

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DO SINOS  
MBA EM CONTROLADORIA E FINANÇAS

GABRIEL MARTIN

FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM UM ESCRITÓRIO DE SERVIÇOS  
CONTÁBEIS

São Leopoldo  
2014

GABRIEL MARTIN

FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM UM ESCRITÓRIO DE SERVIÇOS  
CONTÁBEIS

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado como requisito parcial para a  
obtenção do título de especialista, pelo  
Curso MBA em Controladoria e Finanças  
da Universidade do Vale do Rio do Sinos.

Orientador: Prof. Me. Eloi Almiro Brandt

São Leopoldo  
2014

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos ligados diretamente a este trabalho, em especial à minha família e namorada pelo apoio incondicional.

## RESUMO

Este trabalho tem como tema principal a formação do preço de venda, sendo seu objetivo geral propor a implementação de uma metodologia para formação do preço de venda em um escritório de serviços contábeis. Para isso, realizou-se pesquisa bibliográfica acerca do assunto principal e da prestação de serviços na área contábil, a fim de estruturá-los conceitualmente. Já no estudo de caso, aplicado em um escritório de contabilidade do município de Sapiranga/RS, empregou-se o desenvolvimento teórico abordado e utilizou-se de informações históricas da empresa, por meio de entrevistas e observação participante. A partir das informações obtidas, foi apurado o custo/hora dos serviços, identificado o número de horas demandas por cada cliente analisado, segregados os custos em fixos e variáveis, apurado o custo de realização dos serviços de 10 clientes de diferentes segmentos, e então apurado o preço de venda de cada um e comparado com o praticado atualmente. Ao final, essa apuração alocou os custos analisados ao preço, e evidenciou algumas distorções entre os valores apurados e os exercidos. Tais constatações denotaram que a metodologia pode sim ser implementada na empresa em questão, entretanto, não assegurando a sua efetiva aceitação pelo mercado, levando-se em conta fatores externos, como a concorrência.

**Palavras-chave:** Custos. Preço. Venda. Contábeis.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Demonstração do resultado do exercício .....	11
Quadro 2 – Esquema custeio absorção e variável .....	16
Quadro 3 – Fórmula do ponto de equilíbrio .....	19
Quadro 4 – Vários pontos de equilíbrio .....	19
Quadro 5 – Margem de contribuição .....	20
Quadro 6 – Fórmula do mark-up .....	23
Quadro 7 – Demonstração do resultado do exercício média mensal .....	34
Quadro 8 – Salários e funcionários .....	36
Quadro 9 – Custo/hora por setores .....	36
Quadro 10 – Segmentação dos honorários.....	37
Quadro 11 – Custo variável unitário .....	39
Quadro 12 – Custo fixo unitário.....	40
Quadro 13 – Preço unitário .....	41

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA.....	7
1.2 OBJETIVOS .....	8
<b>1.2.1 Objetivo geral</b> .....	<b>8</b>
<b>1.2.2 Objetivos específicos</b> .....	<b>8</b>
1.3 JUSTIFICATIVA .....	9
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>10</b>
2.1 A CONTABILIDADE DE CUSTOS .....	10
2.2 TERMINOLOGIA DE CUSTOS .....	11
<b>2.2.1 Gastos</b> .....	<b>12</b>
<b>2.2.2 Custos</b> .....	<b>12</b>
<b>2.2.3 Despesas</b> .....	<b>13</b>
<b>2.2.4 Investimentos</b> .....	<b>13</b>
2.3 CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS.....	13
<b>2.3.1 Custos diretos</b> .....	<b>14</b>
<b>2.3.2 Custos indiretos</b> .....	<b>14</b>
<b>2.3.3 Custos fixos</b> .....	<b>14</b>
<b>2.3.4 Custos variáveis</b> .....	<b>15</b>
2.4 SISTEMAS DE CUSTEIO .....	15
<b>2.4.1 Custeio por absorção</b> .....	<b>15</b>
<b>2.4.2 Custeio variável</b> .....	<b>16</b>
<b>2.4.3 Custeio padrão</b> .....	<b>16</b>
<b>2.4.4 Custeio por atividade (ABC)</b> .....	<b>17</b>
2.5 ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO .....	17
<b>2.5.1 Ponto de equilíbrio</b> .....	<b>18</b>
<b>2.5.2 Margem de contribuição</b> .....	<b>19</b>
2.6 ESTRATÉGIA E PREÇOS .....	20
<b>2.6.1 Preço e valor</b> .....	<b>20</b>
<b>2.6.2 Posicionamento</b> .....	<b>21</b>
<b>2.6.3 Mercado</b> .....	<b>22</b>
2.7 FORMAÇÃO DE PREÇOS.....	22
<b>2.7.1 Mark-up</b> .....	<b>23</b>
2.8 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS .....	24
<b>2.8.1 Contabilidade</b> .....	<b>24</b>
<b>2.8.2 Profissional de contabilidade</b> .....	<b>25</b>
<b>2.8.3 Departamento de pessoal</b> .....	<b>26</b>
<b>2.8.4 Departamento fiscal</b> .....	<b>27</b>
<b>2.8.5 Departamento contábil</b> .....	<b>27</b>
<b>2.8.6 Demais serviços</b> .....	<b>28</b>
<b>3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS</b> .....	<b>29</b>
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	29
3.2 DEFINIÇÃO DA ÁREA/POP.-ALVO/AMOSTRA/UNID. ANÁLISE .....	29
3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS .....	30
3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS .....	30

3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E ESTUDO .....	30
<b>4 ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>31</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	31
4.2 RESULTADOS ECONÔMICOS ATUAIS .....	33
4.3 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA .....	35
<b>4.3.1 Custos com pessoal.....</b>	<b>35</b>
<b>4.3.2 Clientes e honorários.....</b>	<b>37</b>
<b>4.3.3 Custo variável unitário.....</b>	<b>38</b>
<b>4.3.4 Custo fixo unitário.....</b>	<b>39</b>
<b>4.3.5 Preço unitário .....</b>	<b>40</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>42</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>44</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho acadêmico tem como tema central a formação do preço de venda. Adentrando a possibilidade de implementação desta metodologia de gestão em um escritório de serviços contábeis, analisando os resultados obtidos, considerando as mudanças na ciência contábil, assim como no meio empresarial.

Visando pesquisar acerca do assunto custos, descrever a atividade de prestação de serviços contábeis, apurar o custo/hora dos setores da empresa, identificar o número de horas demandadas por cada cliente analisado, segregar os custos em fixos e variáveis, apurar o custo de realização dos serviços de 10 clientes de diferentes segmentos e tributação, e calcular o preço de venda e comparar com o praticado atualmente. E na condição de estudo de caso, de método qualitativo e quantitativo, utilizando-se de pesquisa bibliográfica, entrevistas e observação participante.

Sua estrutura, disposta em cinco capítulos, traz no primeiro a introdução, alinhando o problema de pesquisa e os objetivos, no segundo a fundamentação teórica, com os temas custos, formação do preço de venda e prestação de serviços contábeis, no terceiro a metodologia, com os métodos e procedimentos empregados no trabalho, no quarto o estudo de caso, com a apresentação e análise dos dados, e por fim, no quinto as considerações finais, com as conclusões.

### 1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

A empresa objeto do estudo de caso possui em sua estrutura administrativa uma Coordenação de Gestão, que gerencia os assuntos ligados à estratégia, orçamento e finanças da empresa. Esta, a partir do controle orçamentário e de análises junto à Direção, constatou a necessidade de uma metodologia para precificação de seus serviços prestados, visto que, apesar de possuir um faturamento estável tem a sensação de injustiça em determinadas cobranças de honorários, seja para prejuízo quanto para lucro excessivo.

Para tanto, o mesmo, aqui chamado de Escritório X, traçou em seu último Planejamento Estratégico, realizado em 2013, o objetivo de instituir um sistema que, com base nos custos, melhor precifique seus serviços, objetivando a cobrança justa de seus honorários bem como a evolução de sua lucratividade. Logo, este trabalho traz como problema de pesquisa a seguinte questão:

É possível e viável a implementação de uma metodologia para formação do preço de venda em um escritório de serviços contábeis?

## 1.2 OBJETIVOS

A seguir são apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos.

### 1.2.1 Objetivo geral

Propor a implementação de uma metodologia para formação do preço de venda em um escritório de serviços contábeis.

### 1.2.2 Objetivos específicos

- Pesquisar acerca do assunto custos;
- Descrever a atividade de prestação de serviços contábeis realizada na empresa estudada;
- Apurar o custo/hora dos setores da empresa;
- Identificar o número de horas demandadas por cada cliente analisado;
- Segregar os custos da empresa objeto em fixos e variáveis;
- Apurar o custo de realização dos serviços de 10 clientes de diferentes segmentos e tributação;
- Calcular o preço de venda e comparar com o praticado atualmente.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Levando em conta as mudanças econômicas e culturais atuais, visualiza-se cada vez mais necessária a valorização dos controles internos nas empresas, principalmente na área financeira, departamento estratégico e fundamental nas organizações.

Não é diferente nas empresas de serviços contábeis, que, apesar de pregarem a seus clientes a importância da formalidade e dos controles, por vezes, internamente, não o fazem, desta forma, identifica-se necessária a implantação de uma ferramenta de gestão que venha ao encontro desta problemática, visando corrigir lacunas, organizando, formalizando, profissionalizando e preparando este prestador de serviços para as mudanças da atividade contábil. Esta ferramenta idealizada vem a ser uma metodologia para a formação do preço de venda.

Por intermédio da implementação de uma metodologia para formação do preço de venda, se pressupõe o alcance de controles administrativos como desdobramento do planejamento estratégico, assim como o regramento financeiro na empresa, para prospecção e realização das estratégias atuais e futuras da organização. A seguir, adentrar-se-á no referencial teórico.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo serão apresentados os conceitos ligados ao tema principal deste trabalho, a formação do preço de venda, embasados em relevantes autores da área, a começar pela temática dos custos, seguido pelo preço, e por fim, da atividade de prestação de serviços contábeis, ramo da empresa objeto do estudo de caso. Todavia, vem a ser a formação de preços o enfoque principal do mesmo.

A formação de preços é momento importante da estratégia das empresas em um contexto geral, pois se trata da ocasião em que se busca equilibrar a oferta e demanda de mercado de determinado produto ou serviço, levando em conta os gastos de execução da atividade realizada e o resultado esperado pela empresa, este último como item necessário à continuidade e sustentabilidade do negócio no curto e longo prazo.

Afirma Coelho (2009) que as empresas almejam vender seus produtos e serviços por valores acima dos esforços aplicados, logo, a cobertura dos custos e a obtenção de lucro passam a ser o grande objetivo da formação de preços. E como a formação de preços está fortemente ligada à gestão de custos, seu entendimento é indispensável.

### 2.1 A CONTABILIDADE DE CUSTOS

No campo histórico, de acordo com Bornia (2010, p. 11), a contabilidade de custos surgiu com o aparecimento das empresas industriais (Revolução Industrial) com o intuito de determinar os custos dos produtos fabricados. Anteriormente a isto, ainda segundo o autor, a contabilidade de custos praticamente não existia, já que as operações resumiam-se basicamente em comercialização de mercadorias.

O resultado era alcançado diminuindo-se custos dos produtos vendidos da receita da empresa, e subtraídas as despesas incorridas para o funcionamento da empresa, ainda hoje, esse é o esquema básico da Demonstração do Resultado do Exercício.

**Quadro 1 – Demonstração do resultado do exercício**

	Vendas
(-)	Custo dos produtos vendidos
	Lucro bruto
(-)	Despesas administrativas
(-)	Despesas comerciais
(-)	Despesas financeiras
	Lucro líquido

Fonte: Adaptado de Bornia (2010)

A contabilidade, que vem a ser o processo sistemático e ordenado de registrar as alterações ocorridas no patrimônio das empresas, pode assumir diferentes formas dependendo do usuário e do tipo de informação buscada, é o que afirmam Bruni e Famá (2011). Dentre estas formas está a contabilidade de custos, que os mesmos dizem ser aquela voltada à análise dos gastos realizados pela entidade no decorrer de suas operações.

Bruni e Famá (2011, p. 22, grifo dos autores) ainda listam que as funções básicas da contabilidade de custos devem buscar atender a três razões primárias:

- a) **determinação do lucro:** empregando dados originários dos registros convencionais contábeis, ou processando-os de maneira diferente, tornando-os mais úteis à administração;
- b) **controle das operações:** e demais recursos produtivos, como os estoques, com a manutenção de padrões e orçamentos, comparações entre previsto e realizado;
- c) **tomada de decisões:** o que envolve produção (o que, quanto, como e quando fabricar), formações de preços, escolha entre fabricação própria ou terceirizada.

Ratificando, Bornia (2010) também diz que as informações contábeis extrapolam a mera determinação contábil do resultado do período, mas sim, são relevantes para o controle e para subsidiar o importante processo decisório da organização. Entretanto, muitas empresas desenvolvem apenas a contabilidade para fins fiscais, não explorando seu potencial como ferramenta gerencial, complementa Bernardi (2009). A seguir, a terminologia aplicada aos custos.

## 2.2 TERMINOLOGIA DE CUSTOS

A contabilidade, ao focar os estudos das atividades econômicas, apresenta aspectos bem específicos para cada um dos termos que lhe são próprios, como

custos, gastos, despesas e investimentos. Esses, entretanto, são comumente confundidos uns com os outros, assim como tidos como sinônimos.

Para a adequada interpretação do estudo dos custos se faz necessário o esclarecimento acerca da definição dos termos técnicos empregados nesta área, sendo importante o seu discernimento a fim de distingui-los. Logo, são apresentados os conceitos de gastos, custos, despesas e investimentos.

### **2.2.1 Gastos**

Gasto ou dispêndio, segundo Bernardi (2009, p. 41) é tudo o que se desembolsa para atender às finalidades da empresa, por meio de atividades de produção, administração e vendas, inclusive investimentos nas mesmas, logo, as demais espécies de termos – custos, despesas e investimentos – são na verdade subdivisões do amplo termo Gastos.

Martins (2010) ainda diz que gastos representam sacrifícios financeiros para a obtenção de produto ou serviço qualquer, a fim de atingir seus objetivos, e que são representados pela entrega ou promessa de entrega de algum ativo, geralmente dinheiro.

### **2.2.2 Custos**

Os custos representam os gastos referentes a bens ou serviços empregados na produção de outros bens ou serviços, estando então agregados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade, dizem Bruni e Famá (2011). Como exemplos de custos, podem-se citar os gastos com matérias-primas, embalagens, mão-de-obra fabril e energia elétrica.

Dubois *et al.* (2009) completam que só devem ser incluídos no custo dos produtos os insumos necessários à elaboração destes elementos, sem os quais não seria possível produzi-los.

### 2.2.3 Despesas

Despesa é o valor dos insumos consumidos para o funcionamento da empresa e não identificados com a fabricação, afirma Bornia (2010, p. 16), e complementa que a mesma refere-se às atividades fora do âmbito da fabricação, geralmente sendo separada em Administrativa, Comercial, e Financeira.

Como exemplos se podem citar gastos com salários de vendedores, salários administrativos e comissões.

### 2.2.4 Investimentos

Investimento é todo gasto ocorrido na aquisição de bens que serão estocados pela empresa até o momento da sua utilização, isto é, o seu consumo, asseguram Dubois *et al.* (2009, p. 15). São, portanto, ativos de caráter permanente e de longo prazo, que por meio de depreciação ou amortização irão tornar-se custos ou despesas, reforça Bernardi (2009).

São exemplos de investimentos aquilo que a empresa gasta na aquisição de bens patrimoniais, como máquinas, equipamentos e instalações. Abordar-se-á no seguinte tópico a classificação dos custos.

## 2.3 CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS

Assim como diferenciados por distintas terminologias, os custos podem também ser classificados de acordo com a metodologia pela qual são empregados. Bernardi (2009) afirma que a gestão dos custos pode ser classificada em função da forma de associação dos custos aos produtos elaborados, seu comportamento em relação ao volume, aos controles exercidos sobre os custos, em decisões especiais, e em função da análise do comportamento passado.

Em relação aos produtos fabricados, os custos são classificados em diretos e indiretos, quando são valorizados em função de certas medidas de consumo ou de

forma arbitrária, e em relação ao volume de produção se subdividem em fixos e variáveis, quando dá ênfase às quantidades elaboradas, dizem Dubois *et al.* (2009).

### **2.3.1 Custos diretos**

Os custos diretos são aqueles que podem ser apropriados de maneira objetiva aos produtos elaborados, porque há uma forma de medição clara de seu consumo durante a fabricação, de acordo com Dubois *et al.* (2009), que complementam que o custo é apropriado diretamente ao produto ou serviço, como é o caso da mão-de-obra direta e das matérias-primas.

### **2.3.2 Custos indiretos**

Já os custos indiretos não podem ser simplesmente vinculados às unidades, necessitando de alocações para isso, causando dificuldades e deficiências aos sistemas de custeio, pois podem ser feitos por vários critérios de rateio, relata Bornia (2010). Exemplos são a mão-de-obra indireta, aluguel, seguros, depreciação e supervisão de diversas linhas de produção.

### **2.3.3 Custos fixos**

Os custos fixos são aqueles que em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, qualquer que seja a o volume de atividade da empresa, trazem Bruni e Famá (2011, p. 30), ou seja, existem mesmo que não haja produção. Como exemplos de custos fixos se podem citar o custo com pessoal administrativo, depreciação, amortização, seguros, imposto predial, aluguéis e despesas administrativas.

### **2.3.4 Custos variáveis**

Os custos variáveis se relacionam aos volumes produzidos ou vendidos, e geralmente são identificados diretamente, sem rateios, assim sendo inexistentes se não há volume, explana Bernardi (2009), como exemplos, os materiais diretamente aplicados no produto, mão-de-obra aplicada diretamente, e custos identificáveis ao produto por medição objetiva, desde que tenham relação direta com o volume.

Percorridas as subdivisões da classificação dos custos, serão discorridos os sistemas de custeio na próxima seção.

## **2.4 SISTEMAS DE CUSTEIO**

A apropriação dos custos aos produtos deve ocorrer através de métodos de custeio. Bernardi (2009) diz que o cálculo dos custos dos produtos se dá através da divisão dos custos associados a cada produto pelas quantidades produzidas. Como dito anteriormente, a maior dificuldade está na vinculação dos custos indiretos, que exigem procedimentos mais complexos, ao contrário dos custos diretos.

O sistema de custeio decide o que deve ser considerado (qual informação é importante) para, em seguida, analisar como a informação será obtida (de que forma será a operacionalização do sistema), completa ainda Bernardi (2010). Os principais sistemas de custeio são por absorção, variável, padrão e por atividade (ABC), vistos a seguir.

### **2.4.1 Custeio por absorção**

O custeio por absorção é o método que designa a alocação de todos os custos aos produtos ou serviços. Martins (2010) afirma que todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos, e que, ao mesmo tempo em que é ilógico ao realizar rateios arbitrários e falha como instrumento gerencial, é obrigatório para fins de avaliação de estoques.

O mesmo autor traz que o custeio por absorção é derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, não consistindo em um princípio contábil, mas sim um método nascido com a contabilidade de custos, sendo adotado pela contabilidade, logo, válido para o balanço patrimonial e demonstração de resultado do exercício, como, na maioria dos países, para fins fiscais.

### 2.4.2 Custeio variável

No custeio variável somente os custos variáveis são vinculados aos produtos, os custos fixos não. Souza e Diehl (2009, p. 105) asseguram que considera-se que os produtos consomem somente os custos variáveis e, portanto, os custos fixos são devidos à estrutura. Desta forma obtém-se simplicidade no processo, uma vez que a maior dificuldade encontra-se na alocação dos custos fixos e nos indiretos, porém, pode ser prejudicial em longo prazo, dissociando os recursos necessários (estrutura da empresa, custos fixos) dos produtos.

A seguir, esquema distinguindo os sistemas de custeio absorção e variável:

**Quadro 2 – Esquema custeio absorção e variável**

ABSORÇÃO	VARIÁVEL
Receita	Receita
(-) Custos Totais	(-) Custos Variáveis (-) Despesas Variáveis
Lucro Bruto	Margem de Contribuição
(-) Despesas Totais	(-) Custos Fixos (-) Despesas Fixas
Lucro Operacional	Lucro Operacional

**Fonte: Adaptado de Coelho (2009)**

Note-se, que no custeio variável surge o conceito de margem de contribuição, assunto abordado mais adiante, no contexto deste trabalho.

### 2.4.3 Custeio padrão

O custeio padrão é aquele que desenvolve o custo dos produtos por padrões previamente estabelecidos. Dubois *et al.* (2009) embasam a afirmação trazendo que este sistema tem como propósito prefixar um valor meta e controlar os gastos, antes

que sejam incorridos na produção, procurando antecipar-se aos montantes de custos para fabricar um ou mais produtos.

Dubois *et al.* (2009, p. 145) ainda colocam que o emprego deste método é proveitoso apenas quando a fábrica trabalha com grandes quantidades de produtos iguais ou lotes, e quando a produção contratada tem grande quantidade de itens similares. Os autores também dizem que o custeio padrão não substitui os demais sistemas de custeio, mas sim os complementa.

#### **2.4.4 Custeio por atividade (ABC)**

O custeio por atividade (ABC) visa demonstrar a relação entre recursos consumidos, as atividades executadas e os produtos. Bornia (2010, p. 112) diz que o custeio baseado em atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos usam tais atividades, absorvendo-os.

Desta forma, ainda conforme Bornia (2010), o objetivo deste sistema vem a ser “organizar a empresa por atividades”, considerando que estas irão gerar custos, calcular os custos de cada área, compreender o comportamento dessas atividades, identificando as causas dos custos, e por fim apropriá-los aos produtos conforme a intensidade de uso.

Souza e Diehl (2009) dizem que enquanto os outros sistemas de custeio conseguem responder Quanto, Como e Para que foram realizados os custos, o ABC, além desses, responde Por quê os custos ocorreram, permitindo ações sobre esta razão, então, esta resposta se torna relevante à melhoria dos processos. Discorridos os sistemas de custeio, ver-se-á no próximo item a análise/volume/lucro.

#### **2.5 ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO**

A análise custo/volume/lucro – CVL – é uma importante ferramenta para a tomada de decisões, que leva em conta três fatores relacionados entre si, o volume produzido, receitas e custos, estando a lucratividade associada intimamente às

essas variáveis, afirmam Souza e Diehl (2009). Dubois *et al.* (2009, p. 177) enumeram pressupostos que segundo os mesmos conceituam a análise custo/volume/lucro, sendo eles:

1. As variáveis nos níveis de receitas e nos custos decorrem das oscilações nas quantidades de produtos ou serviços produzidos.
2. Os custos e despesas devem ser segregados na parte fixa e na parte variável, considerando que esta última responde diretamente às alterações nas quantidades de produtos.
3. Os custos fixos não respondem aos diferentes níveis de produção em curto prazo. Graficamente são representados por uma reta paralela ao eixo das quantidades.

Esta metodologia que vem a ser útil nas decisões estratégicas e táticas pertinentes aos preços, *mix* de produtos e aumentos dos custos, ampliação da capacidade fabril, tem simplicidade conceitual e facilidade de aplicação em qualquer tipo de empresa, completam ainda Dubois *et al.* (2009, p. 178), assim como listam mais alguns pressupostos:

4. Os custos variáveis respondem às quantidades. Em termos gráficos, o comportamento dos custos variáveis é de uma linha reta crescente em relação às quantidades. Esse é um pressuposto válido dentro dos intervalos relevantes.
5. O intervalo relevante é uma faixa de quantidades em que é desejável realizar o planejamento. Abaixo do limite mínimo a produção é inviável e acima do limite máximo é impossível.
6. A análise de CVL tradicional cobre apenas um produto ou assume que, em um determinado *mix* de produtos, as proporções dos custos fixos e variáveis e as quantidades vendidas permaneçam constantes.

Estes últimos pressupostos têm ligação direta com o ponto de equilíbrio, uma vez que a análise custo/volume/produção é utilizada frequentemente para definição do mesmo, sendo este o tema do próximo item.

### **2.5.1 Ponto de equilíbrio**

O ponto de equilíbrio é o volume calculado em que as receitas totais de uma empresa igualam-se aos custos e despesas totais, logo, o lucro é igual a zero, é o que afirma Bernardi (2009, p. 65). Souza e Diehl (2009) dizem que por meio dele é possível encontrar o nível mínimo de operação que a empresa precisa ter para não ter prejuízo. Pode ser encontrado por meio das seguintes fórmulas:

**Quadro 3 – Fórmula do ponto de equilíbrio**

Receita Total	=	Preço x Quantidade
Custo Total	=	Custo Fixo Total + Custo Variável Unitário x Quantidade
Custo Total	=	Receita Total
Ponto de Equilíbrio em Quantidades	=	$\frac{\text{Custo Fixo Total}}{\text{Preço} - \text{Custo Variável Unitário}}$
Ponto de Equilíbrio Monetário	=	Preço x Ponto de Equilíbrio em Quantidades

**Fonte: Adaptado de Souza e Diehl (2009)**

Bernardi (2009) traz três classificações para o Ponto de Equilíbrio: o Ponto de Equilíbrio Contábil, que vem a ser o apresentado na figura 3; o Ponto de Equilíbrio Financeiro, que subtrai do custo fixo total as provisões, já que estas não representam desembolsos imediatos de caixa, e acrescenta as despesas financeiras; e o Ponto de Equilíbrio Econômico, que soma ao custo fixo total a remuneração esperada de seu capital investido no negócio, conforme figura:

**Quadro 4 – Vários pontos de equilíbrio**

Ponto de Equilíbrio Contábil	=	$\frac{\text{Custo Fixo Total}}{\text{Preço} - \text{Custo Variável Unitário}}$
Ponto de Equilíbrio Financeiro	=	$\frac{\text{Custo Fixo Total} - \text{Provisões} + \text{Despesas Financeiras}}{\text{Preço} - \text{Custo Variável Unitário}}$
Ponto de Equilíbrio Econômico	=	$\frac{\text{Custo Fixo Total} + \text{Remuneração do Capital}}{\text{Preço} - \text{Custo Variável Unitário}}$

**Fonte: Adaptado de Bernardi (2009)**

Os autores, Souza e Diehl (2009), ainda listam que através da análise do ponto de equilíbrio é possível verificar o potencial de lucro por produto, determinar o preço para determinado custo e volume, alterações de custos e preço mínimo admissível. No próximo tópico será abordada a questão margem de contribuição.

### 2.5.2 Margem de contribuição

A margem de contribuição é conceito essencial à formação de preços de venda, vem a ser o montante da receita diminuído dos custos variáveis, da mesma maneira, a margem de contribuição unitária consiste no preço de venda menos os custos variáveis unitários do produto, diz Bornia (2010).

Assim, conforme o autor, a margem de contribuição importa a quantia do preço de venda que resta para cobrir os custos e despesas fixas e gerar lucro. E

nesse sentido ainda há o conceito de razão de contribuição, que é a margem de contribuição dividida pela receita, remetendo igualmente a cobertura dos custos e despesas fixas, porém, em termos percentuais, segundo Bornia (2010). Em termos de equação podem ser encontradas da seguinte forma:

**Quadro 5 – Margem de contribuição**

Margem de Contribuição Unitária	=	Preço – Custos Variáveis Unitários
Razão de Contribuição	=	Margem de Contribuição Unitária / Preço

**Fonte: Adaptado de Bornia (2010)**

Bornia (2010, p. 55) completa que, enquanto a margem de contribuição unitária está ligada ao lucro do produto, a razão da contribuição relaciona-se com sua rentabilidade. A seguir, abordar-se-á a estratégia ligada aos preços.

## 2.6 ESTRATÉGIA E PREÇOS

A estratégia está profundamente ligada à formação de preços, pois se faz necessário um planejamento criterioso a fim de atender a todas as variáveis envolvidas. Bernardi (2009) fala em política de preços, e que essa é fundamental, citando fatores como o marketing, e o que esse precisa levar em conta, como por exemplo, imagem, marca, posicionamento do produto e participação de mercado.

Outros pontos consideráveis são, ainda conforme o autor, variáveis que a empresa tem pouco ou nenhum controle, como reações dos consumidores, dos concorrentes, sensibilidade aos preços, hábitos de consumo, padrões de valores, crescente oferta e substitutivos. Nas próximas seções serão vistos os conceitos de preço e valor, e estratégias de posicionamento e enfoque.

### 2.6.1 Preço e valor

Os termos preço e valor possuem algumas diferenças entre si, e estas distinções se encontram na essência do significado de cada uma. Por exemplo, Dubois *et al.* (2009) dizem que o valor de um bem depende do grau de utilidade que

este bem terá para as pessoas que o consomem, e que isto é muito subjetivo, pois assim como para algumas pessoas algo pode ser de grande utilidade, para outras pode não ser.

Os mesmos autores, já ao falarem do preço, dizem que este vem a ser a expressão quantitativa do valor de um bem ou serviço, portanto, existe a diferença entre o preço de um produto e o valor que o mesmo representa para alguns consumidores, uma vez que o preço é fixo, e o equilíbrio entre estes dois itens é um dos desafios da política de preços, sendo o posicionamento tema do próximo tópico.

### **2.6.2 Posicionamento**

Em se tratando de posicionamento, Bruni e Famá (2011) falam de estratégia para vantagem competitiva, como essa sendo a base do sucesso e rentabilidade da empresa, e que para alcançá-la é necessário se definir qual caminho seguir, listando três estratégias competitivas, a de liderança em custos, a de diferenciação de produtos e a de focalização ou enfoque.

Na ideia de liderança em custos a empresa vem a ser aquela com o menor custo em seu setor, e isso pode ocorrer a partir de economias de escala, tecnologia mais avançada, acesso preferencial às matérias-primas, entre outras, dizem Bruni e Famá (2011). Já a estratégia de diferenciação é explicada por Coelho (2009, p. 150) como sendo a ocasião da empresa

[...] escolher os atributos com os quais irá diferenciar seus produtos/serviços dos produtos/serviços do concorrente. Essa estratégia pode ocorrer através da criação de uma marca própria, formas diferenciadas de fazer o produto chegar ao consumidor, mecanismos de divulgação, serviço pós-venda, cultura que estimule a inovação na empresa e/ou treinamento de pessoal para proporcionar atendimento diferenciado.

E a estratégia de enfoque, conforme Coelho (2009), é quando a empresa foca o negócio em um determinado ambiente do mercado ou grupo, como por aspectos geográficos, tipos de clientes, nível social, entre outros, concentrando esforços para atender um segmento específico, deixando de atender aos demais. No seguinte item serão tratados temas ligados ao Mercado.

### 2.6.3 Mercado

Um grande fator a ser levado em conta na formação do preço de venda é o mercado onde a empresa está situada, pois neste encontram-se a demanda, ou compradores, e a concorrência.

No tocante à demanda, Coelho (2009, p. 85) afirma que o homem tem desejos quase ilimitados, mas recursos limitados, portanto, ele deve escolher produtos que lhe ofereçam mais valor e satisfação pelo dinheiro gasto. Complementando, Souza e Diehl (2009) dizem que a política de preços da empresa deve levar em conta a capacidade de aquisição do comprador, o seu potencial de crescimento, sua propensão para exigir baixos preços e o custo de atendimento, direcionando seus esforços para aqueles compradores mais favoráveis.

Já em relação à concorrência, Souza e Diehl (2009, p. 290) trazem que esta deve ser avaliada considerando os concorrentes em si e o ambiente no qual ela ocorre e, em vista do número de compradores e de vendedores, o nível de concorrência no mercado pode ser maior ou menor, influenciando nos preços fixados. Abordar-se-á na próxima seção a formação de preços.

## 2.7 FORMAÇÃO DE PREÇOS

A contabilidade de custos que, conforme citado anteriormente, tem como funções básicas a determinação do lucro, o controle das operações e a tomada de decisões, é de grande importância na formação de preços, afirma Martins (2010), uma vez que para administrar preços de venda é necessário conhecer o custo do produto. Mas não apenas isso, diz também o autor, é preciso levar em conta a demanda, os preços dos concorrentes, os produtos substitutivos, a estratégia de marketing, e ainda pode depender do mercado.

Corroborando com Martins, Carneiro *et al.* (2011) trazem que a formação de preços pode ser classificada em três categorias principais: baseados em demanda, baseados na concorrência, e baseados em custos.

Em relação ao método baseado na demanda, ainda conforme Carneiro *et al.* (2011), esse busca estimar as reações da demanda, por exemplo, em geral quanto maior o preço cobrado por um produto menor tende a ser a demanda, contudo para produtos de prestígio ou exclusividade essa curva costuma ser ascendente, até um determinado limite de preço alto.

Conceito semelhante ao anterior é o do método baseado na concorrência, – Martins (2010) consolida esses dois em um só (método baseado no mercado) – que Carneiro *et al.* (2011) afirmam levar em conta os preços dos concorrentes, considerando a análise de custo/benefício pelo consumidor. Entra em cena neste quesito o posicionamento, como diferenciação e liderança em custo, já citados.

Apesar de verificar que a formação de preços é em muito forçada pelo mercado, a lógica da empresa tradicional traz que o preço de venda é calculado a partir dos custos, diz Bornia (2010), expressando a partir da seguinte equação: “Preço = Custo + Lucro”. Nesse cenário, o lucro é determinado por um percentual sobre os custos, a ser verificado através do mark-up, tema do próximo ponto.

### 2.7.1 Mark-up

O Mark-up, como método para formação de preços, consiste em adicionar uma margem de lucro pretendida sobre a venda aos custos unitários dos produtos, podendo essa ser padrão ou diferente por linha de produção, dizem Souza e Diehl (2009), podendo ainda este índice ser divisor ou multiplicador, conforme figura:

**Quadro 6 – Fórmula do mark-up**

Mark-up divisor	Preço = $\frac{\text{Custo Unitário}}{(1 - \text{Margem\%} - \text{Custos variáveis sobre a venda\%})}$
Mark-up multiplicador	Preço = $\text{Custo Unitário} \times \frac{1}{(1 - \text{Margem\%} - \text{Custos variáveis sobre a venda\%})}$

**Fonte: Adaptado de Souza e Diehl (2009)**

Bernardi (2009, p. 164) complementa que o mark-up a utilizar será estruturado conforme a incidência de impostos, as despesas variáveis de venda, a inclusão das despesas operacionais e o lucro desejado na venda, concluindo que o

preço formulado com mark-up é um referencial a ser analisado e não mais uma imposição ao mercado. No próximo capítulo abordar-se-á o tema serviços contábeis.

## 2.8 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

Nesta seção abordar-se-á o tema prestação de serviços contábeis, através de breve conceito e histórico da contabilidade, atribuições e características do profissional contábil e da exposição de alguns dos serviços contábeis efetuados por empresas deste ramo.

A relação da contabilidade com custos vem a ser o aspecto básico e de ponto de partida, mas também há neste caso o vínculo ocasional, que consiste no fato da empresa objeto do estudo de caso deste trabalho, ser uma prestadora de serviços contábeis. Adiante, desbrava-se esta ciência, hoje evoluída, mas ainda complexa e subjetiva, que também data da antiguidade.

### 2.8.1 Contabilidade

Num contexto histórico, o ano de 1494 é considerado um marco para a contabilidade, pela publicação da obra *“Summa de Arithmética, Geometria, Proportioni et Proportionalitá”*, do Frei Italiano Luca Pacioli. Este livro continha o *“Tractatus de Computis et Scripturis”*, que introduziu o método das partidas dobradas. O método, segundo Marion (2009), consistia, e ainda hoje consiste, no fato de que para qualquer operação há um débito e um crédito de igual valor. No mesmo contexto, Padoveze (2009, p. 15) destaca que:

Em termos históricos, registros indicam que a Ciência Contábil praticamente surgiu com o advento da civilização. Com a sedentarização da humanidade e a descoberta da capacidade do homem de armazenar bens, nasceu a necessidade de controle desses bens. Há evidências históricas de registros contábeis nas civilizações dos sumérios, babilônios, assírios, egípcios, hebreus, gregos etc.

No tocante aos conceitos da contabilidade esta pode ser definida como instrumento de direção que fornece informações úteis para a tomada de decisões.

Neste sentido ainda, Padoveze (2009) complementa que a contabilidade vem a ser o sistema de informação que controla o patrimônio das entidades, e Ludícibus *et al.* (2010, p. 1) contribuem que:

A Contabilidade, na qualidade de ciência social aplicada, com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja este pessoa física, entidade de finalidades não lucrativas, empresa, seja mesmo pessoa de Direito Público, tais como Estado, Município, União, Autarquia etc., tem um campo de atuação muito amplo.

Portanto, a contabilidade, que em sua razão de existir, tem como objetivo o controle patrimonial, possui também enfoque gerencial necessário às organizações no sentido de mensuração e análise de dados para a tomada de decisões. Enfoque gerencial este, não levado a sério em algumas entidades, tornando o trabalho do contador, por vezes, meramente cumprimento de obrigações legais. Partindo disso, no tópico seguinte será explanado acerca do profissional de contabilidade.

### **2.8.2 Profissional de contabilidade**

O profissional de contabilidade é o agente de ação e transformação da ciência contábil, visualizada anteriormente. Possui um vasto campo de atuação, corroborando, Marion (2009) diz que esta é uma das áreas que mais proporcionam oportunidades para os profissionais.

O autor cita algumas dessas alternativas: contador: exerce funções contábeis, com formação superior; auditor: examina a exatidão dos procedimentos contábeis; analista financeiro: analisa a situação econômico-financeira da empresa; perito contábil: verifica a exatidão dos registros contábeis, solicitado pela justiça; consultor contábil: presta consultoria de assuntos contábeis; professor de contabilidade: exerce o magistério de ensino médio ou superior; pesquisador contábil: investiga cientificamente a contabilidade; cargos públicos: atua nas esferas governamentais ligadas à área; cargos administrativos: exerce postos de chefia.

Saindo do campo de opções de atuação e ingressando na área legal, por se tratar de uma ciência, a área do conhecimento contábil é regida, no Brasil e no

mundo, por leis, normas, resoluções e princípios. Os quais formam valores e diretrizes, norteados pelo profissional e usuários.

Os Princípios de Contabilidade são os balizadores que regem o exercício da atividade profissional contábil no país, ditadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e fiscalizadas pelos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC). Conforme o Art. 2º da Resolução CFC n.º750/93, atualizada pela Resolução CFC n.º1.282/10, representam a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da contabilidade.

No âmbito legal, as regras a serem seguidas estão principalmente na Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações. Por muitos anos esta foi o único instrumento de embasamento para o profissional contábil. Nos últimos anos vem sofrendo atualizações, como as dispostas na Lei nº 11.638/07. Contudo, tal enfoque em demasia origina críticas de Ludícibus e Marion (2011, p. 3), que expõem:

A função básica do Contador é produzir informações úteis aos usuários da Contabilidade para a tomada de decisões. Ressalte-se, entretanto, que, em nosso país, em alguns segmentos da nossa economia, principalmente na pequena empresa, a função do Contador foi distorcida (infelizmente), estando voltada exclusivamente para satisfazer às exigências do fisco.

Já por meados de 2005, iniciou-se no Brasil o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), visando à descentralização do foco fiscal, com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por meio da Resolução CFC nº 1.055/05.

Abarcado o amplo mercado de trabalho do profissional de contabilidade, suas responsabilidades legais e princípios, bem como, as inerentes mudanças oriundas da grande transformação pela qual passa a contabilidade brasileira através das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) e do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), no próximo título serão abordadas algumas das atividades executadas por empresas prestadoras de serviços contábeis.

### **2.8.3 Departamento de pessoal**

O Departamento de Pessoal é o setor responsável pela folha de pagamento e demais obrigações trabalhistas das empresas clientes, conforme o Conselho

Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – CRCRS (2012), esse contempla as relações entre empresa e seus empregados, e deve atentar à vasta legislação, seja ela a Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, quanto complementar.

O CRCRS (2012) ainda lista as competências do Departamento de Pessoal, sendo elas: admissões, rescisões, folhas de pagamento, cálculo e apuração de encargos trabalhistas, obrigações mensais e anuais como CAGED, GPS, GFIP, GRRF, DIRF, RAIS, GRCS, DARF do PIS/Folha de Pagamento, DARF IR sobre salário, férias e rescisão, solicitação de CND e CRF/ FGTS, controle do quadro de lotação, informe de rendimentos, férias, exames periódicos, PCMSO, PPRA, PPP, LTCAT e outros assuntos previdenciários e trabalhistas.

#### **2.8.4 Departamento fiscal**

O Departamento Fiscal é aquele responsável pela parte de movimentação fiscal da empresa, notas fiscais e obrigações fiscais, entre outros. O CRCRS (2012) menciona suas competências: notas fiscais (entrada/saída/serviços), apuração de impostos (federais, estaduais e municipais), registro e escrituração de livros e demais obrigações mensais e anuais do ICMS, IPI, ISS, Carnê Leão, GIA mensal do ICMS, declaração mensal e anual de ISS, GIA Modelo B-Anual, SINTEGRA, SPED Fiscal, DMED; baixas de inscrições perante as esferas municipal, estadual e federal, solicitação de negativas e outros tributos e obrigações.

#### **2.8.5 Departamento contábil**

Já o Departamento Contábil tem a incumbência de cumprimento da legislação contábil, sejam escriturações, quanto demonstrações, impostos e obrigações acessórias. O CRCRS (2012) enumera suas atribuições: escrituração dos livros Diário e Razão, elaboração do livro LALUR e Fcont, elaboração de Balancetes de Verificação, elaboração de todas as Demonstrações Contábeis exigidas pela legislação societária, análise das Demonstrações Contábeis, controle

dos bens do Ativo Permanente, elaboração e entrega da DIPJ, PJSI, DCTF, DIMOB e DIRF, SPED Contábil.

### **2.8.6 Demais serviços**

Alguns outros serviços podem ser citados como de competência de uma empresa prestadora de serviços contábeis, sendo eles Societário, Expedição, Recepção, Assessoria e Consultoria.

O CRCRS (2012) traz que o Societário é responsável por constituições, alterações contratuais, elaboração de atas, registro de livros contábeis e fiscais, extinção de empresas, solicitação de certidões (positiva e negativa), cadastros e obtenção de AIDF; a Expedição por controle de protocolos de entrada e saída de documentos; a Recepção pelo atendimento ao público – pessoalmente ou por telefone; a Assessoria por orientação tributária, contábil, fiscal, trabalhista, societária e atendimento ao cliente, conforme previsto no contrato de prestação de serviços; e a Consultoria por pareceres, trabalhos ou consultas especiais relacionados às áreas tributárias, contábil, fiscal, trabalhista e societária, não abrangidos pelo contrato de prestação de serviços.

Podem haver demais serviços por empresas do ramo, porém não listados aqui, pois podem variar de empresa para empresa. Visto o tema prestação de serviços contábeis, o seguinte capítulo abordará a metodologia ou procedimentos metodológicos aplicados neste presente trabalho.

### 3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS

Este capítulo irá explanar acerca da metodologia – ou procedimentos metodológicos –, empregados na construção textual e de pesquisa deste trabalho científico, que tem por objetivo propor a implementação de uma metodologia para formação do preço de venda em um escritório de serviços contábeis. Para tanto, é adotada a estratégia de estudo de caso, e são empregadas as técnicas de pesquisa bibliográfica, entrevista e observação participante.

#### 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Como mencionado, o trabalho em questão utiliza-se da metodologia de estudo de caso, empregando tanto o método qualitativo, com a interpretação de aspectos mais profundos, quanto o quantitativo e suas informações numéricas.

#### 3.2 DEFINIÇÃO DA ÁREA/POP.-ALVO/AMOSTRA/UNID. ANÁLISE

O objeto do estudo de caso vem a ser um escritório de serviços contábeis, aqui chamado de Escritório X, estabelecido no município de Sapiranga, região do Vale do Sinos, Rio Grande do Sul. Que presta serviços especializados e terceirizados às organizações de médio e pequeno porte, e tem por objetivo a estruturação administrativa, a fim de formalizar seus instrumentos de gestão.

Como área abrangida, será analisada uma amostra de 10 (dez) clientes da empresa objeto do estudo de caso, de diferentes segmentos e tributação, escolhidos aleatoriamente dentro de sua classificação, tendo desta forma, sido contempladas todas as categorias de clientes, vislumbrando a formação do preço de venda unitário de cada um desses, assim como o levantamento dos elementos necessários a isso.

A pesquisa envolve diretamente o coordenador de gestão, e indiretamente o diretor, os gestores de áreas, e os agentes envolvidos com as operações. Sendo o referido coordenador de gestão o pesquisador deste trabalho.

### 3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

O trabalho utiliza-se de pesquisa exploratória que, conforme Prodanov e Freitas (2009), consiste na investigação de informações práticas consistentes sobre o assunto, neste caso, a aplicação da metodologia de formação do preço de venda, embasando-se também em levantamento bibliográfico. Abaixo, as técnicas de pesquisa empregadas no trabalho, conceituadas por Prodanov e Freitas (2009).

- Pesquisa bibliográfica: revisão bibliográfica de autores da área de custos, preços e contabilidade, para embasamento teórico;
- Entrevista: entrevistas com diretor, gestores de áreas, e agente da operação;
- Observação participante: emprego da experiência própria do pesquisador pelo fato deste atuar na empresa objeto do estudo de caso.

### 3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

Como técnicas de análise de dados está a redução dos dados, a apresentação dos mesmos e a extração de conclusões e verificações acerca do assunto.

### 3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E ESTUDO

Como limitações pode haver a falta de qualidade da informação de horas demandadas por cada cliente, sendo esta, critério de identificação dos custos variáveis unitários, e de rateio dos custos fixos unitários, comprometendo desta forma toda a análise, assim como oscilações externas de mercado, como a impossibilidade de aplicação do mesmo perante aos preços praticados pela concorrência.

## 4 ESTUDO DE CASO

Este capítulo estabelecerá a relação do desenvolvimento bibliográfico e teórico do tema formação do preço de vendas, com a proposta de implementação dessa metodologia na empresa objeto de estudo de caso. A fim de coletar e analisar informações, e de gerar considerações acerca do assunto, será objeto de estudo um escritório de contabilidade de médio porte.

A motivação da escolha deste caso específico deve-se ao grau de relação do pesquisador para com a organização em questão. Nos consequentes desdobramentos, será abordada a entidade, seus resultados atuais, relacionamento com conceitos, e proposições de implementação. A seguir será apresentada a empresa, através de breve histórico e características da mesma.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

Para referir-se à empresa objeto do estudo de caso, resguardando sua privacidade, e porventura não prejudicar sua imagem, será empregada a expressão “Escritório X”, a fim de denotar sua participação.

Constituído em 1989, o Escritório X está estabelecido no município de Sapiranga, Rio Grande do Sul, e atua na área de prestação de serviços contábeis. Oferecendo serviços administrativos, orientação, informação e atualização necessárias à gestão empresarial. Operando a vinte e cinco anos no mercado, tem sua marca consolidada na comunidade local.

Ao analisar seu contexto histórico através de um breve retrospecto, explorando os principais eventos, e de acordo com o acervo particular da empresa, pode-se destacar, em 1993, a alteração de sua razão social, juntamente à composição societária. Em 2001, a conquista da sede própria, com ampliação do espaço físico. Em 2003, a implantação do Sistema 5S's, ingressando no caminho da qualidade, e no ano seguinte, a elaboração do primeiro Planejamento Estratégico.

Tendo percebido os pontos positivos do projeto de qualidade, aderiu em 2005 ao Programa Gaúcho de Qualidade e Produtividade (PGQP), mobilização

estadual, que objetiva o aprimoramento dos produtos e serviços das empresas. Sendo em 2008 reconhecido com a Medalha de Bronze no Prêmio Qualidade RS e em 2013 agraciado com o Troféu de Bronze. Também em 2013 ocorre nova alteração contratual na sociedade, ingressando um novo sócio.

Em aspectos estruturais atuais, a empresa dispõe de prédio comercial próprio com área interna de 426 metros quadrados. Sua estrutura é composta por 47 pessoas, sendo 45 funcionários contratados, e dois diretores sócios. Desta equipe, 20% estão alocadas em nível gerencial ou de apoio, e 80% em nível operacional.

Suas atividades principais são serviços contábeis, escrita fiscal, departamento de pessoal, legalização de empresas, assessoria e perícia contábil. Internamente, a organização setorial se dá por meio dos processos principais, sendo eles: 1) contabilidade; 2) escrita fiscal; 3) departamento de pessoal; 4) recepção. Já os processos de apoio, que consistem nas atividades intermediárias da empresa, são: qualidade, financeiro, compras, tecnologia da informação, recursos humanos, triagem e serviços gerais.

Atualmente, possui em sua carteira aproximadamente 400 clientes ativos, na sua maioria empresas de médio e pequeno porte do município de Sapiranga e região do Vale do Sinos. E a segmentação desses, em relação ao número de clientes, ocorre da seguinte forma: indústrias (32,1%); comércios (33,7%); e serviços (34,2%). Já em relação ao valor dos honorários, a representatividade dos clientes se dá em: indústrias (47,6%); comércios (32,5%); e serviços (19,9%). Indicadores estes que, embora apontem diversificação no número de clientes, evidenciam dependência às indústrias, no tocante aos honorários.

Correspondente à participação de mercado, estima-se que a empresa envolva uma parcela de 7,5% do mercado local. Estimativa essa, baseada no último Censo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE (2010), o qual assinala ao município de Sapiranga 3.723 empresas ativas, sendo, dentre estas, 278 atendidas pelo escritório. Entretanto, não é possível identificar a parcela dos concorrentes locais, devido à política de privacidade dos mesmos.

Seus principais insumos, por ordem de relevância, para a consecução das atividades fins são: equipamentos de informática, papel A4, materiais de expediente e suprimentos para impressoras. Já os principais serviços tomados, também classificados por importância, integrantes do processo vêm a ser: software e manutenção, telefonia e Internet, energia elétrica e assessoria técnica.

Em se tratando de aspectos relevantes pertinentes, cabe ressaltar as mudanças que estão afetando o mercado de serviços contábeis. Que vêm a ser a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), as diárias mudanças na legislação aplicável, bem como o avanço tecnológico dos órgãos reguladores, como o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Para atentar a esses cenários expostos, são desafios estratégicos da empresa, traçados em 2013 no seu planejamento estratégico: 1) melhorar a precificação dos serviços; 2) qualificar a carteira de clientes; 3) aumentar visitas internas/externas aos clientes; 4) melhorar a produtividade dos processos principais; 5) melhorar a padronização dos processos; 6) expandir programa de capacitação da equipe; 7) Aperfeiçoar a tecnologia empregada. Com isso, além de manter-se sustentável no mercado, a empresa almeja atingir posição de vantagem competitiva perante a concorrência.

No tocante aos aspectos legais, sua natureza jurídica é de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, que delimita a responsabilidade dos sócios ao montante do capital social. E seu regime de tributação, o Simples Nacional, que estabelece tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Visto o breve histórico da empresa e alguns tópicos de sua caracterização, buscar-se-á apresentar em seguida o desempenho econômico da empresa através da explanação das demonstrações do resultado do exercício seguidas de análises e apontamentos.

## 4.2 RESULTADOS ECONÔMICOS ATUAIS

Os mais recentes resultados econômicos da empresa serão objeto de análise, a fim de constituírem o embasamento para a formação do preço de venda, proposto pelo presente trabalho científico.

Para tanto, é apresentada a seguir a Demonstração do Resultado do Exercício referente à média mensal do ano de 2014, com dados comparativos dos anos de 2013 e 2012, também apresentadas suas médias mensais. Bem como, traz

a análise vertical (importância percentual dos elementos em relação à receita operacional bruta), e a análise horizontal (evolução percentual dos elementos em relação ao período base, neste caso, 2012). Estes dados foram extraídos das demonstrações contábeis do Escritório X, e adaptados pelo autor para fins de análise, como segue:

**Quadro 7 – Demonstração do resultado do exercício média mensal**

DESCRIÇÃO	2014			2013			2012		
	R\$	AV	AH	R\$	AV	AH	R\$	AV	AH
Receita Operacional Bruta	205.254,98	100%	124%	195.222,26	100%	118%	166.011,18	100%	100%
(-) Deduções da Receita Bruta	19.001,42	9,3%	136%	16.617,84	8,5%	119%	13.947,63	8,4%	100%
<b>(=) Receita Operacional Líquida</b>	<b>186.253,55</b>	<b>90,7%</b>	<b>122%</b>	<b>178.604,42</b>	<b>91,5%</b>	<b>117%</b>	<b>152.063,55</b>	<b>91,6%</b>	<b>100%</b>
(-) Custo dos Serviços Prestados	119.441,41	58,2%	127%	111.433,34	57,1%	118%	94.173,65	56,7%	100%
Custos com Pessoal	94.394,68	46,0%	114%	94.876,48	48,6%	115%	82.485,09	49,7%	100%
Custos Gerais de Serviços	25.046,73	12,2%	214%	16.556,86	8,5%	142%	11.688,57	7,0%	100%
<b>(=) Resultado Operacional Bruto</b>	<b>66.812,14</b>	<b>32,6%</b>	<b>115%</b>	<b>67.171,08</b>	<b>34,4%</b>	<b>116%</b>	<b>57.889,89</b>	<b>34,9%</b>	<b>100%</b>
(-) Despesas Gerais/Administrativas	3.843,98	1,9%	103%	4.938,03	2,5%	132%	3.736,40	2,3%	100%
(-) Despesas Tributárias	711,36	0,3%	76%	1.933,80	1,0%	207%	935,68	0,6%	100%
(-) Despesas Financeiras	2.692,60	1,3%	38%	2.864,23	1,5%	40%	7.147,25	4,3%	100%
(+) Receitas Financeiras	889,67	0,4%	384%	273,97	0,1%	118%	231,98	0,1%	100%
<b>(=) Resultado Antes IRPJ/CSLL</b>	<b>60.453,89</b>	<b>29,5%</b>	<b>131%</b>	<b>57.708,99</b>	<b>29,6%</b>	<b>125%</b>	<b>46.302,54</b>	<b>27,9%</b>	<b>100%</b>
<b>(=) Resultado Líquido Exercício</b>	<b>60.453,89</b>	<b>29,5%</b>	<b>131%</b>	<b>57.708,99</b>	<b>29,6%</b>	<b>125%</b>	<b>46.302,54</b>	<b>27,9%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Na demonstração do resultado do exercício, acerca da análise vertical, pode-se evidenciar o elevado índice dos custos com pessoal, que em 2014 representaram 46% da receita bruta. Devendo-se isso, ao fato da empresa atuar na área de prestação de serviços, tendo, portanto, como insumo básico a mão-de-obra.

Já no tocante à análise horizontal, destaca-se a evolução de 24% da receita bruta de 2014 em relação a 2012. Entretanto, nesse mesmo período, os custos gerais de serviços cresceram 114%. Conforme relatos do diretor da empresa, esse indicador elevou-se devido à aquisição de novo sistema de gestão, ocorrendo neste período de implantação do mesmo o pagamento da manutenção de dois sistemas, do antigo e do novo. Demais custos como adequação da estrutura tecnológica também são calculados nesta conta.

Outra apreciação interessante vem a ser o crescimento das deduções da receita, neste caso, relacionado à mudança de faixa de incidência para a alíquota do Simples Nacional. Assim como, o incremento das receitas financeiras, que se originaram através de aplicações bancárias, e diminuição das despesas financeiras pela redução de financiamentos contraídos em períodos passados.

Por fim, mesmo a empresa tendo apresentado aumento dos custos gerais de serviços, e impostos incidentes em ordem superior à evolução da receita bruta de 24%, sua margem de lucratividade, que em 2014 é de 29,5%, cresceu 31% em relação a 2012. Fato esse vinculado principalmente à regularidade dos custos com pessoal, item de maior relevância neste escopo, e que apresentou crescimento menor que a receita bruta no mesmo período, assim como a redução das despesas financeiras e incremento das receitas financeiras.

A partir da análise discorrida sobre os resultados econômicos atuais do Escritório X, por meio da demonstração do resultado do exercício, constata-se interessante embasamento para a formação do preço de venda referente ao período de 2014, questão a ser abordada no próximo tópico.

### 4.3 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

A formação do preço de venda constitui importante passo de controle econômico-financeiro da organização, uma vez que, com base nos dados históricos analisados e nos objetivos e metas traçados, visa abranger todos os custos e despesas envolvidos no processo, gerando lucro.

Neste estudo de caso será utilizado o sistema de custeio por absorção, já visto anteriormente, alocando todos os custos aos serviços. Analisando os custos com pessoal, clientes e honorários, custo variável unitário, custo fixo unitário e preço unitário, a começar pelo custo com pessoal, assunto do seguinte item.

#### 4.3.1 Custos com pessoal

No caso do Escritório X, o custo com pessoal vem a ser seu insumo básico, bem como o custo variável de seu processo, logo, para apurar o preço de venda é preciso encontrar o custo / hora dos serviços prestados. Para isso, é necessário analisar a estrutura de salários e funcionários e horas produtivas, apresentados no quadro a seguir.

**Quadro 8 – Salários e funcionários**

	Salário Mensal	Nº Funcionários	Média Mensal	Horas Produtivas	
Departamento de Pessoal	6.039,20	4	1.509,80	Dias/ano	365
Escrita Fiscal	14.928,40	9	1.658,71	Finais de semana	-104
Contabilidade	35.406,00	23	1.539,39	Feriados	-15
Recepção	4.029,60	3	1.343,20	Faltas	-2
Apoio	3.659,60	2	1.829,80	Férias	-22
Liderança	14.908,40	4	3727,10	<b>DIAS ÚTEIS</b>	<b>222</b>
<b>TOTAL</b>	<b>78.971,20</b>	<b>45</b>	<b>1.754,92</b>	Horas por dia	8,80
Operacional	56.373,60	36	1.565,93	<b>HORAS/ANO</b>	<b>1.953,60</b>
Gerencial / Apoio	22.597,60	9	2.510,84		
<b>TOTAL</b>	<b>78.971,20</b>	<b>45</b>	<b>1.754,92</b>		

Fonte: Elaborado pelo autor

O quadro 8 traz em seu contexto os custos totais com salários mensais por setor, sem encargos, da média mensal de 2014, conforme apresentado no quadro 7. Menciona o número de funcionários por área e apura o salário médio por funcionário e por departamento. Classifica ainda estes custos em operacionais e gerenciais, sendo operacionais os setores Departamento de Pessoal, Escrita Fiscal e Contabilidade, ou seja, as áreas produtivas e que são variáveis. Já os gerenciais são compostos pela Recepção, Apoio e Liderança, visto que, não sendo vinculados à produção são considerados custos fixos.

Outra informação constante do quadro 8 são as horas produtivas, determinadas a partir do total de dias do ano, descontando os finais de semana, feriados, faltas e férias, chegando ao número de dias úteis por ano, multiplicando pelas horas trabalhadas por dia, é então encontrado o número de horas por ano.

Diante destas informações de salários, segregados por área e por tipo, e do número de horas produtivas, é possível apurar o custo por hora dos serviços por setores, cálculo este apresentado no próximo quadro:

**Quadro 9 – Custo/hora por setores**

	Departamento de Pessoal	Escrita Fiscal	Contabilidade	OPERACIONAL
Salário Mensal	1.509,80	1.658,71	1.539,39	1.563,93
Salário Anual	18.117,60	19.904,53	18.472,70	18.971,20
13º Salário	1.509,80	1.658,71	1.539,39	1.563,93
1/3 Férias	503,27	552,90	513,13	521,98
SUBTOTAL	20.130,67	22.116,15	20.525,22	20.879,11
Fgts	1.610,45	1.769,29	1.642,02	1.670,33
TOTAL	21.741,12	23.885,44	22.167,23	22.549,44
<b>CUSTO / HORA</b>	<b>11,13</b>	<b>12,23</b>	<b>11,35</b>	<b>11,54</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Para determinação do custo/hora fora empregado o salário médio mensal de cada setor, multiplicando-o por doze, transformando-o em anual, agregando os

encargos de 13º salário, 1/3 de férias e Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS. Levando em conta que a empresa objeto do estudo de caso é optante pelo regime de tributação Simples Nacional não há incidência de encargos do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Ao fim, ante o custo total anual com pessoal operacional, é realizada a divisão desse pelo número de horas produtivas anuais, e descoberto o custo/hora por setor.

Verifica-se com o maior custo/hora o setor da Escrita Fiscal (R\$12,23), seguido da Contabilidade (R\$11,35), e Departamento de Pessoal (R\$11,13), tendo sido apurado ainda a média operacional (R\$11,54). Através desses dados, constata-se interessante embasamento para identificação do custo variável unitário. Antes disso, cabe ainda a análise dos clientes e honorários, tema do próximo tópico.

#### 4.3.2 Clientes e honorários

Para fins de formação do preço de venda, a análise das receitas e composição da carteira de clientes é ocasião de relevante destaque, visto que a visualização detalhada permite identificar particularidades de cada tipo de cliente.

O Escritório X, como mencionado na caracterização da empresa, na seção 4.1, segmenta seus clientes pelo ramo de atividade, em Comércio, Indústria e Serviços, e em um segundo plano os organiza por seu tipo de tributação, a ser Presumido, Real, Simples e Imunes/Físicas, este último exclusivo do ramo de Serviços. A seguir, quadro demonstrativo da segmentação dos honorários:

**Quadro 10 – Segmentação dos honorários**

RAMO	TRIBUTAÇÃO	HONORÁRIO	% HONORÁRIO	CLIENTES	% CLIENTES	HONORÁRIO MÉDIO
Comércio	Presumido	2.550,00	1,3%	6	1,6%	425,00
Comércio	Real	31.830,00	15,7%	28	7,5%	1.136,79
Comércio	Simples	31.683,50	15,6%	91	24,5%	348,17
Indústria	Presumido	28.850,00	14,2%	29	7,8%	994,83
Indústria	Real	33.410,00	16,5%	13	3,5%	2.570,00
Indústria	Simples	34.240,00	16,9%	77	20,8%	444,68
Serviço	Presumido	25.652,00	12,6%	63	17,0%	407,17
Serviço	Real	2.981,00	1,5%	5	1,3%	596,20
Serviço	Simples	8.190,00	4,0%	28	7,5%	292,50
Serviço	Imune/Física	3.450,00	1,7%	31	8,4%	111,29
<b>TOTAL</b>		<b>202.836,50</b>	<b>100%</b>	<b>371</b>	<b>100%</b>	<b>546,73</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

O quadro 10, além de detalhar a composição da carteira de clientes da empresa objeto do estudo de caso em segmentos, traz os valores de honorários mensais agrupados das empresas de mesma classificação, chegando ao total de honorários por mês. Cite-se neste ponto, que, em se tratando de receitas, os honorários correspondem a quase totalidade da receita bruta da empresa, existindo, porém, receitas adicionais oriundas de outros trabalhos não abarcados neste trabalho, fato evidenciado na diferença de valores apresentados no quadro 7, demonstração do resultado do exercício média mensal, e o quadro 10.

É apresentada ainda a importância percentual que cada segmento representa em relação ao valor total mensal de honorários, o número de clientes por área e também sua representatividade no todo – aqui também o número apresentado diverge de informação anterior de 400 clientes ativos, pelo fato de alguns destes não apresentarem remuneração, ficando de fora da análise. Por fim, é exposto o honorário médio por segmento, obtido através da divisão do total de receitas de cada área pelo respectivo número de clientes.

Analisado esse detalhamento dos clientes e honorários, escolheu-se aleatoriamente um cliente de cada segmento para servir de amostra para a formação do preço de venda, e já sendo sabido o custo/hora, no próximo item será abordado o custo variável unitário.

#### **4.3.3 Custo variável unitário**

Como referido no tópico anterior, após analisada a segmentação dos clientes, fora escolhido um de cada tipo como amostra, e levando em conta que já está apurado o custo/hora dos serviços, faz-se necessário o levantamento do tempo que cada empresa da amostra consome na atividade operacional.

Para extrair tal informação foram aproveitados dados do sistema de gestão da empresa, bem como se utilizou de observação participante e entrevistas com os agentes envolvidos, a fim de qualificar a informação, visto que esta é fundamental não apenas para a destinação do custo variável, mas como também do custo fixo. Identificado este tempo empregado em cada cliente, multiplicando pelo custo/hora de cada área, encontra-se o custo variável unitário, conforme o quadro a seguir:

**Quadro 11 – Custo variável unitário**

Ramo	Tributação	Tempo Depto. Pessoal	Tempo Escrita Fiscal	Tempo Contábil	Tempo Total	Custo Depto. Pessoal	Custo Escrita Fiscal	Custo Contábil	Custo Variável Unitário
Comércio	Presumido	0,75	13,20	13,20	<b>27,15</b>	8,35	161,39	149,78	<b>319,51</b>
Comércio	Real	1,00	17,60	30,80	<b>49,40</b>	11,13	215,18	349,48	<b>575,80</b>
Comércio	Simples	0,75	3,50	17,60	<b>21,85</b>	8,35	42,79	199,70	<b>250,84</b>
Indústria	Presumido	0,75	13,20	17,60	<b>31,55</b>	8,35	161,39	199,70	<b>369,44</b>
Indústria	Real	13,20	30,80	52,80	<b>96,80</b>	146,90	376,57	599,11	<b>1.122,59</b>
Indústria	Simples	1,00	3,00	17,60	<b>21,60</b>	11,13	36,68	199,70	<b>247,51</b>
Serviço	Presumido	0,50	0,50	4,00	<b>5,00</b>	5,56	6,11	45,39	<b>57,07</b>
Serviço	Real	1,00	4,00	35,20	<b>40,20</b>	11,13	48,91	399,41	<b>459,44</b>
Serviço	Simples	17,60	13,20	35,20	<b>66,00</b>	195,87	161,39	399,41	<b>756,66</b>
Serviço	Imune/Física	0,25	0,25	3,00	<b>3,50</b>	2,78	3,06	34,04	<b>39,88</b>

**Fonte: Elaborado pelo autor**

Assim como no caso da empresa objeto do estudo de caso que tem sua denominação preservada neste trabalho, os nomes dos clientes da amostra em análise serão também resguardados, sendo chamados pelo título do seu segmento.

O quadro 11 expõe então, em número de horas, o tempo que cada cliente acarreta em cada área produtiva, totalizando-o também. Em seguida, aplica o custo/hora de cada setor ao respectivo tempo apurado, chegando ao valor que este representa a cada serviço, somando estes se encontra o custo variável unitário. Destaca-se neste quesito a Indústria Real e o Serviço Simples com alto valor agregado de mão-de-obra, ou seja, alto custo variável unitário.

O tempo total empregado em cada cliente servirá também como critério de rateio para apropriação dos custos fixos, tema do seguinte tópico.

#### **4.3.4 Custo fixo unitário**

Os custos fixos, conforme visto anteriormente, são aqueles que não variam qualquer que seja a atividade da empresa, e de acordo com o sistema de custeio por absorção, empregado neste estudo de caso, precisam ser distribuídos a todos os produtos ou serviços por meio de um critério de rateio.

Neste caso, o critério será o número de horas consumidas por cada cliente, em relação ao total de horas produtivas da empresa, gerando, desta forma, um índice multiplicador, aplicado aos valores totais mensais de cada tipo de custo ou despesa fixa, conforme disposto no quadro a seguir:

**Quadro 12 – Custo fixo unitário**

Ramo	Tributação	%	Custo	Custos	Despesa	Despesa	Despesa	Receita	Custo
		Tempo	Pessoal	Gerais	Adm.	Tributária	Financ.	Financ.	Fixo Unitário
		<b>5,861</b>	<b>27.117,12</b>	<b>25.046,73</b>	<b>3.843,98</b>	<b>711,36</b>	<b>2.692,60</b>	<b>889,67</b>	
Comércio	Presumido	0,46%	125,62	116,03	17,81	3,30	12,47	4,12	<b>271,10</b>
Comércio	Real	0,84%	228,57	211,12	32,40	6,00	22,70	7,50	<b>493,28</b>
Comércio	Simples	0,37%	101,10	93,38	14,33	2,65	10,04	3,32	<b>218,18</b>
Indústria	Presumido	0,54%	145,98	134,83	20,69	3,83	14,49	4,79	<b>315,04</b>
Indústria	Real	1,65%	447,88	413,68	63,49	11,75	44,47	14,69	<b>966,58</b>
Indústria	Simples	0,37%	99,94	92,31	14,17	2,62	9,92	3,28	<b>215,68</b>
Serviço	Presumido	0,09%	23,13	21,37	3,28	0,61	2,30	0,76	<b>49,93</b>
Serviço	Real	0,69%	186,00	171,80	26,37	4,88	18,47	6,10	<b>401,41</b>
Serviço	Simples	1,13%	305,37	282,06	43,29	8,01	30,32	10,02	<b>659,03</b>
Serviço	Imune/Física	0,06%	16,19	14,96	2,30	0,42	1,61	0,53	<b>34,95</b>

**Fonte: Elaborado pelo autor**

O quadro 12 apresenta então a apropriação do custo fixo de pessoal (gerencial e apoio), custos gerais de serviços, despesas gerais/administrativas, despesas tributárias, despesas financeiras e receitas financeiras, extraídos da demonstração do resultado do exercício média mensal, exposta no quadro 7, apropriados a cada empresa, conforme o critério horas consumidas em relação ao total de horas produtivas, chegando-se ao custo fixo unitário de cada cliente.

Visto o custo fixo unitário das empresas da amostra, pode-se partir para a definição do preço unitário das mesmas, qual será o enfoque da próxima seção.

#### **4.3.5 Preço unitário**

Discorridas as etapas anteriores de análise dos custos com pessoal, apuração do custo/hora, apreciação da segmentação dos honorários, e identificação dos custos variáveis unitários e custos fixos unitários, é possível calcular os preços unitários, utilizando-se do conceito do mark-up, já visto anteriormente, que consiste em adicionar uma margem de lucro pretendida sobre a venda aos custos unitários.

Ante isso, é necessário então encontrar o percentual de lucro desejado pela empresa objeto do estudo de caso, identificado através de entrevista com o diretor da mesma, neste caso 25%, assim como a alíquota de imposto incidente sobre a receita, que de acordo com a faixa de faturamento anual da mesma enquadrar-se-á em 10,20%. A partir dessas informações, a formação do preço de venda é apresentada no seguinte quadro:

**Quadro 13 – Preço unitário**

Ramo	Tributação	Custo Variável Unitário	Custo Fixo Unitário	% Impostos	% Lucro Desejado	Preço Unitário	Preço Atual	Diferença
Comércio	Presumido	319,51	271,10	10,20%	25%	<b>911,44</b>	620,00	-291,44
Comércio	Real	575,80	493,28	10,20%	25%	<b>1.649,80</b>	1.450,00	-199,80
Comércio	Simples	250,84	218,18	10,20%	25%	<b>723,80</b>	350,00	-373,80
Indústria	Presumido	369,44	315,04	10,20%	25%	<b>1.056,29</b>	700,00	-356,29
Indústria	Real	1.122,59	966,58	10,20%	25%	<b>3.224,02</b>	3.400,00	175,98
Indústria	Simples	247,51	215,68	10,20%	25%	<b>714,81</b>	650,00	-64,81
Serviço	Presumido	57,07	49,93	10,20%	25%	<b>165,11</b>	450,00	284,89
Serviço	Real	459,44	401,41	10,20%	25%	<b>1.328,48</b>	1.531,00	202,52
Serviço	Simples	756,66	659,03	10,20%	25%	<b>2.184,72</b>	560,00	-1.624,72
Serviço	Imune/Física	39,88	34,95	10,20%	25%	<b>115,48</b>	280,00	164,52
<b>TOTAL</b>		<b>4.198,74</b>	<b>3.625,18</b>	<b>10,20%</b>	<b>25%</b>	<b>12.073,96</b>	<b>9.991,00</b>	<b>-2.082,96</b>

**Fonte: Elaborado pelo autor**

O quadro 13, que traz o custo variável unitário, o custo fixo unitário, a alíquota de impostos incidentes, o percentual de lucro desejado, e chega ao preço unitário por meio da fórmula do mark-up, apresenta ainda o preço atual praticado pelo Escritório X destes seus clientes componentes da amostra em questão, e a diferença entre o preço apurado pelo sistema de custos e o exercido.

Cabe destacar que, até momento, o Escritório X formula seu preço de venda com base no mercado e em características do potencial cliente, como tributação, número de notas fiscais e número de funcionários. E é pacífico destacar que, em um contexto geral – não entrando no mérito individual –, obtêm êxito, visto que sua demonstração do resultado do exercício exhibe lucro nos períodos analisados.

Logo, confrontando o método aplicado neste trabalho com o preço atual verificam-se distorções. Da amostra analisada, em 60% dos casos o preço de venda apurado foi superior ao praticado, e nos demais 40% o apurado permaneceu menor. Ao todo, a variação resultou negativa, ou seja, os preços apurados foram maiores que os praticados. Esta constatação, porém, não pode ser generalizada, visto que o trabalho analisou apenas uma amostra em relação à totalidade de honorários.

Por fim, tendo respeitado os aspectos conceituais abordados, e dispostos os elementos necessários da metodologia em questão, conclui-se que tal propositura vem ao encontro de qualificar o processo de formação do preço de venda da empresa objeto. Cabendo, no entanto, ressaltar que tais propostas baseiam-se em tendências históricas de dados analisados, suscetíveis a oscilações internas e de mercado. Adiante este capítulo, apresentar-se-á as considerações finais deste trabalho acadêmico.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo geral propor a implementação de uma metodologia para formação do preço de venda em um escritório de serviços contábeis como ferramenta de gestão. Para isso, se realizou levantamento bibliográfico acerca dos assuntos custos, formação de preços e prestação de serviços contábeis, e através dos conceitos revisados, se elaborou estudo de caso no Escritório X, objeto do estudo.

O desenvolvimento teórico, apresentado no segundo capítulo, trouxe os temas contabilidade de custos, a terminologia e classificação desses, os sistemas de custeio, a análise custo/volume/lucro, estratégia e preços, formação de preços e prestação de serviços contábeis, adentrando nestes itens tanto os assuntos ligados aos custos, como da atividade da empresa objeto do estudo de caso.

Como procedimentos metodológicos foram empregadas as técnicas de pesquisa bibliográfica, sobre os assuntos já mencionados, estudo de caso, ensaiando a aplicação dos temas conceituais a uma empresa objeto, do ramo contábil, assim como entrevista e observação participante à empresa analisada.

No estudo de caso, que utilizou como base a demonstração do resultado do exercício média mensal de 2014, apurou-se o custo/hora dos setores da empresa, utilizando-se de informações detalhadas de salários e funcionários, se selecionou 10 clientes a partir da segmentação dos honorários, identificando o número de horas demandadas por cada um desses, e segregando os custos em variáveis e fixos, para então apurar o custo de realização destes clientes e chegar ao preço de venda, comparando-o com o praticado atualmente. Como resultado do emprego desta metodologia evidenciou-se que em 60% dos casos o preço de venda apurado foi superior ao praticado, e nos demais 40% o apurado permaneceu menor.

A partir do estudo de caso efetivado fora possível responder o problema de pesquisa deste trabalho acadêmico, o qual girava em torno da seguinte indagação: “É possível e viável a implementação de uma metodologia para formação do preço de venda em um escritório de serviços contábeis”? Constatou-se que o presente trabalho atende parcialmente a esta problemática, uma vez que, consegue sim apurar o preço de venda unitário baseado em custos, de forma consistente e eficaz, podendo propor sua implementação pelo Escritório X (atendendo desta forma o

objetivo geral). Entretanto, não assegura que tal proposição seja aceita pelo mercado, visto que os preços dependem também de outros fatores externos, como, por exemplo, a concorrência.

E é nesse ponto que estão pautadas as limitações deste trabalho. Na insegurança da aplicabilidade efetiva dos preços apurados com base nos custos, levando em conta oscilações externas de mercado. Outro aspecto a ser considerado é que, sendo a informação de horas demandadas por cada cliente de pouca qualidade, esta pode comprometer toda a análise em questão.

Como recomendação pode ser mencionada a aplicação desta metodologia à totalidade dos clientes da empresa objeto do estudo, a fim de gerar um elemento comparativo no processo de determinação do preço ideal de venda a ser praticado. Sugere-se ainda, como oportunidade de novos trabalhos na área, um estudo acerca da padronização e auditoria de processos na empresa em questão, gerando, por exemplo, informações de tempo utilizado em cada cliente de forma mais qualificada.

## REFERÊNCIAS

BERNARDI, Luiz Antonio. **Manual de formação de preços: políticas, estratégicas e fundamentos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 277 p.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. xiv, 214 p.

BRASIL. **Decreto nº 6.022**, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos/2007/dec6022.htm>> Acesso em 07 set. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 07 set. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 07 set. 2014.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 569 p. (Finanças na prática)

CARNEIRO, Jorge M. T. et al. **Formação e administração de preços**. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2011. 170 p. (Marketing)

COELHO, Fabiano Simões. **Formação estratégica de precificação: como maximizar o resultado das empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. x, 276 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade. **Resolução CFC n.º 750/93**, de 29 de dezembro de 1993. Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_750.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc)>. Acesso em 06 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. **Resolução CFC n.º 1.055/05**, de 07 de outubro de 2005. Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1055.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1055.doc)>. Acesso em 06 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. **Resolução CFC n.º 1.282/10**, de 28 de maio de 2010. Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1282.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1282.doc)>. Acesso em 06 set. 2014.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Manual de orientação e de procedimentos para as organizações contábeis**. 5. ed., rev.

atual. Porto Alegre, RS: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2012. 64 p.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2009. xii, 254 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores**: para as áreas de administração, economia, direito, engenharia. 7. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2011. xx, 274 p.

\_\_\_\_\_; MARTINS, Eliseu; KANITZ, Stephen. EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP. **Contabilidade introdutória**. 11. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2010. xvi, 335 p.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 10. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2009. 269 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010. 370 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica**: contabilidade introdutória e intermediária: textos e exercícios. 7. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2009. xx, 422 p.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. Novo Hamburgo, RS: Feevale, 2009. 288 p.

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos**: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas, 2009. xvi, 307 p.