

## Unidades de Medida de Serviços: Uma Abordagem Inicial

### Resumo

*Este estudo objetiva identificar quais são as unidades de medida de serviços utilizadas na mensuração de serviços contábeis, advocatícios e de arquitetura e engenharia civil, no que diz respeito a sua valoração monetária. Metodologicamente, a pesquisa se classifica como descritiva, pois visa descrever o fenômeno estudado. As ferramentas de coleta de dados utilizadas foram do tipo documental e pesquisa de campo. Utilizou-se uma amostra não estatística intencional por acessibilidade para as entrevistas do tipo semi-estruturada, realizadas no mês de janeiro de 2007. Os dados são tratados de forma qualitativa por meio de análises descritivas de conteúdo. Conclui-se que existem unidades de mensuração de serviços recomendadas pelos órgãos de classe, bem como verifica-se que muitas dessas são utilizadas pelos profissionais. Porém isso não assegura a existência de um método formal ou científico de mensuração de serviços, tanto no que se refere aos custos, quanto à formação do valor de venda, uma vez que, as recomendações dos órgãos de classe, normalmente, são utilizadas como referência base.*

Palavras-chave: *Mensuração; Serviços; Unidade de medida.*

### 1 Introdução

Com o aumento da competitividade no setor de serviços decorrente de mudanças políticas, econômicas e sociais, os gestores deste setor passaram a verificar a necessidade da utilização de informações contábeis para o planejamento, o controle e a tomada de decisão. A gestão de custo passou a ser não uma simples adaptação para a sobrevivência em um mercado competitivo, mas também, um efetivo instrumento de gestão empresarial.

Apesar de a intangibilidade ser intrínseca aos serviços, há uma necessidade de quantificar diferentes serviços, tanto no momento de apurar os custos de serviços quanto no momento de determinar preços de venda.

A necessidade da mensuração existe tanto no nível de serviço do serviço em si, quanto no nível das atividades que compõem o serviço. Essa mensuração de serviços se dá através de atividades ou de outras unidades de mensuração quantificáveis. Porém, têm-se inúmeras variáveis qualitativas envolvidas, seja no processo de determinação e alocação dos custos, seja no momento de determinar o preço de venda de um serviço (honorários).

O conhecimento das metodologias utilizadas para a diferenciação dos serviços entre si pode permitir um maior entendimento sobre a característica da informação gerencial de custo necessária para a tomada de decisões das empresas ou dos profissionais prestadores de serviços.

Essa mudança de comportamento traduz uma nova maneira de gerir negócios que requer agilidade e recursos que permitam a maximização do desempenho empresarial. A contabilidade busca fornecer informações relevantes aos seus diversos usuários por meio da contabilidade gerencial onde as informações de custos têm papel preponderante no processo decisório.

Informações geradas pela contabilidade de custos são informações gerenciais importantes que no setor de serviços se deparou com novos paradigmas da gestão empresarial. A busca de respostas precisas para os problemas das empresas desse setor fez crescer as discussões e a pesquisa em torno da apropriação e da utilização de custos (MAHER, 2001).

A solução ótima para a mensuração de custos na prestação de serviços ainda não existe, nem mesmo para mensuração do serviço em si. Diversas são as dificuldades junto a gestores de custos, tanto em relação às informações produzidas quanto em relação aos métodos, modelos ou procedimentos utilizados.

Percebe-se a existência de lacunas no conhecimento da contabilidade gerencial existente no tocante à gestão de empresas prestadoras de serviços. Desse modo, o presente estudo justifica-se pela contribuição ao desenvolvimento dos estudos da contabilidade gerencial no setor de serviços. Já a escolha do tema justifica-se no fato da intangibilidade dos serviços ter-se mostrado uma das dificuldades no momento de determinar os valores dos serviços, bem com a apuração dos custos.

O objetivo principal do presente estudo consiste em identificar os tipos de unidades de mensuração utilizados para a quantificação de serviços. De uma forma mais específica, subdivide-se o objetivo em:

- Levantar os tipos de unidades de mensuração sugeridos pelas entidades de classe dos profissionais prestadores de serviço;
- Identificar os tipos de unidades de mensuração utilizados pelos profissionais prestadores de serviços;
- Verificar se existem unidades de mensuração empregadas que têm representatividade física ou monetária em termos de custos, esforço físico, grau de dificuldade, complexidade, entre outros.

## **2 Metodologia**

Sabe-se que são que existem diversas unidades de medida passíveis de utilização na mensuração dos serviços. Contudo, não se sabe quais são e se existem algumas que são mais utilizadas pelos prestadores de serviços.

O primeiro passo do estudo consistiu na construção de um marco teórico sobre o assunto abordado, buscando o embasamento bibliográfico no conhecimento já existente. Para tanto foram utilizados além de livros de autores nacionais e internacionais, artigos de congressos e periódicos disponíveis em bibliotecas ou no *site* Portal Capes.

Conforme Richardson (1999), o presente estudo se caracteriza como descritivo quanto ao plano de pesquisa. Para a coleta de dados utilizou-se pesquisa documental e pesquisa de campo. Como instrumentos da coleta de dados na pesquisa de campo foram utilizadas entrevistas semi-estruturadas (LAVILLE; DIONE, 1999) junto a profissionais de organizações prestadoras de serviços e observações *in loco*.

Ainda conforme Richardson (1999), para a análise dos dados coletados foi utilizada análise de conteúdo. As entrevistas foram analisadas por meio de análise de conteúdo, buscando interpretar e identificar as unidades de medida de serviços utilizadas nas entidades abordadas.

A amostra compreendeu três contadores, três advogados e três engenheiros/arquitetos da cidade de Florianópolis, Santa Catarina, e é classificada como intencional – determinada pela acessibilidade (RICHARDSON, 1999).

Como limitantes aos resultados da pesquisa têm-se o fato dos entrevistados não terem expressado a realidade e também o fato da amostra ser não estatística aleatória e não possuir representatividade dentro do universo.

## **3 Prestação de serviços**

Os serviços representam aproximadamente 80% do Produto Interno Bruto (PIB) nos países desenvolvidos e mais de 60% do PIB brasileiro, conforme dados do Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (BRASIL, 2006). Com essa importante participação na economia mundial e nacional o setor de serviços tem influenciado, tanto na geração de empregos quanto na evolução tecnológica. Ao mesmo tempo, percebe-se um crescente aumento na competitividade dentro desse setor.

Esse aumento da concorrência no setor de serviços produziu uma maior preocupação nos gestores com relação à utilização das informações contábeis para o planejamento, controle e tomada de decisão, proporcionando um aumento na demanda por informações de gestão de custos (HANSEN; MOWEN, 2001).

De acordo com Las Casas (2001, p. 15) algumas características que envolvem o setor de serviço estão relacionadas a esforços e desempenhos que podem se apresentar de várias formas. Muitos serviços estão associados à transferência de bens. Como exemplo cita o ato de alugar um imóvel, onde o corretor transfere, além de um bem físico o serviço de assessoria e cobrança. Já no caso de um advogado, este pode prestar serviços de conhecimentos profissionais, sem que haja transferência de bem algum.

Da mesma forma, Hansen e Mowen (2001, p. 65) afirmam que “serviços são tarefas ou atividades executadas para um cliente ou uma atividade executada por um cliente usando os produtos ou instalações da organização”. Ainda, conforme estes, a prestação de serviço é caracterizada pela produção de produtos intangíveis.

A intangibilidade do serviço também é apontada por Atkinson et al (2000), que consideram que o produto de uma empresa prestadora de serviço apresenta mais dificuldade em sua avaliação do que a de uma operação industrial, pois, o serviço representa algo pouco tangível no aspecto da avaliação também.

Hansen e Mowen (2001) apontam quatro características que diferem os serviços dos produtos:

- Intangibilidade: relacionado à natureza não-física dos serviços se comparados aos produtos;
- Inseparabilidade: no serviço, a produção e o consumo são inseparáveis;
- Heterogeneidade: a variação do desempenho na execução dos serviços é provavelmente maior que na fabricação de produtos, e
- Perecibilidade: os serviços são consumidos quando executados e não há como estoca-los.

Além desses, Lovelock e Wright (2002) apontam outros fatores que diferenciam produtos manufaturados de serviços:

- Os clientes não obtêm propriedade sobre os serviços;
- Os produtos dos serviços são realizações intangíveis;
- Há maior envolvimento dos clientes no processo de produção;
- Outras pessoas podem fazer parte do produto;
- Há maior variabilidade nos insumos e produtos operacionais;
- Muitos serviços são de difícil avaliação pelos clientes;
- Normalmente há uma ausência de estoques;
- O fator tempo é relativamente mais importante;
- Os sistemas de entrega podem envolver canais eletrônicos e físicos.

A contabilidade de custos tradicional enfatizou sua aplicação à indústria, onde foi esta teve sua aplicação inicial e desenvolvimento, não contemplando durante tempo o setor dos

serviços. Essa reversão aconteceu com o aumento expressivo na importância econômica dos serviços exigindo uma aplicação da contabilidade de custos específica a esse segmento também. Além disso, gerentes de organizações que produzem produtos ou serviços precisam saber os custos individuais, seja o produto individual um produto tangível ou intangível (HANSEN; MOWEN, 2001).

Com essa aplicação da contabilidade de custos outros desafios passaram a fazer parte do cotidiano dos profissionais. E dentre esses, talvez, o principal está relacionado com a quantificação dos serviços, que é complexa devido às características físicas do serviço.

Diversos são os métodos que buscam a quantificação e identificação de custos a produtos e serviços específicos, através da utilização de métodos como: custeio por absorção, *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* – RKW – (MARTINS, 2003), *Activity Based Costing* – ABC – (NAKAGAWA, 1991) e Unidade de Esforço de Produção – UEP – (Bornia, 2002).

Esses métodos, na sua utilização no setor dos serviços, geralmente, necessitam de adaptações dos seus critérios de rateio (absorção e RKW), direcionadores (ABC) ou unidades de mensuração (UEP), o que tem representado uma dificuldade no momento de padronizar os serviços e as atividades que os compõem.

Percebe-se que os prestadores de serviços possuem uma preocupação no sentido de mensurar quantitativamente cada serviço e determinar o seu valor individual. As entidades de classe dos serviços profissionais especializados possuem recomendações em seus códigos e instruções regimentais que mencionam maneiras ou medidas que diferenciam os serviços entre si, permitindo, assim, ao profissional determinar que um serviço possui um valor “x” por cento maior ou menor que o outro.

Assim, com a abordagem dessas três profissões – contabilidade, direito e engenharia e arquitetura – e suas recomendações e orientações dos órgãos de classe e, posteriormente, dos profissionais e a aplicação desses aspectos junto ao mercado.

#### **4 Serviços de contabilidade**

A formação dos preços dos serviços de contabilidade é orientada em Florianópolis/SC pelo Sescon/SC - Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Consultoria, Perícias, Informações e Pesquisas da Grande Florianópolis, através da divulgação de uma tabela que apresenta um referencial de custo contábil.

O valor da prestação dos serviços, normalmente, é baseado no tempo gasto para a sua realização. Desta forma, a fixação dos honorários depende do tempo estimado para execução do serviço contratado.

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2003) o profissional da contabilidade deve considerar, além do tempo gasto, outros aspectos para estipular o valor a ser cobrado, como:

- Salários pagos aos funcionários;
- Remuneração dos sócios;
- Características do serviço que vai ser prestado;
- Habilidade e experiência que o trabalho exige;
- Gastos gerais da empresa contábil;
- Reservas destinadas a demissões de funcionários, necessidade de substituição de equipamentos e instalações, conservação de bens móveis e imóveis e outros itens julgados necessários;

- Margem de lucro pretendida.

Ainda, conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2003, p. 18), “a base ideal para a formação de honorários deve ser o levantamento dos custos totais por cliente, considerando os custos fixos e variáveis, para possibilitar a plena satisfação das obrigações assumidas.”

Outro aspecto que cabe ressaltar, é que a determinação dos honorários deve ser considerada a extensão da responsabilidade assumida pelo profissional perante o cliente em função dos serviços a serem prestados.

Para Thomé (2001) depois do custo determinado, estipular o preço de venda do serviço consistem escolher a margem de lucro. Evidentemente, essa margem não deverá ser aleatória. Convém examinar preços de mercado de serviços semelhantes. Contudo, ressalta que, para clientes diferenciados poderão ser adotadas margens diferenciadas.

O artigo 6º da Resolução 803/96 do CFC (1996) prevê que o valor dos serviços deve ser fixado previamente através de contrato e considerando os seguintes aspectos:

- I – a relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade do serviço a executar;
- II – o tempo que será consumido para a realização do trabalho;
- III – a possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;
- IV – o resultado lícito favorável que para o contratante advirá com o serviço prestado;
- V – a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- VI – o local em que o serviço será prestado.

Desse modo pode-se dizer que os fatores utilizados pelo CFC para a determinação dos honorários contábeis são:

- O tempo de execução;
- O grau de dificuldade e/ou complexidade de execução;
- A importância;
- O vulto;
- O resultado para o cliente, desde que lícito;
- A periodicidade;
- O local de execução, que sugere tanto a um maior custo de execução, quanto a outras desvantagens a serem compensadas para a realização dos serviços.

Observando-se a tabela do Sescon Grande Florianópolis (SESCON, 2006), percebe-se que nem todos esses fatores de mensuração são adotados, uma vez que a tabela em seus primeiros itens recomenda valores fixos por tipo de empresa, com valores sugeridos para empresas que possuam até 100 lançamentos contábeis, até 50 lançamentos fiscais e até três colaboradores. A partir desses números os valores passam a variar conforme a variação desses números. Em outro ponto, há um valor fixo por tipo de cliente, como no caso de condomínios.

Com a observação do quesito tempo, provavelmente, seria mais interessante que os valores sugeridos fossem por lançamento, ou seja, por unidade de atividade. Contudo, uma tabela que permita um valor específico para todas as atividades possíveis de serem realizadas por prestadores de serviços contábeis seria, provavelmente, inviável ou de difícil elaboração, pelas próprias características do serviço.

Cabe ressaltar, que um escritório de contabilidade atende a diversos tipos de públicos, tanto pessoas físicas (em menor quantidade) como pessoas jurídicas, e que cada um possui suas próprias características e casos específicos. Desta maneira, cada cliente carece de atividades realizadas “sob medida” para atender suas necessidades especiais, e isto, também

reflete na formação dos honorários.

Apesar do Conselho Federal de Contabilidade (2003) sugerir alguns pontos que devem ser considerados quando da fixação do valor do serviço prestado, o tempo necessário para a realização do serviço contratado é o que recebe um maior destaque. Contudo outros vários itens podem influenciar o valor do serviço, tais como: faturamento, notas fiscais de entradas emitidas, operações financeiras, quantidade de empregados, telefonemas, visitas efetuadas, etc.

Destaca-se ainda a relação com o local da prestação do serviço. Em alguns casos, o prestador de serviço realiza as atividades no próprio estabelecimento do cliente. Nesse caso analisa-se o valor do serviço, não só em função do tempo gasto, mas também, em função da disponibilidade da pessoa para o atendimento específico, gastos e riscos adicionais, deslocamentos, etc.

Ainda, conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2003), o levantamento dos custos totais por cliente deveria ser a base ideal para a formação dos honorários. Essa sugestão implicaria no controle de todos os esforços consumido na realização do serviço para cada cliente.

Nas entrevistas com os profissionais observou-se que são utilizam vários métodos e fatores para mensurar atividades utilizadas para a determinação e fixação do valor do serviço.

Foram citados como aspectos considerados para a quantificação dos serviços a quantidade de notas fiscais emitidas e de entrada (especialmente no lucro real), o que determinará a necessidade dos lançamentos contábeis e fiscais, desta maneira, influenciando no tempo necessário para realização do serviço. Da mesma forma, a quantidade de funcionários influenciará no tempo gasto na elaboração da folha de pagamento.

O faturamento em si só não é observado com muita ênfase, pois, conforme citado nas entrevistas, muitas vezes o valor do faturamento não possui relação com o tempo ou complexidade da execução do serviço. Por exemplo, uma empresa com apenas 8 funcionários, com faturamento de R\$ 800.000,00 e que emite 5 notas fiscais, consumirá um tempo menor que outra empresa com faturamento de R\$ 100.000,00, com 35 funcionários e 2.000 notas fiscais.

Outro fator é considerado tem relação com o modo de tributação do cliente, tendo em vista as obrigações acessórias por aquelas empresas não optantes do simples. Esse aspecto remete à observação ao grau de qualificação do profissional que realizará os serviços.

A responsabilidade técnica assumida com a execução do serviço também é considerada na formulação do honorário. Apesar de o faturamento por si só não possuir influência direta no serviço, verifica-se que a responsabilidade assumida com uma empresa que fatura R\$ 800.000,00 é maior do que uma com faturamento de R\$ 100.000,00. No caso de uma multa sofrida por um erro no cálculo e recolhimento dos impostos será poderá ser maior na empresa com faturamento maior. Ou seja, existe um cuidado com o nível de risco que se assume ao realizar um serviço.

Com relação à necessidade de visitas externas e no local da prestação de serviços, alguns profissionais cobram um adicional por visita, caso seja necessário efetuar deslocamento até ao estabelecimento do cliente. Quando o serviço é realizado no próprio estabelecimento do cliente, também são considerados os gastos adicionais dessa prática.

Verificou-se que, além de todos os itens comentados acima, existe uma negociação direta com o cliente para estabelecimento do honorário. Nessa negociação direta, outros fatores passam a influenciar o valor do honorário, tais como o poder de negociação, situação

financeira do cliente, interesse estratégico e profissional no cliente, etc.

Conforme se pode observar nas entrevistas com os profissionais entrevistados, estes não possuem uma metodologia padrão de mensuração de atividades e serviços prestados. Ainda, conforme as entrevistas, os valores da tabela recomendada pelo Sescon/SC não são aplicados como determinação de preço de venda do serviço. Na maior parte das vezes, é utilizada como referencial inicial para a determinação do valor do honorário decorrente dos outros fatores.

Assim verificou-se que os profissionais levam em consideração a parte dos aspectos recomendados pelo CFC e parcialmente a tabela do Sescon/SC. Porém, pôde-se observar nas entrevistas que existe um grande grau de subjetividade no momento de considerar os aspectos que influenciam os serviços, uma vez que os próprios aspectos são subjetivos.

No quadro 1 apresentam-se os aspectos observados no CFC e no Sescon/SC e os aspectos observados junto aos profissionais entrevistados.

<b>CFC/Sescon</b>	<b>Profissionais</b>
Tabela do Sescon	Tabela do Sescon como referência inicial
Tempo de execução	Tempo de execução (quantidade de lançamentos)
Grau de dificuldade e/ou complexidade de execução	Qualificação profissional e complexidade
Importância	Risco da responsabilidade técnica
Vulto	Vulto
Resultado para o cliente, desde que lícito	Negociação direta com o cliente
Periodicidade	Local de execução e custos adicionais
Local de execução, que sugere tanto um maior custo de execução, quanto a outras desvantagens a serem compensadas para a realização dos serviços	

Quadro 1 – Aspectos observados na formação do preço de venda dos serviços

Observou-se também que dois aspectos não foram citados em nenhuma das entrevistas. A periodicidade, que remete, ao mesmo tempo, a serviços esporádicos, o que pode ter influenciado no entrevistado não tê-la mencionado. O outro aspecto não mencionado se refere ao resultado ao cliente. Em nenhum momento mencionou-se uma preocupação ou tentativa de mensurar as vantagens do cliente pelo fato de receber o serviço.

## 5 Serviços de advocacia

A Ordem dos Advogados do Brasil Seção de Santa Catarina – OAB/SC emite uma tabela de honorários básicos para a categoria estabelecendo os valores mínimos, de onde foram extraídos os aspectos utilizados para a elaboração dessa tabela.

O artigo 22º da Lei 8.906/94 (BRASIL, 1994) regulamenta a prestação de serviço profissional e assegura aos inscritos na OAB o direito aos honorários convencionados. Nesse sentido, o artigo número 36 do Código de Ética e Disciplina da Ordem dos Advogados do Brasil corrobora com a referida lei ao determinar que

Os honorários profissionais devem ser fixados com moderação, atendidos os elementos seguintes:

I - a relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade das questões versadas;

II - o trabalho e o tempo necessários;

III - a possibilidade de ficar o advogado impedido de intervir em outros casos, ou de se desavir com outros clientes ou terceiros;

IV - o valor da causa, a condição econômica do cliente e o proveito para ele

resultante do serviço profissional;

V - o caráter da intervenção, conforme se trate de serviço a cliente avulso, habitual ou permanente;

VI - o lugar da prestação dos serviços, fora ou não do domicílio do advogado;

VII - a competência e o renome do profissional;

VIII - a praxe do foro sobre trabalhos análogos.

Dessa maneira, os fatores utilizados pela OAB para a determinação dos honorários profissionais são:

- A importância;
- O grau de dificuldade e/ou complexidade de execução;
- O vulto;
- O tempo necessário para realização do serviço;
- A possibilidade do advogado não agir em outra causa;
- A periodicidade;
- O local de execução, que sugere tanto um maior custo de execução, quanto a outras desvantagens a serem compensadas para a realização dos serviços;
- A habilidade e renome profissional;
- A semelhança com outras causas tratadas.

No artigo 41º do Código de Ética (CONSELHO FEDERAL DA OAB, 1995) observa-se que o advogado deve evitar o aviltamento de valores dos serviços profissionais, não os fixando de forma irrisória ou inferior ao mínimo fixado pela Tabela de Honorários, salvo motivo plenamente justificável. Assim, os honorários deverão ser contratados tomando por base a URH – Unidade Referencial de Honorários.

Tendo em vista que a OAB emite uma tabela com os valores mínimos, é aceitável que seja estabelecido valores superiores ao estipulado em tal tabela e que também existam diferenças nos honorários cobrados por diferentes advogados.

De acordo com Borgert e Pasold (2004) os conceitos de contabilidade gerencial e de custos são pouco conhecidos entre os profissionais da área do direito. Geralmente, o controle financeiro é realizado de forma intuitiva e não há um controle de gastos. Desta maneira, verifica-se, em muitos casos, a fixação de valores estipulados de forma intuitiva sem nenhuma relação com os gastos ou esforço para realização do serviço.

Além disso, o tempo despendido varia de acordo com a complexidade do trabalho e também da equipe que o executa. O tempo é o grande limitador da capacidade produtiva e o seu grande diferenciador. Além do mais, o trabalho intelectual produzido pelos advogados possui valor agregado diferente (BORGERT; PASOLD, 2004).

Segundo Guimarães (*apud* BORGERT; PASOLD, 2004, a sistemática que predomina atualmente na determinação da remuneração do advogado pelos seus serviços prestados na prática liberal, caracteriza-se de critérios dúbios e incertos, tanto quanto injustos não só ao advogado quanto ao cliente. Já que o sistema está baseado, basicamente, no valor que a causa venha a significar para a parte, e não propriamente em relação ao serviço realizado.

Assim, nota-se, que a remuneração do advogado é obtida não só pelo serviço realizado por ele, mas também pelo valor da causa. Na verdade, este é um item contemplado no Código de Ética, além de outros, como base para a fixação dos honorários.

Além disso, o serviço de um advogado de renome terá um valor superior ao de um advogado não tão renomado. Da mesma forma, esse aspecto é contemplado pelo código de ética. Provavelmente, a relevância, a complexidade e o tempo gasto para execução poderão



ser os mesmos, mas, o renome fará a diferença na fixação do honorário.

Na entrevista com os profissionais verificou-se que a tabela recomendada pela OAB/SC (2007) é utilizada somente como parâmetro de fixação do preço mínimo, não sendo utilizada de forma integral.

O valor da causa foi apontado como um item que possui grande influência na formulação dos honorários cobrados. Leva-se em conta tanto o valor que o cliente receberá (lucro econômico) caso venha a ganhar a causa, como o prejuízo que poderá ser evitado para o mesmo.

Outro aspecto mencionado diz respeito à complexidade e às dificuldades na execução dos serviços. Existem situações, onde o advogado fica impedido de agir em outros casos, dado a complexidade das questões envolvidas, sendo necessário um período de tempo para finalizar seu trabalho, desta maneira, o valor cobrado do cliente também será mais elevado.

O esforço intelectual também é um fator comentado que possui ligação direta com a complexidade e a dificuldade, nota-se que quando o cliente procura um advogado e apresenta suas necessidades, tal profissional mensura de alguma maneira o esforço intelectual necessário para o desenvolvimento da causa para posterior formulação dos honorários. A existência de causas semelhantes à que uma já tratada em algum momento anterior, poderá exigir menos esforço intelectual quando comparada à outra causa ainda não trabalhado.

Outro aspecto mencionado possui relação à condição socioeconômica do cliente. Verifica-se que o valor cobrado de um cliente com renda mensal de R\$ 10.000,00 é maior do que um com renda de R\$ 2.000,00. A complexidade, dificuldade e esforço intelectual podem até ser o mesmo, mas o valor cobrado de um cliente que tem uma condição econômica inferior pode ser menor.

Existe uma diferenciação entre os clientes avulsos e permanentes. Ou seja, entre aqueles que utilizam os serviços advocatícios apenas uma ou duas vezes, e aqueles que freqüentemente procuram o trabalho profissional. Em alguns casos, principalmente pessoas jurídicas, contrata-se um serviço permanente por um valor mensal fixo. Nesse caso, na formulação da proposta é mencionado que os honorários poderão sofrer mudanças caso ocorram alterações significativas nos serviços prestados.

Confirmou-se junto aos profissionais que existe diferenciação nos valores cobrados em função do renome do profissional contratado.

O risco foi igualmente mencionado. Normalmente tais serviços são caracterizados por não haver cobrança alguma de honorários em um primeiro momento, sendo que os honorários somente serão recebidos no caso do cliente ganhar a causa.

Assim como foi percebido com os profissionais da área contábil, outros fatores também influenciam nos valores dos honorários, existindo, igualmente, a negociação entre o prestador de serviço (advogado) e o cliente.

Por meio das entrevistas com esses profissionais da área jurídica, observou-se que não há um padrão definido de mensuração das atividades e dos serviços prestados. Ainda, conforme as entrevistas, verificou-se que a tabela apresentada pela OAB/SC é utilizada como parâmetro mínimo na determinação de preço do serviço.

Demonstra-se, através do quadro 2, os aspectos observados pela OAB e os aspectos observados junto aos profissionais entrevistados.

OAB	Profissionais
Tabela do OAB	Tabela da OAB como referencial mínimo
Importância	Valor da Causa
Grau de dificuldade e/ou complexidade de execução	Grau de dificuldade e complexidade
Vulto	Esforço intelectual
Tempo necessário para realização do serviço;	Tempo para execução dos serviços
Possibilidade do advogado não agir em outra causa;	Situação sócio-econômica do cliente
Periodicidade	Periodicidade
Local de execução, que sugere tanto um maior custo de execução, quanto a outras desvantagens a serem compensadas para a realização dos serviços	Causas de riscos
Habilidade e renome profissional	Renome do profissional
Semelhança com outras causas tratadas	Causas semelhantes já tratadas
	Negociação direta com o cliente

Quadro 2 – Aspectos observados na formação do preço de venda dos serviços

Deste modo, pode-se afirmar que esses profissionais levam em consideração os aspectos recomendados pela OAB e se utilizam do referencial de honorários como uma base mínima. Ainda, verificou-se a presença da subjetividade quando da consideração dos aspectos que influenciam os serviços realizados.

Observou-se também que apenas um aspecto citado pela OAB não foi considerado em nenhuma das entrevistas, que consiste na possibilidade do advogado não agir em outra causa. Isso pode ter ocorrido porque, normalmente, existem outros advogados na equipe para execução de outras demandas, ou até mesmo, por considerar que tal ponto, se trata de um aspecto relacionado ao tempo de execução dos serviços.

## 6 Serviços de engenharia e arquitetura

O Sindicato dos Engenheiros no Estado de Santa Catarina - Senge/SC, possui um regulamento de honorários profissionais para serviços de engenharia e arquitetura que é adotado como modelo de cobrança em função do custo do serviço.

Verifica-se que há uma importância na utilização da Tabela de Honorários na organização do Mercado de Trabalho, disciplinando o relacionamento entre clientes e profissionais e estes entre si.

O Senge/SC (2007, p. 1), através do Regulamento de Honorários Profissionais para Serviços de Engenharia e Arquitetura, apresenta um referencial para a cobrança citando que

Depois de várias tentativas frustradas para conciliar, entre outros, dois itens aparentemente excludentes - a abrangência e a simplicidade - resolveu-se adotar o modelo de cobrança em função do custo do serviço. Como todas as obras e serviços de Engenharia e Arquitetura tem um custo, é possível estabelecer-se os honorários através de um percentual deste custo, e garantir a qualidade de abrangência da Tabela. Como este percentual há de ser variável dependendo do tipo ou do porte da Obra ou Serviço, apresentou-se uma faixa ampla de percentuais, no lugar de um valor fixo, de modo a permitir ao profissional uma adequação mais apropriada a cada caso, em um processo de negociação com o cliente. Fica assim assegurada a flexibilidade aliada à garantia de um valor mínimo.

Como todas as obras e serviços de Engenharia e Arquitetura têm um custo, é possível

se estabelecer os honorários através de um percentual sobre esse custo.

Para atender situações em que o custo não possa ser orçado ou estimado, adotou-se a remuneração por Hora Técnica, com percentual também flexível, mas relacionado a um indicador intimamente ligado à Engenharia e Arquitetura, em especial no que tange a Edificações, que é o CUB (Custo Unitário Básico), também usado para o cálculo estimado do custo das obras (SENGE/SC, 2007).

Como o percentual do custo é variável de acordo com o tipo ou porte da obra, também é apresentada uma faixa ampla de percentuais para o referencial da cobrança. Desta forma, o profissional pode adequar da maneira mais apropriada a cada caso, negociando ainda com o cliente e tendo valor mínimo com possibilidade de flexibilidade.

O regulamento ainda sugere que o percentual seja aplicado conforme o grau de complexidade do serviço a ser realizado e ainda desdobrando-o de acordo com as atividades desenvolvidas. Contempla, também, outras atividades como consultas, deslocamentos, etc.

Assim, os fatores utilizados pelo Senge (2007) para a determinação dos honorários profissionais consistem em considerar:

- O custo do serviço;
- A hora técnica;
- O grau de complexidade;
- As consultas;
- Necessidade de deslocamentos.

O regulamento do Senge contempla outros pontos para definição do valor a ser cobrado pela realização dos serviços, porém, estes dizem respeito a pontos técnicos que não foram abordados na discussão deste trabalho.

Na entrevista com os profissionais observou-se que os valores cobrados pelas atividades realizadas são definidos através de diversos fatores, dentre os quais o grau de dificuldade. Caracterizando-se dom um dos principais elementos técnicos relacionados aos projetos e às fases que o compõem e às informações necessárias ao seu desenvolvimento. É analisado através da complexidade das pesquisas prévias, da complexidade tecnológica e do desenvolvimento e detalhamento do projeto e da técnica dos espaços e ambientes a serem projetados.

Nem sempre, para definição do honorário cobrado, é utilizado um percentual sobre valor da obra total. Algumas vezes é calculada uma estimativa da quantidade de tempo necessário para o desenvolvimento do projeto contratado. E em função disto, é definido o valor do serviço tomando como base o CUB.

Outro ponto comentado é a possibilidade da contratação apenas para realização do projeto sem nenhum acompanhamento posterior, tem-se desta maneira um custo inferior. Existe também a opção do projeto e acompanhamento no decorrer das atividades. E ainda, além do projeto e do acompanhamento, a consultoria, que se trata de um serviço mais completo, participando em todas as fases do serviço.

O local de execução do serviço também é um fator considerado, tendo em vista os gastos adicionais e o tempo necessário para o atendimento ao cliente. Cabe ressaltar que em algumas ocasiões o serviço é realizado na mesma praça, porém, durante o projeto ou até mesmo após a realização deste, se faz necessário deslocamentos para outras regiões em função do serviço que está sendo prestado, tal item é abordado quando da formulação da proposta.

Verificou-se que existe uma negociação entre o profissional e o cliente para definição das atividades a serem executadas e estabelecimento dos honorários, conforme também demonstrado nas outras áreas profissionais.

Os valores recomendados são utilizados como base para formulação do valor do serviço a ser prestado, conforme entrevista realizada. Ressalta-se, ainda, que a mensuração das atividades e dos serviços prestados existem, porém, sem um padrão definido.

No quadro 3 apresentam-se os aspectos observados no SENGE e os aspectos observados junto aos profissionais entrevistados.

SENGE	Profissionais
Custo do serviço	Projeto, acompanhamento e consultoria
Hora técnica	Hora técnica
Grau de complexidade	Grau de dificuldade e complexidade
Necessidade de deslocamentos	Local da prestação do serviço
Consultas	Negociação direta com o cliente

Quadro 3 – Aspectos observados na formação do preço de venda dos serviços

Dessa forma, verificou-se que os profissionais consideram os aspectos recomendados pelo Senge (2007) e, ainda, utilizam-se parcialmente dos valores e percentuais mencionados no regulamento. Ressalta-se que talvez pela complexidade técnica ou até mesmo pelo produto ser mais tangível que os outros analisados, há uma quantidade inferior apresentada de aspectos que influenciam os serviços realizados.

Ainda, verifica-se que apenas um fator citado pelo Senge (2007) não foi considerado em nenhuma das entrevistas, que consiste no custo do serviço. Um dos motivos para isso é o fato de não existir um controle e apuração de custos do serviço. Outro motivo decorre da consideração de outros fatores para que se chegue a um valor.

## 7 Conclusões

Com a realização deste estudo foi possível identificar os tipos de unidades de mensuração sugeridos pelas entidades de classe de profissionais prestadores de serviços, o que foi realizado através de pesquisas via *internet* em portais das próprias entidades (CFC, Sescon, OAB, Senge). Verificou-se que essas entidades disponibilizam tabelas com os serviços desenvolvidos e os valores recomendados para realização desses. Os tipos de unidades de mensuração identificados foram:

- Tempo necessário para execução dos serviços;
- Grau de dificuldade e complexidade;
- Importância;
- Vulto;
- Resultado para o cliente;
- Periodicidade;
- Local de execução dos serviços;
- Habilidade e renome pessoal;
- Custo do serviço; e
- Consultas extras.

Junto aos profissionais prestadores de serviços de contabilidade, advocacia e engenharia/arquitetura observou-se que estes se utilizam de diversos fatores para o

estabelecimento dos valores cobrados dos clientes pela prestação de serviço e que nem sempre a forma de mensuração é clara, e em muitos casos, subjetiva e tratada diretamente com o cliente com análise de cada caso. Entretanto, verificou-se também a utilização de algumas unidades de mensuração como:

- As tabelas referenciais de honorários;
- Tempo de execução dos serviços;
- Vulto;
- Qualificação profissional;
- Grau de dificuldade e complexidade;
- Responsabilidade técnica;
- Local de execução dos serviços;
- Valor da causa;
- Esforço intelectual;
- Situação sócio-econômica do cliente;
- Periodicidade;
- Renome do profissional;
- Hora técnica;
- Consultas extras e
- Negociação direta com o cliente.

Observa-se que as unidades de mensuração sugeridas pelos órgãos de classe são, de alguma maneira, utilizadas pelos profissionais. Porém a sua utilização é subjetiva, não existindo um roteiro básico de utilização. As próprias recomendações dos órgãos de classe permitem a subjetividade, uma vez que, pode-se aplicar uma unidade quantitativa de mensuração, e em seguida aplicar uma qualitativa sobre esta.

Dessa forma, conclui-se, ainda, que existem unidades de mensuração empregadas que têm representatividade física ou monetária em termos de custos, esforço físico, grau de dificuldade, complexidade, entre outros. Pôde-se observar a existência de unidades de mensuração, porém, uma forma clara e objetiva de sua utilização, possuindo um grau de subjetividade embutida em suas utilizações.

Observou-se que em alguns casos se exerce o controle de forma intuitiva, que pode ser gerada pela ausência de informações de controle das atividades desenvolvidas. Verificou-se também que existem unidades de mensuração que possuem representatividade física ou monetária em termos de custos, mas não com a abrangência necessária ou ideal. Para que isso se tornasse viável seria necessário o controle das atividades realizadas para cada serviço, os tempos de mão-de-obra em níveis diferenciados de competência profissional, considerando grau de dificuldade e complexidade.

Desta maneira, conclui-se que existem várias unidades utilizadas para mensuração de serviços, e que não há um controle efetivo por parte dos profissionais na definição dos valores a serem cobrados pela realização dos serviços tendo como base tais unidades. Assim, serviços idênticos poderão ter valores diferentes.

Ressalta-se a necessidade de que sejam realizados novos estudos sobre o tema, tendo em vista a escassez de literatura, a importância do assunto para o entendimento dos serviços e suas atividades e a limitação deste estudo, o que pode vir a contribuir para o desenvolvimento de modelos ou métodos de gerenciamento de atividades e serviços.

## Referências

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BORGERT, Altair; PASOLD, Bernadete. **Revista Contemporânea de Contabilidade** / Universidade Federal de Santa Catarina. Centro Sócio Econômico. Curso de Ciências Contábeis. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. v.1, n.1. Florianópolis: Editora da USFC, 2004.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. Lei 8.906, de 04 de julho de 1994. **Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L8906.htm>>. Acesso em: 15 jan. 2007.

\_\_\_\_\_. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Secretaria de Comércio e Serviços**. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/scs/scs/ImportanciaServicos.php>>. Acesso em: 08 jan. 2007.

CONSELHO FEDERAL DA OAB. **Código de Ética e Disciplina da OAB**. De 13 de fevereiro de 1995. Brasília. Disponível em: <<http://www.oab.org.br/CodEticaDisciplina.pdf>>. Acesso em 09 jan. 2007.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Contrato de Prestação de Serviços de Contabilidade**. Brasília: CFC, 2003.

\_\_\_\_\_. Resolução 803/96, de 10 de outubro de 1996. **Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC**. Disponível em: <[http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes\\_cfc/RES\\_803.DOC](http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_803.DOC)>. Acesso em 10 jan. 2007.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

LAS CASAS, Alexandre L. **Marketing: conceitos, exercícios e casos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LAVILLE, Christian; DIONE, Jean. **A construção do saber: manual de metodologia em ciências humanas**. Adaptação de Lana Mara Siman. Porto Alegre: Artemetd, 1999.

LOVELOCK, Christopher; WRIGHT, Lauren. **Serviços: marketing e gestão**. São Paulo: Saraiva, 2002.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: criando valor para a administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos:** conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1991.

OAB/SC – ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO SANTA CATARINA.

**Tabela de honorários básicos.** De 03 de janeiro de 2007. Disponível em:

< <http://www.oab-sc.org.br/oab-sc/frameset.aspx?h=oab&m=taxas>>. Acesso em 10 jan. 2007.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social:** métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SESCON/SC – SINDICATO DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS, ASSESSORAMENTO, CONSULTORIA, PERÍCIAS, INFORMAÇÕES E PESQUISAS DA GRANDE FLORIANÓPOLIS. **Tabela referencial de Honorários.** Disponível em:

<[http://www.sesconfloripa.org.br/cont\\_mostra.php?id=49&m=5&ms=36](http://www.sesconfloripa.org.br/cont_mostra.php?id=49&m=5&ms=36)>. Acesso em 09 jan. 2007.

SENGE/SC – SINDICATO DOS ENGENHEIROS NO ESTADO DE SANTA CATARINA.

**Regulamento de honorários profissionais para serviços de engenharia e arquitetura.**

2007. Disponível em:

<[http://www.crea-sc.org.br/servicos/honorarios/honorarios\\_senge.pdf](http://www.crea-sc.org.br/servicos/honorarios/honorarios_senge.pdf)>. Acesso em 11 jan. 2007.

THOMÉ, Irineu. **Empresa de Serviços Contábeis:** Estrutura e Funcionamento. São Paulo: Atlas, 2001.