

**FACULDADE DE FILOSOFIA, CIÊNCIAS E LETRAS DO ALTO SÃO FRANCISCO
– FASF**

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JÉSSICA OLIVEIRA BERNARDES

**ANÁLISE E PRECIFICAÇÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS: estudo de caso em um
escritório de contabilidade localizado em um município do Centro-Oeste de Minas
Gerais**

LUZ – MG

2018

JÉSSICA OLIVEIRA BERNARDES

**ANÁLISE E PRECIFICAÇÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS: estudo de caso em um
escritório de contabilidade localizado em um município do Centro-Oeste de Minas
Gerais**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras do Alto São
Francisco – FASF como parte das exigências do
curso de Ciências Contábeis, para obtenção do título
de Bacharel em Ciências Contábeis.**

Área de concentração: Contabilidade de Custos

Orientador: Pedro Henrique Melillo

LUZ – MG

2018

Catálogo: Antônio Jorge Resende Junior / Biblio. CRB 6/2041

Bernardes, Jéssica Oliveira.

B444a Análise e precificação de serviços contábeis: estudo de caso em um escritório de contabilidade localizados em um município do Centro-Oeste de Minas Gerais. / Jéssica Oliveira Bernardes. Luz – MG: FASF - - 2018.

87 f.

Orientador: Profº Mes. Pedro Henrique Melillo

Monografia apresentada à Faculdade de Filosofia Ciências e Letras do Alto São Francisco no Curso de Contabilidade.

1. Serviços contábeis. 2. Métodos de custeio. 3 . Precificação. I. Título.

CDD 657

JÉSSICA OLIVEIRA BERNARDES

**ANÁLISE E PRECIFICAÇÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS: estudo de caso em um
escritório de contabilidade localizado em um município do Centro-Oeste de Minas
Gerais**

Monografia apresentada à Faculdade de Filosofia,
Ciências e Letras do Alto São Francisco - FASF,
como quesito parcial para obtenção de título de
Bacharel do curso de Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Orientador

Prof. Me. Pedro Henrique Melillo

Prof^a. Esp. Lilian Queiroz Guimarães Carvalho

Prof. Esp. Raulisson Duarte Almeida

Luz, 20 de Novembro de 2018.

Dedico este trabalho a Deus que me deu a vida. Aos meus pais, pois sempre acreditaram em mim. Meus amigos e professores pelo apoio e paciência de sempre. E a todos que de alguma forma torceram por essa conquista.

AGRADECIMENTOS

Gratidão é reconhecer que a vida é um presente de Deus, é reconhecer que uma pessoa não consegue nada sozinha.

Sou grata pela minha vida, pela família que tenho, pelos amigos que conquistei pela pessoa que sou e por minhas vitórias.

Agradeço a todos que fizeram de alguma forma parte do meu crescimento educacional, pessoal e profissional.

Foram quatro anos árduos, mas também felizes. A melhor sensação é olhar para trás e ver que não foi em vão, quantos amigos conquistei, quantas batalhas eu venci, quantos medos foram superados.

Que saibamos agradecer o pouco, para que possamos merecer o muito.

Gratidão por tudo!

“Se você não está cometendo erros, você não está assumindo riscos e isso significa que você não está indo a lugar algum.”

John W. Holt Jr.

RESUMO

O trabalho realizado tem por objetivo analisar e precificar os honorários aplicados em uma empresa prestadora de serviços contábeis situada no Centro-Oeste de Minas Gerais, a fim de que a empresa em estudo atinja resultados satisfatórios para cobrir seus gastos e obtenha o lucro desejado pelos sócios. Para embasamento da pesquisa foi realizado levantamento bibliográfico acerca do tema, onde a metodologia utilizada foi do tipo descritivo e exploratório, no formato de estudo de caso, com abordagem qualitativa e quantitativa. Para atingir os resultados, aplica-se uma entrevista não estruturada a fim de obter maiores informações da empresa, bem como apresentar alocações dos gastos ocorridos, distingui-los de custos e despesas, e também realiza-se uma análise e projeção da precificação dos honorários através de um valor médio. Conclui-se que faz necessária a utilização de métodos de custeios e análise de precificação aos serviços contábeis, levando em consideração todos os fatores internos e externos do mercado atuante.

PALAVRAS-CHAVE: Serviços contábeis. Métodos de custeio. Precificação.

ABSTRACT

The objective of the project carried out is to analyze and price the fees applied to a company providing accounting services located in the Midwest of Minas Gerais, in order that, the company under study, achieves satisfactory results to cover its expenses and obtain the desired profit by its partners. As a baseline for the research, a bibliographic survey was carried out on the subject, where the methodology used was descriptive and exploratory, in the format of a case study, with a qualitative and quantitative approach. In order to achieve the results, an unstructured interview is applied in order to obtain more information about the company, as well as to present allocations of the expenses incurred, to differentiate them from costs and expenses, also an analysis and estimate of the pricing of the fees through an average value. It is concluded that it is necessary to use costing methods and pricing analysis for accounting services, taking into account all internal and external factors of the market.

KEY WORDS: Accounting services. Costing methods. Pricing.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Organograma de Uma Empresa Contábil.....	30
Figura 2 - Família Desembolso.....	40
Figura 3 - Margem de Contribuição.....	43
Figura 4 - Representação do Ponto de Equilíbrio.....	44
Figura 5 - Ponto de Equilíbrio Contábil.....	44
Figura 6 - Ponto de Equilíbrio Financeiro.....	45
Figura 7 - Ponto de Equilíbrio Econômico.....	46
Figura 8 - Relação Entre os Diversos Pontos de Equilíbrio.....	46
Figura 9 - Margem de Segurança.....	47
Figura 10 - Variável Custo-Volume-Lucro.....	49
Figura 11 - Mark-up.....	51
Figura 12 - Esquema da Pesquisa.....	58
Figura 13 - Clientes Representados Percentualmente por Regime Tributário.....	60
Figura 14 - Composição dos Custos e Despesas.....	70
Figura 15 - Custos e Despesas Variáveis.....	72
Figura 16 - Margem de Contribuição.....	74
Figura 17 - Ponto de Equilíbrio Contábil.....	75
Figura 18 - Ponto de Equilíbrio Financeiro.....	75
Figura 18 - Ponto de Equilíbrio Financeiro.....	76
Figura 19 - Ponto de Equilíbrio Econômico.....	76
Figura 20 - Equação: Projeção do Preço Médio dos Honorários Contábeis.....	77
Figura 21 - Cálculo do Preço Médio dos Honorários Contábeis.....	78

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Bibliometria Palavra-chave “Honorários contábeis” 2015 a 2017.....	19
Tabela 2 - Escrituração Contábil a Partir do Faturamento Anual.....	34
Tabela 3 - Escrituração Fiscal (Faturamento X Regime Tributário Simples Nacional).....	35
Tabela 4 - Escrituração Fiscal (Faturamento X Regime Tributário Lucro Presumido).	35
Tabela 5 - Escrituração Fiscal (Faturamento X Regime Tributário Lucro Real).	36
Tabela 6 - Departamento Pessoal.	37
Tabela 7 - Serviços Esporádicos ou Avulsos.....	37
Tabela 8 - Rateio de Horas Por Departamento.	62
Tabela 9 - Honorários Cobrados de Acordo Com o Regime Tributário.....	65
Tabela 10 - Receita Total Mensal.....	66
Tabela 11 - Gastos Totais Mensais Rateados Por Departamentos.	67
Tabela 12 - Custos Incorridos Por Hora e Minuto Rateados Por Departamentos.	68
Tabela 13 - Custos e Despesas Mensais do Escritório.	69
Tabela 14 - Distinção de Custos e Despesas Em Fixos e Variáveis.....	71
Tabela 15 - Custeio Por Absorção.	73
Tabela 16 - Custeio Variável ou Direto.....	74
Tabela 17 - DRE - Projetada Com a Nova Média de Honorários a Serem Praticados.....	78
Tabela 18 - Comparativo Entre Honorários.	79

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Evolução Histórica da Contabilidade.....	23
Quadro 2 – Evolução Histórica da Contabilidade Brasileira.	24
Quadro 3 – Evolução Histórica da Contabilidade Internacional.....	26
Quadro 4 – Formas Empresariais de Empresas Contábeis.....	29
Quadro 5 – Rotinas dos Serviços Contábeis.	31
Quadro 6 – Considerações Relevantes Para a Formação de Preços de Honorários do Código de Ética Profissional do Contador (1996).	33
Quadro 7 – Considerações Relevantes Para a Formação de Preços de Honorários do Conselho Federal de Contabilidade (2003).	33
Quadro 8 – Perguntas Abordadas na Entrevista.....	88

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- AICPA** – American Institute of Certified Public Accountants
- APB** – Accounting Principles Board
- ARB** – Accounting Research Bulletins
- BACEN** – Banco Central do Brasil
- CC** – Código Civil
- CFC** – Conselho Federal de Contabilidade
- CPC** – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
- CSLL** – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
- CVM** – Comissão de Valores Mobiliários
- DRE** – Demonstração do Resultado do Exercício
- ESC** – Empresas de Serviços Contábeis
- FASB** – Financial Accounting Standards Board
- IASB** – International Accounting standards Board
- IASC** – International Accounting Standards Committee
- IBAI** – Instituto Brasileiro de Auditores Independentes
- IBGE** – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
- IBRACON** – Instituto Brasileiro de Contadores
- ICPB** – Instituto dos Contadores Públicos do Brasil
- IFRS** – Normas Internacionais de Contabilidade
- IRPF** – Imposto Renda Pessoa Física
- IRPJ** – Imposto Renda Pessoa Jurídica
- ITR** – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
- JUCEMG** – Junta Comercial de Estado de Minas Gerais
- NBC** – Normas Brasileiras de Contabilidade
- PBH** – Prefeitura Municipal de Belo Horizonte
- PJ** – Pessoa Jurídica
- PUC-SP** – Pontifícia Universidade de São Paulo
- S/A** – Sociedade Anônima
- SEBRAE** – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
- SEC** – Security Exchange Commission
- SINCONDIV/MG** – Sindicato dos Contabilistas de Divinópolis

SINESCONTÁBIL-MG – Sindicato dos Escritórios de Contabilidade, Auditoria e Perícias
Contábeis no Estado de Minas Gerais

UFRJ – Universidade Federal do Rio de Janeiro

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina

UFU – Universidade Federal de Uberlândia

UnB – Universidade de Brasília

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 Justificativa	18
1.2 Problema e hipótese.....	20
1.3 Objetivos.....	21
1.3.1 Objetivo geral.....	21
1.3.2 Objetivos específicos.....	21
2 REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1 Evolução histórica na contabilidade	22
2.2 A contabilidade no Brasil.....	24
2.3 A contabilidade internacional	25
2.4 Empresas de serviços contábeis.....	28
2.4.1 Prestações de serviços contábeis.....	28
2.4.2 Características das empresas prestadoras de serviços contábeis.....	28
2.4.3 Rotinas dos serviços contábeis.....	31
2.5 Honorários contábeis.....	32
2.6 Contabilidade gerencial	38
2.7 Contabilidade de custos	39
2.8 Terminologia em custos.....	39
2.8.1 Custos.....	41
2.8.2 Classificação dos custos.....	42
2.9 Métodos de custeio.....	42
2.9.1 Custeio variável ou direto	43
2.9.2 Custeio por absorção	47
2.9.3 Custeio baseado em atividades (Activity Based Costing – ABC).....	48
2.10 Formação de preços.....	48
2.10.1 Estruturação de formação de preços	50
2.10.2 Métodos de formação de preços	50
2.10.3 Precificação com base nos custos	50
2.10.4 Precificação com base nos preços praticados pelo mercado.....	51

2.10.5 Precificação com base no reconhecimento e valorização de produtos pelo mercado consumidor	52
2.11 Distinção entre valor e preço	52
3 METODOLOGIA.....	54
3.1 Quanto ao tipo.....	54
3.2 Quanto à técnica	55
3.3 Unidade de análise e observação	56
3.4 Instrumento de coleta de dados.....	56
3.5 Tratamento de dados.....	57
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	60
4.1 Breve histórico da empresa.....	60
4.2 Análise de conteúdo	61
4.3 Valoração de honorários contábeis e interpretação dos resultados.....	65
5 CONCLUSÃO.....	80
REFERÊNCIAS	82
ANEXOS	88

1 INTRODUÇÃO

As regulares alterações no cenário econômico mundial ocasionaram grandes impactos no desempenho do profissional da contabilidade e principalmente quando se refere ao proprietário de escritório de contabilidade. Seguindo o percurso do mercado em geral, o espírito empreendedor é estimulado cada vez mais favorecendo o profissional contábil, aumentando a busca de novas maneiras de administrar o seu negócio. O mercado que oferece prestações de serviços contábeis é competitivo, e o fundamental é apresentar qualidade, eficiência e eficácia nos serviços realizados.

Segundo dados do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sobre a comparação entre contadores, técnicos em contabilidade houve um crescimento de 49,37% de 2004 a 2016 e com relação às organizações contábeis, houve um considerável declínio de 14,86%. Já em 2018, o número de profissionais decaiu 2,55%, e as organizações aumentaram de 12,23% em relação ao ano de 2016. Percebe-se que o número de contadores tem decrescido significativamente nos últimos anos em relação às organizações, desta forma, demonstra a dificuldade de inclusão de profissionais contadores no mercado atual (CFC, 2018).

Seguindo este raciocínio, o CFC divulga as estatísticas que a região Sudeste é a que possui o maior número de contadores do país, totalizando 270.393, representando aproximadamente 51,75% em relação ao Brasil. Minas Gerais é o segundo estado da região com maior número de profissionais representando 10,46%, abaixo somente do estado de São Paulo que representa 28,83% (CFC, 2018).

Nas últimas duas décadas o Brasil teve seu crescimento econômico prejudicado por crises internas e externas. Segundo pesquisa do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) publicado pelo Jornal Folha de São Paulo, no setor de serviços houve um recuo de 0,09% no 1º trimestre de 2018, em relação ao 4º trimestre de 2017, apresentando assim o quanto a economia do país está instável e fraca. Desta forma a preocupação dos empreendedores aumenta e conseqüentemente se faz necessário o uso de informações contábeis para um bom planejamento, gerência e tomada de decisão, estimulando um crescimento na procura de informações que podem apoiá-los nos controles de custos (FOLHA DE SÃO PAULO, 2018).

O setor de serviços se subdivide em várias frações; no entanto, abordou-se nesta pesquisa o setor de prestações de serviços contábeis, mais especificamente com relação aos custos da prestação desses serviços, visto que as organizações contábeis carecem de

conhecimento a fundo de seus custos, para que dessa maneira, possam determinar o preço dos serviços oferecidos.

Conforme índice da Revista EXAME (2018), o Curso de Ciências Contábeis se encontra em 4º lugar no ranking de empregos formais das profissões de curso superior. De acordo com o G1 (2018), a contabilidade se destaca nos cenários econômico, político e social, se tornando indispensável no mercado. A enorme burocracia e a alta carga tributária fazem parte dos motivos prejudiciais à contabilidade, pois expande o mercado informal da economia brasileira.

A expansão do mercado se deve ao processo de globalização, desta forma atçou a concorrência entre as empresas, logo, precisaram modificar seu comportamento para conseguir permanecer no mercado. Desse modo, necessitam ser competitivas e cautelosas, pois precisam prestar serviços de qualidade e também oferecer preço justo nos serviços oferecidos.

Ainda nesse processo de globalização, é importante que o profissional contábil se valorize e também seja valorizado por seus clientes. Silva (2015) aponta em seu livro que em uma pesquisa de Hinterhuber, a precificação possui uma nova tendência e se baseia no valor percebido pelo cliente. Entende-se então que os valores dos serviços dependem do reconhecimento do cliente, e se os clientes ainda não sabem reconhecer é preciso fazê-lo compreender sobre o que foi realizado e quais os benefícios, assim conquistar um maior mercado.

O CFC dispõe de medidas que são usadas para estipular o preço dos serviços oferecidos, o mais comum é que a organização contábil considere todos os gastos gerais na realização do serviço. O fator principal de boa gestão de uma empresa prestadora de serviços é dominar todos os custos utilizados para a tomada de decisão, somente após saber o quanto custa, é que se pode determinar um preço de venda e assim apontar se há lucro ou prejuízo na operação. Uma orientação às empresas, é que utilizem a implantação de sistemas e métodos de custeio que automatizam e facilitam a tomada de decisão na fixação de honorários contábeis de acordo com a característica da empresa.

Crepaldi e Crepaldi (2014) defendem que para ter uma gestão eficaz é necessário se ter um sistema de informação contábil estruturado, podendo assim ter uma comunicação entre as informações econômicas e financeiras, se tornando custo e benefício para a empresa.

Diante do exposto, busca-se analisar a precificação dos serviços contábeis, determinar quais os custos são incorridos nas prestações de serviços e se os mesmos estão sendo suficientes para que a organização obtenha lucro. Tal pesquisa se difere de outras, pois

objetiva trazer referências aproveitáveis para a tomada de decisão e pretende auxiliar outras empresas que desejam reavaliar seus lucros através do custeio.

1.1 Justificativa

A precificação é uma missão difícil para qualquer empreendedor, e ainda pode ser considerado um tabu, entendendo assim que muitos empreendedores só visam o ganho. A obtenção de lucro é a razão do sistema capitalista, mas somente alguns empresários possuem o domínio de calcular o preço de venda, no entanto tem-se a noção básica de que a receita bruta precisa ser maior do que a somatória de todos os custos e despesas, para que reste um lucro líquido.

Segundo Silva (2015, p.20) “apurar o preço de venda tomando como base os custos e despesas, ou gastos diretos e indiretos e incluir o lucro desejado, parece ser a forma mais adequada e aceitável pela classe empresária dos variados ramos de atividades”.

Nas últimas décadas houve um grande crescimento neste tema, a formação do preço hoje tem como principal objetivo valorização sobre os serviços prestados. Não existe ainda uma fórmula certa para a atribuição de preço, mas existem métodos comprovados que auxiliam a estipulação de um preço seguro. Segundo Silva (2015) precificar é uma arte que precisa de conhecimento, disciplina e dedicação de tempo, hábitos imprescindíveis ao alcance de resultados positivos e conquista da desejada fatia de mercado.

O mercado da contabilidade tem crescido constantemente, e está cada vez mais extenso e abrangente. O contador está aderindo novos paradigmas de gestão para seu empreendimento, estudando novas políticas internas na formatação de cobrança de seus honorários e seus serviços prestados.

A importância desse estudo baseia-se na complexidade em estabelecer o valor dos serviços prestados pelas empresas de contabilidade e pela carência de materiais nesta área. Consequentemente, visa contribuir com os contadores na formação de seus honorários, buscando atingir seus objetivos.

Para certificar a importância do presente trabalho, apresenta-se na **Tabela 1** a Bibliometria referente aos Honorários Contábeis.

Para Figueiredo (1977), a bibliometria é uma análise estatística dos processos de comunicação escrita, tratamento quantitativo (matemático e estatístico) das propriedades e do comportamento da informação registrada e registra várias sugestões para aplicar métodos

quantitativos nos serviços bibliotecários, inclusive no desenvolvimento da coleção e na avaliação de serviços.

Tabela 1 - Bibliometria Palavra-chave “Honorários contábeis” 2015 a 2017.

UNIVERSIDADES	2015		2016		2017		TOTAL		TOTAL
	M	D	M	D	M	D	M	D	
Universidade de Brasília (UnB)	-	-	1	-	-	-	1	-	1
Pontifícia Universidade de São Paulo (PUC-SP)	-	-	-	-	1	-	1	-	1
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)	-	-	-	-	1	-	1	-	1
Universidade Federal de Uberlândia (UFU)	-	-	1	-	-	-	1	-	1
Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL	-	-	2	-	2	-	4	-	4

Fonte: Instituto Brasileiro de Informação em Ciências e Tecnologia (IBICT Oasis BR).

M = Mestrado; D = Doutorado

De acordo com resultado da **Tabela 1** observa-se que, no período de 2015 a 2017, não foi realizado nenhum estudo de doutorado nas universidades pesquisadas, nenhum dos dois tipos de estudos foram realizados na Universidade do Rio de Janeiro (UFRJ) nos anos abordados.

No ano de 2016 foram realizados 1 estudo de mestrado na Universidade de Brasília (UnB) e também na Universidade de Uberlândia (UFU). Já no ano de 2017, 1 estudo de mestrado foi realizado na Pontifícia Universidade de São Paulo (PUC-SP) e também na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Por meio deste resultado, o tema se torna intrigante e considerável, pois impulsiona a pesquisadora a desenvolver um estudo mais minucioso sobre o mesmo, tanto em vinculação teórica, quanto à sua aplicação na prática.

Pelo motivo de se ter números desconsideráveis de estudos sobre honorários contábeis, este trabalho se mostra importante devido à necessidade crescente de se obter um maior conhecimento na área contábil, obter técnicas de precificação de honorários contábeis procurando assim melhor desenvolvê-las. Assim, acredita-se que este trabalho contribua tanto para a compreensão do tema abordado, uma vez que custos é uma área de grande importância para a gestão e tomada de decisão.

O conteúdo desta pesquisa também é pertinente para o acadêmico e futuro contador, pois proporciona um melhor entendimento dos fatores que estão presentes na precificação dos serviços contábeis, possibilita somar conhecimentos e domínio na execução de técnicas fundamentais do custeio, garantindo assim uma noção básica de um bom gerenciamento de empreendimento.

1.2 Problema e hipótese

O mercado tem passado por inúmeras modificações no setor tecnológico, econômico, político e social que acabam atingindo indiretamente os prestadores de serviços, nesse caso especificamente os contadores, seja positivamente, quanto negativamente. Desta forma, mesmo com mudanças nas execuções de tarefas, ainda não existe um modelo definido para cobrança de honorários contábeis, assim gera uma falta de parâmetros no mercado, que afirma ainda mais sobre a desigualdade de valores.

A relevância na demonstração dos motivos que geram interferência na precificação dos serviços contábeis se determina pela dificuldade em definir o valor dos serviços prestados pelas empresas de contabilidade, pela grande carência de materiais de referências, em virtude do público em geral não ter concepção sobre como são compostos os respectivos preços.

Embasando-se nisso, este trabalho pretende dar resposta à referida questão problema: a precificação atual do escritório contábil é viável para que o mesmo atinja resultados satisfatórios para cumprir com seus gastos, bem como obter o lucro desejado?

Desta forma, uma possível resposta para a questão problema é que se faz necessário a utilização de métodos para criação de preços a serem cobrados nos serviços contábeis, a fim de aumentar a lucratividade através de uma competitividade leal. Conforme Silva (2015) é necessário ter informações com alto grau de precisão para formar o preço de venda, dados relevantes e usuais para o cálculo.

A presente pesquisa está estruturada em cinco partes:

- Parte 1: Introdução e suas subdivisões;
- Parte 2: Referencial Teórico, onde os principais pontos que serão abordados são: Prestações de Serviços, Honorários, Contabilidade de Custos e Formação de Preço sob visão de diversos autores;
- Parte 3: Metodologia, que relata os métodos utilizados pelo autor para a realização da pesquisa;
- Parte 4: Resultados e Discussão, onde expõe os resultados da pesquisa de maneira detalhada;
- Parte 5: Conclusão, que apresenta-se a síntese final da pesquisa; seguida das Referências utilizadas no corpo deste trabalho e dos Anexos que representam os acréscimos necessários para maior entendimento da pesquisa.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Analisar a viabilidade da precificação praticada em um escritório de contabilidade localizado num município do Centro-Oeste de Minas Gerais, a fim de auxiliar o contador na formação do preço de seus serviços de forma justa e segura.

1.3.2 Objetivos específicos

- Verificar se a empresa contábil utiliza algum método de custos na precificação de seus serviços.
- Identificar os custos incorridos pela empresa contábil.
- Definir métodos a serem usados na precificação dos serviços contábeis.
- Demonstrar o preço a ser cobrado pelos serviços, considerando a margem de lucro desejada pela empresa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesse capítulo, busca-se fundamentar teoricamente o trabalho, no qual são abordadas questões acerca da contabilidade, da formação de preço de honorários contábeis, destacando com maior ênfase o sistema de custeio, além de alguns instrumentos utilizados nas precificações em empresas contábeis, objetivando demonstrar como os autores tratam o assunto.

2.1 Evolução histórica da contabilidade

Ávila (2012) define que a contabilidade equivale uma ferramenta poderosa que ajuda na orientação de informações sobre as situações econômico-financeiras de certas empresas. E que a ciência contábil passou ao longo dos anos por um processo de evolução histórica.

Segundo Oliveira *et al.* (2008) a contabilidade, como campo do conhecimento especializado, é uma atividade bastante antiga e já era utilizada por muitos. O princípio dessa existência data de mais de 4.000 anos, na Antiga Babilônia.

A contabilidade, segundo Iudícibus (2015, p.16) já havia desde os primórdios:

Não é descabido afirmar que a noção intuitiva de conta e, portanto, de Contabilidade seja, talvez, bastante antiga. Alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas a aproximadamente 2.000 anos a.C. Entretanto, antes disto, o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao enumerar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade.

Marion (2015, p.11) cita que “a Contabilidade é tão antiga quanto a origem do homem. Se abrirmos a Bíblia em seu primeiro Livro, Gênesis, entre outras passagens que sugerem a Contabilidade, observamos uma “competição” no crescimento da riqueza”.

Com outra percepção Bruni (2011) traz que a contabilidade consiste no processo sistemático e ordenado de registrar as alterações ocorridas no patrimônio de uma entidade e, pode ser classificada em diferentes formas:

Financeira: condição às imposições legais e requisitos legais

Gerencial: voltada à administração de empresas, não se condiciona às imposições legais, tem o objetivo de gerar informações úteis para a tomada de decisões;

Custos: voltada à análise dos gastos realizados pela entidade no decorrer de suas operações. (BRUNI, 2011)

De acordo com Ávila (2012) segue abaixo o **Quadro 1** detalhando a evolução histórica da Contabilidade.

Quadro 1 – Evolução Histórica da Contabilidade.

<p>Pré História (8000 a.C a 1202 d.C)</p>	<p>Nesta fase, a contabilidade evoluiu em virtude de diversas experiências de utilização de métodos de controle. Porém, o saber baseava-se apenas nas práticas usuais, fato que distinguiu esse período pela produção de conhecimentos superficiais. Os povos que mais tiveram influência nessa evolução foram os egípcios, os romanos, os chineses, os sumérios, os babilônios.</p>
<p>Idade Média (1202 a 1494)</p>	<p>Neste período, a contabilidade teve um grande impulso devido aos estudos que passaram a abordá-la. Grandes estudiosos começaram a desenvolver pesquisas e sistematizar essa técnica de controle, principalmente no tocante aos métodos de registros, transformando-a, ou iniciando a sua transformação, em ciência de fato. Destacaram-se algumas obras, entre elas Liber Abaci, de Leonardo Fibonacci (1170-1250), que foi um dos principais estudiosos do período.</p>
<p>Idade Moderna (de 1494 até meados do século XVIII)</p>	<p>A Idade Moderna, no estudo da contabilidade, iniciou com o que os contabilistas atuais conhecem como o marco da evolução contábil, pois no ano de 1494, teve destaque a publicação, em Veneza, da obra do frei franciscano Luca Pacioli (1445-1517), La Summa de Arithmetica, Geometria, Porportioni et Proportionalitá, que trazia como destaque um capítulo chamado Trataus Particularis de Computis et Scripturis. Nessa obra, o frei e matemático que aprofundou o estudo da contabilidade, descreve o método das partidas dobradas. Esse período histórico conta com outros autores importantes, tais como Benedetto Cotrugli e Francesco di Balbuccio Pegolotti.</p>
<p>Idade Contemporânea (do século XVIII até os dias atuais)</p>	<p>É a fase destacada como período científico da contabilidade, tendo em vista que passaram a ser desenvolvidos estudos mais sistemáticos, fazendo com que esse ramo do conhecimento deixasse de ser um simples método de controle para tornar-se uma ciência de controle. A partir daí, surgiram várias doutrinas contábeis, como: contista, controlista, personalista, aziendalista e patrimonialista.</p>

Fonte: Adaptado de Ávila (2012).

2.2 A contabilidade no Brasil

Niyama (2010) cita que a contabilidade no Brasil teve seu marco pela forte influência da legislação tributária, que estipulava métodos contábeis para classificação de contas e determinação de receitas e despesas, que nem sempre se enquadrava a imagem da teoria contábil. A legislação tributária vigente ainda dificulta a lucratividade dos empreendedores, pois é uma das mais altas do mundo. A contabilidade no Brasil até então, segundo Iudícibus (2015, p. 22) define com muita propriedade o momento atual da Contabilidade brasileira:

Uma característica recente do estágio de desenvolvimento da Contabilidade no Brasil era paradoxal: a qualidade das normas contábeis à disposição ou editadas por órgãos governamentais (devido à inoperância, até um passado recente, de nossas entidades de regulação, o Governo teve de tomar a iniciativa) era claramente superior – principalmente com a Lei das Sociedades por Ações, com a Correção Integral, com as normas mais recentes do Conselho Federal de Contabilidade, CFC, e da Comissão de Valores Mobiliários, CVM etc.

Segundo Oliveira *et al.* (2008) segue abaixo o **Quadro 2** com a evolução histórica da Contabilidade Brasileira.

Quadro 2 – Evolução Histórica da Contabilidade Brasileira.

Ano 1971	Criação do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), com a fusão de dois institutos até então existentes: o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB), criado em 26 de março de 1957, e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBAI), fundado em 2 de janeiro de 1968.
Ano 1976	Em dezembro de 1976, com a Lei nº 6.404, conhecida como Lei das Sociedades por Ações, houve a normatização das práticas e relatórios contábeis, o que contribuiu enormemente para a disciplina do mercado de capitais
Criação da CMV	Foi criada a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), pela Lei nº 6.385/76, com a responsabilidade de normatizar as práticas contábeis e trabalhos de auditoria das empresas de capital aberto, além de exercer as funções de fiscalização, semelhantemente à Security Exchange Commission norte-americana
Ano 1985	O BACEN emitiu a Resolução no 1007 – Normas Gerais de Auditoria –, com o auxílio do Instituto Brasileiro dos Contadores (IBRACON) e do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o que normatizou a auditoria e a contabilidade nas instituições financeiras

Fonte: Adaptado de Oliveira *et al.* (2008).

Segundo Niyama (2010) o Conselho Federal de Contabilidade é um órgão representativo da classe contábil brasileira, criado pelo Decreto da Lei nº 9.295/1946 com o objetivo de orientar, normatizar e, principalmente, fiscalizar o exercício da profissão contábil.

Criado pela Resolução CFC nº 1.055/2005, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais."

Conforme diz Niyama (2010) o IBRACON foi constituído em 13 de dezembro de 1971, surgiu da união de dois institutos que congregavam contadores que trabalhavam com auditoria independente: o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB) e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (Ibai), que se uniram para a obtenção de uma melhor estrutura e representatividade em benefício da profissão. Tem atuação mais destacada na elaboração dos procedimentos e padrões da auditoria contábil. Antes, editava pronunciamentos técnicos a serem seguidos por seus membros (auditores independentes) quando da emissão de seu parecer.

Conforme Marion (2015) a Lei nº 6.404/1976 é aperfeiçoada pela Lei nº 11.638/2007, que coloca o Brasil dentro do padrão Internacional da Contabilidade. As IFRS (Normas Internacionais de Contabilidade) passam a ser expressadas pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) e NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) através das Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

De acordo com Ávila (2012) as primeiras ações que evidenciaram a evolução da contabilidade brasileira e também sua existência, foram traçados em documentos legais, como por exemplo em uma publicação de 1808, um alvará obrigando os contadores da Real Fazenda o usarem o método das partidas dobradas nas escriturações.

2.3 A contabilidade internacional

Sempre houveram grandes dificuldades que a contabilidade enfrentou quando se tratava de evolução mercadológica, pois se renovam a todo momento, dificultando as atualizações. Oliveira *et al.* (2008) enfatiza que a contabilidade é a linguagem universal dos negócios. Portanto, é urgente que passem a existir critérios contábeis aceitos em toda parte do mundo, tornando a contabilidade uma ciência universal.

Conforme Oliveira *et al.* (2008) segue abaixo o **Quadro 3** com a evolução histórica da Contabilidade Internacional.

Quadro 3 – Evolução Histórica da Contabilidade Internacional.

Fins do século XV	As expedições marítimas financiadas pelos reis, príncipes, empresários e banqueiros de Portugal, Espanha, França, Inglaterra e Holanda já fizeram uso da contabilidade para a prestação de contas das receitas e gastos das expedições às Américas, Índia e Ásia; Publicação, em 1494, do <i>Tractatus de computis et scripturis</i> , do Frei Luca Pacioli, que deu início, segundo estudiosos, ao pensamento científico da contabilidade.
Revolução Industrial ocorrida em 1756, na Inglaterra	O crescente comércio na Europa e a rápida expansão do capitalismo propiciaram um grande impulso para a profissão do contador e do auditor, devido ao surgimento das primeiras fábricas com o uso intensivo de capital, geograficamente fora da jurisdição dos proprietários, com a consequente necessidade de delegação de funções e atividades e atribuições de responsabilidades quanto ao uso dos recursos produtivos e comerciais.
Ano 1880	Foi criada a Associação dos Contadores Públicos Certificados na Inglaterra – <i>Institute of Chartered Accountants in England and Wales</i> .
Ano 1886	Criou-se nos EUA a Associação dos Contadores Públicos Certificados.
Início do século XX	Surgimento das grandes corporações americanas, tais como Ford, DuPont e rápida expansão do mercado de capitais nos EUA.
Crash da Bolsa norte-americana em 1929	Devido à grande depressão econômica nos Estados Unidos, que provocou uma quebra generalizada das empresas. Por falta de normas mais rígidas de contabilidade e auditoria, houve enormes perdas para os investidores no mercado de capitais, tendo como consequência a criação do Comitê May, constituído por um grupo de trabalho com a finalidade de estabelecer regras de auditoria e contabilidade. As empresas que tinham suas ações negociadas em Bolsa de Valores passaram obrigatoriamente a submeter à auditoria contábil independente de suas demonstrações contábeis.

Fonte: Adaptada de Oliveira *et al.* (2008).

(Continua)

Quadro 3 – Evolução Histórica da Contabilidade Internacional.

<p>1930: Surgimento do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)</p>	<p>Teve uma importância decisiva para o desenvolvimento das práticas contábeis e de auditoria. Era o órgão responsável para estabelecer normas contábeis e de auditoria. De 1938 até 1959 o Comitê de Procedimentos Contábeis do AICPA publicou 51 Boletins sobre pesquisas contábeis, sob o título de Accounting Research Bulletins (ARB). A partir de 1959, tais tarefas passaram a ser executadas pela APB – Accounting Principles Board – Junta de Princípios Contábeis, que emitiu mais 31 pronunciamentos até 1973.</p>
<p>Criação, em 1934, da Security Exchange Commission (SEC) nos Estados Unidos</p>	<p>Aumentou a importância da profissão do contador e do auditor como guardiões da adequabilidade e transparência das informações contábeis das organizações e sua divulgação para o mercado de capitais e sociedade como um todo.</p> <p>FASB – Financial Accounting Standards Board – Junta de Normas de Contabilidade Financeira, criada em 1º de junho de 1973 com o objetivo de determinar e aperfeiçoar os procedimentos, conceitos e normas contábeis. É composta de sete membros indicados pelo AICPA, sendo um órgão independente, reconhecido pelo Security Exchange Commission (SEC).</p>

Fonte: Adaptada de Oliveira *et al.* (2008).

De acordo com Padoveze (2014, p. 3) “a internacionalização dos mercados, no que diz respeito ao desenvolvimento do mercado de capitais, ao crescimento dos investimentos diretos estrangeiros e à formação de blocos econômicos, traz consigo a necessidade de se ter um conjunto de padrões contábeis internacionais que possam viabilizar o processo de comparação de informações entre companhias de um mesmo grupo ou de grupos distintos”.

Nos Estados Unidos, conforme diz Oliveira *et al.* (2008) surgiu o Financial Accounting Standards Board (FASB) ou Comitê de Normas de Contabilidade Financeira. Criado em 1º de junho de 1973, com objetivos de emitir pronunciamentos contábeis, determinar e aperfeiçoar os procedimentos, conceitos e normas contábeis.

Na Europa, segundo Oliveira *et al.* (2008) e Niyama (2010) o IASB teve como seu antecessor o Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASC) (1973-2001). Foi criado em 1973 o IASC ou Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade, que é o órgão normalizador dominante da Contabilidade Internacional, com uma atuação fundamental no processo de harmonização das práticas e procedimentos internacionais da contabilidade.

2.4 Empresas de serviços contábeis

Vaz (2012, p. 13) define que “as Empresas de Serviços Contábeis (ESC), em sua concepção jurídica e institucional, tem por objetivo a prestação de serviços contábeis para empresas de pequeno, médio e grandes portes, de todos os segmentos da economia. Sabe-se que todo empreendedor, em sua formação de investimento busca assistência e orientações com profissionais de contabilidade”.

2.4.1 Prestações de serviços contábeis

O Código Civil regula as prestações de serviços entre os Art. 593 e Art. 609, e estipula contrato pelo qual um dos contratantes, o prestador, se compromete a prestar os serviços que o outro, denominado contratante, se obriga a remunerar. O Art. 594 do CC/2002 aponta que “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição” (BRASIL, 2002).

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade – CFC apresenta em sua Resolução nº 1373 de 08 de dezembro de 2011 (que revoga a Resolução nº 853/99, de 28 de julho de 1999), “somente poderão exercer a profissão após a regular conclusão do respectivo curso, reconhecido pelo Ministério da Educação, aprovação em Exame de Suficiência e registro no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos” (CFC, 2011).

2.4.2 Características das empresas prestadoras de serviços contábeis

Os Profissionais da Contabilidade (Contadores ou Técnicos em Contabilidade) possuem direito exclusivo de prestar serviços na área, respeitando as funções próprias de cada um (CFC, 2012).

O CFC destaca na Resolução nº 1390/2012:

Art. 3º As Organizações Contábeis serão integradas por contadores e técnicos em contabilidade, sendo permitida a associação com profissionais de outras profissões regulamentadas, desde que estejam registrados nos respectivos órgãos de fiscalização, buscando-se a reciprocidade dessas profissões.

§ 1º Na associação prevista no caput deste artigo, será sempre do Contador e do Técnico em Contabilidade a responsabilidade técnica dos serviços que lhes forem privativos, devendo constar do contrato a discriminação das atribuições técnicas de cada um dos sócios.

§ 2º Somente será concedido Registro Cadastral para a associação prevista no caput deste artigo quando:

I - todos os sócios estiverem devidamente registrados nos respectivos conselhos de

fiscalização de profissões regulamentadas;
 II - tiver entre seus objetivos atividade contábil; e
 III - os sócios Contadores ou técnicos em Contabilidade forem detentores da maioria do capital social.

Neste momento, as empresas contábeis se estabelecem sob várias maneiras, conforme o Art. 2º da Resolução nº 1390/2012, como mostra o **Quadro 4**:

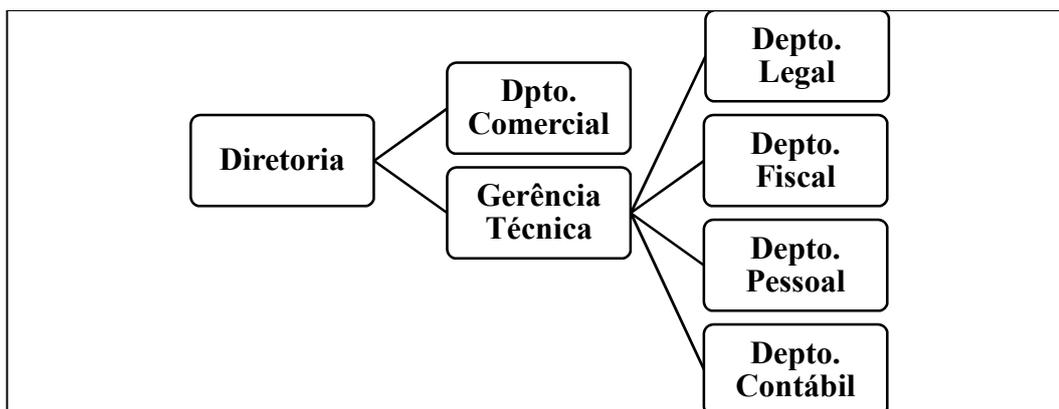
Quadro 4 – Formas Empresariais de Empresas Contábeis.

§ 3º Para efeito do disposto nesta Resolução, consideram-se Organizações Contábeis de Responsabilidade Individual:
<u>I - Escritório Individual</u> : assim caracterizado, quando o profissional da Contabilidade, embora sem personificação jurídica, execute suas atividades em local próprio, com empregado(s), e independentemente do número de empresas ou serviços sob sua responsabilidade;
<u>II - Empresário Individual</u> : pessoa física, profissional da Contabilidade que execute suas atividades independentemente do local e do número de empresas ou serviços sob sua responsabilidade, de acordo com a Lei nº 10.406/2002;
<u>III - Empresa Individual de Responsabilidade Limitada</u> : pessoa jurídica unipessoal, profissional da Contabilidade que execute suas atividades independentemente do local e do número de empresas ou serviços sob sua responsabilidade, conforme a Lei nº 12.441/2011.
§ 4º Para efeito do disposto nesta Resolução, consideram-se Organizações Contábeis de Responsabilidade Coletiva:
<u>I - Sociedade Simples Pura Limitada ou Ilimitada</u> : pessoa jurídica constituída por profissionais da Contabilidade, sob a forma de sociedade de responsabilidade limitada ou ilimitada, que execute, exclusivamente, atividades contábeis, vedada qualquer forma, característica, práticas mercantis e de atos de comércio;
<u>II - Sociedade Empresária de Responsabilidade Limitada</u> : pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade de responsabilidade limitada, que execute atividades contábeis, com sua constituição registrada na Junta Comercial.

Fonte: Resolução nº 1390/2012.

As empresas contábeis, de acordo com Vaz (2012) geralmente são organizadas por departamentos, tendo assim um alinhamento organizacional, ou seja, a estruturação em departamentos busca organizar e administrar cada área das funções distribuídas, ilustrado na **Figura 1**.

Figura 1- Organograma de Uma Empresa Contábil.



Fonte: Adaptado de Vaz (2012).

Formalizando a figura acima, a diretoria é composta por administradores da empresa que exercem os papéis de gestão e administração, a gerência técnica é constituída por assistentes da diretoria que cumprem rotinas administrativas, financeiras e de controle gerencial.

O departamento comercial tem como função desempenhar a prospecção de novos clientes, realizar o primeiro contato com os gestores de empresas entrantes, formalizar propostas e contrato de prestação de serviço, e realizar a apresentação dos demais departamentos.

O departamento legal efetua tarefas ligadas à parte da legalização das empresas, cria o contrato social, emite as certidões negativas controlando e organizando as empresas, registrando todos esses documentos.

O departamento fiscal trabalha em prol dos tributos e da legislação envolvida nas operações de compra, venda, industrialização e prestação de serviços. Se inicia desde a importação de dados de notas fiscais até a apuração, cálculo, aplicação da legislação e entrega das obrigações acessórias fiscais aos órgãos públicos.

O departamento pessoal desempenha serviços ligados a gestão de funcionários e sócios relativos a parte trabalhista e previdenciária dos clientes. Lida com registros iniciais, cálculos, emissão de documentos de pagamento aos empregados e elaboração da folha de pagamento, entrega das obrigações trabalhistas e previdenciárias aos órgãos públicos.

Para finalização das atividades, existe o departamento contábil que recebe as informações trabalhadas nos demais departamentos. Elabora a conciliação de dados, análises e demonstrações, este setor é responsável por analisar o lucro ou prejuízo de cada cliente.

De acordo com o CFC, em 2018, o Brasil soma-se aproximadamente 525.000 profissionais contábeis. E em Minas Gerais, são aproximadamente 55.000 profissionais entre

contadores e técnicos em contabilidade, e cerca de 7.500 são empresas de contabilidade nesse estado.

2.4.3 Rotinas dos serviços contábeis

De acordo com o **Quadro 5**, Vaz (2012) traz uma listagem de maneira sucinta de rotinas indispensáveis para um escritório, onde abrange todas as atividades necessárias para a escrituração da contabilidade, tal como as tarefas de acompanhamento à legislação e normas, e atendimento aos clientes.

Quadro 5 – Rotinas dos Serviços Contábeis.

<p style="text-align: center;">Rotinas Trabalhistas</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Admissão e demissão de colaboradores; • Recepção de informações relacionadas à elaboração da folha de pagamento, atualizações de cadastros, arquivo de documentos; • Conferência de dados, revisão técnica para prevenir de divergências futuras; • Geração de relatórios e informações acessórias em geral; • Acompanhamento à legislação trabalhista e previdenciária; • Assessoria em diversos momentos no que se refere às obrigações trabalhistas e relacionamento com colaboradores, quanto a dúvidas e orientações sobre práticas trabalhistas.
<p style="text-align: center;">Rotinas Administrativas</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Essas se assemelham com as de gestão, pois exercem atividades relacionadas à administração, mas seu diferencial está na prática de tarefas do departamento administrativo e financeiro interno, como por exemplo: contas a pagar e receber, férias de colaboradores, compras de fornecedores, bancos, entre outras.
<p style="text-align: center;">Rotinas Tributárias</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Recepção de dados, análise de documentos e informações a serem contabilizadas; • Conferência de dados para a elaboração das demonstrações contábeis do período; • Geração de informações e relatórios decorrentes das demonstrações contábeis; • Acompanhamento à legislação, diariamente passam por modificações; • Atendimento a clientes decorrente de inúmeros eventos incorridos.

Fonte: Adaptado de Vaz (2012)

(Continua)

Quadro 5 – Rotinas dos Serviços Contábeis.

Rotinas Tributárias	<ul style="list-style-type: none"> • Recepção de dados, análise de documentos e informações a serem contabilizadas; • Conferência de dados para a elaboração das demonstrações contábeis do período; • Geração de informações e relatórios decorrentes das demonstrações contábeis; • Acompanhamento à legislação, uma vez que, passam diariamente por modificações; • Atendimento a clientes decorrente de inúmeros eventos incorridos.
Rotinas de Gestão	<ul style="list-style-type: none"> • Os empresários das ESC têm se atualizado no âmbito institucional, fazendo visitas frequentes aos clientes, possibilitando assim uma maior aproximação e relacionamento.
Rotinas Legais e de Consultoria	<ul style="list-style-type: none"> • Incluem atos específicos que funcionam para auxiliar o gestor, correlacionando todas as áreas abrangentes para tomar decisões adequadas e estratégicas para o negócio.

Fonte: Adaptado de Vaz (2012).

2.5 Honorários contábeis

Moreira, *et al.* (2010, p. 5) descreve que:

A maior dúvida na formação do preço de venda dos administradores é saber por quanto devem ser vendidos os produtos e ou serviços para se conseguir uma lucratividade desejada. Ao pensar nisso, o preço deve ser elaborado com maior cuidado possível, pois ele influenciará no sucesso, na rentabilidade, na competitividade da empresa e, conseqüentemente, na sobrevivência da empresa.

No Art. 8º da Resolução 803/1996 do CFC consta que “é vedado ao profissional da contabilidade oferecer ou disputar serviços profissionais mediante aviltamento de honorários ou em concorrência desleal”.

Segundo o Código de Ética Profissional do Contador, apresentado em sua Resolução CFC nº 803/1996, Capítulo III, Art. 6º, estabelecem seis elementos que devem ser levados em conta na hora de estabelecer os preços de honorários contábeis, conforme apresentado no **Quadro 6**.

Quadro 6 - Considerações Relevantes Para a Formação de Preços de Honorários do Código de Ética Profissional do Contador (1996).

Elementos Relevantes na Formação de Honorários
A relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade do serviço a executar;
O tempo que será consumido para a realização do trabalho;
A possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;
O resultado lícito favorável que para o contratante advirá com o serviço prestado;
A peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
O local em que o serviço será prestado.

Fonte: Código de Ética do Profissional Contador (1996).

Thomé (2001) cita que as empresas prestadoras de serviços contábeis em geral, adotam critérios variados de precificação, mas que existem dois grandes grupos: dissociação do tempo empregado na execução do serviço e relação com tempo gasto na prestação do serviço.

Contudo, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) estabelece também outros elementos a serem levados em consideração. Veja no **Quadro 7**.

Quadro 7 - Considerações Relevantes Para a Formação de Preços de Honorários do Conselho Federal de Contabilidade (2003).

Elementos Relevantes na Formação de Honorários
Salários pagos aos funcionários;
Remuneração dos sócios;
Características do serviço a ser prestado;
Habilidade e experiência que o trabalho exige;
Gastos gerais da empresa contábil;
Reservas destinadas a demissões de funcionários, necessidade de substituição de equipamentos e instalações, conservação de bens móveis e imóveis e outros itens julgados necessários;
Margem de lucro pretendida.

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2003).

Com relação a honorários Thomé (2001, p.101) *apud* Daros (2004, p. 36) relatam:

Ao consultar uma empresa contábil pela primeira vez, o empresário que necessita contratar esse tipo de serviço busca qualidade e preço. Com relação à qualidade, a empresa prestadora pode demonstrá-la de várias maneiras. Com relação ao preço, a dificuldade cresce. Fixar o preço correto dos serviços a serem prestados a um cliente em potencial é impossível, tantos são os fatores que influem na sua composição. Clientes do mesmo ramo e da mesma envergadura utilizam os serviços com maior ou menor intensidade, dependendo das necessidades específicas dos sócios e dos seus funcionários, gerando dessa forma custos diferentes e, conseqüentemente, honorários diferentes.

O SINCONDIV/MG que acolhe a empresa contábil estudada não disponibiliza tabela de referencial de honorários contábeis, e a explicação que se dá é que cada cliente tem suas particularidades, desta maneira, seguem como referência o Código de Ética.

Segue seis tabelas do SINESCONTÁBIL-MG que podem ser utilizadas pelos contadores como base na definição de seus honorários. Na **Tabela 2**, os valores referenciais de honorários de acordo com o faturamento anual de receitas.

Tabela 2 - Escrituração Contábil a Partir do Faturamento Anual.

FATURAMENTO ANUAL (R\$)	HONORÁRIO MENSAL (R\$)
De 0,00 à 120.000,00	880,88
De 120.001,00 à 240.000,00	1.016,40
De 240.001,00 à 460.000,00	1.151,92
De 460.001,00 à 580.000,00	1.287,44
De 580.001,00 à 700.000,00	1.558,48
De 700.001,00 à 920.000,00	2.168,32
De 920.001,00 à 1.160.000,00	2.936,30
De 1.160.001,00 à 1.400.000,00	3.035,65
De 1.400.001,00 à 1.800.000,00	3.449,60
De 1.800.001,00 à 2.400.000,00	3.863,55
De 2.400.001,00 à 3.000.000,00	4.691,46
Acima de R\$ 3.000.000,00	A combinar

Fonte: SINESCONTÁBIL-MG (2017).

O SINESCONTÁBIL-MG disponibiliza bases a serem utilizadas pelos contadores como base na definição de seus honorários. Possui também uma tabela referencial de honorários dos profissionais da contabilidade, que foi elaborada a partir da necessidade de valorização do profissional e da reivindicação de remuneração condigna para o exercício da profissão.

Segundo SEBRAE (2012) no cálculo do faturamento anual soma-se todos os faturamentos mensais durante 12 meses, ou seja, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica mensal independente do regime de tributação. O total das receitas consiste a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Na **Tabela 3** os valores referenciais de honorários de acordo com o regime tributário pelo Simples Nacional.

Tabela 3 – Escrituração Fiscal (Faturamento X Regime Tributário Simples Nacional).

EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL	
FATURAMENTO ANUAL (R\$)	HONORÁRIO MENSAL (R\$)
De 0,00 à 120.000,00	531,24
De 120.001,00 à 240.000,00	680,25
De 240.001,00 à 460.000,00	779,61
De 460.001,00 à 580.000,00	917,59
De 580.001,00 à 700.000,00	982,44
De 700.001,00 à 920.000,00	1.023,84
De 920.001,00 à 1.160.000,00	1.152,17
De 1.160.001,00 à 1.400.000,00	1.196,32
De 1.400.001,00 à 1.800.000,00	1.476,43
De 1.800.001,00 à 2.400.000,00	1.669,61
De 2.400.001,00 à 3.000.000,00	1.858,64
Acima de 3.000.000,00	A combinar

Fonte: SINESCONTÁBIL-MG (2017).

O Art. 79 da Lei Complementar nº 123/2006 estabelece que as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional em 2017 que durante o ano-calendário de 2017 auferir receita bruta total anual entre R\$ 3.600.000,02 (três milhões, seiscentos mil reais e um centavo) e R\$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) continuarão automaticamente incluídas no Simples Nacional, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018, ressalvado o direito de exclusão por comunicação da optante. Na **Tabela 4**, as referências dos valores de honorários às empresas que se enquadram no Lucro Presumido.

Tabela 4 – Escrituração Fiscal (Faturamento X Regime Tributário Lucro Presumido).

EMPRESA COM APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO	
FATURAMENTO ANUAL (R\$)	HONORÁRIO MENSAL (R\$)
De 0,00 à 120.000,00	718,14
De 120.001,00 à 240.000,00	917,59
De 240.001,00 à 460.000,00	1.152,17
De 460.001,00 à 580.000,00	1.412,95
De 580.001,00 à 700.000,00	1.473,66
De 700.001,00 à 920.000,00	1.749,63
De 920.001,00 à 1.160.000,00	1.877,96
De 1.160.001,00 à 1.400.000,00	2.003,52
De 1.400.001,00 à 1.800.000,00	2.322,26
De 1.800.001,00 à 2.400.000,00	2.529,24
De 2.400.001,00 à 3.000.000,00	2.787,28
Acima de 3.000.000,00	A combinar

Fonte: SINESCONTÁBIL-MG (2017).

O Lucro Presumido é regulamentado pelos Art. 516 a 528 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/1999, este regime possui uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas à apuração do lucro real.

Segundo Art. 13 da Lei 12.814/2013 poderá optar pelo lucro presumido a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses.

Na **Tabela 5** segue as referências de honorários que se enquadram no Lucro Real.

Tabela 5 – Escrituração Fiscal (Faturamento X Regime Tributário Lucro Real).

EMPRESA COM APURAÇÃO PELO LUCRO REAL	
FATURAMENTO ANUAL (R\$)	HONORÁRIO MENSAL (R\$)
De 0,00 à 120.000,00	1.393,28
De 120.001,00 à 240.000,00	1.715,93
De 240.001,00 à 460.000,00	1.857,26
De 460.001,00 à 580.000,00	2.115,29
De 580.001,00 à 700.000,00	2.491,99
De 700.001,00 à R\$ 920.000,00	2.732,08
De 920.001,00 à R\$ 1.160.000,00	3.249,52
De 1.160.001,00 à R\$ 1.400.000,00	3.477,20
De 1.400.001,00 à R\$ 1.800.000,00	4.006,55
De 1.800.001,00 à R\$ 2.400.000,00	4.247,14
De 2.400.001,00 à R\$ 3.000.000,00	4.874,97
Acima de 3.000.000,00	A combinar

Fonte: SINESCONTÁBIL-MG (2017).

O Art.14 da Lei nº 9.718/1998 cita as PJ's obrigadas à apuração do Lucro Real:

- I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;
- II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996;
- VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos,

administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring). VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

É obrigação do departamento pessoal a administração de todos os processos trabalhistas e previdenciários ligados aos empregados, além de outras atividades como: admissões, demissões, apuração de ponto, cálculo da folha de pagamento e férias, cálculos e recolhimento de encargos (SILVA,2015).

A **Tabela 6** apresenta os valores referenciais com base nos números de empregados.

Tabela 6 – Departamento Pessoal.

Nº DE EMPREGADOS	VALOR (R\$)
De 01 à 05	482,94
De 06 à 10	689,92
De 11 à 15	1.034,88
De 16 à 30	1.724,80
De 31 à 60	2.552,70
De 61 à 100	3.449,60

Fonte: SINESCONTÁBIL-MG (2017).

Vaz (2012) diz que a rotina de atendimento aos clientes varia de acordo com os incontáveis eventos incorridos cotidianamente nas empresas e que os clientes precisam de atendimentos e assessorias regularmente para tomada de decisão. Logo, os serviços esporádicos podem vir a ser de clientes ou não, e o profissional do mercado está sujeito a receber qualquer tipo de cliente.

A **Tabela 7** expõe os valores referenciais de serviços esporádicos ou avulsos.

Tabela 7 – Serviços Esporádicos ou Avulsos.

SERVIÇOS	VALOR (R\$)
Elaboração de Contrato Social Ltda /Alteração Contratual	2.207,74
Elab. de Estatuto Social (S/A, Sindicatos, Associação e Ata de Fundação (S/A, Sindicatos, Associação e Cooperativa)	4.553,47
Preenchimento de Formulário de Firma Individual	1.379,84
Baixa de empresas	4.504,64
Consulta Prévia (JUCEMG ou PBH)	551,94
Declaração de IRPF (Completa)	689,92
Declaração de IRPF (Com Desconto Padrão)	413,28
Declaração do ITR (Por Propriedade)	360,64
Carne Leão com livro caixa da Receita Federal	1.793,79
Certidão Negativa de Débitos	137,98
Elab. de Estudos, Planej. Fiscal, Custos, Orçamentos, Pareceres.	A combinar
Outros serviços não especificados	A combinar

Fonte: SINESCONTÁBIL-MG (2017).

O SINESCONTÁBIL-MG recomenda que os profissionais da contabilidade estabeleçam por escrito a responsabilidade técnica, bem como a definição da remuneração pelos serviços prestados. Ressalta também, que os presentes valores são apenas um referencial, sendo que deverá ser levado em consideração, a peculiaridade de cada cliente, bem como o disposto no Art. 6º da Resolução 803/1996 do CFC (SINESCONTÁBIL-MG, 2017).

De acordo com o CFC 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 (CFC, 2003).

2.6 Contabilidade gerencial

Até o momento foi apresentado a contextualização de prestações de serviços, especificamente serviços contábeis, detalhando assim quais as atividades geralmente são realizadas em uma empresa desse segmento. Diante disso, para Souza (2008) a remuneração dos serviços contábeis são definidas pelos honorários, e a formação do preço do mesmo tem fundamental importância na saúde financeira de uma empresa contábil, pois definem a continuidade ou não desta no mercado. As diversas áreas da contabilidade se completam, assim permite uma ideia íntegra sobre todas.

Segundo o autor citado acima, a contabilidade gerencial se caracteriza pelo processo de apuração e relação de informações em referência de atividades econômicas para que os administradores utilizem no planejamento, avaliação e controle.

Padoveze (2010, p. 33) *apud* Iudicibus (1987, p. 15) afirma que:

Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada superficialmente como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços, etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Segundo Marion (2018) a contabilidade gerencial funciona como um sistema de informação que objetiva complementar a organização com informações de natureza financeira, física, patrimonial, produtiva e operacional, proporcionando auxílio aos administradores nas tomadas de decisões.

2.7 Contabilidade de custos

A contabilidade de custos faz parte da ciência contábil no que se refere à gestão econômica do custo e dos preços de venda dos produtos ou serviços, e surgiu pela necessidade de uma área própria. Nasceu a partir da Revolução Industrial, no século XVIII, quando deu início aos primeiros procedimentos automatizados e às primeiras invenções de produção em massa, deixando de lado a artesanal conforme Padoveze (2011).

Bruni e Famá (2012) defendem que a contabilidade de custos se determina como um método organizado que utiliza os princípios da contabilidade geral para marcar os custos de operação de um mercado. Dessa maneira, os autores ainda complementam, que com dados coletados das operações, a gestão pode utilizar os dados contábeis e financeiros para estabelecer os custos de produção e distribuição, unitários ou totais, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados, além dos custos das outras diversas funcionalidades do empreendimento, pretendendo alcançar uma operação racional, lucrativa e eficiente.

Ainda, os autores acima relembram que na época da Revolução Industrial a contabilidade de custos ainda não existia, pois, as transações se resumiam sobretudo na comercialização de mercadorias. Em seguida, decorrente da precisão de informações compreensíveis, que auxiliassem nas tomadas de decisões, houve o nascimento da contabilidade de custos.

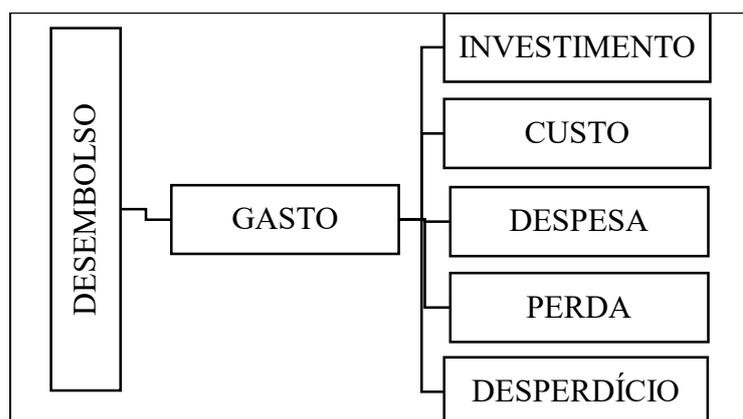
No entanto, para Schier (2011), a contabilidade de custos é uma variação decorrente da contabilidade financeira e geral, iniciada na Revolução Industrial, época que originou o processo de compra de matéria prima para a modificação em produtos, requerendo controle e atribuição de custos para o processo de fabricação.

2.8 Terminologia em custos

Para Thomé (2001) apuração de custos em uma empresa contábil é bastante complicada, por prestar serviços diferenciados para clientes diferentes. Convém separar os diversos departamentos (contábil, fiscal, RH, consultoria e comercial) e, após levantar o custo direto de cada um, procurar distribuí-lo entre os clientes que são atendidos por esse departamento, evitando dessa forma, por exemplo, que clientes sem empregados sejam onerados pelos custos do departamento pessoal.

De acordo com Bruni e Famá (2012) o processo de formação dos custos e preços possui termos técnicos, que são empregados na contabilidade geral e assim trazidos para a contabilidade de custos. Para melhor entendimento, a **Figura 2** exhibe a família desembolso, e aponta as definições de desembolso, gasto, investimento, custo, despesa e perda.

Figura 2 – Família Desembolso.



Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2012).

Para Bruni e Famá (2012) desembolso se define em um pagamento, independente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido, porém, a contabilidade registra pelo princípio da competência todos os fatos.

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2009) gasto significa uma aquisição de um bem ou serviço que originará um desembolso, geralmente conhecido como pagamento.

Padoveze (2011) considera um gasto como pagamento ou recebimento, sendo sinônimo de dispêndio.

Investimento conforme cita Dubois, Kulpa e Souza (2009) é uma esperança que um dia proporcionará retorno para a organização.

Bruni e Famá (2012) entendem que são gastos alocados no ativo em função de sua vida útil ou de benefícios para o futuro.

Schier (2011, p. 100) defende que “custo é um gasto relativo a um bem e serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. Assim, o reconhecimento ocorre somente no momento da utilização dos fatores de produção (bens ou serviços) para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”.

Em outras palavras, Bruni e Famá (2012) afirmam que custos são medidas monetárias dos sacrifícios com os quais uma empresa tem que assumir, visando o alcance de seus objetivos.

Já Dubois, Kulpa e Souza (2009) citam que despesa é um gasto incorrido pela empresa com objetivo de manter uma estrutura organizacional, buscando sempre obtenção de receitas.

Por Souza (2008) as despesas são os valores de bens ou serviços que não estão diretamente relacionados com a produção de outros bens ou serviços, consumidos em certo intervalo de tempo. São exemplos de despesas: honorários da diretoria, salários da administração, encargos sociais, materiais de escritório, comissão de vendedores, propaganda e publicidade.

Segundo Viceconti e Neves (2013) despesas são gastos com bens ou serviços que não são usados nas atividades produtivas, o autor enfatiza uma regra simples para identificação: todos os gastos realizados com o produto até que esteja pronto são custos, a partir daí são considerados despesas.

Padoveze (2011, p. 18) menciona que perdas “são fatos ocorridos em situações excepcionais, que fogem à normalidade das operações da empresa. São considerados não-operacionais e não devem fazer parte dos custos de produção”.

Para Schier (2011) perda é um bem ou serviço gasto de maneira anormal e involuntária.

Desperdício para Dubois, Kulpa e Souza (2009, p. 17) “é um gasto que a empresa apresenta pelo fato de não ocorrer o aproveitamento normal de todos os seus recursos”.

Para Schier (2011) desperdício é um gasto incorrido em procedimentos produtivos ou geradores de receita, que pode ser anulado sem prejuízo da qualidade ou quantidade.

A seguir apresentam-se o enfoque principal do estudo, objetivando expor definições, subdivisões e métodos de custeio.

2.8.1 Custos

Souza (2008) dispõe que não se pensa em custos somente ligado à indústria manufatureira. E que decorrente do grande avanço na segmentação de serviços, se faz necessário as análises de custos relacionados às prestações de serviços. Os componentes básicos dos custos dos serviços são os mesmos daqueles de produtos, porém aplicados em proporções diferentes.

Para Dubois, Kulpa e Souza (2009), todo gasto que retrata a aquisição de um bem ou serviço é considerado custo. Desta forma, no processo de obtenção ou de elaboração de determinado bem ou serviço são utilizados recursos que possuem um valor monetário. E ainda acrescentam que somente os elementos fundamentais à elaboração dos produtos ou serviços,

ou seja, sem tais elementos seria impossível produzir, que devem ser incluídos no custo.

2.8.2 Classificação dos custos

Padoveze (2011) enfatiza que a classificação dos custos como direto e indireto em relação a um produto ou serviço é a classificação mais antiga e mais utilizada pelas empresas. Desse modo, custos diretos são aqueles que podem ser identificados fisicamente para um segmento particular. Já os indiretos são os gastos que não é capaz de alocar de forma direta.

De acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2009) os custos diretos são apropriados de forma objetiva aos produtos elaborados, pois há maneira de medir o consumo. Os custos indiretos são aqueles que precisam de cálculos para serem distribuídos aos diferentes produtos.

Bruni e Famá (2012) relacionam os custos fixos como não variáveis, independente do volume de produção. Os variáveis tem seus valores alterados em função do volume de produção da empresa, quanto maior a produção, maiores os custos. Os custos mistos se compõem pelos semifixos que são fixos em algum patamar, passando para variáveis quando for alcançado. E os semivariáveis que não seguem linearmente a variação de produção.

Segundo Souza (2008, p. 37), os custos fixos permanecem no mesmo valor total em relação à quantidade produzida até o limite de capacidade atual da fábrica.” Já os custos variáveis se modificam proporcionalmente às mudanças no volume da atividade. Os mistos, são determinados por semifixos, onde mudam somente os patamares, e os semivariáveis são compostos no total por uma parcela fixa e outra variável.

Viceconti e Neves (2013) definem custos fixos cujos valores são os mesmos independente do volume de produção da empresa, por exemplo, aluguel de uma fábrica, onde o valor do aluguel será o mesmo preço independente do volume produzido. Os variáveis são aqueles que tem seus valores alterados decorrentes do volume de produção, por exemplo, matéria prima consumida. E os mistos, se dividem em semivariáveis que são custos que modificam de acordo com o volume de produção, porém tem parcela fixa mesmo que não produza nada. Já os semifixos são fixos até determinada faixa de produção, variando se houver mudança de faixa.

2.9 Métodos de custeio

Segundo Padoveze (2011), para mensurar a receita de produtos e serviços, a empresa

tem como justificativa o preço de mercado. Assim para apuração do resultado, os métodos de mensuração dos custos se tornam indispensáveis. Dentre os sistemas existentes se aborda: custeio por absorção, variável ou direto e com base em atividades.

2.9.1 Custeio variável ou direto

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2009, p. 133), o método de custeio variável pode ser definido como aquele no qual os custos fixos são alocados aos resultados como se fossem despesas, enquanto os custos e despesas variáveis são elementos fundamentais para obtenção da Margem de Contribuição.

Este método, de acordo com Padoveze (2011) considera todos os custos e despesas variáveis, sejam diretos ou indiretos, buscando um custo unitário sem dúvida em termos de valores monetários.

Segundo Viceconti e Neves (2013), somente os custos variáveis são apropriados à produção, os custos fixos são contabilizados diretamente nas contas de resultado independente do volume de produção da empresa.

Ribeiro (2015, p.57) afirma que “esse sistema contempla como custo de fabricação somente os custos diretos ou variáveis. Nesse caso, os custos indiretos integram o resultado juntamente com as despesas”.

Para Crepaldi e Crepaldi (2014) neste sistema se considera apenas os custos variáveis incorridos, os custos fixos neste caso são considerados despesas, encerrando o resultado do período.

Margem de contribuição se compõe da diferença entre receita e gastos variáveis. E demonstra como cada produto colabora para, primeiro, amortizar os gastos fixos, e, depois, constituir o lucro esperado pelos sócios (MARTINS, 2010).

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2014) a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis, esta margem é importante para o custeio variável e para o processo decisório. Se calcula por tal fórmula:

Figura 3 - Margem de Contribuição.

$$MC = PV - CV - DV$$

Fonte: Crepaldi e Crepaldi (2014).

Onde:

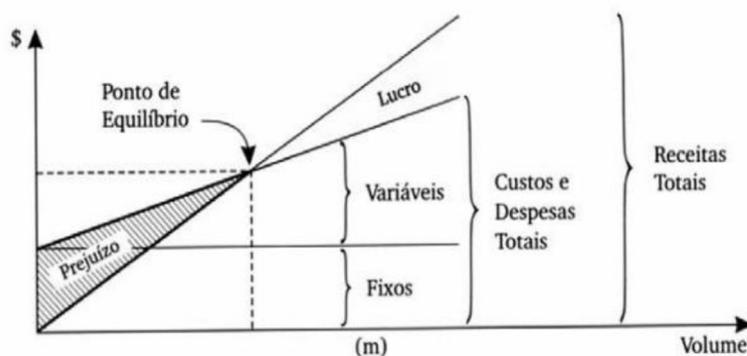
- **MC:** margem de contribuição.
- **PV:** preço de venda.
- **CV:** soma dos custos variáveis.
- **DV:** soma das despesas variáveis.

Sob visão de Souza e Rocha (2010, p.9) margem de contribuição é o “excesso do preço de venda líquido em relação aos custos e despesas variáveis, destinando-se a amortizar os custos e despesas fixas e a formar o lucro da empresa”.

O ponto de equilíbrio de acordo com Crepaldi e Crepaldi (2014, p. 134), se refere “ao nível de venda em que não há lucro nem prejuízo, ou seja, onde os custos totais são iguais às receitas totais”.

Para Martins (2010, p. 257), “o ponto de equilíbrio, também chamado de ponto de ruptura, nasce da conjugação dos custos e despesas totais com as receitas totais”. Veja a **Figura 4**.

Figura 4 - Representação do Ponto de Equilíbrio.



Fonte: Martins (2010).

a) O Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC) ocorre quando a soma das margens de contribuição se totalizam em um montante satisfatório para cobrir todos os custos e despesas fixas (CREPALDI, CREPALDI, 2014).

Bruni e Famá (2012) afirmam que PEC é a representação da quantidade de vendas que são precisas para cobrir todos os custos, e diz ainda que pode ser calculado por:

Figura 5 - Ponto de Equilíbrio Contábil.

$$PEC = \frac{\text{Gastos Fixos}}{\text{Preço} - \text{Gastos Variáveis}}$$

Fonte: Bruni e Famá (2012).

Onde:

- **PEC:** ponto de equilíbrio contábil.

b) Crepaldi e Crepaldi (2014) defendem que o Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF) acontece quando se exclui a depreciação, pois ela não é uma despesa que gera desembolso, que represente assim uma quantidade de vendas necessárias para suprir todos os gastos que geram desembolso.

“O Ponto de Equilíbrio Financeiro informa quanto a empresa tem de vender para não ficar sem dinheiro e, conseqüentemente, ter de fazer empréstimos prejudicando ainda mais os lucros” (BORNIA, 2011, p. 44).

Para Bruni e Famá (2012), o PEF é o número que nivela a receita com a soma dos gastos, não considerando as depreciações, amortizações ou exaustões, pois não são despesas desembolsáveis.

Figura 6 - Ponto de Equilíbrio Financeiro.

$$\text{PEF} = \frac{\text{Gastos Fixos} - \text{Gastos não desembolsáveis}}{\text{Preço} - \text{Gastos Variáveis}}$$

Fonte: Bruni e Famá (2012).

Onde:

- **PEF:** ponto de equilíbrio financeiro.

c) Ainda sob visão de Crepaldi e Crepaldi (2014, p.139), o Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) é o “nível de produção e venda em que o lucro líquido do exercício é predeterminado. Representa a quantidade de vendas necessária para atingir determinado lucro. Geralmente, o lucro líquido predeterminado é o custo de oportunidade, ou seja, a lucratividade esperada pelo investidor”.

Bornia (2011) relata que o Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) demonstra a rentabilidade que se busca na referida atividade exercida, conseqüentemente se torna um instrumento gerencial pois necessita da quantidade de custos incorridos.

“O conceito de ponto de equilíbrio econômico apresenta a quantidade de vendas (ou do faturamento) que a empresa deveria obter para poder cobrir a remuneração mínima do capital próprio nela investido – considerando valores de mercado” (BRUNI; FAMÁ, 2012, p. 202).

Veja a fórmula dada pelo autor:

Figura 7 - Ponto de Equilíbrio Econômico.

$$PEE = \frac{\text{Gastos Fixos} + \text{Remuneração ao Capital Próprio}}{\text{Preço} - \text{Gastos Variáveis}}$$

Fonte: Bruni e Famá (2012).

Onde:

- **PEE:** ponto de equilíbrio econômico.

Viceconti e Neves (2013) generalizam a relação entre os diversos pontos de equilíbrio, melhor dizendo, o econômico é maior ou igual ao contábil, que por sua vez, é maior ou igual ao financeiro.

Figura 8 - Relação Entre os Diversos Pontos de Equilíbrio.

$$PEE \geq PEC \geq PEF$$

Fonte: Viceconti e Neves (2013).

Onde:

- **PEE:** ponto de equilíbrio econômico.
- **PEC:** ponto de equilíbrio contábil.
- **PEF:** ponto de equilíbrio financeiro.

Já a margem de segurança conforme defende Bruni e Famá (2012) é a quantia de vendas ou serviços que excedem o ponto de equilíbrio, destacando o quanto as vendas podem diminuir sem que incorra prejuízo para a empresa.

Bornia (2011) determina margem de segurança como o excedente das vendas em relação ao ponto de equilíbrio, ou seja, consiste no valor que a empresa possui para garantir o lucro.

Crepaldi e Crepaldi (2014) definem margem de segurança como um indicador de risco que identifica a quantidade de vendas que podem cair antes de se ter um prejuízo, conforme fórmula abaixo.

Figura 9 - Margem de Segurança.

$$MS = \frac{\text{Vendas Orçamentárias} - \text{Equilíbrio das Vendas}}{\text{Vendas Orçamentárias}}$$

Fonte: Crepaldi e Crepaldi (2014).

Onde:

- **MS:** margem de segurança.

2.9.2 Custeio por absorção

O custeio por absorção foi adotado pela legislação brasileira com o advento da Lei 6.404/1976, que dispõe a obrigatoriedade de diversos relatórios contábeis periodicamente (BRASIL, 1976).

Compreende o custeio por absorção onde todos os custos são apropriados à produção do período. As despesas serão excluídas. A principal diferença deste método é entre custos e despesas, pois as despesas serão contabilizadas no resultado do período, enquanto os custos terão tratamento específico de acordo com seu estado (VICECONTI; NEVES, 2013).

Crepaldi e Crepaldi (2014) afirmam que este custeio se compõe de todos os custos (fixos e variáveis), as despesas são dispensadas.

Neste sistema de custeio abrange todos os custos incorridos no período, sejam diretos ou indiretos, e as despesas integrarão o resultado (RIBEIRO, 2015).

Na visão de Padoveze (2011) este método utiliza todos os custos (ou despesas), podendo ser diretos ou indiretos, fixos ou variáveis.

Dubois, Kulpa e Souza (2009, p. 128) afirmam que “tal método consiste na alocação de todos os custos (diretos e indiretos) em cada fase de produção. Neste método, todos os gastos que participam da elaboração dos produtos fabricados deverão ser absorvidos por eles”.

2.9.3 Custeio baseado em atividades (Activity Based Costing – ABC)

Munaretto e Diedrich (2009) consideram o Custeio ABC como um dos métodos de custeio mais complexo, entretanto contribui com maior número de informações aos gestores, pelo fato de considerar as atividades e não os produtos ou serviços como responsáveis pelo consumo dos recursos da empresa. Possibilita não apenas uma melhor alocação dos gastos indiretos, mas também uma visão profunda e reflexiva sobre a necessidade e contribuição das atividades para a existência dos negócios.

Ribeiro (2013) define que o sistema de custeio ABC se determina pela atribuição de custos indiretos aos produtos ou serviços, por meio de atividades.

Martins (2010) afirma que o sistema de custeio ABC busca reduzir as distorções pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Este método é uma ferramenta poderosa na gestão de custos, onde a diferença fundamental está nos custos indiretos.

2.10 Formação de preços

Dubois, Kulpa e Souza (2009) afirmam que a formação de preços de bens e serviços são definidos a partir da oferta e demanda que são englobados pela Ciência Econômica. Neste sentido, a oferta de um bem/serviços tenta vender por um maior preço e a demanda optará por um mesmo bem/serviço ao menor preço possível. Afirma assim, que não existe comportamento nas leis de oferta e procura que regem o mercado.

De acordo com Thomé (2001), a formação dos preços de honorários deve ocorrer após a determinação e atribuição de todos os custos incorridos na empresa contábil a todos os seus clientes, e ao final estipular uma margem de lucro a apropriar.

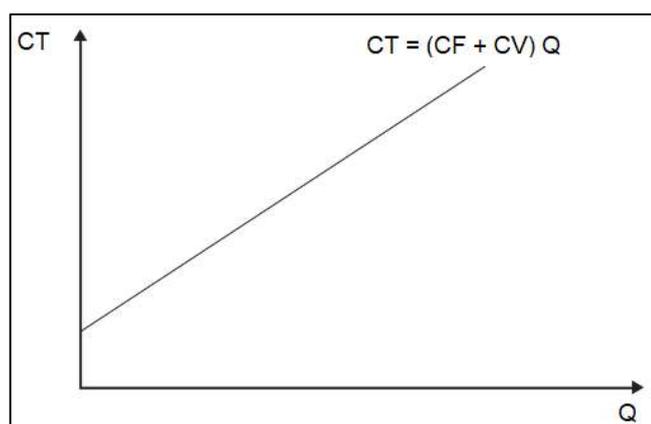
A lei da oferta e demanda tenta estabilizar a demanda e a oferta de um determinado bem ou serviço. Oferta é a quantidade do produto disponível em mercado, enquanto a demanda é o interesse existente em relação ao mesmo, significa a procura no mercado. A oferta depende do preço, da quantidade, da tecnologia utilizada na fabricação entre outras coisas relacionadas aos produtos e serviços. A demanda é influenciada pela preferência do

consumidor final, a compatibilidade entre preço e qualidade e a facilidade de compra do produto (GOMES JUNIOR, 2009).

O estudo de custo-volume-lucro exhibe a forma pela qual o lucro e os custos se alteram quando há variação de volume, assim esta análise averigua o impacto no rendimento quando existem alterações nos custos variáveis, fixos, preço de venda, volume. Enfim, os dados atingidos auxiliam na tomada de decisão. (CREPALDI; CREPALDI, 2014)

Viceconti e Neves (2013) descrevem que esta variável pode ser usada para traçar um lucro, podendo ser conquistado em vários níveis de produção, da mesma maneira que estuda o impacto no lucro mediante modificações no preço de venda. Ainda ressalta que é fundamentada no custeio variável e pode determinar a quantidade mínima de produção para não se ter prejuízo, conforme mostra a **Figura 10**.

Figura 10 - Variável Custo-Volume-Lucro.



Fonte: Viceconti e Neves (2013)

Onde:

- **CT:** custo total.
- **CF:** custo fixo.
- **CV:** custo variável.
- **Q:** lucro.

Segundo Viceconti e Neves (2013), a formação de preço a partir do custeio variável se calcula pela margem de lucro onde ocorre a soma dos custos e despesas variáveis, este recurso é bastante flexível, pois é preciso que o preço de venda seja maior que a soma dos custos e despesas variáveis, onde a margem de contribuição fique positiva e amortize os custos e

despesas fixas, gerando lucro para a organização.

2.10.1 Estruturação de formação de preços

A estruturação de formação de preços é algo essencial para a análise de desempenho de qualquer negócio empresarial e proporciona aos gestores a projeção da rentabilidade da empresa, bem como a sua sobrevivência no seu mercado de atuação, sendo que Leão (2008, p. 7) define:

“uma das causas de tão pouco tempo de duração das empresas é a formação de preços”, desta forma, gestores devem buscar aprimoramento e formas ideais para cálculo de preços dos produtos ou serviços ofertados.

Na maioria das vezes quem define e coloca parâmetros na precificação de produtos e serviços é o mercado por meio da concorrência e pela oferta de demanda, diante deste contexto Asséf (2011, p. 1) cita que:

“isto não quer dizer que a empresa não possa definir preços diferenciados, em função de sua maior especialização, qualificação e reconhecimento do consumidor em relação a qualidade de seu produto ou atendimento”.

Ou seja, quanto maior a diferenciação e personalização de produtos e serviços, maior será a autonomia para a escolha e determinação de preços.

2.10.2 Métodos de formação de preços

Segundo Asséf (2011, p. 2) existem três métodos para a formação do preço de vendas:

“Multiplicação de um fator de remarcação sobre os custos [...].
Preços praticados pelo mercado;
e [...] reconhecimento e valorização de atributos de seu produto/serviço por parte do consumidor”.

2.10.3 Precificação com base nos custos

Segundo Bruni e Famá (2012, p. 267) “os processos de definição de preços baseados nos custos buscam, de alguma forma adicionar algum valor aos custos”, ou seja, existe a

necessidade de mensuração dos custos para que seja aplicado sobre eles o valor desejado de lucratividade e retorno.

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2009) mark-up é um dos métodos mais simples para a determinação dos preços dos produtos fabricados pelas empresas. Ele consiste em adicionar uma certa margem de lucro aos custos do produto fabricado ou serviços prestados, sendo calculado pela fórmula a seguir.

Figura 11 - Mark-up.

$$\begin{aligned} \text{Mark-up} &= \% \text{ desejada} \times \text{Ca} \\ \text{Preço de venda} &= \text{Ca} + \text{mark-up} \end{aligned}$$

Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2009).

Onde:

- **Ca:** custo unitário.
- **%:** porcentagem de lucro desejada.

O mark-up é um recurso essencial para a formação de preço, baseando nos custos, despesas e lucro pretendido emprega-se um fator multiplicador, assim se formando o preço, que de forma lógica precisará cobrir todos os custos, despesas e tributos (BERNARDI, 2017).

Souza (2008) aborda que embora o mark-up seja um elemento adicional aos custos, a sua construção depende de percentuais para o preço de venda que se quer determinar. E que na verdade, a adoção do percentual mark-up é uma decisão estratégica, no sentido de que os fatores externos, e de longo prazo assumam primazia.

O mark-up representa uma das formas mais simples de precificação, pois não requer conhecimentos aprofundados sobre o mercado, sendo que Assef (2011, p. 2) cita que não se tem “maior tempo despendido em pesquisas e análises de comportamento e necessidades do mercado consumidor”, tornando assim, este método simples e prático.

2.10.4 Precificação com base nos preços praticados pelo mercado

Quando a concorrência determina quais serão os preços a praticar, Bruni e Famá (2012, p. 267) citam que:

As empresas prestam pouca atenção a seus custos ou a sua demanda” sendo que isto ocorre pelo fato da necessidade constante de verificação dos preços para a sobrevivência da empresa, ou seja, o foco está no concorrente e não está ligado diretamente a questões internas. Muitos setores são movidos pela concorrência, sendo que diariamente são enfrentadas negociações agressivas a fim de se angariar novos clientes e conquistar novas vendas. Bruni e Famá (2008, p. 267)

2.10.5 Precificação com base no reconhecimento e valorização de produtos pelo mercado consumidor

Esta modalidade segundo Bruni e Famá (2012, p. 267) consiste em precificar “[...] no valor percebido do produto pelo mercado consumidor sendo que [...] as empresas empregam a percepção que os consumidores têm do valor do produto, e não os custos do vendedor”.

De acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2009) esta forma de precificação está ligada a valorização do produto por meio de diferenciais que não são oferecidos normalmente pelo mercado, como um exemplo está um café da manhã tomado em uma padaria de bairro, e um café da manhã em um hotel de luxo, sendo que os custos são similares, mas a percepção do cliente à sua situação eleva o preço do produto, ou seja, nesta modalidade a essencialidade, a diferença e o inesperado de um produto, marca e serviços trazem a valorização do mesmo.

O fator principal está em a empresa buscar alternativas para a diferenciação de seus serviços sendo que Assef (2011, p. 3) aponta que empresário deve “[...] procurar, em seu negócio, oportunidades de diferenciação que sejam percebidas pelo consumidor, permitindo fugir um pouco do modelo de precificação baseado apenas nos concorrentes e/ou nos seus custos”.

2.11 Distinção entre valor e preço

Rodrigues (2013) relata que muitas pessoas ainda fazem confusão com as nomenclaturas valor e preço. Quando se fala em valor de determinado produto, as pessoas imediatamente remetem para o gasto, ou seja, quanto estão dispostas a desembolsar pela aquisição do produto ou serviço. O erro se encontra na interpretação, pois o dinheiro está relacionado a preço, e não a valor. O valor só existe se o produto ou serviço apresentar algum benefício ao cliente.

Vaz (2012) discute que o conceito de valor se limita muito no meio empresarial, por ter alta amplitude e por envolver inúmeras variáveis internas e externas às entidades empresariais, e que no mercado das ESC não é diferente, pois procuram abordar o tema e

apresentar métodos e procedimentos para a elaboração dos preços dos serviços contábeis.

Bernardi (2017, p.43) diz que “preço é um valor definido para um produto (perspectiva interna), portanto um piso, enquanto valor é o preço que o mercado (perspectiva externa) está disposto a pagar pelo benefício percebido, ou seja, o limite”.

Bruni e Famá (2012) definem que preços representam a relevância recebida pelas entidades em decurso da oferta de seus produtos ou serviços. Precisam ser suficientes o bastante para encobrir todos os custos incorridos e ainda fornecer um lucro para a organização.

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2009), o valor de um bem/serviço é muito subjetivo e dependerá do grau de utilidade que este bem terá para as pessoas que o consomem. Já preço é a expressão quantitativa do valor de um bem ou serviço.

3 METODOLOGIA

Esta seção descreve a metodologia utilizada pelo autor para a realização da pesquisa sobre o tema precificação de serviços contábeis em um escritório de contabilidade localizado em um município do Centro-Oeste de Minas Gerais, no ano de 2018.

3.1 Quanto ao tipo

Esta pesquisa se caracteriza sob ponto de vista da abordagem do problema como qualitativa e quantitativa.

Para Silva e Menezes (2005), a pesquisa qualitativa conceitua que há uma ligação intrínseca entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito, ou seja, não pode ser representado por números, desta forma a pesquisa quantitativa é representada ao contrário.

Gonçalves e Meirelles (2004, p. 59) explicitam que “na pesquisa qualitativa os dados são de natureza interpretativa e semântica, enquanto que na pesquisa quantitativa os dados são representados por métricas quantitativas, tendo como elemento de apoio principal a linguagem matemática”.

Nesta pesquisa, o método qualitativo se dá pelas análises dos resultados que se correlacionam com o referencial teórico que apresentam dados que necessitam de interpretações. E quantitativo, pela identificação e classificação de todos os dados coletados.

Esta pesquisa se caracteriza sob o ponto de vista dos objetivos como descritiva e exploratória.

Gil (1988, p. 46) *apud* Bertucci (2011) afirma que a pesquisa descritiva “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações variáveis”.

Para Swerts (2014), a pesquisa descritiva ocorre quando descobre e observa todos os fenômenos acerca, buscando descrevê-los e classificá-los.

Quanto ao método descritivo, a instrumentalização se deu através da descrição dos fatos observados em uma visita na empresa e os dados coletados através de uma entrevista, e através dos dados reunidos e analisados foi evidenciado as alocações dos custos e suas classificações.

Gil (2010) e Silva e Menezes (2005) consideram que a pesquisa exploratória tem como finalidade possibilitar maior familiaridade com o problema, visando torná-lo mais visível ou a constituir hipóteses. Desta forma, busca conhecer a estruturação dos custos de um

escritório de contabilidade, e tratá-los através do custeio variável, envolvendo um levantamento bibliográfico, entrevista e estudo de caso.

A pesquisa exploratória se fez presente na formação do referencial teórico através de um levantamento bibliográfico por meio da utilização de livros que propiciam um melhor entendimento dos conceitos, buscando maior familiarização do assunto.

3.2 Quanto à técnica

Esta pesquisa se caracteriza sob ponto de vista dos procedimentos técnicos como bibliográfica, estudo de caso e documental.

Para Marconi e Lakatos (2003, p. 158), “a pesquisa bibliográfica é um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados, revestidos de importância, por serem capazes de fornecer dados atuais e relevantes relacionados com o tema”.

Gil (2010) afirma que pesquisa bibliográfica é basicamente baseada em materiais publicados anteriormente capazes de fornecerem fundamentação teórica ao estudo.

Foram utilizados livros disponíveis na biblioteca de forma física e virtual, como por exemplo “Contabilidade de Custos” de Ribeiro (2015), “Contabilidade Gerencial” de Marion (2018) e “Gestão de Custos e Formação de Preços” de Dubois, Kulpa e Souza (2009). Outras fontes utilizadas foram leis e sites da internet como o site do CFC (2018).

De acordo com Yin (2005, p. 32), "um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos".

Bertucci (2011) caracteriza o estudo de caso como um estudo intenso e exaustivo dos objetivos, de forma que possibilita uma visão ampla e compreensiva, buscando examinar um fenômeno dentro do contexto, neste caso, os custos de um escritório de contabilidade. O estudo de caso teve como foco a análise de todos os custos de um escritório de contabilidade, onde foi preciso a coleta de informações relevantes através da visita ao estabelecimento.

Através da pesquisa realizou-se um estudo de caso em um escritório de contabilidade localizado em um município do Centro-Oeste de Minas Gerais, no ano de 2018, com intuito de verificar se o mesmo utiliza métodos para formação do preço através do estudo de seus custos.

Ainda segundo Bertucci (2011) “a pesquisa documental consiste na realização do trabalho monográfico tendo como referência a leitura, a análise e interpretação de documentos

existentes acerca de um determinado fenômeno”.

Desta maneira a pesquisa se classifica como documental, pois se baseia em documentos internos disponibilizados pelo escritório, livros e artigos científicos.

3.3 Unidade de análise e observação

A coleta de dados da pesquisa exploratória para o estudo de caso foi realizada em um escritório de contabilidade que se trata de uma sociedade simples limitada, nos termos dos Art. 997 a 1.038 da Lei 10.406/2002 do Código Civil. Sua fundação ocorreu em 26 de outubro de 2012 advindo da união de dois escritórios, a empresa é composta por cinco sócios, todos atuantes no mercado contábil. A empresa estudada tem como atividade prestação de serviços contábeis, em que suas principais atividades são: abertura e fechamento de empresas, escrituração fiscal, escrituração contábil, departamento pessoal e consultoria aos clientes.

3.4 Instrumento de coleta de dados

Para a coleta de dados se utilizou como instrumento de pesquisa a coleta documental, entrevista não estruturada e observação direta.

Bertucci (2011) afirma que a coleta documental se subdivide em duas fontes, primária e secundária. As primárias se tratam de documentos que não se tornaram públicos, se tratam de dados internos da empresa. Já as secundárias, são dados que já foram disponibilizados à sociedade, não importando sua abrangência.

Conforme definido por Mattar (1996) os dados primários são aqueles que, não foram antes coletados, estando ainda em posse dos pesquisados, e que são coletados com propósito de atender as necessidades específicas da pesquisa em andamento. Já os dados secundários, são aqueles que já foram coletados, tabulados, ordenados e, às vezes até analisados e que estão catalogados à disposição dos interessados.

Desta maneira, Marconi e Lakatos (2004) relatam que a observação é uma técnica de coleta de dados para alcançar informações utilizando os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Não necessariamente equivale em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos do ambiente estudado.

De acordo com Marconi e Lakatos (2003, p. 197), na entrevista não estruturada ou semiestruturada, “o entrevistador tem liberdade para desenvolver cada situação em qualquer

direção que considere adequada. É uma forma de poder explorar mais amplamente uma questão”. Os autores relatam que as questões são abertas e podem ser respondidas informalmente.

Os dados foram coletados de fontes primárias e secundárias. Os dados primários utilizados neste caso, foi o acesso a documentos particulares da empresa, dentre eles planilhas de custos mensais, disponibilizadas à pesquisadora de forma impressa e por e-mail, para realização deste trabalho de conclusão de curso. Com relação às fontes secundárias, foram utilizadas neste trabalho pesquisas em livros, artigos, base de dados compostas por tabelas e manuais.

Realizou-se uma visita no escritório no dia 10 do mês de maio do ano de 2018, onde a pesquisadora teve a oportunidade de vivenciar e identificar os pontos pertinentes da pesquisa, reconhecendo os tipos de serviços prestados, tal como são realizados, viabilizando a alocação dos custos aos serviços. Ainda na ocasião, a pesquisadora relata que obteve um maior conhecimento da empresa por meio da coleta documental e entrevista informal aplicada junto ao Diretor da empresa contábil.

3.5 Tratamento de dados

Os instrumentos utilizados para a coleta de dados foram sujeitos a uma análise de conteúdo.

Marconi e Lakatos (2003, p. 167) apud Trujillo (1974, p. 178), a análise “é a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudado e outros fatores. Essas relações podem ser estabelecidas em função de suas propriedades relacionais de causa-efeito, produtor-produto, de correlações, de análise de conteúdo, etc”.

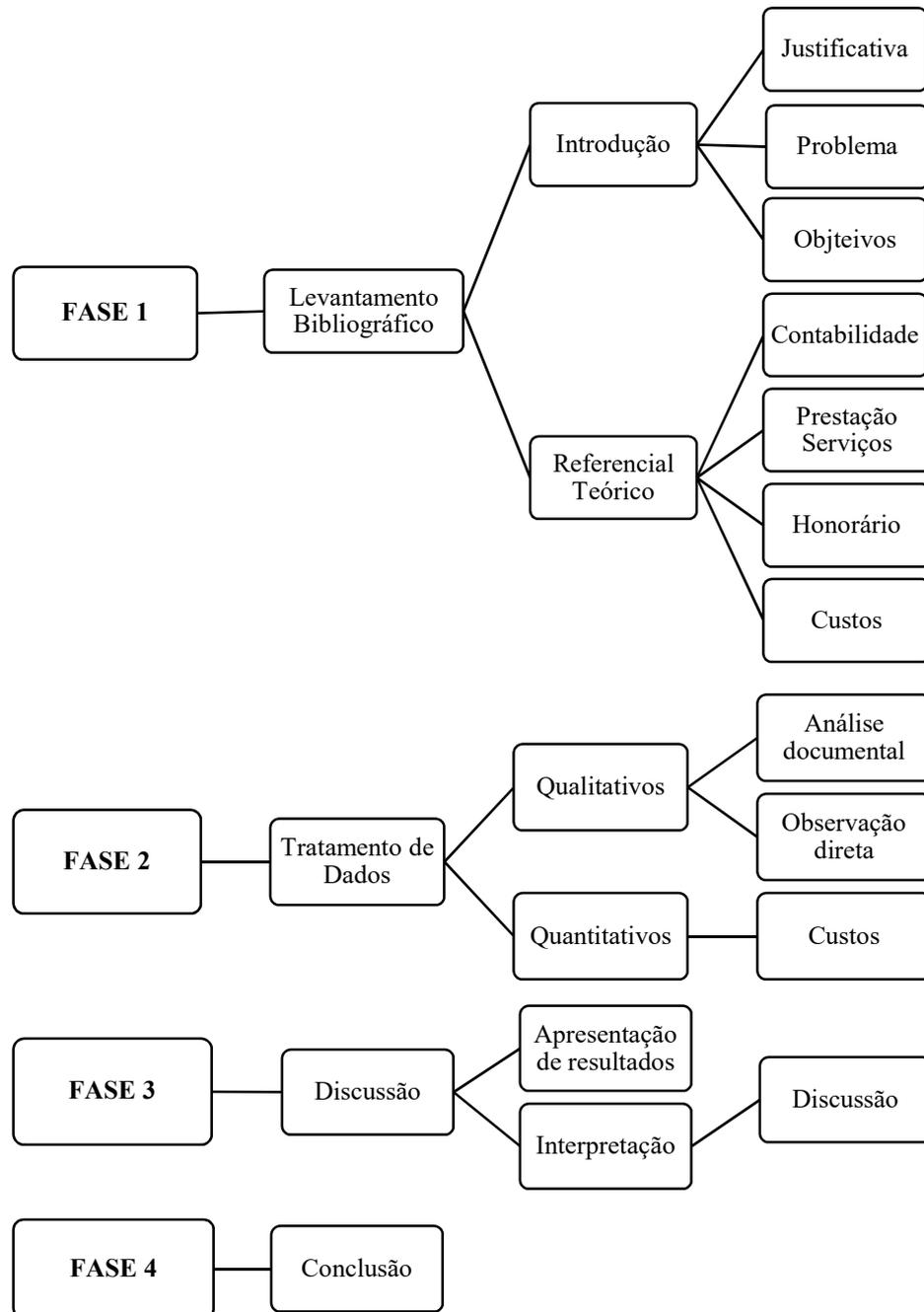
A análise de conteúdo é um procedimento de análise de comunicação, que analisa o que foi observado pelo pesquisador ou o que foi dito em entrevista, buscando uma melhor compreensão do assunto (SILVA E FOSSÁ, 2013).

A **Figura 12**, que pode ser visualizada na página a seguir, apresenta a estrutura da pesquisa utilizada para a realização deste estudo.

Na **Fase 1** foi realizado um estudo bibliográfico, no qual foi estabelecido o tema da pesquisa para tomar seu início. Logo após, foi realizada a introdução, definição do problema, justificativa e objetivos. Dando continuidade no estudo, deu-se início ao Referencial Teórico que teve seus principais tópicos: Contabilidade, Empresas de Serviços Contábeis, Honorário Contábil, Contabilidade Gerencial e Custos, sendo que para melhor entendimento foi efetuado

uma pesquisa bibliográfica no acervo físico e virtual da biblioteca disponibilizada pela Faculdade de Ciências e Letras do Alto São Francisco, sendo que cada tópico foi explicado detalhadamente para melhor compreensão do leitor.

Figura 12 – Esquema da Pesquisa.



Fonte: Adaptado de Bertucci (2011).

Na **Fase 2** foi realizado o tratamento de dados, onde a metodologia da pesquisa foi analisada, sendo qualitativa e quantitativa, para o qual foi necessária uma visita na empresa,

onde ocorreu a observação direta e a análise documental. Após os dados coletados nos documentos institucionais da empresa, efetuou-se a análise de conteúdo. Esta fase se interliga à anterior, pois a metodologia tem como base o referencial teórico, a observação e análise dos documentos se relacionam com o mesmo.

Na **Fase 3** foi realizada previamente a discussão, seguida da apresentação e interpretação dos resultados, sendo uma correlação com o conteúdo da **Fase 2**, que busca analisar e precificar os honorários contábeis de maneira que atenda os desejos financeiros dos sócios. Em seguida, vincula-se à **Fase 1**, ou seja, a introdução e o referencial teórico. Nesta fase, a pesquisadora analisou se as respostas obtidas na entrevista juntamente com os dados informados responderam seus objetivos.

Na **Fase 4** foi concluída a pesquisa, na qual a pesquisadora fez a conclusão do que foi mais importante, para isso, recorreu à **Fase 3** e **Fase 1**, pois houve a necessidade de apresentar as principais conclusões a partir dos resultados analisados e interpretados, vinculando-os aos objetivos da pesquisa para demonstrar o alcance do objetivo e dar resposta à questão problema. Com isso, identificar se obteve sucesso nos resultados e se os objetivos foram respondidos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção, serão apresentados os resultados encontrados nesta pesquisa conforme os objetivos e questão problema. Será abordada inicialmente uma análise qualitativa, tendo como base uma entrevista aplicada a um dos sócios do escritório de contabilidade, sendo denominado de S1 e posteriormente, uma análise quantitativa, com a análise e interpretação dos custos e precificação dos honorários.

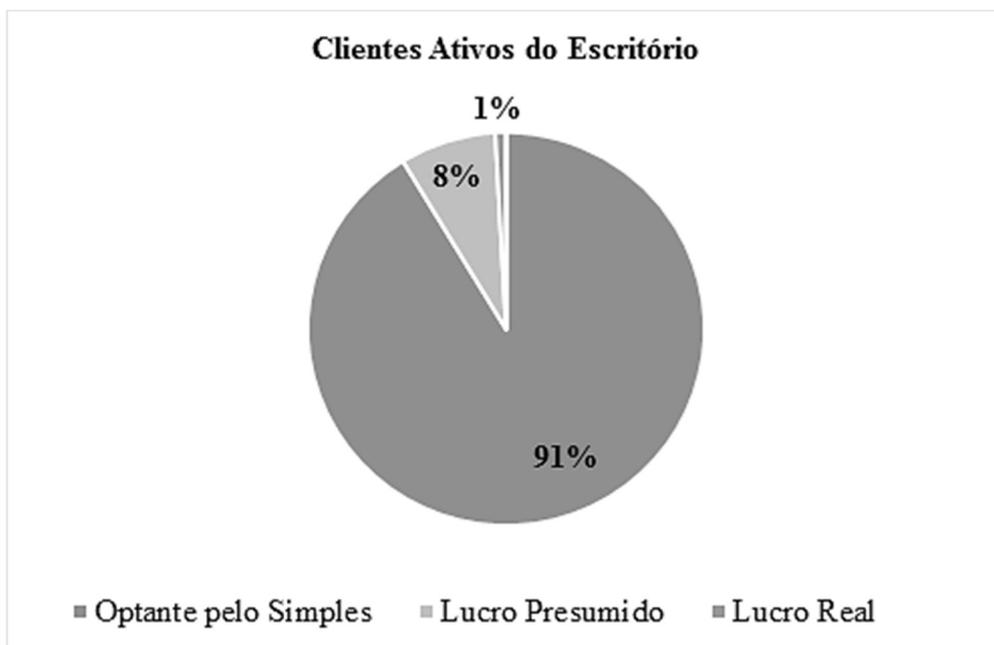
A apresentação dos resultados e as discussões pertinentes são realizadas na seguinte ordem: 4.1) Breve histórico da empresa; 4.2) Análise de conteúdo; 4.3) Valoração dos honorários contábeis e interpretação dos resultados.

4.1 Breve histórico da empresa

O presente trabalho foi desenvolvido em um escritório de contabilidade localizado num município do Centro-Oeste de Minas Gerais, fundado no ano de 2012 pela união de dois escritórios contábeis. A aliança formada é composta por 5 (cinco) sócios, nos quais todos atuam no mercado contábil.

A **Figura 13** apresenta os 115 clientes ativos da empresa, representados em percentual por regime tributário.

Figura 13 – Clientes Representados Percentualmente por Regime Tributário.



Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Os principais serviços contábeis prestados são: abertura e fechamento de empresas, escrituração fiscal, escrituração contábil, departamento pessoal e consultoria aos clientes. Conforme apresentado na **Figura 13** a empresa conta com 115 clientes ativos representando 100%, sendo divididos em 91% optantes pelo Simples Nacional, 8% sendo Lucro Presumido e 1% Lucro Real.

4.2 Análise de conteúdo

A entrevista foi composta por 10 perguntas, respondidas pelo sócio (S1). O S1 tem mais de 45 anos, é Bacharel em Ciências Contábeis, ocupa cargo na Diretoria e trabalha na área contábil há mais de 30 anos.

PERGUNTA 1) Qual o tipo de empresa, o escritório de contabilidade se enquadra?

Esta pergunta teve como objetivo identificar qual o tipo de empresa o escritório de contabilidade se enquadra.

Sobre o tipo de empresa, S1 disse:

A empresa é uma Sociedade Simples Limitada, nos termos dos artigos 997 a 1.038 do Código Civil, Lei nº 10.406/2002.

De acordo com a resposta do S1, observa-se que a empresa possui sócios que exercem sua profissão intelectualmente, ou seja, a atividade fim da empresa depende diretamente da atuação e conhecimento pessoal de seus sócios.

PERGUNTA 2) Qual a data de fundação da empresa?

O objetivo desta pergunta foi identificar a data de abertura da empresa e quanto tempo atua no mercado.

Sobre a data de fundação da empresa, S1 apresentou a seguinte resposta:

A empresa foi fundada no dia 26 do mês de outubro do ano de 2012, atua há mais de 5 anos no mercado, fruto da união de dois escritórios de contabilidade: Contabilidade Y, fundado em 1998 e Contabilidade X, fundado em 1998, portanto soma-se 20 anos de atuação na área.

Conforme a resposta do S1, advindo da união de dois escritórios mostra a longevidade da nova empresa contábil, onde o principal fator é o tempo de atuação no mercado.

PERGUNTA 3) A empresa é composta por quantos sócios e quais as áreas de formações acadêmicas?

Esta pergunta teve como objetivo identificar quantos sócios compõem a empresa, e quais suas áreas de formações.

Sobre a quantidade de sócios e área de formação, S1 apresentou a seguinte o retorno:

A empresa é composta por 5 sócios, dentre eles, 4 sócios são formados em Ciências Contábeis e 1 sócio é formado em Técnico em Contabilidade, onde todos possuem o registro no CRC.

Em relação à resposta obtida de S1, observa-se que todos os sócios profissionais se encontram devidamente habilitados e aptos para o exercício da profissão.

PERGUNTA 4) Qual o número de colaboradores a empresa possui?

O objetivo desta pergunta foi identificar qual o número de colaboradores integra a equipe de trabalho da empresa.

Sobre o número de colaboradores da empresa, o diretor (S1) apresentou a seguinte resposta:

A empresa é composta por 9 colaboradores, conforme respondido anteriormente são 5 sócios e 4 colaboradores, onde todos visam contribuir para que os objetivos da empresa sejam alcançados de maneira satisfatória.

De acordo com a resposta de S1, a empresa está em um caminho de crescimento constante e precisa de colaboradores capacitados, motivados a atender um objetivo comum, contribuindo não somente para a empresa, mas também para seus clientes. Desta forma, S1 disponibilizou a **Tabela 8** que expõe a área dos colaboradores, a média de horas trabalhadas no mês e o aproveitamento mensal, o estudo de custo/hora será disponibilizado ao decorrer da pesquisa.

Tabela 8 – Rateio de Horas Por Departamento.

RATEIO DE HORAS POR DEPARTAMENTO						
DESCRIÇÃO		%	FISCAL	CONTÁBIL	PESSOAL	ADM
Qtde. Colaboradores por Departamento			1	1	1	1
Qtde horas mês			187	187	187	187
% aproveitamento do tempo	80%		150	150	150	150

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

PERGUNTA 5) Quantos anos de experiência cada sócio possui e em quais áreas eles atuam?

Esta pergunta teve como objetivo relatar em anos qual a experiência de cada sócio da empresa e também qual a área de atuação de cada um deles.

Sobre o tempo de experiência de cada sócio e qual a área atuante, o diretor (S1) relata:

Todos os sócios possuem mais de 25 anos de experiência na área contábil, sendo um sócio com mais tempo de experiência na área contábil, este possui 31 anos de experiência e outro sócio com menor tempo de experiência, possui 22 anos. Todos os sócios atuam na área contábil, fiscal, tributária e de RH, além de serem consultores e assessores dos clientes.

Observa-se através da resposta do S1 que, os sócios possuem quase 3 décadas de experiência, onde atuam nas vastas áreas que a profissão proporciona, desta maneira comprova que estão acompanhando constantemente as evoluções da contabilidade.

PERGUNTA 6) De onde veio o capital inicial da empresa para cobrir os custos (por exemplo venda de um bem, poupança)?

Esta pergunta teve como objetivo identificar de onde adveio o capital social da empresa.

Sobre o capital social da empresa, o diretor S1 afirma que:

A empresa teve como origem a união de dois escritórios de contabilidade que haviam sido constituídos anteriormente com recursos próprios dos sócios. Quando da constituição da empresa para construção da sede própria da empresa foi feito um financiamento bancário.

PERGUNTA 7) Quantos clientes ligados ao escritório, quantos são micro e pequenas empresas e quantas média e grande porte?

O objetivo desta pergunta foi apontar qual o número compõe a carteira de clientes do escritório.

Sobre o número de clientes que o escritório possui, o diretor S1 aponta que:

Entre clientes empregadores domésticos, microempreendedores individuais, micro e pequenas empresas enquadradas no Simples Nacional e empresas de médio e grande porte, o escritório de contabilidade possui 115 clientes ativos. Sendo 91% da carteira de clientes composta por micro e pequenas empresas e 9% de empresas de médio porte.

PERGUNTA 8) O local onde as atividades são exercidas possui aproximadamente quantos m² e em quantas partes está dividido (por exemplo: recepção, banheiros, salas, sala de reuniões)?

Esta pergunta teve como objetivo definir como o escritório se divide e qual área de localização em m².

Sobre a área e a subdivisão do escritório, o diretor S1 define que:

A empresa possui aproximadamente 200 m² de construção em um imóvel de aproximadamente 400 m², sendo dividido em uma sala de recepção, um corredor, três banheiros, três salas para a diretoria, uma sala de reunião, uma área de arquivo e um salão maior onde atuam os colaboradores da área fiscal, contábil e de RH e dois na supervisão do trabalho operacional.

PERGUNTA 9) Em sua opinião, quais os fatores que impactam na precificação dos honorários contábeis e qual o lucro desejado para distribuir entre os sócios?

Esta pergunta teve por objetivo identificar a opinião do diretor quanto aos fatores impactantes da precificação de honorários.

Sobre a opinião do diretor em relação aos fatores que impactam na precificação dos honorários, S1 disse que:

O fator que mais impacta a precificação é o tempo dispendido para cada cliente onde deverá ser considerado o volume de documentos a serem registrados e também deve ser considerado o tempo a ser dedicado em análise dos resultados no planejamento tributário da empresa e na consultoria ao cliente. Quanto ao lucro, temos previsão de R\$20.000,00 para ser distribuídos entre os sócios.

Na maioria das vezes quem define e coloca parâmetros na precificação de produtos e serviços é o mercado, por meio da concorrência e pela oferta de demanda, diante deste contexto Assef (2011, p. 1) afirma que não quer dizer que a empresa não possa definir preços diferenciados, em função de sua maior especialização, qualificação e reconhecimento do consumidor em relação à qualidade de seu produto ou atendimento”.

PERGUNTA 10) Atualmente no escritório, é utilizado algum método de custos na precificação de seus serviços?

O objetivo desta pergunta foi identificar se o escritório faz a utilização de algum método de custeio para a precificação dos serviços.

De acordo com S1:

Hoje a precificação dos serviços é feita com base no porte e no enquadramento tributário das empresas. Está sendo iniciado a segregação e apontamento dos custos e a intenção é no futuro alterar a precificação com base no tempo dedicado a cada cliente.

Com base na análise qualitativa, o objetivo específico de verificar se a empresa utiliza algum método de custos na precificação de seus serviços pode ser respondido. Segundo o diretor S1, a precificação é feita com base no porte e enquadramento das empresas clientes. E está sendo realizado a segregação e apontamento de custos, sendo que esses serão utilizados na precificação dos serviços baseando no tempo dedicado a cada um deles.

4.3 Valoração de honorários contábeis e interpretação dos resultados

Nesta seção será apresentada a análise quantitativa da pesquisa, com a análise dos gastos e a precificação dos honorários.

A **Tabela 9** apresenta os honorários cobrados decorrente do regime tributário que a empresa cliente se enquadra, de acordo com a coleta de dados primários com o S1.

Tabela 9 - Honorários Cobrados de Acordo Com o Regime Tributário.

REGIME TRIBUTÁRIO	HONORÁRIO MENSAL (R\$)
Lucro Presumido	700,00
Lucro Real	1.000,00
Simple Nacional	400,00

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

A **Tabela 9** tem a função de apresentar os atuais honorários cobrados de acordo com o regime tributário, variando de R\$ 400,00 a R\$ 1.000,00.

Comumente, nas pequenas empresas, a determinação de honorários acontece de maneira prática. Para fixar o preço de um serviço específico são essenciais a elaboração de planilhas de custos, com descrição de cada item, a margem de lucro pretendida e o preço final do serviço.

A princípio, para a composição de honorários contábeis deve-se ter uma pesquisa dos custos totais por clientes, sendo eles os custos fixos e variáveis, para que possa propiciar o total agrado de ambas as partes.

Por outro lado, a definição dos honorários pode se dar pela proporção da responsabilidade atribuída pelo profissional contábil à frente de seu cliente, em função dos serviços a serem oferecidos, conforme referidos no contrato.

Desta maneira, os honorários do escritório em estudo são estabelecidos baseando-se nos portes e enquadramentos das empresas clientes, levando em consideração a relevância do serviço, os custos alocados nas prestações e o tempo aplicado aos serviços realizados para a empresa.

Tendo como base a **Tabela 9**, e os números que compõem a carteira de clientes do escritório contábil, cujo dado foi fornecido pelo sócio à pesquisadora, a **Tabela 10** traz a receita total mensal obtida pelo escritório contábil.

Tabela 10 – Receita Total Mensal.

REGIME TRIBUTÁRIO	HONORÁRIO MENSAL (R\$)	CARTEIRA DE CLIENTES	RECEITA MENSAL (R\$)
Lucro Presumido	700,00	9	6.300,00
Lucro Real	1.000,00	1	1.000,00
Simples Nacional	400,00	105	42.000,00
	TOTAL	115	49.300,00

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Conforme mostra a **Tabela 10**, o cálculo da receita mensal do escritório contábil foi obtido através dos valores dos honorários de cada regime tributário e a quantidade de clientes que se compõem.

Ou seja, multiplica-se o valor do honorário pela quantidade de clientes, e ao final somam-se todas as receitas obtidas, encontrando o total mensal. Para encontrar o valor da receita anual do escritório, bastaria realizar a soma mês a mês, ou a multiplicação pelos doze meses do ano, que seria encontrado o valor da receita anual.

Se estivesse em situação contrária, com o valor da receita anual seria necessário fazer a divisão pelos doze meses do ano para encontrar a receita mensal do escritório. Porém, o foco do estudo é adotar o método de precificação seguro aos honorários contábeis mensais.

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2009), gasto significa uma aquisição de um bem ou serviço que originará um desembolso, geralmente conhecido como pagamento. Tais esses que são subdivididos em: investimentos, custos, despesas, perdas e desperdícios.

Padoveze (2011) considera um gasto como pagamento ou recebimento, sendo sinônimo de dispêndio.

Através da **Tabela 11**, são identificados todos os Gastos mensais alocados no escritório em estudo, gastos esses que compõem todos os desembolsos efetivos realizados na empresa mensalmente, representados por 100% e uma quantia em reais de R\$ 38.260,00.

Tabela 11 – Gastos Totais Mensais Rateados Por Departamentos.

RATEIO GASTOS TOTAIS MENSAIS POR DEPARTAMENTOS (R\$)					
DESCRIÇÃO	FISCAL	CONTÁBIL	PESSOAL	ADM	TOTAL
1/3 Férias	138,89	83,33	111,11	166,67	500,00
13º Salário	416,67	250,00	333,33	500,00	1.500,00
Água	83,33	50,00	66,67	-	200,00
Anuidades CRC	125,00	75,00	100,00	-	300,00
CDL	41,67	25,00	33,33	-	100,00
Depreciação Equipamento	208,33	125,00	166,67	-	500,00
Depreciação Imóvel/Aluguel	208,33	125,00	166,67	-	500,00
Despesas Bancárias	83,33	50,00	66,67	-	200,00
Despesas com Confraternizações	41,67	25,00	33,33	-	100,00
Despesas Combustíveis	83,33	50,00	66,67	-	200,00
Despesas de Viagem	166,67	100,00	133,33	-	400,00
Despesas Telefônicas	250,00	150,00	200,00	-	600,00
Doações	41,67	25,00	33,33	-	100,00
Energia Elétrica	208,33	125,00	166,67	-	500,00
FGTS	400,00	240,00	320,00	480,00	1.440,00
Impostos (IPVA, IPTU, TLL, etc.)	41,67	25,00	33,33	-	100,00
Informativo Mensal	83,33	50,00	66,67	-	200,00
Livros, jornais e revistas	83,33	50,00	66,67	-	200,00
Manutenção sistemas	333,33	200,00	266,67	-	800,00
Manutenção, Conservação e Limpeza	125,00	75,00	100,00	-	300,00
Materiais de Expediente	250,00	150,00	200,00	-	600,00
Multa Rescisória FGTS	200,00	120,00	160,00	240,00	720,00
Outras Despesas	83,33	50,00	66,67	-	200,00
Plano de Saúde	138,89	83,33	111,11	166,67	500,00
Pró Labore	3.333,34	2.000,00	2.666,66	-	8.000,00
Propaganda e Publicidade	125,00	75,00	100,00	-	300,00
Salários	5.000,00	3.000,00	4.000,00	6.000,00	18.000,00
Segurança Patrimonial	83,33	50,00	66,67	-	200,00
Seguros	208,33	125,00	166,67	-	500,00
Treinamentos	208,33	125,00	166,67	-	500,00
TOTAL	12.794,40	7.676,66	10.235,60	7.553,34	38.260,00
%	33,44%	20,06%	26,75%	19,75%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Dominar e compreender sobre a contabilidade de custos, é ser capaz de classificar os tipos de custos, despesas, conceituar margem de contribuição, quais os sistemas de custeio e suas aplicações, enfim, descobrir o sistema adequado para situações específicas. Decorrente dos gastos totais alocados no escritório foi feita uma divisão entre custos e despesas, como mostra a **Tabela 11**.

A partir dos gastos totais do escritório que é representado por R\$ 38.260,00, foi realizado um rateio por departamentos onde se distribuem da seguinte maneira: 33,44% no Departamento Fiscal totalizando R\$ 12.794,40, no Departamento Contábil representa 20,06% e totaliza R\$ 7.676,66, 26,75% e R\$ 10.235,60 representam o Departamento Pessoal e 19,75% no Departamento Administrativo que totaliza R\$ 7.553,34.

A partir da receita e gasto total a **Tabela 12** demonstra os valores dos custos incorridos por hora rateados por departamentos.

Tabela 12 - Custos Incorridos Por Hora e Minuto Rateados Por Departamentos.

CUSTO/HORA E MINUTO INCORRIDO POR DEPARTAMENTO (R\$)						
DESCRIÇÃO	%	FISCAL	CONTABIL	PESSOAL	ADM	TOTAL
Gasto Total		12.794,40	7.676,66	10.235,60	7.553,34	38.260,00
Receita Total		16.485,92	9.889,58	13.187,75	9736,75	49.300,00
Imposto	s/ 10%	1.648,59	988,96	1.318,78	973,67	4.930,00
Faturamento						
Receita Líquida		14.837,33	8.900,62	11.868,97	8.763,08	44.370,00
Qtde Colaboradores		1	1	1	1	4
p/ Departamento						
Qtde horas mês		187	187	187	187	748
% aproveitamento	80%	150	150	150	150	600
tempo						
Custo/h Total		110,20	66,11	88,15	64,91	82,16
Custo/min Total		1,84	1,10	1,47	1,08	1,36
Custo/h Líquido		99,18	59,50	79,34	58,42	73,95
Custo/min Líquido		1,65	0,99	1,32	0,97	1,23

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Entende-se que o custo/hora líquido do Departamento Fiscal é R\$ 99,18, o Departamento Contábil possui valor de R\$ 59,50, R\$ 79,34 se enquadra ao Departamento Pessoal, enquanto o Departamento Administrativo possui o menor custo/hora do escritório com R\$ 58,42. Desta maneira R\$ 73,95 é o valor do custo/hora médio líquido total do escritório e o custo/minuto médio é R\$ 1,23.

Schier (2011, p. 100) defende que “custo é um gasto relativo a um bem e serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. Assim, o reconhecimento ocorre somente no

momento da utilização dos fatores de produção (bens ou serviços) para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”.

Já Dubois, Kulpa e Souza (2009) citam que despesa é um gasto incorrido pela empresa com objetivo de manter uma estrutura organizacional, buscando sempre obtenção de receitas.

Os gastos mensais serão detalhados em custos e despesas, apresentados na **Tabela 13**.

Tabela 13 – Custos e Despesas Mensais do Escritório.

CUSTOS		DESPESAS	
DESCRIÇÃO	R\$	DESCRIÇÃO	R\$
1/3 Férias	500,00	Água	200,00
13º salário	1.500,00	CDL	100,00
Anuidades CRC	300,00	Depreciação Equipamento	500,00
FGTS	1.440,00	Depreciação Imóvel/Aluguel	500,00
Livros, jornais e revistas	200,00	Despesas Bancárias	200,00
Manutenção sistemas	800,00	Despesas com confraternizações	100,00
Manutenção, Conservação e Limpeza	300,00	Despesas Combustíveis	200,00
Multa Rescisória FGTS	720,00	Despesas de Viagem	400,00
Plano de Saúde	500,00	Despesas Telefônicas	600,00
Salário	18.000,00	Doações	100,00
Seguros	500,00	Energia Elétrica	500,00
Treinamentos	500,00	Impostos (IPVA, IPTU, TLL, etc.)	100,00
TOTAL	25.260,00	Informativo Mensal	200,00
% Custos	66,03%	Materiais de Expediente	600,00
		Outras Despesas	200,00
		Pró labore	8.000,00
		Propaganda e Publicidade	300,00
		Segurança Patrimonial	200,00
		TOTAL	13.000,00
		% Despesas	33,97%

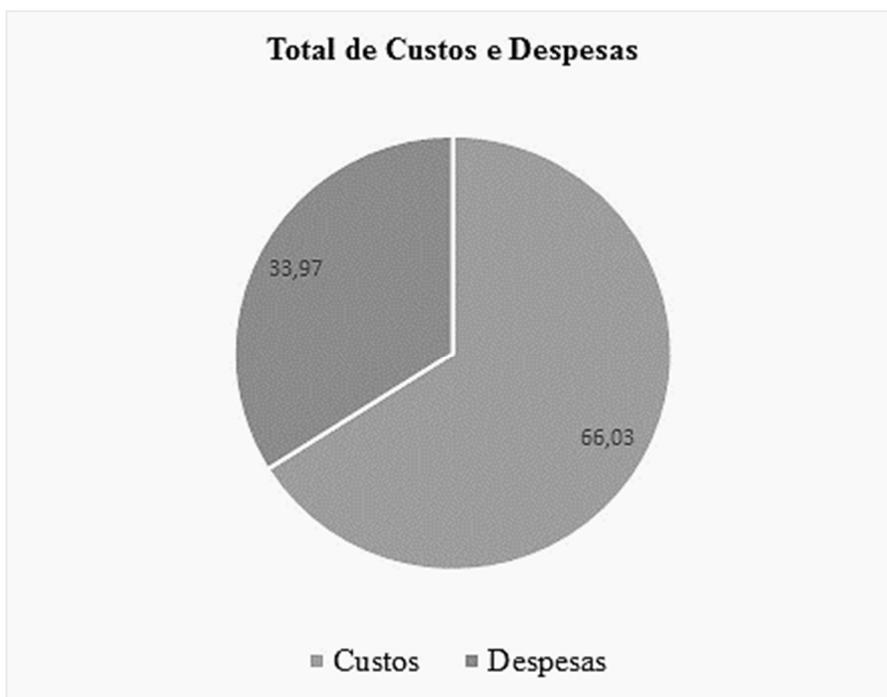
Fonte: Dados da pesquisa (2018)

A **Tabela 13** traz que 66,03% dos gastos ocorridos representam custos, sendo um total em reais de R\$ 25.260,00. Já as despesas mensais do escritório, totalizam em 33,97% dos gastos totais mensais e um valor de R\$ 13.000,00.

De acordo com Bruni e Famá (2012), o conhecimento acerca de custos se torna indispensável para uma empresa no processo decisório, a dificuldade da determinação dos custos depende do detalhamento que se pretende chegar e qual decisão tomar.

A **Figura 14** apresenta em representação gráfica os percentuais dos gastos totais mensais do escritório detalhados em custos e despesas.

Figura 14 – Composição dos Custos e Despesas.



Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Percebe-se que os custos representam 66,03% e as despesas 33,97% dos totais dos gastos mensais respectivamente.

Bruni e Famá (2012) relacionam os custos fixos como não variáveis, independente do volume de produção. Os variáveis têm seus valores alterados em função do volume de produção da empresa, quanto maior a produção, maiores os custos. Os custos mistos se compõem pelos semifixos que são fixos em algum patamar, passando para variáveis quando for alcançado. E os semivariáveis que não seguem linearmente a variação de produção.

Viceconti e Neves (2013) definem custos fixos cujos valores são os mesmos independente do volume de produção da empresa, por exemplo aluguel de uma fábrica, onde o valor do aluguel será o mesmo preço independente do volume produzido. Os variáveis são aqueles que tem seus valores alterados decorrentes do volume de produção, por exemplo matéria prima consumida. E os mistos, se dividem em semivariáveis que são custos que modificam de acordo com o volume de produção, porém tem parcela fixa mesmo que não produza nada. Já os semifixos são fixos até determinada faixa de produção, variando se houver mudança de faixa.

A contabilidade de custos se inicia através da classificação dos custos. Eles podem ser diretos e indiretos, fixos, variáveis ou mistos, sua classificação é dada de acordo com a facilidade de alocação aos produtos ou serviços. Após a distinção entre custos e despesas, foram subdivididos entre Fixos e Variáveis, conforme **Tabela 14**.

Tabela 14 – Distinção de Custos e Despesas Em Fixos e Variáveis.

CUSTO FIXO		DESPESA FIXA	
DESCRIÇÃO	R\$	DESCRIÇÃO	R\$
Anuidades CRC	300,00	Água	200,00
Livros, jornais e revistas	200,00	CDL	100,00
Manutenção sistemas	800,00	Depreciação Equipamento	500,00
Manutenção, Conservação e			
Limpeza	300,00	Depreciação Imóvel/Aluguel	500,00
Seguros	500,00	Despesas Bancárias	200,00
Treinamentos	500,00	Despesas com confraternizações	100,00
TOTAL	2.600,00	Despesas de Viagem	400,00
% Custo Fixo	10,30 %	Despesas Telefônicas	600,00
		Doações	100,00
		Energia Elétrica	500,00
		Impostos (IPVA, IPTU, TLL, etc.)	100,00
		Informativo Mensal	200,00
		Materiais de Expediente	600,00
		Outras Despesas	200,00
		Pró labore	8.000,00
		Propaganda e Publicidade	300,00
		Segurança Patrimonial	200,00
TOTAL	22.660,00	TOTAL	13.000,00
% Custo Variável	89,70%	% Despesa Fixa	100%

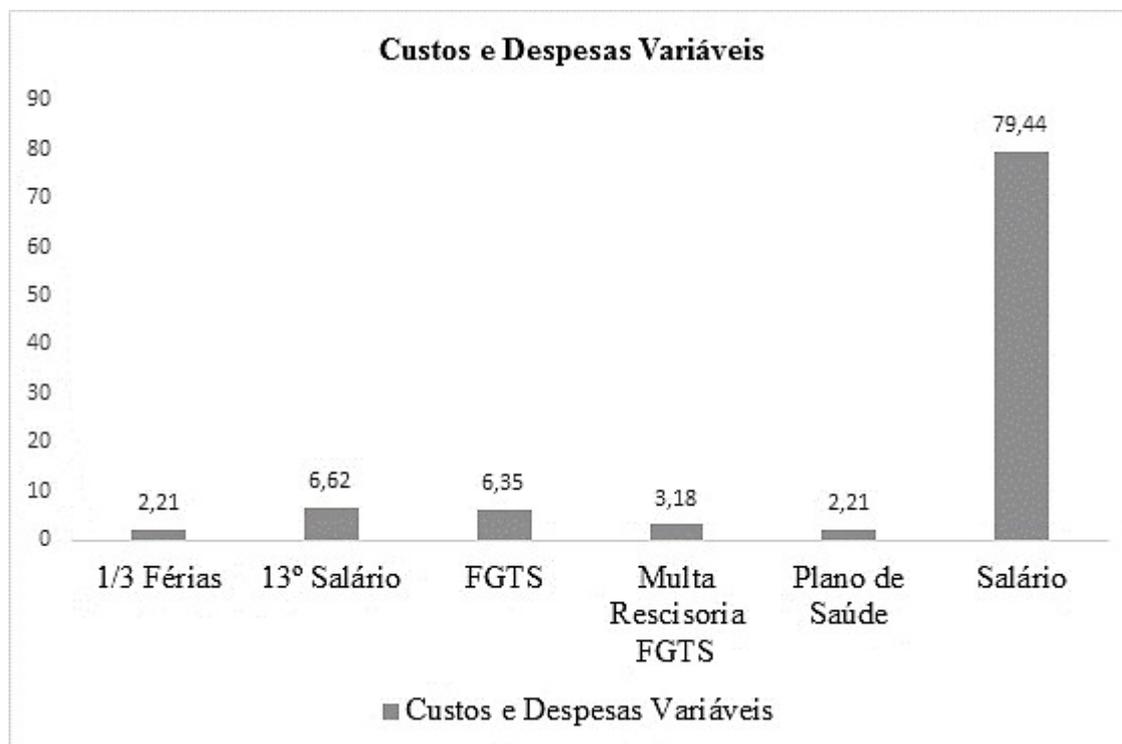
Fonte: Dados da pesquisa (2018)

A **Tabela 14** apresenta distinção de Custos e Despesas em Fixos e Variáveis. O total dos Custos da empresa é representado por R\$ 25.260,00, sendo distribuídos em Custos Fixos que equivalem em R\$ 2.600,00 e 10,30% e os Custos Variáveis que representam R\$ 22.660,00 em 89,70% do total. O escritório em análise não dispõe de Despesas Variáveis, sendo 100% das suas despesas caracterizadas como Despesas Fixas representadas por um valor de R\$ 13.000,00.

A **Figura 15** evidencia os itens de custo que são considerados variáveis, permitindo visualizar quais itens possuem maior ou menor relevância neste montante. O escritório por ser

um prestador de serviço possui seu maior gasto com mão-de-obra, que compreendem aos salários dos profissionais.

Figura 15 - Custos e Despesas Variáveis.



Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Percebe-se então, que neste estudo não é possível determinar Despesas Variáveis e que os Custos Variáveis representam 89,70% dos custos totais do escritório, desta forma entende-se que os Custos Variáveis se baseiam no setor de pessoal, sendo distribuídos 2,21% em 1/3 Férias, 6,62% com 13º Salário, 6,35% com FGTS, 3,18% destinados a Multa Rescisória FGTS, 2,21% em Planos de Saúde e os Salários que representam 79,44% do total mensal dos custos variáveis e somente 10,30% se distribui em custos fixos.

Segundo Padoveze (2011), para mensurar a receita de produtos e serviços, a empresa tem como justificativa o preço de mercado. Assim para apuração do resultado, os métodos de mensuração dos custos se tornam indispensáveis. Dentre os sistemas existentes se aborda: custeio por absorção, variável ou direto e com base em atividades.

Crepaldi e Crepaldi (2014) afirmam que o custeio por absorção se compõe de todos os custos (fixos e variáveis), e que as despesas são dispensadas.

De acordo com a Lei 6.404/1976 o custeio por absorção é o único método obrigatório, que atende a legislação desde a década de 1970, por se adotar tradicionalmente na

contabilidade financeira. Os outros métodos adaptáveis à legislação vigente podem ser utilizados para a determinação do custo contábil, os mais utilizados são o custeio por absorção, variável e por atividade.

Desta forma realizou-se o cálculo pelo custeio de absorção, como mostra a **Tabela 15**, na qual todos os custos fixos e variáveis foram apropriados e todas as despesas foram desconsideradas. Desta forma a principal diferenciação que se mostra neste método é entre os custos e despesas, sendo que somente os custos são apropriados aos produtos ou serviços.

Tabela 15 - Custeio Por Absorção.

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
(1) Receita Bruta Mensal	49.300,00
(2) Impostos s/ faturamento (10%)	4.930,00
(3) Receita Líquida (1) – (2)	44.370,00
(4) Custos fixos	2.600,00
(5) Custos variáveis	22.660,00
(6) Lucro Bruto (3) – (4) – (5)	19.110,00
(7) Despesas fixas	13.000,00
(8) Despesas variáveis	-
(9) Lucro Operacional (6) – (7) – (8)	6.110,00

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

A **Tabela 15** apresenta uma DRE pelo custeio de absorção em que a Receita Líquida totaliza R\$ 44.370,00, sendo considerado que os valores dos Impostos representam 10% da Receita Bruta. Deduzindo os Custos Fixos e Variáveis e Despesas Fixas, resulta-se em R\$ 6.110,00 como Lucro Operacional.

Ainda sobre o custeio de absorção, vale ressaltar que este método não é muito utilizado para fins gerenciais, e sim para atender à fiscalização, por isso não foi aprofundado neste estudo.

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2009, p. 133), o método de custeio variável pode ser definido como aquele no qual os custos fixos são alocados aos resultados como se fossem despesas, enquanto os custos e despesas variáveis são elementos fundamentais para obtenção da margem de contribuição.

O método de custeio variável apresenta dados importantes para a formação do preço, pois disponibiliza, de maneira clara, a margem de contribuição que a empresa necessita ter para sustentar determinada classe de atividade sugando os custos fixos para atingir o lucro.

Portanto para a tomada de decisão o método mais usado é o custeio variável, que é representado na **Tabela 16** que também apresenta a margem de contribuição mensal no escritório.

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2014), a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis, esta margem é importante para o custeio variável e para o processo decisório.

Tabela 16 - Custeio Variável ou Direto.

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
(1) Receita Bruta Mensal	49.300,00
(2) Impostos s/ faturamento (10%)	4.930,00
(3) Receita Líquida Mensal (1) – (2)	44.370,00
(4) Custos variáveis	22.660,00
(5) Despesas variáveis	-
(6) Margem de Contribuição (3) – (4) – (5)	21.710,00
(7) Custos fixos	2.600,00
(8) Despesas fixas	13.000,00
(9) Lucro Operacional (6) – (7) – (8)	6.110,00
% Margem de Contribuição	44,03%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A **Tabela 16** apresenta os resultados apurados da empresa contábil pelo método de custeio variável ou direto, onde, deduz-se da Receita Bruta Mensal os 10% de Impostos e sobra como Receita Líquida Mensal um valor de R\$ 22.660,00. Deste valor, deduz-se os Custos Variáveis, e nota-se que foi possível demonstrar que a Margem de Contribuição possui um valor em reais de R\$21.710,00 e simboliza 44,03% da Receita Bruta Mensal. Logo após, retira-se os Custos e Despesas Fixas que resulta um Lucro Operacional de R\$ 6.110,00.

Figura 16 - Margem de Contribuição.

Margem de Contribuição (média clientes) = $\frac{\text{MC Total}}{\text{n}^\circ \text{ de clientes}} = \frac{21.710,00}{115} \rightarrow 188,78$		
	n° de clientes	115

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A Margem de Contribuição para o escritório como um todo em relação ao número de clientes, trata-se pela ótica em que todos contribuem igualmente o valor de R\$ 188,78 para a formação do seu resultado.

Entende-se então que a margem de contribuição demonstra a capacidade que os produtos ou serviços têm de cobrir os custos fixos e ainda favorecer para o lucro, e que o ponto de equilíbrio ocorre quando as receitas se igualam aos custos, e se dividem em três tipos: contábil, econômico e financeiro.

Bruni e Famá (2012) afirmam que PEC é a representação da quantidade de vendas que são precisas para cobrir todos os custos. Abaixo o cálculo é apresentado:

Figura 17 – Ponto de Equilíbrio Contábil.

$1) \text{ PEC} = \frac{\text{Gastos Fixos (CF + DF)}}{\text{Margem de Contribuição}} = \frac{\text{R\$ 15.600,00}}{0,4403} \rightarrow \text{R\$ 35.430,39}$
$2) \text{ PEC} = \frac{\text{R\$ 2.600,00} + \text{R\$ 13.000,00}}{188,78} = \frac{\text{R\$ 15.600,00}}{188,78} \rightarrow 82,63 \text{ ou } 83 \text{ clientes}$

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Para o cálculo do PEC 1 foi necessário a somatória de todos os Gastos Fixos que foram classificados em Custos e Despesas Fixas totalizando R\$ 15.600,00, logo após, foi dividido pelo percentual da Margem de Contribuição que representa 0,4403, onde encontramos que o escritório necessita de R\$ 35.430,39 reais para conseguir cobrir seus custos. Já o cálculo da PEC 2, necessitou da divisão de todos os Gastos Fixos pela Margem de Contribuição Média de clientes, e obteve que serão necessários 83 clientes em média para amparar seus custos.

Para Bruni e Famá (2012), o PEF é o número que nivela a receita com a soma dos gastos, não considerando as depreciações, amortizações ou exaustões, pois não são despesas desembolsáveis.

Figura 18 - Ponto de Equilíbrio Financeiro.

$\text{PEF} = \frac{\text{Gastos Fixos (CF+DF)} - \text{Gastos não desembolsáveis}}{\text{Margem de Contribuição}}$
$1) \text{ PEF} = \frac{\text{R\$ 2.600,00} + \text{R\$ 13.000,00} - \text{R\$ 1.000,00}}{0,4403} \rightarrow \text{R\$ 33.159,20}$

(Continua)

Figura 18 - Ponto de Equilíbrio Financeiro.

$$2) \text{ PEF} = \frac{\text{R\$ 2.600,00} + \text{R\$ 13.000,00} - \text{R\$ 1.000,00}}{188,78} \rightarrow 77,33 \text{ ou } 78 \text{ clientes}$$

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Para o cálculo do PEF 1 foi necessário a somatória de todos os Gastos Fixos que foram classificados em Custos e Despesas Fixas totalizando R\$ 15.600,00 subtraindo R\$ 1.000,00 de todas as depreciações que o escritório possui, e logo após, foi dividido pelo percentual da Margem de Contribuição que representa 0,4403, onde encontramos que o escritório necessita de R\$ 33.159,20 reais para conseguir cobrir a remuneração mínima do capital próprio investido. Já o cálculo da PEF 2, necessitou da somatória de todos os Gastos Fixos subtraindo deles todos os Gastos Não Desembolsáveis, e a divisão do resultado pela Margem de Contribuição Média de clientes, e obteve que serão necessários 78 clientes em média para amparar a remuneração mínima do investimento.

Bornia (2011) relata que o PEE demonstra a rentabilidade que se busca na referida atividade exercida, consequentemente se torna um instrumento gerencial, pois necessita da quantidade de custos incorridos.

Figura 19 - Ponto de Equilíbrio Econômico.

$\text{PEE} = \frac{\text{Gastos Fixos (CF+DF)} + \text{Remuneração ao Capital Próprio}}{\text{Margem de Contribuição}}$
$1) \text{ PEE} = \frac{\text{R\$ 2.600,00} + \text{R\$ 13.000,00} + \text{R\$ 20.000}}{0,4403} = \text{R\$ 35.600,00} \rightarrow \text{R\$ 80.853,96}$
$2) \text{ PEE} = \frac{\text{R\$ 35.600,00}}{188,78} \rightarrow 188,57 \text{ ou } 189 \text{ clientes}$
$\text{R\$ 49.300,00/115 clientes} \rightarrow \text{R\$ 428,70}$ $\text{R\$ 80.853,96/115 clientes} \rightarrow \text{R\$ 703,08}$

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Para o cálculo do PEE 1 foi necessário a somatória entre todos os Gastos Fixos que foram classificados em Custos e Despesas Fixas totalizando R\$ 15.600,00 e o Lucro Desejado pelos sócios de R\$ 20.000,00, totalizando R\$ 35.600,00. Logo após, foi dividido pelo percentual da Margem de Contribuição que representa 0,4403, onde encontramos que o escritório necessita de R\$ 80.853,96 reais para conseguir cobrir seus custos e obter o lucro desejado, onde, seria viável aumentar a receita em R\$ 31.553,96 reais.

Já o cálculo da PEE 2 necessitou também da somatória entre Gastos Fixos e Lucro Desejado, seguindo da divisão pela Margem de Contribuição Média de clientes, e obteve que será necessário 189 clientes para amparar seus custos e obter a lucratividade. Desta forma, precisará aumentar em sua carteira 74 clientes.

Após este processo, foi demonstrado através de cálculo a média em reais dos honorários atuais pela receita auferida, resultando em R\$ 428,70 e também sobre a receita que deveria auferir para alcançar o lucro desejado, resultando R\$ 703,08. Desta maneira, seria indispensável um aumento de R\$ 274,38 em cada honorário. Ressalta-se então, que este cálculo deveria ser realizado pela média ponderada, mas para efeitos de simplificação foi realizado pela média aritmética, onde é necessário considerar que o aumento de clientes deve seguir a mesma proporção.

Foi determinado pela pesquisadora uma equação matemática que também visa a projeção do preço médio a ser cobrado dos honorários contábeis, onde o Y é a incógnita da equação, ou melhor, o valor do honorário a ser descoberto.

Figura 190 – Equação: Projeção do Preço Médio dos Honorários Contábeis.

$$115 Y = 115 \times 0,1 Y + 0,46 \times 115 Y + 2.600,00 + 13.000,00 + 20.000,00$$

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Descrevendo os cálculos, temos uma multiplicação entre o número 115 que representa os clientes ativos, e 0,10 que é o valor dos impostos expresso em porcentagem, seguidos da soma entre a multiplicação de, 0,46 que são os custos variáveis expressos em porcentagem, em relação à receita total do escritório pelo número de clientes ativos. Seguidos também da somatória entre os custos fixos que são R\$ 2.600,00, despesas fixas que são R\$ 13.000,00 e lucro desejado que é R\$ 20.000,00.

Figura 201 – Cálculo do Preço Médio dos Honorários Contábeis.

$$115 Y = 11,5 Y + 52,9 Y + 35.600,00 \rightarrow 115 Y - 64,4 Y = 35.600,00$$

$$Y = 35.600,00 / 50,6 \rightarrow Y = \text{R\$ } 703,56 \text{ ou } \text{R\$ } 704,00$$

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Percebe-se que o cálculo se aproximou da média calculada anteriormente, houve uma mínima diferença por questões de arredondamentos, mas vê-se que a média de honorários que deveriam ser cobrados para o alcance do lucro é aproximadamente a mesma, representando cerca de R\$704,00.

A partir dessa nova média de honorários, tem-se na **Tabela 17** uma projeção de DRE:

Tabela 17 – DRE - Projetada Com a Nova Média de Honorários a Serem Praticados.

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
(1) Receita Bruta Mensal	80.960,00
(2) Impostos s/ faturamento (10%)	8.096,00
(3) Receita Líquida Mensal (1) – (2)	72.864,00
(4) Custos variáveis	37.241,60
(5) Despesas variáveis	-
(6) Margem de Contribuição (3) – (4) – (5)	35.622,40
(7) Custos fixos	2.600,00
(8) Despesas fixas	13.000,00
(9) Lucro Líquido (6) – (7) – (8)	20.022,40
% Margem de Contribuição	44,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

A **Tabela 17** apresenta uma projeção de DRE com a nova média de honorários a serem praticados aos 115 clientes. Se cada um destes clientes efetuarem um pagamento de R\$ 704,00 obterá uma Receita Bruta Mensal de R\$ 80.960,00. Após deduzidos os 10% de Impostos sobre o novo faturamento restará uma Receita Líquida Mensal de R\$ 72.864,00. Prosseguindo da subtração dos Custos Variáveis que se referem a 46% da Receita Bruta Mensal, e Custos e Despesas Fixas informados anteriormente com um valor de R\$ 15.600,00, atingirá o Lucro Líquido Desejado pelos sócios, sendo um valor de R\$ 20.022,40, percebe-se também que houve uma mínima alteração no resultado da margem de contribuição.

A **Tabela 18** mostra um comparativo entre as médias dos honorários cobrados atualmente pelo escritório, honorários sugeridos pelo SINESCONTÁBIL-MG e os novos honorários projetados pela pesquisadora.

Tabela 18 – Comparativo Entre Honorários.

MÉDIA DE HONORÁRIOS (R\$)		
ESCRITÓRIO CONTÁBIL	SINESCONTÁBIL-MG	PESQUISADORA
428,70	1.450,00	704,00

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Analisando a **Tabela 18** observa-se nitidamente que o menor valor de honorário é o que atualmente o escritório cobra, percebe-se também que a média estabelecida pelo SINESCONTÁBIL-MG é bem alta e fora da realidade do escritório, e que o melhor honorário a ser cobrado de acordo a atualidade é o encontrado pela pesquisadora. Conclui-se que deve ser feito uma reavaliação da precificação dos honorários do escritório, onde a concorrência deve ser um fator relevante a fim de atender o desejo financeiro dos sócios do escritório, lembrando também que seja um método de aumentar a valorização do profissional e da qualidade do serviço oferecido.

Na próxima seção apresenta-se a conclusão desse trabalho.

5 CONCLUSÃO

Inicialmente a Contabilidade de Custos teve seu enfoque direcionado à época da Revolução Industrial, tendo papel decisório nas corporações. A realidade do ano de 2018 é diferente, sente-se a necessidade de mudança em diversos setores da economia, por exemplo o setor de prestações de serviços, os quais não podem ser tratados como mercadorias para comercialização. Decorrente da necessidade de informações precisas e compreensíveis, que auxiliassem nas tomadas de decisões, houve o nascimento da contabilidade de custos. E para complementar a ordem do sistema, nasceu a Contabilidade Gerencial, que trouxe técnicas a serem utilizadas de maneira detalhada a fim de auxiliar o processo decisório das empresas.

O estudo do mercado em que a empresa atua, dos concorrentes que a cercam, além do conhecimento dos seus gastos para disponibilização de um bem ou a prestação dos serviços, são elementos essenciais para a precificação dos bens ou serviços oferecidos aos clientes. Neste sentido, através deste estudo, procurou-se conhecer as características de uma empresa prestadora de serviços contábeis, identificar todos os custos e despesas, apontar os principais métodos de formação de preço que as empresas podem empregar e com base no referencial teórico pode-se projetar através de um sistema de custeio um valor seguro de honorário a ser cobrado, a fim de obter lucratividade.

Embasando-se nisso, este trabalho pretendeu dar resposta à referida questão problema: a precificação atual do escritório contábil é viável para que o mesmo atinja resultados satisfatórios para cumprir com seus gastos bem como obter o lucro desejado?

Respondendo a questão problema, percebe-se que a empresa atualmente obtém uma receita que cumpre com suas obrigações, mas não atinge a margem de lucro preestabelecida.

Fazendo um complemento a resposta, foram identificados e demonstrados dois principais métodos que podem ser usados na precificação dos honorários, o método pelo custeio variável que é o mais utilizado para fins gerenciais e disponibiliza, de maneira clara, a margem de contribuição e os pontos de equilíbrios que a empresa necessita ter para sustentar os serviços prestados, sugando os custos fixos para atingir o lucro. O outro método é o da incógnita Y que foi determinado pela pesquisadora por uma equação matemática, que também atende o objetivo de fixação de preço.

Em relação aos objetivos da pesquisa, foram todos atingidos. O objetivo principal foi alcançado, pois foi possível analisar que a precificação atual do escritório contábil se encontra

viável para cumprir com as obrigações, mas não atinge a margem de lucro completamente, demonstrando previamente que os preços praticados estão inferiores.

Em relação aos objetivos específicos, todos foram obtidos, inicialmente ao verificar se o escritório de contabilidade utiliza métodos de custos para precificação, se obteve que atualmente os preços são baseados nos portes e enquadramentos das empresas clientes, mas que está sendo iniciado o apontamento dos custos, e que a intenção no futuro é alterar o método. Em seguida, foram identificados todos os gastos incorridos a um valor de R\$ 38.260,00, detalhados em custos e despesas, que se totalizam respectivamente em R\$ 25.260,00 e R\$ 13.000,00; posteriormente foi definido dois métodos principais de custeio que foram o custeio variável e equação matemática de incógnita Y, com alcance da margem de contribuição e pontos de equilíbrio. E ao final foi demonstrado o preço que deve ser cobrado a fim da obtenção da margem de lucro desejada pela empresa, um valor em média de R\$704,00.

No presente trabalho, é possível verificar após os cálculos de precificação, que o escritório contábil possui cerca de 91% de seus clientes pagando abaixo do novo preço de venda, calculado através do método de custeio variável e incógnita Y. Após a verificação dos valores das novas precificações por cliente tomador do serviço, é possível observar que reavaliações devem ser feitas para que as decisões possam ser tomadas, como por exemplo, a revisão e redução dos custos, que são os fatores principais na elaboração do preço.

É válido ressaltar que na maioria dos casos, em qualquer negócio a definição de preços é feita pelo mercado consumidor, por meio da concorrência, em se tratando de serviços contábeis não é diferente, mas em paralelo é necessário e imprescindível a verificação interna dos custos e da correta precificação, pois toda atividade visa o alcance de lucro.

Quanto à limitação da pesquisa, ela se limitou em um escritório de contabilidade localizado num município do Centro-Oeste de Minas Gerais, onde não foi possível conseguir detalhadamente alguns fatores que influenciam no preço, como por exemplo, o tempo gasto em cada atividade, qual a concorrência, fatores internos e externos do mercado, dessa maneira os resultados não podem ser generalizados.

Recomenda-se que o estudo seja feito em outras empresas prestadoras de serviços contábeis, havendo a possibilidade de se fazer ajustes ou alterações, pois as conclusões aqui apresentadas são aplicáveis apenas para a empresa em estudo, devido sua metodologia ser um estudo de caso.

REFERÊNCIAS

ASSEF, Roberto. **Guia prático de formatação de preços**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

ÁVILA, Carlos Alberto de. **Gestão contábil para contadores e não contadores** (livro eletrônico). 1. ed. Curitiba: InterSaberes, 2012.

BERNARDI, Luiz Antônio. **Formação de preços: estratégias, custos e resultados**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

BERTUCCI, Janete Lara de Oliveira. **Metodologia básica para elaboração de trabalhos de conclusão de cursos (TCC): ênfase na elaboração de TCC de pós-graduação Lato Sensu**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL. **Código Civil**. 2018. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm; Acesso em: 17 ago. 2018.

BRASIL. **Decreto nº 3.000/1999**. 2018. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/decreto/D3000.htm; Acesso em: 18 ago. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123/2006**. 2018. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm; Acesso em: 23 ago. 2018.

BRASIL. **Lei nº 12.814/2013**. 2018. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm; Acesso em: 23 ago. 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.718/1998**. 2018. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm; Acesso em: 25 ago. 2018.

BRASIL. **Lei nº 6.404/1976**. 2018. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm; Acesso em: 25 ago. 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.406/2002**. 2018. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm; Acesso em: 02 set. 2018.

BRUNI, Adriano Leal. **A Administração de Custos, Preços e Lucros**. São Paulo: Atlas, 2011.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão De Custos E Formação De Preços: com aplicações na calculadora Hp 12C e excel**. 6. ed. São Paulo: Atlas. 2012.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Profissionais Ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade**. 2018. Disponível em:
<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>; Acesso em: 03 out. 2018.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Profissionais Ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade agrupados por Gênero**. 2018. Disponível em:
<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConsultaPorRegiao.aspx?Tipo=0>; Acesso em: 03 out. 2018.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Profissionais Ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade agrupados por Categoria**. 2018. Disponível em:
<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConsultaPorRegiao.aspx?Tipo=1>; Acesso em: 03 out. 2018.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 803/1996**. 2018. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_803.doc; Acesso em: 13 maio 2018.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 987/2003**. 2018. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000987; Acesso em: 15 maio 2018.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.373/2011**. 2018. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1373.doc; Acesso em: 17 maio 2018.

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Resolução CFC nº 1.055/2005**. 2018. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>; Acesso em: 20 maio 2018.

CRC - Conselho Regional de Contabilidade – **Resolução CFC nº 1.390/2012**. 2018. Disponível em: http://www.crcgo.org.br/downloads/resolucoes/ResolucaoCFC_1390.pdf; Acesso em: 25 ago. 2018.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

EXAME. **As 15 profissões de nível superior no topo do ranking de empregos formais**. 2018. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/carreira/as-15-profissoes-de-nivel-superior-no-topo-do-ranking-de-empregos-formais/>; Acesso em: 13 set. 2018.

FIGUEIREDO, Nice Menezes de. **Biblioteconomia e bibliometria**. In: TÓPICOS MODERNOS EM BIBLIOTECONOMIA. Brasília, ABDF, 1977.

FOLHA DE SÃO PAULO. **Setor de serviços do Brasil encolhe 0,9% no 1º trimestre**. 2018. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/05/setor-de-servicos-do-brasil-encolhe-09-no-1o-trimestre.shtml>; Acesso em: 14 set. 2018.

G1. **Veja profissões que estarão em alta em 2018, segundo empresas de recrutamento**. 2018. Disponível: <https://g1.globo.com/economia/concursos-e-emprego/noticia/veja-profissoes-que-estarao-em-alta-em-2018-segundo-empresas-de-recrutamento.ghtml>; Acesso em: 03 jun. 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES JUNIOR, W. R. **Lei da oferta e da procura**. 2009. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/lei-da-oferta-e-procura/36090/>; Acesso em: 12 ago. 2018.

GONÇALVES, C. A; MEIRELLES, A. de M. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LEAO, Nildo Silva. **Formação de preços de serviços e produtos**. 1. ed. São Paulo: Nobel, 2008.

MARCONI, Marina Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, Marina Andrade; LAKATOS, E. M. **Metodologia Científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 17. ed. – São Paulo: Atlas, 2015.

MARION, José Carlos. **Introdução à contabilidade gerencial**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**: edição compacta. São Paulo: Atlas, 1996.

MOREIRA, C. A. *et al.* **Custo da prestação de serviços contábeis**: o caso da Casintep Contabilidade e Assessoria Ltda., uma organização contábil do município de Sinop-MT. *Revista Contabilidade & Amazônia*, Sinop-MT, v. 3, n. 1, 2010.

MUNARETTO e DIEDRICH. **Custeio Variável Integrado ao Custeio Baseado em Atividades**: Estudo de caso em indústria de embalagens para presentes. Disponível em: <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/viewArticle/143>. Acesso em: 15 ago. 2018.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade internacional**. 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Alexandre Martins Silva de. *et al.* **Contabilidade internacional**: gestão de riscos, governança corporativa, contabilização de derivativos. São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade internacional**: IFRS: US Gaap e Br Gaap : teoria e prática. São Paulo: Cengage Learning, 2014.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. – 7. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**. 8.ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

RODRIGUES, Mario. **Preço e valor: qual a diferença?** 2013. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/noticias/negocios/preco-e-valor-qual-a-diferenca/81065/>. Acesso em: 12 ago. 2018.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de custos**. 2. ed. Curitiba: Ipbex, 2011.

SCHLOTTFELDT, César Augusto dos Santos. **Proposta de metodologia para formação de preço de venda de serviços contábeis** - caso: Fantasy Contabilidade S/C Ltda. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Qual a receita bruta (faturamento) anual do Empreendedor Individual?** Belo Horizonte: SEBRAE, 2012. Disponível em: <http://sebraemgcomvoce.com.br/qual-a-receita-bruta-anual-do-empendedor-individual/>; Acesso em: 12 ago. 2018.

SILVA, Andressa Henning; FOSSÁ, Maria Ivete Trevisan. **Análise de Conteúdo: exemplo de aplicação da técnica para análise de dados qualitativos**. Brasília: ANPAD, 2013. Disponível em: <http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/download/2113/1403>; Acesso em: 17 out. 2018.

SILVA, Gilmar Duarte da. **Como Gastar Dinheiro na Prestação de Serviço**. 1. ed. Maringá: Clichetec, 2015.

SILVA, Marilene Luzia da. **Administração de Departamento de Pessoal**. 14. ed. atual. São Paulo: Érica, 2015.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4. ed. Revisão atualizada. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da USFC, 2005.

SINESCONTABIL – MG. **Valores Referenciais de Honorários Contábeis**. 2017. Disponível em: <http://www.sinescontabil.com.br/pdf/Valores-Referenciais-Honorarios-Contabeis-2017.pdf>; Acesso em: 17 maio 2018.

SOUZA, Alceu. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, B. C.; ROCHA, W. **Modelo de análise de lucro na logística**: conceitos importantes para as decisões. Revista Mundo Logística, Curitiba: Editora Mundo, edição n°. 17, p.2-6, jul./ago. 2010.

SOUZA, Luiz Eurico de. **Fundamentos da contabilidade gerencial**: um instrumento para agregar valor. 1ª ed. Curitiba: Jaruá, 2008.

SWERTS, Mário Sérgio de Oliveira (Org). **Manual para elaboração de trabalhos científicos**. Alfenas: UNIFENAS, 2014. Disponível em:

<http://www.unifenas.br/pesquisa/manualmetodologia/normasdepublicacoes.pdf>; Acesso em: 17 out. 2018.

THOMÉ, Irineu. **Empresas de serviços contábeis**: estrutura e funcionamento- São Paulo: Atlas, 2001.

VAZ, Paulo Henrique. **Controladoria para empresas de serviços contábeis**. 1.ed. São Paulo: IOB, 2012.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez, NEVES, Silvério das. **1948 Contabilidade de custos**. 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e método. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ANEXOS**Quadro 8**– Perguntas Abordadas na Entrevista.

1 - Qual o tipo de empresa, o escritório de contabilidade se enquadra?
2 - Qual a data de fundação da empresa?
3 - A empresa é composta por quantos sócios e quais as áreas de formações acadêmicas?
4 - Qual o número de colaboradores a empresa possui?
5 - Quantos anos de experiência cada sócio possui e em quais áreas eles atuam?
6 - De onde veio o capital inicial da empresa para cobrir os custos (por exemplo venda de um bem, poupança)?
7 - Quantos clientes ligados ao escritório, quantos são micro e pequenas empresas e quantas média e grande porte?
8 - O local onde as atividades são exercidas possui aproximadamente quantos m ² e em quantas partes está dividido (por exemplo: recepção, banheiros, salas, sala de reuniões)?
9 - Em sua opinião, quais os fatores que impactam na precificação dos honorários contábeis e qual o lucro desejado para distribuir entre os sócios?
10 - Atualmente no escritório, é utilizado algum método de custos na precificação de seus serviços?

Fonte: Adaptado de Schlottfeldt (2003)