

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE.

CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS.

**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E
FINANÇAS EMPRESARIAIS**

**MÉTODOS DE PRECIFICAÇÃO DE SERVIÇOS: UMA ABORDAGEM
COMPARATIVA ENTRE OS MÉTODOS DE PRECIFICAÇÃO DE SERVIÇOS
CONTÁBEIS PELO CUSTO E VALOR DE MERCADO.**

BENEDITO PINTO DA CRUZ NETO

São Paulo

2018

BENEDITO PINTO DA CRUZ NETO

**MÉTODOS DE PRECIFICAÇÃO DE SERVIÇOS: UMA
ABORDAGEM COMPARATIVA ENTRE OS MÉTODOS DE
PRECIFICAÇÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS PELO CUSTO E VALOR
DE MERCADO.**

**MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA E FINANÇAS
EMPRESARIAIS.**

**Dissertação apresentada ao Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Presbiteriana Mackenzie para
obtenção do título de Mestre em
Controladoria Empresarial.**

Orientador: Prof. Dr. Ronaldo Gomes Dutra de Lima.

São Paulo

2018

C383m Cruz Neto, Benedito Pinto da.

Métodos de precificação: uma abordagem comparativa entre os métodos de precificação de serviços contábeis pelo custo e valor de mercado/Benedito Pinto da Cruz Neto.

113 f. : il. ; 30 cm

Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças Empresariais) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2018.

Orientadora: Prof. Dr. Ronaldo Gomes Dutra de Lima.

Bibliografia: f. 89-99.

1. Métodos. 2. Precificação. 3. Serviços. 4. Utilização . 5. Custo.
6. Mercado. I. Lima, Ronaldo Gomes Dutra, *orientador*. II. Título.

CDD 658.151

Bibliotecário Responsável: Aline Amarante Pereira – CRB 8/9549

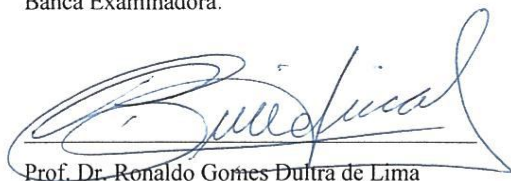
BENEDITO PINTO DA CRUZ NETO

**MÉTODOS DE PRECIFICAÇÃO DE SERVIÇOS: UMA ABORDAGEM
COMPARATIVA ENTRE OS MÉTODOS DE PRECIFICAÇÃO DE SERVIÇOS
CONTÁBEIS PELO CUSTO E VALOR DE MERCADO.**

Dissertação apresentada à Banca
Examinadora da Universidade
Presbiteriana Mackenzie com exigência
para obtenção do título de Mestre em
Controladoria e Finanças Empresariais sob
a orientação do Prof. Dr. Ronaldo Gomes
Dutra de Lima.

Aprovado em 12/06/2018

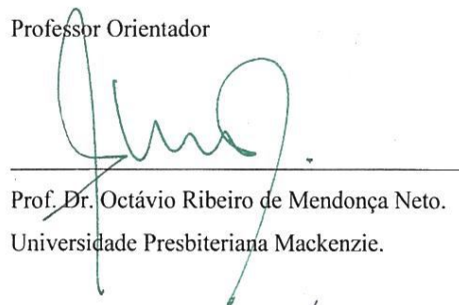
Banca Examinadora.



Prof. Dr. Ronaldo Gomes Dutra de Lima

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor Orientador



Prof. Dr. Octávio Ribeiro de Mendonça Neto.

Universidade Presbiteriana Mackenzie.



Prof. Dr. Rodrigo Paiva Souza

FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras.

Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Benedito Guimarães Aguiar Neto

Pró-reitora de Graduação e Assuntos Acadêmicos

Profa. Dra. Marili Moreira da Silva Vieira

Pró-reitor de Extensão e Educação Continuada

Prof. Dr. Jorge Alexandre Onoda Pessanha

Pró-reitor de Pesquisa e Pós-graduação

Prof. Dr. Paulo Batista Lopes

Diretor do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas (CCSA)

Prof. Dr. Adilson Aderito da Silva

**Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Finanças
Empresariais.**

Prof. Dr. Henrique Formigoni

Perguntaram a Dalai Lama:

- “O que mais te surpreende na humanidade?”

E ele respondeu:

- “Os homens...Porque perdem a saúde para juntar dinheiro, depois perdem dinheiro para recuperar a saúde. E por pensarem ansiosamente no futuro, esquecem do presente de tal forma que acabam por não viver nem o presente nem o futuro. E vivem como se nunca fossem morrer...e morrem como se nunca tivessem vivido”.

À minha esposa Verônica e aos meus filhos Gabriel e Pedro pela compreensão nos momentos de ausência e pelos incentivos e carinhos para alcançar esse objetivo, sabedor que esse sacrifício foi sempre pensando num futuro melhor. Faço uma dedicação especial aos meus Pais Benedito e Amelinda, que não estão mais entre nós, mas foram os grandes incentivadores da minha vida acadêmica.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar não podemos esquecer da força divina de Deus que me conduziu dando força para concluir essa pesquisa.

Agradeço ao meu orientador Prof. Dr. Ronaldo Gomes Dutra de Lima pelos conhecimentos que compartilhou durante o desenvolvimento desse trabalho.

Aos membros da Banca examinadora. Prof. Dr. Rodrigo Paiva de Souza e Prof. Dr. Octávio Ribeiro de Mendonça Neto.

Agradeço a todos os professores doutores do Programa de Mestrado em Controladoria e Finanças Empresariais da Universidade Presbiteriana Mackenzie, que souberam de maneira categórica compartilhar os seus conhecimentos.

A todos meus colegas de Mestrado em especial ao William pelos momentos de amizade e aprendizado e que todos alcancem seus objetivos.

A colaboradora da coordenação do programa de mestrado da Universidade Presbiteriana Mackenzie, Tais pelas colaborações durante todo o curso.

Agradecimentos a Sérgio José Brasil da Silva, por ter me ajudado na realização das entrevistas.

Agradeço também aos profissionais da contabilidade Carlos, Queiroz, Marcos, Elisangela, Mauro, Ulisses, Reinaldo, João, Ricardo, Ricardo Evangelista e Umberto, por terem aberto as portas de suas organizações contábeis e participado das entrevistas.

RESUMO

Objetivo do estudo: A precificação de produtos e serviços é tarefa das mais complexas nas organizações independente do ramo de atividade em que vem atuando. Entre os métodos de precificação existentes, adotar um método que maximize os resultados, é uma responsabilidade mais desafiadora ainda aos gestores dessas organizações, portanto o presente estudo tem como objetivo apurar quais são os métodos mais utilizados pelas organizações contábeis, ao precificarem seus serviços, considerando os métodos de precificação pelo custo e valor de mercado.

Design/metodologia/abordagem: foi realizada uma abordagem qualitativa exploratória, suportada por pesquisas bibliográficas, classificada em duas variáveis de controles, quais sejam, organizações contábeis e serviços contábeis, bem como nos seguintes construtos: preço e precificação, desempenho e custos nas empresas de serviços contábeis, com análise de conteúdo de natureza descritiva. Para a coleta de dados foram realizadas 11 entrevistas semiestruturadas em organizações contábeis e analisados 109 contratos de prestação de serviços contábeis.

Resultados: Os resultados mostram que dentre os dois métodos de precificação dos serviços de natureza contábil estudados, o método mais utilizado é pelo custo efetivamente incorrido, entretanto dar uma olhada no comportamento do mercado foi aludido como procedimento de complementação à precificação. Isto significa que há um reconhecimento pelos gestores das organizações contábeis de que o método pelo custo deve ser o mais explorado para a formação de preços.

Implicações práticas: as organizações contábeis podem ser beneficiadas pela divulgação do método de precificação mais utilizado, o que reforçará constantemente a conscientização para vendas de serviços mais eficientes e para o controle de custos das operações. Originalidade e contribuições: Os métodos de precificação são abordados em diversos estudos, entretanto, costuma-se ignorar qual o método está sendo mais utilizado pelas organizações contábeis.

Originalidade e contribuições: Os achados deste estudo lançam luz sobre a importância da divulgação do método de precificação de serviços contábeis que vem sendo mais utilizados, contribuindo assim para despertar a percepção dos gestores contábeis de que o método mais utilizado pode ser aquele que melhor precifique os serviços de natureza contábil.

Palavras chaves: Métodos. Precificação. Serviços. Utilização. Custo. Mercado.

ABSTRACT

Study Objectives: the pricing of products and services is the most complex task in the organizations independent of the branch of activity in which it has been operating, mainly in an increasingly competitive market, such as the provision of accounting services. Among the existing pricing methods, adopting a method that maximizes results, is a more challenging responsibility for the managers of these organizations, so the objective of the present study is to determine which are the methods most used by accounting organizations, when pricing their services, considering pricing methods at cost and market value.

Design / methodology / approach: an exploratory qualitative approach, supported by bibliographic research, was carried out, classified in its control variables, namely, accounting organizations and accounting services, as well as in the following constructs: price and pricing, performance and costs in accounting services, with content analysis of a descriptive nature. For the data collection, 11 semi structured interviews were carried out in accounting organizations and 109 contracts for the provision of accounting services were analyzed.

Results: the results show that of the two methods of pricing the accounting services, the most used method is the cost effectively incurred. however, a look at the behavior of the market was alluded to as a complementation procedure to the pricing. This means that there is a recognition by the managers of the accounting organizations that the method by cost must be the most exploited for the formation of prices.

Practical implications: accounting organizations can benefit from disclosure of the most widely used pricing method, which will consistently reinforce awareness of sales of more efficient services and cost control of operations.

Originality and contributions: pricing methods are addressed in several studies, however, it is often overlooked which method is most used by accounting organizations. The findings of this study shed light on the importance of disclosure of the method of pricing accounting services that are being used the most, thus contributing to the perception by the accounting managers that the most used method may be the one that best rates services of an accounting nature.

Keyword: Methods. Pricing. Services. Use. Cost. Market.

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 - Organizações contábeis no Estado de São Paulo.....	35
GRÁFICO 2 - Total de organizações contábeis no Brasil.....	36

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Características dos sistemas mecânicos e orgânicos.....	28
QUADRO 2 – Principais custos nas organizações contábeis.....	31
QUADRO 3 – Áreas e funções de uma epsc.....	44
QUADRO 4 – Serviços oferecidos pelas empresas contábeis.....	45
QUADRO 5 – Obrigações acessórias.....	46
QUADRO 6 – Métodos de precificação.....	47
QUADRO 7 – Estratégia de apreçamento.....	49-50
QUADRO 8 – Determinantes do valor entregue ao consumidor.....	52
QUADRO 9 – Fatores internos à precificação.....	54
QUADRO 10 – Modelo de cálculo do EBITDA.....	60
QUADRO 11 – Categorização dos dados (variáveis de controles).....	68
QUADRO 12 – Categorização dos dados (construtos).....	69-70
QUADRO 13 – Relação das entrevistas realizadas.....	71
QUADRO 14 – Resumo dos resultados alcançados.....	85

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.

AESCON: Associação das Empresas de Serviços Contábeis.

CAGED: Cadastro geral de empregados e desempregados.

CFC: Conselho federal de contabilidade.

COFINS: Contribuição para o financiamento da seguridade.

CPC: Comitê de pronunciamentos contábeis.

CLT: Consolidação das leis do trabalho.

CRC: Conselho regional de contabilidade.

CSLL: Contribuição social sobre o lucro líquido.

DCTF: Declaração de débitos e créditos tributários federais.

DIRF: Declaração do imposto de renda retido na fonte.

ECF: Escrituração Contábil fiscal.

EFD – PIS/COFINS: Escrituração fiscal digital para PIS/COFINS.

EIRELLI: Empresa individual responsabilidade limitada.

EPP: Empresa de pequeno porte.

FGTS: Fundo de garantia por tempo de serviço.

IBGE: Instituto brasileiro de geografia e estatística.

INSS: Instituto nacional de seguridade social.

IRRF: Imposto de renda retido na fonte.

IRPJ: Imposto de renda pessoa jurídica.

ISSQN: Imposto sobre serviços de qualquer natureza.

LAJIDA: Lucro antes dos juros, impostos, depreciação e amortização.

ME: Microempresa.

MEI: Microempreendedor individual.

ORGC: Organização contábil.

PIS: Programa de integração social.

PME: Pequena e média empresa

RAIS: Relação anual de informações sociais.

RPA: Recibo de pagamento a autônomo.

RTA: Retorno total dos acionistas.

SEAD: Secretaria de educação a distância.

SEFIP: Sistema empresa de recolhimento do FGTS e informações à previdência social.

SESCAPLDR: Sindicato das empresas de assessoramento, perícias, informações, pesquisas e de serviços contábeis de londrina e região.

SPED: Sistema público de escrituração digital.

SPED IRPJ (ECF): Sistema público de escrituração digital para IRPJ..

SESCON: Sindicato das empresas de serviços contábeis, assessoramento, perícias, informações e pesquisas no estado de São Paulo.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 Contextualização	17
1.2 Problema de pesquisa.....	20
1.3 Justificativa	21
1.4 Estrutura do trabalho	22
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	24
2.1 Teoria da contingência	26
2.2 Custos e despesas	29
2.3 Custos nas empresas de serviços contábeis	32
2.3.1 Elementos de custo nas organizações contábeis	33
2.4 Organizações contábeis	34
2.5 Serviços contábeis.....	40
2.6 Precificação e formas de precificação	47
2.7 Vantagem competitiva.....	57
2.8 Desempenho	58
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	64
3.1 Área de estudo	64
3.2 Tipos de pesquisa	64
3.3 Métodos e técnicas de pesquisas	65
3.4 Forma e obtenção de dados	66
3.5 Métodos e técnicas de análise de dado.....	67
3.5.1 Categorização dos dados	67
3.6 Delimitação da pesquisa	70
3.7 Sujeitos da pesquisa	70
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	72
4.1 Variáveis de controle.....	72
4.1.1 Porte.....	72
4.1.2 Estrutura.....	72
4.1.3 Estratégia	73
4.2 Variável de controle	74

4.2.1 Diversificação	74
4.3 Preço e forma de precificação.....	76
4.4 Desempenho	77
4.5 Custos nas empresas de serviços contábeis	79
4.6 Análise dos contratos de prestação de serviços	80
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	86
5.1 Limitação da pesquisa	88
5.2 Sugestões para pesquisa futura	88
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	89
APÊNDICES.....	100
ANEXOS.....	105

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A globalização passou a ser um aliado para o desenvolvimento de vários seguimentos empresariais. Inúmeras são as dificuldades existentes para que uma empresa, principalmente do ramo contábil, se mantenha sólida e competitiva no mercado, e uma dessas dificuldades pode ser o método de precificação pelos serviços prestados.

Segundo França (2011) é preciso compreender os eventos críticos e temidos pelos empresários, bem como a maneira de solucioná-los para a continuidade do negócio.

A prestação de serviços contábeis assumiu expressiva importância, não só no cenário econômico brasileiro como também no mundial nas últimas décadas, principalmente pela convergência dos procedimentos contábeis aos padrões internacionais, ocorrido no Brasil a partir do ano de 2008. Nesse contexto as empresas de serviços contábeis passaram a ter um significado relevante, principalmente nas diversas classes do empresariado nacional.

Dessa maneira o grande problema encontrado está na precificação, efetivada por meio de métodos, dentre eles o método de custo e valor de mercado. Segundo Farber et al. (2014, p. 231) “[...] são raras as empresas prestadoras de serviços que contam com um sistema para controle e apuração de custos, a fim de verificar o retorno que a empresa está tendo, avaliando assim a sua viabilidade”.

O volume de crescimento das empresas de serviços contábeis torna esse mercado – o de serviços, amplamente competitivo, conforme Silva (2006), com a concorrência se acirrando nas atividades de serviços é importante o empresário contábil ter uma boa gestão de custo com o intuito de aumentar sua competitividade, oferecer melhores preços aos clientes e aumentar a lucratividade das empresas de serviços contábeis.

Outro aspecto importante a se considerar no que tange ao aumento significativo da concorrência é a adoção da inovação tecnológica como fator diferencial.

Utilizar o sistema de Tecnologia da Informação como ferramenta de controle de custos, principalmente para a realização de planejamentos pode fazer a diferença, pois segundo Farber et al. (2014) esse conhecimento vai ajudar na elaboração de um planejamento estratégico de longo prazo e, por conseguinte, otimizar os resultados econômicos e financeiros de curto prazo.

Desse modo, a negociação de melhores custos com os fornecedores tornou-se essencial para que os preços finais fossem mais interessantes. Além disso, muitos empresários sequer possuem ferramentas de precificação, adotando critérios que para eles resulta num “preço justo”, ou seja, precificam seus honorários adotando como valores de referência o valor do faturamento; número de empregados; regime de tributação; quantidade de notas fiscais; e, principalmente, o valor do honorário que vinha sendo pago a outro profissional (SESCAPLDR, 2016).

Ainda convém lembrar as pesquisas realizadas a cada dois anos pelo Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo (SESCON-SP) e Associação das Empresas de Serviços Contábeis (AESCON), que demonstram os parâmetros utilizados pelas organizações contábeis que utilizam como paradigma o tipo de empresa, número de lançamentos fiscais, entre outros.

Não se vislumbra nessas pesquisas, cuja publicação mais recente ocorreu no mês de agosto do ano de 2016, qualquer referência ao custo efetivamente incorrido para mensuração de honorários, portanto importante utilizar esses valores como referência e não como preço definitivo a ser praticado, pois as estruturas das empresas são diversas e, via de consequência, seus custos também terão características diferentes.

Conforme painel ocorrido na 16ª Convenção Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (2015), no Estado de Pernambuco, sob o título de Precificação de Honorários Contábeis, foram discutidos o tema sobre precificação de honorários baseadas nos três tipos de precificações, quais sejam: com base nos custos, valor percebido pelo cliente e mercado.

Uma ferramenta que pode ser utilizada ao se discutir a gestão de custo é o *Target Costing* que segundo Ono e Robles Júnior (2004, p. 65-78) é um processo de planejamento dos custos e dos lucros desenvolvido na fase de projeto de um novo produto ou no reprojeito de um produto que já se encontra no mercado. Este processo está baseado no preço de venda estabelecido pelo mercado competitivo e em um retorno aceitável de seu investimento durante o seu ciclo de vida. Possui vários objetivos: (a) otimização do custo total do produto, sem fazê-lo perder, contudo, seu padrão de qualidade; (b) alcançar o lucro-alvo esperado, tornando a obtenção do custo-alvo uma atividade de administração do lucro por toda empresa; e (c) planejar estrategicamente os lucros e custos, formulando planos estratégicos com a integração de todos os setores da empresa, dentre outros.

Considerando os argumentos apresentados, este trabalho, de natureza aplicada, será desenvolvido buscando identificar o método de precificação mais utilizado entre o custo e valor de mercado, voltados ao seguimento das empresas de serviços contábeis.

Para que se atingissem os objetivos, foi considerada a revisão da literatura sobre a prestação de serviços contábeis e sua precificação, bem como referências que explicasse os trabalhos desenvolvidos por profissionais que atuam neste seguimento.

Além do processo de negociação de melhores custos, as decisões sobre preço demandam maior atenção. Portanto, as empresas de serviços contábeis precisam definir o modelo de precificação mais estratégico para se manter no mercado.

A prestação de serviços contábeis, um seguimento de muita competitividade, tem um lugar muito importante para a sociedade como um todo. Com o impacto da crise financeira, o empresário que utiliza os serviços contábeis encontra-se cada vez mais retraído. Nesse cenário, o processo de formação de preço é essencial para que as organizações contábeis tenham sucesso.

No processo de precificação, como já foram abordados, vários fatores poderá influenciar a sua prática, por isso, o preço de um novo produto e/ou serviço deve estar adaptado aos fatores contingenciais, tais como a vantagem deste lançamento sobre a oferta dos competidores e a intensidade competitiva existente no mercado internos e externos que refletirão com maior intensidade nas formas de:

- a) Precificação de serviços.
- b) Nível de serviço.

Considerando os impactos que fatores internos e externos poderão influenciar na precificação e níveis de serviços esses estudos serão realizados à luz da teoria da contingência.

Diante do exposto e considerando os métodos de precificação existentes, concentrando esforços na sua comparação entre o método de custo e valor de mercado, propomos a seguinte questão de pesquisa: qual o método de precificação é mais utilizado para a prestação de serviços de natureza contábil?

O objetivo geral dessa pesquisa é identificar dentre os métodos de precificação pelo custo e valor de mercado, qual é o mais adequado para as organizações contábeis, visando à maximização dos resultados sem que percam a competitividade no mercado.

Os objetivos específicos dessa pesquisa são:

- Descrever os dois métodos de precificação (custo e valor de mercado) aplicados para organizações contábeis.
- Identificar quais são os métodos de precificação utilizados pelas organizações contábeis.
- Verificar no código de ética profissional do contador as diretrizes para precificação dos serviços de natureza contábil.
- Propor a adoção do método com melhor viabilidade e relevância considerando o conjunto de variáveis contingenciais.

1.2 Problema de Pesquisa

As entidades de classe até o advento da Lei 8078/90 (código de defesa do consumidor), elaboravam tabelas de honorários, as quais eram observadas pelos gestores das organizações contábeis.

Com o advento da legislação supra referenciada, passou a ser proibida a elaboração de tabela de preços para qualquer tipo de produtos ou serviços, passando a valer a livre concorrência, ou seja, a intenção foi de forçar uma maior aproximação entre preço e qualidade nos produtos e serviços.

Não obstante a proibição legal de tabelas de preços, algumas entidades representativas das e empresas de serviços contábeis continuaram a divulgar preços dos serviços, entretanto passaram a ressaltar que se tratava de informações de referência e não tabela de preço exatamente, pois segundo o SESCOB-RS (2017), a tabela referencial de honorários é resultado de criterioso estudo, por meio de pesquisa técnica, com a finalidade de ser fonte de consulta para os gestores de organizações contábeis, na aplicação e execução dos seus serviços.

As organizações passaram então a ter valores de referências de preços de serviços, que considera um universo genérico de organizações e não valores condizentes com a estrutura operacional de cada organização.

As estruturas das organizações contábeis compreendem a prestação de serviços para empresas de todos os segmentos como, por exemplo, comércio em geral, indústria, postos

de gasolinas, farmácias, terceiro setor, etc., e ocorre que algumas atividades necessitam de acompanhamento mais criterioso na prestação de serviços em termos de legislação aplicada.

Portanto, em virtude dessa variedade de seguimentos, os métodos de precificação passaram a ser o instrumento principal no cálculo dos valores dos serviços contratados.

Entretanto, dos vários métodos existentes e, considerando que esse estudo selecionou dois, surge o problema de pesquisa em saber qual é o mais utilizado, comparando a precificação pelo custo ou valor de mercado.

1.3 Justificativa

A profissão contábil esteve sempre num processo de ascensão abrindo novos mercados e com isso é possível constatar o crescimento acentuado das organizações contábeis e, via de consequência, uma competição mais acirrada acaba sendo instalada. Dessa forma os preços, que já deveriam ser considerados relevantes no negócio passam a ter maior relevância, pelo fato da sua relação com a continuidade da empresa no mercado.

Pode-se afirmar que preço e qualidade são itens que determinam a continuidade das organizações.

Saber mensurar os preços dos serviços utilizando-se do método mais adequado contribui para que a organização obtenha uma vantagem competitiva no mercado em que atua, maximizando seus resultados.

Dessa forma, um modelo de gestão empresarial, com planejamento estratégico, planejamento tributário, uma boa gestão de informações estratégicas, pode resultar numa adequada mensuração no valor dos serviços, pois segundo Kotler e Keller (2005), preço determina de forma impactante o que a empresa quer mostrar do seu produto ou serviço para o mercado.

Um aspecto que deve ser observado em conjunto com os critérios de preços adotados são as diretrizes constantes no código de ética profissional do contador que não obstante deixar e se referir efetivamente ao custo, deverá ser parte integrante na composição do valor.

Outro aspecto que ser considerado na formação de preço e que é importante ressaltar trata-se da sua vinculação com base no salário mínimo, pois além de ser proibido pela nossa Carta Magna no seu inciso IV do artigo 7º, não se caracteriza tecnicamente como um método de precificação.

Dessa forma o estudo procura contribuir em demonstrar os riscos de se trabalhar com um método de precificação não adequado, colocando em risco a competitividade, em virtude da prática de preços que não sejam compatíveis com os objetivos corporativos da organização contábil e que possa comprometer sua continuidade.

Este trabalho procura oferecer uma contribuição ao seguimento de prestação de serviços contábeis no sentido de apresentar ferramentas para mensuração de honorários que possa resultar em benefícios tanto para o empresário contábil, quanto para a sociedade em geral, seja o tomador de serviços, colaboradores ou quem irá tomar decisão com o resultado do seu trabalho que virá com melhor qualidade e, via de consequência, a otimização de resultados financeiros.

O resultado dessa pesquisa procura contribuir para que nas organizações contábeis a mensuração do valor dos seus serviços, seja pelo custo ou valor de mercado, possa garantir que os resultados estejam coerentes com os objetivos da organização.

O achado da presente pesquisa após coletar os resultados das 11 entrevistas realizadas, foi constatar que dos entrevistados apenas um afirmou ter segurança em adotar o método de custo como instrumento de precificação isoladamente, os demais precificam pelo custo como ferramenta principal, mas sempre observando o comportamento do mercado.

1.4 Estrutura do Trabalho

O presente trabalho foi dividido da seguinte maneira: introdução, quatro capítulos onde são abordados as variáveis de controle, os construtos, referências e anexos que objetivam atender as questões formuladas.

Na introdução procurou-se desenvolver o tema em discussão, a questão de pesquisa, o problema de pesquisa, os objetivos e as justificativas.

No capítulo dois é tratada a fundamentação teórica do presente estudo, apresentando os conceitos da teoria empregada e sua aplicação, faz uma inserção sobre conceitos e comportamento de custos e despesas, discorre sobre conceitos e lei orgânica referente as organizações contábeis, trata do conceito e os diversos tipos de serviços contábeis, aborda a importância dos métodos de precificação e forma de precificação, apresenta ainda conceitos sobre vantagem competitiva e seu diferencial para o seguimento da exploração de serviços

contábeis, aborda a questão do desempenho e seus reflexos num mercado altamente competitivo e se faz uma reflexão sobre os custos incorridos nas organizações contábeis.

No capítulo três foram apresentados os procedimentos metodológicos que está dando suporte a pesquisa, tais como área de estudo, tipos de pesquisas, método e técnicas de pesquisas, forma e obtenção de dados, métodos e técnicas de análise de dado e delimitação da pesquisa.

No capítulo quatro foi realizada a apresentação e discussão dos resultados com base nas entrevistas realizadas e nas informações obtidas por meio das pesquisas bibliográficas e análise de documentos, objetivando atender as questões formuladas.

No capítulo cinco foram apresentados os achados e as considerações finais sobre método de precificação que vem sendo adotado pelas organizações contábeis, considerando a comparação entre o custo e valor de mercado.

Nas referências foram relacionadas as obras consultadas e citadas para o desenvolvimento dessa pesquisa e nos anexos modelos de planilha de custo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Antes de adentrarmos especificamente a questão de mensuração de valores dos serviços prestados pelas organizações contábeis é preciso fazer algumas inserções de natureza conceitual, segundo a legislação e normas emanadas dos órgãos de classe, no caso da contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sobre as características das empresas que podem se cadastrar nos Conselhos Regionais, na condição de organizações contábeis, bem como na conceituação de custos e despesas.

Considerando as diversas possibilidades de registros das pessoas jurídicas que podem explorar atividades de natureza contábil, uma delas é o Empresário Individual, e, conforme o próprio nome sugere, é constituído por uma única pessoa sem restrições de atuação por atividades, com obrigações tributárias mais amplas que as do MEI e faturamento diferenciado, conforme segue.

Se o empresário individual preencher os requisitos e optar pela característica de microempresa o limite de faturamento anual será de até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e, caso de preencher os requisitos e optar pelas características de Empresa de Pequeno Porte esse limite sobe para até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) anuais.

É importante ressaltar que o faturamento para empresa de pequeno porte sofreu alteração por meio da Lei Complementar 155/2016 com efeitos somente a partir de 01 de janeiro de 2018, quando seu teto passou para R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Em virtude das descrições acima referendadas, vale destacar as características do Empresário Individual, segundo a legislação civil brasileira e as normas emanadas dos órgãos de registro e fiscalização tais como a Receita Federal.

- 1) O empresário poderá responder com seu patrimônio pessoal pelas obrigações contraídas por sua empresa.
- 2) Para abrir sua empresa, a pessoa deverá ter mais de 18 anos ou ser emancipada.
- 3) A empresa não poderá ser transferida para outro titular, a não ser e caso de falecimento ou autorização judicial.
- 4) A empresa poderá ser aberta com qualquer Capital Social.

5) Tem um limite de faturamento de R\$ 360 mil como ME (Microempresa) ou até R\$ 4,8 milhões sendo EPP (Empresa de Pequeno Porte), isso se enquadrando no regime do Simples Nacional.

6) Ainda há a possibilidade de estar no Lucro Presumido, e aí o limite sobe para R\$ 78 milhões.

7) Não tem limite de contratação de funcionários.

Outro tipo de empresa que pode explorar atividades de natureza contábil são as sociedades, pessoa jurídica composta por no mínimo duas pessoas sem limites de capital social ou especificação de atividades (art. 981 e seguintes da Lei 10.406/2002).

A sociedade empresária limitada está prevista entre os artigos 1.052 a 1.087 do Código Civil (Lei 10.406/2002). Ela poderá se enquadrar como microempresa ou empresa de pequeno porte, se atender as exigências legais. Sua constituição se dá por meio de contrato - o Contrato Social, que pode ser público ou privado, observando-se as regras do art. 997 do mesmo diploma legal, e nele consta os interesses recíprocos dos sócios e a exemplo do empresário individual, deverá se registrar na Junta Comercial.

Vale destacar que em se tratando de sociedade Simples o seu registro constitutivo deve ser realizado no cartório de títulos e documentos e registro civil de pessoa jurídica.

Existe ainda a empresa que se constitui na condição de sociedade, entretanto é composta por apenas um sócio, sendo esse tipo de organização denominada de empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) e que tem permissão legal para explorar atividades de natureza contábil.

Nesse contexto ainda, o Conselho Federal de Contabilidade normatizou dentro do sistema (CFC/CRC's) os aspectos legais das organizações contábeis que podem ser registradas com o objeto de prestação de serviços contábeis (resolução CFC 1390/2012):

De Responsabilidade Individual: o Microempreendedor Individual; o Empresário Individual; e a Empresa Individual de Responsabilidade Limitada.

De Responsabilidade Coletiva: a Sociedade Simples Pura Limitada ou Ilimitada; e a Sociedade Empresária Limitada.

As empresas acima especificadas quando constituídas com atividade principal ou secundária de prestação de serviços contábeis são obrigadas a ter o registro cadastral no CRC de origem e ficará obrigada ao pagamento de uma anuidade pela manutenção do cadastro.

Assim, é importante conhecer a natureza jurídica das empresas que podem explorar os serviços de natureza contábil e as opções pelos regimes tributários (lucro real, presumido ou SIMPLES nacional), bem como suas respectivas cargas tributárias, haja vista que essas informações irão servir de subsídio na composição do preço final do serviço.

Tendo em vista o grande número de empresas que podem explorar o seguimento da prestação de serviços contábeis, optou-se por selecionar somente empresas cuja natureza jurídica seja sociedade por quotas para o desenvolvimento das entrevistas.

2.1 Teoria da Contingência

O presente trabalho foi fundamentado na teoria da contingência que segundo Chiavenato, (2003), o surgimento dessa teoria ocorreu por meio de várias pesquisas feitas para verificar os parâmetros de estruturas organizacionais mais eficazes para cada tipo de empresa. Esses estudos pretendiam confirmar se as empresas mais eficazes observavam os pressupostos da Teoria Clássica, como divisão do trabalho, amplitude de controle, hierarquia de autoridade etc. Os resultados desses estudos chegaram a uma nova concepção de entidade administrativa: a estrutura da organização e o seu funcionamento são dependentes da relação com o ambiente externo.

Dessa maneira, pode-se afirmar que a abordagem contingencial tem por objetivos analisar as relações da organização com o ambiente externo. E, por ambiente externo se entende os elementos que estão fora da organização, entretanto são relevantes para suas operações.

Dessa maneira estudar os fatores contingencias internos tais como porte, estrutura e estratégia das organizações contábeis são relevantes para o estudo da teoria da contingência, pois segundo Marques e Souza (2010) “os objetivos principais dessa teoria são conhecer e estudar os fatores internos e externos à organização, conhecidos como fatores contingenciais, que podem afetar a estrutura organizacional e, também, medir o nível estrutural das organizações”.

Frederick Taylor e outros teóricos da administração tiveram oposição aos seus pensamentos quando consideravam a preocupação organizacional apenas em termos técnicos dentro de um sistema fechado, surgindo então às ideias da teoria contingencial com foco no sistema aberto. Essa perspectiva de visão da organização como um sistema aberto que interage com o ambiente que lhe abriga, há forte atenção ao “aspecto ambiental” imediato, ou

seja, às relações estabelecidas entre organização, clientes, concorrentes, fornecedores, sindicatos e governo. Assim, a partir da capacidade perceptiva sensorial ao ambiente no qual está inserida, a organização passa a ser capaz de se adaptar de maneira mais apropriada às alterações ocorridas (MORGAN, 2007).

As organizações contábeis são organizações complexas que dependem dos ambientes internos e externos para desenvolverem suas estruturas à sua evolução, e a teoria da contingência pode ajudar a entender essa estrutura.

A teoria da contingência, também conhecida como teoria da contingência estrutural, foi construída a partir de um conjunto de teorias que estudam a evolução da complexidade das organizações e suas estruturas organizacionais. Os objetivos principais dessa teoria são conhecer e estudar os fatores internos e externos à organização, conhecidos como fatores contingenciais, que podem afetar a estrutura organizacional e, também, medir o nível de adequação estrutural das organizações (MARQUES; SOUZA, 2010, p. 03).

Segundo Chiavenato (2004) a abordagem contingencial mostra que são as características ambientais que condicionam as características organizacionais. É no ambiente que estão às explicações causais das características das organizações, portanto não há uma única melhor maneira (the best way) e tudo depende das características ambientais e que sejam importantes para a empresa.

A ideia de uma teoria da contingência em contabilidade gerencial começou a se desenvolver na década de 1970, numa tentativa de explicar as variedades de práticas de gestão de contabilidade que eram evidentes à época. Baseou-se fortemente na teoria da contingência da estrutura organizacional que tinha sido desenvolvida ao longo dos últimos vinte anos para codificar quais as formas de estrutura organizacional seriam as mais apropriadas às circunstâncias específicas. As variáveis independentes usadas para explicar a estrutura organizacional muitas vezes eram oriundas da teoria emergente da contabilidade gerencial para explicar a concepção e utilização de sistemas de gestão de contabilidade, com variáveis adicionais que estão sendo adicionadas com o passar dos anos (OTLEY, 2014, nossa tradução).

Uma das variáveis estudadas pela teoria da contingência é a estrutura organizacional dividida em organizações mecânicas e orgânicas. Segundo Fagundes et al. (2010), o modelo orgânico desconsidera a visão mecanicista da organização, assegurada pelos idealizadores da abordagem clássica da administração. Já a visão mecanicista considera a organização como sistema fechado. Entretanto, os seguidores da teoria da contingência afirmam que

organizações devem ser consideradas como um sistema aberto, em que possa adaptar-se às contingências do ambiente.

QUADRO 1 - CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS MECÂNICOS E ORGÂNICOS

Características	Sistemas mecânicos	Sistemas orgânicos
Estrutura organizacional	Burocrática, permanente, rígida e definitiva.	Flexível, mutável, adaptativa e transitória.
Autoridade	Baseada na hierarquia e no comando	Baseado no conhecimento e na consulta
Desenho de cargos e tarefas	Definitivo. Cargos estáveis e definitivos. Ocupantes especialistas e univalentes	Provisório. Cargos mutáveis redefinidos constantemente. Ocupantes polivalentes.
Processo decisório	Decisões são centralizadas na cúpula da organização	Decisões descentralizadas ad hoc (aqui e agora)
Comunicações	Quase sempre verticais	Quase sempre horizontais
Confiabilidade em	Regras e regulamentos formalizados por escritos e impostos pela empresa.	Pessoas e comunicações informais entre as pessoas
Princípios predominantes	Princípios gerais da teoria clássica	Aspectos democráticos da Teoria das Relações Humanas
Ambiente	Estável e permanente	Instável e dinâmico

Fone: adaptado de Chiavenato (2004, p. 507)

Na administração não existe apenas uma forma de gerenciar a organização, em virtude dos fatores contingenciais, como o ambiente e a tecnologia que alteram o meio em que a organização está inserida. Não é possível administrar de uma única forma, as empresas precisam estar preparadas para esta constante evolução, em que tudo são relativo e passível de mudança (ARAÚJO et al., 2014).

Portanto, segundo Silva et al. (2014) a teoria da contingência objetiva adotar modelos organizacionais mais flexíveis e orgânicos para o alcance eficaz dos objetivos, com ênfase na tecnologia e no ambiente. Nos seus princípios tudo é relativo e tudo depende. Nos seus fins, está voltado para a estrutura da organização, ambiente econômico, tecnologia da empresa e comportamento dos dirigentes.

Os fatores contingenciais que serão estudados/observados são: Porte (empregados e clientes), estratégia (diversificação de serviços) e estrutura (porte físico e localização).

Diante das ponderações realizadas e considerando que a precificação pode ser influenciada pelo ambiente interno tais como porte, estrutura, estratégia e diversificação e pelos fatores externos tais como o ambiente econômico, tecnologia da empresa e comportamento dos dirigentes, a teoria da contingência irá dar suporte a pesquisa a ser realizada.

2.2 – Custos e Despesas

Com o crescimento do mercado de prestação de serviços e, conseqüentemente, a acirrada concorrência que se instalou, o seguimento da prestação de serviços contábeis está cada vez mais envolvido nessa concorrência. Portanto, esse envolvimento mostra a relevância em se conhecer os seus custos visando à elaboração de um planejamento estratégico que sustente a empresa no longo prazo frente a seus concorrentes e que maximize seus resultados no curto prazo (FARBER et al., 2014).

Uma boa gestão de custo com as devidas apropriações seja na prestação de serviços contábeis ou em qualquer outro ramo de atividade, será uma ferramenta que contribuirá para que a organização atinja seus resultados, pois segundo Silva (2006), o custo, é importante ferramenta de gerenciamento, seja nas empresas de serviços contábeis ou em outros seguimentos, para gerenciamento das atividades operacionais, bem como para os investimentos realizados.

É importante destacar algumas conceituações de custo e despesa num contexto geral, haja vista que a apropriação de custo tem procedimentos diferentes entre uma atividade comercial, industrial ou de serviço, pois segundo Marion, Ribeiro (2011), para desempenhar adequadamente o gerenciamento de qualquer tipo de organização são importantes as informações não só de estrutura organizacional, mas também da composição de custo da atividade que se pretende gerenciar.

Quanto à identificação, os custos podem ser diretos ou indiretos; quanto à variabilidade, podem ser fixos ou variáveis. Os custos diretos por definição são variáveis e os indiretos também podem ser tanto fixos quanto variáveis. Temos ainda os custos que tem parcelas de custo fixo e parcela de custos variáveis, que são denominados respectivamente de custos semifixos e custos semivariáveis (MARION; RIBEIRO, 2011).

O custo direto pode ser fixo também, dessa maneira, custo direto, segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013) é o que pode ser fácil e convenientemente associado a um objeto de

custo especificado, ou ainda segundo Souza e Clemente (2011, p. 27), diz que custos diretos são todos os que são fáceis e confiavelmente contáveis por unidade de produto. Visintin (2012, p. 90) diz que “os custos diretos estão, diretamente, ligados ao produto fabricado, existe uma medida objetiva de seu consumo[...]”e, ainda, segundo Martins (2010) são os custos relacionados diretamente aos produtos, por meio uma verificação direta e objetiva, pois é possível identificar quanto cada produto consumiu, bastando, para isso, de ter uma medida de consumo.

Quanto aos custos indiretos Visintin (2012, p. 90) diz “são os custos que dependem de cálculos para serem mensurados, estão ligados a vários centros de custo, precisam ser rateados em proporção indiretamente aos diferentes produtos, segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013) são custos indiretos aqueles que não podem ser fácil e convenientemente associados a objetos de custo especificados.

Quanto ao volume de produção os custos podem ser classificados em fixos e variáveis. São considerados fixos os custos que não variam independente da quantidade produzida, ou seja, segundo Souza e Clemente (2011, p. 30) “são considerados fixos os custos que periodicamente oneram a empresa independente do nível de atividade”, ou ainda segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013, p. 29) “é o custo que permanece constante, no total, independentemente das variações no nível de atividade dentro do intervalo relevante”. Outras ponderações são encontradas, segundo Warren, Reeve e Fees (2006, p. 92). “Custos Fixos são custos que permanecem os mesmos, em termos monetários, quando o nível de atividade muda”. No que tange a custos e despesas fixas encontra-se o seguinte conceito segundo Iudícibus (2006, p. 141), “teoricamente são definidos como os que se mantêm inalterados, dentro de certos limites, independentemente, das variações da atividade ou das vendas”. Cabe ressaltar que os custos fixos permanecem fixos dentro de determinado nível de atividade, dessa maneira segundo Visintin (2012, p. 91), “São aqueles que não variam em relação à quantidade produzida, mesmo que a empresa não tenha produção, ele continuará existindo”.

Assim, pode-se concluir que o custo fixo é inerente ao produto e/ou serviço que não se altera, independente do nível de atividade e podem ser agrupados em: Custo Fixo de Capacidade, tais como depreciação, amortização, etc. Custo Fixo Operacional, tais como seguro, imposto predial, etc.

Custos variáveis são aqueles que variam de acordo com as unidades produzidas ou volume de serviço, ou segundo Souza e Clemente (2011, p. 29), “ são todos os custos que variam proporcionalmente ao nível de atividade”, Pode-se encontrar outros conceitos nesse

sentido tal como Warren, Reeve e Fees (2001, p. 90) que diz “são os custos que variam no total proporcionalmente às mudanças no nível de atividade”. Nesse sentido temos ainda sobre conceito de custos variáveis o conceito de Garrison, Noreen e Brewer (2013, p.28), que diz “é o custo que varia, no total, em proporção direta as variações no nível e atividade. Um custo variável é constante por unidade”. Ou ainda, segundo Iudícibus (2006, p.141) englobando custos e despesas variáveis que “são os que variam na mesma proporção das variações ocorridas no volume de produção ou outra medida de atividade”. Ainda sobre custo variável pode-se entender aqueles que acompanham, em proporção, a quantidade produzida dos bens e serviços, tem crescimento ao nível de atividade da empresa, e, aumentando a produção, via de consequência, esses custos também aumentam (VISINTIN, 2012, p. 91).

Ao estudar a questão sobre custos não se pode deixar de ressaltar alguns pontos sobre estratégia competitiva que se resume em: Liderança Geral de Custos, ou seja, é dispensada grande atenção ao controle de custos. Diferenciação, a empresa pode utilizar como alternativa de custo ao procurar se diferenciar em algo a oferecer. Foco, nesse caso a empresa se concentra em determinado comprador, linha de produto ou mercado geográfico (PORTER, 1999).

Esse ponto, estratégia competitiva, não será objeto de investigação da pesquisa e somente foi citado para corroborar a importância da gestão de custo nas organizações.

QUADRO 2 - PRINCIPAIS CUSTOS NAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS

Custos indiretos variáveis	Custos fixos	custo indireto fixo
Papéis	Salários e encargos	depreciação do imobilizado
Material de Limpeza	Revistas	
Material copa e cozinha	Anuidade do CRC-SP	
Cartucho de tinta para impressora	Aluguel	
Fita impressora	Custo com plano de saúde	
Outros materiais de consumo	Documentação veículos	
Combustíveis e Manut. Veículos	Software Contábil	
Cursos		
Simples Nacional DAS		

Fonte: Adaptado de Rodrigues e Santos (2016)

Assim, conhecer todos os custos e despesas inerentes às atividades da empresa, poderá auxiliar as empresas de serviços contábeis a compor seus preços de maneira confiável e, caso, o preço não seja um preço competitivo, vai caber ao gestor implantar um modelo de gestão empresarial voltado especificamente para a gestão de custo.

2.3 CUSTOS NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS.

Ao se discutir sobre custo no âmbito corporativo, a primeira ideia que vem a cabeça é um desembolso realizado pela empresa. Na realidade o desembolso existe, mas só é considerado custo quando for utilizado na aquisição e/ou produção de bens ou serviços.

Para que se entendam os conceitos básicos sobre custos, necessário se faz também o entendimento sobre seus elementos. São três os elementos básicos do custo, quais sejam materiais, mão de obra e gastos gerais de fabricação.

Materiais, segundo Marion e Ribeiro (2011) são objetos que fazem parte do processo produtivo, entretanto pode ou não entrar na composição do produto.

Podem ainda ser classificados em: matérias-primas, materiais secundários e materiais de embalagens.

Matérias-primas são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto, ou segundo Marion e Ribeiro (2011) é o principal elemento bruto e indispensável na fabricação de um produto.

Materiais secundários são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto e materiais de embalagens são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos (RIBEIRO; MARION, 2011).

Em relação a mão de obra ela representa o custo de qualquer trabalho humano ou segundo Marion e Ribeiro (2011) é o resultado do esforço humano consumido na fabricação dos produtos.

E por último e não menos importante elemento básico de custo temos os gastos gerais de fabricação, que compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos (MARION; RIBEIRO, 2011).

No que tange a custo somente no processo fabril, não incluindo o desembolso antes e depois deste processo, Souza e Clemente (2011) conceituam custo como os valores despendidos em bens e serviços e que foram consumidos na produção de outros bens e serviços.

Ainda sobre o entendimento dos conceitos de custos, Iudícibus (2006), diz que não obstante os pesquisadores encontrarem explicações para suas “crenças científicas”, que

possam não estar necessariamente corretas, esclarece que o custo, no âmbito da contabilidade, ocorre quando os fatores de produção são transferidos do estoque para a linha de produção.

A discussão de conceitos e classificação de custos deve se concentrar nas empresas manufactureiras, pois estas estão envolvidas na maioria das atividades encontradas em outras organizações, e acrescenta que entender os custos de uma empresa desse seguimento facilita o entendimento de custos nas demais organizações (GARRISON, 2013).

É preciso também saber mensurar os custos incorridos, ou conforme Parisi e Megliorini (2011) no âmbito da contabilidade de custos medir deve ser interpretado como a atribuição do valor monetário correspondente aos recursos consumidos na fabricação de um produto ou serviços.

Portanto para mensurar os custos incorridos é preciso levar em consideração as atividades da empresa, o seguimento que vai atuar e os tipos de custos que envolverão suas operações.

Além da mensuração correta dos custos cabem ainda aos gestores das organizações utilizarem o método de custeio apropriado as atividades da empresa. Dias e Padoveze (2007) elencam os seguintes métodos de custeio: Métodos de Alocação de Custos Indiretos e Métodos de Custeio Direto e Variável. Os métodos de alocação de custos Indiretos são divididos em Método de Custeamento por Absorção, Método de Custeamento Baseado em Atividades, Método de Custeamento Integral e Método de Custeamento RKW e os métodos de alocação de custeio direto e variável podem ser identificados distintamente como: Método do Custeio Direto, Método de Custeio Variável, e Método da Contabilidade de Ganhos.

2.3.1 Elementos de Custo nas Organizações Contábeis

Segundo Vaz (2014) nas empresas de serviços contábeis pode encontrar a seguinte estrutura de custos:

- a) Mão de Obra, que no setor de serviços recai com o maior percentual em relação aos demais custos.
- b) Gastos com Impressos.
- c) Gastos com Comunicação.
- d) Gastos com Eventos.

- e) Gastos com Serviços Externos.
- f) Gastos com Manutenção Predial.
- g) Gasto com copa e Cozinha.
- h) Gastos com Treinamento e Capacitação Profissional.
- i) Gastos com Periódicos.
- j) Gastos com Material de Escritório.
- k) Gastos com Manutenção e Sistema de Informática.
- l) Gastos Financeiros.
- m) Gastos Tributários.
- n) Gastos com Depreciação.

Cada custo terá um *cost drivers* (direcionador de custo) que possibilitará a mensuração e alocação dos custos com maior precisão e com isso possibilitará uma composição de custo que realmente reflita a realidade dos gastos por produtos ou serviço na formação do preço.

Segundo Catânio, Santos e Abbas (2015), *cost driver* é compreendido como um fator ou evento o qual possui um efeito mudança que altera o montante dos custos, ou seja, são fatores geradores de custos ou recursos atuando como gerenciadores da eficácia e da eficiência dos custos. Dessa maneira, direcionadores de custos são concebidos como bases alocadoras que distribuem custos às atividades e redistribuem aos objetos de custos, portando poderão servir na condição de medidas de desempenho.

Portanto fazer uma boa gestão dos custos, principalmente no que tange aos custos específicos de uma atividade tal como a prestação de serviços contábeis, é de suma importância, pois segundo Farber et al. (2014) uma gestão de controle efetivo de custos é uma ferramenta que pode ser utilizada, mas que raramente são utilizadas, entretanto deve ser melhor explorada tendo em vista os benefícios que pode trazer para as organizações.

Dessa maneira, os custos são importantes na medida em que são geradores de informações possibilitando a empresa controlar capacidade, evitar desperdícios e como contrapartida, maximizar seus resultados.

2.4 Organizações Contábeis

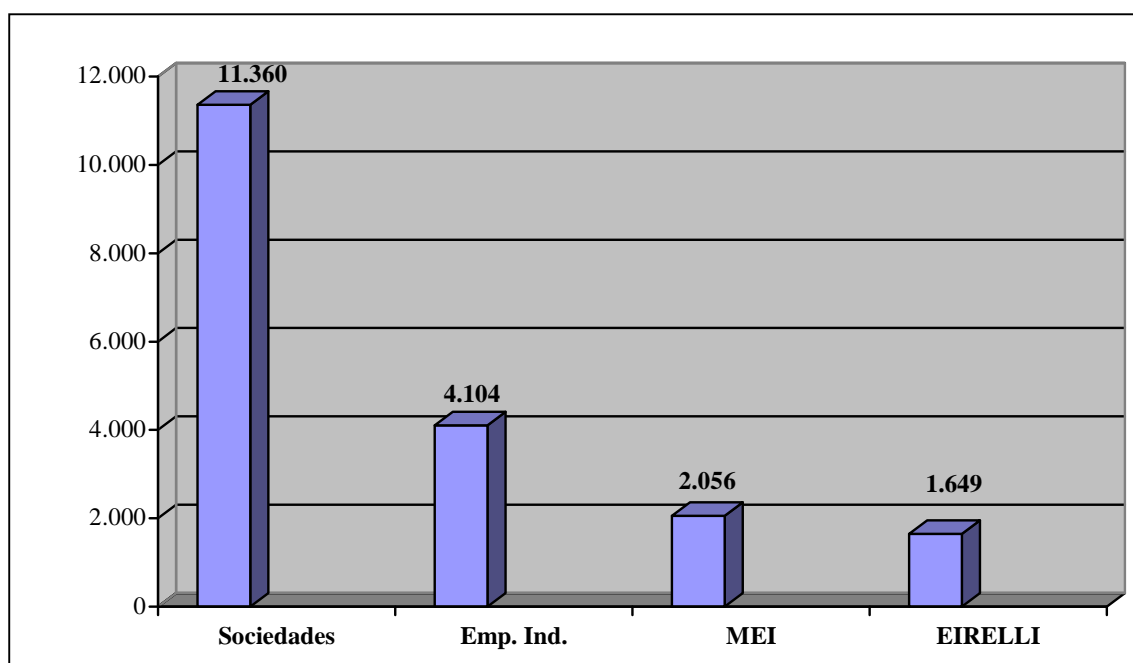
São empresas constituídas legalmente e composta por profissionais devidamente habilitados perante o seu órgão de classe (ter registro profissional), ou segundo Figueiredo e Fabri, (2000), são aquelas que prestam especificamente serviços de natureza contábil. Nelas se concentram as informações patrimoniais e financeiras de pessoas físicas ou jurídicas.

Pode-se afirmar ainda, segundo Eckert et al. (2013) que escritório contábil ou empresa prestadora de serviços contábeis é uma organização que presta serviços terceirizados com experiência em realizar serviços e cumprir obrigações acessórias de outras empresas.

Ainda em relação ao aspecto conceitual dessas empresas Thomé (2011) diz que empresas de serviços contábeis são prestadoras de serviços de contabilidade tanto para pessoas físicas ou jurídicas.

O universo de empresas com essa característica é muito grande, sendo que somente no Estado de São Paulo existem 19.169 cadastradas no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, divididas segundo sua natureza jurídica, das seguintes formas: 11.360 sociedades, 4.104 empresários individuais, 2.056 microempreendedores individuais e 1.649 empresas individuais de responsabilidade limitada (EIRELLI), segundo dados do Conselho Federal de Contabilidade (maio-2018) constantes do gráfico abaixo.

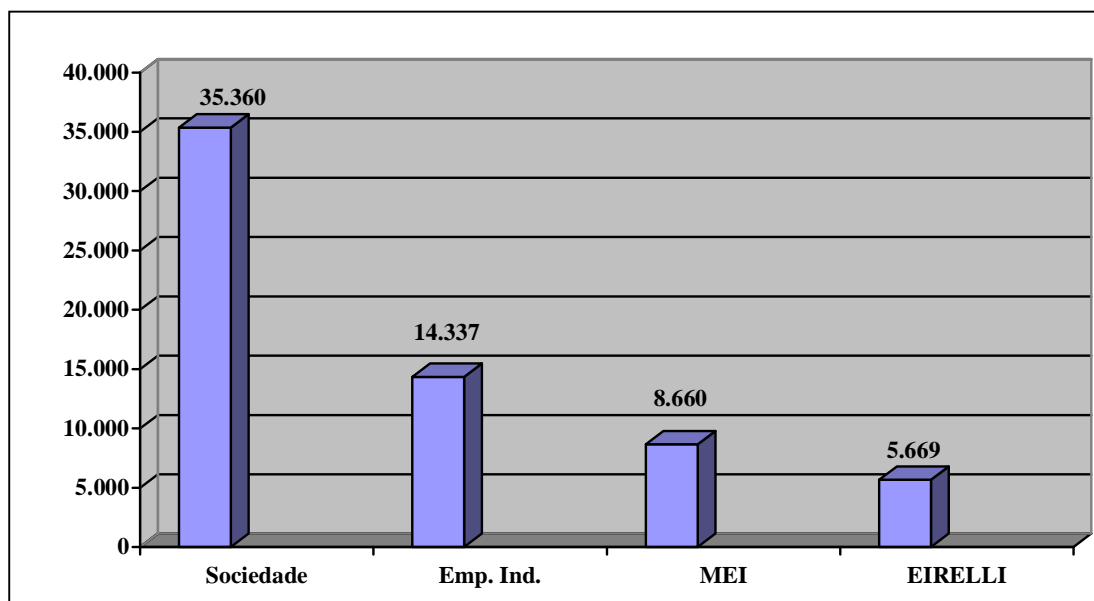
Gráfico 1 – Organizações contábeis no Estado de São Paulo.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Do mesmo modo no Brasil soma um total de 64.026 e estão divididas segundo sua natureza jurídica, das seguintes maneiras: 35.360 sociedades, 14.337 empresários individuais, 8.660 microempreendedores individuais e 5.669 EIRELLI's, conforme dados do Conselho Federal de Contabilidade (maio/2018) constantes do gráfico abaixo.

Gráfico 2 - Total de organizações contábeis no Brasil.



Fonte: Elaborado pelo autor

Com esse universo é possível verificar uma forte concorrência nesse seguimento colocando a precificação como um dos principais procedimentos para alcance dos objetivos corporativos.

Segundo Shigunov e Shigunov (2003), em virtude da grande quantidade de profissionais atuando na área contábil, este seguimento está cada vez mais competitivo e a concorrência passa a ser um fator preocupante, dessa forma o profissional da contabilidade passa a ser mais exigido na sua gestão interna, objetivando atingir a qualidade, gestão de custo, atendimento e inovação na prestação dos serviços de natureza contábil aos clientes.

Grande parte dos serviços de natureza contábil é prestada de forma terceirizada, portanto os empresários gestores de empresas não contábeis acreditam que a terceirização de mão de obra traz a possibilidade de maior lucratividade e, ainda, na possibilidade de crescimento para o negócio, uma vez que dividem as obrigações com as empresas prestadoras de serviços contábeis (NUNES, 2009).

Segundo Barbosa (2016) foi possível constatar que em uma gestão adequada dos serviços terceirizados prestados foi identificado evidências de resultados positivos e uma terceirização eficaz. Nessa mesma linha diz o autor diz que a terceirização é necessária e para uma boa organização dos serviços prestados deve haver uma gestão contínua com acompanhamento por meio de medições periódicas dos serviços e seu controle.

É preciso ter um diferencial para ser empreendedor nessa área buscando novas ferramentas que o diferencie das demais organizações e o alcance dessa meta está ligada a utilização de artefatos gerenciais (ANJOS et al., 2011).

Com a globalização muito se discutiu a respeito da atuação do profissional da contabilidade, o qual passou a ser muito exigido por conta desse evento. Segundo Carvalho (1999, p. c-8), a conclusão a que se chega é que o profissional que só conhece e pensa na contabilidade e ignora o mundo à sua volta, está fadado a ser excluído do mercado, ou de forma figurativa, está morto.

A profissão contábil apesar de vários desafios oferece também algumas vantagens, entretanto apesar dessas vantagens não existe milagre para alcançar o sucesso nesta área ou em outra qualquer. É preciso o desenvolvimento equilibrado das “duas pernas” para se obter o sucesso profissional: a competência e a ética (LIMIRIO, 2015).

É importante ainda saber que para ser empreendedor é necessário ser dinâmico e flexível criando meios de adaptação para poder estruturar suas ideias empresariais, cujo dinamismo possa demonstrar em números as possibilidades de sucesso. A estagnação é uma característica divergente ao empreendedorismo o que não dificulta a busca constante de novas estratégias de atuação (LOURENÇO, 2013).

Assim, pode-se adaptar o conceito geral acima para o empreendedorismo na prestação de serviços contábeis.

Diante desta situação é salutar entender a missão da empresa contábil que é atender a sociedade com o suprimento das necessidades dos seus clientes por meio de informações econômico-financeiras para otimização dos controles contábeis de seus patrimônios (FIGUEREIDO; FABRI, 2000).

O papel da contabilidade na empresa e no mundo dos negócios é muito significativo, haja vista que ela promove o fornecimento de dados e informações utilizados na condução do processo empresarial, avaliando o desempenho e a situação econômica perante o mercado e a concorrência (CARINI, 2010).

Diante do exposto acima é preciso entender que a contabilidade é a linguagem universal dos negócios e os profissionais da contabilidade devem ser os embaixadores e intérpretes desta nova ordem.

Ao se lançar neste empreendimento é preciso estar ciente que haverá o confronto com um complexo conjunto de situações, tendo de lidar não só com as ideias e planos, mas entender que haverá relacionamentos internos e externos forçando o desenvolvimento de habilidades de convívio social, ou seja, terá que ter habilidades em administrar seus próprios interesses (PEIXOTO, 2009).

Nesse contexto deve-se observar a evolução dos negócios focando se o mesmo está em consonância com o mercado, pois segundo Hernandez (2010, p. 13) “[...] A qualificação técnica será fundamental para a sobrevivência da empresa contábil. Não é mais permitido que uma empresa contábil abra mão de ter pessoas altamente qualificadas para atender a todas as exigências contábeis e fiscais”.

A qualificação, dentre outros requisitos, também é fundamental para o sucesso da organização, ou seja, ficar atento à tecnologia, facilitar a qualificação e incentivar colaboradores participativos.

No que tange as habilidades nos negócios é importante entender que “o mercado cada vez mais exige o desenvolvimento de habilidades, que vão muito além de gerar números e relatórios, ou ainda um contador que apenas atenda o fisco. O profissional de sucesso utiliza as informações para criar oportunidades e tomar decisões que garantam a continuidade e crescimento da empresa” (AGUIAR, 2012, p. 74).

Para que uma organização contábil possa apresentar os resultados almejados pelos seus gestores é preciso reunir algumas qualidades profissionais e pessoais. Segundo Giglioli (2011, p. 25) o profissional da contabilidade precisa atender a quatro etapas no processo qualificativo: formação acadêmica, experiência prática, competências e habilidades e ética e responsabilidade social, com isso, conclui-se que esteja apto a atender aos padrões gerenciais da profissão.

Portanto é preciso entender a qualidade como requisito desse contexto, segundo Shiunov e Shigunov (2002), os donos de escritório devem adotar um enfoque gerencial na sua organização primando pela qualidade e participação dos colaboradores e com esse conjunto de fatores atingir e manter a lucratividade para satisfação e benefícios dos colaboradores, clientes e a sociedade.

No que tange a formação de uma equipe de trabalho (*work team*) alguns pontos devem ser observados. Segundo Hernandez (2010) as organizações contábeis pecam na composição da sua equipe de colaboradores por não observar os seguintes requisitos: erram na contratação dos profissionais, não avaliam o comportamento do profissional, não possuem plano de carreira, não possuem um programa de remuneração variável, colaboradores que não se apegam a cultura da empresa e deixam de se livrar daqueles que não gostam do que fazem.

Outra questão relevante na gestão das organizações contábeis é saber conquistar os clientes, segundo Eckert et al. (2013), novos clientes se conquistam por meio da indicação, boca a boca, amizade, divulgação e qualidade.

Ao cliente devemos passar a sensação de confiança no serviço a ser prestado numa situação de isonomia das partes, sem cultivar este como o principal ator da relação comercial.

O conceito metafórico “cliente é o rei” constitui-se em um ideário que compõem discursos, logo a linguagem, as imagens e as ideias que envolvem o assunto tem importante resultado para a compreensão das relações sociais tanto internas quanto externas às organizações”. Em outras palavras, o conceito metafórico “o cliente é o rei” não é simplesmente um jogo de palavras sem grandes pretensões, mas leva per si um conjunto de ideias que influenciam a construção de modelos interpretativos que moldam e atribuem sentido às ações organizacionais e as relações da empresa com o seu mundo exterior (CAMARGO, 2016, p. 50).

Saber lidar com o cliente de uma forma isonômica, é uma maneira de valorizar a organização, conquistar a confiança e colher os frutos financeiros objetivos comuns a todas as organizações.

É imprescindível que todos se conscientizem que as organizações contábeis não são apenas um elo entre governo e contribuinte, e sim contribui para que seus clientes tenham uma gestão eficaz e eficiente em relação aos colaboradores, objetivando melhorar sua lucratividade (LOURENÇO, 2013).

Dessa maneira o presente capítulo se propôs a demonstrar o quão é importante a estrutura de uma organização contábil desde a sua natureza jurídica, formação dos gestores e colaboradores, estrutura, tratamento ao cliente, boas técnicas de divulgação dos serviços, criação de diferencial para fidelizar clientes e tudo isso deve ser levado em consideração no momento da precificação.

2.5 Serviços Contábeis.

Conforme já discorrido anteriormente, os serviços de natureza contábil compreendidos nas empresas deste seguimento estão concentrados na elaboração de todas as rotinas inerentes a escrituração contábil, escrituração fiscal e rotinas trabalhistas.

É importante sempre que a situação o exigir especificar quais serviços realmente será prestado, isso é importante para efeito de precificação e também pela responsabilidade que está sendo assumida.

O universo de empresas contábeis que se encontra no âmbito do Estado de São Paulo nos remete a discutir o tema relativo à prestação de serviços contábeis, que num primeiro plano, a impressão é de que se trata de um tema singelo de fácil compreensão. Em nosso entendimento, discutir sobre o que realmente vem a ser serviços contábeis não é tão singelo como possa parecer, principalmente quando esse aspecto terá relação ao se mensurar os valores dos honorários contábeis.

Para poder iniciar uma discussão sobre esse tema primeiro precisamos separá-lo em duas vertentes, quais sejam, os serviços contábeis para quem presta serviços com vínculo empregatício e para quem presta serviços na condição de autônomo ou por meio de uma organização contábil.

Na prestação de serviços com vínculo empregatício, quando da contratação de um colaborador para desenvolver atividades profissionais de natureza contábil, as empresas devem observar em primeiro lugar a legislação trabalhista (Consolidação das Leis do Trabalho), a Lei de regência da profissão contábil (Decreto-Lei 2959/46 alterado pela Lei 12249/2010) e normas correlatas (resolução CFC 560/83).

Os serviços de rotina contábil compreendem todos os trabalhos referentes a escrituração contábil. São necessários vários processos operacionais consumidos em maior ou menor volume pelos clientes, dependendo da natureza e volume de trabalho existente. Rotinas de imputação de dados, conferência de dados, geração de relatórios, acompanhamento à legislação e normas de atendimento aos clientes são rotinas indispensáveis ao cenário econômico, tributário e jurídico aos tomadores de serviços contábeis. Além desses existem outros processos relevantes – não visíveis a gestão, que trazem desperdício e redução na rentabilidade econômica (VAZ, 2014, p. 33).

Portanto, serviços contábeis são registros dos fatos econômico-financeiros que irá gerar os relatórios contábeis, também denominados de demonstrações contábeis ou

financeiras para que se cumpra o objetivo da contabilidade de ser um sistema de informações utilizado para tomada de decisões.

As empresas de serviços contábeis podem ter como objeto serviços principais e acessórios. Os principais são a escrituração contábil e fiscal, folha de pagamento e tributos. Os acessórios são projetos financeiros, análise de viabilidade de um negócio, constituição, alteração e baixa de sociedades, declaração comprobatória de percepção de rendimentos (DECORE), parcelamento de tributos vencidos, consultoria, elaboração de contratos, preparação de documentos para participação em licitações, cálculo de lucro imobiliário para recolhimento do imposto de renda, treinamento e cursos para funcionários do cliente, assessoramento aos empresários em reuniões com advogado, fiscal, outros empresários, etc., e pedido de restituição de tributos pagos indevidamente (SILVA, 2015).

Portanto em se tratando de serviços contábeis é possível deduzir que alguns não são especificamente serviços de natureza contábil, tais como escrituração fiscal, departamento de pessoal e apuração de tributos, mas acabam fazendo parte dos serviços assumidos pelos profissionais da contabilidade.

Mas antes de elencarmos a diversas vertentes dos serviços contábeis é preciso entender o que é serviço de uma maneira geral.

Serviço não é vender produto, mas sim confiança, conforme Lovelock e Wright (2006) é oferecer desempenho de uma parte à outra. Embora o processo possa estar ligado a um produto físico, o desempenho trata-se de algo essencialmente intangível e por conta disso, não resulta em propriedade de nenhum dos fatores de produção. Nessa mesma linha serviços pode ser entendido como atividades econômicas que geram valor e benefícios para clientes em tempos e lugares específicos, em virtude da realização de uma mudança desejada no destinatário ou em nome do destinatário do serviço.

No que tange a venda dos serviços contábeis é preciso estar atendo que serviço é algo intangível, portanto se devem envidar esforços para que o cliente perceba a tangibilidade dos serviços e possa mensurar sua qualidade. Usar elementos tangíveis pode ser a diferença entre um cliente leal ou perdido (HERNANDEZ, 2010).

Desta maneira a confiança do cliente vai ser conquistada ao se apresentar resultados positivos em termos de serviços contábeis de qualidade.

Outra questão a destacar na prestação de serviços contábeis é em relação aos colaboradores, segundo Braconi (2006) em pesquisa realizada em algumas empresas para

identificar a formação escolar dos colaboradores, foram obtidos os seguintes resultados: 52,50% dos colaboradores das empresas pesquisadas possuem nível superior; 30% informaram que os seus colaboradores concluíram ensino fundamental e médio, 17,5% informaram que os seus colaboradores possuem o curso técnico em contabilidade. Nessa pesquisa não foram identificados nas empresas pesquisadas colaboradores com pós-graduação ou com mestrado/doutorado.

Outro aspecto importante é a qualidade dos serviços prestados e para tanto a formação e experiência dos colaboradores são essenciais nesse caso, conforme Eckert (2005) a qualidade dos serviços prestados pelas empresas dependem da competência e conhecimentos dos seus colaboradores, devendo ser selecionados com as qualificações que a atividade a desempenhar o exigir.

É possível verificar ainda que serviços contábeis são realizados por uma população de colaboradores contratados sem a formação desejada, ou seja, pessoas que irão desenvolver rotinas concentradas de atividades contábeis sem a devida habilitação perante o CRC, bem como sem curso em andamento na área de Ciências Contábeis, conforme disciplina a Lei e normas de regência da profissão contábil (DL 9295/46 alterado pela Lei 12249/2010 e resolução CFC 560/83).

Essa deficiência pode ser um fator de desequilíbrio entre a oferta de serviços contábeis e as empresas que necessitam desses serviços, MIRANDA et al. (2008, p. 132 e 133) enfatizam que existe um descompasso entre a oferta de serviços contábeis e a demanda por esses serviços das pequenas e médias empresas e que um estudo aprofundado se faz necessário para descobrir as causas e as possíveis soluções desse descompasso.

Existe ainda a necessidade de complementar os conhecimentos com a tecnologia da informação, ou seja, “a utilização das TIC’s¹, tem permitido alcançar potenciais benefícios de eficácia e eficiência para um melhor desempenho e controle interno das Organizações de Serviço da Contabilidade” (RAMOS, 2010, p. 40).

Atualmente todas as obrigações acessórias e a escrituração contábil estão sendo realizadas por meio eletrônicos, segundo Ramos (2010), o nível de globalização existente faz com que as organizações se tornem mais competitivas para manter sua continuidade, portanto a tecnologia da informação passou a ser uma ferramenta de suma importância para essa competitividade. As organizações contábeis passaram a enxergar no uso da tecnologia da

¹ Tecnologia da Informação.

informação uma maneira de se tornar mais competitiva ao reduzir o tempo em dar resposta aos clientes na realização de operações em tempo real.

As tomadas de decisões dos administradores das empresas tomadoras de serviços das organizações contábeis são suportadas nos relatórios ou demonstrações financeiras, que compõem o sistema de informações contábeis e que vai dar suporte aos relatórios contábeis, que se não derivarem de uma escrituração contábil suportada em leis e normas, podem comprometer as decisões tomadas sejam elas do ponto de vista operacional ou financeiro.

Segundo Hernandez (2010) o profissional da contabilidade durante décadas carregou o estereótipo do guarda-livros atrás de uma pilha de papel, mas hoje esse profissional é visto como um prestador de serviços antenado com a tecnologia ao dar lugar ao sistema de informação como sua maior arma.

Ocorre que não basta ter um serviço eficiente eficaz e uma equipe bem formada, é preciso saber vender esses serviços e pode-se vislumbrar na literatura que o marketing não é um ponto forte na prestação de serviços contábeis, Hernandez (2010), diz que as técnicas de marketing utilizadas, o são pela experiência do que baseadas em técnicas estudadas.

Por exemplo, na ansiedade em angariar o cliente o profissional no momento do diagnóstico pode formular perguntas mal preparadas por falta de clareza e objetividade o que pode levar a execução de serviços não contratados. Portanto fazer todas as perguntas possíveis e necessárias possibilitará determinar custos e os preços envolvidos para a redação do contrato (SILVA, 2015).

Mas não deve ser assim o procedimento, o serviço contábil tem que ser valorizado por esse potencial cliente e isso somente acontecerá se o profissional mostrar em detalhes o desenvolvimento das tarefas necessárias e obrigatórias e também as possíveis utilizações do resultado para tomada de decisão da empresa cliente.

Segundo Hernandes (2010) os profissionais da contabilidade deve compreender o sentido de intangibilidade de serviços que vem prestando. O serviço contábil é algo intangível e por conta disso o cliente não consegue ver, sentir ou provar antes de contratar, e, mesmo durante a prestação dos serviços o cliente não é capaz de avaliar a qualidade e resultados desses serviços, sendo que em alguns casos nem compreende o tipo de serviço que está sendo prestado.

É relevante ainda utilizar rede mundial de computadores, notadamente internet, intranet e extranet, para centralizar comunicação e reduzir custos de comunicação para poder

decidir quais são os melhores recursos a serem utilizados para alcançar os objetivos a que se propõe o profissional da contabilidade (RAMOS, 2010).

Objetivando ser mais pragmático no que tange aos tipos de serviços realizados pelas empresas de serviços contábeis, os quadros abaixo mostram os serviços prestados pelas empresas prestadoras de serviços contábeis.

QUADRO 3 - ÁREAS E FUNÇÕES DE UMA EPSC

Presidência	Responsável pela gestão de toda a EPSC.
Diretorias de áreas	Responsáveis pelas áreas operacionais, comercial, financeira e técnica da EPSC.
Legalização	Cuida da permanente regularização e atualização da EPSC e dos clientes nos vários órgãos governamentais e fiscalizadores.
Recursos Humanos	Cuida das relações trabalhistas (empregado e empregador) e do cálculo dos encargos e tributos incidentes sobre o quadro de pessoal.
Fiscal	Responsável por informar e orientar a emissão de documentos fiscais, registro da movimentação de estoques e apuração de tributos federais, estaduais e municipais da EPSC e de seus clientes.
Contábil	Responde pelo registro e controle contábil dos atos e fatos administrativos da EPSC e de seus clientes.
Financeiro e Cobranças	Realiza a cobrança dos honorários profissionais e das questões financeiras da EPSC
Tecnologia da informação	Cuida de todos os aspectos relacionados à TI usada pela EPSC e por seus clientes naquilo que tem a ver com os serviços que presta.

Fonte: Adaptado de GURGEL (2012, p. 69).

Ainda quanto aos tipos de serviços prestados pelas empresas de serviços contábeis Silva (2006) diz “As empresas de serviços contábeis procuram focar suas atividades operacionais em serviços contábeis, serviços fiscais e trabalhistas [...]”.

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

QUADRO 4 - SERVIÇOS OFERECIDOS PELAS EMPRESAS CONTÁBEIS

Natureza dos serviços	Especificações
Escrituração Contábil	Registrar todos os fatos econômicos e financeiros de acordo com a legislação e demais normas em vigor, inclusive no formato eletrônico quando obrigatório (SPED CONTÁBIL).
	Elaboração das demonstrações contábeis obrigatórias de acordo com a natureza jurídica da empresa.
Escrituração Fiscal	Orientação na aplicação dos dispositivos legais vigentes pertinentes a natureza jurídica da empresa na esfera municipal, estadual e federal.
	Escrituração dos registros de todos os livros obrigatórios na esfera municipal, estadual e federal.
Recursos humanos e rotinas trabalhistas	Elaboração de contrato de experiência, comunicação de admissão/demissão, folha e recibos de pagamentos, FGTS, INSS, rescisões, recibos de férias, seguro desemprego, salário família, vale transporte, contribuições sindicais, comprovante de rendimento, quadro de horários e demais exigências prevista em Lei e/ou normas do trabalho.

Fonte: Elaborado pelo autor.

QUADRO 5 – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Natureza dos serviços	Especificações
DES	Declaração Eletrônica de Serviços
GIA	Guia de Informação e Apuração do ICMS
SINTEGRA	Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços
EFD ICMS/IPI	Escrituração Contábil Digital
DCTF	Declaração de Débitos Tributários Federais
EFD	Contribuições
SEFIP/GFIP	Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social
CAGED	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados.
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
DIRF	Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte. RAIS – Relação Anual de Informações Sociais. DIRPF – Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física

Fonte: Elaborado pelo autor.

Assim, verifica-se que os serviços menos prestados pelas empresas de serviços contábeis são especificamente os serviços de assessoria e consultoria, caracterizados como serviços não recorrentes que segundo Vaz (2014), serviços não recorrentes são trabalhos esporádicos e pontuais.

Logo, os demais serviços são caracterizados como serviços recorrentes, que segundo Vaz (2014) são serviços que possuem honorários mensais e semifixos (mensalidades).

Dessa maneira todos os serviços constantes dos quadros 08 e 09, devem ser considerados no momento da precificação.

Portanto, conhecer as necessidades do cliente e saber divulgar os serviços contábeis, são fatores que podem definir dois aspectos importantes, quais sejam, a quem será direcionado o oferecimento dos serviços e em qual localização geográfica os honorários podem ser competitivos.

2.6 Precificação e Formas de Precificação.

Em toda a organização, efetua-se uma transformação produtiva, na qual os recursos são convertidos em bens e serviços para os quais há uma demanda. Essa transformação deve produzir valor de duas naturezas distintas: a) valor para os clientes, que consiste nas características de desempenho e atributos que a empresa oferece na forma de bens e serviços, pelos quais os consumidores estão dispostos a pagar; e, b) valor para os investidores, buscando dar um retorno financeiro adequado aos recursos que aplicaram na empresa (MECCA, 2005).

Nesse contexto é necessário utilizar ferramentas para precificação que se traduz nos métodos de precificação atualmente caracterizado por três tipos, quais sejam, com base nos custos, com base no valor percebido ou com base na concorrência. Método baseado no Custo é a forma mais importante para conhecer a realidade da empresa, entretanto não é a melhor. Concorrência é a forma mais fácil, todavia a mais traiçoeira, portanto não é a mais importante nem melhor para se precificar. No valor percebido, é a menos importante, porém a melhor forma de se precificar (SESCAPLDR, 2016).

QUADRO 6 – MÉTODOS DE PRECIFICAÇÃO

Base nos custos	No mercado ou concorrência	Valor percebido pelo cliente
Os custos podem variar de acordo com o tamanho da organização (SESCAPLDR)	Para acompanhar a concorrência os preços podem não cobrir os custos (SESCAPLDR)	Depende da fidelidade dos serviços prestados (SESCAPLDR)
Base nos custos	No mercado ou concorrência	Valor percebido pelo cliente
Calculado de dentro para fora da empresa, é o mais utilizado (DUARTE, 2012)	Se a organização se comportar passivamente fica na mão da concorrência e pode gerar uma guerra de preços (DUARTE, 2012)	É o mais indicado pelos especialistas, mas um tanto complexo de implantar, pois envolve muita pesquisa, análise de vendas, entrevistas com clientes, etc. (DUARTE, 2012).

Fonte: Adaptado pelo autor.

Em relação à formação de preços dos serviços contábeis, Silva (2006) diz que estabelecida à estrutura contratual com as devidas alocações de gastos nas respectivas atividades, se faz necessário definir os critérios para formação de preços a serem oferecidos aos clientes. Assim ainda que os preços praticados sejam definidos pelo mercado, entretanto estarão sujeitos à lei da oferta e procura, bem como regiões, segmentos da economia, etc.

É preciso que o cliente tenha uma primordial confiança na recepção dos serviços que estão sendo oferecidos, e atribua um valor, conforme Reis (2001, p. 540) valor “é uma

avaliação geral de utilidade do cliente baseada em suas percepções sobre o que está recebendo em relação ao que está dando”.

Quando se refere à precificação baseada em valor percebido, o valor a que se refere não é o material tais como a soma dos custos e despesas envolvidos e sim o valor subjetivo. Portanto, na gestão de organizações contábeis essa deve ser uma preocupação antes de precificar os serviços.

Na precificação pelo método do valor percebido pelo cliente uma variável importante a ser considerada é a política de marketing que a organização adota para divulgar seus serviços, haja vista que o cliente somente poderá valorar os serviços, caso tenha informações dos serviços que a sua empresa está necessitando.

Empresas que precificam baseada no valor de mercado são empresas iniciantes que buscam um espaço no mercado ou empresas pequenas em busca de um benchmarking interno², todavia em ambos os casos a adoção desse critério prejudica o desenvolvimento da organização, seja em qualidade ou em resultado. Precificar com base nos custos ainda é um procedimento complexo às organizações contábeis (SOUZA, 2009).

O resultado de um estudo de caso realizado por Schlottfeldt (2003) mostra que uma determinada empresa de serviços contábeis mensura o preço do seu serviço tendo como referência a tabela do SESCON, volume da documentação e serviço requerido pelo cliente, entretanto “Com o método atual a empresa tem perspectivas de crescimento, mas ainda desconhecem quais são os seus custos por serviço e qual de seus produtos (serviços contábeis) é o mais rentável”.

A forma de precificação também é um fator de importância sendo possível encontrar empresas adotando forma de precificação em função da estratégia ou porte da empresa. No que se refere à estratégia a forma de precificação aplicada é de acordo com a estratégia de desnatação³ em pequenas empresas e de preços competitivos nas médias empresas. (NOBRE et al., 2016).

Outras estratégias de precificação podem ser encontradas. Inglis (2002), afirma que o primeiro passo em direção a excelência nos serviços é criar uma estratégia amarrada a estratégia da companhia e para tanto algumas ações são cruciais, sendo uma delas

² o ponto de referência passa a ser os processos internos da própria empresa

³ tem como foco o alto preço inicial, almeja-se alcançar resultados financeiros elevados em curto prazo.

desenvolver um sistema de precificação de serviços que leve em conta tanto as estratégias baseadas em produtos como a economia do ciclo de vida.

Ao atribuir preços aos serviços é necessário observar o que são serviços habituais e não habituais fazendo uma análise mercadológica dos serviços, potenciais clientes, concorrentes, segmentos alvos, etc. Isto ajudará a entender as variáveis que deverão ser consideradas no processo de elaboração dos preços dos honorários contábeis, os clientes potenciais e quanto os clientes estão dispostos a pagar pelos serviços prestados. Outra variável é o serviço disponível no portfólio da organização bem como a sua especialização, como por exemplo, a especialização em determinado segmento ou tipos de serviços prestados. Isso tudo vai agregar valores na formação do preço dos honorários contábeis, tais como confiança, competência e eficiência na execução dos serviços realizados (VAZ, 2014).

Mensurar os valores dos serviços de acordo com a estratégia também é vital. Uma política eficaz de precificação de serviços deve considerar tanto as estratégias baseadas em produtos como a economia do ciclo de vida. Até os fabricantes de produtos de alta tecnologia, como os de turbinas de aeronaves, por exemplo, são suscetíveis a concorrentes indesejáveis quando o preço não é adequado (INGLIS, 2002).

Pode-se ainda observar outras estratégias conforme Santos et al., (2008), tais estratégias ficam dependentes da estrutura de custos e da reação do mercado quanto a posicionamento da concorrência diante da ação e organização da sensibilidade do cliente ao preço.

Essas estratégias são: apreçamento de desnatação, desnatação sequencial, apreçamento de penetração, apreçamento neutro, apreçamento baseado em valor e preço de referência ou comparação.

QUADRO 7 – ESTRATÉGIAS DE APREÇAMENTO

Estratégia de Apreçamento	Aplicação no Apreçamento da Consultoria Empresarial
Desnatação Adotada principalmente no lançamento de novidades e produtos sofisticados. Tem foco direcionado para compradores insensíveis a preço (preço alto)	- Não aplicável Corporações novas não estabelecem preços elevados pelos seus serviços. A inovação ou o lançamento de um novo serviço não comporta preços altos. Empresas consolidadas não revisam preços para atingir outras camadas de clientes
Apreçamento com base no valor Esforço de marketing para comunicar eficientemente o valor: compreender, criar, comunicar, convencer e capturar.	- Aplicável As grandes corporações praticam esta estratégia. A proposta de serviço é o principal meio para comunicar o valor do serviço.

QUADRO 10 – ESTRATÉGIAS DE APREÇAMENTO (cont.)

Estratégia de Apreçamento	Aplicação no Apreçamento da Consultoria Empresarial
<p>Penetração Adotada também para lançamento de produtos de consumo em geral em mercado de muita competição. Sua intenção é capturar os compradores sensíveis a preço (preço baixo).</p> <p>Apreçamento neutro É característica em ambientes competitivos sem possibilidade de desnatação e com forte probabilidade dos concorrentes reagirem com preços ainda mais baixos</p>	<p>- Aplicável parcialmente Em geral clientes interessados em serviços de consultoria não se interessam em gerar guerra de preços, mas não aceitam preço sem discutir. Concorrentes são capazes de reduzir, visando captar o cliente.</p>
<p>Apreçamento com base no valor Esforço de marketing para comunicar eficientemente o valor: compreender, criar, comunicar, convencer e capturar.</p>	<p>- Aplicável As grandes corporações praticam esta estratégia. A proposta de serviço é o principal meio para comunicar o valor do serviço.</p>
<p>Preço de referência ou comparação Considera que as alternativas e similares percebidas pelos compradores os tornam sensíveis a preço.</p>	<p>- Aplicável parcialmente A comparação é dificultada porque o nome da instituição prestadora do serviço possui valor para o comprador. A referência de preço é considerada, mas em relação a corporações concorrentes do mesmo porte.</p>

Fonte: Adaptado de Santos, et al., (2008, p. 50).

Nas organizações contábeis percebe-se que existe uma dificuldade maior na determinação dos preços de serviços. Pois segundo Figueiredo e Fabri (2000), a precificação é uma tarefa difícil em qualquer ramo de atividade empresarial, entretanto na prestação de serviços essa dificuldade se acentua, pois além do peso do custo da mão de obra e encargos, pesa também como fator de relevância, a qualificação dos profissionais. Essas organizações, por não possuir um modelo formal de precificação, acabam por enfrentar dificuldades em formar os preços dos seus serviços.

Ao precificar um serviço não basta apenas conhecer os custos, é necessário conhecer também os princípios que norteiam as etapas necessárias à definição do preço de venda para conquistar o mercado, ter a satisfação do cliente e obtenção do lucro. Dessa forma 12 princípios devem ser observados, quais sejam, pesquisa de mercado, pontos forte e fracos do produto ou serviço, classificação dos gastos, rateio dos gastos indiretos, custos diretos por produto ou serviço, conhecimento da concorrência, lucro líquido justo, gestão dos gastos, movimentos do mercado, renovação ou retirada do produto e/ou serviço, estudo da precificação e definição do preço de venda (SILVA, 2015).

Instalações adequadas para receber um potencial cliente e colaboradores bem treinados, além de uma conduta profissional ética completam o portfólio necessário para que se precifiquem de forma justa os serviços oferecidos.

Com muita propriedade Hernandez, (2010) afirma que um cliente ao visitar uma organização contábil será afetado pela aparência e, portanto deve haver uma preocupação com as instalações, arrumação, organização e o ambiente do escritório, tendo em vista que nesse local será realizado o serviço contábil.

Formar preço é atribuir valor monetário a um produto ou serviço, em que o fornecedor está disposto a aceitar em trocar e o cliente disposto a pagar para obtê-lo (DUARTE, 2015).

Vale ressaltar que no mundo corporativo há vários métodos para formação do preço de vendas de bens ou serviços (custo, mercado e valor percebido pelo cliente), portanto devem-se comparar os métodos para se atingir o mais adequado, pois segundo Cruz, (2012), não existe “receita de bolo” na formação de preço, devendo cada seguimento observar a complexidade ambiental para precificação de bens ou serviços.

Deve-se observar ainda que o preço é uma variável da precificação, todavia segundo Vaz (2014), outras variáveis mais relevantes tais como qualidade, experiência no serviço prestado, características do cliente e especificidade do serviço devem ser observadas.

Assim, Cruz et al. (2012) demonstra o fluxo do processo a ser observado no processo de precificação, quais sejam, entendimento do bem ou serviço, identificação das variáveis de análise, análise das variáveis dos bens ou serviços e formação do preço de venda.

Obviamente dentro desse fluxo está subentendido as variáveis aplicadas, Cruz et al., (2012) destaca algumas variáveis relevantes na formação de preços, qual seja, variáveis econômicas (VE)⁴, variáveis mercadológicas (VM)⁵, variáveis societárias e tributárias (VST)⁶ e variáveis de custos (VC)⁷.

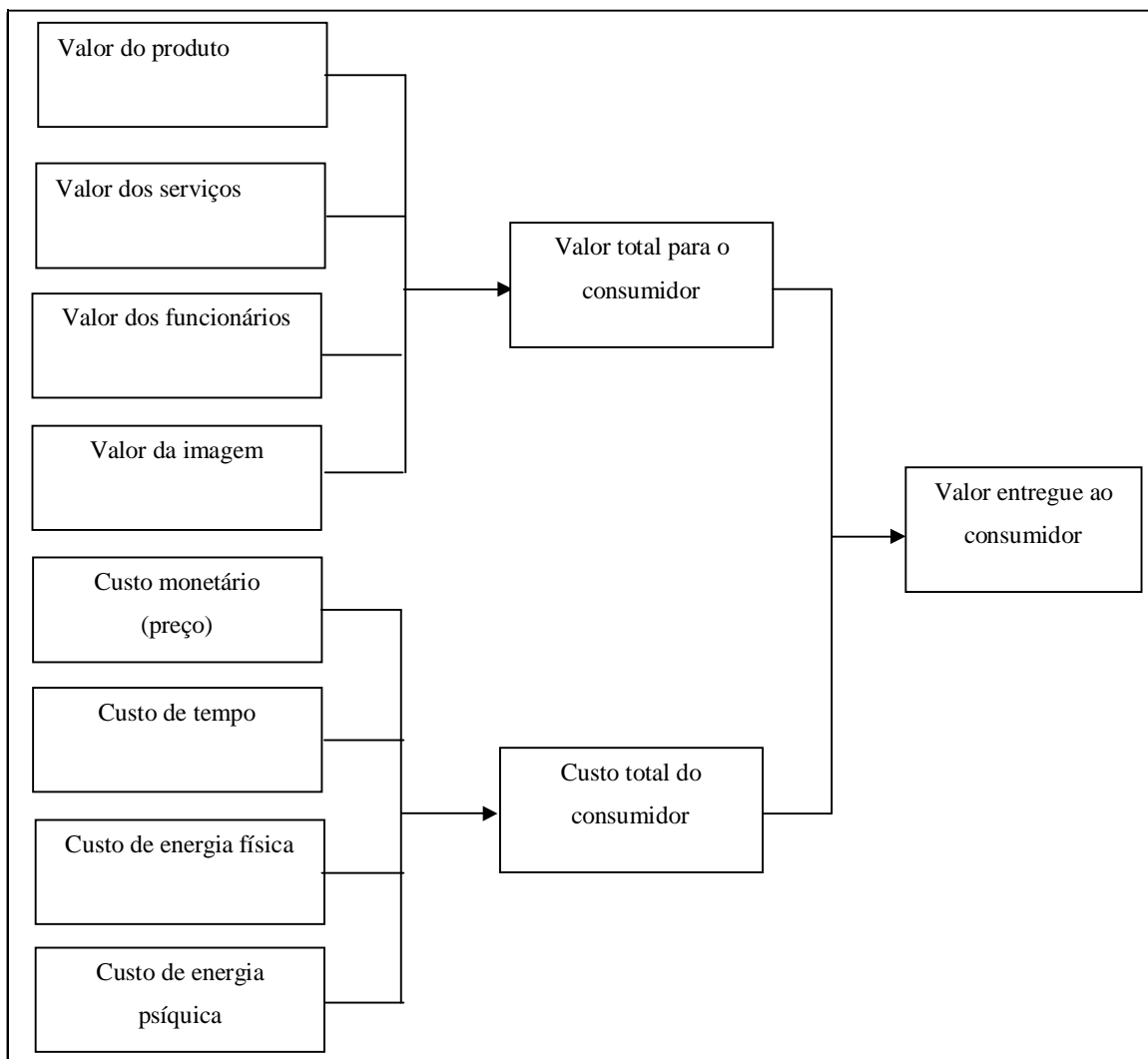
⁴ Fatores que de certa forma podem ser medidos e que influenciam economicamente o comportamento do mercado.

⁵ Dados que influenciam a forma de atuação das empresas no mercado.

⁶ As transações ocorrem entre pessoas jurídicas, tendo em vista as diferenças nos enquadramentos tributários praticados no Brasil.

⁷ Influência dos custos na formação dos preços.

QUADRO 8 - DETERMINANTE DO VALOR ENTREGUE AO CONSUMIDOR



Fonte: Adaptado de KOTLER, (1998, p. 52).

Procura-se dentre as principais variáveis aplicadas destacar as variáveis acima apresentadas, todavia é sabido que o assunto é de uma complexidade ímpar e que é relevante utilizar quando aplicável, outras variáveis que influenciarão a formação de preços. Kotler (1998) traz um modelo de precificação baseada em valor.

Pelo demonstrativo acima é possível subentender que para precificar os serviços prestados é necessário observar valor do ponto de vista intangível e os custos efetivamente incorridos.

Existem várias formas para precificar serviços, não obstante esse seguimento ter algumas peculiaridades que dificultam essa mensuração, todavia, é preciso envidar esforços para obter o preço que realmente traga os resultados esperados a organização.

Dessa forma, a prática comercial das organizações contábeis em precificar os serviços pelo valor de mercado é muito criticada (um salário mínimo ou meio salário mínimo), todavia não vê problemas nesse procedimento se esses valores cobrirem todos os gastos incorridos remunerem uma margem de lucro desejada, remunerem o prêmio de risco do cliente e os impostos incidentes sobre os serviços (VAZ, 2014).

Um exemplo para ilustrar a questão é dado por Coelho (2009), onde é perceptível o erro em precificar produtos ou serviços com base no mercado. Uma determinada pessoa acabou de almoçar e resolve ir ao cinema. Ao chegar à entrada da sala do cinema se deparou com a tradicional venda de pipoca que tinham em seus tamanhos pequenos, médios e grandes uma pequena diferença de preço. Optou então por comprar a mais vantajosa que seria a grande, mesmo sem fome que justificasse essa opção.

Desse exemplo é possível vislumbrar que se a empresa, que prepara a pipoca, estivesse pensando em precificar com base no mercado apenas fabricaria a pipoca no tamanho grande, pois estaria subentendendo que o mercado de consumidores seriam apenas pessoas que estariam com fome e com isso perderia vendas.

No momento em que precificou baseado em outros critérios, estava percebendo que pessoas compram pipoca não por conta da fome, mas pelo costume. Portanto deveria prover o consumidor com várias opções (COELHO, 2009).

Entende-se que para os serviços é necessário o mesmo procedimento, principalmente na prestação de serviços contábeis. Precificar com base na concorrência ou mercado, sem se observar outras variantes de custos e despesas efetivamente incorridos, pode proporcionar um resultado que não cubra o investimento realizado (SESCAPLDR, 2016).

É preciso ficar atento no que tange também a um bom sistema de controle gerencial, conforme Anjos et al. (2011, p. 30) “[...] isso evidencia que a utilização de artefatos gerenciais contemporâneos, que não levam em conta apenas informações financeiras, mas também físicas e patrimoniais, ainda não são bem utilizadas pelos contadores na gestão de seus próprios negócios”.

Em relação ao preço dos serviços temos ainda que “para a determinação do preço do serviço, primeiramente, é necessário caracterizar o serviço a ser prestado e o método de

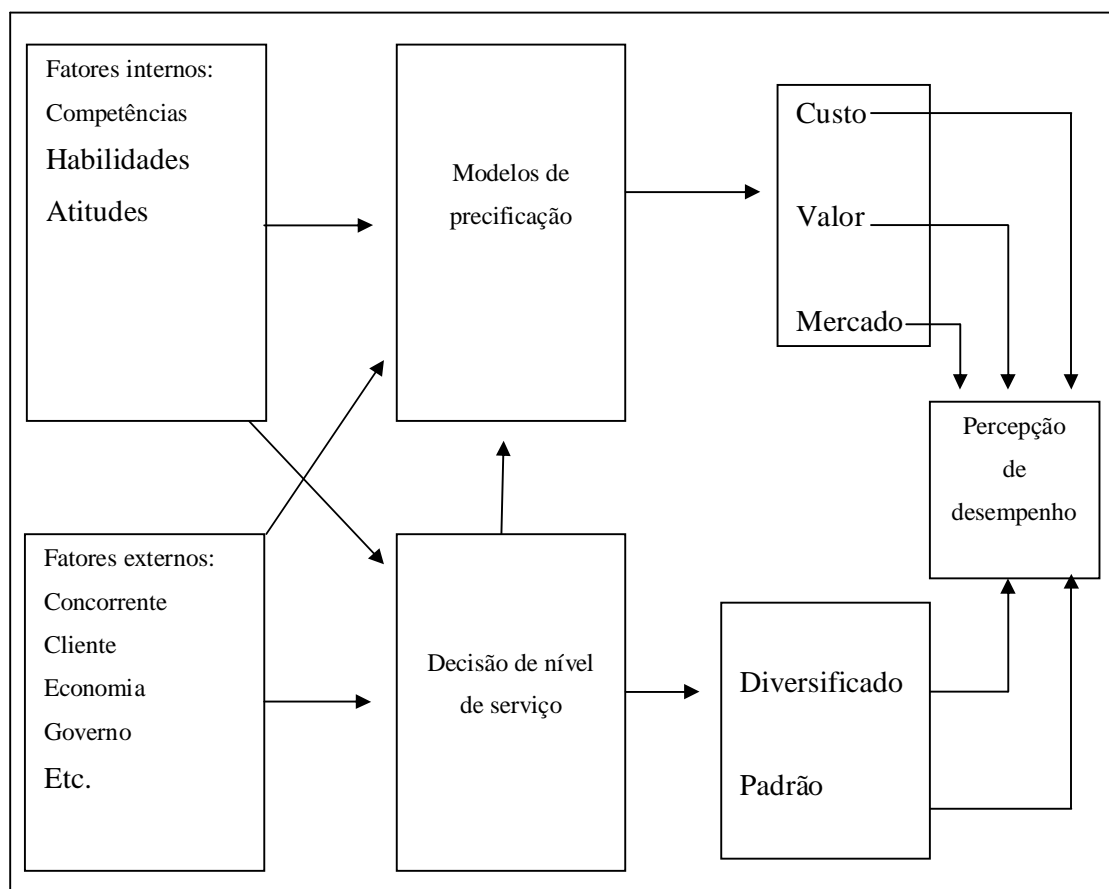
execução, e só posteriormente relacioná-los aos vários fatores determinantes do preço, inclusive seu custo” (FABRI; FIGUEIREDO, 2000, p. 95).

Da assertiva acima se subentende que como em qualquer atividade, seja comercial, industrial ou de serviços, inicialmente, identificamos o tipo de serviço que será prestado e o método de sua execução, por exemplo, se o volume de trabalho necessita de um colaborador unicamente para aquele serviço.

No processo de precificação devem ser considerados ainda os fatores contingenciais internos e externos que influenciam em maior intensidade na decisão de:

- a) Precificação de serviços.
- b) Nível de serviço.

QUADRO 9 – FATORES INTERNOS E EXTERNOS À PRECIFICAÇÃO



Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura do quadro acima podemos aferir que competências, habilidades e atitudes estão relacionadas ao modelo de precificação e quanto maior essas características elas

definirão os modelos, que nesse caso pode optar-se pelos mais complexos tais como custo e valor percebido e quanto menor essas características pode-se definir um modelo mais simples, ou seja, o valor de mercado para se obter a percepção de desempenho dos modelos.

Quanto aos fatores externos esses podem influenciar na decisão do nível de serviço que por sua vez pode influenciar no modelo de precificação, ou seja, quanto mais diversificado os serviços melhor a percepção de desempenho e na utilização do sistema padrão o nível de percepção de desempenho tende a diminuir.

Vale ressaltar que os fatores internos e externos estão relacionados aos modelos de precificação e de decisão do nível de serviços.

O processo de precificação e sua forma devem ser delimitados pelos tipos de serviços que serão prestados.

Segundo o CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2003, p. 27-18), os serviços de natureza contábil podem ser classificados da seguinte maneira:

A-) Escrituração Contábil.

- Classificação da contabilidade de acordo com normas e princípios contábeis vigentes.
- Emissão de balancetes.
- Elaboração de Balanço anual e demais Demonstrações Contábeis obrigatórias

B-) Escrituração Fiscal.

- Orientação e controle de aplicação dos dispositivos legais vigentes sejam federais, estaduais ou municipais;
- Escrituração dos Registros Fiscais de todos os Livros obrigatórios perante o Governo estadual, bem como as obrigações acessórias que se fizerem necessárias.
- Escrituração do Registro Fiscal do ISSQN, bem como as que se fizerem necessárias.
- Escrituração do Registro de IPI, bem como as que se fizerem necessárias.
- Atendimento das demais exigências previstas na legislação, bem como de eventuais procedimentos fiscais.

C-) Departamento de Pessoal

- Contrato de experiência.
- Comunicação de admissão e demissão.
- Folha de pagamento e recibo de pagamento;
- FGTS.
- INSS.
- Rescisões Trabalhistas.
- Recibo de Férias.
- Carta de apresentação de empregados.
- Seguro desemprego.
- Recibo de responsabilidade de salário-família.
- Recibo de Vale Transporte.
- Guia Sindical Patronal e Empregado.
- Comprovante de Rendimento (empregado e empregador).
- Quadro de Horário de Empregado.
- Atendimento das demais exigências previstas na legislação, bem como de eventuais procedimentos contábeis.

Dessa maneira, atribuir preço aos serviços não é tarefa tão singela como se pode pensar conhecer o método adequado, os reflexos do ambiente interno e externo, os tipos de serviços que será oferecido, são itens de suma importância para uma boa precificação.

Portanto um bom sistema de controle gerencial pode ajudar na mensuração de preço dos serviços e no controle de custos, entretanto, caso em última análise, se faça a precificação pelo valor de mercado, conforme Silva et al. (2015, p. 44), “num cenário em que na maioria das vezes quem dita o preço de venda é o mercado, a sobrevivência dependerá crucialmente de uma adequada administração dos custos”.

2.7 Vantagem Competitiva.

Vantagens competitivas é a criação de valor que coloca uma organização acima de suas concorrentes, segundo Hofer e Schendel (1978, p. 25) “Vantagens competitivas, isto é, posições que uma companhia desenvolve passo a passo em função dos seus competidores por meio de seu padrão de implantação de recursos e objetivos de decisões”.

A vantagem competitiva abarca na questão do desempenho, conforme Brito, (2012), uma vez definida a vantagem competitiva como criação de valor superior aos concorrentes o importante é estudar sobre como esse valor superior pode refletir no desempenho financeiro da organização.

Ou ainda, segundo Ito et al. (2012, p. 302) “A vantagem competitiva é determinada em um primeiro momento pelo valor de uso identificado, criado e entregue (adaptação) e, em um segundo momento, pelo valor de troca estabelecido entre as partes”....

Algumas estratégias relacionadas a vantagem competitiva podem e devem ser aplicadas também nas empresas de serviços contábeis. Porter (1999) ao abordar a questão traz três estratégias genéricas para criar uma posição defensável no longo prazo e superar os desafios do mercado: a liderança no custo total, a diferenciação e o enfoque. Estratégias como concentração em um ou poucos processos de valor, escolha de um nicho de mercado, conquistar clientes dos concorrentes, abertura de novos mercados ou novos segmentos, fechar alianças estratégicas, criar oportunidades com esforço coordenado de vários subsistemas na realização de uma tarefa complexa ou função, são cotejadas para buscar ou manter vantagens competitivas.

Outra questão que deve ser observada por todas as organizações notadamente pelas organizações contábeis, é a questão da inovação que poderá impactar na vantagem competitiva que segundo Porter (1993) uma empresa terá melhores resultados do que seu concorrente caso consiga criar fatores diferenciadores que se mantenha ao longo do tempo, cujo principal instrumento de criação dessa vantagem competitiva seja a inovação ou os atos de inovação.

Desse modo verifica-se a importância da vantagem competitiva que poderá impactar o desempenho das organizações conforme Graça (2016) “O mercado cada vez mais competitivo, a globalização e a crescente necessidade de informação exigem do profissional um comportamento diferente de tempos atrás, de forma a enfrentar os vários desafios apresentados nos momentos atuais”...

2.8 Desempenho.

Desempenho, segundo Ferreira (1999, p. 645) é:

1 – Ato ou efeito de desempenhar;

2 – Execução de um trabalho, atividade, empreendimento, etc., que exige competência e/ou eficiência.

Portanto eficácia e eficiência é sua característica, conforme Gilioli, (2010), desempenho é o cumprimento de um trabalho, atividade, empreendimento, etc. que exige competência e eficácia, portanto desempenho é permeado por eficácia e eficiência.

É preciso entender que o desempenho nas organizações está atrelado ao respeito pelas pessoas, comunidades e consumidores, segundo Bahr et al. (2017) as empresas, ao adicionar um comportamento ético e socialmente responsável, passam a adquirir respeito das pessoas e comunidades que são influenciadas por suas atividades e tem como resultado o reconhecimento e dedicação dos colaboradores, bem como a preferência dos consumidores.

Assim ter colaboradores com acompanhamento periódico irá contribuir para o alcance dos resultados da organização, não obstante o critério utilizado, segundo Farah (2000) no Brasil as empresas ainda utilizam o método mais antigo de avaliação de desempenho dos colaboradores que é a “escala gráfica” ou suas variantes, todavia é um método subjetivo que pode trazer resultados distorcidos.

Dessa maneira podemos considerar a avaliação dos colaboradores como um indicador de desenvolvimento da entidade, não obstante a existência de vários outros indicadores notadamente os indicadores de uma organização contábil, conforme França (2011), que analisou a aplicação dos indicadores baseados no *Balanced Scorecard* sobre as seguintes perspectivas: financeira, do cliente, interna e aprendizado e crescimento.

Ainda nesse contexto, Santos (2010), diz que a avaliação permite mensurar resultados dos colaboradores e, via de consequência, resultados da organização.

Diante disto pode se afirmar que uma boa precificação de honorários pode gerar um bom desempenho, assim como um bom desempenho pode levar a honorários capazes de fazer frente aos concorrentes.

Em decorrência dessa necessidade a empresa pode se valer do uso dos indicadores disponíveis e que são classificados em financeiros e não financeiros.

Segundo Marquezan e Diehl (2011), os indicadores financeiros são os mais utilizados pelas empresas ao se procurar avaliar o seu desempenho, em virtude da sua clara compreensão pelos altos executivos, bem como pela característica em se estabelecer um processo de compensação entre os indicadores (ex: uma redução no faturamento pode ser compensada quando visualiza um aumento do lucro).

Portanto pode-se afirmar que indicadores financeiros provêm dos resultados extraídos dos registros dessa natureza que serão transformados em informações para avaliação do desempenho da organização.

Um dos indicadores financeiros que pode ser utilizado também é o EBITDA - *Earning Before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization* ou traduzindo para o português temos o LAJIDA - Lucro Antes dos Juros, Impostos, Depreciação e Amortização.

É um dos indicadores que pode ser utilizado para se analisar o desempenho das organizações de forma “livre” de influências externas.

Nos últimos anos, com a sofisticação dos mercados de capitais e difusão de práticas contábeis mais uniformes ao redor do mundo, muito tem se falado a respeito do EBITDA e do seu uso como ferramenta de avaliação da performance operacional e/ou da sua proximidade à geração de caixa operacional de uma empresa (CARVALHO, 2014, p. 12).

Segundo Assaf (2010, p. 196) o EBITDA pode ser interpretado como “um indicador do potencial de geração de caixa proveniente de ativos operacionais”. Segundo Martins, Miranda e Diniz (2017, p. 204) o EBTIDA é um indicador financeiro que possibilita a comparação de índices de forma globalizada por excluir itens tais como depreciação e políticas tributárias adotadas de formas diferentes no mundo.

Não obstante, a utilização desse indicador financeiro sofre algumas críticas, conforme Martins, Miranda e Diniz (2017) neste indicador parte da receita considerada pode ainda não ter sido recebida, assim como parte das receitas pode ainda não ter sido paga.

Outros autores elencam algumas críticas diversas da apontada acima, conforme Matarazzo (2017, p. 257): “o EBTIDA é calculado antes do imposto de renda, entretanto o caixa disponível para pagar dividendos ou recompra de ações, é mensurado após o imposto de renda; nesse contexto poderiam ser excluídas das despesas desembolsáveis apenas o IR diferido. Cabe ressaltar que nesse procedimento deixa de considerar as receitas e despesas operacionais, tais como ganhos ou perdas na alienação de bens do ativo fixo. Dessa maneira

não mensura a necessidade de reinvestimento em bens do ativo permanente. Esse indicador ignora as variações do capital de giro.

Assim, considerando as críticas ao modelo existente, esse indicador é capaz de medir a produtividade e a eficiência da empresa de maneira direta e objetiva, o que é um ponto essencial para o empresário poder avaliar se deve ou não investir na companhia.

É possível verificar que esse indicador a exemplos de outros, também tem seus limites, um deles é a comparação com o fluxo de caixa operacional, pois segundo Aguiar e Frezatti (2007) ao analisaram possíveis distorções no indicador realizando um cruzamento do EBITDA de cada período com o fluxo de caixa operacional do mesmo espaço de tempo. Dessa forma, eles inferiram que quanto maior fosse a diferença percentual entre o EBITDA e o fluxo de caixa operacional, maior seria a distorção da informação proporcionada pelo EBITDA como proxy.

A fórmula do cálculo do EBITDA é muito simples conforme se verifica abaixo:

QUADRO 10 – MODELO DE CÁLCULO DO EBITDA

DEMONSTRASÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO			
	Período 1	Período 2	Período 3
Receitas	3.092,00	5.202,00	6.044,00
(-) CMV	1.846,00	3.214,00	3.664,00
Lucro Bruto	1.246,00	1.988,00	2.380,00
(-) Despesas operacionais	405,20	957,90	1.285,00
EBITDA	840,80	1.030,10	1.095,00
(-) despesas de depreciação	91,80	83,10	86,00
Resultado Operacional antes do IR	749,00	947,00	1.009,00
(-) Despesas Financeiras	325,00	330,00	220,00
Resultado Operacional	424,00	617,00	789,00
(-) Provisão IR	17,00	16,00	36,00
Resultado Líquido	407,00	601,00	753,00

Fonte: Adaptado de Martins; Miranda e Diniz (2017, p. 205).

Para cada situação é importante determinar o índice financeiro que vai dar supedâneo a avaliação de desempenho, pois segundo Nascimento (2015), ao estudar remuneração de executivos, adotou como índices financeiros de desempenho o Valor da Empresa (VE, do inglês *Enterprise Value*), LAJIDA e RTA (Retorno Total dos Acionistas).

Outro indicador de desempenho financeiro que pode ser utilizado é o MVA – *Market Value Added*, que segundo Assaf (2014), se traduz no valor da riqueza gerado aos proprietários de capital tendo em vista a produção de resultados superiores ao custo de oportunidade, portanto permite calcular o valor da empresa a preço de mercado ou pelo custo histórico corrigido.

Este indicador tem como característica possuir uma forma interessante para analisar a expectativa de crescimento do valor de uma empresa.

A diferença entre o valor de mercado da ação e o valor obtido quando se subtrai o capital investido corresponde à expectativa futura de resultados, descontada pela taxa de custo ponderado de capital da empresa é denominado de *Market Value Added*, podendo ser apurado pela própria empresa como instrumento interno de gestão ou, então, por analista externo como informação para suportar análises sobre empresas (FREZATTI, 1999, p. 32).

Trata-se, portanto, de um indicador que vai analisar o valor criado, adicionado ou agregado em relação ao capital investido, ou seja, objetiva entender o aumento do seu valor quando se tem um ativo que vale mais que o capital investido.

Vale ressaltar que a adoção de qualquer indicador de desempenho financeiro depende da organização ter implementado um sistema de contabilidade uniforme de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, em consonância com o IFRS – *internacional financial reporting standards*.

É o que se deduz da Instrução CMV 527/2012 que considera o EBITDA ou LAJIDA uma informação não contábil, entretanto sua elaboração só é possível se houver uma escrituração contábil de acordo com as normas brasileiras de contabilidade.

Dessa forma Gilioli (2010), diz que desempenho é algo ligado estritamente a tomada de decisões que, por sua vez, tendo a contabilidade como fornecedora de informações para tomada de decisões, tem se que desempenho é conceito crucial para contabilidade, principalmente para seus usuários.

Segundo Krauter e Souza (2007) em estudo de caso realizado na Petrobras – Petróleo Brasileiro S/A entre 2000 e 2004, comparando as medidas de desempenho financeiro mais citadas na literatura, elencaram as seguintes medidas: Lucro Operacional, Lucro Líquido, Lucro por Ação, Fluxo de Caixa das Operações, NOPAT, EBITDA, RONA, Lucro Econômico, *Economic Value (EVA)*, *Cash Value Added (CVA)*, MVA, *Total Shareholder*

Return (TSR), Fluxo de Caixa Livre para os acionistas e CFROI (*Cash Flow Return On Investment*).

Ainda nesse sentido Garrison, Noreen e Brewewr (2013) abordam os conceitos voltados para organizações não centralizadas e apresentam duas maneiras de mediação de desempenho financeiro, quais sejam o ROI (retorno sobre investimento) e lucro residual.

É importante ressaltar que existem outros índices de análise de desempenho financeiro cabendo a administração da organização optar pelo indicador que mais de adequue as suas necessidades.

Partindo dos indicadores financeiros outra ferramenta que pode ser utilizada pelas organizações são os indicadores não financeiros.

Segundo Marquezan e Diehl (2011), é um indicador que, em sua maioria, transmite com maior facilidade as informações para os vários níveis da organização e cita como exemplo os funcionários da linha de produção, onde a perdas com produtos defeituosos não serão mensuradas pelo valor econômico, mas sim pela necessidade de melhoria no desempenho.

Diante do acima exposto pode afirmar que indicadores não financeiros estão relacionados mais a causa/efeito que afeta o desempenho dentro de uma organização, seja na produção ou prestação de serviços, do que o valor monetário em relação a resultados.

Pode-se ainda fazer algumas inserções em relação à estrutura e o sistema de mensuração de uma empresa, pois segundo Pereira (2013) existem na literatura para as áreas de contabilidade gerencial, operações e gestão da qualidade, diversos modelos/tipologias de sistemas que podem ser utilizados pelas empresas para avaliação de desempenho, entretanto a maior parte não considera o tamanho da empresa e poucos sugerem uma tipologia que estude a evolução desses sistemas nas organizações.

No âmbito dos colaboradores é possível avaliar individualmente o desempenho de cada um. A partir dessa gestão é possível traçar metas de desenvolvimento individuais, fazendo com que cada colaborador busque o seu crescimento e a maximização do seu desempenho dentro da empresa, além de servir como base para projetos na área de cargos e salários.

Vale ressaltar que o desempenho pesquisado no presente trabalho trata-se de desempenho percebido e não o desempenho medido/objetivo.

Dessa forma, o que precisa ser avaliado é qual indicador de desempenho financeiro ou não financeiro poderá trazer a informação que mais se aproxime dos objetivos das organizações frente ao mercado em que atua e, como já discorrido anteriormente o desempenho irá ser uma das referências para a precificação, seja de produtos ou serviços.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.

Nesse capítulo será discutida a natureza metodológica que irá direcionar esse trabalho de pesquisa, definir a população, delimitar o estudo, limitar a amostra e objetivos, assim como também detalhar o método e a forma como serão tratados os dados.

3.1 Área de Estudo

Foram selecionadas algumas organizações contábeis localizadas no Estrado de São Paulo, cujo Estado tem um destaque pela sua dimensão que segundo o IBGE (2017), constatou-se um número de habitantes corresponde a aproximadamente 45,1 milhões, concentrando 21,7% da população do país.

A fundação SEAD ainda constatou que com relação à economia, o Estado de São Paulo possui um PIB de 2,010 trilhões (2016), importações de 51.767 trilhões (2016) e exportações no valor de 52.625 trilhões (2016) e uma extensão territorial correspondente a 248.219,63 km² (2017).

Segundo Conselho Federal de Contabilidade (maio/2018) no Estado de São Paulo está registrado 150.369 profissionais da contabilidade (93.845 Contadores e 56.524 Técnicos em Contabilidade) correspondendo a 28,83% do total de profissionais registrados no Brasil e 19.169 organizações contábeis que correspondem a 29,93% das organizações contábeis registradas no Brasil.

As informações acima referenciadas servem para consolidar e justificar a importância que o Estado de São Paulo possui para a profissão contábil.

3.2 Tipos de Pesquisa.

A abordagem a ser aplicada no presente trabalho é exploratória, e, via de consequência, a presente pesquisa tem natureza qualitativa.

Pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Esta não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. Tal pesquisa é descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem (PRODANOV; FREITAS, 2014, p. 69)

Portanto a pesquisa qualitativa não se preocupa com valores numéricos, mas, sim, com a compreensão de um grupo social, com aspectos da realidade que não podem ser quantificados, e se concentra na compreensão e explicação de como se traduz as relações sociais (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

Segundo Severino (2007) a pesquisa qualitativa não é uma modalidade metodológica, portanto caberia melhor a denominação de abordagem qualitativa.

Os métodos de pesquisas podem ser classificados segundo sua abordagem, em quatro tipos, quais sejam, indutivo, dedutivo, método hipotético-dedutivo e método dialético (MARCONI; LAKATOS, 2013).

3.3 Métodos e Técnicas de Pesquisa.

No caso do presente trabalho será utilizado o método da pesquisa de campo por meio entrevistas com questionário semiestruturado, ou seja, o entrevistado responde as perguntas dentro de sua concepção, expondo livremente e tangenciando as atividades da sua organização contábil e o pesquisador deve se acautelar para não perder de vista o seu foco.

Segundo Cervo, Bervian e Silva (2007) a entrevista não é uma simples conversa ela deve ser conduzida para um objetivo definido de modo que o entrevistador obtenha, por meio de perguntas realizadas aos entrevistados, dados necessários para a pesquisa e que o entrevistador é quem deve controlar a entrevista, para que o entrevistado não se conduza além do objeto da entrevista.

A entrevista é uma relação social entre duas pessoas, entrevistador e entrevistado, onde aquele procura obter informações desse, e que tudo deve ser considerado, inclusive os gestos e comportamentos (HAGUETTE, 1987).

Entrevista, segundo Marconi e Lakato (2013, p. 111) é uma conversação efetuada rosto as rosto, ou seja, entrevistador e entrevistado frente a frente, de maneira metódica que leve ao entrevistador, verbalmente, a informação necessária e são classificadas em dois tipos, quais sejam, Padronizadas ou Estruturada e Despadronizada ou Não Estruturada, Painel.

Segundo Lourenço (2013, p. 66) entrevista é considerado um recurso moderno da metodologia da pesquisa construído em torno das pessoas e que permite analisar vivências individuais e que vai proporcionar a coleta de informações sobre a vida profissional e pessoal do entrevistado.

Dessa maneira optou-se pelo método da entrevista semiestrutura para desenvolvimento do presente trabalho.

Todas as entrevistas serão realizadas com os sócios ou titulares das organizações contábeis selecionadas e gravadas com autorização dos entrevistados, os quais também deverão autorizar a divulgação das respostas, inclusive na íntegra, caso sejam necessárias.

Será ainda utilizada como dados para a pesquisa a análise de contratos de prestação de serviços contábeis em virtude da cláusula obrigatória dos preços dos serviços, objetivando identificar a forma que a precificação do valor dos serviços é colocada nesse documento.

3.4 – Formas e Obtenção dos Dados.

As informações referentes às características das organizações contábeis, bem como dos respectivos sócios ou titulares, foram obtidas nos seus sites e os dados, tais como relatos profissionais, foram obtidos nas empresas por meio das entrevistas presenciais agendadas previamente por meio de telefone ou e-mail, as quais serão gravadas com o consentimento dos entrevistados.

As entrevistas serão conduzidas por meio de questionários semiestruturado gravadas com o consentimento dos entrevistados. Esse procedimento procurou demonstrar questões relativas aos construtos referentes à estrutura das organizações contábeis, serviços contábeis, preço e precificação, desempenho e custos nas empresas de serviços contábeis.

O desenvolvimento do roteiro se baseou na literatura e foi composto por 15 perguntas separadas em 05 itens, sendo que o entrevistado deverá sempre estar focado no item correspondente a questão formulada.

As entrevistas deverão ser realizadas em horários comerciais nas sedes das organizações contábeis e os equipamentos para gravação e demais coletas, se necessários, serão de responsabilidade do entrevistador.

Foram consideradas quatro variáveis de controle com a seguinte composição: porte, estrutura, estratégia e diversificação e três construtos, quais sejam, preço e precificação, desempenho e custos nas empresas de serviços contábeis, com o objetivo de atingir o resultado da presente pesquisa.

Pelas variáveis adotadas pretende-se apurar o porte da organização em relação aos colaboradores e clientes e a estratégia para que a empresa seja percebida no mercado,

compondo 09 questões para esses quesitos. Por meios dos construtos em que nove questões foram relacionadas, pretende-se apurar a influência do desempenho, preço e precificação e custos das organizações contábeis, quanto as suas influências na escolha do modelo de precificação a ser utilizado pelas organizações contábeis .

3.5 Métodos e Técnicas de Análise de Dados.

Para analisar e interpretar dados, segundo Gil (2007, p. 105) torna-se necessário, sobretudo, uma análise lógica das relações, com rígido apoio em teorias e mediante a comparação com outros estudos.

Para análise dos dados a pesquisa foi dividida em dois tópicos. O primeiro se concentrou na análise dos dados das organizações contábeis retirados dos seus *websites*. No segundo tópico foi concentrado esforços no sentido de transcrever as entrevistas realizadas junto aos sócios ou titulares das organizações contábeis.

As transcrições foram realizadas ouvindo as respostas de todos os entrevistados do material gravado e reproduzindo as mesmas de maneira integral.

Para as transcrições das entrevistas, primeiro ouve-se a gravação para se familiarizar com o conteúdo e em seguida foi realizada a transcrição das respostas por meio de um editor de texto.

Segundo Severino (2007) a entrevista faz com que o pesquisador aprenda o que os sujeitos pensam, sabem, representam, fazem e argumentam.

3.5.1 Categorização dos dados

Objetivando a responder ao problema e aos objetivos que a presente pesquisa se propõe, os dados coletados previamente foram analisados, por meio da análise categorial, que, conforme Bardin (2011) consiste no desmembramento do texto em categoriais agrupadas analogicamente.

QUADRO 11 - CATEGORIZAÇÃO DOS DADOS (VAIRÁVEIS DE CONTROLES)

Variáveis de Controles	Dimensão	Referências
Porte	Nesse contexto os parâmetros de medição foi considerado em termos de porte (tamanho, número de clientes, número de colaboradores), estrutura (números de departamentos e hierarquização dos cargos e estratégia de percepção de mercado (como os clientes reconhecem a empresa no contexto empresarial).	Figueiredo e Fabri (2000)
Estrutura		Eckert et al., (2013)
Estratégia		Thomé (2011)
Diversificação	Nesse contexto os parâmetros de medição foram considerados em termos de tipos de serviços prestados (contábil, fiscal, departamento de pessoal e outros) e se existe alguma diversificação, reconhecimento dos clientes pelos serviços prestados e se há percepção dos clientes por algum diferencial nos serviços.	Santos (2012)
		Shigunov e Shigunov, (2003)
		Nunes (2009).
		Jacoby e Lara (2015)
		Barbosa (2016)
		Vaz (2014)
		Silva (2015)
		Hernandez (2010)
		Braconi (2006)
		Eckert (2005)
		Miranda et al (2008)
		Ramos (2010)
		Silva (2006)
		Figueiredo, Fabri (2000)

Fonte: elaborado pelo autor

QUADRO 12- CATEGORIZAÇÃO DOS DADOS (CONSTRUTOS)

Construtos	Definição	Dimensão	Referências
Precificação e formas de precificação	Em toda a organização, efetua-se uma transformação produtiva, na qual os recursos são convertidos em bens e serviços para os quais há uma demanda. O ponto central é saber qual o método de precificação e se essa precificação atende aos anseios do cliente e, ainda saber quais são as ferramentas necessárias para melhorar essa precificação.	Esse construto pode ser medido pelo comportamento da concorrência, entre cobrar por hora ou ter um preço fixo, pela determinação dos seus custos, pela definição da margem, pela apresentação de um orçamento diversificado, etc.	Mecca (2005) Sescapldr (2016) Silva (2006) Reis (2001) Souza (2009) Schlottfeldt (2003) Nobre et al., (2016). Inglis (2002) Vaz (2014). Santos et al (2008) Figueiredo e Fabri (2000) Duarte (2015)
Desempenho	Desenvolver as atividades com eficiência e competência são características de desempenho nas organizações e serve como diferencial nas escolhas pelos consumidores. O que precisa ser avaliado é qual indicador de desempenho financeiro ou não financeiro poderá trazer a informação que mais de aproxime dos objetivos das organizações frente ao mercado em que atua e, como o desempenho irá ser referência para uma boa precificação, seja de produtos ou serviços.	Dessa maneira importante se faz em obter informações sobre como a organização avalia seus resultados, bem como se utiliza alguma ferramenta de controle interno voltada para desempenho utilizando como medida indicadores como: margem bruta, margem EBIT, ROE, ROI, etc..	Ferreira (1999) Gilioli (2010) Bahr et al., (2017) Farah (2000) França (2011) Santos (2010) Marquezan, Diehl (2011) Carvalho (2014) Assaf (2010) Martins; Miranda; Diniz (2017) Matarazzo (2017) Nascimento (2015) Frezatti (1999) Assaf (2014) Krauter,Souza (2007) Pereira (2013) Garrison; Noreen; Brewewr (2013)

QUADRO 14 - CATEGORIZAÇÃO DOS DADOS (CONSTRUTOS-cont.)

Construtos	Definição	Dimensão	Referências
Custos nas empresas de serviços contábeis	O fator custo seja nas empresas de prestação de serviços ou nos demais ramos de atividades são considerados pontos-chaves no alcance dos objetivos e resultados das empresas. Custos são os valores despendidos em bens e serviços e que foram consumidos na produção de outros bens e serviços. Podem ser classificados em custos diretos, indiretos, fixos e variáveis.	Pode-se medir os custos nas empresas de serviços contábeis utilizando os sistemas de custeio existentes: absorção, variável, ABC e a utilização dos meios de cálculos dos custos de mão-de-obra e demais custos aplicados especificamente a esse tipo de negócio.	Marion, Ribeiro (2011) Souza, Clemente (2011) Iudicibus (2006) Garrison (2013) Parisi & Megliorini (2011) Dias, Padoveze (2007) Vaz (2014) Catãnio, Santos, abbas, (2015)

Fonte: elaborado pelo autor.

3.6 Delimitação da Pesquisa.

O estudo se limita a pesquisar onze empresas de serviços contábeis instaladas em qualquer região do Estado de São Paulo. Os procedimentos relativos à obtenção de dados foram traçados mediante a realização de entrevistas presenciais e as informações coletadas baseiam-se na vivência no mercado da prestação de serviços contábeis dos entrevistados.

3.7 – Sujeitos da Pesquisa.

Ao planejar uma entrevista, segundo Cooper, Schindler (2016), deve-se identificar a população alvo e ainda selecionar a amostra para direcionar quantas pessoas serão entrevistadas e quais eventos deverão ser considerados.

Neste trabalho adotou-se a amostra não probabilística que são também, muitas vezes, empregadas em trabalhos estatísticos, por simplicidade ou por impossibilidade de se obterem amostras probabilísticas, como seria desejável e a seleção dos elementos depende, ao menos em parte, do julgamento do pesquisador ou entrevistador em campo.

Para elaboração desse trabalho foram selecionadas onze organizações contábeis localizadas em regiões diversas, mas todas no Estado de São Paulo conforme pode ser demonstrado abaixo:

QUADRO 13 – RELAÇÃO DAS ENTREVISTAS REALIZADAS

número	Nome	Data da entrevista	Tempo da entrevista	Posição do entrevistado	Local
1	ORGC1	nov/2018	53 minutos	sócio	São Paulo
2	ORGC2	Nov/2018	56 minutos	sócio	São Paulo
3	ORGC3	Nov/2018	1h10 minutos	sócio	São Paulo
4	ORGC4	Dez/2017	48 minutos	sócio	São Paulo
5	ORGC5	Março/2018	42 minutos	sócio	São Paulo
6	ORGC6	Dez/2018	40 minutos	sócio	São Paulo
7	ORGC7	Nov/2018	1h05 minutos	sócio	São Paulo
8	ORGC8	Nov/2018	52 minutos	sócio	São Paulo
9	ORGC9	Dez/2018	45 minutos	sócio	São Paulo
10	ORGC10	Fevereiro/2018	54 minutos	sócio	São Paulo
11	ORGC11	Abril/2018	43 minutos	sócio	São Paulo

Fonte: elaborado pelo autor.

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

No que se refere às entrevistas foram realizadas onze entrevistas com sócios das organizações contábeis, os quais responderam a três perguntas relacionadas a quatro variáveis de controle e três construtos, totalizando quinze questões. Entrevista trata-se de uma técnica de coleta de dados obtidas pela interação entre entrevistador-pesquisador e entrevistados, acerca de acontecimentos relevantes para a compreensão do objeto do estudo, que no presente estudo é a comparação de métodos de precificação dos serviços de natureza contábil. A técnica proporcionou o esclarecimento sobre procedimentos e a obtenção de informações sobre fatos não registrados na pesquisa bibliográfica.

A análise dos dados segue a proposta teórico/metodológica objetivando entender quais são efetivamente os métodos de precificação adotados pelas organizações contábeis dentre o custo e valor de mercado.

Além da pesquisa bibliográfica e das entrevistas foram analisados 109 contratos de prestação de serviços contábeis objetivando apurar como é tratada a precificação no referido documento.

4.1 Variáveis de Controle

4.1.1 Porte

O objetivo dessa variável de controle, como fator contingencial interno, foi de verificar o porte que a organização apresenta em termos de número de clientes, colaboradores e localização, podem influenciar na escolha do método de precificação.

Foram entrevistados os sócios de 11 organizações contábeis constituídas sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade Ltda e foi constatado que o perfil das empresas objeto das entrevistas no que tange ao número de colaboradores variou entre seis e quatrocentos e a média de clientes ficou em cento e vinte empresas.

4.1.2 Estrutura

A estrutura também como fator contingencial interno foi estudada com o objetivo de verificar se a organização que apresenta uma estrutura organizacional, com a disposição das áreas e hierarquia dos cargos e funções pequena, média ou grande, pode também influenciar na escolha do método de precificação.

Foi constatado que as organizações mantêm um departamento fiscal, contábil e departamento de pessoal ou recursos humanos, com outros departamentos administrativos para suporte e a hierarquia nas organizações de médio porte se inicia com os sócios diretores, os encarregados por departamentos e os assistentes e auxiliares de cada departamento.

4.1.3 Estratégia

Ouro fator contingencial a estratégia foi investigada com o objetivo de verificar qual é a estratégia implantada pela organização para que possa avaliar sua percepção pelo mercado ou concorrência e, se esse fator pode também influenciar na escolha do método de precificação.

Nesta variável de controle procurou obter também informações sobre a estratégica de Marketing adotada e percebeu-se que a divulgação dos serviços prestados é realizada notadamente pelas redes sociais, pelo corpo a corpo junto aos clientes e pela indicação da organização contábil para outras empresas que podem ser potenciais clientes, conforme a seguinte resposta obtida, ORGC3 “[...] nosso marketing é network, parceiros da área de advocacia e auditoria indicando cliente e relacionamento cliente indicando cliente [...]”.

O departamento de marketing de uma organização contábil não deve estar preocupado somente com a publicidade e propaganda, segundo Hernandez (2010) fatores tais como arquivamento de documentos, cor e iluminação do ambiente, infraestrutura, equipamentos e móveis são meios de marketing que denomina a estrutura que vende os serviços.

Nesse ponto foi possível verificar ainda que implicitamente, existe na estratégia de marketing, a preocupação com a qualidade do serviço prestado e por conta disso, as empresas conseguem ser percebidas pelo mercado, segundo ORGC7: “[...] o melhor marketing é a prestação de um bom trabalho [...]”.

Segundo Silva (2018, p. 13) a preparação do empresário por meio do seu conhecimento técnico, bem como o conhecimento técnico dos colaboradores é muito importante. Portanto nessas organizações é preciso pensar na qualificação dos colaboradores que irão integrar o marketing da empresa, entretanto o marketing pessoal precisa estar presente no dia a dia do empresário, ou seja, estar próximo do cliente por meio de eventos corporativos ou reuniões.

Existe também como estratégia de marketing a participação em eventos, para a realização de network objetivando a divulgação da organização contábil, como estratégia de marketing, conforme ORGC2: “[...] além do site, malas diretas e a realização do network, a grande estratégia de marketing é a qualidade do serviço [...]”, segundo Zeithaml; Bitner e Gremler (2013) a excelência no serviço principal ou no produto oferecido é essencial para uma estratégia de relacionamento bem-sucedida.

4.2 Variável de Controle

4.2.1 Diversificação.

O objetivo dessa variável de controle tem como escopo apurar se as empresas que diversificam seus serviços acrescentando outras naturezas tem uma estrutura diferenciada de precificação em relação as organizações que prestam os serviços sem adotar a diversificação. Quanto aos serviços prestados há uma unanimidade quanto à prestação de serviços de natureza contábil, fiscal e pessoal como serviços recorrentes, complementados pelo atendimento a outros serviços não recorrentes tais como a emissão de uma declaração de percepção de rendimentos – DECORE, Consultoria, Assessoria, etc, conforme ORGC3 “[...] tenho o produto padrão, ou seja, a terceirização contábil, fiscal e departamento de pessoal e dentro da contabilidade temos outro produto que é a revisão contábil que consiste no cliente ter sua estrutura contábil e contratar apenas a revisão[...]”.

Segundo Rodrigues e Lemos (2009, p. 18) A possibilidade de oferta de novos produtos e serviços que surgem das necessidades de adaptação às mudanças são fatores importantes a serem considerados pelos gestores das organizações contábeis definirem suas estratégias.

Quanto ao reconhecimento dos clientes dos serviços efetivamente prestados foi possível verificar um resultado positivo, haja vista a colaboração dos clientes na utilização de ferramentas tecnológicas para facilitar o resultado nas tomadas de decisões por meio dos relatórios elaborados pela organização contábil, conforme ORGC7: “[...] percebe-se uma satisfação geral de 80% pelos clientes, sendo que a escrituração contábil é utilizada por 40% dos clientes como instrumento de gestão e os 60% restantes como atendimento a legislação fiscal, portanto percebe-se um reconhecimento melhor pelos clientes que utilizam a contabilidade como instrumento de gestão [...]”.

Segundo Ramos (2010) os benefícios da tecnologia da informação para as empresas de serviços contábeis são: aumento da produtividade, melhor qualidade dos serviços, mais estímulos para os profissionais, facilidade de leitura de relatórios, melhor atendimento aos prazos, facilidade de acesso às informações e menos espaços físicos no ambiente corporativo.

Aliado a colaboração dos clientes, periodicamente pesquisas são realizadas no próprio site da organização contábil ou por meio de terceirização, para medir o resultado quanto aos serviços prestados, adotando-se melhorias caso sejam necessárias.

Não obstante muitos clientes procurarem a organização contábil por questões de cumprimento de obrigações legais, uma grande parte utilizam os relatórios contábeis para tomada de decisão em reconhecimento aos serviços prestados.

Percebe-se também que há um reconhecimento dos clientes das organizações contábeis pelos serviços prestados, principalmente por clientes que trocaram a organização por questão de preço e acaba retornando não mais pelo preço dos serviços, mas sim pela qualidade, conforme ORGC1 “Já aconteceu de cliente ir embora para outro escritório pelo valor ser alto e não passou dez ou onze meses este cliente voltou e não foi um só foram quatro clientes que saíram e voltaram não pelo preço, mas pela qualidade dos serviços prestados”.

Ocorrem ainda alguns casos em que os clientes não estão preocupados com qualidade e sim somente com o preço, portanto nesses casos se vislumbra não haver preocupação com qualidade e, via de consequência, sem o devido reconhecimento.

Segundo Anjos et al. (2011, p. 25 e 26) a percepção do mercado, considerando as micros e pequenas empresas, ainda tem os contadores como meros expedidores de guias de tributos e cumpridores das obrigações tributárias acessórias.

Diferenciais sobre serviços prestados em relação às demais organizações contábeis são percebidos pela pontuação dos próprios clientes com alto índice de retorno positivo, conforme ORGC10: “[...] o termômetro de perceber o reconhecimento é o tempo de prestação de serviços aos clientes [...]”.

Nesse contexto Thomé (2001), separa em três partes os fatores necessários para melhorar a qualidade dos serviços contábeis. Estrutura, que é formada pelo ambiente de condições agradáveis e equipamentos utilizados pelos colaboradores; atendimento ao cliente por diversos meios de comunicação, com eficiência e rapidez em seus serviços, deixando o cliente satisfeito; produto de qualidade das tarefas executadas e relatórios com uma apresentação perfeita, periodicidade, tempestividade e utilidade.

4.3 – Preço e formas de precificação

Em relação ao preço e formas de precificação o presente trabalho objetivou obter informações sobre a existência do reconhecimento pelo tomador de serviço pelo valor cobrado de honorários, o método de precificação utilizado e a ferramenta necessária que pode melhorar os preços já definidos.

Em relação ao entendimento pelo cliente da prática de um preço justo de honorários, em relação aos serviços que são prestados há um entendimento negativo quanto a essa característica conforme ORGC3: “[...] não existe um reconhecimento, mas não é culpa do tomador e sim da classe, a culpa é do que foi feito no passado [...] não sou avesso a tecnologia, mas como você consegue vender uma contabilidade a distância que um programa vai fazer a contabilidade sem nenhuma ação humana, técnica de inteligência contábil e se vende isso a R\$ 80,00 [...]”.

Segundo Tedesco e Silveira (2011) a formação de preço deve considerar a maximização de resultados, a qualidade do serviço e os anseios do mercado.

Para precificação dos honorários são utilizados *softwares* que possibilitam o controle interno de custos, principalmente o custo de mão de obra para apurar o custo fixo mais despesas, complementados pela margem de lucro, para verificar se o preço que se venha praticando é viável para determinado cliente, segundo ORGC1 “[...] utiliza software de controle de atividades que mostra o custo de cada cliente ao qual é acrescida sua margem de lucro que servirá de referência para a precificação dos serviços futuros [...], mas leva em consideração também o volume de operações de cada cliente [...] e ainda utiliza como parâmetro o valor de mercado [...]”.

Dessa forma, o gestor possui dados de produção para mensurar a quantidade de trabalho realizado pelos seus colaboradores.

Sobre cobrança de honorário Silva (2018, p. 13) diz na cobrança de honorários uma questão que deve ser analisada pelo empresário contábil é separar as variáveis em quantitativas, relacionadas ao volume de notas, pagamentos, recebimentos e operações da empresa cliente; e qualitativas, que têm relação com o nível de organização do cliente, ou seja, de que modo chega a informações e documentos para serem processados.

Percebe-se então que algum controle de custo existe nas organizações contábeis alguns mais simples, outros mais complexos, portanto não foi observado um sistema de controle de custo em sua plenitude como referência, segundo ORGC7: “[...] os honorários são

calculados considerando o volume de operações dos clientes vezes o custo hora de cada colaborador por departamento [...]”.

Segundo Nobre et al. (2016, p. 07) a determinação do preço de venda dos serviços é tarefa complexa de decisão difícil demandando muito tempo ou deveria demandar muito tempo dos gestores, posto que envolve variáveis mercadológicas, econômicas e financeiras.

Em decorrência do valor apurado, uma melhoria no desempenho do valor a ser praticado se resume na gestão de custo interno, ou seja, o fator custo desde que bem administrado poderá levar a prática de um valor que não onere muito o cliente e traga resultados financeiros satisfatórios para a organização contábil conforme ORGC2 “[...] utiliza como ferramenta o controle diário das atividades por meio de um timesheet [...] a gestão de custo é a melhor ferramenta, por incrível que pareça o escritório de contabilidade não tem gestão de custo e fazemos a gestão de custo dos clientes”.

Segundo França (2011, p. 121): cabe ressaltar que a proposta de construção de indicadores de desempenho para empresas contábeis tem como objetivo acompanhar o negócio e manter o controle da situação nas mãos dos empresários contábeis, ou seja, que a adoção de indicadores de desempenho pode ser utilizado também para monitorar no tempo, os valores cobrados a título de honorários.

4.4 Desempenho

Esse construto teve como objetivo obter informações sobre a forma que os gestores avaliam a empresa e se utilizam como ferramenta de gestão algum indicador financeiro ou não financeiro de controle internamente e, se colaboradores e clientes reconhecem a empresa baseada no seu desempenho.

Verificou-se que a avaliação frente ao desempenho da organização contábil é realizada periodicamente para verificação quanto a tempestividade das obrigações e das tarefas e, para aferir o resultado dessa avaliação, utiliza o *timesheet* como ferramenta para gestão de tempo e tarefas internamente, com resultados satisfatórios conforme ORGC1 “[...] entende satisfatório e utiliza como ferramenta para avaliar resultados o timesheet diário [...]”.

Segundo França (2011) a empresa possui vantagem em possuir os seus próprios indicadores de desempenho pelo estabelecimento de seus padrões que permitam os ajustes necessários de forma constante, com as devidas correções de forma tempestivas, trazendo

novamente a condução do que fora planejado adotando ações corretivas para realinhamento do plano, se necessário.

O acompanhamento do desempenho é realizado por controles internos (*software*) estimando as horas diárias úteis dos colaboradores e, em se verificando alguma divergência na execução das tarefas, por exemplo, do colaborador está demorando mais ou menos para realizar as tarefas de um determinado cliente, esses controles/acompanhamentos serão utilizados para corrigir eventuais falhas.

Esses acompanhamentos de desempenho interno são utilizados não somente para identificar problemas, mas muitas ideias de melhorias foram propostas por meio dessa interação no resultado de desempenho conforme ORGC1 “[...] acompanho diariamente as atividades internas desde o momento do início das tarefas até o encerramento, inclusive os intervalos necessários e obtém um resultado positivo com a utilização desse controle [...]”.

Além do *timesheet*, onde se acompanha o desempenho por meio de produtividade, em alguns casos empresas são contratadas para verificação do desempenho e satisfação que são realizados por meio de pesquisas disponibilizadas em site.

O reconhecimento do desempenho da organização contábil pelos clientes e colaboradores é aferido por meio de contatos pessoais e também por meio de pesquisas internas disponibilizadas para clientes e colaboradores, alcançando altos índices positivos de resultados não só identificando algumas falhas, mas também nas sugestões de melhorias conforme ORGC10: “[...] são bons os resultados em virtude de pautar pela qualidade das informações, todos o clientes estão satisfeitos com a prestação de serviços e os colaboradores demonstram satisfação [...]”.

Dessa maneira Bahr et al. (2017) diz ao acrescentar às suas competências um comportamento ético e socialmente responsável a empresas ganham respeito pelas pessoas e comunidades que são influenciadas por meio das suas atividades e são premiadas com o reconhecimento e dedicação de seus colaboradores e a preferência dos consumidores.

Em alguns casos esse reconhecimento é aferido por meio de pesquisas de natureza gerencial para os clientes e para os colaboradores uma pesquisa diferente onde se avalia a percepção, ambos acessados por *sites* de empresas terceirizadas ou pelo departamento de recursos humanos conforme ORGC2 “[...] avaliação geral periodicamente realizado pelos recursos humanos a cada seis meses frente aos colaboradores que vai servir de indicador sobre o resultado geral sobre as atividades do escritório [...]”.

4.5 Custos nas empresas de serviços contábeis

A composição de custos é um ponto de relevância nas organizações, portanto nessa etapa a intenção é de obter informação sobre a gestão de custo e a percepção dos gestores sobre a adoção de algum sistema de custeio para controle de custo (absorção, variável, ABC, etc.), bem como o entendimento sobre os métodos de precificação do custo e valor de mercado.

A composição dos custos e despesas consistem nos custos básicos de uma organização, quais sejam água, energia elétrica, telefone, aluguel, mão de obra, com alguns incentivos na formação escolar, além da margem de lucro (*mark-up*) sendo que a mão de obra tem o maior peso sobre esta composição de custos e despesas, segundo resposta obtida da ORGC7: “[...] a mão de obra corresponde a 80% dos custos e os demais são os custos e despesas estruturais [...]”.

Ainda quanto à composição de custo, na hora/homem já estão incluídos todos os custos da operação da organização contábil.

Segundo Farber et al. (2014) uma das ferramentas que podem ser utilizadas, mas que raramente os escritórios de contabilidade utilizam, é o efetivo controle dos seus custos conforme ORGC6: “Um controle específico por setor não temos. O que temos é a mensuração de todo custo do escritório”.

Quanto à utilização de algum método de sistema gerencial de custeio para controle e acompanhamento dos custos, não há utilização de nenhum tipo de método gerencial pelo fato do custo benefício e também por haver outros controles com resultados mais satisfatórios conforme ORGC7 “[...] sistema de custo utilizado foi desenvolvido pela própria organização contábil em 1990 e se baseia inicialmente na produção, nos *timesheet* de cada empregado e no registro e aferição que leva, a saber, em média quanto custa cada atividade [...]”.

Segundo ORGC2 “Não adota nenhum sistema de custeio gerencial para controlar seus custos, mas possui planilhas de controle de custos interno o que não tem é quanto custa cada colaborador para o cliente [...]”, entretanto Eckert (2013) diz que é possível os escritórios de contabilidade implantar um sistema que permita determinar o custo de suas atividades de forma correta, com base no sistema ABC.

Quanto à precificação pelo valor de mercado ou custos incorridos adota-se um controle de custos internos, mas olhando como se comporta o mercado, e por conta das organizações entrevistadas já estarem no mercado há muito tempo já existe um padrão de

preços que apenas é comparado com o mercado e se preciso é feito alguns ajustes conforme ORGC1 “[...] o que se pratica pelo mercado não é a realidade interna [...] e o mercado é desleal [...] apesar de eu não utilizar a precificação pelo valor de mercado sempre estou olhando o mercado para poder manter o melhor preço, mas a precificação deve ser pelo custo”.

Segundo Callado et al. (2007) a formação de preços pode ser desenvolvida a partir dos métodos baseados no custo, nos concorrentes, nas características do mercado e o método misto. Salienta-se que o método baseado nos custos é o mais tradicional, empregando fatores como custo pleno, custo de transformação, custo marginal, taxa de retorno exigida sobre o capital aplicado e custo padrão.

Foi possível verificar que precificar pela competitividade, ou seja, pelo valor de mercado, prejudica a qualidade dos serviços, principalmente na remuneração da mão de obra conforme ORGC2 “[...] quem precifica pelo custo tem mais controle consegue enxergar o cenário para 06, 12 ou 24 meses e quem precifica pelo mercado não tem essa visão e a precificação passa a ser temerária [...]”.

Quanto a observar sempre os custos na precificação Farber et al. (2014, p. 241) diz: é uma das ferramentas de gestão que podem ser utilizadas, mas que raramente as organizações contábeis a utilizam é ter um controle habitual dos seus custos que precisam ser melhor exploradas, haja vista a grandeza de benefícios que podem trazer às organizações.

4.6 Análises dos Contratos de Prestação de Serviços Contábeis

Foram analisados 109 contratos de prestação de serviços contábeis de diversas regiões do Estado de São Paulo, formalizados entre os anos de 2004 a 2017 objetivando apurar como se comporta a cláusula referente a precificação no referido documento e foi identificado que do total analisado 43 contratos vinculam a precificação dos seus honorários ao salário mínimo regional, considerando os seguintes parâmetros: quantidade de colaboradores, quantidades de notas fiscais/mês (entrada/saída/serviços) e quantidade de lançamentos contábeis, ou seja, percebe-se que nesses casos a precificação está observando o valor de mercado (salário mínimo), não obstante a proibição constitucional da vinculação do salário mínimo a qualquer valor, exceto aos benefícios da previdência social.

QUADRO 14 - RESUMO DOS RESULTADOS ALCANÇADOS

Variáveis de controles	Questões	Resultados
Porte	Quais são as principais características da sua empresa?	Foi constatado que o perfil das empresas objeto das entrevistas no que tange ao número de colaboradores variou entre seis e quatrocentos e a média de clientes ficou em cento e vinte empresas
Estrutura	Quais são as principais características da sua empresa?	As organizações contábeis têm como principais departamentos: contábil, fiscal e departamento de pessoal, ou recursos humanos e sua hierárquica, considerando as organizações de médio são os sócios/diretores, encarregados, assistentes e auxiliares.
Estratégia	Como sua empresa é percebida pelo mercado	Existe na estratégia de marketing a preocupação com a qualidade do serviço prestado e por conta disso as empresas conseguem ser percebidas pelo mercado.

Fonte: elaborado pelo autor

QUADRO 14 - RESUMO DOS RESULTADOS ALCANÇADOS (cont.)

Variáveis de controle	Questões	Resultados
Diversificação	Que tipo de serviços são prestados pela sua empresa de serviço contábil? Faça um breve comentário de cada um.	Quanto aos serviços prestados há uma unanimidade quanto à prestação de serviços de natureza contábil, fiscal e pessoal como serviços recorrentes, complementados pelo atendimento a outros serviços não recorrentes tais como a emissão de uma declaração de percepção de rendimentos – DECORE, Consultoria, Assessoria, etc.
	Explique se consegue perceber se há reconhecimento pelos seus clientes dos serviços que lhe são efetivamente prestados.	Foi possível verificar um resultado positivo, haja vista a colaboração dos clientes na utilização de ferramentas tecnológicas para facilitar o resultado nas tomadas de decisões por meio dos relatórios elaborados pela organização contábil.
	Comente se os seus clientes conseguem enxergar algum diferencial do seu serviço em relação ao da concorrência.	Percebe-se que há um reconhecimento dos clientes das organizações contábeis pelos serviços prestados, principalmente por clientes que trocaram a organização por questão de preço e acaba retornando não mais pelo preço dos serviços, mas sim pela qualidade.

Fonte: Elaborado pelo autor

QUADRO 15 - RESUMO DOS RESULTADOS ALCANÇADOS

Construtos	Questões	Resultados
Preço e Precificação	Comente se os seus clientes reconhecem como justo o valor dos honorários que a sua organização contábil vem praticando.	Em relação ao entendimento pelo cliente da prática de um preço justo de honorários, em relação aos serviços que são prestados há um entendimento negativo quanto a essa característica.
	Qual o método de precificação pela prestação de serviços contábeis que você pratica. Comente sua funcionalidade.	Para precificação dos honorários são utilizados softwares que possibilitam o controle interno de custos, principalmente o custo de mão de obra para apurar o custo fixo mais despesas, complementados pela margem de lucro, para verificar se o preço que se venha praticando é viável para determinado cliente. Percebe-se então que algum controle de custo existe nas organizações contábeis alguns mais simples, outros mais complexos.
	Qual sua percepção sobre quais são as ferramentas necessárias para melhorar desempenho em relação a precificação dos serviços de sua organização contábil?	Uma melhoria no desempenho se resume na gestão de custo interno, ou seja, o fator custo desde que bem administrado poderá levar a prática de um valor que não onere muito o cliente e traga resultados financeiros satisfatórios.

Fonte: Elaborado pelo autor

QUADRO 15 - RESUMO DOS RESULTADOS ALCANÇADOS (cont.)

Desempenho	Comente como você avalia o desempenho da sua organização.	Verificou-se que a avaliação frente ao desempenho da organização contábil é realizada periodicamente para verificação quanto a tempestividade das obrigações e das tarefas e, para aferir o resultado dessa avaliação, utiliza o timesheet como ferramenta para gestão de tempo e tarefas internamente, com resultados satisfatórios.
	Explique se a sua empresa de serviço contábil possui algum controle e/ou acompanhamento de desempenho internamente.	O acompanhamento do desempenho é realizado por controles internos (software) estimando as horas diárias úteis dos colaboradores e, em se verificando alguma divergência na execução das tarefas, por exemplo, do colaborador está demorando mais ou menos para realizar as tarefas de um determinado cliente, esses controles/acompanhamentos serão utilizados para corrigir eventuais falhas. Esses acompanhamentos de desempenho interno são utilizados não somente para identificar problemas, mas muitas ideias de melhorias foram propostas.
	Discorra sobre sua percepção no que tange ao reconhecimento dos clientes e colaboradores quanto à satisfação em relação ao desempenho da sua empresa de serviços contábeis.	É aferido por meio de contatos pessoais e também por meio de pesquisas internas disponibilizadas para clientes e colaboradores, alcançando altos índices positivos de resultados não só identificando algumas falhas, mas também nas sugestões de melhorias.

Fonte: elaborado pelo autor

QUADRO 15 - RESUMO DOS RESULTADOS ALCANÇADOS (cont.)

Custos nas empresas de serviços contábeis	Comente sobre como é realizada a composição de custos e despesas da sua organização contábil.	A composição dos custos e despesas consistem nos custos básicos de uma organização, quais sejam água, energia elétrica, telefone, aluguel, mão de obra, com alguns incentivos na formação escolar, além da margem de lucro (mark-up) sendo que a mão de obra tem o maior peso sobre esta composição de custos e despesas.
	Na sua empresa de serviços contábeis é adotado algum método de custeio para controle dos custos dos serviços prestados. Faça um comentário em caso positivo ou negativo.	Quanto à utilização de algum método de sistema gerencial de custeio para controle e acompanhamento dos custos, não há utilização de nenhum tipo de método gerencial pelo fato do custo benefício e também por haver outros controles com resultados mais satisfatórios.
	Faça um comentário sobre seu entendimento sobre a prática de precificação de serviços contábeis pelo valor de mercado em relação ao método de precificação pelos custos efetivamente incorridos.	Quanto à precificação pelo valor de mercado ou custos incorridos adota-se um controle de custos internos, mas olhando como se comporta o mercado, e por conta das organizações entrevistadas já estarem no mercado há muito tempo já existe um padrão de preços que apenas é comparado com o mercado e se preciso é feito alguns ajustes. Foi possível verificar que precificar pela competitividade, ou seja, pelo valor de mercado, prejudica a qualidade dos serviços, principalmente na remuneração da mão de obra.

Fonte: elaborado pelo autor

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

O objetivo deste trabalho foi de comparar os métodos de precificação de serviços, notadamente os métodos de custo e valor de mercado, com abordagem para a prestação de serviços de natureza contábil e verificar o comportamento das organizações contábeis quanto a utilização dos referidos métodos de precificação.

Foram desenvolvidos algumas variáveis de controle e alguns constructos, por meio dos quais foram desenvolvidas as questões da entrevista semiestruturada.

As variáveis porte e estrutura tiveram como objetivo demonstrar o tamanho da organização considerando número de colaboradores e carteira de clientes, bem como o número de departamentos e a hierarquia dos cargos existentes a fim de verificar se há influência dessas variáveis na precificação.

A variável estratégia procurou identificar os procedimentos que a empresa adota para ser percebida no mercado em que atua e se a estratégia adotada, que a pesquisa mostrou ser políticas de marketing, tem reflexos na precificação.

Outra variável observada foi a diversificação referente aos serviços prestados constatou-se que a maioria das organizações prestam serviços de escrituração contábil e escrituração fiscal e serviços de departamento de pessoal de forma recorrente e algumas acrescentam a este portfolio declarações de rendimentos algumas consultoria e assessoria como serviços não recorrentes. Isso demonstra que não há uma preocupação em se apresentar um diferencial de serviços, ficando sempre nos serviços efetivamente contratados.

Em relação à avaliação, satisfação e reconhecimento pelos serviços prestados, se verificou que são utilizados instrumentos de pesquisas desenvolvido internamente ou contratado de empresas terceirizadas, para apurar esses quesitos junto a clientes e colaboradores. Não obstante as ferramentas utilizadas à pesquisa mostrou que algumas organizações ainda avaliam somente pela observação sem qualquer documento de controle.

Na análise dos construtos foi possível observar que o primeiro mostrou que na abordagem de preços e precificação apurou-se que o preço é determinado baseado em controles de custos internos, sem a utilização de ferramenta gerencial e por meio de software próprio ou adquirido de terceiros ou planilhas de cálculos.

Objetivando se manter competitiva algumas organizações, mesmo precificando pelo método de custo, procuram comparar seus preços com o que vem praticando o mercado.

Um dos riscos que as organizações contábeis ficam sujeitas ao comparar seus preços tendo como referência valores praticados pelo mercado, é um possível nivelamento por baixo desse mercado na precificação desses serviços.

Outro ponto que é considerado na precificação é o volume de operações dos clientes (numero de notas fiscais emitidas, número de lançamento, número de colaboradores, etc.).

Uma questão que foi constatada não nas entrevistas, mas na análise documental, é a quantidade de contratos de prestação de serviços onde se verifica a precificação baseada no salário mínimo.

Duas questões abarcam no procedimento acima, uma é que não existe método de precificação pelo salário mínimo, e outra é que, qualquer vinculação de valores que não seja remuneração ou benefício previdenciário, não pode ter o salário mínimo como referência, conforme inciso IV do artigo 7º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Esse construto mostrou que as organizações precisam ter uma excelente gestão de custo, uma vez que precificam pelo método de custo, entretanto comparam ao valor de mercado para possíveis ajustes se necessário.

O segundo construto atentou para questão do desempenho e percebeu-se que não há a utilização de qualquer indicador de desempenho, sendo que uma ferramenta utilizada numa minoria das organizações contábeis é o *timesheet*, que quando não utilizado é substituído por pesquisas e observações para avaliar o desempenho.

Esse construto mostrou que controle de avaliação de desempenho ainda é muito incipiente nas organizações contábeis, haja vista que uma minoria adota ferramentas gerenciais para avaliação e outra parte faz a avaliação pela observação e cumprimento de metas e prazos.

O terceiro construto mostrou que a composição dos custos, seja diretos, indiretos, fixos ou variáveis é semelhante a qualquer empresa de serviços, com destaque para a mão de obra como elemento do custo que reflete com maior intensidade e não é utilizado qualquer sistema de custeio gerencial para controle dos custos e despesas.

Obteve-se por unanimidade que o melhor método de precificação dos serviços de natureza contábil é o método pelo custo efetivamente incorrido, entretanto dar uma olhada no comportamento do mercado foi aludido como procedimento de complementação da precificação.

Tal conteúdo evidencia que há ainda muito a se evoluir quanto ao método de precificação considerando os construtos analisados e que tem relação direta com o método de precificação. De fato a análise dos dados coletados por esse estudo possibilita constatar que mesmo consciente da importância em precificar pelo método de custo, os dados coletados nas entrevistas mostram que o valor de mercado é ainda utilizado como métrica, mesmo que de maneira complementar.

Como método isolado foi possível constatar pela análise dos contratos de prestação de serviços contábeis que o método pelo valor mercado é bastante utilizado, principalmente na precificação atrelada ao salário mínimo nacional, guardada as proibições legais a esse atrelamento.

5.1 Limitação da pesquisa.

A presente pesquisa não tem o condão de esgotar o assunto ficando aberto para pesquisas futuras.

5.2 Sugestão para pesquisa futura

Acredita-se que essas questões quanto aos métodos de precificação dos serviços de natureza contábil pode e devem ser ampliadas quanto à sua abrangência e profundidade. Espera-se que essa pesquisa qualitativa tenha dado sua contribuição no sentido de motivar que outros estudos da mesma natureza sejam desenvolvidos dentre as quais sugerimos uma pesquisa para analisar o resultado financeiro nas organizações contábeis que precificam pelo valor de custo em comparação às organizações contábeis que precificam pelo valor de mercado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

ANUÁRIO DA PRODUÇÃO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA DISCENTE. 2009. **Formação de preço de serviços para escritório de contabilidade**. v. XII. n. 14, 2009.

AGUIAR, Andson; FREZATTI, Fábio. **EBITDA: possíveis impactos sobre o gerenciamento das empresas**. Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 3, n. 3, p. 07-24, set./dez. 2007.

AGUIAR, Gisele Nogueira de, **Avaliação dos impactos às competências dos profissionais contábeis após o projeto SPED**, 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras)-Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo - 2012.

ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças corporativas e valor** – 7º Ed. – São Paulo – Atlas, 2014.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro** – 9º Ed. – São Paulo – Atlas, 2010.

BARBOSA, Erica Dalloz Eller. **Os impactos da terceirização de serviços de tecnologia da informação na memória organizacional de instituições de ensino superior**. 2016 .Dissertação (Mestrado em Administração)-Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2016.

BARH, Alini Montini et al. **Ética nos negócios como vantagem competitiva**, disponível em http://www.dcc.uem.br/semana2006/anais2006/Anais_2006_arquivo_24.pdf, acesso em 01/05/2017.

BRACONI, Ediberto Ponce. **Análise da capacidade das empresas de serviços contábeis da cidade de São Paulo em assessorar o processo de planejamento estratégico de seus clientes**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. São Paulo, 2006.

CARINI, Franciele. **Contabilidade linguagem dos negócios: uma discussão sobre os aspectos contábeis do arrendamento mercantil no Brasil**. disponível em <http://revista.univar.edu.br/downloads/linguagemnegocios.pdf>, acesso em 01/05/2017.

CAMARGO, Mauricio Roberto Ortiz de. **As contradições do conceito “Cliente é o Rei”**: da construção social do termo até as práticas organizacionais – o caso da Revista HSM Management. 2016. Tese (Doutorado em Letras)-Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016.

CARVALHO, Vinícius José Ribeiro de. **Das razões da utilização do EBITDA por profissionais de mercado: uma contribuição prática.** 2014. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2014.

CERVO, A. L; BERVIAN, P. A. SILVA, R. **Metodologia científica.** 6º Ed. – São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução a teoria da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações.** 7º ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

----- **Introdução à teoria geral da administração.** 7º ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

COELHO, Claudio Ulysses F. **O técnico em contabilidade e o mercado de trabalho: contexto histórico, situação atual e perspectivas.** Disponível em: <<http://www.senac.br/informativo/BTS/263/boltec263d.htm>>. Acesso em 15/05/2017.

COELHO, Fabiano simões. **Formação estratégica de precificação: como maximizar o resultado das empresas.** 2. ed. – São Paulo : Atlas, 2009.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Resolução CVM 527 de 04 de outubro de 2012** disponível em <http://www.cvm.gov.br/legislacao/inst/inst527.html> acessado em 16 de abril de 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Contrato de Prestação de serviços de Contabilidade. Conselho Federal de Contabilidade.** -- Brasília: CFC, 2003.

CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. XVII, 2010. **Pontos críticos da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial.** Belo Horizonte-MG, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 1390/2012** disponível em http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001390&arquivo=Res_1390.doc, acessado em 16 de abril de 2017.

CONGRESSO NACIONAL DE PESQUISAS EM CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS. III – III CONAPE. 2014, PARANÁ-PR. **Aplicação da teoria da contingência na gestão empresarial na segunda década do século XXI,** Francisco Beltrão-PR, 2014.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 12. ed. Porto Alegre: AMGH, 2016.

CRUZ, June Alisson Westarb et Al. **Formação do preço de vendas: mercado e estrutura de custos**. Curitiba: Intersaberes, 2012.

DURAN, T. **Forme of Incopetence**. In: INTERNACIONAL CONFERENCE ON COMPETENCE BASEAD MANAGEMENT, IV, 1998, Oslo, Anais. Oslo: Norwegian School Management. 1998.

ECKERT, Alex. **Comprometimento com a organização e com a profissão**: Um estudo multidimensional em empresas de serviços contábeis. 2005. Dissertação (Mestrado em Administração)-Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005.

ENCONTRO DA ANPAD, XXXIV, 2010, São Paulo-SP. **A Profissionalização do Contador no Brasil**. São Paulo: ANPAD, 2010.

ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO. XXVI, 2013, Fortaleza - CE. **A ética nos negócios como diferencial competitivo**. Fortaleza - CE, 2006.

ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO. XXXIII, 2013, Salvador-BA. **A teoria da contingência e suas implicações para a estratégia em empresas inovadoras incubada**. Salvado-BA, 2013.

FARAH, Flavio. **A ética da avaliação de desempenho**. Dissertação (Mestrado em Administração)-Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2000.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, **Novo aurélio século XXI**: o dicionário da língua portuguesa – 3º ed. revista e ampliada – Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FIGUEIREDO, Sandra; FABRI, Pedro Ernesto. **Gestão de empresas contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANÇA, Glaucius André. **A construção dos indicadores de desempenho como ferramenta de gestão estratégica na “Empresa Contábil”**. 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuárias)-Pontifícia Universidade Católica de São Paulo PUC/SP. São Paulo,2011.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 14^o ed. – Porto Alegre, AMGH, 2013.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo, organizadoras. **Métodos de pesquisa** coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS – Porto Alegre: Ed. UFRGS, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4^o Ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

GILIOLI, Adriano. **O papel das entidades contábeis e a educação continuada no processo de atualização do contabilista**: um estudo exploratório. 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuárias)-Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2011.

GIRIOLI, Lumila Souza. **Análise do uso de medidas de desempenho de empresas presente na pesquisa em contabilidade no Brasil**. 2010. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade)-Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

Globalização exige novo perfil de contador. JORNAL GAZETA MERCANTIL São Paulo, fevereiro/1999, Caderno Administração & Marketing, p. C-8.

GURGEL, Marla Teciana de Oliveira. **Planejamento e gestão de serviços contábeis**: um estudo de percepções de gestores, funcionários e clientes, 2012 Dissertação (Mestrado Profissional em Administração)-Universidade Potiguar, Natal, 2012.

Hofer, C. W., & Schendel, D. Strategy formulation: analytical concepts. St. Paul, MN: West, 1978.

HERNANDES, Anderson. **Marketing contábil: estratégias de marketing para empresas de contabilidade**. Ed. Tactus, São Paulo – 2010.

IBGE – **Pesquisa nacional por amostra de domicílios** - <https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/populacao.html>, acessado em 12 de março de 2018.

INGLIS, Paul F. **O lucro está no pós venda**. Artigo publicado na revista HSM Management, número 32, maio-junho/2002. Disponível em http://www.revistahsm.com.br/edicao_revista/edicao-32-maio-junho-2002/. Acessado em 25 de abril de 2017.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6^o ed. São Paulo : Atlas, 2006.

KRAUTER, E. SOUZA, A. F. **Medidas de Avaliação de Desempenho Financeiro e Criação de Valor para o Acionista: Um Estudo de Caso**. SEMEAD – Seminários em administração, 10, 2007, São Paulo, 2007. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/10semead/sistema/resultado/trabalhospdf/519.pdf>. Acesso 16 de abril de 2017.

KOTLER, P. **Administração de marketing: análise, planejamento implementação e controle**. 5. Edição. Atlas: São Paulo, 1998.

KOTLER, P. KELLER, K. L. **Administração de Marketing**. 12. Nova York: Prentice Hall, 2005.

Lei Complementar 123/2006 disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm, acessado em 16 de abril de 2017.

LIMIRIO, Aline Garcia Silva. **A evolução da profissão contábil**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis)-Centro Universitário de Goiás-Uni-Anhanguera, 2015.

LOURENÇO, Rafael Augusto. **Trajatória e ação empreendedora de empresário contábeis da grande São Paulo**. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Escola de Comércio Álvares Penteado-FECAP, São Paulo, 2013.

LOVELOCK, Christopher; WRIGHT, Lauren. **Serviços: marketing e gestão**. São Paulo: Saraiva, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. 7º ed. – 8º reimpr. – São Paulo: Atlas, 2013.

MARION, José Carlos; RIBEIRO, Osni moura. **Introdução a contabilidade gerencial**. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARQUES, Kelly Cristina Mucio; SOUZA, Rodrigo Paiva. **Pontos críticos da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial**. XVII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte - MG, Brasil, 3 a 5 de novembro de 2010.

MARQUEZAN, Luiz Henrique Figueira; DIEHL, Carlos Alberto. **Indicadores não financeiros de avaliação de desempenho: análise de conteúdo em relatórios de administração**, 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custo**. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu; MIRANDA, Gilberto José; DINIZ, Josedilton Alves. **Análise didática das demonstrações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2017.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem gerencial**. -7º ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

MATOS, Francisco Gomes de. **Ética na gestão empresarial**. 2º ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.

MORGAN, Gareth. **Imagens da organização**. 2ª ed. - 4ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2002.

NASCIMENTO, Ana Cristina Russo. **Remuneração do executivo vinculada a objetivos de longo prazo e a geração de valor ao acionista**. 2015. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas)-Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, 2015.

NIBO. **Planilhas para cálculo de honorários contábeis**, disponível em www.nibo.com.br/obrigado-planilha-honorarios-contabeis/submissionGuid=aa151427-ccf9-4feb-9ed5-2127f83d8d4a, acessado em 12/07/2018.

NUNES, Sandra Maria Alves. **Terceirização de serviços contábeis: um estudo de caso na tropical calçados**. 2009. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis)-Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena, Mato Grosso, 2009.

OTLEY, David. **The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014**. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>, acessado em 01/05/2017. Account. Res. (2016), <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>.

PARISI, Cláudio; MEGLIORINI, Evandir. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

PASSOS, Elizete. **Ética nas organizações**. 1º ed. – 5º reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009.

PEIXOTO, Heitor Peteado de Melo. **O empreendedorismo como um processo: um estudo de caso múltiplo**. 2009 Dissertação. (Mestrado em Administração)-Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2009.

PEREIRA, Diego dos Santos. **Sistema de mensuração de desempenho e gestão da qualidade em PME brasileiras**. 2013. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial)-Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2013.

PORTER, M. **A vantagem competitiva das nações**. Rio de Janeiro, Campus, 1993.

PORTER, M. **Competição: estratégias competitivas essenciais**. 16. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1999.

PRESIDÊNCIA DA REÚBLICA. <http://www2.planalto.gov.br/conheca-a-presidencia/acervo/legislacao>, acessado em 06 de maio de 2018.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ermani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico** – 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RAMOS, Marília do Rosario Delgado. **A importância da tecnologia da informação e comunicação nas Organizações de Serviços de Contabilidade**. 2010. (Licenciatura em Administração e Controle Financeiro)-Instituto de Ciências Econômicas e Empresarias..Mindelo, 2010.

REIS, H. L. (2001) **Análise econômica das iniciativas da qualidade**. In: CATELLI, A. (Coord.). Controladoria: uma abordagem de gestão economia GECON. 2. Edição. Atlas: São Paulo, p. 81-109.

REVISTA AMPLA DE GESTÃO EMPRESARIAL: **Custo da prestação dos serviços contábeis: o caso de uma empresa do vale do ribeira**, v. 3, n. 1, art. 14, p 230-244, Registro-SP, abril 2014.

REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE: **Custo da prestação de serviços contábeis**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, V.36, N.165, p. 65-73, maio/ 2007.

REVISTA CONTABILIDADE VISTA E REVISTA: **Demanda por serviços contábeis pelos mercadinhos: são os Contadores Necessários?** v. 19, n. 01, pg. 131-151, jan./mar 2008.

REVISTA CATARINENSE DA CIÊNCIA CONTÁBIL – CRCSC - FLORIANÓPOLIS: **Precificação de consultoria empresarial com a contribuição das estratégias de apreamento**. v. 07, n. 21, p. 41 - 52, ago/nov. 2008.

REVISTA CONTEXTO: **Ferramentas de gestão para organizações contábeis.** v. 9, n. 16, Porto Alegre, 2º semestre 2009.

REVISTA CONTEXTO: **Barreiras e possibilidades de aplicação da contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas por meio de empresas de serviços contábeis.** v. 13, n. 24, p. 79-92, Porto Alegre, mai/ago 2013.

REVISTA DA MICRO E PEQUENA EMPRESA: **As origens da pequena empresa no Brasil.** v.1, n.1, p.53-65, São Paulo, 2007.

REVISTA DE ADMINHISTAÇÃO: **A decomposição do MVA® (Market Value Added) na análise der valor da empresa.** v. 34. n. 3. p. 32-43. Julho-setembro/1999.

REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO CONTEMPORANEA: **Vantagem Competitiva e sua Relação com o Desempenho – uma Abordagem Baseada em Valor.** Rio de Janeiro, v. 16, n. 3, pp. 360-380, Maio/Jun. 2012.

REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO CONTEMPORANEA: **Valor e Vantagem Competitiva: Buscando Definições, Relações e Repercussões.** Rio de Janeiro, v. 16, n. 2, pp. 290-307, março/abril 2012.

REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO FACES Journal. **Custos e formação de preços no agronegócio.** v. 6, n. 1, p. 52-61, 2007.

REVISTA DE AUDITORIA GOVERNANÇA E CONTABILIDADE. **O custo efetivo do escritório contábil consulte contabilidade e consultoria empresarial na prestação de serviços em uma empresa pelo lucro real.** v. 4, n 16, p. 91-107, 2016

REVISTA CONTABILIDADE & FINANÇAS - USP, **Utilização do target costing e de outras técnicas de custeio: um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina.** São Paulo, Edição Especial, p. 65 - 78, 30 junho 2004.

REVISTA DE EDUCAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE: **Planejamento estratégico em organizações contábeis na cidade de São Paulo.** v. 5, n. 1,p. 73-98 – jan a abril/2011.

REVISTA DE GESTÃO E PROJETOS: **Desenvolvimento de um instrumento gerencial de custo para uma gestão estratégica em empresas de serviços contábeis: um estudo multicascos.** V. 6 - pág.: 42 -55, São Paulo, 2015.

REVISTA DE GESTÃO E TECNOLOGIA-NAVUS. **Conhecer e empreender: um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais em organizações contábeis.** Florianópolis-SC, v. 1, n. 1, p. 17-34, Jul./Dez. 2011.

REVISTA DE CIÊNCIAS GERENCIAIS. **A utilização da contabilidade de custos para a formação do preço de venda em uma micro e pequena empresa.** v.16, n.24, 2012, p.87-106.

REVISTA DO CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Estratégias mercadológicas para empresas de contabilidade.** 11º ed. – Ano 3, fevereiro/2018, p.13.

REVISTA DO SESCON-SP. **Como calcular honorários contábeis.** Ano XXVII, n.. 331 dez/2016.

REVISTA ELETRÔNICA DE CIÊNCIA ADMINISTRATIVA: **A qualidade dos serviços contábeis como ferramenta de gestão para os escritórios de contabilidade.** v. 2, n.1, p. 1-23, maio\2003.

REVISTA ELETRÔNICA DE GESTÃO: **Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de custo do produto: um estudo caso em empresa de graxas e óleos industriais.** V. 01, n. 02, julho/dezembro, 2007.

REVISTA ELETRÔNICA DE ESTRATÉGIA E NEGÓCIOS: **Fatores determinantes para a retenção de clientes em escritórios de contabilidade: um estudo multicaso realizado em uma cidade da serra gaúcha.** Florianópolis, v. 06, n. 13, Set/dez 2013.

REVISTA ELETRÔNICA DE ESTRATÉGIA E NEGÓCIOS: **Estratégias de precificação de novos serviços em pequenas e médias empresas.** v. 9, n 3, Florianópolis, set/dez 2016.

REVISTA GESTÃO E REGIONALIDADE: **Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência.** v. 26, n. 78, pg. 52 a 63, São Caetano do Sul-SP, set./dez 2010.

REVISTA PENSAR CONTÁBIL: **Empresas de serviços contábeis: condicionantes estratégicas para uma atuação empreendedora.** v. 7, n. 29, Rio de Janeiro, 2005.

REVISTA PRODUÇÃO ON LINE: **Variáveis determinantes da precificação baseada no valor para o consumidor em instituições de ensino superior privada.** V.5, n. 02, junho 2005.

REVISTA UNIVAR: **Contabilidade – linguagem dos negócios: uma discussão sobre os aspectos contábeis do arrendamento mercantil no Brasil.** v. 2, nº 4, 2010.

SANTOS, Carlos Jorge Elias do. **Avaliação de Desempenho e Sistema de Incentivos.** Instituto Universitário de Lisboa, 2010.

SANTOS, George Magno. **Critérios utilizados pelos escritórios contábeis na adoção inicial do pronunciamento CPC PME.** 2012. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial)-Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2012.

SEAD - Fundação. Informações econômicos sociais. <http://www.perfil.seade.gov.br/> acessado em 12 de março de 2018.

SESCAPLDR – Sindicato das empresas, assessoramento, perícias, informações, pesquisas, e de serviços contábeis de Londrina e região. **Precificação de honorários contábeis,** Londrina, 2016.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico.** 23º Ed. Ver. Atualizada – São Paulo: Cortez, 2007.

SCHLOTTFELDT, Cesar Augusto dos Santos. **Proposta de metodologia para formação de preço de venda de serviços contábeis - caso:** Fantasy Contabilidade S/C Ltda. 2003. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis)-Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

SILVA, Bruno Adrian Carneiro da; CARRARA, Elenice de Oliveira; ALVES, Fabio da Cruz. et al. 2014. **Profissão Contábil: Estudo das Características e sua Evolução no Brasil.** Artigo apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Universidade do Oeste Paulista. Disponível em: www.dcc.uem.br/enfoque/new/enfoque/data/1222197232.doc. Acesso em: 15/05/2017.

SILVA, Paulo Henrique Vaz da. **Formação de preço para serviços contábeis uma proposta de método baseado no custo padrão e custeio baseado em atividades.** 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuárias)-Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2006.

SILVA, Gilmar Duarte da. **Como ganhar dinheiro na prestação de serviços.** Clichetec: Maringá, 2015.

----- **Honorários contábeis: uma solução baseada no estudo do tempo aplicado.** Portal tributário: Maringá, 2012.

SIMPOSIO DE EXCELENCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, VII. 2011. **A utilização da matriz swot como ferramenta estratégica – um estudo de caso em uma escola de idioma de São Paulo.** São Paulo, 2011.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos.** 2º ed. Atlas: São Paulo, 2011

TEDESCO, Keila Viviane. SILVEIRA, Rodrigo Silvio da. **Formação de preços em um escritório de assessoria contábil.** Disponível em <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/CON2033.pdf>, acessado em 06/04/2018.

THOMÉ, I. **Empresas de serviços contábeis: estrutura e funcionamento.** São Paulo: Atlas, 2001.

ZEITHAML, Valerie. BITNER, Mary j. FREMLER, Dwayne D. **Marketing de serviços: a empresa com foco no cliente.** 6º ed. – São Paulo: Bookman, 2013.

VAZ, Paulo Henrique. **Controladoria para empresas de serviços contábeis.** 2º ed. – São Paulo: IOB SAGE, 2014.

APÊNDICE 1- Modelo de atribuições para Serviços de Rotinas Contábeis I

Serviços de Rotinas Contábeis	Colaborador		
	Sócio		
	Execução	Horas	%
		40	
Rotinas operacionais			
Imputação de dados e informações	X	4	10
Recepção de documentação	X		
Separação de documentos	X		
Classificação de documentos	X		
Análise da documentação e pré-imputação	X		
Conferência de dados e informações	X	18	45
Análise das imputações	X		
Consistência dos documentos	X		
Ajustes e correções	X		
Reclassificação	X		
Geração de relatórios e informações	X	6	15
Análise da composição do grupo contábil	X		
Ajustes em decorrência das normas	X		
Definição a ser adotada	X		
Elaboração da demonstração contábil	X		
Legislação e normas contábeis	X	2	5
Efetuar estudos sobre normas contábeis	X		
Participação em cursos de capacitação	X		
Participação em palestras e eventos	X		
Grupos de estudos internos e externos	X		
Interpretar rotinas operacionais dos clientes	X		
Atendimento a clientes	X	10	24
Atendimento via telefone	X		
Responder e-mail	X		
Efetuar visitas em clientes	X		
Participar de reuniões com clientes	X		
Efetuar soluções par clientes	X		
Total		160	100

Fonte: Adaptado de (Vaz, 2014, p. 173 e 174).

APÊNDICE 2 - Modelo de atribuições para Serviços de Rotinas Contábeis II

Serviços de Rotinas Contábeis	Colaborador		
	Encarregado		
	Execução	Horas	%
		160	
Rotinas operacionais			
Imputação de dados e informações	X	96	60
Recepção de documentação	X		
Separação de documentos	X		
Classificação de documentos	X		
Análise da documentação e pré-imputação	X		
Conferência de dados e informações	X	32	20
Análise das imputações	X		
Consistência dos documentos	X		
Ajustes e correções	X		
Reclassificação	X		
Geração de relatórios e informações	X	16	10
Análise da composição do grupo contábil	X		
Ajustes em decorrência das normas	X		
Definição a ser adotada	X		
Elaboração da demonstração contábil	X		
Legislação e normas contábeis	X	8	5
Efetuar estudos sobre normas contábeis	X		
Participação em cursos de capacitação	X		
Participação em palestras e eventos	X		
Grupos de estudos internos e externos	X		
Interpretar rotinas operacionais dos clientes	X		
Atendimento a clientes	X	8	5
Atendimento via telefone	X		
Responder <i>e-mail</i>	X		
Efetuar visitas em clientes	X		
Participar de reuniões com clientes	X		
Efetuar soluções par clientes	X		
Total		160	100

Fonte: Adaptado de (Vaz, 2014, p. 173 e 174).

APÊNDICE 3 - Modelo de atribuições para Serviços de Rotinas Contábeis III

Serviços de Rotinas Contábeis	Colaborador		
	Assistente Contábil		
	Execução	Horas	%
		160	
Rotinas operacionais			
Imputação de dados e informações	X	96	60
Recepção de documentação	X		
Separação de documentos	X		
Classificação de documentos	X		
Análise da documentação e pré-imputação	X		
Conferência de dados e informações	X	32	20
Análise das imputações	X		
Consistência dos documentos	X		
Ajustes e correções	X		
Reclassificação	X		
Geração de relatórios e informações	X	16	10
Análise da composição do grupo contábil	X		
Ajustes em decorrência das normas	X		
Definição a ser adotada	X		
Elaboração da demonstração contábil	X		
Legislação e normas contábeis	X	8	5
Efetuar estudos sobre normas contábeis	X		
Participação em cursos de capacitação	X		
Participação em palestras e eventos	X		
Grupos de estudos internos e externos	X		
Interpretar rotinas operacionais dos clientes	X		
Atendimento a clientes	X	8	5
Atendimento via telefone	X		
Responder e-mail	X		
Efetuar visitas em clientes	X		
Participar de reuniões com clientes	X		
Efetuar soluções par clientes	X		
Total		160	100

Fonte: Adaptado de (Vaz, 2014, p. 173 e 174).

APÊNDICE 4 - Modelo de atribuições para Serviços de Rotinas Contábeis IV

Serviços de Rotinas Contábeis	Colaborador		
	Auxiliar Contábil		
	Execução	Horas	%
		160	
Rotinas operacionais			
Imputação de dados e informações	X	80	50
Recepção de documentação	X		
Separação de documentos	X		
Classificação de documentos	X		
Análise da documentação e pré-imputação	X		
Conferência de dados e informações	X	40	25
Análise das imputações	X		
Consistência dos documentos	X		
Ajustes e correções	X		
Reclassificação	X		
Geração de relatórios e informações	X	24	15
Análise da composição do grupo contábil	X		
Ajustes em decorrência das normas	X		
Definição a ser adotada	X		
Elaboração da demonstração contábil	X		
Legislação e normas contábeis			5
Efetuar estudos sobre normas contábeis			
Participação em cursos de capacitação			
Participação em palestras e eventos			
Grupos de estudos internos e externos			
Interpretar rotinas operacionais dos clientes			
Atendimento a clientes	X	16	5
Atendimento via telefone	X		
Responder e-mail	X		
Efetuar visitas em clientes	X		
Participar de reuniões com clientes	X		
Efetuar soluções par clientes	X		
Total		160	100

Fonte: Adaptado de (Vaz, 2014, p. 173 e 174).

APÊNDICE 5 – Modelo de cálculo das alocações

Serviços de Rotinas Contábeis	Colaborador: Sócio
Horas	160
Gasto total	R\$ 5.200,00
Gasto hora	R\$ 32,50
Somatória das horas atribuídas	
Fator de alocação	
Tempo total alocado	R\$ 5.200,00
Atividades Operacionais	R\$ 1.300,00
Serviços de Rotinas Contábeis	R\$ 1.300,00
Imputação de dados e informações	R\$ 130,00
Conferência de dados e informações	R\$ 585,00
Geração de relatórios e informações	R\$ 195,00
Legislação e normas contábeis	R\$ 65,00
Atendimento a clientes	R\$ 325,00
Serviços de Rotinas Tributárias	
Imputação de dados e informações	
Conferência de dados e informações	
Geração de relatórios e informações	
Legislação tributária	
Atendimento a clientes	
Serviços de Rotinas Trabalhistas	
Admissão e demissão	
Imputação de dados e informações	
Conferência de dados e informações	
Geração de relatórios e informações	
Legislação trabalhista	
Atendimento a clientes	
Atividades não Operacionais	R\$ 3.900,00
Gestão	R\$ 1.592,50
Tomada de decisão	R\$ 975,00
Atendimento a clientes	R\$ 617,50
Rotinas Administrativas	R\$ 585,00
Administrativo e financeiro	R\$ 357,50
Atendimento a clientes (expedição)	R\$ 227,50
Legal e Consultoria	R\$ 1.722,50
Serviço de repartição pública	R\$ 162,50
Serviços de consultoria	<u>R\$ 1.040,00</u>
Atendimento a clientes	R\$ 520,00
Arquivos	
Arquivos físicos e eletrônicos	0

Fonte: Adaptado de (Vaz, 2014, p. 173 e 174).

ANEXO 1 - EXEMPLO DE CÁLCULO DE HONORÁRIOS.

PLANILHA PARA CÁLCULO DE HONORÁRIOS CONTÁBEIS

Descrição		Depto.Fiscal	Depto.Contábil	Depto.Pessoal	Administrativo
Custo Salarial		2.100,00	2.300,00	2.400,00	1.100,00
INSS	28,80%	604,80	662,40	691,20	316,80
FGTS	8,00%	168,00	184,00	192,00	88,00
13º Salário	8,33%	175,00	191,67	200,00	91,67
Férias	11,11%	233,33	255,55	266,66	122,22
INSS+FGTS s/ 13º e Férias	7,16%	67,20	73,60	76,80	35,20
Multa Rescisória 50% FGTS	4,44%	93,33	102,22	106,67	48,89
Vale Transporte e Refeição	8,50%	178,50	195,50	204,00	93,50
Soma Encargos	76,34%	1.520,16	1.664,94	1.737,32	796,27
TOTAL CUSTOS		3.620,16	3.964,94	4.137,32	1.896,27
Participação custo salarial total	11.722,42	30,88%	33,82%	35,29%	

Fonte: NIBO (2018)

CUSTOS FIXOS MENSAIS

Propaganda e publicidade	500,00
Treinamento Pessoal	1.200,00
Aluguel	600,00
Energia Eletrica	450,00
Manutenções diversas	400,00
Manutenções softwares	250,00
Material escritório	750,00
Telefones	500,00
Pró - labore	5.100,00
Despesas Gerais (CRC, Cont. Sindical, Depreciação, etc.)	1.000,00
Tarifas Bancárias	400,00

TOTAL CUSTO FIXO

11.150,00

Fonte: NIBO (2018)

RATEIO DOS CUSTOS		D.Fiscal	D.Contábil	D.Pessoal
Custo Salarial + encargos		3.620,16	3.964,94	4.137,32
Rateio salarial administrativos		585,61	641,39	669,27
Rateio custos fixos		3.443,38	3.771,32	3.935,29
CUSTO TOTAL		7.649,16	8.377,65	8.741,89
CUSTO TOTAL GERAL	24.768,69			
CUSTO INDIVIDUALIZADO		2,33	1,56	31,22

Fonte: NIBO (2018)

ANEXO 2 - EXEMPLO DE CÁLCULO DE HONORÁRIOS.

ENCARGOS S/RECEITA BRUTA	
Pis	0,65%
Cofins	3,00%
Contr. social s/lucro	1,08%
IRPJ	4,80%
Total Encargos s/receita	
9,53%	
Margem Lucro	
30%	

Nº	EMPRESA	Custo DF	Custo DC	Custo DP	C.Total	Hon.Ideal	Honorário	Deficit	Superavit
001	JS	683,92	547,05	811,75	2.042,71	3.225,56	1.500,00	1.725,56	-
006	ABC	23,34	31,26	31,22	85,82	135,52	180,00	-	44,48
013	XYZ	560,21	468,90	124,88	1.153,99	1.822,21	1.500,00	322,21	-
015	VW	65,36	312,60	1.592,27	1.970,23	3.111,10	2.000,00	1.111,10	-
016	TAB	184,40	125,04	156,11	465,55	735,12	750,00	-	14,88
023	YO00	191,40	234,45	93,66	519,52	820,34	450,00	370,34	-
024	UIO	70,03	78,15	62,44	210,62	332,58	400,00	-	67,42
025	IEO	819,30	672,09	280,99	1.772,38	2.798,68	2.500,00	298,68	-
027	OEI	667,58	812,76	218,55	1.698,88	2.682,63	2.500,00	182,63	-
028	OEUI	207,74	156,30	249,77	613,81	969,24	900,00	69,24	-
030	ONM	219,41	156,30	218,55	594,26	938,37	800,00	138,37	-
031	IOMB	28,01	62,52	156,11	246,64	389,45	290,00	99,45	-
036	IOO	72,36	109,41	62,44	244,21	385,62	400,00	-	14,38
041	MNN	504,19	390,75	249,77	1.144,70	1.807,55	1.500,00	307,55	-
042	MM	84,03	125,04	93,66	302,73	478,03	250,00	228,03	-
044	MEB	142,39	125,04	124,88	392,31	619,48	600,00	19,48	-
046	EAD	91,03	109,41	156,11	356,55	563,01	600,00	-	36,99
055	EIA	49,02	31,26	187,33	267,60	422,56	150,00	272,56	-
062	ILMNB	23,34	62,52	93,66	179,52	283,48	150,00	133,48	-
063	IMM	252,09	312,60	249,77	814,46	1.286,08	1.100,00	186,08	-
066	IMMB	385,14	312,60	655,64	1.353,38	2.137,07	1.100,00	1.037,07	-
073	NBU	11,67	-	62,44	74,11	117,03	300,00	-	182,97
076	FIL	714,26	547,05	249,77	1.511,08	2.386,08	4.000,00	-	1.613,92
081	INN	23,34	-	93,66	117,01	184,76	400,00	-	215,24
082	NBI	88,70	109,41	312,21	510,32	805,82	800,00	5,82	-
083	UIB	-	500,16	249,77	749,93	1.184,18	650,00	534,18	-
090	UOO	175,06	187,56	249,77	612,39	967,00	1.100,00	-	133,00
093	NMB	30,34	187,56	374,65	592,56	935,68	900,00	35,68	-
105	ABD	39,68	125,04	405,87	570,59	901,00	900,00	1,00	-
118	OIP	207,74	156,30	156,11	520,15	821,34	800,00	21,34	-
148	OOOU	373,47	468,90	249,77	1.092,14	1.724,55	1.500,00	224,55	-
158	IUI	308,11	468,90	93,66	870,67	1.374,84	1.500,00	-	125,16
162	XLC	123,71	109,41	124,88	358,01	565,31	600,00	-	34,69
165	UOX	91,03	78,15	124,88	294,07	464,35	450,00	14,35	-
166	ZZI	67,69	125,04	31,22	223,95	353,63	200,00	153,63	-
168	ZIO	70,03	78,15	93,66	241,84	381,88	250,00	131,88	-
TOTAL		7.649,16	8.377,65	8.741,89	24.768,69	39.111,14	33.970,00	7.624,27	2.483,13

Custo Depº Fiscal	7.649,16	2,33
Custo Depº Contábil	8.377,65	1,56
Custo Depº Pessoal	8.741,89	31,22

Fonte: NIBO (2018)

ANEXO 3 – COMPOSIÇÃO DOS HONORÁRIOS NO CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR

RESOLUÇÃO CFC Nº 803/96

CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR.

....

CAPÍTULO III

DO VALOR DOS SERVIÇOS PROFISSIONAIS

Art. 6º O Profissional da Contabilidade deve fixar previamente o valor dos serviços, por contrato escrito, considerados os elementos seguintes:

(Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

- I – a relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade do serviço a executar;
- II – o tempo que será consumido para a realização do trabalho;
- III – a possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;
- IV – o resultado lícito favorável que para o contratante advirá com o serviço prestado;
- V – a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- VI – o local em que o serviço será prestado.

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2018).