

O Custo Efetivo do Escritório Contábil Consulte Contabilidade e Consultoria Empresarial na Prestação de Serviço em uma Empresa Optante pelo Lucro Real

The Effective Cost of the Accounting Office “Consulte Contabilidade e Consultoria Empresarial” in Service Delivery for a Company Opting for Lucro Real.

Igor Cardoso Rodrigues¹

Geovane Camilo dos Santos²

Resumo: Este estudo teve como objetivo demonstrar os custos efetivos que o escritório Consulte Contabilidade e Consultoria Empresarial tem para a prestação do serviço contábil a empresa X, optante pelo regime tributário Lucro Real, bem como identificar a margem de contribuição mensal avaliando se é viável ou não prestarem serviço à referida entidade. A metodologia utilizada para os procedimentos foi à pesquisa bibliográfica, para os objetivos foi a exploratória, quanto à abordagem foi qualitativa e quantitativa, para a coleta de dados utilizou-se da pesquisa de campo e foi caracterizado como estudo de caso. A pesquisa buscou a apuração do com a divisão nos seguintes pontos: Custo Indireto, Custos Variáveis, Custo Fixo, Custo Direto e Despesa Fixa. Os resultados revelaram que a mão de obra direta (MOD) apresenta o maior custo para o escritório, encontrou-se também que no confronto das receitas com os gastos que o escritório teve para a prestação do serviço à entidade X houve uma rentabilidade satisfatória, pois a margem de lucro líquida de 29,41%, sendo que com esse resultado os administradores poderão seguir esses resultados como padrão para os demais clientes. Conclui-se que outros escritórios contábeis, em outras regiões do país, que ainda não apuram o custo efetivo para a prestação de serviços contábeis aos seus clientes, do regime tributário Simples Nacional, Lucro Presumido e principalmente aqueles no regime de Lucro Real que foi apurado neste trabalho poderão utilizar os resultados e os cálculos realizados para a apuração do seu custo efetivo e conseqüentemente de sua margem de lucro.

Palavras-chaves: Custo efetivo para Prestar Serviço Contábil. Margem de Contribuição em serviços contábeis. Formação de Preço em escritórios contábeis.

Abstract: This study object is to demonstrate the actual costs that the office “Consulte Contabilidade e Consultoria Empresarial” has for the provision of accounting service to company X, opting for the tax regime “Lucro Real” as well as identify the monthly contribution margin, evaluating whether it is feasible or not providing service to that entity. The research methodology used for the procedures was bibliographic, for the objectives exploratory, as for the approach, quantitative and qualitative research, to collect data used field research and was featured as a case study. The research sought to calculate the result divided in the following points: Indirect Cost, Variable Cost, Fixed Cost, Direct Cost and Fixed Expense. The results revealed that the direct labor (DL) has the highest cost for the office, also found that the comparison of revenues with the expenses that the office had to provide service to company X, there was a satisfactory profitability since the net profit margin of 29.41%, and that with this result administrators can follow these effects as a standard for other customers. It follows those other accounting firms in other regions of the country that do

¹ Graduando em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Uberlândia – UFU. E-mail: igor.c1191@gmail.com. Avenida João Naves de Ávila, nº 2.121, Santa Mônica, Uberlândia - MG

² Mestrando em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Federal de Uberlândia. Docente na Universidade Federal de Uberlândia. E-mail: geovane_camilo@yahoo.com.br. Avenida João Naves de Ávila, nº 2.121, Santa Mônica, Uberlândia - MG

not discharge the actual cost for the provision of financial services to its customers, of the tax regime Simples Nacional, Lucro Presumido and especially those in the Lucro Real regime that was determined in this study can use the results and the calculations carried out for the determination of actual cost and consequently their profit margin.

Keywords: Effective Cost; Margin Contribution; Pricing; Accounting Service.

1 Introdução

A necessidade de ter controle sobre o negócio, ou seja, possuir uma gestão empresarial eficaz vem aumentando constantemente. E nesse sentido, a Contabilidade Gerencial se tornou ainda mais importante para facilitar o planejamento, avaliação, desempenho e auxílio às tomadas de decisões pelos usuários internos. Neste contexto, após a conclusão do curso de Ciências Contábeis e com o registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), o bacharel nessa ciência possui diversas oportunidades de atuação, sendo uma dessas a atuação como contador, com a constituição de uma empresa contábil.

Contudo, o estudo realizado por Cardoso e Araújo (2014) demonstrou que apenas 13% dos alunos do último período em Ciências Contábeis em uma universidade particular de Caicó – RN e 4% de uma universidade federal também do Rio Grande do Norte possuem como objetivo a atuação em escritório próprio. De forma semelhante se encontra o estudo de Macari e Pfitscher (2005), que analisou a atuação de 49 contadores que haviam formados entre 1995 e 1996 na Universidade Federal de Santa Catarina, sendo que desse número apenas 6, ou seja, 12% estavam atuando em empresas contábeis próprias.

Dessa forma, percebe-se que a constituição de um escritório de contabilidade pode ser um bom negócio para se investir, uma vez que muitos dos bacharéis em Ciências Contábeis preferem outras áreas à possuírem uma empresa contábil. Entretanto, após a efetuação dos investimentos, os gestores devem direcionar os seus esforços na obtenção de ganhos para recuperar o valor investido e também com o objetivo de aumentar o patrimônio da empresa. Diante desse contexto, é essencial, apurar o custo efetivo na prestação do serviço, para que esse possa ser demonstrado ao cliente, no momento da contratação do serviço contábil. Por outro lado, é precípuo lembrar que quem defini o preço é o mercado e por isso, o custo deve ser reduzido sempre que possível.

Nesse sentido, a apuração do custo é importante para os gestores realizarem uma previsão dos resultados que cada cliente lhe proporciona, no momento que realiza a confrontação dos honorários recebidos com os custos e despesas identificadas para a prestação do serviço contábil. Com a apuração dos custos efetivos pelos administradores do escritório, eles terão melhores análises de quais custos estão altos e verificar a possibilidade de redução dos mesmos, para que a lucratividade possa aumentar.

Diante desses fatos, o problema que direcionou esta pesquisa foi: qual é o custo efetivo para o escritório Consulte Contabilidade e Consultoria Empresarial realizar a prestação do serviço contábil a uma empresa do setor industrial, optante pelo o regime tributário Lucro Real? Como complemento ao problema de pesquisa, há o objetivo geral, que é demonstrar aos gestores do escritório Consulte Contabilidade e Consultoria Empresarial, o custo para prestar o serviço contábil para a Empresa X e verificar se essa empresa gera resultados positivos ou negativos para a entidade, mediante a margem de lucro líquido.

A presente pesquisa apresenta quatro justificativas para a sua consecução: i) falta de gestão de custos, ii) possibilidade de redução do custo e aumento da lucratividade, iii) ser uma base para outros escritórios e iv) comparação com outros estudos. A primeira justificativa refere-se ao fato que em muitos casos, falta uma análise aprofundada (gestão de custos) dos contadores para a determinação dos honorários para a prestação dos seus serviços, resultando numa margem de lucro baixa, e em alguns casos até prejuízo. Logo, constata-se que a análise

do custo do serviço é importante para os gestores determinarem o valor do honorário do seu cliente e principalmente valorizar a profissão contábil recebendo o valor justo.

A segunda direciona-se a possibilidade da empresa visualizar os custos de maiores valores e assim com uma gestão de custos adequada, reduzi-los, de forma especial, os custos variáveis, que causam aumento no valor a ser gasto pela entidade à medida que se aumenta a produção. A terceira é devido às empresas contábeis, na maioria das vezes, não realizarem a mensuração dos custos para a prestação de serviço contábil. E com esta pesquisa elas terão uma base para a apuração do custo da prestação do serviço contábil e conseqüentemente do valor a ser cobrado com honorários. E por fim esta pesquisa permite a comparação dos resultados na prestação de serviço contábil em uma empresa optante pelo Lucro Real em comparação com o trabalho realizado por Martins e Santos (2014), uma vez que eles analisaram uma empresa do Simples Nacional.

2 Referencial Teórico

A Contabilidade desde seu início é um sistema completo de escrituração, oriunda de várias civilizações e povos, e a cada dia é mais útil à sociedade, pois sempre presta informações para os usuários tomarem decisões. (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005).

A Contabilidade possui diversas ramificações e uma destas é a Contabilidade de Custos, e segundo Martins (2003) ela surgiu com a finalidade de mensurar o estoque da entidade e não como um auxílio para a administração tomar decisão. Com o desenvolvimento das empresas e com a maior competitividade entre o setor, passou a Contabilidade de Custo auxiliar no controle e na tomada de decisão para os administradores, por isso deixou de ser apenas Contabilidade de Custos para se tornar uma Contabilidade Gerencial.

Em conformidade com Ottuparammal, Kunhu e Jahfarali (2011) ela tem por objetivo a análise sistemática de gastos, assim permitindo determinar o custo de cada produto ou serviço prestado, oferecendo aos gestores da entidade melhor controle sobre os custos podendo economizar esses, permitindo fixar um melhor preço ao seu cliente, gerando aumento no lucro da empresa.

Destarte, o processo de determinar os custos, é conhecido como gestão de custos, e possui como objetivo embasar as decisões a serem tomadas, e assim, suprindo as necessidades dos empresários com relação às dúvidas de gestão, de forma que irá fornecer melhores argumentos para apoiar as tomadas de decisão. (SANTOS *et al.*, 2009). Portanto, o contador deve sempre fazer a análise gerencial de seu escritório, para chegar ao preço final do serviço prestado, sendo necessário que o valor cubra todos os custos e despesas e ainda gera margem de contribuição positiva.

Desse modo, os gestores podem utilizar algumas das metodologias de custeio, que os auxiliam no processo de tomada de decisão. Os principais métodos são: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio ABC, entre outras. A adoção de um desses métodos contribui para analisar os custos e principalmente formar o honorário do serviço contábil para o cliente, evitando prejuízos. (NASCIMENTO; RÊGO; DIAS, 2016).

Guerreiro (2002) é mais enfático ao afirmar, que para os processos de decisões serem melhores, devem ser mais detalhados quanto a rentabilidade do produto ou serviço, utilizando o método de custeio variável, com foco no conceito de margem de contribuição, o que permite efetuar o planejamento do preço do produto ou serviço, não necessitando dos custos fixos para essa formação.

Para formar o custo do produto ou do serviço é necessário considerar todos os sacrifícios para chegar ao produto final, sendo salários com os respectivos encargos sociais,

materiais, depreciação, energia, uso de instalações, aluguéis, manutenção de máquinas e equipamentos, etc. (MARTINS, 2003).

Enfim, a Contabilidade de Custos identifica deficiências no processo, sejam na fabricação do produto ou na prestação do serviço, à análise da utilização de máquinas, equipamentos, matérias-primas, tempo do colaborador, está diretamente ou indiretamente influenciando o custo do produto ou serviço final, sendo insatisfatório é necessário a tomada de decisão para reparação do serviço.

Segundo Vanderbeck (2013), a entidade que consegue oferecer um produto ou serviço de qualidade possui diferencial num mercado tão competitivo como no atual cenário.

Nesse sentido, a análise dos custos se torna uma ferramenta importante para tomada de decisão em uma empresa, sendo que esse fato não é apenas para as indústrias e sim para todos os setores. Nos escritórios de contabilidade a alta competição não permite que os preços sejam definidos tomando apenas como base os custos incorridos, fazendo-se necessário avaliar os preços no mercado que atuam. (MARTINS, 2010).

Os escritórios de Contabilidade são considerados empresas contábeis (VELOSO, 2004; CARVALHO *et al.* 2010; GOMES, 2011; BATISTA, 2013), sendo que estas entidades tiveram que se adaptar diante do surgimento de novos setores para gerenciar a empresa, como: financeiro, crédito e cobrança, orçamento interno, recursos humanos, informática, jurídico, entre outros, não sendo necessariamente idêntico a todos os escritórios, uma vez que existem empresas de diferentes tamanhos.

A divisão dos departamentos mais utilizados pelos escritórios de Contabilidade é em função da tarefa que irá exigir, como por exemplo: contábil, fiscal e pessoal, podendo ter também outros departamentos para oferecer serviço de consultoria relacionada a planejamento tributário, controladoria, área de abertura e fechamento de empresas, entre outras especializações que o contador pode oferecer a seus clientes. (FIGUEIREDO; FABRI, 2000).

O perfil do profissional contábil exige que ele tenha mais que o conhecimento teórico e prático é necessário a inteligência emocional, isto é, saber lidar com emoções, administrar conflitos e principalmente ter facilidade de relacionar com outras pessoas. (MARION, 2001).

Por outro lado, o profissional não precisa apenas possuir as características supracitadas, é necessário que ele utilize diversas ferramentas para a fixação do honorário cobrado de seus clientes, sendo os pontos mais relevantes para a negociação, de acordo com a pesquisa realizada por Martins e Santos (2014): o movimento de notas fiscais, quantidade de colaboradores, faturamento e regime de tributação, e o mais importante foram à quantidade de funcionários do cliente.

Para a formação do preço de um serviço, não devemos apenas considerar o custo, é necessário ser subjetivo em alguns fatores internos e externos que são difíceis de mensuração. Além do fato que o consumidor leva em consideração o posicionamento da empresa quanto à confiabilidade dos serviços prestados e comparam os benefícios advindos do serviço com relação aos custos, ou seja, não pagam mais por um aquilo que acha que vale. (OLIVEIRA; SOUZA; VIEIRA, 2004).

Desse modo, após a análise dos custos efetivos para prestação do serviço é necessário à formação do preço, e no contexto dos profissionais de contabilidade, esse termo é conhecido como honorário contábil. Assim, segundo Prado *et al.* (2011), o preço é a quantia em dinheiro que o cliente paga para receber um produto ou serviço, sendo que o cliente, considera o valor cobrado, na maioria das vezes, como o valor justo em relação aos benefícios recebidos.

Desse modo, a saúde financeira das empresas contábeis está relacionada à formação do preço, sendo esse um fator determinante da sobrevivência da entidade no mercado. Podemos relacionar o custo (o valor mínimo para não ter prejuízo), consumidor (verificar se existe procura desse serviço) e a concorrência (possibilita identificar se o valor está de acordo com o mercado), para determinar o valor justo para o consumidor. (DALLABONA *et al.*, 2013).

Além da capacidade da formação do preço do serviço, é importante destacar, que o profissional contábil também deve possuir habilidades para negociar o honorário com o seu cliente, lembrando-se de seguir as recomendações do código de ética, para que a negociação não prejudique o seu colega de classe. (CFC, 1996).

Em uma negociação existem interesses comuns e conflitantes, com uma única finalidade, firmar o acordo de prestação de serviço. No momento que antecede a negociação com o cliente é importante que o contador elabore um plano de ação para alcançar o objetivo final. Uma estratégia é a elaboração de fatores a questionar o cliente sobre a necessidade dos serviços que esse irá necessitar, é importante também que o profissional contábil possa apresentar ao seu futuro cliente o grau do trabalho que terá para aquela prestação de serviço e por fim ter um controle dos custos aproximados que serão dispensados em função de seu trabalho, e de preferência que estes sejam por setor do escritório. (CRC-RS, 2009).

Ainda no ato da negociação é necessário que o contador esclareça os pontos mais importantes do seu serviço, é necessário também que ele apresente a flexibilidade de pagamento para o seu cliente e principalmente que a sua proposta seja apresentada de forma fluente e confiante para o cliente valorize seu trabalho. A negociação não deve ser o último ponto a ser considerado pelo contador, pois após finalizado o processo da fixação dos honorários será fundamental a construção de uma relação duradora com seu cliente, pois um cliente satisfeito gera novas indicações para o escritório. (CRC-RS, 2009).

Por outro lado, muitos profissionais contábeis prestam o serviço contábil cobrando um honorário, que não oferece retorno aos escritórios, ou quando há retorno não é considerada a margem de lucro, conforme apresentado no estudo de Martins e Santos (2014), pois quando foi calculado a margem de lucro averiguou que o escritório tinha prejuízo para prestar o serviço.

Portanto, a análise e formação do custo desse serviço contribuirá para o gestor identificar se é viável ou não continuar prestando esse serviço, podendo formar um preço justo que gerará uma margem de contribuição positiva para sua empresa.

3 Aspectos Metodológicos

Com a evolução das pesquisas científicas, se torna necessário utilizar uma técnica para organizar os estudos realizados, assim a metodologia apresenta os procedimentos a serem adotados. A metodologia aplicada adequadamente oferece os procedimentos para atingir a realidade teórica e prática, a diferentes problemas seja na área profissional ou acadêmica por meio de pesquisas realizadas.

Dessa forma, para a consecução da presente pesquisa foi utilizada a pesquisa bibliográfica, que permitiu obter conhecimento sobre o assunto em questão, sendo utilizados livros, artigos científicos, revistas, sites de órgão de classe e pesquisas monográficas, que já receberam legitimidade. Quanto ao objetivo, a pesquisa se caracterizou pelo uso das técnicas exploratórias, uma vez que se pesquisou em uma área, ainda com poucos estudos e também que os dados coletados não sofreram a interferência dos pesquisadores.

A abordagem foi classificada como qualitativa e quantitativa, sendo a primeira utilizada para apresentar o resultado da entrevista com o gestor, enquanto a segunda levantou os custos e o resultado da empresa. O estudo, ainda foi considerado um estudo de caso, pois analisou um caso real, sendo averiguando se os serviços contábeis prestados pelo escritório Consultor Contabilidade e Consultoria Empresarial geram resultados positivos aos sócios pela prestação do serviço contábil a empresa X, que é optante pelo Lucro Real.

Foi realizada uma entrevista, com o gestor da empresa contábil, sendo que a entrevista é uma comunicação verbal entre o entrevistador e o entrevistado em que mediante perguntas, o entrevistador coleta os dados. A entrevista pode ser estruturada (apresenta um roteiro pré-definido) e não estruturada (consiste uma conversação informal, deixando o entrevistado com

maior liberdade). No caso desta pesquisa, ela ocorreu de forma não estruturada, uma vez que o entrevistador conversou com o entrevistado, sem um roteiro pré-estabelecido.

O processo para a execução da pesquisa de campo foi constituído em 5 passos: o primeiro passo foi a escolha do escritório contábil, na cidade de Araguari (realizado por conveniência intencional). Em sequência realizou uma conversa com um dos proprietários – para não identificar o profissional iremos chamar pelas siglas AACJ. Ainda nessa etapa, após apresentar ao profissional, o objetivo do trabalho, e as características que a empresa deveria possuir, entre elas destacam: cliente com maior número de movimentos diários, maior volume de notas fiscais, folha de pagamento, lançamentos contábeis e está enquadrada no regime tributário de Lucro Real, pois assim, seria possível dar continuidade no estudo de Martins e Santos (2014), que estudaram uma do Simples Nacional e sugeriram a análise de empresas em outro regime tributário. Desse modo, o contador informou que a empresa X, teria as características necessárias para atender a demanda dos autores.

O terceiro passo foi a entrevista não estruturada realizada com o sócio supracitado, na data de 9 de outubro de 2015. As perguntas foram referentes a história da empresa, para uma breve conceitualização, procedeu-se também ao levantamento de questões referentes ao processo de custos da empresa, aprofundou-se um pouco também sobre a empresa X, porém, o gestor desta empresa havia informado ao contador, que na pesquisa não fosse evidenciado informações da mesma.

A quarta etapa consistiu na coleta dos dados para tabulação, sendo que os dados incluíam todos os custos e despesas que o escritório possui durante o mês, além do valor do honorário cobrado da empresa X. E a quinta etapa foi a tabulação dos dados, para o levantamento dos custos e do resultado.

E aborda por fim, nos aspectos metodológicos, da presente pesquisa, uma breve história do escritório Consultoria Contabilidade e Consultoria Empresarial. Ele foi constituído em 1987, visando a prestação de serviço contábil com alta qualidade e focado no resultado, ética e satisfação do cliente. Atualmente (outubro de 2015), equipe era formada por 34 pessoas, incluindo os 4 sócios, que durante a existência da empresa (escritório) vem assessorando seus clientes. É importante destacar, que o escritório presta serviço contábil à empresa X há 3 anos.

4 Análise e Discussão dos Resultados

A entrevista não estruturada com AACJ, um dos sócios do escritório contábil Consultoria Contabilidade e Consultoria Empresarial, informou que os principais pontos utilizados para estipular o honorário ao cliente são: faturamento, regime tributário, quantidade de lançamentos contábeis e quantidade de funcionários, sendo esse o mais importante para avaliar o valor a cobrar mensalmente de seu cliente. É importante verificar, que esses pontos foram semelhantes aos apresentados por Martins e Santos (2014), em sua pesquisa. Diante disso, percebe-se que, independente do regime tributário adotado, os critérios para estabelecer o preço continuam próximos.

Em decorrência dos custos indiretos, serem difíceis de apropriar aos produtos, necessitando recorrer a um critério de rateio buscou-se um critério que melhor refletisse a realidade da empresa. E para a definição do critério, que no caso foi o número de colaboradores considerou-se dois pontos: o primeiro é que o gestor afirmou ser esse um dos principais pontos para estabelecer o valor do honorário, e o segundo considerou-se nessa pesquisa, de forma análoga ao que Martins e Santos (2014) propuseram em sua pesquisa. Destarte, utilizou o percentual encontrado pelo número de colaboradores da empresa X entre todos os colaboradores dos clientes que o escritório pesquisado presta serviço. No levantamento de dados constatou que os clientes da entidade contábil possuem 3.178 (três mil,

cento e setenta e oito) colaboradores (outubro de 2015), e desse total a empresa X tem 178, representando 5,60%.

4.1 Custos Indiretos na Prestação de Serviços

Primeiramente identificou os custos indiretos que há no escritório contábil, e em sequência utilizou o critério de rateio para determinar o valor do custo da empresa X – optante pelo o Lucro Real – para o Escritório Consulte Contabilidade e Consultoria Empresarial. Para melhor visualização dos custos indiretos, procedeu-se a separação dos mesmos em custos indiretos variáveis e indiretos fixos. Em conformidade com Leone (2000), o custo variável é aquele proporcional ao nível de atividade, que somente aparecem quando a produção é realizada.

Tabela 1 – Custos Indiretos Variáveis.

Custos Indiretos Variáveis	ANUAL	Média dos últimos 12 meses	Índice de rateio para Custos indiretos	Custo efetivo Total
Papéis	R\$ 9.570,41	R\$ 797,53	0,0560	R\$ 44,67
Material de Limpeza	R\$ 3.554,73	R\$ 296,23	0,0560	R\$ 16,59
Material copa e cozinha	R\$ 1.914,08	R\$ 159,51	0,0560	R\$ 8,93
Cartucho de tinta para impressora	R\$ 8.203,21	R\$ 683,60	0,0560	R\$ 38,28
Fita impressora	R\$ 2.734,40	R\$ 227,87	0,0560	R\$ 12,76
Outros materiais de consumo	R\$ 1.367,20	R\$ 113,93	0,0560	R\$ 6,38
Combustíveis e Manutenções de veículos	R\$ 6.000,00	R\$ 500,00	0,0560	R\$ 28,00
Cursos	R\$ 1.800,00	R\$ 150,00	0,0560	R\$ 8,40
Simplex Nacional DAS	R\$ 28.512,00	R\$ 2.376,00	0,0560	R\$ 133,07
TOTAL	R\$ 63.656,03	R\$ 5.304,67	0,0560	R\$ 297,08

Fonte: Dados de Pesquisa.

A Tabela 1 apresentou os custos variáveis indiretos mensais, sendo que para esse valor utilizou a quantia anual gasta pela empresa dividindo por 12 meses, buscando encontrar o custo mensal. Em sequência aplicou-se o índice de rateio de 5,60% e encontrou que o valor do custo indireto para o escritório mensalmente em relação à empresa X tomadora do serviço.

Os resultados revelaram que o maior gasto que a empresa possui é com a guia de recolhimento do Simples Nacional, que ficou no período em questão em R\$ 28.512,00, enquanto que os menores custos foram para outros materiais de consumo usados na prestação do serviço contábil.

Em sequência procedeu-se ao levantamento dos custos fixos, que segundo Martins (2003), são aqueles que ocorrem independentemente do volume de produção, e podem oscilar os valores, não sendo necessariamente repetitivo. Um exemplo, citado pelo referido autor é aluguel, que a empresa terá que pagar independente da produção ou prestação do serviço. Na presente pesquisa procedeu-se a separação dos custos fixos em: gerais, mão de obra indireta, e aqueles ligados aos imobilizados.

TABELA 2 – Custos Fixos Gerais.

Custos Fixos	ANUAL	Média dos últimos 12 meses	Índice de rateio para Custos indiretos	Custo efetivo Total
Software Contábil	R\$ 21.600,00	R\$ 1.800,00	0,0560	R\$ 100,81
Revistas	R\$ 1.500,00	R\$ 125,00	0,0560	R\$ 7,00
Anuidade do CRC-MG	R\$ 950,00	R\$ 79,17	0,0560	R\$ 4,43
Aluguel	R\$ 36.000,00	R\$ 3.000,00	0,0560	R\$ 168,01
Custo com plano de saúde	R\$ 60.000,00	R\$ 5.000,00	0,0560	R\$ 280,02
Documentação veículos	R\$ 1.376,50	R\$ 114,71	0,0560	R\$ 6,42
Custo efetivo Total	R\$ 121.426,50	R\$ 10.118,88	0,0560	R\$ 566,69

Fonte: Dados de Pesquisa

A Tabela 2 apresentou os custos fixos mensais, sendo que para encontrá-los utilizou-se o valor anual dividindo por 12 meses, e em sequência aplicou-se o índice de rateio de 5,60%, o que gerou o valor do custo fixo para o escritório mensalmente para a prestação do serviço contábil à empresa X.

Os maiores valores com custos fixos foram com plano de saúde, sendo isso fundamental destacar, pois demonstra o interesse e a preocupação da empresa em investir na saúde de seus colaboradores. Por outro lado, os menores custos foram com a anuidade do CRC. Quando se fala desse valor da anuidade é importante frisar que, a empresa possui 4 contadores com registro no órgão, mas devido as normas do próprio conselho, quando uma sociedade empresarial contábil é formada por 4 sócios o valor que ela vai pagar é R\$ 950,00, considerando o ano base de 2015.

Quanto à mão de obra indireta (MOI) consideram-se os valores dos salários, mais os encargos sociais. Esses encargos são gastos que a empresa possui com os seus colaboradores além do salário, sendo precípuo que o gestor da entidade reconheça esses valores como custos e conseqüentemente os aproprie aos produtos. Em conformidade com Megliorini (2001), alguns encargos ocorrem em certas épocas do ano, não podendo ser absorvidos somente ao custo do produto ou serviço prestado no mês em que ocorreu, devendo ser distribuídos ao longo do ano. São alguns exemplos desses encargos: férias, 13º salário, multa do FGTS, feriados, aviso prévio indenizado, entre outros citados na Tabela 3.

Em decorrência, do escritório pesquisado, optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES NACIONAL) e está enquadrado no anexo III da Lei Complementar 123/06, no art. 18, § 5ºb, inciso XIV, há uma taxa única sobre o faturamento mensal. E no Brasil, os encargos com mão de obra, para empresas nesse regime podem ser exibidos conforme Tabela 3.

Tabela 3 – Encargos sociais e trabalhistas incidentes para uma empresa do Simples Nacional.

Composição do Salário	Dia/Ano	Dias/Mês	Horas/Mês	Total Mensal
	(a)	(b= a/ 12)	(c = b x 7,33 hs)	(d= c x 0,45)
(-) DSR – (48 semas/ano)	48	4,00	29,33	R\$ 13,33
(-) Férias	30	2,50	18,3	R\$ 8,33
(-) Feriados médios/ano	11	0,92	6,72	R\$ 3,06
Dias úteis trabalhados (disponível)	276	23	168,67	R\$ 76,67
Total de salários (GRUPO A)	365			R\$ 101,39
13º Salário	30	2,5	18,3	R\$ 8,33
Adicional de 1/3 sobre férias				R\$ 2,78
Total pago (GRUPO B)				R\$ 11,11
Total (GRUPO C = A + B)				R\$ 112,50
Encargos Sociais				
FGTS sobre o GRUPO C	8%			R\$ 9,00
Multa rescisória sobre o FGTS recolhido	50%			R\$ 4,50
Aviso-prévio de 30 dias, hipótese de demissão sem justa causa.	30	2,5	18,3	R\$ 8,33
FGTS sobre aviso-prévio	8%			R\$0,67
Multa de FGTS sobre aviso-prévio	50%			R\$ 0,33
Total de FTGS e encargos s/ rescisão (GRUPO D).				R\$ 22,83
TOTAL GERAL (GRUPO E = C + D)				R\$ 135,33
Análise dos encargos sociais:				
Total salário pago durante o mês				R\$ 100,00
Custo do salário por hora sem encargos (R\$100: 220 h/m)				R\$ 0,45 / h
Total de salário com encargos social mensal (GRUPO E)				R\$ 135,33
Total de horas úteis trabalhadas, mensal (disponível para o empregador)				168,67 h
Custo do salário por hora com encargos sociais				R\$ 0,80
Índice de custo (Remuneração + encargos sociais)				1,7652

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Santos (2011)

De acordo com a legislação, há aproximadamente 52 dias de descanso semanal remunerado (DSR) durante um ano, porém 4 dias desses já estão contidos no período das férias de 30 dias de direito de gozo ao ano, restando, portanto 48 dias de DSR, dividindo os 48 dias por 12 meses e multiplicando pela jornada máxima diária e pelo custo por hora (R\$ 0,45/h), encontra o valor de R\$ 13,33 de custo para o empregador. O valor do custo das férias é encontrado mediante o seguinte cálculo, 30 dias de gozo dividido por 12 meses, encontramos 2,5 dias de férias ao mês, transformando esses dias em horas encontramos 18,33h/m, multiplicando pelo o custo da hora chegamos ao valor do custo das férias mensal R\$ 8,33. E sobre esse custo deve acrescentar mais 1/3 de férias que o empregado tem por direito.

Os feriados correspondem em média 11 dias ao ano, o que corresponde a, 0,92 dias de feriado mensal, que também deve calcular o valor do custo para o empregado, pois não está produzindo. Logo, dos 365 dias no ano, o colaborador estará disponível para o trabalho durante 276 dias, em conformidade com a seguinte fórmula: 365 dias – 30 (férias) – 48 (DSR) – 11 (feriados) = 276 dias. Além disso, temos o 13º salário que corresponde a 30 dias de pagamento para o empregado, dividindo o salário bruto R\$ 100 por 12 meses chegou em R\$ 8,33 de custo ao mês.

O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), referente à indenização do trabalhador, voltou à taxa original de 8% a partir do início de 2008, portanto, sobre o grupo C deve aplicar o percentual de 8% para identificar o valor do custo para a entidade. Quando a empresa rescindir, sem justa causa o contrato de trabalho com seu empregado, ela deverá pagar uma multa de 50% sobre o FGTS, sendo que, apenas 40% irá para o empregado, os outros 10% será contribuições devidas, gerando um custo mensal de 4% para a empresa. (SANTOS, 2011).

Comparando com o trabalho realizado por Martins e Santos (2014), eles não consideram o aviso prévio como custo, chegando a um índice de 65,93%, sendo assim, devendo incluir ao custo, o aviso prévio para chegar, numa maior precisão do custo, se a empresa decidir demitir o funcionário sem comunicá-lo com antecedência de 30 dias é obrigada a indenizá-lo. (SANTOS, 2011). Contudo, o aviso prévio indenizado é determinado pela lei 12.506/2011, que a cada ano trabalhado deve acrescentar 3 dias a mais de indenização com o limite de até 90 dias. Na Tabela 4, estão apurados os custos de mão de obra indireta.

TABELA 4 – Custos de Mão de Obra Indireta e Encargos Sociais.

Custo de Mão de Obra Indireta – Cargo	Remuneração Mensal	Índice – custo encargos sociais (mês)	Encargos Sociais	Custo por empregado (Remuneração + Encargos)	Índice de rateio para Custos indiretos	Custo efetivo Total
Analista contábil	R\$ 2.364,00	0,7652	R\$ 1.808,93	R\$ 4.172,93	0,0560	R\$ 233,70
Office Boy	R\$ 2.561,00	0,7652	R\$ 1.959,68	R\$ 4.520,68	0,0560	R\$ 253,18
Recepção	R\$ 985,00	0,7652	R\$ 753,72	R\$ 1.738,72	0,0560	R\$ 97,38
Arquivo	R\$ 1.182,00	0,7652	R\$ 904,47	R\$ 2.086,47	0,0560	R\$116,85
Copeira/Faxineira	R\$ 788,00	0,7652	R\$ 602,98	R\$ 1.390,98	0,0560	R\$ 77,90
Custo efetivo Total	R\$ 7.880,00	0,7652	R\$ 6.029,78	R\$ 13.909,78	0,0560	R\$ 779,01

Fonte: Dados da Pesquisa

Ao utilizar o salário bruto e acrescentar o índice dos encargos sociais (76,52%), chegamos ao total que o colaborador custa para o escritório contábil mensalmente, utilizando o critério de rateio da Tabela 4, possibilitou identificar qual é o custo fixo para o escritório de contabilidade quanto à mão de obra indireta e os seus encargos mensalmente.

E por fim há os investimentos em imobilizado, sendo que todo negócio necessita de investimentos para funcionar, entretanto, alguns imobilizados são melhores a entidade alugar do que comprar o bem, já que o benefício econômico futuro gerado pelo equipamento será

inferior. Diante desse contexto, sempre é necessário que faça uma análise de investimentos antes de comprar ou terceirizar o bem, projetando o seu benefício econômico futuro. É importante frisar, que esse não foi o foco da presente pesquisa, por isso tal procedimento não foi realizado, focando aqui, somente no levantamento dos bens e dos custos.

Tabela 5 – Itens que compõe o Ativo Imobilizado.

Departamentos do Escritório							
Itens	Data de aquisição	Administrativo	Contábil	Pessoal	Fiscal	Recepção	Quantidade total
MÓVEIS E UTENSÍLIOS							153
Mesas	01/07/2015	14	11	7	6	4	42
Rack	01/02/2013	1	0	0	0	0	1
Cadeira	01/07/2012	20	11	7	6	10	54
Mesa de Reunião	01/07/2015	1					1
Armário	01/10/2008	4	2	1	2	2	11
Arquivo	01/10/2014	9					9
Telefone	01/05/2009	7	11	7	6	1	32
Fax	01/05/2008	1					1
Scanim	01/03/2015	2					2
COMPUTADORES E PERIFÉRICOS							35
Computadores	01/06/2013	7	11	7	6	1	32
Impressora JT	Alugada						0
Impressora MT	01/05/2010	2		1			3
MÁQUINAS EQUIPAMENTOS							5
Ar Condicionado	01/06/2013	3					3
Bebedouro	01/08/2013	2					2
VEÍCULOS							1
Carros	01/02/2014	1					1
TOTAL							194

Fonte: Dados da Pesquisa

A Tabela 5 apresentou a distribuição do imobilizado no Escritório Consulte Contabilidade e Consultoria Empresarial, bem como mensurou a quantidade de itens, separados por categoria a empresa possui e que é fundamental para a entidade desenvolver os seus serviços contábeis aos seus clientes. E como o objetivo é verificar a parcela que a empresa X consome desse valor, no momento que a empresa contábil lhe presta o serviço, a Tabela 6 apresenta os valores dos custos indiretos fixos, com depreciação do imobilizado.

Tabela 6 – Custo Indireto Fixo – Depreciação do Imobilizado.

Itens	Quant. Total	Valor total	Taxa de Depreciação	Depreciação anual	Depreciação Mensal	Índice de Rateio	Custo Total
Móveis e utensílios	153	R\$ 70.840,00	10%	R\$ 7.084,00	R\$ 590,33	0,0560	R\$ 33,06
Computadores e periféricos	35	R\$ 34.700,00	20%	R\$ 6.940,00	R\$ 578,33	0,0560	R\$ 32,39
Máquinas equipamentos	5	R\$ 2.550,00	10%	R\$ 255,00	R\$ 21,25	0,0560	R\$ 1,19
Veículos	1	R\$ 20.000,00	20%	R\$ 4.000,00	R\$ 333,33	0,0560	R\$ 18,67
Total	194	R\$ 128.090,00		R\$ 18.279,00	R\$ 1.523,24	0,0560	R\$ 85,31

Fonte: Dados da Pesquisa

A Tabela 6 detalhou o cálculo da depreciação mensal do Escritório Consulte Contabilidade e Consultoria Empresarial, sendo importante frisar que foram considerados os

valores estabelecidos no cálculo do imposto de renda, e não a utilização gerencial dos custos, uma vez que a própria entidade não realiza tal procedimento. A aplicação do critério de rateio de custo indireto encontrou o valor alocado desse custo indireto fixo (depreciação), para o custo efetivo que o escritório tem para prestar o serviço a empresa X.

O maior custo que o escritório contábil, em estudo possui para prestar o seu serviço a empresa X é com móveis e utensílios, que gerou uma apropriação de R\$ 33,06, sendo o fato justificado pelo maior valor total de itens. Por outro lado, o menor valor foi com máquinas e equipamentos, que foi de R\$ 1,19, justificado por ser o menor valor que a empresa tem investido em imobilizado.

Após o levantamento dos custos indiretos que a empresa possui procedeu-se ao levantamento dos custos diretos. Para Martins (2010), os custos diretos representam aqueles que a empresa consegue mensurar com maior facilidade aos produtos e/ou serviços. Em uma empresa prestadora de serviços contábil, os principais custos diretos estão relacionados à mão de obra direta.

4.2 Custos Diretos na Prestação do Serviço Contábil

Os valores desembolsados com os colaboradores do Escritório Consulte Contabilidade e Consultoria Empresarial, que trabalham diretamente no serviço prestado para a empresa X optante pelo o Lucro Real, são considerados como MOD (mão de obra direta). Portanto, deve-se alocar os custos dos salários mais os encargos sociais, ao serviço prestado.

Tabela 7 – Custo Direto por hora – MOD por empregado.

Cargo	Salário Bruto	Índice – custo encargos sociais (mês)	Encargos	Custo por empregado (Remuneração + Encargos)	Custo por hora (Remuneração/ 220 h)
Analista Contábil	R\$ 2.364,00	0,7652	R\$ 1.808,93	R\$ 4.172,93	R\$ 18,97
Analista Fiscal	R\$ 2.364,00	0,7652	R\$ 1.808,93	R\$ 4.172,93	R\$ 18,97
Analista Pessoal	R\$ 2.364,00	0,7652	R\$ 1.808,93	R\$ 4.172,93	R\$ 18,97
Total	R\$ 7.092,00		R\$ 5.426,79	R\$ 12.518,79	R\$ 56,91

Fonte: Dados de Pesquisa

A Tabela 7 apresentou o custo por hora dos empregados que trabalham diretamente na execução da atividade para a empresa X. Deve-se realizar a soma dos encargos sociais ao custo de acordo com a Tabela 3. A última coluna demonstrou quanto custa o valor da hora trabalhada no escritório contábil, sendo utilizada a seguinte equação: Custo por empregado / 220 horas mensais. Pelo fato, de todos os colaboradores do escritório contábil, que realiza os serviços na empresa X, possuírem o mesmo salário constatou uma igualdade no valor, sendo de R\$ 18,97 por hora trabalhada, e por existir 3 departamentos que realizam os serviços constataram que o valor total foi de R\$ 56,91.

Tabela 8 – Custo mensal para executar os serviços da empresa X – MOD – Departamento Contábil.

Departamento Contábil	Responsável	Média de Horas Gastas p/ executarem serv. Empresa X.	Valor da Hora	Custo Total
Lançamento manual	Analista Contábil	19	R\$ 18,97	R\$ 360,39
Conciliações Bancárias	Analista Contábil	3	R\$ 18,97	R\$ 56,90
Conferencias de importações da Folha	Analista Contábil	2	R\$ 18,97	R\$ 37,94
Conferencias de importações do Fiscal	Analista Contábil	1	R\$ 18,97	R\$ 18,97
Baixa de Contas a Pagar	Analista Contábil	3	R\$ 18,97	R\$ 56,90
Baixa de Contas a Receber	Analista Contábil	1	R\$ 18,97	R\$ 18,97
Cadastramento de Clientes/ Fornecedores	Analista Contábil	1	R\$ 18,97	R\$ 18,97
Declarações Anuais	Analista Contábil	4	R\$ 18,97	R\$ 75,87
Fechamentos	Analista Contábil	3	R\$ 18,97	R\$ 56,90
Elaborações de Demonstrativos Contábeis	Analista Contábil	6	R\$ 18,97	R\$ 113,81
Total		43		R\$ 815,62

Fonte: Dados de Pesquisa.

A Tabela 8 demonstrou as atividades realizadas mensalmente e em média quantas horas o colaborador utiliza para executá-las, ao multiplicar o valor do custo por hora pela quantidade de horas necessárias ao desenvolvimento do serviço contábil a empresa X, encontrou-se o custo total direto com mão de obra no departamento contábil. O departamento contábil possui a maior demanda de horas para o escritório, principalmente para os lançamentos contábeis manuais, que consumiram 19 horas de trabalho e se multiplicar esta quantidade pelo valor de R\$ 18,97, encontra-se um custo total de mão de obra direta no departamento contábil de R\$ 360,39.

Em decorrência da empresa X ser optante pelo regime tributário de Lucro Real e exigir mais atividades o número de horas nesse departamento foi superior ao encontrado por Martins e Santos (2014), que analisaram uma empresa enquadrada no regime tributário Simples Nacional. Ao comparar os dois estudos é possível afirmar que uma empresa no Regime Lucro Real consome 65% a mais de trabalho que uma empresa no Simples Nacional, mas vale frisar que esse resultado não pode ser generalizado, pois o porte da empresa pode apresentar resultados divergentes.

Outro ponto interessante a destacar na comparação entre esta pesquisa e a realizada por Martins e Santos (2014), é que o maior tempo gasto encontrado pelos referidos autores foram no departamento fiscal, enquanto que nessa foi com o departamento contábil.

Tabela 9 – Custo mensal para o Departamento Fiscal.

Departamento Fiscal	Responsável	Média de Horas gastas p/ executarem serv. Empresa X.	Valor da Hora	Custo Total
Abrir malotes, separar doc. Oficiais e conferir protocolos	Analista Fiscal	2	R\$ 18,97	R\$ 37,94
Escrituração NF's Entrada e Saída	Analista Fiscal	6	R\$ 18,97	R\$ 113,81
Transmissão de arquivos Federais	Analista Fiscal	1	R\$ 18,97	R\$ 18,97
Transmissão de arquivos Estaduais	Analista Fiscal	1	R\$ 18,97	R\$ 18,97
Controles em Planilhas ou Sistemas	Analista Fiscal	2	R\$ 18,97	R\$ 37,94
Emissão de Guias de Recolhimento	Analista Fiscal	1	R\$ 18,97	R\$ 18,97
Controle do CIAP	Analista Fiscal	1	R\$ 18,97	R\$ 18,97
Demais Obrigações Acessórias	Analista Fiscal	1	R\$ 18,97	R\$ 18,97
Declarações Anuais	Analista Fiscal	2	R\$ 18,97	R\$ 37,94
Total		17		R\$ 322,45

Fonte: Dados de Pesquisa.

A Tabela 9 apresentou o valor do custo de mão de obra direta do Departamento Fiscal para o escritório em relação ao serviço prestado para a empresa X. Foi possível averiguar que a atividade que consome o maior tempo é a Escrituração de Notas Fiscais de Entrada e Saída com um total de 6 horas, e cujo custo total foi de R\$ 113,81. Esse fato ocorre principalmente pelas empresas optantes pelo regime tributário Lucro Real serem obrigadas a emitirem declarações mensais federais e estaduais, que não são necessárias em outros regimes, como: ECF, DCTF, SPED ICMS/IPI, SPED CONTRIBUIÇÕES, E-SOCIAL, todas não são obrigadas para as empresas do simples nacional.

Entretanto, um fato apresenta uma curiosidade, pois o tempo que o departamento fiscal do escritório Consulte Contabilidade e Consultoria Empresarial necessita para realizar as atividades de uma empresa no regime Lucro Real é menor que o tempo encontrado por Martins e Santos (2014), para uma empresa no Simples Nacional.

Tabela 10 – Custo mensal para executar o serviço para a empresa x. Departamento Pessoal.

Departamento Pessoal	Responsável	Média de Horas gastas p/ executarem serv. Empresa X.	Valor da Hora	Custo Total
Confecção Folha Pagamento	Analista Pessoal	8	R\$ 18,97	R\$ 151,74
Média de 15 rescisões ao mês	Analista Pessoal	2	R\$ 18,97	R\$ 37,94
Geração de guias e transmissão de arquivos	Analista Pessoal	2	R\$ 18,97	R\$ 37,94
Média de 15 admissões ao mês	Analista Pessoal	2	R\$ 18,97	R\$ 37,94
Retrabalhos	Analista Pessoal	4	R\$ 18,97	R\$ 75,87
Total		18		R\$ 341,42

Fonte: Dados de Pesquisa.

A Tabela 10 apresentou o custo que o escritório estudado tem com o departamento pessoal para a prestação dos seus serviços à empresa X. Os resultados encontrados evidenciaram que o maior tempo foi despendido na confecção da folha de pagamento, total de 8 horas gerando um custo de R\$ 151,74. Ao comparar esses resultados com o trabalho de Martins e Santos (2014) constata que para a realização dos serviços contábeis nesse departamento são necessárias aproximadamente 137,50% a mais de tempo, porém é importante frisar que a quantidade de colaboradores nas empresas dessa pesquisa é aproximadamente 700% maior.

Outro ponto importante a destacar na comparação do presente estudo com o realizado por Martins e Santos (2014) é que aquele não aplicou no custo os eventuais retrabalhos que o departamento pessoal pode incorrer durante o mês. Segundo dados fornecidos na entrevista com o AACJ, O escritório contábil incorre em média 4 horas mensais de retrabalho, com a empresa X, o que aumenta o custo em R\$ 75,87. O sócio ainda declarou que os principais retrabalhos são: recalcular folha de pagamento, remissão de guias, entre outros.

4.3 Despesas para Prestação do Serviço Contábil

Mensalmente são absorvidas ao resultado despesas operacionais do escritório contábil, em que elas são classificadas em: despesas administrativas, despesas financeiras, despesas com vendas e outras despesas operacionais. Contudo, em uma análise gerencial pode-se agrupá-las em duas classificações: fixas e variáveis. Segundo Souza e Clemente (2011), a princípio há a dificuldade operacional de vincular uma despesa ao produto ou serviço específico, essa é uma das razões que se deve classificá-las em fixas, em que elas representam o mínimo para suportar a atividade, e variáveis que são proporcionais à atividade.

4.3.1 Despesa Fixa

Semelhante ao que ocorre com os custos fixos, as despesas fixas não variam em função do volume de vendas ou do serviço prestado. (BRUNI; FAMÁ, 2008). As despesas fixas não são necessariamente repetitivas, pois a empresa pode gastar um valor mensal em um mês, e outro valor no mês subsequente. Alguns exemplos que se pode destacar são: despesa com propaganda que pode ocorrer eventualmente, multa e juros sobre Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), apesar da oscilação é um valor fixo no período, e não tem relação com o volume da atividade. (MARTINS, 2003).

Tabela 11 – Despesa fixa mensal para executar o serviço para empresa X.

ITENS	ANUAL	Média dos últimos 12 meses Em R\$	Índice de Rateio para Custos	Custo Efetivo
Internet	R\$ 8.439,60	R\$ 703,30	0,05600	R\$ 39,39
Pró-labore	R\$ 75.648,00	R\$ 6.304,00	0,05600	R\$ 353,05
Telefone, Energia Elétrica e Água.	R\$ 19.692,24	R\$ 1.641,02	0,05600	R\$ 91,90
Multas e Juros pagos	R\$ 3.000,00	R\$ 250,00	0,05600	R\$ 14,00
TOTAL	R\$ 106.779,84	R\$ 8.898,32		R\$ 498,34

Fonte: Dados de Pesquisa.

A Tabela 11 apresentou o custo efetivo da despesa fixa mensal para o escritório Consulte Contabilidade e Consultoria Empresarial. Em decorrência da empresa possuir quatro sócios, o valor do Pró-labore é estipulado pelos sócios em 2 salários mínimos para cada um, mas o restante do lucro é distribuído ao final do período, mas esse valor não foi incorporado, pois vai depender do resultado do escritório contábil.

TABELA 12 – Custo e Despesa Total com a Empresa X.

Custos e Despesas	Valor total
Custo Variável – MOD	R\$ 1.479,49
Custo Variável	R\$ 297,08
Custo Fixo – Imobilizado	R\$ 85,31
Custo Fixo - MOI e Encargos	R\$ 779,01
Custos Fixos – Gerais	R\$ 566,69
Despesa Fixa	R\$ 484,34
TOTAL	R\$ 3.691,92

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela 12 em resumo demonstrou os custos e despesas totais que o escritório Consulte Contabilidade e Consultoria Empresarial tem para prestar o serviço contábil para a empresa X optante pelo o regime tributário lucro real. Foi possível constatar que o maior valor foi com os custos variáveis de mão de obra direta, que teve uma percentagem de 40% em relação a todos os gastos totais que o escritório incorreu para a prestação do serviço contábil, por outro lado, o menor valor foi com custo fixo em imobilizado, que foi de 2%.

TABELA 13 – Apuração da Margem de Contribuição.

Honorários Cobrados	R\$5.230,00
Custos Variáveis	-R\$1.776,57
Despesas Variáveis	R\$0,00
Margem de Contribuição	R\$3.453,43

Fonte: Dados de Pesquisa

O valor que sobra entre a receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputada sem erro é chamado de “margem de contribuição”. (MARTINS, 2009). Na Tabela 13 apurou a margem de contribuição que o escritório Consulte Contabilidade e Consultoria Empresarial tem mensalmente para a prestação do serviço contábil a empresa X, sendo encontrado um percentual de 66,03% sobre o honorário recebido.

Ao comparar a presente pesquisa com a pesquisa realizada por Martins e Santos (2014), percebeu-se uma divergência entre os estudos, pois naquele o escritório estudado apresentou uma margem de contribuição negativa de 4,39%, enquanto esse apresenta uma margem superior a 66%.

TABELA 14 – Apuração do Resultado Líquido.

Honorários Cobrados	R\$5.230,00
Custos Variáveis	-R\$1.776,57
Despesas Variáveis	R\$0,00
Margem de Contribuição	R\$3.453,43
Despesa Fixa	-R\$484,34
Custo Fixo	-R\$1.431,01
Resultado Líquido	R\$1.538,08

Fonte: Dados de Pesquisa

E por fim, a Tabela 14 revelou o resultado líquido que o Escritório Consulte Contabilidade e Consultoria Empresarial possui mensalmente para prestar o serviço à empresa X, o que lhe gera um resultado líquido de 29,41%. Ao comparar este estudo com o realizado por Martins e Santos (2014), constatou que esse teve um resultado positivo aos sócios, pois gerou um lucro de R\$ 1.538,08, enquanto o outro um prejuízo de R\$ 62,24.

Logo, percebe-se que a fixação dos honorários pelos gestores do Consultor Contabilidade e Consultoria Empresarial para a prestação do serviço a empresa X, optante pelo Lucro Real teve um resultado positivo, enquanto que a fixação de um escritório para uma empresa do Simples Nacional, na pesquisa realizada por Martins e Santos (2014), não teve os mesmos resultados encontrados nesta pesquisa, entretanto, isso não pode ser generalizado.

5 Considerações Finais

É essencial para o crescimento econômico de uma empresa, identificar o verdadeiro custo, pois assim, é possível aplicar uma margem de lucro compatível com o mercado e consequentemente analisar se o serviço prestado é ou não viável. Nesse contexto, a presente pesquisa procurou demonstrar o custo efetivo que o Escritório Consultor Contabilidade e Consultoria Empresarial possui para efetuar a prestação dos serviços contábeis à empresa X, que é optante pelo regime tributário Lucro Real, bem como demonstrar a margem de lucro líquido que o escritório possui.

Os resultados revelaram que para apurar o custo fez a divisão nos seguintes pontos: custo indireto variável e fixo, custo direto e despesa fixa. Os resultados demonstraram que os custos totalizaram R\$ 3.691,92, e que o custo direto (MOD) representa 40,08% do total do custo apurado para prestar o serviço contábil. A pesquisa ainda demonstrou, que apesar de muitos contadores afirmarem ser complexo o trabalho para prestar serviço contábil para empresas optantes pelo regime tributário Lucro Real e que não é compensativo, uma vez que não gera lucro, esta pesquisa encontrou resultados diferentes.

O honorário cobrado mensalmente cobriu todos os custos variáveis e despesas variáveis e ainda restaram 66,03% de contribuição para o escritório e também, a receita auferida conseguiu pagar todas as despesas e custos fixos resultando em um resultado líquido mensal de 29,41%.

Este estudo apresentou algumas limitações, com destaque para: análise de uma única empresa, estudo de apenas um escritório contábil e de apenas um ano, sendo fatores que não permitem a generalização dos resultados encontrados para todas as empresas do Lucro Real e todos os escritórios contábeis, que atuam com empresas desse porte. Outra limitação, é que ao analisar os custos efetivos deveríamos incluir o risco que o escritório tem com a empresa X, uma vez que as penalidades por falta da entrega de uma obrigação acessória pode afetar gravemente o financeiro do escritório.

Portanto, o presente trabalho servirá para os gestores do Escritório Consultor Contabilidade e Consultoria Empresarial, aplicar essa metodologia para avaliar os resultados de seus outros clientes. Ele também será uma base para outros escritórios que ainda não analisam os seus custos efetivos ao prestarem serviços contábeis aos seus clientes.

E como sugestão de futuras pesquisas recomenda-se uma análise de mais escritórios contábeis, em outras regiões do país, análise de mais empresas nesse regime tributário e comparação com outros regimes, como Lucro Presumido e Simples Nacional, e também a mensuração do risco que a entidade contábil corre ao prestar os serviços a um cliente.

Referências

- BATISTA, Karoline dos Santos. **Gerenciamento de risco em empresas contábeis**. 2013. 32 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2013.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CARDOSO, André Victor Medeiros; ARAÚJO, Ana Paula de Medeiros. **A percepção dos concluintes do curso de Ciências Contábeis acerca das perspectivas mercadológicas: uma** RAGC, v.4, n.16, p.91-107/2016

- analogia entre os alunos das instituições pública e privada do município de Caicó/RN. 2014. 50 f. Monografia (Graduação Ciências Contábeis) - Faculdade Católica de Santa Teresinha, Caicó, 2014.
- CARVALHO, Frederico A. de et al. Fatores Determinantes da Diversificação de Serviços Profissionais: um Estudo Empírico sobre Empresas Contábeis no Rio de Janeiro. **Revista Portuguesa de Management**, N.º 5-6, Ano 3, 2010, 3-12.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. RESOLUÇÃO CFC Nº 803/96. **Aprova o Código de Ética Profissional do Contador – CEPC**. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_803.doc>. Acesso em: 22 jan. 2016.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Orientação para negociação de honorários**. Porto Alegre. jul. 2009. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_honorarios.pdf>. Acesso em: 3 set. 2015.
- DALLABONA, Adrielli Sommer; et al. Formação do preço de honorários contábeis em tangará da serra –MT: análise dos componentes do preço. **Revista UNEMAT de Contabilidade**. Tangará, v. 2, n. 3, jan/jun 2013.
- FIGUEIREDO, Sandra; FABRI, Pedro Ernesto. **Gestão de empresas contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.
- GUERREIRO, R. Sistema de custeio baseado em atividades: análise de um paradoxo. Brasília: **Revista Brasileira de Contabilidade**, n.138, nov./dez. 2002.
- GOMES, Karini de Freitas. **A qualidade dos serviços contábeis como diferencial para seus clientes**: um estudo em uma organização contábil de Criciúma-SC. 2011. 83 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação Ciências Contábeis) – Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC), Criciúma, 2011.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. **Revista Contabilidade Finanças**, São Paulo, n. 38, p. 7 – 19, maio/ago. 2005.
- MACARI, Franciele; PFITSCHER, Elisete Dahmer. **A profissão contábil e o mercado de trabalho**: um estudo comparativo entre os formados de 1995 e 1996 do curso de Ciências Contábeis da UFSC. 2005. 59 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis – Centro Socioeconômico da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.
- MARION, José Carlos. **A profissão contábil no Brasil**. 2001. Disponível em: <<http://fesppr.br/~teoguenes/artigos.html>> Acesso em: 20 ago. 2015.
- MARTINS, Amanda Ferreira; SANTOS, Geovane Camilo dos. Qual é o custo efetivo da empresa X para a prestação de serviço contábil pelo escritório BMS Contabilidade?. **Revista GeTeC**, Monte Carmelo, v. 2, n. 4, p. 71-89, jul./dez. 2014.
- MARTINS, Eliseu, **Contabilidade de Custos**, 9. ed. São Paulo, Atlas, 2003.
- _____, **Contabilidade de Custos**, 10. ed. São Paulo, Atlas, 2010.
- MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo, Pearson Makron Books, 2001.
- NASCIMENTO, Rayanna Nayhara Oliveira do; RÊGO, Thaiseany de Freitas; DIAS, Thiago Ferreira. Metodologias de custeio e preço de venda: um estudo sobre as práticas dos empreendimentos econômicos solidários. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 8, n. 1, p. 76-92, jan./jun. 2016.
- OLIVEIRA, Jasmária Lima Ribeiro de; SOUZA, Antônio Artur de; VIEIRA, Carlos Maurício. Análise dos fatores envolvidos na estimação de custos e formação de preço das empresas de auditoria . **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 15, n. 2, p. 107-125, ago. 2004.
- PRADO, José Willer *et al.* Pesquisa de Mercado e Formação de Preço: um estudo de caso referente ao serviço de internet em uma empresa que atua no município de Banbuí-MG. In:

SIMPOSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 8., 2011, Resende.

Anais... Resende: AEDB, 2011.

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

SANTOS, Vanderlei et al. Instrumentos da Contabilidade Gerencial utilizados em micro e pequenas empresas comerciais e disponibilizados por empresas de serviços contábeis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v.8, n. 24, p. 41-58, ago./nov. 2009.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e Análise de Custos.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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

VANDERBECK, Edward J. **Principles of Cost Accounting.** 16. ed. [S.l]: Cengage Learning, 2013.

OTTUPARAMMAL, Vinesh; KUNHU, Shameera T; JAHFARALI, T.H. **Cost Accounting.** Kerala: Calicut University, 2011. 116 f. Apostila.

VELOSO, Lenise Félix. **Satisfação de Clientes: Definindo uma proposta para a excelência nos serviços contábeis.** 2004. 108 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Mestrado Profissionalizante em Engenharia) - Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.