

DESENVOLVIMENTO DE UM INSTRUMENTO GERENCIAL DE CUSTO PARA UMA GESTÃO ESTRATÉGICA EM EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS: UM ESTUDO MULTICASOS

RESUMO

Imersos em um ambiente cada vez mais competitivo, decorrente da globalização, os escritórios de contabilidade têm se ressentido da ausência de um Sistema de Controle Gerencial (SCG), notadamente da falta de um sistema de apuração e controle de custos que possa nortear uma estratégia de precificação adequada dos seus serviços. Este artigo tem como objetivo preencher esta lacuna, desenvolvendo um instrumento gerencial de custos para uma gestão estratégica em empresas contábeis. Em termos metodológicos, procedeu-se a um estudo de multicasos em três escritórios de contabilidade de Belo Horizonte e Contagem em Minas Gerais. Utilizou-se inicialmente uma abordagem quantitativa mediante a aplicação de um modelo de apuração e controle de custos seguidos de uma abordagem qualitativa constituída por entrevistas semiestruturadas e semidiretivas com os gestores desses escritórios. Procedendo-se a uma triangulação, foi possível concluir que o modelo sugerido contribui efetivamente para a solução do problema da ausência de uma estratégia de precificação dos serviços contábeis.

Palavras-chave: SCG. Estratégia. Serviços; Precificação; Custos Contábeis.

DEVELOPMENT OF COST MANAGERIAL INSTRUMENT TO STRATEGIC MANAGEMENT IN ACCOUNTING SERVICES COMPANIES: A MULTI-CASE STUDY

ABSTRACT

Immersed in an increasingly competitive environment, resulting from globalization, accounting firms have resented the absence of a Control Management System (CMS), notably the lack of a verification and control system of costs able to guide an adequate pricing strategy of its services. This article aims to fill this gap by developing a management tool of cost for strategic management in accounting business. In terms of methodology, we proceeded to a multi case study in three accounting firms of Belo Horizonte and Contagem in Minas Gerais. It was initially utilized a quantitative approach by applying a calculation and control cost model, followed by a qualitative approach constituted of semi structured and semi-directive interviews with the managers of such offices. Proceeding to a triangulation, it was possible to conclude that the suggested model effectively contributes to solving the problem of the lack of a pricing strategy of accounting services.

Keywords: MCS. Strategy; Services; Pricing. Accounting costs.

Zaim Donizete da Silva¹
Wanderley Ramalho²

¹Mestre em Administração pela Faculdade Pedro Leopoldo - FPL. Brasil. E-mail: zaim@notavelcontabilidade.com

²Mestre em Administração pela Faculdade Pedro Leopoldo - FPL. Professor assistente da FACEMG Faculdade de Ensino de Minas Gerais. Brasil. E-mail: w.ramalho@yahoo.com.br

1 INTRODUÇÃO

Com as mudanças ocorridas no meio empresarial decorrentes da globalização, vieram à tona as deficiências dos sistemas tradicionais de controle de custos, por não responderem satisfatoriamente às necessidades de informação impostas pelo atual ambiente competitivo (Kraemer, 1995). Uma forma de auxiliar as empresas nessa busca por maiores níveis de eficiência e eficácia consiste no uso de ferramentas que promovam o controle estratégico de custos, por meio de informações para o desenvolvimento das atividades empresariais, sejam elas fabris, comerciais ou de prestação de serviços. Tal assertiva encontra suporte no pensamento de autores como Beuren, Sousa e Raupp (2003) e Stefano (2009), que afirmam serem as informações sobre custos cada vez mais relevantes para apoiar e fundamentar o processo de tomada de decisão.

A relação entre Sistema de Controle Gerencial – SCG - e estratégia começou a ser investigada a partir de meados da década de 1980. Porém, a partir da metade da década de 1990 essa relação ganhou mais relevância, passando-se a destacar o papel do SCG para o desenvolvimento e mudança estratégica (Simões & Rodrigues, 2014). Ainda de acordo com os autores, os estudos passaram então a tomar como pressuposto uma influência recíproca entre SCG e estratégia.

Em especial, as empresas prestadoras de serviços vêm ganhando destaque na economia em vários países. No Brasil, essa é a área que mais tem evoluído em termos de participação no Produto Interno Bruto – PIB. Nesse setor, existem diversos segmentos, como o da prestação de serviços contábeis que, além de fornecerem os seus serviços habituais, fornecem informações sobre custos aos seus clientes para a tomada de decisão. Assim, avaliar seus próprios custos é primordial para embasar a administração de seu próprio negócio (Cavalcante & Silva, 2007). Na mesma linha de pensamento, Moreira, Almeida, Ferreira e Bassan (2010) e Alberton, Donzelli, Diehl e Marquezan (2012) enfatizam a necessidade desses escritórios conhecerem melhor a suas estruturas de custos para melhor precificarem os serviços a serem ofertados aos seus clientes.

Mesmo considerando a relevância do tema, existe na academia e no mercado uma preocupação provocada pela necessidade de melhores informações para controle de custos, como as proporcionadas pelo SCG que objetivam subsidiar as decisões estratégicas de formação de preços nesse tipo de empresas. “Como outras atividades da economia, carecem de métodos objetivos que possa

apoiá-las na condução de suas operações na rota do lucro e da preservação de sua continuidade” (Coelho & Monteiro, 2002, p.15).

O preenchimento dessa lacuna demanda um melhor entendimento do desenho e o uso do SCG no processo de gestão estratégica de custos e suas implicações para a implementação de estratégias de formação de preços. Em face da relevância do tema, emerge naturalmente a seguinte questão de pesquisa: quais as contribuições do SCG para as estratégias de gestão de custos e formação de preços em empresas de serviços contábeis de Minas Gerais?

Diante do exposto, este artigo tem como objetivo desenvolver um instrumento gerencial de custos para uma gestão estratégica em empresas de serviços contábeis. O tipo de pesquisa adotado foi o estudo de multicasos, do tipo quali-quantitativo. No que concerne ao aspecto quantitativo foi elaborado e aplicado um modelo de apuração de custos de serviços contábeis em três escritórios de contabilidade na região metropolitana de Belo Horizonte, identificados com os pseudônimos de Alfa, Beta e Gama. Do ponto de vista qualitativo foram realizadas entrevistas semiestruturadas e semidiretivas com os gestores das empresas Beta e Gama para estabelecer a importância do modelo na percepção dos gestores das empresas analisadas.

A pesquisa justifica-se pela importância da busca de ampliar as discussões sobre o desenho e o uso do SCG que apoiem gestores de empresas prestadoras de serviços no desafio de controlar e avaliar as estratégias de gestão de custos e formação de preço, buscar o desenvolvimento de uma sistemática de apuração de custos para evitar a percepção distorcida da rentabilidade proporcionada pelos clientes e minimizar a grande carência de estudos sobre o tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Estratégias em gestão de custos e formação de preços

Existe um alinhamento entre estratégia e gestão de custos. Na realidade, todo o sistema de gestão de custos está, explícita ou implicitamente, alicerçado em um dado planejamento estratégico. Assim, faz-se inicialmente necessária uma análise das principais abordagens sobre estratégia para melhor orientar a escolha de um modelo de gestão de custos, objeto deste artigo. No que se refere ao setor de serviços e, mais especificamente ao ramo dos prestadores de serviços contábeis, esse alinhamento de estratégia e gestão de custos é mais premente.

Shank e Govindarajan (1997, p. 4) destacam que “a GEC é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais”. Por outro lado, determinar o valor que cubra os custos de produção, remunerar satisfatoriamente os investidores e, ao mesmo tempo, agradar o mercado consumidor tem sido sempre o “calcanhar de Aquiles” dos empresários. A solução dessa equação tornou-se ainda mais difícil em decorrência das mudanças impostas pelo mundo globalizado.

2.2 Estratégia, planejamento estratégico e sistema de controle gerencial

Carastan (1998) advoga que todas as estratégias devem ser direcionadas para uma situação de competitividade, o que é um fator crucial para a sobrevivência das empresas. A vantagem competitiva é entendida por Ansoff e Sanvicente (1977, p. 188) como a vantagem de perceber, de forma proativa, tendências de mercado à frente dos concorrentes e de se ajustar a oferta em função dessa antecipação.

Melo (2014, p. 25) defende que “normalmente as estratégias são organizadas em planos que os gestores elaboram visando aumentar as chances de sucesso da implementação, o que comumente se chama de planejamento estratégico. Entretanto, entender o relacionamento entre a estratégia organizacional e os SCGs é também fundamental para as empresas alcançarem os seus objetivos, como já preconizado por Simons (1987).

2.3 Controle e análise de custos

Santos (2011) ensina que é vital para qualquer empresa possuir um sistema de custo capaz de municiar a administração com informações estratégicas.

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. Teixeira, Leal e Miranda (2008) destacam que a empresa, para ter preço competitivo e continuar dando lucro, necessita reduzir seus custos e não aumentar os preços. Nesse sentido, as empresas não podem prescindir de um sistema de controle e análise de custos preciso e atualizado, formatado e alinhado com suas metas. Entretanto, as despesas administrativas, comerciais, financeiras e outras, que também são consumidoras de recursos, merecem atenção na análise do resultado da organização.

2.4 Definições, características e modelos de custeamento

Para Leone (2008): Contabilidade de Custos é uma atividade que transforma dados em informações para os mais variados setores da administração, a partir de processos de recepção, acumulação, análise e interpretação. A busca pela padronização, elaboração e execução da análise de relatórios gerenciais é facilitada pelo entendimento e diferenciação de vários conceitos de terminologia de custos.

Um termo muito utilizado, mas pouco entendido e na maioria das vezes confundido com despesas, custos e demais termos, é o gasto. Leone (2008) define gasto como uma obrigação financeira assumida por uma empresa na compra de bens ou serviços. Se o gasto for para a aquisição de ativos da empresa, Martins (2006) o consideram um investimento. No caso de o gasto ser consumido na produção ou na prestação de serviço ou em uma mercadoria entregue na venda, será tratado como um custo. Conforme Bruni e Famá (2004), custos são os bens e serviços consumidos pela empresa na produção de outros bens ou serviços. Há casos em que o gasto é realizado de forma anormal. Nesse caso, não é utilizado na produção de um bem ou prestação de serviço, assim como não contribui para a obtenção de receitas e é classificado por Perez, Oliveira e Costa (2009) como uma perda.

Desembolso é também um termo utilizado na terminologia de custos e, para Martins (2006, p. 25), é o “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto, defasada ou não do gasto. No tocante ao desperdício, Perez et al. (2009) conceituam como gastos ocorridos na fabricação de produtos ou de geração de receitas e que podem ser eliminados sem prejudicar a quantidade ou a qualidade dos produtos, serviços ou receitas. Por fim, Stefano (2009) conceitua receita como ingresso de recursos para o ativo à vista ou a prazo.

Retornando ao termo custos, Martins (2006) classifica-os quanto ao produto e quanto ao volume de produção. Quanto ao produto, os custos podem ser diretos ou indiretos. Serão diretos se puderem ser relacionados ao produto de forma objetiva, sem rateios. Para a alocação dos custos indiretos há a necessidade de uso de estimativas ou rateios. A classificação dos custos em fixos ou variáveis não leva em consideração o produto e sim a proporção do montante dos custos correspondente a um lapso de tempo e a quantidade produzida (Moreira et al., 2010). Os custos variáveis têm ligação direta com o volume de produção e serviço. Seus valores aumentam ou diminuem conforme as alterações sofridas nas atividades da empresa.

Entre os métodos de custeio utilizados no Brasil, destaca-se o custeio por absorção, por ser o mais usado e aceito pela legislação do Imposto de Renda.

O custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. O próprio nome do critério é revelador dessa particularidade, ou seja, o procedimento é fazer com que cada produto ou produção (ou serviço) absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à fabricação (Leone, 2008, p. 242).

Os métodos de Unidade de Esforço de Produção - UEP e de Custeio Baseado em Atividade - ABC também são aceitos pelo Imposto de Renda, como forma de apurar os custos.

Alguns métodos de custeio só podem ser utilizados para fins gerenciais. Nesse grupo encontram-se inseridos o custeio direto ou variável, pleno ou integral. Quanto ao custeio variável, Garcia, Casarotto e Garcia (2003) o definem como o método em que somente os custos variáveis farão parte do custo unitário dos produtos e os custos fixos impactarão o resultado do período em que ocorrerem. Outra modalidade de custeio é o custo pleno ou integral. Beuren et al. (2003) o definem como método de custeio em que todos os custos e despesas são lançados aos produtos.

3 METODOLOGIA

Conforme discutido no referencial teórico, a existência de um alinhamento entre gestão de custos e gestão estratégica de empresas impõe a procura por um modelo de precificação dos serviços contábeis.

Naquela sessão apresentou-se uma detalhada incursão sobre os custos contábeis, peculiaridades, necessidades e tipos de custeio empregados em estudos realizados exatamente para permitir uma escolha metodológica e, mais particularmente, um protocolo de pesquisa, mais adequado ao presente estudo. Assim, apesar da observação de Schultz, Silva e Borgert (2010) sobre a existência de outros métodos de custeio aceitos pela legislação contábil e fiscal, este estudo optou pela modelo de custeio por absorção que tem como principais características uma separação de custos e despesas e a apropriação de custos indiretos utilizando-se bases de rateio. Tal opção metodológica está, como delineado no referencial

teórico, amplamente amparada em uma profusão de autores que sugerem a utilização do modelo.

Visando alcançar o objetivo proposto de desenvolver um instrumento gerencial de custos para uma gestão estratégica em empresas de serviços contábeis, pesquisa foi realizada mediante estudo de casos múltiplos em três escritórios de contabilidade localizados nas cidades mineiras de Contagem e Belo Horizonte.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa possui características tanto quantitativas quanto qualitativas. Um modelo de apuração de custos foi testado em três escritórios de contabilidade. No que concerne à abordagem qualitativa, foi realizada pesquisa junto aos gestores daquelas empresas para obter opiniões acerca do SCG.

Quanto aos fins, a pesquisa objetivou preencher a lacuna retratada pela incipiência dos estudos sobre a apuração de custos e formação de preço em escritórios de contabilidade. Particularmente, o estudo teve por objetivo desenvolver e testar um instrumento gerencial de custos para uma gestão estratégica em empresas de serviços contábeis.

Os dados foram obtidos com base nos relatórios e documentos contábeis dos casos considerados e mediante elaboração de planilhas de acordo com o seguinte procedimento metodológico:

- a) Apropriação das horas efetivamente trabalhadas para cada cliente e extraídas nos departamentos contábil, pessoal e fiscal que executaram os serviços;
- b) registro, pelos funcionários de cada escritório contábil, em uma planilha contendo: nome do cliente, departamento, funcionário, dia, início e término de cada tarefa;
- c) apuração dos gastos mensais com folha de pagamento dos colaboradores incluindo todos os encargos sociais;
- d) apuração do custo/hora médio de cada funcionário: é obtido dividindo-se a soma de todos os proventos mais os encargos sociais por 220 horas mensais;
- e) obtenção do custo médio da mão de obra: o número de horas laboradas mensalmente em cada cliente é multiplicado pelo valor/hora de cada empregado. As horas ociosas de cada funcionário são rateadas pelo número de horas efetivamente trabalhadas em cada cliente. O custo da mão de obra é obtido somando custo das horas trabalhadas efetivamente mais o custo da ociosidade rateado;
- f) rateio dos custos indiretos: excetuando-se as despesas financeiras, o restante dos

- gastos é lançado como custos indiretos e, portanto, é rateados tendo como base as horas dispensadas a cada cliente;
- g) apuração do resultado final por cliente: receita menos SIMPLES Nacional menos custos incorridos.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Análise quantitativa

Os procedimentos metodológicos anteriormente detalhados permitiram uma apuração do resultado final por cliente.

4.1.1 Alfa Contabilidade

Utilizou-se o pseudônimo de Alfa Contabilidade Ltda. para a empresa localizada no município de Contagem. Fundada em junho de 2010, possui dois sócios, sendo que somente um deles atua efetivamente na empresa. O quadro de funcionários é composto de sete colaboradores. O Departamento Contábil possui dois empregados, o Departamento de Pessoal um, o Departamento Fiscal dois, Departamento de Logística um e o Departamento de Serviços Gerais um. Está cadastrada no SIMPLES Nacional na categoria de empresa de pequeno porte (EPP). Os dados analisados são os do mês de outubro/2014. O faturamento de 2014 foi de R\$ 360.244,50. No mês possuía 62 clientes.

Tabela 1 - Demonstração de resultado por cliente

NOME	RECEITAS	%	SIMPLES	CUSTOS			Resultado	%	
				SAL. ENC	OUTROS	TOTAL			
AB Ind. Sacolas	500,00	1,85	51,30	71,16	145,04	216,20	1,11	232,50	46,50
Adm Condomínios	300,00	1,11	30,78	127,40	191,13	318,53	1,64	-49,31	-16,44
Alex Eletricista	75,00	0,28	7,70	41,74	43,44	85,17	0,44	-17,87	-23,83
Ventania Hospitalar I	3.620,00	13,43	371,41	2.043,73	3.134,18	5.177,90	26,66	-1.929,32	-53,30
Transportes Ali	362,00	1,34	37,14	48,24	87,36	135,61	0,70	189,25	52,28
Associação	362,00	1,34	37,14	15,62	18,34	33,97	0,17	290,89	80,36
Auto Ótimo Veículos	480,00	1,78	49,25	148,80	233,13	381,93	1,97	48,83	10,17
Auto Fraco Veículos	427,00	1,58	43,81	240,78	387,82	628,60	3,24	-245,41	-57,47
Indústria de Brindes	724,00	2,69	74,28	168,43	254,60	423,03	2,18	226,68	31,31
Padaria Campos	724,00	2,69	74,28	232,13	358,62	590,75	3,04	58,96	8,14
Capotou Peças	461,00	1,71	47,30	201,75	360,31	562,06	2,89	-148,35	-32,18
Oficina do João	362,00	1,34	37,14	95,80	146,97	242,77	1,25	82,09	22,68
Clínica Bicho	362,00	1,34	37,14	85,33	101,84	187,17	0,96	137,69	38,04
Rosas Omar	569,00	2,11	58,38	294,96	420,64	715,60	3,68	-204,98	-36,02
Condomínio Rei	300,00	1,11	30,78	47,76	49,71	97,48	0,50	171,74	57,25
Construtora Marinho	1.024,00	3,80	105,06	270,57	428,12	698,70	3,60	220,24	21,51
Elétrica Rep	591,00	2,19	60,64	96,18	169,66	265,84	1,37	264,52	44,76
Cópia I	385,00	1,43	39,50	305,36	485,56	790,92	4,07	-445,42	-115,69
Cópia II	385,00	1,43	39,50	148,36	252,19	400,55	2,06	-55,05	-14,30
Drogaria Batatais	724,00	2,69	74,28	383,68	484,59	868,27	4,47	-218,55	-30,19
Lavanderia FAP	724,00	2,69	74,28	47,37	72,88	120,25	0,62	529,47	73,13
FOL Advogados	388,00	1,44	39,81	12,37	21,72	34,09	0,18	314,10	80,95
Roupas Infantis	363,00	1,35	37,24	71,89	158,31	230,20	1,19	95,55	26,32
GP Rep	400,00	1,48	41,04	36,60	66,61	103,21	0,53	255,75	63,94
Ventania Hosp. II	724,00	2,69	74,28	136,26	260,64	396,89	2,04	252,82	34,92
Aplica Concursos	362,00	1,34	37,14	24,52	30,41	54,93	0,28	269,93	74,57
Ita Cosméticos	500,00	1,85	51,30	149,67	185,10	334,77	1,72	113,93	22,79
Mestre Cursos	430,00	1,59	44,12	29,62	50,20	79,82	0,41	306,07	71,18
LM Advogados	760,00	2,82	77,98	228,78	354,52	583,30	3,00	98,72	12,99
LA Restaurante	362,00	1,34	37,14	78,50	139,73	218,23	1,12	106,62	29,45
LSC Mat Lab	815,00	3,02	83,62	504,07	676,94	1.181,01	6,08	-449,63	-55,17
Met. Letinho	607,00	2,25	62,28	317,10	389,51	706,61	3,64	-161,89	-26,67
Revista Triathlon	362,00	1,34	37,14	59,74	88,33	148,07	0,76	176,79	48,84
Assoc Familiar	362,00	1,34	37,14	2,67	4,83	7,50	0,04	317,36	87,67
NL Mat Lab	815,00	3,02	83,62	113,02	202,72	315,74	1,63	415,64	51,00
MM Motos	362,00	1,34	37,14	189,21	267,15	456,37	2,35	-131,51	-36,33
Renata - Dom.	64,00	0,24	6,57	32,23	33,55	65,77	0,34	-8,34	-13,03
Cond. RRM	411,00	1,52	42,17	66,54	69,26	135,81	0,70	233,02	56,70
J R Transportes	362,00	1,34	37,14	52,55	98,95	151,50	0,78	173,36	47,89
Clínica Psicanálise	362,00	1,34	37,14	16,69	17,38	34,07	0,18	290,79	80,33
Seb Rep	404,00	1,50	41,45	38,98	51,64	90,62	0,47	271,92	67,31
Works Cursos	500,00	1,85	51,30	42,13	79,64	121,77	0,63	326,93	65,39
Imob Lindo	756,00	2,80	77,57	111,55	138,77	250,32	1,29	428,12	56,63
LM Locações	582,00	2,16	59,71	33,87	47,06	80,93	0,42	441,36	75,84
Outros	2.447,00	9,08	251,06	316,57	383,24	699,81	3,60	1.496,13	61,14
TOTAL	26.961,00	100	2.766,20	7.780,30	11.642,33	19.422,63	100	4.772,17	17,70
Despesas Financeiras								269,11	1,00
LUCRO LÍQUIDO								4.503,06	16,70

Nota. Fonte: dados da pesquisa

A análise da demonstração de resultado por cliente no mês de outubro/2014 revelou que dos 62 clientes da empresa, 14 deram prejuízo. Ou seja, o valor dos honorários cobrados não cobriu os custos da prestação de serviços. Conforme já sinalizado nas análises das planilhas anteriores, o cliente Ventania Hospitalar foi o que mais prejudicou o resultado, R\$ 1.929,32 de prejuízo. Vale ressaltar ainda o desempenho negativo de outros clientes.

Se, porventura, os clientes que deram prejuízo tivessem pelo menos proporcionado resultado nulo, receita igual aos custos, o lucro obtido de R\$ 4.503,06 teria sido de R\$ 8.570,23.

Diante do exposto, não se pode simplesmente rescindir os contratos com os clientes deficitários, pois, nesse caso, o resultado seria ainda pior, passaria do atual lucro de R\$ 4.503,06 para prejuízo de R\$ 3.701,86. Essa redução no resultado é explicada pelo fato de que os clientes negativos, apesar da *performance* ruim, ajudam a diluir os custos fixos. Ou seja, eles contribuem com a receita e, no caso da cessação dos contratos, todos os custos fixos seriam rateados com os clientes remanescentes.

Vale enfatizar que alguns clientes, não obstante favorecer o resultado com lucro, mostraram-se com lucratividade muito baixa. A sugestão é tentar negociar com os clientes o aumento dos honorários, mostrando a realidade dos números aqui apresentados. Contudo, é sabido que existem outras variáveis que influenciam a negociação, como os valores praticados no mercado. Se não obtiver

sucesso com todos, a alternativa é encerrar o contrato com aqueles clientes à medida que a Alfa Contabilidade for angariando novos clientes com melhor remuneração. Outra opção seria fazer uma análise detalhada da estrutura de custos, procurando reduzi-los ao máximo sem comprometer a qualidade dos serviços prestados.

4.1.2 Beta Contabilidade

Usou-se o pseudônimo de Beta Contabilidade Ltda para a empresa contábil fundada em 20/07/2010. Sediada em Belo Horizonte, Minas Gerais, possui dois sócios atuantes, um trabalha no Departamento de Pessoal e outro no Departamento Fiscal. O Departamento Contábil é composto por uma funcionária e uma estagiária. É optante pelo SIMPLES Nacional na condição de Microempresa. O faturamento de 2014 foi de R\$ 261.211,80. No mês de outubro de 2014 tinha 25 clientes.

Diferentemente das outras empresas analisadas, os sócios da Beta Contabilidade fazem visitas mensais ao cliente, onde buscam todos os dados fiscais e contábeis para o processamento e apuração dos impostos e entrega de obrigações acessórias. Esses dados são coletados por meio de softwares instalados nos computadores das empresas-clientes. Assim, não há o envio de documentos em meio físico para o escritório de contabilidade.

Tabela 2 - Demonstração de resultado por cliente

CLIENTE	RECEITAS	%	SIMPLES	CUSTOS				RESULTADO	%
				SAL. ENC.	OUTROS	TOTAL	%		
Comercial Albe	1.100,00	5,33	59,62	120,28	103,33	223,61	1,89	816,77	74,25
Anel Ind. Com.	408,00	1,98	22,11	100,94	89,82	190,75	1,61	195,13	47,83
B7 Serviços		0,00	0,00	83,36	81,99	165,35	1,40	-165,35	
Calibrado Com.	1.660,00	8,04	89,97	158,89	123,61	282,50	2,39	1.287,53	77,56
Tinta Mix Com.	536,00	2,60	29,05	143,65	116,49	260,14	2,20	246,81	46,05
Teste Final Serv.		0,00	0,00	84,42	84,30	168,73	1,43	-168,73	
EM Móveis Ind. Com.	1.447,00	7,01	78,43	210,99	172,70	383,69	3,24	984,88	68,06
LE Engenharia	1.000,00	4,84	54,20	71,03	78,97	150,00	1,27	795,80	79,58
MJC Engenharia	1.062,50	5,15	57,59	88,53	86,44	174,96	1,48	829,95	78,11
MSL Com Filial	677,00	3,28	36,69	85,95	85,73	171,68	1,45	468,63	69,22
MSL Com Matriz	677,00	3,28	36,69	85,59	85,73	171,32	1,45	468,99	69,27
Comer Ind. Com.	300,00	1,45	16,26	86,96	87,50	174,46	1,47	109,28	36,43
Paulo - CEI	64,00	0,31	3,47	5,53	4,45	9,97	0,08	50,56	78,99
PI Impressoras	929,00	4,50	50,35	124,60	107,78	232,38	1,96	646,27	69,57
Prudência Com.	357,40	1,73	19,37	126,07	109,74	235,81	1,99	102,22	28,60
SP Plast Com	1.417,00	6,86	76,80	903,14	674,42	1.577,56	13,33	-237,36	-16,75
SM Salão	531,00	2,57	28,78	103,71	93,02	196,73	1,66	305,49	57,53
Copitec Ind. Com.	2.135,00	10,34	115,72	1.351,53	1.135,24	2.486,77	21,02	-467,48	-21,90
Central	907,00	4,39	49,16	70,19	75,77	145,95	1,23	711,89	78,49
Tecnorrígido	1.105,00	5,35	59,89	921,25	797,50	1.718,75	14,53	-673,64	-60,96
TIC Ind. Com.	1.660,00	8,04	89,97	492,54	277,45	769,99	6,51	800,04	48,20
Sertão Veredas	500,00	2,42	27,10	141,46	115,60	257,06	2,17	215,84	43,17
VL Lubrificantes FL	724,00	3,51	39,24	92,23	88,39	180,62	1,53	504,14	69,63
VL Lubrificantes Matriz	724,00	3,51	39,24	96,37	92,31	188,67	1,59	496,08	68,52
Pão Vital	724,00	3,51	39,24	736,56	577,14	1.313,70	11,10	-628,94	-86,87
TOTAL	20.644,90	100	1.118,95	6.485,76	5.345,39	11.831,16	100	7.694,79	37,27
DESPESAS								138,69	
Financeiras								138,69	
Lucro (Prejuízo)								7.556,10	

Nota. Fonte: dados da pesquisa

Em que pese auferir lucro de R\$ 7.694,79, ao efetuar a apuração do resultado por cliente constatou-se que em seis deles a Beta Contabilidade incorreu em prejuízo. A soma desses resultados negativos chegou ao montante de R\$ 2.007,42. Os clientes de performance ruim foram Tecnorrígido, Pão Vital, Copitec Ind. Com., SP Plast. Com, B7 Serviços e Teste Final Serv. Destes dois últimos não são cobrados honorários por serem parentes dos sócios.

Da mesma forma sugerida na empresa analisada anteriormente, a saída é propor aumento dos honorários e estudar o melhor equacionamento dos custos.

4.1.3 Gama Contabilidade

Gama Contabilidade pseudônimo utilizado para a organização contábil do tipo empresário individual constituída em 05/02/2007. Sediada em Contagem, Minas Gerais, possui uma Auxiliar Fiscal, sem registro da CTPS e que recolhe o INSS como autônomo, doravante denominada Sócia II. O proprietário doravante será denominado Sócio I, cuida do Departamento de Pessoal e Departamento Contábil. A Sócia 2 executa as atividades do Departamento Fiscal. O faturamento de 2014 foi de R\$ 176.250,00 e possuía 46 clientes.

Tabela 3 - Demonstração de resultado por cliente

CLIENTE		RECEITAS	%	CUSTOS			RESULTADO	%	
CÓDIGO	NOME			SAL. ENC.	OUTROS	TOTAL			
1	Noslia	200,00	1,34	40,53	42,08	82,61	1,11	117,39	58,69
2	AAJ	240,00	1,61	293,33	355,93	649,26	8,69	-409,26	-170,52
3	Sadlosim	290,00	1,95	50,62	54,35	104,98	1,41	185,02	63,80
4	Três BH	700,00	4,70	70,26	72,76	143,02	1,92	556,98	79,57
5	Otilbap	220,00	1,48	52,66	56,11	108,76	1,46	111,24	50,56
6	Megatnoç	394,00	2,64	197,12	239,33	436,45	5,84	-42,45	-10,77
7	Onaitsirc	195,00	1,31	43,20	46,46	89,66	1,20	105,34	54,02
8	Atled	315,00	2,11	116,60	132,38	248,98	3,33	66,02	20,96
9	Latned	395,00	2,65	65,41	72,76	138,18	1,85	256,82	65,02
10	LD	200,00	1,34	45,27	46,46	91,74	1,23	108,26	54,13
11	Osserpxe	300,00	2,01	51,36	52,60	103,96	1,39	196,04	65,35
12	Cetwef	600,00	4,03	427,68	498,83	926,51	12,41	-326,51	-54,42
13	Oiluteg	285,00	1,91	58,66	65,75	124,41	1,67	160,59	56,35
14	Euqirneh	225,00	1,51	60,78	64,00	124,77	1,67	100,23	44,55
15	Saiasl	315,00	2,11	60,69	67,50	128,20	1,72	186,80	59,30
16	Onadroj	200,00	1,34	37,83	39,45	77,28	1,03	122,72	61,36
17	Onhigroj	100,00	0,67	3,36	4,38	7,74	0,10	92,26	92,26
18	Esoj	220,00	1,48	54,71	56,98	111,70	1,50	108,30	49,23
19	Ysoj	315,00	2,11	39,86	41,20	81,06	1,09	233,94	74,27
20	Oirotarob	315,00	2,11	71,50	78,90	150,40	2,01	164,60	52,25
21	Odranoel	290,00	1,95	62,20	62,24	124,45	1,67	165,55	57,09
22	BML	315,00	2,11	62,79	66,63	129,42	1,73	185,58	58,92
23	Onaicul	220,00	1,48	46,57	49,97	96,54	1,29	123,46	56,12
24	Oluap	150,00	1,01	41,22	42,08	83,30	1,12	66,70	44,46
25	Irbulxam	260,00	1,75	61,47	64,00	125,47	1,68	134,53	51,74
26	Agem	190,00	1,28	37,15	38,57	75,73	1,01	114,27	60,14
27	Ecinerem	240,00	1,61	42,52	45,59	88,11	1,18	151,89	63,29
28	Sanim	395,00	2,65	49,93	54,35	104,28	1,40	290,72	73,60
29	Racilpitlu	725,00	4,87	66,08	73,64	139,72	1,87	585,28	80,73
30	Midan	315,00	2,11	52,64	56,98	109,62	1,47	205,38	65,20
31	Ordep	394,00	2,64	173,77	202,51	376,28	5,04	17,72	4,50
32	Tip	405,00	2,72	66,10	72,76	138,87	1,86	266,13	65,71
33	Sariedatn:	315,00	2,11	47,20	52,60	99,80	1,34	215,20	68,32
34	Otnop	290,00	1,95	45,86	50,85	96,71	1,30	193,29	66,65
35	Oiebir	700,00	4,70	173,75	203,39	377,14	5,05	322,86	46,12
36	Otrebor	250,00	1,68	42,55	44,71	87,26	1,17	162,74	65,10
37	Noslinor	220,00	1,48	60,78	64,00	124,77	1,67	95,23	43,28
38	Alegnaso	190,00	1,28	38,48	41,20	79,68	1,07	110,32	58,06
39	Sador	265,00	1,78	54,69	57,86	112,55	1,51	152,45	57,53
40	Mavelas	250,00	1,68	43,85	48,22	92,06	1,23	157,94	63,17
41	Serrot	315,00	2,11	61,47	64,00	125,47	1,68	189,53	60,17
42	Mobdut	880,00	5,91	158,03	165,69	323,73	4,34	556,27	63,21
43	Annaiv	315,00	2,11	43,87	47,34	91,21	1,22	223,79	71,05
44	Airotiv	395,00	2,65	54,02	56,98	111,00	1,49	284,00	71,90
45	Saçep	315,00	2,11	53,96	56,98	110,94	1,49	204,06	64,78
46	Hilaz	275,00	1,85	54,02	59,61	113,64	1,52	161,36	58,68
TOTAL		14.898,00	100	3.536,37	3.931,04	7.467,41	100	7.430,59	49,88

Nota. Fonte: dados da pesquisa

A Gama Contabilidade auferiu excelente lucratividade, 49,88% do faturamento. Este resultado não foi ainda o melhor devido ao prejuízo proporcionado individualmente por três clientes: AAJ, R\$ 409,26; Cetwef, R\$ 326,51; e Megatnoc, R\$ 42,45. Assim como, nas outras empresas analisadas, recomenda-se a efetuar nova negociação do valor dos honorários com os clientes deficitários.

4.2 Análise qualitativa

Uma segunda abordagem para o estudo do objeto deste artigo foi qualitativa. Para isso, procedeu-se a entrevistas semiestruturadas e semidiretivas com os gestores da Beta Contabilidade e Gama Contabilidade, de onde também foram extraídos os dados para a análise quantitativa. Vale ressaltar que não foi entrevistado o gestor da Alfa Contabilidade, por ser um dos autores deste artigo.

Quanto à utilização do modelo proposto, para melhor apuração dos custos dos serviços prestados, o gestor da Beta Contabilidade entende que o modelo atinge bem o objetivo proposto. O gestor da Gama Contábil também teve a mesma percepção.

No que diz respeito à possibilidade de o modelo proposto servir de subsídio à prospecção mais adequada de novos clientes para os serviços prestados para a repactuação dos valores dos honorários contábeis, ambos os gestores aprovaram o modelo.

Sobre a percepção da possibilidade do modelo proposto funcionar como orientação para melhor alocação dos funcionários nos diversos serviços prestados, contribuindo, assim, para diminuir a ociosidade, o proprietário da Gama Contabilidade absteve-se de opinar, alegando que não tem funcionário. Já o dono da Beta Contabilidade respondeu positivamente.

No tocante à possibilidade de o modelo proposto funcionar como um controle estratégico de custos, os dois gestores perceberam que pode ser uma ferramenta estrategicamente útil, por possibilitar de forma transparente a origem e apropriação dos custos em cada departamento da empresa.

Concernente à possibilidade de o modelo proposto funcionar como um diferencial competitivo, ambos os gestores identificaram essa capacidade.

Referente à capacidade de o modelo proposto poder subsidiar decisões estratégicas das empresas contábeis, o gestor da Beta Contabilidade elogia o fato de o modelo proposto possibilitar uma visão tanto global quanto pormenorizada da estrutura de custos e, conseqüentemente, conduzir a uma precificação adequada dos serviços contábeis. Manifestando opinião semelhante, o gestor da Gama

Contabilidade acrescenta, ainda, a opinião de que o modelo é também capaz de explicitar as diversas nuances da estrutura dos custos, por mostrá-la por setor, por ramo de atividade e por regime de tributação.

No que se refere às conseqüências da aplicação do modelo proposto nas empresas de serviços contábeis, o gestor da Beta Contabilidade opinou que as conseqüências serão a melhor gestão da empresa contábil, aumentando os ganhos e a criação de um diferencial tanto em competitividade, quanto em produtividade. De sua parte, o gestor da Gama Contabilidade entende que a conseqüência da aplicação do modelo seria o maior conhecimento da estrutura de custos, provocando mais conscientização do peso dos custos na elaboração dos preços dos serviços prestados, o que levaria à redução da diferença dos valores dos honorários praticados entre os concorrentes.

Indagados se a aplicação do modelo revelou algum ponto importante do qual não tinham conhecimentos ou não percebiam a profundidade, os gestores foram unânimes em atestar que o modelo desvelou aspectos para os quais a simples experiência deles na área não tinha sido capaz de tornar explícitos. O gestor da Beta Contabilidade disse que suspeitava de que os contratos com as empresas tributadas pelo lucro presumido davam prejuízo, o que foi confirmado. A surpresa ficou por conta dos contratos com algumas empresas tributadas pelo SIMPLES Nacional, os quais eram supostamente rentáveis, mas ao aplicar o modelo mostraram-se deficitários. Do lado do gestor da Gama Contabilidade, ele confessou que ficou surpreso com o prejuízo dos contratos com alguns clientes para os quais os custos contábeis e a precificação daí decorrentes jamais haviam sido apurados de forma sistematizada como apresentada pelo modelo proposto.

4.3 Triangulação

Entre os diversos tipos de triangulação normalmente considerados na literatura, destaca-se a triangulação metodológica, que consiste na utilização de várias abordagens para examinar um mesmo tema. Por permitir a recolha de dados mediante o uso de técnicas distintas, esse tipo de triangulação aumenta a validade da pesquisa, além de propiciar uma visão mais completa do fenômeno investigado.

O presente estudo, utilizando uma abordagem quantitativa (o modelo de tabelas sequenciais) e uma abordagem qualitativa (entrevistas semiestruturadas e semidiretivas), conduziu à conclusão a respeito da eficácia do instrumento gerencial de custos para uma gestão estratégica de precificação em empresas de serviços

contábeis. As entrevistas realizadas com os gestores dessas empresas constituíram-se em abordagens alternativas sobre o mesmo tema, acrescentando validade ao modelo desenvolvido e complementando-o aos olhos desses gestores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Visando à consecução do objetivo proposto neste artigo foi realizada pesquisa exploratória e conclusiva, de caráter quantitativo e qualitativo, mediante estudo de casos múltiplos em três escritórios de contabilidade, onde foi aplicado um modelo de apuração de custos desenvolvido nesta pesquisa baseado em horas trabalhadas em cada cliente daquelas empresas.

O objetivo específico de **elaborar uma sistemática para apuração e controle de custos em empresas de serviços contábeis** foi alcançado a partir do desenvolvimento de uma metodologia de cálculo que se baseia na apuração das horas efetivamente trabalhadas para cada cliente. Tal metodologia possibilita, por seu turno, negociação cliente a cliente, gerando, por via de consequência, precificação mais realista dos serviços prestados.

Do ponto de vista prático, o método aqui proposto foi operacionalizado com a utilização de um modelo constituído por um conjunto de planilhas de cálculo, como descrito a seguir:

- **demonstração de resultado geral** ofereceu apenas uma visão geral do resultado, não permitindo explicitar qual cliente é rentável ou não para a empresa. A planilha serve apenas de ponto de partida e de comparativo na análise das empresas;
- **salários e encargos mensais** detalhou todos os outros gastos mensais da folha de pagamento incorridos pela empresa contábil além do salário. Ela permitiu, de forma clara, apresentar os percentuais dos encargos em relação aos proventos bem como a influência destes nos custos com a contratação de mão de obra. O custo/hora por funcionário e por sócio ficou, desse modo, obtido de forma completa;
- **cálculo da mão de obra** objetivou mostrar como a carga horária mensal despendida na empresa contábil por cada funcionário foi alocada a cada cliente. Nesse sentido, consideraram-se tanto as horas efetivamente trabalhadas como as horas ociosas decorrentes de repouso semanal remunerado, intervalos para lanches e outras horas não aproveitadas. Nesta última situação procedeu-se a um rateio tendo por base as horas laboradas nos clientes sob a

responsabilidade de cada colaborador. A sistemática proposta permitiu melhor avaliar o desperdício de gastos com mão de obra;

- **horas por departamento** mostrou a carga horária de cada departamento da empresa contábil disponibilizada a cada cliente. Tal informação permitiu observar se está sendo alocada, para determinado cliente, uma carga horária que extrapole os padrões normalmente seguidos por cada departamento;
- **custo de mão de obra por departamento** permitiu a apropriação dos custos de salários e encargos sociais incorridos com cada cliente em termos de quantidade e valor. Tal informação permite verificar a consistência dos preços atribuídos aos serviços entre os clientes;
- **custos indiretos** apresentaram, com novidade, a inclusão dos custos correspondentes às horas trabalhadas pelos departamentos contábil, fiscal e pessoal na execução das atividades próprias das empresas contábeis analisadas. Cabe destacar que tal procedimento não é normalmente considerado na elaboração da folha de pagamento, no cálculo dos impostos, na elaboração dos livros contábeis e demais obrigações demandadas das empresas contábeis objetos deste estudo;
- **rateio dos custos indiretos** foi obtido tomando-se por base a quantidade de horas trabalhadas em cada cliente; tal procedimento se justifica pela necessidade de se manter uma estrutura fixa para atender os clientes. Assim, faz sentido a fatia daqueles custos que deve ser atribuída a cada cliente, que deve ser proporcional à quantidade de horas demandadas dos funcionários dos escritórios contábeis.
- **demonstração de resultados por cliente** relatou de que forma as empresas analisadas obtiveram lucro ou prejuízo em cada cliente. Isso foi possível pelo fato de a metodologia ter separado o valor dos honorários e sua representatividade percentual no total do faturamento, o valor do SIMPLES Nacional, os custos totais (inclusive em termos percentuais) e os custos subdivididos em salários e encargos e indiretos.

O objetivo de desenvolver um instrumento gerencial de custos para uma gestão estratégica em empresas de serviços contábeis foi então alcançado, pela apresentação do modelo gerado neste estudo. A metodologia aqui sugerida permite evidenciar se a precificação apresentada aos diversos clientes que compõem a carteira de uma empresa contábil está

devidamente conduzida. Assim, o procedimento metodológico decorrente da metodologia proposta permitiu explicitar o fato, muito frequentemente não claro para as empresas de prestação de serviços contábeis, de que nem sempre os clientes que geram as maiores receitas são os mais atrativos em termos de lucratividade.

Adicionalmente, o modelo proposto disponibiliza um instrumental analítico que, bem conduzido, permite à empresa contábil uma negociação mais consistente com cada um dos seus clientes. Evidentemente, em relação àqueles clientes que, eventualmente, estejam causando prejuízos, a empresa contábil passa a ter uma ferramenta poderosa e convincente de negociação estratégica. Cumpre destacar que a metodologia proposta pode conduzir, em alguns casos, à conclusão de que é preferível uma estratégia de busca de um número maior de clientes de menor porte do que insistir na manutenção, a qualquer custo, de um grande cliente. Responde-se, assim, à pergunta de partida deste estudo sobre a contribuição de um sistema de gerenciamento de custo para estratégias de gestão de custos e precificação de serviços contábeis.

Cumpre finalmente enfatizar que o modelo de apuração de custos e consequente precificação propostos neste artigo pode, eventualmente, ser utilizado por empresas de outros ramos de prestação de serviços, uma vez que permite mostrar a origem, a distribuição e o impacto de cada tipo de custo por cliente. Assim, o modelo proposto pode ser considerado como base para o desenvolvimento de um instrumental estratégico de precificação a ser estendido a outras áreas de prestação de serviços.

O objetivo específico **estabelecer a importância do modelo na percepção dos gestores de empresas contábeis** foi alcançado por meio de entrevistas semiestruturadas e semidiretivas realizadas com gestores das empresas Beta Contabilidade e Gama Contabilidade, as mesmas que serviram de base para a análise qualitativa.

O modelo proposto para melhor apuração dos custos dos serviços prestados pelas empresas contábeis foi aprovado pelos gestores entrevistados. Tais gestores salientaram também que a aplicação dessa ferramenta gerencial influenciará a melhoria do desempenho dos resultados, uma vez que possibilitará a redução dos custos e a otimização das receitas com melhor negociação ou renegociação dos honorários contábeis.

Uma das contribuições enfatizadas por um dos gestores, decorrente da implantação do modelo, foi a melhor administração do tempo dos funcionários no desempenho das suas atividades, com a consequente diminuição dos custos e aumento da produtividade.

Os empresários contábeis entrevistados afirmaram que o modelo possibilitou a visualização

global e por cliente da influência dos custos nos resultados, tornando-se, assim, um eficiente controle estratégico de custos. Segundo a visão dos gestores contábeis, os escritórios de contabilidade que utilizarem esse modelo terão um diferencial competitivo em relação à concorrência.

Sob a ótica dos gestores contábeis entrevistados, o modelo proposto será importante também no momento das decisões estratégicas, fornecendo informações detalhadas sobre custos e receitas. Como exemplo não exaustivo da sua utilidade na administração estratégica, a análise poderá ser feita por setor de atuação, pelo porte da empresa ou por regime de tributação. Assim, o gestor poderá optar em ter no seu leque de clientes apenas empresas do setor da construção civil ou empresas de grande porte ou decidir trabalhar somente com empresas tributadas pelo SIMPLES Nacional.

O que ficou claramente evidenciado pela avaliação qualitativa constituída pelas entrevistas semiestruturadas e semidiretivas foi o fato de que o modelo proposto preenche efetivamente uma grande lacuna em relação à precificação dos serviços contábeis. Realmente, ficou bastante evidente nas entrevistas realizadas que o modelo proposto foi percebido pelos gestores como um instrumento capaz de permitir a implementação de estratégias de formação de preço em empresas de serviços contábeis. Cabe adicionalmente destacar que, na percepção de um dos gestores entrevistados a sistematização sugerida pelo modelo impactará a gestão das empresas de serviços contábeis no sentido de mais conscientização em relação à importância de um regramento metodológico para a precificação de serviços contábeis.

Quanto às limitações do estudo apresentado, cabe ressaltar que se trabalhou com poucas empresas e por curto período de tempo. Evidentemente, uma aplicação do modelo apresentado com dados referentes a um período mais longo de tempo e para um número maior de empresas de portes diferentes das aqui consideradas contribuiria para mostrar, de modo mais categórico, a robustez do instrumental aqui desenvolvido.

Não obstante as prováveis limitações anteriormente explicitadas, o modelo desenvolvido neste artigo preenche uma lacuna constituída da carência de uma metodologia que contenha cuidadosa sistematização de um processo de apuração de custos e que remeta à adequada precificação para os serviços contábeis. Essa carência de um instrumental analítico que possa funcionar como subsídio estratégico para as empresas de serviços contábeis é exatamente o problema a que o presente estudo se propôs resolver.

REFERÊNCIAS

- Alberton, J. R.; Donzelli, L.; Diehl, C. A. & Marquezan, L. H. F. (2012). Custeio baseado em atividades: aplicação em uma empresa prestadora de serviços contábeis na cidade de Marau/RS.. *Revista Brasileira de Contabilidade – CFC*, 200, 87-99. Recuperado de: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1056/777>.
- Ansoff, H. I. & Sanvicente, A. Z. (1977). *Estratégia empresarial*. São Paulo: McGraw-Hill,
- Beuren, I. M., Sousa, M. A. B. & Raupp, F. M. (2003). Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras. *Anais do Congresso Internacional de Custos*, 8, Punta del Este, Uruguay.
- Bruni, A. L. & Famá, R. (2004). Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 3ª ed., São Paulo: Atlas.
- Carastan, J. T. (1998). Aspectos e características da gestão estratégica como elemento de suporte à competitividade empresarial. *Anais do Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos*, 5, Fortaleza, CE, Brasil.
- Cavalcante, C. H. L. & Silva, C. (2007). Custo da prestação de serviços contábeis. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 165,65-73. Recuperado de: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/735/473>.
- Coelho, F. & Monteiro, A. A. S. (2002, maio/julho). Formação de preço para empresas de serviço. *Revista Pensar Contábil*, 5(16). Recuperado de: <http://www.fabianocoelho.com.br/artigos-contabilidade-gestao/Artigo-Formacao-de-preco-para-empresas-de-servico.pdf>.
- Garcia, E., Casarotto, C. C. W. & Garcia, O. P. G. (2003, abril). Métodos de custeio: uma ferramenta para precificação da produção. *Anais do Congresso Internacional de Custos*, 8, Punta Del Este, Uruguai.
- Kraemer, T. H. (1995). *Discussão de um sistema de custeio adaptado às exigências da nova competição global*. Dissertação do mestrado da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Leone, G. S. G. (2008). *Custos: planejamento, implantação e controle*. 3ª ed., São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2006). *Contabilidade de custos*. 9ª ed., São Paulo: Atlas.
- Melo, E. A. (2014). *Estratégia e desenho do sistema de controle gerencial: contributos para a avaliação do desempenho estratégico e operacional em uma indústria calçadista*. Dissertação de mestrado, Fundação Pedro Leopoldo, Pedro Leopoldo, MG, Brasil.
- Moreira, C. A., Almeida, I., Ferreira, G. A. & Bassan, G. A. (2010). Custo da prestação de serviços contábeis: o caso da Casintep Contabilidade e Assessoria Ltda., uma organização contábil do município de Sinop-MT. *Anais da Jornada Acadêmica de Ciências Contábeis*, 8, UNEMAT-Universidade do Estado do Mato Grosso.
- Perez, J. H. Jr.; Oliveira, L. M. & Costa, R. G. (2009). *Gestão estratégica de custos*. 6ª ed., São Paulo: Atlas.
- Santos, J. J. (2011). *Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, métodos de depreciação*. ABC – custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários, custos de tributos sobre compras e vendas. 6ª ed., São Paulo: Atlas.
- Schultz, C. A., Silva, M. Z. & Borgert, A. (2010). É o custeio por absorção o único método aceito pela Contabilidade? *Revista Brasileira de Contabilidade – CFC*, (183), 39-55. Recuperado de: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/895/616>.
- Shank, J. K. & Govindarajan, V. (1997). *Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta de vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus.
- Simões, A. M. & Rodrigues, J. A. (2014, janeiro/junho). Relação entre controle de gestão e estratégia: perspectiva histórica. *Revista RIGC*, 12(23), Lisboa, Portugal.
- Simons, R. (1987). Accounting control system and business strategy: na empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357-374.
- Stefano, N. M. (2009). *Sistemática de gerenciamento de custos fundamentada no método ABC para pequenas organizações de serviços*. Dissertação de mestrado da Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, RS, Brasil.

Teixeira, A. P., Leal, E. A. & Miranda, G. I. (2008, novembro). Controle de custos: ferramenta para gestão das micro e pequenas empresas. *Anais do*

Congresso Brasileiro de Custos, 15, Curitiba, PR, Brasil.