

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
ÁREA DO CONHECIMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RODRIGO DE OLIVEIRA GIANEZINI

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA ATRAVÉS DO MÉTODO DE CUSTEIO
TDABC: ESTUDO DE CASO EM UM ESCRITÓRIO CONTÁBIL LOCALIZADO NA
SERRA GAÚCHA**

CAXIAS DO SUL

2017

RODRIGO DE OLIVEIRA GIANEZINI

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA ATRAVÉS DO MÉTODO DE CUSTEIO
TDABC: ESTUDO DE CASO EM UM ESCRITÓRIO CONTÁBIL LOCALIZADO NA
SERRA GAÚCHA**

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

Orientador TCC I: Prof^a. Ma. Sinara
Jaroseski
Orientador TCC II: Prof. Esp. Nilton De
Marchi

CAXIAS DO SUL

2017

RODRIGO DE OLIVEIRA GIANEZINI

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA ATRAVÉS DO MÉTODO DE CUSTEIO
TDABC: ESTUDO DE CASO EM UM ESCRITÓRIO CONTÁBIL LOCALIZADO NA
SERRA GAÚCHA**

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

Orientador TCC I: Prof.^a Ma. Sinara
Jaroseski
Orientador TCC II: Prof. Esp. Nilton De
Marchi

Aprovado (a) em 29/11/2017

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Esp. Nilton De Marchi
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. Me. Elias Milton Denicol
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Esp. Nilton José Goulart Martins
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a todos vocês, sempre estiveram ao meu lado, me incentivando, em especial ao meu pai que me mostrou a contabilidade ainda quando criança.

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 aos meus orientadores, Prof.^a Ma. Sinara Jaroseski e ao Prof. Esp. Nilton De Marchi, por acreditarem desde o começo na ideia dessa monografia e pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento da mesma. Agradeço de forma toda especial, a minha família, minha mãe que sempre me incentivou a estudar, a Raísa, minha namorada, e a toda a família dela, que agora também são parte da minha família e que me ajudaram muito nesse período de graduação e aos meus colegas de trabalho que me ensinaram tudo que eles sabiam, me tornando capaz de concluir essa graduação, e em especial meu pai que sempre me incentivou a gostar de números e cálculos, e graça a ele me sinto realizado no que eu faço.

“A distância entre a insanidade e a genialidade é medida pelo sucesso.”

Bruce Feirstein

RESUMO

A contabilidade durante anos foi vista apenas como um sistema de informações tributárias, atualmente é vista como uma ferramenta gerencial que auxilia e dá base sólida na tomada de decisões. Através dela é possível projetar grandes mudanças, já que seus relatórios são capazes de mostrar com tamanha precisão a situação real da empresa num determinado momento, ou mesmo apresentar previsões futuras para tomada de decisão de um investimento, por exemplo. A contabilidade dispõe de diversas ferramentas, dentre as opções disponibilizadas têm se destacado o estudo de custos das organizações, conhecido como contabilidade de custos. A contabilidade de custos é aplicada constantemente em empresas industriais e comerciais, mas nos últimos anos a prestação de serviço está em acelerado crescimento. A demanda por métodos aplicáveis em prestadoras de serviço cresce junto com a expansão do mercado, porém em dias atuais não existem muitas aplicações de estudos de custos para organizações do ramo. A literatura de custos aborda os métodos tradicionais, e nos últimos anos alguns novos métodos estão surgindo e o intuito desse estudo é mostrar como calcular o custo da prestação de serviço, utilizando um novo método de custeio conhecido como TDABC (*Time Driven Activity Based Costing*). E esse estudo também tem o intuito de calcular o preço de venda da prestação de serviço, para mensurar se o mesmo está gerando lucro, e quando houver expansão de mercado, os novos clientes, saber qual a margem de negociação que pode ser utilizada.

Palavras-chave: TDABC. Preço de venda. Prestação de serviço. Contabilidade de custo.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Organograma da Empresa.....	45
--	----

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1- Terminologia de Custos.....	23
Quadro 2- Classificação de Custos.....	24
Quadro 3- Métodos de Custeio.....	26
Quadro 4- Estratégias de Preços.....	37
Quadro 5- Processos dos Departamentos.....	47
Quadro 6- Tempo e Valor dos Processos.....	49
Quadro 7- Características das Empresas.....	50
Quadro 8- Custos Empresa 1.....	51
Quadro 9- Custos Empresa 2.....	51
Quadro 10- Custos Empresa 3.....	52
Quadro 11- Custo Empresa 4.....	52
Quadro 12- Custo Empresa 5.....	53
Quadro 13- Custo Empresa 6.....	53
Quadro 14- Custo Empresa 7.....	54

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Estimativa de Capacidade Prática.....	29
Tabela 2- Custo Total.....	45
Tabela 3- Despesas Pessoais.....	45
Tabela 4- Despesas Operacionais.....	46
Tabela 5- Despesas Administrativas.....	46
Tabela 6- Capacidade Prática de cada Colaborador.....	48
Tabela 7- Custo Fixo do Escritório.....	54
Tabela 8- Custo Total das Empresas.....	55
Tabela 9- Custo Total x Honorários.....	55
Tabela 10- Calculo <i>Mark-up</i> Multiplicador do Escritório.....	56
Tabela 11- Comparativo de Honorários.....	56

LISTA DE EQUAÇÕES

Equação 1- Fórmula da Taxa de Custa da Capacidade.....	27
Equação 2- <i>Mark-up</i> Multiplicador.....	34
Equação 3- <i>Mark-up</i> Divisor.....	35

LISTA DE ABREVIATURAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
Esp.	especialista
et al.	e outros
ex	exemplo
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
GFFR	Guia de Recolhimento Rescisório do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IR	Imposto de Renda
Ma	Mestre
nº.	Número
Prof.	Professor
Prof.	Professora
PAT	Programa de Alimentação do Trabalhador
SESCON	Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisa
TDABC	<i>Time Driven Activity Based Costing</i>

LISTA DE SIGLAS

UCS – Universidade de Caxias do Sul

LISTA DE SÍMBOLOS

%	por cento
min	minutos
R\$	reais

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	16
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	17
1.2.1	Delimitação do tema	17
1.2.2	Definição da questão de pesquisa	18
1.3	OBJETIVOS	19
1.3.1	Objetivo geral	19
1.3.2	Objetivos específicos	19
1.4	ESTRUTURA DO ESTUDO	19
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	21
2.1	CONTABILIDADE GERENCIAL	21
2.2	CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	22
2.2.1	Terminologia de Custos	22
2.2.2	Classificação de Custos.....	24
2.3	LUCRATIVIDADE E RENTABILIDADE DOS SERVIÇOS.....	24
2.4	MÉTODOS DE CUSTEIO.....	25
2.4.1	Custeio TDABC - <i>Time Driven Activity Based Costing</i>.....	26
2.4.1.1	Parâmetros do modelo	27
2.4.1.2	Taxa do Custo da Capacidade	28
2.4.1.3	Tempo Necessário para cada Tarefa	29
2.4.1.4	Implementação do modelo TDABC	30
2.5	FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA	33
2.5.1	Mark-up.....	33
2.5.2	Aspectos Mercadológicos.....	35
2.5.3	Estratégias de formação de Preço de Venda.....	36
3	METODOLOGIA	40
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	40
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	42
4	ESTUDO DE CASO	43

4.1	DADOS DA EMPRESA	43
4.2	COLETA DE DADOS	44
4.2.1	Custos e Despesas por Departamento	44
4.2.2	Processos dos Departamentos e Capacidade Prática.....	47
4.2.3	Capacidade Prática por Departamento	48
4.2.4	Custo de Cada Empresa	50
4.3	ANÁLISE DOS RESULTADOS	55
5	CONCLUSÃO	57
	REFERÊNCIAS.....	59
	APÊNDICE.....	62

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A contabilidade está cada vez mais importante na realidade brasileira como ferramenta gerencial para tomada de decisões e para uso de estratégias que beneficiem o aproveitamento de oportunidades no mercado, marcado por ampla concorrência, seja na qualidade dos produtos adquiridos e serviços prestados, quanto pelo preço cobrado.

Neste contexto uma das ferramentas que ajudam nas tomadas de decisões é a contabilidade de custos. Segundo Martins (2010), antes da Revolução Industrial (século XVIII), praticava-se apenas a contabilidade financeira que era voltada para as empresas comerciais, da Era Mercantilista; para a apuração de resultado e balanço final, bastava o inventário dos estoques físicos, pois seu valor era calculado pelo valor da compra. Com o surgimento das indústrias, viu-se a necessidade de adaptação de critérios de avaliação dos estoques para casos industriais.

A bibliografia da contabilidade de custos historicamente é voltada para empresas do comércio e indústria, não abrangendo muito a prestação de serviços. Segundo Oliveira, Perez e Costa (2012) as empresas prestadoras de serviços já existem desde os primórdios da civilização e, assim como as atividades de comércio e fabricação de produtos, acompanharam a evolução e sofisticação das diversas sociedades.

Na literatura de custos existem diversos métodos de custeio para auxiliar na gestão de custos e o método *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC) está entre eles. Este método foi desenvolvido pelos autores Kaplan e Anderson (2007) os quais registraram que este consegue simplificar o processo de custeio através da eliminação de pesquisas e entrevistas para alocar os custos às atividades, aliado à simplificação do processo pela utilização de duas estimativas: o total de recursos fornecidos e o tempo necessário para realização do trabalho.

Esse ainda é considerado um novo sistema de custeio que está sendo desenvolvido nas empresas, e nesta evidência a literatura sobre custos na prestação de serviços ainda é incipiente, em função de se tratar de um aprimoramento do modelo do ABC, que segundo Martins (2010), trata-se de um método que busca reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos

indiretos e segundo Megliorini (2011), no ABC os custos indiretos são inicialmente apropriados às atividades e após aos produtos, serviços ou outros objetos de custeio que necessitaram de tais atividades.

Outra ferramenta para os gestores e que está diretamente ligada a custos é a formação do preço de venda, que segundo Bruni e Famá (2012); preços correspondem à importância recebida resultante da venda de produto ou serviço, e o preço deve ser suficiente para cobrir os custos incorridos e ainda oportunizar lucro para a entidade. Padoveze e Takakura Jr. (2013), afirmam que teoricamente o mercado dá o preço de venda dos produtos e serviços, porém ele deve ser inicialmente calculado com base na condição de custos das empresas.

O setor de serviços está crescendo cada vez mais, especialmente os serviços contábeis. Segundo dados do site da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, a atividade de contabilidade obteve um crescimento, no ano de 2015 para 2016, de 12,60%, e até março do atual ano, já obteve um crescimento de 3%. Em Caxias do Sul – RS, segundo dados do SESCOB Serra Gaúcha, até o ano de 2016 existiam em torno de 360 empresas contábeis, sem contar os empreendedores individuais. E a mesma entidade de classe realizou alguns questionamentos para os escritórios da cidade no final do ano de 2016, e apenas 33 empresas responderam a pesquisa informando que foram gerados 553 empregos e um total de faturamento bruto anual em R\$ 31.549.783,36.

Diante das considerações apresentadas, da escassez de estudos sobre esse tema e para um melhor gerenciamento dos custos nas prestadoras de serviços, esse estudo visa calcular o custo de em escritório contábil e também calcular o seu preço de venda, para oferecer um preço justo ao cliente; utilizando o método TDABC como parâmetro.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

1.2.1 Delimitação do tema

Com o passar do tempo, a contabilidade foi se aperfeiçoando, atendendo as demandas das empresas e ampliando a sua área de atuação. A contabilidade gerencial, segundo Atkinson *et al.* (2015), é um processo que tem como objetivo fornecer a gerentes e funcionários de uma organização informações relevantes para

a tomada de decisões, alocação de recursos, monitoramento, avaliação e recompensa por desempenho. E segundo Martins (2010), devido à alta competição do mercado, as empresas não podem definir seus preços de acordo com os custos incorridos, mas também, com base nos preços praticados no mercado que atuam, e um bom sistema de contabilidade gerencial pode se tornar um diferencial competitivo.

Para obter uma eficácia nas informações da contabilidade gerencial, um fator é relevante, que é a contabilidade de custos, que segundo Bruni e Famá (2012), nasceu da decorrente necessidade de maiores e mais precisas informações, que permitissem uma tomada de decisões correta. Para Martins (2010), nas últimas décadas, a contabilidade de custos passou de um auxiliar na avaliação de estoques e lucros, para uma importante ferramenta de controle e decisões gerenciais.

Na área da contabilidade de custos, além dos métodos tradicionais, desenvolveram-se alguns métodos para atender as necessidades das empresas, como por exemplo, o Custeio por Absorção e o Custeio Variável, visando o melhor gerenciamento de custos possível para cada situação. Porém, segundo Bruni e Famá (2012), o maior problema enfrentado pela gestão de custos refere-se a como distribuir custos indiretos aos produtos ou serviços elaborados. Como forma de melhorar esse problema de alocação dos custos indiretos, outros métodos de custo foram desenvolvidos, entre eles o *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC), que segundo Kaplan e Anderson (2007), os administradores gastam menos tempo e recursos com a captura de dados em comparação com o ABC. Os mesmos autores afirmam que no TDABC devem ser utilizadas equações de tempo para distribuir recursos consumidos pelas tarefas executadas.

A contabilidade de custos é muito utilizada para tomada de decisões nas indústrias, mas ela também pode ser utilizada como ferramenta na prestação de serviços, por demonstrar bases sólidas para a tomada de decisão. Assim, com este estudo pretende-se, através do TDABC, identificar custos e preços de um escritório localizado na serra gaúcha.

1.2.2 Definição da questão de pesquisa

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Como o sistema de custeio TDABC pode contribuir na

formação do preço de venda a ser utilizado como base na prestação de serviço contábil?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Analisar como o sistema de custeio TDABC pode contribuir na formação do preço de venda a ser utilizado como base na prestação de serviço contábil.

1.3.2 Objetivos específicos

- Levantamento bibliográfico sobre contabilidade de custos, formação do preço;
- Elencar e conceituar os tipos de serviços contábeis que serão utilizados na pesquisa;
- Selecionar o método do cálculo de custo e de preço a ser aplicado na pesquisa;
- Coletar os dados necessários para cálculo de custo da empresa em estudo;
- Analisar as contribuições do sistema de custeio TDABC a formação do preço de venda na entidade estudada.

1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

A presente pesquisa está organizada em cinco capítulos. No primeiro capítulo é apresentado o tema da pesquisa, uma contextualização do tema, explicando sua origem, sua importância e suas características, bem como os objetivos, a questão de pesquisa e a justificativa.

No segundo capítulo serão abordados diversos aspectos teóricos que devem ser observados durante a pesquisa. Este capítulo tem o objetivo de evidenciar que existem muitos fatores além dos custos que devem ser considerados na formação de preços.

No terceiro capítulo, a pesquisa tratará da metodologia do estudo, bem como dos procedimentos técnicos para o seu desenvolvimento.

No quarto capítulo é apresentado o desenvolvimento do método e também como será realizada a coleta de informações para apuração do TDABC. Após, utilizando-se de planilhas eletrônicas, permitirá a formação de preços na prestação de serviços. Neste capítulo são avaliadas todas as variáveis que serão utilizadas no sistema de custeio TDABC e serão apresentados os modelos matemáticos que fazem parte do sistema.

Ao final, no quinto capítulo, pretende-se atingir o objetivo principal da pesquisa e produzir as conclusões acerca do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial é um conjunto de técnicas que possibilitam uma análise avançada da organização. Segundo Garrison, Noreen e Brewer (2012), a contabilidade gerencial fornece informações relevantes segundo as quais as empresas são efetivamente geridas e Horngren (2011), complementa que se trata de um processo de identificar, medir, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que ajudem os gestores a cumprir os objetivos organizacionais. Por isso a mesma é destinada para uso interno das empresas, através dela é possível comparar dados para definir metas e objetivos a serem alcançados, bem como comparar-se com a concorrência com objetivo de se adaptar às tendências do mercado. E os autores Garrison, Noreen e Brewer (2012), afirmam que a contabilidade gerencial preocupa-se com o futuro e dá menos ênfase para a precisão.

Segundo Atkinson, *et al* (2015), a história da contabilidade gerencial ilustra que as mudanças foram orientadas pelas necessidades de informações de novas estratégias, à medida que as empresas se tornaram mais complexas, as tecnologias mudaram e novos concorrentes apareceram. Os mesmos autores usam como exemplo o fato de quando controlar e reduzir custos era importante, inovações no sistema de custeio ocorreram.

Já segundo Anthony e Govindarajan (2008), o controle gerencial é relevante em qualquer organização que pratique a descentralização. Os sistemas de controle gerencial devem ser ajustados à estratégia da empresa, isso implica que a estratégia seja desenvolvida primeira por meio de um processo formal e racional e, após, essa estratégia estabeleça a elaboração dos sistemas de gerenciamento.

E Martins (2010) complementa que devido ao crescimento das empresas a Contabilidade de Custos passou a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho da Contabilidade Gerencial.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos segundo Martins (2010), foi focada como uma forma de resolver os problemas de mensuração de estoques e do resultado, e não como um instrumento de gestão, porém o mesmo ainda afirma que a contabilidade de custos tem duas funções significativas: o auxílio ao controle e a geração de informações para tomada de decisões. Já segundo Megliorini (2011), os custos são determinados para que se atinjam os objetivos relacionados à determinação do lucro, ao controle das operações e à tomada de decisões.

Megliorini (2011), ainda afirma que a contabilidade de custos também serve de apoio na solução de problemas associados a: formação do preço de venda; contribuição do *mix* de produtos para o lucro da empresa; determinação do preço mínimo de um produto em uma situação específica e gestão de custos.

Segundo Bazzi (2015), nos dias atuais as empresas possuem cada vez mais a necessidade de ter uma boa gestão de seus custos, pois esta é uma das grandes maneiras de encarar os concorrentes, que muitas vezes, não estão preparados. O que não pode acontecer é a organização ter como meta, reduzir custos, mas não ter planejamento adequado, ou um bom controle de informações e do sistema, para poder realizar isso de fato.

Já conforme Crepaldi (2014), a contabilidade de custos auxilia na tomada de decisões, gerando informações precisas e rápidas para a administração da empresa, além de planejar, classificar, alocar, registrar, interpretar e relatar os custos envolvidos na produção.

2.2.1 Terminologia de Custos

Segundo Leone (2012), gastos, despesas e custos, apesar de parecerem sinônimos, têm significados diferentes, podendo ocasionar interpretações errôneas que levam a decisões precipitadas, o quadro 1 explica melhor cada uma delas.

Quadro 1 – Terminologia de Custos

Classificação	Características	Autores
Gastos	Gastos são sacrifícios financeiros que a entidade arca para adquirir um produto ou serviço qualquer, representado por entrega ou promessa de entrega de ativos.	Ching (2006) Megliorini (2011) Martins (2010)
Desembolso	Desembolso é o pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço contratado. O que caracteriza diretamente o desembolso é a movimentação de recursos financeiros, que pode ou não ocorrer no momento da realização do gasto.	Bazzi (2015) Crepaldi (2014) Martins (2010)
Custos	Correspondem à parcela dos gastos consumida para fabricação de um produto, pela aquisição de mercadorias para revenda ou para realização de serviços.	Megliorini (2011)
Despesa	Despesa é o consumo de bens ou serviços, direta ou indiretamente, para obter receitas, relacionando-se com as atividades exercidas pela empresa, como as comerciais e administrativas.	Bazzi (2015) Ching (2006) Martins (2010)
Investimento	Investimento é caracterizado como um elemento adquirido pela empresa para ser utilizado no processo produtivo, que trará benefícios futuros.	Bruni e Famá (2012) Bazzi (2015) Martins (2010)
Perda	Perda é o consumo involuntário ou anormal de um bem ou serviço da empresa. Os anormais decorrem de situações como roubos, incêndios, fatores externos e, portanto, a perda deve ser registrada diretamente como despesa.	Bruni e Famá (2012) Bazzi (2015) Martins (2010),
Desperdício	Desperdício é um gasto incorrido durante o processo produtivo ou administrativo, que podem ser eliminados sem prejuízo da qualidade ou quantidade dos bens, serviços ou receitas.	Bazzi (2015) Megliorini (2011)

Fonte: Elaborado pelo autor

Segundo Marion (2015), o uso de uma terminologia homogênea e o conhecimento das diferenças de cada uma delas é necessária para a realização correta dos procedimentos contábeis, para o entendimento e comunicação dos processos internos de uma organização e para uma melhor classificação dos custos da empresa.

2.2.2 Classificação de Custos

Quando se aplica e utiliza adequadamente a contabilidade de custos, a organização pode vir a tomar melhores decisões. Segundo Leone (2012), a partir de um bom gerenciamento de custos, a organização, vem a ter maior controle de seus gastos e de onde pode investir, eliminar desperdícios, entre outras ações. E a classificação correta dos custos é um passo importante para isso acontecer. Para um melhor entendimento da sistemática e classificação de custos, faz-se necessário conhecer o significado dos principais termos utilizados, e o quadro 2 explicará melhor cada classificação.

Quadro 2 – Classificação de Custos

Classificação	Características	Autores
Custos Fixos	Custos Fixos são considerados os que não variam conforme o volume produzido no período, porém, quanto mais unidades forem concluídas, menores serão os Custos Fixos unitários.	Bruni e Famá (2012) Crepaldi (2014) Martins (2010)
Custos Variáveis	Custos Variáveis são aqueles que variam proporcionalmente ao volume produzido. Quanto mais unidades forem produzidas no período, maior será o Custo Variável total. Considera-se a matéria-prima e a mão de obra como os principais Custos Variáveis.	Hornngren (2011) Martins (2010) Megliorini (2011)
Custos Diretos	Os custos diretos são aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos, e variam com quantidade produzida. Para assim ser considerado o custo, deve ser totalmente mensurável ao produto e apresentar uma unidade de medida de consumo, como, por exemplo, quilos ou horas.	Crepaldi (2014) Martins (2010)
Custos Indiretos	Os custos indiretos são aqueles que não se pode identificar diretamente com os produtos e necessitam de rateio para fazer a apropriação. A soma destes gastos denomina-se Despesas Indiretas de Fabricação, Gastos Gerais de Fabricação ou Custos Indiretos de Fabricação.	Crepaldi (2014) Megliorini (2011)

Fonte: Elaborado pelo autor

Segundo Oliveira, Perez e Costa (2012) a classificação dos custos é necessária para a apuração do custo da produção e do resultado de um período.

2.3 LUCRATIVIDADE E RENTABILIDADE DOS SERVIÇOS

A definição de lucratividade para Bruni e Famá (2012), consiste em um medidor completo, que mede a quantidade de recursos monetários que a empresa está gerando, resultante da diferença entre ganho e despesa operacional.

O lucro líquido de uma empresa segundo Nagy e Vanderbeck (2012), é uma importante medida de sucesso da administração voltada para atingir 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.

Já segundo Martins (2010), a melhor maneira de avaliar 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, define-se 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 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 os mesmos autores a receita auferida pelos clientes deve ser dividida pelos custos identificados como sendo consumidos na realização das atividades e assim mede-se 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.

2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

Segundo Crepaldi (2014), o conceito de métodos de custeio é a forma de registrar custos e podem ser usados com qualquer sistema de acumulação de custos e com qualquer método de custeio. Já Martins (2010), afirma que o método de custeio significa apropriação de custos, assim, existe Custeio Variável, Custeio por Absorção, Custeio ABC, etc. Cabe às empresas utilizarem o método mais

adequado para cada segmento conforme estabelecido pela gestão. O quadro 3 demonstra os métodos mais utilizados e definidos pela literatura atual.

Quadro 3 – Métodos de Custeio

Método	Principais Abordagens	Autores
Custeio por Absorção	O custeio por absorção se trata de um método onde todos os custos envolvidos no processo produtivo são apropriados ao produto. É o método aceito pela legislação brasileira. Neste método o custo do produto só refletirá no resultado quando da venda, até lá permanecerá alocado no estoque.	Crepaldi (2014) Megliorini (2011) Martins (2010)
Custeio Variável	O método variável caracteriza-se por apropriar ao custo dos produtos apenas os custos variáveis, pois se entende que os fixos são necessários para a estrutura produtiva e não à produção. Este método não é aceito pela legislação, mas para fins de controles internos apresenta grandes vantagens, tais como a extinção das variações no resultado, visualização da margem de contribuição de cada produto, auxílio na tomada de decisões e no entendimento do processo.	Crepaldi (2014) Megliorini (2011); Dubois, Kulpa e Souza (2009).
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Este método surgiu da necessidade de novas técnicas para o rateio dos custos indiretos, uma vez que estes passaram a ter representatividade maior no valor do produto. O ABC é o custeio que apropria os custos indiretos pelas atividades geradas no processo, transformando-se em uma ferramenta de gestão, que apresenta a relação custo/benefício de cada atividade.	Santos (2012); Crepaldi (2014) Martins (2010).

Fonte: Elaborado pelo autor

Segundo Kaplan e Anderson (2007), foi devido às distorções e problemas existentes nas metodologias de custeio mais tradicionais que novas metodologias foram desenvolvidas, visando sanar tais dificuldades e torná-las mais fiéis à realidade da empresa, assim surgindo o método TDABC, que é uma forma mais simples de custeio que o ABC.

2.4.1 Custeio TDABC - Time Driven Activity Based Costing

O método de custeio TDABC, segundo Kaplan e Anderson (2007), tem como objetivo oferecer às empresas uma opção simples e prática para a determinação do custo e da capacidade de utilização dos seus processos. E Schmidt, Santos e Leal (2011), complementam que este método fornece dados mais exatos e com maior agilidade para obtenção das informações necessárias, possibilitando uma maior flexibilidade nas atividades de forma a identificar corretamente a lucratividade dos serviços e clientes.

Segundo Kaplan e Anderson (2007), o TDABC ignora a etapa de definir as atividades, eliminando a necessidade de alocar os custos dos departamentos entre as várias atividades por eles executadas. Dessa maneira, este método de custeio incorpora com facilidade as variações nas demandas de tempo em diferentes tipos de transações, ou seja, este método não considera que os pedidos e transações sejam iguais e nem tenham o mesmo tempo de processamento.

2.4.1.1 Parâmetros do modelo

O TDABC, segundo Kaplan e Anderson (2007), requer que sejam estimados apenas dois parâmetros de fácil obtenção na empresa: o custo, por unidade de tempo, do fornecimento de recursos ou taxa de custo da capacidade de uma dada atividade e os tempos consumidos para executar determinado procedimento dessa mesma atividade.

No primeiro cálculo afirmam que se refere à soma dos custos de todos os recursos fornecidos a um processo ou departamento. Esta soma é dividida pelo tempo que os funcionários e equipamentos estão à disposição da empresa para a execução do trabalho. O resultado deste cálculo será a taxa do custo da capacidade, apresentado na Equação 1 – Fórmula da Taxa do Custo da Capacidade.

Equação 1 – Fórmula da Taxa do Custo da Capacidade

$\text{Taxa do custo da capacidade} = \frac{\text{Custo da capacidade}}{\text{Capacidade prática dos recursos fornecidos}}$

Fonte: Adaptado de Kaplan e Anderson (2007)

Após realizar o cálculo essa taxa, que aponta um custo em reais por minuto, pode ser utilizada para alocar os custos do departamento aos objetos de custo por meio de estimativas de tempo da realização da atividade. Por isso o TDABC incorpora as variações nas demandas de tempo em diferentes tipos de transações.

Além disso, Kaplan e Anderson (2007) comentam sobre a facilidade de atualização do modelo TDABC por parte dos gestores das empresas, que devem

atualizar o modelo sempre que houver alteração nos preços dos recursos fornecidos e mudança nas estimativas de tempo.

Além dessas duas estimativas, conforme ressaltam Kaplan e Anderson (2007), o Custeio TDABC incorpora as variações de tempo necessárias para cada transação, através do uso de equações de tempo, as quais devem identificar quanto tempo um determinado objeto de custo demorou em um determinado processo. Tais equações podem refletir as várias circunstâncias sob as quais uma tarefa determinada pode ser executada, devido à utilização de direcionadores variados, e das interações entre estes. Schmidt, Santos e Leal (2011) também expõem que as equações de tempo do Custeio TDABC podem ser utilizadas para simular o futuro, sendo então incorporadas a um processo orçamentário.

2.4.1.2 Taxa do Custo da Capacidade

Conforme Kaplan e Anderson (2007), o custo da capacidade dos recursos fornecidos é calculado por meio de rateio dos custos departamentais pela capacidade real (ex.: número de horas produtivas dos recursos humanos disponíveis no departamento), alocando assim, esses custos dos recursos utilizados aos objetos de custos. O numerador da fórmula agrega todos os custos dos recursos atrelados aos departamentos de uma empresa, como: colaboradores (salários, benefícios, encargos sociais e trabalhistas da mão de obra direta e indireta); máquinas, equipamentos e tecnologia, manutenção e depreciação dos equipamentos e também despesas operacionais (energia elétrica, telefone, água, e outros recursos consumíveis); ocupação (custo do espaço utilizado pela empresa nos processos produtivos); outros recursos indiretos (despesas com unidades de apoio da empresa, como recursos humanos, vendas, finanças, tecnologia da informação, etc.).

Para Dalmácio, Rezende e Aguiar (2006), o TDABC simplifica o tratamento dos custos relativos às atividades, porém, não é possível afirmar que essa nova abordagem resolverá os problemas de alocação dos custos indiretos das empresas aos objetos de custos, visto que os estudos ainda são iniciais sobre esse tema.

Quanto ao denominador da fórmula, que é a capacidade prática fornecida ou capacidade real, segundo Kaplan e Anderson (2007), pode ser determinada de maneira arbitrária e aproximada ou, por métodos analíticos. Pela abordagem arbitrária, presume-se que a capacidade real corresponde a uma porcentagem,

como 80%, da capacidade teórica, e admite-se que 20% do tempo seria consumido pelos intervalos, pelas chegadas e saídas, por atividades de treinamento, por reuniões e por conversas que não se relacionam diretamente com a execução do trabalho.

Já na abordagem analítica, é descontado da capacidade teórica o tempo que as pessoas e as máquinas não estão à disposição da empresa para a realização do seu trabalho. Com base na duração da jornada dos colaboradores de cada unidade, no tipo de trabalho dos diferentes colaboradores e no tempo médio diário em que cada funcionário não está disponível para o trabalho (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

Kaplan e Anderson (2007), sugerem que cada empresa, aplique seus próprios parâmetros de estimativas para calcular o tempo médio trabalhado em dia ou em um mês. A tabela 1 exemplificará melhor como realizar esse cálculo de tempo médio.

Tabela 1 - Estimativa de Capacidade Prática

Cálculo da Capacidade Prática	Quantidade
(=) número de dias por ano	365 dias
(-) fins de semana	104 dias
(-) feriados	10 dias
(-) férias	20 dias
(-) faltas (doenças ou motivos pessoais)	3 dias
(=) capacidade prática anual	228 dias
(÷) número de meses por ano	12 meses
(=) capacidade prática mensal	19 dias
(x) jornada de trabalho diária	7,5 h ou 450 min
(-) pausas e intervalos diários	70 min
(=) capacidade prática diária	380 min
<u>(=) Capacidade Prática Mensal (19 dias x 380 min)</u>	<u>2220 min/ano</u>

Fonte: Adaptado de Kaplan e Anderson (2007).

2.4.1.3 Tempo Necessário para cada Tarefa

Depois de calculada a taxa do custo da capacidade, a segunda etapa é estimar a capacidade necessária, ou seja, tempo para executar cada atividade (KAPLAN; ANDERSON, 2007). Esta estimativa pode ser obtida por observação

direta ou por entrevistas. Para a estruturação do TDABC deve se seguir algumas fases de acordo com Everaert e Bruggeman (2007):

- a) levantamento dos recursos fornecidos às atividades, segregando-os em grupos;
- b) apuração do valor gasto com cada recurso;
- c) mensuração da capacidade prática das atividades;
- d) determinar o custo unitário de cada recurso, com a divisão do valor encontrado para cada grupo de recursos pela capacidade prática da atividade (calculado no item anterior);
- e) aferição do tempo consumido para execução de uma atividade;
- f) multiplicação do custo unitário (apurado no item “d”) pelo tempo requerido em cada objeto de custo (item “e”).

O TDABC é de rápida implantação e apresenta onerosidade reduzida. Essa metodologia possibilita a geração de melhores informações para fins de gestão em empresas de todos os portes. Algumas de suas vantagens são o baixo custo de implantação e manutenção, a facilidade e rapidez na construção de um modelo, possibilita *feedback* dos gestores, boas estimativas sobre o consumo de recursos, utilização em indústrias com grande e complexa variedade de produtos, clientes, canais de distribuição e despesas.

2.4.1.4 Implementação do modelo TDABC

O modelo TDABC estabelece uma sequência de 4 etapas para sua implementação de acordo com Kaplan e Anderson (2007): a preparação; definição de dados, acesso e análise; construção do modelo-piloto; desdobramento em toda a empresa.

A primeira etapa, a preparação, é a fase onde é definido o propósito do modelo. Normalmente, a aplicação do sistema é iniciada com o piloto (projeto inicial que serve de experiência) em um departamento, raramente em toda a empresa. Porém, essa possibilidade deve ser considerada pela equipe durante o projeto-piloto, no qual são criadas as condições para que se revelem os benefícios e os custos de implementação do modelo, evitando-se os altos custos, riscos e tempo necessário para construir um modelo para toda a empresa.

Para Kaplan e Anderson (2007), os membros da equipe do projeto também são determinados na primeira fase e podem ser compostos: pela gerência, profissionais da área de tecnologia da informação (TI), colaboradores das áreas operacionais, entre outros.

A segunda fase é a definição de dados, acesso e análise. Nesse sentido, para executar o modelo TDABC com maior exatidão, Kaplan e Anderson (2007) afirmam que é relevante o acesso a dados sobre transações e processos, pois com essas informações detalhadas, a empresa pode estimar o custo de realização das atividades para cada objeto de custo. A alimentação direta de dados demanda mais tempo na fase de projeto, visto que é preciso identificar as características dos dados da empresa e transferi-los para o software do TDABC. Nessa fase a equipe do TDABC, de finanças e de TI, extraem do sistema integrado de gestão e de outros sistemas os arquivos referentes à contabilidade geral e a outras transações. A equipe do projeto colabora com o departamento financeiro na identificação dos custos dos departamentos e dos processos a serem incluídos no modelo. O escopo do projeto determina os departamentos e os processos a serem analisados.

Para Kaplan e Anderson (2007), a fase três, construção do modelo-piloto, é dedicada à construção e validação do modelo padrão do TDABC. A equipe do projeto emprega as equações de tempo para atribuir os custos das atividades e dos departamentos aos objetos de custos, executando os seguintes passos: direcionar os dados financeiros da contabilidade geral para os departamentos; direcionar os custos dos departamentos para um ou mais processos; carregar dados sobre transações; inserir estimativas de tempo e as equações de tempo de cada processo; direcionar todos os custos dos processos para os objetos de custos por meio de equações de tempo; calcular os custos e a lucratividade dos pedidos, produtos, fornecedores ou clientes.

Um dos principais resultados da construção do modelo-piloto deveria ser “o aprendizado de como automatizar a transferência de dados ERP e de outros sistemas para o *software* desenvolvido especificamente para efetuar os cálculos do TDABC e gerar relatórios gerenciais” (KAPLAN; ANDERSON, 2007, p. 86).

Segundo Kaplan e Anderson (2007), o projeto-piloto é desenvolvido em pequena escala, assegurando que a equipe adquira experiência para posteriormente ampliar o modelo para toda a empresa e garantir que o sistema esteja apto a: tratar pedidos e produtos como objetos de custos; captar dados das transações; incorporar

equações de tempo com direcionadores múltiplos; distribuir despesas da contabilidade geral entre os departamentos; acessar e processar grandes bancos de dados corporativos; incorporar a capacidade de recursos ao calcular taxas de direcionadores de custo e ao estimar a utilização da capacidade; modelar a complexidade do negócio, de maneira a simplificar a sua manutenção.

A equipe do projeto deve validar o modelo em termos financeiros e operacionais, depois de já estar em funcionamento. A validação financeira confere se os custos atribuídos pelo modelo condizem com os dados financeiros da contabilidade societária. No início, muitos modelos não calculam o custo da capacidade, simplesmente apropriam os custos e despesas mensais da contabilidade aos objetos de custo, usando como parâmetro, o consumo de tempo em todas as atividades. Já na validação operacional, é verificada a precisão das estimativas de equações de tempo, onde a equipe do projeto tenta aproximar os tempos totais dos processos ou dos departamentos, com o tempo disponível que os colaboradores possuem.

Ainda na validação operacional, conforme relatam os autores, os tempos do modelo e os tempos reais, são comparados pela equipe do TDABC; além disso, são analisadas as ocorrências de cada processo, buscando distorções de valores na utilização da capacidade.

Além disso, nesta fase a equipe poderá também, analisar as informações mais a fundo, buscando ideias e ações para aumentar o lucro, como por exemplo: identificar pedidos rentáveis e não rentáveis; transformar clientes não lucrativos em lucrativos; abandonar produtos de baixo volume e pouco lucrativos; transferir recursos para eliminar a capacidade ociosa ou sobrecargas; prever escassez de recursos; evitar pontos de gargalo.

Na quarta fase, depois que o modelo TDABC for desenvolvido e validado no departamento-piloto ou na unidade-piloto, a equipe do projeto lidera a implementação gradual do sistema em toda a empresa. Se a empresa é composta por departamentos ou unidades semelhantes, a aplicação do modelo será mais fácil e rápida, exigindo talvez, pequenas adaptações nas estimativas de custos e nas equações de tempo. Além disso, ao estender o modelo para toda a empresa, os custos indiretos e de apoio serão atribuídos de forma mais precisa.

Por outro lado, em organizações mais heterogêneas, possivelmente, será necessária a alocação de equipes de projetos específicos em cada unidade. Nestes

casos, o pessoal da equipe do projeto-piloto, atua geralmente como instrutores, consultores internos e gerentes de projeto; treinando e orientando as demais equipes. A equipe padroniza as definições de dados e de processos, coordena a transferência de dados pelos recursos centralizados de TI e monitora os projetos nas unidades de negócios.

2.5 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

O preço de venda, segundo Santos (2012), não deve ser considerado apenas o valor monetário a ser cobrado do cliente pela entrega de um produto, que justifique o seu custo e o lucro desejado pela empresa. Deve sim, ser um valor que traduza todos os objetivos desejados da empresa, tanto de curto como de longo prazo. Muitos erros, na formação dos preços de vendas ocorrem por não considerarem outros aspectos além do custo.

Para Wernke (2008), preço é a expressão do valor de troca que se oferece por alguma coisa que satisfaça uma necessidade ou desejo. No cálculo do preço de venda, as empresas devem procurar valores que: maximizem os lucros; possibilitem alcançar as metas de venda com tal preço; permitam otimização do capital investido e proporcionem a utilização eficaz da capacidade de produção instalada. O mesmo autor coloca que, na formação do preço de venda devem ser observadas algumas condições. Inicialmente, calcula-se um preço orientativo fazendo o uso exclusivamente de dados internos da empresa. Critica-se tal preço em relação às características existentes no mercado de atuação com o preço dos concorrentes, volume de vendas, prazo, condições de entrega, qualidade, aspectos promocionais, etc. Posteriormente testa-se o preço nas condições do mercado, considerando a relação custo/volume/lucro e demais aspectos econômicos e financeiros da empresa.

2.5.1 *Mark-up*

Muitas empresas definem seus preços através da utilização do “*mark-up*” sem conhecer o critério de como foi elaborado, tão pouco tem o conhecimento de quanto sobra do preço de venda após a dedução de todos os custos e despesas inerentes ao produto (SARDINHA 2013). Esse tipo de atitude faz com que muitas empresas ou

deixem de vender por ter preços muito altos, ou acabem tendo prejuízos por praticarem preços muito baixos ou ainda enfrentam sérios problemas com a concorrência por não terem uma política flexível de preços (preços diferentes para diferentes negociações).

Segundo Bruni e Famá (2012), *mark-up* é um método utilizado para fazer precificação de determinado bem ou serviço. Neste se usa um índice formado com base nos gastos fixos e variáveis, lucro desejado e impostos. Este índice permite a obtenção do preço de venda.

Já Martins (2010), afirma que calcular preço com base em custos é determinar o preço de dentro para fora, onde o ponto de partida é o custo do bem ou serviço apurado segundo um método de custeio. Sobre esse custo agrega-se uma margem, denominada *mark-up*. Ainda nesse sentido Zorzin (2007) afirma que formar preços com base em custos fixos e variáveis do produto multiplicando por um fator (*mark-up*) preestabelecido é uma prática bastante tradicional na área de formação de preços.

Segundo Martins (2010), *mark-up* é um método utilizado para fazer precificação de um determinado bem ou serviço. Neste usa-se o índice formado com base nos gastos fixos e variáveis, lucro desejado e impostos. Existem duas formas de se calcular o *mark-up*:

– Multiplicador: o mais utilizado, e neste se multiplica os custos variáveis pelo valor do *mark-up* para chegar ao preço de venda. A Equação 2 – *Mark-up* Multiplicador ilustra o cálculo:

Equação 2 – Mark-up Multiplicador

$$\text{Mark-up Multiplicador} = \frac{1}{1 - \text{Soma das Taxas Percentuais}}$$

Fonte: Adaptado de Kaplan e Anderson (2007).

– Divisor: é o menos utilizado, corresponde ao percentual do custo variável em relação ao preço de venda. A Equação 3 – *Mark-up* Divisor ilustra o cálculo:

Equação 3 – Mark-up Divisor

<i>Mark-up divisor = 1 – Soma das Taxas Percentuais</i>

Fonte: Adaptado de Kaplan e Anderson (2007).

Segundo Bruni e Famá (2012), as taxas percentuais são os valores expressos que influenciam na formação do preço de venda, e grande parte das empresas faz o uso desse método, pois é simples e de fácil entendimento.

2.5.2 Aspectos Mercadológicos

A correta tomada de decisão na formação, estratégia e gestão de preços praticados é cada vez mais preocupante na vida dos gestores, segundo Cruz, Reis e Miguel (2012), isso porque uma correta gestão de preços de venda influenciará diretamente no resultado da empresa. A formação, estratégia e gestão de preços de venda estão ligadas às condições do mercado, à necessidade dos consumidores, à concorrência, às exigências governamentais, aos custos e ao retorno sobre o capital investido.

Segundo Bernardi (2013), para formar um preço de venda que seja bom ao mesmo tempo para o consumidor e para a empresa é necessário definir um preço que o cliente esteja disposto a pagar pelo produto e ao mesmo tempo seja um preço capaz de cobrir todos os recursos consumidos pelo produto e, ao final, gerar uma parcela de lucro para a empresa. Para isso, é preciso que ao definir o preço a ser praticado sejam levados em consideração vários aspectos além do custo, aspectos esses que a pesquisa pretende levantar e evidenciar como os mesmos devem ser considerados na formação do preço.

Segundo Santos (2012) a determinação dos preços de venda dos produtos é tarefa importante na empresa, constituindo-se em uma das peças-chave do planejamento empresarial.

Segundo Cogan (2013), como já é bastante comentado e do conhecimento geral, os preços historicamente foram formados adicionando-se o lucro aos custos, ou como no atual paradigma num mundo que cada vez mais caminha para uma competição perfeita, o preço é determinado pelo mercado. Portanto, essas duas considerações básicas convivem ainda.

Segundo Morante e Jorge (2009), uma disputa mercadológica com base em preço representa mais danos do que benefícios a quem compete, pois uma redução no preço de venda pode levar a redução na receita de vendas.

Conforme opiniões apresentadas dos diversos autores, todos eles evidenciam a importância que a determinação do preço de venda representa para o sucesso de qualquer empresa. Também fica evidente, que mesmo com a tendência do preço de venda ser definido pelo mercado, as empresas necessitam de um sistema de custos para saber qual é o custo do produto e que preço de venda elas podem ofertar para competir com a concorrência.

2.5.3 Estratégias de formação de Preço de Venda

A formação do preço de venda no Brasil, segundo Zorzini (2007), alterou-se drasticamente com o início do Real, que extinguiu a inflação, e possibilitou uma estabilidade econômica e monetária inédita no País. O mesmo autor ainda afirma que

As políticas de preços praticadas por empresas brasileiras passaram a ter importância estratégica dentro das opções de *marketing*. Precificar era simplesmente uma decisão tática de repassar o índice de inflação aos preços no fim do mês ou aumentar os preços todos os dias (ou semanas) por uma taxa estimada (ou antecipada) de inflação. E isso simplesmente acabou (ZORZINI, 2007, p.1).

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2009), para escolher a estratégia de formação de preço de venda a ser adotada pela empresa, é necessário conhecer o objetivo da mesma, o perfil dos clientes, a concorrência, o estágio do ciclo de vida do produto e as expectativas do mercado. As estratégias de formação de preço de venda são subdivididas em quatro grandes grupos, estratégia de preços distintos, estratégia de preços competitivos, estratégia de preços por linha de produto e estratégia de preço com base na imagem e aspecto psicológico e quadro 4 – Estratégias de Preço identificará melhor as estratégias.

Quadro 4 – Estratégias de Preço

(Continua)

Estratégias de Preço		Característica
Distinto	Desconto em um Segundo Mercado	É a venda de um produto a um preço num mercado alvo principal, e a um preço reduzido num outro mercado secundário.
	Desnatação	É aplicada em produtos inovadores, consiste em fixar um preço relativamente elevado, normalmente, no início da vida do produto, reduzindo os preços conforme o passar do tempo. Um exemplo desta estratégia é o DVD, quando surgiu tinha seu preço elevado e, a medida que as classes A e B foram ficando saturadas, os preços foram sendo baixados. A desnatação pode estabelecer um fluxo de retornos precoces para cobrir os investimentos.
	Descontos periódico e randômico	São preços onde os descontos são previsíveis, como liquidações de inverno. Já os descontos randômicos ocorrem ocasionalmente, isto é, os consumidores não estão esperando por um desconto.
Competitivo	Igualando a estratégia da competição	É a definição de preços iguais aos dos concorrentes.
	Cotar abaixo do preço da competição	É a prática de preços inferiores aos dos concorrentes, oportunizando o menor preço ao consumidor dentre as alternativas disponíveis.
	Líderes de preços e seguidores	É realizado por empresas que já possuem uma grande fatia do mercado e grande capacidade de produção, determinando os níveis de preços a serem seguidos pelo resto do mercado.
	Preço de penetração	É utilizado a fim de estabelecer um produto no mercado. Consiste em praticar um baixo preço conseguindo, assim, uma maior participação no mercado. Espera-se que os compradores permaneçam leais aos produtos quando, no futuro, seus preços forem aumentados. Aplicada normalmente em demandas sensíveis ao preço, obtendo economia substancial de escala.
	Preço predatório	São os preços estabelecidos por tradição, costumam permanecer constantes por grande período de tempo. As empresas barganham com os fornecedores a fim de manter os preços tradicionais e os lucros.

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 4 – Estratégias de Preço

(Conclusão)

Estratégias de Preço	Característica
Estratégia de Precificação por Linha de Serviço	<p>Preço cativo</p> <p>Preço isca e preço do líder</p> <p>Preço pacote e múltiplas unidades de preço</p> <p>É onde se obtém maior lucro com venda de produtos complementares, do que, com os produtos básicos, maximizando o lucro da linha de produção. Um exemplo dessa estratégia é o aparelho de barbear, que possui um preço baixo, em contrapartida os preços das lâminas suprem a falta de lucro do produto dito como principal.</p> <p>É a prática de oferecer um determinado produto a um preço baixo, mas querendo direcionar o cliente à aquisição de outro produto com o preço líder.</p> <p>É a estratégia de perder um pouco do lucro em uma unidade, maximizando o lucro da linha como um todo. O pacote de preços é um sistema onde o preço do conjunto de produtos é menor que cada preço individual. Múltiplas unidades de preço vendem mais que uma unidade de um produto, um exemplo das múltiplas unidades de preço são as vendas onde se leva 4 produtos ao preço de 3.</p>
Estratégia de Preços por Imagem e Psicológicas	<p>Preço referência</p> <p>Preços permanentes versus ocasionais</p> <p>Preço prestígio</p> <p>Visa a comparação de preços de produtos que serão mostrados próximos. Aplica-se um preço moderado para uma versão de produto que será mostrado próximo a um modelo de alto preço da mesma marca, ou próximo a uma marca concorrente.</p> <p>Essa estratégia se tornou comum. É a prática de preços basicamente similares como R\$ 1,99 em vez de R\$ 2,00. Acredita-se que o consumidor percebe o preço ocasional de R\$ 3,95 como sendo significativamente mais barato que R\$ 4,00.</p> <p>Depende da imagem de como é visto o produto. Preço prestígio é quando os produtos possuem altos preços por terem uma imagem de alta qualidade. Sua demanda está ligada ao alto preço praticado</p>

Fonte: Elaborado pelo autor

Segundo Cogan (2013) a estratégia de preços distintos é caracterizada pela variação de preços conforme a variação de compradores, para o mesmo produto. Um exemplo claro desta estratégia, é a venda de bebidas no atacado, onde vendedores buscam vender os produtos com os maiores preços possíveis, em contrapartida, temos comerciantes buscando os menores preços.

A estratégia de preços competitivos consiste em praticar preços semelhantes aos dos concorrentes, Kotler e Keller (2012), afirma que na estratégia de preços competitivos a empresa não procura manter uma relação rígida entre o preço e seus custos ou a demanda. Seus próprios custos ou demanda podem mudar, mas ela mantém seus preços porque seus concorrentes mantêm os seus.

De acordo com Bernardi (2013), a estratégia de precificação por linha de produtos procura encontrar um conjunto de preços que maximize a rentabilidade, não somente do produto, mas também para a linha. Segundo Assef (2011), na estratégia de precificação por linhas de produtos o fator indicador dos preços dos produtos é o grau de dependência entre eles, tanto do ponto de vista da produção, quanto na comercialização. E a estratégia de preço imagem e psicológica tem como fundamentação a percepção dos consumidores como um todo como é descrita por Cogan (2013).

3 METODOLOGIA

A realização de uma pesquisa científica agrega conhecimento ao ser humano, que pode aplicar este aprendizado no cotidiano. Desta forma pode-se definir pesquisa como um procedimento racional e sistemático que tem o objetivo de proporcionar respostas aos problemas que são propostos. Para realizar uma pesquisa, é preciso seguir uma determinada metodologia, ou seja, uma forma de conduzi-la, com base em regras pré-estabelecidas (GIL, 2010).

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Quanto a natureza esta pesquisa enquadra-se como aplicada. A pesquisa aplicada, segundo Koche (2009), tem como motivação a necessidade de produzir conhecimento para aplicação de seus resultados, com o objetivo de contribuir para fins práticos, visando à solução do problema encontrado na realidade.

A pesquisa, segundo Gil (2010), utiliza-se de métodos e técnicas que fornecem respostas aos problemas propostos. Quanto à forma de abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa; que conforme Malheiros (2011) parte-se de um recorte temporal-espacial do fenômeno estudado pelo pesquisador, interpretam-se os fenômenos do cotidiano e com a análise destes, obtêm-se ferramentas que fornecerão subsídios para melhorias e análise crítica dos serviços oferecidos aos clientes. Conforme Gil (2010) 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 realizada uma pesquisa descritiva, que de acordo com Gil (2010), tem como objetivo descrever as características de determinada população ou fenômeno, ou estabelecer relações entre variáveis. Uma das características mais significativas da pesquisa descritiva é a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, como o questionário e a observação sistemática. A pesquisa tem características de exploratória que permite uma maior familiaridade entre o pesquisador e o tema pesquisado, visto que este ainda é pouco conhecido, pouco explorado. Nesse sentido, caso o problema proposto não apresente aspectos que permitam a visualização dos procedimentos a serem

adotados, será necessário que o pesquisador inicie um processo de sondagem, com vistas a aprimorar ideias, descobrir intuições e, posteriormente, construir hipóteses. Por ser uma pesquisa bastante específica, pode-se afirmar que ela assume a forma de um estudo de caso, sempre em consonância com outras fontes que darão base ao assunto abordado, como é o caso da pesquisa bibliográfica e das entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado.

Quanto aos procedimentos técnicos, será realizada primeiramente uma pesquisa bibliográfica com o objetivo de conceituar os temas pertinentes ao estudo e posteriormente um estudo de caso; onde se buscará 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 – RS visando aplicar de forma prática os conceitos teóricos levantados.

O estudo de caso, segundo Martins (2010), dedica-se a estudos intensivos do passado, presente e de interações ambientais de uma unidade social: indivíduo, grupo, instituição, comunidade. São validados pelo rigor do protocolo estabelecido. De acordo com Gil (2010), para analisar os fatos do ponto de vista empírico, confrontando a visão teórica com os dados da realidade, torna-se necessário traçar um modelo conceitual e operativo da pesquisa. Para tanto, é preciso classificar a pesquisa com base nos procedimentos técnicos adotados, ou seja, procedimento adotado para a coleta de dados. Assim, podem ser definidos dois grupos: os documentos de papel, onde se enquadram a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental; e aqueles cujos dados são fornecidos por pessoas, onde se tem a pesquisa experimental, o levantamento e o estudo de caso.

Para Cervo, Bervian e Silva (2007), 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. O objetivo de estudo pode ser um indivíduo, um grupo de indivíduos, uma organização, um grupo de organizações ou uma situação específica.

Em relação à pesquisa bibliográfica Gil (2010), coloca que a mesma é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de

permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente.

Entende-se, dessa forma, que, para o assunto proposto, as metodologias escolhidas são as mais apropriadas, apresentando resultados eficientes e satisfatórios.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

- Coleta de dados relativos aos custos e tempos das atividades;
- Estruturação em planilha eletrônica dos dados coletados;
- Alocação dos custos e tempos aos departamentos que compõem o escritório;
- Utilização de planilha eletrônica para realizar os cálculos de formação do preço de venda;
- Análise dos resultados.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 DADOS DA EMPRESA

A empresa no qual vai ser realizado o estudo atua no ramo de serviços contábeis há 22 anos, e na empresa existem os seguintes departamentos:

- a) Recepção: é responsável pelo atendimento a clientes e visitantes, atender ligações e direcionando para o departamento correto, realizar ligações para os clientes e a separação dos documentos enviados pelos clientes;
- b) Departamento societário: é responsável pela realização e alterações de contratos sociais, e também da emissão e gerenciamento dos certificados digitais
- c) Departamento financeiro: é responsável pelas contas a pagar e receber do escritório, como também a emissão das notas fiscais e boletos de honorários;
- d) Departamento pessoal: tem as suas responsabilidades divididas entre colaborador e coordenador. O colaborador tem a tarefa de elaborar folhas de pagamento, férias e rescisões e executar o serviço de admissão de pessoal. Já o coordenador tem a competência para realizar a conferência da folha de pagamento, férias e rescisões, enviar os impostos para os clientes e importação da folha de pagamento no sistema.
- e) Departamento fiscal: tem suas atividades divididas entre coordenador e colaborador. O colaborador tem a responsabilidade de lançar as notas de compra, venda e prestação de serviço de cada cliente e realizar o cálculo dos impostos, enquanto o coordenador é responsável pela conferência dos impostos e o envio dos mesmos e passa a informação para o cliente e envio das obrigações acessórias.
- f) Departamento contábil tem na função do colaborador o lançamento dos documentos contábeis, e o arquivamento dos mesmos, já o coordenador realiza o fechamento contábil e passa a informação para o cliente e envio das obrigações acessórias.

O organograma ilustrado na figura 1- Organograma da Empresa apresentará melhor a estrutura da empresa em estudo.

Figura 1 – Organograma da Empresa



Fonte: elaborado pelo autor com os dados da empresa

4.2 COLETA DE DADOS

Para a coleta de dados, inicialmente verificou-se os departamentos e a quantidade de cada funcionário por departamento do escritório. Após foi solicitado custos para o gerente da empresa. Através de planilha eletrônica foi realizada organização dos custos e despesas e após isso foi feito o rateio desses custos entre os departamentos. Os dados do estudo são do período de julho/2016 a junho/2017.

4.2.1 Custos e Despesas por Departamento

Através da coleta de dados foi organizado os custos por departamento e conforme o número de funcionários. Após cada tabela foi realizada uma breve

explicação do que se trata cada custo. A tabela 2 apresenta um resumo dos custos de cada departamento

Tabela 2 – Custo Total

CUSTO TOTAL				
Departamentos	Despesas Pessoais	Despesas Operacionais	Despesas Administrativas	Total
Departamento Contábil	R\$ 142.770,92	R\$ 12.945,49	R\$ 22.803,38	R\$ 178.519,78
Departamento Financeiro	R\$ 18.250,10	R\$ 4.315,16	R\$ 7.601,13	R\$ 30.166,38
Departamento Fiscal	R\$ 102.877,03	R\$ 12.945,49	R\$ 22.803,38	R\$ 138.625,89
Departamento Pessoal	R\$ 80.120,27	R\$ 8.630,32	R\$ 15.202,25	R\$ 103.952,85
Departamento Recepção	R\$ 20.065,19	R\$ 4.315,16	R\$ 7.601,13	R\$ 31.981,47
Departamento Societário	R\$ 27.958,01	R\$ 4.315,16	R\$ 7.601,13	R\$ 39.874,29
Direção	R\$ 258.243,48	R\$ 12.945,49	R\$ 27.723,15	R\$ 298.912,12
Total	R\$ 650.285,00	R\$ 60.412,27	R\$ 111.335,53	R\$ 822.032,80

Fonte: Próprio autor

A tabela 3 apresenta o custo das despesas pessoais por departamento.

Tabela 3 – Despesas Pessoais

DESPESAS PESSOAIS					
Despesas		Folha de Pagamento	Impostos Pessoal	Outras Despesas Pessoal	Total
Departamentos	Número de Funcionários				
Departamento Contábil	3	R\$ 89.904,36	R\$ 11.005,91	R\$ 41.860,65	R\$ 142.770,92
Departamento Financeiro	1	R\$ 6.168,41	R\$ 3.668,64	R\$ 8.413,05	R\$ 18.250,10
Departamento Fiscal	3	R\$ 66.631,97	R\$ 11.005,91	R\$ 25.239,15	R\$ 102.877,03
Departamento Pessoal	2	R\$ 55.956,90	R\$ 7.337,28	R\$ 16.826,10	R\$ 80.120,27
Departamento Recepção	1	R\$ 7.983,50	R\$ 3.668,64	R\$ 8.413,05	R\$ 20.065,19
Departamento Societário	1	R\$ 15.876,32	R\$ 3.668,64	R\$ 8.413,05	R\$ 27.958,01
Direção	3	R\$ 237.869,63	R\$ 11.005,91	R\$ 9.367,94	R\$ 258.243,48
Total	14	R\$ 480.391,09	R\$ 51.360,93	R\$ 118.532,98	R\$ 650.285,00

Fonte: Próprio autor

Na tabela 3 foi demonstrado o número de funcionários de cada departamento, e esse índice será usado em todas as outras tabelas. A folha de pagamento foi dividida conforme o número de funcionários de cada departamento, e é composta do salário e dos pró-labores. Os impostos pessoais como não se têm um o valor exato de cada funcionário e por isso foi dividido de forma igual entre todos os departamentos e eles envolvem os impostos da folha de pagamento que são o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), Guia de Recolhimento Rescisório do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (GFFR), Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) parte do empregado, a contribuição assistencial patronal e o Imposto de Renda (IR) sobre a folha de pagamento. As outras despesas envolvem o auxílio

faculdade, plano de saúde, o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e vale transporte.

A tabela apresenta o custo das despesas para cada departamento.

Tabela 4 – Despesas Operacionais

DESPESAS OPERACIONAIS						
Despesas	Associações e Sindicatos	Brindes, Aniversários e Patrocínios	Consultorias	Manutenção e Conservação	Total	
Departamentos						
Departamento Contábil	R\$ 1.869,83	R\$ 2.924,20	R\$ 3.238,81	R\$ 4.912,65	R\$ 12.945,49	
Departamento Financeiro	R\$ 623,28	R\$ 974,73	R\$ 1.079,60	R\$ 1.637,55	R\$ 4.315,16	
Departamento Fiscal	R\$ 1.869,83	R\$ 2.924,20	R\$ 3.238,81	R\$ 4.912,65	R\$ 12.945,49	
Departamento Pessoal	R\$ 1.246,55	R\$ 1.949,47	R\$ 2.159,20	R\$ 3.275,10	R\$ 8.630,32	
Departamento Recepção	R\$ 623,28	R\$ 974,73	R\$ 1.079,60	R\$ 1.637,55	R\$ 4.315,16	
Departamento Societário	R\$ 623,28	R\$ 974,73	R\$ 1.079,60	R\$ 1.637,55	R\$ 4.315,16	
Direção	R\$ 1.869,83	R\$ 2.924,20	R\$ 3.238,81	R\$ 4.912,65	R\$ 12.945,49	
Total	R\$ 8.725,87	R\$ 13.646,26	R\$ 15.114,43	R\$ 22.925,71	R\$ 60.412,27	

Fonte: Próprio autor

A tabela 4 demonstra o gasto com associações e sindicatos, que incluem CIC Caxias do Sul, SESCON Serra Gaúcha, Sindicato dos Contadores de Caxias do Sul e Sindicato dos Empregados em Escritórios Contábil. Os brindes, aniversários e patrocínios referem-se ao aniversário dos colaboradores, brindes a clientes, festa de final de ano e o Observatório Social. As consultorias envolvem diversas empresas especializadas em áreas específicas tanto jurídico quanto contábil.

A tabela 5 apresenta o custo das despesas para cada departamento.

Tabela 5 – Despesas Administrativas

DESPESAS ADMINISTRATIVAS						
Despesas	Outras Despesas	Seguros	Sistema	Suporte TI	Telefones e Internet	Total
Departamentos						
Departamento Contábil	R\$ 10.486,64	R\$ 792,92	R\$ 7.023,86	R\$ 1.787,14	R\$ 2.712,81	R\$ 22.803,38
Departamento Financeiro	R\$ 3.495,55	R\$ 264,31	R\$ 2.341,29	R\$ 595,71	R\$ 904,27	R\$ 7.601,13
Departamento Fiscal	R\$ 10.486,64	R\$ 792,92	R\$ 7.023,86	R\$ 1.787,14	R\$ 2.712,81	R\$ 22.803,38
Departamento Pessoal	R\$ 6.991,09	R\$ 528,61	R\$ 4.682,57	R\$ 1.191,43	R\$ 1.808,54	R\$ 15.202,25
Departamento Recepção	R\$ 3.495,55	R\$ 264,31	R\$ 2.341,29	R\$ 595,71	R\$ 904,27	R\$ 7.601,13
Departamento Societário	R\$ 3.495,55	R\$ 264,31	R\$ 2.341,29	R\$ 595,71	R\$ 904,27	R\$ 7.601,13
Direção	R\$ 10.486,64	R\$ 792,92	R\$ 7.023,86	R\$ 1.787,14	R\$ 7.632,59	R\$ 27.723,15
Total	R\$ 48.937,65	R\$ 3.700,30	R\$ 32.778,01	R\$ 8.340,00	R\$ 17.579,58	R\$ 111.335,53

Fonte: Próprio autor

A tabela 5 as outras despesas administrativas envolvem aluguel, condomínio, estacionamento, manutenção do Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP) e do Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA), energia elétrica, taxa de

licença de fiscalização, taxi e vigilância e monitoramento. Os sistemas envolvem o principal sistema contábil, o sistema do departamento pessoal entre outros sistemas utilizados no escritório.

4.2.2 **Processos dos Departamentos e Capacidade Prática**

Para uma melhor análise dos dados, foi realizado juntamente com o gestor, a unificação dos processos secundárias nos processos principais, assim ficando melhor a visualização do tempo de cada atividade. O quadro 5 mostra os processos principais de cada departamento.

Quadro 5 – Processos dos Departamentos

Recepção
Atendimento a Clientes
Separação de Documentos
Departamento Societário
Constituição
Alteração
Distrato
Constrato de Prestação de Serviços
Procurações
Certificado Digital
Departamento Financeiro
Emissão de notas fiscais
Contas a pagar
Contas a receber
Departamento Pessoal
Apuração Pessoal
Admissão
Demissão
Obrigações Acessórias
Departamento Fiscal
Apuração Fiscal
Obrigações Acessórias - Simples Nacional
Obrigações Acessórias - Presumido, Real, Isentas
Parcelamentos
Assessoria
Departamento Contábil
Apuração Contábil
Obrigações Acessórias - Simples Nacional
Obrigações Acessórias - Presumido, Real, Isentas

Fonte: Próprio autor com dados da empresa (2017)

Após verificado o processo de cada departamento, é necessário saber a capacidade pratica de cada colaborador, e para isso foi utilizado o modelo sugerido por Kaplan e Anderson (2007) e adaptado à realidade da empresa demonstrado na tabela 6 durante o período de julho/2016 a junho/2017.

Tabela 6 – Capacidade Prática de cada Colaborador

Cálculo da Capacidade Prática	Quantidade
(=) número de dias por ano	365 dias
(-) fins de semana	104 dias
(-) feriados	10 dias
(-) férias	30 dias
(-) faltas (doenças ou motivos pessoais)	3 dias
(=) capacidade prática anual	218 dias
(÷) número de meses por ano	12 meses
(=) capacidade prática mensal	18,17 dias
(x) jornada de trabalho diária	508,80 minutos
(-) pausas e intervalos diários	150 minutos
(=) Capacidade prática diária	358,8 minutos
(=) Capacidade prática mensal	6518 minutos

Fonte: Próprio autor com dados da empresa (2017)

Depois de realizado o cálculo, foi verificado que um colaborador trabalha em média 6.518 minutos no mês, e esse valor que iremos usar para apropriar em cada departamento pelo número de funcionários, para termos a capacidade pratica mensal de cada departamento.

4.2.3 Capacidade Pratica por Departamento

Após verificar a capacidade pratica de cada colaborador, foi aplicado em cada departamento pelo número de colaboradores, e já adicionado as despesas pessoais de cada departamento. No quadro 6 foi apresentado o tempo de cada atividade em minutos durante um mês. E para encontrar o tempo utilizado para cada departamento, foi usado um programa gerencial que mostra quando tempo cada usuário ficou no sistema em cada departamento.

Quadro 6 – Tempo e Valor dos Processos

Processos	Funcionários	Tempo (minutos)	Valor	Taxa(R\$ por minuto)
Recepção				
Atendimento a Clientes	1	3581,3	R\$ 918,74	R\$ 0,26
Separação de Documentos		2936,7	R\$ 753,36	R\$ 0,26
Total	1	6518	R\$ 1.672,10	R\$ 0,26
Departamento Societário				
Contrato de Prestação de Serviços	1 Colaborador e 1 Diretor	2562,7	R\$ 1.205,83	R\$ 0,47
Procurações		2562,7	R\$ 1.205,83	R\$ 0,47
Certificado Digital		2297,7	R\$ 914,21	R\$ 0,40
Total	2	7423	R\$ 3.325,87	R\$ 0,45
Departamento Financeiro				
Emissão de notas fiscais	1 Colaborador	60,0	R\$ 13,98	R\$ 0,23
Contas a pagar	1 Colaborador e 1 Diretor	1365,0	R\$ 555,25	R\$ 0,41
Contas a receber		1365,0	R\$ 555,25	R\$ 0,41
Total	2	2790,0	R\$ 1.124,49	R\$ 0,40
Departamento Pessoal				
Apuração Pessoal	2	7754,7	R\$ 3.971,76	R\$ 0,51
Admissão		700,0	R\$ 358,52	R\$ 0,51
Demissão		1000,0	R\$ 512,17	R\$ 0,51
Obrigações Acessórias		3581,3	R\$ 1.834,26	R\$ 0,51
Total		2	13036	R\$ 6.676,69
Departamento Fiscal				
Apuração Fiscal	3 Colaboradores e 1 Diretor	16473,7	R\$ 9.593,68	R\$ 0,58
Obrigações Acessórias - Presumido, Real, Isentas		2549,1	R\$ 1.382,60	R\$ 0,54
Assessoria		4523,7	R\$ 2.702,21	R\$ 0,60
Obrigações Acessórias - Simples Nacional	3 Colaboradores	537,2	R\$ 235,55	R\$ 0,44
Parcelamentos		537,2	R\$ 235,55	R\$ 0,44
Total	4	24621	R\$ 14.149,59	R\$ 0,57
Departamento Contábil				
Apuração Contábil	3 Colaboradores e 1 Diretor	21242,2	R\$ 14.047,78	R\$ 0,66
Obrigações Acessórias - Simples Nacional		6069,2	R\$ 4.013,65	R\$ 0,66
Obrigações Acessórias - Presumido, Real, Isentas		3034,6	R\$ 2.006,83	R\$ 0,66
Total	4	30346	R\$ 20.068,26	R\$ 0,66

Fonte: Próprio autor com dados da empresa (2017)

Os valores utilizados no quadro 6 são referentes a tabela 2, porém para utilizar neste quadro eles foram calculados mensalmente para se adequar com a capacidade prática de cada colaborador calculada em minutos, assim demonstrando o custo de cada processo principal dos departamentos durante um mês.

Nessa empresa trabalham dois diretores diretamente envolvidos nas atividades então os custos operacionais foram alocados diretamente nas atividades que eles participam, parcialmente ou totalmente, assim aumentando consideravelmente o custo do serviço na atividade que eles estão envolvidos.

4.2.4 Custo de Cada Empresa

Foi sugerido pelo gestor a utilização de sete empresas do escritório para analisar qual o real custo de cada empresa para o escritório e para sabermos se o valor dos honorários condiz com o tempo utilizado para realizar a escrituração contábil das empresas. No quadro 7 foi realizado uma breve apresentação de cada empresa, com a sua forma de tributação e algumas características da mesma.

Quadro 7- Características das Empresas

Empresas	Tributação	Característica
Empresa 1	Lucro Real	Empresa prestadora de serviço de mão de obra, no qual possui uma folha com mais de 200 funcionários, com baixo movimento fiscal e elevada movimentação contábil;
Empresa 2	Lucro Real	Empresa metalúrgica, e a folha de pagamento é feita internamente na empresa;
Empresa 3	Lucro Presumido	Empresa metalúrgica do ramo de peças pneumáticas em média de 14 funcionários e com elevada movimentação fiscal e contábil;
Empresa 4	Lucro Presumido	Empresa prestadora de serviços médicos, somente com 2 funcionários e baixa movimentação fiscal e contábil;
Empresa 5	Simples Nacional	Empresa de comércio de vestuário com matriz e filial, com média de 10 funcionários e pouco movimento fiscal, e elevada movimentação contábil;
Empresa 6	Simples Nacional	Empresa de industrialização e comercialização de produtos alimentícios, com poucos funcionários e com elevada movimentação fiscal e contábil.
Empresa 7	Isenta	Associação isenta de tributação, e com baixo movimento nos departamentos.

Fonte: Próprio autor

Após apresentar as características de cada empresa e verificar o custo de cada processo por departamento, foi realizado o levantamento dos tempos de cada empresa, em cada departamento, e também foi realizado o cálculo do custo da mesma para o escritório. Os quadros a seguir mostram o custo efetivo de cada empresa para o escritório, somando o custo variável com o custo fixo de forma resumida, o quadro completo como os custos por área do departamento esta discriminado no apêndice.

Cada empresa tem uma particularidade diferente, que irá elevar o seu custo em determinado departamento.

Quadro 8- Custos Empresa 1

Empresa 1		
Processos	Tempo (minutos)	Total
Recepção		
Total	105	R\$ 26,94
Departamento Pessoal		
Total	4070	R\$ 2.084,54
Departamento Fiscal		
Total	560	R\$ 329,17
Departamento Contábil		
Total	1317,24	R\$ 871,11
Total dos Departamentos	6052,24	R\$ 3.311,76
Custo Variável		R\$ 3.311,76

Fonte: Próprio autor

O quadro 8 representa os custos da Empresa 1, tributada pelo lucro real, exigindo um considerável tempo de todos departamentos envolvidos, especialmente do departamento pessoal pelo fato da empresa ter um elevado número de funcionários.

Quadro 9- Custos Empresa 2

Empresa 2		
Processos	Tempo	Total
Recepção		
Total	15	R\$ 3,85
Departamento Fiscal		
Total	365	R\$ 213,31
Departamento Contábil		
Total	450	R\$ 297,59
Total dos Departamentos	830	R\$ 514,75
Custo Variável		R\$ 514,75

Fonte: Próprio autor

Na Empresa 2 a folha de pagamento é realizada internamente pela empresa, assim não há o custo do departamento pessoal, porém é necessário realizar a digitação da mesma pelo departamento contábil, assim elevando o custo nesse departamento.

Quadro 10- Custo Empresa 3

Empresa 3		
Processos	Tempo	Total
Recepção		
Total	65	R\$ 16,67
Departamento Pessoal		
Total	302	R\$ 154,68
Departamento Fiscal		
Total	1034	R\$ 601,71
Departamento Contábil		
Total	1115	R\$ 737,37
Total dos Departamentos		R\$ 1.510,43
Custo Variável		R\$ 1.510,43

Fonte: Próprio autor

A Empresa 3 é uma indústria metalúrgica tributada pelo lucro presumido contendo grande movimentação fiscal e contábil por esse motivo demanda mais tempo desses departamentos.

Quadro 11- Custo da Empresa 4

Empresa 4		
Processos	Tempo	Total
Recepção		
Total	10	R\$ 2,57
Departamento Pessoal		
Total	60	R\$ 25,61
Departamento Fiscal		
Total	210	R\$ 69,36
Departamento Contábil		
Total	235	R\$ 92,58
Total dos Departamentos		R\$ 190,12
Custo Variável		R\$ 190,12

Fonte: Próprio autor

Na Empresa 4 é prestadora de serviços de saúde com pouca movimentação em todos os departamentos.

Quadro 12- Custo Empresa 5

Empresa 5		
Processos	Tempo	Total
Recepção		
Total	140	R\$ 35,91
Departamento Pessoal		
Total	280	R\$ 143,41
Departamento Fiscal		
Total	820	R\$ 476,85
Departamento Contábil		
Total	1155	R\$ 763,82
Total dos Departamentos	2395	R\$ 1.419,99
Custo Variável		R\$ 1.419,99

Fonte: Próprio autor

A Empresa 5 atua no comércio de vestuário e possui matriz e filial, assim o departamento contábil necessita realizar a separação dos lançamentos ente matriz e filial. Mesmo a empresa possuindo matriz e filial, ela não dispõe de muitos funcionários, e quanto a movimentação fiscal é menor em comparação com as outras empresas.

Quadro 13- Custo Empresa 6

Empresa 6		
Processos	Tempo	Total
Recepção		
Total	35	R\$ 8,98
Departamento Pessoal		
Total	158	R\$ 80,92
Departamento Fiscal		
Total	475	R\$ 275,41
Departamento Contábil		
Total	1096	R\$ 724,80
Total dos Departamentos	1764	R\$ 1.090,11
Custo Variável		R\$ 1.090,11

Fonte: Próprio autor

Já a Empresa 6 é uma indústria e comércio de alimentos com baixo número de funcionários e pouca movimentação fiscal porém tem alta movimentação contábil.

Quadro 14- Custo Empresa 7

Empresa 7		
Processos	Tempo	Total
Recepção		
Total	6	R\$ 1,54
Departamento Pessoal		
Total	70	R\$ 35,85
Departamento Fiscal		
Total	130	R\$ 75,38
Departamento Contábil		
Total	170	R\$ 112,42
Total dos Departamentos		R\$ 225,20
Custo Variável		R\$ 225,20

Fonte: Próprio autor

A Empresa 7 é uma associação imune de tributação e tem baixa movimentação em todos os setores.

Após calcular o custo variável de cada empresa foi calculado o custo fixo do escritório, que contempla os valores das despesas pessoais das atividades que não compõem o custo variável, as despesas operacionais e as despesas administrativas, e depois de dividido esse custo pelo número de empresas no qual o escritório possui contrato de prestação de serviço durante o período do estudo. A tabela 7 demonstra o custo fixo calculado.

Tabela 7- Custo Fixo do Escritório

Despesas Pessoais	R\$ 7.173,43
Despesas Operacionais	R\$ 5.034,36
Despesas Administrativas	R\$ 9.277,96
Total das Despesas	R\$ 21.485,75
Quantidade de Empresas	156
Total Custo Fixo	R\$ 137,73

Fonte: Próprio autor

Após verificar o custo variável de cada empresa e o custo fixo do escritório, foi realizado na tabela 8 o somatório entre os custos calculados.

Tabela 8- Custo Total das Empresas

Empresas	Custo Variável	Custo Fixo	Custo Total
Empresa 1	R\$ 3.311,76	R\$ 137,73	R\$ 3.449,49
Empresa 2	R\$ 514,75	R\$ 137,73	R\$ 652,48
Empresa 3	R\$ 1.510,43	R\$ 137,73	R\$ 1.648,16
Empresa 4	R\$ 190,12	R\$ 137,73	R\$ 327,85
Empresa 5	R\$ 1.419,99	R\$ 137,73	R\$ 1.557,72
Empresa 6	R\$ 1.090,11	R\$ 137,73	R\$ 1.227,84
Empresa 7	R\$ 225,20	R\$ 137,73	R\$ 362,93

Fonte: Próprio autor

4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após verificar o custo de cada empresa, foi realizado na tabela 09 um comparativo entre o custo de cada empresa e o honorário cobrado atualmente.

Tabela 09- Custo Total x Honorários

Empresas	Custo Total	Honorários Atual
Empresa 1	R\$ 3.449,49	R\$ 3.559,00
Empresa 2	R\$ 652,48	R\$ 1.110,00
Empresa 3	R\$ 1.648,16	R\$ 1.362,00
Empresa 4	R\$ 327,85	R\$ 382,00
Empresa 5	R\$ 1.557,72	R\$ 742,00
Empresa 6	R\$ 1.227,84	R\$ 695,00
Empresa 7	R\$ 362,93	R\$ 385,00

Fonte: Próprio autor com dados da empresa (2017)

Referente a margem de lucro o gestor sugeriu uma margem de lucro de 20% e também informou a alíquota do imposto que a empresa paga sobre a prestação de serviço no simples nacional que é de 8,19%, sendo assim, na tabela 10 foi realizado o cálculo do *mark-up* multiplicador, para após aplicar em cada empresa, para saber qual o valor sugerido dos honorários.

Tabela 10- Cálculo *Mark-up* Multiplicador do Escritório

Imposto	8,19%
Margem de Lucro	20%
Total	28,19%

$$\text{Mark-up Multiplicador} = \frac{1}{1-28,19\%} = 1,392564$$

Fonte: Próprio autor

Após encontrar o *mark-up* multiplicador, na tabela 11 foi calculado novamente para saber qual o valor sugerido dos honorários que o escritório deveria cobrar do seu cliente demonstrando o honorário cobrado atualmente e qual seria o honorário sugerido.

Tabela 11- Comparativo de Honorários

Empresas	Custo Total	<i>Mark-up</i>	Honorários Atual	Honorários Sugeridos
Empresa 1	R\$ 3.449,49	1,392564	R\$ 3.559,00	R\$ 4.803,63
Empresa 2	R\$ 652,48	1,392564	R\$ 1.110,00	R\$ 908,62
Empresa 3	R\$ 1.648,16	1,392564	R\$ 1.362,00	R\$ 2.295,16
Empresa 4	R\$ 327,85	1,392564	R\$ 382,00	R\$ 456,55
Empresa 5	R\$ 1.557,72	1,392564	R\$ 742,00	R\$ 2.169,22
Empresa 6	R\$ 1.227,84	1,392564	R\$ 695,00	R\$ 1.709,85
Empresa 7	R\$ 362,93	1,392564	R\$ 385,00	R\$ 505,40

Fonte: Próprio autor

Posteriormente as análises de algumas empresas críticas fica evidenciado que apesar de pagarem um alto valor de honorários, elas ainda não geram lucro esperado para o escritório, assim pagamento somente o imposto ou as vezes nem isso.

5 CONCLUSÃO

Após realizado os cálculos, o TDABC mostrou-se muito útil para empresas, principalmente prestadoras de serviço, pois usa o tempo como principal mensurador do seu cálculo. Ao analisar os processos do escritório e verificar o tempo necessário para se realizar toda a contabilidade de uma empresa, foi verificado o preço do minuto de cada departamento; e se fomos mais o fundo no estudo verificaria o valor do minuto de cada funcionário, podendo realizar uma análise mais profunda da empresa.

Isso demonstra que em uma empresa, quando conseguimos chegar ao custo minuto, ou custo hora de um funcionário, e analisarmos as atividades que ele realiza, e o tempo que ele leva para realizar essa atividade, descobrimos que o custo dele poderá estar onerando mais uma empresa do que outra, pois ele está realizando alguma atividade que pode incumbir para outra pessoa com menor custo, assim no final gerando mais retorno por aquela empresa.

De forma gerencial estas informações são muito úteis para saber alocar as pessoas com custo mais baixo nas empresas que geram menos retorno e também para realizarem as atividades mais básicas e deixando as atividades mais complexas para as pessoas com o custo mais alto, ou mesmo para a reestruturação dos processos, a fim de aprimora-los e conseqüentemente serem exercidos com menos tempo.

Para formalizar o preço de venda na prestação de serviço, já é algo mais complexo, pois a concorrência é muito grande, e os maiores valores são cobrados por empresas que já tem mais tempo de mercado, ou já tem mais reconhecimento entre as pessoas, porém como é um mercado em acessão, as novas empresas começam cobrando valores a baixo do mercado, e a concorrência fica desleal. Mas após realizar esse estudo, podemos verificar que existem empresas que não geram retorno para o escritório, mas estrategicamente ela poderá dar retorno se faz parte de um grupo de empresas, assim individualmente não gerando retorno, porém no agregado gerando o retorno esperado. No estudo foi usada uma margem de lucro inicial de 20%, podendo ser diminuída conforme negociação com o cliente. Essa margem será mais facilmente aplicada aos novos clientes, partindo de um preço sugerido e para as empresas que já tem o contrato de serviço, os cálculos são úteis para demonstrar quanto tempo cada empresa leva para ser realizado a sua

contabilidade e demonstrar como são formados os valores cobrados atualmente. Outras situações que já ocorrem atualmente são dos serviços extraordinários serem cobrados a parte dos honorários.

Nesse estudo de caso verificou-se que o escritório não possui cálculo de precificação, e constatou-se que os preços cobrados atualmente estão fora do sugerido pelo cálculo. As empresas em estudo foram algumas críticas do escritório e nas outras empresas será aplicado o mesmo cálculo utilizado para as mesmas, para verificar se o preço atual dos honorários esta de acordo com o esperado pelo escritório.

Esse estudo se mostrou muito valido pela rápida implementação do método de custeio TDABC e pela fácil manutenção do mesmo, e também gerando um baixo custo para o escritório ou outras empresas que decidam usar esse método para descobrir o seu custo e a partir dos resultados, melhorarem os métodos de trabalho e formar o seu preço de venda.

REFERÊNCIAS

- ASSEF, Roberto. **Formação de preços**. 4.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2011.
- ANTHONY, Robert N., GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial, 12ª Edição**. São Paulo: AMGH, 2008.
- ATKINSON, Anthony A., KAPLAN, Robert S., MATSUMURA, Eila Mae, YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial - Informação para Tomada de Decisão e Execução da Estratégia**, 4.ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- BAZZI, Samir. **Contabilidade gerencial: conceitos básicos e aplicação**. Curitiba: Intersaberes, 2015.
- HONG, Yuh Ching. **Contabilidade gerencial: novas práticas contábeis para a gestão de negócios**. São Paulo: Pearson, 2006.
- BERNARDI, Luiz Antonio. **Manual de formação de preços**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**, 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Robert da. **Metodologia científica**. 6 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- COGAN, Samuel. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo: Atlas, 2013.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2014.
- DALMÁCIO, F.Z. e REZENDE, A.J. e AGUIAR, A.B. 2006. **Uma aplicação do TimeDriven ABC Model no setor de serviço hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson**. In: ENANPAD, 30. 2006, Salvador. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD.
- DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas, 2009.
- EVERAERT, Patricia; BRUGGEMAN, Werner. **Time-Driven Activity-Based Costing: Exploring the underlying model**. *Cost Management*, v. 21, n. 2, p. 16-20, mar./apr. 2007.
- GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W., BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**, 14 ed. AMGH, 2012.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

- HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2011.
- KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. **Custeio baseado em atividade e tempo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- KOCHE, Jose Carlos. **Fundamentos de Metodologia Científica: Teoria da Ciência e Prática da Pesquisa**. 26.ed. São Paulo : Vozes,2009.
- KOTLER, Philip; KELLER, Kevin Lane. **Administração de marketing**. 14.ed. São Paulo: Pearson, 2012.
- LEONE, George Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**, 3.ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- MALHEIROS, Bruno Taranto. **Série Educação - Metodologia da Pesquisa em Educação**. Rio de Janeiro: LTC, 2011.
- Marion, José Carlos. **Contabilidade Empresarial: Texto**, 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2015
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.
- MORANTE, Antonio Salvador, JORGE, Fauzi Timaco. **Formação de preços de venda: preços e custos, preços e composto de marketing, preços e concorrência, preços e clientes**. São Paulo: Atlas, 2009.
- NAGY, Charles F e VANDERBECK, Edward J.. **Contabilidade de Custos**: tradução da 11ª Edição Norte Americana. São Paulo: Cengage Learning Editores, 2012
- OLIVEIRA, Luís de, PEREZ JUNIOR, José Hernandez, COSTA, Rogerio Guedes. **Gestão estratégica de custos: textos, casos práticos e testes com as respostas**, 8ª edição. Atlas, 2012.
- PADOVEZE, Clóvis Luís, TAKAKURA JUNIOR, Franco Kaolu. **Custo e preços de serviços: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral**. São Paulo: Atlas, 2013.
- SANTOS, Joel J.. **Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- SARDINHA, José Carlos. **Formação de preço: a arte do negócio**. São Paulo: Makron Books, 2013.
- SCHMIDT, P.; LEAL, R.R.; SANTOS, J.L.. **Proposta de um modelo de rentabilidade de clientes: um estudo de caso de uma empresa da área de**

alimentos. Revista de informação contábil. v. 5, n. 4, p. 26-45, out./dez. 2011.
Disponível em: < <http://www.revista.ufpe.br>>. Acesso em: 17 mar 2017.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática.** São Paulo: Atlas, 2008.

ZORZIN, F. M. **Tudo que Você Queria Saber Sobre o Novo Pring.** HSM Management Update, nº 42, Março 2007.

APÊNDICE

Apêndice A- Custo das Empresas

Empresa 1			
Processos	Taxa(R\$ por minuto)	Tempo (minutos)	Total
Recepção			
Atendimento a Clientes	R\$ 0,26	30	R\$ 7,70
Separação de Documentos	R\$ 0,26	75	R\$ 19,24
Total		105	R\$ 26,94
Departamento Pessoal			
Apuração Pessoal	R\$ 0,51	3800	R\$ 1.946,26
Admissão	R\$ 0,51	75	R\$ 38,41
Demissão	R\$ 0,51	150	R\$ 76,83
Obrigações Acessórias	R\$ 0,51	45	R\$ 23,05
Total		4070	R\$ 2.084,54
Departamento Fiscal			
Apuração Fiscal	R\$ 0,58	320	R\$ 186,36
Obrigações Acessórias - Presumido, Real, Isentas	R\$ 0,54	10	R\$ 5,42
Assessoria	R\$ 0,60	230	R\$ 137,39
Total		560	R\$ 329,17
Departamento Contábil			
Apuração Contábil	R\$ 0,66	1287,24	R\$ 851,27
Obrigações Acessórias - Presumido, Real, Isentas	R\$ 0,66	30	R\$ 19,84
Total		1317,24	R\$ 871,11
Total dos Departamentos		6052,24	R\$ 3.311,76
Custo Variável			R\$ 3.311,76

Fonte: Próprio autor

Empresa 2			
Processos	Taxa(R\$ por minuto)	Tempo	Total
Recepção			
Atendimento a Clientes	R\$ 0,26	15	R\$ 3,85
Total		15	R\$ 3,85
Departamento Fiscal			
Apuração Fiscal	R\$ 0,58	205	R\$ 119,38
Obrigações Acessórias - Presumido, Real, Isentas	R\$ 0,54	30	R\$ 16,27
Assessoria	R\$ 0,60	130	R\$ 77,65
Total		365	R\$ 213,31
Departamento Contábil			
Apuração Contábil	R\$ 0,66	420	R\$ 277,75
Obrigações Acessórias - Presumido, Real, Isentas	R\$ 0,66	30	R\$ 19,84
Total		450	R\$ 297,59
Total dos Departamentos		830	R\$ 514,75
Custo Variável			R\$ 514,75

Fonte: Próprio autor

Empresa 3			
Processos	Taxa(R\$ por minuto)	Tempo	Total
Recepção			
Atendimento a Clientes	R\$ 0,26	15	R\$ 3,85
Separação de Documentos	R\$ 0,26	50	R\$ 12,83
Total		65	R\$ 16,67
Departamento Pessoal			
Apuração Pessoal	R\$ 0,51	280	R\$ 143,41
Admissão	R\$ 0,51	2	R\$ 1,02
Demissão	R\$ 0,51	5	R\$ 2,56
Obrigações Acessórias	R\$ 0,51	15	R\$ 7,68
Total		302	R\$ 154,68
Departamento Fiscal			
Apuração Fiscal	R\$ 0,58	954	R\$ 555,57
Obrigações Acessórias - Presumido, Real, Isentas	R\$ 0,54	30	R\$ 16,27
Assessoria	R\$ 0,60	50	R\$ 29,87
Total		1034	R\$ 601,71
Departamento Contábil			
Apuração Contábil	R\$ 0,66	1085	R\$ 717,53
Obrigações Acessórias - Presumido, Real, Isentas	R\$ 0,66	30	R\$ 19,84
Total		1115	R\$ 737,37
Total dos Departamentos		2516	R\$ 1.510,43
Custo Variável			R\$ 1.510,43

Fonte: Próprio autor

Empresa 4			
Processos	Taxa(R\$ por minuto)	Tempo	Total
Recepção			
Atendimento a Clientes	R\$ 0,26	10	R\$ 2,57
Total		10	R\$ 2,57
Departamento Pessoal			
Apuração Pessoal	R\$ 0,51	40	R\$ 20,49
Obrigações Acessórias	R\$ 0,51	10	R\$ 5,12
Total		50	R\$ 25,61
Departamento Fiscal			
Apuração Fiscal	R\$ 0,58	100	R\$ 58,24
Obrigações Acessórias - Presumido, Real, Isentas	R\$ 0,54	15	R\$ 8,14
Assessoria	R\$ 0,60	5	R\$ 2,99
Total		120	R\$ 69,36
Departamento Contábil			
Apuração Contábil	R\$ 0,66	120	R\$ 79,36
Obrigações Acessórias - Presumido, Real, Isentas	R\$ 0,66	20	R\$ 13,23
Total		140	R\$ 92,58
Total dos Departamentos		320	R\$ 190,12
Custo Variável			R\$ 190,12

Fonte: Próprio autor

Empresa 5			
Processos	Taxa(R\$ por minuto)	Tempo	Total
Recepção			
Atendimento a Clientes	R\$ 0,26	60	R\$ 15,39
Separação de Documentos	R\$ 0,26	80	R\$ 20,52
Total		140	R\$ 35,91
Departamento Pessoal			
Apuração Pessoal	R\$ 0,51	220	R\$ 112,68
Admissão	R\$ 0,51	15	R\$ 7,68
Demissão	R\$ 0,51	30	R\$ 15,37
Obrigações Acessórias	R\$ 0,51	15	R\$ 7,68
Total		280	R\$ 143,41
Departamento Fiscal			
Apuração Fiscal	R\$ 0,58	760	R\$ 442,59
Obrigações Acessórias - Simples Nacional	R\$ 0,44	10	R\$ 4,38
Assessoria	R\$ 0,60	50	R\$ 29,87
Total		820	R\$ 476,85
Departamento Contábil			
Apuração Contábil	R\$ 0,66	1135	R\$ 750,59
Obrigações Acessórias - Simples Nacional	R\$ 0,66	20	R\$ 13,23
Total		1155	R\$ 763,82
Total dos Departamentos		2395	R\$ 1.419,99
Custo Variável			R\$ 1.419,99

Fonte: Próprio autor

Empresa 6			
Processos	Taxa(R\$ por minuto)	Tempo	Total
Recepção			
Atendimento a Clientes	R\$ 0,26	10	R\$ 2,57
Separação de Documentos	R\$ 0,26	25	R\$ 6,41
Total		35	R\$ 8,98
Departamento Pessoal			
Apuração Pessoal	R\$ 0,51	140	R\$ 71,70
Admissão	R\$ 0,51	3	R\$ 1,54
Demissão	R\$ 0,51	5	R\$ 2,56
Obrigações Acessórias	R\$ 0,51	10	R\$ 5,12
Total		158	R\$ 80,92
Departamento Fiscal			
Apuração Fiscal	R\$ 0,58	450	R\$ 262,06
Assessoria	R\$ 0,60	15	R\$ 8,96
Obrigações Acessórias - Simples Nacional	R\$ 0,44	5	R\$ 2,19
Parcelamentos	R\$ 0,44	5	R\$ 2,19
Total		475	R\$ 275,41
Departamento Contábil			
Apuração Contábil	R\$ 0,66	1076	R\$ 711,57
Obrigações Acessórias - Simples Nacional	R\$ 0,66	20	R\$ 13,23
Total		1096	R\$ 724,80
Total dos Departamentos		1764	R\$ 1.090,11
Custo Variável			R\$ 1.090,11

Fonte: Próprio autor

Empresa 7			
Processos	Taxa(R\$ por minuto)	Tempo	Total
Recepção			
Atendimento a Clientes	R\$ 0,26	5	R\$ 1,28
Separação de Documentos	R\$ 0,26	1	R\$ 0,26
Total		6	R\$ 1,54
Departamento Pessoal			
Apuração Pessoal	R\$ 0,51	60	R\$ 30,73
Obrigações Acessórias	R\$ 0,51	10	R\$ 5,12
Total		70	R\$ 35,85
Departamento Fiscal			
Apuração Fiscal	R\$ 0,58	115	R\$ 66,97
Obrigações Acessórias - Presumido, Real, Isentas	R\$ 0,54	10	R\$ 5,42
Assessoria	R\$ 0,60	5	R\$ 2,99
Total		130	R\$ 75,38
Departamento Contábil			
Apuração Contábil	R\$ 0,66	150	R\$ 99,20
Obrigações Acessórias - Presumido, Real, Isentas	R\$ 0,66	20	R\$ 13,23
Total		170	R\$ 112,42
Custo Variável		376	R\$ 225,20

Fonte: Próprio autor