

# Análise dos fatores envolvidos na estimação de custos e formação de preço das empresas de auditoria

Josmária Lima Ribeiro de Oliveira <sup>1</sup>  
Antônio Artur de Souza <sup>2</sup>  
Carlos Maurício Vieira <sup>3</sup>

## RESUMO

Este artigo apresenta uma discussão sobre o processo de estimação de custos e formação de preços nas empresas de auditoria. Estas atendem a vários tipos de clientes e realizam a prestação de serviços por meio de projetos, ou seja, sob encomenda, pois cada empresa cliente apresenta características diferentes de controle interno e sistema de informações. Antes de iniciar o processo de auditoria, a empresa de auditoria precisa fornecer ao cliente um preço, e para tanto necessita realizar estimativas, tomando por base fatores internos e externos. Além dos fatores associados ao cliente, a empresa também deve considerar as limitações em relação às normas brasileiras regidas pelos órgãos normativos. Este artigo desenvolve uma discussão baseada em dois modelos teóricos para discutir a realização da estimação de custos e da formação de preços nas empresas nacionais de auditoria. De modo geral, estes fatores consistem de uma série de propriedades e de condições do ambiente, que influenciam a tomada de decisão. Os fatores aqui apresentados são divididos em dois grupos:

- a) fatores internos, avaliados com base nas informações internas da empresa (obtidas por meio do planejamento da auditoria);
- b) fatores externos, determinados a partir da avaliação do ambiente em que a empresa está inserida.

**Palavras-chave:** Auditoria - custos. Empresas de auditoria - custos. Contabilidade.

---

<sup>1</sup> Mestranda em Administração pela UFLA/MG. Bacharel em Ciências Contábeis pela UFMG

<sup>2</sup> Ph.D. em Ciências Administrativas/Lancaster/UK. Professor em Administração da Universidade Estadual de Maringá.

<sup>3</sup> Mestrando em Administração Pública pela Fundação João Pinheiro/MG. Professor em Ciência Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais.

## 1 INTRODUÇÃO

As empresas de auditoria prestam serviços a seus clientes mediante contrato, no qual deve haver uma cláusula em que conste o valor a ser cobrado. Para que este valor seja firmado com segurança, contemplando tanto os custos quanto os riscos envolvidos, torna-se necessário estimar os custos levando em consideração os vários fatores associados aos ambientes interno e externo da empresa cliente.

A estimação dos custos envolvidos no processo requer a realização do chamado *planejamento da auditoria*. O serviço a ser prestado depende muito da organização interna da empresa cliente e da agilidade desta na disponibilização dos dados solicitados pela empresa de auditoria. A maioria dos custos envolvidos na atividade de auditoria refere-se ao número de horas trabalhadas, e estas são calculadas a partir do número de horas de dedicação ao cliente.

A formação de preço baseia-se em fatores que não são originados apenas dos custos. Forma-se também a partir do posicionamento da empresa quanto à confiabilidade em relação ao serviço prestado, da comunicação com o mercado e da localização da empresa. Todos esses fatores atuam para a evidenciação do valor percebido pelo consumidor.

Este trabalho desenvolve uma discussão baseada em dois modelos teóricos para mostrar como é realizada a estimação de custos e formação de preços das empresas de auditoria. A primeira parte deste artigo apresenta a caracterização da auditoria como serviço; a segunda parte introduz dois modelos teóricos para a estimação de custos e formação de preços. A parte seguinte, a partir do modelo de Dolan e Simon (1998) evidencia as características do processo de formação de preços das empresas de auditoria. E a última parte desenvolve a aplicação do modelo teórico de Souza (1995), que é dividida em fatores internos e fatores externos.

## 2 O SERVIÇO DE AUDITORIA

Para Albrecht (1998), serviço é o trabalho feito por uma pessoa em benefício de outra. Cobra e Zwarg (1986) definem serviço como uma mercadoria comercializável isoladamente; um produto intangível, algo que não se pega, não se cheira e não se apalpa; geralmente, não pode ser experimentado antes da compra; e possibilita satisfações que compensam o dinheiro gasto na realização de desejos e necessidades. Para estes autores, o serviço pode ser adaptado, e desta forma configurado como um produto a ser comercializado, por exemplo: hotel, locadora de veículos e empresas aéreas.

Uma das principais características das operações de serviços refere-se à intangibilidade e à necessidade da presença do cliente ou um bem de sua

propriedade. Para Zeithaml e Bitner (2003), os serviços são ações, processos e atuações que são apresentados ao cliente por meio de análise de problemas, reuniões, telefonemas de acompanhamento e relatórios. Schonberger e Knod Jr. (1997) reconhecem três tipos de serviço: a) tarefas de serviço - restaurantes, consulta médica; b) serviços contínuos - guarda de segurança; e c) projetos de serviços - projeto arquitetônico.

Para Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000), o pacote de serviços é definido como um conjunto de mercadorias e de serviços, que são fornecidos em um ambiente constituído de: instalações de apoio - recursos físicos disponíveis antes de se oferecer um serviço; bens facilitadores - material adquirido ou consumido pelo comprador; serviços explícitos - características essenciais ou intrínsecas dos serviços; e serviços implícitos - características extrínsecas dos serviços.

Percebe-se que as empresas de auditoria realizam a prestação de serviço aos seus clientes, conforme definição expressa por Zeithaml e Bitner (2003), e que, de acordo com Schonberger e Knod Jr. (1997), estas empresas prestam um tipo de serviço que se denomina *projeto de serviços*. Para realizar a prestação de serviço, as empresas de auditoria utilizam instalações de apoio, bens facilitadores e serviços explícitos e implícitos, para proporcionar a satisfação e conquista dos clientes.

Boynton et al. (2002) apresentam que existem três tipos de auditoria:

- a) auditoria de demonstrações financeiras (envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito das demonstrações financeiras de uma entidade, para emissão de parecer);
- b) auditoria de *compliance* (envolve obtenção e avaliação de evidências para determinar se certas atividades financeiras ou operacionais de uma entidade obedecem a condições, regras ou regulamentos a ela aplicáveis);
- c) auditoria operacional (envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito da eficiência e eficácia das atividades operacionais em comparação com objetivos estabelecidos). Para este trabalho será tratada a auditoria das demonstrações financeiras.

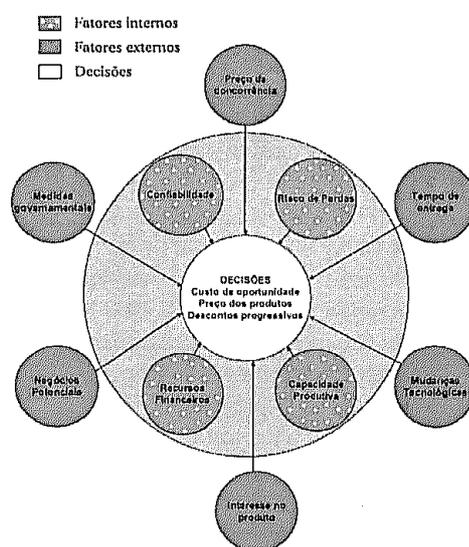
Para Franco e Marra (2001), a *auditoria de demonstrações financeiras* serve para mensurar a adequação e a confiabilidade dos registros e das demonstrações financeiras obtidas por meio do exame de documentos, livros e registros financeiros, de inspeções, da obtenção de informações e de confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento e observando uniformidade quanto à utilização dos princípios fundamentais de contabilidade. De acordo com as *Normas Profissionais de Auditor Independente - NBC P 1*, o auditor independente, deve deter conhecimentos atualizados dos *Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade* e estar orientado para a utilização das técnicas contábeis (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1997).

### 3 REFERENCIAL TEÓRICO

As despesas de comercialização variam de cliente para cliente. Souza (1995) apresenta um modelo para a estimação de custos de uma empresa de produção por encomenda, o qual é aplicável ao estudo da estimação de custos para a atividade de auditoria. O autor considera que o processo de estimação de custos requer a análise de um conjunto de fatores internos e externos. O modelo definido por Souza (1995) foi desenvolvido a partir de uma pesquisa empírica em empresas Inglesas, no período de 1991 a 1995. Diversos trabalhos, tendo como exemplo: De Souza *et al.* (1999a); De Souza *et al.* (1999b); De Souza e Kingsman (1999), têm sido publicados desde então, apresentando este modelo como adequado para a realidade brasileira.

A FIG. 1 demonstra que o tomador de decisão deve estimar os seus custos para poder formar o preço do seu serviço com assertividade. Existem fatores que são de fácil mensuração, mediante a aplicação de alíquotas, e fatores que são de difícil mensuração. Os fatores, para De Souza (1999b), podem ser vistos como uma série de propriedades ou condições do ambiente que influenciam a tomada de decisão. Portanto, considera-se que para tomar uma decisão coerente com relação à importação é necessário ter visão ampla e apurada destes fatores.

**FIGURA 1**  
Fatores internos, fatores externos e decisões  
para a estimação de custos e formação de preços

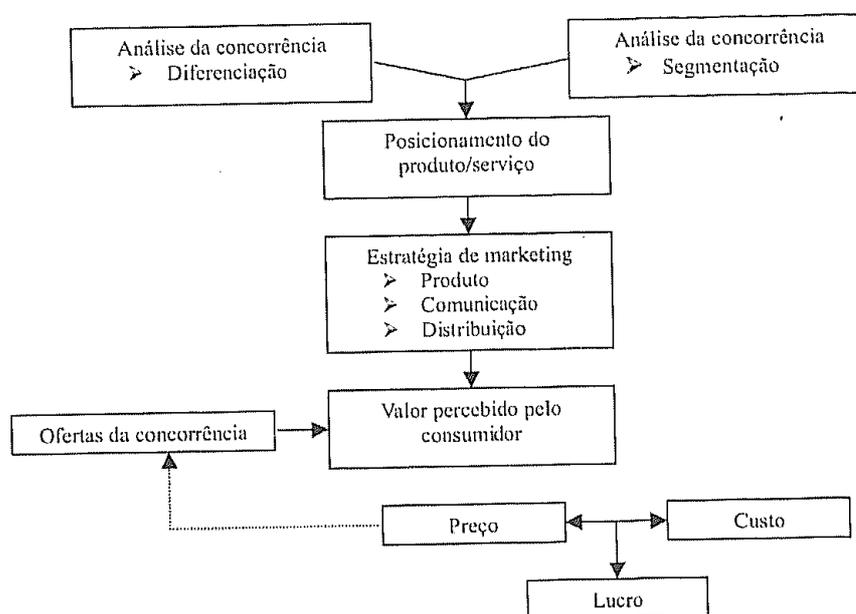


Fonte: SOUZA, 1999b.

Nota: Adaptado pelos autores.

O modelo de Dolan e Simon (1998) para formação de preço centra-se no papel primordial do valor percebido pelo cliente, o qual permite trabalhar com o valor do produto ou serviço, e não apenas com os custos e o lucro desejado pelo produtor. Trata-se de uma visão abrangente e que permite a formação de preço com maior retorno para a empresa de auditoria.

FIGURA 2  
Esquema do processo de preços e valores



Fonte: Dolan e Simon (1998, p.22)

A FIG. 2 demonstra que a análise competitiva deve ser considerada quando se deseja identificar as oportunidades de diferenciação e que a análise do consumidor permite reconhecer os desejos do consumidor e a segmentação significativa do mercado. A partir desta definição, podem ser traçadas as características que criam valor ao produto por meio da seleção do público-alvo, dos elementos do composto de marketing e da campanha publicitária. Dolan e Simon (1998) consideram que estas etapas, apoiadas em outras medidas de apoio, determinam o valor do produto no mercado e o torna disponível ao comprador final.

Sobre a estratégia para a definição de preço, Lovelock e Wright (2001, p.277) esclarecem que:

Os custos que uma empresa necessita recobrar normalmente impõem um preço mínimo, um piso, para uma oferta específica de serviço, e o valor percebido da oferta para os clientes que estabelece um máximo, ou teto.

E, ainda, o preço cobrado pela concorrência para serviços similares ou substitutos determina a localização na faixa que vai do piso ao teto, possibilitando a definição do preço.

Segundo Kotler (2000, p. 490), o preço exerce um efeito psicológico sobre os consumidores, na medida em que o utilizam como indicador de qualidade. Muitos deles, ao procurarem um produto, têm em mente um preço de referência, formado a partir da observação dos preços atuais, dos preços anteriores e do contexto de compra. Essa informação complementa a afirmação de Dolan e Simon (1998, p.103): "O preço ajuda a definir a competitividade de um produto, isto é, como ele é visto pelos consumidores e pelos produtos com os quais concorre mais diretamente".

Para os diversos clientes, devem ser consideradas as diferenças de trabalho que permitem a percepção de valor para o cliente. Para Dolan e Simon (1998, p.186), um preço uniforme para todos os clientes não é a melhor resposta, uma vez que o sacrifício do lucro potencial é muito grande.

Os componentes do marketing estão inter-relacionados na estratégia de posicionamento, e esta tem a ver com o modo como a empresa deseja colocar seu produto no mercado competitivo e como deseja fazer para que o produto ganhe o reconhecimento do mercado (MCKENNA, 1993). Um produto bem posicionado permite uma fácil identificação de seu público alvo, de seu preço e de suas garantias.

A precificação baseada no valor pressupõe que nenhum cliente pagará mais por um produto do que aquilo que acha que vale. Sendo assim, "quando os clientes compram um serviço específico, estão pesando os benefícios advindos do serviço em relação aos seus custos" (LOVELOCK; WRIGHT, 2001, p.273). Para o cliente que não tem uma construção de significado sobre o serviço, é possível enriquecer a sensação por meio de sua participação de forma passiva ou ativa e por meio do tipo de conexão ou relação ambiental que liga os clientes ao produto (PINE II; GILMORE, 1999, p.40).

O acompanhamento das estratégias utilizadas pela concorrência é outro ponto de destaque para Dolan e Simon (1998) no modelo apresentado. Os autores consideram que é preciso conhecer a estrutura de custos da concorrência, o potencial e o modelo comercial utilizado. Por isso, o modelo apresenta uma

linha pontilhada, porque mostra que o preço da empresa pode influir nas ofertas dos concorrentes. Dolan e Simon (1998) consideram que os preços exigem fatos sobre os custos decorrentes do negócio, os processos de avaliação do consumidor e a atividade da concorrência.

#### **4 O PROCESSO DE FORMAÇÃO DE PREÇO DAS EMPRESAS DE AUDITORIA**

O progresso da auditoria tem sido crescente, e o auditor tem adquirido um papel de grande relevância para a empresa, a sociedade e o mercado. A formação de preço deste serviço ultrapassa a estimação dos custos diretamente relacionados à atividade e envolve análises de valor do serviço para o cliente. Quanto vale para uma empresa saber que suas demonstrações financeiras são confiáveis e retratam a realidade? Com os riscos a que a empresa de auditoria está sujeita na execução do seu trabalho, devido à interligação de sistemas, à agilidade na execução das atividades, às limitações do controle interno, às pressões externas, geradas pelas outras empresas de auditoria, em termos de concorrência, e às exigências governamentais, em função da legislação, como formar o preço do serviço de auditoria a ser prestado?

Existem diversas empresas de auditoria no Brasil. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) anota 113 pessoas físicas e 298 pessoas jurídicas atuando como auditores independentes registrados. A Pricewaterhousecoopers detém o maior número de clientes listados na Bolsa de Valores de São Paulo, em 31 de dezembro de 2002, com 107 clientes. A Deloitte Touche Tohmatsu apresenta uma carteira de 96 clientes. Seguem-se a Ernst & Young e a KPMG, com 36 clientes cada uma. Esses dados revelam que o mercado de auditoria apresenta forte concorrência.

Para posicionarem-se frente às concorrentes, as empresas de auditoria têm utilizado estratégias de marketing, de modo a atrair clientes e expandir seu mercado de atuação. A divulgação das empresas de auditoria era, na maioria das vezes, feita por meio de comunicação boca a boca, principalmente pelos clientes. Hoje, com o aumento da concorrência, têm-se utilizado, de forma direcionada, a locação de outdoors, principalmente em aeroportos, a divulgação do nome da empresa nos encostos das poltronas dos aviões e a propaganda em revistas direcionadas para executivos e presidentes de empresas. Outra forma de divulgação ocorre mediante a distribuição de jornais informativos que circulam por e-mail e também na forma impressa. Essa estratégia visa demonstrar que a empresa de auditoria é atualizada em suas informações, e por isto inspira confiabilidade no cliente.

É expressiva a concentração de empresas de auditoria na região Sudeste. No entanto, em razão do aumento da carteira de clientes em nível nacional,

tem-se verificado a instalação de escritórios em outras regiões, para melhorar a qualidade da prestação de serviços e para reduzir custos com hospedagem e transporte de seus funcionários.

O valor percebido pelo consumidor pode ser identificado pelas práticas de diferenciação utilizadas e pela confiança que o cliente tem em relação ao serviço prestado. A auditoria interna ou externa agrega valor quando contribui efetivamente com os negócios do cliente, utilizando-se de recomendações às áreas auditadas no sentido de corrigir ou melhorar os controles internos.

A eficácia da auditoria pode ser avaliada pelo número de recomendações implementadas com sucesso. Os principais motivos para a não implementação das melhorias sugeridas decorrem do fato de serem clássicas e teóricas, divergindo das barreiras e situações não previstas do dia-a-dia; da falta de pessoal disponível e qualificado para promover as mudanças; da interligação entre as atividades da empresa, ou seja, da dependência de distintas áreas da empresa; da falta de suporte e apoio; da falta de cobrança pela solução; do não convencimento do problema pela área auditada; dos problemas políticos e culturais existentes dentro da empresa ou instituição; da falta de compromisso posterior aos trabalhos envolvendo a apresentação de soluções por parte da área auditada; e do fato de a área auditada não concordar com o ponto levantado pela auditoria.

Tais razões reiteram a necessidade de perceber a realidade empresarial e de promover uma comunicação clara por parte do auditor. Estes fatores são primordiais para a agregação de valor à empresa.

Sobre os custos incorridos na prestação do serviço de auditoria se tem a alocação das horas prestadas pela equipe de auditores e custos referente à capacitação da equipe de auditores para a realização do trabalho. Para a capacitação da equipe de trabalho têm-se as despesas de escritório: energia, telefone, internet, água, locação do escritório, pagamento de IPTU, mobiliário e secretária para o atendimento entre outros. E ainda, os custos com treinamento de auditores, disponibilização de computador portátil para o preenchimento dos papéis de trabalho eletrônicos, despesas com táxi, passagens aéreas e terrestres, hospedagem em hotel, salário dos auditores e horas extras. Alguns desses custos são apresentados por Ribeiro (2002):

- a) transporte - táxi, passagens rodoviárias, ferroviárias, fluviais e aéreas, aluguel de automóvel para deslocamento dos funcionários.
- b) hospedagem - quando o funcionário é deslocado de sua cidade, a empresa necessita efetuar o pagamento de hospedagem.
- c) treinamento - atualização dos funcionários através de treinamentos, pesquisa e debates.

## 5 ANÁLISE DE FATORES PARA A ESTIMAÇÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇO

Souza (1995) apresenta uma relação de fatores que devem ser levados em consideração na tomada de decisão sobre a estimação de custos e formação de preços. Ele divide esses fatores em internos e externos.

### 5.1 Fatores Internos

Os fatores internos, para Souza et al. (1999b), "são elementos do custo que são calculados com base nas informações de dentro da empresa". Este estudo evidencia que os fatores internos são determinantes na tomada de decisão. A realização de uma auditoria requer uma análise interna da empresa no que se refere ao risco; aos recursos financeiros disponíveis para a gestão do capital circulante; à capacidade produtiva; à alocação dos auditores; e à confiabilidade que a empresa tem para realizar o serviço. Godoy (2003), propõe que

[...] os honorários dos serviços de auditoria devem ser compatíveis com a avaliação de risco do trabalho em perspectiva, com os investimentos em formação, com a remuneração dos profissionais que irão participar dos trabalhos, com a tecnologia, e com a manutenção dos programas internos e externos de qualidade.

#### 5.1.1 Risco de Perdas

Na prestação de serviço, incorre-se vários riscos que precisam ser mensurados no momento da estimação de custos e formação de preços. Ao avaliar os riscos, o responsável pela tomada de decisão deve observar: a proporção de capital envolvido na empresa cliente; a proporção da atividade examinada em relação ao total delas; as diferenças encontradas nos relatórios; o atraso no fornecimento de informações; o descumprimento de metas; os orçamentos e planos; a ocorrência de fraudes; a rotatividade atípica de pessoal; as queixas e reclamações de usuários, clientes e fornecedores; a não observância a critérios, padrões e normas. Além de ponderar fatores contingenciais; controles internos; evidências internas ou externas de problemas; veiculação de informações sigilosas da empresa cliente; o interstício entre a última auditoria realizada e o momento atual.

A empresa de auditoria ao prestar o seu serviço e emitir parecer favorável à empresa cliente assume responsabilidade sobre as informações auditadas, por isso, é preciso que a empresa de auditoria esteja ciente do trabalho que está sendo realizado. Para tanto, a empresa de auditoria deve se assegurar quanto ao risco de recursos humanos, que consiste na possibilidade de existir falta de

valores éticos, de competência profissional e responsabilidade formal da administração ou dos servidores; e do risco de tecnologia da informação, que consiste na possibilidade de a tecnologia da informação com que se conta não funcionar segundo o previsto e vir a comprometer a disponibilidade, integridade e segurança da informação.

Uma empresa de auditoria sofre o risco de perda do trabalho realizado no planejamento de auditoria, pois este levantamento apenas é remunerado quando a empresa é contratada para a prestação do serviço. Outro risco de perda de uma empresa de auditoria é o treinamento de funcionários para a área específica do cliente. Se a empresa de auditoria procura auditar uma instituição que tenha leis específicas, será necessário treinamento dos funcionários para que estes tenham condições de fazer o planejamento da auditoria. Portanto, se a empresa de auditoria não consegue este cliente, todo o treinamento oferecido aos funcionários consistiu em uma perda para a prestação daquele serviço.

#### **5.1.2 Recursos Financeiros**

Ao realizar a estimação de custos e formação de preço para a empresa cliente, deve-se observar os recursos financeiros disponíveis para a execução da atividade e a forma de pagamento, pois estes fatores comprometem a gestão financeira da empresa. A forma de pagamento compromete o fluxo de caixa da empresa e a aquisição de possíveis rendimentos caso o pagamento seja realizado de forma parcelada.

As normas profissionais de auditor independente (NBC P 1) enfocam que:

antes de aceitar o trabalho, o auditor deverá obter conhecimento preliminar da atividade da entidade a ser auditada, mediante avaliação junto à administração, da estrutura organizacional, da complexidade das operações e do grau de exigência requerido para a realização do trabalho de auditoria, de modo a poder avaliar se está capacitado a assumir a responsabilidade pelo trabalho a ser realizado. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1997).

Para a realização deste levantamento preliminar ocorrem despesas, que são pagas pela empresa de auditoria.

A forma de pagamento das empresas de auditoria é realizada em parcelas, portanto, a empresa que recebe a prestação de serviço efetua o pagamento em doze parcelas, ou seja, mensalmente. Esta forma de pagamento contribui para que as empresas de auditoria tenham um fluxo de caixa constante e facilita o pagamento do cliente. Uma linha de interpretação técnica que visa explicitar o item 1.4, sobre honorários da NBC P 1 - Normas Profissionais do Auditor Independente, propõe que:

[...] o auditor deve considerar no estabelecimento dos honorários para a realização dos trabalhos diversos fatores: 1) a relevância, o vulto, a complexidade do serviço e o custo do serviço a executar; 2) o número de horas estimadas para a realização dos serviços; 3) a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente; 4) a qualificação técnica dos profissionais requeridos para participar da execução dos serviços; 5) o lugar em que os serviços serão prestados, fixando, se for o caso, como serão cobrados os custos de viagens e estadas (GRUPO DE ESTUDOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE, 2003).

### **5.1.3 Capacidade Operacional**

A capacidade operacional é um fator limitante para a operacionalização da prestação do serviço. As empresas de auditoria empregam um grupo de auditores que são contratados pela Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), sendo, portanto, funcionários dela. Para que novos auditores sejam contratados e estejam em condições de iniciar um trabalho, faz-se necessário cumprir o período mínimo de 90 (noventa) dias para treinamento. Diante dessas considerações, percebe-se que a gestão do capital humano na empresa de auditoria é um fator que limita a expansão das atividades e o atendimento de clientes que não tenham discutido o processo anteriormente.

Para Bateson e Hoffman (2001), a capacidade representa o principal custo de um serviço. Na auditoria, esta afirmação é verdadeira, pois o que ocorre é a comercialização do capital intelectual da empresa, por meio da análise das demonstrações financeiras e dos controles internos da empresa.

Portanto, a tomada de decisão para a estimação de custos deve avaliar o custo de oportunidade em ter auditores sem atividade. E ainda, o excesso de horas de serviço a ser prestado, superior à capacidade disponível da empresa de auditoria. Portanto, o estimador necessita ter um forte envolvimento com o departamento de pessoal da empresa de auditoria para ter conhecimento da capacidade disponível para a prestação do serviço e mediante destes dados estimar a capacidade produtiva, ou seja, o número de auditores que integrará a equipe para a prestação do serviço a ser estimado.

### **5.1.4 Confiabilidade**

A confiança existe quando o cliente sente segurança em relação à fidedignidade e à integridade de um parceiro; ou seja, a certeza de que a outra parte será honrável e agirá com integridade. Quando este fator é considerado na tomada de decisão, resulta um comprometimento da empresa em estar cumprindo estas expectativas com responsabilidade (RIBEIRO; PEREIRA, 2002; ALMEIDA; PEREIRA; LARÁN, 2002).

Para Carvalho (2002), existem três abordagens sobre o significado do termo confiança, bem como sobre os processos por meio dos quais ela é construída e mantida:

- a) confiança calculada (o homem é um agente racional que analisa os custos e benefícios antes de entrar em uma relação);
- b) confiança baseada em normas ou valores (a lealdade e obrigação estão em primeiro plano); e
- c) confiança cognitiva (expectativas mantidas sobre a ordem social em geral e as interações específicas com os outros).

As empresas de auditoria são contratadas principalmente pelo fator *confiabilidade*, porque os clientes necessitam ter confiança de que suas demonstrações serão retratadas de forma correta e que as fraudes e erros não farão parte do seu dia-a-dia. Portanto, a escolha da empresa de auditoria baseia-se nas três abordagens do termo confiança para a tomada de decisão. A auditoria oferece, por meio de seu serviço a confiança de que tudo estará bem com a empresa auditada. Sendo assim, a confiança é a garantia do serviço prestado. Esta garantia envolve o atendimento adequado das especificações técnicas solicitadas e, também, a segurança de que a transmissão de informações sigilosa não será aberta ao público externo.

## 5.2 Fatores Externos

"Os fatores externos afetam direta e indiretamente a estimação de custo e formação de preço, e por isso se constituem em um importante aspecto a ser considerado pelas empresas" (SOUZA et al., 1999b). Tais fatores são determinados pela variação do ambiente no qual a empresa está inserida. Referem-se às medidas governamentais à possibilidade de entrega do serviço e ao prazo necessário para a sua realização; ao preço praticado pelos concorrentes; às mudanças tecnológicas mundiais; à tendência ao interesse pelo serviço; e aos negócios potenciais que podem resultar de uma prestação de serviço inicial.

### 5.2.1 Medidas Governamentais

As medidas governamentais buscam regular o mercado para manter a segurança do serviço realizado. Uma das precauções apresentadas pelas normas governamentais é a exigência de que a empresa diversifique a sua carteira de clientes. Essa atitude evita que a empresa de auditoria seja dependente de um cliente e mantenha, desta forma, a integridade em suas operações.

De acordo com o art. 6º da Resolução 3.081 do Banco Central do Brasil (2003), é irregular a ocorrência de

[...] pagamento de honorários e reembolso de despesas do auditor independente, pela entidade auditada, isoladamente, ou em conjunto com suas ligadas, igual ou superior a 25%

(vinte e cinco por cento) do faturamento total do auditor independente naquele ano.

### **5.2.2 Tempo de Entrega**

Tendo em vista a concorrência existente no mercado de auditoria, as empresas buscam atender o cliente no menor prazo possível. Para tal, elas submetem seus funcionários à realização de atividades noturnas e nos fins de semana, pois o tempo é um fator considerado para a tomada de decisão do cliente sobre qual empresa de auditoria escolher.

O GRUPO DE ESTUDOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE (2003) afirma que devem constar da documentação da formação dos honorários: o tempo que se espera despende na familiarização das atividades do cliente e do mercado; o conhecimento e a avaliação dos controles internos operacionais e das práticas contábeis do cliente; o desenvolvimento de programas de trabalho, inclusive, em sendo o caso, de aplicativos de sistema eletrônico de dados para avaliações de riscos; as definições de amostragem estatísticas na realização de verificações substantivas; a elaboração, discussão e emissão de relatórios; e outros aspectos necessários ao trabalho de auditoria. E, ainda, a categoria (nível técnico) do pessoal a ser utilizado e os honorários, por hora, de cada categoria, e a memória final de cálculo dos honorários.

### **5.2.3 Preço da Concorrência**

A análise sobre qual é o melhor valor a ser prestado para a realização do serviço de auditoria deve envolver todos os fatores internos para o direcionamento da decisão e a credibilidade que a empresa de auditoria tem no mercado. A compatibilidade e a consistência do valor dos honorários são fatores preponderantes para a imagem da atividade de auditoria.

O GRUPO DE ESTUDOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE (2003) considera errônea a cobrança de honorários que não leve em conta todo o investimento em formação profissional, tecnologia e treinamento. Para a interpretação técnica do item 1.4 da NBC P1, propõe-se que o estabelecimento de honorários substancialmente inferiores àqueles que poderiam ser considerados razoáveis caracterize-se como comportamento inadequado do auditor independente, constituindo infração ao Código de Ética Profissional do Contabilista. Pois, a cobrança de honorários para serviços de auditoria inferiores aos considerados adequados leva em conta a

compensação com outros serviços já prestados ou a serem prestados ao cliente pelo auditor independente, pessoa física ou jurídica ou quaisquer partes a ele relacionadas (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1997).

O trabalho de auditoria requer uma permanente troca de auditores, segundo as normas brasileiras de contabilidade. Portanto, as empresas de auditoria têm um período limitado para o exercício de sua atividade. A esta ocorrência da troca dá-se o nome de rodízio. O GRUPO DE ESTUDOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE (2003) considera que

o auditor independente que ingressa como postulante a auditor do cliente não deve e, portanto não pode, tratar a mudança de auditores unicamente como uma oportunidade de ampliar sua carteira de clientes e, assim, justificar proposta de valor incompatível com a natureza do trabalho que está sendo contratado ou substancialmente inferiores àqueles do auditor que está sendo substituído. Neste caso, ao contrário, o auditor, além de levar em consideração todos os aspectos mencionados nesta Interpretação Técnica, deve ainda, especialmente no caso de cliente com operações sofisticadas, considerar nos seus honorários os custos necessários para o desenvolvimento de programas, metodologias e treinamentos específicos.

#### **5.2.4 Mudanças Tecnológicas**

Para o GRUPO DE ESTUDOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE (2003), as empresas de auditoria necessitam investir significativamente em tecnologia. Tal necessidade é requerida mediante o uso que os auditores fazem dos programas aplicativos para documentar os papéis de trabalho e para automatizar a execução dos trabalhos, quanto em equipamentos e sistemas.

Hoje, as empresas possuem sistemas de informações que restringem a atuação dos funcionários e atuam como parceiro no controle interno das informações. No entanto, tais sistemas podem apresentar falhas, que podem variar desde erros na escrita de códigos da programação até fraudes proposítas. Por isto, as empresas de auditoria não realizam apenas a leitura dos dados, mas, também, uma conferência do sistema de informações para verificar se os dados transmitidos são confiáveis e se os sistemas estão adequadamente integrados, para não proporcionarem falha na transmissão da informação.

#### **5.2.5 Interesse no Serviço**

Este fator vincula-se ao posicionamento da empresa de auditoria no mercado; ou seja, na percepção de valor que o mercado tem do serviço prestado pela empresa de auditoria. A empresa de auditoria, ciente do interesse do cliente em receber a sua prestação de serviço, pode considerar o interesse como fator para a formação de preço do seu serviço.

As empresas de auditoria segmentam-se em ramos de atuação familiares e adquirem mercado por meio desta estratégia. Portanto, é reconhecida no mer-

cado a especialidade da empresa de auditoria. Por exemplo, uma empresa de auditoria que presta os seus serviços para três grandes fundos de pensão tende a conseguir outros clientes de fundo de pensão, inclusive seus fornecedores e clientes. A convivência com um setor de mercado permite que a empresa de auditoria, sem transmitir informações sigilosas, crie parâmetros para avaliar as demonstrações financeiras que tendem a ser semelhantes em relação à disposição do imobilizado, do fluxo de caixa, dos financiamentos e dos investimentos.

#### **5.2.6 Negócios Potenciais**

Souza et al. (1999b) considera que o preço do serviço prestado pode ser reduzido mediante a frequência da contratação da empresa. Este procedimento é utilizado por empresas que estimam o valor de vida do cliente e exercem políticas de fidelização, que acumulam benefícios à empresa, permitindo a política de descontos progressivos. A partir do conceito de comprometimento de como a habilidade de fazer sacrifícios de curto prazo em nome de benefícios de longo prazo, percebe-se que a possibilidade de negócios potenciais tende a gerar comprometimento na empresa de auditoria (ALMEIDA, PEREIRA E LARÁN, 2002).

Os descontos progressivos são possíveis porque o novo trabalho a ser realizado pela empresa de auditoria já terá como base o planejamento anterior e os contatos estabelecidos com o cliente. Este fator facilita o acesso do auditor às informações necessárias, porque os funcionários do cliente já estão familiarizados com a empresa de auditoria.

No entanto, de acordo com o art. 9º da Resolução 3.081 do Banco Central do Brasil (2003), deve-se "proceder à substituição do auditor independente contratado, no máximo, depois de emitidos pareceres relativos a cinco exercícios sociais completos". E a recontração do auditor independente só pode ser efetuada depois de decorridos três anos. Portanto, esta análise de negócios potenciais é restrita ao tempo conforme legislação em vigor.

## **6 CONCLUSÕES**

Este artigo apresentou uma discussão sobre o processo de estimação de custos e formação de preços nas empresas de auditoria. Vários tipos de clientes fazem parte da carteira de clientes de uma empresa de auditoria. Esta realiza a prestação de serviços por meio de projetos, ou seja, sob encomenda, pois cada empresa cliente apresenta características diferentes de controle interno e sistema de informações.

Para a empresa apresentar ao cliente um preço, ela necessita realizar estimativas, tomando por base fatores internos e externos. Além dos fatores associados ao cliente, a empresa também deve considerar as limitações em relação às normas brasileiras estabelecidas pelos órgãos normativos. A discussão

apresentada neste trabalho abordou o modelo de Dolan e Simon (1998) para formação de preço centrado no papel primordial do valor percebido pelo cliente, o qual permite trabalhar com o valor do produto ou serviço, e não apenas com os custos e o lucro desejado pelo produtor.

A análise do processo de preços e valores identificou que a formação de preço do serviço de auditoria ultrapassa a estimação dos custos diretamente relacionada à atividade e envolve análises de valor do serviço para o cliente. Demonstrou-se que existe concorrência entre as empresas de auditoria no Brasil e que para obter posicionamento no mercado as empresas de auditoria têm utilizado estratégias de marketing, de modo a atrair clientes e expandir seu mercado de atuação por meio da comunicação "boca a boca", locação de *outdoors*, divulgação do nome da empresa nos encostos das poltronas dos aviões, propaganda em revistas direcionadas para executivos e presidentes de empresas, e distribuição de jornais informativos que circulam por e-mail e também por via impressa. Com relação ao valor percebido, este pôde ser identificado pelas práticas de diferenciação utilizadas e pela confiança que o cliente tem em relação ao serviço prestado.

O modelo do processo de estimação de custos e formação de preços, desenvolvido por Souza (1995), permitiu identificar fatores que consistem de uma série de propriedades e de condições do ambiente que influenciam a tomada de decisão. Os fatores foram divididos em dois grupos:

- a) fatores internos (calculados com base nas informações internas da empresa obtidas por meio do planejamento da auditoria);
- b) fatores externos (determinados pela variação do ambiente em que a empresa está inserida).

Para os fatores internos, percebeu-se que a realização da estimação de custos e formação de preços de uma empresa de auditoria requer a execução de análise interna da empresa. Esta análise deve envolver o risco de perdas do investimento realizado, tendo como exemplo, o custo do planejamento da auditoria. Outros fatores considerados foram os recursos financeiros disponíveis para a gestão da capital circulante; a capacidade produtiva da empresa de auditoria com a alocação dos auditores; e a confiabilidade que a empresa tem para realizar o serviço.

Os fatores externos referem-se às medidas governamentais; ao menor prazo para realização do serviço; à comparação com o preço praticado pelos concorrentes; às mudanças tecnológicas que impactam a realização do serviço; e aos negócios potenciais que podem resultar de uma prestação de serviço inicial.

Este artigo desenvolveu uma discussão a partir de dois modelos teóricos, demonstrando como é realizada a estimação de custos e formação de preços das empresas de auditoria. Como proposta de futuros trabalhos, pesquisas qualitativas podem ser realizadas com tomadores de decisão das empresas de auditoria, quanto à estimação de custos e formação de preço do serviço prestado.

## 7 REFERÊNCIAS

ALBRECHT, K. *Revolução nos serviços: como as empresas podem revolucionar a maneira de tratar os seus clientes*. São Paulo: Pioneira, 1998.

ALMEIDA, S. O; PEREIRA, R. C. de F.; e LARÁN, J. A. A influência da satisfação, da confiança e do comportamento em trocas relacionais com objetivos de longo prazo: um estudo qualitativo no contexto bussiness-to bussiness. In: ASSEMBLÉIA DO CLADEA, 37., 2002, Porto Alegre. *Anais...* Porto Alegre: CLADEA, 2002. 1 CD-ROM.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Resolução 3.081. Dispõe sobre a prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Bacen e para as câmaras e prestadores de serviços de compensação e liquidação. *Regulatory practice*: publicação mensal do S. A. R. Setor de Apoio Regulamentar. Financial Services. < [http://www.kpmg.com.br/adm/images/RPNews\\_mai03.pdf](http://www.kpmg.com.br/adm/images/RPNews_mai03.pdf) > Acesso em: 13 de jul. 2003.

BATESON, J. E. G; HOFFMAN, K. Douglas. *Marketing de serviços*. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.

CARVALHO, Luiz Felipe Nasser. O problema da confiança e seus impactos sobre os custos de transação. In: ASSEMBLÉIA DO CLADEA, 37., 2002, Porto Alegre. *Anais...* Porto Alegre: CLADEA, 2002. 1 CD-ROM.

COBRA, M.; ZWARG, F. A. *Marketing de serviços: conceitos e estratégias*. São Paulo: McGraw-Hill, 1986.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução n. 821/97*. Aprova a NBC P1 - Normas Profissionais de Auditor Independente com alterações e dá outras providências. 1997. Disponível em: [www.cfc.org.br/uparq/legislação/res\\_821.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/legislação/res_821.pdf) Acesso em: 2 set. 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Interpretação técnica NBC T 11 - IT - 07: planejamento de auditoria*. Disponível em: [www.cfc.org.br/uparq/legislação/nbct11\\_07.PDEF](http://www.cfc.org.br/uparq/legislação/nbct11_07.PDEF). Acesso em: 13 jul. 2003.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Normas de registro e atuação dos auditores independentes*. Disponível em: [www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br) Acessado em: 04 jul. 2003.

DOLAN, R. J.; SIMON, H. *O poder dos preços: as melhores estratégias para ter lucro*. São Paulo: Futura, 1998.

FITZSIMONS, James A.; FITZSIMONS, Mona J. *Administração de serviços: operações, estratégia e tecnologia da informação*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GRUPO DE ESTUDOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. Conselho Federal de Contabilidade. *Interpretação técnica sobre honorários*. Mensagem recebida por: <[tecnica@cfc.org.br](mailto:tecnica@cfc.org.br)> em 03 jul. 2003.

KOTLER, P. E. *Administração de marketing*. 10. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

LOVELOCK, Christopher; WRIGTH, Lauren. *Serviços: marketing e gestão*. São Paulo: Saraiva, 2001.

MCKENNA, R. *Marketing de relacionamento*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

PINE II, B. Joseph; GILMORE, James H. *O espetáculo dos negócios: desperte emoções que seduzam os clientes, sensações intensas determinam o valor de produtos e serviços*. Rio de Janeiro: Campus, 1999. 265 p.

RIBEIRO, Áurea Helena Puga; PEREIRA, Ieda. *Marketing de relacionamento interno nas organizações*. In: ASSEMBLÉIA DO CLADEA, 37., 2002, Porto Alegre. *Anais...* Porto Alegre: CLADEA, 2002. 1 CD-ROM.

RIBEIRO, J. L. *Estimação de custos e formação de preços no Brasil para a importação e exportação*. Monografia de Graduação de Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2002.

SCHONBERGER, R. J.; KNOD Jr, E. M. *Serviço sincronizado: voltado as empresas de serviço*. São Paulo: Pioneira, 1997.

SOUZA, A. A. de. *Developing a knowledge-based decision support system to aid*

*make-to-order companies in cost estimation and pricing decisions*. 1995. Tese (Doutorado)- University of Lancaster, Lancaster, 1995.

SOUZA, A. A. et al. Fatores que influenciam a estimação de custos e a formação de preços em empresas que fabricam bens sob encomenda. In: SEMINÁRIO DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, 1., 1999. Anais... Ribeirão Preto: FEAC/RP/SP. Centro Acadêmico Flaviana Condeixa, 1999b.

SOUZA, A. A. et al. Fatores que influenciam a estimação de custos e formação de preços em empresas que fabricam bens sob encomenda. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 19., 1999, Rio de Janeiro/ CONGRESSO INTERNACIONAL DE ENGENHARIA INDUSTRIAL, 5., 1999, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: UFRJ/PUC, 1999a. 1 CD-ROM.

SOUZA, A. A.; KINGSMAN, B. CEPSS - a rule based expert decision support tool for the cost estimation and pricing decision process. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 19., 1999, Rio de Janeiro/ CONGRESSO INTERNACIONAL DE ENGENHARIA INDUSTRIAL, 5., 1999, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: UFRJ/PUC, 1999. 1 CD-ROM.

ZEITHAML, Valarie A.; BITNER, Mary Jô. *Marketing de serviços: a empresa com foco no cliente*. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.