas com colaboradores e gestores da empresa. Para mapeamento das atividades, bem como mensuração de custos, foram utilizadas planilhas elaboradas para fim de tabulação dos dados apurados relacionando-os as variáveis definidas no trabalho.

### **4 Estudo de caso**

#### **4.1 Empresa foco do estudo**

A empresa contábil objeto de estudo de caso está localizada em Vitória/ES, fundada em 2013, possui 6 funcionários distribuídos nos setores contábil, fiscal e pessoal e 3 sócios que atuam como responsáveis técnicos e exercem a gestão administrativa e financeira da organização, uma microempresa prestadora de serviços especializada em serviços contábeis. Os seus principais produtos são os de escrituração contábil, escrituração fiscal e escrituração pessoal. A empresa não possui modelo estruturado de custos e preços. O universo de clientes da organização em sua grande maioria é formado por empresas enquadradas no regime de simples nacional, porém possui também clientes enquadrados nos regimes de Lucro presumido e Lucro real.

#### **4.2 Apresentação e análise de dados**

Durante o trabalho foi feito um levantamento dos recursos disponíveis e seus respectivos custos e o mapeamento das principais atividades envolvidas nos serviços prestados pela empresa. Foi utilizado o sistema de múltiplos estágios conforme descritos por Bornia (2019), de forma próxima ao exemplificado na figura 3. Por sugestão dos sócios da empresa em estudo, 24 clientes que utilizam os serviços prestados pela empresa contábil foram selecionados e identificados com letras para proteção das informações. Os serviços prestados, que representam os produtos finais no modelo proposto, da forma como são negociados na empresa contábil foram definidos como três produtos finais, escrita contábil, escrita fiscal e escrita pessoal.

As 24 empresas e clientes da empresa contábil, selecionadas para aplicação do método proposto, foram divididas quanto seu regime de tributação fiscal e subdivididas quanto ao seu

porte econômico. O porte econômico dos clientes foi definido com base na Lei Complementar nº 139 de novembro de 2011 e Medida Provisória nº 2.190-34 de 23 de agosto de 2001 que definem a classificação conforme o faturamento anual das empresas. O quadro 1 mostra as empresas da amostra com especificações necessárias para prosseguir com a modelagem da aplicação do custeio ABC alinhada a formação do preço de venda dos serviços contábeis.

Quadro 1. Relação dos clientes da amostra e diferenças

Empresa	Classificação Fiscal	Faturamento médio anual. Valores em R\$	Porte Econômico	Quantidade de Lançamentos	Quantidade de Funcionários
Empresa A	Simples 1	R\$ 36.000,00	Micro Empresa	230	4
Empresa B	Simples 1	R\$ 95.000,00	Micro Empresa	20	2
Empresa C	Simples 2	R\$ 415.000,00	Pequeno Porte	715	80
Empresa D	Simples 2	R\$ 371.520,00	Pequeno Porte	162	1
Empresa E	Simples 2	R\$ 490.000,00	Pequeno Porte	250	8
Empresa F	Simples 2	R\$ 770.000,00	Pequeno Porte	130	5
Empresa G	Simples 2	R\$ 900.000,00	Pequeno Porte	930	6
Empresa H	Simples 2	R\$ 1.040.630,00	Pequeno Porte	250	4
Empresa I	Simples 2	R\$ 1.102.040,00	Pequeno Porte	250	7
Empresa J	Simples 2	R\$ 1.500.000,00	Pequeno Porte	330	6
Empresa K	Simples 2	R\$ 2.150.684,00	Pequeno Porte	200	45
Empresa L	Simples 2	R\$ 2.245.064,00	Pequeno Porte	350	13
Empresa M	Simples 2	R\$ 2.450.400,00	Pequeno Porte	128	6
Empresa N	Simples 2	R\$ 3.712.962,00	Pequeno Porte	500	25
Empresa O	Presumido 1	R\$ 10.000,00	Micro Empresa	30	1
Empresa P	Presumido 1	R\$ 154.000,00	Micro Empresa	77	0
Empresa Q	Presumido 2	R\$ 335.000,00	Pequeno Porte	90	1
Empresa R	Presumido 2	R\$ 820.000,00	Pequeno Porte	40	1
Empresa S	Presumido 2	R\$ 830.000,00	Pequeno Porte	30	4
Empresa T	Presumido 2	R\$ 1.100.000,00	Pequeno Porte	155	0
Empresa U	Presumido 2	R\$ 1.141.215,00	Pequeno Porte	39	0
Empresa V	Presumido 2	R\$ 2.060.000,00	Pequeno Porte	126	2
Empresa W	Lucro Real 1	R\$ 300.000,00	Pequeno Porte	350	0
Empresa X	Lucro Real 2	R\$ 4.820.600,00	Médio Porte	410	1

Fonte: Elaborado pelos autores

Para a aplicação da modelagem do método ABC e formação do preço de venda foram identificadas junto a diretoria, os recursos disponíveis e a apuração de seu custo médio mensal, conforme quadros 2 e 3.

Quadro 2. Relação de recursos e custos indiretos

Recursos	Custo Médio Mensal
Motoboy	R\$ 500,00
Energia Elétrica	R\$ 500,00
Água	R\$ 80,00
Aluguel	R\$ 1320,00
Sistema	R\$ 850,00
Imposto	R\$ 5000,00
Internet / Telefone	R\$ 360,00
Limpeza	R\$ 390,00
Material De Expediente	R\$ 380,00
Administração	R\$ 7200,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 16.580,00</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

Os custos estão divididos em custos indiretos que são os custos comuns aos 3 setores demonstrados no quadro 2 e custos diretos que seriam exclusivos de cada área. Os custos diretos são gastos com o pessoal de cada setor conforme quadro 3.

Quadro 3. Relação de custos diretos mensais

Descrição	Setor Contábil	Setor Pessoal	Setor Fiscal
Salário Base	R\$ 4.200,00	R\$ 3.000,00	R\$ 2.000,00
Provisão mensal de Férias	R\$ 116,67	R\$ 83,33	R\$ 55,56
Provisão mensal de 13º	R\$ 350,00	R\$ 250,00	R\$ 166,67
INSS (empresa)	R\$ 933,33	R\$ 666,67	R\$ 444,44
FGTS	R\$ 373,33	R\$ 266,67	R\$ 177,78
Vale transporte	R\$ 450,00	R\$ 300,00	R\$ 150,00
<b>Totais</b>	<b>R\$ 6.423,33</b>	<b>R\$ 4.566,67</b>	<b>R\$ 2.994,44</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

A etapa seguinte do trabalho foi à realização do levantamento das principais atividades de cada setor, esse levantamento foi feito através de entrevistas com pessoal e observação direta. O mapeamento das atividades está demonstrado no quadro 4.

Quadro 4. Relação das atividades

Atividades Setor Contábil	Atividades Setor Pessoal	Atividades Setor Fiscal
Recebimento e conferência de documentos	Admissões	Recebimento e conferência de documentos
Lançamentos e conciliação	Cálculo de férias	Lançamentos de Entrada e Saída
Elaboração de demonstrações contábeis	Cálculo de RCT	Apuração fiscal
Emissão de livros contábeis (Razão e Diário)	Apuração de horas	Emissão de guias
Arquivo de documentos	Outras obrigações acessórias	Outras obrigações acessórias
	Folha de pagamento	

Fonte: Elaborado pelos autores

Com base na teoria do método de custeio ABC, foram identificados e selecionados direcionadores múltiplos. Primeiro os direcionadores de 1º estágio (quadro 5) têm a função de alocar os recursos aos setores. A seleção dos direcionadores se baseou nas entrevistas com os sócios e colaboradores e acompanhamento das atividades desempenhadas em cada setor no mês de novembro de 2019, e levou em conta a forma como os recursos são consumidos. Cada tipo de recurso descrito na primeira coluna no quadro 5, especificado com \*1 (Motoboy; Aluguel; Imposto; Limpeza e Administração) foram direcionados em partes iguais aos três setores. Já os recursos especificados com \*\*2 (Energia Elétrica; Água; Sistema; Internet/Telefone Material de expediente) foram direcionadas com base na quantidade de funcionários respectivamente por atividade, por setor; por sistema; por serviço e setor). Ex.: O gasto com Energia Elétrica, valor de R\$500,00 dividido por 6 funcionários e multiplicados pela quantidade de funcionários de cada setor ( Setor Contábil =  $[R\$500,00 / 6] \times 3$  funcionários no setor contábil = R\$250,00); ( Setor Pessoal =  $[R\$500,00 / 6] \times 2$  funcionários no setor pessoal = R\$166,67); e ( Setor Fiscal =  $[R\$500,00 / 6] \times 1$  funcionários no setor pessoal = R\$83,33). Demais recursos seguem a mesma lógica de cálculos.

Quadro 5. Direcionadores de Recursos (1º estágio)

Recursos	Valor em R\$	Direcionador de 1º estágio	Setor Contábil	Setor Pessoal	Setor Fiscal
Motoboy *1	R\$ 500,00	por setor	R\$ 166,67	R\$ 166,67	R\$ 166,67
Energia Elétrica **2	R\$ 500,00	por funcionários nas atividade	R\$ 250,00	R\$ 166,67	R\$ 83,33
Água **2	R\$ 80,00	por funcionários do setor	R\$ 40,00	R\$ 26,67	R\$ 13,33
Aluguel *1	R\$ 1.320,00	por setor	R\$ 440,00	R\$ 440,00	R\$ 440,00
Sistema **2	R\$ 850,00	por usuários do sistema	R\$ 425,00	R\$ 283,33	R\$ 141,67
Imposto *1	R\$ 5.000,00	por setor	R\$ 1.666,67	R\$ 1.666,67	R\$ 1.666,67
Internet / Telefone **2	R\$ 360,00	por usuários do serviço	R\$ 180,00	R\$ 120,00	R\$ 60,00
Limpeza *1	R\$ 390,00	por setor	R\$ 130,00	R\$ 130,00	R\$ 130,00
Material De Expediente **2	R\$ 380,00	por funcionários do setor	R\$ 190,00	R\$ 126,67	R\$ 63,33
Administração*1	R\$ 7.200,00	por setor	R\$ 2.400,00	R\$ 2.400,00	R\$ 2.400,00
<b>Valor Total</b>	<b>R\$ 16.580,00</b>		<b>R\$ 5.888,33</b>	<b>R\$ 5.526,67</b>	<b>R\$ 5.165,00</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

Verificam-se agora nos quadros 6, 7 e 8, os direcionadores de 2º estágio, que têm a função de transportar os recursos dos setores às atividades e posteriormente aos tipos de serviços. Sua definição ocorreu por meio de entrevista aberta e não estruturada com os proprietários e colaboradores da organização e acompanhamento das atividades desempenhadas em cada setor no mês de novembro de 2019. Para o setor contábil foi escolhido a variável tempo em minutos por lançamento contábil realizado (min / lançamento contábil). A quantidade de lançamentos de referência para a medição foi de 200 lançamentos.

Quadro 6. Direcionador de atividade para setor contábil

Atividades Setor Contábil	Tempo para 200 lançamentos (minutos)
Recebimento e conferência de Documentos	30
Lançamentos e conciliação	230
Elaboração de demonstrações contábeis	60
Emissão de livros contábeis (Razão e Diário)	60
Arquivo de documentos	10
	<b>Total de 390 min</b>
<b>Minutos por lançamento contábil</b>	<b>(390 min / 200 lanç.) = 1,9500 min / lanç.</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

Para o setor pessoal, conforme quadro 7, foi escolhido o tempo por funcionário (min / funcionário), ou seja, se mediu quanto tempo o setor realiza as rotinas do departamento em uma empresa com média de 30 funcionários.

Quadro 7. Direcionador de atividade para setor pessoal

Atividades Setor Pessoal	Tempo para empresa com 30 funcionários
Admissões	20
Cálculo de Férias	25
Cálculo de RCT	30
Apuração de horas	15
Outras obrigações acessórias (SEFIP, CAGED, RAIS)	20
Folha de Pagamento	60
	<b>Total de 170 min</b>
<b>Minutos por funcionário do setor pessoal</b>	<b>(170 min /30 func.) = 5,6667 min / func.</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

Para o setor fiscal, a variável selecionada foi o tempo por lançamento (min/ lançamento fiscal), e a referência 200 lançamentos, como pode ser visto no quadro 8. Porém, no caso do setor fiscal ocorreu uma subdivisão na classificação de cada cliente, pois os tempos diferem em função das diferenças de porte e tributação existentes entre as empresas. Ex.: No quadro 8, 2ª coluna, denominada Simples 1, se verifica um total de 50 min de todas as atividades do setor fiscal, que dividido pela referência de 200 lançamentos, se apura o tempo por lançamento em minutos do Simples 1, que será igual a 0,25 min por lançamento. Demais tipos de classificações segue a mesma lógica de cálculos.

Quadro 8. Direcionador de atividade para setor fiscal

Atividades Setor Fiscal	Tempo por classificação da empresa (com 200 lançamentos)					
	Simples 1	Simples 2	Presumido 1	Presumido 2	Lucro Real 1	Lucro Real 2
Recebimento e conferência de Documentos	5	10	10	10	10	10
Lançamentos Entrada e Saída	10	20	15	25	15	35
Apuração Fiscal	15	25	15	35	20	45
Emissão de Guias	10	10	10	10	10	10
Outras obrigações acessórias	10	10	20	20	20	20
<b>Tempo total das atividades por classificação</b>	<b>50 min</b>	<b>75 min</b>	<b>70 min</b>	<b>100 min</b>	<b>75 min</b>	<b>120 min</b>
<b>Lógica (Total em min /Total de lançamento)</b>	<b>50/200</b>	<b>75/200</b>	<b>70/200</b>	<b>100/200</b>	<b>75/200</b>	<b>120/200</b>
<b>Tempo por lançamento em minutos</b>	<b>0,25</b>	<b>0,375</b>	<b>0,35</b>	<b>0,50</b>	<b>0,375</b>	<b>0,60</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

Para atribuição de custo ao direcionador de atividade é necessário definir o custo por minuto das atividades, para tanto, foi apurado a capacidade de cada setor em minutos. O cálculo da capacidade de cada setor levou em conta a carga horária mensal de cada setor convertida para minutos. A carga horária de cada setor é expressa na tabela 1.

Tabela 1. Capacidade em minutos por setor

Descrição	Setor Contábil	Setor Pessoal	Setor Fiscal
Quantidade de Funcionários	3	2	1
Carga Horaria (h)	660	440	220
Almoço (h)	-66	-44	-22
Descanso café da tarde (h)	-15	-10	-5
Carga Horaria total (h)	579	386	193
<b>Carga Horaria total em minutos</b>	<b>34740</b>	<b>23160</b>	<b>11580</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

A tabela 2 apresenta o custo por minuto de cada setor, obtido a partir da soma dos custos diretos de cada setor (definidos do quadro 3) com os indiretos de cada setor (definidos no quadro 5) e divididos pela capacidade por minuto de cada setor (tabela 1). Ex.: A atividade do setor contábil (Custo total de R\$12.311,67 do setor contábil dividido pela capacidade de 34.740 minutos do setor contábil, gerando um custo da atividade do setor contábil por minuto = R\$0,354395 / minuto). As atividades dos setores pessoal e fiscal seguem a mesma lógica de cálculos.

Tabela 2. Custo por atividade a partir de direcionador de atividade

Descrição	Atividades do setor contábil	Atividades do setor pessoal	Atividades do setor fiscal
Custo direto	R\$ 6.423,33	R\$ 4.566,67	R\$ 2.994,44
Custo Indireto	R\$ 5.888,33	R\$ 5.526,67	R\$ 5.165,00
Custo total	R\$ 12.311,67	R\$ 10.093,33	R\$ 8.159,44
Capacidade (min)	34.740	23.160	11.580
<b>Custo por min</b>	<b>R\$ 0,354395</b>	<b>R\$ 0,435809</b>	<b>R\$ 0,704615</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

Na tabela 3, a alocação do custo por empresa utiliza o direcionador calculado por setor.

Tabela 3. Alocação de custo por empresa

Empresa	Classificação Fiscal	Custo de atividades do setor contábil	Custo de atividades do setor pessoal	Custo de atividades do setor fiscal	Custo Total
Empresa A	Simple 1	R\$ 158,95	R\$ 9,88	R\$ 57,50	R\$ 226,32
Empresa B	Simple 1	R\$ 13,82	R\$ 4,94	R\$ 5,00	R\$ 23,76
Empresa C	Simple 2	R\$ 494,11	R\$ 197,57	R\$ 268,13	R\$ 959,81
Empresa D	Simple 2	R\$ 111,95	R\$ 2,47	R\$ 60,75	R\$ 175,17
Empresa E	Simple 2	R\$ 172,77	R\$ 19,76	R\$ 93,75	R\$ 286,27
Empresa F	Simple 2	R\$ 89,84	R\$ 12,35	R\$ 48,75	R\$ 150,94
Empresa G	Simple 2	R\$ 642,69	R\$ 14,82	R\$ 348,75	R\$ 1.006,26
Empresa H	Simple 2	R\$ 172,77	R\$ 9,88	R\$ 93,75	R\$ 276,40
Empresa I	Simple 2	R\$ 172,77	R\$ 17,29	R\$ 93,75	R\$ 283,80
Empresa J	Simple 2	R\$ 228,05	R\$ 14,82	R\$ 123,75	R\$ 366,62
Empresa K	Simple 2	R\$ 138,21	R\$ 111,13	R\$ 75,00	R\$ 324,35
Empresa L	Simple 2	R\$ 241,87	R\$ 32,10	R\$ 131,25	R\$ 405,23
Empresa M	Simple 2	R\$ 88,46	R\$ 14,82	R\$ 48,00	R\$ 151,27
<b>Empresa N</b>	<b>Simple 2</b>	<b>R\$ 345,53</b>	<b>R\$ 61,74</b>	<b>R\$ 187,50</b>	<b>R\$ 594,77</b>
Empresa O	Presumido 1	R\$ 20,73	R\$ 2,47	R\$ 10,50	R\$ 33,70
Empresa P	Presumido 1	R\$ 53,21	R\$ 0,00	R\$ 26,95	R\$ 80,16
Empresa Q	Presumido 2	R\$ 62,20	R\$ 2,47	R\$ 45,00	R\$ 109,67
Empresa R	Presumido 2	R\$ 27,64	R\$ 2,47	R\$ 20,00	R\$ 50,11
Empresa S	Presumido 2	R\$ 20,73	R\$ 9,88	R\$ 15,00	R\$ 45,61
Empresa T	Presumido 2	R\$ 107,12	R\$ 0,00	R\$ 77,50	R\$ 184,62
Empresa U	Presumido 2	R\$ 26,78	R\$ 0,00	R\$ 19,38	R\$ 46,15
Empresa V	Presumido 2	R\$ 86,38	R\$ 4,94	R\$ 62,50	R\$ 153,82
Empresa W	Lucro real 1	R\$ 241,87	R\$ -	R\$ 131,25	R\$ 373,12
Empresa X	Lucro real 2	R\$ 283,34	R\$ 2,47	R\$ 246,00	R\$ 531,81

Fonte: Elaborado pelos autores

Para um melhor entendimento da apuração do custo total de cada empresa e detalhamento dos custos das atividades (setor contábil, setor pessoal e setor fiscal), como exemplo selecionou-se a “Empresa N” descrita na tabela 3. Para calcular o valor do custo da atividade setor contábil da empresa N: o custo por minuto do setor contábil (tabela 2) X quantidade de minutos por lançamento contábil (quadro 6) X quantidade de lançamentos da empresa N no quadro 1, ou seja, [ 0,354395 X 1,95 X 500 = R\$345,53]; o custo por minuto do setor pessoal (tabela 2) X quantidade de minutos por funcionário (quadro 6) X quantidade de funcionários da empresa N no quadro 1, ou seja, [ 0,435809 X 5,6667 X 25 = R\$61,74]; o custo por minuto do setor fiscal (tabela 2) X quantidade de minutos por lançamento fiscal da empresa N – tributação Simples 2 (quadro 8) X quantidade de lançamentos da empresa N no quadro 1, ou seja, [ 0,704615 X 0,3750 X 500 = R\$132,12]; e finalmente o custo total da empresa N será a soma do custo das atividades apurados e detalhados acima: CT empresa N = (R\$345,53 + R\$61,74 + 132,12), igual a R\$537,39. Demais cálculos do custo total e custo de cada atividade das demais empresas na tabela 3 seguem a mesma lógica descrita.

Para cálculo do preço de vendas foi utilizado à metodologia estudada a partir do *mark-up* obtido e de lucro objetivado de 60%. A porcentagem de lucro objetivado foi definida em entrevista com os sócios que prestam os serviços de contabilidade. A lógica do cálculo do *mark-up* está expresso na tabela 4 e apresenta a aplicação do mesmo aos clientes e a formação de preços propostas pela modelagem, além do preço praticado atualmente para comparação.

Tabela 4. Premissas para cálculo do preço de venda.

Premissas para cálculo de preço de venda	
Lucro objetivado (L)	60%
Impostos (I)	9%
Mark-up (1-(L+I))	32%

Fonte: Elaborado pelos autores

Tabela 5. Aplicação de *Mark-up* e formação de preço de venda

Empresa	Classificação Fiscal	Custo Total CT – Tabela 3	Preço apurado pelo markup P= CT X (1/ mark-up)	Preço praticado pela empresa
Empresa A	Simples 1	R\$ 226,32	R\$ 718,49	R\$ 600,00
<b>Empresa B*</b>	<b>Simples 1</b>	<b>R\$ 23,76</b>	<b>R\$ 75,43</b>	<b>R\$ 400,00</b>
<b>Empresa C**</b>	<b>Simples 2</b>	<b>R\$ 959,81</b>	<b>R\$ 3.047,00</b>	<b>R\$ 1.400,00</b>
Empresa D	Simples 2	R\$ 175,17	R\$ 556,10	R\$ 400,00
Empresa E	Simples 2	R\$ 286,27	R\$ 908,81	R\$ 1.580,00
Empresa F	Simples 2	R\$ 150,94	R\$ 479,16	R\$ 250,00
<b>Empresa G**</b>	<b>Simples 2</b>	<b>R\$ 1.006,26</b>	<b>R\$ 3.194,48</b>	<b>R\$ 1.600,00</b>
Empresa H	Simples 2	R\$ 276,40	R\$ 877,45	R\$ 540,00
Empresa I	Simples 2	R\$ 283,80	R\$ 900,97	R\$ 500,00
Empresa J	Simples 2	R\$ 366,62	R\$ 1.163,87	R\$ 500,00
Empresa K	Simples 2	R\$ 324,35	R\$ 1.029,67	R\$ 1.200,00
<b>Empresa L**</b>	<b>Simples 2</b>	<b>R\$ 405,23</b>	<b>R\$ 1.286,44</b>	<b>R\$ 500,00</b>
Empresa M	Simples 2	R\$ 151,27	R\$ 480,24	R\$ 850,00
Empresa N	Simples 2	R\$ 594,77	R\$ 1.888,17	R\$ 2.030,00
Empresa O	Presumido 1	R\$ 33,70	R\$ 106,99	R\$ 450,00
Empresa P	Presumido 1	R\$ 80,16	R\$ 254,48	R\$ 380,00
Empresa Q	Presumido 2	R\$ 109,67	R\$ 348,15	R\$ 200,00
Empresa R	Presumido 2	R\$ 50,11	R\$ 159,09	R\$ 300,00
<b>Empresa S*</b>	<b>Presumido 2</b>	<b>R\$ 45,61</b>	<b>R\$ 144,79</b>	<b>R\$ 800,00</b>
Empresa T	Presumido 2	R\$ 184,62	R\$ 586,08	R\$ 490,00
<b>Empresa U*</b>	<b>Presumido 2</b>	<b>R\$ 46,15</b>	<b>R\$ 146,52</b>	<b>R\$ 510,00</b>
Empresa V	Presumido 2	R\$ 153,82	R\$ 488,33	R\$ 1.046,00
Empresa W	Lucro Real 1	R\$ 373,12	R\$ 1.184,52	R\$ 800,00
Empresa X	Lucro Real 2	R\$ 531,81	R\$ 1.688,28	R\$ 1.100,00

Fonte: Elaborado pelos autores

De acordo com os resultados demonstrados na tabela 5, se verifica que os preços apurados pelo markup são capazes de cobrir os custos totais e garantir a margem de lucro objetivada. A tabela 5, também apresenta os preços praticados pela empresa no momento da realização da pesquisa e foi observado grandes diferenças entre os dois preços (apurado pelo mark-up e praticado pela empresa). Apesar de alguns preços praticados pela empresa serem maiores do que os apurados pelo mark-up, uma quantidade significativa é inferior, não permitindo o atingimento da margem objetivada e aumento o risco na assertividade das decisões e perda de resultados.

Verificou-se que o método de custeio ABC aliado à aplicação da formação do preço de venda com base no *mark-up*, amplia o conhecimento empresarial sobre os processos de formação de preços em empresas prestadoras de serviços contábeis, uma vez que a modelagem proposta, proporciona na empresa: uma melhor apuração e classificação dos custos, um mapa de todas as atividades distribuídas em cada setor e suas relações com os produtos ou serviços oferecidos e a possibilidade de alocar os custos em cada uma dessas atividades. Neste sentido a modelagem oferece ao empresário uma base de informações de qualidade que permite maior segurança no processo de tomada de decisão e a possibilidade de conhecer e utilizar uma modelagem que pode melhorar o planejamento, o controle e a gestão dos custos e preços.

Analisando a tabela 5 e destacando especificamente as empresas B\*, S\* e U\* como exemplo, se observa diferenças expressivas entre os preços praticados pela empresa e os preços apurados pelo mark-up. Como base nos resultados encontrados e entrevista para divulgação se levantou que os gestores na formação do preço dos serviços, se orientam por tabelas sindicais da categoria contábil e opiniões sobre o mercado, ou seja, não utilizam técnicas estruturadas de apuração e gestão de custos como o método de custeio por atividades. Nesse sentido, o entendimento é que tais decisões podem no médio e longo prazo, comprometer os resultados da empresa e até mesmo a continuidade do negócio, pois alguns clientes são penalizados com preço muito acima do que efetivamente representa o custo e a margem objetivada, uma vez que o resultado do preço formado pelo *mark-up* mostra-se bem menor do que o preço que a empresa tem praticado. O preço acima do devido pode provocar situações difíceis como a insatisfação do cliente pelo preço elevado e até o encerramento do contrato de prestação de serviços.

Outro risco identificado foi a existência de preço praticado bem menor do que o preço apurado pelo mark-up. Como exemplo, as empresas C\*\*, G\*\* e L\*\*, demonstradas na tabela 5, os preços praticados para prestar os serviços a essas empresas, ao compará-los com os preços apurados pelo mark-up, não são suficientes para cobrir os custos e a margem de lucro objetivada. Novamente um cenário que pode comprometer os resultados da empresa. Então, praticar e formar o preço com base no *mark-up* aliada ao método de custeio ABC, pode contribuir para minimizar as diversas distorções existentes no mix de serviços da empresa pesquisada, maximizar os resultados e reter os atuais clientes e obter novos clientes.

## 5 Conclusão

O objetivo da pesquisa foi aplicar o método de custeio baseado em atividades alinhado a formação do preço da prestação de serviços contábeis, e de forma específica identificar as contribuições de precificar os serviços contábeis por meio do método ABC.

Nesse sentido, por meio de estudo de caso com pesquisa de campo e abordagem qualitativa em empresa única especializada em prestação de serviços contábeis, pode-se encontrar respostas ao problema de pesquisa apresentado inicialmente, pois foi possível aplicar o método de custeio ABC aliado a metodologia de *mark-up* e identificar as contribuições que o alinhamento proposto oferece na precificação de serviços.

Com a modelagem aplicada foi possível desenvolver os direcionadores de múltiplos estágios que permitiram uma alocação adequada dos custos dos recursos às atividades e das atividades aos serviços prestados às empresas pela empresa contábil em estudo.

Os achados da pesquisa evidenciam, que ao aplicar o método proposto de formação de preços e comparar o preço resultante da modelagem técnica com preço efetivamente praticado pela empresa, se observou expressivas diferenças entre os preços. As diferenças mostram que em alguns casos, a empresa contábil estabelece seus preços abaixo do preço técnico apurado, não conseguindo dessa forma cobrir os custos e atingir a margem de lucro pretendida, e em outros casos, os preços se apresentam acima do proposto, penalizando clientes que poderiam estar pagando um valor menor. Essas distorções de medição se afastam do preço justo e minimizam a qualidade da informação ao subsidiar a tomada de decisão dos gestores. Portanto, podem comprometer os resultados da empresa, a satisfação e a retenção dos clientes.

A alocação de custos através de direcionadores é uma das contribuições que a pesquisa identificou na aplicação do método de custeio ABC. Outra contribuição importante foi a utilização da metodologia do *mark-up* alinhada ao método de custeio ABC, permitindo uma precificação que efetivamente considera os custos atribuídos de forma adequada ao serviço prestado e à margem de lucro objetivada.

A pesquisa permitiu demonstrar que conhecer os custos e dar a eles o tratamento devido, é de grande importância para o processo decisório, pois a prática da gestão de custos e preços permite minimizar os custos e maximizar os ganhos.

Importante destacar que o estudo apresentou limitação por ser realizado em apenas uma empresa do segmento contábil e seus resultados não podem ser generalizados para outras empresas ou setores, mas podem oferecer informações para expansão de outras pesquisas.

Como sugestões para pesquisas futuras recomenda-se ampliar a amostra de empresas do setor contábil, aplicar em outros setores de serviços e buscar o aprofundamento de pesquisa no alinhamento do preço de serviços com o custeio baseado em atividades ou outros tipos de custeio.

## Referências

ALBERTON, João Rafael, et al. Custeio Baseado em Atividades: aplicação em uma empresa prestadora de serviços contábeis na cidade de Marau (RS). *Revista Brasileira de Contabilidade*, 2013, 200: 86-99.

MOREIRA, Carmo Aparecido et al. Custo da prestação de serviços contábeis: o caso da Casintep Contabilidade e Assessoria Ltda., uma organização contábil do município de Sinop-MT. *Contabilidade & Amazônia*, 2012, 3.1: 61-76.

BORNIA, Antônio Cezar. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. – 3 ed. - São Paulo: Atlas, 2019.

BRUNI, Adriano Leal; FAMA, Rubens. *Gestão de Custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel* – São Paulo: Atlas, 2007.

COGAN, Samuel. *Custos e preços: Formação e análise*. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Legislação da profissão contábil / Conselho Federal de Contabilidade*. – Brasília: CFC, 2003.

CORRÊA, G. *CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - ABC*: p. 11, 1997.

DE ASSIS, Ricardo Lúcio; SILVA, Wendel Alex Castro; CUNHA, Gustavo Rodrigues. Formação de preços baseada em custos: estudo de caso de uma indústria gráfica. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 2013, 195: 82-93.

DE CARVALHO, Mateus Pedro; MOTA, Kamilla MARTINS. Análise de custos e formação de preço de venda: estudo aplicado em uma indústria de ração. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. 2019.

DOS SANTOS, ISRAELA LIMA; CARNEIRO, Gilvânia Santos; QUEIROZ, Alex Diego Souza. Formação do preço de venda: um estudo de caso em uma empresa do setor de telecomunicações de Riachão do Jacuípe–BA. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2018.

DE SOUZA ARRUDA, Lorena et al. Relações entre direcionadores de custos e a intensidade do uso de recursos humanos a partir do custeio ABC no contexto de um hospital público universitário. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2019.

DOS SANTOS, Nivaldo João; DUCATI, Erves; BORNIA, Antônio Cezar. Precificação de Consultoria Empresarial com a Contribuição das Estratégias de Apreçamento. Revista catarinense da ciência contábil, 2008, 7.21: 41-52.

KAPLAN, Robert S., et al. Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance. Harvard Business Press, 1998.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 2008.

MDIC. MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS. A importância do Setor Terciário. c 2018. Disponível em <<http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-servicos/a-secretaria-de-comercio-e-servicos-scs/402-a-importancia-do-setor-terciario>> Acesso em: 31/03/2019.

MONTEIRO, Andréa Alves Silveira; COELHO, Fábio Simões. Formação de Preço para Empresas de Serviços Contábeis. **Pensar Contábil**, v. 5, n. 16, 2015.

NBC PG 200 – Contadores que prestam serviços (contadores externos) – Brasília: CFC, 2014.

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.166/09 - Conselho Federal de Contabilidade Legislação da profissão contábil / Conselho Federal de Contabilidade. – Brasília: CFC, 2009.

SANTOS, Cícero Marciano Silva; BORNIA, Antônio Cezar; LEITE, Maria Silene Alexandre. Sistema de Gestão de Custos Associado à Cadeia de Valor. ABC Custos, 2010, 5.1.

SHIGUNOV, Tânia Regina Zunino; SHIGUNOV, André Rogério. A qualidade dos serviços contábeis como ferramenta de gestão para os escritórios de contabilidade. Revista Eletrônica de Ciência Administrativa, 2003, 2.1: 1-23.

SOARES, Bárbara Fernandes; DA TRINDADE, Camila Laiber; VALIM, Maria da Penha Broédel Lopes; VALIM, Carlos Roberto. Formação do preço de venda por meio do custeio variável: um estudo de caso de um restaurante no ifood delivery. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2019.

SILVEIRA, Danielle Vargas. Fatores que influenciam na precificação dos serviços contábeis. 2015.

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. São Paulo: Editora Atlas, 2016.

WERNKE, Rodney. Análise de custos e preços de venda. Editora Saraiva, 2017.

WERNKE, Rodney. Custeio baseado em atividades (ABC) aplicado aos processos de compra e venda de distribuidora de mercadorias. Revista Contabilidade & Finanças, 2005, 16.38: 74-89.