

Formação de Preços de Serviços em um Escritório de Assessoria Contábil

Autoria: Keila Viviane Tedesco, Rodrigo Silvio da Silveira

Resumo

As empresas buscam adotar estratégias gerenciais que as tornem competitivas no mercado acirrado. Dentre tais estratégias encontra-se aquela que define os preços praticados pela empresa. É comum a formação do preço de venda baseado somente no custo e aplicando sobre ele uma margem de lucro e tributação, sem considerar outros fatores que também influenciam o consumidor no momento de sua decisão, como por exemplo, os concorrentes e o mercado em que a empresa está inserida. Este estudo tem foco no problema de como formar o preço dos serviços em um escritório de assessoria contábil. Seu objetivo geral é a proposição de uma abordagem ampla para a formação de preço dos serviços em um escritório de assessoria contábil. Sendo assim, é realizada uma pesquisa descritiva, com abordagem do problema de forma quanti-qualitativa, por meio de um estudo de caso, através da coleta de dados primários e secundários em um escritório de assessoria contábil. Para a construção do referencial teórico utilizou-se além da pesquisa em livros, teses, dissertações e monografias, um processo estruturado de pesquisa em artigos científicos, realizado na base de dados disponibilizada gratuitamente no portal da Capes. Na fundamentação teórica, primeiramente é apresentado o conceito de preço, para posteriormente relacioná-lo a demanda e oferta. Em seguida são abordadas as informações de custos na formação do preço de venda, complementando com as estratégias de formação de preço baseadas na concorrência e no mercado. Foram identificados os principais métodos de formação de preço que as empresas podem empregar. Com base no referencial teórico, houve subsídios para que fossem analisados tais métodos e a partir desta análise definir qual melhor se enquadra na proposta feita à empresa. Com base em entrevistas com os gestores da empresa, percebeu-se que a mesma não possuía um método de formação de preço definido. Para a definição do *mark-up* a ser empregado na formação do preço, foi feita a análise dos custos dos serviços prestados, através do método de custeio RKW, atribuindo um percentual de 15% como retorno esperado pelos gestores da empresa. Sendo assim, os serviços prestados tiveram como resultado, custos apurados menores que os preços de venda praticados. Na análise de mercado foi apurado que a empresa tem o menor preço de venda para o serviço pesquisado entre as empresas que responderam tal pergunta. Foi proposto, então, a adoção do método misto de formação do preço de venda. Tal método, que envolve a análise dos custos, concorrentes e mercado em sua formação mostrou-se ser uma ferramenta estratégica eficaz para tal precificação, visto que, além dos custos, os gestores podem avaliar o preço baseado também na concorrência, comparando os preços praticados pela empresa com o de outras que ofereçam o mesmo nível de qualidade, fazendo ajustes no preço quando necessário.

1 Introdução

Para o funcionamento de qualquer empresa, se faz necessário um sistema de informações compatível com o atual momento que passa a economia mundial, onde a concorrência dita as regras e quem possuir a melhor gestão das informações terá vantagens competitivas sobre os concorrentes. Essas vantagens podem ser de ordem econômica, financeira, de vendas, de custos, de processos etc.

Através de informações, a ciência contábil auxilia os tomadores de decisão no assessoramento e análise das informações em empresas de diversos setores. O gestor, por meio das informações emitidas pela contabilidade, que são alimentadas com os registros de dados de compras, vendas, investimentos, produção, etc., poderá usá-las para propor ações que façam com que a empresa alcance os objetivos propostos previamente, assim como verificar a viabilidade econômico-financeira do bem ou serviço a ser oferecido aos clientes.

Essas informações devem estar alinhadas com os objetivos da organização, e assim elas podem agregar valor para os tomadores de decisão, subsidiando o processo decisório de diversas formas, relacionando entre elas a formação do preço de venda dos bens e serviços que, segundo Zornig (2010), quando é estabelecido precisamente através de um processo rigoroso, científico e executado de forma criteriosa, consistente e de forma sustentável, é um diferencial estratégico para qualquer empresa, isso porque, segundo Horngren, Datar e Foster (2004), essas decisões de precificação são consideradas decisões estratégicas que afetam a quantidade do bem ou serviço produzido e vendido, trazendo como consequência a melhoria nas receitas e a possibilidade de maximização do lucro.

Segundo dados do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009), o setor de serviços especializados em assessoria contábil em Santa Catarina encerrou o ano de 2010 com 20.100 profissionais e 4.525 organizações contábeis registradas. O Balanço Social do CRC/SC de 2009 aponta um crescimento de 3,80% nas organizações contábeis em relação ao ano anterior, sendo que 20% destas organizações estão localizadas na Grande Florianópolis (CRC, 2010).

Até o ano de 2004, o Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de Santa Catarina (SESCON) possuía uma tabela com o valor mínimo dos honorários contábeis que poderiam ser cobrados dos clientes para cada tipo de serviço. Desde 2005, não há mais por parte do órgão da categoria uma tabela referencial para esta cobrança (SESCON, 2009). Desta forma, a partir de então, cada profissional poderia calcular o preço de venda dos serviços contábeis oferecidos sem a interferência do SESCO, estabelecendo critérios próprios para esta definição e os fatores considerados neste processo.

Neste sentido, o preço de venda dos serviços contábeis pode ser calculado com base em informações de custos, mas não somente por elas; vários outros fatores influenciam no preço de venda de um serviço. Sardinha (1995, p.5) considera “a decisão de preço uma arte [...], pois as informações disponíveis não são precisas, havendo necessidade de considerações subjetivas, como o valor percebido pelo cliente, reações de concorrentes etc”.

Segundo Theiss e Kriek (2005), se a realidade dos custos for conhecida e os gestores souberem calcular preços de venda, será possível orientarem-se quanto à decisão de qual estratégia adotar em relação à formação dos preços dos bens e serviços oferecidos.

Neste sentido, o problema de pesquisa é: como formar o preço dos serviços em um escritório de assessoria contábil? Para responder esta questão o trabalho tem o objetivo geral de propor uma abordagem para a formação de preço dos serviços em um escritório de assessoria contábil. Para atingir este propósito, elaborou-se os seguintes objetivos específicos: (i) identificar os principais métodos de formação de preços que as empresas podem empregar; (ii) identificar se a empresa estudada possui algum método de formação de preços atualmente; (iii) definir o *mark-up* a ser empregado na formação de preços com base em custos na empresa pesquisada e; (iv) analisar o mercado e a concorrência.

Para Mesquita e Lara (2007), na proporção que o mercado cresce, acirra-se a competição entre as empresas, que buscam a todo custo atender às necessidades dos consumidores, oferecendo atendimento diferenciado, seja pelo menor prazo de atendimento, maior prazo de pagamento, prazo estendido de garantia, planos de fidelidade etc. Neste contexto encontram-se os escritórios de contabilidade, que compõem o segmento de serviços técnico-profissionais – como consultorias, agências de publicidade, escritórios de advocacia, serviços de engenharia e arquitetura – e caracterizam-se por ofertarem serviços que exigem mão-de-obra qualificada e especializada, reconhecidos como Serviços Intensivos em Conhecimento (Freire, 2006).

Estes tipos de serviços, segundo pesquisa realizada anualmente desde 1998, com todas as empresas com situação ativa junto ao cadastro nacional de pessoas jurídicas (CNPJ) da Receita Federal do Brasil, destacaram-se, em 2008, na geração de receita operacional líquida do País, com R\$ 70,9 bilhões e tiveram participação relevante nos salários, retiradas e outras remunerações, com 32,17% do total percebidos pelos trabalhadores brasileiros assalariados no setor de serviços profissionais, administrativos e complementares, possuindo uma média de 5,24 pessoas ocupadas por empresa (IBGE, 2008).

A relevância da pesquisa fundamenta-se nas suas contribuições teóricas e práticas que ela pretende oferecer. Com relação à proposta teórica, é propiciado conhecimento quanto aos principais métodos de formação de preço que as empresas podem utilizar. Adicionalmente, a proposta se mostra relevante e original diante da escassez de publicação a respeito da formação do preço de venda em serviços contábeis, conforme carência percebida na pesquisa bibliográfica realizada em periódicos científicos disponibilizados no portal da Capes. Com relação à proposta prática, o artigo realiza um estudo de caso que irá auxiliar o gestor da empresa a definir o preço de venda dos serviços oferecidos, pois compreende-se que nesta época de mercados competitivos, que o preço de venda, quando mal calculado, pode gerar prejuízos às empresas.

Em relação ao método de custeio aplicado, a análise foi feita utilizando apenas o método RKW, por ter sido escolhido pelos autores como o mais adequado.

Além desta seção de caráter introdutório, o artigo contempla também: (i) fundamentação teórica; (ii) metodologia da pesquisa (iii) apresentação e análise dos dados; (iv) considerações finais e; por fim (v) referências utilizadas.

2 Fundamentação Teórica

Nesta seção é apresentado o conceito de preço, para posteriormente relacioná-lo a demanda e oferta. Em seguida são abordadas as informações de custos na formação do preço de venda, complementando com as estratégias de formação de preço baseadas na concorrência e no mercado.

2.1 Preços

Segundo Mesquita e Lara (2007), preço é a quantidade de dinheiro ou outros bens e serviços necessários para adquirir um produto. No sistema econômico, o preço funciona como regulador básico, influenciando a distribuição dos fatores de produção. Para o consumidor, o preço significa desembolso, alto ou baixo, mas também auxilia na percepção da qualidade e valor, isto é, a razão entre os benefícios recebidos e o preço somado a outros custos incorridos. Para a empresa, o preço guarda relação direta com o volume de vendas, afetando a posição competitiva da empresa no mercado, além dos rendimentos e lucros.

A Análise Microeconômica (Teoria dos Preços), como parte da Ciência Econômica, ocupa-se em explicar como se determina o preço dos bens e serviços, bem como dos fatores de produção, ou seja, como a empresa e o consumidor interagem e decidem qual o preço e a quantidade de um determinado bem ou serviço em mercados específicos (Pereira, 2006).

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 216), “a ciência econômica determina que a formação de preços [...] dos bens e serviços ocorre a partir das leis da oferta e da procura”. Combinando a teoria da oferta e da procura, será determinado o preço de mercado, ou seja, o ponto de equilíbrio, que segundo Passos e Nogami (2003) é o preço em que o volume da oferta e da procura se igualam.

Horngren, Datar e Foster (2004) enfatizam que custos influenciam preços por afetarem a oferta. Quanto mais baixo for o custo de produção de um produto em relação ao preço pago pelo cliente, maior será a capacidade de fornecimento por parte da empresa.

2.2 Informações de Custos na Formação de Preço

Rocha e Christensen (2008) mencionam que a determinação de preços pelo custo é provavelmente o método mais utilizado pelas empresas na fixação do preço básico de seu produto, em detrimento de abordagem mais abrangente, incluindo o papel do consumidor e suas percepções.

Conhecer os custos de cada produto é necessário para saber se o mesmo é rentável a ponto de se continuar a produção do bem ou continuação do serviço, ou a empresa deve adaptar esta operação devido a eventuais prejuízos que a mesma está acarretando ou até mesmo descontinuar as operações.

2.2.1 *Mark-Up*

O *mark-up* é um método que consiste em calcular o custo total unitário do produto e acrescentar uma margem, conforme afirma Martins (2009, p. 218), onde descreve que

nesta forma de calcular preços — preços de dentro para fora —, o ponto de partida é o custo do bem ou serviço apurado segundo um dos critérios estudados [...]. Sobre esse custo agrega-se uma margem, denominada *mark-up*, que deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores.

Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 224) ressaltam que normalmente o *mark-up* é representado

por um percentual que, ao ser adicionado aos custos totais do produto, deverá propiciar um preço de venda que dará sustentação para a empresa cobrir todas as suas despesas, além de permitir que a mesma obtenha um valor satisfatório de lucro. Por este motivo, a tradução mais corriqueira ao termo *mark-up* é sobre-preço ou preço acima.

Zornig (2007, p. 1) afirma que “numa pesquisa informal com executivos de 500 empresas médias e grandes brasileiras, mais de 80% dos participantes admitiram ainda adotar o *mark-up*”. Isso quer dizer que apenas 20% das empresas pesquisadas adotam outras estratégias de precificação, aliando ao custo do bem ou serviço também a análise de outros fatores, como o mercado e os concorrentes.

A Tabela 1 representa um modelo de cálculo utilizando-se do *mark-up* para uma empresa industrial.

Tabela 1:

Cálculo do Preço de venda com base no *mark-up*

Fonte: Faria *et al.* (2006), adaptada de Bruni e Famá (2004, p. 332)

| Descrição | % |
|--|---------|
| (+) Preço de venda | 100,00% |
| (-) PIS/COFINS | -9,25% |
| (-) ICMS | -12,00% |
| (+) Comissões | -5,00% |
| (-) Despesas Administrativas/Financeiras | -10,00% |
| (-) Despesas Fixas de vendas | -10,59% |
| (-) Custos indiretos (fixos) de fabricação | -20,00% |
| (-) Lucro (10%/ (1-IR/CSLL) | -13,16% |
| (=) Gastos + tributos + Margem de lucro | 80,00% |
| <i>Mark-up</i> (100%-80%) | 20,00% |

A primeira providência no cálculo do *mark-up* é estabelecer os percentuais de tributos e despesas e por fim a margem de lucro desejada. No exemplo da Tabela 1, a soma percentual dessas taxas atingiu 80%.

Na definição da margem de lucro a ser inserida na equação do *mark-up*, pode ser empregado o ROI (retorno sobre o investimento), um dos métodos de cálculo do retorno esperado sobre o negócio, que Atkinson *et al.* (2004) conceitua como sendo o cálculo que relaciona a lucratividade de uma unidade empresarial com o investimento exigido para gerá-la. Estimando-se o montante de recursos investidos na empresa, e a partir da taxa de mínima atratividade da empresa, pode ser definido o montante esperado de retorno sobre o investimento, que deve ser incluído na equação do *mark-up* após ser transformado em um percentual em relação à receita.

Segundo Padoveze (2007, p. 4), “existem dois tipos de *mark-up*: o multiplicador (mais usual) e o divisor (menos usual)”.

Desta forma, considerando o exemplo da Tabela 1, partindo-se dos 100%, deve-se subtrair os percentuais das taxas (80%), o que neste caso ficaria em $100\% - 80\% = 20\%$, e em seguida proceder ao cálculo do *mark-up* multiplicador e divisor.

Para o *mark-up* multiplicador, deve-se proceder da seguinte forma: dividir os 100% por 20%, chegando ao *mark-up* de 5x, que multiplicado por R\$100,00 (total dos custos) geraria um preço de venda de R\$500,00. Inversamente, para o cálculo do *mark-up* divisor, deve-se dividir os 20% por 100%, chegando ao *mark-up* de 0,2. Em seguida, deve-se dividir R\$100,00 por 0,2 gerando também um preço de venda de R\$500,00.

A idéia principal da formação de preço de venda a partir dos custos é de que, com a análise do cálculo, possa se projetar o retorno e que este cumpra com o seu objetivo, que seria remunerar os investidores e recuperar os investimentos realizados, além de permitir entrada de recursos necessária para o crescimento e desenvolvimento do negócio.

2.2.2 Métodos de custeio

Leone (2000) define o método de custeio como sendo uma forma de apuração dos valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços, e como serão atribuídos estes custos aos produtos. A operacionalização de um método de custeio e a sua utilização são instrumentos de suporte voltado ao fornecimento de subsídios à avaliação de desempenho dos gestores, taxa de retorno nas decisões de investimentos e formação de preço de venda (Beuren, 1993).

Há atualmente vários métodos de custeio discutidos na literatura contábil, tais como o custeio por absorção, variável, RKW, ABC e UEP, entre outros.

Na formação de preços com base em custos, dependendo do método de custeio empregado, haverá determinados gastos incluídos no custo do produto, e os demais integrando os componentes do *mark-up*.

Todos os métodos têm como objetivo a determinação dos custos dos bens ou serviços, diferenciando-se entre um e outro apenas a sistemática usada. Para este trabalho foi escolhido o método de custeio RKW para a apuração do custo e formação do preço dos e serviços utilizando o *mark-up*.

O *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW) ou custeio pleno é um dos métodos de custeio usados para a apuração de custos e conseqüente formação do preço de venda, sendo uma variação do custeio por absorção. Segundo Martins (2009), o método de custeio RKW consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos. Nascimento e Vartaniam (1999, p. 34) concordam mencionando que é o método em que “todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos de custeio, normalmente unidades de produtos e/ou ordens de serviços”.

O RKW pode ser utilizado sem ou com departamentalização. No RKW sem departamentalização, os gastos são alocados aos produtos, sem passar pelos departamentos da empresa. O RKW com departamentalização tem como base a alocação dos custos e despesas aos diversos departamentos da empresa para depois ir-se procedendo às várias séries de rateio de forma que, ao final, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos. Com esse rateio, chega-se ao custo de produzir e vender, bastando adicionar agora o lucro desejado para se ter o preço final de venda (Martins, 2009).

De acordo com Moura (2006, p. 5), “a principal vantagem do custeio pleno é que ele assegura a recuperação total dos custos e das despesas, e a obtenção de uma margem planejada de lucros”. Desta forma, segundo Neves e Viceconti (2003, p. 200), “a vantagem deste método é que, dado qualquer aumento de um item de custo ou despesa, é possível calcular o efeito do mesmo no preço do produto”, já que tudo é levado ao objeto de custeio.

O RKW é basicamente utilizado para fins de controle dos custos e análise gerencial. Sua importância está em auxiliar o gestor no controle e planejamento do total dos custos e despesas, bem como facilita a minimização dos gastos totais de uma empresa num determinado período (Oliveira, 2010).

2.3 Formação de Preço Baseada nas Decisões dos Concorrentes

Nesta estratégia de preços baseada na decisão dos concorrentes deve-se analisar o valor cobrado pela concorrência para tê-lo como referencial a ser cobrado dos clientes pelos bens ou serviços prestados. Conforme Martins (2009, p. 218)

para administrar preços de venda, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto; porém essa informação por si só, embora seja necessária, não é suficiente. Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa etc., e tudo isso depende também do tipo de mercado em que a empresa atua.

O método baseado nas decisões das empresas concorrentes pode ser desdobrado conforme a Figura 1:

| |
|--|
| Método do preço corrente |
| É adotado para os casos de produtos vendidos a um mesmo preço por todos os concorrentes. Pode ser decorrente do costume, ou característica do ramo econômico, como nos oligopólios ou convênios de preços. |
| Método de imitação de preços |
| O preço adotado é o mesmo de uma empresa concorrente. Isso ocorre, muitas vezes, em razão da falta de |

| |
|---|
| conhecimento técnico para a sua determinação ou custo da informação. |
| Método de preços agressivos |
| Ocorre quando um grupo de empresas concorrentes estabelece a tendência de uma redução drástica de preços até serem atingidos, em certos casos, níveis economicamente injustificáveis abaixo do custo das mercadorias, [...] podendo configurar um caso de dumping, que significa uma redução exorbitante nos preços, inclusive abaixo dos custos, com o intuito de levar à ruína seus concorrentes. |
| Método de preços promocionais |
| O método de preços promocionais caracteriza a situação em que as empresas oferecem certas mercadorias (caso típico de supermercado), a preços tentadores, com o intuito de atrair o público para o local de venda, visando a intensificação do tráfego de clientes potenciais e o estímulo às vendas de outros artigos a preços normais. |

Figura 1. Método da Formação de Preço Baseada nas Decisões dos Concorrentes.

Fonte: Elaborado pelos autores adaptado de Santos (2008, p. 114-115)

Desta forma, o empreendedor não deve basear-se no preço da concorrência sem ter ciência dos custos operados, pois há a possibilidade de se operar com prejuízo. Isso porque os custos podem ser copiados, mas cada empresa tem uma estrutura de custos, que se forem maiores do que os dos concorrentes acarretarão em prejuízo. Outro ponto representativo da estratégia baseada em decisões dos concorrentes é que não leva em consideração o valor percebido pelos clientes na análise do local a se realizar a compra ou contratar um serviço.

2.4 Abordagem Mista na Formação de Preços

É a estratégia que alia custo e estratégias de mercado, e faz com que o resultado aproxime-se mais da realidade do valor percebido pelo cliente em relação à imagem que o fator preço irá transmitir aos consumidores.

Neste sentido, para Santos (2008, p. 115) o método misto para a formação de preços deve observar a combinação dos seguintes fatores: custos envolvidos, decisões de concorrência e características do mercado.

Macedo (2006, p. 4) reafirma que a abordagem mista deve levar em consideração a utilização de três fatores: “os custos envolvidos, as decisões da concorrência e as características do mercado consumidor”, e complementam ainda, que os preços dos concorrentes e o preço de substitutos oferecem um ponto de orientação. Já a avaliação de características singulares do produto estabelece um teto para o preço.

Bruni e Famá (2004, p. 332) destacam que

a formação de preços através do método misto deve ser capaz de considerar a qualidade do produto em relação às necessidades do consumidor, a existência de produtos substitutos a preços mais competitivos, a demanda esperada do produto, o mercado de atuação do produto, o controle de preços impostos pelo governo, os níveis de produção e vendas que se pretende ou podem ser operados e os custos e despesas de fabricar, administrar e comercializar o produto.

Em uma economia atualmente globalizada e competitiva, onde há mudanças constantes na economia, como recessão econômica, os preços tendem a se ajustar, adaptando-se à nova realidade de mercado, a formação de preço tem que levar em consideração todos os fatores possíveis que possam alterar a decisão de compra por parte do consumidor, o que pode se conseguir com o método misto de formação do preço de venda.

3 Metodologia da Pesquisa

A figura 2 representa o enquadramento metodológico da pesquisa.



Figura 2. Enquadramento metodológico da pesquisa

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

A pesquisa descritiva utilizada neste trabalho tem como objetivo a descrição das características de determinadas populações ou fenômenos, ou seja, a descrição dos processos utilizados pela empresa estudada para determinar os preços de seus serviços.

Em se tratando de procedimentos, este artigo tem a forma de um estudo de caso, que é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados dos mesmos (Gil, 2002).

Para Beuren (2003), o estudo de caso justifica sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas com vista em apreender a totalidade de uma situação. Segundo eles, a riqueza das informações detalhadas auxiliam num maior conhecimento e numa possível resolução de problemas relacionados ao assunto estudado.

Neste sentido, esta pesquisa realiza um estudo de caso, e a população pesquisada é uma empresa de serviços contábeis, localizada a grande Florianópolis/SC.

Na coleta de dados foram utilizados dados primários e secundários, detalhados na seção 3.1.

Segundo Richardson (1999, p. 79), pode-se “reconhecer que a forma como se pretende analisar um problema, ou, por assim dizer, o enfoque adotado é que, de fato, exige uma metodologia qualitativa ou quantitativa”.

A pesquisa qualitativa, conforme Richardson (1999, p. 79), “pode estar presente até mesmo nas informações colhidas por estudo essencialmente quantitativos, não obstante perderem seu caráter qualitativo quando são transformados em dados quantificáveis”. Já a pesquisa quantitativa é um estudo estatístico que se destina a descrever as características de uma determinada situação, medindo numericamente as hipóteses levantadas a respeito de um problema de pesquisa (Pró-Pesquisa, 2009). A junção das duas abordagens, conhecida como quanti-qualitativa, é o método que associa análise estatística à investigação dos significados, privilegiando a melhor compreensão do tema a ser estudado, facilitando desta forma a interpretação dos dados obtidos, através de palavras e números, que são as duas linguagens fundamentais da comunicação humana (Figueiredo, 2005).

As pesquisas quantitativas e qualitativas oferecem perspectivas diferentes, mas não necessariamente pólos opostos. De fato, elementos de ambas as abordagens podem ser usados conjuntamente em estudos mistos, para fornecer mais informações do que poderia se obter utilizando um dos métodos isoladamente (Instituto Ethos, 2009). Neste sentido, a abordagem desta pesquisa é quanti-qualitativa, pois aborda dados teóricos sobre a formação de preços e também valores monetários na mensuração da abordagem do valor cobrado pelos serviços de assessoria contábil, analisando estatisticamente os dados obtidos.

3.1 Coleta e Análise dos Dados

Para a confecção do referencial teórico utilizou-se além da pesquisa em livros, teses e dissertações, um processo estruturado de pesquisa em artigos científicos, realizado na base de

dados disponibilizada gratuitamente no portal da Capes, para fundamentar o tema a que se refere o presente estudo.

Foram também realizadas consultas aos relatórios anuais disponibilizados pelo Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina a fim de se obter dados estatísticos em relação ao perfil das empresas de assessoria de serviços contábeis da região da grande Florianópolis.

Os dados foram coletados nos relatórios gerenciais da empresa e em entrevistas não estruturadas com os gestores da empresa estudada, com o intuito de identificar como são determinados os preços da empresa.

A análise dos gastos foi realizada a partir da metodologia de custo RKW, usando como base a média de gastos da empresa estudada nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2010. Em seguida foi realizada a interpretação dos dados, finalizando com o relatório da pesquisa.

O mercado e os concorrentes foram analisados em forma de uma pesquisa realizada entre escritórios contábeis localizados na Grande Florianópolis, independente do seu porte ou tempo de atuação, sendo todos registrados perante o CRC.

4 Apresentação e Análise dos Dados

Nesta seção é feita a apresentação e análise dos dados obtidos com a pesquisa.

4.1 Breve Histórico da Empresa

O presente trabalho foi desenvolvido em um escritório de assessoria contábil localizado em Florianópolis, Santa Catarina, fundado em 2003. Os sócios foram funcionários de uma grande empresa atuante na área de tecnologia, com filiais em Brasília e Manaus, que decidiu terceirizar alguns serviços, entre eles a contabilidade. À época, os dois profissionais que possuíam o título de bacharel em Ciências Contábeis, aproveitando a oportunidade e almejando novos horizontes, pediram demissão da empresa e tornaram-se empreendedores, constituindo a empresa objeto deste estudo, deixando a condição de subordinados para ocupar a posição de parceiros da empresa onde trabalhavam.

A empresa presta todos os serviços na área contábil, sendo especializada na área de financiamento de projetos governamentais. Ela também iniciou a prestação de serviços na área de planejamento administrativo e recentemente firmou convênio para, juntamente com outros três escritórios contábeis, ser um agente credenciado do Banco do Brasil para auxiliar os consumidores que desejam adquirir casa própria através daquele banco. A empresa possui um total de 63 clientes ativos, onde 52 deles são optantes pelo SIMPLES e não possuem funcionários registrados na previdência social. Dez clientes são tributados pelo Lucro Presumido e o último trata-se de uma grande cliente, juntamente com suas filiais, detalhado na seção 4.3.1.

4.2 Método de Formação de Preços Utilizado Atualmente na Empresa

A empresa objeto deste estudo não possui um método de formação de preços definido. Até o ano de 2004 seguia uma tabela sugerida pelo SESCON-SC. A partir do ano de 2005, após a descontinuidade da tabela, foi decidido que os serviços passariam a ser reajustados pelo índice de inflação do período. A empresa permaneceu até a data da realização deste estudo sem um método de formação de seus preços e sem considerar fatores como custos e a concorrência para formar o preço, utilizando apenas a inflação como parâmetro para reajustá-lo.

4.3 Abordagem Proposta para Precificação na Empresa

A sobrevivência a longo prazo, de uma organização, pode ser ameaçada pela escolha errada de uma política de preços. Desta forma, o cálculo do preço de venda deve levar a um valor que traga à empresa a maximização dos lucros e que possa manter a qualidade e atender aos anseios do mercado àquele preço determinado.

O método de formação de preços misto, que envolve a análise dos custos, dos concorrentes e do mercado em que a empresa está inserida foi definido como a abordagem para precificação a ser empregada na empresa foco do estudo, isto devido ao resultado aproximar-se mais da realidade do valor percebido pelo cliente em relação à imagem que o fator preço irá lhe transmitir, ignorando a premissa da formação do preço somente a partir dos custos, mas sim o conjunto custos/mercado/concorrentes.

4.3.1 *Análise de custos na formação de preços*

Por se tratar de uma empresa de pequeno porte, e com poucos gastos indiretos, optou-se por realizar a análise dos custos pelo método RKW sem departamentalização.

Este método, conforme a seção 2.2.2 deste trabalho, consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos. Desta forma, através do RKW, são alocados aos bens e serviços todos os custos fixos, variáveis, diretos e indiretos, além de alocar também as despesas.

A empresa presta cinco tipos de serviços, sendo eles:

- Serviço 1: Trata-se da contabilidade de um grande cliente e suas filiais, com mais de 400 funcionários.
- Serviço 2: Trata-se da contabilidade dos clientes que são optantes do regime tributário SIMPLES nacional e que não possuem nenhum empregado.
- Serviço 3: Trata-se de serviços de consultoria de financiamento de projetos governamentais.
- Serviço 4: Este é o serviço mais recente, que se iniciou a partir de meados de 2009, tratando-se de uma parceria com o Banco do Brasil para assessorar os clientes interessados em adquirir o financiamento imobiliário naquele banco a providenciar a documentação necessária para a liberação do financiamento.
- Serviço 5: Trata-se do serviço a clientes que não se enquadram no “Serviço 2”, ou seja, não são optantes pelo SIMPLES e tem como regime de tributação o lucro presumido.

Faz-se necessário, então, relacionar os diversos gastos incorridos pela empresa para a realização dos serviços, que são demonstrados na Figura 3.

| ITEM DE CUSTO | DESCRIÇÃO |
|------------------------------------|--|
| Remuneração | A remuneração refere-se aos valores percebidos pelos sócios e funcionários. |
| Cursos e treinamentos | Os cursos e treinamentos referem-se ao aperfeiçoamento e atualização. |
| Software | O software utilizado pela empresa trata-se do “Domínio Contabilidade”, destinado para realizar a contabilidade dos cliente que se enquadram nos Serviços 2 e 5. |
| Contribuição a entidade de classes | A contribuição a entidades de classes trata do pagamento do CRC dos contadores. |
| Transporte | As despesas com transporte referem-se aos deslocamentos até clientes ou órgãos públicos. |
| Comunicação e Energia elétrica | As despesas referem-se ao uso do telefone e internet, bem como energia elétrica. |
| Reprografia/Impressão | A empresa possui contrato com fornecedor para a utilização de uma impressora/copiadora multifuncional com uma franquia de 3.000 impressões/cópias mensais, pagando adicional pelas excedentes. |
| Material de Expediente | Material de expediente usado pela empresa para a prestação de serviço. |
| Despesas Financeiras | Trata-se de taxas bancárias referentes a movimentação de conta corrente. |
| Depreciações | As depreciações são aplicadas aos móveis e equipamentos. |
| Aluguel/IPTU/Limpeza | Refere-se ao aluguel pago pela sala para a prestação dos serviços. Este valor já inclui o serviço de limpeza e o IPTU. |

Figura 3. Descrição dos gastos da empresa estudada.

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

A partir da relação de todos os gastos da empresa nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2010, calculou-se a média mensal para utilizar como base no cálculo do custo dos serviços. Portanto, os custos totais poderão sofrer variações no decorrer dos meses subsequentes. A partir dos serviços a serem custeados, foi feita uma análise do tempo efetivo gasto de cada colaborador com os serviços, e alocado os valores da mão-de-obra aos serviços. Além da remuneração, há outros gastos diretos em relação aos serviços, relacionados a seguir. A Tabela 2 mostra o mapa auxiliar de alocação dos gastos.

Tabela 2:
Mapa auxiliar para alocação dos gastos

| Gastos | Critério de alocação | Serviço 1 | Serviço 2 | Serviço 3 | Serviço 4 | Serviço 5 | TOTAL |
|--|----------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|---------|
| Remuneração | % tempo MO | 39,17% | 41,83% | 7,50% | 3,33% | 8,17% | 100,00% |
| Cursos/Treinamentos | Participação | 5,00% | 70,00% | 0,00% | 0,00% | 25,00% | 100,00% |
| Despesas com Software | % Uso | 0,00% | 83,87% | 0,00% | 0,00% | 16,13% | 100,00% |
| Contrib. a entidades de classe | % tempo cont. | 55,00% | 35,50% | 2,50% | 0,00% | 7,00% | 100,00% |
| Despesas com transportes | % tempo uso | 25,00% | 41,83% | 2,50% | 22,50% | 8,17% | 100,00% |
| Despesas com comunicação | % tempo MO | 39,17% | 41,83% | 7,50% | 3,33% | 8,17% | 100,00% |
| Despesas energia elétrica ^a | Horas trab. | 40,56% | 38,40% | 10,00% | 3,49% | 7,56% | 100,00% |
| Reprografia/Impressão | % Uso | 53,27% | 36,93% | 0,71% | 0,21% | 8,88% | 100,00% |
| Material de Expediente | % Uso | 50,00% | 36,00% | 7,00% | 3,00% | 4,00% | 100,00% |
| Despesas financeiras | Faturamento | 37,70% | 38,29% | 10,01% | 2,21% | 11,78% | 100,00% |
| Depreciações | % espaço | 39,17% | 41,83% | 7,50% | 3,33% | 8,17% | 100,00% |
| Aluguel/IPTU/Limpeza ^b | % espaço | 33,41% | 35,28% | 11,25% | 8,34% | 11,72% | 100,00% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

^a Energia elétrica - Levando em consideração que todos os colaboradores utilizam a mesma quantidade de equipamentos, este gasto foi alocado por número de colaboradores, inclusive os gastos com os equipamentos de uso comum alocados pelo número de colaboradores. ^b Aluguel/IPTU/Limpeza - Alocado pelo espaço físico ocupado por cada colaborador, que é igual para todos. O espaço comum também foi alocado de maneira igualitária a todos.

A partir da Tabela 2, tem-se o custo total da produção e de cada um dos serviços oferecidos pela empresa, bem como dos respectivos custos demonstrado na Tabela 3.

Tabela 3:
Matriz de alocação dos gastos

| Gastos | Serviço 1 | Serviço 2 | Serviço 3 | Serviço 4 | Serviço 5 | TOTAL |
|-----------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|---------------|-----------------|------------------|
| Remuneração | 7.306,10 | 5.072,00 | 1.341,90 | 310,00 | 1.008,00 | 15.038,00 |
| Cursos/Treinamentos | 3,75 | 52,50 | 0,00 | 0,00 | 18,75 | 75,00 |
| Despesas com Software | 0,00 | 315,15 | 0,00 | 0,00 | 60,60 | 375,75 |
| Contribuição entidades de classe | 29,88 | 19,29 | 1,36 | 0,00 | 3,80 | 54,33 |
| Despesas com transportes | 11,05 | 18,49 | 1,11 | 9,95 | 3,61 | 44,20 |
| Despesas com comunicação | 155,93 | 166,54 | 29,86 | 13,27 | 32,51 | 398,11 |
| Despesas com energia elétrica | 112,72 | 106,72 | 27,79 | 9,71 | 21,00 | 277,95 |
| Reprografia/Impressão | 94,82 | 65,74 | 1,26 | 0,38 | 15,80 | 178,00 |
| Material de Expediente | 67,58 | 48,66 | 9,46 | 4,06 | 5,41 | 135,17 |
| Despesas financeiras | 33,30 | 33,82 | 8,85 | 1,95 | 10,41 | 88,33 |
| Depreciações | 214,80 | 229,42 | 41,13 | 18,28 | 44,79 | 548,42 |
| Aluguel/IPTU/Limpeza | 484,44 | 511,50 | 163,19 | 120,92 | 169,95 | 1.450,00 |
| Total dos Custos | 8.514,38 | 6.639,83 | 1.625,91 | 488,51 | 1.394,64 | 18.663,26 |
| Nº de empresas/clientes atendidos | 1 | 52 | 1 | 3 | 10 | - |
| Custo por serviço prestado | 8.514,38 | 127,69 | 1.625,91 | 162,84 | 139,46 | - |

| % participação custo serv. | | | | | | |
|----------------------------|--------|--------|-------|-------|-------|------|
| Prestado | 45,62% | 35,58% | 8,71% | 2,62% | 7,47% | 100% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Observa-se que os serviços que participam na alocação dos custos são os séricos 1 e 2.

4.3.1.1 Formação do preço com base no custo

Analisando os gastos da empresa, demonstra-se o cálculo do *mark-up* para a prestação dos serviços oferecidos.

A empresa, através de índices de retorno sobre os investimentos calculados internamente adota uma margem de lucro de 15% e os impostos sobre a prestação de serviços, por ser uma empresa enquadrada no SIMPLES nacional, são de 8,21%. Todos os gastos foram considerados no custo dos serviços prestados. A Tabela 4 demonstra o cálculo do mark-up.

Tabela 4:

Cálculo do *mark-up* da empresa estudada.

| | Descrição | % |
|-----|--|---------|
| (+) | Preço de venda | 100,00% |
| (-) | Tributos (SIMPLES) | 8,21% |
| (-) | Margem de lucro | 15,00% |
| (=) | <i>Mark-up</i> total (100%-23,21%) | 76,79% |
| | <i>Mark-up</i> Multiplicador (100/76,79) | 1,30 |

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

A partir da Tabela 4, é realizado o cálculo do preço de venda dos serviços prestados, demonstrados na Tabela 5.

Tabela 5:

Mark-up dos serviços da empresa

| MKP multiplicador=1,30 | Gasto total | Preço de venda |
|------------------------|-------------|----------------|
| Serviço 1 | 8.514,38 | 11.087,87 |
| Serviço 2 | 127,69 | 166,28 |
| Serviço 3 | 1.625,91 | 2.117,34 |
| Serviço 4 | 162,84 | 212,05 |
| Serviço 5 | 139,46 | 181,62 |

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Obtém-se assim o preço dos serviços oferecidos através do cálculo do mark-up, que será analisado na seção 4.4 deste trabalho. Em dois serviços prestados há particularidades em relação ao preço cobrado dos clientes.

O “Serviço 3” trata-se de consultorias que dependem de muitos fatores externos para acontecerem, entre eles, a abertura pelo governo federal de créditos às empresas de inovação tecnológica para a criação de um novo produto que seja benéfico à sociedade.

Já o “Serviço 4” possui o valor do serviço tabelado pelo Banco do Brasil que, por restrição contratual, não pode ser alterado.

4.3.2 Análise do mercado e dos concorrentes na formação de preços

De acordo com o SEBRAE (2008), Santa Catarina possuía em 2007 mais de 133.000 empresas com pelo menos um funcionário. Adicionando a este número as empresas que não possuem funcionários, a quantidade ultrapassa 370.000 empresas. No Brasil, entre 2007 e 2010, houve um crescimento médio 5% ao ano, segundo dados do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (2010), isto equivalente a aproximadamente

600 mil novas empresas abertas anualmente. Estes dados comprovam que o mercado consumidor para os escritórios de assessoria contábil é expressivo.

Para a formação de preço de vendas, analisou-se também o mercado em que a empresa atua. Foi realizada uma pesquisa com 70 escritórios registrados no CRC, com sede na Grande Florianópolis, a eles foi questionado qual o valor cobrado de seus clientes para a realização da contabilidade de uma micro-empresa optante pelo SIMPLES e que não tem funcionários, pois essa é a realidade da maioria dos clientes atendidos pela empresa estudada, ou seja, 52 clientes. As respostas obtidas através da pesquisa são apresentadas na tabela 6:

Tabela 6 :

Preços de mercado para o “Serviço 2”, na grande Florianópolis.

| Preço | R\$ 510 | R\$ 400 | R\$ 350 | R\$ 320 | R\$ 300 | R\$ 255 | R\$ 250 | Total |
|------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|-------|
| Quantidade | 19 | 7 | 8 | 3 | 5 | 15 | 13 | 70 |
| % | 27,14 | 10,00 | 11,43 | 4,29 | 7,14 | 21,43 | 18,57 | 100 |

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Constatou-se, conforme visualizado na tabela 6, que a medida estatística moda, ou seja, o valor que mais aparece na relação de preços, é de R\$ 510,00 e em seguida R\$ 255,00. Observa-se, então, que o preço cobrado pela empresa estudada, R\$ 250,00, tem seu preço muito próximo da segunda moda R\$ 255. Aliado ao fato de oferecer o serviço a preço abaixo da concorrência, o diferencial da empresa é a gama dos serviços oferecidos, que faz com que a empresa se consolide no mercado de empresas prestadoras de serviços contábeis e obtenha um crescimento médio de 9% ao ano no número de clientes atendidos.

4.4 Análise dos Dados

A empresa pesquisada, nos três primeiros meses de 2010, apresentou um faturamento médio de R\$33.950,00, obtido com a prestação de serviços de assessoria contábil, demonstrados na Tabela 7.

Tabela 7:

Faturamento médio da empresa pesquisada – primeiro trimestre 2010.

| Descrição | Serviço 1 | Serviço 2 | Serviço 3 | Serviço 4 | Serviço 5 | TOTAL |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Receita serviços prestados | 12.800,00 | 13.000,00 | 3.400,00 | 750,00 | 4.000,00 | 33.950,00 |
| (-) Deduções (SIMPLES) | 1.050,88 | 1.067,30 | 279,14 | 61,58 | 328,40 | 2.787,30 |
| (=) Receita Líquida | 11.749,12 | 11.932,70 | 3.120,86 | 688,43 | 3.671,60 | 31.162,71 |
| % participação dos serviços no faturamento | 37,70% | 38,29% | 10,01% | 2,21% | 11,78% | 100,00% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Percebe-se que o “Serviço 1” prestado ao principal cliente da empresa estudada e o “Serviço 2”, que é a contabilidade das empresas clientes optantes pelos SIMPLES, são os serviços que mais colaboram para esta receita da empresa, com quase 76% do valor total obtido.

Analisando os dados dos gastos, da tributação e da margem de lucro pretendida pelos proprietários, necessários para a produção dos cinco tipos de serviços aos clientes, observa-se que todos os serviços possuem preço de venda acima do calculado pelo *mark-up*, que são demonstrados na Tabela 8.

Tabela 8:

Varição de preços através do *mark-up* – primeiro trimestre 2010

| Preços e Variação | Serviço 1 | Serviço 2 | Serviço 3 | Serviço 4 | Serviço 5 |
|-------------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Preço de venda atual | 12.800,00 | 250,00 | 3.400,00 | 250,00 | 400,00 |
| Preço calculado pelo <i>mark-up</i> | 11.087,87 | 166,28 | 2.117,34 | 212,05 | 181,62 |
| Variação | 15,44% | 50,35% | 60,58% | 17,90% | 120,24% |

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Aplicando um percentual de 15% como retorno esperado para a prestação dos serviços pela empresa, constata-se, através da Tabela 8, que o preço de venda praticado atualmente é superior ao calculado pelo *mark-up*, variando de 15,44% para o “Serviço 1”, chegando 120,24% no “Serviço 5”, sendo este, o serviço mais lucrativo da empresa estudada, mas há poucos clientes enquadrados nesta forma de tributação, assim não corresponde à maior parte do faturamento da empresa.

O grande cliente da empresa estudada advém do “Serviço 1”. Este cliente é um parceiro muito forte no sentido de indicações para futuros clientes da empresa, além de participar com 37,7% do faturamento médio. Mas, por tratar-se de uma empresa com muitos funcionários, com unidades em diferentes regiões do Brasil e com participação em empresas com diversos tipos de tributação, torna-se difícil uma análise além dos custos para a prestação do serviço.

O “Serviço 2” é prestado às micro-empresas optantes pelo SIMPLES e corresponde ao maior faturamento da empresa, com um pouco mais de 38,2% do total. Após a análise do mercado constatou-se que a empresa tem o menor preço entre todas que responderam a pesquisa sobre o valor cobrado de seus clientes na prestação deste serviço. Ou seja, é um serviço lucrativo, com seus preços cobrados acima do custo e abaixo dos concorrentes.

O “Serviço 3” tem no seu preço um fator limitante, porque a empresa pode cobrar no máximo o que havia sido orçado para o serviço. Desta forma cabe à empresa analisar o custo para prestar este serviço e a partir do resultado obtido analisar a viabilidade ou não da prestação deste serviço. O que foi constatado após a análise é que a consultoria, apesar de participar apenas com 10% do faturamento também tem uma margem de lucro representativa.

Em relação ao “Serviço 4”, é comum o excesso de burocracia para a obtenção dos documentos necessários para os clientes obterem o financiamento imobiliário. O preço cobrado é tabelado pelo banco e são feitos em média três serviços mensais. Como há apenas quatro escritórios credenciados para a realização deste serviço, constata-se que a procura no Banco do Brasil por este financiamento na região de Florianópolis ainda é muito pequena.

Não foi efetuada uma análise de mercado para verificar o preço médio cobrado pelo “Serviço 5”. Percebe-se que o custo para a prestação deste serviço é relativamente baixo, gerando como consequência a alta lucratividade obtida na prestação deste serviço.

Já em relação à expectativa de crescimento da empresa, percebe-se que mesmo com a alteração de preços realizada bianualmente, o rol de clientes cresce à média de 9% ao ano. A concorrência existe entre os fornecedores dos serviços de assessoria contábil, mas neste caso não é somente o preço que define o prestador de serviços escolhido, mas sim o diferencial de serviços oferecidos entre eles e o que o cliente espera da empresa escolhida.

5 Considerações Finais

O conhecimento do mercado em que a empresa atua, dos concorrentes que a cercam, além do conhecimento dos seus gastos para disponibilização de um bem ou a prestação dos serviços, são elementos necessários para a precificação dos bens ou serviços oferecidos aos clientes.

Foram identificados os principais métodos de formação de preço que as empresas podem empregar. Assim, com base no referencial teórico, houve subsídios para que fossem analisados tais métodos e a partir desta análise definir qual melhor se enquadra na proposta feita à empresa.

Com base em entrevistas com os gestores da empresa, percebeu-se que a mesma não possuía um método de formação de preço definido. Assim, a mesma formava preços com base em uma tabela extinta no ano de 2004 publicada pelo SESCON. Sobre o último preço publicado à época, os gestores aplicavam o percentual obtido com a inflação do período. Para os serviços não relacionados na tabela e que começaram a ser prestados após aquele período, como as consultorias e a parceria com o Banco do Brasil, tais preços foram formados observando as particularidades de tais serviços.

Para a definição do *mark-up* a ser empregado na formação do preço, foi feita a análise dos custos dos serviços prestados, através do método de custeio RKW, atribuindo um percentual de 15% como retorno esperado pelos gestores da empresa. Concluiu-se assim, que todos os serviços prestados tiveram como resultado, custos apurados menores que os preços de venda praticados.

A análise do mercado foi efetuada para o “Serviço 2” através de uma pesquisa com escritórios de assessoria contábil localizados na Grande Florianópolis. Assim, foi apurado que a empresa, comparada com o restante dos pesquisados, tem o menor preço de venda para tal serviço entre as empresas que responderam tal pergunta.

Foi proposto, então, à empresa, a adoção do método misto de formação do preço de venda. Tal método, que envolve a análise dos custos, concorrentes e mercado em sua formação mostrou-se ser uma ferramenta estratégica eficaz para tal precificação, visto que, além dos custos, os gestores podem avaliar o preço baseado também na concorrência, comparando os preços praticados pela empresa com o de outras que ofereçam o mesmo nível de qualidade, fazendo ajustes no preço quando necessário.

Por se tratar de um estudo de caso, a abordagem de formação de preço utilizada neste estudo limita-se à empresa e ao ramo estudado, não podendo ser generalizada para outras empresas, mesmo que prestadoras de serviços de assessoria contábil, sem que se façam os ajustes devidos.

Para futuros trabalhos sugere-se analisar uma empresa de um ramo diverso da analisada, isto porque cada ramo de atividade tem peculiaridades distintas, como os custos e os bens e serviços oferecidos, que devem ser levadas em consideração no momento da formação do preço.

Sugere-se ainda a análise dos gastos da empresa para prestar o serviço através de outro método de custeio, além do RKW, para uma confrontação de resultados obtidos.

Por fim, sugere-se uma pesquisa de mercado que contemple todos os serviços oferecidos pelas empresas que venham a ser pesquisadas, para que possa haver uma comparabilidade entre elas.

Referências

Atkinson, Anthony *et al.* (2004). *Contabilidade Gerencial*. 1 ed. São Paulo: Atlas.

Beuren, Ilse Maria (1993, fevereiro). Evolução histórica da contabilidade de custos. *Contabilidade Vista & Revista*. Belo Horizonte, v.5, n.1, p. 61-66, fev.

Beuren, Ilse Maria (2003). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.

Bruni, Adriano Leal; Famá, Rubens (2004). *Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel*. 3a ed. São Paulo: Atlas.

Calado, Aldo *et al.* (2007, jan./abr.). Custos e formação de preços no agronegócio. *Revista Faces*. Belo Horizonte, v.6, n.1, p.52-61.

Conselho Federal de Contabilidade (2009). *Balanco Socioambiental 2009*. Recuperado em 11 janeiro 2010 de <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4778>

Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina (2010). *Balanco Social do CRCSC – 2009*. Florianópolis: CRC. Recuperado em 11 janeiro 2010 de <http://www.crcsc.org.br/index.php?cmd=balanco-social/>

Dubois, Alexy; Kulpa, Luciana; Souza, Luiz Eurico de (2006). *Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade*. São Paulo: Atlas.

Faria, Ana Cristina de; Schlindwein, Antonio Carlos; Klann, Roberto Carlos (2007). *Formação do preço de venda dos fretes rodoviários de carga fracionada*. Blumenau: FURB.

Figueiredo, Nébia Maria Almeida de (2005). *Método e metodologia na pesquisa científica*. São Paulo: Difusão.

Freire, C. T (2006). Um estudo sobre os serviços intensivos em conhecimento no Brasil. In: Negri, J. A. de; Kubota, L. C. (Org.). *Estrutura e dinâmica do setor de serviços no Brasil*. Brasília: IPEA. Cap. 4. Recuperado em 1 janeiro 2009 de <http://www.ipea.gov.br/default.jsp>

Gil, Antonio Carlos (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas.

Hornngren, Charles; Datar, Srikant; Foster, George (2004). *Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial*. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall.

IBGE (2008). *Pesquisa anual de serviços 2008*. Recuperado em 11 janeiro 2011 de <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/comercioeservico/pas/pas2008/defaulttabpdf.shtm>

Instituto Ethos (2009). *Métodos, tipos e técnicas de estudo*. Recuperado em 1 abril 2009 de <http://www.ethos.com.br/>

Leone, George (2000). *Custos: planejamento, implantação e controle*. 3. ed. São Paulo: Atlas.

Macedo, Marcelo Álvaro da Silva *et al.* (2006). *Análise da Estratégia de Preço: uma proposta metodológica a partir da Análise Envoltória de Dados*. São Paulo: IX SEMEAd, USP.

Martins, Eliseu (2009). *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: São Paulo: Atlas.

Mesquita, José Marcos Carvalho de; Lara, José Edson (2007, jan./fev./mar.). O preço como fator de diferenciação: análise do setor supermercadista. *Revista ADM*. São Paulo, v.42, n.1, p.42-51.

Moura, Denise Ferreira de Moura (2006). *Efeitos da utilização dos métodos de Custeio Pleno e Custeio por Absorção nas tomadas de decisões*. Monografia. Graduação em Ciências Contábeis - Universidade Católica de Brasília.

Nascimento, Diogo Toledo do; Vartanian, Grigor Haig (1999, setembro). O método pleno: uma abordagem conceitual. *Revista CRC-SP*. São Paulo, n. 09.

Neves, Silvério das; Viceconti, Paulo Eduardo Vilchez (2003). *Contabilidade de Custo: um enfoque direto e objetivo*. São Paulo: Atlas.

Oliveira, Marcelo Leonardo Braga de (2010). Custos na formação de preços. *Portal administradores*. Recuperado em 28 março 2010 de <http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/custos-na-formacao-de-precos/21888/>

Passos, Carlos Roberto Martins; Nogami, Otto (2003). *Introdução à Economia: Princípios e Ferramentas*. 4. ed. São Paulo: Pioneira.

Pereira, Jaildo Santos (2006). *Introdução a economia*. Recuperado em 11 março 2010 de <http://www.ctec.ufal.br/pec/engcivil/pastadownloads/IntroducaoaEconomia.doc>

Pró-Pesquisa (2009). *Pesquisa de opinião e mercado*. Recuperado em 11 setembro 2009 www.propesquisa.com.br

Richardson, Roberto Jarry *et al.* (1999). *Pesquisa social: teoria e prática no Brasil*. 3 ed. São Paulo: Atlas.

Rocha, A. & Christensen, C. (2008). *Marketing: métodos e técnicas*. 3 ed. São Paulo: Atlas.

Santos, Joel José dos (2008). *Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro*. 5. ed. São Paulo: Atlas.

Sardinha, José Carlos (1995). *Formação de preço: a arte do negócio*. 1. ed. São Paulo: Makron books.

SEBRAE (2008). *Anuário do trabalho na micro e pequena empresa 2008*. Brasília: Dieese.

SESCON - Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de Santa Catarina (2009). Recuperado em 1 março 2009 de <http://www.sesconsc.org.br>

Theiss, José Reinaldo; Krieck, Manfredo (2005). *Custos e preços sugeridos de vendas*. 1. ed. Blumenau: Odorizzi.

Zornig, Frederico Max (2007, março). Tudo o que você queria saber sobre o novo princing... *Revista HSM Management Update*. São Paulo, n.42.

Zornig, Frederico Max (2010). *Preços: não caia em tentação*. Recuperado em 15 junho 2010 de <http://br.hsmglobal.com/notas/43370-precos-nao-caia-em-tentacao>