



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

Disciplina: Trabalho de Conclusão de Curso - COA

LUCAS PRESA DE LIMA

Matrícula 181017

**ANÁLISE DE CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS NO
ESCRITÓRIO CONTÁBIL**

Porto Alegre, Julho de 2013.

ANÁLISE DE CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS NO ESCRITÓRIO CONTÁBIL

Analysis of cost of services in accounting office.

LUCAS PRESA DE LIMA

Resumo:

A sociedade tem uma imagem formada de um contador capaz de suprir todas as suas necessidades em relação as diversas obrigações impostas pelos órgãos fiscalizadores, todavia a sua mensuração dos honorários relativos aos serviços prestados, não leva em consideração os elevados custos de mão-de-obra e tecnologia investida em um escritório contábil. O escopo do trabalho trata-se basicamente de uma área não muito aprofundada nos estudos contábeis contemporâneos. Portanto, o objetivo desta pesquisa foi realizar uma análise de custos da prestação de serviços contábeis. Trata-se de uma pesquisa explanatória de levantamento de dados que se utilizou de planilhas de custos, através de um estudo prático em um escritório contábil, para prestação de serviços que envolvem uma empresa enquadrada no regime tributário de Lucro Real, tais custos serão estimados de acordo com o critério TDABC. Na conclusão da pesquisa observa-se uma comparação entre os custos apurados e os valores cobrados em média dos contadores. Assim é possível concluir se existe ou não prejuízo na operação do escritório, de acordo com sua estrutura de custos e seu retorno esperado. O trabalho mostra aos sócios-administradores o volume de trabalho e os custos incorridos na operação, e com isso pode-se ter uma melhor avaliação e valorização da classe contábil, que em muitos países desenvolvidos é uma das áreas mais importantes da economia.

Palavras chave: Custos, Sistemas de Custeio, Custo Serviços, Honorários Contábeis.

Abstract:

The company has formed an image of a counter capable of meeting all your needs in relation to the obligations imposed by the various regulatory agencies, however your measurement of the fees for services rendered, does not take into

**Lucas Presa
de Lima**

Bacharel em
Ciências Contábeis
pela
Universidade
Federal do Rio
Grande
Do Sul
(UFRGS).

account the high labor costs and technology invested in an accounting office. The scope of work it's basically an area not much depth studies in contemporary accounting. Therefore, the aim of this research was to perform a cost analysis of providing accounting services. It is an explanatory research data collection that was used spreadsheet cost, through a practical study in an accounting office, for services involving a company framed "Lucro Real", such costs will be estimated according to the criterion TDABC. At the conclusion of research there is a cost comparison between the calculated and the average values of the counters charged. So it is possible to conclude whether or not prejudice the operation of the office, according to its cost structure and its expected return. The work shows for members-administrators workload and costs incurred in the operation, and it can have a better assessment of the accounting and valuation, which in many developed countries is one of the most important areas of the economy.

Keywords: Costs, Systems Cost, Cost Services, Accounting Fees.

1. INTRODUÇÃO

Nos dias de hoje o desenvolvimento das empresas prestadoras de serviços dependem, entre outras coisas, principalmente de mão-de-obra qualificada, competência, dedicação e agilidade por parte dos colaboradores. No mercado atual apenas as empresas com qualidade nos serviços e que oferecem diferenciais, e estes diferenciais vêm se destacando com a influência da tecnologia da informação, conseguem sobreviver neste mercado de concorrência acirrada, os escritórios prestadores de serviços acabam investindo em recursos de Tecnologia da Informação (TI) para aprimorar o controle de documentos, que apesar da migração para a era digital, a profissão contábil necessita de documentos físicos para análise da veracidade e oficialidade da informação.

Segundo Marion e Rosa (2004, p. 70), duas imagens são importantes para as decisões da clientela, a do Profissional e a do escritório em si: "Se o escritório é eficiente, o contador ganha fama de competente também (mesmo que as pessoas não o conheçam, elas pensarão isso dele).", salienta ainda, "Portanto, cuidar bem da imagem é zelar para que tanto a do contador quanto a do escritório sejam positivas".

A ascensão da classe contábil é algo explícito e iminente nos dias de hoje, seja pelo fato da internacionalização das demonstrações contábeis seja pela exigência do fisco nacional pela certificação de dados e a complexidade nas novas declarações. De acordo com o

JORNAL CONTÁBIL a aplicação do IFRS elevou os níveis de transparência, pois os balanços tornaram pública a real saúde financeira e patrimonial das empresas e a conversão das normas internacionais de relatórios financeiros permitiu às companhias pequenas e médias remodelar os negócios com índices reais de desempenho. Surgiram, também, novas obrigações com o Fisco como o Sped Contábil, Sped Fiscal e a Escrituração Fiscal Digital (EFD) do PIS e da COFINS, que tomam muito tempo dos profissionais ou exigem que novos profissionais sejam contratados.

O escopo do trabalho trata-se basicamente de uma área não muito aprofundada nos estudos contábeis contemporâneos: A análise de custos da prestação de serviços contábeis. A sociedade tem uma imagem formada de um contador capaz de suprir todas as suas necessidades em relação às diversas obrigações impostas pelos órgãos fiscalizadores, todavia a sua mensuração dos honorários relativos aos serviços prestados, não leva em consideração os elevados custos de mão-de-obra e tecnologia investida em um escritório contábil.

Tendo foco o mercado em que atua a contabilidade hoje, podemos concluir que os próprios contadores acabam se desvalorizando, oferecendo valores diferenciados de serviços conforme a sua disponibilidade ou o tamanho de sua empresa, para tanto não existe um padrão de cobrança de honorários a ser seguidos pelo fato dos administradores não conseguirem medir com eficácia o custo que sua empresa demanda para cada tipo de serviço. De acordo com Rodrigues e Lemos (2009, p. 6) “Os problemas de concorrência tem forte implicação nos aspectos éticos que envolvem a conduta dos profissionais, pois estes passam muitas vezes a oferecer seus serviços profissionais a valores muito baixos, prejudicando a qualidade dos trabalhos e estabelecendo uma concorrência desleal com os demais colegas de profissão.”

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2003, p. 18), “a base ideal para a formação de honorários deve ser o levantamento dos custos totais por cliente, considerando os custos fixos e variáveis, para possibilitar a plena satisfação das obrigações assumidas.”

Para Thomé (2001), depois do custo determinado, estipular o preço de venda do serviço consiste em escolher a margem de lucro. Evidentemente, essa margem não deve ser aleatória. Convém examinar preços de mercado dos serviços semelhantes. Contudo, o autor ressalta que para clientes diferenciados podem ser adotadas margens diferenciadas. Entende-se como clientes diferenciados aqueles que exigirão habilidades específicas do contador ou

alguma prestação de serviço que foge ao processo rotineiro, exemplo seria a contratação para uma contabilidade externa.

A pesquisa visa um estudo prático em um escritório contábil, para uma empresa enquadrada no regime tributário do Lucro Real, tais custos serão estimados através da absorção dos custos operacionais da empresa em detrimento das horas executadas nas atividades, através deles podemos mensurar os custos reais e os desperdícios. O trabalho busca mostrar aos sócio-administradores o volume de trabalho e os custos incorridos na operação, com isso poderemos ter uma melhor avaliação e valorização da classe contábil, que em muitos países desenvolvidos é a segunda área mais importante da economia.

A problemática da pesquisa resume-se em uma pergunta: Como podemos medir os custos das operações de uma empresa prestadora de serviços contábeis, e calcular um valor justo de honorários a serem cobrados?

O trabalho tem como objetivo descrever as atividades executadas em um escritório contábil e medir os custos reais destas atividades, com o intuito de explicitar a divergência entre os valores negociados no mercado atual e os sugeridos pelo SESCON-RS em parceria com o CRC-RS. Com os seguintes objetivos específicos:

- Identificar e definir as atividades cotidianas da empresa contábil;
- Construir comparativos de mão de obra e tempo de serviços prestados por atividades da empresa através do método TDABC(Time-Driven Activity Based Costing);
- Demonstrar os valores de custos fixos e variáveis para encerrar o processo de uma empresa mensalmente utilizando o custeio por absorção.

O artigo está dividido em cinco seções, a introdução em seguida o referencial teórico, tratando dos custos pelo método TDABC. A terceira seção são os procedimentos metodológicos. A quarta seção compreende a análise dos resultados. E em seguida as considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão de Custos

Cada vez mais se torna fundamental a captação de informação confiável para a tomada de decisão, isso ajuda os gestores na busca de melhores alternativas para a sobrevivência da empresa, ajudando também no seu crescimento.

Bornia (2002, p. 25) destaca que “as atividades que não colaboram efetivamente para a agregação de valor ao produto devem ser reduzidas sistemática e continuamente, da mesma maneira que não se pode tolerar qualquer tipo de desperdício no processo produtivo”. Para isso é necessário a avaliação e mensuração de todas as atividades da empresa para saber se estão ou não agregando valor ao serviço prestado.

Para Martins (2003) a gestão estratégica de custos requer uma análise mais profunda dos custos que vão além dos limites da empresa. A gestão estratégica de custos busca conhecer toda a cadeia de valor desde a aquisição da matéria prima até o consumidor final. É importante os gestores terem domínio absoluto da gestão de custos para saber o ponto excelente de produção, e até mesmo delimitar até quando é vantagem aceitar clientes a um valor abaixo do mercado, o que muitas vezes acaba gerando prejuízo para a atividade.

A gestão estratégica de custos passa a ser uma excelente alternativa a ser utilizada pelas empresas, servindo de orientadora no momento de tomada de decisão. Prado (2004 p 19) "ênfatiza que sua finalidade principal é fornecer as informações de que as empresas necessitam para proporcionar valor, qualidade e oportunidade que os clientes desejam".

2.2 Time Driven Activity Based Costing (TDABC)

Kaplan e Anderson (2004, p. 3) argumentam que essa metodologia permite estimar “a demanda de recursos gerada por transação, produto ou cliente, em vez de alocar os custos de recursos, primeiro para atividades e, a seguir, para produtos ou clientes”.

De uma maneira simples seria necessário estimar “o custo, por unidade de tempo, para suprir a capacidade de recursos e os tempos unitários de consumo da capacidade de recursos por produtos, serviços e clientes”. Essa abordagem propiciaria taxas de direcionadores de custos mais confiáveis ao permitir a estimativa de tempos unitários até para transações complexas.

Everaert e Bruggeman (2007, p.28) afirmam sobre a implementação do TDABC através dos seguintes procedimentos:

- Levantamento dos recursos fornecidos às atividades, segregando-os em grupos;
- Apuração do valor gasto com cada recurso;
- Mensuração da capacidade prática das atividades;
- Determinação do custo unitário de cada recurso com a divisão do valor encontrado para cada grupo de recursos pela capacidade prática da atividade;
- Aferição do tempo consumido para execução de uma atividade;
- Multiplicação do custo unitário pelo tempo requerido por cada objeto de custo.

Tendo como principal insumo o tempo das atividades o TDABC evita a burocracia de entrevistas e pesquisas com os empregados necessárias no ABC. Posteriormente, Kaplan e Anderson (2007, p. 21) passaram a afirmar que esse modelo propicia as seguintes vantagens:

- Torna mais fácil e mais rápido o desenvolvimento de um modelo exato;
- Aproveita com eficácia os dados hoje oferecidos pelos sistemas integrados de gestão e relacionamento de clientes;
- Direciona os custos às transações, usando características específicas dos processos, dos fornecedores e dos clientes;
- Pode ser rodado mensalmente para captar o resultado das operações recentes;
- É aplicável a muitos setores ou empresas que se caracterizam por complexidade em clientes, produtos, canais, segmentos e processos, por grande quantidade de pessoas e por despesas de capital elevadas.

2.2.1 Limitações do TDABC

Existem algumas limitações associáveis a este modelo de acordo com Duarte, Pinto e Lemes (2008, p. 4) comentam que, mesmo tendo o tempo como principal direcionador de custos, “a ociosidade não é suficientemente explorada” por esse modelo

Varila, Seppanem e Suomala (2007), após realizarem estudo em um operador logístico, afirmaram que foi necessário um volume enorme de dados para estimar convenientemente as equações de tempo. Isso requereu um considerável período de estudo para elaborar as diversas equações de tempo imprescindíveis para o uso do TDABC, de modo que essas fórmulas pudessem representar convincentemente os custos das atividades visadas.

Ou seja, para que o TDABC possa ser aplicado, dependendo da magnitude das atividades e processos internos da empresa e o volume de dados analisados, exige-se um elevado período de pesquisa para levantar o tempo necessário na formulação do método.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa foi realizada através de pesquisa exploratória através de material bibliográfico por meio de livros, revistas, artigos e material originado de levantamento de dados da empresa para fundamentar o tema em ápice.

Segundo Andrade (2001, p. 42), “todos os documentos bibliográficos constituem-se em fontes primárias ou secundárias”.

Fontes primárias são constituídas por obras ou textos originais, materiais ainda não trabalhados, sobre determinado assunto. As fontes primárias, pela sua relevância, dão origem a outras obras, que vão formar uma literatura ampla sobre aquele determinado assunto. (ANDRADE, 2001, p. 43).

E as fontes secundárias para Andrade (2001, p. 43), “refere-se a determinadas fontes primárias, isto é, são constituídas pela literatura originada de determinadas fontes primárias e constitui-se em fontes de pesquisas bibliográficas”.

O material bibliográfico serve para preencher os conceitos necessários do método de custeio em questão - TDABC - e alguns índices gerenciais que são necessários. A empresa possibilita a aplicação deste método pelo fato de já ter estimado o custo de cada funcionário por operação, o que facilita o método em relação ao ABC.

Quanto ao procedimento técnico, trata-se de um estudo de caso por se tratar de uma análise dos custos de uma empresa.

O estudo de caso trata-se de uma abordagem metodológica de investigação especialmente adequada quando procuramos compreender, explorar ou descrever acontecimentos e contextos complexos, nos quais estão simultaneamente envolvidos diversos fatores. Por outro lado, Bell (1989) define o estudo de caso como um termo guarda-chuva

para uma família de métodos de pesquisa cuja principal preocupação é a interação entre fatores e eventos. Fidel (1992) refere que o método de estudo de caso é um método específico de pesquisa de campo. Estudos de campo são investigações de fenômenos à medida que ocorrem, sem qualquer interferência significativa do investigador.

Ponte (2006) considera que:

“É uma investigação que se assume como particularística, isto é, que se debruça deliberadamente sobre uma situação específica que se supõe ser única ou especial, pelo menos em certos aspectos, procurando descobrir a que há nela de mais essencial e característico e, desse modo, contribuir para a compreensão global de um certo fenômeno de interesse.” (Ponte, 2006:2)

Para que o levantamento de custo possa ser efetivado, foi necessária a elaboração de planilhas auxiliares, que vão envolver dados específicos da empresa como a quantidade de funcionários envolvidos, os seus cargos e respectivos salários, com identificação das atividades, além dos custos fixos da empresa.

Os dados arrecadados servirão como comparativo para futura análise do real custo e os honorários praticados seja pela empresa seja fora dela. A abrangência da pesquisa será apenas aplicada a empresa pesquisada, pois a estrutura dos custos fixos e variáveis são exclusivos dela, portanto para uma futura pesquisa em outra organização, o valor dos custos estimados deverão ser refeitos.

4.0 RESULTADOS E DISCUSSÃO DA PESQUISA

A pesquisa foi realizada em um escritório contábil (conforme dados do item 4.1) selecionou-se um cliente (Empresa Modelo Item 4.2) para que se pudesse orçar o valor dos honorários que o escritório irá repassar para a empresa modelo. Procurou-se ordenar as tabelas de informações com o intuito de facilitar a compreensão do cálculo realizado.

4.1 Escritório Contábil

O escritório em análise é localizado no município de Porto Alegre – RS, possui 75 funcionários ativos e está há 20 anos no mercado, atende de micro a grandes empresas dos mais diversos setores econômicos, além de ser especializado em consultoria empresarial. O

escritório é dividido nos seguintes setores: Pessoal, Fiscal, Contabilidade, Societário, Comercial, Protocolo e Financeiro. O período de análise engloba o ano de 2012.

4.2 Empresa Modelo

Para que o estudo possa ser efetivado é necessário avaliar alguns critérios que sofrerão variações em cada empresa. A empresa modelo esta localizada no município de Porto Alegre – RS se enquadra no regime de tributação do Lucro Real. Possui uma média de 1.500 lançamentos contábeis mensais, todavia 700 lançamentos são integrados diretamente do setor fiscal e 800 são importados de planilhas acessórias da empresa. Os lançamentos fiscais têm uma média mensal de 5.000 lançamentos sendo que todos são importados via arquivos digitais fornecidos pela empresa e após comparados com relatórios da empresa. O departamento pessoal tem a avaliação por número de funcionários, a quantidade de funcionários processados no mês é 98. Em cima destes dados são calculadas as horas de trabalho de cada setor, sabendo que variando estes dados a estrutura de horas e por consequência a de custos, sofrerá inevitável variação.

4.3 Método de avaliação

Para a aplicação do método TDABC no escritório, foi necessário levantamento junto ao setor responsável para verificar a demanda de tempo médio estimado para realizar uma determinada atividade, essas atividades podem ter periodicidade mensal ou anual, portanto o método de medida é o tempo em hora, com isso podemos chegar ao valor médio mensal, incluindo as obrigações anuais, e assim descobrir o tempo despendido para todas as atividades decorrente de determinado setor para a empresa em estudo.

4.3.1 Tabela Levantamento de Atividades Departamento Contábil, Fiscal e Pessoal

Nessa seção será feita uma análise por departamentos, para efetivar o levantamento das atividades departamentais através da demanda de tempo de cada atividade para depois podermos chegar ao valor total de horas de cada departamento.

Tabela 1 – Atividades Setor Contábil

Setor Contábil				
Auxiliar 2 (Plano de Cargos e Salários)				
Atividades	Periodicidade	Tempo(h)	Tempo(m)	
Lançamentos	Mensal	24	1440	
Conciliação	Mensal	4	240	
Sped Contábil	Mensal	1	60	
DIPJ	Anual	4	240	
DCTF	Mensal	1	60	
DIRF	Anual	1	60	
Total	6	-	35	2100

Supervisor 3 (Plano de Cargos e Salários)				
Atividades	Periodicidade	Tempo(h)	Tempo(m)	
Revisão Balancete	Mensal	0,5	30	
Reuniões Fechamento	Mensal	2	120	
Lalur	Mensal	1	60	
Total	3	-	3,5	210
Total	9	-	38,5	2310

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como se pode observar na tabela 1, as atividades totais para o setor contábil suprir a demanda da empresa modelo é de 38,5 horas mensais, sendo destas 35 utilizadas para um funcionário com cargo de auxiliar 2 - de acordo com plano de cargos e salários da empresa – que executa todos os procedimentos necessários, o resultado destas tarefas exigem 3,5 horas mensais de um Supervisor 3 para análise e fechamento das declarações, encerramento dos balancetes e reuniões com o cliente.

Tabela 2 – Atividades Setor Fiscal

Setor Fiscal				
Auxiliar 2 (Plano de Cargos e Salários)				
Atividades	Periodicidade	Tempo(h)	Tempo(m)	
Conciliação	Mensal	16,5	990	
Sped PIS/COFINS	Mensal	8	480	
Sped Fiscal	Anual	8	480	
Dacon	Mensal	0,5	30	
Gia Modelo B	Anual	8	480	
Gia	Mensal	1	60	
DEC/ISSQN	Mensal	0,5	30	
Total	7	-	42,5	2550

Supervisor 3 (Plano de Cargos e Salários)				
Atividades	Periodicidade	Tempo(h)	Tempo(m)	
Revisão Sped	Mensal	2	120	
Reuniões Fechamento	Mensal	2	120	
Total	2	-	4	240
Total	9	-	46,5	2790

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com a tabela 2, as horas mensais necessárias para as atividades do departamento fiscal totalizam 46,50 horas, sendo 42,5 horas utilizadas por um funcionário com cargo de Auxiliar 2 e 4 horas para um funcionário com cargo de Supervisor 3 realizar revisão das informações e reuniões com o cliente.

Tabela 3 – Atividades Setor Pessoal

Setor Pessoal			
Auxiliar 3 (Plano de Cargos e Salários)			
Atividades	Periodicidade	Tempo(h)	Tempo(m)
Lançamentos	Mensal	8	480
Conciliação	Mensal	4	240
Apuração Impostos	Mensal	0,25	15
Impressão relatórios	Mensal	0,1	6
Admissões	Mensal	2	120
Férias	Mensal	1	60
Rescisão	Mensal	25	1500
Auxílio Doença/Acidente Trabalho	Mensal	1	60
Perguntas/Respostas	Mensal	3	180
Reajuste Dissídio	Anual	8	480
RAIS	Anual	0,5	30
DIRF	Anual	0,5	30
CAGED	Anual	0,5	30
Guias Sindicais	Anual	0,25	15
Total	14	-	54,1 3246
Supervisor 3 (Plano de Cargos e Salários)			
Atividades	Periodicidade	Tempo(h)	Tempo(m)
Reuniões e Auxílio Tributário	Mensal	2	120
Total	1	-	2 120
Total	15	-	56,1 3366

Fonte: Elaborado pelo autor.

A tabela 3 leva em consideração a quantidade de funcionários processados que varia para cada empresa, ou seja, para processar a quantidade de funcionários dessa empresa específica são necessárias 54,1 horas de um funcionário com cargo de Auxiliar 2 e para revisão do trabalho e reuniões é preciso 2 horas de um Supervisor 3.

4.3.2 Análise das atividades

Depois de analisados a quantidade de tempo por atividade, chegamos a um valor total de horas por departamento para cálculo do custo total da empresa, se faz necessária a inclusão

dos custos variáveis de mão-de-obra e os custos fixos operacionais. Nessa seção será feita a análise dos custos totais, para assim chegar ao valor do custo total/hora e assim multiplicar pelas quantidades de horas trabalhadas.

4.4 Análise de Custos

Na Tabela 4, foi feito o levantamento dos custos variáveis, o custo da mão-de-obra direta, que será feito através do cálculo das horas trabalhadas.

Tabela 4 – Custo Variável Pessoal

	TOTAL	Contabilidade	Pessoal	Fiscal
Total Folha	82.895,00	46.756,00	17.328,00	18.811,00
Nº Funcionários	55	32	10	13
Média Salário	4.640,93	1.461,13	1.732,80	1.447,00
Horas Trabalhadas	161	161	161	161
Total de Horas (ctb+pessoal+fiscal)	8.855	5152	1610	2093
% Horas	100,00%	58,18%	18,18%	23,64%
Custo Fixo	139.832,88	81.357,31	25.424,16	33.051,41

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 5 – Horas Trabalhadas

Horas Trabalhadas	Horas
Horas Normais(Ano)	2160
- Falta Doença	-24
- Falta Morte	-8
- Férias	-180
- Confraternização	-16
Total Horas Ano	1932
Total Horas Mês	161

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme estipulado na legislação às horas trabalhadas seriam 180 horas mensais, entretanto sabemos que existem situações em que o funcionário não se faz presente na empresa. Portanto a tabela 5 explica que as 161 horas totais é o resultado das horas estipuladas deduzidas as horas de falta doença, falta morte, férias e confraternização. Após encontrado o valor foi feita a multiplicação das horas trabalhadas pelo número de funcionários do setor e chega-se à quantidade de horas trabalhadas do setor, esse resultado serve de base para rateio do custo fixo da empresa.

Tabela 6 – Cálculo do Custo Fixo

Cálculo Custo Fixo	
3.01.001 Custos Fixos	-139.832,88
3.01.001.002 Pessoal	-100.262,41
3.01.001.002.001 Setores Auxiliares	-21.949,00
3.01.001.002.002 Outros	-78.313,41
3.01.001.003 Administrativas	-34.391,43
3.01.001.004 Despesas Financeiras	-5.179,04

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na Tabela 6 os custos fixos foram extraídos do balanço de 2012 da empresa, e foram filtradas apenas as contas sintéticas de custos com pessoal, administrativos e financeiros. Cabe ressaltar que no custo com pessoal está agregado o valor da folha de pagamento dos setores auxiliares à operação principal, são estes: Protocolo, Societário, Financeiro e Recepção.

Tabela 7 – Custos Variáveis

	Contabilidade	Pessoal	Fiscal
CV SALARIO	9,08	10,76	8,99
CV ENCARGOS	3,07	3,64	3,04
CUSTO FIXO	9,19	2,87	3,73
CUSTO TOTAL	21,33	17,27	15,76

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 8 – Cálculo Custo Encargos (Cv)

Cálculo Custo Encargos	
Custo Folha	82.895
13º Salário	6.908
Férias	6.908
1/3 Férias	2.303
Fgts	7.921
Rescisão	3.961
Total	28.000
% Cv	33,78%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na Tabela 7 os custos variáveis são divididos em custos variáveis de salários e de encargos, o cálculo do custo do salário é a divisão do total da folha do setor pelas horas

trabalhadas do mesmo, já na Tabela 8 o cálculo dos encargos é levado em consideração o percentual de impostos sobre o total da folha de pagamentos que totaliza 33,78%. Esses custos somados ao custo fixo resulta no custo total/hora dos setores.

Tabela 9 – Análise Sintética

Planilhas de Cálculo				
	TOTAL	Contabilidade	Pessoal	Fiscal
Total Folha	82.895,00	46.756,00	17.328,00	18.811,00
Nº Funcionários	55	32	10	13
Média Salário	4.640,93	1.461,13	1.732,80	1.447,00
Horas Trabalhadas	161	161	161	161
Total de Horas (ctb+pessoal+fiscal)	8.855	5152	1610	2093
% Horas	100,00%	58,18%	18,18%	23,64%
Custo Fixo	139.832,88	81.357,31	25.424,16	33.051,41
	Contabilidade	Pessoal	Fiscal	
CV SALARIO	9,08	10,76	8,99	
CV ENCARGOS	3,07	3,64	3,04	
CUSTO FIXO	9,19	2,87	3,73	
CUSTO TOTAL	21,33	17,27	15,76	
Cálculo Custo Fixo		Cálculo Custo Encargos		Horas Trabalhadas
3.01.001 Custos Fixos	-139.832,88	Custo Folha	82.895	Horas Normais(Ano)
3.01.001.002 Pessoal	-100.262,41	13º Salário	6.908	- Falta Doença
3.01.001.002.001 Setores Auxiliares	-21.949,00	Férias	6.908	- Falta Morte
3.01.001.002.002 Outros	-78.313,41	1/3 Férias	2.303	- Férias
3.01.001.003 Administrativas	-34.391,43	Fgts	7.921	- Confraternização
3.01.001.004 Despesas Financeiras	-5.179,04	Rescisão	3.961	Total Horas Ano
		Total	28.000	1932
		% Cv	33,78%	Total Horas Mês
				161

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 9 sintetiza os cálculos demonstrados anteriormente, tornando a visão mais abrangente dos custos.

4.5 Análise de Atividades X Custo dos Serviços

Após ter mapeado todas as atividades dos setores e as respectivas horas despendidas para execução das mesmas, é possível aplicar o custo do setor sobre as horas trabalhadas, e assim constatar o valor real dos custos para a empresa em análise. A Tabela 10 demonstra esse cálculo.

Tabela 10

Informações Iniciais		Setor	
Quantidade funcionarios		106	
Nº Notas Entradas		2000	
Nº Notas Saídas		3000	
Forma de Tributação		LUCRO REAL	
Nº Lançamentos contábeis		1500	

Setor Contábil				Setor Fiscal				Setor Pessoal						
Auxiliar 2 (Plano de Cargos e Salários)				Auxiliar 2 (Plano de Cargos e Salários)				Auxiliar 3 (Plano de Cargos e Salários)						
Atividades	Periodicidade	Tempo(h)	Tempo(m)	Atividades	Periodicidade	Tempo(h)	Tempo(m)	Atividades	Periodicidade	Tempo(h)	Tempo(m)			
Lançamentos	Mensal	24	1440	Conciliação	Mensal	16,5	990	Lançamentos	Mensal	8	480			
Conciliação	Mensal	4	240	Sped PIS/COFINS	Mensal	8	480	Conciliação	Mensal	4	240			
Sped Contábil	Mensal	1	60	Sped Fiscal	Anual	8	480	Apuração Impostos	Mensal	0,25	15			
DIPJ	Anual	4	240	Dacon	Mensal	0,5	30	Impressão relatórios	Mensal	0,1	6			
DCTF	Mensal	1	60	Gia Modelo B	Anual	8	480	Admissões	Mensal	2	120			
DIRF	Anual	1	60	Gia	Mensal	1	60	Férias	Mensal	1	60			
				DEC/ISSQN	Mensal	0,5	30	Rescisão	Mensal	25	1500			
								Auxilio Doença/Acidente Trabalho	Mensal	1	60			
								Perguntas/Respostas	Mensal	3	180			
								Reajuste Dissídio	Anual	8	480			
								RAIS	Anual	0,5	30			
								DIRF	Anual	0,5	30			
								CAGED	Anual	0,5	30			
								Guias Sindicais	Anual	0,25	15			
Total	6	-	35	2100	Total	7	-	42,5	2550	Total	14	-	54,1	3246
Supervisor 3 (Plano de Cargos e Salários)				Supervisor 3 (Plano de Cargos e Salários)				Supervisor 3 (Plano de Cargos e Salários)						
Atividades	Periodicidade	Tempo(h)	Tempo(m)	Atividades	Periodicidade	Tempo(h)	Tempo(m)	Atividades	Periodicidade	Tempo(h)	Tempo(m)			
Revisão Balancete	Mensal	0,5	30	Revisão Sped	Mensal	2	120	Reuniões e Auxílio Tributário	Mensal	2	120			
Reuniões Fechamento	Mensal	2	120	Reuniões Fechamento	Mensal	2	120							
Lalur	Mensal	1	60											
Total	3	-	3,5	210	Total	2	-	4	240	Total	1	-	2	120

	Contabilidade	Fiscal	Pessoal
Tota Horas	38,5	46,5	56,1
Custo/Hora do Setor	21,33	15,76	17,27
Custo Total	821,15	732,65	968,81

Valor Custo Total	2.522,60
--------------------------	-----------------

Fonte: Elaborado pelo autor.

A tabela 10 demonstra todas as atividades compostas por setor, totalizando as horas e multiplicando-as aos custos chegamos ao custo total no valor de R\$ 2.522,60.

4.6 Cálculo do Preço de Venda

De acordo com Barreiros(2012) é um cálculo que tem por base a abrangência e cobertura de todos os custos da empresa e geração do lucro desejado. “É como dizer que a partir da venda de qualquer produto você estará tirando os custos ligados à empresa, sejam eles: Custo fixo, Custo Variável ou Não Operacional e, assim, obtendo determinado lucro.”

Cálculo do Preço de Venda

Custo Total	2.522,60
Impostos (12,27%) + Lucro (30%)	
$100 - 12,27 - 30 = 57,73$	
$100/57,73 = 1,7322$	

Preço de Venda(1,73 x Custo)	4.364,10
(-) Impostos	-535,48
(-) Custos	-2.522,60
Lucro	1.306,03

Fonte: Elaborado pelo autor

Para cálculo do preço de venda foi usado o valor do custo total agregado aos impostos, no caso a empresa é enquadrada no Anexo III do Simples Nacional com alíquota de 12,27%, a margem de lucro é de 30% que já vem sendo utilizada pela empresa, com isso totalizamos um valor de R\$ 4.364,10.

4.7 Comparativo de orçamentos

Para basear o valor de mercado, foi solicitado a outros três escritórios com o mesmo porte do escritório em análise um orçamento para a empresa modelo, tais escritórios localizam-se na região metropolitana de Porto Alegre. .

Serviços	Empresa	Empresa A	Empresa B	Empresa C
	Modelo			
Mensalidade + Departamento Pessoal	3.429,50	2.780,00	6.550,00	1.400,00

Fonte: Elaborado pelo autor

O valor real cobrado pela empresa modelo é de R\$ 3.429,50, de acordo com informações de cunho acadêmico as empresas orçadas foram questionadas sobre a existência da análise de custos de seus serviços para cálculo do valor proposto, a resposta negativa foi unânime. Por isso podemos concluir que os contadores, apesar de conhecerem a área de custos, não se aprofundam neste assunto para analisar a sua profissão. Podemos observar que a empresa modelo, por não possuir também essa análise, esta com um valor de R\$ 934,60 (4.364,10-3.429,50) abaixo do ideal para o retorno esperado, diminuindo seu lucro mais da metade 14,17%.

Tabela 11 – Honorários do Sescon/RS

Aprovada em A. G. E. dos dias 26-06-90 e 07-08-90 e ratificada em A. G. E. no dia 08-04-2013	
1 - ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL, FISCAL E DE PESSOAL	
a) Escrituração Contábil e/ou Livro Caixa	
01) Custo mínimo até 200 lançamentos	R\$ 569,54
02) Custo por lançamento a partir de 201 lançamentos	R\$ 2,85
b) Escrituração Fiscal	
01) Custo mínimo até 200 lançamentos	R\$ 284,77
02) Custo por lançamento a partir de 201 lançamentos	R\$ 1,39
c) Departamento Pessoal	
01) Custo mínimo até 05 empregados	R\$ 356,01
02) Custo por empregado a partir de 06 empregados	R\$ 71,14

Fonte: www.sescon-rs.com.br

A tabela 11 - referencial do Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do Estado do Rio Grande do Sul (Sescon) - demonstra que o custo mínimo a partir de 200 lançamentos é de R\$ 2,85 por lançamento contábil e R\$ 1,39 por lançamento fiscal e R\$ 71,14 por funcionário a partir de 6

empregados. Com esses dados nossa empresa modelo teria um preço de mercado estimado conforme tabela abaixo:

Tabela 12 – Preço de Mercado

Tabela Referencial Sescon	Quantidade	Valor	Total
Lançamentos Contábeis	1.500	3	4.275
Lançamentos Fiscais	5.000	1	6.950
Funcionários	106	71	7.541
Total Geral	-	-	18.766

Fonte:Elaborado pelo autor.

De acordo com a tabela 12, o preço de mercado proposto à empresa modelo deveria ser de R\$ 18.766,00. Portanto, é visível que existe uma grande divergência dos valores propostos pelo Sindicato com a realidade do mercado, que pode-se comprovar pelos orçamentos realizados, ou seja, essa tabela não serve como base para composição dos valores de venda das empresas prestadoras de serviços contábeis, afinal esses valores não conseguem ser aplicados no mercado atuante.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após estudo de caso da empresa modelo, foi possível realizar cálculos de custos que podem ser utilizados para qualquer empresa prestadora de serviços, desde que consigam seguir a metodologia aplicada, obviamente que neste estudo existem variáveis que devem modificar a totalidade dos valores, uma delas é a estrutura de custos da empresa prestadora e a outra seria o porte e a demanda necessária do cliente a ser analisado. Portanto, as empresas preferencialmente devem ter um software para gerenciamento de seus custos fixos e variáveis de produção, e que comporte a variação dos dados de diferentes clientes para se formular uma proposta, mas isso é algo que os contadores ainda não têm em mente.

O trabalho mostra um problema que vem de longa data na profissão contábil, que é a não-valorização da classe, que por sua vez não consegue estimar seu valor de venda e acaba fazendo isso sem conhecimento, apenas para acrescentar um cliente em sua carteira, independente da qualidade do serviço prestado, da estrutura física da empresa e o nível de relacionamento com o cliente.

A formação de preço dos serviços está diretamente ligada ao mercado, O preço em si é a menor parte da estrutura de diferenciação da cadeia de valor do prestador, dados que influenciam são: tecnologia e produtos empregados, serviços, relacionamento e por último preço. Caso a empresa possua uma estrutura de custos elevada com um corpo técnico altamente qualificado, pode não conseguir transmitir todos esses custos aos clientes, por que o valor de mercado pode estar muito abaixo do estimado. Para resolver isso precisaria de uma valorização unificada da classe, que todos conseguissem agregar valor aos serviços prestados para que os melhores possam continuar prestando um serviço de qualidade e cobrar o valor justo pelo mesmo.

O estudo mostrou também que é inviável a cobrança dos honorários propostos pelo sindicato da classe, o que comprova mais uma vez que é impossível repassar um valor que esteja muito acima do mercado.

Com essa abordagem é possível mostrar abertamente a quantidade de horas despendidas nos principais setores de um escritório contábil e mostrar ao público em geral que para ter um retorno de uma empresa qualificada, é necessário remunerar os fatores de produção.

6. REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. Introdução à metodologia do trabalho científico. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BARREIROS, Laecio; Como calcular o preço de cada produto. Disponível em:<
<http://revistapegn.globo.com/Revista/Common/0,,EMI103096-17161,00-COMO+CALCULAR+O+PRECO+DE+CADA+PRODUTO.html>>. Acesso em: 17 jan. 2013.

BELL, Judith (1989). Doing your research project: a guide for the first-time researchers in education and social science. 2. reimp. Milton Keynes, England: Open University Press, pp. 145

BORNIA, Antonio Cezar. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Contrato de Prestação de Serviços de Contabilidade. Brasília: CFC, 2003.

DUARTE, S. L.; PINTO, K. C. R.; LEMES, S. Integração da Teoria das Filas ao Time-driven ABC Model: uma análise da capacidade ociosa. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15, 2008, Curitiba. Anais... Curitiba: ABC/UFPR, 2008. CD-ROM.

EVERAERT, P.; BRUGGEMAN, W. Time-Driven Activity-Based Costing: Exploring the underlying model. *Cost Management*, v. 21, n. 2, mar/apr, p. 16-20, 2007.

FIDEL, Raya (1992). The case study method: a case study, In: GLAZIER, Jack D. & POWELL, Ronald R. *Qualitative research in information management*. Englewood, CO: Libraries Unlimited, 238 p. p.37-50.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, v. 82, n. 11, november, 2004.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. *Custeio baseado em atividade e tempo*. Rio de Janeiro: Campus, 2007.

MARION, J. C.; ROSA, J. A. *Marketing do escritório contábil*. São Paulo: IOB-Thomson, 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.=

PONTE, João Pedro (1994). O estudo de caso na investigação em educação matemática. Disponível em [http://www.educ.fc.ul.pt/docentes/jponte/docs-pt/94-Ponte\(Quadrante-Estudo%20caso\).pdf](http://www.educ.fc.ul.pt/docentes/jponte/docs-pt/94-Ponte(Quadrante-Estudo%20caso).pdf), acessido a 31 de Dezembro de 2007

PRADO Lauro Jorge. Série empresarial: **Guia de custos**. E-Book ed. 1º julho 2004 versão 2 . Disponível em: < www.widebiz.com.br/ebooks/prado/custos>. Acesso em:17Out.2012. Precisa-se de contadores no Brasil. Disponível em:< <http://www.classecontabil.com.br/noticias/ver/16944>>.Acesso em: 17 out. 2012.

RODRIGUES, A. T. L.; LEMOS, I. S. Ferramentas de gestão para organizações.Porto Alegre:Contexto v.9 nº 16,2009.

THOMÉ, Irineu. Empresa de Serviços Contábeis: estrutura e funcionamento. São Paulo: Atlas, 2001.

VARILA, M.; SEPPANEM, M.; SUOMALA, P. Detailed cost modelling: a case study in warehouse logistics. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management. v. 37, nº 3, p. 184-200, 2007.