

APURAÇÃO DE CUSTOS NA FORMAÇÃO DE PREÇO: SERVIÇOS DE TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA PARA CONDOMÍNIOS

Adriana Vasconcelos Carneiro Dos Santos - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da UFC

Roberta Carvalho De Alencar - Universidade Federal do Ceará - UFC

Ruth Carvalho De Santana Pinho - Universidade Federal do Ceará (UFC)

Resumo

Este relato técnico descreve a apuração de custos de uma empresa de mão de obra terceirizada para condomínios cuja precificação era feita com base nos concorrentes. O objetivo geral é realizar de apuração de custos para a formação de preços em uma empresa de serviços de terceirização de mão de obra para condomínios. Utilizou-se o método do custeio por absorção com vistas ao alcance desse objetivo. Como resultado, a empresa pôde calcular seu markup e identificar clientes que precisariam ter os preços de serviços alterados, reduzir funcionários e trocar fornecedores que envolvam maior custo.

Palavras-chave: Preço de venda. Terceirização. Markup.

Abstract

This technical report describes the calculation of costs by an outsourced labor company for condominiums whose pricing was based on competitors. The general objective is to calculate costs for price formation in a labor outsourcing service company for condominiums. The absorption costing method was used to achieve this objective. As a result, the company can calculate its markup and identify customers who would need to have service prices changed, reduce employees and change higher-cost suppliers.

Keywords: Sales price. Outsourcing. Markup.

APURAÇÃO DE CUSTOS NA FORMAÇÃO DE PREÇO: SERVIÇOS DE TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA PARA CONDOMÍNIOS

Resumo

Este relato técnico descreve a apuração de custos de uma empresa de mão de obra terceirizada para condomínios cuja precificação era feita com base nos concorrentes. O objetivo geral é realizar de apuração de custos para a formação de preços em uma empresa de serviços de terceirização de mão de obra para condomínios. Utilizou-se o método do custeio por absorção com vistas ao alcance desse objetivo. Como resultado, a empresa pôde calcular seu *markup* e identificar clientes que precisariam ter os preços de serviços alterados, reduzir funcionários e trocar fornecedores que envolvam maior custo.

Palavras-chave: Preço de venda. Terceirização. Markup.

Abstract

This technical report describes the calculation of costs by an outsourced labor company for condominiums whose pricing was based on competitors. The general objective is to calculate costs for price formation in a labor outsourcing service company for condominiums. The absorption costing method was used to achieve this objective. As a result, the company can calculate its markup and identify customers who would need to have service prices changed, reduce employees and change higher-cost suppliers.

Keywords: Sales price. Outsourcing. Markup.

1 INTRODUÇÃO

1.1 Resultado da Interferência

Após a realização da apuração de custos da empresa estudada e a precificação dos serviços, a empresa conseguiu identificar quais dos seus clientes davam lucro e quanto era referido lucro e quais davam prejuízo. De posse dessa informação, houve uma reunião com os clientes para discutir o aumento de preços e estes o aceitaram. Posteriormente, foi feita uma análise dos custos e despesas visando minimizá-los e otimizar ainda mais a sua lucratividade. Consequentemente, foi reduzido o número de funcionários reservas que mantinham sem necessidade, como também houve a troca de fornecedores por outros que praticavam preços menores e eliminação de despesas, o que trouxe para a empresa mensalmente, R\$ 4.542,23 de lucro, demonstrando assim o sucesso desta interferência para a empresa.

Desta forma, esta interferência proporcionou melhor alocação dos custos e uma mudança no seu setor comercial, pois quando é preciso discutir preços com um novo cliente ou um cliente potencial, é feita uma revisão nos cálculos aqui demonstrados como preparação para a reunião com o cliente.

Antes, era enviado apenas um termo com o seu preço final baseado nos concorrentes e o este não era eficiente. A confiança gerada pelo conhecimento dos seus custos aumentou a possibilidade de conseguir novos clientes ou de aumentar os clientes que já possui. A partir deste estudo são feitas revisões em seus custos e precificação de três em três meses para uma melhor análise.

Antes da aplicação deste trabalho a empresa não sabia alocar adequadamente custo e despesa e em conseqüência disso, fazia sua precificação com base em preço dos concorrentes, logo não se sabia quais dos seus clientes davam lucro e quais eram os gastos.

1.2 A Unidade de análise

A empresa deste relato atua no mercado de Fortaleza há 25 anos, sendo bastante conhecida no ramo de terceirização de mão de obra. Atualmente, é especializada em serviços para condomínios, um ramo em constante ascensão, pois a cada dia temos uma crescente de pessoas que estão migrando de casas residenciais para os condomínios por conta de alguns benefícios.

1.3 Revisão da literatura

Esta subseção apresenta a literatura na qual foi embasada a intervenção. Serão abordados conceitos de preço de venda.

Segundo Dubois; Kulpa; Sousa (2019, p. 220) “os preços são os recursos contábeis que indicam e ajudam a controlar a eficiência dos bens e serviços [...] os preços refletirão um determinado resultado da própria eficiência de produção das empresas, de maneira geral”. Para Hendriksen; Breda (1999, p. 258) “os preços refletem o valor de troca de bens e serviços na economia. Esses bens e serviços incluem os vários fatores de produção e itens em estágios diversos de produção, itens mantidos para fins especulativos e bens e serviços adquiridos para fins de consumo”.

Para Martins (2018, p. 205) “para administrar preços de venda [...] é necessário conhecer o custo do produto [...] Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa”.

No que concerne às empresas de serviços terceirizados, estas devem fazer uma apuração da formação de preço com base nos custos, para sua melhor administração e controle.

Empresas terceirizadas são aquelas contratadas por outras empresas para desenvolvimento de serviços pontuais (Ter Bogt, 2018). Teve início, no Brasil, com o setor público e se intensificou na década de 1980, com a reforma gerencial implementada pelo Estado, (Santos; Andrade; Lima, 2019). Do setor público, a terceirização ganhou espaço no setor privado. O processo acontece quando alguém transfere a prestação de serviços considerados não estratégicos ou exclusivos para a iniciativa de uma outra empresa. Logo os funcionários têm vínculo com a contratada, mas prestam seu serviço para os clientes dela, como por exemplo nos condomínios.

Em se falando de formação de preço, o preço “são os recursos contábeis que indicam e ajudam a controlar a eficiência dos bens e serviços fabricados. Os preços, portanto, refletirão um determinado resultado da própria eficiência de produção das empresas, de maneira geral” (Dubois; Kulpa; Sousa, 2019, p. 220).

A formação de preço por ser feita “com base nos custos, com base no mercado ou com base em uma combinação de ambos” (Martins, 2018, p. 205). Para Dubois; Kulpa; Sousa (2019, p. 220) é feita pela “contabilização dos custos de uma maneira que sinalizem corretamente todos os insumos utilizados na industrialização [...] a empresa poderá medir o grau de eficiência da sua produção, e não apresentar distorções significativas no preço final dos bens e serviços”. Para o autor pode se dar por *markup*, critérios contábeis, investimento e margem de competitividade.

Bernardi (2017) por sua vez afirma que a formação de preço se dá por *markup*, preço de retorno desejado, preço de valor e preço pelo mercado. Para Padoveze; Takakura Jr, (2013) pode se dar por custo meta ou valor percebido pelo consumidor.

O custo meta é uma forma de calcular o preço de venda tomando como base o que o mercado está pagando, este valor do mercado se deduz o que é seu lucro desejado e o que sobrar é o que a empresa tem para formular seus gastos e investimentos, logo os custos e

despesas devem se adequar a esse valor base encontrado, neste sentido ele só pode ser calculado com base no custeio do formato ABC ou custeio integrado. Desta forma, este método ajuda a empresa na sua redução de custo e despesas, já que não pode ser maior que o valor achado depois da dedução do lucro (Martins, 2018; Padoveze; Takakura Jr, 2013).

Para o cálculo orientado pelo consumidor, segundo Padoveze; Takakura Jr (2013), é tomado por base o mercado, no quanto este produto tem utilidade ou no grau de quanto vale o produto na cabeça do comprador.

O cálculo com base nos custos é mais real, pois leva como base o que a empresa tem de custos, despesas e investimentos. No geral são feitos quando se quer fazer a comercialização de novos produtos, rever seus preços, possível entrada em um mercado e análise de concorrentes (Padoveze; Takakura Jr, 2013).

Para Padoveze; Takakura Jr (2013, p. 203) “o preço-alvo de contribuição (*compound pricing ou contribution target pricing*), mostra a contribuição ao resultado que seria obtida considerando a composição do preço baseado nas estruturas de custos e despesas e dos investimentos realizados”. Normalmente, nesta modalidade é feita com base no custeio por absorção ou variável e sempre levando em conta o *markup*, o qual os “gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores” (Martins, 2018, p. 205).

Segundo, o objetivo de se usar o *markup* é por sua facilidade na parametrização do preço de venda de qualquer produto ou serviço da empresa (Dubois; Kulpa; Sousa, 2019; Padoveze; Takakura Jr, 2013).

2 INTERFERÊNCIA REALIZADA

Inicialmente foi feita uma análise nos documentos que dizem respeito ao cálculo do custo da empresa. Posteriormente, foi feita a aplicação de uma entrevista estruturada, sendo feita dia 26/06/2024 com o setor comercial da empresa.

A coleta de dados foi feita primeiramente sobre os documentos contábeis para medir os custos e despesas, expectativa de lucratividade, e qual método de custeio utilizam, bem como são feitos os rateios dos custos e despesas indiretas. Foi verificado que a empresa não utilizava os custos para precificação; faziam com base nos seus concorrentes. Foi sugerida a precificação conforme custos e despesas das Tabelas seguintes. O sistema de custeio foi feito pelo sistema por absorção e tem os custos diretos conforme Tabela 1.

Tabela 1: Custos variáveis zeladores (continua)

Descrição	Valores (R\$)
Salário 1 zeladores	1.429,24
Vale alimentação (26,00 por dia trabalhado)	598,00
Cesta básica	100,00
Vale transporte	225,00
FGTS	210,35
13º salário	119,10
Férias proporcionais + 1/3 7,6%	158,80
Uniforme (roupa + botas) 2 uniformes completos em 12 meses	Calça 118,96+ bota 53,50+ blusa 64,83=39,545

Tabela 1- Custos variáveis zeladores (conclusão)

Salário reservas	922,24
exames médicos	18,00/12=1,50
Total de um zelador	3.803,79
Salário 4 porteiros	7.523,48
Vale alimentação (26,00 por dia trabalhado)	1.560,00
Cesta básica	400,00
Vale transporte	540,00

Tabela 2- Custos variáveis porteiros

FGTS	739,79
13° salário	626,96
Férias proporcionais + 1/3 7,6	835,94
INSS 28,8%	2663,26
Uniforme (roupa + botas) 2 uniformes completos em 12 meses	Calça 118,96+ bota 53,50+ blusa 64,83=39,55*4=158,19
Salário reservas +va+vt+cesta	261,05
exames médicos	18,00*4/12=6,00
Total quatro porteiros	15.314,67

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

Os custos variáveis são os que estão diretamente ligados à prestação de serviço e são feitos conforme alocação dos funcionários nos diversos clientes, sendo feito o rateio pela quantidade de funcionários da empresa toda. Entram para o cálculo, os respectivos salários brutos com adicional noturno, intrajornada e horas extras fixas, vales alimentação. São pagos: R\$26,00 por dia trabalhado; vale transporte R\$ 4,50 por dia trabalhado; cesta básica R\$ 100,00 por mês; décimo terceiro salário que é o salário bruto total dividido por 12; férias com um terço cujo cálculo é o salário bruto total dividido por 12 e seu um terço; FGTS com percentual de 8%; INSS com percentual de 28,80%; uniforme composto por duas blusas, 2 calças e 2 botas dadas ao longo de 12 meses; exame médicos que são feitos anualmente; e salários dos funcionários reservas com todos encargos alocados conforme quantidade destes e sendo distribuídos pelo total de funcionários. Logo foi encontrado o valor de um zelador por R\$ 3.803,79 e quatro porteiros pelo valor de R\$ 15.314,67. A Tabela 2 demonstra os custos fixos.

Tabela 3 - Custos fixos (continua)

Descrição	Valores (R\$)
Salário Administrativo	3.429,24

Tabela 3 - Custos fixos (conclusão)

exames médicos	3,00
FGTS	327,68
13°	285,77
Férias proporcionais + 1/3 7,6	381,03
Vale alimentação	520,00
Total Salário Administrativo	4.946,76

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

Os custos fixos alocados a dois funcionários da administração compreendem: exames médicos feitos anualmente; FGTS com percentual de 8%; vale alimentação de R\$ 10,00 por dias trabalhados; décimo terceiro salário; férias e um terço, sendo o seu total de R\$ 4.946,76. Logo é alocado deste valor 20% para o serviço de administração condominial no valor de R\$ 989,35, como custo variável por serem os funcionários que trabalham fazendo boletos, pagamentos ou balancete; e 80% para ser alocado aos funcionários. Sendo considerado o total de funcionários, foi obtido um montante de 3.957,408 e para uma portaria base que é quatro porteiros e um zelador foi alocado o valor de R\$ 638,29. As despesas fixas se apresentam conforme a Tabela 3.

Tabela 4 - Despesas fixas

Descrição	Valores (R\$)
Despesas financeiras	312,00
Despesas tributárias	4934,15+4.032,31= 9.058,57-92,11= 8.966,45+3.600,28=12. 566,73
Sistema Fortes	306,99
certificado digital 235,00*5/12	97,92
suporte de informática	340,00
materiais de escritório (papel 25,15*3/envelope 40,94/recibo/ata 14,75)	131,14
prolabore	2.231,01+ 1.256,10+350= 3.837,11
internet (vivo)	44,99
IPVA/ CRV/ Licenciamento	16,77+(132,29*5)/12= 71,89
Cra 1.487,49/12+566,46/12/crc 50,33/iss 1068,69/12=89,0575	171,1625+50,33+ 89,0575
Total despesas fixas	18.019,17

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

Sendo as despesas fixas da Tabela 3 as que são ligadas à portaria e zeladoria, são as seguintes: as despesas financeiras que são despesas com tarifas de transferências, boletos, despesas tributárias que representam percentual de 8,0705; o sistema Fortes é usado pelo setor contábil; o certificado digital é uma despesa anual; suporte de informática; materiais de escritório compostos por duas resmas de papel, um pacote de envelope e um livro de ata; como prolabore entrou despesas com gasolina, plano de saúde e salário, internet do celular do sócio, IPVA do carro do sócio; CRA anuidade paga ao conselho de administração; anuidade do CRC, conselho de contabilidade; inscrição municipal e CRA da empresa, dando um total de R\$ 18.019,17 que foi rateado pela quantidade de funcionários da empresa dando R\$ 581,26. A Tabela 4 apresenta os custos variáveis.

Tabela 5- Custos variáveis para administração condominial

Descrição	Valores (R\$)
tributárias 8,0705 simples	92,12
Sistema Nélio (emissão boleto/ balancete)	150,00
materiais de escritório (papel 25,15*3/envelope 40,94/recibo/ata 14,75)	25,15
suporte de informática	10,00
Total	277,27

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

Para as despesas sobre o serviço de administração condominial foram alocados como despesas as despesas tributárias pelo regime do simples nacional com 8,0705%, sistema para emissão de boletos e balancetes, materiais de escritório e serviços de informática dando um total de R\$ 277,27.

Tabela 6 - Custo ronda (continua)

Descrição	Valores (R\$)
Salário 1 ronda	1.893,99
Vale alimentação (26,00 por dia trabalhado)	806,00
Cesta básica	100,00
Vale transporte	279,00
FGTS	180,98
13° salário	157,83
Férias proporcionais + 1/3 7,6	210,44
INSS 28,8%	651,53
Uniforme (roupa + botas) 2 uniformes completos em 12 meses	Calça 118,96+ bota 53,50+ blusa 64,83=39,55*4=158,19
Salário reservas +va+vt+cesta	261,05

Tabela 6 - Custo ronda

(conclusão)

exames médicos	18,00/12=1,50
Total 1 ronda	4.700,5179

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

O total de custos variáveis com um zelador soma R\$ 3.803,79 + R\$ 127,66 custos fixos + Despesas fixas R\$ R\$ 581,26 = R\$ 4.512,71. Para quatro porteiros acumula um total de custos variável R\$ 15.314,67 + R\$ 510,63 custos fixos + R\$ 581,26 Despesas fixas = R\$ 16.406,56. O total dos custos para serviço com administração condominial totaliza R\$ 989,352 + R\$ 277,27 = R\$ 1.266,622, logo deve ser alocado para os clientes utilizam deste serviço. O serviço de um funcionário na função de ronda apresenta o total de custos variáveis de R\$ 4.700,5179 + 127,66 custo fixo e R\$ 581,26 despesa fixa = R\$ 4.886,43. A Tabela 7 demonstra a precificação por clientes.

Tabela 7- Precificação por clientes

Cliente	Serviço prestado	Valor R\$
1	4 porteiros, 2 zeladores e administração condominial	16.406,56 + (4.512,71*2) + 633,31=26.065,29
2	4 porteiros, 1 ronda e 2 zeladores	16.406,56+ 4.886,43 +(4.512,71*2)9.025,42=30.318,41
3	4 porteiros, 1 ronda e 1 zelador	16.406,56+ 4.886,43 +(4.512,71*1)+400 = 26.205,7
4	4 porteiros e 2 zeladores	16.406,56+ (4.512,71*2)9025,42+616,18=26.048,16
5	4 porteiros, 1 zelador e administração condominial	16.406,56+ (4.512,71*1) + 633,31=21.552,58
6	1 zelador	4.512,71
Total		134.702,85

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

Sendo por esta alocação de custo constatado que a empresa estudada só tem prejuízo com o cliente 6 no valor de R\$ 170,85. Sendo também demonstrado pela Tabela 7 da sua Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do mês de maio de 2024.

Tabela 8- Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)

Descrição	Valor R\$	Análise Vertical
Receita Bruta	146.366,77	100%
Impostos PIS+COFINS+ISS	15.287,06	10,44%
(=) Receita Líquida	137.308,2	93,77%
Custo dos Serviços Vendidos	112.993,89	77,20%
(=) Lucro Bruto	24.314,31	16,61%
Despesas Administrativas	4.782,23	3,27%
(=) Lucro Líquido	19.532,08	13,36%

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

Pela Tabela 8, constata-se que a empresa teve lucro no valor de R\$ 19.532,08, A empresa reteve uma parte deste valor para eventuais rescisões, faltas, auxílio e acidentes, que pela convenção coletiva representa o percentual 37,74% sobre o salário bruto, bem como uma reserva para previsão de despesas que foram trazidas como fixas, mas só são pagas em um mês específico do ano, por isto seu valor foi dividido por 12, totalizando R\$ 23.518,79

oriundo de previsões de rescisões, auxílios, faltas e acidentes; e o valor de R\$ 711,16 para despesas fixas o qual somado, totaliza R\$ 24.229,95, se for por esses percentuais a empresa fica no prejuízo no valor de R\$ 4.697,87 mensais.

O lucro não entrou para a precificação que sugerimos neste trabalho. Foram incluídos os valores das despesas fixas que o sócio retira como pró-labore. Logo para atingir o lucro de 0,1%, conforme o sócio informou em entrevista, por meio do *markup*, O *markup* foi calculado conforme Tabela 9.

Tabela 9 - Cálculo do *markup*

Descrição	Análise Vertical
Impostos PIS+COFINS+ISS	10,44%
Despesas Administrativas	3,27%
Margem de Lucro	0,1%
Soma dos percentuais	13,81%
Markup Divisor (100-soma percentual)/100	0,8613

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

Logo a empresa nesta condição ficará com preço de serviço de porteiro de R\$ 15.314,67 (custo variável) / 4 + R\$ 127,66 (custo fixo) + ((R\$ 15.314,67 / 4 + R\$ 127,658) * 0,1381) = R\$ 3.956,33 + R\$ 546,37 = R\$ 4.502,70. Tendo preço para um zelador de R\$ 3.803,79 (custo variável) + R\$ 127,66 (custo fixo) + ((R\$ 3.803,79 + R\$ 127,658) * 0,1381) = R\$ 3.931,45 + R\$ 542,93 = R\$ 4.474,38. Tendo o preço de serviço para um ronda de R\$ 4.700,5179 (custo variável) + R\$ 127,66 (custo fixo) + ((R\$ 4.700,5179 + R\$ 127,658) * 0,1381) = R\$ 4.828,17 + R\$ 666,77 = R\$ 5.494,94.

Os serviços administrativos passaram a ficar com valor total de R\$ 989,35 + R\$ 277,27 = R\$ 1.266,62, o qual dividido para dois clientes fica o valor do serviço por R\$ 633,31 + (R\$ 633,31 * 0,001 = R\$ 633,31 + R\$ 0,63331 = R\$ 633,94. Logo ficará uma precificação com base no *markup* demonstrado pela Tabela 9.

Tabela 10 - Precificação por clientes pelo *markup*

Cliente	Serviço prestado	Valor R\$
1	4 porteiros, 2 zeladores e administração condominial	4.502,70*4 + (4.474,38*2) + 633,94 = 27.593,5
2	4 porteiros, 1 ronda e 2 zeladores	4.502,70*4 + 5.494,94 + (4.474,38*2) = 32.454,5
3	4 porteiros, 1 ronda e 1 zelador	4.502,70*4 + 5.494,94 + 4.474,38 + 400 = 28.380,12
4	4 porteiros e 2 zeladores	4.502,70*4 + (4.474,38*2) + 616,18 = 27.575,74
5	4 porteiros, 1 zelador e administração condominial	4.502,70*4 + 4.474,38 + 633,94 = 23.119,12
6	1 zelador	4.474,38
Total		143.597,36

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

Com a precificação demonstrada pela Tabela 9, o cliente 4 dará prejuízo no valor de R\$ 1.164,25 mensais e o cliente 6 também ficou com prejuízo no valor de R\$ 264,59. O preço baseado no *markup* demonstra que a empresa opera com um lucro acima do desejado pelos sócios no valor de R\$ 2.769,41, mesmo tendo prejuízo nos clientes 4 e 6.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando o objetivo deste trabalho que era analisar o método de apuração de custos para a formação de preços em uma empresa de serviços de terceirização de mão de obra para condomínios, foi identificado que a empresa fazia sua precificação com base nos seus concorrentes e foi então sugerido para ela a alocação como custo ou despesa sendo elas fixas ou variáveis e seu preço de venda para cada serviço prestado alocados aos principais clientes pelo método de custeio por absorção.

Também sugerida uma Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e a demonstração do seu *markup*, demonstrando como quanto deverá ser sua precificação para atingir o lucro que deseja, ajudando a empresa a identificar quais clientes precisam ter alterados os preços de serviço.

REFERÊNCIAS

BERNARDI, L. A. **Formação de preços: estratégias, custos e resultados**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. **Gestão de custos e formação de preços**. 3. ed. São Paulo, Atlas, 2019.

HENDKRISEN, E. S.; BREDA, M. F. V. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo, Atlas, 2018.

PADOVEZE, C. L.; TAKAKURA JUNIOR, FRANCO KAOLU. **Custo e preços de serviços**: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral. São Paulo: Atlas, 2013.

SANTOS, N. M. L., ANDRADE, D. M., & LIMA, J. B. de.. Valores públicos e contratação de serviços terceirizados: desafios no setor público. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 11, n. 3, p. 1–18. Schepker, D. J., Oh, W, 2019.

TER BOGT, H. (2018). **NPM's "ideals" about the accountability and control of outsourced activities**: tough, but realizable, or a utopian dream? *European Policy Analysis*, v. 4, n. 1, p. 118–145. <https://doi.org/10.1002/epa2.1032>.