

PRECIFICAÇÃO EM EMPRESA DE SERVIÇO DE CONSULTORIA E IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS

Jorge Eduardo Scarpin
GILTON PAULO DA SILVA

Resumo:

Este estudo de caso foi feito numa empresa de consultoria em processos administrativos e de implantação de sistemas integrados que atua na região Sul do Brasil há 13 anos no mercado e tem como receita três origens distintas. Receita com venda de software, suporte técnico e consultoria em processos administrativos, este por fim, tem sua receita baseada em horas trabalhadas. Os custos variáveis, proporcionais à receita, são alocados diretamente a cada tipo de receita, porém, os demais custos fixos são comuns a todas as áreas de resultado e representam uma parcela significativa dentro da estrutura. Nos últimos 5 anos pesquisados a empresa teve um crescimento considerável no faturamento e os custos variáveis cresceram acima da proporcionalidade do faturamento, reduzindo assim a margem de contribuição para cobrir os demais custos fixos. Os custos fixos também tiveram um crescimento significativo. Como os valores cobrados por hora de consultoria não acompanharam estes aumentos gerais, levantou-se a questão quanto à justificativa para um repasse destes aumentos nos seus contratos de serviços. Qual a parcela destes custos deveria ser absorvida pelo valor hora da consultoria. Qual a base para diluir estes custos fixos ao valor unitário, já que se trata na maioria de serviço intelectual e criativo. Com base nos dados obtidos da contabilidade, verificou-se que apesar do aumento dos custos sem reajuste nos seus contratos de serviços, a empresa ainda conseguiu melhorar o resultado em função do aumento no volume de atividades e aproveitamento de seus recursos.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

Precificação em empresa de serviço de consultoria e implantação de sistemas

Resumo

Este estudo de caso foi feito numa empresa de consultoria em processos administrativos e de implantação de sistemas integrados que atua na região Sul do Brasil há 13 anos no mercado e tem como receita três origens distintas. Receita com venda de software, suporte técnico e consultoria em processos administrativos, este por fim, tem sua receita baseada em horas trabalhadas. Os custos variáveis, proporcionais à receita, são alocados diretamente a cada tipo de receita, porém, os demais custos fixos são comuns a todas as áreas de resultado e representam uma parcela significativa dentro da estrutura. Nos últimos 5 anos pesquisados a empresa teve um crescimento considerável no faturamento e os custos variáveis cresceram acima da proporcionalidade do faturamento, reduzindo assim a margem de contribuição para cobrir os demais custos fixos. Os custos fixos também tiveram um crescimento significativo. Como os valores cobrados por hora de consultoria não acompanharam estes aumentos gerais, levantou-se a questão quanto à justificativa para um repasse destes aumentos nos seus contratos de serviços. Qual a parcela destes custos deveria ser absorvida pelo valor hora da consultoria. Qual a base para diluir estes custos fixos ao valor unitário, já que se trata na maioria de serviço intelectual e criativo. Com base nos dados obtidos da contabilidade, verificou-se que apesar do aumento dos custos sem reajuste nos seus contratos de serviços, a empresa ainda conseguiu melhorar o resultado em função do aumento no volume de atividades e aproveitamento de seus recursos.

Palavras-chave: Custo, Custo de Serviço, Precificação.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e Serviços.

1 Introdução

Apesar do preço de venda ser determinado pelo mercado e o valor hora cobrado pelos serviços de consultoria também serem afetados pelo mercado, numa empresa de serviço a base para a formação do valor hora, não estão somente na análise financeira. Os valores monetários na grande maioria, são custos e despesas fixas de um determinado período, sem que se conheça com antecedência o real volume de atividades a serem realizadas. Mesmo com o crescimento das atividades na empresa pesquisada, os custos fixos apesar de serem classificados como tal, também tiveram um crescimento, mudando assim de patamar.

Neste mesmo período, houve aumento na carga tributária do PIS e COFINS de 3,65% para 9,25% sobre o faturamento bruto. As comissões sobre venda aumentaram com a necessidade de maior agressividade no mercado. Foi repassado um maior valor sobre as horas trabalhadas para o consultor. Com todos estes aumentos e com o mercado concorrido puxando os preços para baixo, o valor hora aplicado nos serviços, ainda suporta estes custos?

Este foi o problema pesquisado onde o questionamento era se com o considerável aumento dos custos, qual o resultado de cada das atividades e quanto deveria ser repassado ao valor hora de consultoria. Para fins de resultado por atividade, considera-se aqui os três tipos de receitas; 1) venda de produto, 2) contrato de manutenção (Assistência) 3) receita de consultoria, esta por fim, cobrado pela quantidade de horas trabalhadas, vezes seu preço hora. As despesas fixas são comuns às três receitas, e não se pretende fazer qualquer critério de distribuição destas para qualquer área de resultado, pois são comuns a todas as áreas, independente de qualquer direcionador de custo. Com isso a empresa encontra problemas em

saber qual a parcela de custo fixo deve ser considerada no valor hora, já que o custo fixo atende os três centros de resultado.

O estudo foi feito numa empresa de consultoria em processos administrativos que faz a implantação de sistemas informatizados, visando à reorganização dos processos do cliente. A pesquisa é documental de fonte primária baseado nos registros contábeis, agrupados de forma temporal no período dos últimos 5 anos, mais os 6 primeiros meses de 2006. em alguns casos, isolou-se o ano de 2006 para não distorcer a comparação, já que 2006 ainda não completou o período.

O objetivo deste trabalho é demonstrar através de um estudo de casos, a estrutura de custos de uma empresa de serviços e se o valor cobrado por hora nos serviços de consultoria, atende o resultado desejado.

2 Referencial teórico

2.1 A precificação dos serviços

Da mesma forma que um produto com menor preço não necessariamente é inferior, mas quase sempre apresenta diferenças significativas com relação ao do concorrente, conforme SLACK (1997,70) os cinco objetivos principais de desempenho que contribui para a estratégia da empresa são: “qualidade, flexibilidade, rapidez, confiabilidade e custos”. O Custo é apenas um dos aspectos que deve ser analisado na comparação entre dois ou mais produtos ou serviços.

Zeithaml e Bitner (2003, p. 379) definem características específicas entre a venda de serviço comparado à venda de mercadorias. Em serviços: 1) com frequência o cliente tem referências imprecisas ou limitadas; 2) o preço é um sinal fundamental da qualidade e 3) o preço monetário não é o único preço relevante.

Geralmente os serviços são intangíveis, o cliente não pode ver um serviço de consultoria até que ele se realize, e muitas vezes os resultados não são imediatos. Outra questão, é que nem sempre o prestador do serviço tem condições de orçar o esforço necessário para se alcançar o resultado esperado. As necessidades dos clientes variam de um para o outro. O que é viável para um, pode não ser para o outro. A urgência, a necessidade dos serviços, também afeta a referência de preço. Se o paciente está com dores insuportáveis, não vai se preocupar muito com o preço para se livrar da dor, mas se o paciente somente quer um tratamento para melhorar a estética, talvez possa esperar mais tempo para obter um serviço com menor custo.

Zeithaml e Bitner (2003, p. 379) chamam a atenção para os custos não-monetários que são fontes de sacrifícios percebidas pelos consumidores na compra e na utilização de um serviço. Com frequência, os custos de tempo, de pesquisa e os custos psíquicos entram na avaliação no momento da compra ou recompra de um serviço e, às vezes, podem ser mais importantes do que o preço monetário.

O custo do tempo está relacionado ao envolvimento do cliente com a execução de um serviço. Para o consultor conceder um diagnóstico, ele precisa da participação do envolvido na análise. Os custos de pesquisa estão relacionados ao tempo que o cliente levaria para identificar qual seria a melhor solução em tecnologia. O Consultor por já ter avaliado diversas opções, lhe poupara o tempo e uma possível avaliação errônea. Quanto aos custos psíquicos, o cliente tem medo de investir num serviço e ao final não obter o resultado esperado e pior ainda, não ser culpa de quem executou, mas sim, pelo fato que não podia ser visualizado anteriormente. Por exemplo: o medo que o cliente tem de mudar de cabeleireiro e o corte não ficar bom. No caso dos serviços, muitas vezes o cliente compra uma ilusão produzida por ele mesmo, que pode ser satisfeita ou não.

A falta de identificação dos fatores que definem o melhor serviço, muitas vezes faz

com que o consumidor utilize o preço como um indicador de qualidade. Um preço alto pode representar um bom serviço, um preço baixo, um serviço a desejar. Por outro lado, quando a marca e os indícios de qualidade estão acessíveis, e, por serem uma boa referência, inibe o cliente de procurar estes serviços, achando muitas vezes que não suportará o preço dos serviços.

O que geralmente acontece numa proposta de prestação de serviço de consultoria, é que o cliente analisa o valor total da fatura e calcula quantas pessoas ele poderia contratar para fazer o serviço. Só que a comparação dele é com um funcionário comum. Ele esquece de levar em consideração a formação técnica do profissional, a estrutura que tem por trás da empresa a qual ele pertence, ou seja, o cliente não está contratando um técnico e sim uma equipe técnica para executar um serviço eventual e temporário.

De uma forma simplória, ao perguntar para um consultor autônomo como ele calcula o seu custo hora, ele explicou. – Calculo a quantidade de horas normais de trabalho disponíveis no mês, destas horas, 1/3 tenho que cuidar do comercial, mais 1/3 tenho que reservar para me atualizar, já que o que vendo, é conhecimento. O outro 1/3 restante, é o tempo que tenho disponível para o trabalho. Por exemplo: (150 horas no mês / 3 = 50 horas trabalhadas). Determino o quanto pretendo ganhar (R\$ 5.000,00) e divido pelas horas trabalhadas. Com isso obtenho um valor de R\$ 100,00 por hora. Isto não é nenhum trabalho científico, mas para este consultor é uma forma simples de definir seus padrões, da mesma forma que muitas indústrias fazem para definir seu preço de venda. Matéria Prima vezes 3, ou outro mark-up qualquer.

A contratação de uma empresa de consultoria é diferente de contratar um consultor autônomo. As estruturas são diferentes. Não necessariamente um é melhor do que o outro, mas são coisas diferentes, e cabe a análise de qual desempenho está se buscando na hora da contratação. Podemos comparar entre contratar uma Van para transporte de clientes importantes do aeroporto até a empresa num horário determinado. A opção de uma Van autônoma pode ser mais econômica, mas se o motorista tiver algum problema de saúde, o alguém bater no carro dele, pode deixar os clientes esperando no aeroporto. Se tivesse optado uma empresa de transporte com estrutura, a empresa iria providenciar outra viatura imediatamente.

Uma empresa, considerando aqui, estruturada e não somente de constituição jurídica, tem toda uma estrutura de suporte, e é claro, alguém tem que pagar por isso. Mas esta estrutura se faz necessário para garantir a continuidade dos trabalhos sem a dependência exclusiva de uma única pessoa. Por trás do conhecimento técnico para a prestação da consultoria, é necessário ter metodologia de trabalho, considerando de forma resumida o levantamento, análise, definição e documentação.

Nas empresas de serviço, deve-se considerar também o tempo em que a empresa fica a disposição do cliente, aguardando uma chamada. Caso isso não ocorra, este tempo foi ocioso. Se não considerar este custo de ocupação ociosa, as empresas não conseguirão sobreviver. É claro que esta ocupação ociosa tem um limite a ser considerado, mas não é objeto deste estudo definir qual a capacidade ideal a ser considerada para atribuição de seus custos.

2.2 Conceitos gerais de contabilidade de custos

Podemos classificar os gastos como custo ou despesa. Os custos estão relacionados à produção de um bem que poderá permanecer em estoque até seu consumo efetivo do produto. Já as despesas são gastos com a administração e comercialização das operações da empresa.

Para Martins (2003, p.39) teoricamente a separação é fácil: os gastos relativos ao processo de produção são custos e os relativos à administração, às vendas e aos financiamentos são despesas.

Neste trabalho, como a empresa é de serviços e não estoca produtos, usaremos o dois termos indiscriminadamente sem se ater neste detalhe técnico, sendo que, entre custo ou

despesa, a expressão custo prevalece.

Custos variáveis têm um comportamento proporcional aos volumes de operações. É de grande importância notar que a classificação em fixos e variáveis leva em consideração a unidade de tempo, valor total de custos com um item nessa unidade de tempo e o volume de atividade, MARTINS (2003, 50). Os custos considerados como variáveis neste estudo de caso são basicamente: os impostos (PIS, COFINS, ISS); a comissão para aos consultores por horas faturadas, comissão sobre a venda, e o custo da venda de software e custo da atualização do direito de uso do software (manutenção).

Já os custos fixos, são os que ocorrem independente do volume das atividades para um determinado período, ou seja, não se alteram na proporção dos volumes de produção ou venda. Horngren (2000, p. 21) define custo fixo como “custos que não se alteram em montante dentro de uma faixa determinada de um direcionador de custo num dado período de tempo”. Neste estudo consideramos como custos fixos todos os demais custos que não se classificaram como variáveis, como: despesas com pessoal (parte fixa dos salários, encargos sociais e trabalhistas, benefícios com seguro saúde, formação superior, vale refeição e transporte); ocupações e instalações; utilidades e serviços; despesas comerciais (propaganda, brindes, marketing); despesas financeiras.

Muitos destes custos considerados fixos para uma faixa operacional normal das atividades, apresentam um salto quando houver um intervalo relevante das atividades. Como exemplo, apesar de considerar os salários, parte fixa, como custo fixo, quando chega-se no limite de atendimento das atividades com o quadro atual, necessita de mais contratações, aumentando assim, o valor do custo fixo. Em parte isso irá justificar o aumento do custo fixo como iremos ver adiante. Hansen e Mowen (2001, p. 96) definem estes custos como “fixo por degrau”. Apesar de estas contratações acontecerem caso aumente o volume de atividades, o mesmo não ocorre quando do contrário, ou seja, se o volume de atividades reduzirem, a empresa não tem como política a redução do quadro, já que se trata de mão de obra especializada com alto grau técnico e grandes investimentos em treinamento. Mais um motivo para serem considerados fixos.

Como método de custeio para análise, foi utilizado o método de custeio variável. Maher (2001, p. 360), define o Custeio Variável como: “sistema de contabilização de custos em que apenas os custos variáveis de produção são atribuídos aos produtos. Os custos fixos são considerados como despesas do período”.

Como já falamos anteriormente, as empresas de serviços não estocam produtos, portanto, este conceito não interfere no resultado, já que tanto os custos fixos como os variáveis serão lançados no mesmo período de competência da receita. De qualquer forma a escolha pelo custeio variável se deu em função da necessidade de saber qual a área de resultado por atividade (os 3 tipos de receitas) que contribui e como contribui para cobrir todos os custos da estrutura.

Mesmo que administração da empresa tenha conhecimento dos outros métodos, descartou-se a possibilidade de fazer qualquer análise com critérios de apropriação de custos fixos por área de resultado.

A margem de contribuição por unidade, conforme define Martins (2003, p. 179), “é a diferença do preço de venda e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa se sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que de fato pode ser imputado sem erro”.

A margem de contribuição é o que cada área de resultado (consultoria, vendas, e manutenção), contribui para cobrir os custos fixos totais e acima deste, gerar o lucro.

3 Metodologia

Este estudo de caso é resultado de uma pesquisa exploratória utilizando tanto a abordagem quantitativa como qualitativa. Marconi e Lakatos (2006, p. 85) definem pesquisa exploratória como:

a investigação de pesquisa empírica cujo objetivo é a formulação de questões ou de um problema, com tripla finalidade: desenvolver hipótese, aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno para a realização de uma pesquisa futura mais precisa ou modificar e clarificar conceitos.

Um estudo de caso como define Gil (2002, p. 54), consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permitam seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados”.

A empresa atua no mercado de prestação de serviços de consultoria em processos administrativos há 13 anos, implantando sistemas integrados de gestão, gestão de TI, gestão da qualidade e gestão do conhecimento. Atende clientes de médio a grande porte, embora tenham em sua carteira, clientes de pequeno porte e até micro. Ao todo, são aproximadamente 80. Conta atualmente com 39 colaboradores distribuídos em 6 departamentos. Administrativo Financeiro, Comercial, Novos Negócios, Suporte, Projetos e TI. Estes três últimos geram receitas de assistência e consultoria. Os colaboradores consultores que geram faturamento por hora de serviço executado, são contratados com duas formas de remuneração. Uma remuneração fixa e a outra variável proporcional ao valor hora do serviço, portanto, os custos variáveis sobre as horas executadas, são de fácil identificação, porém o problema está em saber qual margem que deverá ser agregado aos custos variáveis, para cobrir a parte fixa dos salários e demais custos fixos da estrutura.

É comum empresa deste ramo, questionar se os valores cobrados cobrem os custos com margem de lucro. Da mesma forma que quem contrata os serviços espera pagar o menor custo com maior benefício. A questão é porque e como se chega a este preço hora?

Comparando o valor hora de um serviço técnico terceirizado com o custo de fazer internamente, parece ser mais barato fazer interno, porém existem outros fatores que não são levados em consideração na pura comparação. Custos como os de encargos trabalhistas, benefícios, estrutura para comportar tamanha equipe, materiais e equipamentos para execução do serviço, outros gastos e despesas não alocadas para uma equipe técnica específica que por sua vez não sabe quanto será seu aproveitamento interno. A terceirização já comprovou sua eficiência em diversos setores da organização. Setores que antigamente eram verdadeiras fábricas dentro da empresa mostraram ser bem mais produtivas e conseqüentemente mais viáveis economicamente quando foram terceirizados do que manter uma estrutura exclusiva que não tinha nada a ver com foco principal da empresa. Exemplo disso eram os setores de manutenção dentro das grandes indústrias. Muitas vezes tinha tornos de alta tecnologia parados aguardando que uma máquina da fábrica quebrasse para fabricar uma peça de reposição. Antes da globalização, até se justificava pela demora que existia em repor uma peça. Atualmente a empresa para ter competitividade, deve focar o seu negócio. Deve criar competências para entregar o seu produto e repassar outras competências a quem melhor atende. Neste caso, se não surgir à necessidade, não terá custo, o contrário de manter uma estrutura fixa para eventuais necessidades.

A terceirização saiu das atividades de apoio (Manutenção Elétrica, Mecânica, Transporte Interno), passou para alguns processos de acabamento e até o processo principal e chegou às áreas administrativas, (Contabilidade, Recursos Humanos, TI, etc.). Algumas empresas já terceirizaram até o desenvolvimento de produtos e distribuição, ficando somente

com a administração da marca, como é o caso da Nike.

Com o avanço na TI (tecnologia da informação), mesmo as pequenas empresas necessitam adquirir esta tecnologia para não perderem sua competitividade. É neste caso é que entra a empresa pesquisada, pois atualmente este mercado está aquecido e com isso, a empresa enfrenta uma concorrência de preço em função do mercado.

4 Exposição e análise dos dados

Em 2001 eram 15 colaboradores. Com um crescimento para 39 atualmente, também veio à necessidade de assumir maiores custos fixos (salários, benefícios, aluguel, condomínio, telefone, energia, equipamentos, móveis, etc.) Os custos variáveis também tiveram um crescimento acima da proporção das vendas.

Os valores foram corrigidos pelo IGPM até junho 2006, índice que corrige os contratos de prestação de serviços com os clientes.

Como podemos observar na Figura 1, as vendas cresceram de 2001 para 2005 em 154,1% em quanto os custos variáveis em 208,11% e os custos fixos em 82,8%, com isso, em 2001 a participação dos custos fixos sobre o custo total (Figura 3) era de 60,8% enquanto que os custos variáveis participavam com a diferença, 39,2%. Com os aumentos mencionados, em 2005, apesar dos custos fixos terem aumentado em 82,8% sua participação em relação ao custo total caiu para 47,6%. Isso se justifica em função do aumento do volume das atividades.

Os preços do valor hora cobrado também corrigido pelo IGPM e calculado com base na média do faturamento dos serviços de consultoria, divididos pelas horas efetivamente faturadas, tiveram um crescimento somente de 52,3% conforme Figura 1. Como os custos variáveis são na proporção do valor hora e tiveram um crescimento superior na sua participação, fez com que a margem de contribuição unitária dos serviços de consultoria sofresse uma redução, veja Tabela 1.

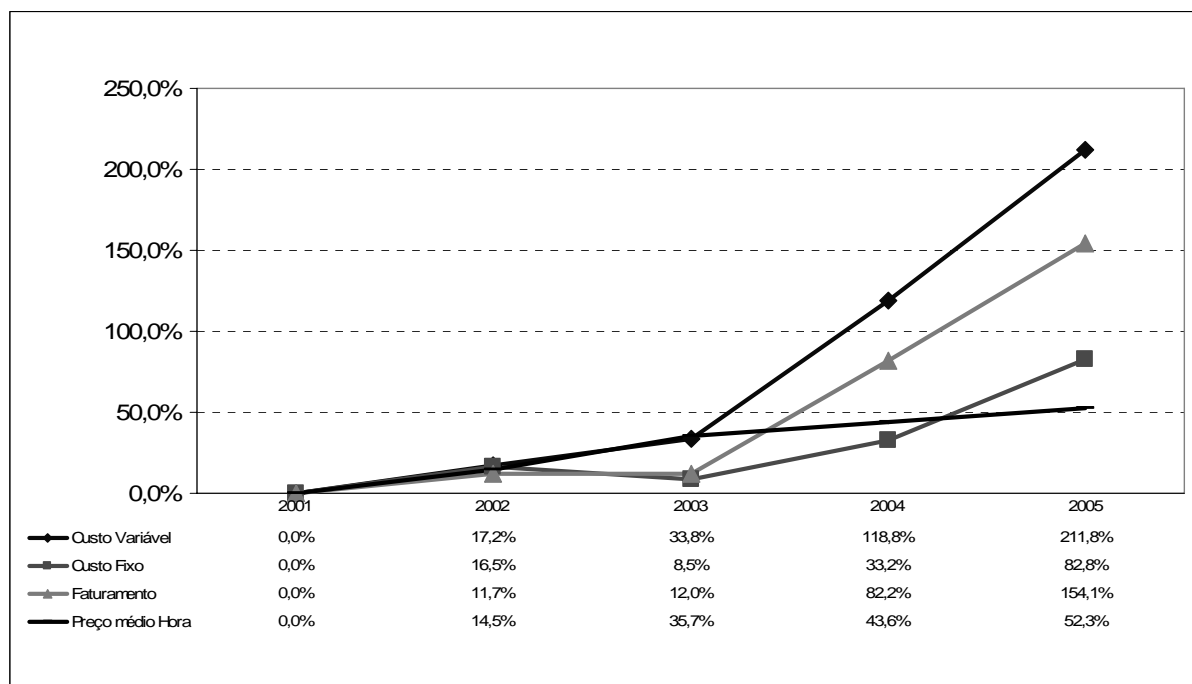


Figura 1 – Evolução dos custos x receita

Na Figura 2, pode-se verificar a instabilidade no comportamento das despesas com

comissão. Isso acontece porque nem todo faturamento acontece a partir do esforço de venda, ou seja, muitos serviços acontecem a partir de clientes já estabelecidos. Neste caso há comissões sobre venda. Percebe-se que de 2003 a 2004, o valor comissão manteve-se proporcional sobre o faturamento, já nos períodos de 2002 a 2003 e 2004 a 2005, obteve um salto significativo. Significa que nestes dois períodos grande parte da receita foi alavancado pelo esforço das vendas.

A Figura 2 foi aberta nas principais despesas variáveis para melhor visualizar os efeitos individuais das contas de custos variáveis de venda. Sendo que os custos de venda agrupa: 1) o custo variável sobre as vendas no que se refere ao custo da licença de uso (venda de produtos) pago a produtora do software, 2) atualização da licença de uso (manutenção), também pago a produtora, e 3) custo dos serviços prestados (parte variável). Estes custos, mesmo que variáveis sobre venda, tiveram uma evolução menor (146,6% - Figura 2) do que o faturamento (154,1% - Figura 1) pelo fato de que o custo dos serviços representa um percentual menor do que os demais custos, explicando assim um crescimento abaixo dos 154,1% do faturamento.

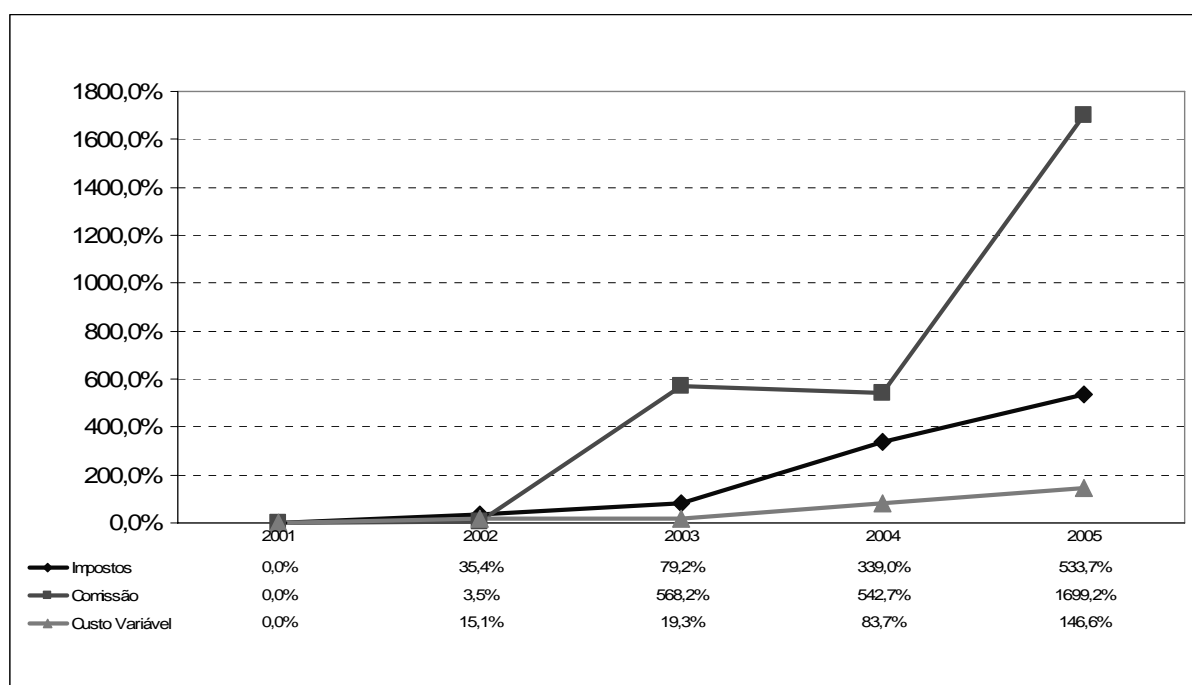


Figura 2 – Evolução dos custos variáveis

A Figura 3 apresentada a relação da composição dos custos. Quanto maior a participação dos custos fixos, maior é o risco do negócio. O crescimento na participação dos custos variáveis e conseqüentemente a redução da margem, reduz o risco, pois depende menos do volume. Ou seja. Quanto maior o custo variável, menor o risco do negócio em função do volume.

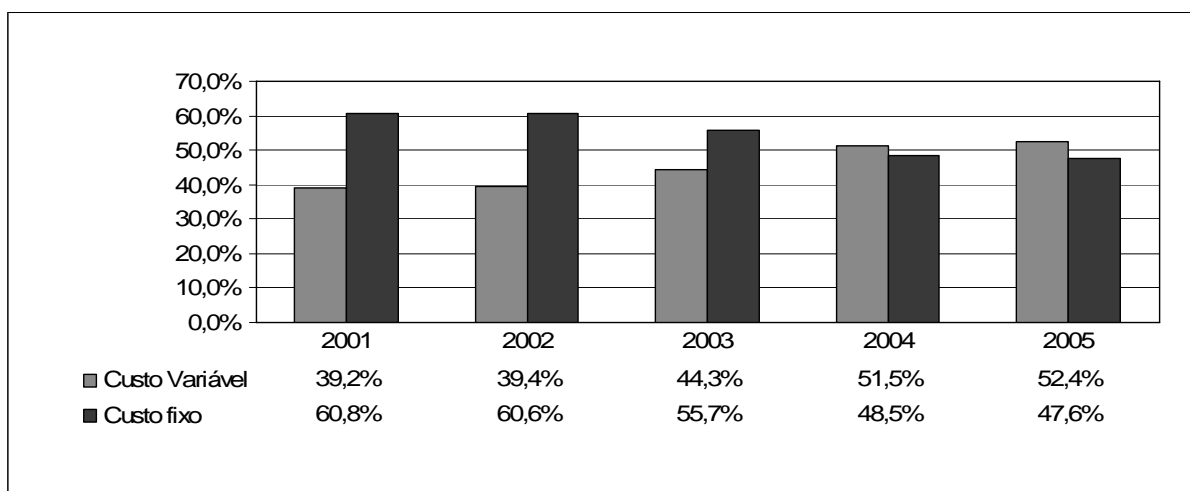


Figura 3 – composição dos custos totais

Na Figura 4, também corrigidos para a mesma moeda e transformados em %, estão relacionados os custos destacando as contas que foram o foco desta análise, proporcionalmente comparado a receita total. Percebe-se que no período de 2001 a 2003, o resultado era negativo. Mesmo com o crescimento dos custos, o fato da empresa crescer nas suas atividades, diluiu o custo fixo unitário levando a empresa a ter resultado melhor resultado.

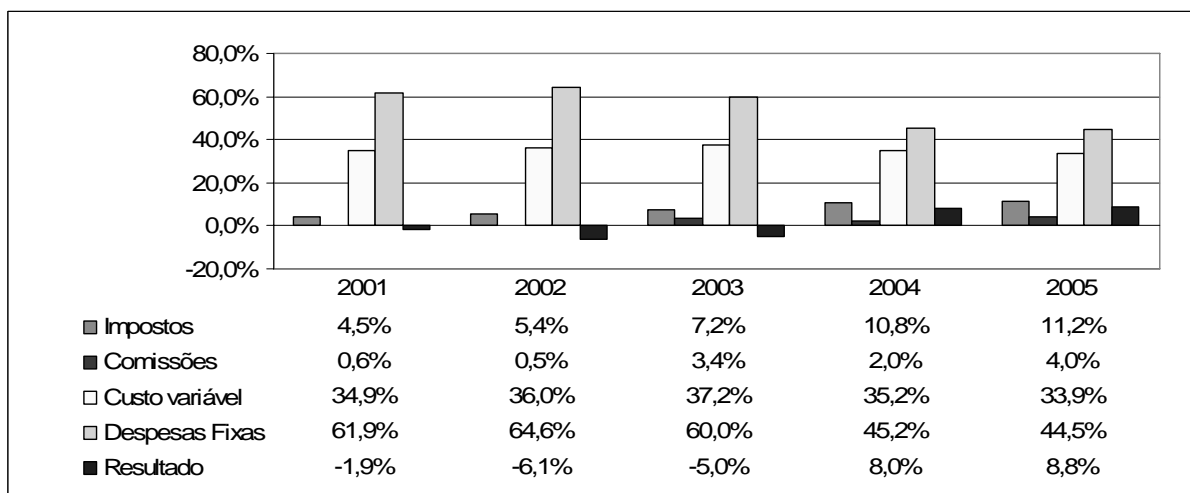


Figura 4 – composição dos custos totais sobre a receita

Na Tabela 1, podemos verificar a redução da margem de contribuição unitária de 72,3% para 63,4%, que confirma novamente a influência do crescimento nas despesas variáveis.

Os custos estão abertos em Impostos, comissões e custos variáveis para melhor análise. Percebe-se novamente o crescimento na participação dos impostos (PIS e COFINS) e na comissão, esta por fim em função do crescimento da receita originada por vendas ativas e não por clientes já existentes, como era na maioria e neste caso não se pagava comissões.

Como os custos variáveis estão agrupados com as 3 áreas de receita, sofreu pequenas variações, mas considera-se normal esta variação.

Tabela 1 – composição dos custos unitários sobre a receita - valor hora - base 100

Contas	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Valor Horas Consultoria	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
- Impostos	4,48	5,43	7,17	10,79	11,17	11,23
- Comissão	0,56	0,52	3,36	1,98	3,98	3,00
- Custo Variável	22,69	28,69	21,95	19,49	21,00	22,36
= Margem Contribuição	72,27	65,36	67,52	67,73	63,84	63,40

Base ajustada pelo IGPM: valores do ano divididos pelas horas anuais transformados em %.

Como a empresa não tinha seus registros contábeis departamentalizados anterior ao ano de 2005, até porque a equipe era pequena, e eram comuns os colaboradores atuarem em diversas áreas no mesmo período, pode-se analisar somente o ano de 2005 compondo os custos por área de resultado conforme Tabela 2. Nela, se apresenta as receitas de cada área de resultado separando a equipe responsável por manter estas receitas.

Percebe-se que algumas áreas, apesar de contribuir com receita, não conseguem cobrir os seus custo fixo gerados pela sua atividade. Mesmo assim, estrategicamente, estas áreas não poderiam deixar de existir. São Elas que impulsionam a receita de serviços de consultorias e consequentemente à manutenção destes clientes. Consequência disto, é que o valor hora de consultoria deve cobrir estes custos, descontados a receita que os mesmos geram.

Tabela 2 – Resultado por área – base 2005 em reais

	Cônsul- toria	Suporte	TI	Coml Vendas	Adm	Total	% Ver.
RECEITAS							
Venda Softwares				435.500		435.500	15,5%
Venda Manutenção		775.852				775.852	27,7%
Venda Serviços	1.568.211		26.176			1.594.386	56,8%
Total das Receitas Bruta	1.568.211	775.852	26.176	435.500	0	2.805.738	100,0%
PIS/Cofins/ISS	172.295	90.274	2.945	47.955		313.469	11,2%
% s/ Faturamento	11,0%	11,6%	11,3%	11,0%		11,2%	
Devoluções e Abatimentos	1.951	0		43.296		45.247	1,6%
RECEITA OPER. LÍQUIDA	1.393.965	685.577	23.231	344.249	0	2.447.022	87,2%
Custo Venda				215.701		215.701	7,7%
Custo Manutenção		288.653				288.653	10,3%
Custo Consultoria	325.671		9.226			334.897	11,9%
CUSTOS DAS VENDAS	325.671	288.653	9.226	215.701	0	839.252	29,9%
% s/ Faturamento	20,8%	37,2%	35,2%	49,5%		29,9%	
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	1.068.294	396.924	14.005	128.547	0	1.607.770	57,3%
% s/ Faturamento	68,1%	51,2%	53,5%	29,5%		57,3%	
Despesas Pessoal	399.359	194.850	44.230	70.555	288.313	997.306	35,5%
Ocup e Instalações	13.355	19.607	1.830	7.008	31.863	73.663	2,6%
Utilidades e Serviços	15.333	20.759	5.322	29.001	38.517	108.932	3,9%
Despesas Comerciais	63	0	0	145.903	1.356	147.321	5,3%
Receitas Financeiras					(5.582)	(5.582)	-0,2%
Despesas Financeiras				270	39.524	39.794	1,4%
DESPESAS FIXAS	428.110	235.217	51.382	252.736	393.990	1.361.435	48,5%
% s/ Faturamento	27,3%	30,3%	196,3%	58,0%		48,5%	
LUCRO OPERACIONAL	640.184	161.707	(37.377)	(124.189)	(393.990)	246.335	8,8%
% s/ Faturamento (horizontal)	40,8%	20,8%	-142,8%	-28,5%		8,8%	

5 Conclusão

O estudo confirma a suspeita inicial dos aumentos tanto no custo variável, provocado pelo aumento dos impostos, comissão de vendas e comissão de horas de consultoria, como também no custo fixo da estrutura. Com isso a margem de contribuição na prestação de serviços teve uma redução, comprometendo o resultado da empresa. Portanto a empresa na estratégia de alavancar as vendas, estruturar a equipe e oferecer melhores soluções, conseguiu aumentar seu resultado proveniente do aumento no volume de suas operações com consultoria. Além disso, o crescimento no número dos clientes com contratos de manutenção perene, também passou a gerar margem, que ajudou a cobrir os custos fixos da estrutura. Pelo que tudo indica as vendas dos projetos de consultoria, envolvendo venda de software, também irão passar a contribuir com margem positiva, neste caso a empresa deverá ampliar ainda mais seu resultado.

Referências

BEUREN, Ilse Maria, Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GIL, Antonio Carlos, Como elaborar Projetos de Pesquisa, 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. Gestão de Custos: Contabilidade e Controle, São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; SRINKANT, Datar, 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000

MAHER, Michael, Contabilidade de Custos: Criando Valor Para a Administração, São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Marina de andrade; LAKATOS, Eva Maria, Técnicas de pesquisa, 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos, 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLACK, Nigel; CHAMBERS, Stuart; HARLAND, Christine; HARRRISON, Alan, JOHNTON, Robert, Administração da Produção, São Paulo: Atlas, 1997.

YIN, Robert K., Estudo de casos, 2ª ed. Porto alegre: Bookman, 2001.

ZEITHAML, Valarie A., BITNER, Mary Jô, Marketing de Serviços: A Empresa com foco no Cliente, 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.