

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

NOME: LISANDRO DE JESUS BORGES

**ANÁLISE DA LUCRATIVIDADE DE UM ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE DE
CAXIAS DO SUL UTILIZANDO O MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM
ATIVIDADES**

CAXIAS DO SUL

2014

NOME: LISANDRO DE JESUS BORGES

**ANÁLISE DA LUCRATIVIDADE DE UM ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE DE
CAXIAS DO SUL UTILIZANDO O MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM
ATIVIDADES**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Eduardo Tomedi
Leites

CAXIAS DO SUL

2014

NOME: LISANDRO DE JESUS BORGES

**ANÁLISE DA LUCRATIVIDADE DE UM ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE DE
CAXIAS DO SUL UTILIZANDO O MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM
ATIVIDADES**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Eduardo Tomedi
Leites

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Ms. Eduardo Tomedi Leites
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof.
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof.
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a todos vocês, que sempre estiveram ao meu lado, me incentivando. Em especial a minha esposa Taís Cazara que abdicou da minha atenção por muito tempo que contribuiu para que este trabalho atingisse seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial ao meu orientador, Prof. Ms Eduardo Tomedi Leites, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Agradeço também aos diretores da Concisa Contabilidade por permitirem a utilização dos dados para o estudo de caso. E a minha esposa Taís Cazara pelo amor, compreensão e apoio dedicados, os quais foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho.

“Nunca deixe alguém dizer que você não pode fazer alguma coisa. Se você tem um sonho, tem que correr atrás dele. As pessoas não conseguem vencer e, dizem que você também não vai vencer. Se você quer alguma coisa, corre atrás.”

**Will Smith -
À procura da felicidade**

RESUMO

Este estudo possui como tema central a análise da lucratividade de um escritório de contabilidade localizado na cidade de Caxias do Sul. Desta forma, seu objetivo geral é analisar a lucratividade de um escritório de contabilidade de Caxias do Sul, usando o método de custeio baseado em atividades, propondo a implantação do método de custeio baseado em atividades ABC para controle e gestão da empresa. O trabalho fundamenta-se a partir de conceitos da contabilidade de custos, e o método de custeio ABC. Destacam-se os autores Martins (2010), Crepaldi (2010), Bornia (2010) e Santos(2011). Quanto à metodologia, trata-se de uma pesquisa bibliográfica e estudo de caso. Em relação à abordagem da pesquisa, a mesma caracteriza-se como qualitativa, por fazer análises documentais e aplicação de entrevistas, melhorando a efetividade de um programa ou plano. A coleta de dados deu-se por meio de entrevistas com cada analista responsável pela amostragem, análise documental e processual. O exame dos dados permite acesso a um conhecimento mais aprofundado da realidade e dos processos da entidade. A partir da análise é possível identificar a lucratividade de cada honorário cobrado que compõe a amostragem e a partir destes dados, definir o perfil do cliente e qual deve ser o foco principal na captação de novos contratos de prestação de serviço. A pesquisa realizada proporciona melhorias para a empresa e agrega conhecimento para ao pesquisador.

Palavras-chave: ABC. Custos. Lucratividade. Prestação de Serviços Contábeis.

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Levantamento de atividades relevantes	31
Quadro 2 – Levantamento de direcionadores de atividades	33
Quadro 3 – Propósitos Organizacionais.....	38
Quadro 4 – Amostragem selecionada de clientes	40
Quadro 5 – Atividades e direcionadores	41

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Quantidade de Funcionários.	39
Tabela 2 – Quantidade de Lançamentos.	40
Tabela 3 – Custo hora.....	42
Tabela 4 – Custos diretos na empresa 1.....	42
Tabela 5 – Custos diretos na empresa 2.....	43
Tabela 6 – Custos diretos na empresa 3.....	44
Tabela 7 – Custos diretos na empresa 4.....	45
Tabela 8 – Custos diretos na empresa 5.....	46
Tabela 9 – Custos diretos na empresa 6.....	46
Tabela 10 – Custos diretos na empresa 7.....	47
Tabela 11 – Custos diretos na empresa 8.....	49
Tabela 12 – Custos diretos na empresa 9.....	50
Tabela 13 – Custos diretos na empresa 10.....	51
Tabela 14 – Custos diretos na empresa 11.....	52
Tabela 15 – Custos diretos na empresa 12.....	53
Tabela 16 – Custos diretos na empresa 13.....	54
Tabela 17 – Custos indiretos.....	55
Tabela 18 – Direcionador dos custos indiretos.....	56
Tabela 19 – Cálculo do imposto.....	56
Tabela 20 – Cálculo do lucro.....	57
Tabela 21 – Taxa de lucratividade.....	60
Tabela 22 – Margem de contribuição.....	61
Tabela 23 – Análise final da lucratividade.....	63

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	10
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	11
1.3	OBJETIVOS	13
1.3.1	Objetivo geral	13
1.3.2	Objetivos específicos	13
1.4	METODOLOGIA	13
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO	15
2	A CONTABILIDADE DE CUSTOS	16
2.1	CLASSIFICAÇÃO	17
2.1.1	Custos diretos e indiretos	17
2.1.2	Custos fixos e variáveis	18
2.1.3	Contribuição marginal ou margem de contribuição	20
2.1.4	Lucratividade e rentabilidade dos serviços	21
2.2	MÉTODOS DE CUSTEIO	22
2.2.1	Custeio abc <i>activity-based costing</i>	22
2.2.1.1	Análise das atividades	24
2.2.1.2	Identificação de direcionadores de custos	26
2.3	VANTAGENS DO CUSTEIO ABC	28
2.4	DESVANTAGENS DO CUSTEIO ABC	29
2.5	PROCEDIMENTOS PARA A IMPLANTAÇÃO DO ABC	31
2.6	IMPORTÂNCIA DO ABC NA GESTÃO	34
3	ESTUDO DE CASO	35
3.1	APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	35
3.2	COLETA DOS DADOS	39
3.3	ANÁLISE DOS RESULTADOS	57
4	CONCLUSÃO	65
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Os escritórios de contabilidade passam por uma grande mudança nestes últimos anos, as quais exigem atualizações intelectuais e estruturais. O controle dos processos diante de um cenário competitivo contribui para a eficiência, conforme cita Bornia (2010, p.3) “sem a capacidade de avaliar o desempenho de suas atividades e de intervir rapidamente para a correção e a melhoria dos processos, a empresa estará em desvantagem frente à competição mais eficiente.” Assim a constante busca por melhorias tem sido motivo de preocupação para as organizações contábeis.

A profissão do contabilista, nesta última década está em constante busca por atualização, e frente a este desafio os contadores precisam acompanhar o passo da evolução, mas é fato que os custos precisam ser reconhecidos e incluídos na receita esperada para a continuidade da entidade.

Diante deste quadro nasce uma preocupação; como administrar as mudanças em relação ao impacto do custo operacional para sustentar esta evolução? A análise da lucratividade do escritório fornece informações relevantes para a tomada de decisão, e também proveem suporte para a definição dos honorários apropriados para praticar.

Os escritórios que desejam a excelência, eficiência, credibilidade e um lucro compatível com a expectativa dos diretores, precisam estar atentos à customização em todos os fatores relevantes, medindo os desempenhos, comparando o orçado com o realizado. Para isso é necessário uma metodologia de custos apropriada para chegar a uma ferramenta gerencial eficiente.

O acompanhamento das tarefas e atividades realizadas pelos funcionários é importante, porque a maior parte do custo na prestação de serviço está na mão de obra. Quanto mais exatos e eficientes forem estes controles dentro da administração da empresa contábil, na realização dos serviços prestados, possivelmente exercerá um grande reflexo na lucratividade do escritório contábil.

A contabilidade de custos historicamente é direcionada aos setores industrial e comercial, e a literatura aborda pouco a área de atuação na prestação de serviços.

Mas o setor de serviços vem crescendo expressivamente nos últimos anos, e em especial as organizações contábeis.

O crescimento da contabilidade, atualmente está relacionado com a globalização e a internacionalização das normas e procedimentos contábeis – que padronizaram procedimentos e criam a necessidade de atualização dos profissionais. Devido a estas mudanças surgiram aumentos de gastos em desenvolvimento de sistemas e treinamento dos funcionários para atenderem as mudanças.

A contabilidade de custos não é um assunto novo, mas em uma análise do quadro da última década entende-se existir uma necessidade ainda maior que antes, de uma pesquisa da lucratividade do escritório de contabilidade, pois o lucro deve ser satisfatório para assim possibilitar a continuidade do empreendimento.

A análise da margem de contribuição por serviços prestados ao cliente pode ser um indicador importante na administração de um negócio rentável. Embora não seja a única variável que justifica a viabilidade da atividade, a contribuição marginal pode identificar falhas de estrutura no custo e assim fornecer dados para resolver alguns problemas que prejudicariam a lucratividade do escritório.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Atualmente a contabilidade tem sofrido alterações constantes, surgindo assim a necessidade de um suporte específico às empresas, para auxiliar em seu processo de tomada de decisão, e ao longo dos anos os escritórios de contabilidade vem fornecendo suporte aos seus clientes, com o seu conhecimento intelectual adquirido por uma educação continuada, porém, ainda existem organizações contábeis que fornecem o conhecimento teórico e não implantam a parte prática em sua própria organização.

Assim como os segmentos dos clientes que os contadores atendem, a empresa de serviços contábeis vem mostrando estar inserida em um ramo de atividade de prestação de serviços cada vez mais competitivo, e como o objetivo é o mesmo que o das outras entidades, alcançar uma lucratividade satisfatória para os acionistas, surge a necessidade de apontar o custo demandado no atendimento de seus clientes.

Para atingir uma margem de lucratividade esperada, a empresa necessita de um mapeamento detalhado de seus custos, porquê com esta identificação bem definida poderemos medir o desempenho da lucratividade atingida, a qual contribuirá para a maximização do lucro da entidade.

Para a apuração dos custos em uma empresa é necessária à utilização de um método de custeio, embora existam diferentes métodos – por absorção, direto, variável, RKW, padrão – o baseado em atividades ABC está entre os mais utilizados. A presente pesquisa busca analisar o método de custeio baseado em atividades, verificando a lucratividade de um escritório de contabilidade de Caxias do Sul.

A contabilidade de custos no escritório contábil escolhido como estudo de caso é pouco aplicada. Possivelmente por ser uma rotina a mais das que já são necessárias para o funcionamento na prestação de serviço aos clientes, ou a falta de controles internos necessários para um levantamento adequado de informações que atendam esta necessidade, contudo, pode produzir resultados relevantes em sua aplicação.

O método de custeio baseado em atividades ABC foi escolhido por proporcionar a alocação dos custos usando os direcionadores apropriados para cada atividade relacionada aos serviços prestados, diminuindo assim as distorções de rateios e fornecendo uma série de relatórios gerenciais.

O administrador pode conhecer o quanto lucra, mas para isso ele precisa conhecer bem o custo da atividade. Em um escritório de contabilidade onde o produto final é o serviço prestado, não basta saber o quanto a organização gasta em folha de pagamento, mas ainda se a mão de obra está sendo bem aproveitada e sem ociosidade.

As rotinas do escritório também podem ser analisadas com o mapeamento de custos, por que com esta identificação podem ser encontrados setores que não são lucrativos e precisam de mais atenção ao formar a proposta de honorários.

Com base na delimitação do tema de análise proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Qual a lucratividade de um escritório de contabilidade de Caxias do sul, usando o método de custeio baseado em atividades (*ABC Activity-Based Costing*)?

A definição da questão de pesquisa, além de levar em consideração a delimitação do tema, também considerou a necessidade de uma estruturação da

contabilidade de custos em nível gerencial para a melhor tomada de decisão diante da elaboração do contrato de honorários ou de sua revisão.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Identificar qual a lucratividade de um escritório de contabilidade de Caxias do Sul, utilizando o método de custeio baseado em atividades (*ABC Activity-Based Costing*).

1.3.2 Objetivos específicos

- Fazer o levantamento bibliográfico relacionado a custos e ao método de custeio ABC (*Activity-Based Costing*).
- Fazer o levantamento dos clientes da empresa estudo de caso e listar de acordo com a representatividade dos clientes.
- Identificar quais são os custos diretos, indiretos, fixos ou variáveis na operação.
- Propor a implantação do método de custeio baseado em atividades ABC.
- Identificar a margem de contribuição e lucratividade por cliente da amostragem na aplicação do método de custeio ABC.
- Descobrir de acordo com a amostragem qual de cliente é o mais lucrativo para o escritório e qual deve ser o foco de captação no mercado.

1.4 METODOLOGIA

Quanto aos procedimentos técnicos, será realizado um estudo de caso, onde por meio do levantamento de assuntos relacionados ao tema, buscar-se-á evidenciar os diversos aspectos que devem ser considerados no mapeamento dos custos relacionados com as atividades oferecidas pelo escritório contábil aos seus clientes. O estudo de caso será realizado em um escritório de contabilidade de Caxias do Sul visando aplicar de forma prática os conceitos teóricos levantados.

O estudo de caso, segundo Carmo - Neto (1996) utiliza casos concretos ao invés de casos hipotéticos. A finalidade, é permitir que através da maior convivência com a sintomatologia dos problemas e dificuldades inerentes ao caso, o estudante aprenda a diagnosticar e prognosticar a situação e sob orientação, indicar a terapia e os medicamentos que lhe parecem mais adequados. Segundo Martins (2002), o estudo de caso dedica-se a estudos intensivos do passado, presente e de interações ambientais de uma (ou algumas) unidade social: indivíduo, grupo, instituição, comunidade. São validados pelo rigor do protocolo estabelecido.

Para Fachin (2001), o estudo de caso é caracterizado por ser um estudo intensivo. É levada em consideração a compreensão como um todo do assunto investigado. Todos os aspectos do caso são investigados. Quando o estudo é intensivo podem aparecer relações que de outra forma não seriam descobertas. Já segundo Gil (1999), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado. Para Mattar (1997), o estudo de caso é um método de conhecer problemas não suficientemente definidos através de outras fontes de pesquisas. Esta estratégia envolve uma análise de registros existentes. O objetivo de estudo pode ser um indivíduo, um grupo de indivíduos, uma organização, um grupo de organizações ou uma situação específica.

Quanto à forma de abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa, conforme Neves (1996) neste tipo de pesquisa podemos partir de um recorte temporal-espacial do fenômeno estudado pelo pesquisador, assim com o método qualitativo podemos interpretar os fenômenos que utilizamos em nosso cotidiano e com a análise destes, obtermos ferramentas que nos fornecerão subsídios para melhorias e análise crítica dos serviços oferecidos aos clientes. Conforme Diehl e Tatin (2004) este tipo de estudo descreve a complexidade de um problema e classifica os processos dinâmicos vivenciados por entidades em um nível profundo, e possibilita entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Já em relação aos objetivos, será uma pesquisa descritiva porque segundo Diehl e Tatin (2004) este tipo de objetivo propõe o estabelecimento de relações entre variáveis, e tem entre as suas características mais relevantes utilizar técnicas padronizadas de coleta de dados e uma observação sistemática, assim como a proposta deste trabalho.

Diante das colocações dos autores, entende-se que a metodologia escolhida é a mais adequada para o tipo de estudo proposto.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo de abertura desta pesquisa encontramos a apresentação e contextualização do tema, bem como os objetivos, a questão de pesquisa e a metodologia.

No segundo capítulo ocorre a apresentação do sistema de custeio baseado em atividades, o qual será utilizado para a definição da lucratividade objetivada e o retorno esperado. Neste capítulo, inicialmente, são abordados os aspectos conceituais relacionados com o sistema de custeio ABC. Em seguida, é realizada uma revisão bibliográfica sobre a análise de retorno baseada no método de custeio por atividades. O objetivo desse capítulo é demonstrar as qualidades do sistema de custeio baseado em atividades para um escritório de contabilidade.

No terceiro capítulo inicia a apresentação da empresa estudo de caso e o desenvolvimento de mapas de custos, utilizando-se do Excel, que permite uma análise da lucratividade por serviço disponibilizado aos clientes. Neste capítulo ocorre a avaliação de todas as variáveis que são utilizadas no sistema e apresentados os modelos matemáticos que fazem parte do conjunto. Além do sistema de custeio, nesse capítulo será apresentada uma análise comparativa da lucratividade atingida por porte de cliente com base na representatividade dos clientes.

Ao final, no quarto capítulo, pretende-se atingir o objetivo principal da pesquisa, ou seja, descobrir qual o porte de cliente é mais lucrativo para o escritório de contabilidade.

2 A CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos segundo Bornia (2010) surgiu juntamente com as indústrias e no período em que aconteceu a revolução industrial, porque surgiu a necessidade de apurar o custo dos produtos. As empresas até este momento eram primariamente comerciais e não utilizavam a contabilidade de custos, mas apenas uma contabilidade financeira básica para gerir o negócio.

O objetivo inicial da contabilidade de custos focado pelos profissionais da área contábil, conforme Martins (2010) foi resolver alguns problemas de mensuração monetária de estoques e do resultado, não para fazer dela um instrumento de administração.

A contabilidade de custos ao longo dos anos vem crescendo, porque segundo Martins (2010)

Com o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões de uma empresa. Isto ocorre, pois devido à alta competição existente, as empresas já não podem mais definir seus preços de acordo com os custos incorridos, e sim com base nos preços praticados no mercado em que atuam. O conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos). (MARTINS, 2010, p.22)

Com a crescente necessidade de um controle dos custos, que por muito tempo esteve presente apenas para empresas industriais, segundo Martins (2010) é hoje relativamente comum encontrarmos escritórios de planejamento, de auditoria, E de consultoria utilizando a contabilidade de custos.

Conforme Bornia (2010, p.109) “o ABC está associado com a lógica da empresa moderna, ou seja, a implantação do ABC está ligada ao objetivo de melhoria dos processos e redução de desperdícios”, assim como as organizações industriais e comerciais, os escritórios de contabilidade também precisam estar atentos as mudanças necessárias no processo.

Segundo Martins (2010, p. 23) “o uso de certas metodologias, como o ABC, vem ajudando a propagar o uso de custos nessas empresas não industriais”. Não podemos pensar mais em contabilidade de custos como algo presente apenas nas empresas industriais, mas sim cada vez mais atuante nas empresas de prestação de

serviços em seus diversos segmentos, fornecendo material concreto para tomada de decisão.

Conforme Santos (2011, p. 18) “é primordial a administração das empresas se municiar de informações de planejamento e controle de custos e lucros para enfrentar os concorrentes que comercializam produtos semelhantes no mercado.” Existe a necessidade de um enfoque na utilização da contabilidade no campo de custos, mas não apenas na mensuração destes, e sim para que a ferramenta decisória esteja na utilização da contabilidade de custos voltada para o controle e decisão gerencial. Para que exista a possibilidade de toda esta informação, deve ser gerado um completo banco de dados que atenda aos cruzamentos necessários para embasar as decisões de forma acertada.

A contabilidade de custos segundo Leone (2000)

[...] contabilidade de custo é ramo da contabilidade financeira que utiliza técnicas específicas para identificar, classificar e registrar os custos diretamente à produção de bens ou serviços.
É um componente fundamental da contabilidade gerencial, pois transmite as informações relacionadas com a estrutura de custos, facilitando, assim, as tomadas de decisões. (LEONE, 2000, p.12)

Esta contabilidade oferece detalhes que são necessários, para um bom planejamento de custos, algo relevante e que oferece informação para uma decisão mais segura.

2.1 CLASSIFICAÇÃO

2.1.1 Custos diretos e indiretos

O conceito de custos diretos segundo Crepaldi (2010, p.39) “são os custos que podemos apropriar diretamente aos produtos, e variam com quantidade produzida.” O autor ainda complementa que os custos diretos podem ser apropriados apenas sendo necessário existir uma unidade de medida.

Com base no que cita Martins (2010) os custos diretos são aqueles que podemos identificar diretamente ao produto, ou seja, existe uma relação direta a produtividade.

Acontece quando existe a fabricação do produto ou a prestação do serviço.

Fazem parte dos Custos de Produção (CP) os Materiais Diretos (MD), a mão de Obra Direta (MOD) e os Custos Indiretos de Produção (CIP), assim detalhados:

Exemplo de produção de macarrão:

- Materiais Diretos (MD): farinha, ovos, sal, leite, embalagem etc.;
- Mão de Obra Direta (MOD): salários contratados e encargos sociais (DSR, férias, 13º salário, SAT, contribuição ao INSS, FGTS etc.);
- Custos Indiretos de Produção (CIP): salários contratados e encargos sociais de supervisores, manutenção, depreciação de equipamentos, lubrificantes, seguros, aluguéis, material de limpeza, energia elétrica, telefone, água etc. (SANTOS, 2011, p.25)

Os custos indiretos conforme Santos (2011) são necessários na produção de produtos ou prestação de serviços, mas não conseguirá identificar diretamente no produto como é possível no caso dos custos diretos. Os indiretos existem na produção, mas não é possível alocar de forma precisa no produto ou serviço prestado.

Segundo Crepaldi (2010, p.94) “os custos indiretos são os que não podemos identificar diretamente com os produtos e necessitamos de rateio para fazer a apropriação.” O autor complementa ainda que ocorrendo a apropriação dos custos indiretos independentemente do formato em que for alocado aos produtos, sempre irão ocorrer arbitrariedades, e também certo grau de subjetivismo. Ele ainda cita exemplos de bases que podem ser usadas para apropriação dos custos indiretos aos produtos como as horas de MOD, o valor do custo de MOD e entre outros, o número de funcionários.

2.1.2 Custos fixos e variáveis

Existe outra classificação necessária quando pensamos em contabilidade de custos segundo Santos (2011, p. 64)

A classificação dos custos fixos e variáveis é importante para a determinação do custo dos produtos, pois os custos marginais alteram-se proporcionalmente ao volume de produção, ao passo que os custos fixos não se alteram com a variação do volume, dentro de certo intervalo de capacidade instalada; isso faz com que o custo total médio do produto seja alterado.

O custo ter natureza fixa não significa que nunca irá existir alteração de valor, mas como afirma Martins (2010, p. 254)

Sabidamente não existe Custo ou Despesa eternamente fixo; são, isso sim, fixos dentro de certos limites de oscilação da atividade que se referem, sendo que, após tais limites, aumentam, mas não de forma exatamente proporcional, tendendo a subir em “degraus”. Assim, o Custo com a supervisão de uma fábrica pode manter-se constante até que ela atinja, por exemplo, 50% de sua capacidade; a partir daí, provavelmente precisará de um acréscimo (5, 20 ou 80%) para conseguir desempenhar bem a sua função.

Partindo deste princípio expresso por Martins (2010) entendemos que de certa forma os custos fixos não variam proporcionalmente de acordo com a produção. No caso em estudo, a prestação do serviço ao cliente, os custos tais como salários, depreciação e aluguel entre outros que não tem uma variação diretamente proporcional à prestação de serviço ou a produtividade, possuem uma natureza do conceito de custo fixo. Ao exemplo do aluguel que existe uma taxa de correção estabelecida em contrato de locação, ou um indexador a ser observado ao final de cada período de renovação para a atualização deste custo, independe da receita existir, ou seja, o aluguel deve ser desembolsado ao final de cada mês de atividade.

Para Crepaldi (2010) os custos fixos também não variam proporcionalmente com a quantidade produzida, mas ressalta que são fixos dentro de uma determinada faixa de produção, isto é, pode variar de acordo com grandes oscilações no volume da produção. Os custos fixos segundo Crepaldi (2010) é fixo no total, mas quanto mais for produzido, menor será o custo por unidade, porque será dividido pela quantidade produzida.

Segundo Martins (2010, p. 255) “os únicos custos realmente variáveis no verdadeiro sentido da palavra são as matérias primas.” Este exemplo define mais precisamente o conceito de custo variável, diante da premissa que ao aumentar a produção de determinado produto ou prestação de serviço, aumenta-se também proporcionalmente o custo em relação direta.

Os custos variáveis para Crepaldi (2010, p.9) “são os que variam proporcionalmente ao volume produzido. Exemplo: matéria-prima, embalagem”. A existência de custos fixos e variáveis, para o autor, ainda passam por uma partição

intermediária, os custos semivariáveis ou semifixos, os quais dependendo do volume da produção mudam de característica.

2.1.3 Contribuição marginal ou margem de contribuição

O conceito de margem de contribuição conforme Padoveze (2003, p. 279)

Margem de contribuição é a margem bruta, obtida pela venda de um produto ou serviço, que excede seus custos variáveis unitários. Em outras palavras, a margem de contribuição é o mesmo que o lucro variável unitário, ou seja, o preço de venda unitário do produto deduzido dos custos e despesas variáveis necessários para produzir ou vender o produto.

A margem de contribuição é necessária para calcular a lucratividade e entender se a empresa obterá retorno, assim como conceitua Santos (2011, p.30)

Como os custos de uma empresa podem ser agrupados em custos estruturais fixos e custos marginais, conforme conceituação, definimos lucro marginal como “contribuição para a formação do lucro”, “contribuição para cobrir o custo fixo e proporcionar lucro”, “margem de contribuição”, “receita marginal”, “lucro marginal” e outras denominações que veiculam a idéia de diferença entre o preço de vendas e o custo marginal, como, por exemplo:

Receita de venda unitária R\$ 2,00
 (-) Custo marginal unitário R\$ (0,80)
 Lucro marginal R\$ 1,20

Isto significa que R\$ 2,00 de vendas contribuem com R\$ 1,20, ou, melhor ainda, cada unidade vendida “contribui” com R\$ 1,20 para cobrir o total do custo estrutural fixo da empresa e, dependendo do volume de venda praticado, contribui para a formação do lucro.

Segundo Leone (2000, p. 380)

A contribuição Marginal (ou Margem de Contribuição) é a diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis identificados a um produto, linha de produtos, serviços, processos, segmentos, enfim, a cada um dos objetos em que se pode dividir a atividade de uma empresa.

A margem de contribuição conforme Martins (2010, p. 179) “é a diferença entre o preço de venda e o Custo Variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz a empresa de sobra entre a receita e o custo que de fato provocou”. Assim nesta ótica nós não analisamos o produto ou serviço de acordo com a sua lucratividade, mas sim pela margem de contribuição, ou seja, pelo que

contribui para o pagamento dos custos fixos, já que este não tem uma relação direta com a produtividade.

2.1.4 Lucratividade e rentabilidade dos serviços

A definição de lucro líquido para Bruni e Famá (2010, p. 216) “consiste em um medidor absoluto, que mede a quantidade de recursos monetários que a empresa está gerando. Resultado da diferença entre ganho e despesa operacional”. Segundo o autor este conceito define a parcela que sobra da operação da empresa.

O lucro líquido de uma empresa segundo Nagy e Vanderbeck (2003) é uma importante medida de sucesso da administração em atingir as suas metas, podendo administrar e planejar com a antecipação dos preços de venda, custos, despesas e lucros a capacidade ou o volume e o efeito das mudanças previsíveis.

Ao analisar lucro, também é importante entender a definição de lucro bruto, que segundo Crepaldi (2010, p.344) “é formado pela diferença entre as receitas de vendas e o CPV”, ou seja, o lucro antes das despesas não relacionadas com o custo do produto ou da prestação de serviço. Cabe ressaltar ainda que conforme Crepaldi (2010) ao comparar períodos diferentes quanto à variação do lucro é necessário considerar as variações no preço e na quantidade.

A melhor maneira de avaliar conforme Martins (2010) o desempenho de uma empresa ou a lucratividade é calculando o retorno em comparação com o investimento realizado para tal atividade.

Sem entrar em muitos detalhes sobre esse conceito, definimos como a forma ideal de se avaliar a taxa de retorno à divisão do lucro obtido antes do imposto de renda e antes das despesas financeiras pelo ativo total utilizado para obtenção do produto. (MARTINS, 2010, p.208).

Conforme Schmidt, Santos e Leal (2011) para conseguirmos a construção de um modelo de rentabilidade satisfatório e que consiga avaliar corretamente o quanto cada cliente gera de retorno para uma empresa, será necessário entender como ocorre o relacionamento desta com seus clientes. De acordo com o autor entre acadêmicos e especialistas, entende-se que a rentabilidade deve estar ligada ao valor recebido pelo cliente, assim na receita com os serviços prestados.

Segundo Schmidt, Santos e Leal (2011) a receita auferida pelos clientes deve ser dividida pelos custos identificados como sendo consumidos na realização das atividades e assim poderemos medir de que forma esses recursos estão gerando retorno para a empresa através da prestação de serviços para seus clientes.

Para identificação deste custo demandado pelos clientes é necessário um controle detalhado do esforço de recursos exigidos para a realização da receita, e assim um método de custeio é indicado para este controle.

2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

Segundo Crepaldi (2010) o conceito de sistema de custeio “é a forma de registrar custos. Pode ser por custo histórico ou por custo-padrão. Os sistemas de custeio podem ser usados com qualquer sistema de acumulação de custos e com qualquer método de custeio”.

O método de custeio como define Martins (2010, p.37) “significa Apropriação de Custos. Assim, existem Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio ABC, Custeio RKW etc.”. As empresas utilizam o método mais adequado para cada seguimento conforme estabelecido pela gestão empresarial.

O método de custeio por atividade segundo Beulke e Bertó (2001 p. 47) “tem como característica básica a apropriação dos custos por atividades, o que representa um maior detalhamento deles”. Para a apuração dos custos, embora existam diferentes métodos, neste trabalho será analisado o método de custeio baseado em atividades, porque em uma empresa de prestação de serviços poderemos ter a informação do custo por serviço oferecido.

2.2.1 Custeio abc *activity-based costing*

O método de custeio ABC conforme Beulke e Bertó (2001, p. 56) apresenta uma característica básica que é “a apropriação de todos os custos e despesas diretos possíveis, sejam eles fixos ou variáveis, dos produtos, mercadorias ou serviços”.

A definição de custeio baseado em atividades conforme explica Crepaldi (2010, p. 321)

Pode-se definir um custeio por atividade como sendo um método que identifica um conjunto de custos para cada transação ou evento na organização e este age como um direcionador de custos, sendo assim, os custos indiretos podem ser alocados aos produtos de acordo com o número de eventos ou transações que os produtos geram ou consomem.

O sistema de custos baseado em atividades de acordo com Crepaldi (2010) propicia uma alocação de custos mais precisa das atividades ao processo e possibilita a redução dos mesmos através de melhorias que em outros métodos convencionais não seriam possíveis.

Segundo Santos (2011, p.216)

O sistema de “custeio baseado em atividades” foi aplicado pela primeira vez em 1985, quando Keith Williams e Nick Vintila realizaram estudo buscando as origens dos custos na fábrica de tratores John Deere, e posteriormente foi aperfeiçoado por Cooper e Kaplan e batizado como nova ferramenta de gestão chamada de “*Activity-Based Costing*” (ABC). O ABC foi criado como instrumento para auxiliar na tomada de decisão, pois segundo os seus criadores os custos das atividades ficaram mais visíveis e fáceis de serem detectados, especialmente naqueles em que não se agregam valor ao produto pago pelo cliente, portanto considerados inúteis e passíveis de serem eliminados.

Como afirma Borna (2010, p.110)

As primeiras publicações em língua portuguesa de que se tem notícia e que tratam do assunto são o livro *Gestão estratégica de custos: conceitos sistemas e implementação*, de Masayuki Nakagawa, de 1991 e o artigo “Considerações sobre o custeio por atividades”, de Antônio Cesar Borna, publicado no Segundo Congresso Internacional de Custos, realizado em 1991 em Assunção, Paraguai. Nesse evento, além do artigo citado, foi apresentado apenas mais um citando o ABC: “*De la contabilidad de costos a la contabilidad de gestión y a la contabilidad de dirección estratégica*”, de Jose Alvarez López e Felipe Blanco Ibarra.

O sistema de custeio ABC (*Activity-Based Costing*) é o método que avalia o custo por atividade. Como explica Martins (2010) a primeira geração do ABC utiliza um conceito focado nos departamentos e em uma visão preponderantemente funcional e de custeio de produto.

A segunda geração do ABC que será a base utilizada deste trabalho possibilitará a análise de custos sob duas visões, como explicada por Martins (2010, p. 286)

A visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetivos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento; A visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

A análise do custo baseado em atividades se torna uma ferramenta de gestão preciosa, conforme Santos (2011) a economia atual exige uma melhoria dos resultados através da redução de custos, mas que não interfira na qualidade do produto ou serviço oferecido aos clientes. Neste campo desafiador de redução de custos sem perda de qualidade como afirma Santos (2011, p. 216) “Este é o sentido do Sistema de Custeio ABC que oferece subsídios preciosos para a redução de custos, principalmente de atividades supérfluas desnecessárias no processo do negócio”.

2.2.1.1 Análise das atividades

Para iniciar o exame da empresa pelo ABC é necessário identificar as atividades que serão o objeto de custeio. Atividade no âmbito empresarial pode ser definida como comenta Santos (2011, p.217)

No âmbito empresarial normalmente atividade é fazer alguma coisa. Então, atividade pode ser definida como um conjunto de tarefas e atos imputados a um grupo de pessoas ou a uma pessoa ou a um grupo de máquinas ou a um departamento de uma empresa.

Esta fase inicial de acordo com Bornia (2010, p. 114) “é um dos pontos cruciais para uma boa implementação do sistema. A organização deve ser modelada em atividades, que, encadeadas, formam os processos.” Esta ótica diferencia o ABC dos outros métodos tradicionais de custos e facilita o apoio e as ações apontadas para melhorar os processos nas empresas.

Para que esse apoio seja eficaz, as atividades devem ser mais detalhadas do que o centro de custos. Um centro de custos, que normalmente, equivale a um departamento da empresa, executa várias atividades. O nível de detalhamento vai determinar a qualidade do modelo e, conseqüentemente, a adequabilidade das informações para os objetivos pretendidos. Quanto mais detalhadas forem as atividades, mais facilmente o gerente pode detectar possíveis melhorias e as estimativas dos custos e desperdícios do sistema tornam-se mais acuradas. Por outro lado, a implantação e manutenção do ABC se tornam mais caras. (BORNIA, 2010, p.114)

O mapeamento das atividades é importante, embora seja uma fase inicial é com base nela em que as etapas posteriores serão confiáveis.

Existem atividades que são executadas em mais de um departamento de acordo com Martins (2010, p. 287)

Uma atividade não necessariamente é executada dentro de um único departamento, e quando isto ocorre, ela pode ser, na maioria das vezes, dividida em subatividades. Por exemplo, dentro do departamento financeiro, efetua-se a atividade de efetuar pagamento de fornecedores; só que essa atividade faz parte do processo de pagar fornecedores que é composto por outras atividades além desta. Talvez a área de Compras produza um documento que vá ser enviado ao departamento financeiro para autorizar o pagamento. Com isso, o processo completo de pagar fornecedores começa na área de Compras e se completa no Departamento Financeiro. Com isso, se quiser conhecer o custo total do processo "pagar fornecedores", é necessário somar, "na horizontal", custos incorridos em dois departamentos diferentes, ou seja, somam-se os custos das atividades envolvidas no processo.

Para selecionar as atividades relevantes de mapeamento pelo custeio ABC é necessário de acordo com Martins (2010, p. 94) "solicitar estudos da área de engenharia e realizar entrevistas com os responsáveis pelos departamentos ou processos e até com quem executa a atividade."

A decisão de quais atividades a empresa irá analisar como importantes segundo Martins (2010) pode ser rastreada com base na identificação de uma relação de causa e efeito quando ocorre a atividade e a geração de custos. Podemos identificar por direcionadores de custos.

Como Martins (2010) afirma a atribuição dos custos nas atividades deve ser bem criteriosa e pode ser dividida em três pilares; alocação direta, rastreamento e rateio. A alocação direta como justificada pelo próprio nome, permite a identificação clara, direta e objetiva ao item ou a atividade estudada. Neste caso podemos apontar como exemplos os salários, depreciação ou materiais utilizados que podem ter uma mensuração precisa e direta. O rastreamento é a alocação baseada em

direcionadores que estabelecem uma relação entre a atividade fim com o custo gerado por esta, estes são ditos de primeiro estágio, ou seja, medidos conforme o seu consumo, e podemos citar o exemplo da energia elétrica que podemos usar o direcionador pela quantidade de Kwh demandada. Já o rateio, muito utilizado pelo método de custeio por absorção, deve ser apenas em última hipótese a solução para alocação de custos que de outra forma não podemos mensurar, assim este último não deve ser feito para fins gerenciais.

Segundo Martins (2010) uma boa departamentalização utilizada por alguns métodos de custeio tradicionais possibilita um início interessante para a análise do custeio baseado em atividades, porém para a sua melhor aplicação precisamos entender horizontalmente as atividades. Em alguns momentos podem ser efetuadas em um departamento, em outros, executadas parte da tarefa em um departamento, e ainda em alguns momentos pode ser desenvolvida mais de uma atividade por um departamento. Assim para organizar a contabilidade de custos por ABC faz-se necessário a reorganização dela tendo como segmentação as atividades, considerando que o *activity-based costing* utiliza o conceito de centro de atividades e não apenas centro de custos tradicional.

2.2.1.2 Identificação de direcionadores de custos

Os direcionadores de custos podem ser conceituados conforme afirma Martins (2010, p.96)

Direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que direcionador é a verdadeira causa dos seus custos. Para efeito de custeio de produtos, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos “consomem” (utilizam) as atividades. Assim, o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos.

A análise dos fatores que utilizam as atividades são assim denominados direcionadores de custos porque consegue-se atribuir custos a eles.

Segundo Bornia (2010. p.118)

Existem custos cujos comportamentos são ditados por bases relacionadas apenas com o volume de produção. Nesta categoria, estão inseridos os custos variáveis. Para estes custos, os direcionadores de custos a serem utilizados também são relativos ao nível de atividades, como horas de mão-de-obra direta, horas-máquina e custo de matéria prima. Tais direcionadores de custos, no entanto, não são apropriados para determinar o comportamento de alguns custos fixos, que variam a médio e longo prazo. No decorrer do tempo, estes custos adaptam-se não só a demanda, mas também à estrutura de produção. O fator determinante do custo deste tipo de atividade é o número de vezes que é efetuado o serviço básico desta atividade para a fabricação dos produtos (quantidade de transações feitas). Então, os direcionadores de custos a serem usados em tais casos são as transações efetuadas pela atividade aos produtos.

Os direcionadores de custos como citado por Bornia (2010) são definidos com base nas transações que determinam os custos das atividades.

Os direcionadores devem estar ligados a atividade selecionada como exemplifica Santos (2011) na atividade de solicitação de compra podemos utilizar como direcionador de custos a quantidade de pedidos de compras, tendo base que cada vez em que a empresa efetiva uma compra, também ocorrerá neste momento o pedido de compra. Assim podemos identificar facilmente os custos por este direcionador de custos.

Segundo Martins (2010) os direcionadores de custos podem ser divididos em dois pilares, direcionadores de custos de recursos e direcionadores de custos de atividades. O primeiro identifica a relação de consumo monetário pela atividade em questão, uma relação direta com a necessidade de recurso absorvido pela a tarefa em análise. O segundo estabelece a ligação do consumo pelo produto ou no caso de estudo deste trabalho o consumo do serviço ofertado ao cliente e as atividades necessárias para a sua realização, assim podemos apontar por certos controles ou requisições o consumo das tarefas necessárias.

Conforme Santos (2011) ao elegermos os direcionadores de custos, eles precisam ser simples e de fácil mensuração. Os direcionadores de custos precisam refletir a relação entre causa e efeito, de maneira a ligar o consumo de recursos à atividade e ao produto final. O direcionador de custos não é imutável, assim, de acordo com a evolução da produtividade relacionada com os custos atribuídos, devemos reavaliar as necessárias mudanças para a precisão na análise realizada a fim de alocação de custos para que estes continuem refletindo a realidade.

2.3 VANTAGENS DO CUSTEIO ABC

O método de custeio ABC tem algumas vantagens conforme Garcia, Casarotto e Garcia (2003, p.10)

Identifica os custos no processo produtivo e não por volume produzido, o que facilita localizar as tarefas dispendiosas com maior precisão; Considera cada tarefa da empresa para ratear custos indiretos de produção; Deixa claros os desperdícios existentes nas despesas indiretas ao contrário do que acontece no sistema tradicional onde a ênfase está na redução de custos diretos; Facilita a determinação de custos relevantes; Avalia a eficiência e a eficácia da atividade; Determina as metas de curto e longo prazo da empresa; Identifica as atividades da empresa; Faz um rastreamento de custos ao invés de rateio de custos.

O ABC possibilita uma análise mais voltada às atividades da empresa, e possibilita o maior conhecimento dos custos incorridos no esforço para a realização de tal atividade.

As vantagens do custeio baseado em atividades são em resumo, segundo Crepaldi (2010, p.324)

- informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio;
- proporcionar melhor visualização dos fluxos dos processos;
- eliminar/reduzir atividades que não agregam ao produto um valor percebido pelo cliente;
- identificar os produtos e clientes mais lucrativos;
- melhorar significativamente sua base de informações para tomada de decisões.

O resumo que Crepaldi (2010) aborda um dos objetivos do trabalho, que é identificar os clientes mais lucrativos, e ele diz este método produz informações gerenciais que auxiliam na tomada de decisões, o que as empresas devem se interessar a medida que buscam a lucratividade.

As vantagens na implantação do ABC são as seguintes, conforme citam Andrade, Batista e Souza (2014, p.9-10)

- informações gerenciais realmente mais fidedignas por meio da redução do rateio;
- adequa-se mais facilmente às empresas de serviços, pela dificuldade de definição do que seja custos, gastos e despesas nessas entidades;
- menor necessidade de rateios arbitrários;
- atende aos princípios fundamentais da contabilidade (similar ao custeio por absorção);
- obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos;
- proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos;
- identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos;
- identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;
- pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais, de serviços, com ou sem fins lucrativos)
- pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema da contabilidade;
- pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição; e
- possibilita a eliminação das atividades que não agregam valor ao produto.

As vantagens descritas por Andrade, Batista e Souza (2014) mostram um sistema que pode ser implantado na contabilidade ou em paralelo para fins gerenciais. A revisão constante de controles internos e dos processos pode ser um indicador em potencial na tomada de decisão, quanto à importância da continuidade ou descontinuidade do mesmo, dependendo do custo identificado e da relevância deste processo nos serviços oferecidos aos clientes.

2.4 DESVANTAGENS DO CUSTEIO ABC

O método de custeio ABC tem algumas desvantagens conforme Garcia, Casarotto e Garcia (2003, p. 10) “Devido ao seu minucioso detalhamento, o mesmo pode tornar-se inviável por exigir um número excessivo de informações; Custo – benefício da implantação nem sempre é positivo.”

O método de custeio ABC é bem detalhado conforme afirmado por Garcia, Casarotto e Garcia (2003) e pode ser inviável para algumas empresas dependendo da estrutura da organização. A implantação da contabilidade de custos pode ser inviabilizada pelo custo necessário e demanda de pessoal.

As desvantagens do custeio baseado em atividades são em resumo segundo Crepaldi (2010, p.324)

- gastos elevados para implantação;
- alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- levar em consideração muitos dados com informações de difícil extração;
- dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
- não é aceita pelo fisco, gerando a necessidade de possuir dois sistemas de custeio.

As desvantagens ainda podem ser maiores em alguns casos como citado por Andrade, Batista e Souza (2014, p. 10)

- gastos elevados para implantação;
- alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- necessidade de revisão constante;
- leva em consideração muitos dados;
- informações de difícil extração;
- dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
- necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação;
- dificuldade na integração das informações entre departamentos;
- falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento;
- necessidade de formulação de procedimentos padrões; e
- maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las.

Os apontamentos feitos por Andrade, Batista e Souza (2014) justificam a necessidade de pessoas com competência para a implantação do custeio ABC. O profissional qualificado custará um valor inviável em alguns casos, mas este é um fator que precisa ser avaliado antes da implantação do projeto, porque serão necessárias mudanças estruturais e constantes revisões para existir retorno. A resistência na maioria das organizações é algo que trava o progresso, e assim no processo de mudança pode ser necessário mudar alguns do quadro de funcionários que não estiverem dispostos às adequações.

A revisão dos procedimentos conforme Andrade, Batista e Souza (2014) pode em algum caso atrapalhar na produtividade, mas em outro renovar a organização e produzir melhorias constantes no processo, e em contrapartida melhorar a produtividade e eficiência. A preocupação em gerar informações precisa ser equilibrada para não acontecer esforço desnecessário para a extração de informações que não serão utilizadas.

2.5 PROCEDIMENTOS PARA A IMPLANTAÇÃO DO ABC

A implantação do custeio baseado em atividades segundo Martins (2010) deve seguir as seguintes etapas;

1. Identificação das atividades relevantes;

A definição de atividade conforme Crepaldi (2010) é “um conjunto de tarefas e operações, definida no nível apropriado para o gerenciamento de custos.” Ainda lista algumas premissas que devem ser levadas em consideração como o consumo de recurso nas atividades, os clientes que às consomem, os responsáveis envolvidos nas tarefas e os indicadores que medirão o desempenho.

A atividade, na visão de Martins (2010) é uma ação realizada com a utilização de recursos, e é composta por um conjunto de tarefas que culminam na concretização de um processo. A contabilidade da empresa pode ter uma estrutura de custos por centro de custos que facilitaria a implantação, porém nos centros de apoio não é normalmente realizado desta forma, o que por sua vez dificulta a identificação, justificando a necessidade de adaptações importantes. O quadro 1 demonstra um levantamento de atividades relevantes.

Quadro 1 – Levantamento de atividades relevantes

Levantamento das atividades relevantes	
Departamentos	Atividades
Compras	Comprar Materiais Desenvolver Fornecedores
Almoxarifado	Receber Materiais Movimentar Materiais
Adm. Produção	Programar Produção Controlar Produção
Corte e Costura	Cortar Costurar
Acabamento	Acabar Despachar Produtos

Fonte: Martins (2010, p. 93)

2. Atribuição de custos às atividades;

O custo da atividade conforme Martins (2010) é composto dos sacrifícios e recursos para desempenhar, como os salários e encargos e também materiais e outros gastos relacionados. A atribuição dos custos deve seguir respectivamente a ordem de alocação direta, rastreamento e rateio. A alocação direta acontece quando existe identificação clara, direta e objetiva. O rastreamento é atribuído conforme a identificação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos

custos. O rateio somente é usado quando nenhuma das duas primeiras atribuições for possível, e deve ser evitado, porque o arbitramento causa distorções.

Segundo Crepaldi (2010, p.326) “as atividades serão custeadas a partir de direcionadores de custos, os quais irão ligar cada recurso de cada unidade ou centro de custo às atividades executadas por eles”.

3. Identificação e seleção dos direcionadores de custos;

A definição de direcionadores de custos segundo Crepaldi (2010, p.326) “são os parâmetros através dos quais são identificados e medidos os recursos necessários à execução de uma atividade e na elaboração de um produto ou serviço”, assim estes indicadores vão determinar como será medido o consumo de recursos por cada atividade desempenhada.

A atividade quando na visão de Martins (2010) é executada consome recursos, e assim os direcionadores de custos procuram mensurar como estão sendo utilizados os recursos nas atividades realizadas. Os direcionadores são divididos em ‘de recursos’ e ‘de atividades’. Os direcionadores de custos de recursos estabelecem a ligação entre os recursos gastos e as atividades. Os direcionadores de custos de atividades identificam como os produtos consomem as atividades selecionadas no primeiro direcionador.

4. Atribuir custos dos recursos às atividades;

O grande diferencial do custeio ABC segundo Martins (2010) está na atribuição de custos por direcionadores, enquanto nos outros sistemas são utilizadas formas arbitrárias de rateio. A utilização dos direcionadores de atividades propõe a atribuição dos custos indiretos em relação à atividade, sem a necessidade de um rateio arbitrário. A proposta do ABC é atribuir custos com rastreamento e não com rateio. Nesta fase os custos como aluguel, energia e outros indiretos são atribuídos atividades com base em direcionadores. A atribuição de custos para Crepaldi (2010) também é com base em direcionadores, que são fatores que determinam a como são consumidos os recursos pela atividade.

5. Atribuir custos das atividades aos produtos;

Após atribuirmos os custos às atividades relevantes, Martins (2010) cita que a próxima etapa é alocar este custo identificado aos produtos ou serviços oferecidos aos clientes. A atribuição de custos das atividades aos produtos deve observar os direcionadores de atividades, ou seja, o quanto cada produto ou serviço consome das atividades relevantes identificadas anteriormente. O consumo na visão de

Martins (2010) deve levar em conta os novos direcionadores para alocar os custos apurados nas atividades em que se relacionam. O custo que anteriormente foi alocado do departamento para a atividade agora deverá ser realocado aos produtos conforme cada indicador e de acordo com o exemplo no quadro 2 que relaciona o levantamento dos direcionadores.

Quadro 2 – Levantamento de direcionadores de atividades

Levantamento de direcionadores de atividades		
Departamentos	Atividades	Direcionadores
Compras	Comprar Materiais Desenvolver Fornecedores	nº de pedidos nº de fornecedores
Almoxarifado	Receber Materiais Movimentar Materiais	nº de recebimentos nº de requisições
Adm. Produção	Programar Produção Controlar Produção	nº de produtos nº de lotes
Corte e Costura	Cortar Costurar	nº de corte nº de costura
Acabamento	Acabar Despachar Produtos	nº de acabamento nº de despacho

Fonte: Martins (2010, p. 99)

Segundo Barcelos et tal (2011, p.4) os passos para a implantação do ABC são

- identificação dos custos
- mapeamento das atividades
- distribuição dos custos às atividades
- distribuição dos custos das atividades secundárias para as primárias
- distribuição dos custos das atividades primárias aos produtos ou serviços.

Ao seguir estes passos conforme Barcelos et tal (2011) a implantação do ABC em um escritório é efetuada em dois momentos. No primeiro, devemos alocar os custos para as atividades, usando direcionadores de custos de primeiro estágio. Depois em um segundo momento, os custos que já relacionamos nas atividades devem ser atribuídos aos produtos ou serviços, utilizando como base os direcionadores de custos de segundo estágio.

2.6 IMPORTÂNCIA DO ABC NA GESTÃO

A importância do método de custeio ABC conforme Crepaldi (2010) é que a utilização deste sistema proporciona informações gerenciais que auxiliam na tomada de decisão, tais como atribuir aos responsáveis a responsabilidade pela ocorrência de alguma situação que venha comprometer a produtividade ou a qualidade dos produtos. A eficiência das atividades como cita Crepaldi (2010) pode ser analisada por este sistema de gestão com o grau de detalhamento necessário para cada empresa.

Segundo Martins (2010, p. 297)

Os conceitos e a metodologia de Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicam-se também às empresas não-industriais, pois atividades ocorrem tanto em processos de manufatura quanto em prestação de serviços. Logo, é possível utilizar o ABC em instituições financeiras, concessionárias de serviços públicos (telecomunicações, energia elétrica e outras), hospitais, escolas etc. Enfim, atividades e objetos de custeio são encontrados em todas as organizações, inclusive naquelas de fins não lucrativos.

O método de custeio ABC conforme Borna (2010) fornece informações que permitem a gerência identificar as atividades que estão gerando custo, podendo assim visualizar os impactos causados por decisões controlar melhor os custos fixos. As informações podem dar suporte às decisões tanto de curto ou longo prazo para gerir de forma a obter um melhor resultado.

Conforme Martins (2010) a gestão estratégica de custos está cada vez mais em evidência com a necessidade criada pela globalização e competitividade. A empresa para sobreviver neste sistema deve gerir de forma precisa a contabilidade de custos para a melhor tomada de decisão diante da atual realidade.

3 ESTUDO DE CASO

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

Fundada em 22 de outubro de 1993 a Concisa Contabilidade Ltda. – EPP é uma empresa prestadora de serviços contábeis, sediada na Rua Vinte de Setembro, número 2304, salas 101, 102, 201 e 202 no centro da cidade de Caxias do Sul. No ato de seu registro foi denominada Audicom Auditoria e Assessoria Ltda, tendo dois sócios, Zoilo Floro Simionato e Eliane Cristina Barth, ambos com o mesmo percentual de capital. Durante os primeiros dez meses de atividade contava apenas com os serviços de seus dois sócios, porém com o aumento da demanda de clientes, ao longo dos anos, contrataram-se mais colaboradores. Em 1995 houve a primeira alteração na sociedade, Eliane Cristina Barth retira-se e em seu lugar começa a fazer parte da sociedade Valter Marin. Somente em 01 de setembro de 1999 sua razão social é alterada. Atualmente o quadro societário é composto por cinco sócios e a empresa possui participação na agência de recrutamento e seleção Concisa Controladoria e Gestão de Pessoas Ltda.

A Concisa Contabilidade foi aprimorando os seus serviços com o passar do tempo, podendo oferecer atualmente os seguintes serviços aos seus clientes: assessoria contábil, fiscal, tributária, financeira, administrativa, auditoria, contabilidade, controle patrimonial, inventário, declarações, constituições e alterações contratuais, distratos sociais, informações as repartições públicas, planejamento tributário e orçamentário, treinamento e recursos humanos.

A entidade já conta com mais de sessenta funcionários alocados em diferentes setores, tais como fiscal, contábil, recursos humanos, jurídico, financeiro, recepção, serviços gerais e tecnologia da informação. Além dos setores internos do escritório, ainda há funcionários que trabalham diretamente com o cliente em sua empresa. Afim de que se atendam as necessidades individuais e coletivas de cada cliente, os setores ‘fiscal, contábil e recursos humanos’, possuem um coordenador definido a partir de capacidades técnicas e comportamentais, para que as atividades sejam direcionadas da forma correta.

Abaixo são listadas as principais atividades desenvolvidas pelos setores:

a) setor gerencial: composto por três diretores, sendo que dois deles exercem as atividades de visitas a clientes em potencial, prestação de contas a

clientes, assessoramento e planejamento estratégico. O terceiro exerce as atividades de gerência do departamento financeiro e agência de empregos ao qual o escritório de contabilidade é sócio, supervisão da coordenação do setor de recursos humanos;

b) setor financeiro: cobrança, pagamento, conciliações bancárias, emissão de nota fiscal e envio da mesma ao cliente;

c) recepção: atender e direcionar telefonemas, recepcionar clientes e visitantes, receber e destinar documentos e serviços diversos de moto boy;

d) setor fiscal: lançamento de documentos fiscais, importação e conferência de informações fiscais (quando os documentos fiscais são lançados pelo cliente). Apuração de impostos, declarações acessórias mensais e anuais para os devidos órgãos fiscalizadores, escrituração de livros fiscais e digitais.

e) setor contábil: lançamento de documentos contábeis, integração de informações de outros setores, importação e conferência de informações contábeis (quando os documentos contábeis são lançados pelo cliente). Impressão de livros contábeis com suas devidas informações, escriturações digitais e outras obrigações acessórias.

f) setor de departamento de pessoal: admissões, demissões, férias, 13º salário, folha de pagamento, acidentes de trabalho, emissão de RAIS, CAGED, SEFIP e apuração de impostos;

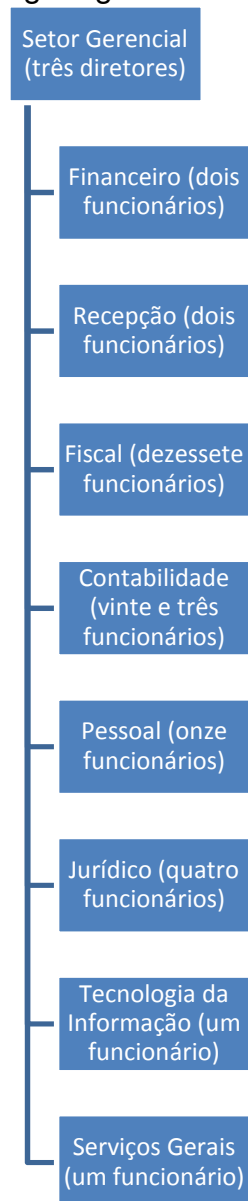
g) setor jurídico: abertura e extinção de empresas, alteração contratual, abertura de associações, parcelamentos, registros gerais em repartições públicas, defesa administrativa, registro de imóveis B e contratos particulares de compra, venda e locação;

h) tecnologia da informação: manutenção de computadores e impressoras, atualizações de sistema, criação de usuários, compra de material destinado ao setor, responsável pela segurança da rede, controle de acesso de e-mails e internet, geração de relatórios, suporte a todos os usuários da rede e sistemas da empresa.

i) serviços gerais: limpeza e conservação, serviços de copa.

Abaixo se apresenta a figura 1, com os devidos setores e quantidade de funcionários.

Figura 1 – Organograma da Organização



Fonte: Autor (Outubro, 2014)

O escritório contábil iniciou suas atividades com um número pequeno de clientes e atualmente presta serviço à aproximadamente 400 empresas de Caxias do Sul e região, de todas as formas de tributação, inclusive pessoas físicas. Os ramos de atividades são variados, tais como serviços, indústria, comércio, transporte, hotelaria, representação, alimentação, dentre outros. Há também clientes que optam somente por um dos serviços, como por exemplo, apenas a folha de pagamento. Grande parte dos clientes opta por todo o conjunto de serviços prestados pelo escritório. A empresa possui um quadro variado de fornecedores, os quais se encaixam nas áreas de registros empresariais, correios e telégrafos, aluguel, combustíveis, equipamentos de informática, material de expediente e de limpeza,

sistemas, internet, assistência médica, segurança, publicidade e propaganda, manutenção de veículos, transportes, dentre outros.

A prestadora de serviços contábeis objeto deste estudo possui quase vinte anos de mercado. Para que continuasse a ser competitiva e não perdesse clientes, foi necessário que a mesma definisse propósitos organizacionais, descritas no quadro 3.

Quadro 3 – Propósitos Organizacionais.

Negócio: Prestação de serviços contábeis e assessoria em planejamento estratégico
Missão: Estruturar o processo e desenvolvimento das empresas, através da excelência na qualidade dos serviços prestados, orientados para a satisfação dos clientes e colaboradores.
Visão: Criar e desenvolver soluções para o sucesso empresarial.
Princípios: Ética como instrumento de relacionamento. Imagem é nosso patrimônio. Valorização do sucesso para novas conquistas. Respeito e valorização dos clientes e colaboradores. Qualidade assegurando o processo. Lucro como resultado do sucesso.

Fonte: Concisa Contabilidade (2003)

A experiência de mercado, a variedade de serviços ofertados, a boa localização, a carteira de clientes, e os investimentos em estrutura física da empresa contam como pontos fortes em um mercado tão competitivo e que vive um momento de expansão, como a contabilidade. Para tornar-se um concorrente mais forte deste mercado, é preciso que a empresa busque formas de aperfeiçoamento e diferenciais que atraiam mais clientes. A entidade tem como pontos fracos, que podem se tornar um diferencial competitivo: a rotatividade de funcionários, a falta de uma divisão operacional por centro de custos, e a falta de um preço pré-estabelecido para seus serviços. A grande demanda de clientes existente no mercado exige que os contadores sejam qualificados e possuam uma visão estratégica e diferenciada.

Desta forma, é necessário que o profissional conheça bem o seu negócio a fim de dimensioná-lo, estabelecer metas e buscar resultados. Para que uma empresa prestadora de serviços contábeis possa passar confiabilidade para o seu cliente é necessário que a mesma conheça e aplique as ferramentas gerenciais. Uma das principais ferramentas deste processo é a contabilidade de custos, seu uso no processo decisório pode definir se a empresa está devidamente competitiva.

A Concisa Contabilidade Ltda., conhece e administra seus custos, porém utiliza-se de poucos indicadores para a formação do preço de venda que é repassado aos clientes. Algumas das negociações levam em consideração o tamanho da empresa, quantidade de documentos fiscais e contábeis, quantidade e rotatividade de funcionários e a forma de recebimento da documentação, física ou importada através de sistema. Ou seja, a empresa não possui um método de custeio padrão para a formação de seu preço de venda.

3.2 COLETA DOS DADOS

A coleta dos dados inicia com a solicitação de duas listas de relação de clientes, as variáveis levam em conta alguns critérios como o número de funcionários e de lançamentos. A primeira lista foi solicitada à coordenadora do 'departamento pessoal', com as informações de quantidade de clientes, nomes, codificação e quantidade de funcionários e diretores no mês de agosto de 2014. A segunda lista foi solicitada ao coordenador do departamento contábil/fiscal, com as informações de quantidade de clientes, nomes, codificação e quantidade de lançamentos contábeis e fiscais, integrados ou digitados do período de janeiro a agosto de 2014.

Com base nas informações do setor da folha podemos apurar que existem 244 clientes com funcionários ou pró-labores distribuídos conforme a tabela 1.

Tabela 1 – Quantidade de Funcionários.

Quantidade de funcionários em Agosto de 2014	
Número de funcionários	Quantidade de empresas
1 a 10	193
11 a 39	33
40 a 176	18

Fonte: Dados oriundos de análise de documentos (Outubro, 2014)

Com o retorno do departamento contábil e fiscal podemos saber a quantidade de 401 clientes e a contagem mensal média dos lançamentos do período de janeiro a agosto de 2014 conforme a distribuição na tabela 2.

Tabela 2 – Quantidade de Lançamentos.

Quantidade de lançamentos de Janeiro a Agosto de 2014	
Número de lançamentos fiscais e contábeis	Quantidade de clientes
0 a 500	145
501 a 2400	115
2401 a 178072	145

Fonte: Dados oriundos de análise de documentos (Outubro, 2014)

Ao serem analisados estes dois quadros resumo, em forma de tabela analítica e para melhor reflexo da realidade, foram efetuados cruzamentos estatísticos. Também foi levando em conta além destes dados, à planilha de controle de fechamento utilizada pelo setor contábil, a fim de separar amostras de tributação federal diferentes, tais como lucro real, lucro presumido e ‘Simples Nacional’.

Com base nestes dados relacionados foi decidido trabalhar no estudo de caso com treze clientes conforme relaciona o quadro 4.

Quadro 4 – Amostragem selecionada de clientes

Seleção de amostragem com base competência agosto de 2014				
Nome da empresa	Tributação Federal	Número de funcionários	Atividade	Quantidade de lançamentos
Empresa 1	Lucro Presumido	1	Fisioterapia	234
Empresa 2	Simples	2	Gestão imobiliária	2.482
Empresa 3	Simples	3	Fotocópias	1.371
Empresa 4	Simples	6	Mecânica de veículos	2.214
Empresa 5	Simples	10	Academia	315
Empresa 6	Lucro Presumido	15	Advocacia	1.374
Empresa 7	Lucro Real	25	Construtora	706
Empresa 8	Lucro Presumido	36	Transporte carga	7.397
Empresa 9	Lucro Presumido	41	Indústria plástico	14.517
Empresa 10	Lucro Real	53	Indústria peças automotivas	5.832
Empresa 11	Lucro Real	78	Hotel	12.287
Empresa 12	Lucro Presumido	99	Atendimento médico	17.126
Empresa 13	Lucro Real	176	Indústria injetados plásticos	6.946

Fonte: Dados oriundos de análise de documentos (Outubro, 2014)

A coleta dos custos diretos levou em conta entrevistas com os analistas que efetuaram o processo de digitação, conferência e fechamento de cada atividade oferecida nos serviços prestados mensais. Os serviços prestados adicionais ao que está estabelecido no contrato mensal de prestação de serviço, como jurídico ou recrutamento e seleção ou ainda as declarações anuais não são objeto de estudo deste trabalho. As atividades e os direcionadores utilizados para o levantamento dos custos diretos estão no quadro 5.

Quadro 5 – Atividades e direcionadores

Seleção das atividades e direcionadores		
Atividade	Setor	Direcionador
Lançamentos contábeis	Contábil	Tempo
Conciliação de Bancos	Contábil	Tempo
Integrações fiscais/DIRF/guias	Contábil	Tempo
Conferência Mapa fiscal	Contábil	Tempo
Conferência Folha	Contábil	Tempo
Aquisições/Depreciação Patrimonial	Contábil	Tempo
Conciliação Clientes/Fornecedores	Contábil	Tempo
Apropriações despesas antecipadas	Contábil	Tempo
Conferência Balancete	Contábil	Tempo
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Contábil	Tempo
Integração da folha	Contábil	Tempo
Lançamento da DIRF e retenções	Fiscal	Tempo
Integração e conferência de notas	Fiscal	Tempo
Apuração de impostos	Fiscal	Tempo
Declarações mensais	Fiscal	Tempo
SPED mensal	Fiscal	Tempo
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Fiscal	Tempo
Admissão	Pessoal	Tempo
Demissão	Pessoal	Tempo
Férias	Pessoal	Tempo
Décimo terceiro salário	Pessoal	Tempo
Acidente de trabalho	Pessoal	Tempo
CAGED	Pessoal	Tempo
SEFIP	Pessoal	Tempo
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Pessoal	Tempo
Cálculo da folha e apuração de impostos	Pessoal	Tempo

Fonte: Dados oriundos de entrevistas e análise de documentos (Outubro, 2014)

A análise dos custos diretos levou em consideração apenas os de natureza variável, ou seja, o custo/hora de cada setor e atividade foi multiplicado pelas horas demandadas para cada atividade. As entrevistas foram feitas presencialmente com o

autor e o responsável pela atividade. O custo hora foi informado pelo departamento financeiro, que fez uma média dividindo o total de salários no mês de agosto de 2014 de cada setor pela quantidade de funcionários, e por duzentas e vinte horas mensais. Ao calcular o custo hora efetivo foram acrescentados os devidos encargos vigentes na empresa estudo de caso conforme a tabela 3.

Tabela 3 – Custo hora

Custo hora por setor (em R\$)									
Setor	Custo hora	Fator DSR %	DSR	Custo hora/DSR	13 salário	Férias	1/3 férias	FGTS	Custo total
Externo	11,45	19,23%	2,20	13,65	1,14	1,14	0,38	1,30	17,61
Contábil	8,40	19,23%	1,62	10,02	0,83	0,83	0,28	0,96	12,92
Fiscal	9,74	19,23%	1,87	11,61	0,97	0,97	0,32	1,11	14,98
Pessoal	9,31	19,23%	1,79	11,10	0,93	0,93	0,31	1,06	14,32

Fonte: Dados oriundos de entrevistas e análise de documentos (Outubro, 2014)

A empresa 1 é uma prestadora de serviços no ramo da fisioterapia, tributada no âmbito federal pelo lucro presumido, e apresenta um funcionário na folha de pagamento. Ao analisar a escrituração contábil e fiscal apresentou uma média de 234 (duzentos e trinta e quatro) lançamentos mensais. Os custos diretos pelas atividades levantadas foram os seguintes conforme a tabela 4.

Tabela 4 – Custos diretos na empresa 1

(continua)

Atividades	Setor	Tempo (em n ^o)	Custo/h (em R\$)	Custo (em R\$)
Lançamentos contábeis	Contábil	1	12,92	12,92
Conciliação de Bancos	Contábil	0,5	12,92	6,46
Integrações fiscais/DIRF/guias	Contábil	0,4	12,92	5,17
Conferência Mapa fiscal	Contábil	0,5	12,92	6,46
Conferência Folha	Contábil	0,3	12,92	3,88
Conferência Balancete	Contábil	0,5	12,92	6,46
Conciliação Clientes/Fornecedores	Contábil	0,5	12,92	6,46
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Contábil	0,6	12,92	7,75
Integração da folha	Contábil	0,1	12,92	1,29
Lançamento da DIRF e retenções	Fiscal	0,25	14,98	3,75
Integração e conferência de notas	Fiscal	0,25	14,98	3,75
Apuração de impostos	Fiscal	0,08	14,98	1,20
Declarações mensais	Fiscal	0,25	14,98	3,75

(conclusão)

Atividade	Setor	Tempo (em n ^o)	Custo/h (em R\$)	Custo (em R\$)
SPED mensal	Fiscal	0,25	14,98	3,75
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Fiscal	0,13	14,98	1,95
SEFIP	Pessoal	0,17	14,32	2,43
Cálculo da folha e apuração de impostos	Pessoal	0,17	14,32	2,43
Custo contábil		4,40	12,92	56,85
Custo fiscal		1,21	14,98	18,13
Custo pessoal		0,34	14,32	4,87
Custo direto total				79,84

Fonte: Dados oriundos de entrevistas e análise de documentos (Outubro, 2014)

A empresa 2 possui a sua atividade empresarial na gestão imobiliária, tributada pelo simples federal, e apresenta 2 funcionários na folha de pagamento. Ao analisar a escrituração contábil e fiscal apresentou uma média de 2.482 lançamentos mensais. Os custos diretos pelas atividades levantadas foram os seguintes conforme a tabela 5.

Tabela 5 – Custos diretos na empresa 2

Atividades	Setor	Tempo (em n ^o)	Custo/h (em R\$)	Custo (em R\$)
Lançamentos contábeis	Contábil	0,5	12,92	6,46
Conciliação de Bancos	Contábil	0,2	12,92	2,58
Integrações fiscais/DIRF/guias	Contábil	0,2	12,92	2,58
Conferência Mapa fiscal	Contábil	0,2	12,92	2,58
Conferência Folha	Contábil	0,2	12,92	2,58
Aquisições/Depreciação Patrimonial	Contábil	0,2	12,92	2,58
Conciliação Clientes/Fornecedores	Contábil	0,25	12,92	3,23
Conferência Balancete	Contábil	0,5	12,92	6,46
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Contábil	0,5	12,92	6,46
Integração da folha	Fiscal	0,1	12,92	1,29
Lançamento da DIRF e retenções	Fiscal	0,25	14,98	3,75
Integração e conferência de notas	Fiscal	0,33	14,98	4,94
Apuração de impostos	Fiscal	0,17	14,98	2,55
Declarações mensais	Fiscal	0,17	14,98	2,55
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Fiscal	0,17	14,98	2,55
SEFIP	Pessoal	0,17	14,32	2,43
Cálculo da folha e apuração de impostos	Pessoal	0,17	14,32	2,43
Custo contábil		2,85	12,92	36,82
Custo fiscal		1,09	14,98	16,33
Custo pessoal		0,34	14,32	4,87
Custo direto total				58,02

Fonte: Dados oriundos de entrevistas e análise de documentos (Outubro, 2014)

A empresa 3 é uma prestadora de serviços de fotocópias, tributada pelo 'Simples Federal', e apresenta quatro funcionários na folha de pagamento. Ao analisar a escrituração contábil e fiscal apresentou uma média de 1.371 lançamentos mensais. Os custos diretos pelas atividades levantadas foram os seguintes conforme a tabela 6.

Tabela 6 – Custos diretos na empresa 3

Atividades	Setor	Tempo (em nº)	Custo/h (em R\$)	Custo (em R\$)
Lançamentos contábeis	Contábil	0,5	12,92	6,46
Conciliação de Bancos	Contábil	0,2	12,92	2,58
Integrações fiscais/DIRF/guias	Contábil	0,2	12,92	2,58
Conferência Mapa fiscal	Contábil	0,2	12,92	2,58
Conferência Folha	Contábil	0,2	12,92	2,58
Aquisições/Depreciação Patrimonial	Contábil	0,2	12,92	2,58
Conciliação Clientes/Fornecedores	Contábil	0,25	12,92	3,23
Apropriações despesas antecipadas	Contábil	0,5	12,92	6,46
Conferência Balancete	Contábil	0,5	12,92	6,46
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Contábil	0,1	12,92	1,29
Integração da folha	Contábil	0,2	12,92	2,58
Lançamento da DIRF e retenções	Fiscal	0,25	14,98	3,75
Integração e conferência de notas	Fiscal	4	14,98	59,92
Apuração de impostos	Fiscal	1	14,98	14,98
Declarações mensais	Fiscal	1	14,98	14,98
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Fiscal	2	14,98	29,96
Admissão	Pessoal	0,33	14,32	4,73
Demissão	Pessoal	1	14,32	14,32
Férias	Pessoal	0,25	14,32	3,58
Décimo terceiro salário	Pessoal	1	14,32	14,32
CAGED	Pessoal	0,08	14,32	1,15
SEFIP	Pessoal	0,5	14,32	7,16
Cálculo da folha e apuração de impostos	Pessoal	0,5	14,32	7,16
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Pessoal	0,25	14,32	3,58
Custo contábil		3,05	12,92	39,41
Custo fiscal		8,25	14,98	123,59
Custo pessoal		3,91	14,32	55,99
Custo direto total				218,98

Fonte: Dados oriundos de entrevistas e análise de documentos (Outubro, 2014)

A empresa 4 é uma prestadora de serviços no ramo de mecânica de automóveis, tributada pelo 'Simples Federal', e apresenta seis funcionários na folha de pagamento. Ao analisar a escrituração contábil e fiscal apresentou uma média de

2.214 (dois mil duzentos e quatorze) lançamentos mensais. Os custos diretos pelas atividades levantadas foram os seguintes conforme a tabela 7.

Tabela 7 – Custos diretos na empresa 4

Atividades	Setor	Tempo (em nº)	Custo/h (em R\$)	Custo (em R\$)
Lançamentos contábeis	Contábil	3,5	12,92	45,22
Conciliação de Bancos	Contábil	2	12,92	25,84
Integrações fiscais/DIRF/guias	Contábil	1,4	12,92	18,09
Conferência Mapa fiscal	Contábil	1,5	12,92	19,38
Conferência Folha	Contábil	0,5	12,92	6,46
Conciliação Clientes/Fornecedores	Contábil	2	12,92	25,84
Conferência Balancete	Contábil	1	12,92	12,92
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Contábil	0,5	12,92	6,46
Integração da folha	Contábil	0,2	12,92	2,58
Lançamento da DIRF e retenções	Fiscal	0,25	14,98	3,75
Integração e conferência de notas	Fiscal	4	14,98	59,92
Apuração de impostos	Fiscal	1,5	14,98	22,47
Declarações mensais	Fiscal	0,75	14,98	11,24
Admissão	Pessoal	0,5	14,32	7,16
Férias	Pessoal	0,17	14,32	2,43
CAGED	Pessoal	0,25	14,32	3,58
SEFIP	Pessoal	0,25	14,32	3,58
Cálculo da folha e apuração de impostos	Pessoal	1	14,32	14,32
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Pessoal	1	14,32	14,32
Custo contábil		12,60	12,92	162,79
Custo fiscal		6,50	14,98	97,37
Custo pessoal		3,17	14,32	45,39
Custo direto total				305,56

Fonte: Dados oriundos de entrevistas e análise de documentos (Outubro, 2014)

A empresa 5 é uma prestadora de serviços no ramo de academia de ginástica e outros segmentos na área de exercícios físicos com acompanhamento profissional, tributada pelo 'Simples Federal', e apresenta dez funcionários na folha de pagamento. Ao analisar a escrituração contábil e fiscal apresentou uma média de 315 (trezentos e quinze) lançamentos mensais. A sociedade possui uma quantidade significativa de funcionários, que é necessário pelo atendimento diferenciado e individual no acompanhamento dos exercícios prescritos aos clientes. A documentação fiscal e contábil não é muito grande pelo motivo da carteira de clientes serem basicamente de pessoas físicas. Os custos diretos pelas atividades levantadas foram os seguintes conforme a tabela 5.

Tabela 8 – Custos diretos na empresa 5

Atividades	Setor	Tempo (em nº)	Custo/h (em R\$)	Custo (em R\$)
Lançamentos contábeis	Contábil	1,5	12,92	19,38
Integrações fiscais/DIRF/guias	Contábil	0,25	12,92	3,23
Conferência Mapa fiscal	Contábil	0,5	12,92	6,46
Conferência Folha	Contábil	0,5	12,92	6,46
Aquisições/Depreciação Patrimonial	Contábil	0,25	12,92	3,23
Conferência Balancete	Contábil	0,5	12,92	6,46
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Contábil	0,5	12,92	6,46
Integração da folha	Contábil	0,25	12,92	3,23
Lançamento da DIRF e retenções	Fiscal	0,25	12,92	3,23
Integração e conferência de notas	Fiscal	0,25	14,98	3,75
Apuração de impostos	Fiscal	0,25	14,98	3,75
Declarações mensais	Fiscal	0,17	14,98	2,55
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Fiscal	0,08	14,98	1,20
Demissão	Pessoal	0,75	14,32	10,74
Férias	Pessoal	0,17	14,32	2,43
CAGED	Pessoal	0,25	14,32	3,58
SEFIP	Pessoal	0,25	14,32	3,58
Cálculo da folha e apuração de impostos	Pessoal	0,83	14,32	11,89
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Pessoal	2	14,32	28,64
Custo contábil		4,25	12,92	54,91
Custo fiscal		1,00	14,98	14,47
Custo pessoal		4,25	14,32	60,86
Custo direto total				130,24

Fonte: Dados oriundos de entrevistas e análise de documentos (Outubro, 2014)

A empresa 6 é uma prestadora de serviços advocatícios, e pela atividade é enquadrada em nível federal na tributação pelo lucro presumido, e apresenta quinze funcionários na folha de pagamento. Ao analisar a escrituração contábil e fiscal apresentou uma média de 1.374 (mil trezentos e setenta e quatro) lançamentos mensais. Os custos diretos pelas atividades levantadas estão listados na tabela 9.

Tabela 9 – Custos diretos na empresa 6

(continua)

Atividades	Setor	Tempo (em nº)	Custo/h (em R\$)	Custo (em R\$)
Lançamentos contábeis	Contábil	8	12,92	103,36
Conciliação de Bancos	Contábil	1	12,92	12,92
Integrações fiscais/DIRF/guias	Contábil	0,5	12,92	6,46
Conferência Mapa fiscal	Contábil	0,5	12,92	6,46

(conclusão)

Atividades	Setor	Tempo (em nº)	Custo/h (em R\$)	Custo (em R\$)
Conferência Folha	Contábil	0,5	12,92	6,46
Aquisições/Depreciação Patrimonial	Contábil	0,4	12,92	5,17
Conciliação Clientes/Fornecedores	Contábil	1,5	12,92	19,38
Apropriações despesas antecipadas	Contábil	0,25	12,92	3,23
Conferência Balancete	Contábil	0,8	12,92	10,34
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Contábil	2	12,92	25,84
Integração da folha	Contábil	0,25	12,92	3,23
Lançamento da DIRF e retenções	Fiscal	0,4	14,98	5,99
Integração e conferência de notas	Fiscal	0,8	14,98	11,98
Apuração de impostos	Fiscal	0,4	14,98	5,99
Declarações mensais	Fiscal	0,4	14,98	5,99
SPED mensal	Fiscal	0,2	14,98	3,00
Admissão	Pessoal	1,5	14,32	21,48
Demissão	Pessoal	2	14,32	28,64
Férias	Pessoal	0,5	14,32	7,16
Décimo terceiro salário	Pessoal	1	14,32	14,32
CAGED	Pessoal	0,08	14,32	1,15
SEFIP	Pessoal	0,5	14,32	7,16
Cálculo da folha e apuração de impostos	Pessoal	0,5	14,32	7,16
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Pessoal	1	14,32	14,32
Custo contábil		15,70	12,92	202,84
Custo fiscal		2,20	14,98	32,96
Custo pessoal		7,08	14,32	101,39
Custo direto total				337,19

Fonte: Dados oriundos de entrevistas e análise de documentos (Outubro, 2014)

A empresa 7 é uma construtora de imóveis para revenda com foco principal em apartamentos, está enquadrada na união na tributação pelo lucro real, e apresenta vinte e cinco funcionários na folha de pagamento. Ao analisar a escrituração contábil e fiscal apresentou uma média de 706 (setecentos e seis) lançamentos mensais. Os custos diretos pelas atividades levantadas estão listados conforme a tabela 10.

Tabela 10 – Custos diretos na empresa 7

(continua)

Atividades	Setor	Tempo (em nº)	Custo/h (em R\$)	Custo (em R\$)
Lançamentos contábeis	Contábil	4	12,92	51,68
Conciliação de Bancos	Contábil	1	12,92	12,92
Integrações fiscais/DIRF/guias	Contábil	0,5	12,92	6,46

(conclusão)				
Atividades	Setor	Tempo (em nº)	Custo/h (em R\$)	Custo (em R\$)
Conferência Mapa fiscal	Contábil	0,25	12,92	3,23
Conferência Folha	Contábil	5	12,92	64,60
Aquisições/Depreciação Patrimonial	Contábil	0,25	12,92	3,23
Conciliação Clientes/Fornecedores	Contábil	1	12,92	12,92
Apropriações despesas antecipadas	Contábil	0,25	12,92	3,23
Conferência Balancete	Contábil	0,25	12,92	3,23
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Contábil	1	12,92	12,92
Integração da folha	Contábil	0,25	12,92	3,23
Lançamento da DIRF e retenções	Fiscal	0,25	14,98	3,75
Integração e conferência de notas	Fiscal	0,33	14,98	4,94
Apuração de impostos	Fiscal	0,33	14,98	4,94
Declarações mensais	Fiscal	0,25	14,98	3,75
SPED mensal	Fiscal	0,17	14,98	2,55
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Fiscal	0,08	14,98	1,20
Admissão	Pessoal	0,33	14,32	4,73
Demissão	Pessoal	1	14,32	14,32
Férias	Pessoal	0,25	14,32	3,58
Décimo terceiro salário	Pessoal	1	14,32	14,32
CAGED	Pessoal	0,08	14,32	1,15
SEFIP	Pessoal	1	14,32	14,32
Cálculo da folha e apuração de impostos	Pessoal	2	14,32	28,64
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Pessoal	8,8	14,32	126,02
Custo contábil		13,75	12,92	177,65
Custo fiscal		1,41	14,98	21,12
Custo pessoal		14,46	14,32	207,07
Custo direto total				405,84

Fonte: Dados oriundos de entrevistas e análise de documentos (Outubro, 2014)

A empresa 8 atua no transporte modal de cargas, é uma transportadora e está enquadrada na tributação pelo lucro presumido, e apresenta trinta e seis funcionários na folha de pagamento. Ao analisar a escrituração contábil e fiscal apresentou uma média de 7.397 (sete mil trezentos e noventa e sete) lançamentos mensais, é uma empresa que demanda mais horas que o previsto no contrato de prestação de serviços. Os custos diretos pelas atividades levantadas estão listados conforme a tabela 11.

Tabela 11 – Custos diretos na empresa 8

Atividades	Setor	Tempo (em n ^o)	Custo/h (em R\$)	Custo (em R\$)
Lançamentos contábeis	Contábil	16	12,92	206,72
Conciliação de Bancos	Contábil	4	12,92	51,68
Integrações fiscais/folha/DIRF/guias	Contábil	1	12,92	12,92
Conferência Mapa fiscal	Contábil	0,5	12,92	6,46
Conferência Folha	Contábil	1	12,92	12,92
Aquisições/Depreciação Patrimonial	Contábil	0,5	12,92	6,46
Conciliação Clientes/Fornecedores	Contábil	24	12,92	310,08
Apropriações despesas antecipadas	Contábil	0,5	12,92	6,46
Conferência Balancete	Contábil	0,5	12,92	6,46
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Contábil	0	12,92	-
Integração da folha	Contábil	0,5	12,92	6,46
Lançamento da DIRF e retenções	Fiscal	0,5	14,98	7,49
Integração e conferência de notas	Fiscal	16	14,98	239,68
Apuração de impostos	Fiscal	1,5	14,98	22,47
Declarações mensais	Fiscal	1	14,98	14,98
SPED mensal	Fiscal	4	14,98	59,92
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Fiscal	0,5	14,98	7,49
Férias	Pessoal	0,17	14,32	2,43
CAGED	Pessoal	0,25	14,32	3,58
SEFIP	Pessoal	0,25	14,32	3,58
Cálculo da folha e apuração de impostos	Pessoal	1,17	14,32	16,75
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Pessoal	2,5	14,32	35,80
Custo contábil		45,50	12,92	626,62
Custo fiscal		23,50	14,98	352,03
Custo pessoal		4,34	14,32	62,15
Custo direto total				1.040,80

Fonte: Dados oriundos de entrevistas e análise de documentos (Outubro, 2014)

A empresa 9 é uma indústria que atua no ramo plástico, está enquadrada na tributação pelo lucro presumido, e apresenta quarenta e um funcionários na folha de pagamento. Ao analisar a escrituração contábil e fiscal apresentou uma média de 14.517 (quatorze mil quinhentos e dezessete) lançamentos mensais. A empresa tem pouco custo nas rotinas do processo da folha, mas possui particularidades na escrituração contábil e fiscal, como crédito de inovação e outras rotinas que justificam a quantidade de lançamentos. Os custos diretos pelas atividades levantadas estão listados conforme a tabela 12.

Tabela 12 – Custos diretos na empresa 9

Atividades	Setor	Tempo (em nº)	Custo/h (em R\$)	Custo (em R\$)
Lançamentos contábeis	Contábil	20	12,92	258,40
Integrações da movimentação contábil	Contábil	3,5	12,92	45,22
Conciliação de Bancos	Contábil	3,25	12,92	41,99
Integrações fiscais/DIRF/guias	Contábil	0,25	12,92	3,23
Conferência Mapa fiscal	Contábil	1,5	12,92	19,38
Conferência Folha	Contábil	0,8	12,92	10,34
Aquisições/Depreciação Patrimonial	Contábil	1	12,92	12,92
Conciliação Clientes/Fornecedores	Contábil	7	12,92	90,44
Apropriações despesas antecipadas	Contábil	0,25	12,92	3,23
Conferência Balancete	Contábil	2,5	12,92	32,30
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Contábil	1	12,92	12,92
Integração da folha	Contábil	0,5	12,92	6,46
Lançamento da DIRF e retenções	Fiscal	0,8	14,98	11,98
Integração e conferência de notas	Fiscal	40	14,98	599,20
Apuração de impostos	Fiscal	1	14,98	14,98
Declarações mensais	Fiscal	1,5	14,98	22,47
SPED mensal	Fiscal	4	14,98	59,92
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Fiscal	16	14,98	239,68
Declarações mensais	Externo	1	17,61	17,61
Admissão	Pessoal	0,25	14,32	3,58
Demissão	Pessoal	0,25	14,32	3,58
Férias	Pessoal	0,2	14,32	2,86
Décimo terceiro salário	Pessoal	0,17	14,32	2,43
Acidente de trabalho	Pessoal	0,17	14,32	2,43
CAGED	Pessoal	0,08	14,32	1,15
SEFIP	Pessoal	0,5	14,32	7,16
Cálculo da folha e apuração de impostos	Pessoal	1	14,32	14,32
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Pessoal	0,17	14,32	2,43
Custo contábil		41,55	12,92	536,83
Custo fiscal		64,30	14,98	965,84
Custo pessoal		2,79	14,32	39,95
Custo direto total				1.542,62

Fonte: Dados oriundos de entrevistas e análise de documentos (Outubro, 2014)

A empresa 10 é uma multinacional de origem italiana que produz e revende peças automotivas para o segmento de tratores e máquinas agrícolas, está enquadrada na tributação pelo lucro real, e apresenta cinquenta e três funcionários na folha de pagamento. A empresa importa e exporta, assim trabalha com moedas nacionais e estrangeiras na escrituração de seus clientes e fornecedores. Ao

analisar a escrituração contábil e fiscal apresentou uma média de 5.832 (cinco mil oitocentos e trinta e dois) lançamentos mensais. A empresa tem um atendimento diferenciado na área contábil e fiscal, porque o escritório disponibiliza os consultores externos na unidade da empresa e eles desenvolvem o trabalho no sistema ERP do cliente. Os custos diretos pelas atividades levantadas estão listados conforme a tabela 13.

Tabela 13 – Custos diretos na empresa 10

Atividades	Setor	Tempo (em nº)	Custo/h (em R\$)	Custo (em R\$)
Lançamentos contábeis	Externo	6	17,61	105,66
Conciliação de Bancos	Externo	2,8	17,61	49,31
Integrações fiscais/folha/DIRF/guias	Externo	6	17,61	105,66
Conferência Mapa fiscal	Externo	4,2	17,61	73,96
Conferência Folha	Externo	4	17,61	70,44
Aquisições/Depreciação Patrimonial	Externo	4	17,61	70,44
Conciliação Clientes/Fornecedores	Externo	24	17,61	422,64
Apropriações despesas antecipadas	Externo	1	17,61	17,61
Conferência Balancete	Externo	4	17,61	70,44
Rotinas do sistema de encerramento de mês	Externo	8	17,61	140,88
Lançamento da DIRF e retenções	Externo	1	17,61	17,61
Integração e conferência de notas	Externo	32	17,61	563,52
Apuração de impostos	Externo	8	17,61	140,88
Declarações mensais	Externo	8	17,61	140,88
SPED mensal	Externo	40	17,61	704,40
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Externo	6	17,61	105,66
Admissão	Pessoal	0,5	14,32	7,16
Demissão	Pessoal	0,5	14,32	7,16
Férias	Pessoal	0,5	14,32	7,16
Décimo terceiro salário	Pessoal	0,4	14,32	5,73
Acidente de trabalho	Pessoal	0,17	14,32	2,43
CAGED	Pessoal	0,08	14,32	1,15
SEFIP	Pessoal	1,1	14,32	15,75
Cálculo da folha e apuração de impostos	Pessoal	8	14,32	114,56
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Pessoal	2	14,32	28,64
Custo contábil		64,00	17,61	1.127,04
Custo fiscal		95,00	14,98	1.672,95
Custo pessoal		13,25	14,32	189,74
Custo direto total				2.989,73

Fonte: Dados oriundos de entrevistas e análise de documentos (Outubro, 2014)

A empresa 11 é um hotel de luxo que oferece serviços de hotelaria e restaurante, está enquadrada no âmbito federal na tributação pelo lucro real, e

apresenta setenta e oito funcionários na folha de pagamento. Ao analisar a escrituração contábil e fiscal apresentou uma média de 12.287 (doze mil duzentos e oitenta e sete) lançamentos mensais. A atuação da empresa requer uma atenção e atualização constante do setor fiscal por possuir um conjunto de produtos com substituição tributária. Os custos diretos pelas atividades levantadas estão listados conforme a tabela 14.

Tabela 14 – Custos diretos na empresa 11

Atividades	Setor	Tempo (em nº)	Custo/h (em R\$)	Custo (em R\$)
Lançamentos contábeis	Contábil	64	12,92	826,88
Conciliação de Bancos	Contábil	1	12,92	12,92
Integrações fiscais/DIRF/guias	Contábil	4	12,92	51,68
Conferência Mapa fiscal	Contábil	8	12,92	103,36
Conferência Folha	Contábil	8	12,92	103,36
Aquisições/Depreciação Patrimonial	Contábil	4	12,92	51,68
Conciliação Clientes/Fornecedores	Contábil	12	12,92	155,04
Apropriações despesas antecipadas	Contábil	1	12,92	12,92
Conferência Balancete	Contábil	8	12,92	103,36
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Contábil	1	12,92	12,92
Integração da folha	Contábil	0,5	12,92	6,46
Lançamento da DIRF e retenções	Fiscal	0,5	14,98	7,49
Integração e conferência de notas	Fiscal	64	14,98	958,72
Apuração de impostos	Fiscal	2	14,98	29,96
Declarações mensais	Fiscal	0,5	14,98	7,49
SPED mensal	Fiscal	17,5	14,98	262,15
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Fiscal	1	14,98	14,98
Admissão	Pessoal	2	14,32	28,64
Demissão	Pessoal	4	14,32	57,28
Férias	Pessoal	2	14,32	28,64
Décimo terceiro salário	Pessoal	0,7	14,32	10,02
Acidente de trabalho	Pessoal	0,2	14,32	2,86
CAGED	Pessoal	0,25	14,32	3,58
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Pessoal	21	14,32	300,72
Cálculo da folha e apuração de impostos	Pessoal	5	14,32	71,60
Custo contábil		111,50	12,92	1.440,58
Custo fiscal		85,50	14,98	1.280,79
Custo pessoal		38,15	14,32	546,31
Custo direto total				3.267,68

Fonte: Dados oriundos de entrevistas e análise de documentos (Outubro, 2014)

A empresa 12 atua no ramo de socorro médico móvel com unidade de tratamento intensivo, quanto à tributação na união é pelo lucro presumido, e apresenta 99 funcionários na folha de pagamento. Ao analisar a escrituração contábil e fiscal apresentou uma média de 17.126 lançamentos mensais. Embora os volumes de lançamentos contábeis e fiscais apresentem uma quantidade significativa, o cliente disponibiliza praticamente toda a movimentação em arquivo para ser importado pelo sistema do escritório. Os custos diretos pelas atividades levantadas estão listados conforme a tabela 15.

Tabela 15 – Custos diretos na empresa 12

Atividades	Setor	Tempo (em nº)	Custo/h (em R\$)	Custo (em R\$)
Integrações da movimentação contábil	Contábil	6	12,92	77,52
Integrações fiscais/dirf/guias	Contábil	0,25	12,92	3,23
Conferência Mapa fiscal	Contábil	2	12,92	25,84
Conferência Folha	Contábil	2	12,92	25,84
Apropriações despesas antecipadas	Contábil	0,25	12,92	3,23
Conferência Balancete	Contábil	0,5	12,92	6,46
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Contábil	1	12,92	12,92
Integração da folha	Contábil	0,6	12,92	7,75
Lançamento da DIRF e retensões	Fiscal	1	14,98	14,98
Integração e conferência de notas	Fiscal	1,05	14,98	15,73
Apuração de impostos	Fiscal	0,25	14,98	3,75
Declarações mensais	Fiscal	1	14,98	14,98
Sped mensal	Fiscal	0,25	14,98	3,75
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Fiscal	1	14,98	14,98
Admissão	Pessoal	1	14,32	14,32
Demissão	Pessoal	2,5	14,32	35,80
Férias	Pessoal	4	14,32	57,28
Décimo terceiro salário	Pessoal	0,75	14,32	10,74
Acidente de trabalho	Pessoal	0,4	14,32	5,73
CAGED	Pessoal	0,25	14,32	3,58
SEFIP	Pessoal	2	14,32	28,64
Cálculo da folha e apuração de impostos	Pessoal	16	14,32	229,12
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Pessoal	31,5	14,32	451,08
Custo contábil		12,60	12,92	162,79
Custo fiscal		4,55	14,98	68,16
Custo pessoal		58,40	14,32	836,29
Custo direto total				1.067,24

Fonte: Dados oriundos de entrevistas e análise de documentos (Outubro, 2014)

A empresa 13 é uma indústria no ramo de injetados plásticos de rodízios, caixas, cadeiras e peças para eletrodomésticos, tributada pelo lucro real, e apresenta cento e setenta e seis funcionários na folha de pagamento. Ao analisar a escrituração contábil e fiscal apresentou uma média de 6.946 (seis mil novecentos e quarenta e seis) lançamentos mensais. A empresa tem um atendimento diferenciado na área contábil, porque o escritório disponibiliza o consultor externo na unidade da empresa e ele desenvolve o trabalho no sistema ERP do cliente. Os custos diretos pelas atividades levantadas estão listados conforme a tabela 16.

Tabela 16 – Custos diretos na empresa 13

Atividades	Setor	Tempo (em nº)	Custo/h (em R\$)	Custo (em R\$)
Lançamentos contábeis	Externo	32	17,61	563,52
Conciliação de Bancos	Externo	32	17,61	563,52
Integrações fiscais/folha/DIRF/guias	Externo	8	17,61	140,88
Conferência Mapa fiscal	Externo	2	17,61	35,22
Conferência Folha	Externo	4	17,61	70,44
Aquisições/Depreciação Patrimonial	Externo	3	17,61	52,83
Conciliação Clientes/Fornecedores	Externo	4	17,61	70,44
Apropriações despesas antecipadas	Externo	2	17,61	35,22
Conferência Balancete	Externo	4	17,61	70,44
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Externo	5	17,61	88,05
Lançamento da DIRF e retenções	Fiscal	1,5	14,98	22,47
Integração e conferência de notas	Fiscal	24	14,98	359,52
Apuração de impostos	Fiscal	3	14,98	44,94
Declarações mensais	Fiscal	3	14,98	44,94
SPED mensal	Fiscal	1	14,98	14,98
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Fiscal	8	14,98	119,84
Admissão	Pessoal	34	14,32	486,88
Demissão	Pessoal	30	14,32	429,60
Férias	Pessoal	1,25	14,32	17,90
Décimo terceiro salário	Pessoal	0,25	14,32	3,58
CAGED	Pessoal	0,25	14,32	3,58
SEFIP	Pessoal	6	14,32	85,92
Cálculo da folha e apuração de impostos	Pessoal	8	14,32	114,56
E-mail/telefonema com as pendências/solicitações	Pessoal	25,2	14,32	360,86
Custo contábil		96,00	17,61	1.690,56
Custo fiscal		40,50	14,98	606,69
Custo pessoal		104,95	14,32	1.502,88
Custo direto total				3.800,13

Fonte: Dados oriundos de entrevistas e análise de documentos (Outubro, 2014)

A identificação dos tempos direcionados para cada atividade e cliente pode mostrar a necessidade demandada de mão de obra direta, considerando esta também como variável porque caso o funcionário diminua o tempo gasto em certo cliente poderá alocar em outro.

Os custos indiretos não podem ser alocados na análise anterior porque não existe uma relação direta com o atendimento específico de cada cliente, mas são necessários para a operacionalidade do escritório, ou seja, sem eles não teriam a estrutura necessária para o suporte e treinamento dos colaboradores. A identificação dos valores foi coletada da demonstração de resultados fornecida pelo escritório, excluindo os custos diretos que estavam identificados, conforme a tabela 17.

Tabela 17 – Custos indiretos

Conta de custo indireto	Custo (em R\$)
Aluguel	7.970,00
Auxílio educação	206,88
Brindes e Premiações	94,85
Combustível	1.637,11
Comissões	4.147,84
Condomínio	3.011,47
Copa e Cozinha	596,66
Correio	149,00
Cursos e palestras	910,00
Despesas Bancárias	1.667,34
Despesas de informática	1.587,99
Despesas diversas	344,11
Embalagens	362,00
Energia elétrica	1.648,35
Floricultura homenagens	100,00
Folha de pagamento - Administrativo	6.177,00
Internet	1.536,35
Juros Bancários	1.000,00
Manutenção de equipamentos	100,00
Manutenção de instalações	1.994,00
Manutenção veículos	950,68
Material de expediente	2.368,41
Mensalidades Sistemas e Consultorias	8.282,42
Moto boy	57,50
Plano de Saúde	7.212,30
Plano de Emergências Médicas	62,10
Propaganda	1.551,17

(conclusão)	
Conta de custo indireto	Custo (em R\$)
Saúde ocupacional	853,10
Seguros	1.135,11
Taxa Licença Fiscalização PMCS	249,30
Telefone	3.110,34
Vale alimentação	1.553,52
Vale transporte	2.412,25
Vigilância	281,59
Total dos custos indiretos	65.320,74

Fonte: Dados oriundos de análise de documentos (Outubro, 2014)

O direcionador utilizado para análise da empresa estudo de caso na distribuição destes custos indiretos é o fator da divisão do montante deles pelas horas disponíveis dos setores analisados e multiplicado pelas horas gastas no atendimento do cliente. Cabe ressaltar que este critério deve ser revisado mensalmente, porque pode mudar tanto a quantidade de colaboradores como os valores de despesas indiretas. A tabela 18 demonstra o cálculo.

Tabela 18 – Direcionador dos custos indiretos

Setor	Quantidade de funcionários	Horas disponíveis (em nº.)	Horas disponíveis por funcionário (em nº.)	Dias úteis	Custos indiretos (em R\$)	Custo h (em R\$)
Contábil	23	3864	168	21	29.458,37	7,6238
Fiscal	17	2856	168	21	21.773,58	7,6238
Pessoal	11	1848	168	21	14.088,79	7,6238
Totais	51	8568			65.320,74	

Fonte: Dados oriundos de análise de documentos (Outubro, 2014)

A tributação incidente na receita bruta é o 'Simples Federal', e o mês em estudo que foi Agosto de 2014 apresentou a alíquota de 12,27% com base na receita acumulada dos doze últimos meses. A alíquota do Simples também pode mudar mensalmente e assim deve ser revisada todos os meses. O cálculo da tributação está demonstrado na tabela 19.

Tabela 19 – Cálculo do imposto

Conta	Valor (em R\$)
Faturamento	287.882,00
Alíquota 12,27%	12,27%
Simples Federal	35.323,12

Fonte: Dados oriundos de análise de documentos (Outubro, 2014)

O faturamento demonstrado é apenas o que está relacionado com o estudo de caso, que leva em consideração os contratos mensais, mas não os serviços adicionais oferecidos pelo setor jurídico, recrutamento e seleção ou declarações anuais. Com os custos diretos definidos, o custo hora dos indiretos e a alíquota dos impostos, algumas análises podem ser feitas, como a lucratividade e margem de contribuição.

3.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados, tendo base no objetivo geral deste trabalho é na lucratividade proporcionada pela carteira de clientes do escritório contábil. A empresa estudo de caso possui uma carteira de mais de 400 clientes e assim foi selecionada uma amostragem que poderia refletir a realidade e servir de parâmetro para direcionar a busca de novos clientes. Ao descobrir qual o perfil de cliente é o mais lucrativo ou que contribua mais para o resultado positivo da organização poderá direcionar melhor a busca no nicho de mercado mais adequado.

Ao analisar os contratos com estes clientes foi apurado o valor das mensalidades e estão relacionados juntamente com os custos e impostos na tabela 20.

Tabela 20 – Cálculo do lucro

	Receita bruta (em R\$)	(-) Simples 12,27% (em R\$)	(-) Custos Diretos (em R\$)	(-) Custos Indiretos h (em R\$)	Lucro ou Prejuízo Operacional (em R\$)
Empresa 1	358,00	43,93	79,84	45,36	188,87
Empresa 2	345,00	42,33	58,02	32,63	212,02
Empresa 3	379,75	46,60	218,98	115,96	-1,79
Empresa 4	580,00	71,17	305,56	169,78	33,50
Empresa 5	735,63	90,26	130,24	72,43	442,71
Empresa 6	1.086,00	133,25	337,19	190,44	425,12
Empresa 7	1.400,00	171,78	405,84	225,82	596,56
Empresa 8	1.300,00	159,51	1.040,80	559,13	-459,44

(continua)

	Receita bruta (em R\$)	(-) Simples 12,27% (em R\$)	(-) Custos Diretos (em R\$)	(-) Custos Indiretos h (em R\$)	(conclusão) Lucro ou Prejuízo Operacional (em R\$)
Empresa 9	4.036,00	495,22	1.542,62	828,25	1.169,91
Empresa 10	5.749,00	705,40	2.989,73	1.313,20	740,67
Empresa 11	4.515,00	553,99	3.267,68	1.792,74	-1.099,41
Empresa 12	5.850,00	717,80	1.067,24	575,98	3.488,99
Empresa 13	9.891,12	1.213,64	3.800,13	1.840,77	3.036,58

Fonte: Dados oriundos de entrevistas e análise de documentos (Outubro, 2014)

Ao analisar os números verificamos que as empresas 3, 8 e 11 estão com prejuízo operacional, ou seja, faz-se necessário a revisão do contrato de prestação de serviços, pois está sendo demandado mais horas que são contratadas. A empresa 8 que é uma transportadora e pelo seu segmento demanda um volume de 7.397 (sete mil trezentos e noventa e sete) lançamentos na escrituração, se comparado à empresa 13 que possui 6.046 (seis mil e quarenta e seis) lançamentos e a mensalidade é quase oito vezes maior, podemos identificar um problema de orçamento no preço formado.

A empresa 11 é um hotel e demanda 12.287 (doze mil duzentos e oitenta e sete) lançamentos, embora a mensalidade esteja entre as três maiores da amostragem, é também uma empresa que está demandando mais horas de trabalho do que o previsto no contrato. Diante dos clientes 8 e 11 que estão apresentando prejuízo operacional, eles se assemelham no sentido de grande demanda de horas por sua atividade, e assim quando o escritório for apresentar a proposta de honorários para o segmento de transportes ou hotelaria precisa ficar atento ao volume de documentação e complexidade de tributação.

A empresa 3 tem a atividade de serviço de fotocópias e gera prejuízo operacional mesmo sendo de pequeno porte, porque o analista da parte fiscal tem mais dificuldade na obtenção da documentação e assim o atendimento demanda mais horas que o orçado. A atividade mais relevante e que precisa de atenção é na solicitação das informações e documentações.

As empresas 1, 2 e 4 são empresas de seguimentos diferentes, respectivamente; fisioterapia, imobiliária e mecânica, mas todas apresentam

lucratividade. As empresas demandam pouco tempo para escrituração, Os dados apresentados demonstram que empresas pequenas e com pouca movimentação, de um a quatro funcionários são lucrativas se não exigir muito na solicitação de documentos e pendências.

As empresas 5, 6 e 7 tem uma boa lucratividade, embora elas sejam empresas de seguimentos e tributação diferentes, respectivamente academia do simples federal, advogados do lucro presumido e construtora do lucro real. Estas empresas possuem de 10 a 25 funcionários e por isso o escritório consegue justificar um valor maior de mensalidade, embora não demande muitas horas na escrituração contábil e fiscal. Os números mostram que por ter as rotinas do departamento pessoal bem alinhadas o escritório consegue ser eficiente em gastar menos tempo e poder cobrar mais em virtude do número de funcionários.

As empresas 9 e 10 possuem estruturas parecidas, mas são atendidas de forma diferente. O cliente 9 é uma indústria de material plástico, tributada pelo lucro presumido e atendida totalmente dentro do escritório. A empresa 10 é uma indústria e comércio do ramo automotivo, tributada pelo lucro real e atendida no escritório apenas pelo departamento de pessoal, o fiscal e contábil é escriturado totalmente no sistema ERP do cliente. O lucro na mensalidade da empresa 9 é maior em relação ao da empresa 10, porque o custo hora dos consultores é maior, ou seja, se o custo hora fosse igual ao da empresa 9 o lucro operacional seria R\$ 1.358,66 (mil trezentos e cinquenta e oito reais com sessenta e seis centavos) ao invés de R\$ 740,67 (setecentos e quarenta reais com sessenta e sete centavos). A demonstração desta diferença evidencia que o serviço prestado no cliente necessita que a mensalidade contratada seja compatível com o aumento no custo hora.

As empresas 12 e 13 são as mais lucrativas, embora as mensalidades sejam bem diferentes, respectivamente R\$ 5.850,00 (cinco mil oitocentos e cinquenta reais) e R\$ 9.891,12 (nove mil oitocentos e noventa e um reais com doze centavos) apresentam lucratividade de R\$ 3.488,99(três mil quatrocentos e oitenta e oito reais com noventa e nove centavos) e R\$ 3.036,58 (três mil e trinta e seis reais com cinquenta e oito centavos) mostrando que estão com o custo compatível com o esperado. O cliente 12 possui um segmento diferenciado que é a prestação de serviços de emergência móvel, mas está com as rotinas bem alinhadas dentro do escritório, sendo que o fiscal e contábil é totalmente integrado do sistema do cliente

para o do escritório. A folha é o setor que demanda mais horas em virtude das particularidades sindicais da categoria, mas com os outros setores bem desenvolvidos é absorvido e se torna lucrativo.

O cliente 13 é uma indústria do ramo plástico e atendida na parte contábil por um consultor internamente no cliente no sistema ERP, a escrita fiscal é escriturada no sistema da empresa, mas fechado pelo fiscal dentro do escritório por conexão remota. A folha é processada dentro do escritório com o ponto importado do sistema do cliente. A empresa apresenta lucro mesmo com horas de consultoria, o que demonstra que a mensalidade está compatível com a necessidade de prestação de serviço.

A lucratividade é um dado importante para análise da eficiência do cálculo dos custos de uma entidade, mas a análise dos percentuais desta lucratividade em relação ao faturamento demonstra se está sendo alcançada a meta de lucratividade esperada pelo cliente. A taxa de lucratividade que o escritório prevê na formação de preço dos contratos é de 20% (vinte por cento). A tabela 21 demonstra este cálculo.

Tabela 21 – Taxa de lucratividade

Análise dos indicadores de lucratividade dos clientes			
	Taxa Lucratividade Faturamento (em %)	Taxa Lucratividade Estimada (em %)	Taxa orçada x realizada (em %)
Empresa 1	52,76%	20,00%	32,76%
Empresa 2	61,45%	20,00%	41,45%
Empresa 3	-0,47%	20,00%	-20,47%
Empresa 4	5,78%	20,00%	-14,22%
Empresa 5	60,18%	20,00%	40,18%
Empresa 6	39,15%	20,00%	19,15%
Empresa 7	42,61%	20,00%	22,61%
Empresa 8	-35,34%	20,00%	-55,34%
Empresa 9	28,99%	20,00%	8,99%
Empresa 10	12,88%	20,00%	-7,12%
Empresa 11	-24,35%	20,00%	-44,35%
Empresa 12	59,64%	20,00%	39,64%
Empresa 13	30,70%	20,00%	10,70%

Fonte: Dados oriundos de análise de documentos (Outubro, 2014)

A tabela de lucratividade demonstra que somente os clientes 3, 8 e 11 estão gerando prejuízo de 0,47% (zero vírgula quarenta e sete por cento), 35,84% (trinta e cinco vírgula oitenta e quatro por cento) e 24,35% (vinte e quatro vírgula trinta e cinco por cento) respectivamente, mas os clientes 4 e 10 mesmo com lucratividade de 5,78% (cinco vírgula setenta e oito por cento) e 12,88% (doze vírgula oitenta e oito por cento) poderiam melhorar o desempenho para atingir a meta de 20% (vinte por cento).

Os clientes 1, 2, 5 e 12 apresenta uma lucratividade de mais de 50% superando a meta de 20% (vinte por cento), o que demonstra que além de atingir a meta dobram a lucratividade esperada. As empresas 6 e 7 superam a meta em mais de 19% (dezenove por cento) o que revela uma boa lucratividade e ainda as empresas 9 e 13 superam a meta em mais de 8% (oito por cento) mesmo que com menor folga supera a expectativa.

A margem de contribuição é uma forma de medir o quanto o cliente está contribuindo para pagar os custos indiretos sem carregar os custos indiretos. A análise pelo ângulo de contribuição marginal pode demonstrar que o cliente embora gere prejuízo considerando o custo total, ainda é interessante preservar o atendimento se pagar os custos diretos. Os custos indiretos acontecem e são necessários para a operacionalização da empresa, mas a análise pela margem de contribuição pode demonstrar que mesmo tendo prejuízo é interessante manter o cliente pela parcela que contribui para a cobertura dos gastos. A tabela 22 demonstra a margem de contribuição.

Tabela 22 – Margem de contribuição

Análise dos indicadores de margem de contribuição dos clientes		
	Margem de contribuição (em R\$)	Taxa de Margem de contribuição (em %)
Empresa 1	234,23	65,43%
Empresa 2	244,65	70,91%
Empresa 3	114,17	30,07%
Empresa 4	203,28	35,05%
Empresa 5	515,13	70,03%
Empresa 6	615,56	56,68%

	(conclusão)	
	Margem de contribuição (em R\$)	Taxa de Margem de contribuição (em %)
Empresa 7	822,38	58,74%
Empresa 8	99,69	7,67%
Empresa 9	1.998,16	49,51%
Empresa 10	2.053,87	35,73%
Empresa 11	693,33	15,36%
Empresa 12	4.064,97	69,49%
Empresa 13	4.877,35	49,31%

Fonte: Dados oriundos de análise de documentos (Outubro, 2014)

A análise com base na contribuição marginal demonstra que todos os clientes, incluindo os clientes 3, 8 e 11 possuem margem de contribuição não inviabilizando o atendimento. A margem de contribuição de 30,07% (trinta vírgula zero sete por cento), 7,67% (sete vírgula sessenta e sete por cento) e 15,36% (quinze vírgula trinta e seis por cento) respectivamente é baixa considerando as demais e indica ao escritório um alerta quanto à periodicidade de revisão de honorários nos clientes com margem abaixo do necessário para cobrir os custos indiretos.

Os clientes 1, 2, 5, 6, 7, e 12 possuem margem de contribuição maior que 55% (cinquenta e cinco por cento) o que indica que quase a metade da amostra supera praticamente o dobro do percentual de custos indiretos alocados e assim indica clientes a serem preservados. As empresas 4, 9, 10, e 13 possuem contribuição marginal superior a 35% (trinta e cinco por cento), ou seja, supera os custos indiretos com uma sobra que os torna importantes.

Ao analisar todos os dados coletados e os indicadores elaborados demonstram existirem diversos fatores relacionados à questão de pesquisa, qual a lucratividade de um escritório de contabilidade de Caxias do Sul.

A tabela 23 resume a lucratividade de cada amostra com relação à mensalidade e também o percentual do lucro gerado em relação ao todo da amostragem.

Tabela 23 – Análise final da lucratividade

Cliente	Receita bruta (em R\$)	(-) Simples 12,27% (em R\$)	(-) Custos Diretos (em R\$)	(-) Custos Indiretos h (em R\$)	Lucro mês cliente (em %)	Lucro individual x lucro total (em %)	Lucro ou Prejuízo Operacional (em R\$)
Empresa 1	358,00	43,93	79,84	45,36	52,76%	2,27%	188,87
Empresa 2	345,00	42,33	58,02	32,63	61,45%	2,55%	212,02
Empresa 3	379,75	46,60	218,98	115,96	-0,47%	-0,02%	-1,79
Empresa 4	580,00	71,17	305,56	169,78	5,78%	0,40%	33,50
Empresa 5	735,63	90,26	130,24	72,43	60,18%	5,32%	442,71
Empresa 6	1.086,00	133,25	337,19	190,44	39,15%	5,11%	425,72
Empresa 7	1.400,00	171,78	405,84	225,82	42,61%	7,17%	596,56
Empresa 8	1.300,00	159,51	1.040,80	559,13	-35,34%	-5,52%	-459,44
Empresa 9	4.036,00	495,22	1.542,62	828,25	28,99%	14,07%	1.169,91
Empresa 10	5.749,00	705,40	2.989,73	1.313,20	12,88%	8,91%	740,67
Empresa 11	4.515,00	553,99	3.267,68	1.792,74	-24,35%	-13,22%	-1.099,41
Empresa 12	5.850,00	717,80	1.067,24	575,98	59,64%	41,95%	3.488,99
Empresa 13	9.891,12	1.213,64	3.800,13	1.840,77	30,70%	36,51%	3.036,58
Total	36.225,50	4.444,87	15.243,86	7.762,48			8.774,29

Fonte: Dados oriundos de análise de documentos (Outubro, 2014)

Ao observar a tabela, a conclusão é que o seguimento de cliente mais lucrativo para o escritório é aquele que necessita de mais atendimento e disposição de horas de consultoria ou análise. Os melhores clientes com base nos resultados são as empresas 12 e 13, os quais demonstram uma fatia da lucratividade total da amostragem de 41,95% (quarenta e um vírgula noventa e cinco por cento) e 36,51% (trinta e seis vírgula cinquenta e um por cento) revelam ser um nicho de mercado mais interessante a ser explorado.

As empresas 1, 2 e 5 a 7 demonstram uma boa lucratividade em relação à mensalidade contratada, podendo citar a 1 e 2 com mais de 52% (cinquenta e dois por cento) e a 5 a 7 com mais de 39% (trinta e nove por cento), mas todas juntas representam da totalidade do lucro 22,43% (vinte e dois vírgula quarenta e três por cento). Estas empresas são realmente lucrativas e necessitam de pouca mão de

obra, assim dependendo da estrutura do escritório podem ser um seguimento interessante.

As empresas 9 e 10 são de média demanda de mão de obra e estrutura de necessária do escritório para o atendimento. A lucratividade sobre a mensalidade delas não é muito expressiva, sendo 28,99% (vinte e oito vírgula noventa e nove por cento) e 12,88% (doze vírgula oitenta e oito por cento) respectivamente, mas representam juntas no montante 22,02% (vinte e dois vírgula zero dois por cento) da lucratividade total.

Os dados apresentados evidenciam que quanto maior o porte da empresa e a necessidade de mão de obra profissional alocada, se os custos estiverem bem identificados e supridos no cálculo da mensalidade ideal, maior será a lucratividade gerada para o escritório.

4 CONCLUSÃO

Ao analisar os custos incorridos no atendimento dos clientes pode-se compreender a lucratividade de cada um e a contribuição marginal gerada, bem como os impostos relacionados à atividade de contabilidade. Os custos calculados podem servir como ferramenta de gestão empresarial.

A questão norteadora da pesquisa, 'qual a lucratividade de um escritório de contabilidade utilizando o método de custeio baseado em atividades', pode ser respondida com o levantamento das mensalidades e excluindo os custos diretos, indiretos e impostos e ao analisarmos cada componente da amostra, podemos saber a lucratividade ou prejuízo da amostragem.

O estudo de caso evidenciou o porte de empresas em que o escritório deve focar sua busca, ou seja, o nicho de mercado mais lucrativo para a estrutura analisada. No caso da Concisa Contabilidade mostrou serem os clientes com maior número de lançamentos e de empregados, e que com estas características demandam mais horas de consultoria e contabilidade. Cabe ressaltar que na formação de preço da mensalidade devem ser observados todos os custos incorridos no atendimento e propor um valor compatível, uma vez que com a justificativa do volume de lançamentos e quantidade de funcionários foi notado no estudo ser um facilitador na negociação de honorários.

As análises também identificaram que os clientes com segmentos mais simples de atendimento e com menos obrigações assessórias, mostram uma boa lucratividade em comparação com os honorários, porém seria necessário mais volume para atingir uma lucratividade maior. A comparação do menor cliente com o maior demonstra isto, porque com a lucratividade do menor seria necessário atender dezesseis em situação igual para atingir a mesma lucratividade. Mas as horas demandadas no atendimento do maior cliente possibilitariam o atendimento de quarenta iguais ao menor, atingindo assim o dobro do lucro.

A amostragem revela que para o escritório em análise, a captação de clientes precisa focar-se em clientes de maior porte com base na estrutura da organização. Mas contribui para os escritórios menores no sentido de que com estruturas menores também é possível atingirem uma boa lucratividade, todavia com um maior volume de atendimento de clientes menores.

Os clientes analisados de menor porte demonstraram uma dificuldade no fornecimento da informação ou documentos e este é um fator que deve ser revisado constantemente, por representar um custo significativo e também na busca da excelência no atendimento. Quanto menor for o gasto em horas na cobrança de documentação, maior será a lucratividade operacional. As análises desenvolvidas podem contribuir para o conhecimento mais específico do tempo gasto em cada atividade, e foram identificados alguns prejuízos que precisam de mais atenção na hora da formação de preços.

A aplicação de conceitos de autores renomados no estudo de caso, juntamente com a pesquisa em campo com cada analista que desenvolve a atividade foi possível mesclar a teoria com a realidade das rotinas de cada setor. Aos futuros empreendedores e formandos no curso de ciências contábeis demonstra uma contribuição significativa a sua decisão de viabilidade e lucratividade na abertura de um escritório contábil.

Espera-se que o estudo possa ser útil aos profissionais contábeis no sentido de demonstrar o quão importante é melhorar os aspectos de gestão de suas próprias empresas, principalmente com relação à área de custos, para então orientar os demais gestores rumo à melhores resultados. As futuras pesquisas acadêmicas podem contemplar mais o assunto de custos relacionado com escritórios contábeis, e revisar os processos relacionados neste trabalho para a constante melhoria na identificação da lucratividade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

_____. **Relatórios em Geral**. Caxias do Sul, 2014.

ANDRADE, A. A.; BATISTA, D. G.; SOUZA, B.S. **Vantagens e desvantagens da utilização do sistema de custeio ABC**: Unifae. Disponível em: <<http://www.unifae.br>>. Acesso em: 09 set. 2014.

BARCELOS, B. et al. **Implantação do custeio ABC em um escritório de advocacia: Um estudo de caso**: Enegep. Disponível em: <<http://www.abepro.org.br>>. Acesso em: 09 set. 2014.

BEULKE, R; BERTÓ, D. J. **Estrutura e análise de custos**. São Paulo: Saraiva, 2001.

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

BRUNI, A. L; FAMÁ. R. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicação na calculadora hp 12c e excel**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CARMO-NETO, *Dionísio*. **Metodologia científica para principiantes**. 3. ed. São Paulo: Edição do Autor, 1996.

CONCISA CONTABILIDADE. **Livro da História da Empresa**. Caxias do Sul, 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**: métodos e técnicas. São Paulo: Pearson, 2004.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**.3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

GARCIA, E.; CASAROTTO, C. C. W.; GARCIA, O. P. G. **Métodos de custeio: uma ferramenta para precificação da produção**. Unne. Disponível em: <eco.unne.edu.ar>. Acesso em: 22 ago. 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento, execução e análise.** São Paulo: Atlas, 1997.

NAGY, C. F.; VANDERBECK, E.J. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

NEVES, J.L. **Pesquisa qualitativa – Características, usos e possibilidades.** Unisc. Disponível em: < <http://www.dcoms.unisc.br> >. Acesso em: 22 jun. 2014.

OLIVEIRA, Leandro da Luz. **Análise de rentabilidade dos serviços prestados pela empresa confiança contabilidade:** Ufrgs. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br>>. Acesso em: 22 Ago. 2014.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

SANTOS, Joel José dos. **Contabilidade e análise de custos:** modelo contábil, métodos de depreciação, ABC - custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários, custos de tributos sobre compras e vendas. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SHMIDT, P.; SANTOS, J. L.; LEAL, R. **Proposta de um modelo de rentabilidade de clientes: um estudo de caso de uma empresa da área de alimentos:** Ufpe. Disponível em: < <http://www.revista.ufpe.br> >. Acesso em: 26 ago. 2014.