

**PAULO HENRIQUE VAZ DA SILVA**

**FORMAÇÃO DE PREÇO PARA SERVIÇOS CONTÁBEIS  
UMA PROPOSTA DE MÉTODO BASEADO NO CUSTO PADRÃO E  
CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES**

**MESTRE EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

**PUC/SP  
SÃO PAULO  
2006**

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

**PAULO HENRIQUE VAZ DA SILVA**

**FORMAÇÃO DE PREÇO PARA SERVIÇOS CONTÁBEIS  
UMA PROPOSTA DE MÉTODO BASEADO NO CUSTO PADRÃO E  
CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES**

Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais, sob orientação do Professor Dr. Napoleão Verardi Galeale

**PUC/SP  
SÃO PAULO  
2006**

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Napoleão Verardi Galeale

---

Prof. Dr. Ivam Ricardo Peléias

---

Prof. Dr. Antonio Robles Junior

## **DEDICATÓRIA**

*A minha esposa Iracema, com muito amor, carinho e paciência, contribuiu para o meu equilíbrio emocional, item fundamental para o desenvolvimento deste trabalho.*

*A minha querida Mãe (Dona Deusa), um exemplo de vida, ensinou-me valores imprescindíveis para vida, com a força dos seus exemplos, muita garra, fé e conduta irrepreensível.*

*Ao meu querido Pai (Paulo - in memoriam), pelo amor e carinho dado no transcorrer de sua passagem neste mundo, e que muito me ajudou do outro lado da vida.*

*Aos companheiros da casa de Emmanuel, sem distinção, que muito me auxiliaram para o meu equilíbrio espiritual e emocional.*

*Aos meus irmãos Marcelo e Renato, pela amizade e apoio no curso de Mestrado.*

## AGRADECIMENTOS

Para que este trabalho pudesse ser realizado, várias pessoas deram a sua contribuição. Em especial, gostaria de dirigir meus agradecimentos:

Primeiramente a Deus, inteligência suprema causa primária de todas as coisas, que me deu forças e equilíbrio para esta caminhada.

Ao Mestre Jesus de Nazaré, com sua infinita paciência, estive ao meu lado nos momentos mais difíceis desta longa caminhada.

Ao meu grande mestre, Professor Ms. Antonio Dirceu Marques, Faculdade São Luis, brilhante professor e um apaixonado pela contabilidade, que me auxiliou nos primeiros passos na empreitada científica, com muita paciência e carinho e que me abriu as portas para o Programa de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuarias da PUC/SP.

Aos Professores Dr. Roberto Fernandes dos Santos e Dra. Neusa Maria Bastos Fernandes dos Santos, que me apoiaram e contribuíram no transcorrer deste curso, com ensinamentos importantes e pela concessão de uma bolsa pela CAPES para conclusão deste trabalho.

Ao Professor Dr. Napoleão Verardi Galeale, pela simpatia, atenção, amizade, motivação e paciência na orientação deste trabalho.

Ao Professor Dr. João Carlos Hopp, meu primeiro orientador deste trabalho, pela atenção, orientações técnicas e dedicação nas reuniões preliminares de orientação deste trabalho.

Aos colegas de docência, Professores: Antonio Andrade Barbosa, Maurício Fernando Pocopetz, José Cláudio dos Santos, Marcelo Henrique Consoli, Orivaldo Gonçalves, Alexandre de Campos, Márcia Silveira, Bernadete S. de Moraes, José Roberto Castro, Gemauro S. Santos, Mário Aparecido Hessel, Kátia de Angelo, Urubatan Almeida Ramos pela troca de experiências e aprendizados.

Aos professores do NAL – Núcleo de Auxílio Lingüístico da FIZO, em especial ao Prof. Dr. Rogério de Almeida, pela amizade e revisão ortográfica e textual deste trabalho.

Aos Professores da PUC/SP, de quem tive a oportunidade de receber valiosos ensinamentos.

Aos colegas da *PHD Serviços Empresariais*, que oferecem toda a estrutura de informações para compor o experimento, para validação do método proposto deste trabalho.

Aos ilustres professores, Doutor Ivam Ricardo Peleias e Doutor Antonio Robles Junior, pelas contribuições e sugestões oferecidas.

E a todos aqueles que, de uma forma direta ou indireta, contribuíram para que eu pudesse cursar e concluir este trabalho.

A todos, muito obrigado.

## **RESUMO**

Esta dissertação propõe uma Metodologia para formação de preços para serviços contábeis, utilizando como base o Custo Padrão e o Custeio Baseado em Atividades (ABC), para formar preços de serviços contábeis e informações gerenciais para tomada de decisão.

Ressalta as justificativas do tema escolhido e a demonstração de sua importância, a definição do problema de pesquisa e os objetivos da pesquisa e a estrutura do trabalho de pesquisa.

Aborda o universo das ESC no contexto contemporâneo, focando Empresas de Serviços Contábeis, Custos em Empresas de Serviços, Empresas de Serviços Contábeis no Contexto Nacional, Sistemas de Gestão Empresarial de Informática, Órgãos de Classe e Gestão nas Empresas de Serviços Contábeis.

Aborda a escolha da ferramenta que melhor se adequou às necessidades da metodologia proposta neste trabalho e a explanação das suas justificativas. Buscou-se desenvolver a construção das ferramentas propostas para formar preço para serviços contábeis.

Efetua-se um experimento da metodologia em uma ESC para a validação da metodologia. Além do teste, medimos a capacidade da metodologia em fornecer informações gerenciais para o empresário da contabilidade, que é um dos principais objetivos deste trabalho.

Após a execução do experimento da metodologia proposta nesta dissertação em uma ESC, tratamos das conclusões do experimento, dos benefícios trazidos para a ESC utilizada e as considerações finais da pesquisa realizada nesta dissertação, bem como a sugestão de estudos futuros para continuidade dos estudos.

## **ABSTRACT**

This dissertation considers a methodology to price-fixing for accounting services, using as a basis the Standard Cost and the Activity Based Cost (ABC), to settle prices of accounting services and management information for decision taking.

It highlights the justifications of the chosen subject and the demonstration of its importance, the definition of the research problem and the objectives of the research and the structure of the research paper.

It approaches the universe of the ESC in a contemporary context, focusing on Companies of Accounting Services, Costs in Companies of Services, Companies of Accounting Services in the National Context, Systems of Enterprise Management Information System, Class Organizations and Management in the Companies of Accounting Services.

It approaches the choice of the tool better adjusted to the needs of the methodology proposed in this paper and the explanation of its justifications. It seeks to develop the construction of the tools proposed to fix prices for accounting services.

An experiment of the methodology in a ESC for the validation of the methodology was conducted. Besides the test, we evaluated the capacity of the methodology in supplying managerial information to the accounting entrepreneur, which is one of the main targets of this paper.

After carrying out the experiment to test the methodology proposed in this dissertation in a ESC, we dealt with the conclusions of the experiment, the benefits brought for the ESC employed and the final considerations on the research carried through in this dissertation, as well as the suggestion of future researches for the continuation of the studies.

## **LISTA DE TABELAS E FIGURAS**

Tabela 1 - Escritórios Individuais e Sociedades Ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade – Março 2006.....	30
Figura 1 - Estrutura departamental da área operacional de uma empresa de serviços contábeis .....	31

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Faturamento das Organizações Contábeis Brasileiras.....	30
Quadro 2 - Composição das Atividades e os Direcionadores de Gastos da Área Contábil.....	90
Quadro 3 - Composição das Atividades e os Direcionadores de Gastos da Área Fiscal .....	91
Quadro 4 - Composição das Atividades e os Direcionadores de Gastos da Área Pessoal.....	91
Quadro 5 - Composição das Atividades e os Direcionadores de Gastos da Diretoria .....	91
Quadro 6 - Composição das Atividades e os Direcionadores de Gastos da Área Administrativa .....	91
Quadro 7 - Composição das Atividades e os Direcionadores de Gastos da Área Fiscal .....	92
Quadro 8 - Composição das Atividades e os Direcionadores de Gastos do Arquivo Físico .....	92
Quadro 9 - Composição dos Gastos do Quarto Trimestre de 2005 .....	129
Quadro 10 - Composição dos Gastos Mensais com a Colaboradora Patrícia.....	130
Quadro 11 - Composição de Gastos com a Colaboradora Maria .....	130
Quadro 12 - Composição de Gastos com o Colaborador Alcionio .....	131
Quadro 13 - Composição dos Gastos com o Colaborador Paulo.....	131
Quadro 14 - Composição dos Gastos com a Colaboradora Simone.....	132
Quadro 15 - Composição de Gastos com o Colaborador Renato .....	132
Quadro 16 - Composição de Horas Padrão para a Área Contábil .....	133
Quadro 17 - Composição de Horas Padrão para a Área Fiscal.....	133
Quadro 18 - Composição de Horas Padrão para a Área Pessoal .....	134
Quadro 19 - Composição de Horas Padrão para a Diretoria.....	134
Quadro 20 - Composição de Horas Padrão para o Administrativo .....	134
Quadro 21 - Composição de Horas Padrão para o Arquivo Físico .....	134
Quadro 22 - Composição Geral de Horas Padrão Geral por Colaborador .....	135
Quadro 23 - Quantidade Padrão de Horas Totais em Cada Atividade .....	135
Quadro 24 - Alocação dos Gastos com Colaboradores Área Operacional .....	137
Quadro 25 - Alocação dos Gastos com Colaboradores da Área não Operacional .....	138
Quadro 26 - Alocação dos Gastos com Impressos, Comunicação, Veículos, Informática, Predial e Eventos na Área Operacional .....	140
Quadro 27 - Predial e Eventos na Área não Operacional.....	141
Quadro 28 - Alocação dos Gastos com Serviços Externo, Manutenção, Copa e Cozinha e Treinamento na Área Operacional .....	143
Quadro 29 - Alocação dos Gastos com Serviços Externo, Manutenção, Copa e Cozinha e Treinamento na Área não Operacional .....	144

Quadro 30 - Alocação dos Gastos com Despesas Financeiras, Instalações, Licenças e Arquivos na Área Operacional.....	146
Quadro 31 - Alocação dos Gastos com Despesas Financeiras, Instalações, Licenças e Arquivos na Área não Operacional .....	147
Quadro 32 - Alocação dos Gastos com Periódicos, Material de Escritório e Despesas Tributárias na Área Operacional .....	149
Quadro 33 - Alocação dos Gastos com Periódicos, Material de Escritório e Despesas Tributárias na Área não Operacional .....	150
Quadro 34 - Total dos Gastos das Atividades Operacionais.....	151
Quadro 35 - Total dos Gastos das Atividades não Operacionais.....	152
Quadro 36 - Alocação dos Gastos das Atividades não Operacionais para as Atividades Operacionais .....	153
Quadro 37 - Margem de Lucro Serviços Contábeis .....	154
Quadro 38 - Margem de Lucro Serviços Fiscais .....	155
Quadro 39 - Margem de Lucro Serviços Pessoal .....	155
Quadro 40 - Composição dos Gastos Totais.....	156
Quadro 41 - Composição de Margens e Tributos.....	157
Quadro 42 - Composição da Horas Corrente Totais.....	158
Quadro 43 - Composição dos Gastos e Preços Hora por Atividade, Área Contábil .....	159
Quadro 44 - Composição dos Gastos e Preços do cliente Delin.....	161
Quadro 45 - Composição dos Gastos e Preços do cliente RVS.....	162
Quadro 46 - Composição dos Gastos e Preços do cliente Neural.....	163
Quadro 47 - Composição dos Gastos e Preços do cliente Domus .....	164
Quadro 48 - Composição dos Gastos e Preços do cliente Josafa .....	165
Quadro 49 - Composição dos Gastos e Preços do cliente Famatronic .....	166
Quadro 50 - Composição dos Gastos e Preços do cliente Papelite .....	167
Quadro 51 - Composição dos Gastos e Preços do cliente RP.....	168
Quadro 52 - Composição dos Gastos e Preços do cliente Fogão de Lenha .....	169
Quadro 53 - Composição dos Gastos e Preços do cliente Famasonic.....	170
Quadro 54 - Composição dos Gastos e Preços do cliente Rainha da Paz .....	171
Quadro 55 - Composição dos Gastos e Preços do cliente Liner .....	172
Quadro 56 - Composição dos Gastos e Preços do cliente Alano.....	173
Quadro 57 - Composição dos Gastos e Preços do cliente Kraucher .....	174
Quadro 58 - Composição dos Gastos e Preços do cliente Ster Engenharia .....	175
Quadro 59 - Composição de Lucratividade: Delin, RVS, Neural e Domus .....	176

Quadro 60 - Composição de Lucratividade: Josafa, Famatronic, Papelite e RP .....	176
Quadro 61 - Composição de Lucratividade: Fogão de Lenha, Famasonic, Rainha da Paz e Liner .....	177
Quadro 62 - Composição de Lucratividade: Alano, Kraucher e Ster .....	177
Quadro 63 - Composição de Lucratividade Total.....	178
Quadro 64 - Composição de Rentabilidade por Atividades e Serviços .....	178
Quadro 65 - Composição da Quantidade de Horas Padrão e Capacidade de Atendimento de Serviços: Serviço de Escrituração Contábil e Serviços de Escrita Fiscal.....	179

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

ABC – *Activity-Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades)

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

ME – Micro Empresa

EPP – Empresa de Pequeno Porte

ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

# SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	18
1.1. Justificativa do tema escolhido e demonstração de sua importância .....	18
1.1.1. Justificativa e importância do trabalho .....	20
1.2. Definição do problema e dos objetivos da pesquisa .....	21
1.2.1. Objetivos principais e específicos .....	22
1.3. Estrutura do Trabalho .....	23
<b>2. REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	27
2.1. Empresas de Serviços Contábeis – Conceito .....	27
2.2. As ESC no contexto Brasileiro .....	29
2.3. Perfil dos Clientes das ESC .....	31
2.4. Gestão das ESC .....	32
2.5. Missão das ESC .....	34
2.6. Cultura organizacional das ESC .....	34
2.6.1. Sistema de Gestão Empresarial para ESC .....	36
2.7. Produtos e Serviços da ESC .....	36
2.8. Entidades de Classe .....	37
<b>3. FORMAÇÃO DA METODOLOGIA</b> .....	40
3.1. Procedimentos metodológicos .....	40
3.2. Definição .....	40
3.3. Justificativa e importância .....	41
3.4. Objetivos .....	41
3.5. Custos nas ESC .....	41
3.5.1. Custo Padrão .....	42
3.6. Custeio Baseado em Atividades .....	45
3.6.1. Conceito Histórico .....	46
3.6.2. Definição .....	47
3.6.3. Razões para o uso do Sistema ABC .....	48
3.6.4. Controle dos Custos .....	49
3.6.5. Apoio às decisões .....	50
3.6.6. Atividades .....	51
3.6.7. Os Direcionadores de Custos .....	52

3.7. Escolha de abordagens de custos para formação da metodologia proposta.....	53
3.7.1. Justificativa.....	53
3.7.2. Nomenclatura dos custos.....	54
3.8. Custo padrão .....	55
3.9. Custeio Baseado em Atividades – ABC .....	56
3.10. Os Gastos .....	58
3.10.1. Remunerações e Encargos.....	58
3.10.2. Impressos.....	62
3.10.3. Comunicação.....	63
3.10.4. Veículos.....	64
3.10.5. Eventos .....	65
3.10.6. Serviços Externos .....	67
3.10.7. Manutenção .....	68
3.10.8. Copa e Cozinha .....	69
3.10.9. Treinamento .....	69
3.10.10. Instalações .....	70
3.10.11. Arquivos .....	71
3.10.12. Periódicos .....	72
3.10.13. Equipamentos de Informática.....	73
3.10.14. Predial.....	74
3.10.15. Gastos Financeiros .....	75
3.10.16. Gastos Tributários .....	76
3.11. Definição das atividades da Área Operacionais e Área Assessoria .....	77
3.11.1. Áreas operacionais .....	77
3.11.2. Estrutura Operacional.....	78
3.12. Atividades Operacionais .....	80
3.12.1. Contábil .....	80
3.12.2. Fiscal .....	82
3.12.3. Trabalhista .....	84
3.13. Atividades não Operacionais .....	86
3.13.1. Diretoria .....	86
3.13.2. Administrativo.....	87
3.13.3. Serviços legais e consultoria .....	88
3.13.4. Arquivo físico.....	89
3.14. Direcionadores de Gastos .....	90
3.15. Criação dos Padrões.....	92

3.15.1. Mapeamento das atividades.....	93
3.15.2. Mapeamento dos tempos alocados .....	93
3.15.3. Atividades Primárias e Secundárias .....	93
3.16. Alocação dos gastos para as áreas operacionais e não operacionais.....	94
3.16.1. Remuneração e Encargos .....	94
3.16.2. Impresso .....	95
3.16.3. Comunicação.....	96
3.16.4. Veículos.....	96
3.16.5. Eventos .....	97
3.16.6. Serviços externos.....	97
3.16.7. Manutenção .....	98
3.16.8. Copa e Cozinha .....	98
3.16.9. Instalações .....	99
3.16.10. Arquivo.....	99
3.16.11. Periódicos Técnicos.....	99
3.16.12. Gastos financeiros e tributários .....	100
3.16.13. Treinamento .....	100
3.16.14. Material de escritório.....	101
3.16.15. Equipamentos de Informática.....	101
3.16.16. Predial.....	102
3.17. Consumo das atividades na execução dos serviços .....	102
3.17.1. Critério para consumo das atividades assessórias .....	103
3.18. Alocação dos gastos para as atividades operacionais .....	106
3.19. Alocação dos gastos diretamente aos trabalhos executados .....	106
3.20. Sistemática para elaboração do preço dos serviços contábeis .....	106
3.20.1. Composição dos gastos consumidos por cada cliente .....	107
3.20.2. Critério para elaboração de proposta de serviços contábeis .....	107
3.20.3. Definição dos critérios para formação dos preços.....	109
3.20.4. Margens de lucro .....	110
3.20.5. Riscos de Operacional dos Serviços Prestados .....	111
3.21. Modalidade jurídica dos clientes .....	114
3.22. Estratégias em grupos de clientes .....	116
3.23. Impostos incidentes sobre os serviços .....	116

3.24. Aspectos Gerenciais para tomada de decisão .....	117
3.24.1. Formação dos padrões de gastos .....	117
3.24.2. Margem de lucro .....	118
3.24.3. Clientes .....	118
3.24.4. Serviços .....	119
3.25. Análise do comportamento dos gastos incorridos e tempo consumido pelos serviços prestados .....	120
3.25.1. Por Atividade.....	120
3.25.2. Global.....	121
3.25.3. Variações nas margens de lucro .....	122
3.25.4. Temporal .....	123
3.25.5. Impacto no aumento de serviços .....	123
3.26. Ponto de equilíbrio.....	124
3.27. Ponto de equilíbrio por cliente.....	125
3.27.1. Global.....	126
3.27.2. Investimentos nas ESC.....	127
<b>4. EXPERIMENTO DA METODOLOGIA.....</b>	<b>128</b>
4.1. Experimento na empresa Phd Serviços Empresariais Ltda.....	128
4.1.1. Introdução.....	128
4.2. Composição dos Gastos .....	128
4.3. Composição dos Gastos com Colaboradores da Empresa .....	129
4.4. Composição dos Padrões de Tempo Empregado de Cada Colaborador às Atividades .....	133
4.5. Composição dos Gastos e Alocação para as Atividades Operacionais e Alocação dos Gastos das Atividades não Operacionais para as Atividades Operacionais.....	135
4.5.1. Alocação dos Gastos com Colaboradores .....	136
4.5.2. Alocação dos Gastos com Impressos, Comunicação, Veículos, Informática, Predial e Eventos .....	138
4.5.3. Alocação dos Gastos com Serviços Externos, Manutenção, Copa e Cozinha e Treinamento.....	141
4.5.4. Alocação dos Gastos com Despesas Financeiras, Instalações, Licenças e Arquivos.....	144
4.5.5. Alocação dos Gastos com Periódicos, Material de Escritório e Despesas Tributárias.....	147
4.5.6. Composição dos totais de gastos .....	151
4.5.7. Composição Total de Gastos e Formação dos Preços .....	154
4.5.8. Composição dos Preços para os Clientes .....	160

<b>5. CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>180</b>
5.1. Análise do Experimento.....	180
5.2. Conclusões .....	182
5.3. Avaliação dos resultados dos objetivos do trabalho .....	183
5.4. Proposta para estudos futuros .....	185
5.5. Considerações .....	185
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>187</b>

# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1. Justificativa do tema escolhido e demonstração de sua importância

A partir da década de 1970, ocorreram mudanças significativas no cenário empresarial devido às necessidades de consumo e crescimento econômico, acarretando mudanças nos processos de gestão, na concorrência entre empresas e mercados e nas práticas empresariais de controles. Estas mudanças ocorreram devido às necessidades operacionais existentes e ao aumento na competitividade entre as empresas.

A evolução nos processos de manufatura nas indústrias trouxe grandes demandas de prestação de serviços de suporte às fabricas. Na constante busca pelas reduções dos custos e pelo aumento da competitividade no processo produtivo, as indústrias terceirizaram parte ou a totalidade das atividades até então efetuadas em seus estabelecimentos.

Exemplo dado ao setor de confecção de roupas, que vem utilizando boa parte dos processos industriais, como costura, através de serviços terceirizados de empresas especializadas, cabendo à confecção apenas a parte de estampa e etiquetagem. Há casos em que a terceirização na produção é total, cabendo à indústria apenas a distribuição e atendimento a clientes e fornecedores. Outros setores da indústria se utilizam de prestação de serviços em seus parques industriais, como a manutenção dos equipamentos de produção.

A crescente demanda em prestações de serviços auxiliares aos processos produtivos nas indústrias auxilia diretamente o crescimento contínuo em seus processos operacionais. No setor comercial, vem ocorrendo situação semelhante ao setor industrial. Com atividades distintas, porém contínuas, o setor de comércio utiliza, em suas atividades operacionais, muita prestação de serviços. Serviços em informática e de logística em geral vêm tendo muito espaço no auxílio às atividades comerciais. Grandes redes atacadistas utilizam da informática como base para as suas atividades operacionais.

O comércio eletrônico cresce nas atividades comerciais contemporâneas, principalmente no comércio varejista, onde em muitos casos o comércio eletrônico representa boa parte ou a totalidade do faturamento. Exemplo dado é o *site* submarino.com, que tem seu comércio total via internet e não possui lojas abertas ao público, possibilitando aos clientes a comodidade de efetuar a compra sem precisar se locomover até a loja, evitando riscos e custos. Todas essas práticas no comércio demandam prestação de serviço especializada em atividades que auxiliem as práticas comerciais.

Cadeias de prestadores de serviços são criadas pelas redes atacadistas, com o intuito de fornecer atendimento em diversas regiões e serviços específicos.

A logística constitui uma fatia muito importante nas práticas comerciais atuais. Redes de distribuição, transporte, serviços de entregas são práticas contínuas nas atividades comerciais atuais. A prestação de serviços tem participação direta neste setor, principalmente na questão de redução de custos, que é uma das principais vantagens para as empresas comerciais.

Além dos serviços de informática e de logística, que serviram de exemplo, existem outras atividades necessárias, que vêm ganhando espaço nas atividades de serviços. Pesquisa de mercado, promoções, publicidade, manutenção predial, vigilância, segurança, limpeza, segurança do trabalho, entre outras, são atividades que, em sua maioria, são terceirizadas pelas empresas comerciais. No processo de terceirização, dentre as grandes vantagens, há a redução dos custos e principalmente a busca da especialização dessas atividades.

Neste caso, a empresa terceiriza um serviço para uma empresa especializada na atividade específica, possibilitando uma melhor prestação de serviço.

Neste contexto, o serviço de contabilidade, por consequência, vem ganhando espaços nas atividades industriais, comerciais e mesmo no setor de serviços. Empresas vêm já há algumas décadas buscando os serviços de contabilidade em Empresas de Serviços Contábeis (ESC). Serviços estes que em grandes empresas são utilizados com estruturas funcionais da própria empresa. Mas existem casos em que os serviços contábeis são terceirizados, porém executados na própria estrutura do cliente (empresa tomadora do serviço).

A maioria dos serviços de contabilidade ocorre na estrutura da empresa de prestação de serviços, que necessita de uma estrutura constituída e profissionais aptos para a execução dos trabalhos.

Outra justificativa que fomentou o desejo de pesquisar este tema foi à vivência de mais de 10 (dez) anos como empresário de ESC, em que tínhamos dificuldades de formar preços justos a serem oferecidos aos clientes em uma estrutura adequada, contemplando as necessidades de cobertura dos gastos totais, bem como as necessidades de lucros para remunerar os investimentos efetuados e para os investimentos necessários para a continuidade das atividades empresariais.

### **1.1.1. Justificativa e importância do trabalho**

A importância deste trabalho, para a classe de contabilistas, é a contribuição para uma metodologia destinada ao empresário ou autônomo prestador de serviços contábeis, com objetivo de formar seus preços, estruturando seus custos, para medir o desempenho econômico junto ao seu cliente, e evidenciar a rentabilidade isolada de cada cliente ou de forma geral.

Órgãos de classe como o CFC (Conselho Federal de Contabilidade), SESCON (Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis das Empresas de Assessoramento, Perícia, Informações e Pesquisas) e FENACON (Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícia, Informações e Pesquisa) manifestam, através de Boletins, Instruções e Programas como “Contabilizando Sucesso” e “PQEC” (Programa de Qualidade de Empresas Contábeis), a importância da Gestão das Empresas de Serviços Contábeis.

Tais cuidados não se dão por acaso, pois mudanças no ambiente econômico nos últimos anos, mudanças constantes na legislação tributária e civil (Novo Código Civil) expuseram às ESC a necessidade de melhores práticas de gestão empresarial e melhor qualidade nos trabalhos executados.

Spinelli (2000, p. 40) evidencia necessidades de melhorias nas atividades operacionais das empresas de serviços contábeis e aponta que “a falta de treinamento, de

capacitação técnica, de objetivos e a acomodação das pessoas, afetam o aspecto técnico-contábil, essencial à mensuração das informações”.

Liba, Robles, Bacci (2001, p. 6) afirmam:

No aspecto de competitividade, as organizações contábeis começam a sofrer concorrência de empresas altamente qualificadas, como é o caso de empresas de auditoria que não atuavam neste segmento e agora o fazem. Portanto, o grande desafio é competir com estas empresas, saindo de uma estrutura, em sua grande maioria, familiar para uma profissionalizada, com custos reduzidos e prestação de serviços com alta qualidade.

## **1.2. Definição do problema e dos objetivos da pesquisa**

*É possível estabelecer o preço dos honorários dos serviços contábeis através de um método estruturado pelo Custo Padrão e pelo Custeio Baseado em Atividades (ABC)?*

O problema de pesquisa utilizado visa trabalhar a real necessidade de uma metodologia com bases científicas para formar preço de serviços contábeis. Esta prática é de fundamental importância para qualquer ramo de atividade e não é diferente na prestação de serviços contábeis.

É importante mencionar que boa parte dos preços aplicados aos serviços contábeis é fixada pelo mercado. Preços estes que são aplicados a uma cadeia de classe de clientes, que geralmente é tratada como Microempresa (ME), Empresa de pequeno porte (EPP) e as de Lucro Real.

ESC, individualmente, possuem estruturas de gastos que permitem praticar determinados preços aos tomadores de serviços contábeis. Entretanto, são importantes as ESC possuírem métodos adequados para composição dos gastos para uma adequada mensuração dos gastos incorridos nas atividades operacionais e não operacionais para servirem de base para a formação dos preços dos serviços contábeis.

Cardoso Neto & Castro (1994) evidenciam que os preços “não sejam preços praticados, sim, custos apurados”; esta evidência demonstra a importância em apurar os gastos incorridos nas ESC, para a devida apuração dos preços ofertados.

Mas será que os preços praticados pelas ESC atendem às necessidades de cobertura dos custos totais operacionais mais as margens de lucro necessárias para a sobrevivência da empresa de serviços contábeis?

Esta é uma questão fundamental que o empresário de contabilidade precisa levar em conta para poder aplicar preços na prestação de serviços aos clientes, focando a capacidade de margem de contribuição para cobrir os gastos existentes, margens de lucro e futuros investimentos.

Esta questão demanda um controle apropriado dos gastos incorridos nas atividades operacionais e não operacionais, de forma global, e os gastos consumidos na execução de serviços em cada cliente.

A utilização de critérios apropriados de alocação dos custos incorridos para cada cliente é uma importante ferramenta de gerenciamento, pois determinará com segurança o quanto cada cliente consumiu de gastos para a execução de cada serviço.

### **1.2.1. Objetivos principais e específicos**

O objetivo principal deste trabalho é propor uma metodologia de formação de preço para serviços contábeis, e oferecer ao empresário da contabilidade uma metodologia que auxiliará no processo de formação de preço e controle dos gastos por cliente ou serviço prestados.

Para atingirmos os objetivos, é necessário entendermos se este tema tem relevância para os usuários da metodologia proposta neste trabalho. CFC (2003) trata o assunto da seguinte forma:

A base ideal para a formação de honorários deve ser o levantamento dos custos totais por clientes, considerando os custos fixos e variáveis, para possibilitar a plena satisfação das obrigações assumidas.

Outro aspecto a considerar para determinação dos honorários é a extensão da responsabilidade assumida pelo profissional diante do seu

cliente, em função dos serviços a serem prestados, conforme descritos no contrato.

Nas pequenas empresas, a fixação de honorários de forma empírica é uma prática comum. Pretende-se, com esse capítulo, prestar contribuição para que o profissional contábil se capacite para definir valores unitários e globais para seus serviços em cima de fundamentações técnicas.

Para se compor o preço de um serviço são necessários a elaboração de planilhas de custos, detalhando cada item, a margem de lucro pretendida e o preço final do serviço.

É evidente que, para a formação dos preços de serviços contábeis, necessita-se de fundamentações técnicas e científicas a ser elaboradas. E a proposta deste trabalho é justamente propor um critério de alocação dos gastos incorridos nos serviços operacionais para servir de base para formação dos preços dos serviços.

Além da formação de preços para serviços contábeis, este trabalho visa, especificamente, auxiliar o empresário da contabilidade no controle dos gastos incorridos nas atividades administrativas e operacionais, mostrando os critérios de alocação dos gastos e quantidade consumida de cada serviço. Visa auxiliar também a medir a lucratividade em cada serviço prestado, de forma global ou isolada, proporcionar bases para planejamento orçamentário temporal, rentabilidade por cliente ou ramo de atividade, controlar a quantidade de horas consumidas, de forma global ou isolada, tomar decisões sobre continuidade ou não de prestação de serviços, por clientes ou por serviços.

Todas as informações podem ser extraídas da metodologia descrita no trabalho, a qual menciona os procedimentos adotados e as etapas a serem analisadas para uma correta avaliação das informações.

### **1.3. Estrutura do Trabalho**

A presente dissertação está estruturada em 5 (cinco) capítulos, distribuídos da seguinte forma:

## **1 – Introdução**

Neste capítulo são introduzidas as justificativas do tema escolhido e a demonstração de sua importância, a definição do problema de pesquisa e seus objetivos, e a estrutura da dissertação.

## **2 – Revisão da Literatura**

Neste capítulo foi realizada uma pesquisa bibliográfica sobre o universo das ESC no contexto contemporâneo, focando Empresas de Serviços Contábeis, Custos em Empresas de Serviços, Empresas de Serviços Contábeis no Contexto Nacional, Sistemas de Gestão Empresarial de Informática, Órgãos de Classe e Gestão nas Empresas de Serviços Contábeis.

## **3 – Formação da Metodologia**

Neste capítulo, foi feita a escolha da ferramenta que melhor se adequou às necessidades da metodologia proposta neste trabalho e a explanação das suas justificativas. Buscamos desenvolver a construção das ferramentas propostas para formar preço para serviços contábeis. Esta metodologia foi construída através da seguinte estrutura:

### **Estrutura dos serviços e gastos que são abordados nessa metodologia**

Nesta etapa, buscamos apontar os serviços contábeis que serão explorados por esta metodologia. A busca desses serviços será baseada no trabalho contínuo das empresas de serviços contábeis, aqueles que são efetuados mensalmente e por tempo indeterminado. Serviço esporádico, como de consultoria, não será abordado neste trabalho, por entendermos que este tipo de trabalho, para formação dos preços de serviços, necessite de uma composição dos gastos totais que incorram para a execução dos trabalhos, não tendo a separação dos gastos fixos e variáveis.

## **Composição dos custos e despesas que incorrem em uma empresa de serviços contábeis**

Em um segundo momento, mapeamos todos os gastos correntes da empresa de serviços contábeis, seja ele direto ou indireto às atividades operacionais. Esses gastos foram reclassificados em grupos que irão compor a estrutura de gastos a ser alocados em centros de gastos e posteriormente aos clientes. Para exemplificarmos, as despesas com impressão possuem algumas despesas correlacionadas: consumo de *Toner* ou Cartucho de Tinta, papel, manutenção de impressora, depreciação de impressora, encadernação de livros fiscais etc. Neste exemplo, os gastos com impressão absorverão os demais gastos, para simplificar o número de gastos existentes.

### **a) Alocação dos gastos:**

Nesta etapa, procuramos carregar os gastos da empresa de serviços contábeis em direcionadores de gastos para medir o consumo de gastos de cada cliente aos serviços prestados. O direcionador proposto neste trabalho foram as horas utilizadas para execução dos serviços prestados.

O CFC (2003) entende que as horas consumidas para a execução dos serviços contábeis representam o principal gasto operacional. Sendo assim, utilizamos as horas de trabalho como o principal direcionador de gastos para receber a alocação dos outros gastos incorridos nas empresas de serviços contábeis.

### **b) Montagem da metodologia**

Após ter separado e determinado os gastos e o direcionador de gastos, montamos um cronograma para alocação dos gastos, determinação dos gastos por serviços e clientes e a base para formação de preços para os serviços contábeis. A margem de lucro desejada com cada cliente é um assunto que será abordado na formação dos preços dos serviços contábeis.

#### **4 – Aplicação da metodologia em um Experimento**

Após a formação da metodologia, aplicamos um teste da metodologia em uma ESC para a validação da metodologia. Além do teste, medimos a capacidade da metodologia em fornecer informações gerenciais para o empresário da contabilidade, que é um dos principais objetivos deste trabalho. Estas informações têm por finalidade apresentar aos empresários o desempenho dos gastos incorridos de forma global e isolada (cada cliente), fornecer margens de lucros com cada cliente ou serviço, crescimento ou diminuição dos custos por clientes ou de forma global, composição de horas utilizadas por cada cliente na execução dos serviços.

#### **Capítulo 5 – Conclusões e Considerações Finais**

Após a execução do experimento da metodologia proposta nesta dissertação em uma ESC, trataremos as conclusões do experimento, os benefícios trazidos para a ESC utilizada e as considerações finais da pesquisa realizada nesta dissertação, bem como a sugestão de estudos futuros.

## 2. REVISÃO DA LITERATURA

O desenvolvimento deste capítulo tem por finalidade contextualizar os conceitos de ESC, no intuito de trazer fundamentos teóricos para sustentar a proposta desta dissertação, conforme descrita no capítulo anterior. Tal contextualização visa descrever tópicos relevantes ao universo das ESC, no que tange as práticas de gestão, órgãos de classe, custos nas empresas de serviços e em ESC e pensamentos de autores que apresentaram trabalhos voltados para as ESC.

### 2.1. Empresas de Serviços Contábeis – Conceito

Figueiredo e Fabri (2000, p. 44) afirmam que:

Organizações de Serviços Contábeis é aquela que tem como missão prestar serviço de natureza contábil. Nela concentra-se e executam-se as informações patrimoniais de pessoa física ou jurídica, sob sua responsabilidade, que exerce as diversas atividades econômicas.

Diferentemente das empresas de prestação de serviços, as ESC, conforme autor citado, exercem as práticas de serviços contábeis. Entretanto, para o exercício das atividades contábeis, a ESC poderá ser estruturada na forma de Escritório Individual e em Sociedades, terão que possuir registro junto ao CRC (Conselho Regional de Contabilidade) do estado em que a ESC estiver estabelecida.

Para Thomé (2001, p. 11) as ESC são estruturadas que seguem a forma de:

- Escritórios Individuais: tem como finalidade explorar a atividade contábil, apresentando como responsável técnico apenas um contador ou técnico em contabilidade.
- Empresas Contábeis: quando dois ou mais contadores ou técnicos em contabilidade se unem para formar uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, ou em nome coletivo.

CFC (2006) apresentam uma pesquisa realizada junto aos CRCs, em que aponta que 66,91% das ESC são Escritório Individual e 33,09% são sociedades. Isso retrata uma grande maioria de ESC como Escritório Individual. Estes números são compreensíveis, devido à exigência da Resolução CFC no. 868/99 em seu artigo 3, como segue:

Art. 3º As organizações contábeis, constituídas sob a forma de sociedade, serão integradas por Contadores e Técnicos em Contabilidade, sendo permitida a associação com profissionais de outras profissões regulamentadas, consideradas afins, desde que as normas expedidas por essas, assegurem a reciprocidade para com os profissionais da contabilidade.

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

§ 2º Somente será concedido registro cadastral para a associação prevista no *caput* deste artigo quando:

I – todos os sócios estiverem devidamente registrados nos respectivos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

II – o objeto principal for atividade contábil; e

III – o(s) sócio(s) contabilista(s) for(em) detentor(es) da maioria do capital social.

§ 3º A pessoa jurídica poderá participar de sociedade contábil desde que atendidas as condições fixadas nesta Resolução.

As ESC são estruturadas, de forma geral, em empresas de pequeno e médio porte, independentemente da opção tributária escolhida. Podendo, no momento da constituição, efetuar o enquadramento no Estatuto da Pequena e Média Empresa, para uso dos benefícios promovidos pelo estatuto, desde que cumpra na íntegra as exigências estabelecidas. Quanto à questão da opção tributária, as ESC poderão enquadrar-se, na esfera Federal, pela tributação do Lucro Real ou Lucro Presumido, estando vetada (até a elaboração desta dissertação), a opção pelo Imposto Simples<sup>1</sup>.

Quanto às características das ESC, Liba (2001) apresenta a seguinte estrutura:

- A maioria delas se enquadra na categoria de pequeno e médio porte.

---

<sup>1</sup>Forma de opção tributária estabelecida pelo Governo Federal; pequenas e médias empresas que, através da legislação vigente, poderão recolher seus tributos de forma consolidada em um única alíquota.

- Prestam serviços de escrituração contábil, escrituração fiscal, rotinas do departamento pessoal, encaminhamento de documentos, legalização de atos e registros, alteração e cancelamento das organizações em geral.
- São subdivididas em organizações especialistas, que se dedicam ao atendimento de determinada atividade ou ramo empresarial, e organizações generalistas, que se dedicam ao atendimento das mais diversas atividades e ramos empresariais.
- Possuem uma estrutura familiar simplificada ou são organizadas em sociedades em que todos os sócios oferecem dedicação exclusiva.

Figueiredo e Fabri (2000, p. 45) comentam que “é comum às organizações contábeis não se especializarem em determinado ramo de negócio empresarial, mas atender aos diversos tipos de empresas, sejam comerciais, sejam de serviços, sejam industriais, sejam prestadoras de serviços profissionais”.

## **2.2. As ESC no contexto Brasileiro**

No Brasil, as ESC, sejam Sociedades ou Escritórios Individuais, somam o total de 65.507, segundo pesquisa do Conselho Federal de Contabilidade, realizada em Março 2006, conforme Tabela 1:

**Tabela 1 - Escritórios Individuais e Sociedades Ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade – Março 2006.**

ESCRITÓRIOS INDIVIDUAIS E SOCIEDADES ATIVOS NOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE - MARÇO DE 2006						
CRC	INDIVIDUAL	PERCENTUAL - ESTADO	SOCIEDADE	PERCENTUAL - ESTADO	TOTAL	PERCENTUAL - BRASIL
AC	118	95,9350%	5	4,0650%	123	0,1878%
AL	659	87,4005%	95	12,5995%	754	1,1510%
AM	351	73,4310%	127	26,5690%	478	0,7297%
AP	72	84,7055%	13	15,2941%	85	0,1298%
BA	2.140	77,2842%	629	22,7158%	2.769	4,2270%
CE	1.576	81,7004%	353	18,2996%	1.929	2,9447%
DF	1.496	68,4042%	691	31,5958%	2.187	3,3386%
ES	1.261	75,6903%	405	24,3097%	1.666	2,5432%
GO	2.217	86,8050%	337	13,1950%	2.554	3,8988%
MA	520	81,8898%	115	18,1102%	635	0,9684%
MG	343	12,2195%	2.464	87,7805%	2.807	4,2850%
MS	889	83,0055%	182	16,9945%	1.071	1,6349%
MT	1.108	80,6405%	266	19,3595%	1.374	2,0975%
PA	581	86,5872%	90	13,4128%	671	1,0243%
PB	588	89,7710%	67	10,2290%	655	0,9989%
PE	1.553	83,2262%	313	16,7738%	1.866	2,8486%
PI	461	88,9951%	57	11,0049%	518	0,7908%
PR	4.082	59,7420%	1.771	30,2580%	5.853	8,9349%
RJ	2.390	48,3207%	2.459	51,7793%	4.749	7,2486%
RN	828	90,8891%	83	9,1109%	911	1,3907%
RO	334	74,2222%	116	25,7778%	450	0,6869%
RR	127	90,7143%	13	9,2857%	140	0,2137%
RS	7.704	84,3812%	1.426	15,6188%	9.130	13,9374%
SC	2.609	65,4377%	1.378	34,5623%	3.987	6,0864%
SE	305	83,1063%	62	16,8937%	367	0,5602%
SP	9.297	53,4556%	8.095	46,5444%	17.392	26,5498%
TO	320	82,8018%	66	17,1982%	386	0,5883%
<b>TOTAIS</b>	<b>43.829</b>	<b>66,9074%</b>	<b>21.678</b>	<b>33,0926%</b>	<b>65.507</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Conselhos Regionais de Contabilidade

Dentre todas as organizações contábeis, é relevante o número de ESC localizadas no estado de São Paulo, onde se localizam 26,54% da totalidade, representando mais de ¼ do total de ESC no país, existindo certo equilíbrio entre o número de Sociedades e Escritórios Individuais: respectivamente 46,54% e 53,46. Já o Estado do Rio de Janeiro e o de Minas Gerais são os únicos que apresentam um número maior de Sociedades perante aos Escritórios Individuais, cujo percentual, respectivamente, é de 51,78% e 48,22%.

Já no quesito faturamento, Figueiredo e Fabri (2000, p. 47) divulgaram dados levantados pela Fenacon de 1999:

**Quadro 1 – Faturamento das Organizações Contábeis Brasileiras**

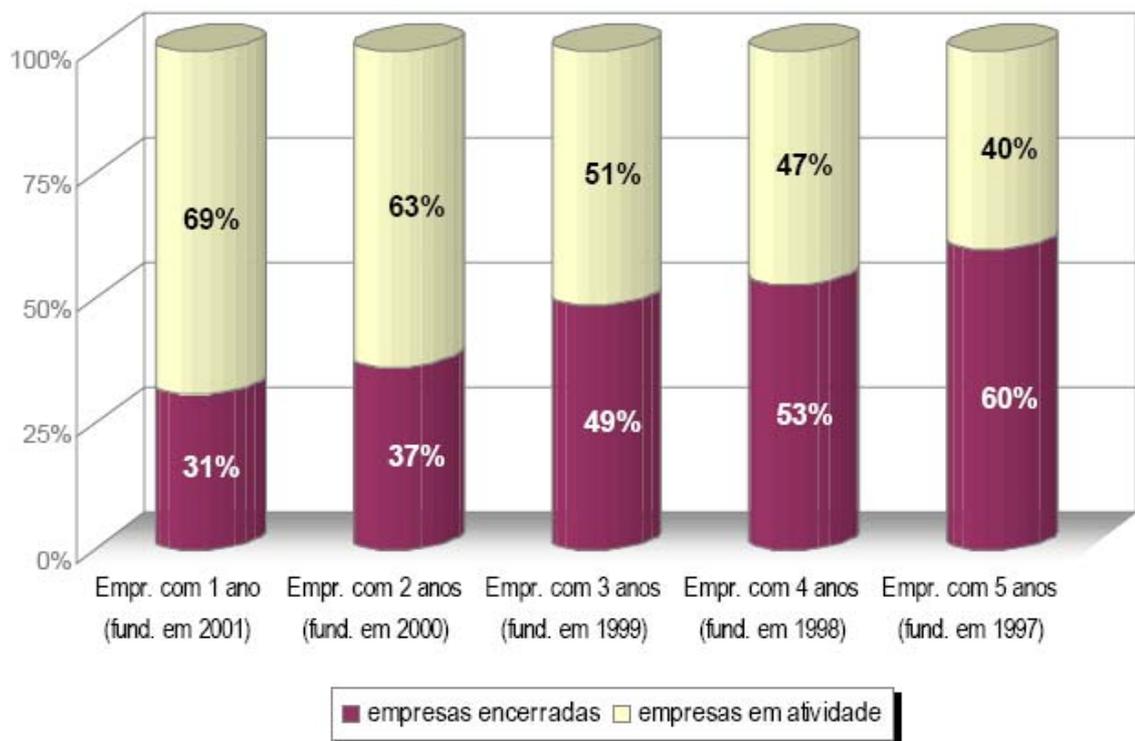
Faturamento Mensal	%
Até R\$ 10.000	60,94%
De R\$ 10.000 a R\$ 20.000	22,89%
De R\$ 20.000 a R\$ 50.000	14,14%
De R\$ 50.000 a R\$ 100.000	1,47%
Acima de R\$ 100.000	0,61%
Total	100,00%

Fonte FENACOM

### 2.3. Perfil dos Clientes das ESC

Figueiredo e Fabri (2000, p. 48) descrevem que “das empresas de contabilidade brasileira 48,28% possuem até 50 clientes; 32,93%, de 50 a 100 clientes; 14,99%, de 100 a 200 clientes; 3,26% mais de 200 clientes, sendo a média de clientes por empresa de 70 clientes”. Os mesmos autores mencionam a importância do contexto, em que a legislação comercial exige que todas as empresas possuam registros contábeis de suas operações financeiras.

É importante destacar que, segundo pesquisa do SEBRAE referente à mortalidade e sobrevivência das empresas, evidenciou-se:



Fonte: Pesquisa de campo SEBRAE-SP.

Figura 1 – Taxa de Mortalidade das Empresas

Esta evidência é importante para as ESC, pois neste universo de pequenas e médias empresas, encontra-se boa parte dos tomadores de serviços contábeis das ESC. Figueiredo

e Fabri (2000, p. 49) demonstram que entre Lucro Presumido, Simples e Micro Empresas totalizam 38,92%, o que representa uma parcela significativa dos clientes atendidos.

## 2.4. Gestão das ESC

As ESC, conforme Figueiredo e Fabri (2000, p. 56), “assim como quaisquer outras, também têm necessidade de possuir um processo formalizado de planejamento”. Isto evidencia a necessidade das ESC possuírem planejamento empresarial em todos os sentidos, tanto no aspecto financeiro, operacional, comercial, política de marketing, política de treinamento dos colaboradores etc.

Dentre as necessidades de planejamento, o planejamento de marketing para ESC tornou-se uma ferramenta importante no contexto de planejamento empresarial para as ESC. Peleias, Garcia, Hernandez e Silva (2004, p. 1) afirmam:

Outra possibilidade usada em outras profissões, e pouco explorada pela área contábil no Brasil é o Marketing, que possibilita divulgar a profissão de forma ética, e ressaltar a importância e a necessidade da Contabilidade para o sucesso dos empreendimentos. O Marketing permite a comunicação, a informação, e facilita o modo como o profissional deve posicionar-se no mercado, na busca de um lugar de destaque.

Figueiredo e Fabri (2000) evidenciam pontos importantes do marketing para ESC e apontam pontos importantes neste contexto:

- Estratégias de atuação no mercado: escolher um seguimento de mercado para atuar e definir qual o perfil dos clientes-alvo.
- Tentar diferenciar seus serviços ante os da concorrência.
- Buscar a superação das expectativas e a satisfação dos clientes.
- Ter um alto padrão de atendimento.
- Fornecer amplos serviços aos clientes.

No aspecto de atuação do mercado, Spinelli (2000, p. 41) adverte:

Um escritório de profissionais que tem por objetivo ofertar excelentes serviços no mercado, necessita de uma estrutura que rompa velhos conceitos e busque novos paradigmas nos seguintes aspectos:

- Liderança cultural voltada à permanente melhoria em serviços;
- Ser um orientador permanente do cliente, demonstrando riscos prováveis e alternativas viáveis;
- Alta especialização técnica com visão crítica e genérica;
- Aventar ao cliente soluções e recomendações às questões que se apresentam, com qualidade, discernimento ético e domínio do assunto abordado;
- Prestar serviços que atendam e superem, no dia a dia, as expectativas do cliente;
- Capacidade de recuperação excelente, quando o serviço original desaponta o cliente.

As evidências abordadas pelos autores retratam a importância do planejamento empresarial no sentido mais amplo, não apenas nos aspectos relacionados a faturamento e controle dos custos, mas das imagens da empresa perante a comunidade empresarial e seus clientes, apontando tópicos relacionados ao atendimento junto aos clientes e a importância destes fatores para a sobrevivência do empreendimento.

Figueiredo e Fabri (2000, p. 57) apontam as ameaças que as ESC se deparam nas atividades empresariais:

- Grande número de concorrentes de baixa qualificação e, por isso, sem condições de desempenhar um bom serviço, mas mesmo assim o oferecem a preços extremamente menores do que aqueles oferecidos pelas empresas mais organizadas;
- A falta de conhecimento dos usuários dos serviços contábeis do valor da contabilidade, para o bom desempenho de seus negócios;
- As constantes mudanças na legislação tributária;
- A baixa qualidade da formação acadêmica dos profissionais de contabilidade.

## 2.5. Missão das ESC

Figueiredo e Fabri (2000, p. 58) descrevem a missão das ESC:

A missão da empresa contábil é atender a sociedade, suprimindo as necessidades das empresas clientes de informações econômico-financeiras que otimizem os controles contábeis de seus patrimônios.

A missão da empresa contábil é produzir informações patrimoniais.

Esta responsabilidade das ESC junto à sociedade de atendê-la na prestação de serviços, cuja finalidade é resguardar o patrimônio empresarial ou o patrimônio pessoal, demonstra a importância das ESC no contexto social e econômico do país, visto que, nos aspectos tributários, as ESC são intermediárias entre as entidades empresariais e o Governo; assim como no aspecto de arrecadação e na geração de informações de natureza financeira das entidades. São as empresas de serviços contábeis que geram as informações de uma quantidade expressiva de empresas em todo o país, sendo de tributos Municipais, Estaduais e Federais.

## 2.6. Cultura organizacional das ESC

Figueiredo e Fabri (2000, p. 59) definem:

As empresas surgem com base de em idéias de pessoas ou de grupos de pessoas, assim, as crenças e os valores do fundador da empresa moldam a organização a sua própria imagem e semelhança, a mensagem do fundador é transmitida por todos os procedimentos e o poder exercido pelo mesmo modelo de processos administrativos serve para manter a cultura organizacional.

As empresas contábeis, diferentemente de outros tipos de empresas de serviços, são, em quase sua totalidade, fundadas e geridas por contadores ou técnicos em contabilidade.

Para Spinelli (2000, p. 42),

A maioria das atuais organizações contábeis foi construída na concepção da divisão do trabalho, ou especialização do serviço executado, dentro da idéia de centralização do serviço executado de Adam Smith, da “especialização da mão de obra e a resultante fragmentação do trabalho”. Quanto maior a organização, mais fragmentado é seu trabalho.

De forma geral, as ESC trabalham em uma estrutura focada para as necessidades internas de cada empresa, não tendo uma preocupação com os aspectos externos, como prestar informações à sociedade, como são peculiares às entidades empresariais de sociedades por ações. É evidente que boa parte das ESC são estruturas em sociedade limitada, profissionais autônomos ou, em alguns casos, são sociedade anônima, visto que não existe a cultura organizacional de gerar informações externas, além de não existir obrigação normativa sobre o assunto.

Entretanto, seria importante para o processo de gestão empresarial das ESC a cultura organizacional de se criar mecanismos de gestão para auxiliar o processo de tomada de decisão nos processo organizacionais das ESC.

Muitos profissionais, órgãos de classe e pesquisadores, através de palestras, iniciativas e pesquisas, abordaram a necessidade de ferramentas de gestão para auxiliar as ESC. O SESCON/SP desenvolveu o “Programa de Qualidade de Empresas Contábeis” – PQEC, que visa certificar empresas de serviços contábeis que buscam a excelência no atendimento dos seus clientes, política de treinamento e educação continuada, boa gestão empresarial entre outras.

Sousa (2003) desenvolveu um trabalho de dissertação de mestrado na Universidade de Santa Catarina (UFSC), no programa de pós-graduação em Engenharia de Produção, no qual propõe um “Modelo de Gestão por Atividades para Empresas Contábeis”, no intuito de efetuar a gestão das ESC através das atividades exercidas, bem como evidenciar fatores de desempenho através dos indicadores de atividades para auxiliar a gestão das ESC.

Spinelli (2000) publicou artigo na RBC – Revista Brasileira de Contabilidade, “Estratégias na Gestão de Organizações Contábeis”, cujo objetivo era:

despertar a discussão sobre o tema da valorização profissional dentro de um mercado de trabalho de acirrada competição, do cliente em busca do menor preço e de profissionais dispostos a procurar serviços oferecidos a preço vil. Também procura analisar a problemática do relacionamento organização/cliente interno e externo, da transferência de problemas, que transforma uma parceria de amor em ódio, e da inserção de ferramentas de gestão da qualidade no processo, na busca contínua por soluções. E, finalmente, pretende-se revisar a atual cultura da prestação e oferta dos serviços.

Outros autores tratam do assunto concernente aos aspectos relacionados à gestão das ESC, bem como os aspectos de controle de custos e necessidade de modernização nos processos operacionais das ESC.

### **2.6.1. Sistema de Gestão Empresarial para ESC**

No mercado, existem alguns sistemas de informática que buscam auxiliar as atividades de gestão empresarial da ESC. Alguns são os sistemas utilizados, mas para efeito de ilustração citaremos (reconhecendo o mérito e a qualidade de muitos que existem no mercado) o GESCON da Contmatic Phoenix, o qual o autor desta dissertação conhece e trabalha. O GESCON<sup>2</sup> é um sistema que busca auxiliar o empresário das ESC no gerenciamento das rotinas administrativas inerentes, no intuito de mapear e controlar atividades importantes no processo de prestação de serviços contábeis. Visa, também, integrar com os sistemas especialistas utilizados nas atividades operacionais das ESC, no intuito de dinamizar o processo de apuração das informações pertinentes à sua gestão empresarial.

Esta contribuição dos sistemas de informática para a gestão das ESC visa auxiliar em parte o processo de gestão. Doravante, gestão empresarial para ESC, além da necessidade de controle das rotinas administrativas e operacionais, conforme autores citados, é algo mais amplo.

Gerenciamento dos colaboradores, política de treinamento, eficiência na execução das atividades operacionais são alguns itens importantíssimos para uma gestão de qualidade nas atividades empresariais da ESC, buscando a excelência na prestação de serviços e crescimento sustentado das ESC.

## **2.7. Produtos e Serviços da ESC**

Figueiredo e Fabri (2000, p. 62) afirmam: “os produtos oferecidos por essas empresas podem ser elencados em três áreas de serviços: Fiscal, Trabalhista e Contábeis”.

---

<sup>2</sup>Sistema de Gestão de Empresas Contábeis.

Os mesmos autores afirmam que as ESC podem oferecer serviços que estejam no escopo dos serviços contábeis, entre eles:

- Auditoria;
- Assessoria Contábil, Tributária, Trabalhista;
- Análise econômica e financeira;
- Consultoria Tributária, Contábil e Trabalhista;
- Planejamento Contábil;
- Constituição de Sociedades; Alterações e Encerramentos;

As empresas de serviços contábeis procuram focar suas atividades operacionais em serviços contábeis, serviços fiscais e trabalhistas. Nessas atividades, as ESC possuem contrato de prestação de serviços que contemplam os serviços a serem prestados, bem como o valor dos honorários a serem pagos pelos serviços prestados. Outros serviços mencionados pelos autores são serviços que, na maioria das vezes, são esporádicos e possuem valores de honorários específicos para a sua execução.

Esta dissertação tem como principal objetivo auxiliar os empresários das ESC na formação dos preços dos serviços contábeis, tendo como foco um preço que contemple as necessidades de cobertura de gastos, bem como margens que sustentem as necessidades de remuneração do capital investido pelos empresários e para investimentos na renovação da estrutura empresarial, contemplando, também, recursos suficientes para financiar iniciativas para melhoria no processo de gestão.

## **2.8. Entidades de Classe**

As ESC pertencem a um segmento de mercado que, como outras atividades, possui entidades de classe<sup>3</sup> atreladas. Devido à natureza das atividades exercidas pelas ESC, atividades de profissão regulamentada, as ESC estão ligadas a alguns órgãos importantes para o exercício profissional das ESC, bem como os profissionais da Contabilidade.

---

<sup>3</sup>Entendem-se Entidades de Classe, Conselhos Federais, Regionais, Associações, Federações, Sindicatos.

## CFC – Conselho Federal de Contabilidade<sup>4</sup>

O Conselho Federal de Contabilidade, criado pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, é uma Autarquia Especial de Caráter Corporativista, sem vínculo com a Administração Pública Federal.

Sua estrutura, organização e funcionamento são estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 9.295/46, normatizado pela Resolução CFC nº 960/03, que aprova o Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade.

O CFC é integrado por 27 conselheiros efetivos e igual número de suplentes - Lei nº 11.160/05 -, e tem por finalidade, nos termos da legislação em vigor:

1. Orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal.
2. Representar os CRCs, e sob a forma de Conselho Especial de Tomada de Contas, examinar e julgar as contas do CFC, organizadas e prestadas por seu Presidente.

## CRCs – Conselhos Regionais de Contabilidade

O CRC - Conselho Regional de Contabilidade, é o órgão que registra, fiscaliza e desenvolve atividades para a valorização da profissão contábil. Foi instalado em 14 de dezembro de 1946, em consonância com o Decreto-lei nº 9.295/46, de 27 de maio de 1946, que criou o Conselho Federal de Contabilidade, os Conselhos Regionais de Contabilidade e normatizou a profissão contábil<sup>5</sup>.

SESCON - O Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo.

Sindicato em que as ESC são representadas tem por finalidade<sup>6</sup>:

- Representar perante as entidades de direito público ou privado os interesses gerais de seus filiados;
- Celebrar convenções ou acordos coletivos de trabalho, bem como defender em dissídios coletivos as categorias econômicas representadas;
- Eleger ou designar os representantes das categorias;

<sup>4</sup>Texto extraído na íntegra. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=1>> Acesso em: 14 jul. 2006.

<sup>5</sup>CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO – CRC/SP. Disponível em: <<http://www.crcsp.org.br/>>. Acesso em: 14 jul. 2006.

<sup>6</sup>SESCON. Disponível em: <[http://www.sescon.org.br/template.php?pagina=historia&selected\\_menu=1](http://www.sescon.org.br/template.php?pagina=historia&selected_menu=1)>. Acesso em: 14 jul. 2006.

- Colaborar com o Estado, como órgão técnico e consultivo, no estudo e solução dos problemas que se relacionem com as categorias que representa;
- Colaborar com os poderes públicos no desenvolvimento da solidariedade social;
- Manter serviços de consultoria jurídica aos seus associados;
- Promover a conciliação nos dissídios de trabalho;
- Promover convênios técnico-operacionais com entidades em geral;
- Criar e manter cursos de atualização, formação e modernização profissional para os filiados.

FENACON - A Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas.

A Fenacon tem a sua base formada por sindicatos que representam os segmentos econômicos definidos como de prestação de serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas<sup>7</sup>.

Todas as entidades de classe expressa neste tópico possuem relações diretas com as ESC, no que tange à normalização, registro, fiscalização e regulamentação. Trabalhando dentro dos seus limites de alcance, as entidades de classe buscam trabalhar de forma ostensiva, com programas educacionais, promoção de palestras, eventos, parcerias e participação ativa nas atividades governamentais, no intuito de atender os interesses da classe empresarial e profissional.

---

<sup>7</sup>FENACON. Disponível em: <<http://www.fenacon.org.br/>>. Acesso em: 14 jul. 2006.

### **3. FORMAÇÃO DA METODOLOGIA**

#### **3.1. Procedimentos metodológicos**

Nos processos metodológicos trabalhamos, primeiramente, na revisão bibliográfica de livros, artigos, trabalhos apresentados em congressos sobre ESC, de forma ampla, custos aplicados às ESC, sobre custos aplicados em atividades de manufatura e serviços, para extrair ferramentas para auxílio na construção da metodologia proposta neste trabalho, procurando descrever o Universo das ESC, no intuito de evidenciar as práticas e necessidades existentes nesta modalidade empresarial.

Em um segundo momento, com a revisão executada e as ferramentas elencadas para fundamentar os procedimentos necessários para a formação da metodologia proposta neste trabalho, descreveremos os processos de elaboração da metodologia, através de um descritivo analítico dos procedimentos necessários para construção da metodologia.

Após a construção da metodologia, efetuamos a aplicação da metodologia proposta em uma ESC atuante no mercado, através de um processo de experimento, com significativa necessidade de gerenciamento dos gastos incorridos no processo operacional e não operacional das atividades de serviços, para compor os gastos e estruturar os preços ideais a serem praticados pela empresa, oferecendo, também, informações de natureza gerencial para tomada de decisões operacionais e estruturais.

#### **3.2. Definição**

A empresa de serviços contábeis utiliza-se de gastos operacionais e não operacionais para financiar suas atividades empresariais. Estes centros de gastos são gastos de característica genérica, que tem por finalidade incorporar gastos correlatos de menor expressão no contexto de abrangência gerencial.

### **3.3. Justificativa e importância**

A justificativa de se criar os centros de gastos para imputar os gastos incorridos no processo de alinhamento dos gastos, para análise gerencial e formação dos preços de honorários contábeis para empresas de serviços contábeis, visa simplificar o processo de alocação dos gastos incorridos, atribuindo ao centro de gastos o montante de gastos incorridos, o que possibilita uma melhor simplificação da alocação dos gastos as atividades consumidoras dos recursos gastos.

### **3.4. Objetivos**

Com a criação dos centros de gastos nas empresas de serviços contábeis será implantado o sistema de composição dos gastos incorridos no processo de manufatura de serviços. Estes gastos serão utilizados para imputar os valores incorridos em períodos distintos, visando pré-estabelecer históricos de gastos dos fatores incorridos na prestação de serviços bem como na administração.

### **3.5. Custos nas ESC**

Os custos nas ESC são importantes ferramentas de gerenciamento financeiro e operacional das atividades empresariais. Visto que, o gerenciamento dos custos operacionais nas atividades empresariais de qualquer ramos de atividade empresarial é de muita importância para o gerenciamento dos recursos aplicados a atividades operacionais, bem como para os investimentos realizados.

Nas ESC, o objeto de estudo referente aos custos incorridos nas atividades operacionais, vem abrindo espaço para estudos e manifestações de palestrantes e autores. Vários trabalhos foram apresentados na comunidade científica evidenciando estudos relacionados ao gerenciamento dos custos incorridos nas ESC, bem como ferramentas para auxiliar na gestão empresarial da ESC.

Liba, Robles e Bacci (2001) descrevem a aplicação do Custeio Baseado em Atividades – ABC, para apuração dos custos incorridos nas empresas de serviços contábeis através da criação de direcionadores básicos de custos, para efetuar a alocação dos custos incorridos.

Fabro (2000) procurou aplica o Custeio Baseado em Atividades – ABC, para o rastreamento dos custos nas ESC, utilizando também alguns direcionadores de custos para evidenciar os custos incorridos nas atividades operacionais.

Outros autores, através de dissertações e artigos em congressos, mencionaram a utilização do Custeio Baseado em Atividades como ferramenta de alocação dos custos incorridos nas ESC, bem como ferramentas de gestão de ESC, através da Gestão Baseada em Atividades – ABM.

Evidenciando a necessidade de melhoria na gestão das ESC, foram feitos trabalhos baseado no GECON – Gestão Econômica, através de dissertações e artigos, no intuito de evidenciar aspectos relevantes para a preservação dos ativos das ESC, através da análise sobre a ótica da Gestão Econômica.

### **3.5.1. Custo Padrão**

A importância da aplicação do custo padrão para a execução de controles financeiros e de comportamento produtivo é uma ferramenta importante para a administração da empresa. Leone (2000, p. 66) define custo padrão como “custos predeterminados”.

Já Fama e Bruni (2003, p. 163) como “estabelecido com mais critérios, representa o que determinado produto deveria custar, em condições normais de eficiência do uso do material direto, da mão de obra, dos equipamentos de abastecimento do mercado fornecedor e da demanda do mercado consumidor”. Os autores trabalham os conceitos de custo padrão divididos em custo padrão ideal e custo padrão corrente.

**Custo Padrão Ideal** – quando obtido com base em estudos científicos, desprezando ineficiências e apresentando, portanto, poucas chances de ser alcançado;

**Custo Padrão Corrente** – quando considera as características normais do processo e do produto (incluindo qualidade de materiais, ineficiências, paradas etc), que representam a meta a ser alcançada em determinado período.

Diferentemente do custo padrão ideal ou corrente, o custo estimado trabalha com estimativas de custos com critérios mais flexíveis que os critérios de custo padrão, utilizando, na maioria das vezes, critérios baseados em históricos de comportamento de custos incorridos em períodos anteriores.

O custo estimado não leva em consideração, para sua elaboração, critérios científicos para fixação das estimativas. Uma análise mais detalhada no processo produtivo, bem como composição dos custos incorridos nos produtos, tipos de matérias-primas, tecnologia de produção e ineficiências de máquinas e processos são tópicos relevantes para mensuração das “estimativas” de custos para pré-fixação dos custos de produção.

O custo Padrão procura trabalhar com análises do comportamento dos custos, bem como em sua composição (mão de obra, matéria prima, custos indiretos de fabricação), para pré-estabelecer os custos de fabricação.

Este trabalho de verificação dos componentes de custos torna-se importante para a empresa em duas vertentes: (a) na composição dos números dos custos a serem utilizados como padrão; (b) ferramenta de controle e gerenciamento do custo padrão com o custo real, bem como o mapeamento de possíveis variações ou distorções incorridas.

Tais distorções ou variações, quando averiguadas em um sistema de controle bem planejado e executado pela gerência de custos ou da administração de uma empresa, servem de parâmetro para o rastreamento das possíveis distorções incorridas no processo de produção ou mensuração dos custos de produção.

A distorção nas apurações do custo padrão com o custo real possibilita para a empresa uma visão de possíveis correções no processo ou na mensuração dos custos.

Este aspecto pode ser evidenciado na compra de matéria-prima para ser inserida no processo de manufatura. Esta hipótese está diretamente relacionada a duas atividades ligadas ao processo de manufatura: (a) setor produtivo, (b) setor de compra de matéria-prima.

Nos custos estimados, esta análise poderá ser feita pela administração da empresa, porém esta análise ficará parcialmente comprometida devido ao não mapeamento adequado do comportamento do processo de manufatura e da composição dos custos.

Como já mencionado anteriormente, os custos estimados trabalham com custos históricos e não levando em consideração as questões de alterações nos processos produtivos, bem como na composição dos custos de manufatura.

Já o custo padrão, por trabalhar com critérios mais científicos para mensuração dos custos, dando ênfase ao custo padrão corrente, que busca equilíbrio entre os critérios puramente científicos e os fatos de natureza realista em um processo de manufatura, terá condições de mapear com mais eficiência as possíveis distorções incorridas nos custos.

Trabalhando diretamente na parte analítica, o setor produtivo e o setor de compra de matéria-prima oferecem possíveis informações:

- O setor produtivo utiliza a matéria prima para o processo de manufatura do produto. Neste processo, através de análise prévia para a padronização dos custos, procura-se estimar o volume ou quantidade de matéria prima utilizada para cada unidade produzida. Através da análise dos padrões com o real, pode-se verificar o comportamento incorrido nas quantidades padronizadas e quantidades realizadas de matéria prima utilizada diretamente no produto, podendo verificar se este padrão está dentro de uma realidade ou não dos volumes utilizados para a manufatura do produto.
- No setor de compra de matéria-prima, será analisado o preço pago pelo volume total e unitário da matéria-prima utilizada no processo de manufatura dos produtos. Os padrões estabelecidos serão de fundamental importância para a composição dos custos de produção e o realizado serão utilizados para análise efetiva dos padrões pré-estabelecidos.

Esta análise apresenta alguns direcionadores para análise e tomada de decisão. Estes direcionadores apontam para o setor produtivo e para o setor de compra de matéria-prima. Algumas questões poderiam ser feitas no caso de incorrer em distorções relevantes entre o padrão e o real.

Quais dos dois setores estão influenciando de forma mais relevante tais distorções? Os volumes consumidos foram devidamente padronizados ou existe ineficiência no setor

produtivo? Os preços padronizados estão dentro de uma realidade de mercado? Será que o setor de compra de matéria-prima está comprando de forma eficiente?

Tais questionamentos poderão auxiliar a administração da empresa a solucionar possíveis distorções nos custos e colaborar de forma relevante no mapeamento das ineficiências em atividades ligadas ao processo de manufatura.

O custo padrão auxilia a administração da empresa a gerenciar a composição dos custos e rastrear possíveis ineficiências no processo de manufatura, contribuindo de forma relevante para a determinação dos preços de venda.

Esta contribuição está diretamente relacionada com a plataforma criada para a formação dos preços de venda do produto manufaturado ou do serviço prestado. Para atividades contínuas (produção contínua), o custo padrão fornece parâmetros para composição dos gastos a serem utilizados na formação dos preços.

### **3.6. Custeio Baseado em Atividades**

Uma das grandes preocupações das empresas no mundo todo é o controle de seus custos. Empresas que até poucos anos detinham grandes parcelas de mercado e impunham seus preços passaram a perder terreno por conta da competição cada vez mais acirrada.

O controle dos custos faz parte do dia-a-dia das organizações que se vêm obrigadas a realizar o acompanhamento detalhado do seu processo de produção a fim de evidenciar os custos deste processo para auxílio na tomada de decisão.

A introdução da mentalidade da busca constante da Qualidade Total nas empresas teve como conseqüência o surgimento de Novas técnicas de controle de custos, que vieram auxiliar gerentes nas suas tomadas de decisões. Entre estas inovações, podemos citar o sistema de custos baseado em atividades (*ABC - Activity Based Costing*).

### 3.6.1. Conceito Histórico

No início da atividade industrial no mundo contemporâneo, os elementos mais importantes dos custos de produção de uma empresa eram os materiais Diretos e a Mão-de-obra Direta, cuja apropriação se aplica diretamente aos produtos. As distorções nos custos dos produtos provocadas pelo rateio dos Custos Indiretos de Fabricação (CIF), em base de estimativas, tinham pequena influência na determinação do custo do produto vendido pelo mesmo não possuir uma significativa relevância no custo total do produto e, portanto, na apuração da sua margem de lucratividade.

Segundo Brimsom (1996):

“O ambiente de negócio está transformando de mudanças. Até recentemente, os elementos principais da vida cotidiana dos negócios, como o computador pessoal e o fax, não existiam; as empresas manufatureiras utilizavam os estoques como proteção contra as incertezas; os robôs eram encontrados apenas em histórias de filme de terror; a Coréia do Sul ainda era considerada um país de terceiro mundo com mão-de-obra barata; e a livre iniciativa ainda era uma noção proibida dentro do bloco comunista. Agora, de repente, estas mudanças discrepantes estão acontecendo em cascata, causando reavaliações maciças dos pressupostos e expectativas básicas dos negócios que durante muito tempo permaneceram inquestionáveis. A onda atual de transformações tecnológicas e gerenciais, conjugada com a competição global, está modificando as atitudes e expectativas das empresas ao redor do mundo e, no processo criando novos mercados e organizações empresariais. Dentro destas mudanças rápidas e profundas, os princípios aos quais estamos acostumados para administrar empresas e as ferramentas que temos utilizado para medir o progresso tornaram-se obsoletos. Os sistemas de custos consagrados pelo tempo apresentam visão distorcida da empresa e não proporcionam a visibilidade necessária para encorajar um comprometimento com a melhoria contínua e com a qualidade total.

À medida que a atividade industrial ficou mais complexa, principalmente com o maior grau de mecanização e automação dos processos produtivos, houve um aumento considerável dos Custos Indiretos de Fabricação e, por esse motivo, eles passaram a representar, em muitos casos, a maior parcela dos custos de produção de uma empresa, sendo assim o principal custo incorrido na manufatura dos produtos.

### 3.6.2. Definição

Segundo Brimsom (1996), um sistema gerencial em atividades assegura que os planos sejam transmitidos para o nível em que as ações possam ser toleradas. Atividades são o que as organizações fazem. Para fazer mudanças, devemos modificar o que as pessoas fazem. Desta forma, as mudanças, em última análise, devem ser feitas nas atividades. Ao contrário, a prática tradicional de coletar os custos por elemento (mão-de-obra direta, instalações e equipamento, suprimentos, viagens e outros) não fornece as informações detalhadas necessárias.

Baseado na necessidade de anular as distorções incorridas na elaboração dos custos de manufatura dos produtos, baseado no sistema tradicional, é que o custeio baseado em atividades ganha força em importância para mensuração dos custos de produção, pois o sistema proporciona uma alocação dos custos indiretos de fabricação, de uma forma mais justa e correta.

Para ilustrar as distorções proporcionadas pelo sistema de custeio tradicional e as vantagens oferecidas pelo sistema de custeio por atividade, Brimsom descreve, na página 31 do seu livro *Contabilidade por Atividades* (1996), a seguinte ilustração:

*A contabilidade por atividade luta contra o mau uso dos recursos, normalmente associado com a alocação cruzada e subsidiada. Isto dá aos gerentes das atividades um incentivo para manter suas operações competitivas pela identificação e a eliminação contínua dos geradores de desperdício.*

*Como ilustração das diferenças entre a contabilidade de custos tradicional e a por atividade, imagine que uma empresa recebe uma solicitação para antecipar um pedido. Antecipar o pedido normalmente resulta em reprogramar (e atrasar) outros pedidos. Os custos de produção dos pedidos reprogramados aumentam porque envolve manuseio adicional de material, aumento de custos de processo e custos adicionais de preparação e desmontagem.*

*Dentro das práticas contábeis tradicionais, estes custos deveriam ser debitados como incorridos para reprogramar os produtos e reportados como variação desfavorável em um sistema de custo padrão. Da mesma forma, um sistema de custo real reportaria custos reais mais altos para os produtos que foram reprogramados e não haveria uma forma direta para verificar se estes custos foram causados pela atividade de reprogramação.*

*Ao contrário, dentro do sistema de contabilidade por atividade, todos os eventos causados pela atividade de reprogramação estão ligados, sendo reportados como um custo separado. Os gastos adicionais da*

*antecipação relacionados com atividades, como preparação e desmontagem, são identificados com a reprogramação. Isto resulta na eliminação da variação desfavorável para as ordens de produção afetadas pela antecipação.*

*Estas informações proporcionam o retorno de dados valiosos para os programadores que causaram o aumento de custo ao tomarem a decisão de fazer a reprogramação. Em muitos casos, se este custo fosse realmente conhecido, o pedido poderia não ter sido reprogramado. Se uma futura decisão de reprogramar for tomada, então o pedido antecipado deverá receber o custo total e reportar uma variação desfavorável e uma margem de lucro menor (ou perda).*

*Deve ser observado que o custo total do departamento é o mesmo em ambas as abordagens, a tradicional (custo por elemento) e a contabilidade por atividades. A diferença é que dentro da contabilidade de custos tradicionais os custos são acumulados e controlados pelo total e por categoria dentro de cada unidade organizacional, enquanto na contabilidade por atividades os custos são associados com aquilo que a organização faz (unidades de trabalho).*

### **3.6.3. Razões para o uso do Sistema ABC**

Com a enorme concorrência de preços entre os produtos manufaturados, o custo tornou-se ponto chave em uma estratégia empresarial. No passado, as empresas possuíam certa tranquilidade para apurar seus custos de manufatura por não existir uma concorrência agressiva como a de hoje. A tecnologia e a globalização da economia proporcionaram uma mudança total no ambiente de negócio e forçaram uma mudança brusca nos critérios de mensuração de custos.

A crescente relevância dos custos indiretos de fabricação no custeio da manufatura dos produtos proporcionou às empresas adotarem o sistema de custeio por atividades, para mensuração dos custos de manufatura dos produtos com justa alocação dos custos incorridos, possibilitando um gerenciamento de desperdícios no processo produtivo, proporcionando uma enorme colaboração na redução de custos incorridos na manufatura, colaboração esta concedida pelo sistema de custeio baseado em atividades.

Os problemas originados pela má alocação dos custos de manufatura levam a problemas muito maiores que os de custos. Com o sistema de custeio tradicional, os desperdícios não são mensurados e, conseqüentemente, os custos incorridos com tais práticas acabam corroendo diretamente o caixa da empresa.

As disponibilidades são um ativo muito importante dentro da composição patrimonial de uma entidade empresarial, tanto quanto os lucros apurados e acumulados. Com os recursos em disponibilidades, a empresa investirá na manufatura e em novos maquinários para melhorar a qualidade no processo de manufatura de seus produtos.

O uso do sistema de custeio baseado em atividades, a apuração dos custos de manufatura, trará para a entidade empresarial uma apuração mais justa dos custos incorridos, e com isso poderá rastrear-se desperdícios na manufatura dos produtos e proporcionar aumentos nos lucros e aumento nas disponibilidades da entidade empresarial.

#### **3.6.4. Controle dos Custos**

Com o sistema tradicional de custeio, o controle dos custos tende com o tempo a ser torna incontrolável, dentro de uma política de redução e mensuração dos custos incorridos.

Inflação, estratégias errôneas, mudanças nos sistemas de manufatura, fatores econômicos, entre outros, proporcionam distorções e mudanças nos custos de manufatura. O cuidado com o controle dos custos não se resume apenas em apurar corretamente os custos e sim proporcionar mensurações de competitividade dos custos incorridos na manufatura junto ao mercado.

O sistema de custeio baseado em atividades proporciona uma mensuração mais exata dos controles de custos incorridos na manufatura.

A mensuração de desperdícios, atividades que não agregam valor ao produto e principalmente as alocações dos custos indiretos de fabricação de forma correta, proporciona à empresa mensurar o desempenho dos custos dos seus produtos junto ao mercado e proporcionar uma estratégia de crescimento empresarial mais realista e eficiente, proporcionando a estabilidade e uma análise acurada do comportamento dos custos da entidade empresarial.

### 3.6.5. Apoio às decisões

O sistema de custeio baseado em atividades proporciona um leque amplo de informação para o usuário do sistema. Diferente do custeio tradicional, que proporciona um leque limitado de informações para tomadas de decisões, o custeio baseado em atividades é peça fundamental para a busca da Excelência Empresarial. Rastreamento de desperdícios, alocação dos custos indiretos de fabricação de forma adequada, margens de segurança e contribuição mais precisas, entre outras informações.

No novo cenário de manufatura mundial, indústrias trabalham com encomendas de produtos, e a mensuração de custos para a avaliação, de se compensa ou não atender ao pedido, tornou-se muito importante para este tipo de atividade.

O uso do sistema de custeio tradicional proporciona distorções nos custos dos produtos, propiciando a não competitividade do produto no mercado e a informação distorcida do custo de fabricação. Já o sistema de custeio baseado em atividades proporciona um custo de fabricação mais preciso e a empresa terá a dimensão exata do custo de fabricação do produto. Com isso, a empresa poderá tomar a decisão exata.

Segundo Brinsom (1996), a contabilidade por atividades ajuda uma empresa a alcançar a excelência empresarial por:

Melhorar as decisões de comprar ou fabricar, estimar e definir preços, baseados no custo do produto, que reflita o processo de produção.

Facilitar a eliminação de desperdícios, propiciando a visibilidade das atividades que não agregam valor.

Indicar as origens dos custos através da identificação dos geradores de custo.

Ligar estratégia corporativa à tomada de decisões operacionais e, conseqüentemente, possibilita à gerência capitalizar as atividades que são pontos fortes da empresa, bem como reestruturar as atividades que não contribuem para alcançar os objetivos do negócio.

Propiciar *feedback* quanto à obtenção dos resultados esperados das estratégias para que ações corretivas possam ser iniciadas.

Assegurar que tempo, qualidade, flexibilidade e conformidade às metas programadas sejam atingidas pela ligação das medidas de desempenho à estratégia.

Encorajar a melhoria contínua e o controle da qualidade total, porque o planejamento e o controle são dirigidos ao nível de processo.

Melhorar a eficácia do orçamento pela identificação da relação custo/desempenho de diferentes níveis de serviço.

Melhorar a rentabilidade pelo completo monitoramento do custo do ciclo de vida e desempenho.

Propiciar a visão dos elementos de mais rápido crescimento e de menor visibilidade, componentes dos custos indiretos.

Assegurar o cumprimento dos planos de investimento pelo acompanhamento do investimento através do sistema de contabilidade por atividades, que possibilitará iniciar ações corretivas quando forem localizados desvios.

Avaliar continuamente a eficácia das atividades para identificar oportunidades potenciais de investimentos.

Incorporar objetivos de desempenho externo, metas de custo e estabelecer metas específicas em termos de atividades.

Eliminar muitas crises, solucionado os problemas em lugar de tratar dos sintomas.

### 3.6.6. Atividades

Nakagawa (2001, p. 42) definindo atividade diz que a mesma é: “um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”.

A alocação dos custos às atividades pode ocorrer em alguns dos vários níveis em que se dividem as atividades. As subdivisões das atividades são, de forma comum, denominadas ou inseridas em uma hierarquia. Em função da alocação de recursos, a hierarquia das atividades pode ser decomposta nos seguintes elementos:

**Função:** é uma agregação de atividades que são agrupadas para atingir um propósito comum (produção; compras, vendas, finanças etc.).

**Processo de Negócio:** é uma cadeia de atividades relacionadas entre si, interdependentes, abrangendo em muitos casos mais de um departamento, cuja agregação faz surgir os fatores necessários para a concepção dos produtos.

**Atividades:** são ações necessárias para se atingir as metas e objetivos de uma função (usinagem de peças, tratamento térmico).

**Tarefa:** é a maneira como se realiza a atividade. É um dos elementos básicos da atividade, sendo formada por um conjunto de operações (fazer furos, preparar uma proposta).

**Operação:** é a menor unidade possível de trabalho para executar uma atividade (inspecionar material recebido, preencher nota fiscal).

A escolha do nível de detalhamento da atividade está diretamente relacionada ao escopo do trabalho e à necessidade de uma análise mais apurada ou não do consumo de recursos pelas mesmas.

### 3.6.7. Os Direcionadores de Custos

Após o detalhamento das atividades é necessário conhecer fatores que influenciam as mesmas, ou seja, fatores que se direcionam para as atividades, que são os chamados direcionadores de custos.

Segundo Nakagawa (2001, p. 74) os direcionadores de custo (*cost drivers*) se resumem a “uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade”. O mesmo autor revela que o direcionador de custo pode ser definido como “um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos”.

Na verdade, os direcionadores de custos são determinados por critérios em que se mostraram relevantes no desempenho das atividades e que são utilizados pelo Custeio Baseado em Atividades quando há alocação dos custos indiretos às atividades consumidoras de recursos dos produtos manufaturados.

Alguns autores destacam que os direcionadores de custo são a principal diferença entre a metodologia do Custeio Baseado em Atividades e a metodologia tradicional, considerando que o Custeio Baseado em Atividades, através dos direcionadores de custo, aumentou as bases de distribuição de custos, antes reduzidas a poucos direcionadores, baseados geralmente no volume produzido, no nível de consumo de material direto, na mão-de-obra direta etc.

Com relação à quantidade de direcionadores de custos, Nakagawa (2001, p. 74-75) destaca que os mesmos variam de acordo com os seguintes fatores:

Objetivos (*pricing*, redução de custos, avaliação de desempenho, investimentos, melhoria de qualidade, flexibilidade, *lead time* etc.) e acurácia da mensuração que se deseja obter através do ABC que está sendo desenhado;

Participação relativa (%) dos custos indiretos das atividades agregadas analisadas sobre o custo de conversão, em termos de número de itens (contas) e de seus valores;

Da complexidade operacional da empresa, em termos de produtos (diversidade de volumes, materiais utilizados, tamanhos, mix, número de partes/componentes, tecnologias etc.) e de clientes (diversidade de clientes/mercados atendidos, número de itens vendidos, sistemas/canais de distribuição etc.);

Disponibilidade de recursos da empresa (financeiros, humanos, sistemas de coleta e processamento de dados, tempo, cultura etc.).

### **3.7. Escolha de abordagens de custos para formação da metodologia proposta**

Para a proposta deste trabalho, no qual iremos abordar uma proposta de método para formação de preços para serviços contábeis, utilizaremos algumas ferramentas de custos para estruturar o método proposto. Estas ferramentas serão utilizadas para estruturar todos os passos necessários para a composição dos gastos operacionais e não operacionais de uma entidade empresarial que presta serviços contábeis.

#### **3.7.1. Justificativa**

Para a construção do método proposto para formação de preços de serviços contábeis, é necessário que se utilizem ferramentas já conhecidas e testadas nas práticas empresariais de controle de custos. Tais ferramentas contemplam aderência à proposta deste trabalho, possibilitando assim uma adequação metodológica ao objetivo proposto.

Contemplando a necessidade deste trabalho, utilizaremos como plataforma do método, as seguintes ferramentas:

### **3.7.2. Nomenclatura dos custos**

Neste trabalho utilizaremos a nomenclatura “gastos”, para que ocorra a junção do termo “custos” e do termo “despesas”. Isso será necessário, em virtude da dificuldade de separação de custos e despesas que existe em empresas que prestam serviços contábeis.

Nesta atividade, os gastos incorrem de forma contínua e sua separação entre custos e despesas seria um fator desnecessário para fins de gerenciamento financeiro. Tanto custo como despesa, que trataremos neste trabalho como gastos, incorrem de forma simultânea e em muitos casos sua natureza torna-se custo e despesa, ao mesmo tempo.

Para ilustrarmos isso, mostraremos o exemplo da compra de papel A4, para uso da empresa. O consumo de papel nesta atividade empresarial é um item relevante, devido ao volume de impressões de relatórios para fins de conferência dos serviços executados, como para relatórios a serem enviados aos clientes.

Este papel comprado será consumido nas atividades operacionais e nas atividades não operacionais, pois o departamento administrativo da empresa de serviços contábeis utilizará papel para imprimir relatórios do financeiro, relatórios de controles internos, boletos a serem enviados aos clientes etc.

Para fins de gerenciamento dos custos, seria difícil, nesta situação, efetuar a separação entre custos e despesas, devido à dificuldade de mensuração quantitativa a ser atribuída aos custos e às despesas.

Conceitualmente, os gastos contemplam a junção entre custos e despesas, que para fins de gerenciamento contemplaria a essência conceitual e simplificaria o processo gerencial. Isso fica mais evidente quando o tratamento empresarial é do setor de serviços, em que as necessidades de separação dos custos das despesas não possuem a mesma necessidade de uma indústria, devido à existência de estoques de matérias primas, produtos em elaboração e produtos acabados.

### 3.8. Custo padrão

Para a proposta deste trabalho, o custo método do custo padrão será utilizado para compor os gastos incorridos das empresas de serviços contábeis. A atividade de prestação de serviços contábeis, por natureza, possui a característica de trabalhar com prestação de serviços “contínua” e prestação de serviços por encomenda (consultoria).

Em boa parte dos trabalhos executados pelas ESC, o consumo de gastos está em grande parte relacionado à prestação de serviços “contínuos”, que são as atividades que geram receitas para custear os gastos correntes das empresas de serviços contábeis.

Com a utilização do método do custo padrão, será possível trabalhar com o custo padrão corrente para alinhar os gastos de forma ordenada para servir de base para a formação dos preços dos serviços.

A utilização do método do custo padrão corrente possibilitará ao usuário deste trabalho, analisar a composição dos gastos, e criará métricas para controles futuros do comportamento dos gastos realizados através do tempo, possibilitando um gerenciamento e flexibilidade do comportamento dos gastos realizados e oferecendo à administração das empresas de serviços contábeis uma análise gerencial do fluxo dos gastos e possibilitando um rastreamento dos gastos que possuem variações distorcidas ou fora da tolerância estabelecida pela empresa.

A utilização do método do custo padrão para os serviços de consultoria auxiliará a análise dos gastos correntes nas atividades operacionais da empresa, oferecendo parâmetros para a administração montar uma proposta de serviço baseando-se em gastos pré-estabelecidos pela administração e que serão gerenciados no fluxo do tempo para efeito de gerenciamento financeiro.

A contribuição da utilização do método do custo padrão para o método proposto neste trabalho auxiliará a empresa de serviços contábeis a compor o planejamento orçamentário da empresa para fins de gerenciamento financeiro global.

Esta contribuição é importante para empresas que possuem planejamentos financeiros e empresariais, possibilitando uma visualização do comportamento futuro do comportamento econômico da empresa.

Isso possibilitará à administração da empresa, trabalhar com planejamento de investimentos em ativos imobilizados, bem como no capital intelectual da empresa, com políticas de treinamento, financiamento de estudos (faculdade), participação de congressos etc.

### **3.9. Custeio Baseado em Atividades – ABC**

Para a proposta deste trabalho, será utilizado, para estruturar as atividades e a alocação dos gastos aos direcionadores de gastos, o método do custeio baseado em atividades – ABC.

Diferentemente do método tradicional, em que se utiliza como base para a alocação dos custos indiretos de fabricação rateios com base em horas máquinas, mão-de-obra direta, entre outros fatores de produção, o custeio baseado em atividades contempla a alocação dos custos indiretos (que será tratado neste trabalho como gastos indiretos), através das atividades que consumirão os gastos incorridos.

Autores como Kaplan, Cooper, Nakagawa, entre outros, criticam o método tradicional por não contemplar uma alocação justa dos custos indiretos de fabricação aos produtos, bem como não fornecer informações de natureza estratégica e gerencial.

Nas atividades de prestação de serviços, o custeio baseado em atividades possui uma boa aderência devido ao fato de nas atividades de serviços não haver os mesmos fatores de custos para serem utilizados como fator de rateio, além de as atividades de serviços possuírem características bem diferentes que os processos de manufatura, apesar de na essência serem semelhantes.

Esta semelhança está no processo operacional, que na atividade de serviço existe tanto na atividade “contínua” como na atividade de “consultoria”. Na fábrica, o processo indústria trabalha com a matéria-prima que é ativada na produção e passa por um processo em que recebe custos e transformações até se tornar um produto industrializado. No aspecto de transformação, esta matéria-prima sofre uma mutação em sua estrutura original passando a ser, ao término do processo, um novo produto.

Nesta transformação, são necessárias algumas atividades operacionais para a concretização do processo, e existe a figura da mão de obra direta (na maioria das atividades) e a inserção de custos indiretos de transformação (CIF).

Na atividade de serviços, este processo é ativado no momento em que é solicitado pelo cliente e passa por um processo de execução que, diferentemente da atividade industrial, não possui a inserção da matéria prima, mas a inserção da mão de obra direta (serviços diretos, como será tratado neste trabalho) e dos gastos indiretos de execução dos serviços.

Na indústria, sairá um produto a ser vendido ao cliente e, na prestação de serviços, sairá um serviço ou tarefa a ser entregue ao cliente. Neste processo operacional, tanto da indústria como dos serviços, há inúmeras atividades que são executadas.

A atividade de serviços, diferentemente da indústria, possui características diferentes quanto à alocação dos custos indiretos, por não possuir um produto físico ao término do processo operacional, o que possibilitaria dificuldades de utilização dos mesmos critérios de alocação dos gastos incorridos.

O custeio baseado em atividades possibilita para a atividade de prestação de serviços a possibilidade de alocar os gastos, de forma realista, à realidade operacional das atividades exercidas, trabalhando com atividades consumidas pelos serviços executados e não com fatores de produção.

Outra contribuição do custeio baseado em atividades é a possibilidade de mapeamento das atividades exercidas em cada área de atividade operacional. Isso possibilitará ao usuário deste método verificar as atividades exercidas pela área bem como o respectivo consumo das tarefas exercidas por estas atividades.

Isto possibilita para a administração da empresa verificar a densidade de trabalhos exercidos pelas atividades operacionais e o tempo consumido por cada uma. Este fator oferece à administração a possibilidade de eliminação ou diminuição das atividades exercidas pelo departamento e consumidas pelos clientes.

Este fator possibilitará a administração, do comportamento dos gastos incorridos para o exercício das atividades operacionais da empresa de serviços contábeis.

### **3.10. Os Gastos**

Para efetuar a prestação de serviços contábeis aos clientes, bem como para as atividades administrativas da empresa de prestação de serviços contábeis, a empresa de serviços contábeis utiliza-se de atividades ou insumos necessários para operacionalizar as atividades operacionais e não operacionais. No intuito de executar as atividades empresariais, estes gastos possuem natureza analítica. Ex. gasto com impresso.

Nas atividades operacionais são necessários diversos gastos para operacionalizar a prestação de serviço e são consumidos pelas atividades exercidas para cada tipo de serviço demandado na empresa de serviços contábeis.

Tais serviços incorrem de forma constante nas áreas de atividades das empresas de serviços contábeis. Existem gastos que são “esporádicos” nas atividades operacionais das empresas de serviços contábeis e outros que são “constantes”.

No processo de mapeamento dos gastos, é importante que tais gastos sejam atribuídos para cada centro de gastos, visando à relação de “correlação” entre os gastos com os centros de gastos. Esta relação é importante no intuito de definir a natureza dos gastos para a devida alocação dos recursos consumidos pelas atividades operacionais à composição dos gastos para a formação dos preços de honorários aos respectivos clientes.

Os gastos incorridos nas atividades operacionais e não operacionais no processo de prestação de serviços contábeis serão primeiramente alinhados aos centros de gastos. Tais centros de gastos serão atribuídos da seguinte forma:

#### **3.10.1. Remunerações e Encargos**

São gastos incorridos com pagamento de remunerações a empregados, sócios e prestadores de serviços, bem como todos os encargos incidentes sobre o pagamento de remuneração. Neste centro de gastos, serão inseridos os tributos incidentes sobre a remuneração paga aos funcionários, sócios e prestadores de serviços. Tais encargos são aqueles em que o ônus fica a cargo da empresa. Retenções, de qualquer natureza, não serão computadas neste centro de gastos.

**Salários de Funcionários**

São os gastos pagos com remunerações a funcionários das empresas de serviços contábeis.

**Pró-labore**

São os gastos pagos com remuneração os sócios que trabalham na empresa de prestação de serviços contábeis.

**Honorários dos trabalhadores autônomos**

São gastos pagos com remunerações a trabalhos autônomos ou prestadores de serviços utilizados nas execuções de atividades operacionais das empresas de prestação de serviços.

**INSS parte empresa**

INSS recolhido referente às remunerações pagas a funcionários, sócios e trabalhadores autônomos.

**FGTS**

São recolhimentos referentes a funcionários das empresas prestadoras de serviços contábeis.

**Provisões de 13º e Férias**

São encargos referentes ao 13º salário de funcionários e sócios (em caso de incidência) e férias, que serão pagos nos respectivos períodos de vencimento.

### **Horas Extras**

São gastos incorridos referentes à remuneração extra pelo acúmulo de trabalho ou acordo prévio com a direção das empresas de serviços contábeis.

### **Gastos com Alimentação de Funcionários e Colaboradores**

São gastos incorridos referentes à alimentação de funcionários, sócios e autônomos que executam trabalhos na empresa de serviços contábeis. Poderão ser atribuídos de duas formas: (1) Vale Refeição – Valor pré- estabelecido pela empresa, dado em “ticket” refeição a cada colaborador da empresa, ou (2) via refeição dada pela empresa. Todos os gastos incorridos com alimentação (Alimentos para preparo, gás, cozinheira, temperos etc.), poderão ser alocados a este gasto.

### **Vale Transporte**

Os gastos incorridos com vale transporte, desde que seja a parte devida pela empresa, que será revertida através de “bilhetes” de transporte, serão alocados a este gasto. Cabe, a parte do colaborador, ser descontada em folha de pagamento.

### **Assistência médica e odontológica**

São gastos com assistência médica e odontológica a funcionários e sócios das empresas de serviços contábeis.

### **Bonificações e Prêmios**

Os gastos com pagamento de prêmios e bonificações, mediante metas atingidas aos prêmios de natureza de mérito no trabalho.

### **Ajuda de custo**

Os gastos com ajuda de custo, de qualquer natureza, dada a colaborador e funcionários das empresas de serviços contábeis.

### **Provisões para Rescisões**

Estes gastos são provisões quanto a possíveis custos com futuras indenizações por quebra de contrato com trabalhadores autônomos ou desligamento de funcionários. Este gasto está relacionado a gastos com a multa do FGTS, referente à quebra de contrato por parte da empresa sem justa causa (fica estabelecido critérios da legislação trabalhista vigente à época), aviso prévio indenizado, valores extras estabelecidos em convenção coletiva de trabalho, entre outros gastos obrigatórios, como verba indenizatória de rescisão de contrato com trabalhadores autônomos ou prestadores de serviços.

### **Uniformes**

São gastos utilizados para aquisição de uniformes utilizados por colaboradores da empresa de prestação de serviços contábeis. Não são todas as empresas de serviços contábeis que utilizam uniforme como traje obrigatório no expediente de trabalho. Este gasto é, por natureza, ser esporádico, devido à variação de sua vida útil e do gosto de quem o utiliza. É importante, por parte da empresa de serviços contábeis, estabelecer a vida útil dos uniformes utilizados para efetuar o cálculo dos gastos a serem diluídos em medidas compatíveis com as que serão utilizadas para a alocação dos gastos aos serviços.

EX:

Uma proposta de formula para solucionar este critério seria:

Gasto Alocado com Uniforme =	Gasto Total com Uniforme	
	Tempo de Vida Útil	

Gasto total com Uniforme – Seria o gasto bruto efetuado com a aquisição dos uniformes.

Tempo de Vida Útil – Seria o número de meses estimados pela empresa em que seriam utilizados os uniformes até a sua inutilização.

Tais gastos seriam medidos mensalmente o que possibilitaria para a empresa de serviços contábeis a mensuração dos valores mensais a serem alocados aos gastos incorridos.

### **Cesta Básica**

São gastos incorridos com benefícios concedidos aos colaboradores de empresas de serviços contábeis. Estes gastos são efetuados através de aquisição de “Vale Alimentação” ou por compra de cestas básicas e entregues aos colaboradores.

### **3.10.2. Impressos**

#### **Papel**

Os gastos com papel contemplam todos os tipos de papéis utilizados na impressão de formulários, relatórios, propostas, ou em documentos de outra natureza, seja qual for, por uma empresa de prestação de serviços contábeis. Boa parte destes gastos está ligada ao papel sulfite (em branco, papel timbrado), e demais papéis cuja natureza seja semelhante.

#### **Formulários personalizados**

Os gastos com formulários personalizados são utilizados em grande quantidade nas empresas de prestação de serviços contábeis. Boa parte destes formulários são impressos personalizados ou confeccionados por gráficas a pedido da empresa de serviços contábeis, utilizados nas atividades operacionais e não operacionais. É importante mencionar que os formulários personalizados para fins promocionais serão alocados a outro centro de gastos.

**Cartuchos, fitas e toners**

São gastos incorridos com impressões de relatórios de natureza operacional ou não operacional nas empresas de serviços contábeis.

**Envelopes, Sacos Plásticos**

São gastos com envelopes, sacos plásticos ou semelhantes, nas atividades operacionais ou não operacionais.

**Cópias Xerográficas e Encadernações**

São gastos incorridos com cópias xerográficas e encadernações de livros contábeis e fiscais.

**3.10.3. Comunicação****Internet**

São gastos com uso da internet pela empresa de serviços contábeis. Os gastos com internet contemplam uso de provedores, aluguéis de modem, taxa de uso com operadoras.

**Telefone Fixo**

São gastos com uso de telefonia fixa em empresas de serviços contábeis. A utilização de acesso à internet, através de linha discada, será alocada neste gasto, pois existe uma semelhança muito grande entre a telefonia convencional fixa com o acesso em linha discada via internet.

**Telefone Móvel**

Os gastos com telefonia móvel estão contemplando o uso de telefone celular, rádios móveis, utilizados pelas empresas de serviços contábeis.

### **3.10.4. Veículos**

#### **Automóveis**

Os gastos com automóveis possuem duas variáveis: (1) veículos próprios e (2) veículos de terceiros. Os veículos próprios são aqueles do qual a empresa possui posse transitória ou definitiva. Posse transitória seriam veículos financiados, cuja posse definitiva está atrelada à quitação das parcelas restantes do financiamento e as posses definitivas seriam os veículos próprios (quitados), de posse da empresa de serviços contábeis.

Os gastos incorridos com manutenção dos veículos, benfeitorias, depreciação ou gastos relacionados diretamente com veículos, de qualquer natureza, estão atrelados a este gasto. Para determinação dos gastos com depreciação, levar-se-á em consideração à depreciação gerencial, no intuito de diluir, de forma adequada, os gastos com as atividades de prestação de serviços contábeis.

Já os veículos de terceiros são aqueles utilizados, de forma esporádica ou por meio de locação, para execução de serviços externos ou transportes.

#### **Motocicleta**

Os gastos com motocicletas possuem duas variáveis: (1) motocicleta própria e (2) motocicleta de terceiros. As motocicletas próprias são aquelas da qual a empresa possui posse transitória ou definitiva. Posse transitória seriam motocicletas cuja posse definitiva está atrelada à quitação das parcelas restantes do financiamento, e as posses definitivas seriam os veículos próprios (quitados), de posse da empresa de serviços contábeis.

Os gastos incorridos com manutenção das motocicletas, benfeitorias, depreciação, ou gastos relacionados diretamente com as motocicletas, de qualquer natureza, estão atrelados a este gasto. Para determinação dos gastos com depreciação, levar-se-á em consideração a depreciação gerencial, no intuito de diluir, de forma adequada, os gastos com a prestação de serviços contábeis.

Já as motocicletas de terceiros são aquelas utilizadas de forma esporádica ou por meio de locação, para execução de serviços externos ou transportes.

### **3.10.5. Eventos**

#### **Congressos e Seminários**

São gastos com a participação de colaboradores e convidados em congressos, convenções ou eventos realizados pelas empresas de serviços contábeis. Estes gastos estão atrelados ao gasto com a entrada e participação do evento. Em alguns casos, as empresas de serviços contábeis promovem eventos do porte de seminários para estimular discussões entre os clientes, empresários da contabilidade, autoridades etc.

Neste caso, todos os gastos com a promoção do evento que incorrer no estabelecimento pré-estabelecido pela empresa de serviços contábeis poderá ser alocado neste gasto.

#### **Hospedagem e Confraternização**

São gastos com hospedagem de colaboradores e convidados da empresa de serviços contábeis. Poderão ser alocados neste gasto locação de casas para hospedar clientes externos, flats, sítios para festas de confraternização e seus respectivos gastos (comida, bebidas, artigos esportivos etc.). Não poderá ser alocado neste gasto hospedagens com a finalidade de serviços externos. Neste caso específico, será criado um centro de gasto para tal finalidade.

#### **Passagens**

São gastos com passagens de colaboradores e convidados da empresa de serviços contábeis. Tais gastos estão atrelados a passagens aéreas, passagens de ônibus e passagens de trem. Não poderão ser alocados a estes gastos passagens cuja finalidade é a de execução de serviços externos.

### **Transportes terrestres**

São gastos com transporte terrestre de colaboradores e convidados das empresas de serviços contábeis. Tais gastos estão atrelados a gastos com táxi, uso de transportes por vans, ônibus fretado e quaisquer outros gastos correlatos.

### **Locomoção**

São gastos com locomoção de colaboradores e convidados das empresas de serviços contábeis. Diferentemente das passagens e transportes terrestres, tais gastos estão atrelados a transporte com veículo próprio dos colaboradores e convidados das empresas de serviços contábeis, estando inclusos, gastos com pedágios em vias públicas, combustíveis e lubrificantes.

### **Estacionamento**

São gastos com estacionamento de veículos próprios de colaboradores e convidados das empresas de serviços contábeis.

### **Alimentação**

São gastos com alimentação de colaboradores e convidados das empresas de serviços contábeis. Este gasto está atrelado a eventos de natureza externa à empresa ou interna (ou estabelecimento locado pela empresa de serviços contábeis para realização do evento), promovidos pela empresa de serviços contábeis.

### **Material Promocional**

São gastos incidentes sobre material promocional a ser distribuído em eventos externos e internos da empresa. Tais gastos possuem a natureza de divulgar o nome da empresa, bem como serviços e políticas de atendimento aos clientes.

Os gastos com materiais promocionais poderão ser utilizados em formato “*folder*”, para apresentação em reuniões, captação de novos clientes e distribuição em eventos oferecidos a clientes e convidados das empresas de serviços contábeis.

### **3.10.6. Serviços Externos**

#### **Passagens**

São gastos de natureza voltada para a prestação de serviço dos colaboradores para fins externos. Tais gastos incorrem em utilização de passagens aéreas, passagens de ônibus e passagens de trem. As passagens de ônibus e trem poderão ser de caráter urbano, como condução para serviços externos.

#### **Quilometragem**

São gastos de natureza voltada para o uso de veículos próprios de colaboradores de empresas de serviços contábeis no intuito de executar serviços externos. Tais serviços externos estão relacionados a serviços de natureza operacional ou administrativa da empresa de serviços contábeis, descartando transportes para eventos e atividades que não estão inclusas nas rotinas da empresa.

#### **Pedágio**

São gastos incorridos nas atividades de serviços externos realizados em regiões onde existem pedágios em vias públicas. Tais gastos não serão efetuados como gastos realizados em atividades comerciais e de eventos.

#### **Estacionamento**

São gastos com estacionamento de veículos de colaboradores na prestação de serviços ou administrativos nas empresas de serviços contábeis. Tais gastos não estão relacionados a atividades de eventos e de caráter comercial.

### **Alimentação**

São gastos relacionados à alimentação de colaboradores em serviços externos. Não estão relacionados a gastos com eventos e de caráter comercial.

### **Messageiros**

São gastos relacionados a messageiros para fins operacionais e não operacionais das empresas de serviços contábeis. Tais gastos estão relacionados a pagamento de serviços de “Motoboy”, de caráter esporádico ou contrato permanente de prestação de serviços.

### **3.10.7. Manutenção**

#### **Produtos de Limpeza e Higiene**

São gastos com produtos de higiene e limpeza nas empresas de serviços contábeis. Tais gastos estão relacionados a material de limpeza e higiene. Serviços prestados por funcionários ou trabalhadores autônomos serão classificados no centro de gastos “Remuneração e Encargos”.

#### **Serviços de Manutenção**

São gastos com manutenções executadas no estabelecimento de trabalho das empresas de serviços contábeis. Tais gastos estão relacionados com serviços de manutenção predial, instalações elétricas e hidráulicas, instalações telefônicas e reformas. Serão agregados aos gastos, todos os materiais aplicados nos serviços de manutenção (Mão de Obra, material de construção, fiação etc.).

### **3.10.8. Copa e Cozinha**

#### **Café e Chá**

São gastos com copa e cozinha nas empresas de serviços contábeis. Tais gastos estão relacionados a consumo de cafezinho, chá, biscoitos, refrigerante, água, oferecidos na recepção do estabelecimento da empresa e aos colaboradores e convidados.

### **3.10.9. Treinamento**

#### **Cursos de curta duração**

São gastos com cursos de curta duração, oferecidos pelas empresas de prestação de serviços contábeis a colaboradores e clientes. No que tange aos clientes, tais cursos são oferecidos no intuito de proporcionar treinamento sobre práticas necessárias para uma relação de qualidade com as atividades operacionais. Os treinamentos para clientes, poderão ser oferecidos no estabelecimento da empresa de serviços contábeis ou em instituições terceirizadas para tal finalidade.

Para os colaboradores das empresas de serviços contábeis, estes cursos são de caráter de treinamento técnico ou práticas necessárias que auxiliarão em aspectos operacionais, administrativos e comportamentais.

#### **Faculdade ou Cursos Técnicos**

São gastos com cursos de média ou longa duração, oferecidos pela empresa de prestação de serviços contábeis a colaboradores. Tais gastos estão relacionados a cursos de graduação ou cursos técnicos. Serão alocados neste gasto apenas os valores que são de ônus da empresa.

### **Especializações**

São gastos relacionados a cursos de pós-graduação ou especializações em áreas específicas, que demandam um período médio de tempo (mais de três meses).

#### **3.10.10. Instalações**

##### **Mesas e Cadeiras**

São bens relacionados aos ativos imobilizados. São bens que serão alocados aos custos mediante ao cálculo da vida útil de bem. Esta flexibilidade será necessária para uma avaliação adequada da real vida útil de cada bem.

##### **Armários**

São bens relacionados aos ativos imobilizados. São bens que serão alocados aos custos mediante ao cálculo da vida útil de bem. Esta flexibilidade será necessária para uma avaliação adequada da real vida útil de cada bem.

##### **Aparelhos Telefônicos**

São bens relacionados aos ativos imobilizados. São bens que serão alocados aos custos mediante ao cálculo da vida útil de cada ativo. Esta flexibilidade será necessária para uma avaliação adequada da real vida útil de cada bem.

##### **Ferramentas**

São bens utilizados nos gastos com manutenção das instalações da empresa de serviços contábeis. Tais despesas serão alocadas pelo seu valor de aquisição nos gastos com instalações.

### **Equipamentos de Instalação**

São gastos com itens de instalações de pequeno valor. Interruptores, extensões elétricas, fios de telefone, tomadas etc. Serão alocados pelo gasto efetuado em cada componente.

### **Material de Limpeza**

São gastos com material de limpeza e conservação das instalações das empresas de serviços contábeis.

## **3.10.11. Arquivos**

### **Espaço Físico**

Este gasto será atribuído através do espaço utilizado para a guarda de arquivo de documentos dos clientes e próprios das empresas de serviços contábeis. Este cálculo será efetuado da seguinte forma:

**Espaço do Arquivo = M<sup>2</sup> total do imóvel utilizado pela empresa -  
M<sup>2</sup> utilizado para as atividades operacionais de execução e  
administrativa.**

### **Pastas de Arquivos**

São gastos com pastas para arquivos de documentação a ser armazenada em arquivos de documentos contábeis, fiscais ou trabalhistas dos clientes das empresas de serviços contábeis, bem como das próprias empresas de serviços contábeis.

Serão alocados, a estes gastos, gastos efetuados com pastas para fins de arquivos temporários de qualquer natureza que seja feito na empresa de serviços contábeis ou no estabelecimento do cliente, cuja obrigação seja da empresa de serviços contábeis.

### **Caixa de Arquivo Morto**

São gastos com caixas para arquivos mortos de documentações a serem armazenadas em arquivos de documentos contábeis, fiscais ou trabalhistas dos clientes das empresas de serviços contábeis, bem como das próprias empresas de serviços contábeis. Serão alocados a estes gastos, gastos efetuados com caixas para fins de arquivos temporários de qualquer natureza que seja feito na empresa de serviços contábeis ou no estabelecimento do cliente, cuja obrigação seja da empresa de serviços contábeis.

### **3.10.12. Periódicos**

#### **Jornais e Revistas**

São gastos relacionados à assinatura de revistas e jornais para uso das empresas de serviços contábeis. Tais jornais e revistas poderão ser de caráter técnico ou informativo.

#### **Boletins e Periódicos Técnicos**

São gastos com boletins técnicos ou periódicos eletrônicos. Diferentemente dos jornais e revistas técnicas, os periódicos têm o caráter de auxílio às dúvidas pertinentes à execução das rotinas operacionais. Além dos informativos impressos ou eletrônicos, os gastos relacionados a anuidades (boletins, consultas eletrônicas, atendimento a dúvidas) contemplam os gastos com auxílio amplo; como exemplo, assinatura do informativo IOB, COAD, Mapa Fiscal etc.

#### **Material Magnético**

São gastos com aquisição de periódicos passados ou atuais em meio magnético ou virtual (internet).

### **Livros Técnicos**

São gastos com aquisição de livros técnicos a serem utilizados nas atividades de pesquisa e dúvidas técnicas das empresas de serviços contábeis. Tais gastos poderão ser alocados de duas maneiras: (1) diretamente como gastos ou (2) pelo tempo de uso do livro. Quanto à alocação “diretamente como gastos”, a empresa de serviços contábeis poderá alocar os gastos de aquisição dos livros diretamente aos gastos operacionais. Todavia, pela alocação “tempo de uso do livro”, a empresa de serviços contábeis poderá estabelecer um tempo de vida útil do livro (obsolescência, desgaste natural etc.), e alocar aos gastos operacionais na proporção de tempo estabelecido.

### **Material de Escritório**

Com exceção de papel e formulários personalizados, são gastos relacionados a material de escritório utilizado nas empresas de prestação de serviços contábeis. Ex. CD, disquete, caneta, lápis, borracha, postite, clips, estojo, grampeador, furador de papel, extrator de grampos, cola, durex etc.

### **3.10.13. Equipamentos de Informática**

#### **Computadores**

São investimentos realizados em microcomputadores de qualquer natureza, *laptops*, *palms* para a execução dos trabalhos operacionais e não operacionais das empresas de serviços contábeis. A composição dos investimentos nos equipamentos está relacionada ao todo do equipamento, bem como *softwares* adquiridos na aquisição, equipamentos de acompanhamento (baterias, teclados, *mouse*, manuais, malas etc.).

Para alocação dos gastos com os equipamentos, a empresa de serviços contábeis determinará o tempo de utilização do equipamento até o período de reposição. Sobre o custo de reposição dos equipamentos, este assunto será abordado no tópico sobre “margens de lucros sobre os serviços”.

### **Impressoras**

São investimentos realizados em impressoras em geral, para execução de trabalhos operacionais e não operacionais das empresas de serviços contábeis. A composição dos investimentos nas impressoras está relacionada ao todo do equipamento, bem como *softwares* adquiridos na aquisição, periféricos de acompanhamento, cartucho, *toners*, cilindros etc. Para alocação dos gastos com os equipamentos, a empresa de serviços contábeis determinará o tempo de utilização do equipamento até a sua reposição. Sobre o custo de reposição dos equipamentos, este assunto será abordado no tópico sobre “margens de lucros sobre os serviços”.

### **Periféricos**

São gastos relacionados com equipamentos acessórios para informática. *Toners*, fita de impressoras, cartuchos, placas de computadores, cabos em geral, estabilizadores de força, peças de manutenção em geral, desde que não sejam adquiridos juntamente com os equipamentos, são gastos relacionados aos periféricos de informática.

### **Serviços de Manutenção**

São gastos relacionados aos serviços de manutenção de equipamentos bem como o de sistemas de informática. Não se contemplam, neste gasto, pagamentos de licenças de uso de sistemas, bem como renovações de licenças. Este gasto está atrelado à manutenção de técnicos contratados ou empresas especializadas para dar suporte operacional ao usuário e prestar serviços de manutenção nos equipamentos de informática.

#### **3.10.14. Predial**

### **Aluguel de Imóvel**

São gastos realizados com o pagamento do uso do imóvel em que está estabelecida a empresa de serviços contábeis. Vale ressaltar que aluguéis pagos a imóveis utilizados

pela empresa de serviços contábeis, mesmo que não seja a sede da empresa, para fins estritamente comerciais, poderá ser alocado neste gasto.

#### **Gastos com condomínio**

São gastos efetuados com condomínio de imóveis utilizados como sede ou outras atividades operacionais profissionais das empresas de serviços contábeis.

#### **Despesas com Seguros**

São gastos efetuados com seguro patrimonial em geral, salvo veículos de propriedade da empresa de serviços contábeis, que são utilizados nas atividades operacionais e não operacionais.

#### **Sistema de Segurança**

São gastos realizados com a segurança nas instalações da empresa de serviços contábeis. Alarmes, vigilância, equipamentos de vídeo e quaisquer outros materiais aplicados na segurança patrimonial, exceto seguros, serão alocados neste gasto.

### **3.10.15. Gastos Financeiros**

#### **Juros Bancários**

São gastos com juros bancários de qualquer natureza. Tais gastos estão diretamente relacionados a juros sobre empréstimos bancários e uso de limites de crédito. Não serão alocados a este gasto juros referentes à aquisição de ativo imobilizado ou quaisquer outros bens.

### **Taxas Bancárias**

São gastos com taxas bancárias relativas a serviços prestados pelas instituições financeiras às empresas de serviços contábeis. Taxas de conta corrente, serviços de cobrança, emissão de talões de cheques, serviços de transferências etc., são alocados diretamente nestes gastos.

### **3.10.16. Gastos Tributários**

#### **Contribuição para Sindicatos**

Este gasto está relacionado à contribuição para sindicato em geral, devida pelas empresas de serviços contábeis.

#### **IPTU**

Este gasto está relacionado ao IPTU pago sobre o valor do imóvel utilizado pela empresa de serviços contábeis.

#### **Taxa de Licença e Funcionamento**

O gasto com taxa de licença está relacionado à taxa anual para a prefeitura do município onde a empresa de serviços contábeis está estabelecida.

#### **Associações e Classe**

São gastos com pagamento de anuidades a órgãos de classe, com exceção a sindicatos, nos quais a empresa de serviços contábeis poderá estar inserida. Esta possibilidade poderá existir mediante, por exemplo, o exercício das atividades de serviços contábeis e assessoria jurídica, que contemple serviços advocatícios e de contabilistas.

### **ISS estimado**

Este gasto está relacionado ao recolhimento do ISSQN (imposto sobre serviço de qualquer natureza) estimado em valores pré-estabelecidos pelos municípios. Nas atividades de serviços contábeis, mediante a adequação das empresas junto à legislação vigente, o ISS poderá ter seus valores estimados pela prefeitura na qual a empresa de serviços contábeis possui domicílio fiscal.

### **3.11. Definição das atividades da Área Operacionais e Área Assessoria**

Em boa parte das empresas de serviços contábeis, existem divisões de áreas de trabalho, que nesta dissertação, estaremos tratando como área operacional e área assessoria.

A área operacional contempla as atividades operacionais, oferecidas aos clientes, das empresas de serviços contábeis. Já a área assessoria servirá de suporte as atividades operacionais das empresas de serviços contábeis.

Há serviços de natureza assessoria, como cobrança, serviço externo, pagamentos, tomadas de decisões, entre outros, que são importantes para o fluxo operacional interno das empresas de serviços contábeis. Entretanto, os serviços assessoriais serão separados das atividades operacionais, com o intuito de separar os gastos ocorridos em cada área, para oferecer melhor qualidade na análise dos relatórios gerenciais e poder medir o fluxo de gastos em cada área e as atividades exercidas.

#### **3.11.1. Áreas operacionais**

A área operacional caracteriza-se pela parte da empresa onde são executados os serviços oferecidos aos clientes que adquirem os serviços contábeis. São serviços contábeis, segundo o CFC, serviços fiscais, contábeis e serviços trabalhistas<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup>CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. *Contrato de prestação de serviços de contabilidade*. 1. ed., 2003.

Nesta dissertação, estaremos tratando a área de serviços legais e consultoria fora da área operacional, tratando como uma área independente ou assessória. De forma independente, a área de serviços legais e consultoria será geradora de receitas independentes da área operacional, tendo a natureza de geração de receitas de característica esporádica, ou seja, receitas variáveis.

Diferentemente da área operacional, que, nesta atividade de prestação de serviços contábeis, possui a característica de geração de receitas fixas, mediante os contratos de prestação de serviços, em que o cliente paga um valor de honorários mensais. A área de serviços legais e consultoria possuem receitas próprias. Os gastos incorridos com a área de serviços legais e consultoria seriam cobertos pelas receitas geradas neste departamento, o que possibilitaria uma autonomia desta área perante toda a empresa de serviços contábeis.

Sendo tratado como assessória, os gastos seriam alocados à área operacional para compor os gastos de prestação de serviços aos clientes. Para a empresa de serviços contábeis, é importante definir se a área de serviços legais e consultoria serão alocadas aos gastos operacionais ou custeado pelas receitas auferidas pela prestação de serviços desta natureza, para fins de gerenciamento dos gastos e geração de informações para os dirigentes das empresas de serviços contábeis.

### **3.11.2. Estrutura Operacional**

Neste trabalho, estaremos apresentando duas estruturas de organização da área operacional:

- Estrutura Departamental;
- Estrutura de Célula de Trabalho.

#### **Estrutura Departamental**

A estrutura departamental é utilizada por algumas empresas de serviços contábeis como forma de separar as atividades operacionais em departamentos de execução, que ficam estruturados em três departamentos: (1) Departamento Contábil, (2) Departamento

Fiscal e (3) Departamento Trabalhista. Os serviços executados em cada departamento seriam específicos de cada atividade operacional e sua execução seria independente de cada departamento, bem como sua estrutura operacional seria feita mediante às necessidades de cada tipo de serviço executado, em que a metodologia e a execução seriam traçadas pela equipe de trabalho do departamento, alinhadas com a filosofia de trabalho da empresa de serviços contábeis.

### **Estrutura de Célula de Trabalho**

A célula de trabalho é uma estrutura utilizada por algumas empresas de serviços contábeis como forma de unidade de trabalho. Seu conceito é trazido do sistema JIT (*just in time*), que utiliza células de produção para melhoria do processo de manufatura e gera maior competitividade nos custos, podendo ser adaptado as empresas de serviços contábeis. Na estrutura de célula de trabalho, as atividades operacionais de contabilidade, fiscal e trabalhista, são executadas pela mesma equipe de trabalho, que, diferentemente da estrutura departamental, realiza todas as atividades operacionais pela mesma equipe. O sistema de células de trabalho poderá ser estruturado por tipos de clientes (médio porte, S/A), por atividades (indústrias, comércios e serviços) ou por localidades dos clientes (bairros, regiões, municípios etc.). Todavia, a empresa de serviços contábeis poderá estruturar as células de trabalho de forma aleatória, conforme o volume de trabalho demandado pela empresa de serviços contábeis. Para equacionar de forma objetiva os critérios de alinhamento das células de trabalho, é salutar que busque a especialidade da equipe de trabalho em tipos de clientes ou regiões onde os clientes estão estabelecidos, bem como as rotinas de trabalho e obrigações assessórias de todos os clientes. A especialidade em tipos de clientes habilita a equipe das células de trabalho das empresas de serviços contábeis a possuírem conhecimento adequado de cada setor de atividade, o que possibilita uma adequação específica das opções tributárias, bem como da legislação específica do ramo de atividade do cliente (convenções coletivas, tratamentos tributários específicos, órgãos de classe, legislação dos municípios etc.).

A busca da especialização por tipos de clientes e, em especial, de regiões específicas está diretamente relacionada à especialização da legislação fiscal estadual e municipal. Doravante, as práticas específicas de natureza fiscal, dependendo do ramo de

atividade, possuem detalhes importantes e vitais para as rotinas de escrita fiscal e cumprimento da legislação fiscal.

### **3.12. Atividades Operacionais**

#### **3.12.1. Contábil**

Independentemente da estrutura organizacional operacional adotada pela empresa de prestação de serviços contábeis, o serviço de escrituração contábil é efetuado em grande escala nas empresas de serviços contábeis. Este serviço é executado através de atividades básicas, comuns a todos os clientes consumidores de serviços de escrituração contábil das empresas de prestação de serviços contábeis.

As atividades operacionais para a execução dos serviços de escrituração contábil são necessárias para sistematizar o trabalho de execução nas tarefas dos serviços. Nesta dissertação, estaremos alinhando algumas tarefas básicas, porém importantes, para o cumprimento dos serviços de elaboração da escrituração contábil, bem como dos relatórios e demonstrações contábeis obrigatórios.

#### **Imputação de dados**

A atividade de imputação de dados está relacionada ao lançamento dos documentos no processo de escrituração contábil de qualquer natureza. Esta atividade é de extrema necessidade para o serviço de escrituração contábil, pois os documentos recebidos dos clientes passam pelo trabalho de classificação e imputação dos dados para, posteriormente, serem elaborados os relatórios contábeis para análise e as respectivas demonstrações contábeis.

### **Conferência de dados**

Após os lançamentos contábeis, será necessária a conferência dos lançamentos contábeis para verificação de possíveis erros na escrituração e os ajustes necessários para compor, de forma correta, os saldos das contas contábeis.

### **Geração de relatórios e informações**

Após a conferência dos lançamentos, serão apurados os relatórios e demonstrações contábeis para análise e verificação. Nesta atividade, estão inclusos quaisquer relatórios de contábil, sejam relatórios gerenciais (por solicitação dos clientes), sejam relatórios que necessitam ser enviados a órgãos do governo ou privados (IBGE, IRPJ, Bancos, Cadastros de Fornecedores, Concorrência Pública) que necessitam de informações contábeis ou para fins societários.

### **Acompanhamento a Legislação e Técnico**

Para auxílio técnico das atividades de processamento dos relatórios contábeis, é necessário o acompanhamento das normas vigentes dos critérios técnicos para escrituração contábil e classificações patrimoniais e estudos de atividades operacionais específicas, que necessitem de tratamentos especiais para fins contábeis dos clientes. Mudanças nos procedimentos de contabilização de alguma conta patrimonial, estudos específicos de atividades empresariais, procedimentos fiscais etc.

### **Atendimento a clientes**

Após todos os procedimentos de elaboração das demonstrações e relatórios contábeis, o atendimento ao cliente (reuniões, dúvidas, assessoria, visitas) se faz necessário para dirimir dúvidas e prestar esclarecimentos de procedimentos técnicos, exposição de informações financeiras e traduzir para o cliente a posição em que as informações contábeis informam quanto à situação econômica da empresa.

### **3.12.2. Fiscal**

Os serviços de escrituração e assessoria fiscal nas empresas de prestação de serviços contábeis são importantíssimos para as atividades operacionais dos clientes. Em muitas empresas de serviços contábeis, o serviço de assessoria e escrituração fiscal é o que mais trabalho gera e o mais consumido pelos clientes. Como na escrituração contábil, os serviços escrituração e assessoria fiscal são utilizados pela empresas de qualquer porte ou atividade empresarial, seja indústria, comércio ou serviço. Em muitos casos, os clientes utilizam-se de serviços de empresas contábeis somente para a escrituração fiscal, deixando de lado a escrituração contábil.

As atividades operacionais para a execução dos serviços de escrituração e assessoria fiscal são necessárias para sistematizar o trabalho de execução nas tarefas dos serviços de escrituração e assessoria fiscal. Neste trabalho, estaremos alinhando algumas tarefas básicas, porém importantes, para o cumprimento dos serviços de elaboração da escrituração e assessoria fiscal, bem como os relatórios e apuração dos tributos a serem recolhidos pelos clientes.

#### **Imputação de dados**

A atividade de imputação de dados está relacionada ao lançamento dos documentos fiscais nos respectivos livros, conforme a esfera de governo, atendendo às exigências das legislações fiscais vigentes à época. Esta atividade é de extrema necessidade para o serviço de escrituração e assessoria fiscal, pois os documentos recebidos dos clientes passam pelo trabalho de classificação e imputação dos dados, para apuração dos tributos e geração dos relatórios fiscais, além de serem escriturados os livros fiscais exigidos pela legislação, seja ela de esfera Municipal, Estadual ou Federal.

#### **Conferência de dados**

Após os lançamentos dos documentos fiscais, será necessária a conferência dos lançamentos para verificar possíveis correções e ajustes necessários para compor as bases

de cálculo para apuração dos tributos a serem recolhidos e a composição das informações dos livros fiscais.

### **Geração de relatórios e informações**

Após a conferência dos lançamentos, serão apurados os relatórios e as bases de cálculo para o cálculo dos tributos e análise da composição dos valores apurados. Nesta atividade, estão inclusos quaisquer relatórios de natureza fiscal, sejam relatórios gerenciais (por solicitação dos clientes), sejam relatórios que necessitam ser enviados a órgãos do governo ou privados (Declarações para a Receita Federal, Secretaria da Fazenda Estadual, Municípios, Bancos, Cadastros de Fornecedores, Concorrência Pública) que necessitem de informações fiscais e a geração dos livros fiscais.

### **Acompanhamento a Legislação e Técnico**

Para auxílio técnico das atividades de processamento dos relatórios e apurações dos tributos, é necessário o acompanhamento da legislação e normas vigentes das operações fiscais dos clientes. Mudanças nos procedimentos de classificação, alíquotas, bases de cálculo, exigências para enquadramento de regimes especiais, entre outros, são tópicos relevantes no processo de escrituração fiscal e assessoria a transações comerciais.

### **Atendimento a clientes**

Após todos os procedimentos de elaboração dos relatórios e apurações fiscais, o atendimento ao cliente (reuniões, dúvidas, assessoria, visitas) se faz necessário para dirimir dúvidas dos clientes quanto aos procedimentos fiscais exigidos e traduzir a composição dos tributos apurados. Está incluso nesta atividade o atendimento à fiscalização dos tributos Federais, Estaduais e Municipais para apresentar a escrituração fiscal, procedimentos, bem como os valores apurados dos tributos pertinentes a cada esfera de governo.

### **3.12.3. Trabalhista**

Os serviços de assessoria trabalhista nas empresas de prestação de serviços contábeis são muito utilizados pelos clientes, principalmente aqueles que possuem funcionários ou prestadores de serviços, e, portanto, são obrigados pela legislação a sofrer retenções de tributos relacionados à mão-de-obra. Em muitas empresas de serviços contábeis, os serviços de assessoria e apurações trabalhistas são os que mais possuem atividades operacionais, pois, diferentemente das atividades de escrituração contábil e fiscal, têm as atividades de “admissão e demissão”, que demandam expressivas quantidades de horas de trabalho.

#### **Admissão e Demissão**

Nas atividades de admissão e demissão, as empresas de serviços contábeis possuem rotinas específicas junto aos funcionários dos clientes, desde o recolhimento dos documentos obrigatórios para o registro do funcionário até o processo de homologação das verbas rescisórias. Neste processo, existem atividades de rotinas de admissões e rotinas de demissões que são executadas em períodos distintos e, dependendo da atividade operacional dos clientes, as rotinas de admissões e demissões serão constantes.

#### **Imputação de dados**

A atividade de imputação de dados está relacionada ao lançamento dos apontamentos da folha de pagamento para a apuração dos valores a serem pagos aos colaboradores (salários, descontos, horas extras, adiantamentos etc). Esta atividade é de extrema necessidade para o serviço trabalhista, pois os apontamentos recebidos dos clientes passam pelo trabalho de classificação e imputação dos dados para, posteriormente, serem elaborados os relatórios e apurações trabalhistas diversas.

### **Conferência de dados**

Após os lançamentos dos apontamentos trabalhistas, será necessária a conferência dos lançamentos para verificar possíveis correções e ajustes necessários para compor as bases para apuração dos encargos e remunerações a serem recolhidos e os valores a serem pagos aos funcionários e colaboradores.

### **Geração de relatórios e informações**

Após a conferência dos lançamentos, serão apurados os relatórios e apuração das bases dos encargos e remunerações a serem pagos e recolhidos, bem como informações de natureza trabalhista para análise e verificação dos clientes, fiscais do trabalho e INSS e informações a serem dadas aos colaboradores em geral. Nesta atividade, estão inclusos quaisquer relatórios de natureza trabalhista, sejam relatórios gerenciais (por solicitação dos clientes), sejam relatórios que necessitam ser enviados a órgãos do governo ou privados (RAIS, Caged, GFIPs) que necessitem de informações trabalhistas.

### **Acompanhamento a Legislação e Técnico**

Para auxílio técnico das atividades de processamento dos relatórios e apurações trabalhistas, é necessário o acompanhamento da legislação e normas vigentes dos procedimentos trabalhistas dos clientes. Mudanças nos procedimentos de classificação, alíquotas, exigências para enquadramento de regimes especiais, convenções coletivas entre outros etc. devem ser observadas.

### **Atendimento a clientes**

Após todos os procedimentos de elaboração dos relatórios e apurações trabalhistas, o atendimento ao cliente (reuniões, dúvidas, assessoria, visitas) se faz necessário para dirimir dúvidas dos clientes quanto aos procedimentos da relação trabalhista com os colaboradores e traduzir a posição de encargos trabalhistas. Está incluso a esta atividade o atendimento à fiscalização do trabalho e do INSS, para demonstrar os procedimentos adotados nas práticas trabalhistas, os valores apurados a serem recolhidos ao governo, bem como o cumprimento das normas trabalhistas vigentes.

### **3.13. Atividades não Operacionais**

#### **3.13.1. Diretoria**

A diretoria da empresa de prestação de serviços contábeis costuma ser composta por contabilistas e, em alguns casos, por outros profissionais com relações às atividades exercidas nas empresas de serviços contábeis, ex. consultorias jurídicas, recursos humanos, treinamentos empresariais etc.

Comum a outros ramos de atividades empresariais, o papel da diretoria da empresa de serviços contábeis está relacionado à tomada de decisões nas atividades administrativas e operacionais, bem como na execução da administração cotidiana.

#### **Tomada de Decisão**

Na execução da tomada de decisão, a diretoria estará trabalhando nas atividades administrativas e atividades operacionais.

Nas atividades administrativas, as decisões estão relacionadas a pagamentos, recebimentos, compras, gerenciamento de clientes, políticas de investimentos, relacionamentos comerciais etc., que são importantes para auxiliar as atividades operacionais das empresas de serviços contábeis.

Nas atividades operacionais, tais decisões estão relacionadas à execução dos serviços contábeis, bem como procedimentos de ajustes em relatórios, suporte técnico à equipe de trabalho, reuniões com equipe de trabalho, atendimento de fiscalização etc.

#### **Acompanhamento a Legislação e Técnico**

Diferentemente das áreas operacionais das empresas de serviços contábeis, a diretoria necessita ter um acompanhamento da legislação e técnico de todas as áreas de trabalho, para ter condições de acompanhar os trabalhos executados e tomar decisões técnicas, respaldada em bases atualizadas.

### **Atendimento a clientes**

Nas atividades de atendimento a clientes, a diretoria terá dupla função: (1) atender o cliente nas necessidades dos serviços, (2) atender o cliente em caráter comercial.

Atender o cliente nas necessidades dos serviços está relacionado a dúvidas inerentes a procedimentos a serem adotados quanto ao cumprimento da legislação fiscal, contábil e trabalhista e nas atividades da escrituração contábil, fiscal e rotinas trabalhistas. Contempla, também, visitas aos clientes para reuniões, plantões de dúvidas, assessoria personalizada etc.

O atendimento de caráter comercial, diferentemente do atendimento operacional, visa discutir composição dos pagamentos de honorários, serviços a serem executados, cláusulas do contrato de prestação de serviço, venda de trabalhos específicos, atendimento nas reclamações dos clientes, visitas de apresentação da empresa de serviços contábeis etc.

### **3.13.2. Administrativo**

A área administrativa cuida de atividades que não possuem relação direta com as áreas operacionais das empresas de serviços contábeis, possuindo apenas uma relação de auxílio às áreas operacionais.

### **Financeira**

A atividade da administração financeira das empresas de serviços contábeis visa gerenciar os pagamentos dos gastos efetuados e recebimentos de clientes, bem como gerar relatórios para a diretoria tomar decisões.

### **Atendimento a clientes e expedição**

Nesta atividade, será executado o atendimento a clientes com atividades relacionadas à administração.

Os serviços de expedição estão relacionados aos serviços externos executados para as atividades operacionais e administrativas das empresas de serviços contábeis. No auxílio das atividades operacionais, os serviços externos serão executados por motoboys ou funcionários da empresa contábil e gerenciados pela área administrativa.

### **Rotinas Internas**

Nas atividades de rotinas internas, serão executadas tarefas relacionadas a atividades de compras de produtos de limpeza, acionar chamados técnicos de manutenção, administrar a limpeza, cuidados com a manutenção predial, elaboração de propostas de serviços a novos clientes, auxílio às atividades comerciais, auxílio às atividades operacionais (agendamento de cursos, participações de eventos etc.).

### **3.13.3. Serviços legais e consultoria**

As atividades de serviços legais e de consultoria é para a empresa de serviços contábeis uma atividade importante e, em muitos casos, uma fonte de rentáveis receitas.

Os serviços legais e de consultoria são divididos, para este trabalho, em duas linhas:

- **Serviços legais** – esta atividade está relacionada às práticas de abertura de empresa, encerramento de empresa ou inscrições de pessoa física, alterações contratuais, emissão de certidão negativa de débito de todos os órgãos públicos, registro de instrumentos de atas de assembleias, bem como todos os trabalhos executados em órgãos públicos, possíveis de serem realizados pelas empresas de serviços contábeis.
- **Serviços de consultoria** – Na atividade de contabilidade, existem diversos serviços que podem ser prestados pelo profissional de contabilidade e que podem ser explorados pelas empresas de serviços contábeis. No caso da empresa de serviços contábeis, possuir em seu quadro de colaboradores, profissionais aptos a prestação de serviço de consultoria, desde que, esteja na alçada profissional dos membros executores dos trabalhos de consultoria, o trabalho de consultoria será

realizado aos clientes das empresas de serviços contábeis de forma independente, nos aspectos operacionais, das atividades operacionais dos serviços contábeis.

### **Serviços a órgãos públicos**

Nesta atividade, serão tratadas todas as tarefas necessárias para execução dos trabalhos em órgãos públicos, sejam para clientes regulares das empresas de serviços contábeis, sejam para clientes esporádicos.

### **Serviços de Consultoria**

Nesta atividade serão tratadas todas as tarefas necessárias para a execução dos serviços de consultoria prestados pela empresa de serviços contábeis a clientes regulares ou de caráter esporádico.

### **Atendimento a Clientes**

Serão executadas, nesta tarefa, todas as rotinas de atendimento aos clientes sobre os serviços de consultoria ou os serviços a órgãos públicos. Após todos os procedimentos de elaboração dos trabalhos, o atendimento ao cliente (reuniões, dúvidas, assessoria, visitas) se faz necessário para dirimir dúvidas e traduzir a posição do andamento dos trabalhos em execução ou executados.

#### **3.13.4. Arquivo físico**

Os arquivos físicos são documentos utilizados pelas empresas de serviços contábeis para o processamento dos serviços e relatórios, para compor os resultados dos serviços executados. Esta tarefa utiliza-se de espaço físico, material de escritório, armários e colaboradores, para o armazenamento e guarda dos documentos, pelo período necessário, mediante acordo com clientes.

### Arquivos de documentos

Nesta tarefa, serão realizados os arquivos dos documentos utilizados para a elaboração dos serviços contábeis, bem como os documentos legais dos clientes.

### 3.14. Direcionadores de Gastos

Os direcionadores de gastos são utilizados no processo de construção de um sistema de gastos por atividades para servir de mapeamento dos gastos incorridos, os quais serão alocados aos objetos de gastos. Neste trabalho, necessitaremos determinar o direcionador de gastos para servir de referência para alocar os gastos incorridos nas atividades operacionais e não operacionais das empresas de serviços contábeis. Os direcionadores serão o tempo e o número de caixas de arquivo morto.

O tempo, para fins desta dissertação, é um fator comum a todas as atividades de natureza operacional e não operacional que serão utilizadas para fins de alocação dos gastos incorridos. Abaixo, seguem as atividades e seus direcionadores de gastos:

#### Quadro 2 – Composição das Atividades e os Direcionadores de Gastos da Área Contábil

<b>Área Contábil</b>	
<b>Atividade Principal</b>	
Serviços de Contabilidade	Tempo gasto para elaboração da contabilidade
<b>Atividade Secundária</b>	
Imputação de dados	Tempo gasto na imputação de dados
Conferência de dados	Tempo gasto para conferência
Geração de relatórios e informações	Tempo gasto para geração de relatórios e informações
Acompanhamento a legislação	Tempo de estudo da legislação
Atendimento a clientes	Tempo gasto com atendimento

**Quadro 3 – Composição das Atividades e os Direcionadores de Gastos da Área Fiscal**

<b>Área Fiscal</b>	
<b>Atividade Principal</b>	
Serviços de Escrita Fiscal	Tempo gasto para elaboração da escrita fiscal
<b>Atividade Secundária</b>	
Imputação de dados	Tempo gasto na imputação de dados
Conferência de dados	Tempo gasto para conferência
Geração de relatórios e informações	Tempo gasto para geração de relatórios e informações
Acompanhamento a legislação	Tempo de estudo da legislação
Atendimento a clientes	Tempo gasto com atendimento

**Quadro 4 – Composição das Atividades e os Direcionadores de Gastos da Área Pessoal**

<b>Área Pessoal</b>	
<b>Atividade Principal</b>	
Serviços de Rotinas Trabalhistas	Tempo gasto para elaboração da contabilidade
<b>Atividade Secundária</b>	
Admissão e Demissão	Tempo gasto para processar a admissão e demissão
Imputação de dados	Tempo gasto na imputação de dados
Conferência de dados	Tempo gasto para conferência
Geração de relatórios e informações	Tempo gasto para geração de relatórios e informações
Acompanhamento a legislação	Tempo de estudo da legislação
Atendimento a clientes	Tempo gasto com atendimento

**Quadro 5 – Composição das Atividades e os Direcionadores de Gastos da Diretoria**

<b>Diretoria</b>	
<b>Atividades</b>	
Tomada de Decisão	Tempo destinado para a tomada de decisão
Atendimento a clientes	Tempo gasto com atendimento

**Quadro 6 – Composição das Atividades e os Direcionadores de Gastos da Área Administrativa**

<b>Administrativo</b>	
<b>Atividade</b>	
Financeiro	Tempo destinado para gerenciamento e controle
Atendimento a clientes e expedição	Tempo destinado para atendimento a clientes e uso da expedição

**Quadro 7 – Composição das Atividades e os Direcionadores de Gastos da Área Fiscal**

<b>Área Legal e Consultoria</b>	
<b>Atividade</b>	
Serviços em repartição pública	Tempo efetivamente aplicado na execução dos serviços em repartição pública
Serviços de Consultoria	Tempo gasto na execução dos serviços de Consultoria
Atendimento a clientes	Tempo gasto com atendimento a clientes
Acompanhamento a legislação	Tempo de estudo da legislação
Atendimento a clientes	Tempo gasto com atendimento

**Quadro 8 – Composição das Atividades e os Direcionadores de Gastos do Arquivo Físico**

<b>Arquivo Físico</b>	
<b>Atividade</b>	
Arquivos de Documentos	Número de caixas para a guarda dos documentos em arquivo

**3.15. Criação dos Padrões**

A necessidade de se criar padrões no processo de elaboração dos preços para serviços contábeis vem da necessidade de estimar os gastos necessários para a elaboração dos serviços a serem oferecidos aos clientes das empresas de serviços contábeis. Tais padrões estão relacionados aos volumes de recursos consumidos nas atividades operacionais e não operacionais das empresas de serviços contábeis. A definição dos padrões a serem criados, para a finalidade de apuração dos gastos necessários, será levantada através da análise da estrutura de gastos de cada empresa de serviços contábeis, com a finalidade de um devido agrupamento de gastos a serem alocados nas atividades operacionais e não operacionais.

Além de avaliar e mensurar a composição dos gastos das empresas de serviços contábeis, caberá às empresas de serviços contábeis uma análise detalhada do tempo aplicado em cada atividade a ser oferecida para as atividades operacionais e não operacionais. Esta análise será importante para efetuar duas análises:

- Mapeamento das atividades;
- Mapeamento dos tempos alocado.

### **3.15.1. Mapeamento das atividades**

Nesta etapa, é importante para a direção da empresa de serviços contábeis analisar a composição das atividades que serão compostas em cada área da empresa, seja operacional ou não operacional, bem como a quantidade de recursos alocados em cada atividade, seja ela primária ou secundária. Esta análise será importante para apuração da lucratividade das atividades, bem como para gerenciamento operacional das atividades atribuídas a cada colaborador e cliente e a mensuração das necessidades de melhorias que servirão para o direcionamento das políticas de treinamento e melhoria na qualidade no processo operacional das atividades.

### **3.15.2. Mapeamento dos tempos alocados**

Outro aspecto importante quanto aos padrões de gastos, está relacionado aos padrões de tempo destinado para a atividade primária e a atividade secundária. Este aspecto será importantíssimo para o gerenciamento do tempo empregado para cada atividade e para servir de direcionador de gastos, que será utilizado para receber os gastos incorridos para efeito de apuração dos gastos incorridos nas atividades operacionais e não operacionais e servir de base para a formação dos preços dos serviços prestados.

### **3.15.3. Atividades Primárias e Secundárias**

A separação de atividades primárias e secundárias, para fins de composição dos padrões de gastos e tempo, para efeito gerencial e analítico, visa separar conceitualmente,

para fins de alocação dos gastos compor as bases de gastos e tempos empregados nas atividades.

A atividade primária seria a atividade principal da área em análise. Exemplo disso é a execução da escrituração contábil, que tem como atividade primária o serviço contábil, e sua atividade secundária, a título de exemplo, a imputação dos dados. Esta estrutura visa atribuir à atividade básica com necessária e indispensável para a execução dos trabalhos propostos, e a atividade secundária seria utilizada como assessória da atividade primária.

Esta composição será comum a todas as atividades de natureza operacional o não operacional das empresas de serviços contábeis, para fins de formação dos preços a serem oferecidos aos clientes, como propõem este trabalho.

### **3.16. Alocação dos gastos para as áreas operacionais e não operacionais**

Após a criação dos padrões dos gastos e do tempo destinado para todas as atividades, será necessária a alocação dos gastos das empresas de serviços contábeis em atividade primária ou secundária, mediante os critérios propostos neste trabalho. Os critérios serão elaborados mediante a natureza dos gastos e suas finalidades para cada atividade, obedecendo à relação que há entre os gastos analíticos ou grupo de gastos.

#### **3.16.1. Remuneração e Encargos**

O grupo de gastos “Remuneração e Encargos” é o grupo mais relevante e importante para as empresas de serviços contábeis. Isso ocorre pelo fato de os gastos com colaboradores ser a “matéria-prima” dos serviços oferecidos aos clientes. Diferentemente das indústrias, onde a matéria-prima costuma ser um custo relevante no processo de manufatura e fundamental para a composição do produto, e a mão de obra nem sempre é o principal custo, nas empresas de serviços contábeis, a participação do colaborador é fundamental.

A criação de padrões de tempo para o exercício de cada atividade é fundamental para a alocação dos gastos com remuneração e encargos. Isso ocorre pelo fato de ser necessário, no processo de criação dos padrões, a alocação de quantidade de horas em que cada colaborador estará envolvido em cada atividade, seja ela de natureza operacional ou não operacional. Esta alocação será feita pelo seguinte critério:

- O valor de remuneração e encargos de cada colaborador será somado e dividido pelo número de horas trabalhadas do colaborador;
- Será apurado o gasto por hora trabalhada pelo colaborador e multiplicada pela quantidade de horas padrões em que cada colaborador foi alocado nas atividades executadas.

Este procedimento permitirá que a alocação dos gastos com remuneração e encargos seja alocada a cada atividade exercida pelo colaborador, mediante ao tempo empregado em cada uma delas, caso o colaborador exerça mais de uma atividade na empresa de serviços contábeis.

### **3.16.2. Impresso**

É um gasto que será alocado diretamente às atividades secundárias de “geração de relatórios e informações” e “financeiro”. Os impressos são importantes para o exercício dos serviços a serem oferecidos aos clientes das empresas de serviços contábeis, e por estar entre as atividades que mais consomem impressos personalizados, o material de impressão será alocado diretamente nestas atividades.

O critério de alocação será:

- Somatória dos gastos padrões ou correntes inerentes aos gastos incorridos que estão enquadrados em “impressos” dividido pela somatória de horas destinadas às atividades de “geração de relatórios e informações” e “financeiro”;
- Após este cálculo, será apurado o valor dos gastos em hora padrão das atividades receptoras dos gastos e multiplicado pelo número de horas padrão destinado a cada atividade em suas respectivas áreas.

### 3.16.3. Comunicação

É um gasto que será alocado diretamente às atividades secundárias de “acompanhamento a legislação”, “atendimento a clientes” e “serviços de consultoria”. O gasto com comunicação é importante para o exercício dos serviços a serem oferecidos aos clientes das empresas de serviços contábeis, e por estar entre as atividades que mais consomem a necessidade de comunicação junto a clientes e entidades externas, será alocado diretamente nestas atividades. O critério de alocação será:

- Somatória dos gastos padrões ou correntes inerentes aos gastos incorridos que estão enquadrados em “comunicação” dividido pela somatória de horas destinadas às atividades de “acompanhamento a legislação”, “atendimento a clientes” e “serviços de consultoria”;
- Após este cálculo, será apurado o valor dos gastos em hora padrão das atividades receptoras e multiplicado pelo número de horas padrão destinado a cada atividade em suas respectivas áreas.

### 3.16.4. Veículos

É um gasto que será alocado diretamente às atividades primárias das áreas operacionais e não operacionais. O gasto com veículos está relacionado aos investimentos feitos em ativo imobilizado, sendo utilizado para as atividades operacionais e não operacionais das empresas de serviços contábeis, e estão relacionados a todas as áreas, seja operacional ou não operacional. O critério de alocação será:

- O valor do gasto proporcional do veículo será dividido pelo número de horas aplicadas nas atividades operacionais e não operacionais;
- Será apurado o gasto por hora aplicada e multiplicada pela quantidade de horas padrões de cada atividade pertencente a cada área primária.

Este procedimento permitirá que a alocação dos gastos com veículos seja relacionada à cada atividade.

### **3.16.5. Eventos**

É um gasto que será alocado diretamente às atividades primárias das áreas operacionais e não operacionais. O gasto com eventos está relacionado às atividades institucionais da empresa de serviços contábeis, nas quais todas as áreas são envolvidas. O critério de alocação será:

- O valor do gasto com atividades de eventos será dividido pelo número de horas aplicadas nas atividades operacionais e não operacionais;
- Será apurado o gasto por hora aplicada e multiplicada pela quantidade de horas padrões de cada atividade pertencente a cada área primária.

Este procedimento permitirá que a alocação dos gastos com eventos seja relacionada à cada atividade.

### **3.16.6. Serviços externos**

É um gasto que será alocado diretamente às atividades de “atendimento a clientes” e “serviços em repartição pública”. O gasto com serviços externos está relacionado às atividades de relacionamento com clientes da empresa de serviços contábeis, às quais todas as áreas com tal finalidade estão diretamente relacionadas. O critério de alocação será:

- O valor do gasto com atividades de serviços externos será dividido pelo número de horas aplicadas nas atividades “atendimento a clientes” e “serviços em repartição pública”;
- Será apurado o gasto por hora aplicada e multiplicada pela quantidade de horas padrões de cada atividade pertencente a cada área relacionada.

Este procedimento permitirá que a alocação dos gastos com serviços externos seja relacionada a cada atividade.

### **3.16.7. Manutenção**

É um gasto que será alocado diretamente às atividades primárias das áreas operacionais e não operacionais. O gasto com manutenção está relacionado às atividades de conservação nas empresas de serviços contábeis, nas quais todas as áreas são envolvidas. O critério de alocação será:

- O valor do gasto com atividades de manutenção será dividido pelo número de horas aplicadas nas atividades operacionais e não operacionais;
- Será apurado o gasto por hora aplicada e multiplicada pela quantidade de horas padrões de cada atividade pertencente a cada área primária.

Este procedimento permitirá que a alocação dos gastos com eventos seja relacionada à cada atividade.

### **3.16.8. Copa e Cozinha**

É um gasto que será alocado diretamente às atividades primárias das áreas operacionais e não operacionais. O gasto com copa e cozinha está relacionado às atividades de alimentação e atendimento das empresas de serviços contábeis, nas quais todas as áreas são envolvidas. O critério de alocação será:

- O valor do gasto com atividades de copa e cozinha será dividido pelo número de horas aplicadas nas atividades operacionais e não operacionais;
- Será apurado o gasto por hora aplicada e multiplicada pela quantidade de horas padrões de cada atividade das quais pertencentes a cada área primária.

Este procedimento permitirá que a alocação dos gastos com eventos seja relacionada à cada atividade.

### **3.16.9. Instalações**

É um gasto que será alocado diretamente às atividades primárias das áreas operacionais e não operacionais. O gasto com instalações está relacionado às atividades de instalações prediais das empresas de serviços contábeis, nas quais todas as áreas são envolvidas. O critério de alocação será:

- O valor do gasto com atividades de copa e cozinha será dividido pelo número de horas aplicadas nas atividades operacionais e não operacionais;
- Será apurado o gasto por hora aplicada e multiplicada pela quantidade de horas padrões de cada atividade pertencentes a cada área primária.

Este procedimento permitirá que a alocação dos gastos com eventos seja relacionada à cada atividade.

### **3.16.10. Arquivo**

É um gasto que será alocado diretamente à atividade de “arquivo de documentos”. O gasto com arquivo está relacionado às atividades de guarda de documentação de clientes das empresas de serviços contábeis. O critério de alocação será:

- O valor do gasto com atividades de arquivo será dividido pelo número de caixas de arquivo morto utilizadas nas atividades de arquivo de documentos;
- Será apurado o gasto por caixa de arquivo morto e multiplicada pela quantidade de caixas de arquivo morto padrão da atividade de “arquivo de documentos”.

### **3.16.11. Periódicos Técnicos**

É um gasto que será alocado diretamente às atividades de “acompanhamento a legislação” e “atendimento a clientes”. O gasto com “periódicos técnicos” está relacionado

às atividades de desenvolvimento técnico nas empresas de serviços contábeis, das quais todas as áreas operacionais estão envolvidas. O critério de alocação será:

- O valor do gasto com atividades de periódicos técnicos será dividido pelo número de horas aplicadas nas atividades de “acompanhamento a legislação” e “atendimento a clientes”;
- Será apurado o gasto por hora aplicada e multiplicada pela quantidade de horas padrões das respectivas atividades pertencentes ao critério estabelecido.

Este procedimento permitirá que a alocação dos gastos com eventos seja relacionada à cada atividade.

#### **3.16.12. Gastos financeiros e tributários**

É um gasto que será alocado diretamente à atividade de “financeiro”. O gasto com “financeiro” está relacionado às atividades de administração nas empresas de serviços contábeis, das quais todas as áreas operacionais estão envolvidas. O critério de alocação será:

- O valor do gasto com atividades de “financeiros e tributários” será dividido pelo número de horas aplicadas nas atividades de “financeiro”;
- Será apurado o gasto por hora aplicada e multiplicada pela quantidade de horas padrões da respectiva atividade.

Este procedimento permitirá que a alocação dos gastos com eventos seja relacionada à cada atividade.

#### **3.16.13. Treinamento**

É um gasto que será alocado diretamente à atividade de “acompanhamento a legislação”. O gasto com “treinamento” está relacionado às atividades de aprimoramento

técnico das empresas de serviços contábeis, nas quais todas as áreas operacionais estão envolvidas. O critério de alocação será:

- O valor do gasto com atividades de “acompanhamento a legislação” será dividido pelo número de horas aplicadas nas atividades de “treinamento”;
- Será apurado o gasto por hora aplicada e multiplicada pela quantidade de horas padrões da respectiva atividade.

Este procedimento permitirá que a alocação dos gastos com eventos seja relacionada à cada atividade.

#### **3.16.14. Material de escritório**

É um gasto que será alocado diretamente às atividades primárias das áreas operacionais e não operacionais. O gasto com material de escritório está relacionado às atividades operacionais e não operacionais das empresas de serviços contábeis, nas quais todas as áreas são envolvidas. O critério de alocação será:

- O valor do gasto com atividades de material de escritório será dividido pelo número de horas aplicadas nas atividades primárias operacionais e não operacionais;
- Será apurado o gasto por hora aplicada e multiplicada pela quantidade de horas padrões de cada atividade pertencentes a cada área primária.

Este procedimento permitirá que a alocação dos gastos com eventos seja relacionada à cada atividade.

#### **3.16.15. Equipamentos de Informática**

É um gasto que será alocado diretamente às atividades primárias das áreas operacionais e não operacionais. O gasto com equipamentos de informática está relacionado à composição dos equipamentos utilizados para as atividades operacionais e

não operacionais das empresas de serviços contábeis, nas quais todas as áreas são envolvidas. O critério de alocação será:

- O valor do gasto com atividades de equipamentos de informática será dividido pelo número de horas aplicadas nas atividades primárias operacionais e não operacionais;
- Será apurado o gasto por hora aplicada e multiplicada pela quantidade de horas padrões de cada atividade pertencentes a cada área primária.

Este procedimento permitirá que a alocação dos gastos com eventos seja relacionada à cada atividade.

#### **3.16.16. Predial**

É um gasto que será alocado diretamente às atividades primárias das áreas operacionais e não operacionais. O gasto com itens prediais está relacionado à parte de edificação das empresas de serviços contábeis, todas as áreas são envolvidas. O critério de alocação será:

- O valor do gasto com atividades de material de escritório será dividido pelo número de horas aplicadas nas atividades primárias operacionais e não operacionais;
- Será apurado o gasto por hora aplicada e multiplicada pela quantidade de horas padrões de cada atividade das quais pertencentes a cada área primária.

Este procedimento permitirá que a alocação dos gastos com eventos seja relacionada à cada atividade.

#### **3.17. Consumo das atividades na execução dos serviços**

No processo de prestação de serviços contábeis efetuados aos clientes das empresas de serviços contábeis, serão consumidas as atividades pertinentes a cada atividade

necessária para a execução de um determinado tipo de serviço oferecido pelas empresas de serviços contábeis. Para efetuar este consumo de atividades, os valores gastos para a execução de cada atividade deverão estar diretamente relacionados, mediante critérios pré-estabelecidos para cada grupo de gastos, utilizando-se como critério os apresentados neste trabalho.

A determinação do consumo de atividades, para a execução de cada atividade, dar-se-á através de elaboração da demanda necessária para a execução de cada atividade para formação de um determinado produto a ser oferecido a cada cliente, mediante a mensuração, por parte do técnico responsável para tal fim, nas empresas de serviços contábeis, do número de horas ou minutos necessários para a execução de cada atividade necessária para a elaboração dos serviços oferecidos.

Cada tipo de cliente demanda tipos de serviços diferentes, seja por natureza jurídica, seja por volume ou por riscos profissionais. É importante para efeito de mensuração do número de horas, profissionais habituados no exercício das atividades pertinentes para serem oferecidas como parte de um pacote de serviços a ser vendido aos clientes das empresas de serviços contábeis.

Esta mensuração dará, aos empresários das empresas de serviços contábeis, dimensão de dois tópicos:

- Volume de tempo destinado para o exercício de uma respectiva atividade;
- Capacidade de tempo para o exercício de uma determinada atividade.

Tais tópicos serão discutidos com maior ênfase, na etapa em que são abordados os aspectos estratégicos da formação de preço para os serviços contábeis.

### **3.17.1. Critério para consumo das atividades assessórias**

As atividades assessoriais estão diretamente relacionadas às atividades não operacionais das empresas de serviços contábeis. Porém, são importantes atividades para a sobrevivência das atividades operacionais das empresas de serviços contábeis. Sua importância está diretamente relacionada aos aspectos gerenciais administrativos que servem de suporte para as atividades operacionais.

Este suporte está diretamente relacionado às atividades financeiras (cobrança, pagamentos, recebimentos etc.) e administrativas (gerenciamento da limpeza, políticas com colaboradores, atendimento a clientes etc.).

### **Diretoria**

A atividade de direção costuma ser exercida pelos contabilistas responsáveis pela empresa de serviços contábeis. Quando há uma sociedade com dois ou mais sócios, costuma-se ter divisões de direção nas empresas de serviços contábeis. Um determinado diretor exercerá a direção das atividades operacionais e um outro diretor, as atividades não operacionais. Há casos de a empresa de serviços contábeis possuir apenas um diretor, que exerce a direção das atividades operacionais e das atividades não operacionais.

Para fins de alocação dos gastos incorridos nas atividades de direção, serão alocados os gastos mediante o seguinte critério:

- Será somado o total de tempo (horas ou minutos) destinado pelos diretores a ser oferecido para alocação das atividades de natureza operacional ou não operacional e dividido pelos gastos incorridos nas atividades secundárias de direção (tomada de decisão e atendimento aos clientes). Neste momento se determinará o valor de gasto a ser alocado a cada hora de trabalho destinado pelos diretores das empresas de serviços contábeis;
- Após a apuração do gasto alocado por hora do diretor destinado às atividades de natureza operacional ou não operacional, serão alocadas para as atividades que serão exercidas pelos diretores das empresas de serviços contábeis.

Nos casos em que as atividades exercidas pelos diretores das empresas de serviços contábeis sejam de natureza não operacional, as sobras de gastos não alocados nas atividades operacionais serão alocadas mediante a soma do tempo total destinado para as atividades operacionais (soma do tempo total destinado para cada atividade de natureza operacional) e dividido pelo valor não alocado. Após, será multiplicado pelo total de horas de cada atividade de natureza operacional, para ser alocado, proporcionalmente, para cada atividade operacional.

Tal critério está relacionado, mesmo que indiretamente, à direção das empresas de serviços contábeis nas atividades operacionais exercidas nas execuções dos serviços.

### **Administrativo**

As atividades administrativas costumam ser exercidas por colaboradores ou diretores das empresas de serviços contábeis. Tais atividades estão relacionadas às atividades não operacionais e seus gastos serão alocados às atividades operacionais pelo seguinte critério:

- Para os diretores, serão estabelecidos os critérios já mencionados neste trabalho;
- Os demais gastos serão somados aos gastos incorridos nas atividades secundárias do administrativo (financeiro e atendimento a clientes e expedição) e divididos pelo número de tempo total destinado às atividades operacionais e multiplicado pelo tempo total destinado a cada atividade de natureza operacional em proporções pertinentes à quantidade de tempo para cada atividade.

Tal critério está relacionado, mesmo que indiretamente, às atividades administrativas das empresas de serviços contábeis nas atividades operacionais exercidas nas execuções dos serviços.

### **Serviços legais e consultoria**

A atividade de consultoria e serviços legais é atividade que gera receitas extras para as empresas de serviços contábeis. Serviços de consultoria e legais, para serem executados, necessitarão de gastos extras ou complementares para o seu funcionamento. Nas atividades de consultoria, é comum que as empresas de serviços contábeis trabalhem com colaboradores especialistas na execução de uma determinada atividade fim decorrente do serviço prestado.

Há empresas, também, que mantêm um setor estabelecido para o atendimento de serviços desta natureza, pois têm por objetivo atender de forma contínua a demanda por serviços de consultoria e serviços legais. Para finalidade de alocação dos gastos pertinentes a estas atividades, trabalharemos com duas possibilidades:

### **3.18. Alocação dos gastos para as atividades operacionais**

Para este critério, serão alocados os gastos pertinentes a cada atividade exercida na consultoria e serviços legais e somados os seus valores, chegando-se a um total de gastos incorridos por períodos de tempo. Este gasto será dividido pelo número de tempo destinado mensalmente e multiplicado pela capacidade mensal de tempo para cada atividade de natureza operacional.

### **3.19. Alocação dos gastos diretamente aos trabalhos executados**

Este critério, será facultada a cada empresa de serviços contábeis adotar. Como foi mencionado no início deste trabalho, não temos por objetivo definir e discutir preços de serviços contábeis mediante os trabalhos de consultoria.

Porém, descreveremos os passos necessários para compor os custos para propor preços para tais serviços, como critério de gerenciamento dos gastos incorridos para a execução dos serviços de consultoria e serviços legais.

A composição dos gastos dar-se-á mediante a soma dos gastos necessários para a execução das tarefas de consultoria, mais os gastos necessários dos envolvidos na tarefa, dividido pelo tempo estimado para a execução dos serviços de consultoria e serviços legais.

Este critério permite que as empresas de serviços contábeis não aloquem os gastos pertinentes às atividades de consultoria e serviços legais nas atividades operacionais, tratando estes gastos de forma isolada no gerenciamento administrativo das empresas de serviços contábeis.

### **3.20. Sistemática para elaboração do preço dos serviços contábeis**

Com a composição dos gastos diretos e indiretos alocados às atividades secundárias das atividades operacionais, estão compostos todos os gastos necessários para o

funcionamento das atividades vinculadas aos serviços contábeis oferecidos. Porém, será necessário compor os gastos totais e fator de tempo (hora ou minutos) para facilitar o processo de formação dos preços. Tais gastos estarão compostos, em separado, por atividades pertinentes às atividades operacionais primárias. O critério para efetuar a composição do gasto total, em fator de tempo, será feito pela soma dos gastos diretos e indiretos de cada atividade secundária específica e dividido pelo total da capacidade do fator tempo de cada atividade secundária pertinente aos gastos incorridos em cada uma delas. Após este cálculo, estará composto o gasto unitário de cada atividade, bem como a capacidade total de tempo a ser oferecida para os clientes.

### **3.20.1. Composição dos gastos consumidos por cada cliente**

Com os gastos unitários compostos e, respectivamente, a capacidade operacional em tempo a ser disponibilizada para cada cliente, a empresa de serviços contábeis poderá compor os gastos necessários para a execução de um determinado serviço oferecido aos seus clientes.

### **3.20.2. Critério para elaboração de proposta de serviços contábeis**

Para compor a demanda necessária de atividades para a execução de um determinado serviço contábil a um respectivo cliente, será necessário criar um mapa de atividades para cada cliente, que terá o apontamento das atividades necessárias para a execução dos serviços solicitados pelos clientes, que poderá ser completo ou parcial.

- Serviços Completos - São serviços que demandam a utilização de todas as atividades secundárias de cada área de serviço;
- Serviços Parciais – São serviços que demandam algumas atividades secundárias de cada área de serviço.

Este critério de serviços é comum a qualquer tipo de serviço contábil oferecido pela empresa de serviço contábil.

Para efeito de contrato de prestação de serviços contábeis permanentes, é comum que os clientes fechem um contrato de prestação de serviço por preço indeterminado com a empresa de serviços contábeis. Tais contratos de serviços seguem a seguinte estrutura:

- Serviços específicos

O contrato de natureza específica, para fins deste trabalho, contempla apenas alguns serviços oferecidos pelas empresas de serviços contábeis. É comum, em uma atividade de prestação de serviços contábeis, que alguns clientes comprem apenas um serviço de escrituração contábil, escrituração fiscal ou rotinas trabalhistas, ou até mesmo algumas atividades de cada tipo de serviço.

Para ilustrar, um determinado cliente poderá contratar uma empresa de serviços contábeis para “imputar dados” e efetuar a “conferência de dados”, e remeter o serviço para o cliente, que pode possuir profissionais aptos para a conclusão do trabalho. Isso pode ocorrer nas modalidades de serviços contábeis. Poderá, em outro caso, contratar apenas a atividade de “acompanhamento à legislação”, o que não demandaria a execução de outras tarefas.

Isso é importante para efeito de estrutura contratual para compor com detalhes, o serviço prestado pelas empresas de serviços contábeis, pois possibilita uma visualização clara do serviço prestado ao cliente.

- Serviços completos

O contrato de natureza completa contempla todos os serviços contábeis oferecidos pelas empresas de serviços contábeis, o que é muito comum nesta atividade. O cliente compra os serviços de escrituração contábil, escrituração fiscal e rotinas trabalhistas, o que possibilita um amplo atendimento aos clientes.

O importante neste tipo de contrato é estabelecer, de forma muito clara, as atividades que serão executadas pela empresa de serviços contábeis e os padrões de tempo estabelecidos na proposta enviada aos clientes. É importante no processo de elaboração da proposta de prestação de serviços contábeis enviadas aos clientes que os parâmetros estabelecidos pela empresa de serviços contábeis fiquem dentro de uma realidade, para que o cliente não tenha dúvidas e para que a empresa de serviços contábeis não seja lesada pela má projeção.

- Serviços de consultoria e serviços legais

Os serviços de consultoria e legais, oferecidos pelas empresas de serviços contábeis, terão contratos independentes dos serviços contábeis convencionais. Isto ocorre devido ao tipo de serviço a ser executado e principalmente pelo prazo de execução dos serviços. O contrato de prestação de serviços contábeis convencional possui a característica de “tempo indeterminado”, e o de consultoria possui um caráter temporário. Para fins de gerenciamento dos gastos, é melhor que seja separado, para as seguintes análises:

- Lucratividade em cada contrato fechado e executado;
- Tipo de serviço de consultoria mais rentável;
- Serviços de naturezas diferentes;
- Duração na execução de serviços distintos.

### **3.20.3. Definição dos critérios para formação dos preços**

Com a estrutura contratual estabelecida e a composição dos gastos definida e alocada nas respectivas atividades, será necessário a composição dos critérios para formação dos preços a serem oferecidos aos clientes. É importante salientar que os preços praticados são estabelecidos pelo mercado e está sensível a oferta e demanda dos serviços contábeis, regiões, segmentos da economia etc.

Todavia, é importantíssimo para a sobrevivência das empresas de serviços contábeis que seja do conhecimento da direção à composição dos gastos correntes e os retornos almejados sobre as atividades operacionais.

Esta política de gerenciamento dos gastos e a preocupação com os preços praticados pela empresa são importantes para fins estratégicos e vitais para a sobrevivência das empresas de serviços contábeis. Tal sobrevivência está relacionada à lucratividade e ao gerenciamento dos gastos incorridos e a geração de informações necessárias para a execução deste gerenciamento.

Cada empresa possui uma estrutura de gastos diferentes uma da outra; mesmo que semelhante, dificilmente será idêntica. Os preços praticados pelas empresas de serviços

contábeis são vitais para o gerenciamento econômico e criação de estratégias operacionais com clientes.

Os preços, neste trabalho, serão elaborados de maneira geral (contemplando os serviços completos) e específicas (contemplando os serviços específicos), para possibilitar aos usuários a análise detalhada dos preços e gerar informações suficientes para a tomada de decisão sobre a política a ser adotada em determinada situação.

#### **3.20.4. Margens de lucro**

A margem de lucro no processo de elaboração dos preços de venda está diretamente relacionada à busca da lucratividade em cada serviço oferecido pelas empresas de serviços contábeis. As margens de lucro em cada serviço serão medidas por algumas variáveis relevantes nas empresas de serviços contábeis, que são:

- Lucratividade de cada serviço;
- Riscos dos serviços;
- Modalidade jurídica dos clientes;
- Estratégias em grupos de clientes;

##### **Lucratividade de cada serviço**

A busca da lucratividade de cada serviço oferecido pelas empresas de serviços contábeis está relacionada a cada política de preços praticados por cada empresa de serviços contábeis. Isso decorre por vários aspectos, que estão relacionados à região de ação, tipos de cliente (pessoa física ou jurídica), tipos de atividade empresarial (indústria, comércio ou serviço), relacionamento pessoal com o empresário etc.

É importante existir, em cada empresa de serviços contábeis, políticas bem definidas quanto à lucratividade desejada em cada ambiente empresarial pré-estabelecido a ser explorado comercialmente, visando estabelecer políticas claras de ação junto aos clientes e preços de honorários coerentes.

### 3.20.5. Riscos de Operacional dos Serviços Prestados

Os riscos na execução de serviços contábeis é um tópico muito importante e relevante no processo de elaboração de preços a serem oferecidos aos clientes das empresas de serviços contábeis. Estes riscos estão relacionados a multas por atrasos, responsabilidade técnica na elaboração de demonstrações contábeis, emissão de comprovantes de rendimentos, informações enviadas ao fisco etc.

No processo de elaboração dos preços de serviços contábeis, seja em serviços completos e serviços específicos, é muito importante que os empresários da contabilidade analisem os riscos de forma isolada (para cada atividade que será consumida pelos clientes), para medir as atividades de maior e menor risco.

Esta análise é relevante para a política de lucratividade de cada serviço oferecido e direcionador de políticas estratégicas para o gerenciamento dos tempos aplicados para cada atividade executada nos serviços contábeis.

Para evidenciar estes riscos, será importante a identificação dos riscos existentes para o exercício de cada atividade de prestação de serviços. Este critério estará contemplando os riscos na execução dos serviços contábeis, fiscais e trabalhistas, de natureza fixa, os quais possuem contratos de prestação de serviços.

#### Serviços Contábeis:

- Responsabilidade Técnica das Demonstrações Contábeis;
- Fiscalização e Auditoria;
- Consistência na documentação;
- Geração de informações externas;
- Normas e práticas.

#### Serviços Fiscais:

- Informações ao fisco;
- Consistência na documentação fiscal;
- Legislação Vigente;

- Emissão de Certidões;
- Auto de infração e multas.

Serviços Trabalhistas:

- Informações ao fisco;
- Fiscalização trabalhista;
- Controles;
- Legislação;
- Auto de infração e multas.

**Indicadores de Risco:**

<b>Risco</b>	<b>Grau</b>
Baixíssimo	1
Baixo	2
Médio	3
Alto	4
Altíssimo	5

**Calculo do Risco:**

$$\text{Fr} = \frac{\text{Somatória das Notas}}{\text{Somatória Máxima das Notas}} + 1$$

Onde:

Fr = Fator de Risco. Índice que será agregado à margem de lucro desejada para todos os serviços prestados.

Para ilustração do cálculo, demonstraremos abaixo:

Cliente X solicitou um orçamento de serviços trabalhistas. Através da análise prévia do profissional responsável na ESC, efetuou a seguinte escala de risco:

<b>Risco</b>	<b>Grau</b>
Informações ao fisco	3
Fiscalização trabalhista	2
Controles	1
Legislação	1
Auto de infração e multas	1
<b>Total</b>	<b>8</b>

O lucro desejado para este cliente é de 20%, mediante decisão da diretoria da ESC. Para calcular a margem de lucro, efetuaremos:

Fr	=	$\frac{8}{25^9}$	+	1	=	1,32
----	---	------------------	---	---	---	------

E a ML (margem de lucro):

$$ML = Ld (\text{Lucro Desejado}) \times Fr$$

$$ML = 20 \times 1,32 = 26,40\%$$

Este exemplo evidencia, de forma simples, o fator de risco embutido na margem de lucro desejada ao serviço prestado a um determinado cliente.

O fator de risco associado à prestação de serviços contábeis possibilita ao empresário das ESC evidenciar os riscos operacionais a cada cliente, o que possibilita o tratamento diferenciado na margem de lucro para cada serviço prestado.

Esta prática facilita para o empresário da ESC atribuir lucro desejado para cada serviço ou atividades prestadas a cada cliente, diferenciando apenas os riscos incorridos na execução dos serviços prestados aos clientes.

---

<sup>9</sup>Grau de risco máximo para a execução dos serviços.

### 3.21. Modalidade jurídica dos clientes

Outro aspecto importante para a decisão de preços para serviços contábeis é a modalidade jurídica das empresas que buscam os serviços das empresas de serviços contábeis. Basicamente, estão divididas em três modalidades:

- Micro-Empresa;
- Empresa de Pequeno Porte;
- Empresa de Médio e Grande Porte;

As empresas de grande porte não são clientes comuns das empresas de serviços contábeis, por possuírem setores de contabilidade ou de controladoria que gerenciam estas atividades. Mas podem em determinado momento consumir serviços completos ou específicos das empresas de serviços contábeis mediante necessidade específica.

As definições de Micro-Empresa (ME), Empresa de Pequeno Porte (EPP) e Empresas de Médio e Grande Porte são expressas pelo estatuto da Pequena e Média empresa (Lei), Lei Federal (Simples) e Lei Estadual. Ambas as legislações definem os limites em faturamento anual das Micro-Empresas de Empresas de Pequeno Porte e diferem nos critérios de enquadramento em algumas obrigações. A medida de natureza jurídica para as empresas de serviços contábeis é relevante para o processo de análise do futuro ou atual cliente, mas outro aspecto é levado em consideração neste processo, que é o enquadramento fiscal ou opção tributária. Este aspecto é importantíssimo para avaliação do volume e os riscos operacionais na elaboração dos serviços contábeis para os clientes, pois com a mudança no enquadramento fiscal, ou na mudança de opção tributária, mudam drasticamente as atividades necessárias para a execução dos trabalhos, bem como os riscos operacionais.

O enquadramento tributário está relacionado à natureza jurídica e o porte dos clientes das empresas de serviços contábeis, para fins de mensuração das atividades a serem consumidas nos serviços contábeis. Se um cliente, em um determinado período, está enquadrado no porte de (ME) e passa para um porte de (EPP), algumas mudanças incorrerão no processo de execução dos serviços contábeis, devido aos aspectos da

legislação de cada esfera de governo da qual a empresa está enquadrada, e este aspecto pode ser descritos da seguinte forma:

- A empresa pode ser optante pelo regime de imposto simples federal como Micro Empresa e deixar de ser optante pelo regime simples estadual não pelo faturamento, mas por não se enquadrar em alguns aspectos da legislação do Estado e enquadrar-se no regime periódico de apuração (RPA) do ICMS (Impostos sobre circulação de mercadorias e serviços). Esta mudança altera drasticamente as rotinas operacionais dos serviços prestados a este cliente, o que, conseqüentemente, acarretará um aumento nos custos para a execução dos serviços oferecidos aos clientes, bem como os riscos operacionais. Estas mudanças estão nas atividades primárias de escrituração fiscal, em que as atividades de “geração de relatório e informações” e “acompanhamento a legislação” sofrerão um aumento de tempo consumido com estes clientes.

Outro aspecto está na opção tributária definida por cada cliente, que determina aspectos relevantes no processo de execução dos serviços contábeis.

As opções tributárias estão separadas em esferas de governo, divididos em Federal, Estadual e Municipal. Cada esfera de governo possui sua legislação específica para as opções tributárias e é comum que cada Estado possua a sua, bem como os Municípios. Juntamente com a legislação vem uma série de obrigações assessórias que são exigidas para as empresas que optarem por uma determinada opção tributária, o que gera uma análise criteriosa do profissional de contabilidade ou empresa de serviço contábil que executará os serviços contábeis.

Diferentemente da natureza jurídica, que estabelece o porte da empresa, a opção tributária, em alguns casos, são comuns a portes definidos na legislação. Uma empresa que está enquadrada no regime de Micro-Empresa (ME), pelo estatuto da Pequena e Média Empresa (EPP), poderá optar pelo “Imposto Simples Federal”, “Lucro Presumido” ou pelo “Lucro Real”<sup>10</sup>.

A opção tributária escolhida, além de promover alterações na carga tributária das empresas e aumentar ou diminuir o número de obrigações assessórias ao fisco, geral mudanças nas rotinas operacionais das empresas de serviços contábeis. Estas mudanças

---

<sup>10</sup>Mediante análise na legislação vigente de cada esfera de governo.

estão relacionadas aos serviços e controles a serem executados pelas empresas de serviços contábeis, pois existem diferenças relevantes nas rotinas dos serviços contábeis prestados aos clientes, e está relacionado a obrigações tributárias acessórias.

### **3.22. Estratégias em grupos de clientes**

A estratégia em grupos de clientes é um fator relevante no processo de definição de margens de lucros dos serviços contábeis oferecidos aos grupos empresariais atendidos pelas empresas de serviços contábeis. Isso ocorre, quando uma empresa de serviços contábeis oferece trabalho a grandes empresas para gerenciar as empresas de pequenos consultores que prestam serviços às grandes empresas. É muito comum este tipo de situação ocorrer com seguradoras, empresas de consultoria em informática, associações etc. que contratam a empresa de serviços contábeis para cuidar das obrigações contábeis das empresas contratadas para prestarem serviços às grandes empresas.

As empresas contratantes, em alguns casos, oferecem estrutura física para as empresas de serviços contábeis executarem os serviços e, em contrapartida, as empresas de serviços contábeis procuram oferecer serviços a preços baixos e com atendimento personalizado. Outro aspecto para a prática de baixos preços é que existe uma grande concentração de clientes nesses ambientes, o que possibilita uma lucratividade no volume de empresas tomadoras dos serviços contábeis e a facilidade logística que existe com os clientes, pois boa parte dos empresários encontra-se próximo à célula de trabalho oferecida pela grande empresa.

### **3.23. Impostos incidentes sobre os serviços**

As empresas de serviços contábeis possuem uma carga tributária expressiva, que leva uma relevante importância no processo de elaboração dos preços dos serviços. A legislação tributária Federal e Estadual trata as empresas de serviços contábeis de forma homogênea aos demais ramos de atividade, obedecendo aos respectivos setores de atividades e procedimentos tributários pertinentes a incentivos e isenções. Na esfera

Municipal, a legislação criou a figura da sociedade uni - profissional, em que a junção de dois ou mais profissionais habilitados pelo órgão de classe contábil, com a finalidade de prestação de serviços contábeis, obedecendo aos procedimentos aceitos pelo órgão de classe (CRC)<sup>11</sup>, poderá solicitar o enquadramento junto à Prefeitura e ter um ISSQN (Imposto sobre prestação de serviço de qualquer natureza) estimado, sendo recolhido um valor anual pré-estabelecido pela Prefeitura.

### **3.24. Aspectos Gerenciais para tomada de decisão**

O gerenciamento dos gastos incorridos e a criação dos padrões de gastos, bem como o gerenciamento dos preços praticados aos clientes, são aspectos importantes para a gestão financeira e a lucratividade das empresas de serviços contábeis. O exercício do gerenciamento financeiro das empresas de serviços contábeis serão aspectos discutidos nesta etapa do trabalho, com foco na discussão da formação dos padrões de gastos e do gerenciamento da lucratividade. Serão abordados também os comportamentos dos fatores e tempo pré-estabelecidos para cada cliente no processo de elaboração do preço de venda para todos os clientes, buscando focar as atividades e o aspecto global, visando a possíveis ajustes nos tempos pré-estabelecidos, para buscar o equilíbrio entre os gastos incorridos mais a margem desejada com os valores cobrados aos clientes das empresas de serviços contábeis.

#### **3.24.1. Formação dos padrões de gastos**

A composição dos padrões de gastos e dos tempos praticados para cada atividade de trabalho nas atividades operacionais e não operacionais das empresas de serviços contábeis é uma tarefa que merece cuidados para proporcionar o máximo de precisão aos padrões estabelecidos. A busca dos padrões ideais para as atividades das empresas de serviços contábeis partirá do conhecimento dos empresários ou responsáveis pela administração dos processos financeiros e operacionais das próprias empresas.

---

<sup>11</sup>Conselho Regional de Contabilidade.

Este conhecimento está relacionado à sazonalidade, volume de trabalho de todos os clientes, bem como o consumo de atividades primárias, o fluxo de remunerações pagas a colaboradores, o gerenciamento de tarefas operacionais e não operacionais de cada colaborador, o volume consumido de materiais de escritório e informática, visualizar possíveis renovações de equipamentos de informática e seus respectivos suprimentos, alinhar as políticas comerciais e institucionais das empresas de serviços contábeis, estabelecer critérios claros de política de educação continuada dos colaboradores das empresas de serviços contábeis, analisar aspectos logísticos dos clientes e colaboradores e definir políticas de retiradas e investimentos dos lucros auferidos nos respectivos períodos. Todos estes aspectos são de suma importância para definição dos padrões a serem estabelecidos referentes a tempo e alocação dos gastos.

Para a criação dos padrões, é importante, também, uma análise dos aspectos temporais já incorridos na empresa. O histórico de gastos e os tempos aplicados para a execução de determinadas tarefas são importantes direcionadores de padrões que descreve o comportamento dos componentes de gastos e tempos específicos da empresa, o que possibilita uma análise do que já ocorreu e os possíveis ajustes que poderão ser feitos para uma adequação ao novo ambiente empresarial.

### **3.24.2. Margem de lucro**

O gerenciamento das margens de lucro nos preços praticados pelas empresas de serviços contábeis aos seus clientes poderá ser analisado por duas óticas: lucratividade por clientes ou lucratividades por serviço, que para fins gerenciais e estratégicos é relevante a análise sobre as duas óticas apresentadas.

### **3.24.3. Clientes**

A lucratividade por cliente está diretamente relacionada aos serviços consumidos pelos clientes, bem como ao volume tempo consumido para a execução dos serviços. Há possibilidade de determinadas atividades não serem lucrativas como desejado pela empresa

de serviços contábeis, porém o contrato com o cliente é interessante como um todo, pois haverá atividades que proporcionarão lucros compensadores, equilibrando a baixa lucratividade de algumas atividades. Esta análise será importante para avaliar o comportamento dos padrões estabelecidos para cada cliente e possíveis alterações nos volumes de tempos consumidos em cada atividade, o que é importante para a manutenção das lucratividades correntes com os respectivos clientes.

Todavia, a importância no gerenciamento da lucratividade dos clientes será de vital importância para a lucratividade da empresa de serviços contábeis com todos os clientes, e oferecerá, à direção, ferramentas de análise para o comportamento das lucratividades e os volumes consumidos de tempo para a execução dos serviços contábeis, oferecendo uma análise dos clientes mais lucrativos e os menos lucrativos, possibilitando informações gerenciais para tomadas de decisão, como revisão de contratos, aumento ou diminuição dos volumes consumidos de tempo para todos os clientes, gerenciamento das atividades consumidas para a execução dos serviços contábeis, possibilidade de análise de novas necessidades que os clientes demandam, em decorrência do aumento do volume de serviços dos clientes.

#### **3.24.4. Serviços**

A lucratividade através da análise dos serviços prestados também representa uma importante informação para tomada de decisão no processo estratégico das empresas de serviços contábeis. Isso ocorre pelo fato da direção poder visualizar a atividade mais lucrativa e que melhor é vendida pelas empresas de serviços contábeis. Uma análise importante é verificar a atividade que melhor gera lucratividade e também possui a maior demanda por parte dos clientes.

No processo mercadológico, por mudanças nas necessidades empresariais e principalmente na legislação vigente, as necessidades de serviços e o aumento na demanda de um tipo de serviço contábil é uma prática comum para as empresas de serviços contábeis, que buscam se adequar aos novos desafios das empresas de serviços contábeis.

Uma importante informação gerada pela análise de lucratividade nos serviços é o comportamento nos consumos de tempo pelos clientes para o exercício das atividades

operacionais, através dos padrões ideais confrontados com os padrões correntes. Esta análise possibilita a verificação nos volumes de recursos financeiros consumidos e recursos de tempo consumidos.

Isso possibilita avaliar de onde ocorre a lucratividade: gerenciando os recursos econômicos consumidos ou gerenciando os recursos de tempo? Isso leva a empresa de serviços contábeis a verificar possíveis distorções nos fatores de competitividade em determinadas atividades exercidas, o que possibilita um gerenciamento estratégico alinhado para a maximização da lucratividade global das empresas de serviços contábeis.

### **3.25. Análise do comportamento dos gastos incorridos e tempo consumido pelos serviços prestados**

Para avaliar o comportamento da lucratividade das empresas de serviços contábeis é muito importante, para o objetivo desta ferramenta proposta por este trabalho, a análise do comportamento dos padrões pré-estabelecidos para a formação da estrutura de gastos e do consumo de tempo necessário para o exercício das atividades operacionais e não operacionais. Para analisar de forma eficiente o comportamento dos padrões de gastos e tempo com os padrões correntes, estaremos neste trabalho, analisando os padrões por atividades e de natureza global.

#### **3.25.1. Por Atividade**

A análise dos gastos padrões e os gastos incorridos nas atividades operacionais e não operacionais para execução dos serviços contábeis é relevante no processo de acompanhamento dos recursos de tempo e econômicos consumidos pelos clientes das empresas de serviços contábeis e para os preços praticados.

É importante para a administração das empresas de serviços contábeis o acompanhamento do comportamento dos gastos padrões e incorridos para efeitos estratégicos e políticas de padrões futuros e presentes, no processo de formação dos preços dos serviços contábeis e possíveis reajustes ou descontos a clientes novos ou já existentes.

São comuns no processo empresarial, principalmente no ambiente em que as empresas de serviços contábeis atuam, as constantes negociações junto aos clientes quanto aos preços praticados e cláusulas contratuais. As cláusulas contratuais são importantes para a formação dos preços aos clientes, principalmente quando o objeto de discussão forem os serviços prestados.

A empresa de serviços contábeis poderá diminuir ou aumentar o número de serviços prestados em um produto já existente no contrato e que pode acarretar um significativo aumento nos gastos incorridos no processo de execução dos serviços contábeis. Este tipo de situação, que é comum, como já fora citado, é relevante para as empresas de serviços contábeis. Portanto, é preciso ter conhecimento dos volumes de recursos empregados nas atividades operacionais e não operacionais, para que o gerenciamento da negociação de novos preços ou alterações na composição das cláusulas contratuais possam transcorrer de forma clara e controlável por parte da empresa de serviços contábeis, para que os volumes de gastos não comprometam a lucratividade estabelecida no exercício dos serviços contábeis prestados.

Todavia, é importante para a empresa de serviços contábeis monitorar, através de controles, mesmo que simples, o fluxo de recurso aplicado nas atividades oferecidas aos clientes dos serviços contábeis e que, em caso de um aumento significativo no volume de recursos consumidos pelas atividades de execução dos serviços contábeis, demandados pelos clientes, possam ser objetos de futuras discussões para reajustes dos honorários estabelecidos, com fundamento técnico e transparência para os clientes.

### **3.25.2. Global**

A análise global dos padrões de gastos e os gastos incorridos no processo operacional e não operacional das empresas de serviços contábeis é importante no processo de gerenciamento dos recursos consumidos nas atividades operacionais e não operacionais. Diferentemente da análise por atividades, a análise global busca avaliar a capacidade operacional de recursos que a empresa de serviços contábeis possui para alocar em suas atividades para execução dos serviços contábeis. Para a administração, é importante esta análise para avaliar a real vantagem que a empresa de serviços contábeis terá em adquirir

um determinado cliente ou captar novos serviços a serem executados. Este fator afeta diretamente, quando não avaliado, na qualidade da execução dos serviços, o que pode comprometer até a seqüência dos contratos existentes.

A análise global dos recursos consumidos pelas empresas de serviços contábeis é importante direcionador para novos investimentos, seja ele em novos ativos ou em novos colaboradores para execução dos serviços contábeis. Outro fator importante é medir a eficiência produtiva do corpo de colaboradores das empresas de serviços contábeis, bem como a política de treinamento e aperfeiçoamento técnico dos colaboradores, que possibilita uma produtividade capaz de captar uma quantidade maior de serviços sem ter que mexer na estrutura já existente. É importante entender que esta estrutura possui limites e, conseqüentemente, em um determinado momento, os investimentos em novos colaboradores e novos ativos serão inevitáveis.

O importante do gerenciamento da produtividade e eficiência na execução das atividades consumidas pelos clientes é a eficácia do trabalho executado e uma diminuição nos riscos de erro no processamento e atraso na entrega dos trabalhos.

### **3.25.3. Variações nas margens de lucro**

As variações nas margens de lucro são aspectos importantes para análise gerencial das empresas de serviços contábeis, no que tange o retorno sobre os investimentos e políticas de novos investimentos. O retorno sobre os investimentos, neste caso, contempla também os retornos sobre os lucros almejados pelos sócios e colaboradores das empresas de serviços contábeis. Os retornos são aspectos importantes para os reinvestimentos em ativos e em colaboradores das empresas de serviços contábeis que são necessários para a manutenção da qualidade no atendimento aos clientes e na execução das atividades operacionais e não operacionais.

A política de novos investimentos busca melhorar a qualidade dos ativos existentes e a implantação de melhorias tecnológicas nas atividades operacionais e não operacionais, contemplando a educação continuada dos colaboradores das empresas de serviços contábeis.

A análise da lucratividade, para fins deste trabalho, está relacionada aos aspectos temporais e ao impacto no volume de trabalho demandado pelos clientes.

#### **3.25.4. Temporal**

A análise das variações nas margens de lucro nos serviços prestados pelas empresas de serviços contábeis no aspecto temporal está relacionada à análise de períodos, os quais a direção das empresas de serviços contábeis entendam necessários para tomadas de decisões. Esta análise verifica o comportamento da lucratividade dos clientes, dos serviços e atividades operacionais consumidas pelos clientes. Esta análise temporal possibilita à direção uma análise histórica das lucratividades, de forma individualizada, o que possibilita à direção analisar quais clientes, no decorrer do tempo, geraram mais lucratividade para as empresas de serviços contábeis.

Esta prática possibilita, em nível estratégico, políticas de descontos em serviços extras para os clientes que mais lucratividade geraram para as empresas de serviços contábeis, o que possibilita a premiação aos clientes mais lucrativos. A importância da análise dos clientes mais lucrativos possibilita para a empresa de serviços contábeis um mapeamento dos clientes mais lucrativos e, concomitantemente a análise de quais atividades (indústria, comércio ou serviço) e ramos (tipos de atividades empresariais) são mais lucrativos e interessantes para possíveis empreitadas comerciais. Estrategicamente, é importante para as empresas de serviços contábeis, pois possibilita a especialização em algumas atividades e setores da economia, o que facilita o atendimento e a execução dos serviços contábeis. Legislações trabalhistas e fiscais específicas, tratamentos contábeis específicos, obrigação assessoria específica, são alguns itens que facilitam no processo de execução dos serviços contábeis.

#### **3.25.5. Impacto no aumento de serviços**

A análise da lucratividade dos serviços contábeis prestados aos clientes das empresas de serviços contábeis relacionados ao aumento no volume de serviços executados

é importante para fins de análise dos aspectos que influenciaram a diminuição ou aumento na lucratividade. Isto está relacionado a aspectos operacionais e das atividades executadas nos respectivos serviços contábeis.

Esta relação é interessante do ponto de vista do aumento no volume de serviços executados. Como conseguiremos um aumento na lucratividade dos serviços contábeis executados, em que o principal direcionador de gasto é o tempo? E no aumento do volume dos serviços não será consumido um tempo maior? Esta resposta é relativa. É importante mencionar que o aumento no volume de serviços nas atividades de serviços contábeis nem sempre representa um aumento de tempo. Isto está relacionado à eficiência na execução dos serviços prestados. A informática mostra que esta eficiência é possível de ser alcançada nas atividades de execução dos serviços contábeis, há *softwares* no mercado que possuem ferramentas de integração de sistemas, que instalados e operantes, possibilitam um crescimento no volume de trabalho em um tempo proporcional ao utilizado sem a tecnologia de informática. O que, no caso, poderia sofrer um aumento seria a atividade de atendimento aos clientes, o que, devido ao aumento no volume de serviços, possibilitará um aumento no atendimento a dúvidas dos clientes e no fluxo de informações para a correta classificação dos lançamentos contábeis, fiscais e trabalhistas.

Doravante, é importante por parte da direção das empresas de serviços contábeis uma política clara de análise das variações que incorrem nas margens de lucros ocorridas nas variações nos fluxos de serviços executados nas atividades operacionais, para possibilitar tomada de decisões consistentes e políticas claras de gerenciamento do fluxo das atividades operacionais.

### **3.26. Ponto de equilíbrio**

O ponto de equilíbrio entre os gastos incorridos nas atividades operacionais das empresas de serviços contábeis mais a margem de lucro desejada pelas atividades exercidas terá que estar coberta pelos honorários contábeis cobrados pelos serviços contábeis prestados. Esta é uma política que as empresas de serviços contábeis buscam praticar para satisfazer os lucros globais, para remunerar os investimentos efetuados e as retiradas de lucros pelos sócios.

Alguns aspectos de mercado, muitas vezes, impossibilitam que esta política seja praticada em sua íntegra, devido à prática de honorários contábeis abaixo dos preços praticados pelas empresas de serviços contábeis. O *target costing* (custo alvo) aborda a necessidade de ajustes nos custos operacionais para adequação aos preços praticados pelo mercado, contemplando a margem de lucro desejada. Muitos autores em custos discutem que em muitos ambientes de mercado, principalmente nos mercados elásticos, o que determina os preços de mercado é o próprio mercado, e não as empresas. Não é diferente nas empresas de serviços contábeis, porém é importante que a empresa possua o seu preço ideal, formado pelos gerenciamentos dos gastos pertinentes a cada empresa de serviços contábeis e comparados com os praticados pelo mercado, para avaliar as possíveis diferenças e ajustes. O importante da análise do ponto de equilíbrio dos preços praticados sobre os gastos incorridos, contemplando a margem desejada, visa ilustrar as possíveis diferenças existentes, buscando oferecer à direção das empresas de serviços contábeis possibilidade de tomadas de decisões calcadas em práticas consistentes. Para analisar o comportamento do ponto de equilíbrio, este será abordado em duas vertentes: ponto de equilíbrio por cliente e o ponto de equilíbrio global (serviços).

### **3.27. Ponto de equilíbrio por cliente**

O ponto de equilíbrio por cliente é um importante direcionador para tomada de decisão por parte da direção das empresas de serviços contábeis. Isto ocorre pelo fato de existir um conjunto de atividades que são exercidas para executar os serviços contábeis prestados aos clientes, e na soma de todas as atividades, chega-se ao serviço completo. É importante analisar o ponto de equilíbrio entre o gasto incorrido mais a margem desejada nos serviços em relação ao honorário cobrado ou os preços praticados pelo mercado, para analisar as possíveis distorções entre os preços praticados e os preços de mercado.

Para analisar possíveis ajustes, a ferramenta proposta neste trabalho oferece a análise do volume de atividades oferecidas no processo de elaboração da proposta dos serviços contábeis, para verificar a possibilidade de ajustes necessários para adequar os gastos em níveis praticáveis juntamente com a margem desejada, para ajustar os preços praticáveis aos oferecidos pelo mercado. Esta análise das atividades é importantíssima para conclusões gerenciais sobre o ponto de equilíbrio necessário para cada cliente.

### 3.27.1. Global

A análise do ponto de equilíbrio global contempla a análise do ponto de equilíbrio das atividades primárias em seus gastos e as margens desejadas com os valores de honorários praticados ou estabelecidos pelo mercado.

Diferentemente das informações prestadas pela análise do ponto de equilíbrio por clientes, a análise global busca verificar o comportamento das atividades primárias (serviços de escrituração contábil, serviço de escrituração fiscal e serviços de rotinas trabalhistas) nas práticas de prestação de serviços contábeis efetuados pelas empresas de serviços contábeis. Esta análise é importante para a direção, para ilustrar qual atividade ou quais atividades geram maior lucratividade nas atividades operacionais e seus respectivos volumes de honorários gerados para as empresas de serviços contábeis.

O interessante desta análise é que ela possibilita, para a direção da empresa de serviços contábeis, verificar qual atividade poderá ser mais ofertada a futuros clientes ou aos clientes já existentes e poderá determinar a desativação de atividades que não estão gerando lucratividade interessante para a empresa. A empresa de serviços contábeis, através da análise do ponto de equilíbrio global, pode chegar à conclusão que as atividades de rotinas trabalhistas não são interessantes para serem ofertadas aos clientes, e que as atividades de escrituração fiscal sejam interessantes para ser ofertadas aos futuros e atuais clientes. Isto ocorre por motivos diversos, mas principalmente devida às mudanças nas legislações, nas práticas e obrigações junto ao fisco o que, aumenta os gastos com tempo e recursos para as empresas de serviços contábeis e que serão difíceis de serem repassadas aos clientes.

Caberá à empresa de serviços contábeis uma análise detalhada para tomar decisões relevantes e importantes para o gerenciamento das estratégias dos serviços ofertados aos clientes futuros e atuais.

### **3.27.2. Investimentos nas ESC**

Os investimentos realizados nas ESC em instalações, equipamentos de informática, mesas, cadeiras, imóveis, veículos, entre outros, serão incorporados aos gastos correntes das ESC. Este tratamento possibilita a incorporação dos investimentos realizados para o funcionamento das atividades operacionais e não operacionais das ESC, de forma que na composição dos gastos das ESC e, conseqüentemente, nos preços praticados estes investimentos terão os retornos nos valores investidos e o seu retorno incorporado ao lucro desejado pela ESC. É importante que o empresário da ESC entenda que, no momento de determinar o lucro desejado de cada serviço ou cliente, este lucro seja capaz de efetuar o retorno necessário para a reposição dos investimentos realizados, bem como os lucros para remuneração dos sócios.

## **4. EXPERIMENTO DA METODOLOGIA**

### **4.1. Experimento na empresa Phd Serviços Empresariais Ltda**

#### **4.1.1. Introdução**

Para a devida validação do método proposto para formação de honorários para serviços contábeis, prestados pelas ESC ou prestadores de serviços autônomos, será executado um experimento na empresa Phd Serviços Empresariais Ltda, inscrita no CNPJ no. 05.285.729/0001-75, prestadora de serviços contábeis há mais de 10 anos, o método proposto neste trabalho e sua contribuição para formação dos preços para serviços contábeis e informações de natureza gerencial para tomadas de decisões.

Os clientes selecionados neste experimento são verdadeiros em seus valores de composição de gastos e preços praticados. Apenas, para fins de preservações dos nomes reais das empresas, usaremos nomes “fictícios”, para ilustrarmos este trabalho.

### **4.2. Composição dos Gastos**

Primeiramente, levantando o histórico de gastos dos últimos 3 (três) meses do ano de 2005 (Outubro, Novembro e Dezembro), valores atuais de gastos incorridos, servindo de base para a composição dos padrões de gastos para compor os preços dos honorários dos serviços contábeis.

### Quadro 9 – Composição dos Gastos do Quarto Trimestre de 2005

Período/Gastos	out/05	nov/05	dez/05	Total	Média Anual
	\$	\$	\$	\$	\$
Remunerações e Encargos	5.593,06	5.593,06	5.593,06	<b>16.779,17</b>	5.593,06
Impressos	358,00	398,00	424,00	<b>1.180,00</b>	393,33
Comunicação	499,52	472,52	477,80	<b>1.449,84</b>	483,28
Veículos	58,33	58,33	58,33	<b>174,99</b>	58,33
Equipamentos de Informática	595,83	595,83	595,83	<b>1.787,49</b>	595,83
Predial	1.380,36	1.383,08	1.394,45	<b>4.157,89</b>	1.385,96
Eventos e Divulgação	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Serviços Externos	280,00	289,00	300,00	<b>869,00</b>	289,67
Manutenção	606,00	573,00	548,50	<b>1.727,50</b>	575,83
Copa e Cozinha	200,00	200,00	200,00	<b>600,00</b>	200,00
Treinamento	455,35	455,35	455,35	<b>1.366,05</b>	455,35
Despesas Financeiras	161,25	34,00	34,00	<b>229,25</b>	76,42
Instalações	44,77	44,77	44,77	<b>134,31</b>	44,77
Licenças	156,15	156,15	156,15	<b>468,45</b>	156,15
Arquivos	156,00	0,00	0,00	<b>156,00</b>	52,00
Periódicos	125,00	125,00	125,00	<b>375,00</b>	125,00
Material de escritório	199,00	54,00	242,00	<b>495,00</b>	165,00
Despesas Tributárias	93,00	93,00	93,00	<b>279,00</b>	93,00
<b>Total Geral dos Gastos</b>	<b>10.961,62</b>	<b>10.525,09</b>	<b>10.742,24</b>	<b>32.228,94</b>	<b>10.742,98</b>

Para fins de composição dos gastos, através de discussão com a direção da Phd Serviços Empresarias, a melhor base a ser utilizada para compor a base dos gastos, para formar os preços dos honorários contábeis, seria o mês de Dezembro/2005, por contemplar os últimos valores incorridos.

#### 4.3. Composição dos Gastos com Colaboradores da Empresa

Conforme propostos por este método, os gastos com colaborador, compõem o principal e mais relevante gasto para as empresas de serviços contábeis, pois contempla o principal gasto das empresas de serviços contábeis e principal indicador de capacidade de horas de serviços a ser empregadas nas atividades operacionais e não operacionais.

Através de reunião com a direção da Phd Serviços, levantamos os gastos incorridos com pagamento de colaboradores através da folha de pagamento mensal e os valores recolhidos o INSS e FGTS. Com os colaboradores foi efetuado uma reunião e os gastos correntes com os colaboradores e seus respectivos encargos.

**Quadro 10 – Composição dos Gastos Mensais com a Colaboradora Patrícia**

Colaborador	Patrícia				
Classificação	Funcionária				
Função	Assistente				
Tempo empregado	160	Horas Mensais			
Período	out/05	nov/05	dez/05	Total	Média Anual
	\$	\$	\$	\$	\$
<b>Remunerações e Encargos</b>					
Salários de Funcionários	550,00	550,00	550,00	<b>1.650,00</b>	550,00
Pró-Labore	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Honorários pagos a Autônomos	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Inss	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
FGTS	44,00	44,00	44,00	<b>132,00</b>	44,00
Provisões de 13 e Férias	106,94	106,94	106,94	<b>320,83</b>	106,94
Provisão de FGTS sobre 13	3,67	3,67	3,67	<b>11,00</b>	3,67
Hora Extra	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Alimentação	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Vale Transporte	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Assistência Médica e Odontológica	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Bonificações e Prêmios	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Ajuda de custo	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Provisões para Rescisões	22,00	22,00	22,00	<b>66,00</b>	22,00
Uniformes	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Cesta Básica	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
<b>Total - Remunerações e Encargos</b>	<b>726,61</b>	<b>726,61</b>	<b>726,61</b>	<b>2.179,83</b>	726,61
<b>Gasto total de tempo</b>	<b>4,54</b>	<b>4,54</b>	<b>4,54</b>		

**Quadro 11 – Composição de Gastos com a Colaboradora Maria**

Colaborador	Maria				
Classificação	Funcionária				
Função	Gerente				
Tempo empregado	160	Horas Mensais			
Período	out/05	nov/05	dez/05	Total	Média Anual
	\$	\$	\$	\$	\$
<b>Remunerações e Encargos</b>					
Salários de Funcionários	1.072,17	1.072,17	1.072,17	<b>3.216,51</b>	1.072,17
Pró-Labore	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Honorários pagos a Autônomos	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Inss	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
FGTS	85,77	85,77	85,77	<b>257,31</b>	85,77
Provisões de 13 e Férias	208,47	208,47	208,47	<b>625,42</b>	208,47
Provisão de FGTS sobre 13	7,15	7,15	7,15	<b>21,44</b>	7,15
Hora Extra	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Alimentação	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Vale Transporte	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Assistência Médica e Odontológica	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Bonificações e Prêmios	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Ajuda de custo	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Provisões para Rescisões	42,89	42,89	42,89	<b>128,66</b>	42,89
Uniformes	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Cesta Básica	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
<b>Total - Remunerações e Encargos</b>	<b>1.416,45</b>	<b>1.416,45</b>	<b>1.416,45</b>	<b>4.249,34</b>	1.416,45
<b>Gasto total de tempo</b>	<b>8,85</b>	<b>8,85</b>	<b>8,85</b>		

**Quadro 12 – Composição de Gastos com o Colaborador Alcionio**

<b>Colaborador</b>	<b>Alcionio</b>				
<b>Classificação</b>	Autônomo				
<b>Função</b>	Contador				
<b>Tempo empregado</b>	45	Horas Mensais			
<b>Período</b>	<b>out/05</b>	<b>nov/05</b>	<b>dez/05</b>	<b>Total</b>	<b>Média Anual</b>
	\$	\$	\$	\$	\$
<b>Remunerações e Encargos</b>					
Salários de Funcionários	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Pró-Labore	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Honorários pagos a Autônomos	400,00	400,00	400,00	<b>1.200,00</b>	400,00
Inss	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
FGTS	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Provisões de 13 e Férias	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Provisão de FGTS sobre 13	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Hora Extra	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Alimentação	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Vale Transporte	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Assistência Médica e Odontológica	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Bonificações e Prêmios	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Ajuda de custo	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Provisões para Rescisões	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Uniformes	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Cesta Básica	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
<b>Total - Remunerações e Encargos</b>	<b>400,00</b>	<b>400,00</b>	<b>400,00</b>	<b>1.200,00</b>	400,00
<b>Gasto total de tempo</b>	<b>8,89</b>	<b>8,89</b>	<b>8,89</b>		

**Quadro 13 – Composição dos Gastos com o Colaborador Paulo**

<b>Colaborador</b>	<b>Paulo</b>				
<b>Classificação</b>	Sócio				
<b>Função</b>	Consultor				
<b>Tempo empregado</b>	64	Horas Mensais			
<b>Período</b>	<b>out/05</b>	<b>nov/05</b>	<b>dez/05</b>	<b>Total</b>	<b>Média Anual</b>
	\$	\$	\$	\$	\$
<b>Remunerações e Encargos</b>					
Salários de Funcionários	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Pró-Labore	1.000,00	1.000,00	1.000,00	<b>3.000,00</b>	1.000,00
Honorários pagos a Autônomos	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Inss	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
FGTS	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Provisões de 13 e Férias	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Provisão de FGTS sobre 13	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Hora Extra	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Alimentação	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Vale Transporte	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Assistência Médica e Odontológica	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Bonificações e Prêmios	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Ajuda de custo	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Provisões para Rescisões	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Uniformes	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Cesta Básica	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
<b>Total - Remunerações e Encargos</b>	<b>1.000,00</b>	<b>1.000,00</b>	<b>1.000,00</b>	<b>3.000,00</b>	1.000,00
<b>Gasto total de tempo</b>	<b>15,63</b>	<b>15,63</b>	<b>15,63</b>		

**Quadro 14 – Composição dos Gastos com a Colaboradora Simone**

Colaborador	Simone				
Classificação	Autônoma				
Função	Assistente				
Tempo empregado	160	Horas Mensais			
Período	out/05	nov/05	dez/05	Total	Média Anual
	\$	\$	\$	\$	\$
<b>Remunerações e Encargos</b>					
Salários de Funcionários	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Pró-Labore	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Honorários pagos a Autônomos	1.500,00	1.500,00	1.500,00	<b>4.500,00</b>	1.500,00
Inss	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
FGTS	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Provisões de 13 e Férias	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Provisão de FGTS sobre 13	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Hora Extra	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Alimentação	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Vale Transporte	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Assistência Médica e Odontológica	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Bonificações e Prêmios	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Ajuda de custo	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Provisões para Rescisões	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Uniformes	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Cesta Básica	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
<b>Total - Remunerações e Encargos</b>	<b>1.500,00</b>	<b>1.500,00</b>	<b>1.500,00</b>	<b>4.500,00</b>	1.500,00
<b>Gasto total de tempo</b>	<b>9,38</b>	<b>9,38</b>	<b>9,38</b>		

**Quadro 15 – Composição de Gastos com o Colaborador Renato**

Colaborador	Renato				
Classificação	Autônomo				
Função	Assistente				
Tempo empregado	160	Horas Mensais			
Período	out/05	nov/05	dez/05	Total	Média Anual
	\$	\$	\$	\$	\$
<b>Remunerações e Encargos</b>					
Salários de Funcionários	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Pró-Labore	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Honorários pagos a Autônomos	550,00	550,00	550,00	<b>1.650,00</b>	550,00
Inss	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
FGTS	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Provisões de 13 e Férias	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Provisão de FGTS sobre 13	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Hora Extra	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Alimentação	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Vale Transporte	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Assistência Médica e Odontológica	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Bonificações e Prêmios	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Ajuda de custo	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Provisões para Rescisões	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Uniformes	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
Cesta Básica	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0,00
<b>Total - Remunerações e Encargos</b>	<b>550,00</b>	<b>550,00</b>	<b>550,00</b>	<b>1.650,00</b>	550,00
<b>Gasto total de tempo</b>	<b>3,44</b>	<b>3,44</b>	<b>3,44</b>		

As composições dos gastos com colaboradores servirão de base para apuração dos gastos atribuídos a cada colaborador mediante o gasto hora de cada um. Esta informação será utilizada para fins de alocação de valores horas para cada atividade consumida.

#### 4.4. Composição dos Padrões de Tempo Empregado de Cada Colaborador às Atividades

Após a apuração dos gastos com cada colaborador, juntamente com a direção da Phd Serviços Empresariais, foi possível medir a quantidade de horas que cada colaborador oferece em atividades distintas nas atividades operacionais e não operacionais, bem como as áreas das quais participam, executando serviços distintos.

Esta informação será importante para compor os padrões de horas consumidas nas atividades operacionais e não operacionais da Phd Serviços Empresariais e oferecer para a gestão da empresa, informações de natureza estratégica, em duas vertentes: (1) mensurar a quantidade de horas aplicadas em cada atividade para os colaboradores, (2) mensurar o volume de horas totais que a empresa possui de capacidade para atender os clientes em distintas atividades.

#### Quadro 16 – Composição de Horas Padrão para a Área Contábil

Área Contábil	Colaboradores						
	Patrícia	Alcionio	Deusa	Simone	Paulo	Renato	Total
<b>Atividade Principal</b>							<b>0</b>
Serviços de Contabilidade							<b>0</b>
<b>Atividade Secundária</b>							<b>0</b>
Imputação de dados		10	30				<b>40</b>
Conferência de dados		10	20				<b>30</b>
Geração de relatórios e informações			20				<b>20</b>
Acompanhamento à legislação							<b>0</b>
Atendimento a clientes			10				<b>10</b>
<b>Total</b>	<b>0</b>	<b>20</b>	<b>80</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>100</b>

#### Quadro 17 – Composição de Horas Padrão para a Área Fiscal

Área Fiscal	Colaboradores						
	Patrícia	Alcionio	Deusa	Simone	Paulo	Renato	Total
<b>Atividade Principal</b>							<b>0</b>
Serviços de Escrita Fiscal							<b>0</b>
<b>Atividade Secundária</b>							<b>0</b>
Imputação de dados	10		10				<b>20</b>
Conferência de dados		10					<b>10</b>
Geração de relatórios e informações		15					<b>15</b>
Acompanhamento à legislação			25				<b>25</b>
Atendimento a clientes			5				<b>5</b>
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>25</b>	<b>40</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>75</b>



### Quadro 22 – Composição Geral de Horas Padrão Geral por Colaborador

Total de alocação de horas	Colaboradores						Total
	Patrícia	Alcionio	Deusa	Simone	Paulo	Renato	
	160	45	160	160	64	160	

### Quadro 23 – Quantidade Padrão de Horas Totais em Cada Atividade

	Área Contábil	Área Fiscal	Área Pessoal	Diretoria	Administrativo	Área Legal e Consultoria	Arquivo Físico	Total
<b>Atividade Principal</b>								
Serviços de Contabilidade	100							100
Serviços de Escrita Fiscal		75						75
Serviços de Rotinas Trabalhistas			190					190
<b>Atividade Secundária</b>								
Imputação de dados	40	20	20					80
Conferência de dados	30	10	20					60
Geração de relatórios e informações	20	15	25					60
Acompanhamento à legislação	0	25	15					40
Atendimento a clientes	10	5	20					35
Admissão e Demissão			90					90
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>75</b>	<b>190</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>365</b>
<b>Atividades - Direção</b>								
Tomada de Decisão				20				20
Atendimento a clientes				20				20
<b>Total</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>40</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>40</b>
<b>Atividade - Administração</b>								
Financeiro					10			10
Atendimento a clientes e expedição					190			190
<b>Total</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>200</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>200</b>
<b>Atividade - Consultoria e Repartição</b>								
Serviços em repartição pública						100		100
Serviços de Consultoria						10		10
Atendimento a clientes						14		14
Acompanhamento à legislação						0		0
Atendimento a clientes						0		0
<b>Total</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>124</b>	<b>0</b>	<b>124</b>
<b>Atividade - Arquivo</b>								
Arquivos de Documentos							20	20
<b>Total</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>20</b>	<b>20</b>
<b>Total de alocação de horas</b>	<b>100</b>	<b>75</b>	<b>190</b>	<b>40</b>	<b>200</b>	<b>124</b>	<b>20</b>	<b>749</b>

#### 4.5. Composição dos Gastos e Alocação para as Atividades Operacionais e Alocação dos Gastos das Atividades não Operacionais para as Atividades Operacionais

Após compor os padrões de tempo para a capacidade de atendimento para cada atividade, quantidade de horas atribuídas aos colaboradores nas atividades de natureza operacional e não operacional, e a mensuração da quantidade de horas totais para cada atividade.

Será importante alocar os gastos padrões nas respectivas atividades para compor a quantidade de gastos de cada atividade, operacional ou não operacional. O que possibilita

avaliar a quantidade limite de horas a serem ofertadas aos clientes da Phd Serviços Empresariais, em cada atividade.

#### **4.5.1. Alocação dos Gastos com Colaboradores**

Para alocação dos gastos com colaboradores em cada atividade, primeiramente, foi alocada a quantidade de horas destinadas a cada atividade a qual o colaborador está empregando seu trabalho; este montante, dividido em cada atividade, constituiu uma carga de horas para cada atividade, de natureza operacional ou não operacional.

Desta forma, efetuou-se a divisão do total dos gastos pela quantidade total de horas empregadas por cada colaborador, apurando-se o valor hora de gastos. Tendo apurado o valor hora de gasto, efetuou-se a multiplicação do valor hora gasto com a quantidade de horas aplicadas em cada atividade. Desta forma, chegaremos aos gastos de cada colaborador por atividade, de natureza operacional e não operacional, conforme quadro abaixo:

### Quadro 24 – Alocação dos Gastos com Colaboradores Área Operacional

	Remunerações					
Total de Gastos	5.593,06					
	Fator					
	<i>Patrícia</i>	<i>Alcionio</i>	<i>Maria</i>	<i>Simone</i>	<i>Paulo</i>	<i>Renato</i>
<b>Área Contábil</b>						
<b>Atividade Principal</b>						
Serviços de Contabilidade						
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados		88,89	265,58			
Conferência de dados		88,89	177,06			
Geração de relatórios e informações			177,06			
Acompanhamento a legislação						
Atendimento a clientes			88,53			
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>177,78</b>	<b>708,22</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

<b>Área Fiscal</b>						
<b>Atividade Principal</b>						
Serviços de Escrita Fiscal						
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados	45,41		88,53			
Conferência de dados		88,89				
Geração de relatórios e informações		133,33				
Acompanhamento a legislação			221,32			
Atendimento a clientes			44,26			
<b>Total</b>	<b>45,41</b>	<b>222,22</b>	<b>354,11</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

<b>Área Pessoal</b>						
<b>Atividade Principal</b>						
Serviços de Rotinas Trabalhistas						
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão				187,50		
Imputação de dados				187,50		
Conferência de dados				187,50	78,13	
Geração de relatórios e informações				93,75	78,13	
Acompanhamento a legislação				93,75	156,25	
Atendimento a clientes				750,00	156,25	
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1.500,00</b>	<b>468,75</b>	<b>0,00</b>

<b>Total Alocado</b>	<b>45,41</b>	<b>400,00</b>	<b>1.062,34</b>	<b>1.500,00</b>	<b>468,75</b>	<b>0,00</b>
----------------------	--------------	---------------	-----------------	-----------------	---------------	-------------

### Quadro 25 - Alocação dos Gastos com Colaboradores da Área não Operacional

Diretoria	Patrícia	Alcionio	Maria	Simone	Paulo	Renato
<b>Atividades</b>						
Tomada de Decisão			88,53		156,25	
Atendimento a clientes			177,06			
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>265,58</b>	<b>0,00</b>	<b>156,25</b>	<b>0,00</b>

<b>Administrativo</b>						
<b>Atividade</b>						
Financeiro			88,53			
Atendimento a clientes e expedição	590,37					206,25
<b>Total</b>	<b>590,37</b>	<b>0,00</b>	<b>88,53</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>206,25</b>

<b>Área Legal e Consultoria</b>						
<b>Atividade</b>						
Serviços em repartição pública						343,75
Serviços de Consultoria					156,25	
Atendimento a clientes					218,75	
Acompanhamento a legislação						
Atendimento a clientes						
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>375,00</b>	<b>343,75</b>

<b>Arquivo Físico</b>						
<b>Atividade</b>						
Arquivos de Documentos	90,83					
<b>Total</b>	<b>90,83</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

<b>Total Alocado</b>	<b>681,20</b>	<b>0,00</b>	<b>354,11</b>	<b>0,00</b>	<b>531,25</b>	<b>550,00</b>
----------------------	---------------	-------------	---------------	-------------	---------------	---------------

	Patrícia	Alcionio	Maria	Simone	Paulo	Renato
<b>Total Geral Alocado</b>	<b>726,61</b>	<b>400,00</b>	<b>1.416,45</b>	<b>1.500,00</b>	<b>1.000,00</b>	<b>550,00</b>

#### 4.5.2. Alocação dos Gastos com Impressos, Comunicação, Veículos, Informática, Predial e Eventos

Para alocação dos gastos com Impressos, Comunicação, Veículos, Informática, Predial e Eventos em cada atividade, primeiramente, foi discutido com a direção da Phd Serviços Empresariais os critérios de alocação dos gastos nas atividades de natureza operacional e não operacional para compor os gastos incorridos em cada atividade, que serão os mesmos propostos neste trabalho, como segue abaixo:

- **Impressos** – Serão alocados nas atividades de “Geração de Relatórios e Informações” e “Financeiro”, utilizando-se a divisão entre o montante total de

gastos divididos pela somatória de horas alocadas nas atividades. Tendo o valor de hora gasto, será feita a multiplicação pelas respectivas horas de cada atividade.

- **Comunicação** – Serão alocados nas atividades de “Acompanhamento à Legislação”, “Atendimento a Clientes” e “Serviços de Consultoria”, utilizando-se a divisão entre o montante total de gastos divididos pela somatória de horas alocadas nas atividades. Tendo o valor de hora gasto, será feita a multiplicação pelas respectivas horas de cada atividade.
- **Veículos, Informática, Predial e Eventos** – Tais gastos, conforme método proposto neste trabalho, são gastos comuns a todas as atividades, sejam operacionais ou não operacionais. Serão compostos pela somatória dos gastos e divididos pela somatória das horas totais aplicadas nas atividades. E, após a apuração do gasto hora, será multiplicado pelo valor de horas por atividade para ser alocados os gastos em cada atividade, conforme segue:

**Quadro 26 - Alocação dos Gastos com Impressos, Comunicação, Veículos, Informática, Predial e Eventos na Área Operacional**

	<b>Impressos</b>	<b>Comunicação</b>	<b>Veículos</b>	<b>Informática</b>	<b>Predial</b>	<b>Eventos</b>
Total de Gastos	<b>393,33</b>	<b>483,28</b>	<b>58,33</b>	<b>595,83</b>	<b>1.385,96</b>	<b>0,00</b>
	<b>Fator</b>	<b>Fator</b>	<b>Fator</b>	<b>Fator</b>	<b>Fator</b>	<b>Fator</b>
	5,6190	5,6856	0,0779	0,7955	1,8504	0,0000
<b>Área Contábil</b>						
<b>Atividade Principal</b>						
Serviços de Contabilidade						
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados			3,12	31,82	74,02	0,00
Conferência de dados			2,34	23,87	55,51	0,00
Geração de relatórios e informações	<b>112,38</b>		1,56	15,91	37,01	0,00
Acompanhamento à legislação			0,00	0,00	0,00	0,00
Atendimento a clientes		56,86	0,78	7,96	18,50	0,00
<b>Total</b>	<b>112,38</b>	<b>56,86</b>	<b>7,79</b>	<b>79,55</b>	<b>185,04</b>	<b>0,00</b>

<b>Área Fiscal</b>						
<b>Atividade Principal</b>						
Serviços de Escrita Fiscal						
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados			1,56	15,91	37,01	0,00
Conferência de dados			0,78	7,96	18,50	0,00
Geração de relatórios e informações	<b>84,29</b>		1,17	11,93	27,76	0,00
Acompanhamento à legislação		142,14	1,95	19,89	46,26	0,00
Atendimento a clientes		28,43	0,39	3,98	9,25	0,00
<b>Total</b>	<b>84,29</b>	<b>170,57</b>	<b>5,84</b>	<b>59,66</b>	<b>138,78</b>	<b>0,00</b>

<b>Área Pessoal</b>						
<b>Atividade Principal</b>						
Serviços de Rotinas Trabalhistas						
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão			1,56	15,91	37,01	0,00
Imputação de dados			1,56	15,91	37,01	0,00
Conferência de dados			1,95	19,89	46,26	0,00
Geração de relatórios e informações	<b>140,48</b>		1,17	11,93	27,76	0,00
Acompanhamento à legislação		85,28	1,56	15,91	37,01	0,00
Atendimento a clientes		113,71	7,01	71,60	166,54	0,00
<b>Total</b>	<b>140,48</b>	<b>199,00</b>	<b>14,80</b>	<b>151,15</b>	<b>351,58</b>	<b>0,00</b>

<b>Total Alocado</b>	<b>337,14</b>	<b>426,42</b>	<b>28,43</b>	<b>290,36</b>	<b>675,40</b>	<b>0,00</b>
----------------------	---------------	---------------	--------------	---------------	---------------	-------------

**Quadro 27 - Alocação dos Gastos com Impressos, Comunicação, Veículos, Informática, Predial e Eventos na Área não Operacional**

<b>Diretoria</b>	<i>Impressos</i>	<i>Comunicação</i>	<i>Veículos</i>	<i>Informática</i>	<i>Predial</i>	<i>Eventos</i>
<b>Atividades</b>						
Tomada de Decisão			1,56	15,91	37,01	0,00
Atendimento a clientes			1,56	15,91	37,01	0,00
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>3,12</b>	<b>31,82</b>	<b>74,02</b>	<b>0,00</b>

<b>Administrativo</b>						
<b>Atividade</b>						
Financeiro	56,19		0,78	7,96	18,50	0,00
Atendimento a clientes e expedição			14,80	151,15	351,58	0,00
<b>Total</b>	<b>56,19</b>	<b>0,00</b>	<b>15,58</b>	<b>159,10</b>	<b>370,08</b>	<b>0,00</b>

<b>Área Legal e Consultoria</b>						
<b>Atividade</b>						
Serviços em repartição pública			7,79	79,55	185,04	0,00
Serviços de Consultoria		56,86	0,78	7,96	18,50	0,00
Atendimento a clientes			1,09	11,14	25,91	0,00
Acompanhamento à legislação						
Atendimento a clientes						
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>56,86</b>	<b>9,66</b>	<b>98,64</b>	<b>229,45</b>	<b>0,00</b>

<b>Arquivo Físico</b>						
<b>Atividade</b>						
Arquivos de Documentos			1,56	15,91	37,01	0,00
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1,56</b>	<b>15,91</b>	<b>37,01</b>	<b>0,00</b>

<b>Total Alocado</b>	<b>56,19</b>	<b>56,86</b>	<b>29,90</b>	<b>305,47</b>	<b>710,56</b>	<b>0,00</b>
----------------------	--------------	--------------	--------------	---------------	---------------	-------------

	<i>Impressos</i>	<i>Comunicação</i>	<i>Veículos</i>	<i>Informática</i>	<i>Predial</i>	<i>Eventos</i>
<b>Total Geral Alocado</b>	<b>393,33</b>	<b>483,28</b>	<b>58,33</b>	<b>595,83</b>	<b>1.385,96</b>	<b>0,00</b>

**4.5.3. Alocação dos Gastos com Serviços Externos, Manutenção, Copa e Cozinha e Treinamento**

Para alocação dos gastos com Serviços Externos, Manutenção, Copa e Cozinha e Treinamento em cada atividade, primeiramente, foi discutido com a direção da Phd Serviços Empresariais os critérios de alocação dos gastos nas atividades de natureza operacional e não operacional para compor os gastos incorridos em cada atividade, que serão os mesmos propostos neste trabalho, como segue abaixo:

- **Serviços Externos** – Serão alocados nas atividades de “Atendimento a Clientes” e “Serviços em Repartição Pública”, utilizando-se a divisão entre o montante total

de gastos divididos pela somatória de horas alocadas nas atividades. Tendo o valor de hora gasto, será feita a multiplicação pelas respectivas horas de cada atividade.

- **Treinamento** – Será alocada na atividade de “Acompanhamento à Legislação”, utilizando-se a divisão entre o montante total de gastos divididos pela somatória de horas alocadas nas atividades. Tendo o valor de hora gasto, será feita a multiplicação pelas respectivas horas da atividade.
- **Manutenção, Copa e Cozinha** – Tais gastos, conforme método proposto neste trabalho, são gastos comuns a todas as atividades, sejam operacionais ou não operacionais. Serão compostos pela somatória dos gastos e divididos pela somatória das horas totais aplicadas nas atividades. E, após a apuração do gasto hora, será multiplicada pelo valor de horas por atividade para ser alocados os gastos em cada atividade, conforme segue:

**Quadro 28 - Alocação dos Gastos com Serviços Externo, Manutenção, Copa e Cozinha e Treinamento na Área Operacional**

	Serviços Externo	Manutenção	Copa	Treinamento
Total de Gastos	289,67	575,83	200,00	455,35
	<b>Fator</b>	<b>Fator</b>	<b>Fator</b>	<b>Fator</b>
	1,1823	0,7688	0,2670	11,3838
<b>Área Contábil</b>				
<b>Atividade Principal</b>				
Serviços de Contabilidade				
<b>Atividade Secundária</b>				
Imputação de dados		30,75	10,68	
Conferência de dados		23,06	8,01	
Geração de relatórios e informações		15,38	5,34	
Acompanhamento à legislação		0,00	0,00	
Atendimento a clientes	11,82	7,69	2,67	
<b>Total</b>	<b>11,82</b>	<b>76,88</b>	<b>26,70</b>	<b>0,00</b>

<b>Área Fiscal</b>				
<b>Atividade Principal</b>				
Serviços de Escrita Fiscal				
<b>Atividade Secundária</b>				
Imputação de dados		15,38	5,34	
Conferência de dados		7,69	2,67	
Geração de relatórios e informações		11,53	4,01	
Acompanhamento à legislação		19,22	6,68	284,59
Atendimento a clientes	5,91	3,84	1,34	
<b>Total</b>	<b>5,91</b>	<b>57,66</b>	<b>20,03</b>	<b>284,59</b>

<b>Área Pessoal</b>				
<b>Atividade Principal</b>				
Serviços de Rotinas Trabalhistas				
<b>Atividade Secundária</b>				
Admissão e Demissão		15,38	5,34	
Imputação de dados		15,38	5,34	
Conferência de dados		19,22	6,68	
Geração de relatórios e informações		11,53	4,01	
Acompanhamento à legislação		15,38	5,34	170,76
Atendimento a clientes	23,65	69,19	24,03	
<b>Total</b>	<b>23,65</b>	<b>146,07</b>	<b>50,73</b>	<b>170,76</b>

<b>Total Alocado</b>	<b>41,38</b>	<b>280,61</b>	<b>97,46</b>	<b>455,35</b>
----------------------	--------------	---------------	--------------	---------------

**Quadro 29 - Alocação dos Gastos com Serviços Externo, Manutenção, Copa e Cozinha e Treinamento na Área não Operacional**

<b>Diretoria</b>	<i>Ser. Externo</i>	<i>Manutenção</i>	<i>Copa</i>	<i>Treinamento</i>
<b>Atividades</b>				
Tomada de Decisão		15,38	5,34	
Atendimento a clientes	23,65	15,38	5,34	
<b>Total</b>	<b>23,65</b>	<b>30,75</b>	<b>10,68</b>	<b>0,00</b>

<b>Administrativo</b>				
<b>Atividade</b>				
Financeiro		7,69	2,67	
Atendimento a clientes e expedição	224,64	146,07	50,73	
<b>Total</b>	<b>224,64</b>	<b>153,76</b>	<b>53,40</b>	<b>0,00</b>

<b>Área Legal e Consultoria</b>				
<b>Atividade</b>				
Serviços em repartição pública		76,88	26,70	
Serviços de Consultoria		7,69	2,67	
Atendimento a clientes		10,76	3,74	
Acompanhamento a legislação				
Atendimento a clientes				
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>95,33</b>	<b>33,11</b>	<b>0,00</b>

<b>Arquivo Físico</b>				
<b>Atividade</b>				
Arquivos de Documentos		15,38	5,34	
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>15,38</b>	<b>5,34</b>	<b>0,00</b>

<b>Total Alocado</b>	<b>248,29</b>	<b>295,22</b>	<b>102,54</b>	<b>0,00</b>
----------------------	---------------	---------------	---------------	-------------

	<i>Ser. Externo</i>	<i>Manutenção</i>	<i>Copa</i>	<i>Treinamento</i>
<b>Total Geral Alocado</b>	<b>289,67</b>	<b>575,83</b>	<b>200,00</b>	<b>455,35</b>

**4.5.4. Alocação dos Gastos com Despesas Financeiras, Instalações, Licenças e Arquivos**

Para alocação dos gastos com Despesas Financeiras, Instalações, Licenças e Arquivos em cada atividade, primeiramente, foi discutido com a direção da Phd Serviços Empresariais os critérios de alocação dos gastos nas atividades de natureza operacional e não operacional para compor os gastos incorridos a cada atividade, que serão os mesmos propostos neste trabalho, como segue abaixo:

- **Despesas Financeiras** – Será alocado na atividade de “Financeiro”, utilizando-se o montante total de gastos divididos pela somatória de horas alocadas nas atividades. Tendo o valor de hora gasto, será feita a multiplicação pelas respectivas horas de cada atividade.
- **Licenças** – Tal gasto, conforme método proposto neste trabalho, é comum a todas as atividades operacionais. É composto pela somatória dos gastos e dividido pela somatória das horas totais aplicadas nas atividades operacionais. E, após a apuração do gasto hora, será multiplicada pelo número de horas por atividade para ser alocados os gastos em cada atividade.
- **Arquivos** – Tal gasto, conforme método proposto neste trabalho, é comum às atividades de “Arquivo de Documentos”, utilizando-se o montante total de gastos divididos pela somatória de caixas de arquivo morto. Tendo o valor de hora gasto, será feita a multiplicação pelas respectivas horas de cada atividade, conforme abaixo:

**Quadro 30 - Alocação dos Gastos com Despesas Financeiras, Instalações, Licenças e Arquivos na Área Operacional**

	<b>Despesas Financeiras</b>	<b>Instalações</b>	<b>Licenças</b>	<b>Arquivos</b>
Total de Gastos	<b>76,42</b>	<b>44,77</b>	<b>156,15</b>	<b>52,00</b>
	<b>Fator</b>	<b>Fator</b>	<b>Fator</b>	<b>Fator</b>
	7,6417	0,0598	0,4278	2,6000
<b>Área Contábil</b>				
<b>Atividade Principal</b>				
Serviços de Contabilidade				
<b>Atividade Secundária</b>				
Imputação de dados		2,39	17,11	
Conferência de dados		1,79	12,83	
Geração de relatórios e informações		1,20	8,56	
Acompanhamento à legislação		0,00	0,00	
Atendimento a clientes		0,60	4,28	
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>5,98</b>	<b>42,78</b>	<b>0,00</b>

<b>Área Fiscal</b>				
<b>Atividade Principal</b>				
Serviços de Escrita Fiscal				
<b>Atividade Secundária</b>				
Imputação de dados		1,20	8,56	
Conferência de dados		0,60	4,28	
Geração de relatórios e informações		0,90	6,42	
Acompanhamento à legislação		1,49	10,70	
Atendimento a clientes		0,30	2,14	
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>4,48</b>	<b>32,09</b>	<b>0,00</b>

<b>Área Pessoal</b>				
<b>Atividade Principal</b>				
Serviços de Rotinas Trabalhistas				
<b>Atividade Secundária</b>				
Admissão e Demissão		1,20	8,56	
Imputação de dados		1,20	8,56	
Conferência de dados		1,49	10,70	
Geração de relatórios e informações		0,90	6,42	
Acompanhamento à legislação		1,20	8,56	
Atendimento a clientes		5,38	38,50	
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>11,36</b>	<b>81,28</b>	<b>0,00</b>

<b>Total Alocado</b>	<b>0,00</b>	<b>21,82</b>	<b>156,15</b>	<b>0,00</b>
----------------------	-------------	--------------	---------------	-------------

**Quadro 31 - Alocação dos Gastos com Despesas Financeiras, Instalações, Licenças e Arquivos na Área não Operacional**

<b>Diretoria</b>	<i>Despesas Financeiras</i>	<i>Instalações</i>	<i>Licenças</i>	<i>Arquivos</i>
<b>Atividades</b>				
Tomada de Decisão		1,20		
Atendimento a clientes		1,20		
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>2,39</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

<b>Administrativo</b>				
<b>Atividade</b>				
Financeiro	76,42	0,60		
Atendimento a clientes e expedição		11,36		
<b>Total</b>	<b>76,42</b>	<b>11,95</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

<b>Área Legal e Consultoria</b>				
<b>Atividade</b>				
Serviços em repartição pública		5,98		
Serviços de Consultoria		0,60		
Atendimento a clientes		0,84		
Acompanhamento à legislação				
Atendimento a clientes				
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>7,41</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

<b>Arquivo Físico</b>				
<b>Atividade</b>				
Arquivos de Documentos		1,20		52,00
<b>Total Alocado</b>	<b>0,00</b>	<b>1,20</b>	<b>0,00</b>	<b>52,00</b>

<b>Total Alocado</b>	<b>76,42</b>	<b>22,95</b>	<b>0,00</b>	<b>52,00</b>
----------------------	--------------	--------------	-------------	--------------

	<i>Despesas Financeiras</i>	<i>Instalações</i>	<i>Licenças</i>	<i>Arquivos</i>
<b>Total Geral Alocado</b>	<b>76,42</b>	<b>44,77</b>	<b>156,15</b>	<b>52,00</b>

**4.5.5. Alocação dos Gastos com Periódicos, Material de Escritório e Despesas Tributárias**

Para alocação dos gastos com Periódicos, Material de Escritório e Despesas Tributárias em cada atividade, primeiramente, foi discutido com a direção da Phd Serviços Empresariais os critérios de alocação dos gastos nas atividades de natureza operacional e não operacional para compor os gastos incorridos em cada atividade, que serão os mesmos propostos neste trabalho, como segue abaixo:

- **Periódicos** – Serão alocados nas atividades de “Acompanhamento à Legislação” e “Atendimento a Clientes”, utilizando-se o montante total de gastos divididos

pela somatória de horas alocadas nas atividades. Tendo o valor de hora gastos, será feita a multiplicação pelas respectivas horas de cada atividade.

- **Despesas Tributárias** – Será alocada na atividade de “Financeiro”, utilizando-se o montante total de gastos divididos pela somatória de horas alocadas nas atividades. Tendo o valor de hora gastos, será feita a multiplicação pelas respectivas horas de cada atividade.
- **Material de Escritório** – Tal gasto, conforme método proposto neste trabalho, é comum a todas as atividades de natureza operacional e não operacional, utilizando-se o montante total de gastos divididos pela somatória de horas alocadas nas atividades. Tendo o valor de hora gasto, será feita a multiplicação pelas respectivas horas de cada atividade, conforme abaixo:

**Quadro 32 - Alocação dos Gastos com Periódicos, Material de Escritório e Despesas Tributárias na Área Operacional**

	Periódicos	Material de Escritório	Despesas Tributárias
Total de Gastos	125,00	165,00	93,00
	Fator	Fator	Fator
	1,6667	0,2203	9,3000
<b>Área Contábil</b>			
<b>Atividade Principal</b>			
Serviços de Contabilidade			
<b>Atividade Secundária</b>			
Imputação de dados		8,81	
Conferência de dados		6,61	
Geração de relatórios e informações		4,41	
Acompanhamento à legislação		0,00	
Atendimento a clientes	16,67	2,20	
<b>Total</b>	<b>16,67</b>	<b>22,03</b>	<b>0,00</b>

<b>Área Fiscal</b>			
<b>Atividade Principal</b>			
Serviços de Escrita Fiscal			
<b>Atividade Secundária</b>			
Imputação de dados		4,41	
Conferência de dados		2,20	
Geração de relatórios e informações		3,30	
Acompanhamento à legislação	41,67	5,51	
Atendimento a clientes	8,33	1,10	
<b>Total</b>	<b>50,00</b>	<b>16,52</b>	<b>0,00</b>

<b>Área Pessoal</b>			
<b>Atividade Principal</b>			
Serviços de Rotinas Trabalhistas			
<b>Atividade Secundária</b>			
Admissão e Demissão		4,41	
Imputação de dados		4,41	
Conferência de dados		5,51	
Geração de relatórios e informações		3,30	
Acompanhamento à legislação	25,00	4,41	
Atendimento a clientes	33,33	19,83	
<b>Total</b>	<b>58,33</b>	<b>41,86</b>	<b>0,00</b>

<b>Total Alocado</b>	<b>125,00</b>	<b>80,41</b>	<b>0,00</b>
----------------------	---------------	--------------	-------------

**Quadro 33 - Alocação dos Gastos com Periódicos, Material de Escritório e Despesas Tributárias na Área não Operacional**

<b>Diretoria</b>	<i>Periódicos</i>	<i>Material de Escritório</i>	<i>Despesas Tributárias</i>
<b>Atividades</b>			
Tomada de Decisão		4,41	
Atendimento a clientes		4,41	
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>8,81</b>	<b>0,00</b>

<b>Administrativo</b>			
<b>Atividade</b>			
Financeiro		2,20	93,00
Atendimento a clientes e expedição		41,86	
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>44,06</b>	<b>93,00</b>

<b>Área Legal e Consultoria</b>			
<b>Atividade</b>			
Serviços em repartição pública		22,03	
Serviços de Consultoria		2,20	
Atendimento a clientes		3,08	
Acompanhamento à legislação			
Atendimento a clientes			
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>27,32</b>	<b>0,00</b>

<b>Arquivo Físico</b>			
<b>Atividade</b>			
Arquivos de Documentos		4,41	
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>4,41</b>	<b>0,00</b>

<b>Total Alocado</b>	<b>0,00</b>	<b>84,59</b>	<b>93,00</b>
----------------------	-------------	--------------	--------------

	<b>Periódicos</b>	<b>Material de Escritório</b>	<b>Despesas Tributárias</b>
<b>Total Geral Alocado</b>	<b>125,00</b>	<b>165,00</b>	<b>93,00</b>

#### 4.5.6. Composição dos totais de gastos

Após a alocação dos gastos nas atividades, através dos critérios propostos neste trabalho, apuram os gastos totais das atividades, conforme abaixo:

#### Quadro 34 – Total dos Gastos das Atividades Operacionais

<b>Área Contábil</b>	
<b>Atividade Principal</b>	
Serviços de Contabilidade	
<b>Atividade Secundária</b>	
Imputação de dados	533,17
Conferência de dados	399,97
Geração de relatórios e informações	378,79
Acompanhamento a legislação	0,00
Atendimento a clientes	218,55
<b>Total</b>	<b>1.530,48</b>

<b>Área Fiscal</b>	
<b>Atividade Principal</b>	
Serviços de Escrita Fiscal	
<b>Atividade Secundária</b>	
Imputação de dados	223,29
Conferência de dados	133,56
Geração de relatórios e informações	284,63
Acompanhamento à legislação	801,41
Atendimento a clientes	109,27
<b>Total</b>	<b>1.552,17</b>

<b>Área Pessoal</b>	
<b>Atividade Principal</b>	
Serviços de Rotinas Trabalhistas	
<b>Atividade Secundária</b>	
Admissão e Demissão	276,85
Imputação de dados	276,85
Conferência de dados	377,31
Geração de relatórios e informações	379,36
Acompanhamento à legislação	620,39
Atendimento a clientes	1.479,02
<b>Total</b>	<b>3.409,78</b>

<b>Total Alocado</b>	<b>6.492,43</b>
----------------------	-----------------

**Quadro 35 – Total dos Gastos das Atividades não Operacionais**

<b>Diretoria</b>	<i>Total Geral</i>
<b>Atividades</b>	
Tomada de Decisão	325,57
Atendimento a clientes	281,50
<b>Total</b>	<b>607,07</b>

<b>Administrativo</b>	
<b>Atividade</b>	
Financeiro	354,53
Atendimento a clientes e expedição	1.788,80
<b>Total</b>	<b>2.143,33</b>

<b>Área Legal e Consultoria</b>	
<b>Atividade</b>	
Serviços em repartição pública	747,72
Serviços de Consultoria	253,50
Atendimento a clientes	275,31
Acompanhamento a legislação	0,00
Atendimento a clientes	0,00
<b>Total</b>	<b>1.276,53</b>

<b>Arquivo Físico</b>	
<b>Atividade</b>	
Arquivos de Documentos	223,62
<b>Total</b>	<b>223,62</b>

<b>Total Alocado</b>	<b>4.250,55</b>
----------------------	-----------------

	<i>Total Geral</i>
<b>Total Geral Alocado (Operacionais e Não Operacionais)</b>	<b>10.742,98</b>

Para que os gastos das atividades não operacionais sejam incorporados às atividades operacionais, para fins de alocação e para serem agregados aos gastos totais das atividades para compor a base para a formação dos preços dos serviços contábeis, procederemos às alocações, conforme método proposto neste trabalho e aceito pela direção da Phd Serviços Empresariais.

Tal procedimento será feito através da somatória dos gastos das atividades não operacionais divididos pela quantidade de horas aplicadas nas atividades operacionais. Através deste procedimento, teremos o fator de alocação, que será multiplicado pelo número de horas totais de cada atividade, o que possibilitará a alocação dos gastos em cada atividade operacional, da seguinte forma:

**Quadro 36 – Alocação dos Gastos das Atividades não Operacionais para as Atividades Operacionais**

	Rateio da Área não Operacional e Consultoria				Total Rateio
	Diretoria	Administrativo	Legal	Arquivo	
	Fator	Fator	Fator	Fator	
	1,6632	5,8721	3,4973	0,6127	
<b>Área Contábil</b>					
<b>Atividade Principal</b>					
Serviços de Contabilidade					
<b>Atividade Secundária</b>					
Imputação de dados	66,53	234,89	139,89	24,51	<b>465,81</b>
Conferência de dados	49,90	176,16	104,92	18,38	<b>349,36</b>
Geração de relatórios e informações	33,26	117,44	69,95	12,25	<b>232,91</b>
Acompanhamento a legislação	0,00	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>
Atendimento a clientes	16,63	58,72	34,97	6,13	<b>116,45</b>
<b>Total</b>	<b>166,32</b>	<b>587,21</b>	<b>349,73</b>	<b>61,27</b>	<b>1.164,53</b>

<b>Área Fiscal</b>					
<b>Atividade Principal</b>					
Serviços de Escrita Fiscal					
<b>Atividade Secundária</b>					
Imputação de dados	33,26	117,44	69,95	12,25	<b>232,91</b>
Conferência de dados	16,63	58,72	34,97	6,13	<b>116,45</b>
Geração de relatórios e informações	24,95	88,08	52,46	9,19	<b>174,68</b>
Acompanhamento a legislação	41,58	146,80	87,43	15,32	<b>291,13</b>
Atendimento a clientes	8,32	29,36	17,49	3,06	<b>58,23</b>
<b>Total</b>	<b>124,74</b>	<b>440,41</b>	<b>262,30</b>	<b>45,95</b>	<b>873,40</b>

<b>Área Pessoal</b>					
<b>Atividade Principal</b>					
Serviços de Rotinas Trabalhistas					
<b>Atividade Secundária</b>					
Admissão e Demissão	33,26	117,44	69,95	12,25	<b>232,91</b>
Imputação de dados	33,26	117,44	69,95	12,25	<b>232,91</b>
Conferência de dados	41,58	146,80	87,43	15,32	<b>291,13</b>
Geração de relatórios e informações	24,95	88,08	52,46	9,19	<b>174,68</b>
Acompanhamento a legislação	33,26	117,44	69,95	12,25	<b>232,91</b>
Atendimento a clientes	149,69	528,49	314,76	55,14	<b>1.048,08</b>
<b>Total</b>	<b>316,01</b>	<b>1.115,71</b>	<b>664,49</b>	<b>116,40</b>	<b>2.212,61</b>

<b>Total dos Gastos Alocados</b>	<b>607,07</b>	<b>2.143,33</b>	<b>1.276,53</b>	<b>223,62</b>	<b>4.250,55</b>
----------------------------------	---------------	-----------------	-----------------	---------------	-----------------

#### 4.5.7. Composição Total de Gastos e Formação dos Preços

Após a apuração dos gastos incorridos nas atividades operacionais e não operacionais, bem como a alocação dos gastos das atividades não operacionais nas atividades operacionais, e a composição dos gastos totais das atividades, será possível a composição das bases para formar os preços dos serviços contábeis e respectivamente os preços das atividades.

A necessidade de formar preços das atividades vem ao encontro dos interesses comerciais da Phd Serviços, de vender serviços específicos para clientes de necessidades específicas, as quais são solicitadas por parte dos clientes.

Para compor as bases dos preços dos serviços e atividades de serviços contábeis, utilizaram-se margens de lucros distintas por atividade, bem como os critérios para composição das margens. A Phd Serviços entende que cada atividade demanda peculiaridades específicas, em que a necessidade de cuidados de natureza técnica e de caráter informativo precisa ser diferente entre as atividades.

Encontra-se, juntamente à base de margens a serem utilizadas por cada atividade, a margem de tributos incidentes sobre os serviços prestados.

#### Margem de Lucro Estabelecida

Com a margem de lucro estabelecida pela direção da Phd Serviços, contemplando o lucro desejado e os riscos operacionais, apurou-se:

#### Quadro 37 – Margem de Lucro Serviços Contábeis

Área Contábil	Margem de Lucro
<b>Atividade Principal</b>	
Serviços de Contabilidade	
<b>Atividade Secundária</b>	
Imputação de dados	30,00%
Conferência de dados	30,00%
Geração de relatórios e informações	60,00%
Acompanhamento a legislação	30,00%
Atendimento a clientes	50,00%

**Quadro 38 – Margem de Lucro Serviços Fiscais**

<b>Área Fiscal</b>	<b>Margem de Lucro</b>
<b>Atividade Principal</b>	
Serviços de Escrita Fiscal	
<b>Atividade Secundária</b>	
Imputação de dados	30,00%
Conferência de dados	30,00%
Geração de relatórios e informações	60,00%
Acompanhamento a legislação	30,00%
Atendimento a clientes	50,00%

**Quadro 39 – Margem de Lucro Serviços Pessoal**

<b>Área Pessoal</b>	<b>Margem de Lucro</b>
<b>Atividade Principal</b>	
Serviços de Rotinas Trabalhistas	
<b>Atividade Secundária</b>	
Admissão e Demissão	30,00%
Imputação de dados	30,00%
Conferência de dados	60,00%
Geração de relatórios e informações	30,00%
Acompanhamento a legislação	50,00%
Atendimento a clientes	50,00%

**Impostos incidentes nos Serviços**

A Phd Serviços, mediante a legislação vigente – que oferece opções tributárias que possibilitaram a escolha da melhor opção, respeitando os limites estabelecidos pela legislação, os quais para atividades de serviços contábeis não permite efetuar a opção pelo imposto Simples<sup>12</sup> – optou pelo lucro presumido na esfera Federal e no Município de São Paulo (estabelecimento fiscal e comercial), ISS convencional às empresas normais.

Pelo lucro presumido, recolhem-se os seguintes tributos:

<b>Tributos</b>	<b>Alíquota %</b>
Imposto de Renda	4,80
PIS	0,65
Cofins	3,00
Contribuição Social	1,08
<b>Prefeitura</b>	
ISS	5,00

<sup>12</sup>Opção tributária para pequenas e médias empresas, na esfera Federal.

A soma dos tributos totaliza 14,53% sobre o preço de venda dos serviços prestados da Phd Serviços. Estes tributos serão compostos juntamente com a margem de lucro para formação do preço de venda final.

Os quadros de composição seguem a seguinte estrutura:

#### Quadro 40 – Composição dos Gastos Totais

	Gastos Diretos	Gastos Indiretos	<i>Total Geral</i>
<b>Área Contábil</b>			
<b>Atividade Principal</b>			
Serviços de Contabilidade			
<b>Atividade Secundária</b>			
Imputação de dados	533,17	465,81	998,99
Conferência de dados	399,97	349,36	749,33
Geração de relatórios e informações	378,79	232,91	611,69
Acompanhamento à legislação	0,00	0,00	0,00
Atendimento a clientes	218,55	116,45	335,00
<b>Total</b>	<b>1.530,48</b>	<b>1.164,53</b>	<b>2.695,01</b>

<b>Área Fiscal</b>			
<b>Atividade Principal</b>			
Serviços de Escrita Fiscal			
<b>Atividade Secundária</b>			
Imputação de dados	223,29	232,91	456,20
Conferência de dados	133,56	116,45	250,02
Geração de relatórios e informações	284,63	174,68	459,31
Acompanhamento à legislação	801,41	291,13	1.092,54
Atendimento a clientes	109,27	58,23	167,50
<b>Total</b>	<b>1.552,17</b>	<b>873,40</b>	<b>2.425,57</b>

<b>Área Pessoal</b>			
<b>Atividade Principal</b>			
Serviços de Rotinas Trabalhistas			
<b>Atividade Secundária</b>			
Admissão e Demissão	276,85	232,91	509,76
Imputação de dados	276,85	232,91	509,76
Conferência de dados	377,31	291,13	668,45
Geração de relatórios e informações	379,36	174,68	554,04
Acompanhamento à legislação	620,39	232,91	853,30
Atendimento a clientes	1.479,02	1.048,08	2.527,10
<b>Total</b>	<b>3.409,78</b>	<b>2.212,61</b>	<b>5.622,40</b>

<b>Total dos Gastos Alocados</b>	<b>6.492,43</b>	<b>4.250,55</b>	<b>10.742,98</b>
----------------------------------	-----------------	-----------------	------------------

**Quadro 41 – Composição de Margens e Tributos**

	Margem de Lucro	Impostos
	Desejada	
<b>Área Contábil</b>		
<b>Atividade Principal</b>		
Serviços de Contabilidade		
<b>Atividade Secundária</b>		
Imputação de dados	1,3000	1,1453
Conferência de dados	1,3000	1,1453
Geração de relatórios e informações	1,6000	1,1453
Acompanhamento a legislação	1,3000	1,1453
Atendimento a clientes	1,5000	1,1453

<b>Área Fiscal</b>		
<b>Atividade Principal</b>		
Serviços de Escrita Fiscal		
<b>Atividade Secundária</b>		
Imputação de dados	1,3000	1,1453
Conferência de dados	1,3000	1,1453
Geração de relatórios e informações	1,6000	1,1453
Acompanhamento a legislação	1,3000	1,1453
Atendimento a clientes	1,5000	1,1453

<b>Área Pessoal</b>		
<b>Atividade Principal</b>		
Serviços de Rotinas Trabalhistas		
<b>Atividade Secundária</b>		
Admissão e Demissão	1,3000	1,1453
Imputação de dados	1,3000	1,1453
Conferência de dados	1,6000	1,1453
Geração de relatórios e informações	1,3000	1,1453
Acompanhamento a legislação	1,5000	1,1453
Atendimento a clientes	1,5000	1,1453

**Quadro 42 – Composição da Horas Corrente Totais**

<b>Cientes</b>	<b>Horas Corrente</b>
<b>Atividade Primária</b>	
Serviço de Escrituração Contábil	
<b>Atividade Secundária</b>	
Imputação de dados	34
Conferência de dados	5
Geração de relatórios e informações	5
Acompanhamento a legislação	5
Atendimento a clientes	15
<b>Total</b>	<b>64</b>
<b>Atividade Principal</b>	
Serviços de Escrita Fiscal	
<b>Atividade Secundária</b>	
Imputação de dados	14
Conferência de dados	5
Geração de relatórios e informações	5
Acompanhamento a legislação	11
Atendimento a clientes	17
<b>Total</b>	<b>35</b>
<b>Atividade Principal</b>	
Serviços de Rotinas Trabalhistas	
<b>Atividade Secundária</b>	
Admissão e Demissão	41
Imputação de dados	28
Conferência de dados	14
Geração de relatórios e informações	25
Acompanhamento a legislação	27
Atendimento a clientes	54
<b>Total</b>	<b>190</b>
<b>Total Geral</b>	<b>289</b>

Para compor o valor do “Gasto Hora Atividade”, será necessário pegar o valor total dos gastos por atividade e dividir pelo número de horas correntes de cada atividade para compor o valor da atividade secundária “Imputação de dados” nos serviços contábeis, do qual o valor total dos gastos é de R\$ 998,99 e dividir por 34, que é o número de horas correntes desta atividade. Este valor será de \$29,38 (como consta no quadro abaixo), e multiplicado pela margem de lucro e respectivamente pelo fator dos tributos, chegará ao preço da hora atividade.

**Quadro 43 – Composição dos Gastos e Preços Hora por Atividade, Área Contábil**

	<b>Gasto Hora Atividade</b>	<b>Preços Hora Atividade</b>
<b>Área Contábil</b>		
<b>Atividade Principal</b>		
Serviços de Contabilidade		
<b>Atividade Secundária</b>		
Imputação de dados	<b>29,38</b>	<b>43,75</b>
Conferência de dados	<b>149,87</b>	<b>223,13</b>
Geração de relatórios e informações	<b>122,34</b>	<b>224,18</b>
Acompanhamento a legislação	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Atendimento a clientes	<b>22,33</b>	<b>38,37</b>

<b>Área Fiscal</b>		
<b>Atividade Principal</b>		
Serviços de Escrita Fiscal		
<b>Atividade Secundária</b>		
Imputação de dados	<b>31,83</b>	<b>47,39</b>
Conferência de dados	<b>49,35</b>	<b>73,47</b>
Geração de relatórios e informações	<b>90,65</b>	<b>166,12</b>
Acompanhamento a legislação	<b>96,40</b>	<b>143,53</b>
Atendimento a clientes	<b>9,85</b>	<b>16,93</b>

<b>Área Pessoal</b>		
<b>Atividade Principal</b>		
Serviços de Rotinas Trabalhistas		
<b>Atividade Secundária</b>		
Admissão e Demissão	<b>12,43</b>	<b>18,51</b>
Imputação de dados	<b>17,99</b>	<b>26,79</b>
Conferência de dados	<b>46,64</b>	<b>85,46</b>
Geração de relatórios e informações	<b>21,87</b>	<b>32,56</b>
Acompanhamento a legislação	<b>31,22</b>	<b>53,63</b>
Atendimento a clientes	<b>46,74</b>	<b>80,30</b>

#### **4.5.8. Composição dos Preços para os Clientes**

Após a conclusão do processo de composição dos gastos incorridos na Phd Serviços e da composição dos preços de cada atividade, dando continuidade ao processo de experimento, será necessário compor os preços dos serviços prestados e a composição dos gastos incorridos. Para a Phd, será importante indicador para efeito de análise na composição dos gastos e volumes de tempo destinados na execução das atividades relacionadas aos serviços prestados.

Para execução do experimento desta metodologia, para formação dos preços de venda para a Phd Serviços, determinou-se, através de reunião com a direção da empresa, que entrariam no processo de experimento algumas empresas de natureza jurídica “microempresa” e os maiores clientes da Phd Serviços, em número de faturamento e trabalho.

Este critério foi estabelecido pelo fato de a diretoria da Phd Serviços entender que a aplicação do experimento nas microempresas seria importante por compor um volume representativo de solicitações e consultas de preços de honorários por parte deste bloco de empresas e pelo fato da Phd Serviços possuir um volume expressivo de clientes desta natureza. Para aplicação do experimento foram utilizados 9 (nove) clientes, com estruturas de serviços muito parecidas e em alguns casos idênticas.

Já entre os maiores clientes, foram selecionados para este experimento 5 (cinco), que são os principais clientes da Phd Serviços, pelo fato de a direção da Phd Serviços entender que estes clientes demandam um volume expressivo de horas aplicadas na execução dos serviços, bem como pelo volume de gastos incorridos na execução das atividades de prestação de serviços.

Doravante, demonstraremos os quadros de composição dos gastos e preços por clientes, conforme solicitado pela empresa, para fins de tomada de decisão e gerenciamento dos gastos. Este quadro será útil para a direção da empresa, para fins de limites de gastos incorridos para todos os clientes, bem como a composição de tempo para a execução de cada atividade, relacionado ao serviço prestado.

### Quadro 44 – Composição dos Gastos e Preços do cliente Delin

Proposta de Serviços Contábeis						
Cliente:		Delin				
Fator						
Minutos	x					
Horas						
Período						
Diário						
Semanal						
Quinzenal						
Mensal	x					
Serviços	Opção	Tempo Estimado (Horas/Minutos)	Gasto Unitário	Preço Unitário	Gasto Total	Preço Total
<b>Atividade Primária</b>						
Serviço de Escrituração Contábil	x					
Imputação de dados			29,38	43,75		0,00
Conferência de dados			149,87	223,13		0,00
Geração de relatórios e informações			122,34	224,18		0,00
Acompanhamento a legislação			0,00	0,00		0,00
Atendimento a clientes			22,33	38,37		0,00
<b>Total</b>		<b>0,00</b>				<b>0,00</b>
<b>Atividade Principal</b>						
Serviços de Escrita Fiscal	x					
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados	x	20,00	31,83	47,39	10,61	15,80
Conferência de dados	x	10,00	49,35	73,47	8,22	12,25
Geração de relatórios e informações	x	10,00	90,65	166,12	15,11	27,69
Acompanhamento a legislação	x	20,00	96,40	143,53	32,13	47,84
Atendimento a clientes			9,85	16,93	0,00	0,00
<b>Total</b>		<b>60,00</b>			<b>66,08</b>	<b>103,57</b>
<b>Atividade Principal</b>						
Serviços de Rotinas Trabalhistas						
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão			12,43	18,51		0,00
Imputação de dados			17,99	26,79		0,00
Conferência de dados			46,64	85,46		0,00
Geração de relatórios e informações			21,87	32,56		0,00
Acompanhamento a legislação			31,22	53,63		0,00
Atendimento a clientes			46,74	80,30		0,00
<b>Total</b>		<b>0,00</b>				<b>0,00</b>
<b>Total Geral</b>		<b>60,00</b>		<b>0,00</b>	<b>66,08</b>	<b>103,57</b>

### Quadro 45 – Composição dos Gastos e Preços do cliente RVS

Proposta de Serviços Contábeis						
Cliente:	RVS					
Fator						
Minutos	x					
Horas						
Período						
Diário						
Semanal						
Quinzenal						
Mensal	x					
Serviços	Opção	Tempo Estimado (Horas/Minutos)	Gasto Unitário	Preço Unitário	Gasto Total	Preço Total
<b>Atividade Primária</b>						
<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>						
Imputação de dados			29,38	43,75		0,00
Conferência de dados			149,87	223,13		0,00
Geração de relatórios e informações			122,34	224,18		0,00
Acompanhamento a legislação			0,00	0,00		0,00
Atendimento a clientes			22,33	38,37		0,00
<b>Total</b>		<b>0,00</b>				<b>0,00</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>						
	x					
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados	x	20,00	31,83	47,39	10,61	15,80
Conferência de dados	x	10,00	49,35	73,47	8,22	12,25
Geração de relatórios e informações	x	10,00	90,65	166,12	15,11	27,69
Acompanhamento a legislação	x	20,00	96,40	143,53	32,13	47,84
Atendimento a clientes			9,85	16,93	0,00	0,00
<b>Total</b>		<b>60,00</b>			<b>66,08</b>	<b>103,57</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão			12,43	18,51		0,00
Imputação de dados			17,99	26,79		0,00
Conferência de dados			46,64	85,46		0,00
Geração de relatórios e informações			21,87	32,56		0,00
Acompanhamento a legislação			31,22	53,63		0,00
Atendimento a clientes			46,74	80,30		0,00
<b>Total</b>		<b>0,00</b>				<b>0,00</b>
<b>Total Geral</b>		<b>60,00</b>			<b>66,08</b>	<b>103,57</b>

### Quadro 46 – Composição dos Gastos e Preços do cliente Neural

Proposta de Serviços Contábeis						
Cliente:	Neural					
<b>Fator</b>						
<b>Minutos</b>	x					
<b>Horas</b>						
<b>Período</b>						
<b>Diário</b>						
<b>Semanal</b>						
<b>Quinzenal</b>						
<b>Mensal</b>	x					
<b>Serviços</b>	<b>Opção</b>	<b>Tempo Estimado (Horas/Minutos)</b>	<b>Gasto Unitário</b>	<b>Preço Unitário</b>	<b>Gasto Total</b>	<b>Preço Total</b>
<b>Atividade Primária</b>						
<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>						
Imputação de dados			29,38	43,75		<b>0,00</b>
Conferência de dados			149,87	223,13		<b>0,00</b>
Geração de relatórios e informações			122,34	224,18		<b>0,00</b>
Acompanhamento a legislação			0,00	0,00		<b>0,00</b>
Atendimento a clientes			22,33	38,37		<b>0,00</b>
<b>Total</b>		<b>0,00</b>				<b>0,00</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>						
	x					
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados	x	20,00	31,83	47,39	10,61	<b>15,80</b>
Conferência de dados	x	10,00	49,35	73,47	8,22	<b>12,25</b>
Geração de relatórios e informações	x	10,00	90,65	166,12	15,11	<b>27,69</b>
Acompanhamento a legislação	x	20,00	96,40	143,53	32,13	<b>47,84</b>
Atendimento a clientes			9,85	16,93	0,00	<b>0,00</b>
<b>Total</b>		<b>60,00</b>			<b>66,08</b>	<b>103,57</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão			12,43	18,51		<b>0,00</b>
Imputação de dados			17,99	26,79		<b>0,00</b>
Conferência de dados			46,64	85,46		<b>0,00</b>
Geração de relatórios e informações			21,87	32,56		<b>0,00</b>
Acompanhamento a legislação			31,22	53,63		<b>0,00</b>
Atendimento a clientes			46,74	80,30		<b>0,00</b>
<b>Total</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			<b>0,00</b>
<b>Total Geral</b>		<b>60,00</b>			<b>66,08</b>	<b>103,57</b>

**Quadro 47 – Composição dos Gastos e Preços do cliente Domus**

Proposta de Serviços Contábeis						
	Cliente:	Domus				
Fator						
Minutos	x					
Horas						
Período						
Diário						
Semanal						
Quinzenal						
Mensal	x					
Serviços	Opção	Tempo Estimado (Horas/Minutos)	Gasto Unitário	Preço Unitário	Gasto Total	Preço Total
<b>Atividade Primária</b>						
<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>						
Imputação de dados			29,38	43,75		<b>0,00</b>
Conferência de dados			149,87	223,13		<b>0,00</b>
Geração de relatórios e informações			122,34	224,18		<b>0,00</b>
Acompanhamento a legislação			0,00	0,00		<b>0,00</b>
Atendimento a clientes			22,33	38,37		<b>0,00</b>
<b>Total</b>		<b>0,00</b>				<b>0,00</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados	x	20,00	31,83	47,39	10,61	<b>15,80</b>
Conferência de dados	x	10,00	49,35	73,47	8,22	<b>12,25</b>
Geração de relatórios e informações	x	10,00	90,65	166,12	15,11	<b>27,69</b>
Acompanhamento a legislação	x	20,00	96,40	143,53	32,13	<b>47,84</b>
Atendimento a clientes			9,85	16,93	0,00	<b>0,00</b>
<b>Total</b>		<b>60,00</b>			<b>66,08</b>	<b>103,57</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão			12,43	18,51		<b>0,00</b>
Imputação de dados			17,99	26,79		<b>0,00</b>
Conferência de dados			46,64	85,46		<b>0,00</b>
Geração de relatórios e informações			21,87	32,56		<b>0,00</b>
Acompanhamento a legislação			31,22	53,63		<b>0,00</b>
Atendimento a clientes			46,74	80,30		<b>0,00</b>
<b>Total</b>		<b>0,00</b>				<b>0,00</b>
<b>Total Geral</b>		<b>60,00</b>			<b>66,08</b>	<b>103,57</b>

### Quadro 48 – Composição dos Gastos e Preços do cliente Josafa

Proposta de Serviços Contábeis						
Cliente:		Josafa				
Fator						
Minutos	x					
Horas						
Período						
Diário						
Semanal						
Quinzenal						
Mensal	x					
Serviços	Opção	Tempo Estimado (Horas/Minutos)	Gasto Unitário	Preço Unitário	Gasto Total	Preço Total
<b>Atividade Primária</b>						
<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>						
Imputação de dados			29,38	43,75		0,00
Conferência de dados			149,87	223,13		0,00
Geração de relatórios e informações			122,34	224,18		0,00
Acompanhamento a legislação			0,00	0,00		0,00
Atendimento a clientes			22,33	38,37		0,00
<b>Total</b>		<b>0,00</b>				<b>0,00</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>						
	x					
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados	x	20,00	31,83	47,39	10,61	15,80
Conferência de dados	x	10,00	49,35	73,47	8,22	12,25
Geração de relatórios e informações	x	10,00	90,65	166,12	15,11	27,69
Acompanhamento a legislação	x	20,00	96,40	143,53	32,13	47,84
Atendimento a clientes			9,85	16,93	0,00	0,00
<b>Total</b>		<b>60,00</b>			<b>66,08</b>	<b>103,57</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão			12,43	18,51		0,00
Imputação de dados			17,99	26,79		0,00
Conferência de dados			46,64	85,46		0,00
Geração de relatórios e informações			21,87	32,56		0,00
Acompanhamento a legislação			31,22	53,63		0,00
Atendimento a clientes			46,74	80,30		0,00
<b>Total</b>		<b>0,00</b>				<b>0,00</b>
<b>Total Geral</b>		<b>60,00</b>			<b>66,08</b>	<b>103,57</b>

### Quadro 49 – Composição dos Gastos e Preços do cliente Famatronic

Proposta de Serviços Contábeis						
	Cliente:	Famatronic				
Fator						
Minutos	x					
Horas						
Período						
Diário						
Semanal						
Quinzenal						
Mensal	x					
Serviços	Opção	Tempo Estimado (Horas/Minutos)	Gasto Unitário	Preço Unitário	Gasto Total	Preço Total
<b>Atividade Primária</b>						
<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>						
Imputação de dados			29,38	43,75		<b>0,00</b>
Conferência de dados			149,87	223,13		<b>0,00</b>
Geração de relatórios e informações			122,34	224,18		<b>0,00</b>
Acompanhamento a legislação			0,00	0,00		<b>0,00</b>
Atendimento a clientes			22,33	38,37		<b>0,00</b>
<b>Total</b>		<b>0,00</b>				<b>0,00</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados	x	20,00	31,83	47,39	10,61	<b>15,80</b>
Conferência de dados	x	10,00	49,35	73,47	8,22	<b>12,25</b>
Geração de relatórios e informações	x	10,00	90,65	166,12	15,11	<b>27,69</b>
Acompanhamento a legislação	x	20,00	96,40	143,53	32,13	<b>47,84</b>
Atendimento a clientes			9,85	16,93	0,00	<b>0,00</b>
<b>Total</b>		<b>60,00</b>			<b>66,08</b>	<b>103,57</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão	x	0,00	12,43	18,51	0,00	<b>0,00</b>
Imputação de dados	x	40,00	17,99	26,79	11,99	<b>17,86</b>
Conferência de dados	x	10,00	46,64	85,46	7,77	<b>14,24</b>
Geração de relatórios e informações	x	10,00	21,87	32,56	3,65	<b>5,43</b>
Acompanhamento a legislação	x	10,00	31,22	53,63	5,20	<b>8,94</b>
Atendimento a clientes	x	20,00	46,74	80,30	15,58	<b>26,77</b>
<b>Total</b>		<b>90,00</b>			<b>44,20</b>	<b>73,23</b>
<b>Total Geral</b>		<b>150,00</b>			<b>110,27</b>	<b>176,80</b>

### Quadro 50 – Composição dos Gastos e Preços do cliente Papelite

Proposta de Serviços Contábeis						
	Cliente:	Papelite				
<b>Fator</b>						
<b>Minutos</b>	x					
<b>Horas</b>						
<b>Período</b>						
<b>Diário</b>						
<b>Semanal</b>						
<b>Quinzenal</b>						
<b>Mensal</b>	x					
<b>Serviços</b>	<b>Opção</b>	<b>Tempo Estimado (Horas/Minutos)</b>	<b>Gasto Unitário</b>	<b>Preço Unitário</b>	<b>Gasto Total</b>	<b>Preço Total</b>
<b>Atividade Primária</b>						
<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>						
Imputação de dados			29,38	43,75		0,00
Conferência de dados			149,87	223,13		0,00
Geração de relatórios e informações			122,34	224,18		0,00
Acompanhamento a legislação			0,00	0,00		0,00
Atendimento a clientes			22,33	38,37		0,00
<b>Total</b>		<b>0,00</b>			<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>						
	x					
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados	x	20,00	31,83	47,39	10,61	15,80
Conferência de dados	x	10,00	49,35	73,47	8,22	12,25
Geração de relatórios e informações	x	10,00	90,65	166,12	15,11	27,69
Acompanhamento a legislação	x	20,00	96,40	143,53	32,13	47,84
Atendimento a clientes			9,85	16,93	0,00	0,00
<b>Total</b>		<b>60,00</b>			<b>66,08</b>	<b>103,57</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>						
	x					
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão	x	0,00	12,43	18,51	0,00	0,00
Imputação de dados	x	40,00	17,99	26,79	11,99	17,86
Conferência de dados	x	10,00	46,64	85,46	7,77	14,24
Geração de relatórios e informações	x	10,00	21,87	32,56	3,65	5,43
Acompanhamento a legislação	x	10,00	31,22	53,63	5,20	8,94
Atendimento a clientes	x	20,00	46,74	80,30	15,58	26,77
<b>Total</b>		<b>90,00</b>			<b>44,20</b>	<b>73,23</b>
<b>Total Geral</b>		<b>150,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>110,27</b>	<b>176,80</b>

### Quadro 51 – Composição dos Gastos e Preços do cliente RP

Proposta de Serviços Contábeis						
Cliente:	RP					
Fator						
Minutos	x					
Horas						
Período						
Diário						
Semanal						
Quinzenal						
Mensal	x					
Serviços	Opção	Tempo Estimado (Horas/Minutos)	Gasto Unitário	Preço Unitário	Gasto Total	Preço Total
<b>Atividade Primária</b>						
<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>						
Imputação de dados			29,38	43,75		<b>0,00</b>
Conferência de dados			149,87	223,13		<b>0,00</b>
Geração de relatórios e informações			122,34	224,18		<b>0,00</b>
Acompanhamento a legislação			0,00	0,00		<b>0,00</b>
Atendimento a clientes			22,33	38,37		<b>0,00</b>
<b>Total</b>		<b>0,00</b>				<b>0,00</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados	x	20,00	31,83	47,39	10,61	<b>15,80</b>
Conferência de dados	x	10,00	49,35	73,47	8,22	<b>12,25</b>
Geração de relatórios e informações	x	10,00	90,65	166,12	15,11	<b>27,69</b>
Acompanhamento a legislação	x	20,00	96,40	143,53	32,13	<b>47,84</b>
Atendimento a clientes			9,85	16,93	0,00	<b>0,00</b>
<b>Total</b>		<b>60,00</b>	<b>0,00</b>		<b>66,08</b>	<b>103,57</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão			12,43	18,51		<b>0,00</b>
Imputação de dados			17,99	26,79		<b>0,00</b>
Conferência de dados			46,64	85,46		<b>0,00</b>
Geração de relatórios e informações			21,87	32,56		<b>0,00</b>
Acompanhamento a legislação			31,22	53,63		<b>0,00</b>
Atendimento a clientes			46,74	80,30		<b>0,00</b>
<b>Total</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			<b>0,00</b>
<b>Total Geral</b>		<b>60,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>66,08</b>	<b>103,57</b>

### Quadro 52 – Composição dos Gastos e Preços do cliente Fogão de Lenha

Proposta de Serviços Contábeis						
Cliente:		Fogão de Lenha				
Fator						
Minutos	x					
Horas						
Período						
Diário						
Semanal						
Quinzenal						
Mensal	x					
Serviços	Opção	Tempo Estimado (Horas/Minutos)	Gasto Unitário	Preço Unitário	Gasto Total	Preço Total
<b>Atividade Primária</b>						
<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>						
Imputação de dados			29,38	43,75		0,00
Conferência de dados			149,87	223,13		0,00
Geração de relatórios e informações			122,34	224,18		0,00
Acompanhamento a legislação			0,00	0,00		0,00
Atendimento a clientes			22,33	38,37		0,00
<b>Total</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			<b>0,00</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados	x	20,00	31,83	47,39	10,61	15,80
Conferência de dados	x	10,00	49,35	73,47	8,22	12,25
Geração de relatórios e informações	x	10,00	90,65	166,12	15,11	27,69
Acompanhamento a legislação	x	20,00	96,40	143,53	32,13	47,84
Atendimento a clientes			9,85	16,93	0,00	0,00
<b>Total</b>		<b>60,00</b>	<b>0,00</b>		<b>66,08</b>	<b>103,57</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão			12,43	18,51		0,00
Imputação de dados			17,99	26,79		0,00
Conferência de dados			46,64	85,46		0,00
Geração de relatórios e informações			21,87	32,56		0,00
Acompanhamento a legislação			31,22	53,63		0,00
Atendimento a clientes			46,74	80,30		0,00
<b>Total</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		<b>0,00</b>
<b>Total Geral</b>		<b>60,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>66,08</b>	<b>103,57</b>

**Quadro 53 – Composição dos Gastos e Preços do cliente Famasonic**

Proposta de Serviços Contábeis						
	Cliente:	Famasonic				
Fator						
Minutos	x					
Horas						
Período						
Diário						
Semanal						
Quinzenal						
Mensal	x					
Serviços	Opção	Tempo Estimado (Horas/Minutos)	Gasto Unitário	Preço Unitário	Gasto Total	Preço Total
<b>Atividade Primária</b>						
<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>						
Imputação de dados			29,38	43,75		<b>0,00</b>
Conferência de dados			149,87	223,13		<b>0,00</b>
Geração de relatórios e informações			122,34	224,18		<b>0,00</b>
Acompanhamento a legislação			0,00	0,00		<b>0,00</b>
Atendimento a clientes			22,33	38,37		<b>0,00</b>
<b>Total</b>		<b>0,00</b>				<b>0,00</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados	x	20,00	31,83	47,39	10,61	<b>15,80</b>
Conferência de dados	x	10,00	49,35	73,47	8,22	<b>12,25</b>
Geração de relatórios e informações	x	10,00	90,65	166,12	15,11	<b>27,69</b>
Acompanhamento a legislação	x	20,00	96,40	143,53	32,13	<b>47,84</b>
Atendimento a clientes			9,85	16,93	0,00	<b>0,00</b>
<b>Total</b>		<b>60,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>66,08</b>	<b>103,57</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão	x	0,00	12,43	18,51	0,00	<b>0,00</b>
Imputação de dados	x	40,00	17,99	26,79	11,99	<b>17,86</b>
Conferência de dados	x	10,00	46,64	85,46	7,77	<b>14,24</b>
Geração de relatórios e informações	x	10,00	21,87	32,56	3,65	<b>5,43</b>
Acompanhamento a legislação	x	10,00	31,22	53,63	5,20	<b>8,94</b>
Atendimento a clientes	x	20,00	46,74	80,30	15,58	<b>26,77</b>
<b>Total</b>		<b>90,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>44,20</b>	<b>73,23</b>
<b>Total Geral</b>		<b>150,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>110,27</b>	<b>176,80</b>

**Quadro 54 – Composição dos Gastos e Preços do cliente Rainha da Paz**

Proposta de Serviços Contábeis						
	Cliente:	Rainha da Paz				
Fator						
Minutos						
Horas	x					
Período						
Diário						
Semanal						
Quinzenal						
Mensal	x					
Serviços	Opção	Tempo Estimado (Horas/Minutos)	Gasto Unitário	Preço Unitário	Gasto Total	Preço Total
<b>Atividade Primária</b>						
Serviço de Escrituração Contábil	x					
Imputação de dados	x	6,00	29,38	43,75	176,29	262,48
Conferência de dados	x	1,00	149,87	223,13	149,87	223,13
Geração de relatórios e informações	x	1,00	122,34	224,18	122,34	224,18
Acompanhamento a legislação			0,00	0,00	0,00	0,00
Atendimento a clientes			22,33	38,37	0,00	0,00
<b>Total</b>		<b>8,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>448,50</b>	<b>709,80</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados			31,83	47,39		0,00
Conferência de dados			49,35	73,47		0,00
Geração de relatórios e informações			90,65	166,12		0,00
Acompanhamento a legislação			96,40	143,53		0,00
Atendimento a clientes			9,85	16,93		0,00
<b>Total</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		<b>0,00</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão	x	1,00	12,43	18,51	12,43	18,51
Imputação de dados	x	1,00	17,99	26,79	17,99	26,79
Conferência de dados	x	1,00	46,64	85,46	46,64	85,46
Geração de relatórios e informações	x	1,00	21,87	32,56	21,87	32,56
Acompanhamento a legislação	x	1,00	31,22	53,63	31,22	53,63
Atendimento a clientes	x	4,00	46,74	80,30	186,96	321,19
<b>Total</b>		<b>9,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>317,11</b>	<b>538,14</b>
<b>Total Geral</b>		<b>17,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>765,61</b>	<b>1.247,94</b>

**Quadro 55 – Composição dos Gastos e Preços do cliente Liner**

Proposta de Serviços Contábeis						
	Cliente:	Liner				
Fator						
Minutos						
Horas	x					
Período						
Diário						
Semanal						
Quinzenal						
Mensal	x					
Serviços	Opção	Tempo Estimado (Horas/Minutos)	Gasto Unitário	Preço Unitário	Gasto Total	Preço Total
<b>Atividade Primária</b>						
Serviço de Escrituração Contábil	x					
Imputação de dados	x	10,00	29,38	43,75	293,82	<b>437,46</b>
Conferência de dados	x	1,00	149,87	223,13	149,87	<b>223,13</b>
Geração de relatórios e informações	x	1,00	122,34	224,18	122,34	<b>224,18</b>
Acompanhamento a legislação	x	3,00	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>
Atendimento a clientes	x	6,00	22,33	38,37	134,00	<b>230,21</b>
<b>Total</b>		<b>21,00</b>		<b>0,00</b>	<b>700,03</b>	<b>1.114,99</b>
<b>Atividade Principal</b>						
Serviços de Escrita Fiscal	x					
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados	x	5,00	31,83	47,39	159,14	<b>236,94</b>
Conferência de dados	x	1,00	49,35	73,47	49,35	<b>73,47</b>
Geração de relatórios e informações	x	1,00	90,65	166,12	90,65	<b>166,12</b>
Acompanhamento a legislação	x	3,00	96,40	143,53	289,20	<b>430,59</b>
Atendimento a clientes	x	6,00	9,85	16,93	59,12	<b>101,56</b>
<b>Total</b>		<b>16,00</b>		<b>0,00</b>	<b>647,46</b>	<b>1.008,68</b>
<b>Atividade Principal</b>						
Serviços de Rotinas Trabalhistas	x					
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão	x	2,00	12,43	18,51	24,87	<b>37,02</b>
Imputação de dados	x	2,00	17,99	26,79	35,98	<b>53,57</b>
Conferência de dados	x	1,00	46,64	85,46	46,64	<b>85,46</b>
Geração de relatórios e informações	x	1,00	21,87	32,56	21,87	<b>32,56</b>
Acompanhamento a legislação	x	2,00	31,22	53,63	62,44	<b>107,26</b>
Atendimento a clientes	x	4,00	46,74	80,30	186,96	<b>321,19</b>
<b>Total</b>		<b>12,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>378,75</b>	<b>637,07</b>
			0,00			
<b>Total Geral</b>		<b>49,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1.726,24</b>	<b>2.760,74</b>

**Quadro 56 – Composição dos Gastos e Preços do cliente Alano**

Proposta de Serviços Contábeis						
Cliente:	Alano					
Fator						
Minutos						
Horas	x					
Período						
Diário						
Semanal						
Quinzenal						
Mensal	x					
Serviços	Opção	Tempo Estimado (Horas/Minutos)	Gasto Unitário	Preço Unitário	Gasto Total	Preço Total
<b>Atividade Primária</b>						
Serviço de Escrituração Contábil	x					
Imputação de dados	x	10,00	29,38	43,75	293,82	<b>437,46</b>
Conferência de dados	x	1,00	149,87	223,13	149,87	<b>223,13</b>
Geração de relatórios e informações	x	1,00	122,34	224,18	122,34	<b>224,18</b>
Acompanhamento a legislação	x	2,00	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>
Atendimento a clientes	x	5,00	22,33	38,37	111,67	<b>191,84</b>
<b>Total</b>		<b>19,00</b>		<b>0,00</b>	<b>677,69</b>	<b>1.076,62</b>
<b>Atividade Principal</b>						
Serviços de Escrita Fiscal	x					
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados	x	1,00	31,83	47,39	31,83	<b>47,39</b>
Conferência de dados	x	1,00	49,35	73,47	49,35	<b>73,47</b>
Geração de relatórios e informações	x	1,00	90,65	166,12	90,65	<b>166,12</b>
Acompanhamento a legislação	x	2,00	96,40	143,53	192,80	<b>287,06</b>
Atendimento a clientes	x	5,00	9,85	16,93	49,27	<b>84,63</b>
<b>Total</b>		<b>10,00</b>		<b>0,00</b>	<b>413,89</b>	<b>658,67</b>
<b>Atividade Principal</b>						
Serviços de Rotinas Trabalhistas	x					
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão	x	6,00	12,43	18,51	74,60	<b>111,07</b>
Imputação de dados	x	2,00	17,99	26,79	35,98	<b>53,57</b>
Conferência de dados	x	1,00	46,64	85,46	46,64	<b>85,46</b>
Geração de relatórios e informações	x	2,00	21,87	32,56	43,74	<b>65,12</b>
Acompanhamento a legislação	x	2,00	31,22	53,63	62,44	<b>107,26</b>
Atendimento a clientes	x	3,00	46,74	80,30	140,22	<b>240,89</b>
<b>Total</b>		<b>16,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>403,61</b>	<b>663,38</b>
<b>Total Geral</b>		<b>45,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1.495,20</b>	<b>2.398,68</b>

**Quadro 57 – Composição dos Gastos e Preços do cliente Kraucher**

Proposta de Serviços Contábeis						
	Cliente:	Kraucher				
Fator						
Minutos						
Horas	x					
Período						
Diário						
Semanal						
Quinzenal						
Mensal	x					
Serviços	Opção	Tempo Estimado (Horas/Minutos)	Gasto Unitário	Preço Unitário	Gasto Total	Preço Total
<b>Atividade Primária</b>						
Serviço de Escrituração Contábil	x					
Imputação de dados	x	8,00	29,38	43,75	235,06	349,97
Conferência de dados	x	2,00	149,87	223,13	299,73	446,27
Geração de relatórios e informações	x	2,00	122,34	224,18	244,68	448,37
Acompanhamento a legislação			0,00	0,00	0,00	0,00
Atendimento a clientes	x	4,00	22,33	38,37	89,33	153,47
<b>Total</b>		<b>16,00</b>		<b>0,00</b>	<b>868,80</b>	<b>1.398,08</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados	x	5,00	31,83	47,39	159,14	236,94
Conferência de dados	x	1,00	49,35	73,47	49,35	73,47
Geração de relatórios e informações	x	1,00	90,65	166,12	90,65	166,12
Acompanhamento a legislação	x	3,00	96,40	143,53	289,20	430,59
Atendimento a clientes		6,00	9,85	16,93	59,12	101,56
<b>Total</b>		<b>10,00</b>		<b>0,00</b>	<b>647,46</b>	<b>1.008,68</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão		2,00	12,43	18,51	24,87	37,02
Imputação de dados		2,00	17,99	26,79	35,98	53,57
Conferência de dados		1,00	46,64	85,46	46,64	85,46
Geração de relatórios e informações		1,00	21,87	32,56	21,87	32,56
Acompanhamento a legislação		2,00	31,22	53,63	62,44	107,26
Atendimento a clientes		12,00	46,74	80,30	560,88	963,57
<b>Total</b>		<b>20,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>752,68</b>	<b>1.279,45</b>
<b>Total Geral</b>		<b>46,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>2.268,93</b>	<b>3.686,21</b>

### Quadro 58 – Composição dos Gastos e Preços do cliente Ster Engenharia

Proposta de Serviços Contábeis						
	Cliente:	Ster Engenharia				
Fator						
Minutos						
Horas	x					
Período						
Diário						
Semanal						
Quinzenal						
Mensal	x					
Serviços	Opção	Tempo Estimado (Horas/Minutos)	Gasto Unitário	Preço Unitário	Gasto Total	Preço Total
<b>Atividade Primária</b>						
<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>						
Imputação de dados			29,38	43,75		0,00
Conferência de dados			149,87	223,13		0,00
Geração de relatórios e informações			122,34	224,18		0,00
Acompanhamento a legislação			0,00	0,00		0,00
Atendimento a clientes			22,33	38,37		0,00
<b>Total</b>		<b>0,00</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Imputação de dados			31,83	47,39		0,00
Conferência de dados			49,35	73,47		0,00
Geração de relatórios e informações			90,65	166,12		0,00
Acompanhamento a legislação			96,40	143,53		0,00
Atendimento a clientes			9,85	16,93		0,00
<b>Total</b>		<b>0,00</b>		<b>0,00</b>		<b>0,00</b>
<b>Atividade Principal</b>						
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>						
<b>Atividade Secundária</b>						
Admissão e Demissão	x	30,00	12,43	18,51	372,99	555,35
Imputação de dados	x	20,00	17,99	26,79	359,83	535,74
Conferência de dados	x	10,00	46,64	85,46	466,36	854,59
Geração de relatórios e informações	x	20,00	21,87	32,56	437,40	651,24
Acompanhamento a legislação	x	20,00	31,22	53,63	624,36	1.072,63
Atendimento a clientes	x	30,00	46,74	80,30	1.402,21	2.408,93
<b>Total</b>		<b>130,00</b>		<b>0,00</b>	<b>3.663,16</b>	<b>6.078,48</b>
<b>Total Geral</b>		<b>130,00</b>			<b>66,08</b>	<b>6.078,48</b>

**Quadro 59 – Composição de Lucratividade: Delin, RVS, Neural e Domus**

Serviços	Valores/Clientes			
	Delin	RVS	Neural	Domus
<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>				
Receitas	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Gastos	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Lucratividade</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>				
Receitas	103,57	103,57	103,57	103,57
(-) Gastos	66,08	66,08	66,08	66,08
<b>Lucratividade</b>	<b>37,50</b>	<b>37,50</b>	<b>37,50</b>	<b>37,50</b>
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>				
Receitas	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Gastos	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Lucratividade</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Total Geral</b>	<b>37,50</b>	<b>37,50</b>	<b>37,50</b>	<b>37,50</b>

**Quadro 60 – Composição de Lucratividade: Josafa, Famatronic, Papelite e RP**

Serviços	Valores/Clientes			
	Josafa	Famatronic	Papelite	RP
<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>				
Receitas	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Gastos	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Lucratividade</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>				
Receitas	103,57	103,57	103,57	103,57
(-) Gastos	66,08	66,08	66,08	66,08
<b>Lucratividade</b>	<b>37,50</b>	<b>37,50</b>	<b>37,50</b>	<b>37,50</b>
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>				
Receitas	0,00	73,23	73,23	0,00
(-) Gastos	0,00	44,20	44,20	0,00
<b>Lucratividade</b>	<b>0,00</b>	<b>29,04</b>	<b>29,04</b>	<b>0,00</b>
<b>Total Geral</b>	<b>37,50</b>	<b>66,53</b>	<b>66,53</b>	<b>37,50</b>

**Quadro 61 – Composição de Lucratividade: Fogão de Lenha, Famasonic, Rainha da Paz e Liner**

Serviços	Valores/Clientes			
	Fogão de Lenha	Famasonic	Rainha da Paz	Liner
<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>				
Receitas	0,00	0,00	709,80	1.114,99
(-) Gastos	0,00	0,00	448,50	700,03
<b>Lucratividade</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>261,30</b>	<b>414,96</b>
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>				
Receitas	103,57	103,57	0,00	1.008,68
(-) Gastos	66,08	66,08	0,00	647,46
<b>Lucratividade</b>	<b>37,50</b>	<b>37,50</b>	<b>0,00</b>	<b>361,23</b>
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>				
Receitas	0,00	73,23	538,14	637,07
(-) Gastos	0,00	44,20	317,11	378,75
<b>Lucratividade</b>	<b>0,00</b>	<b>29,04</b>	<b>221,03</b>	<b>258,32</b>
<b>Total Geral</b>	<b>37,50</b>	<b>66,53</b>	<b>482,33</b>	<b>1.034,51</b>

**Quadro 62 – Composição de Lucratividade: Alano, Kraucher e Ster**

Serviços	Valores/Clientes		
	Alano	Kraucher	Ster
<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>			
Receitas	1.076,62	1.398,08	0,00
(-) Gastos	677,69	868,80	0,00
<b>Lucratividade</b>	<b>398,93</b>	<b>529,28</b>	<b>0,00</b>
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>			
Receitas	658,67	1.008,68	0,00
(-) Gastos	413,89	647,46	0,00
<b>Lucratividade</b>	<b>244,78</b>	<b>361,23</b>	<b>0,00</b>
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>			
Receitas	663,38	1.279,45	6.078,48
(-) Gastos	403,61	752,68	3.663,16
<b>Lucratividade</b>	<b>259,77</b>	<b>526,78</b>	<b>2.415,32</b>
<b>Total Geral</b>	<b>903,48</b>	<b>1.417,28</b>	<b>2.415,32</b>

**Quadro 63 – Composição de Lucratividade Total**

Serviços	Total
<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>	
Receitas	<b>4.299,48</b>
(-) Gastos	<b>2.695,01</b>
<b>Lucratividade</b>	<b>1.604,47</b>
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>	
Receitas	<b>3.711,75</b>
(-) Gastos	<b>2.369,57</b>
<b>Lucratividade</b>	<b>1.342,18</b>
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>	
Receitas	<b>9.416,23</b>
(-) Gastos	<b>5.647,90</b>
<b>Lucratividade</b>	<b>3.768,33</b>
<b>Total Geral</b>	<b>6.714,99</b>

**Quadro 64 – Composição de Rentabilidade por Atividades e Serviços**

Atividade Primária		
<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>		
<b>Atividade Secundária</b>	<b>Preços</b>	<b>Análise</b>
Imputação de dados	1.487,38	8,53%
Conferência de dados	1.115,67	6,40%
Geração de relatórios e informações	1.120,92	6,43%
Acompanhamento a legislação	0,00	0,00%
Atendimento a clientes	575,52	3,30%
<b>Total</b>	<b>4.299,48</b>	<b>24,67%</b>
<b>Atividade Principal</b>		
<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>		
<b>Atividade Secundária</b>		
Imputação de dados	679,23	3,90%
Conferência de dados	342,86	1,97%
Geração de relatórios e informações	775,23	4,45%
Acompanhamento a legislação	1.626,68	9,33%
Atendimento a clientes	287,76	1,65%
<b>Total</b>	<b>3.711,75</b>	<b>21,30%</b>
<b>Atividade Principal</b>		
<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>		
<b>Atividade Secundária</b>		
Admissão e Demissão	758,97	4,36%
Imputação de dados	776,83	4,46%
Conferência de dados	1.239,16	7,11%
Geração de relatórios e informações	830,34	4,76%
Acompanhamento a legislação	1.474,86	8,46%
Atendimento a clientes	4.336,07	24,88%
<b>Total</b>	<b>9.416,23</b>	<b>54,03%</b>
<b>Total Geral</b>	<b>17.427,47</b>	<b>100,00%</b>

**Quadro 65 – Composição da Quantidade de Horas Padrão e Capacidade de Atendimento de Serviços: Serviço de Escrituração Contábil e Serviços de Escrita Fiscal**

<b>Serviço de Escrituração Contábil</b>	<b>Ideal</b>	<b>Corrente</b>	<b>Total</b>
Imputação de dados	40,00	34,00	6,00
Conferência de dados	30,00	5,00	25,00
Geração de relatórios e informações	20,00	5,00	15,00
Acompanhamento a legislação	0,00	5,00	-5,00
Atendimento a clientes	10,00	15,00	-5,00
<b>Total</b>	<b>100,00</b>	<b>64,00</b>	<b>36,00</b>

<b>Serviços de Escrita Fiscal</b>	<b>Ideal</b>	<b>Corrente</b>	<b>Total</b>
Imputação de dados	20,00	14,33	5,67
Conferência de dados	10,00	5,07	4,93
Geração de relatórios e informações	15,00	5,07	9,93
Acompanhamento a legislação	25,00	11,33	13,67
Atendimento a clientes	5,00	17,00	-12,00
<b>Total</b>	<b>75,00</b>	<b>35,00</b>	<b>40,00</b>

<b>Serviços de Rotinas Trabalhistas</b>	<b>Ideal</b>	<b>Corrente</b>	<b>Total</b>
Admissão e Demissão	90,00	41,00	49,00
Imputação de dados	20,00	28,33	-8,33
Conferência de dados	20,00	14,33	5,67
Geração de relatórios e informações	25,00	25,33	-0,33
Acompanhamento a legislação	15,00	27,33	-12,33
Atendimento a clientes	20,00	54,07	-34,07
<b>Total</b>	<b>190,00</b>	<b>190,00</b>	<b>0,00</b>

<b>Total Geral</b>	<b>365,00</b>	<b>289,00</b>	<b>76,00</b>
--------------------	---------------	---------------	--------------

No quadro 59 e 60, através dos dados levantados, pode-se compor a capacidade de atendimento dos serviços e atividades inerentes aos serviços oferecidos aos clientes, bem como as quantidades de horas consumidas pelos clientes em cada atividade. O fato interessante deste levantamento é que se verifica que as quantidades de horas consumidas em cada atividade são distintas.

Este levantamento mostra ociosidade em algumas áreas e escassez de horas em outras. Isso mostra a possibilidade de um remanejamento de colaboradores em áreas nas quais estão com a capacidade plena de trabalho, o que possibilita um melhor desempenho nestas áreas, e diminuindo a ociosidade em outras áreas.

## **5. CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS**

### **5.1. Análise do Experimento**

O processo de implantação do método proposto neste trabalho, de estruturar os gastos incorridos no processo de prestação de serviços contábeis, bem como compor os gastos incorridos na Phd Serviços, para fins de gerenciamento dos recursos consumidos para a prestação de serviços e a formação dos preços de honorários contábeis a serem apresentados aos clientes, possibilitou o rastreamento dos gastos incorridos, bem como a composição do tempo padrão para execução das atividades referentes aos serviços contábeis.

Os padrões de tempo pré-estabelecidos pela Phd Serviços foram levantados através de apontamentos e rotinas diárias de execução, bem como a experiência do cotidiano operacional. Estes padrões serviram de auxílio para a Phd Serviços, no quesito de controle das atividades operacionais e gerenciamento das atividades dos colaboradores que, através dos tempos padrões, podem estabelecer rotinas alinhadas com os tempos padrões.

Após o estabelecimento dos padrões, efetuou-se um rastreamento dos gastos incorridos para fins de alocação nas atividades operacionais e não operacionais. Esta alocação dos gastos incorridos obedeceu aos critérios propostos neste trabalho e serviram de referência para o gerenciamento dos gastos, através do rastreamento executado pela alocação, que possibilitou uma ampla visão do fluxo dos gastos incorridos.

Após esta alocação, foi possível compor os gastos totais por atividades e serviços prestados, o que possibilitou a composição total dos gastos para fins de formação dos preços dos serviços contábeis. Entretanto, a direção da Phd Serviços estabeleceu critérios de margens de lucro para cada atividade dos serviços executados, contemplando os riscos e lucro desejado.

Tais critérios foram estabelecidos através dos riscos de cada atividade, bem como a complexidade de cada atividade, no que se refere à execução dos serviços. Durante as reuniões, chegamos à conclusão de que, para fins de elaboração das margens de lucro, seria

melhor o estabelecimento de margens para cada atividade, e não para níveis de empresas. Exemplo: A empresa que é optante pelo lucro presumido possui rotinas diferentes que uma empresa com opção de lucro real. Mas, na execução dos serviços, as atividades são iguais, e a diferença está no volume de trabalho e no tempo empregado para o exercício das atividades. Este mesmo conceito serve para qualquer natureza jurídica, mas para fins de flexibilidade propusemos, em caso de evidências de que seja necessária uma maior margem em um determinado cliente, duas opções:

- **Margem nas atividades específicas para todos os clientes** – Configurar margens de lucro nas atividades em que fossem necessárias maiores atenções na elaboração dos serviços.
- **Margem complementar no valor global do serviço** – Serviria como uma margem a mais sobre o montante total dos honorários propostos para os clientes. Neste caso, poderia ser aplicado a clientes com particularidades específicas e que, para serem aceitos na empresa, teriam que ter esta margem complementar.

Após a elaboração dos critérios para formação dos preços dos honorários, estruturamos os gastos e os preços dos serviços, cliente por cliente, para compor os gastos e receitas de cada um. Este rastreamento possibilitou uma análise da lucratividade por cliente, por serviços e por atividades, o que possibilitou, para a direção da Phd Serviços, ferramentas valiosas para o gerenciamento dos gastos por clientes e as receitas gerada por cada um.

Através da aplicação da metodologia na empresa Phd Serviços Empresariais, podemos observar que a metodologia proporcionou um alinhamento ordenado dos gastos, de forma sistêmica, e ofereceu padrões de gastos (que proporcionaram um gerenciamento nos limites de gastos correntes em determinados itens que, até o presente momento, não existia) e os padrões de horas consumidas em cada atividade operacional e não operacional.

Além de estruturar os gastos correntes da empresa, através dos critérios propostos pela metodologia e a alocação dos gastos às atividades, esta ação possibilitou para a gerência da Phd Serviços visualizar o consumo de gastos de cada atividade e proporcional aos padrões de tempo empregado na execução de cada atividade.

Isto possibilitou a visualização dos gastos totais proporcionais a cada hora padrão alocada na execução das atividades, o que possibilitou a dimensão de quanto custa para a Phd a execução de cada atividade, informação muito valiosa para a empresa.

As informações gerenciais foram de muito valor para empresa, principalmente as margens de lucro de cada cliente e as quantidades de horas excedentes e escassas nas atividades operacionais da empresa. Isso possibilitou uma política de remanejamento de colaboradores para as atividades que demandavam horas adicionais.

Estas informações possibilitaram, para a direção da Phd Serviços, subsídios técnicos para renegociar alguns contratos defasados e ampliar os trabalhos para alguns clientes, como uma maior atenção às atividades de atendimento a clientes, que mostraram ser uma atividade muito lucrativa.

## **5.2. Conclusões**

O estudo realizado sobre as ferramentas de custos e a análise de conceituados autores possibilitaram o desenvolvimento de um método de formação de preços dos honorários contábeis, o que auxiliará os empresários de empresas de serviços contábeis e profissionais autônomos prestadores de serviços contábeis a compor os seus gastos para a formação dos preços dos serviços contábeis.

Através das pesquisas realizadas, observamos as dificuldades que existem em compor os custos de empresas de prestação de serviços pelo método tradicional de custos e a geração de informações valiosas para tomada de decisão. Procuramos alinhar este trabalho com base nos princípios dos métodos do Custeio Baseado em Atividades (ABC), para fins de composição dos gastos incorridos e pelo consumo dos gastos através de atividades comuns a todos os serviços executados em uma empresa de serviços contábeis.

A experiência que obtive, através dos anos de trabalho em escritórios contábeis, possibilitou-me uma análise das necessidades de atividades para execução dos serviços contábeis, que em conjunto com o estudo realizado ao logo deste trabalho, possibilitou a proposta deste método, com critérios propostos através da composição de atividades, como consumidora de recursos.

O método proposto utilizou-se da metodologia do custo padrão, que possibilita um gerenciamento dos recursos empregados no processo de elaboração dos serviços e baseia-se, para fins de estabelecimento de padrões, em critérios técnicos e fundamentos para sua composição.

Tal metodologia possibilitou um alinhamento dos tempos empregados em cada atividade de natureza operacional e não operacional nas empresas de serviços contábeis, o que possibilita para os usuários do método um rastreamento das quantidades de recursos e tempo empregados na execução das atividades para a prestação de serviços contábeis.

### **5.3. Avaliação dos resultados dos objetivos do trabalho**

O objetivo principal deste trabalho foi propor uma metodologia de formação de preço para serviços contábeis, e oferecer ao empresário da contabilidade uma metodologia que auxiliará no processo de formação de preço e controle dos gastos por cliente ou serviço prestados, além da formação de preços para serviços contábeis.

O objetivo geral desta dissertação foi atingido. Através do desenvolvimento da metodologia proposta nesta dissertação, apresentaram-se os seguintes resultados:

- Desenvolvimento de um sistema de custos para compor os gastos incorridos nas atividades operacionais e não operacionais das ESC;
- Composição das horas padrões alocadas às atividades primárias e secundárias propostas nesta dissertação, possibilitando uma análise operacional da capacidade operacional e não operacional das ESC;
- Análise da capacidade de atendimento aos clientes das ESC, através da análise das horas alocadas a cada atividade, possibilitando ao usuário a verificação do quanto a ESC poderá disponibilizar de capacidade produtiva a novos clientes;
- Análise de ociosidade ou escassez das horas padrões *versus* correntes, o que possibilita tomada de decisões de natureza operacional e não operacional nas ESC, com a realocação de colaboradores para o exercício de outras atividades;

- Composição dos gastos operacionais e não operacionais e a alocação para as atividades de serviços;
- Possibilidade de alocação dos gastos inerentes aos investimentos realizados nas ESC, com equipamentos de informática, sistemas, moveis, imóveis, veículos etc.;
- Composição dos gastos operacionais e não operacionais e a análise dos gastos total com cada atividade, possibilitando a formação dos preços de serviços específicos;
- Formação da margem de lucro contemplando os riscos inerentes à prestação dos serviços contábeis, o que possibilita diferenciar clientes e serviços;
- Composição dos preços dos serviços contábeis utilizando como base os gastos incorridos nas ESC.

Este gerenciamento foi importante para estabelecer métricas de execução nas atividades operacionais, o que possibilita a criação de históricos de execução de atividades, bem como de clientes e tipos de clientes, o que possibilita um rastreamento de perfis de clientes. Ex. Lucro Presumido, Real, Simples; ou Comércio, Indústria, Serviços etc.

Quanto à resposta do problema de pesquisa desta dissertação, foi respondido com sucesso, mediante a aplicação do experimento na ESC Phd Serviços, o que possibilitou a aplicação da metodologia para formação dos preços dos honorários contábeis aos seus clientes e informações gerenciais importantes para a gestão.

Para a gestão dos gastos e práticas de honorários, capazes de sustentar as atividades operacionais de uma empresa de serviços contábeis ou de um prestador de serviços autônomo, é muito importante a análise das informações extraídas da composição dos gastos consumidos em cada atividade e o tempo empregado em cada trabalho.

O tempo, para fins de prestação de serviços, é um fator muito importante para fins de tomada de decisão no processo de elaboração de uma proposta de prestação de serviços. O método proposto viabilizou uma análise da capacidade do tempo total a ser ofertado ao cliente, o que possibilita aos usuários do método um gerenciamento da composição do tempo, bem como a real capacidade de atendimento, por serviços ou atividades executadas.

#### **5.4. Proposta para estudos futuros**

Para estudos futuros, sugiro que seja pesquisada uma ferramenta de gestão estratégica de custos para fins de aplicação em empresas de serviços contábeis. Acredito que, através das observações feitas na aplicação da metodologia proposta neste trabalho, e pelo fato de este método ser construído no custeio por atividades, possibilitará aplicação de ferramentas como o *JIT – Just in Time*, Custo Alvo, entre outros, que auxiliarão os empresários de empresas de serviços contábeis na gestão operacional das atividades executadas.

#### **5.5. Considerações**

Sabemos que, com a competição global e a forte concorrência no mercado de prestação de serviços contábeis, as tecnologias de gestão estratégica de custos auxiliarão os empresários a aumentar a competitividade da empresa, oferecer melhores preços aos clientes e, conseqüentemente, aumentar a lucratividade das empresas de serviços contábeis.

O mercado mundial vem apresentando um forte crescimento no setor de serviços, e os serviços de contabilidade, por conseqüência, vêm ganhando espaço nas atividades industriais, comerciais e mesmo no setor de serviços. Empresas vêm já há algumas décadas buscando os serviços de contabilidade em empresas prestadoras de serviços.

A forte concorrência entre as empresas de prestação de serviços contábeis cria um ambiente para preços cada vez menores, e a metodologia proposta neste trabalho oferece, para as empresas de prestação de serviços contábeis e profissionais autônomos, condições de apurar os gastos e alocar os gastos na prestação de serviços de cada cliente, bem como a formação dos preços dos honorários contábeis.

Devido à grande carga tributária existente no Brasil, o profissional de contabilidade acaba envolvendo-se nos estudos e análise das melhores formas de planejamento tributário e geração de informações ao fisco. Todavia, os empresários das empresas de serviços contábeis necessitam preocupar-se com a gestão das empresas de serviços contábeis, pois a

mesma é uma empresa comum às outras, com a diferença de que sua atividade é a de prestação de serviços contábeis.

Marketing, promoções, reuniões de planejamento são necessários para as atividades empresariais das empresas de serviços contábeis, visto que já existem obras literárias evidenciando este fato e proporcionando direcionadores para os profissionais empresários da contabilidade.

Este trabalho, através de todo o procedimento metodológico aplicado, já mencionado, possibilitou-me entender a necessidade de gerenciamento dos gastos correntes das empresas de serviços contábeis e principalmente a formação dos preços em bases técnicas e científicas, que possibilitam fundamentos claros e qualidades nas informações levantadas.

As empresas de serviços contábeis, através do gerenciamento dos gastos incorridos e os padrões estabelecidos, podem traçar planos estratégicos de crescimento, utilizando-se das informações gerenciais. Podem elencar atividades lucrativas e serviços com menores riscos, alavancar suas vendas aos clientes, através de informações extraídas das informações gerenciais apuradas por meio do gerenciamento dos gastos.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABICALAFFE, César. *Sucesso empresarial & contabilidade: exigência vital da empresa moderna*. Curitiba: Juruá, 2000.

AGRASSO, Neto; ABREU, Aline. *Tecnologia da informação: manual de sobrevivência da nova empresa*. São Paulo: Arte & Ciência, 2000.

AMATO NETO, João. *Manufatura classe mundial*. São Paulo: Atlas, 2001.

ANTHONY, Robert N; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2002.

ASSEF, Roberto. *Formação de preço*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

BENDLIN, Cleonice W. *Contribuição ao gerenciamento da empresa contábil de pequeno porte com base no método de custeio por atividade*. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2002.

BERLINER, Callie; BRIMSON, James A. *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas*. São Paulo: T. A Queiroz, 1992.

BERNARDI, Luiz Antonio. *Manual de formação de preços*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BERTI, Anélio. O profissional da contabilidade frente à tomada de decisão. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 127, p. 91-97, 2001.

BEUREN, Ilse Maria. A gestão estratégica dos custos. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, p. 30-39, 1992.

BRAGA; Raquel de Abreu; *Uma contribuição à estruturação de um modelo de simulação de resultados para administrar uma empresa de prestação de serviços contábeis* – EPSC - Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia – FEA, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

BRESSAN, Valéria Gama Fully; BRAGA, Marcelo José; BRESSAN; Aureliano Angel; Análise de risco de insolvência pelo modelo de Cox: uma aplicação prática. *Revista de Administração de Empresas (FGV)*, Rio de Janeiro, v. 44, n. esp., p. 83-96, 2004.

- BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- CASAROTTO, Nelson C.; FÁVERO, José S.; CASTRO, João E. E. *Gerência de projetos/engenharia simultânea*. São Paulo: Atlas, 1999.
- CASSARRO, Antônio Carlos. *Sistemas de informações para tomadas de decisões*. São Paulo: Pioneira, 1999.
- CASTRO, Carlos J. de Lima; CARDOSO NETO, João da S. Sistema de custos para administração de preços e planejamento de lucro das empresas de contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 90, p. 64-80, 1994.
- CESTARI, Hermedes Jr. *Gestão contábil no ciclo de vida das pequenas empresas*. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2002.
- CHING, Hong Y. *Gestão baseada em custeio por atividades*. São Paulo: Atlas, 1997.
- \_\_\_\_\_. *Gestão baseada em custeio por atividades*. São Paulo: Atlas, 2001.
- CLARK, Alex; BAXTER, Alexander. ABC+ABM=ACTION. *Management Accounting*. p. 54-55, 1992.
- COGAN, Samuel. *Activity-based costing*. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Custos e preços: formação e análise*. São Paulo: Pioneira, 1999.
- \_\_\_\_\_. *Custos e preços: formação e análise*. São Paulo: Pioneira, 2002.
- COKINS, Gary. *Activity-based cost management making it work*. New York: McGraw-Hill, 1996.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Boletim Semanal do CFC Nº 137 – 16 a 20/04/2004. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 jul. 2001.
- \_\_\_\_\_. *Contrato de prestação de serviços de contabilidade*. 1. ed., 2003.
- \_\_\_\_\_. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 jul. 2001.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO – CRC/SP. Disponível em: <<http://www.crcsp.org.br/>>. Acesso em: 14 jul. 2006.

CORAL, Eliza. *Avaliação e gerenciamento dos custos da não-qualidade*. 1996. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós- Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 1996.

COSENZA, José P. Perspectivas para a profissão contábil num mundo globalizado: um estudo a partir da experiência brasileira. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 130, p. 43-63, 2001.

CROZATTI, Jaime. Modelo de gestão e cultura organizacional. *Caderno de Estudos FIPECAFI*, n. 18, p. 36-50, 1998.

DALLA VALENTINA, Luis V. O. *Desenvolvimento de um modelo integrado de reengenharia de processos com melhoria contínua para o redesenho de processos*. 1998. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 1998.

DEITOS, M. L. de Souza. *A contabilidade vista sob outro ângulo: a visão do empresário*. 1991. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) – FUNIOESTE, Cascavel, 1991.

FABRI, Pedro Ernesto; FIGUEIREDO, Sandra. *Gestão de empresas contábeis*. São Paulo: Atlas, 2000.

FABRO, Jaime. *Modelo de avaliação de desempenho e de custos para melhoria da gestão em empresas de assessoria contábil*. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2002.

FACHIN, Odília. *Fundamentos da metodologia*. São Paulo: Atlas, 1993.

FAMÁ, Rubens; BRUNI, Adriano Leal. *Gestão de custos e formação de preços*. São Paulo: Atlas, 2003.

FARIA, Natalia. Escritórios de contabilidade: como poderão sobreviver e manter seus clientes. *Revista Mineira de Contabilidade*, p. 10-11, 2001.

FAVERO, Hamilton L.; MARQUES, Cláudio; MÚCIO, Kelly C. Análise da qualidade dos serviços contábeis prestados pelos escritórios de contabilidade. *Revista Enfoque Reflexão Contábil*, Maringá, p. 21-32, 1994.

FENACON. Disponível em: <<http://www.fenaccon.org.br/>>. Acesso em: 14 jul. 2006.

FENACON em Serviços. *Pesquisa mostra como funcionam empresas de contabilidade no Brasil*. São Paulo: Edição 41, 1999.

FREZATTI, Fábio. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 2000.

GATTI, Ivan Carlos. As empresas de serviços contábeis no ano 2000. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, p. 8-21, 2000.

GHERRIZE, Miguel Roberto. Integração do sistema de custos com a contabilidade geral. *Revista de Administração de Empresas (FGV)*, Rio de Janeiro, 1978.

GIANESI, Irineu, CORRÊA, Henrique L. *Administração estratégica de serviços: operações para satisfação do cliente*. São Paulo: Atlas, 1994.

GIL, Antônio C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1994.

GIL, Antonio de Loureiro. *Sistema de informações contábil/financeiro*. São Paulo: Atlas, 1999.

GOLDRATT, Eliyahu M. *A meta*. 2. ed. São Paulo: Nobel, 2002.

GOMES, Josir S.; SALAS, J.M.A. *Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. São Paulo: Atlas, 1997.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira, 2000.

HERNANDES, Danieli Cristina Ramos. *Pesquisa sobre o uso de instrumentos de marketing por escritórios de contabilidade do Estado de São Paulo*. 2005. Dissertação (Mestrado em Controladoria Estratégica) – Unifecap, 2005.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

\_\_\_\_\_; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KANITZ, Stephen Charles. Pesquisa contábil num sistema de informações. *Revista de Administração de Empresas (FGV)*, Rio de Janeiro, 1969.

KAPLAN, Robert S.; ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D; YOUNG, S. Mark. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_; COOPER, Robin. *Custo & desempenho*. São Paulo: Futura, 2000.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. *A relevância da contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

\_\_\_\_\_; JOHNSON, H. Thomas. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1988.

KHOURY, Carlos Yorghi; ANCELEVICZ, Jacob. Controvérsia acerca do sistema de custo ABC. *Revista de Administração de Empresas (FGV)*, São Paulo, v. 40, n. 1, p. 56-62, 2000.

KRAEMER, Maria E. P. O papel do profissional contábil no contexto organizacional. *Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília*, n. 121, p. 82-83, jan./fev. 2000.

KRAUSS; Valter Augusto. *Avaliação do valor econômico de empresas de serviços contábeis: um Estudo exploratório baseado em empresas de serviços contábeis associadas ao SESCON/SP*. 2003. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia – FEA, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

LEÃO, Nildo Silva. *Custos e orçamento*. São Paulo: Nobel, 2004.

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

LIBA, Amauri. O sistema de custeio ABC em uma organização contábil. In: CONGRESSO INTERNACIONAL: CRUZANDO FRONTERAS: TENDENCIAS DE CONTABILIDAD DIRECTIVA PARA EL SIGLO XXI, 2001. *Actas...* 2001.

\_\_\_\_\_; ROBLES, Clemil; BACCI, João. Aplicação do sistema de custeio ABC em uma organização contábil. *Revista Paulista de Contabilidade*, n. 480, p. 6-13, 2001.

LIMA, Cássia R. *Análise comparativa das melhores práticas na elaboração da folha de pagamento em empresas industriais e de serviços*. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós- Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2001.

LONGENECKER, Justin G., MOORE, Carlos W., PETTY, J. William. *Administração de pequenas empresas*. São Paulo: Makron Books, 1997.

LONGENECKER, Justin G., MOORE, Carlos W., PETTY, J. William. *Administração de pequenas empresas*. São Paulo: Pearson Education, 1998.

LOPES, Alexsandro Broedel; CARVALHO, L. Nelson; TEIXEIRA, Ariedelmo José Campanharo. A abordagem de Shimpi para gestão de risco. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, n. 33, p 7–15, 2003.

LUNKES, Rogério J. *O uso da contabilidade por atividades para melhorar a performance do negócio: um estudo de caso em fundação de amparo à pesquisa e extensão*. 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 1999.

LYRA, Ricardo Luiz Wüst Corrêa de. *Uma contribuição a mensuração do resultado econômico da decisão de investimento em qualidade em empresas de serviços contábeis: uma abordagem da gestão econômica*. 2003. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia – FEA, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

MALHOTRA, Naresh K. *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2002.

MALUCHE, Maria Aparecida. *Modelo de controle de gestão para a pequena empresa como garantia da qualidade*. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2000.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade. Síntese de roteiro para elaboração de um projeto de pesquisa. *FEA/USP*. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/metodologia/index.htm>>. Acesso em: 12 jul. 2006.

MATOS, João M. *Como medir e gerenciar custos no setor de serviços*. São Paulo: Edições Inteligentes, 2004.

MATTAR, Fauze N. *Pesquisa de marketing*. São Paulo: Atlas, 1999.

MATTAR NETO, João Augusto. *Metodologia científica na era da informática*. São Paulo: Saraiva, 2002.

MONDEN, Yasuhiro. *Sistema de redução de custos*. Porto Alegre: Bookman, 1999.

MOREIRA, Daniel Augusto. *Dimensões do desempenho em manufatura de serviços*. São Paulo: Pioneira, 1996.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC custeio baseado em atividades*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 2000.

NOREEN, Eric; SMITH, Debra; MACKEY, James T. *A teoria das restrições e suas implicações na contabilidade gerencial*. Trad. por Claudiney Fullmann. São Paulo: Educator, 1996.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Sistemas, organização & métodos*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ORNSTEIN, Rudolf. Aspectos atuais do método do custeio direto. *Revista de Administração de Empresas* (FGV), Rio de Janeiro, 1972.

PADOVEZE, Clovis Luis. *Controladoria: estratégica e operacional*. São Paulo: Thomsom, 2003.

PARANHOS, José Luiz B. Contabilidade decisorial: um sistema integrado de informações para diretores e gerentes. *Revista de Administração de Empresas* (FGV), Rio de Janeiro, 1969.

PELEIAS, Ivam Ricardo; GARCIA, Mauro Neves; HERNANDES, Danielli Cristina Ramos; SILVA, Dirceu da. O marketing contábil: estudo exploratório com escritórios na cidade de São Paulo. In: CONGRESSO USP, 2004.

PEREZ, Marcelo Monteiro; FAMÁ, Rubens. Método de avaliação de empresas e o Balanço de Determinação. *Caderno de Pesquisas em Administração*, São Paulo, n. 4, p. 47-59, 2003.

PETRI, Sérgio M. *Construção de um modelo de avaliação de desempenho em uma prestadora de serviços contábeis para identificar oportunidades de melhorias utilizando a metodologia MCDA*. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2000.

PIZZOLATO, Nélio Domingues. *Introdução à contabilidade gerencial*. 2. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

RESNIK, Paul. *A bíblia da pequena empresa*. São Paulo: McGraw-Hill, 1990.

RICCIO, Edson Luiz; ROBLES, Antonio; GOUVEIA, Joaquim J. F. Aguiar. O sistema de custos baseado em atividades nas empresas de serviços. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 5, Acapulco/México, 1997.

RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROBLES JUNIOR, Antonio. *Custo da qualidade*. São Paulo: Atlas, 1996.

RODRIGUES, Alice de Fátima. *Da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria de gestão em pequenas empresas*. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

ROSINI, Alessandro Marco; PALMISANO, Ângelo. *Administração de sistemas de informação*. São Paulo: Thomson, 2003.

SÁ, Antônio L. A visão dos custos de produção. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, p. 36-40, 2000.

\_\_\_\_\_; SÁ, Ana Maria Lopes de. *Dicionário de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1995.

SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, Edemir. *Modelo Conceitual de sistema de custos por atividades para as universidades: um estudo de caso na Universidade do Vale do Itajaí*. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

SAVIANI, José Roberto. *O analista de negócio e da informação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SCARPIN, Maria A.; SCARPIN, Jorge E.; CALIJURI, Mônica S. S. Marketing: um instrumento para a valorização profissional. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 126, p. 34-47, 2000.

SCHELL, Jim. *Guia para gerenciar pequenas empresas: como fazer para a transição para uma gestão empreendedora*. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SCHOEPS, Wolfgang. Método do custeio indireto. *Revista de Administração de Empresas* (FGV), São Paulo.

SESCON. Disponível em:  
<[http://www.sescon.org.br/template.php?pagina=historia&selected\\_menu=1](http://www.sescon.org.br/template.php?pagina=historia&selected_menu=1)>. Acesso em:  
14 jul. 2006.

SEVERINO, Antônio J. *Metodologia do trabalho científico*. São Paulo: Cortês, 1995.

SILVA, Elizabete R. S. *O uso do ABC no gerenciamento de custos pesquisa: ação em uma agência bancária*. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2000.

SILVA, Paulo Roberto. *Uma contribuição à contabilidade de custos na formação de preços de venda na indústria de bens de consumo* – Dissertação de Mestrado apresentada na USP/SP defendida no dia 12/05/1981.

SILVA, Raimundo Nonato Sousa; LINS, Luiz S. *Gestão empresarial com ênfase em custos*. São Paulo: Thomson, 2005.

SIQUEIRA, José de Oliveira; FAMÁ, Rubens; BRUNI, Adriano Leal. Análise do risco na avaliação de projetos de investimentos: uma aplicação do método de Monte Carlo. *Caderno de Pesquisa em Administração*, São Paulo, n. 6, 1998.

SOUZA, Carlos César; FOGUEL, Sergio. *Desenvolvimento organizacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SPENCER, Michael S; COX, James F. *Manual da teoria das restrições*. São Paulo: Bookman, 2002.

SPINELLI, Enory L. Estratégias na gestão de organizações contábeis. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 125, p. 37-45, 2000.

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

TORRES, Marcos Antonio. Método do custeio direto e o aumento do lucro empresarial. *Revista de Administração de Empresas (FGV)*, Rio de Janeiro, 1975.

VICTORINO, Carlos R. *Qualidade nas organizações e nos serviços contábeis: marketing em serviços*. Blumenau: Odorizzi, 1999.

VICTORINO, Lúcia H. *Empresário contábil e as mudanças organizacionais*. Blumenau: Odorizzi, 2000.

WARREN, Carl S; REEVE, James M.; FESS, Philip E. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pioneira, 2001.

WELSCH, Glenn A. *Orçamento empresarial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)