

ETAPAS DE UMA EMPRESA DE AUDITORIA PARA ESTIMATIVA DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS

STAGES OF AN AUDIT COMPANY FOR COST ESTIMATION AND SALE'S PRICE ESTABLISHMENT

**JOSMÁRIA LIMA RIBEIRO
DE OLIVEIRA**
josmariadeoliveira@terra.com.br

ANTÔNIO ARTUR DE SOUZA
aa_de_souza@uol.com.br

CARLOS MAURÍCIO VIEIRA
cmvieira@face.ufmg.br

RESUMO

Este trabalho apresenta uma discussão sobre o processo de estimação de custos e formação de preços nas empresas de auditoria. Elas 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. Cada serviço requer a formação de um preço, levando em consideração as características da empresa cliente e suas demandas. A formação do preço compreende várias etapas, incluindo a estimação de custos. O modelo do processo de estimação de custos e formação de preços, desenvolvido por Souza (1995), é a base da discussão apresentada neste trabalho.

Palavras-chave: auditoria, etapas, estimativa de custos, formação de preço.

ABSTRACT

This paper presents a discussion about the process of cost estimation and price establishment in auditing companies which cater to various types of clients and render services by means of taylor-made projects, that is, made to order since each client company presents different characteristics of internal control and information system. Each service requires the establishment of a price taking in consideration the characteristics of the client company and its requirements. Price establishment encompasses several stages, including cost estimation. The process model of cost estimation and establishment of price, developed by Souza (1995), is the basis for the discussion presented in this paper.

Key words: auditorship, stages, cost estimation, price establishment.

INTRODUÇÃO

As empresas de auditoria prestam um serviço que é firmado a partir da assinatura de contrato com os seus clientes, ou seja, sua forma de prestação de serviço é sob encomenda. Para a definição do contrato firmado com o cliente, a empresa de auditoria necessita apresentar o valor pelo serviço a ser prestado.

O serviço de auditoria serve para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis e é realizado por meio da mensuração e confiabilidade obtidas a partir do exame de documentos, livros e registros contábeis, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento e observando uniformidade da utilização dos princípios fundamentais de contabilidade (Attie, 1998; Franco e Marra, 2001).

Uma empresa de prestação de serviços por encomenda possui características que a difere das demais. Ao contrário

de uma empresa que presta serviços de forma contínua (ou seriada), uma empresa de prestação de serviços por encomenda atende seus clientes de acordo com determinações específicas, não de forma contínua e padronizada. As empresas que prestam serviço sob encomenda possuem uma vantagem em relação àquelas que trabalham com o sistema de produção seriada, no que diz respeito ao projeto do serviço e à necessidade específica do comprador. O serviço prestado atende a uma demanda específica e cada serviço prestado é diferente dos demais. Portanto, a atividade de estimação de custos e formação de preços se torna complexa e arriscada, pois, por vezes, a empresa pode ter experiência anterior com o serviço para definir os parâmetros de execução e os custos.

O processo de estimativa de custos e formação de preço em uma empresa que realiza serviços sob encomenda desenvolve-se em 11 etapas principais, segundo Souza (1999). Cada etapa representa um conjunto de procedimentos inter-relacio-

nados, ou seja, uma atividade. Esse modelo serve para estruturar as tarefas de estimativa de custos e de formação de preços, representando-as em 11 etapas. O processo de estimativa de custos e formação de preços requer a realização do planejamento da auditoria que compromete uma participação da empresa de auditoria no possível cliente. O serviço prestado sofrerá variações de acordo com a organização interna da empresa e disponibilização dos dados solicitados com agilidade. A maioria dos custos na atividade de auditoria é referente às horas trabalhadas, e estas são contabilizadas a partir do número de horas de dedicação ao cliente.

Este trabalho faz uma discussão da aplicabilidade do modelo de Souza (1995) para analisar a estimativa de custos e formação de preços das empresas de auditoria. Para tanto, apresenta-se a caracterização da auditoria como prestação de serviço, e 11 etapas referentes à estimativa de custos e formação de preço, baseado nas normas profissionais dos auditores independentes do Brasil.

REFERENCIAL TEÓRICO

A estimativa de custos de um serviço a ser prestado varia conforme o pedido do cliente. Os custos da prestação de um serviço incluem o custo de materiais tangíveis agregados ao serviço, os custos de preparação da equipe para a realização dos trabalhos e o custo da mão-de-obra. As empresas de prestação de serviço, na maioria das vezes, possuem estimativas iniciais que são ajustadas de acordo com as características do cliente, as condições de mercado e as novas tendências econômicas e tecnológicas.

O SERVIÇO DE AUDITORIA

Para Albrecht (1998), serviço é o trabalho feito por uma pessoa em benefício de outra. Cobra e Zwarg (1987) 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; possibilita satisfações que compensam o dinheiro gasto na realização de desejos e necessidades. Para estes autores, o serviço pode ser adaptado, e dessa 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 de 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, consultas médicas; (b) serviços contínuos – guarda de segurança; (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 consumidor 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 a 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 a discussão desse trabalho trata-se da 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* (1997), 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.

Para Boynton *et al.* (2002), a necessidade de que as demonstrações contábeis sejam submetidas à auditoria independente é atribuída, principalmente, pelo conflito de interesses que pode proporcionar vieses dos dados em favor da administração, ou de forma neutra, em relação aos vários grupos de usuários. Como consequência, tem-se a falta de segurança das informações transmitidas nas demonstrações contábeis, devido à complexidade e à distância que o usuário pode ter da empresa.

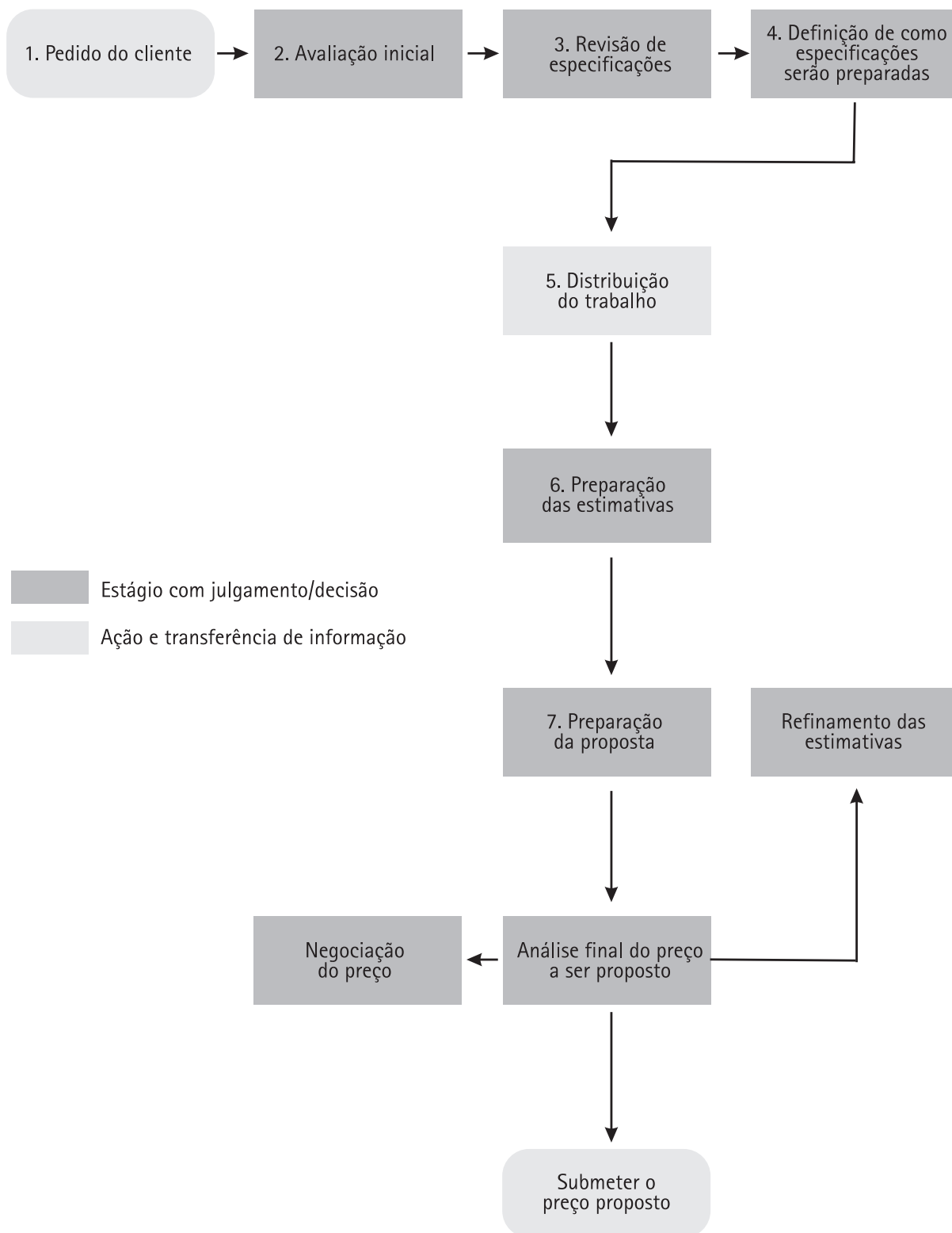


Figura 1: As 11 principais etapas do processo.
 Fonte: Souza (1995).

ETAPAS PARA A ESTIMATIVA DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇO

As empresas que prestam serviços por encomenda enfrentam grandes dificuldades para a estimativa de custos e formação de preços de seus serviços, devido à natureza de suas operações. Uma dificuldade enfrentada pelas empresas que trabalham por encomenda quando preparam a estimativa de custos de seus serviços é a falta de clareza das especificações fornecidas pelos seus clientes, não permitindo ao estimador de custos identificar corretamente as necessidades do cliente. Alguns clientes deixam deliberadamente vagas algumas especificações do serviço para obterem vantagens em um segundo momento. As discrepâncias de custos podem ser significativas e, com isso, o estabelecimento do preço final de forma precisa se torna ainda mais difícil (Souza, 1995).

O processo de estimativa de custos constitui-se em uma tarefa crucial para a empresa, tendo em vista que estimativas distorcidas levam a preços que podem gerar prejuízos, quando os custos são subavaliados, ou perda de mercado para a concorrência, quando os custos são superavaliados. Por isso, a identificação das relações entre os custos e os lucros é de fundamental importância para a empresa. A empresa que conhece bem seus custos tem vantagens sobre os seus competidores, pois pode oferecer preços mais realistas (Souza, 1999).

Definir qual o preço apropriado é uma decisão que afeta a sobrevivência da própria empresa. Para uma empresa permanecer competitiva e lucrativa nos negócios, seus preços devem satisfazer as seguintes condições (Needles *et al.*, 1994): (a) cobrir todos os custos para a execução dos serviços; (b) ser aceito pelo cliente; (c) ser igual ou inferior aos preços dos competidores; (d) permitir a geração de lucros. Uma empresa pode esporadicamente infringir algumas dessas condições visando a atingir objetivos no curto prazo, mas a manutenção dessa política pode trazer problemas para a empresa.

O processo de estimativa de custos e formação de preços pode ser dividido em onze etapas principais e estas em dois tipos: Estágio de Julgamento e Decisão e Etapa de Ação e Transferência de Informação. A Figura 1 apresenta o modelo definido por Souza (1995). Esse modelo foi desenvolvido a

partir de uma pesquisa empírica em empresas inglesas, no período de 1991 a 1995. Diversos trabalhos (Souza, 1999; Souza e Kingsman, 1996, por exemplo), têm sido publicados desde então, apresentando esse modelo como adequado à realidade brasileira.

PROCESSO DE ESTIMATIVA DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS

Este artigo realiza uma discussão sobre a aplicabilidade do modelo apresentado por Souza (1995) para descrever as etapas que uma empresa prestadora de serviços em auditoria pode executar para a estimativa de custos e formação de preços. Para tanto, apresenta-se a adaptação de cada etapa para descrever o processo de estimativa de custos e formação de preços em uma empresa prestadora de serviços de auditoria.

O progresso da auditoria tem sido crescente no Brasil, e o auditor tem adquirido um papel de grande relevância para a empresa, a sociedade e o mercado. A formação de preço desse serviço ultrapassa a estimativa 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?

No Brasil existem diversas empresas de auditoria. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM, 2003) anota 112 pessoas físicas e 303 pessoas jurídicas atuando como auditores independentes registrados.

A PricewaterhouseCoopers detém o maior número de clientes listados na Bolsa de Valores de São Paulo, em 30 de junho de 2002, com 111 clientes. Em 30 de junho de 2003 a PricewaterhouseCoopers apresenta o mesmo número de clientes que a Deloitte Touche Tohmatsu, que em 31 de junho de 2002 apresentava uma carteira de 104 clientes. Seguem a KPMG e a Ernst & Young bem próximas e não tão distantes da Trevisan, conforme demonstra o quadro 2.

Quadro 1: Cadastro de auditores.

Fonte: CVM (2003).

Auditor Independente	Total
Pessoa Física	112
Pessoa Jurídica	303
TOTAL	415

Quadro 2: Evolução da posição de auditores independentes por clientes listados na Bovespa.
Fonte: CVM (2003).

Número de clientes (por database)						
Auditor Independente	30/06 2002	30/09 2002	31/12 2002	31/03 2003	30/06 2003	Posição Atual
PricewaterhouseCoopers	111	106	107	100	92	1°
Deloitte Touche Tohmatsu	104	102	96	91	92	
KPMG	37	36	36	37	37	3°
Ernst & Young	35	38	36	36	36	4°
Trevisan	28	26	28	32	32	5°
Boucinhas & Campos+Soteconti	15	16	14	17	21	6°
Martinelli	18	17	16	14	14	7°
BKR Lopes, Machado	4	5	5	5	6	8°
HLB Audlink	5	5	6	5	5	9°
Villas Rodil	4	5	5	5	4	10°
BDO Directa	3	4	4	4	4	
Rokembach & Cia.	3	3	3	4	4	
Nardon, Nasi & Cia.	4	4	4	3	4	
Loudon Blomquist	3	3	3	3	4	
Tufani, Reis & Soares	4	4	4	3	3	15°
Etae Auditores	3	3	3	3	3	
Audimar	2	2	2	2	2	17°
Bendoraytes	2	2	2	2	2	
Ecopal	1	1	2	2	2	
Grant Thornton	2	2	2	2	2	
Howarth & Associados	1	1	2	2	2	
INA	2	2	2	2	2	
Performance	2	2	2	2	2	
Outros (1 cliente apenas)	54	48	43	44	38	24°
Total de Cias. Bovespa	447	437	427	420	413	

Esses dados revelam que o mercado de auditoria apresenta forte concorrência. É expressiva a concentração de empresas de auditoria na região Sudeste. No entanto, em razão do aumento da carteira nacional de clientes, 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.

PEDIDO DO CLIENTE

A estimativa de custos e formação de preços se inicia normalmente com o pedido do cliente, que é enviado a várias empresas. O cliente escolhe o contrato mais adequado, utilizando como critérios o preço, o prazo e a qualidade do serviço a ser prestado. Assim que o pedido é recebido na empresa, um número de série deve ser emitido para identificação do pedido e realiza-se o primeiro contato da empresa com o cliente. Essa etapa inicial requer contatos telefônicos, troca de e-mails e visitas técnicas.

Para o possível cliente entrar em contato com a empresa de auditoria, inicialmente, esse mensura o posicionamento da empresa prestadora do serviço no mercado por meio de indicações de empresas que possuem contato direto com o possível cliente, podendo ser fornecedores e clientes.

AVALIAÇÃO INICIAL

Quando o pedido é recebido, realiza-se uma análise para verificação da viabilidade em termos de prazo e de *know-how* necessário para consecução, além da necessária avaliação das chances da empresa perante seus competidores.

Como análise inicial do pedido, deve-se considerar se o contato da empresa de auditoria não compromete o expresso pela NBC P 1 (2002). Essa norma impede que seja executado trabalho de auditoria independente, caso o auditor tenha tido, no período a que se refere a auditoria, ou durante a execução dos serviços, em relação à empresa auditada, suas coligadas, controladas, controladoras ou integrantes do mesmo grupo econômico:

- a) vínculo conjugal ou de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limites de grau, com administradores, acionistas, sócios ou com empregados, ou que sejam responsáveis por sua contabilidade;
- b) relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado, nos dois últimos anos;
- c) participação direta ou indireta como acionista ou sócio; interesse financeiro direto, compreendida a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos;
- d) função ou cargo incompatível com a atividade de auditoria independente;
- e) fixação de honorários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho contratado;

- f) qualquer outra situação de conflito de interesses no exercício da auditoria independente.

REVISÃO DAS ESPECIFICAÇÕES

Quando o pedido é considerado viável, é necessária uma verificação *in loco* das atividades a serem realizadas, visando à elaboração do planejamento da auditoria. O estimador de custos que executa esta etapa do processo geralmente é o mesmo profissional responsável pela etapa 1.

Quando não é possível obter detalhes adicionais do cliente (falta de tempo ou regras do pedido) são feitas suposições sobre os pontos obscuros das especificações, podendo precisar da ajuda de auditores seniores para entenderem e esclarecerem alguns pontos obscuros. No entanto, quando não é possível a identificação dos dados para a estimativa de custos, ou seja, a realização do planejamento de auditoria, a empresa de auditoria identifica que o cliente não é viável porque pode não ser colaborativo com as atividades de auditoria, comprometendo a prestação do serviço.

Antes do início das atividades, a empresa de auditoria precisa realizar várias visitas técnicas para planejar o serviço de auditoria e conseqüentemente ter informações suficientes para estabelecer o preço do serviço. De acordo com a NBC P 1 (2002), o auditor deve planejar seu trabalho de forma a poder executar uma completa auditoria de maneira eficiente e tempestiva. A NBC T 11 – IT – 07 (2003), define que:

o planejamento da auditoria é a etapa do trabalho na qual o auditor independente estabelece a estratégia geral dos trabalhos a executar na entidade a ser auditada, elaborando-o a partir da contratação dos serviços, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, de modo que possa desempenhar uma auditoria eficaz.

A elaboração do planejamento requer entendimento do negócio do cliente. O planejamento deve ser elaborado segundo a NBC T 11 – IT – 07 (2003), de forma a abranger a verificação do sistema contábil do cliente, suas diretrizes e seus procedimentos de controle interno; o estabelecimento do grau de confiança no controle interno; a determinação e a programação da natureza, cronologia e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados; e a coordenação do trabalho a ser executado. Além disso, o auditor ainda deve considerar os possíveis riscos envolvidos na prestação do serviço.

O serviço de auditoria, para atingir sua finalidade, deve ser adequadamente planejado, de forma a prever a natureza, a extensão e a profundidade, bem como a oportunidade de sua aplicação (NBC T 11 – IT – 07, 2003). A atividade de auditoria é dinâmica e requer o cumprimento de todas os procedimentos definidos no planejamento. A atividade de planejamento e supervisão expressa que o trabalho de auditoria deve ser cuidadosamente planejado pelo auditor e supervisionado

por ele quando for executado por seus assistentes, pois o auditor é responsável pelo trabalho executado por seus assistentes. O planejamento de auditoria requer uma avaliação da situação em que se encontra o sistema contábil e o controle interno do possível cliente.

Esse levantamento determinará o grau de confiabilidade a ser considerado e a profundidade dos procedimentos que neles serão aplicados, pois o conhecimento das atividades da entidade e as suas características operacionais permitem a identificação de riscos da auditoria, (NBC T 11 – IT – 07, 2003). Apesar de o sistema contábil e de controle interno serem de competência das administrações das empresas auditadas, cabe ao auditor, após sua análise, sugerir modificações que eliminem as falhas encontradas durante seu exame.

As normas profissionais de auditor independente (NBC P 1, 2002) 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. Esta avaliação deve ficar evidenciada de modo a poder ser comprovado o grau de prudência e zelo na contratação dos serviços.

DEFINIÇÃO DE COMO AS ESTIMATIVAS SERÃO PREPARADAS

Após uma revisão detalhada das especificações, ou seja, da realização do planejamento da auditoria, é necessário definir como as estimativas dos custos serão preparadas. Nessa etapa há a avaliação de quanto tempo deverá ser gasto no processo de estimativa e que fatores deverão ser considerados, principalmente para decisões que implicam grande valor financeiro. A regra básica demonstrada por meio da estimativa de custos é que quanto maior o valor das estimativas, maior é o risco de discrepância de custos (Souza, 1999).

O planejamento adequado do trabalho de auditoria pressupõe a formulação do programa de auditoria, que deve ser amplo e flexível para permitir que ocorram alterações durante o andamento da prestação do serviço. O programa de auditoria consiste no detalhamento das atividades a serem realizadas pela equipe que executará o serviço *in loco*.

A elaboração de um programa de auditoria consiste em determinar os procedimentos que precisarão ser aplicados para que o serviço de auditoria seja concluído com sucesso. O objetivo do programa de auditoria é planejar adequadamente a auditoria, a fim de executar o maior número possível de procedimentos no exame preliminar e conseguir conhecimento seguro das operações e da situação financeira da empresa cliente.

DISTRIBUIÇÃO DO TRABALHO

O trabalho de estimativa de custos é distribuído para os departamentos que estarão envolvidos na prestação do serviço. Uma equipe de auditoria é nomeada para executar a prestação do serviço. A partir desse momento, é feito o agendamento dos auditores que participarão da prestação do serviço.

Caso o cliente a ser auditado apresente áreas de atuação diferentes da área comum de atuação da empresa de auditoria, deve ser providenciado um treinamento para que os auditores que realizarão o trabalho *in loco* estejam preparados para avaliar o controle interno e as demonstrações contábeis do cliente. Cada um dos departamentos da empresa de auditoria deverá efetuar a estimativa dos custos pertinentes a sua parte do trabalho.

PREPARAÇÃO DAS ESTIMATIVAS

As estimativas são preparadas por diferentes departamentos e realizadas considerando os custos incorridos em toda a prestação de serviço e todos os componentes do serviço. Para a definição dessas estimativas realiza-se a cotação de passagens aéreas e despesas de hotéis, caso seja necessário, a previsão de horas trabalhadas pelos auditores, supervisores, gerentes e sócios da empresa de auditoria.

Apesar de o salário dos funcionários ser mensal e fixo, para a estimativa de custos é realizada uma cobrança referente à hora trabalhada por categoria. Essa forma de tratamento dos custos é viável, pois a empresa pode estar realizando ajustes no valor final da prestação do serviço, por meio da apuração da sua efetividade, considerando quais foram os custos advindos da operação de auditoria.

Godoy *et al.* (2003) afirmam que deve constar na documentação da formação dos honorários:

- a) tempo que se espera despender na familiarização das atividades do cliente e do mercado em que atua;
- b) compreensão e avaliação dos controles internos operacionais e das práticas contábeis do cliente;
- c) desenvolvimento de programas de trabalho, inclusive de aplicativos de sistema eletrônico de dados para avaliações de riscos;
- d) definições de amostragem estatísticas;
- e) realização de verificações substantivas;
- f) elaboração discussão e emissão de relatórios e outros aspectos necessários ao trabalho de auditoria;
- g) utilização por categoria (nível técnico) do pessoal e os honorários por hora de cada categoria e a memória final de cálculo dos honorários.

PREPARAÇÃO DA PROPOSTA

Nessa etapa, realiza-se a consolidação das estimativas de custos, que corresponde ao custo total estimado. Essa estimativa é utilizada como base de cálculo para o estabe-

lecimento do preço. Ainda nessa etapa deve ser definida a margem de lucro a ser adicionada ao custo total estimado. O resultado final dessa etapa é um preço básico para o serviço, estabelecido tecnicamente, seguindo os procedimentos formalmente definidos.

ANÁLISE DO PREÇO FINAL A SER COTADO

Essa etapa tem como objetivo definir o preço final da proposta, geralmente realizada pelos sócios ou gerentes, que utilizam como base o preço básico e os fatores que afetam as estimativas. Durante essa etapa é realizada uma avaliação detalhada do custo final preparado. Segundo Souza (1999), nesse processo pode-se perceber que:

a. Algumas estimativas devem ser mais bem preparadas. Nesse caso, outra análise deve ser feita, contemplando as novas informações.

b. Algumas informações contidas no cálculo final de custo têm que ser revisadas. Nesse caso, uma investigação a respeito dessas informações se torna relevante.

c. Informação adicional sobre o cliente se torna necessária.

d. Informação adicional sobre seus concorrentes, para conferir as chances de a empresa auferir maiores lucros com o serviço. Essa informação é relevante para empresa fixar um preço competitivo.

Souza (1995) considera que, para a estimativa de custos e formação de preços, deve-se identificar fatores que consistem de uma série de propriedades e de condições do ambiente que influenciam a tomada de decisão. Os fatores são 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, envolve-se o risco de perdas do investimento realizado; os recursos financeiros disponíveis para a gestão do 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.

REFINAMENTO DAS ESTIMATIVAS

A partir da identificação pelos sócios ou gerentes de que a proposta necessita de revisões, o processo de estimativa de custos é revisto. Nessa etapa, verificam-se as informações solicitadas pelos sócios ou gerentes e realizam-se as alterações necessárias.

Uma vez modificado um item da estimativa de custos ou agregadas informações solicitadas pelos sócios ou gerentes à proposta, procede-se novamente à etapa de análise do preço final a ser cotado. Caso necessário, retorna-se novamente ao refinamento das estimativas.

SUBMETER O PREÇO PROPOSTO

A carta-proposta é o documento que informa o preço do serviço a ser prestado e suas especificações. Segundo a NBPC 1 (2002), os honorários do auditor independente deverão constar de carta-proposta ou documento equivalente, elaborada antes do início da execução do trabalho.

Essa carta-proposta deve conter "a descrição dos serviços a serem realizados, inclusive referências às leis e regulamentos aplicáveis ao caso; que o trabalho será efetuado segundo as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e das presentes normas; o prazo estimado para a realização dos serviços; os relatórios a serem emitidos; e as condições de pagamento dos honorários".

Godoy *et al.* (2003) apresentam uma interpretação sobre o conteúdo mínimo da carta-proposta:

a) descrição e abrangência dos serviços a serem realizados, inclusive referências às leis e regulamentos aplicáveis ao caso;

b) relação dos trabalhos a serem efetuados, segundo as Normas Profissionais e Técnicas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

c) o objetivo do exame das demonstrações contábeis;

d) a responsabilidade da administração do cliente sobre as demonstrações contábeis;

e) as limitações de um exame de auditoria devido ao risco inerente relacionado ao processo de testes adotado numa auditoria;

f) a forma como será realizado o acesso aos registros contábeis, documentos e outras informações requeridas em conexão com o processo de auditoria, explicitando que os papéis de trabalho do auditor independente poderão ser disponibilizados para a revisão externa de qualidade prevista na NBC T 14 – Normas Sobre a Revisão Externa de Qualidade;

g) o prazo estimado para a realização dos serviços;

h) os relatórios a serem emitidos;

i) os honorários e sua forma de pagamento.

NEGOCIAÇÃO DO PREÇO

Pode ocorrer de o preço ser submetido ao cliente e aceito sem negociações. No entanto, quando ocorrem negociações, são em geral relativas ao tempo de conclusão do serviço e ao preço final. Nesses casos, o sócio ou os gerentes que participaram da análise do preço final negociarão com o cliente. Às vezes, podem ser necessárias revisões de algumas partes das estimativas de custos, podendo haver algumas mudanças

nas especificações e no tempo de conclusão do serviço. Nesses casos, uma outra análise do preço final a ser cotado se torna necessária.

Quando o cliente solicita desconto ou revisão da proposta para redução do preço cobrado, as empresas de auditoria negociam no sentido de reduzir o número de horas da prestação do serviço. Uma forma usual de proceder à negociação consiste em reduzir o número de horas de trabalho considerado para o cálculo do preço final.

No entanto, apresenta-se a condição de que para cada hora adicional de trabalho a ser despendida, em virtude do aguardo de informações advindas dos diferentes setores da empresa cliente, de advogados ou de outras fontes externas à empresa de auditoria, considera-se um custo diferenciado por hora de espera. Esse custo por hora de espera consiste em um valor inferior ao custo da hora de trabalho calculada na estimativa de custos, porque a empresa não está de fato realizando o trabalho, mas apenas aguardando informações.

CONCLUSÃO

O serviço prestado pelas empresas de auditoria visa a mensurar a adequação e a confiabilidade dos registros e demonstrações contábeis do cliente. As empresas de auditoria realizam a prestação de serviços por meio de projeto, ou seja, sob encomenda. Dessa forma, cada cliente requer um processo de estimativa de custos e formação de preço distinto, pois se faz necessário o estudo das características da empresa cliente e de suas demandas.

Definir qual o preço apropriado é uma decisão que afeta a sobrevivência da própria empresa de auditoria; por isso, a tomada de decisão precisa ser realizada por meio de etapas, no intuito de mensurar adequadamente o preço a ser cobrado pelo serviço. A descrição desse processo em etapas permite a representação de forma clara e concisa dos procedimentos adotados para a estimativa de custos e formação de preços.

A etapa inicial do processo é o pedido do cliente, e é seguida pela avaliação inicial da empresa de auditoria sobre a viabilidade de execução do serviço requisitado pela empresa cliente. A terceira etapa do processo analisa as especificações do serviço a ser prestado, e para tanto, as empresas de auditoria realizam um estudo *in loco* que resulta no planejamento da auditoria. Como etapa seguinte, realiza-se a definição de como as estimativas devem ser preparadas, tendo como base o planejamento de auditoria e distribuição do trabalho. A partir dessas etapas, realiza-se a preparação das estimativas e da proposta, conforme recomendações da NBC T 11 – IT – 07 (2003). Como sétima etapa do processo, realiza-se a análise do preço final a ser cotado, resultando ou não no refinamento das estimativas. Como etapas finais do processo, ocorre a submissão do preço à empresa

cliente e a possível negociação do preço final e da forma de pagamento.

A discussão sobre o processo de estimativa de custos e formação de preços nas empresas de auditoria, permitiu a apresentação em 11 etapas, conforme modelo de Souza (1995). Pelo uso desse modelo, foi permitida a estruturação do processo e descrição de cada uma das etapas.

Como desenvolvimento futuro desta pesquisa, sugere-se a realização de estudos de caso em empresas de auditoria para validar a descrição das etapas a partir da observação *in loco* das atividades de estimativa de custos e formação de preço.

Referências

- ALBRECHT, K. 1998. *Revolução nos serviços. Como as empresas podem revolucionar a maneira de tratar os seus clientes*. São Paulo, Pioneira.
- ATTIE, W. 1998. *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. 3 ed., São Paulo, Atlas.
- BOYNTON, W.C.; JOHNSON, R.N. e KELL, W.G. 2002. *Auditoria*. São Paulo, Atlas.
- COBRA, M. e ZWARG, F.A. 1986. *Marketing de serviços: conceitos e estratégias*. São Paulo, McGraw-Hill.
- CVM – Comissão de Valores Mobiliários. Normas de Registro e Atuação dos Auditores Independentes. Disponível em: www.cvm.gov.br Acessado em: 04 jul. 2003.
- FITZSIMONS, J.A. e FITZSIMONS, M.J. 2000. *Administração de Serviços. Operações, Estratégia e Tecnologia da Informação*. 2 ed., Porto Alegre, Bookman.
- FRANCO, H. e MARRA, E. 2001. *Auditoria contábil*. 4 ed., São Paulo, Atlas.
- GODOY, J.A. *Interpretação Técnica sobre Honorários*. Grupos de estudos das Normas Brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade. Mensagem recebida por: <tecnica@cfc.org.br> em 03 jul. 2003.
- NBC P 1. *Normas Profissionais de Auditor Independente*. Revisadas em dezembro de 1997. Disponível em: www.cfc.org.br. Acessado em: 02 set. 2002.
- NBC T 11 – IT – 07. *Interpretação Técnica NBC T 11 – IT – 07. Planejamento de Auditoria*. Disponível em: www.cfc.org.br. Acessado em: 13 jul. 2003.
- NEEDLES, B.E.; ANDERSON, H.R. e CALDWELL, J.C. 1994. *Financial & managerial accounting*. USA, Houghton Mifflin Company.
- SCHONBERGER, R.J. e KNOD Jr, E.M. 1997. *Serviço sincronizado: voltado as empresas de serviço*. São Paulo, Pioneira.
- SOUZA, A.A. 1995. *Developing a Knowledge-Based Decision Support System to Aid Make-to-Order Companies in Cost Estimation and Pricing Decisions*. Lancaster, Inglaterra. Tese de Doutorado. University of Lancaster.
- SOUZA, A.A. e KINGSMAN, B.G. 1996. Modelling the cost estimation and pricing process in make-to-order companies. In: ENANPAD, 1996. *Anais Eletrônicos...*
- SOUZA, A.A. 1999. A utilização de sistemas de informação na estimativa de custos e formação de preços em empresas com sistema de produção por encomenda. In: XIX ENEGEP, Rio de Janeiro, 1999. *Anais Eletrônicos...*, Rio de Janeiro.

ZEITHAML, V.A. e BITNER, M.J. 2003. *Marketing de serviços: a empresa com foco no cliente*. 2 ed., Porto Alegre, Bookman.

Submitted in 17/12/2003

Accepted in 25/02/2004

JOSMÁRIA LIMA RIBEIRO DE OLIVEIRA

Mestranda em Administração pela UFLA/MG.

e-mail: josmariadeoliveira@terra.com.br

ANTÔNIO ARTUR DE SOUZA

Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis da UNB.

e-mail: aa_de_souza@uol.com.br

CARLOS MAURÍCIO VIEIRA

Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis da UFMG.

e-mail: cmvieira@face.ufmg.br