Gestão de custos e precificação dos serviços contábeis: um estudo de caso em uma empresa contábil

RESUMO

O mercado atual sofre diversas transformações econômicas, tecnológicas e sociais, esse fato impulsiona a necessidade de adaptação a novos processos. O setor contábil não está livre dessas mudanças, a formação do preço dos serviços contábeis, por exemplo, surge como um dos maiores desafios para as organizações contábeis. Esta pesquisa possui como objetivo geral aplicar o mix de serviços por meio do método de custeio variável e formar o preço dos serviços prestados por empresas contábeis. Nesse sentido, realizou-se um estudo de caso em um escritório contábil, com abordagem metodológica quantitativa e qualitativa, sendo de natureza exploratória e descritiva, a fim de identificar as contribuições da gestão de custos e precificação na prestação de serviços de contabilidade ao utilizar o método de custeio variável em mix de serviços. O estudo identificou que com a aplicação do método foi possível distribuir os custos variáveis de forma mais justa para cada departamento do escritório, maximizando os lucros e reduzindo os riscos. A partir disso, concluiu-se que a gestão de custos possibilita aos sócios uma visão mais clara e objetiva do negócio e, conseqüentemente, auxilia na tomada de decisões.

Palavras-chave: Gestão de Custos. Mix de Serviços. Precificação.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 INTRODUÇÃO

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), atualmente existem 89.540 organizações contábeis registradas no Brasil, sendo que 1.873 estão presentes no Estado do Espírito Santo. Essas organizações são divididas em: Sociedade, com representação de 41,43% do total; Empresário, com 27,74%; Microempreendedor Individual (MEI), 3,67%; e Sociedade Limitada Unipessoal (SLU), 27,17% (CFC, 2023).

O mercado atual sofre diversas transformações econômicas, tecnológicas e sociais, esse fato impulsiona a necessidade de adaptação a novos processos. O setor contábil não está livre dessas mudanças, a formação do preço dos serviços contábeis, por exemplo, surge como um dos maiores desafios para as organizações contábeis, visto que os Conselhos Federal e o Regional de Contabilidade não estabelecem uma tabela referencial de precificação dos serviços contábeis. A Resolução 803/96 do Conselho Federal de Contabilidade apenas apresenta algumas disposições em relação à precificação dos serviços prestados pelos contadores e escritórios contábeis.

Estabelecer o preço de venda de determinado produto ou serviço é a etapa mais importante para a tomada de decisões das empresas segundo Cunha e Fernandes (2008). Bruni e Famá (2019, p.221) afirmam que “além dos custos, o processo de formação de preços está ligado às condições do mercado, ao nível de atividade e à remuneração do capital investido”. Dessa forma, a análise dos custos, sejam eles fixos ou variáveis, bem como a consideração de volume e lucro,

desempenham papel fundamental na definição do preço de venda.

Essas características fornecem critérios essenciais para estabelecer um preço de venda que seja justo, com o propósito de qualificar e valorizar o setor em que a empresa atua. O objetivo final é buscar a maximização do lucro e a minimização dos riscos, de forma a promover uma abordagem estratégica na determinação de preços que seja alinhada aos objetivos da organização.

Diante do que foi mencionado, o presente estudo sugere responder a seguinte problemática: quais as contribuições da gestão de custos e precificação na prestação de serviços de contabilidade ao utilizar o método de custeio variável em mix de serviços?

Desse modo, o objetivo geral da pesquisa é aplicar o mix de serviços por meio do método de custeio variável e formar o preço dos serviços prestados por empresas contábeis. Primeiramente, de modo específico, será necessário realizar uma pesquisa bibliográfica sobre o tema abordado, bem como apurar os custos e as despesas da empresa pesquisada em um determinado período de tempo. Dessa forma, será possível realizar uma modelagem de mix de serviços, com base no custeio variável e implementar na empresa estudada. Além disso, será feita uma modelagem da formação de preço dos serviços, segundo o método do mark-up, fundamentado nas diferenças existentes entre as empresas clientes, como porte da empresa, forma de tributação e quantidade de colaboradores, para a determinação do preço das diversas prestações de serviços. Por fim, a junção dessas duas teorias tornará possível aos gestores tomarem decisões de forma mais clara e transparente.

O diferencial da pesquisa encontra-se na utilização do mix de serviços e da precificação através do custeio variável e do método mark-up, respectivamente, como ferramentas essenciais para a geração de informações de qualidade e tomada de decisões dentro das empresas. De acordo com Peixoto e Vallim (2021), a utilização do método de custeio variável é uma forma de gerenciar os custos no mix dos serviços prestados. Além disso, Hansen e Mowen (2009), afirmam que a gestão de custos é responsável por identificar, mensurar e relatar informações convenientes aos gestores para o custeio, bem como para a tomada de decisões.

Segundo Bruni e Famá (2019), existem três métodos diferentes no processo de formação de preço de venda, sendo que no processo baseado nos custos, usa-se o método do mark-up. Bruni e Famá ainda afirmam que diversas empresas utilizam esse método com o intuito de obter conhecimento sobre o preço que o cliente está disposto a pagar, a fim de maximizar os lucros. Dessa forma, o estudo de caso de uma empresa contábil e a utilização dessas ferramentas podem servir como referencial para auxiliar na gestão interna de outras entidades de mesmo cunho, além de servir como base para a realização de futuras pesquisas, bem como aplicar simultaneamente mix de serviços e a respectiva formação do preço em empresas de prestação de serviços contábeis.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão de custos

De acordo com Casara e Pistore (2014) a gestão de custos é essencial para que as empresas se mantenham no mercado, visto que fornecem bons indicadores para que os gestores possuam maior precisão na tomada de decisões, visando o lucro. A gestão de custos pode ser compreendida como um conjunto de práticas destinadas a orientar a tomada de decisões nas empresas, assegurando uma alocação precisa dos custos e fornecendo dados cruciais para a sustentabilidade do

negócio. De maneira complementar, Franco (2010, p.108) afirma que “a gestão de custos é uma ferramenta que busca oferecer às empresas informações que lhe permitam manter no mercado produtos de qualidade a um custo menor do que aquele oferecido pelos concorrentes”.

Segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013, p.185) “análise de custo-volume-lucro (CVL) é uma ferramenta poderosa que ajuda os gerentes a compreenderem as relações entre custo, volume e lucro”. Ainda de acordo com os autores, a análise CVL ajuda os gestores a entenderem quais são os fatores que afetam o lucro e como afetam, esses fatores são: preço de venda, volume de vendas, custos variáveis por unidade, total de custos fixos e mix de produtos vendidos.

Outra ferramenta importante para a gestão de custos, é o mix de produtos ou serviços. De acordo Eldenburg e Wolcott (2007) o conceito de mix ou composto de vendas compreende a relação dos diferentes produtos vendidos e serviços prestados por determinada empresa. Como afirmam Fiorin e Vallim (2014) “quando se trata de Mix de produtos, pode-se entendê-lo como uma oportunidade de a empresa ampliar sua base de clientes.”

Perez Junior, Oliveira e Costa (2005) explicam que a MC destaca a diferença entre as receitas de venda e a soma dos custos e despesas variáveis. Desse modo, a margem de contribuição unitária (MCU) refere-se ao valor restante do preço de venda unitário após a dedução dos custos e despesas variáveis unitárias. Franco (2010) acrescenta que a MCU contribui com informações fundamentais para o mix de serviços e a tomada de decisões, como por exemplo, qual serviço deveria ter maior enfoque ou qual deveria ser eliminado.

Outro aspecto importante a ser avaliado é o Índice de Margem de Contribuição (IMC). Segundo Fiorin e Vallim (2014) o IMC pode ser obtido através da MC em porcentagem, ou seja, trata-se de um parâmetro essencial para avaliar o impacto percentual da MC nas vendas da empresa. Além disso, é necessário abordar a margem de segurança e o ponto de equilíbrio.

A modelagem de mix utilizada na presente pesquisa, é a proposta por Vallim e Souza (2014), que propõe organizar com base no custeio variável os dados individuais de cada tipo de produto ou serviço, ou seja, quantidade, preço de venda, custo variável, margem de contribuição, índice de margem de contribuição e faturamento. A partir dessas informações é possível gerar os indicadores de índice de margem de contribuição do mix, ponto de equilíbrio do mix, margem de segurança e margem de lucro.

2.2 Formação de preço de venda

O processo de formação do preço de venda é uma parte fundamental do negócio, como afirmam Silva, de Jesus e Pinheiro (2013), visto que a determinação do preço de venda de um produto ou serviço é fator crucial para o sucesso da empresa no mercado, para isso é necessário que se estabeleçam preços de vendas competitivos e também lucrativos. Diante disso, Martins (2018) afirma que para calcular os preços, o ponto de partida é o custo do produto ou serviço prestado com base no custeio variável ou por absorção, porém apenas os custos não são suficientes para a administração desses preços, a estratégia de marketing da empresa e o preço cobrado pelos concorrentes, por exemplo, são fatores importantes.

Da mesma forma, Bruni e Famá (2019) expõem que existem três formas de determinação dos preços, com base nos custos, no consumidor ou na concorrência, sendo que os preços baseados nos custos procuram agregar valor a esses. De forma complementar, Martins (2018) explica que na formação do preço com base no custo,

adiciona-se uma margem chamada de mark-up, utilizada para cobrir gastos que não estão presentes nos custos, como comissões sobre o preço e tributos. Em relação ao mark-up, Wernke (2005) explica que esse método é definido por um índice que, multiplicado pelo custo do produto ou serviço, torna possível rever todos os custos e auxilia na formação do preço de venda.

Segundo Bruni e Famá (2019), existem duas formas de se calcular o mark-up. O mark-up multiplicador retrata o valor que, multiplicado pelos custos variáveis, encontra-se o preço de venda, enquanto o divisor retrata a porcentagem dos custos variáveis quanto ao preço de venda.

A título de exemplo, suponha-se que uma determinada empresa que presta serviços de advocacia incorreu nos seguintes gastos: R\$3.600,00 de mão de obra, totalizando 20 horas trabalhadas a um custo de R\$180,00/hora, e R\$800,00 de outros materiais necessários. Além disso, a comissão e as despesas administrativas sobre a prestação de serviços são, respectivamente, de 5% e 20%. Dessa forma, o cálculo do mark-up divisor e do preço de venda a ser praticado pela empresa, a fim de obter um lucro igual a 20% do preço dos serviços prestados, devem ser calculados da seguinte forma: $\text{Mark-up} = 1 - \text{soma das taxas percentuais}$, ou seja, $\text{Mark-up} = 1 - (0,20 + 0,05 + 0,20) = 0,55$ ou 55%, e $\text{Preço} = \text{custo variável} \div \text{mark-up} = (3.600 + 800) \div 0,55 = 8.000$. Diante da aplicação das fórmulas, tem-se um mark-up divisor de 55% e um preço de prestação de serviço de R\$8.000,00.

2.3 Empresas Contábeis no Brasil

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), atualmente existem 90.726 organizações contábeis e 530.058 profissionais da contabilidade ativos em todo o Brasil. Além disso, é válido ressaltar que as organizações contábeis são divididas em Sociedade, Empresário, Microempreendedor Individual (MEI) e Sociedade Limitada Unipessoal (SLU), sendo que a categoria Sociedade e SLU são as duas mais utilizadas.

Ao analisar especificamente o Espírito Santo, estado da empresa contábil estudada, é possível identificar que existem 1.900 organizações contábeis e 10.353 profissionais da contabilidade, isto é, 2,09% e 1,95% do total em todo o Brasil, respectivamente. Ademais, dentre as empresas contábeis, as categorias de Sociedade e Empresário são as que possuem maior aderência no estado. Outrossim, atualmente o Espírito Santo encontra-se em 13º lugar, dentre os 27 estados registrados do CFC, em relação a quantidade de profissionais da contabilidade e empresas contábeis.

Por fim, segundo os dados do Conselho Federal de Contabilidade, o número de profissionais de contabilidade e organizações contábeis cresce a cada ano no Espírito Santo. A título de exemplo, os dados mostram que nos últimos três anos o número de profissionais e empresas contábeis aumentou em 84 e 220, respectivamente. Além disso, é válido ressaltar que, dentre esses números, só no último ano houve um aumento de 66 profissionais e 110 empresas contábeis.

2.4 Estudos anteriores

No quadro 1 é possível identificar estudos anteriores que fornecem suporte e fundamentação ao processo decisório empresarial, servindo de orientação para o presente artigo. Esses estudos possuem o período de corte entre 2015 e 2023 e foram retirados dos seguintes congressos e revistas: Anais do Congresso Brasileiro de

Custos: Revista ABC de Custos; Revista Brasileira de Desenvolvimento (*Brazilian Journal of Development*) e; Revista Produção e Desenvolvimento.

Ano	Autor(es)	Título	Objetivo	Achados
2023	B.M.; Carolino, M.F.; & Vallim, C.R.	Gestão de custos e precificação no processo decisório empresarial: um estudo na produção de mármore e granitos.	Identificar as contribuições da gestão de custos e precificação no processo decisório das empresas de mármore e granito.	Os resultados da pesquisa evidenciam a importância das informações de custos e precificação para uma gestão mais eficaz.
2022	Costa, I. M.; Araújo, M. N.; & Vallim, C. R.	Mix e precificação na prestação de serviços: um estudo em uma empresa contábil.	Aplicar de forma conjunta o mix de serviços com base no custeio variável e o método de formação de preço de venda com base no mark-up.	Os resultados obtidos forneceram aos gestores da empresa uma análise detalhada da precificação dos serviços contábeis.
	Guimaraes et al.	Análise Custo, Volume e Lucro na Gestão do Hospital Veterinário: um estudo de caso.	Aplicação da técnica de análise de custo, volume e lucro em um hospital veterinário de pequeno porte.	Os resultados obtidos demonstram o produto que possui a maior margem de contribuição e, fornecem informações importantes para tomadas de decisões mais precisas.
2019	Rocha, I.C.; Oliveira, A.M. & Soares, F.I.L.	A contabilidade de custos como ferramenta na formação do preço de venda em uma indústria em Panificação.	Identificar a contribuição da contabilidade de custos na formação do preço de venda em uma indústria de panificação.	A pesquisa exhibe que a contabilidade de custos é um instrumento essencial para entender a formação de preço de venda e outros indicadores.
2018	Vallim, C.R.; Vallim, M.P.B.L. & Martins, R.R.A.	Gestão de custos: Um estudo de caso em uma fábrica de sorvetes.	Utilização do custeio variável para mix de produtos no processo de tomada de decisão de uma fábrica de sorvetes.	O estudo concluiu que a aplicação do método de custeio variável de mix de produtos é importante para a gestão de custos de todos os produtos da organização.
2015	Pistore, G. C., Foscarini, R., Philereno, D. C., Silva, I. A. da, & Faccin, K.	Contabilidade de Custos para formação de preço de venda: um estudo de caso em uma indústria de suspensões pneumáticas de Caxias do Sul-RS	Analisar as contribuições da contabilidade de custos na formação de preço de venda em uma indústria de suspensões pneumáticas.	Os resultados evidenciaram que a empresa não utiliza algumas ferramentas que a contabilidade de custos proporciona, então se verifica a necessidade de adequação dessas ferramentas.

Quadro 1. Estudos Anteriores

Fonte: Elaborado pelos autores

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa se alinha na classificação proposta por Vergara (2014), com relação aos fins é exploratória e descritiva, e quanto aos meios uma pesquisa bibliográfica, estudo de caso com pesquisa de campo e documental, com abordagem qualitativa e quantitativa. Na visão de Vergara (2016) a investigação exploratória ocorre em local onde existe pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Já a pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno que no caso dessa pesquisa é identificar as contribuições da gestão de custos e precificação na prestação de serviços de contabilidade ao utilizar o método de custeio variável em mix de serviços.

Os meios da pesquisa são bibliográficos, através do estudo de materiais publicados em livros, artigos em revistas e congressos. Além disso, trata-se de um estudo de caso único em um escritório contábil, visando profundidade e detalhamento por meio da pesquisa de campo.

Os dados foram coletados entre os meses de junho e dezembro de 2023, inicialmente por meio de entrevista não estruturada com os sócios e colaboradores, bem como uma pesquisa de campo para conhecer a história do escritório e como ocorre sua gestão interna, outrossim acompanhar e entender os processos internos realizados nos setores pessoal, contábil e fiscal do escritório.

Entre dezembro de 2023 e maio de 2024 foram coletadas, por meio dos relatórios internos, contábeis e gerenciais, as informações dos diversos clientes, com detalhamento do preço e custo do serviço, lançamentos contábeis por cliente e forma de tributação de cada um, assim como os gastos do escritório contábil classificados

em variáveis e fixos. Por fim, com o auxílio de planilhas do *M.S Excel*, foi possível inseri-las e categorizá-las na modelagem de mix e formação do preço real dos serviços prestados pela empresa e também com base no mark-up, com posterior análise dos dados.

4 ESTUDO DE CASO

O estudo de caso é composto por uma breve apresentação da empresa estudada, seguida da exposição e análise dos dados coletados. Posteriormente, é apresentada a análise do mix com preço real dos serviços prestados pela empresa contábil e do mix com base na teoria da precificação apurado pelo mark-up, bem como uma comparação entre os dois. Por fim, é realizada uma análise qualitativa sobre o preço praticado pela empresa, o preço com base na teoria da precificação e a influência do mercado.

4.1 Histórico da empresa contábil em estudo

A empresa em estudo é um escritório contábil, fundado em 1998 e localizado na cidade de Cariacica, Espírito Santo. A pedido dos sócios, o nome do escritório não será divulgado, sendo chamado no presente estudo pelo nome fictício “VPV Contabilidade Ltda”. Há 25 anos operando no mercado, a organização possui um faturamento anual de R\$1.174.030,39, reflexo de uma cartela de clientes composta por 169 empresas, bem como do empenho de dois sócios e seis funcionários, divididos nas seguintes áreas de atuação: setor fiscal, departamento contábil e departamento pessoal. Além disso, a hierarquia segue a respectiva ordem: sócios, analistas, auxiliar e estagiário, sendo um sócio responsável pelo setor fiscal e departamento contábil, e o outro sócio responsável pelo departamento pessoal.

4.2 Apresentação dos dados

A fim de alcançar o objetivo geral da pesquisa, que é aplicar o mix de serviços por meio do método de custeio variável e formar o preço dos serviços prestados por empresas contábeis, primeiramente foi realizada uma coleta de dados do escritório VPV Contabilidade referente ao ano de 2023. Esses dados foram coletados através de relatórios contábeis internos, com a finalidade de identificar, por exemplo, a cartela de preços do escritório, os gastos fixos e variáveis, a quantidade de funcionários e a quantidade de clientes. Diante disso, foi feita uma média dos gastos e do faturamento ao longo do ano de 2023, para obter a média mensal desses valores.

4.2.1 Custos fixos e variáveis na prestação dos serviços contábeis

Após a coleta do relatório de gastos e o cálculo da média anual para se descobrir o valor mensal de cada, foi feita a separação desses gastos em fixos e variáveis. A tabela 1 informa a relação dos gastos fixos, considerados assim pois não sofrem alterações em relação à prestação dos serviços contábeis, seus valores permanecem constantes, independentemente do nível de atividade do escritório.

Tabela 1

Gastos fixos

CUSTOS FIXOS							
Aluguel	R\$ 2.564,48	Depreciação	R\$ 311,59	MOD	R\$ 4.800,00	Serviços PJ e PF	R\$ 534,27
Energia	R\$ 514,00	Internet	R\$ 840,00	Materiais	R\$ 200,00	Sistemas ERP	R\$ 3.555,33
Garagem	R\$ 120,00	Informática	R\$ 499,00	Seguro	R\$ 87,00	Telefone	R\$ 300,00
Pró-labore				R\$ 3.800,00			
Total	R\$ 18.125,67						

Fonte: Dados da pesquisa.

Os gastos variáveis identificados no escritório contábil incluem a folha de pagamento, outras despesas relacionadas aos funcionários e os impostos incidentes sobre o faturamento, de acordo com o regime tributário da empresa. Esses gastos são assim classificados porque variam de acordo com a proporção da prestação de serviços contábeis.

Tabela 2

Gastos variáveis

CUSTOS VARIÁVEIS							
	CPP	ISS	CSLL	IRPJ	COFINS	PIS/PASEP	TOTAL
Tributos	R\$ 5.445,06	R\$ 4.077,53	R\$ 439,12	R\$ 501,85	R\$ 1.711,31	R\$ 371,37	R\$ 12.546,23
	5,63%	4,21%	0,45%	0,52%	1,77%	0,38%	12,96%
	FISCAL		DEP. PESSOAL		DEP. CONTÁBIL		TOTAL
Folha de Pagamento	R\$ 10.436,68		R\$ 1.524,96		R\$ 5.784,51		R\$ 17.746,15
Despesas	R\$ 2.130,55		R\$ 710,18		R\$ 1.420,37		R\$ 4.261,10
Total	R\$ 12.567,23		R\$ 2.235,14		R\$ 7.204,88		R\$ 22.007,25
	57,10%		10,16%		32,74%		100,00%

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante disso, na Tabela 2, são apresentados os gastos com salários e outras despesas relacionadas aos funcionários, como benefício alimentação, vale transporte e materiais necessários para o desempenho das atividades. Esses gastos foram divididos por departamento, de acordo com os relatórios informados, visto que a quantidade de empregados varia de acordo com cada setor. Além disso, foi feita uma proporção para identificar, em porcentagem, quanto cada departamento possui de gastos variáveis.

Outrossim, na tabela 2 também são apresentados os gastos com tributos e suas respectivas porcentagens. A empresa contábil em questão opera sob o regime tributário do Simples Nacional e é tributada de acordo com o Anexo III, em decorrência da sua atividade exercida, que é a prestação de serviços contábeis. Dessa forma, para calcular o valor desses impostos, foi utilizado o RBT12, referente aos 12 meses de 2023, o ano base da pesquisa, para identificar em qual faixa a empresa se enquadra. No caso do escritório, o RBT12 é multiplicado por 16%, que se refere a alíquota indicada na quarta faixa, deduzido do valor de 35.640, que se trata da parcela dedutível, e é dividido novamente pelo RBT12, resultando na alíquota efetiva paga de 12,96%. Por fim, através dessa alíquota foi possível calcular os tributos expressos na tabela.

Na sequência, a fim de distribuir os gastos variáveis, de forma justa, para cada departamento da VPV Contabilidade, foi feita uma ponderação com base no número de lançamentos contábeis, regime tributário e folha de pagamento, referentes ao Departamento Contábil, Fiscal e Pessoal, respectivamente, conforme a tabela 3. Ademais, é válido ressaltar que essas ponderações foram elaboradas com base nas entrevistas não estruturadas realizadas com os sócios do escritório, sendo 1 de menor

complexidade, e 7 de maior complexidade.

Tabela 3

Gastos variáveis

Departamento Contábil		Departamento Fiscal		Departamento Pessoal	
Nº de lançamentos	Ponderação	Regime tributário	Ponderação	Folha de Pagamento	Ponderação
1 a 100	1	Simple Nacional 1	1	1-2	1
101-300	2	Simple Nacional 2	2	3-7	2
301-700	3	Simple Nacional 3	3	3-16	3
701-1500	4	Simple Nacional 4	4	≥ 17	4
1501-3100	5	Lucro Presumido 1	5	-	-
≥ 3101	6	Lucro Presumido 2	6	-	-
-	-	Lucro Real 1	7	-	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Desse modo, para realizar a ponderação do Departamento Contábil, utilizaram-se notas de entrada, de saída, extratos bancários e outros documentos encaminhados para análise e conciliação bancária, a fim de fazer uma média de lançamentos por cliente. Já no Departamento Fiscal, optou-se por fazer a ponderação através do regime tributário de cada cliente, sendo assim, as empresas são classificadas de acordo com o grau de dificuldade em sua tratativa, a título de exemplo, o “Simple Nacional 4” se refere a empresas de autopeças e farmácias, que possuem muitas especificações, como produtos monofásicos e antecipação de impostos, logo possuem maior complexidade. Em relação ao Departamento Pessoal, utilizou-se como referência a folha de pagamento, ou seja, a quantidade de funcionários por empresa cliente.

4.3 Mix com o preço real dos serviços prestados pela empresa contábil

Na elaboração do Mix com o preço real dos serviços prestados pelo escritório foi utilizada a modelagem proposta por Vallim e Souza (2014). A modelagem, que auxilia na gestão de custos, considerou as 169 empresas clientes da VPV Contabilidade, cuja precificação dos serviços prestados não segue nenhuma teoria de precificação. A título de exemplo, 20 empresas foram selecionadas por amostragem, de acordo com a tabela 4.

Tabela 4

Modelagem de mix com o preço real praticado pelo escritório

MODELAGEM DE MIX COM O PREÇO REAL PRATICADO NO ESCRITÓRIO									
EMP.	Q	Pvumkpd	Mkpd	Cvuimp	Cvucsp	MCu	IMC	FAT	FAT x IMC
Emp.12	1	R\$ 547,00	0,6851	R\$ 70,89	R\$ 126,07	R\$ 350,03	0,639916	R\$ 547,00	R\$ 350,03
Emp.14	1	R\$ 1.132,00	0,6851	R\$ 146,71	R\$ 94,37	R\$ 890,92	0,787035	R\$ 1.132,00	R\$ 890,92
Emp.16	1	R\$ 570,00	0,6851	R\$ 73,87	R\$ 47,96	R\$ 448,17	0,786261	R\$ 570,00	R\$ 448,17
Emp.17	1	R\$ 647,00	0,6851	R\$ 83,85	R\$ 119,69	R\$ 443,46	0,685411	R\$ 647,00	R\$ 443,46
Emp.22	1	R\$ 688,00	0,6851	R\$ 89,16	R\$ 73,74	R\$ 525,09	0,763219	R\$ 688,00	R\$ 525,09
Emp.26	1	R\$ 240,00	0,6851	R\$ 31,10	R\$ 38,01	R\$ 170,88	0,712017	R\$ 240,00	R\$ 170,88
Emp.47	1	R\$ 828,00	0,6851	R\$ 107,31	R\$ 392,73	R\$ 327,96	0,396087	R\$ 828,00	R\$ 327,96
Emp.49	1	R\$ 753,00	0,6851	R\$ 97,59	R\$ 292,13	R\$ 363,28	0,482446	R\$ 753,00	R\$ 363,28
Emp.51	1	R\$ 1.045,00	0,6851	R\$ 135,43	R\$ 150,26	R\$ 759,30	0,726606	R\$ 1.045,00	R\$ 759,30
Emp.52	1	R\$ 396,00	0,6851	R\$ 51,32	R\$ 71,19	R\$ 273,49	0,690638	R\$ 396,00	R\$ 273,49
Emp.73	1	R\$ 255,00	0,6851	R\$ 33,05	R\$ 38,01	R\$ 183,94	0,721334	R\$ 255,00	R\$ 183,94
Emp.81	1	R\$ 468,64	0,6851	R\$ 60,74	R\$ 145,20	R\$ 262,71	0,560573	R\$ 468,64	R\$ 262,71
Emp.93	1	R\$ 275,00	0,6851	R\$ 35,64	R\$ 69,91	R\$ 169,45	0,616188	R\$ 275,00	R\$ 169,45
Emp.101	1	R\$ 499,00	0,6851	R\$ 64,67	R\$ 744,04	-R\$ 309,71	-0,620661	R\$ 499,00	-R\$ 309,71
Emp.103	1	R\$ 1.487,00	0,6851	R\$ 192,72	R\$ 263,49	R\$ 1.030,80	0,693208	R\$ 1.487,00	R\$ 1.030,80
Emp.121	1	R\$ 365,00	0,6851	R\$ 47,30	R\$ 38,01	R\$ 279,68	0,766258	R\$ 365,00	R\$ 279,68
Emp.131	1	R\$ 483,00	0,6851	R\$ 62,60	R\$ 44,40	R\$ 376,00	0,778477	R\$ 483,00	R\$ 376,00
Emp.142	1	R\$ 375,00	0,6851	R\$ 48,60	R\$ 38,01	R\$ 288,39	0,769035	R\$ 375,00	R\$ 288,39
Emp.148	1	R\$ 4.222,00	0,6851	R\$ 547,17	R\$ 352,98	R\$ 3.321,85	0,786795	R\$ 4.222,00	R\$ 3.321,85

Emp. 159	1	R\$ 1.135,00	0,6851	R\$ 147,10	R\$ 175,81	R\$ 812,09	0,7155	R\$ 1.135,00	R\$ 812,09
SOMA	169	R\$ 97.835,87		R\$ 12.679,53	R\$ 22.007,25	R\$ 63.149,09		R\$ 97.835,87	R\$ 63.149,09
						CF	RESULTADO	PEC	IMC ponderado
						R\$ 18.125,67	R\$ 45.023,42	28081,8086	64,55%

Fonte: Dados da pesquisa.

Na tabela 4, modelagem de mix com preço real praticado pelo escritório, a apuração do CVcsp de cada tipo de prestação de serviços ou empresa, segue a escala de ponderação apresentada na tabela 3. Diante disso, foi possível determinar o “CVcsp”, ou seja, o custo variável de cada empresa cliente para o escritório. Já o “CVimp” foi calculado de acordo com a taxa efetiva de 12,96%, apresentada na tabela 2, sobre o faturamento (FAT) gerado por cada empresa, que é exatamente igual ao “Pvu” de cada uma.

Em relação a Margem de Contribuição unitária (MCu), pode-se dizer que se trata do quanto cada produto contribui no primeiro momento para cobrir os custos fixos e no segundo momento gerar o lucro. A MCu foi determinada pela subtração do preço de venda unitário e do total dos custos variáveis unitários, isto é, “CVcsp” e “CVimp”. Desse modo, é possível observar que a empresa 148 é a que possui a maior MCu (R\$ 3.321,85), enquanto a empresa 101 é a que possui a menor e pior margem (-R\$ 309,71), visto que se trata de um valor negativo, ou seja, para esse cliente os custos são maiores do que o preço cobrado na prestação do serviço.

Outro indicador é o Índice da Margem de Contribuição (IMC), que foi calculado pela divisão da MCu e do preço de venda unitário. Diante disso, é possível observar que a empresa 14 é a que teve o melhor IMC (78,70%), ou seja, a que apresentou o melhor retorno dos serviços prestados e, assim como na MCu, a empresa 101 é a que teve o pior percentual. Além disso, pode-se analisar o IMC ponderado, que se trata da divisão do “FAT x IMC” total e do “FAT” total e representa o retorno que a VPV Contabilidade tem de todos os seus serviços prestados, que atualmente é de 64,55%.

Ademais, tem-se que o Ponto de Equilíbrio (PE), se refere a divisão dos custos fixos, apresentados na tabela 1, e do IMC ponderado. No caso do escritório, o PE é de R\$28.081,81, isso significa que a partir do momento em que a entidade prestar essa quantia em serviços, começará de fato a ter lucro. Além disso, é válido ressaltar que quanto menor for o PE, melhor é o cenário. Por fim, o resultado final apresentado pelo escritório é um lucro mensal de R\$45.023,42.

4.4 Apuração do preço dos serviços com base no mark-up

A Tabela 5 apresenta a apuração do preço dos serviços prestados de acordo com o método de custeio variável proposto por Bruni e Famá (2019). Posto isso, o método foi aplicado nas 169 empresas clientes, porém para a exemplificação, cinco empresas foram selecionadas por amostragem.

Tabela 5

Apuração do preço dos serviços

APURAÇÃO PREÇO DO SERVIÇOS (Pvu)- MÉTODO DO CUSTEIO VARIÁVEL										
	Empresa 6		Empresa 33		Empresa 37		Empresa 101		Empresa 165	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%
Pvu	933,26	100%	1547,04	100%	2257,02	100%	5507,7	100%	2334,92	100%
(-)Cvucsp	164,43	18%	208,99	14%	104,08	5%	744,04	14%	315,42	14%
(-)Cvu Fis.	95,69	10,25%	191,38	12,37%	95,69	4,24%	95,69	1,74%	191,38	8,20%
(-)Cvu Cont.	63,87	6,84%	12,77	0,83%	2,55	0,11%	638,67	11,60%	12,77	0,55%
(-)Cvu Trab.	4,84	0,52%	4,84	0,31%	4,84	0,21%	9,68	0,18%	111,27	4,77%
(-)Cvu Imp	120,99	12,96%	200,56	12,96%	292,61	12,96%	714,03	12,96%	302,71	12,96%
(=) Mcu	686,19	73,53%	1137,48	73,53%	1659,51	73,53%	4049,62	73,53%	1716,78	73,53%

(-)Cfu	172,9	18,53%	286,61	18,53%	418,15	18,53%	1020,39	18,53%	432,58	18,53%
(=)Lucro	513,29	55%	850,87	55%	1241,36	55%	3029,23	55%	1284,2	55%
MKPD		13,51%		13,51%		13,51%		13,51%		13,51%

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da aplicação do método indicado por Bruni e Famá (2019), foi possível realizar a formação do preço de venda alinhado ao lucro objetivado pelo escritório e levando em consideração os demais custos fixos e variáveis. Diante disso, o cálculo do mark-up divisor, demonstrado na tabela, é derivado da diferença entre 100% e a soma das taxas percentuais, que no caso da VPV Contabilidade, se referem a 55% de lucro desejado, 12,96% de custos variáveis dos tributos pagos (CVu imp) e 18,53% dos custos fixos evidenciados, totalizando um mark-up divisor de 13,51% para todas as empresas.

Com o intuito de um melhor entendimento da lógica utilizada na tabela 5 tem-se como exemplo a empresa 101. Sendo assim, na definição do preço de venda, utiliza-se a divisão entre o custo variável dos serviços prestados (CVu csp), no valor de R\$744,04, e o mark-up divisor (mkpd) no percentual de 13,51%, resultando em um preço de venda de R\$5.507,70. Além disso, o CVu csp é definido pela soma dos custos dos departamentos contábil (R\$638,67), fiscal (R\$95,69) e trabalhista (R\$9,68), e são distribuídos para cada empresa conforme a ponderação estabelecida na Tabela 3. Já o custo variável dos impostos (CVu imp) no valor de R\$714,03 foi calculado conforme a alíquota efetiva definida pelo regime de apuração Simples Nacional para o escritório contábil, que foi de 12,96% sobre o faturamento.

Após a dedução de todos os custos variáveis unitários do preço de venda, tem-se a margem de contribuição unitária, no valor de R\$4.049,62, para a cobertura dos custos fixos. Em seguida é feita a dedução dos respectivos custos fixos, a fim de se encontrar o lucro do serviço, no valor de R\$3.029,23. Para que fosse possível obter o lucro informado, utilizou-se o lucro objetivado pelo escritório, referente ao percentual de 55%, que representa a realidade do retorno esperado. Esse percentual foi definido levando em consideração as entrevistas realizadas com os proprietários e um acompanhamento do desenvolvimento do escritório ao longo do tempo. Além disso, é importante mencionar que as demais empresas seguem a mesma lógica da apuração apresentada.

4.5 Mix com o preço apurado com base na teoria de precificação formado pelo mark-up dos serviços prestados pela empresa contábil

A Tabela 6 apresenta a aplicação da modelagem de mix na precificação dos serviços contábeis, para isso foi utilizado o método mark-up para a formação do preço de venda. As empresas listadas na referida tabela foram selecionadas por meio de uma amostragem aleatória realizada no programa Excel.

Tabela 6

Modelagem de mix com o preço calculado pelo método do markup

MODELAGEM DE MIX COM O PREÇO CALCULADO NO MÉTODO DO MARK-UP									
EMP.	Q	Pvumkpd	Mkpd	Cvuimp	Cvucsp	MCu	IMC	FAT	FAT x IMC
Emp.12	1	R\$ 933,26	0,1351	R\$ 120,99	R\$ 126,07	R\$ 686,19	0,735266	R\$ 933,26	R\$ 686,19
Emp.14	1	R\$ 698,56	0,1351	R\$ 90,56	R\$ 94,37	R\$ 513,63	0,735266	R\$ 698,56	R\$ 513,63
Emp.16	1	R\$ 355,01	0,1351	R\$ 46,03	R\$ 47,96	R\$ 261,03	0,735266	R\$ 355,01	R\$ 261,03
Emp.17	1	R\$ 885,98	0,1351	R\$ 114,86	R\$ 119,69	R\$ 651,43	0,735266	R\$ 885,98	R\$ 651,43
Emp.22	1	R\$ 545,86	0,1351	R\$ 70,77	R\$ 73,74	R\$ 401,35	0,735266	R\$ 545,86	R\$ 401,35
Emp.26	1	R\$ 281,38	0,1351	R\$ 36,48	R\$ 38,01	R\$ 206,89	0,735266	R\$ 281,38	R\$ 206,89
Emp. 47	1	R\$ 2.907,17	0,1351	R\$ 376,89	R\$ 392,73	R\$ 2.137,54	0,735266	R\$ 2.907,17	R\$ 2.137,54
Emp.49	1	R\$ 2.162,47	0,1351	R\$ 280,35	R\$ 292,13	R\$ 1.589,99	0,735266	R\$ 2.162,47	R\$ 1.589,99

Emp.51	1	R\$ 1.112,32	0,1351	R\$ 144,20	R\$ 150,26	R\$ 817,85	0,735266	R\$ 1.112,32	R\$ 817,85
Emp.52	1	R\$ 526,95	0,1351	R\$ 68,31	R\$ 71,19	R\$ 387,45	0,735266	R\$ 526,95	R\$ 387,45
Emp.73	1	R\$ 281,38	0,1351	R\$ 36,48	R\$ 38,01	R\$ 206,89	0,735266	R\$ 281,38	R\$ 206,89
Emp.81	1	R\$ 1.074,81	0,1351	R\$ 139,34	R\$ 145,20	R\$ 790,27	0,735266	R\$ 1.074,81	R\$ 790,27
Emp.93	1	R\$ 517,49	0,1351	R\$ 67,09	R\$ 69,91	R\$ 380,49	0,735266	R\$ 517,49	R\$ 380,49
Emp.101	1	R\$ 5.507,70	0,1351	R\$ 714,03	R\$ 744,04	R\$ 4.049,62	0,735266	R\$ 5.507,70	R\$ 4.049,62
Emp.103	1	R\$ 1.950,43	0,1351	R\$ 252,86	R\$ 263,49	R\$ 1.434,08	0,735266	R\$ 1.950,43	R\$ 1.434,08
Emp.121	1	R\$ 281,38	0,1351	R\$ 36,48	R\$ 38,01	R\$ 206,89	0,735266	R\$ 281,38	R\$ 206,89
Emp.131	1	R\$ 328,66	0,1351	R\$ 42,61	R\$ 44,40	R\$ 241,65	0,735266	R\$ 328,66	R\$ 241,65
Emp.142	1	R\$ 281,38	0,1351	R\$ 36,48	R\$ 38,01	R\$ 206,89	0,735266	R\$ 281,38	R\$ 206,89
Emp.148	1	R\$ 2.612,91	0,1351	R\$ 338,75	R\$ 352,98	R\$ 1.921,18	0,735266	R\$ 2.612,91	R\$ 1.921,18
Emp.159	1	R\$ 1.301,43	0,1351	R\$ 168,72	R\$ 175,81	R\$ 956,90	0,735266	R\$ 1.301,43	R\$ 956,90
SOMA	169	R\$ 162.907,02		R\$ 21.119,76	R\$ 22.007,25	R\$ 119.780,01		R\$ 162.907,02	R\$ 119.780,01
						CF	RESULTADO	PEC	IMC ponderado
						R\$ 18.125,67	R\$ 101.654,34	24651,85056	73,53%

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a determinação do preço unitário do serviço por meio do mark-up, utilizou-se a razão entre o Custo Variável Unitário dos serviços prestados (CVu csp) e o mark-up divisor encontrado. Os demais indicadores seguem a mesma lógica apresentada na explicação da Tabela 4. Além disso, é importante mencionar que a aplicação desse método possibilita uma grande simplificação da formação do preço dos serviços/vendas, visto que os gastos fixos e outros custos são incorporados diretamente no percentual do mark-up.

Por fim, os dados apresentados na tabela 6 evidenciam que, dentre essas organizações, a empresa 101 é a que mais contribui para a cobertura dos gastos fixos, com uma margem de contribuição unitária de R\$4.049,62. Por outro lado, as empresas 26, 121 e 142 são as que menos contribuem para a cobertura de seus gastos fixos. Contudo, todas as empresas listadas na tabela 6 apresentam um índice de participação na margem de contribuição de 73,53%, bem como um resultado de R\$101.654,34 e o Ponto de Equilíbrio de R\$24.651,85.

4.6 Comparação entre mix de serviços com o preço real dos serviços praticados pela empresa e mix de serviços com base na precificação formada pelo mark-up

A tabela 7 descreve um comparativo entre o mix com preço real dos serviços prestados pela VPV Contabilidade e o mix com preço formado através do método mark-up. Primeiramente é válido mencionar que houve um aumento significativo do faturamento apurado pela entidade, visto que no mix com preço real era equivalente a R\$97.835,87 e após a aplicação do mark-up aumentou para R\$162.907,02, ou seja, uma melhora de R\$65.071,15, isso indica que a reformulação dos preços dos serviços prestados teve um impacto positivo no faturamento do escritório.

O mesmo ocorreu no o resultado final, que aumentou de R\$ 45.023,42 para R\$101.654,34, uma diferença de R\$56.630,92, isso evidencia que nesse novo cenário todas as empresas clientes aumentaram a capacidade de cobrir seus gastos fixos e, conseqüentemente, influenciou positivamente no resultado final, bem como na valorização dos serviços prestados pelo escritório, agora com uma base de preço específica determinada. Diante disso, o aumento desses dois indicadores possibilitou, por conseguinte, a elevação da margem de lucro em 16,38%, que aumentou de 46,02% para 62,40%.

Tabela 7

Comparação entre o mix com o preço real e o mix com o preço calculado pelo Mark-up

MIX COM PREÇO REAL x MIX COM PREÇO CALCULADO PELO MARK-UP						
	FAT	Resultado	ICM pond.	PEC	ML	MS
Mix - preço pelo Mark-up	R\$ 162.907,02	R\$ 101.654,34	73,53%	24.651,85	62,40%	84,87%
Mix - preço real	R\$ 97.835,87	R\$ 45.023,42	64,55%	28.081,81	46,02%	71,30%
Aumento/Diminuição	R\$ 65.071,15	R\$ 56.630,92	8,98%	3.429,96	16,38%	13,70%

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação ao Índice de Margem de Contribuição ponderado (IMC pond.), observa-se que houve um aumento de 64,55% para 73,53%, assim sendo, uma melhora de 8,98%, isso demonstra que o retorno dos serviços prestados pelo escritório é superior no mix pelo mark-up. Além disso, foi identificada uma diminuição de R\$3.429,96 no Ponto de Equilíbrio, que passou de R\$28.081,81 para 24.651,85 isso indica que pelo método mark-up há uma maior margem de segurança (84,87%) para o negócio do que no mix pelo preço real (71,30%), uma vez que o valor dos serviços prestados necessário para atingir o lucro zero é menor. Em vista disso, é válido mencionar que quanto maior a margem de segurança, maior é o retorno e menor é o risco para a organização.

Além dos indicadores apresentados na tabela 7, existem outros que sofreram uma diferença após a aplicação do método mark-up. A título de exemplo, é possível citar a empresa 101, inicialmente com uma margem de contribuição unitária negativa (-R\$ 309,71), porém obteve um aumento significativo e agora possui uma MCu de R\$4.049,62, a maior dentre as apresentadas na tabela 6. Outrossim, o preço de venda aumentou de R\$499,00 para R\$5.507,70, ou seja, teve uma diferença de R\$5.008,70 e, conseqüentemente, o faturamento seguiu a mesma lógica. Assim como a empresa 47, que também teve um aumento significativo de seus indicadores no mix pelo mark-up.

Em contrapartida, algumas empresas clientes apresentaram uma diminuição de seus indicadores, visto que de acordo com a ponderação realizada na tabela 4, utilizam em menor escala os serviços prestados, se comparado com os outros clientes. Para exemplificar, pode-se utilizar as empresas 14 e 148, antes da aplicação do mark-up com uma margem de contribuição de R\$890,92 e R\$3.321,85 e após a aplicação com uma margem de R\$513,63 e R\$1.921,18, respectivamente. Ademais, o CVimp de todas as empresas citadas aumentou ou diminuiu de acordo com os outros indicadores. Por fim, é válido ressaltar que as demais empresas não obtiveram uma mudança significativa como as mencionadas anteriormente.

4.7 Análise qualitativa entre o preço praticado pela empresa, o preço com base na teoria de precificação e influência do mercado

De acordo com Martes, Duran e Abramovay (2006), pode-se dizer que o mercado da teoria econômica é o ponto de equilíbrio entre oferta e procura, sendo a oferta a quantidade ou disponibilidade do produto ou serviço no mercado, enquanto a procura é o interesse do público nesta oferta. Diante disso, cabe mencionar que a oferta depende do preço, da quantidade e da qualidade do produto vendido ou do serviço prestado. No entanto, existe o fator competitividade, que movimenta o mercado e possui influência, principalmente, sobre o preço cobrado, como é o caso do escritório VPV Contabilidade, cujo os sócios afirmaram que a determinação do preço dos serviços prestados também leva em consideração quanto o cliente está

disposto a pagar, com o intuito de não perder esse cliente para escritórios que cobram mais barato.

Outro ponto a ser abordado é a existência de uma tabela base para precificação dos serviços contábeis, que é disponibilizada pelo Sindicato dos Contabilistas e serve como referencial para a estipulação de honorários. Tal tabela existe na intenção de atuar como parâmetro de mercado, objetivando a padronização, uniformidade e transparência dos preços praticados. Porém não é exatamente isso que acontece, visto que muitos escritórios contábeis não sabem da existência dessa tabela ou não enxergam viabilidade em utilizá-la em seu cotidiano, como é o caso do escritório alvo deste estudo.

Desse modo, tem-se que os aspectos intrínsecos do mercado e do cotidiano apresentam extrema relevância para a determinação dos preços dos serviços prestados, assim como os aspectos internos da entidade. É nessa perspectiva que a gestão de custos entra em questão, visto que o entendimento e a clareza sobre os custos da entidade são essenciais para determinar um preço adequado e justo, de forma a garantir a sustentabilidade do negócio.

Diante disso, cabe analisar qual prática é a melhor opção para o escritório: a que não leva em consideração a gestão de custos ou a que utiliza a precificação com base no mercado e na experiência. Exposto isso, de acordo com o estudo de caso realizado, observa-se que a gestão de custos pelo modelo variável e a precificação pelo método do mark-up se mostra mais eficaz, visto que a organização teve uma maximização do seu lucro.

Esse resultado é possível porque calcular, controlar e realizar a gestão de custos gera flexibilidade, que permite ajustar os preços de acordo com a margem de contribuição ou com o índice da margem de contribuição de cada empresa cliente. Isto é, empresas clientes que possuem baixa margem de contribuição, podem ter o preço do serviço cobrado aumentado ou os custos variáveis diminuídos, assim como empresas clientes com alta margem de contribuição podem ter o preço diminuído, para que seja possível aumentar de outra empresa que possui forte influência no mix.

Dessa forma, tais aplicações proporcionam à organização e aos sócios uma visão clara dos custos envolvidos com a entidade tomadora do serviço e tornam possível a aplicação de um preço justo e adequado, de forma tempestiva e com alta precisão e eficiência, alinhando-se à realidade financeira da entidade. Com o método aplicado, é possível garantir que todas as empresas contribuam para a cobertura dos gastos fixos, de forma a manter uma margem de contribuição positiva e um resultado final satisfatório.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa foi aplicar o mix de serviços por meio do método de custeio variável, bem como formar o preço dos serviços prestados pelo escritório através do mark-up. Nesse sentido, realizou-se um estudo de caso em um escritório contábil, com abordagem metodológica quantitativa e qualitativa, sendo de natureza exploratória e descritiva, a fim de identificar as contribuições da gestão de custos e precificação na prestação de serviços de contabilidade ao utilizar o método de custeio variável em mix de serviços.

A aplicação do mix de serviços e do mark-up na formação do preço de venda permitiu um entendimento mais elaborado sobre os fatores que afetam o lucro, ocasionando a sua maximização e também da redução dos riscos. Através do detalhamento dos custos, foi possível identificar a complexidade e a demanda de cada serviço prestado, outrossim o custo variável de cada departamento para o escritório,

e por conseguinte, os clientes que possuem uma boa margem de contribuição, o que torna possível uma visão mais clara e objetiva por parte da gestão e, conseqüentemente, auxilia na tomada de decisões. Além de serem pontos determinantes na formação de um preço de venda justo.

O estudo permitiu compreender que mediante a aplicação do mark-up, foi possível identificar variações positivas e negativas entre o preço real cobrado pela empresa e o preço apurado pelo método mark-up de precificação. Essas variações são reflexos do efeito do mark-up, utilizado para cobrir gastos que não estão presentes nos custos, o que torna possível rever todos os custos e alocá-los corretamente a cada serviço prestado, que juntamente com o lucro desejado pela organização, resultam em um preço de venda mais justo e coerente.

Os achados da pesquisa contribuem para demonstrar o êxito em aplicar o mix de serviços por meio do método de custeio variável, bem como formar o preço dos serviços prestados através do mark-up. Além das contribuições da gestão de custos, que auxilia os sócios na tomada de decisões.

É válido mencionar que a presente pesquisa possui certas limitações, visto que o estudo foi aplicado em apenas um escritório contábil. No entanto, espera-se que esse estudo sirva como referencial para auxiliar na gestão interna de outras entidades contábeis, outrossim para a realização de futuras pesquisas, e nesse caso, sugere-se utilizar mais de um escritório contábil e amostras mais amplas.

REFERÊNCIAS

Bruni, A. L.; Famá, R. (2019). *Série Finanças na Prática: Gestão de Custos e Formação de Preço*, 7ª edição. Grupo GEN.

Casara, T.; PISTORE, G. (2014). Implantação de um método de custeio para definição de preço de venda de uma transportadora de caxias do sul. *Anais Do Seminário De Iniciação Científica Curso Ciências Contábeis*.

Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <<https://cfc.org.br/registro/quantos-somos-2/>>. Acesso em: 19 de novembro de 2023.

Cunha, M.; Fernandes, M. (2008). A Utilização da Contabilidade de Custos na Formação do Preço de Venda. *Anais Do Encontro De Iniciação À Docência*.

de Araújo, B. F. M. Utilização do conceito de margem de contribuição para tomada de decisões em um ambiente de redução dos preços de venda: um estudo de caso em uma empresa exportadora de ardósia. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*.

Eldenburg, L.G.; Wolcott, S.K. (2007). *Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho*. LTC.

Fiorin, I., Barcellos, S. S., & Vallim, C. R. Gestão de custos através da análise CVL: Um estudo de caso em uma agroindústria de laticínios. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*.

Franco, G.M.D.O. (2010). Contabilidade Gerencial: um estudo no Brasil sobre diferentes ferramentas gerenciais para diferentes necessidades. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis - *Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*.

- Garrison, R.H.; Noreen, E.W.; Brewer, P.C. (2013). *Contabilidade Gerencial*. 14ª ED. Porto Alegre, AMGH.
- Hansen, D. R.; Mowen, M. M. (2009). *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira.
- Lorencini Peixoto, S., & Roberto Vallim, C. (2021). Alinhamento entre mix de produtos e precificação: um estudo em uma cooperativa de laticínios. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*.
- Machado Costa, I., Nascimento Araujo, M., & Roberto Vallim, C. (2022). Mix e precificação na prestação de serviços: um estudo em uma empresa contábil. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*.
- Maciel de Paula, B., Fiorotti Carolino, M., & Roberto Vallim, C. (2023). Gestão de custos e precificação no processo decisório empresarial: um estudo na produção de mármore e granitos. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*.
- Perez, J. H. J.; Oliveira, L. M.; Costa, R.G. (2005). *Gestão estratégica de custos*. 4ª ED. São Paulo: Atlas.
- Pistore, Gc; Foscarini, R.; Filéreno, Dc; Silva, Ia Da; Faccin, K. (2015). Formação de preço de venda pela contabilidade de custos: um estudo de caso em uma indústria de suspensões pneumáticas de Caxias do Sul-RS. *Revista Produção e Desenvolvimento*. v. 1, pág. 31–49.
- Regina Peres Guimaraes, K., Araujo Leal, E., Alves Soares, M., & Godói de Sousa, E. (2022). Análise Custo, Volume e Lucro na Gestão do Hospital Veterinário: um estudo de caso. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*.
- Rocha, I. C.; Oliveira, A. M. De; Soares, F. I. L.; Silva, G. V. Da; Oliveira, A. M. O.; Valdevino, R. Q. S.; Oliveira, M. C. S. (2019). A contabilidade de custos como ferramenta na formação do preço de venda em uma indústria em Panificação/ Cost accounting as a tool in sales price formation in a bakery industry. *Brazilian Journal of Development*. v. 5, n. 9, p. 15957–15980.
- Silva, I.; De Jesus, T.; Pinheiro, T. (2013) A importância da gestão de custos na elaboração do preço de venda. *ENCONTRO DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO*.
- STEINER, P. (2006). *A Sociologia Econômica*. Atlas, São Paulo.
- Vallim, C. R., Vallim, M. da P. B. L., & MARTINS, R. R. A. (2018). GESTÃO DE CUSTOS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA FÁBRICA DE SORVETES. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*.
- Vergara, S. C. (2015). *Métodos de Pesquisa em Administração*, 6ª edição. Grupo GEN.
- Wernke, R. (2005). *Análise de custos e preço de venda*. São Paulo: Saraiva.
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso* (5th ed.). Grupo A.