Honorários contábeis calculados de acordo com o custeio por absorção: uma comparação com os valores efetivamente cobrados por um escritório de contabilidade no Distrito Federal

Ana Kathia Diniz Sanches (UCB) - anakathiadiniz@hotmail.com

Aline Fonseca Bias Britto (UCB) - alinefbias@gmail.com

Lucineide Barboza da Silva (UCB) - neide_barboza@hotmail.com

Antônio Maria Henri Beyle Araújo (UCB) - henri.beyle@uol.com.br

Resumo:

As constantes mudanças no mercado, incluindo o setor de prestação de serviços contábeis, exigem que as decisões sejam cada vez mais criteriosas e fundamentadas. A precificação influencia diretamente os resultados da empresa. Por isso, em vez de ser realizada por meio de procedimentos empíricos, a precificação deve recorrer a metodologias de cunho científico, tais como os métodos de custeio. Muitas vezes, por questões até mesmo externas à empresa, como, por exemplo, o mercado concorrente, não é possível definir preços de produtos ou serviços por meio da análise de custos, mas tal análise será sempre útil para avaliar outros pontos relevantes do desempenho da empresa. Este estudo tem por objetivo identificar os custos incorridos na prestação de serviços contábeis por um escritório de contabilidade localizado no Distrito Federal a cinco de seus clientes, com vistas à formação de preços de venda desses serviços. O método utilizado para a apuração dos custos foi o custeio por absorção, tendo sido utilizado o conceito de mark-up no processo de precificação. Calculados os preços de venda, estes foram comparados aos preços praticados pela empresa em questão. O resultado do estudo evidenciou que a maior parte das empresas clientes paga um valor insuficiente para cobrir os custos, as despesas e a tributação e ainda proporcionar o lucro desejado. Espera-se que o artigo auxilie na tomada de decisões e sirva como base também para outras entidades que queiram se utilizar de métodos de custeio para conhecer seus custos, adequar seus preços e maximizar o seu lucro.

Palavras-chave: *Custos. Custeio por absorção. Precificação. Serviços. Mark-up.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

Honorários contábeis calculados de acordo com o custeio por absorção: uma comparação com os valores efetivamente cobrados por um escritório de contabilidade no Distrito Federal

Resumo

As constantes mudanças no mercado, incluindo o setor de prestação de serviços contábeis, exigem que as decisões sejam cada vez mais criteriosas e fundamentadas. A precificação influencia diretamente os resultados da empresa. Por isso, em vez de ser realizada por meio de procedimentos empíricos, a precificação deve recorrer a metodologias de cunho científico, tais como os métodos de custeio. Muitas vezes, por questões até mesmo externas à empresa, como, por exemplo, o mercado concorrente, não é possível definir preços de produtos ou serviços por meio da análise de custos, mas tal análise será sempre útil para avaliar outros pontos relevantes do desempenho da empresa. Este estudo tem por objetivo identificar os custos incorridos na prestação de serviços contábeis por um escritório de contabilidade localizado no Distrito Federal a cinco de seus clientes, com vistas à formação de preços de venda desses serviços. O método utilizado para a apuração dos custos foi o custeio por absorção, tendo sido utilizado o conceito de *mark-up* no processo de precificação. Calculados os preços de venda, estes foram comparados aos preços praticados pela empresa em questão. O resultado do estudo evidenciou que a maior parte das empresas clientes paga um valor insuficiente para cobrir os custos, as despesas e a tributação e ainda proporcionar o lucro desejado. Espera-se que o artigo auxilie na tomada de decisões e sirva como base também para outras entidades que queiram se utilizar de métodos de custeio para conhecer seus custos, adequar seus preços e maximizar o seu lucro.
Palavras-chave: Custos. Custeio por absorção. Precificação. Serviços. *Mark-up*.
Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e ao terceiro setor.

1 Introdução

O contínuo avanço da tecnologia e as demandas dos clientes por melhores produtos e serviços contribuem para tornar o ambiente de negócio cada vez mais competitivo. Tais mudanças exigem dos gestores melhores decisões, permitindo a condução dos negócios de forma mais profissional e adequando a empresa ao ambiente no qual está inserida.

O setor contábil é de suma importância para o meio empresarial, já que não é possível pensar em tomada de decisão sem considerar as informações geradas pela contabilidade. A prestação de serviços contábeis requer a cobrança de um preço que seja capaz de cobrir os custos da atividade e gerar um lucro que remunere adequadamente o prestador do serviço.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) define critérios para a precificação dos serviços oferecidos pelo contador, ressaltando que os mesmos devem levar em conta os gastos incorridos na realização do serviço. Dessa forma, para a definição dos honorários contábeis, faz-se necessário o conhecimento de todos os custos incorridos, além de outras informações, tais como a localização geográfica do cliente e a natureza dos serviços que se pretende prestar. Segundo Silveira e Shmidt (2015), o custo é um elemento relevante para a definição de uma estratégia de preço a ser posta em prática por quem se propõe a oferecer um serviço.

Sabe-se ainda que apurar e controlar gastos é um procedimento vital para qualquer organização, pois somente dessa forma é possível a implantação de medidas corretivas visando melhorar o desempenho da instituição (BEUREN & SCHLINDWEIN, 2008).

Uma alternativa voltada à fixação dos preços dos serviços contábeis é a implantação de sistemas e métodos de custeio (MOREIRA, 2010). Na prática, o método que vem sendo mais utilizado contempla duas etapas empíricas. A primeira é quantificar o volume de

Congresso Brasileiro de Custos

negócios do cliente quanto a diversos aspectos, tais como: número de funcionários e grau de rotatividade do pessoal, notas fiscais emitidas, carga tributária, grau de informatização e sistema de controle interno. A segunda é converter as informações obtidas em termos de quantidade de salários mínimos (MONTEIRO, 2002).

De acordo com Moreira et al. (2010, p. 2),

> "Conhecer os custos em qualquer empresa que vende produtos ou presta serviços é fator primordial no processo de gestão e tomada de decisão, pois somente após conhecer o quanto custa um produto ou serviço, é que se pode vendê-lo e saber se há lucro ou prejuízo na operação. As empresas devem buscar e implantar sistemas e métodos de custeio que irão facilitar o processo decisório na hora de tomar decisão de fixar preços de honorários compatíveis com a política de faturamento da empresa".

Diante deste contexto, o objetivo desta pesquisa é calcular o valor dos honorários que um escritório de contabilidade do Distrito Federal deve praticar junto aos seus clientes, visando à cobertura dos seus custos e das suas despesas e à geração do retorno desejado pelos proprietários do escritório, tendo como base o método do custeio por absorção. Os valores obtidos a partir desse cálculo são em seguida comparados aos honorários efetivamente cobrados pelo referido escritório, com vistas à identificação de eventuais distorções geradas pelo processo de precificação alternativo posto em prática pela administração do escritório de contabilidade no momento da realização da pesquisa.

Para a realização da pesquisa, foram utilizadas informações do próprio sistema contábil da empresa prestadora de serviços contábeis. A amostra é composta pelos cinco clientes que mais impactam o faturamento da referida empresa. O cálculo dos honorários contábeis foi efetuado por meio do custeio por absorção, com a utilização do conceito de *mark-up*.

O resultado revelou que a maior parte das empresas que utilizam os serviços do escritório de contabilidade paga um valor insuficiente para cobrir custos e despesas e ainda gerar a margem de lucro pretendida pelo gestor.

O trabalho está estruturado em cinco seções. Em seguida a esta introdução, tem-se o referencial teórico envolvido no estudo, seguido da metodologia, da apresentação dos resultados e das considerações finais.

2 Referencial teórico

2.1 Considerações sobre a contabilidade de custos

A contabilidade de custos permite que as empresas conheçam, acompanhem e controlem seus gastos durante a produção de seus bens ou serviços, fazendo a correta distribuição dos gastos a cada um dos itens produzidos (MOREIRA et al., 2010).

Segundo Tocantis (2015), para o cálculo do preço de venda deve-se, além de conhecer os custos e as despesas, verificar o preço praticado pelo mercado de concorrentes, pois os clientes fazem pesquisas de preços e não estão dispostos a pagar um valor que não esteja compatível com os preços praticados no mercado.

Assim, ainda conforme Tocantins (2015, p. 1),

> *"os preços calculados através de fórmulas servirão apenas como um referencial para comparação com os de mercado. Isso não significa dizer que não devemos calculá-los, ao contrário, esse cálculo nos dará um parâmetro para avaliarmos se a nossa estrutura de custos nos permite ser competitivos".*

Segundo Martins (2010), conhecer o custo individual de cada produto é útil a várias análises e decisões, entre elas o processo de precificação. Ainda segundo o autor, em empresas formadoras de preços, estes são obtidos com a utilização do conceito de *mark-up*

(custo + margem), sendo necessária a definição do método de custeio para se mensurar o custo. Em empresas tomadoras de preços, a definição do método de custeio também é necessária para se mensurar a margem de lucro, pois mesmo que os preços não sejam formados com base nos custos, o conhecimento deles em cada produto é importante para que se apure a margem de lucro, aperfeiçoando-se assim o processo decisório.

2.2 Custos voltados ao setor de serviços

Serviço é um bem intangível, pois não possui características físicas, sendo consumido no momento em que é fornecido. O serviço não pode, portanto, ser guardado ou armazenado, sendo esta uma das principais características das prestadoras de serviço: não possuir estoque. Outra particularidade é que os custos de mão de obra destas empresas absorvem o maior volume dos seus custos totais. Segundo Berti (2006), as prestadoras de serviço têm poucos custos diretos ou variáveis; na sua maioria, os custos desse tipo de empresa costumam ser fixos ou indiretos.

Segundo Leone (2000), a contabilidade de custos desempenha um papel bastante significativo para o desempenho das tarefas dos administradores, podendo ser facilmente aplicada tanto no setor industrial quanto no setor de serviços. Bleil et al. (2011) destaca que a apuração de custos em empresas prestadoras de serviço é tão importante quanto nas empresas dos demais setores, pois todas têm a geração de lucros como principal objetivo, independentemente do ramo de atuação.

Derbeck e Nagy, (2001, p.211 apud BERTI, 2006, p.96), afirmam que

> "historicamente, contadores de custos passavam muito tempo desenvolvendo custos de produtos para bens manufaturados e pouco tempo no custeio de serviços. Devido à importância de serviços em nossa economia moderna, os assuntos relacionados com custos não podem mais ser ignorados. É importante para gerentes saber o custo de fornecer um serviço para propósitos como licitações para contratos, e decidirem quais serviços devem ser enfatizados e quais devem ser desenfatizados na sua linha de oferta".

Portanto, de forma diferente do passado, em que era aplicada basicamente nas indústrias, a contabilidade de custos possui técnicas aplicáveis também às empresas prestadoras de serviço (BLEIL et al., 2011).

2.3 Métodos de Custeio

Pode-se entender o método de custeio como a maneira pela qual os custos são apropriados aos seus portadores finais. É por meio dos métodos de custeio e de controles gerenciais que se procura mensurar o custo dos produtos ou serviços. Muitas vezes, essas técnicas são desconhecidas dos empresários, os quais acabam se utilizando de métodos ineficazes e sem embasamento para apurar seus custos, o que pode levar a decisões errôneas na empresa (BIELL et al., 2011).

Para Abbas et al. (2012, p. 1), os métodos de custeio "são ferramentas importantes para a geração de informações relevantes para a tomada de decisões. Esse fato evidencia a importância da utilização de métodos de custeio compatíveis com os objetivos e as características das organizações".

A utilidade dos métodos de custeio não se restringe apenas à determinação do valor dos objetos de custeio, mas também ao fornecimento de outras informações importantes como: redução de custos, melhoria dos processos, eliminação de desperdícios, decisão entre produzir ou terceirizar, entre eliminar ou criar e entre aumentar ou diminuir a linha de produção de determinados produtos. (ABBAS et al., 2015).

Entre os métodos de custeio desenvolvidos e utilizados pela contabilidade de custos, tem-se: o tradicional método do custeio por absorção, o custeio variável e o custeio baseado em atividades (BEUREN & SCHLINDWEIN, 2008).

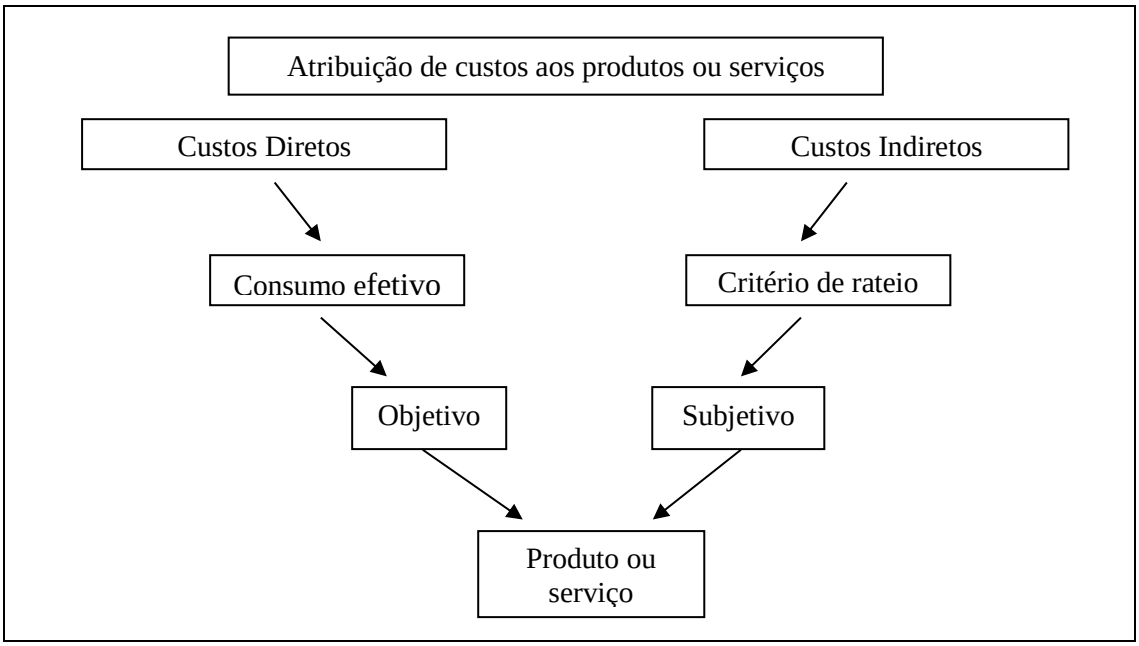
2.4 Custeio por absorção

O Custeio por absorção é o método que possui aceitação fiscal, sendo o mais utilizado no País, apesar de não ser o mais confiável do ponto de vista gerencial e administrativo. É também o método derivado da aplicação dos Princípios Fundamentais da Contabilidade (BERTI, 2006).

Segundo Moura (2005), o sistema consiste em apropriar todos os custos, diretos e indiretos, fixos e variáveis, resultantes do uso de recursos da produção, aos bens elaborados. Todos os desembolsos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos a todos os produtos gerados no processo produtivo.

Ainda segundo Berti (2006), devido o fato de os custos diretos serem atribuídos ao produto em função de uma medida objetiva e de os custos indiretos serem rateados, torna-se comum dizer que os custos diretos têm apropriação objetiva e que os custos indiretos têm apropriação subjetiva, conforme se pode notar no esquema a seguir:

Figura 1- Atribuição dos custos aos produtos ou serviços



Fonte: adaptado de Berti (2006, p. 60)

A primeira etapa para apuração dos custos é a separação dos gastos do período em custos, despesas e investimentos. Os custos serão apropriados aos produtos. As despesas não serão apropriadas aos produtos e serão lançadas na demonstração do resultado do exercício. Os investimentos são ativados. A segunda etapa consiste em separar os custos apurados em diretos e indiretos. Os custos diretos serão apropriados aos produtos conforme o consumo neles efetuados enquanto os custos indiretos serão apropriados conforme o critério de rateio adotado (MEGLIORINI, 2007).

2.5 Serviços contábeis e a técnica de precificação

A maior dúvida dos administradores no momento da formação de preços de venda é saber por quanto devem precificar seus produtos/serviços para que a empresa alcance a lucratividade desejada. Por isso, a definição do preço exige muito cuidado, pois influenciará diretamente o sucesso, a rentabilidade, a competitividade da empresa e, por consequência, a sobrevivência da mesma (MOREIRA et al., 2010).

Segundo o CFC, não é de competência dos Conselhos Regionais de Contabilidade legislar sobre a cobrança de honorários. Como os órgãos reguladores não disponibilizam uma metodologia capaz de estipular o valor dos honorários dos serviços contábeis, os profissionais da área buscam tabelas referenciais para servir como parâmetro, a fim de encontrar um ponto de equilíbrio que permita a prática de um preço justo e favorável, evitando a concorrência desleal (CAVALCANTE, 2014).

Para Megliorini (2007), embora o gestor possa calcular os preços com o devido rigor, de acordo com os métodos e os cálculos colocados à disposição pela contabilidade de custos, no momento de definição dos preços ele se depara com uma situação de grande complexidade. Ainda segundo o autor, além de proporcionar um retorno adequado ao investimento realizado, o preço sofre influência de aspectos que fogem ao controle da empresa, entre eles o preço praticado pela concorrência. Por isso, definir preços envolve muito mais do que a realização de cálculos focados em dados contábeis.

O presente estudo pretende apresentar o cálculo do preço de venda do serviço contábil tomando-se por base os custos de sua prestação ao cliente, com vistas a auxiliar o processo de gestão da empresa ao permitir a comparação do referido preço com o preço efetivamente cobrado pelo prestador do serviço. Segundo Megliorini (2007), para a definição do preço de venda com base nos custos incorridos na realização do serviço, deve-se somar a esses custos uma margem: o *Mark-up*.

2.6 *Mark-up*

O *Mark-up* é uma metodologia voltada ao cálculo do preço de venda, que tem como finalidade somar ao custo unitário do produto uma margem fixa, cujo objetivo é cobrir todos os custos e despesas da empresa e ainda proporcionar-lhe um determinado lucro (PADOVEZE, 2004).

Segundo Megliorini (2007), o *Mark-up* é composto:

- pelos percentuais das despesas de vendas e das despesas administrativas, relacionando-se os valores das despesas com a receita líquida de vendas;
- pelo percentual de lucro desejado; e
- pelas alíquotas dos impostos para o produto ou serviço que está sendo precificado e também as dos impostos incidentes sobre as receitas da empresa.

Padoveze (2004) afirma que existem dois tipos de *mark-up*: o divisor e o multiplicador, sendo o multiplicador o mais utilizado.

Figura 1 - Fórmula do *Mark-up* multiplicador

***Mark-up* multiplicador = 1/(1 – soma das taxas percentuais)**

Fonte: Faria; Schlindwein e Klann (2009)

Figura 2 - Fórmula do *Mark-up* divisor

***Mark-up* divisor = 1 – soma das taxas percentuais**

Fonte: Faria; Schlindwein e Klann (2009)

3 Metodologia

Trata-se de uma pesquisa aplicada, pois busca a solução para um problema específico. Sua natureza é quantitativa e documental, tendo sido realizada por meio de um estudo de caso.

O estudo foi realizado em uma empresa prestadora de serviços contábeis cujo nome não pode ser divulgado por questões de sigilo. Escolheu-se, então, um nome fictício (Líder Contabilidade) para se fazer referência à empresa neste artigo. A Líder Contabilidade presta

Congresso Brasileiro de Custos

serviços contábeis há quatro anos em Brasília e conta com uma carteira de vinte empresas, sendo elas microempresas e empresas de pequeno porte.

Para o desenvolvimento do trabalho, foram selecionados inicialmente os clientes que apresentavam maior representatividade no faturamento da Líder Contabilidade no mês de junho de 2016, de acordo com o disposto na Tabela 1. Após a escolha das empresas clientes, iniciou-se a coleta de dados com base nos registros contábeis da Líder Contabilidade, tais como: folha de pagamento, balancete analítico, demonstração do resultado do exercício (DRE), livro razão e movimentação do caixa.

Por fim, os dados apurados foram utilizados para cálculo do custo do serviço, de acordo com o proposto pelo método do custeio por absorção. Em seguida, calculou-se o preço de venda desses serviços usando-se o *Mark-up* multiplicador. Posteriormente, confrontou-se o preço de venda apurado com o preço de venda praticado, destacando-se a diferença entre eles.

4 O estudo de caso

4.1 Características da empresa objeto de estudo

A empresa selecionada para o estudo, com nome fictício de Líder Contabilidade, encontra-se situada em Águas Claras, Brasília/DF, e foi fundada há quatro anos. Trata-se de uma microempresa optante do Simples Nacional, prestadora de serviços contábeis. No momento do estudo, a empresa contava com um quadro de quatro funcionários.

4.2 Principais clientes em termos de valores de honorários

Para realizar o estudo, selecionou-se uma amostra composta pelas cinco principais empresas clientes da Líder Contabilidade. Com a ajuda de um sistema da empresa, verificou-se o tempo gasto de cada funcionário com cada um dos referidos clientes. Os dados coletados estavam compreendidos entre o período de 1º a 30 de junho de 2016. A tabela abaixo apresenta o ramo de atividade, o regime tributário e o porte das empresas em análise. Para preservar a privacidade das clientes, não foram identificados os nomes das empresas, sendo utilizados números para a sua identificação.

Tabela 1: Apresentação das empresas clientes

Cliente	Ramo de Atividade	Regime Tributário	Porte
Empresa 1	Clínica médica	Lucro Presumido	Microempresa
Empresa 2	Comércio de medicamentos	Simples Nacional	Microempresa
Empresa 3	Prestação de serviços de informática e comércio de produtos de informática	Simples Nacional	Microempresa
Empresa 4	Clínica médica	Lucro Presumido	Pequena Empresa
Empresa 5	Prestação de serviços de informática	Lucro Presumido	Microempresa

Fonte: elaborado pelos autores

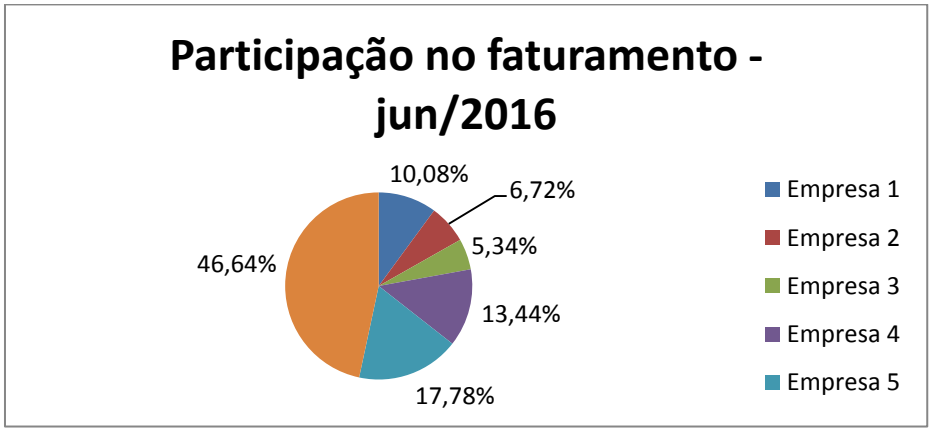
Para melhor demonstrar os valores dos honorários contábeis pagos por cada uma das referidas clientes, ressaltando a importante contribuição destas para o faturamento de junho de 2016 da empresa em estudo, tem-se o Gráfico 1.

Analisando o referido gráfico, percebe-se que a amostra recolhida para o estudo representa a maior parte do faturamento total da Líder Contabilidade em junho de 2016.

Como já relatado neste estudo, o produto de um escritório de contabilidade são os serviços contábeis, portanto os principais custos que a Líder Contabilidade possui são com

mão de obra, materiais diretos e indiretos. Serão apresentados estes custos separadamente e de forma detalhada, para que ao final do estudo, somando-os, obtenham-se os custos totais da prestação dos serviços contábeis com cada uma das empresas clientes.

Gráfico 1: Participação das empresas no faturamento da Líder Contabilidade em junho de 2016



Fonte: elaborado pelos autores

4.3 Custos diretos

4.3.1 Custos com mão de obra

Para o cálculo dos custos com mão de obra, apurou-se o tempo utilizado pelos empregados durante o período de análise (junho de 2016). A tabela a seguir apresenta o resultado.

Tabela 2: Tempo disponível dos funcionários

Tempo disponível	Quantidade (em horas)
Número de dias	30
(-) Sábados, Domingos e Feriados	8
(=) Dias úteis	22
(x) Quantidade de horas	8
(=) Tempo disponível	176

Fonte: elaborado pelos autores

A Tabela 3 apresenta os custos da mão de obra da empresa e o custo de cada hora trabalhada por cada um dos funcionários da empresa Líder Contabilidade.

Tabela 3: Custo da mão de obra dos funcionários

Custo/ Funcionário	Sócio A	Sócio B	Funcionário A	Funcionário B
Salário/Pró labore	R$4.665,00	R$3.500,00	R$1.470,00	R$2.400,00
Provisão de férias	-	-	R$122,50	R$200,00
1/3 Férias	-	-	R$40,83	R$66,66
Provisão 13º salário	-	-	R$122,50	R$200,00
FGTS	-	-	R$117,60	R$192,00
(=) Total	R$4.665,00	R$3.500,00	R$1.873,43	R$3.058,66
Horas trabalhadas	176h	176h	176h	176h
(=) Custo por hora	R$26,50	R$19,89	R$10,64	R$17,38

Fonte: elaborado pelos autores

As próximas tabelas apresentam o custo de mão de obra por empregado, em termos de hora trabalhada, relativamente a cada empresa analisada na pesquisa.

Tabela 4: Tempo gasto com as atividades da Empresa 1

Responsável	Tempo gasto	Custo/Hora(R$)	Custo Total(R$)
Sócio A	9,3h	R$26,50	R$246,45
Sócio B	15h	R$19,89	R$298,35
Funcionário A	7,44h	R$10,64	R$79,16
Funcionário B	4,3h	R$17,38	R$74,73
Total	28,29h	-	R$698,68

Fonte: elaborado pelos autores

Verifica-se na tabela 4 que o tempo gasto na realização dos serviços contábeis da Empresa 1 totalizou 28,29h, representando um custo total de R$698,68.

Tabela 5: Tempo gasto com atividades da Empresa 2

Responsável	Tempo gasto	Custo/Hora (R$)	Custo Total (R$)
Sócio A	13h	R$ 26,50	R$ 344,50
Sócio B	8,36h	R$ 19,89	R$ 166,28
Funcionário A	3,47h	R$ 10,64	R$ 36,92
Funcionário B	7,47h	R$ 17,38	R$ 129,83
Total	32,30h	-	R$ 677,53

Fonte: elaborado pelos autores

Verifica-se na tabela 5 que o tempo consumido nas atividades relacionadas à contabilidade da Empresa 2 totalizou 32,30h, o que representa um custo total de R$677,53.

Tabela 6: Tempo gasto com atividades da Empresa 3

Responsável	Tempo gasto	Custo/Hora (R$)	Custo Total (R$)
Sócio A	16h	R$ 26,50	R$ 424,00
Sócio B	5,19h	R$ 19,89	R$ 103,23
Funcionário A	1,3h	R$ 10,64	R$ 13,83
Funcionário B	10h	R$ 17,38	R$ 173,80
Total	32,49h	-	R$ 714,86

Fonte: elaborado pelos autores

Verifica-se na tabela 6 que o tempo gasto com a execução dos serviços contábeis contratados pela Empresa 3 totalizou 32,49h, o que representa um custo total de R$714,86.

Tabela 7: Tempo gasto com atividades da Empresa 4

Responsável	Tempo gasto	Custo/Hora (R$)	Custo Total (R$)
Sócio A	10h	R$ 26,50	R$ 265,00
Sócio B	15,2h	R$ 19,89	R$ 302,33
Funcionário A	8,5h	R$ 10,64	R$ 90,44
Funcionário B	16,21h	R$ 17,38	R$ 281,72
Total	50,31h	-	R$ 939,49

Fonte: elaborado pelos autores

Verifica-se na tabela 7 que o tempo destinado à execução das tarefas de natureza contábil contratadas pela Empresa 4 totalizou 50,31h, equivalendo a um custo total de R$939,49.

Tabela 8: Tempo gasto com atividades da Empresa 5

Responsável	Tempo gasto	Custo/Hora (R$)	Custo Total (R$)
Sócio A	20,00h	R$ 26,50	R$ 530,00
Sócio B	18,21h	R$ 19,89	R$ 362,19
Funcionário A	8,35h	R$ 10,64	R$88,84
Funcionário B	18,35h	R$ 17,38	R$ 318,92
Total	65,31h	-	R$ 1.299,65

Fonte: elaborado pelos autores

Verifica-se na tabela 8 que o tempo gasto com a execução das tarefas relacionadas à contabilidade da Empresa 5 totalizou 65,31h, o que representa um custo total de R$1.299,65.

Os valores com mão de obra de cada empresa cliente constam resumidamente da Tabela 9, em que foram agrupados todos os custos com mão de obra relativamente a cada funcionário, indicando, em relação a cada empresa, onde tal custo foi incorrido.

Tabela 9: Valor gasto com mão de obra

Empresa	Sócio A	Sócio B	Funcionário A	Funcionário B	Total MO
Empresa 1	R$246,45	R$298,35	R$79,16	R$74,73	R$698,68
Empresa 2	R$344,50	R$166,28	R$36,92	R$129,83	R$677,53
Empresa 3	R$424,00	R$103,23	R$13,83	R$173,80	R$714,86
Empresa 4	R$265,00	R$302,33	R$90,44	R$281,72	R$939,49
Empresa 5	R$530,00	R$362,19	R$88,84	R$318,92	R$1.299,65
Total	R$1.808,64	R$1.232,38	R$309,19	R$980,00	R$4330,21

Fonte: elaborado pelos autores

4.3.2. Custos com materiais

Os custos com os materiais utilizados pela empresa para a prestação dos serviços contábeis incluem basicamente os seguintes itens: papel, *tonner* e tinta de impressora e materiais diversos (canetas, lápis, borracha, grampos, clipes, réguas, etc.).

Para fazer o levantamento dos materiais gastos foi realizado um controle específico visando identificar o seu consumo total no período abrangido pelo estudo de caso, sendo o resultado apresentado na Tabela 10.

Tabela 10: Valor gasto com materiais

Materiais	Valor total pago (R$)	Duração dos materiais	Valor médio por mês (R$)
Papel (resmas)	R$130,00	8 meses	R$16,25
Tonner	R$200,00	3 meses	R$66,67
Materiais diversos	R$83,70	6 meses	R$13,95
Total	-	-	R$96,87

Fonte: elaborado pelos autores

Os custos com materiais totalizaram R$ 96,87. Em razão de seu baixo montante, tais custos foram tratados como custos indiretos, tendo sido o seu valor distribuído para cada empresa de acordo com o percentual de participação de cada uma no faturamento da Líder Contabilidade, tomando-se por base informação prestada pelos próprios sócios do escritório. A Tabela 11 apresenta quanto do custo de materiais coube a cada empresa objeto deste estudo, ressaltando que parcela desse custo é também imputado aos demais clientes do escritório que não fizeram parte desta pesquisa.

Tabela 11: Distribuição do valor gasto com materiais

Empresas	Percentual no faturamento da Líder Contabilidade	Valor Total (R$)
Empresa 1	10,08%	R$9,76
Empresa 2	6,72%	R$6,50
Empresa 3	5,34%	R$5,17
Empresa 4	13,44%	R$13,01
Empresa 5	17,78%	R$17,22

Fonte: elaborado pelos autores

4.4 Custos indiretos

Os custos indiretos são os gastos necessários para o funcionamento da empresa que não podem ser atribuídos diretamente a cada um dos seus objetos de custeio (no caso, as empresas clientes). Além do custo com material, que costuma ser, por natureza, classificado como custo direto, a depreciação também foi considerada um custo indireto, sendo que o seu cálculo está demonstrado na Tabela 12.

Tabela 12: Valor da depreciação mensal

Bens	Valor (R$)	Taxa de depreciação	Depreciação Anual (R$)	Depreciação Mensal (R$)
Móveis e utensílios	R$780,00	10%	R$78,00	R$6,50
Computadores e Periféricos	R$699,00	10%	R$69,90	R$5,83
Aparelho Ar Condicionado	R$1998,00	10%	R$199,80	R$16,65
Forno Microondas	R$289,00	10%	R$28,90	R$2,41
Máquina de Cartão	R$598,80	10%	R$59,88	R$4,99
Total	R$4364,80	10%	R$436,48	R$36,38

Fonte: elaborado pelos autores

A Tabela 13 apresenta os demais custos indiretos incorridos pela empresa no mês de junho de 2016, que totalizaram R$2.246,76.

Tabela 13: Valor dos custos indiretos

Custos indiretos	Valor (R$)
Aluguel	R$800,00
Energia	R$280,99
Telefone/Internet	R$210,12
Anuidade CRC	R$73,40
Depreciação	R$36,38
Eauditor	R$200,00
COAF	R$200,00
Manutenção de sistema contábil	R$325,87
Emissão de boletos	R$120,00
Total dos Custos Indiretos	R$2.246,76

Fonte: elaborado pelos autores

Os custos indiretos foram rateados para as empresas em análise proporcionalmente ao percentual de participação no faturamento da Líder Contabilidade. A Tabela 14 apresenta os cálculos do rateio dos referidos custos.

Tabela 14: Distribuição dos custos indiretos

Empresa	Custos Indiretos	Percentual	Total (R$)
Empresa 1	R$2.246,76	10,08%	R$226,47
Empresa 2	R$2.246,76	6,72%	R$150,98
Empresa 3	R$2.246,76	5,34%	R$119,97
Empresa 4	R$2.246,76	13,44%	R$301,96
Empresa 5	R$2.246,76	17,78%	R$399,47

Fonte: elaborado pelos autores

4.5 Custos totais

Os custos totais das empresas clientes são o resultado do somatório dos custos com mão de obra, dos custos de material e dos demais custos indiretos. Estes custos estão representados na Tabela 15.

Tabela 15: Custos totais

Empresa	Mão-de-obra (R$)	Materiais (R$)	Custos Indiretos (R$)	Total (R$)
Empresa 1	R$698,68	R$9,76	R$226,47	R$934,91
Empresa 2	R$677,53	R$6,50	R$150,98	R$835,01
Empresa 3	R$714,86	R$5,17	R$119,97	R$840,00
Empresa 4	R$939,49	R$13,01	R$301,96	R$1.254,46
Empresa 5	R$1.299,65	R$17,22	R$399,47	R$1.716,34
Total	R$4.330,21	R$51,66	R$1.198,85	R$5.580,72

Fonte: elaborado pelos autores

4.6. Cálculo do preço de venda dos serviços

Para calcular os preços de venda dos serviços contábeis prestados pela empresa em estudo, utilizou-se o conceito de *Mark-up* multiplicador. O valor do *Mark-up* foi 27,55%, correspondendo à soma do percentual das despesas administrativas (2,14%), do lucro desejado (15%) e da alíquota dos tributos incidentes sobre as receitas (10,41%).

Para o calculo do *Mark-up* multiplicador, temos:

$$\text{Mark} - \text{up multiplicador} = \frac{1}{(1 - 0{,}2755)} \cong 1{,}38$$

Para o cálculo do preço de venda, utiliza-se a seguinte fórmula: Custos do serviço x *Mark-up* multiplicador. Como resultado, obtiveram-se os valores da tabela abaixo como representativos dos preços a serem cobrados às empresas clientes.

Tabela 16: Preço de venda

Empresa	Custos totais	*Mark-up* Multiplicador	Preço de Venda Calculado
Empresa 1	R$934,91	1,38	R$1.290,18
Empresa 2	R$835,01	1,38	R$1.152,31
Empresa 3	R$840,00	1,38	R$1.159,20
Empresa 4	R$1.254,46	1,38	R$1.731,15
Empresa 5	R$1.716,34	1,38	R$2.368,55

Fonte: elaborado pelos autores

A Tabela 17 apresenta a comparação entre os preços de venda praticados pela Líder Contabilidade e os calculados com as ferramentas do custeio por absorção e do *Mark-up*.

Tabela 17: Comparação entre o preço de venda praticado e o preço de venda calculado pelo método do custeio por absorção e do *Mark-up*

Empresa	Preço de venda calculado (R$)	Preço de venda praticado (R$)	Diferenças (R$)
Empresa 1	R$1.290,18	R$1.319,00	R$28,82
Empresa 2	R$1.152,31	R$ 880,00	-R$272,31
Empresa 3	R$1.159,20	R$700,00	-R$459,20
Empresa 4	R$1.731,15	R$1.759,00	R$27,85
Empresa 5	R$2.368,55	R$2.327,00	-R$41,55

Fonte: elaborado pelos autores

A tabela 17 evidencia a diferença entre os honorários cobrados das clientes e os calculados com as ferramentas escolhidas: o custeio por absorção e o *Mark-up*. Nota-se que cada empresa apresenta um resultado diferente. Os valores mais destoantes são os das empresas 2 e 3. Tais resultados já eram esperados pelo gestor da empresa, que relatou que as empresas 2 e 3 consumiam muito tempo dos funcionários, mas não estavam dispostas a pagar um valor maior pelo serviço.

5 Considerações finais

Com o desenvolvimento do estudo, observou-se que o uso de métodos de custeio, aliado à aplicação do conceito de *mark-up*, é uma ferramenta útil para a precificação de serviços contábeis, podendo contribuir para o processo de gestão da carteira de clientes das empresas que atuam em tal segmento.

Foi possível analisar os principais clientes da empresa em estudo, que correspondem a mais da metade do seu faturamento, e perceber que, para a maioria delas, os honorários não são capazes de cobrir os custos, as despesas e os tributos decorrentes do negócio e ainda proporcionar o lucro pretendido pelo gestor.

Com base nos resultados, verificou-se que em duas das empresas clientes o preço cobrado mostra-se maior do que o preço calculado com as ferramentas do custeio por absorção e do *mark-up*, porém não se revelaram valores tão expressivos. Nos casos das empresas 2 e 3, os números parecem preocupantes, visto que referidas empresas pagam um valor bem inferior ao calculado pelas ferramentas de custo, sendo necessária a adoção de medidas para amenizar a diferença.

É provável que nas empresas clientes que estão pagando um preço inferior ao calculado nesta pesquisa, não seja possível a elevação dos honorários, até que se chegue ao equilíbrio, em função da própria concorrência existente no setor de prestação de serviços contábeis. Embora se saiba ser o mercado o responsável pelo estabelecimento dos preços, o processo de análise de custos permite que a empresa saiba se está trabalhando abaixo ou acima da margem de lucro desejada. Esse conhecimento também auxilia o processo de tomada de decisão, de controle de gastos e

permite, ainda, evitar que se cobre um valor muito alto de alguns clientes e um valor irrisório de outros.

Com base nesta pesquisa, a Líder Contabilidade pode exercer um melhor controle dos custos na prestação dos serviços, tentando melhorar o faturamento através de medidas corretivas para, em sequência, maximizar o seu lucro dentro das próprias condições de mercado.

Como sugestão para trabalhos futuros, sugere-se à aplicação do conceito de *mark-up* a outros métodos de custeio, em especial em relação a empresas cujos processos envolvam gastos expressivos em custos indiretos e que, portanto, precisam minimizar o impacto da arbitrariedade e subjetividade dos critérios de rateio para a apuração dos custos de seus produtos ou serviços.

Referências

ABBAS, K., GONÇALVES, M.N., & LEONCINE, M. (2012). Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto**, 12 (22), 145-159.

ABBAS, K., MARQUES, K.C.M., TONIN, J.M.F., SASSO, M., & LEONCINE, M. (2015, janeiro/abril). Uma análise comparativa entre os métodos de custeio discutidos na literatura contábil e os métodos usados na prática em hospitais paranaenses. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, X(1).

BERTI, A. **Contabilidade e análise de custos**. Curitiba, PR: Juruá, 2006.

BEUREN, I. M., & SCHLINDWEIN, N. F. (2008, maio/agosto). Uso do custeio por absorção e do sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, III(2), 24-50.

BLEIL, C., MAUSS, C.V., URBANSKI, G.; & ZAMBON, E.P. (2011, junho) **Gestão de Custos em uma empresa de serviços contábeis: Um Estudo de caso**.

CAVALCANTE, S.S.C. **Impacto dos custos relevantes nos serviços de contabilidade: um estudo com empresas contábeis filiadas ao SESCON/RN.** Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências e Tecnologia Mater Christi, 2014.

Conselho Federal de Contabilidade. Recuperado de: <http://portalcfc.org.br/coordenadorias/fiscalizacao/faq/faq.php?id=6378>. Acesso em: 04 de outubro de 2016.

FARIA; SCHLINDWEIN; KLAN. **Formação do preço de venda dos fretes rodoviários de carga fracionada**. Recuperado de: http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos62006/69.pdf>.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2ª edição, São Paulo, 2000.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10ª. Edição. São Paulo, Atlas 2010.

MARTINS, E., & ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. São Paulo, Atlas, 2010.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão.** 2 ed. revista e ampliada. São Paulo, SP: Person Prentice Hall, 2007.

MONTEIRO, A.A.S. (2002, maio/julho). Formação de preço para empresas de serviço. **Revista Pensar Contábil**, V(16).

MOREIRA, C.A., ALMEIDA, E.I., FERREIRA, G. A.; BASSAN, H. (2010). Custo da prestação de serviços contábeis: O caso da Casintep Contabilidade Acessoria Ltda. , uma organização contábil do Município de Sinop-MT. **Revista de Contabilidade & Amazônia**, Sinop, 3(1).

MOURA, Herval da Silva. O custeio por absorção e o custeio variável: Qual seria o melhor método a ser adotado pela empresa? (2005, jan/jun) **Sitientibus**, 32, 129-142.
PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.
SILVEIRA, Danielle Vargas; SCHMIDT, Paulo. **Fatores que influenciam na precificação de serviços contábeis.** Departamento de Ciências Contábeis, UFRGS, 2015.
TOCANTIS, Sandra. **Custo e Preço de Venda na Prestação de Serviços**. Recuperado de: http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ap/artigos/custos-e-preco-de-venda-na-prestacao-de-servicos,b6c6164ce51b9410VgnVCM1000003b74010aRCRD.