

GESTÃO DE CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS

RESUMO

Os custos estão presentes em todos os modelos de organizações, tornando-se relevante e oportuno o gestor controlá-los de maneira que não comprometa a capacidade da empresa de honrar todas as despesas e obter lucro, sobretudo em organizações contábeis dentro da temática de custos para servir. Dessarte, o objetivo principal deste estudo foi analisar os fatores que impulsionam ou limitam a adoção de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis associadas à ACON, Associação dos Contabilistas do Vale do Paranhana/RS. No que diz respeito à metodologia, este trabalho consiste em uma pesquisa aplicada com abordagem quantitativa, realizada por meio da técnica de levantamento, com objetivos de natureza exploratórios. Foi realizado um questionário estruturado com 37 questões para os empresários ou gestores de organizações contábeis vinculados à ACON. Os resultados demonstram que mais de 50% das empresas contábeis possuem informações para aplicação do método custos para servir. Os dados obtidos na pesquisa apontam que os possíveis fatores limitadores na gestão de custos são o ambiente volátil em que se encontram, combinado com a predominante estrutura mecanicista das organizações contábeis.

Palavras-chave: Gestão de custos. Mensuração de resultados. Custos para servir.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 INTRODUÇÃO

Embora o tema da gestão de custos e mensuração de resultados em organizações contábeis seja frequentemente debatido, ele permanece oportuno e atual (FISCHBORN, 2023). A globalização tem gerado um alto crescimento no nível de competitividade, exigindo a busca constante por melhoria, flexibilidade e criatividade, por meio da criação de vantagens competitivas. Isso se torna condição necessária para permanecer no mercado e uma das principais maneiras de alcançar a vantagem competitiva é focar no cliente (SANTOS, et al., 2019).

Devido a mudanças no cenário brasileiro e os avanços tecnológicos, as organizações contábeis passaram a investir em novos equipamentos, softwares e treinamento de seus colaboradores. No entanto, isso gerou um impacto no custo dos serviços prestados e os empresários contábeis apresentam dificuldades para mensurar corretamente o valor dos serviços prestados e repassar esses custos aos seus clientes (CREPALDI, et al., 2018).

A falta de um padrão bem definido de cobrança de honorários contábeis, resulta em uma grande oscilação de preços no mercado. Os gestores de empresas contábeis continuam a utilizar formas intuitivas para precificar os serviços prestados, pois encontram problemas em aferir os custos para a formação de preço, bem como surgem tribulações inerentes ao nível de complexidade dos serviços contábeis (MARÇAL, et al., 2019).

Ademais, as empresas prestadoras de serviços apresentam dificuldades em apurar os custos devido ao produto ser intangível, ocasionando maior complexidade em sua mensuração. Em virtude disso, deve ser levado em consideração fatores

contingenciais, como o ambiente, tecnologia, estrutura, tamanho e porte (CREPALDI, et al., 2018).

Será exequível verificar a possibilidade de aplicação de um método que auxilie nos custos para servir e custos de atendimentos dos clientes que devem ser considerados para a formação de preço, viabilizando estratégias mais competitivas para essas organizações. A pesquisa tem como, principal, questionamento: Quais as práticas de gestão de custos na mensuração de resultados utilizadas nas organizações contábeis, que possibilitam a aplicação do custo para servir?

Este estudo também visa identificar e descrever as práticas de gestão de custo utilizados pelas organizações contábeis pertencentes aos associados da ACON, Associação dos Contabilistas do Vale do Paranhana/RS; bem como verificar os dados e informações empregados na gestão de custos e apontar a aplicabilidade dos custos para servir nas empresas estudadas.

A pesquisa justifica-se pela relevância do tema, pois a gestão de custos é de suma importância para o desempenho financeiro das organizações ao passo que a sua negligência pode gerar comprometimento econômico. E ainda, pela valia dessas organizações no mercado como agentes colaboradores do fisco, prestando inúmeras informações exigidas ou sendo responsável pelas informações econômicas e financeiras das empresas que dão apoio para a tomada de decisão (CUNHA et al., 2018). Por conseguinte, é importante analisar quais os fatores que impulsionam ou limitam a utilização de práticas de gestão de custos na mensuração de resultados nas organizações contábeis associadas à ACON.

O tema é salutar para os contadores, gestores e empresários das organizações contábeis, posto que é um complemento à análise dos custos para tomada de decisão. Ademais, o presente estudo também é justificado pela motivação particular da pesquisadora e pela oportunidade de desenvolvimento de competências e ampliação do conhecimento.

A partir deste estudo espera-se gerar contribuição para gestão de custos, em específico do custo para servir, e na mensuração da rentabilidade por cliente nas organizações contábeis, visto que é imprescindível compreender as oportunidades e os riscos de maneira que possamos criar uma vantagem competitiva no mercado.

A pesquisa está estruturada em cinco capítulos, sendo o primeiro a introdução, na prossecução, apresenta-se a fundamentação teórica, a metodologia, a análise dos dados e, por último, as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Organizações contábeis e suas características

As organizações contábeis são empresas que prestam serviços de lançamentos, registros e interpretação de informações e fatos contábeis dos seus clientes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas das mais diversas atividades econômicas. Alguns exemplos de serviços oferecidos por essas organizações são escrituração contábil, processo de legalização de empresas, planejamento tributário, auditoria, pericia, entre outros (MARTINS, 2018).

De acordo com Paulo e Cintra (2018), a maioria das empresas contábeis se enquadra na categoria de pequeno e médio porte e possuem estrutura familiar, aonde todos os sócios concedem dedicação exclusiva. São divididas em organizações especialistas, focadas em uma determinada atividade ou ramo empresarial e organizações generalistas, que se dedicam ao atendimento de diversas atividades e ramos empresariais.

Segundo Fagundes (2020), a estrutura organizacional, mais comum, adotada pelas empresas contábeis é a departamentalização. Desta forma, evidencia-se o agrupamento dos funcionários por área de conhecimento, induzindo o profissional a buscar especialização no ramo da contabilidade que atua. Elas apresentam atividades repetitivas, alto nível de formalização e obediência ao superior hierárquico como suas principais características.

O ambiente em que essas organizações atuam mudou de acordo com o avanço tecnológico, aumento da competitividade e a modificação da natureza dos serviços procurados. O esforço humano e o trabalho manual vêm sendo substituídos por softwares, buscando-se agilidade do trabalho e redução do retrabalho (SCHIMIT, 2021). Atualmente, algumas organizações contábeis com estrutura institucional convencional, centralizada e rígida, estão mudando para uma configuração mais versátil. Adequando-se às evoluções da globalização, ao buscar colaboradores multitarefas, com conhecimentos amplos sobre as mais diversas atividades (AQUINO; OLIVEIRA, 2022).

Os escritórios contábeis têm dividido suas equipes por cliente, ou seja, designando a cada funcionário o encargo de todas as tarefas de determinado cliente, deixando de lado a divisão dos colaboradores por serviço específico. Outros, optam pelo revezamento dos colaboradores entre os departamentos de áreas distintas da contabilidade, a fim de que tenham conhecimento de todo processo de prestação do serviço contábil (OLIVEIRA, 2022).

O empresário contábil, muitas vezes, desempenha diversas tarefas, desde atender clientes, desenvolver o operacional ou supervisionar e resolver os problemas relacionados a cada um deles. O que acarreta a falta de aplicação dos seus conhecimentos a respeito da contabilidade gerencial em seu empreendimento, devido à escassez de tempo para a gestão de seu próprio negócio (ALMEIDA; SILVA, 2019).

2.2 Práticas de gestão de custos e mensuração de resultados

De acordo com Fumaux (2022), uma das características da contabilidade gerencial é o controle de custos do produto e do cliente, a fim de mensurar os recursos necessários para a produção, venda e entrega de um produto ou serviço aos clientes. Conforme Amorim (2019), as empresas contábeis não possuem um modelo formal de precificação dos seus serviços e evidenciam dificuldades em atribuir preços. Dado que, não utilizam formas de gestão de custos ou mensuração de resultados, e, por conseguinte desconhecem os custos fixos e variados dos seus serviços.

De acordo com Fagundes (2020), os principais itens para a precificação dos serviços contábeis são a precificação da hora vendida, ficha técnica dos serviços, diagnóstico de cliente, gestão do tempo aplicada, responsabilidade civil, tabela referencial de honorários e contrato de prestação de serviços. As transformações empresariais majoraram a responsabilidade do contador, devido ao aumento da complexidade das operações e dos esforços na execução dos trabalhos. Portanto, o empresário contábil precisou adotar uma nova abordagem com seus clientes, implicou diretamente na busca por profissionalização e aperfeiçoamento constante, elevando assim os custos de realização dos serviços contábeis (DA ROSA, 2021).

Segundo Ananias et al. (2018), algumas organizações contábeis tomam como base de preço, o mínimo as tabelas desenvolvidas pelas associações profissionais ou se baseiam nos valores cobrados pelas outras empresas contábeis do mercado.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em sua Resolução nº 1.307/10, que trata do Código de Ética Profissional do Contador, define no artigo 6º que os valores dos serviços contábeis devem ser fixados por contrato escrito preliminarmente, considerando as variáveis:

- I – A complexidade, relevância, os custos e a dificuldade de executar o serviço;
- II – O tempo que será gasto para a realização do serviço contábil;
- III – A possibilidade de não poder realizar outros serviços;
- IV – O resultado favorável que resultará o serviço prestado para o contratante;
- V – Observar se o cliente é eventual, habitual ou permanente;
- VI- O local que será prestado o serviço.

Ademais, O Código de Ética Profissional do Contador aponta no artigo 8º que no contrato deve constar explicitamente todos os serviços que serão realizados, o valor referente a cada um deles, a periodicidade e a forma de reajuste. Estes dois artigos estão relacionados diretamente ao controle e gestão de custos.

2.3 Métodos de custeio aplicados em organizações contábeis

Método de custeio é a maneira de calcular os custos, através da distribuição dos gastos totais de fabricação ou de prestação de serviço em uma determinada empresa. Os métodos de custeio aplicados em organizações contábeis são Custeio por absorção, Custeio Variável, Custeio ABC, Custeio padrão e Custeio meta (MARTINS, 2018).

O custeio por absorção compreende a apropriação de todos os custos de produção, sendo eles diretos ou indiretos; fixos ou variáveis por meio de rateios, aos produtos desenvolvidos. No entanto, este sistema pode ser falho como instrumento gerencial de apoio à tomada de decisões, já que os rateios poderão ser alocados de forma arbitrária e até mesmo enganosas (NASCIMENTO, 2022). O custeio variável, por sua vez, consiste em atribuir como custos apenas os, variáveis incorridas na produção. Já os custos fixos são considerados despesas do período, registrados diretamente no resultado (SCHMITT, 2023).

O método ABC procura minimizar as deturpações provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. O foco é determinar o custo das atividades necessárias para a produção de um determinado produto, pois muitas vezes é necessário um agrupamento de tarefas, o qual é chamado de cadeia de atividades. E apenas depois, atribui o custo ao produto. Baseando-se na premissa em que produtos consomem atividades e atividades consomem recursos (RODRIGUES, 2021).

O método ABC procura minimizar as distorções causadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. O foco está em determinar o custo das atividades necessárias para a produção de um determinado produto, uma vez que muitas vezes é necessário agrupar tarefas, formando o que é chamado de cadeia de atividades. Somente após esse processo, o custo é atribuído ao produto. Isso se baseia na premissa de que os produtos consomem atividades e as atividades consomem recursos (RODRIGUES, 2021)

O Custeio padrão é um valor fixado como meta para fabricar ou vender um produto, sendo utilizado, muitas vezes, como instrumento de controle. O objetivo principal desta metodologia é estabelecer um padrão de comportamento para os

custos, com o intuito de comparar com os custos reais e identificar as causas das variações a fim de corrigi-las ao final do período (FERREIRA, 2022).

De acordo com Medeiros et al. (2022), o Custeio meta é um método definido como “de fora para dentro”, visto que é analisado qual o custo máximo admitido para um determinado produto, de acordo com o preço de venda do mercado, a fim de chegar ao custo que será transferido ao produto, para que se consiga a rentabilidade desejada.

Os métodos de custeio representam um elemento essencial das atividades da contabilidade gerencial de uma empresa, pois são de grande relevância para a tomada de decisões, análise de lucros e alcance dos objetivos traçados. Cabe a cada empresa optar pelo método que melhor atenda suas necessidades (CREPALDI et al., 2018).

O método custos para servir, que será explorado na seção seguinte, vai além da alocação de custos diretos e indiretos; ele detalha os gastos envolvidos em cada etapa do processo de atender às demandas dos clientes. Essa abordagem se destaca como uma ferramenta de apoio essencial no cenário atual (OLIVEIRA et al., 2021).

2.4 Custo para servir

O método de custeio denominado custo para servir consiste em atender às necessidades de informações dos gestores para formular estratégias de marketing apropriadas, otimizar os lucros, propelar a competitividade e corroborar com os dados de custos convencionalmente obtidas através da eficiência funcional. Esse método consiste em uma análise precisa do lucro de cada cliente, sem a substituição de métodos já existentes (OLIVEIRA et al., 2021).

O custo das atividades de venda, marketing, distribuição e administração, relacionadas com a prestação de serviços aos clientes são consideradas custo para servir. O método visa a identificação destes custos e sua alocação aos clientes, de forma que seja calculada a rentabilidade de cada um deles. Sistema, o qual gera a melhoria da lucratividade por cliente para a organização contábil (MANTOVANI et al., 2019).

Consoante Maximino (2019), o consumo de recursos é distinto para cada cliente e a alocação das despesas de vendas, marketing, distribuição e administração promove grande contribuição para a negociação e definição de estratégias comerciais específicas para cada segmento de clientes ou canal de distribuição. Isso torna imprescindível às organizações, dividir os clientes em grupos de acordo com o seu porte, em virtude de ser difícil atender clientes grandes e pequenos simultaneamente. Para entender detalhadamente os elementos e as atividades que compõem o processo de prestar o serviço, torna-se necessário analisar os custos envolvidos, o que permite tomar decisões de curto e longo prazo de maneira mais embasada.

Para Franco (2018), as empresas podem melhorar seus desempenhos ao identificarem seus custos para servir. O autor destaca algumas ações que podem ser realizadas, como a expansão de seus negócios com clientes mais lucrativos; viabilizar descontos para clientes de baixo custo de atendimento, visando obter mais clientes; desprender-se de clientes permanentemente não rentáveis; alcançar e obter clientes rentáveis da concorrência.

Luna et al. (2018), afirma que quando os custos para servir cada cliente são desconhecidos, pode acarretar cobrança demasiada para clientes de pequeno porte

que não os demandam, enquanto clientes de porte maior que exigem uma gama mais ampla de serviços e, conseqüentemente, geram mais custos acabam pagando um valor muito baixo. Ao obter conhecimento dos custos para servir, a organização pode desenvolver vantagem competitiva sustentável com base no baixo custo. Isso possibilita incorporar a estratégia de oferecer serviços para empresas de pequeno porte a um valor mais acessível que os concorrentes. Por conseguinte, estabelece vantagem competitiva no mercado, considerando-se um diferencial e posicionando favoravelmente a organização contábil em relação aos seus concorrentes. E para tanto, não é necessário diminuir sua margem de lucro.

De acordo com Marçal et al. (2019), atender clientes que geram pouco ou nenhum lucro pode eliminar completamente a margem de lucro, causando a erosão de margem, tendo em vista que os clientes não lucrativos geram defasagem do lucro já constituído por clientes lucrativos. As organizações necessitam identificar quais clientes devem ser atendidos e desenvolver esforços para lhes garantir o melhor nível de serviço ao menor custo para servir possível.

Uma pequena porcentagem de clientes é responsável pela lucratividade das organizações, ao passo que uma vasta quantidade de clientes é reconhecida como não lucrativa. Em virtude de clientes que apresentam um custo para servir excessivo e baixa potencialidade para se transfigurar em lucrativos, ainda que a longo prazo. Conforme a análise do custo para servir, a organização é capaz de ser lucrativa com todos os tipos de clientes. Assim como, os gestores podem direcionar sua atenção na reestruturação de processos de atendimento, objetivando obter mudanças nos resultados de clientes deficitários (CERQUEIRA et al., 2021).

Conforme Palharini (2020), os custos para servir não são considerados de forma adequada na mensuração de resultados de clientes e nos sistemas de custeio tradicionais. As empresas prestadoras de serviços devem observar de maneira mais minuciosa o custo do atendimento, uma vez que ele é determinado pela demanda do cliente.

De acordo com Martins (2018), os métodos de custeio direto ou por absorção não compreendem os custos referentes à atividade de atendimento aos clientes. Além disso, eles não apresentam progresso na identificação da forma que o atendimento aos clientes impacta a estrutura de custos das organizações. É possível mensurar com maior precisão a lucratividade por clientes utilizando o método de custeio ABC. Ressalta que este método gera informações mais detalhadas e precisas a respeito das margens brutas e dos custos para servir, visto que os custos são agregados à rentabilidade dos clientes, tornando-se o mais adequado para a apuração dos custos para servir.

Palharini (2020) sugere que a apuração do custo para servir seja realizada em três etapas. Primeiro, identificar todas as atividades voltadas para a conquista, atendimento e fidelidade dos clientes, como por exemplo, visita, negociação, promoções, cobranças, entre outras. A segunda etapa envolve a mensuração destes custos de forma individualizada com base no sistema de custeio ABC. A terceira e última fase é a alocação desses recursos para cada cliente conforme o consumo dessas atividades.

Bonemberger (2017), afirma que nas organizações contábeis identificar quanto custa atender cada cliente e sua lucratividade é mais relevante do que cada produto, tendo em vista que quem faz o lucro é o cliente e não o produto. Além do mais, para atender os clientes a empresa tem custos variados, a depender do porte de cada um deles. A pesquisadora sugere uma mudança de padrões, afim de implementar a abordagem de custos para servir, visto que é necessária uma

iniciativa interna da organização para entender qual cliente provém maior lucratividade e valor para a empresa.

Os principais direcionadores para a mudança são a ênfase no custo funcional e na remuneração do quando pessoal; os serviços devem atender à necessidade e o período de sazonalidade de cada cliente, uma vez que o compromisso que uma empresa assume com seus clientes é parte fundamental do seu posicionamento no mercado; avaliar constantemente a cadeia de suprimentos e de rede, com o intuito de reduzir os custos, alcançar sua otimização e melhorar o nível de serviços ofertados com a estratégia de utilização ou não de serviços de terceiros (BONEMBERGER, 2017).

Ao utilizar a metodologia do custo para servir como ferramenta de mensuração de resultado, acarretam-se alguns benefícios de modo que seja possível conhecer a maneira que os custos são acumulados durante o processo de atendimento ao cliente e ainda quais os clientes e produtos que geram uma margem de lucro maior. Dessa forma, é viável desenvolver estratégias para corrigir prejuízos e promover melhorias. Bem como direcionar a adoção de medidas publicitárias para alcançar seu cliente-alvo e, mais uma vez, gerar uma redução de custos (OLIVEIRA et al., 2021).

2.5 Estudos Precedentes

O impacto da gestão de custos e mensuração de resultados acarreta muitas consequências nas organizações contábeis; por conseguinte, demanda muita atenção e estudo. Nesta seção, apresentam-se estudos precedentes que se assemelham aos objetivos propostos por esta pesquisa.

A constatação do estudo de Pereira et al. (2018), é que a abordagem de custos para servir contribui na identificação da rentabilidade de clientes, mais representativos em relação ao faturamento da organização, gerando informações para uma melhor gestão e melhoria dos resultados da organização. O que a torna uma ferramenta importante para a tomada de decisões assertivas.

A pesquisa de Colombo et al. (2020), aponta que a aplicação do método custos para servir fornece diversas informações para a gestão dos negócios, mas requer vários controles que exigem uma mudança de cultura e capacitação dos empregados que trabalham diretamente com a gestão de custos.

O estudo de Moreno et al. (2020) conclui que os aspectos relevantes para a aplicação do método custo para servir são o mapeamento adequado dos processos internos, a estruturação do método de custeio ABC, a validação da base contábil para o desenvolvimento de relatórios gerenciais e a identificação de funcionários-chave na organização que possam apoiar a adoção e implementação do método de custeio

Soares et al. (2021), evidenciam que a implementação o método custo para servir resultou em uma redução de 51,30% na lucratividade da empresa. Embora a organização tenha continuado a ser lucrativa, em um cenário semelhante, poderia ter enfrentado prejuízos. Isso evidencia claramente que calcular apenas o custo de servir não é suficiente; é fundamental utilizar as informações obtidas e aplicá-las na gestão estratégica, nas tomadas de decisão e na implementação de melhorias no empreendimento.

A dissertação de Melo (2022), conclui que ao aplicar o custo para servir melhora a eficiência da gestão, reduz os custos e aumenta a lucratividade da empresa. Em relação à análise da lucratividade, evidenciou-se que existem clientes,

os quais apresentam margem de contribuição média negativa e demandam uma ação específica de recuperação de margem. O quadro 1 sintetiza os estudos.

Quadro 1 – Estudos empíricos sobre o método custos para servir

Autores	Objetivo	Método*	Resultados
Pereira; Oyadomari (2019)	Compreender e analisar as particularidades do método custos para servir	Q	A abordagem de custos para servir contribuiu na identificação da rentabilidade de clientes e pode ser uma ferramenta para a tomada de decisões assertivas
Colombo; Monteiro e Cittadin (2020)	Evidenciar os resultados por principais clientes de uma indústria de etiquetas com a aplicação dos custos para servir	E	Enfatizam a necessidade de mudança cultural e capacitação para a aplicação da abordagem custos para servir
Moreno; Souza e Russo (2020)	Descrever os aspectos relevantes do desenvolvimento do modelo de mensuração dos custos para servir	E	Ressaltam a importância do mapeamento de processos internos e da estruturação do método de custeio ABC para a eficácia do método custos para servir
Soares e Amaral (2021)	Investigar de que modo o custo para servir pode impactar na rentabilidade por cliente em uma transportadora de obras de artes	E	A aplicação do custo para servir pode impactar a lucratividade, mesmo quando a empresa se mantém rentável
Melo (2022)	Apresentar a utilização da metodologia custo para servir na análise da lucratividade dos clientes e seu uso como ferramenta de estratégia comercial	DS	A adoção do custo para servir resulta em maior eficiência na gestão, redução de custos e aumento da lucratividade da empresa

Quadro 1. Estudos precedentes: * Questionário (Q); Dados secundários (DS); Entrevista (E).

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Os estudos anteriores destacam o impacto significativo da gestão de custos e da abordagem do método custos para servir. Nesse sentido, é notável a importância que esta ferramenta desempenha para a análise estratégica e tomada de decisões nas organizações contábeis.

3 METODOLOGIA

A pesquisa é classificada como aplicada, os objetivos do estudo foram abordados de maneira exploratória. O procedimento técnico sucedeu-se através do levantamento e a abordagem da pesquisa é classificada como quantitativa.

Com o intuito de apresentar os dados observados no estudo, selecionou-se o universo da pesquisa, que contou com 65 associados da ACON, Associação dos Contabilistas do Vale do Paranhana/RS com base no mês de junho de 2023. Deste montante, 21 contadores associados não se enquadravam no objeto de pesquisa, visto que não eram empreendedores ou gestores de organizações contábeis.

Do universo inicial, excluindo os 21 associados, a amostra contava com 44 participantes, que receberam o questionário por e-mail. Desses, obteve-se o retorno de 22 associados, representando um êxito de 50,00%.

Nesta pesquisa, a coleta de dados sucedeu-se por meio de questionário, pela observação direta e extensiva dos dados de gestão de custos e mensuração de resultados em organizações contábeis. O questionário foi desenvolvido com base no estudo de Bonemberger (2017), uma vez já validado o instrumento de coleta. Aplicado aos contadores e empresários ou gestores de organizações contábeis associados à ACON, por meio da plataforma Google Forms. O qual foi respondido de acordo com a disponibilidade dos respondentes, ocorrendo durante o mês de junho de 2023. Em conjunto com o questionário foi enviado o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) devidamente preenchido, para que possa ser avaliado e assinado pelos respondentes, garantindo o sigilo e a integridade da pesquisa.

Efetuada a coleta de dados foi realizada a análise dos questionários por meio de estatística descritiva e também se utilizou a escala Likert. Os dados obtidos de natureza quantitativa foram classificados pela divisão em subgrupos, tabulados através da ferramenta Excel, analisados matematicamente e posteriormente divulgados em forma de tabela de modo que o problema da pesquisa possa ser refutado.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

De acordo com as questões de identificação, notou-se que as organizações contábeis dos associados da ACON, se dividem em duas formas de constituição: Sociedade limitada em grande maioria (86%) e Empresário Individual (14%). A predominância das organizações é terem sido constituídas há mais de vinte anos. Além disso, 68% das empresas possuem mais de oitenta e dois clientes, entre as quais prestam diversos serviços contábeis. Os serviços mais rotineiros incluem a escrituração contábil e fiscal, folha de pagamento, constituição, alterações e baixas de empresas. Estes serviços são oferecidos de forma individual em 86% das organizações e nas outras 14% mediante pacotes. As formas de atendimento aos clientes mais frequentes são via e-mail, WhatsApp, atendimento pessoal no escritório ou nas instalações do cliente.

Com o intuito de identificar o porte das organizações contábeis sem que fosse necessário revelar seus faturamentos anuais, utilizou-se o critério do SEBRAE, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, para classificar o porte das empresas de serviço, consoante o número de colaboradores que compõem tais organizações. De acordo com esse critério as organizações são categorizadas como Microempresas quando possuem até nove funcionários, o que corresponde a 45% das organizações pesquisadas. Além disso, são consideradas Empresas de

Pequeno Porte as que têm até 49 colaboradores, representando 55% das empresas investigadas.

4.2 – Fatores impulsionadores e limitadores da utilização de gestão de custos em organizações contábeis

Observou-se que a maioria dos contadores considera que o maior limitador é a estrutura organizacional e o tamanho ou porte da organização. Por outro lado, uma grande porcentagem acredita que não há fatores limitadores. Relativo ao questionamento sobre o atendimento da concorrência ser similar, 36% das organizações avaliam como homogêneo, 41% acreditam que o atendimento é diferente e os outros 23% não têm conhecimento. A análise passível de realização referente à variável é que quanto mais previsível o ambiente em que as empresas estão inseridas, mais estável ele é, de acordo com Braga (2021). Ou seja, o fator ambiente pode ser considerado um limitador por ser classificado como não estável, diferente do que indica o estudo de Bonemberger (2017).

Outro questionamento acerca do ambiente, foi se os gestores acreditam que há influência dos concorrentes no resultado de suas organizações, 23% acreditam que sim, 35% consideram que a concorrência não influencia nos seus resultados e 41% não sabem avaliar. O intuito dessa pergunta era identificar se o ambiente em que as organizações estão introduzidas é favorável ou hostil, pois, segundo Firmino (2019), quanto maior for a influência dos concorrentes nos resultados das demais organizações, mais hostil é o ambiente. Entretanto, denota-se que muitas empresas não se preocupam em avaliar o comportamento ou a interferência dos concorrentes, e conforme a avaliação dos demais o ambiente em que se encontram é favorável, de encontro aos achados de Bonemberger (2017).

Ainda, verificou-se a necessidade de conhecimentos sofisticados a respeito do serviço prestado aos clientes. Segundo 82% das organizações estudadas, são necessários conhecimentos técnicos complexos, 14% não sabem avaliar e 4% declararam que não há necessidade de aprofundado conhecimento para desempenho dos serviços prestados aos clientes. A análise da complexidade do ambiente revelou que o contexto examinado é categorizado como complexo. Conforme definido por Braga (2021), à medida que a demanda por conhecimentos especializados aumenta, o ambiente se torna mais complexo.

O fator limitador, tecnologia, foi analisado em diferentes abordagens neste estudo, pois o avanço tecnológico vem de uma crescente relevância em todos os setores empresariais devido às exigências do mercado (PAIVA, 2022). As variáveis investigadas foram a utilização de software para a coleta de dados dos clientes, informações de custos fornecidos por softwares e qual o grau de limitação que a tecnologia pode acarretar na contabilidade gerencial.

Identificou-se que 82% das organizações utilizam software para a coleta de dados dos clientes e fornecimento de informações a respeito dos custos fixos, variáveis e financeiros. No entanto, 18% não utilizam banco de dados ou software. Em relação a possível limitação que a tecnologia pode gerar, 41% dos gestores apontaram que ela impõe um alto grau de interferência na mensuração dos resultados, outros 41% afirmaram que não há grande relevância e 18% não tem opinião formada sobre o assunto. Isso evidencia que apesar de muitas empresas utilizarem software, metade destas não reconhece o impacto que a falta de informatização pode acarretar em seus empreendimentos, o que discorda do levantamento do estudo de Gabrielli (2023).

Verificou-se que em todas as organizações contábeis que possuem funcionários, implementaram supervisão e estratégias de otimização do tempo de trabalho. Entre essas, 82% adotam o controle das atividades dos colaboradores e a autoridade é fundamentada no conhecimento e experiência do(a) gestor(a). Além disso, observou-se que em 73% das organizações as decisões são centralizadas, o que contrasta com o estudo de Kichs et al. (2017). Todas as particularidades, mencionadas acima são atribuídas a uma estrutura organizacional mais estática e tradicional, denominada mecanicista, segundo Firmino (2019).

Quanto à comunicação interna das organizações, denota-se que 64% dos empresários ou gestores afirmaram que a comunicação interna é formal e verticalizada, 18% apontaram que a comunicação é informal e horizontalizada e os outros 18% não souberam responder. Consoante Regina (2023), a comunicação interna formal é característica da estrutura organizacional mecanicista, sendo predominante nas empresas estudadas, mais uma vez, discordante aos achados de Junior (2020).

Referente aos cargos e tarefas nos escritórios pesquisados, 36% afirmaram que as tarefas são simples e repetitivas, 45% não souberam responder e 18% apontaram serem atividades únicas e complexas. O fato das tarefas desempenhadas serem consideradas simples e repetitivas é atributo de uma organização institucional mais estática, de acordo com Firmino (2019). Outro apontamento relevante que se pode observar é que, discordante da pesquisa de Fortunato (2022), os serviços contábeis não exigem que a execução das tarefas seja padronizada.

Tocante a estratégia da organização como um fator limitador para a gestão de custos e mensuração de resultados, 59% dos gestores concordaram, 23% acreditam que a estratégia adotada não limita e 18% não têm conhecimento suficiente para responder à pergunta.

Observou-se que 86% das organizações contábeis enfatizam como estratégia principal a busca pela alta qualidade do serviço e 14% possuem outros enfoques além da alta qualidade do serviço prestado, divergente ao estudo de Da Silva (2021).

Pertinente ao principal foco da gestão, 86% das organizações apresentaram que o foco está na eficiência do processo de desenvolvimento dos serviços e 14% não possuem apenas um objetivo principal, o que destoa da pesquisa de Tondin et al. (2020).

Em relação a práticas de avaliação de satisfação aos clientes, 41% dos empresários e gestores das empresas contábeis apontaram que aplicam algum meio de verificação, 41% afirmaram não utilizar qualquer método em suas empresas e 18% não souberam responder. Conforme Santos et al. (2019), o cliente é o meio mais rápido de ampliar a receita e o investimento com maior índice de retorno. Todavia pode-se observar que menos da metade das organizações contábeis associadas à ACON, investem tempo ou dinheiro na fidelização dos seus clientes, deixando espaço para a concorrência crescer, o que corrobora com a apuração do estudo de Sá (2019).

4.3 – Práticas de gestão de custos e mensuração de resultados utilizadas pelas organizações contábeis

Referente às práticas de gestão de custos, 77% dos responsáveis pelas organizações contábeis responderam que utilizam gestão de custos e conhecem o

custo de cada cliente, 14% relataram que não utilizam qualquer tipo de prática ou controle, bem como não identificam o custo de cada cliente ou o custo para prestar o serviço; além disso, 9% afirmaram não tem conhecimento suficiente para responder à pergunta.

Quando questionados se as empresas identificam o custo para prestar cada serviço de forma individual e quanto ao controle de custos, 82% declararam que identificaram e utilizam algum meio de controle de custos. Por outro lado, 14% apontaram não utilizar meios para o reconhecimento ou controle dos custos dos serviços desenvolvidos pela empresa e 4% não têm conhecimento para responder o questionamento.

Tocante a utilização de práticas de mensuração de resultados, 77% dos responsáveis pelas organizações contábeis relataram utilizar práticas, por outro lado, os demais (23%) utilizam apenas as impostas pela lei. Denota-se, pela análise da indagação, que 45% dos gestores utilizam práticas de controle de resultado por cliente, enquanto 41% não utilizam qualquer meio de mensuração e 14% não têm conhecimento de tais práticas. Nota-se característica comum entre as empresas do ramo não utilizarem controle de resultado por cliente.

Posteriormente essas duas análises, constata-se que, embora muitos responsáveis por empresas contábeis tenham conhecimento de diversos meios de mensuração de resultados, muitos não aplicam em suas próprias organizações, aderente aos achados de Lugoboni et al. (2020).

4.4 – Aplicabilidade dos custos para servir em organizações contábeis

Ao analisar a tabela 1, verifica-se que o terceiro objetivo específico, que é apontar a aplicabilidade dos custos para servir em organizações contábeis, foi atingido. Isso se deve à evidência de que há dados para a aplicação do método em mais de 50% das empresas, conforme as perguntas abordadas no questionário relacionadas a estas informações.

Os dados necessários para aplicação do método nas organizações contábeis estão arrolados na tabela a seguir:

Tabela 1 – Aplicabilidade do método de custeio custos para servir

Questões	Há dados	Não tenho conhecimento referente aos dados	Não há dados
Os clientes da organização são classificados.	100%	-	-
A organização possui gastos com terceiros.	100%	-	-
Consigo identificar o custo para prestar cada serviço.	82%	5%	13%
Consigo identificar o custo de cada cliente.	77%	9%	14%
Utilizo práticas de gestão de custos.	78%	9%	14%
Possuo controle de custos operacionais e administrativos.	81%	5%	14%
Utilizo práticas de mensuração de resultados.	82%	5%	18%
Possuo controle de resultado por cliente.	46%	13%	41%
Existe sazonalidade na minha organização.	64%	5%	31%
O nível de experiência dos meus colaboradores em relação a atendimento aos clientes é alto.	82%	5%	13%
O nível de experiência dos meus colaboradores em	68%	23%	9%

Questões	Há dados	Não tenho conhecimento referente aos dados	Não há dados
Há supervisão no trabalho dos colaboradores.	82%	9%	9%
Há alguma prática realizada para otimização do tempo de trabalho dos colaboradores.	74%	13%	13%
Há um controle de atividades realizadas pelos colaboradores.	82%	9%	9%
O software que utilizamos permite coletar os dados dos clientes (tempo de atendimento, volume de documentos, especificidade de conhecimento para atender), armazená-los e facilitar cruzamentos desses dados.	77%	5%	18%
O software fornece informações sobre custos fixos, financeiros e variáveis da minha organização.	73%	9%	18%

Tabela 1. Aplicabilidade do método custos para servir

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Constatou-se que a maioria das organizações analisadas utiliza software, o qual permite coletar dados dos clientes (como, por exemplo, tempo de atendimento, volume de documentos e especificidades de conhecimento para atender), armazená-los, facilitar o cruzamento dos dados e possibilitar o controle de custos, fornecendo informações a respeito dos custos fixos, variáveis e financeiros da organização.

Evidencia-se que essas empresas não seguem a recomendação do artigo 6º da Resolução nº 1.307/10, supracitado, para a formação do valor de venda do serviço. Essa recomendação orienta o controle das horas trabalhadas para cada cliente e a análise dos serviços de forma individual, considerando suas peculiaridades. Entretanto, a maioria das organizações possui um banco de dados fornecido pelo software, utilizando as informações coletadas dos clientes e mantendo um controle dos custos. Isso facilita a distribuição dos custos com a equipe por cliente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo explorou detalhadamente as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados em organizações contábeis, com o enfoque da aplicabilidade do método custo para servir. Os resultados obtidos revelam uma série de percepções e realidades enfrentadas pelas organizações.

Verificou-se que todas as características inerentes à estrutura das organizações contábeis dos associados da ACON, são classificadas como mecanicistas. Isso evidencia que essa é a estrutura organizacional predominante, corroborando com a pesquisa realizada por Belarmino (2022). Além disso, sugere-se que a falta de estabilidade no ambiente em que estão inseridas, combinada com a adoção de uma configuração organizacional mecanicista, possa ser uma possível causa limitadora para a gestão de custos e mensuração de resultados em organizações contábeis. Isso é relevante, considerando que a estrutura mecanicista tem melhor desempenho em ambientes estáveis, enquanto a estrutura orgânica é mais adaptável a cenários voláteis (REGINA, 2023).

Destaca-se que mais de 50% das organizações obtêm dados suficientes para aplicar o método custos para servir. Isso sugere um potencial para a adoção dessa ferramenta visando à melhoria e otimização da gestão de custos. O método custo para servir, por abranger todos os custos de cada cliente, é especialmente indicado

para implementar em empresas prestadoras de serviços. Isso contrasta com os estudos de Wamser et al. (2019) e Costa et al. (2020), os quais apontam a mensuração do tempo dedicado pelos colaboradores para desempenhar os serviços contábeis como o método mais eficaz.

Entretanto, essa perspectiva não inclui os gastos da primeira etapa dos custos para servir, a conquista dos clientes, ou seja, os gastos com visitação, negociação, promoções, cobranças, entre outros de cada cliente de forma individualizada. Isto posto, os valores dos honorários estabelecidos não abrangem essas despesas, tendo como base de cálculo apenas a hora trabalhada para desenvolver serviços contábeis, o que gera a diminuição da margem de lucro e acarreta um impacto significativo no resultado.

Percebeu-se que a maioria dos responsáveis pelas organizações contábeis demonstra preocupação em adotar ferramentas gerenciais, em contraposição ao que foi identificado na pesquisa de Silva et al. (2019). Embora as tecnologias sejam amplamente adotadas, existe uma discrepância interessante. Enquanto, a maior parte das organizações utiliza software para coletar dados dos clientes e controlar os custos, uma parcela significativa não reconhece plenamente o impacto da tecnologia em suas operações. Isso pode sugerir uma necessidade de conscientização sobre como a tecnologia pode influenciar positivamente a gestão de custos e a mensuração de resultados.

Os resultados da análise referente as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados evidenciam uma variedade de abordagens e percepções entre os gestores. A identificação de que as organizações utilizam práticas de gestão de custos, mensuração de resultado e têm conhecimento dos custos associados a cada cliente reflete uma conscientização significativa sobre a importância de compreender a estrutura de custos e como ela impacta os resultados. Contudo, a presença de empresas que não utilizam qualquer uma dessas ferramentas destaca uma área de oportunidade para melhorias e incentivo à adoção de boas práticas, além de indicar a necessidade de maior conhecimento sobre os benefícios da mensuração de resultados para a tomada de decisões estratégicas em empresas contábeis.

Este trabalho contribui para a compreensão da gestão de custos nas organizações contábeis e conclui que, a fim de otimizar o desempenho financeiro dos escritórios, seria vantajoso adotar a abordagem do método de custeio por atividades (ABC) em conjunto com o método de custos para servir (MARTINS, 2018). Isso resultaria em uma margem de lucro ampliada, sugerindo ao empreendedor que direcione seus esforços para a gestão interna do seu próprio negócio e para a incorporação de ferramentas de gerenciais contemporâneas, como o enfoque nos custos para servir (MARÇAL et al., 2019). Essa abordagem auxiliaria na tomada de decisões e na reestruturação da organização em consonância com as demandas do mercado, que está em constante evolução. Fundamental para a sustentabilidade e o sucesso contínuo das empresas contábeis.

A pesquisa apresentou como limitação a amostra, por conseguinte, os resultados não podem ser generalizados a todas as organizações contábeis do Vale do Paranhana/RS. No entanto, são suficientes para a verificação de discrepâncias e semelhanças de forma que possam contribuir com investigações posteriores. Como sugestões para pesquisas futuras, recomenda-se a aplicação do método custos para servir em organizações contábeis, a partir de comparações de resultados entre empresas deste mesmo segmento, que adotam o valor da hora trabalhada como base para a definição de seus honorários.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Karen; SILVA, Marlon. A influência da crise econômica brasileira nos escritórios de contabilidade. Trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis – Rede de ensino DOCTUM (2019). Recuperado em:
<http://hdl.handle.net/123456789/2277>.

AMORIM, A. Formação de preço dos honorários contábeis com base no volume de trabalho do cliente: estudo de caso. **Revista Científica Hermes**, vol. 25, 2019, pp. 510-530, Instituto Paulista de Ensino e Pesquisa. Disponível em:
<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477662439007>.

ANANIAS, Camila Roberta; ROBLES JUNIOR, Antônio. Uma reflexão sobre a precificação dos honorários contábeis, mudanças e tendências do mercado. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em:
<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/20881>.

AQUINO, Rafael; OLIVEIRA, Leonardo. Contabilidade gerencial para o empreendedor contábil. **Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia - SEGeT** (2022). Disponível em:
<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos22/3573372.pdf>.

BELARMINO, Cristiano; OLIVEIRA, Rezilda Rodrigues. A percepção do controller sobre os fatores de resistência às mudanças nos escritórios de contabilidade. **Refas - Revista Fatec Zona Sul**, v. 8, n. 5, p. 21–42, 2022. Disponível em:
<https://revistarefas.com.br/RevFATECZS/article/view/514>.

BONEMBERGER, S. Z.; SOUTES, D. O. Gestão de custos e mensuração de resultado em organizações contábeis: estudo do isomorfismo e proposição do custo para servir. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], 2017. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4361>.

BRAGA, Eliane Cortes; NASCIMENTO, Josélia; CALLADO, Antônio. Fatores contingenciais que contribuem para a adoção do custeio alvo. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Vol. 18, Nº. 47, 2021, págs. 109-123. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8082439>.

BRASIL. **Código de Ética do Contador** - Lei nº 1.307/10, de 1 de junho de 2010. Conselho Federal do Contador, Brasília, DF, 1 jun. 2010.

CERQUEIRA, Jonas; BRANDT, Eloi. Gestão de custos logísticos: a análise das práticas adotadas em uma cooperativa do setor alimentício do Rio Grande do Sul. **Revista de Administração e Contabilidade**, v. 13, n. 1, Feira de Santana, janeiro/abril 2021, p.51 – 68. Disponível em:
<http://www.reacfat.com.br/index.php/reac/article/view/253>.

COLOMBO, Maria; MONTEIRO, José; CITTADIN, Andreia. Custos para servir: um estudo em uma indústria de etiquetas personalizadas. **Revista de Gestão e**

Tecnologia. Nº. 10, 2020. Disponível em:

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7774802>.

COSTA, Ingrid Machado; NASCIMENTO, Mayara Araújo; ROBERTO, Carlos VALLIM. Mix e precificação na prestação de serviços: um estudo em uma empresa contábil. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], 2022. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4943>.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de Custos**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CUNHA, P.M.; CASTANHA, E.T.; MONTEIRO, J.J.; VIEIRA, A.C.; CITTADIN, A. O uso do Custeio Variável para a gestão. *ABCustos*, 13(2), 2018.

DA ROSA, Amerci Borges. Implantação do custeio abc: um estudo de caso para escritório de contabilidade. *Repositório Universitário da Anima* (2021). Recuperado em: <https://repositorio.animaeducacao.com.br/handle/ANIMA/18114>.

DA SILVA, Caroline Portes. Qualidade dos Serviços Contábeis: um estudo em uma organização contábil de Não-Me-Toque/RS. Trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis - Universidade de Passo Fundo, Carazinho, 2021. Disponível em: <http://repositorio.upf.br/handle/riupf/2181>.

FAGUNDES, Hernando; BROERING Schaeine. Precificação de honorários: Fatores considerados por escritórios contábeis. **Razão Contábil e finanças**. V. 11 n. 2 (2020). disponível em: <https://periodicos.uniateneu.edu.br/index.php/razao-contabeis-e-financas/article/view/230>.

FERREIRA, Marta. Definição e desenvolvimento de um modelo de custeio numa indústria têxtil. Dissertação de mestrado em Engenharia Industrial. *Repositório da Universidade do Minho* (2022). Disponível em: <https://hdl.handle.net/1822/83656>.

FISCHBORN, Henrique. Análise comparativa dos gastos e custos de importação na nacionalização dos produtos nos portos de Santos/SP e Rio Grande/RS: estudo de caso em uma indústria metalúrgica. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis – FACCAT**. v. 11 n. 2 (2022). Disponível em: <https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/2513>.

FIRMINO, Giovana Garcia. Teoria contingencial e teoria institucional: um estudo de caso em um pequeno escritório contábil de Santo André. **Revista da Faculdade de Administração e Economia**. n. 1 (2019). Disponível em: <https://doi.org/10.15603/2176-9583/refae.v0n1p57-69>.

FORTUNATO, Marcos Paulo. Análise de lucratividade baseada no Time-Driven Activity Based-Costing (TDABC) em uma organização de serviços contábeis de Santa Catarina. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão, Florianópolis, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/247284>.

FRANCO, Maryely Andrea Jimenez. Práticas de gestão de custos logísticos em empresas industriais da Colômbia. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Florianópolis, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/193842>.

FUMAUX, Anderson. **Guia prático da contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2022.

GABRIELLI, Maria; LIMA, Vinicius. O perfil do profissional contábil em meio ao avanço da tecnologia. Simpósio de Ciência e desenvolvimento: Inovação e Humanização. Centro Universitário FSG, 2023. Disponível em: <https://ojs.fsg.edu.br/index.php/pesquisaextensao/article/view/5686>.

JUNIOR, Luiz Antônio Félix; VASCONCELOS, César Ricardo. Elementos determinantes da gestão do conhecimento em escritórios de contabilidade. **REUNIR: Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade**. v. 10, n. 3, p. 96-106, 2020. Disponível em: <https://www.reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/1020>.

KICHES, Juliana; DUTRA, Catherine. Avaliação dos modelos de gestão organizacional em escritórios de contabilidade localizados em Caxias do Sul/RS. **Seminário de Iniciação Científica de Ciências Contábeis**, 2017. Disponível em: <https://ojs.fsg.edu.br/index.php/anaiscontabeis/article/view/2443>

LUGOBONI, Leonardo fabris; MUGNAINI, Catherine; SILVA, Bruna; CASTILHO, Gerson. Proposta de implantação do BSC para monitoramento do planejamento estratégico em um escritório contábil. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, ISSN- e 1982-2537, Vol. 14, Nº. 2, 2020, págs. 140-155. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.48099/1982-2537/2020v14n2p140155>.

LUNA, Sara; LEITÃO, Carla. Rentabilidade de Clientes e Gestão em Hotéis: um estudo em Pernambuco. **Revista Ambiente Contábil**. Vol. 10. n. 2, jul./dez. 2018. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>.

MANTOVANI, Flávio; SILVA, Gregory; CARMASSI, Leonardo. Mensuração da lucratividade dos clientes em uma empresa prestadora de serviços contábeis. **Revista Práticas em contabilidade e Gestão**. V. 7, n. 1, 2019. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5935/2319-0485/praticas.v7n1e12235>.

MARÇAL, João Victor; SOUZA, Fabiana; GASPARETTO, Valdirene. Custos para Servir e Rentabilidade de Clientes em uma Empresa de Desenvolvimento de Softwares. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**. Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, mai/ago, 2019. Disponível em: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.14750.

MARTINS, Elizeu. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MAXIMINO, Marcos. Custos dos Serviços Prestados em um Escritório de Contabilidade no Município de Guarapari. Trabalho de conclusão do curso de Administração (2019). Disponível em: <http://hdl.handle.net/123456789/2375>.

MEDEIROS ALVES DE OLIVEIRA, R.; DA ROCHA CARVALHO, D.; MARIA DA SILVA, J. Aplicação do custo-meta num empreendimento do setor de beleza e estética. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], 2022. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4957>.

MELO, Sirlei. O custo de servir na análise da lucratividade dos clientes e na estratégia comercial. Dissertação de mestrado em Engenharia de Produção. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (2022). Disponível em: <https://doi.org/10.17771/PUCRio.acad.59092>.

MORENO, José Carlos; SOUZA, Rodrigo Paiva; RUSSO, Paschoal. Modelagem de custos para servir em uma indústria química no Brasil. EMPRAD - Encontro dos Programas de Pós-graduação Profissionais em Administração- 17 e 18 de novembro de 2020 – FEA/USP - SÃO PAULO/SP - Edição on-line. disponível em: <http://sistema.emprad.org.br/2020/arquivos/82.pdf>.

NASCIMENTO, Vitor. Aplicação de métodos de gestão de custeio para a análise de compras na indústria automotiva. Repositório Digital da UFPE (2022). Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/47789>.

OLIVEIRA, Jann Lucas Araújo Valença de; SANTOS JÚNIOR, Marcos Henrique Sena dos. Custos e formação de preços dos serviços contábeis. 2019. 33 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2021. Disponível em: <http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/7671>.

OLIVEIRA, Maria Luiza. Repositório Institucional da Universidade Federal da Paraíba (2022). Recuperado de: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/26984>.

PAIVA, Laisa Xavier de. Inovação tecnológica e suas contribuições para a vantagem competitiva em escritórios contábeis. Trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/51110>.

PALHARINI, R. L.; CARNEIRO, D. M. Particularidades dos custos para servir na atividade industrial: um caso na indústria química. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], 2020. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/4788>.

PAULO, Alessandro Souza de; CINTRA, Yara Consuelo. O Uso de Artefatos de Contabilidade Gerencial no Ciclo de Vida de Empresas do Setor Têxtil: O caso ACR Fashion. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**. v.23, n.1, p.3-27, 2018.

PEREIRA, Bruno Vanderlei; OYADOMARI, José Carlos. Análise da Lucratividade de Clientes: Pesquisa Intervencionista em uma Indústria de Bebidas. **Práticas em Contabilidade e Gestão**, [S. l.], v. 8, n. 4, 2020. Disponível em: <https://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/pcg/article/view/14087>.

RODRIGUES, Joilson. Aplicação e análise de métodos de custeio para a redução dos custos de uma fábrica de palmito de açaí em conserva. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Engenharia de Produção) – Faculdade de Ciências Exatas e Tecnologia, Campus Universitário de Abaetetuba, Universidade Federal do Pará, Abaetetuba, 2021. Disponível em:

<https://bdm.ufpa.br:8443/jspui/handle/prefix/3718>.

REGINA, Regiane Aparecida. Tipos organizacionais e estilos de liderança: um estudo em instituição brasileira de ensino superior. FGV EAESP - MPGC: Mestrado Profissional em Gestão para a Competitividade (2023). Disponível em:

<https://hdl.handle.net/10438/33600>.

SÁ, Isabella Franco. Fidelidade: estratégias de fidelidade em relação aos serviços contábeis. Trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2019. Disponível em:

<https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/25710>.

SANTOS, Vanderlei dos; CORRÊA, Luis; BEUREN, Maria; GOMES, Tayse. **Relação entre Ciclo de Vida Organizacional e Uso de Instrumentos de Contabilidade Gerencial**. Enfoque Reflexão Contábil. v.38, n.1, p. 33-46, 2019.

SCHIMIT, Tiago. Formação de preço em escritórios contábeis. Repositório da Universidade Federal de Goiás – FACE (2021). Recuperado de:

<http://repositorio.bc.ufg.br/handle/ri/21242>.

SCHMITT, Igor. Aplicação dos métodos de custeio por absorção e variável para formação do preço de venda em uma indústria de confecções de lingerie. Revista Eletrônica de Ciências Contábeis – FACCAT, v. 12 n. 2 (2023). Disponível em:

<http://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/2834>.

SEBRAE-NA/ Dieese. Anuário do trabalho na micro e pequena empresa 2013, p. 17. Disponível em:

www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa_2013.pdf. Acesso: 14 jul. 2023.

SILVA, Caroline Sueza; SLAVOV, Tiago Nascimento. **Fatores determinantes para a precificação de serviços contábeis na cidade de São Paulo**. XIII Congresso Anpcont, 2019. Disponível em: https://anpcont.org.br/pdf/2019_CCG294.pdf.

SOARES, I.; VENTURA AMARAL, J. Gestão de Custos para Servir em uma Transportadora de Obras de Arte. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. I.], 2021. Disponível em:

<https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/4854>.

TONDIN, Eduardo Israel; ECKERT, Alex; ROY, Gobina; MECCA, Marlei; BERTOLLO, Diego. Programas de qualidade em escritórios contábeis e sua relação com a satisfação do cliente. **Revista Conhecimento Contábil**. Mossoró/RN, v.10, n.2, jul/dez, p. 111 – 131, 2020. Disponível em:

<https://doi.org/10.31864/rcc.v10i2.2687>.

WAMSER, Rodrigo; EYERKAUFER, Marino Luiz; RENGEL, Rodrigo. Gestão de custos: desenvolvimento de uma ferramenta gerencial de custeio híbrido para empresas prestadoras de serviços contábeis. **Revista Contabilidade e Controladoria**. Curitiba, v. 11, n. 1, p. 123-141, jan./abr. 2019. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v11i1.64488>.

Artigos de revistas:

Moody, J., & White, D. R. (2003) Structural cohesion and embeddedness: a hierarchical concept of social groups. *American Sociological Review*, 68(1), 103-127.

Artigos de publicações relativas a eventos:

Rocha, E., Blajberg, C., Ouchi, C., Ballvé, F., Soares, J., Bellia, L., & Leite, M. (1999, setembro). Cultura e consumo: um roteiro de estudos e pesquisas. *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 23.

Livros:

Shank, J., & Govindarajan V. (1993). *Strategic Cost Management: the new tool for competitive advantage*. New York, The Free Press.

Teses e dissertações:

Kronbauer, C. A. (2002). *A evidenciação do uso de derivativos como instrumento de redução do risco de exposição cambial: um estudo de caso na Gerdau S.A.* São Leopoldo, RS. Dissertação de mestrado. Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, 228 p.