

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
PRÓ – REITORIA DE PESQUISA E PÓS – GRADUAÇÃO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,
ATUÁRIA E CONTABILIDADE
MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA**

MARIA JOSÉ SALES PINHEIRO

**O USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NO PROCESSO
DE GESTÃO DAS EMPRESAS PRESTADORAS DE
SERVIÇOS CONTÁBEIS**

**FORTALEZA
2007**

MARIA JOSÉ SALES PINHEIRO

**O USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NO PROCESSO
DE GESTÃO DAS EMPRESAS PRESTADORAS DE
SERVIÇOS CONTÁBEIS**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado em Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Sandra Maria dos Santos

**FORTALEZA
2007**

FICHA CATALOGRÁFICA

Pinheiro, Maria José Sales

O Uso da Contabilidade de Custos no Processo de Gestão das Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis / Maria José Sales Pinheiro. - Fortaleza, 2007.

xx f.

Dissertação – Mestrado-Universidade Federal do Ceará,
Departamento de Contabilidade

1Contabilidade de Custos 2. Empresas de Serviços Contábeis.
I. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da UFC.

CDD –

MARIA JOSÉ SALES PINHEIRO

**O USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NO PROCESSO
DE GESTÃO DAS EMPRESAS PRESTADORAS DE
SERVIÇOS CONTÁBEIS**

Dissertação submetida à Coordenação do
Curso de Mestrado em Controladoria, da
Universidade Federal do Ceará, como
requisito parcial para obtenção do título
de Mestre em Controladoria.

Aprovada em ____/____/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Dr.^a Sandra Maria dos Santos (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará - UFC

Prof.^a Dr.^a Maria Naiúla Monteiro Pessoa
Universidade Federal do Ceará - UFC

Prof.^a Dr.^a Ana Vlândia Cabral Sobral
Faculdade Christus

Aos meus pais, Baltazar e Maria Luíza, ao meu marido Fábio Pinheiro, meu pequeno filho Rafael, minha enteada Luane e meu irmão Júnior. A eles, o meu amor mais verdadeiro e eterno.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a DEUS; ao Senhor, devo tudo. Obrigada!

Agradeço ao meu marido, Fábio Pinheiro e aos meus pais, que contribuíram fundamentalmente para conclusão deste ensaio, sem eles nada teria acontecido.

Agradeço à Prof.^a Dr.^a Sandra Maria dos Santos, pela orientação segura e competente, pela paciência e compreensão em um momento especialmente difícil da minha vida, pela extrema dedicação e boa vontade. Tê-la como orientadora foi para mim motivo de muita honra.

Às Professoras Dr.^a Maria Naiula Monteiro e Dr.^a Ana Vlândia Cabral, pela relevante contribuição na fase final deste trabalho; meus sinceros agradecimentos.

Aos funcionários do curso do Mestrado Profissional em Controladoria da Universidade Federal do Ceará (UFC), pelo suporte e presteza; de modo especial a Ezilda, Karla e Neide.

A todos os professores do Mestrado Profissional em Controladoria.

Aos meus amigos de curso, em especial, Mailton e Regina, pelo convívio amigo e solidário.

Agradeço em especial a todos os empresários que contribuíram para a realização deste trabalho.

"Poucos se dão conta do que custa ao escritor criar seus livros: o trabalho, o sofrimento, a tensão permanente do cérebro, a absorção dos fatos, a elaboração e classificação das idéias, o cultivo do estilo e tudo o mais".

Charles Churchill

RESUMO

As constantes modificações do ambiente de mercado atual, ocasionados, principalmente, pela competição a que estão submetidas às empresas, exige que os administradores detenham informações de cunho gerencial em quantidade e qualidade suficientes para fundamentar suas decisões cotidianas, neste contexto à adoção de ferramentas de custos que auxiliam adequadamente no processo decisório, passa a ser fundamental, portanto, o objetivo da pesquisa apresentado nesta dissertação é o de identificar quais as ferramentas de custos que são utilizadas no processo de gestão das empresas de serviços contábeis do Ceará visando apoiar a tomada de decisão que pode ser a diferença entre permanecer ou não permanecer no mercado. No sentido de identificar estas ferramentas, foi realizado junto ao Conselho Regional de Contabilidade-CRC (Ce) um levantamento das empresas de serviços contábeis constituídas juridicamente e cadastradas no CRC-CE, a pesquisa foi aplicada apenas as grandes empresas de serviços contábeis do Ceará, conforme classificação do CRC – Ce. Utilizou-se do instrumental de coleta, o questionário, que foi enviado às empresas via e-mail. Os dados obtidos com os questionários foram organizados, recebendo tratamento predominantemente quantitativo tabulando-os em planilha eletrônica. Os resultados demonstram que parte dos gestores das empresas não conhece ou não utiliza ferramentas de custos como apoio à tomada de decisão, destacando, ainda, entre as que utilizam predomina o uso de ferramentas de custeio tradicionais, entende-se que a não utilização adequada das ferramentas disponibilizadas pela contabilidade de custos e suas informações compromete diretamente a rentabilidade e até a sobrevivência destas organizações no mercado, já que a organização não reúne as condições mínimas de competitividade.

Palavras chave: Ferramentas de Custos. Processo de Gestão. Empresas de Serviços Contábeis.

ABSTRACT

Increasing modifications in the current market environment, raised by the competition to which companies are submitted, demand managers to comprehend management general information, with enough quantity and quality to scaffold their daily decisions. In such context, the adoption of tools of cost that suitably aim the decision-making process is fundamental. Therefore, this master's research aims to identify which tools of cost are used to manage accountability service companies in Ceara, in order to support the decision-making that can be the difference between to keep on or not in the market. To identify such tools, a survey was carried out with the Regional Council of Accountability – CRC (CE) related to the accountability constituted companies with juridical report in CRC (CE). The study was applied only to the large accountability service companies in Ceara – following CRC's classification. To data collection it was applied a questionnaire – sent to companies by e-mail. The data obtained with the questionnaire were organized and they received managers do not know or do not use the tools of cost as a support to the decision-making process and, among the ones that use the tools, there is a predominance of costing traditional tools. This study understands that the suitable non-utilization of tools available from cost Accountability and their inner information directly jeopardizes these companies' profitability and even their surviving in the market, since the company does not gather the necessary competitiveness conditions.

KEY – WORDS: Tools of cost. Management process. Accountability service companies

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Esquema e Abrangência dos Sistemas de Informação Gerencial.....	52
Figura 2 Processo de Apropriação dos Gastos pelo Método de Custeio por Absorção.....	58
Figura 3 Processo de Apropriação dos Gastos pelo Método de Custeio Variável.....	64
Figura 4 - Processo de Apropriação dos Gastos pelo Método de Custeio Pleno.....	67
Figura 5 Processo de Identificação dos Gastos pelo Custeio Baseado em Atividades	80

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Produtos Oferecidos pelas Empresas de Serviços Contábeis.....	30
Quadro 2	Relação de Documentos para Cadastro de funcionários.....	39
Quadro 3	Processos Gerenciais e Sistemas de Informação.....	51
Quadro 4	Diferenciação na Gestão de Custos Causada por Diferenciação na Estratégia.....	75
Quadro 5	Classificação das Empresas, pelo Número de Colaboradores.....	100
Quadro 6	Quantidade de Empresas de Contabilidade no Ceará, por Porte.....	101
Quadro 7	Serviços Prestados pelas Organizações Contábeis	107

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Número de Colaboradores.....	108
Tabela 2 Tipos de Decisões e Informações Disponibilizadas pela Contabilidade de Custos.....	122

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Participação do PIB, por Setor.....	26
Gráfico 2	Evolução das Organizações Contábeis no Brasil.....	32
Gráfico 3	Área Gerencial.....	109
Gráfico 4	Sexo.....	110
Gráfico 5	Faixa etária.....	110
Gráfico 6	Formação Acadêmica.....	112
Gráfico 7	Titulação dos Gestores.....	112
Gráfico 8	Conhecimento dos Instrumentos de Gestão de custos.....	113
Gráfico 9	Forma de Decisão na Empresa.....	115
Gráfico 10	Nível de Utilização de Ferramentas a Custos.....	116
Gráfico 11	Quant. de <i>Software</i> utilizados nas Empresas de Serviços Contábeis ...	117
Gráfico 12	<i>Softwares</i> utilizados nas Empresas.....	118
Gráfico 13	Freqüência da Produção das Informações de Custos.....	119
Gráfico 14	Freqüência da Utilização das Informações de Custos.....	120
Gráfico 15	Grau de Importância do Planejamento e Controle de Resultados.....	121

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS.....	11
LISTA DE TABELAS	12
LISTA DE GRÁFICOS	13
1. INTRODUÇÃO.....	16
1.1. Justificativa.....	16
1.2. Contextualização do Problema.....	19
1.3. Hipóteses	21
1.4. Objetivos	21
1.4.1. <i>Objetivo Geral</i>	21
1.4.2. <i>Objetivos Específicos</i>	21
1.5. Metodologia.....	22
1.6. Estrutura do Trabalho.....	23
2. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS	25
2.1. O Setor de Serviços: Considerações Básicas.....	25
2.2. Caracterização de Empresa Prestadora de Serviços Contábeis.....	29
2.2.1. <i>Conceito de uma Empresa Contábil</i>	29
2.2.2. <i>Empresas Contábeis – Breve Histórico</i>	31
2.2.3. <i>Exigência Legal das Empresas de Contabilidade</i>	33
2.2.4. <i>Modelo Estrutural de uma Empresa de Serviços Contábeis</i>	34
3. REFERENCIAL TEÓRICO	44
3.1. Processo de Gestão e o Sistema de Informações	45
3.2. Ferramentas de Gestão de Custos.....	53
3.2.1. <i>A Contabilidade de Custos sob um Enfoque Tradicional</i>	54
3.2.1.1. Custeio por Absorção	56
3.2.1.2. Custeio Variável.....	61
3.2.1.3. Custeio Pleno ou Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (RKW)	66
3.2.2. <i>A Contabilidade de Custos sob um Enfoque Moderno</i>	68
3.2.2.1. Gestão Estratégica de Custos	69
3.2.2.2. Custeio Baseado em Atividades.....	77
3.2.2.3. Custeio-Meta.....	81
3.2.3. <i>Contabilidade de Resultados</i>	84
3.3. A Contabilidade de Custos nas Empresas de Serviços	86
3.3.1. <i>Aspectos das Atividades de Serviços</i>	89
3.3.2. <i>Custos em Empresas de Serviços</i>	93
4. METODOLOGIA DA PESQUISA	98
4.1. Tipologia da Pesquisa	98
4.2. Determinação da População	99
4.3. Coleta de Dados.....	102
4.4. Pré - teste.....	103
4.5. Análise de dados.....	105
5. O USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS DO CEARÁ	106

5.1.	Apresentação das Empresas de Serviços Contábeis do Ceará.....	106
5.1.1.	<i>Caracterização das Empresas de Serviços Contábeis do Ceará.....</i>	<i>107</i>
5.1.2.	<i>Perfil dos Gestores das Empresas de Serviços Contábeis do Ceará.....</i>	<i>109</i>
5.2.	Gestão de custos das Empresas de Serviços Contábeis do Ceará.....	114
6.	CONCLUSÕES.....	124
	REFERÊNCIAS.....	128
	APÊNDICE A – CARTA DE RECOMENDAÇÃO	134
	APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO.....	136

1. INTRODUÇÃO

1.1. Justificativa

O contexto econômico mundial indica que se caminha para a era dos serviços. As inovações tecnológicas advindas a partir da utilização da informática no ambiente empresarial, e utilizadas para desenvolver com alta tecnologia bens e serviços, está a exigir das empresas nacionais o uso de instrumentos rápidos e eficazes para aprimorar suas técnicas de gerenciamento de resultados, de custeio dos bens e serviços e de fundamentar suas decisões.

As empresas de serviços cresceram em tamanho e complexidade nos últimos anos, e, como nas indústrias, necessitam de sistemas de custos para apurar seus resultados (CORRÊA, 2002)

Desse modo, preocupações como análise, controle, gerenciamento de custos de bens e serviços passam a fazer parte da cultura dos empresários e dos gestores das organizações, sugerindo, portanto, que as empresas mantenham adequada Contabilidade de Custos, pois, de qualquer maneira, a redução de custos continua sendo um tema, e ajudará a empresa no estabelecimento de preços competitivos (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE, 2000).

A Contabilidade de Custos enquanto ferramenta gerencial tem como objetivo originar informações úteis, direcionadas aos usuários internos da empresa, ou seja, à administração das organizações, pois vislumbra vantagens, como melhoria na qualidade das decisões e melhoramentos na utilização de recursos, assumindo, portanto, papel de destaque e de prioridade em empresas bem administradas.

Kaplan e Cooper (1998, p. 75) entendem que

A realidade é que existe pouca literatura sobre os métodos de distribuição dos custos comerciais e administrativos a produtos, clientes ou mercados consumidores, porque a maioria das empresas de serviços nunca teve necessidade de mensurar os custos dos produtos ou clientes e funcionou por décadas sem sistemas de custos, operava em mercados benignos, não-competitivos.

A globalização dos mercados, os avanços tecnológicos, os esforços pela melhoria da qualidade e aumento de produtividade levam as empresas a repensar a maneira de administrar seus negócios. São necessárias novas estratégias, visto que novas variáveis estão interferindo nas atividades e tornando-as mais complexas, exigindo que a empresa disponha de mais e melhores informações para a tomada de decisão.

Qualquer atividade que dispõe de valores está sujeita ao controle de custos, pois o lucro ou o excedente da receita sobre o custo representa, na maioria das vezes, uma questão de sobrevivência empresarial. Por isso, se a empresa não souber quanto custa seu produto ou serviço, ela não saberá se está ganhando ou perdendo dinheiro.

Thomé (2001) menciona que as empresas de serviços contábeis não são diferentes quanto à necessidade de informações úteis à sua gestão. Como todos os ramos de atividades, as empresas de serviços contábeis necessitam utilizar os recursos de gestão na tomada de decisões, pois o recrudescimento da competição exige que estas estejam preparadas para as inevitáveis mudanças e para as novas demandas do mercado.

Apesar deste cenário, Figueiredo e Fabri (2000, p.107) afirmam que:

[...] entre as áreas mais negligenciadas da empresa contábil, sem dúvida, a contabilidade figura como uma das que menos recebem atenção. Continua afirmando, que, quando muito um dos sócios elabora uma, espécie de balancete mensal; se os impostos foram pagos ou se as contas a receber cobrem as contas a pagar e a retirada dos sócios [...].

Diante destas afirmações, deve ser ressaltado o papel das empresas de serviços contábeis, pois são nada mais do que as produtoras do bem de maior valor para o terceiro milênio – A INFORMAÇÃO. Assim, negligenciar a própria informação é ignorar a utilidade de seu produto (FIGUEIREDO; FABRI, 2000).

Para fundamentar suas afirmações, Figueiredo e Fabri (2000) divulgaram uma pesquisa, realizada no Município de Fortaleza, sobre a forma de determinar preços nas organizações contábeis. O resultado indicou que, em sua maioria, os preços são baseados no *feeling* dos proprietários, desconhecendo estes os custos fixos da organização, e não utilizando qualquer forma de planejamento de custos e receitas.

Entende-se que uma instituição que não mensura e analisa as informações de custos e ainda não as utiliza como estratégia empresarial pode cometer erros fatais de posicionamento estratégico. Acredita-se que a maioria dos gestores utiliza sua reconhecida experiência para tomar decisões, o que os pode levar à condução equivocada dos seus negócios.

Conforme CRC (2000 apud CORRÊA, 2002), é comum que as empresas de serviços não possuam ferramentas úteis e adequadas para apurar seus custos, dificultando o trabalho dos administradores no momento de tomar decisões gerenciais sobre qual serviço é mais rentável ou quais custos estão lhes fugindo ao controle.

Em contraste, sabe-se da importância das organizações de serviços contábeis, tanto como geradora de riqueza pelo desempenho de sua própria missão operacional, quanto pela geradora de informações para otimizar o resultado das empresas-clientes. Diante desta realidade, questionam-se as organizações contábeis quanto à utilização de ferramentas e informações de custos por elas disponibilizadas como vantagem competitiva.

1.2. Contextualização do Problema

A sobrevivência e o desenvolvimento de qualquer organismo dependem do ambiente onde ele vive. Fatores ambientais, como economia, tecnologia, política e mercado, ditam as regras e sobrevivem as empresas com maior capacidade de adaptar-se com eficiência ao novo cenário.

Como consequência a esta dinâmica, torna-se prioridade a necessidade de analisar, planejar e controlar. As empresas passam a decidir antes e melhor o seu futuro, obtendo vantagem competitiva diante de seus concorrentes, mas, para isto, necessitam de informações sólidas e úteis ao planejamento e a decisão.

Diante deste cenário, as empresas vêm enfrentando, nos últimos anos, grandes desafios causados pela crescente demanda por inovação e qualidade dos produtos e serviços por parte dos consumidores. É aí que se torna fundamental uma gestão adequada, na qual as decisões muitas vezes podem decidir pela sobrevivência da empresa. O novo cenário do setor de serviços, portanto, exige do gestor inovação no gerenciamento de custos e, para tanto, a administração necessita de informações coerentes e confiáveis.

A Contabilidade de Custos, apesar de ser disponível desde a era mercantilista, era utilizada apenas para mensuração monetária dos estoques. Nas últimas décadas, assume um papel importante na administração, evoluindo de uma ferramenta de mensuração de estoques para um instrumento de administração. Desde então, novas metodologias de apuração, análise e controle de custos e resultados revolucionam a linguagem das finanças.

Algumas ferramentas úteis à tomada de decisão, todavia são negligenciadas por administradores de várias instituições, como é o caso da Contabilidade Gerencial, que abrange a Contabilidade de Custos. É comum a utilização de informações obsoletas ou ainda carentes de um maior nível de detalhes, comprometendo, portanto, o desempenho da organização.

O ramo das empresas de prestação de serviços, de um modo geral, hoje, se expande no mercado, numa proporção muito rápida e neste mesmo momento ocorre o aumento da competitividade, do qual, poderão perder vantagem as instituições carentes de elementos gerenciais relativos ao controle de custos e estratégias de administração.

Neste contexto, surgem alguns questionamentos: os gestores das empresas de serviços contábeis conhecem as ferramentas de análise de custos e os resultados necessários à tomada de decisão? As empresas de serviços contábeis disponibilizam informações gerenciais para o processo decisório? As informações gerenciais são utilizadas no processo de tomada de decisão?

As empresas prestadoras de serviços contábeis – EPSC, pela sua natureza, são as maiores fornecedoras de informações gerenciais. Este trabalho, por conseguinte, se propõe verificar o uso que se faz da Contabilidade de Custos nas EPSC, buscando focar o nível de conhecimento, a disponibilidade e, principalmente, o emprego dessas informações pelas empresas desse ramo de atividade.

Sendo assim a questão - chave a ser investigada é:

quais as ferramentas da Contabilidade de Custos utilizadas pelos gestores das empresas de serviços contábeis de grande porte do Estado do Ceará, com o objetivo de apoiar o processo de tomada de decisão?

1.3. Hipóteses

- a) Os gestores das empresas prestadoras de serviços contábeis de grande porte do Ceará se fundamentam predominantemente por meio das ferramentas de custos tradicionais para fins de análise e tomada de decisão.
- b) Os gestores das empresas prestadoras de serviços contábeis de grande porte do Estado do Ceará dispõem, mas não se fundamentam nas informações de custos para fins de análises e decisões gerenciais.
- c) As empresas de prestação de serviços contábeis de grande porte do Ceará ainda não dispõem de informações de custos, para fins gerenciais.

1.4. Objetivos

1.4.1. Objetivo Geral

Analisar o uso das informações de custos nas empresas prestadoras de serviços contábeis de grande porte do Ceará para fins de tomada de decisão.

1.4.2. Objetivos Específicos

Caracterizar o processo estrutural e de funcionamento das empresas prestadoras de serviços contábeis;

Evidenciar se os gestores das empresas de serviços contábeis conhecem as ferramentas de análise de custos e resultados necessários à tomada de decisão;

Verificar se as empresas prestadoras de serviços contábeis de grande porte do Ceará dispõem de informações de custos, para fins de tomada de decisão;

Evidenciar se as empresas prestadoras de serviços contábeis de grande porte do Ceará utilizam informações de custos, para fins de tomada de decisão; e

Identificar os métodos de custeio mais usados no processo de gestão das empresas de serviços contábeis de grande porte do Estado do Ceará.

1.5. Metodologia

Para atingir os objetivos propostos na pesquisa, desenvolveu-se um estudo teórico de natureza descritiva, de modo a conhecer os aspectos das empresas prestadoras de serviços contábeis, descrevendo suas principais características.

Em relação aos procedimentos de busca, foram empregadas as pesquisas bibliográficas e de levantamento. Neste, a coleta de dados ocorre pelo envio de questionários aos componentes da população. A pesquisa bibliográfica subsidiou o referencial teórico e a caracterização das empresas de serviços contábeis, enquanto, o levantamento foi utilizado com o objetivo de conhecer o perfil e os aspectos das empresas prestadoras de serviços contábeis de grande porte do Estado do Ceará.

A população-alvo abrange as empresas prestadoras de serviços contábeis do Estado do Ceará, constituídas juridicamente e cadastradas no CRC – CE, com foco nas de grande porte, de acordo com classificação do Conselho Regional de Contabilidade do Ceará. Sendo assim, esta pesquisa estudará as empresas de grande porte conforme padrão definido pelo CRC - Ce, padrão este explicitado no capítulo de Metodologia da Pesquisa.

A investigação se desenvolveu em várias etapas. A primeira constou de estudo bibliográfico, de sorte que, a partir das informações colhidas, elaborou-se um questionário para ser aplicado junto às empresas. Em seguida, procedeu-se à aplicação do questionário, coleta e análise dos dados.

Na seqüência, considerando o objetivo estabelecido no estudo, elaboraram-se os gráficos e tabelas que permitiram a análise dos dados e inferências sobre a utilização da Contabilidade de Custos no processo de gestão das empresas prestadoras de serviços contábeis de grande porte do Estado do Ceará.

1.6. Estrutura do Trabalho

O trabalho está estruturado em seis capítulos, além do apêndice e da bibliografia. No capítulo 1, é feita uma introdução e apresentada uma justificativa para a escolha do tema. Além disso, foram evidenciados os objetivos que se pretende alcançar com o experimento, bem como feito um resumo da metodologia da pesquisa utilizada e a estrutura do trabalho.

O capítulo 2 apresenta os principais aspectos das empresas de serviços contábeis, estruturado em dois itens. O primeiro aborda os conceitos de serviços, sua participação e importância no Produto Interno Bruto-PIB, bem como a carência de sistema de custos adaptados a empresas de serviços. O segundo item contextualiza a evolução das empresas de serviços contábeis, bem como a apresentação de sua estrutura.

O capítulo 3 traz por primeiro uma abordagem teórica do processo de gestão e o sistema de informações, no segundo momento, conceituando e caracteriza as ferramentas de gestão de custos mais difundidas da literatura.

O capítulo 4 evidencia de forma detalhada a metodologia de pesquisa utilizada para desenvolvimento do ensaio.

Os resultados da pesquisa de campo são apresentados, interpretados e analisados no capítulo 5.

O capítulo 6 trata das conclusões, recomendações e sugestões do autor sobre as questões envolvidas, seguido da lista de autores e obras que embasaram teórica e empiricamente a investigação.

2. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS

A finalidade deste capítulo é apresentar um contexto geral sobre serviços, especificamente empresas de serviços contábeis. Portanto, o capítulo foi dividido em duas partes, a primeira das quais realiza uma abordagem sobre empresas prestadoras de serviços e a segunda trata da caracterização das prestadoras de serviços contábeis.

2.1. O Setor de Serviços: Considerações Básicas

Nos países que tiveram a economia baseada em indústrias, a preocupação voltada unicamente para o aumento da produtividade já não atende aos novos requisitos no cenário competitivo atual. Com a urbanização das populações, a indústria de novas tecnologias e o aumento da qualidade de vida, a importância do setor de serviços (domésticos, comerciais, públicos, industriais e técnicos) aumenta a cada dia.

As modernas economias industriais estão sob o domínio dos empregos no setor de serviços. Mais e mais pessoas trabalham em operações de serviços e muito do que acontece no setor industrial também está relacionado com serviços.

De acordo com Barros (1999, ATHAYDE et. al., 2003, p. 22),

Os serviços que originalmente foram criados para auxiliar o processo de comercialização de bens, os chamados serviços facilitadores, nos últimos anos passaram a exercer um papel importante no desempenho de outros setores da economia, como sendo atividades geradoras de lucro para as empresas. Percebe-se que os serviços estão espalhados em todos os segmentos da economia, como atividade principal ou como suporte, antes, durante ou após a produção.

Grönros (1995 apud CORRÊA, 2002) explica as três razões para o crescimento do setor de serviços observados durante as últimas décadas:

- a) o decréscimo do volume de mão-de-obra requerido para produzir qualquer bem ou serviço;
- b) a procura por empresas especializadas em serviços profissionais, antes desenvolvidos na própria empresa, principalmente os serviços relacionados à tecnologia de comunicação e processamento da informática; e
- c) o crescimento direto na demanda por serviços por parte dos fornecedores.

Pode-se dimensionar o crescimento do setor de serviços no Brasil, mediante a evolução da participação de serviços no Produto Interno Bruto (PIB), nos últimos anos, de acordo com dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), conforme Gráfico 1.

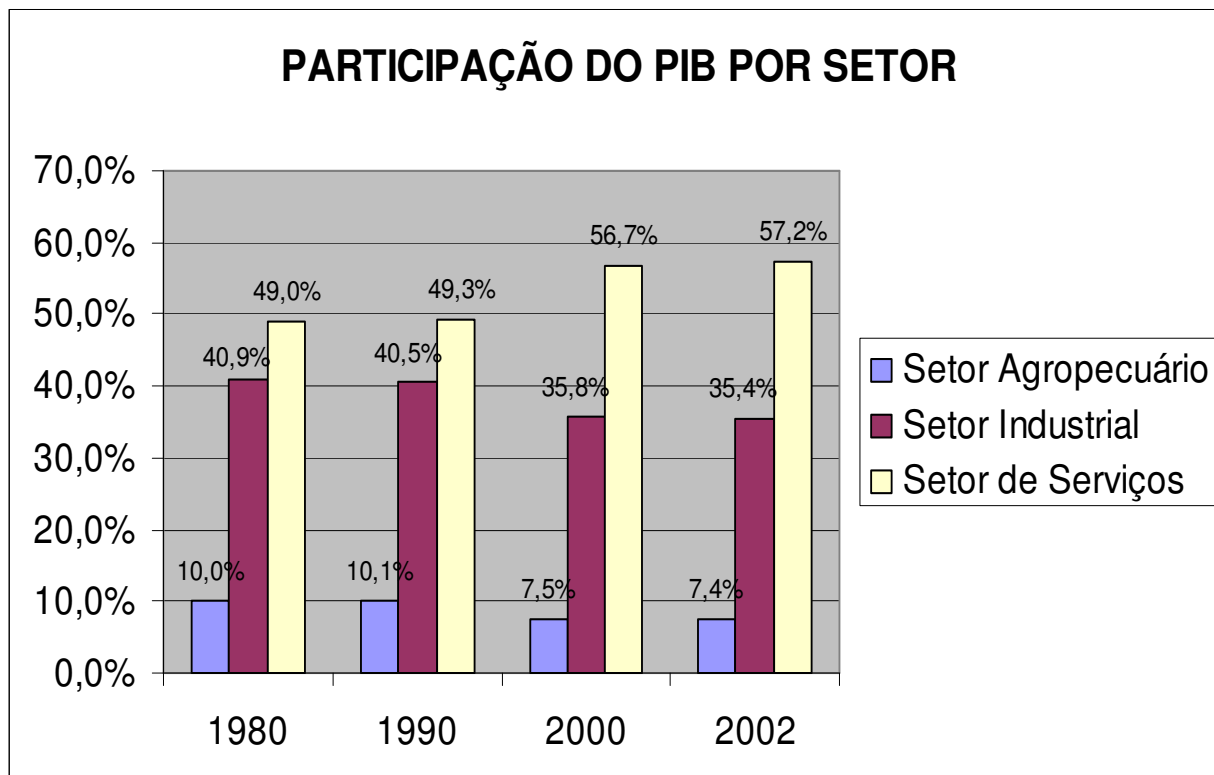


Gráfico 1 - Participação do PIB por Setor.
Fonte: IBGE/Contas Nacionais 2002.

Portanto, segundo pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatístico (IBGE) em abril de 2002, o setor de serviços no Brasil teve participação, em 2002, de 57,2% do PIB brasileiro, contra 7,4% do setor agropecuário e 35,4% de participação correspondente à indústria.

Nota-se, no entanto, um contraste da importância dos serviços na atividade econômica, com a necessidade de literatura sobre sistemas de apuração de custos nas empresas prestadoras de serviços. A prestação de serviço apóia-se em trabalho humano e os custos de produção variam, pois são estipulados especificamente por quem os produz. Por isso, a necessidade de uma atenção voltada para este setor.

Gerir a produção de bens é tarefa diferente de administrar serviços, cuja compreensão das características especiais destes últimos faz com que a sua gestão seja diferente da primeira. Para Corrêa (2002), as principais características especiais das operações de serviços são: a intangibilidade dos serviços, a necessidade da presença do cliente ou um bem de sua propriedade e o fato de que geralmente os serviços são produzidos e consumidos simultaneamente, além de não poderem ser estocados.

Diante do exposto, Corrêa (2002) garante que a maioria das empresas de serviços encontra dificuldades na avaliação de resultados, pois estas, não dispõem de informações sobre quanto se gasta em cada departamento, por tipo detalhado de despesa, e não sabem coisa alguma sobre o custo de processamento de cada transação de cliente que se beneficia dos recursos oferecidos.

O sistema de contabilidade de custeio tradicional, com ênfase na avaliação de estoques para incluí-los nos relatórios financeiros, negligenciou o estudo dos gastos nas áreas de vendas e administração, pois, preocupou-se apenas com a produção. Surge, então, a necessidade de sistemas de custos adequados às empresas prestadoras de serviços, uma vez que, para a apuração de custos na indústria, já se encontram inúmeras obras a respeito do assunto.

Kotler (1996, p. 403) define serviço da seguinte forma:

Um serviço é qualquer ato ou desempenho que uma parte pode oferecer a outra e que seja essencialmente intangível e não resulta na propriedade de nada. Sua produção pode ou não estar vinculada a um produto físico.

Explica Tim (1998, ATHAYDE et al., 2003 p. 20) que “na linguagem comum, as pessoas normalmente empregam o termo prestação de serviços para designar o gênero ao qual correspondem àquelas múltiplas atividades prestadas remuneradamente”.

Para Cobra (1986 apud FAMA; HABIB, 1999 p. 03), entende-se como serviço:

Uma mercadoria comercializável isoladamente, ou seja, um produto intangível que não se pega, não se cheira, não se apalpa, geralmente não se experimenta antes da compra, mas permite satisfação que compensam o dinheiro gasto na realização de desejos e necessidades dos clientes.

Corrêa (2002) enuncia algumas características comuns a muitos setores de serviços que podem auxiliar na definição de serviços. Em suma, referem-se principalmente a:

- intangibilidade - o setor de serviços é como algo que não podemos tocar ou sentir, o que decorre tipicamente e à natureza intangível daquilo que está sendo fornecido, não às coisas físicas associadas ao serviço;
- impossibilidade de fazer estoques - o consumo de um serviço costuma ser simultâneo à sua produção, não se podem estocar serviços;
- produção e consumo fisicamente unidos - geralmente os serviços são criados e entregues na hora, isto é, a intangibilidade do serviço resulta de um processo executado justamente onde se encontra o cliente. Em serviços, não dá para contar com a verificação do controle de qualidade no final da linha de produção como acontece no setor industrial;

- entrada fácil no mercado - boa parte das operações de serviços requer pouco em investimentos de capital, unidades operacionais múltiplas ou desenvolvimento de tecnologia própria; e
- influências externas - os serviços podem ser altamente afetados por influências externas tais como avanços tecnológicos, regulamentação governamental e aumentos de preços da energia.

Com base nos conceitos dos vários autores, portanto, é possível pode-se conceituar serviço como um ato oferecido de uma parte a outra, de maneira impessoal, e que não está associado à transferência de um bem tangível, tendo como resultado psicológico as satisfações dos clientes, que compensam o dinheiro gasto na realização de seus desejos e de suas necessidades.

2.2. Caracterização de Empresa Prestadora de Serviços Contábeis

2.2.1. Conceito de uma Empresa Contábil

O exercício das atividades das empresas de serviços contábeis está voltado para atender à terceirização dos serviços contábeis das organizações, sob forma de execução, assessoria e consultoria contábil, de auditoria, de análise econômico-financeira, Contabilidade de Custos, do planejamento tributário, entre outras atividades desta natureza.

Na perspectiva de Figueiredo e Fabri (2000, p. 44)

Uma empresa contábil é uma organização responsável em prestar serviços de natureza contábil, onde se centralizam e se executam todas as informações patrimoniais de pessoas jurídicas e físicas que exercem qualquer atividade econômica.

Mediante, portanto, a execução de suas atividades, e mediante os eventos apresentados, o principal negócio da empresa de Contabilidade é o fornecimento de informações contábil-financeiras. Independentemente do tamanho da empresa de serviço de Contabilidade, podendo ser pequena,

média ou grande, geralmente todos os ramos de negócios são atendidos por estas empresas, divididos em departamentos independentes e autônomos.

O Quadro 1 relaciona de forma abrangente os produtos oferecidos pelas organizações contábeis, de acordo com o que é apresentado por Figueiredo e Fabri (2000, p. 62).

SERVIÇOS CONTÁBEIS	SERVIÇOS ESPECIALIZADOS	ATOS CONSTITUTIVOS SOCIETÁRIOS
Serviços Básicos	Auditoria	Constituição
Escrituração Contábil	Auditoria Contábil	Firma Individual
Escrituração Fiscal	Auditoria Tributária	Sociedade Limitada
Serviço de Pessoal	Auditoria Trabalhista	Sociedade Anônima
	Auditoria de Estoques	
	Auditoria Operacional	
Diversos	Assessoria	Alterações
Elaboração de Declaração de IRPF	Assessoria Contábil	Firma Individual
DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica	Assessoria Tributária	Sociedade Limitada
Elaboração de Plano de Contas	Assessoria Trabalhista	Sociedade Anônima
Cálculo de Amortização/Depreciação	Assessoria Operacional	
Encerramento de Balanço	Análise Econômico-Financeira	
Consolidação de Balanços	Análise Horizontal e Vertical	Firma Individual
Cálculo da Correção Integral	Análise de Custos	Sociedade Limitada
Classificação, Análise e Revisão de Operações	Análise Financeira de Resultado	Sociedade Anônima
Conciliação de Contas Bancárias	Relatórios Gerenciais	Atos Societários Especiais
Implantação de Controles	Consultoria Contábil Tributária e RH	Transformação de Sociedade
Preenchimento de Cadastros	Consultas Verbais	Cisão Patrimonial
Tombamento Patrimonial	Consultas Escritas	Incorporação de Sociedades
	Emissão de Parecer	Fusão de Sociedades
	Consultoria Contábil Tributária e Trabalhista	
	Perícia Judicial	
	Perícia Extrajudicial	
	Planejamento Contábil	
	Elaboração de Orçamento-Programa	
	Elaboração de Retificações e Suplementação Orçamentária	
	Orçamento Empresarial	

Quadro 1 – Produtos Oferecidos pelas Empresas de Serviços Contábeis.
Fonte: Figueiredo e Fabri (2000, p. 62).

Conforme observado no Quadro 1, a gama de serviços que pode ser explorada pelas empresas contábeis é muito ampla e vasta, com inúmeras possibilidades de atuação. Esta lista apresentada, porém, comentam ainda Figueiredo e Fabri, não esgota a variedade de produtos que podem ser oferecidos pelas empresas contábeis.

2.2.2. Empresas Contábeis – Breve Histórico

Segundo Thomé (2001), a evolução da tecnologia, a necessidade maior de informações e a globalização foram responsáveis por uma mudança tão significativa nas empresas de serviços contábeis, que, segundo o autor, é impossível nos dias de hoje conviver com a realidade de 30 anos atrás.

As empresas de serviços contábeis, antes conhecidas como “escritórios de Contabilidade”, passaram a adquirir um *status* superior, pois agora são consideradas empresas de contabilidade. Não obstante, vale salientar que, para os mais antigos, em virtude de uma cultura não superada, ainda é conhecida por alguns como, meros escritório ou contadores, e mais, os chamados guarda-livros, pois havia aí uma confiança pessoal na figura do contador (THOMÉ, 2001).

Salienta-se, assim que a grande transformação não ocorreu apenas na denominação utilizada para caracterizar este ramo de atividade econômica, mas principalmente sucedeu na cobrança por serviços especializados, pois, em vez de escritórios, nos quais a figura de um só profissional era suficiente para suprir a necessidades do empresário, passou-se à utilização de um conjunto de profissionais, capaz de suprir as informações específicas de cada cliente e em cada área.

Também contribuiu bastante para o aperfeiçoamento dos serviços prestados ao cliente o rigor da legislação - tributária, trabalhista e previdenciária, pois transferiu alguns serviços, antes realizados nas empresas, para dentro das empresas contábeis.

O Conselho Federal de Contabilidade, em resolução nº 496/79, no seu art. 1º § 6º, do próprio Conselho, define como escritório individual todo

profissional de Contabilidade que atenda a três características: tenha funcionário, tenha sob sua guarda os livros e registros contábeis e mantenha um escritório para executar os serviços.

Como prova da evolução e do reconhecimento dos serviços contábeis, em sua Resolução nº 825/98, reconhece esta evolução, ao tratar a extensão “organização contábil” tanto para empresas como para os escritórios individuais, só fazendo distinção quando necessário.

Poucos estudos foram desenvolvidos a respeito da atuação/evolução das empresas contábeis no Brasil. Os dados estatísticos mais recentes serão abordados a seguir. O gráfico 2 demonstra a evolução das sociedades contábeis e dos escritórios individuais nos últimos levantamentos realizados pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

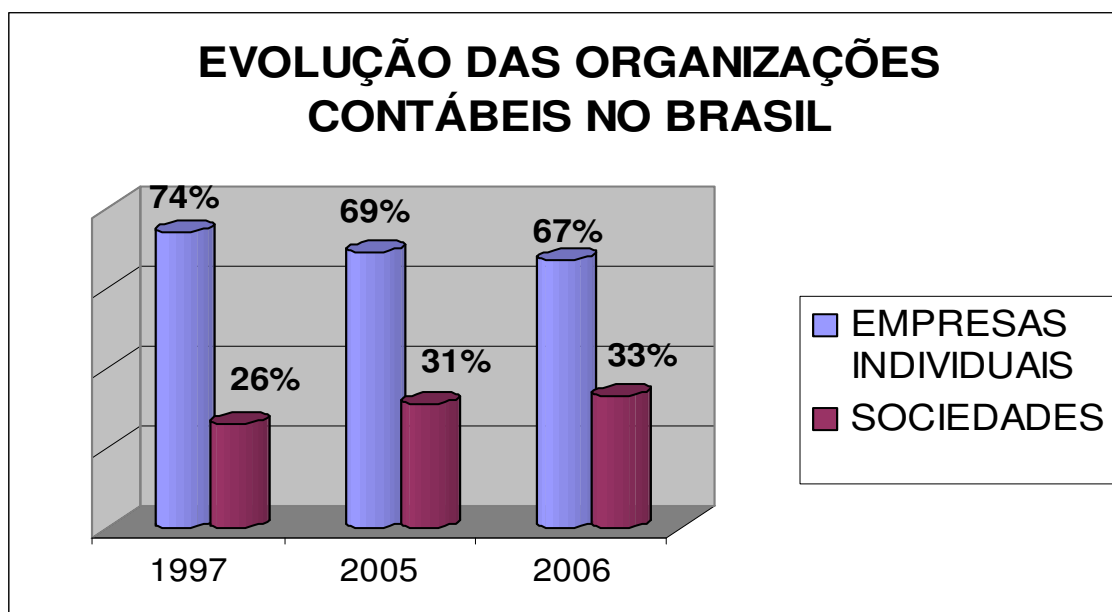


Gráfico 2 – Evolução das Organizações Contábeis no Brasil.
Fonte: CFC (2006).

Diante das poucas informações disponíveis sobre a evolução das sociedades contábeis no Brasil, não se faz relevante uma análise, contudo, verifica-se uma sutil evolução das sociedades (constituídas juridicamente) e um leve declínio nas empresas individuais nos últimos anos.

2.2.3. Exigência Legal das Empresas de Contabilidade

As empresas contábeis seguem os mesmos procedimentos legais como outra atividade econômica. Faz-se aqui uma revisão acerca da exigência legal para o exercício da profissão contábil.

Cita-se, na íntegra, o texto apresentado por Figueiredo e Fabri (2000, p. 27)

A profissão do “contabilista” no Brasil reúne contadores e técnicos em contabilidade, e é regida pelo Decreto-lei nº 9.295, de 22-05-46, e alterações posteriores.

Segundo o art. 25 desse diploma legal, constituem-se como atribuições profissionais dos contabilistas as seguintes:

- a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;
- b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
- c) perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificações de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistências aos Conselhos Fiscais, das Sociedades Anônimas, e qualquer (sic) outras atribuições de natureza técnica conferida por lei aos profissionais de contabilidade.

Além deste resumo legal, acerca do exercício da profissão contábil, apresentam-se também os principais ordenamentos jurídicos brasileiro, que devem ser obedecidos, na execução da profissão, sejam eles: Código Comercial Brasileiro; Lei das Sociedades por Ações; Normas emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM e Legislação do Imposto de Renda.

O Conselho Federal de Contabilidade, conjuntamente com os conselhos regionais, exercem o controle e a fiscalização do exercício profissional, tendo como fundamentação legal a Resolução nº 560, de 28 de outubro de 1983, que dispõe sobre as prerrogativas profissionais e o Código de Ética Profissional.

2.2.4. Modelo Estrutural de uma Empresa de Serviços Contábeis

Almeida (2002) assinala que a complexidade da infra-estrutura das empresas de Contabilidade, naturalmente, varia de acordo com o volume e diversidade das empresas - clientes. O escopo deste item será a divisão em departamentos produtivos independentes, em que cada um é especializado numa área específica da Contabilidade, como segue:

- Departamento Legal;
- Departamento de Contabilidade;
- Departamento de Administração de Pessoal;
- Departamento Fiscal; e
- Departamento de Consultoria.

Departamento Legal

O Departamento Legal, diferentemente dos que vem a seguir, não deve ser uma unanimidade, com este título, nas empresas de serviços contábeis, apesar de que todos excutam os serviços a ele atribuídos.

Este departamento é responsável pela execução de serviços junto a repartições públicas, como: constituição, encerramento e baixa de empresa, solicitação do cadastro nacional de pessoa jurídica junto à Secretaria da Receita Federal, alvará de funcionamento, emissão de certidões negativas, manutenção da regularidade da empresa junto aos órgãos competentes, entre outras obrigações (THOMÉ, 2001).

Uma das principais características deste departamento, de acordo com Thomé (2001, p.71), é o fato de que “os serviços pertinentes a esse setor, em sua maioria, não estão incluídos nos honorários mensais. São orçados e cobrados em separado dos honorários fixos”.

Apesar desta particularidade, este departamento não perde sua importância, comparado com os demais setores, acredita-se, que se os serviços forem bem executados pode ser a porta de entrada dos clientes. Em contra partida, se o atendimento e a execução do serviço de abertura não forem suficientemente bons para satisfazer ao novo cliente, corre-se o sério risco de perdê-lo. (THOMÉ, 2001, p.71).

Por ser um departamento que trata essencialmente da regularização da empresa perante os órgãos públicos, desde a sua inscrição até sua extinção, não se pode deixar de orientar o cliente da dependência da Contabilidade em relação aos órgãos públicos, a fim de evitar desgastes na relação por atraso da execução do serviço.

Departamento de Contabilidade

Sabe-se que muitos profissionais e empresários argumentam a não-obrigatoriedade da escrituração contábil, tendo em vista a não-exigência por parte da legislação do Imposto de Renda para as empresas optantes pelos sistemas de tributação conhecidos como Simples e Lucro Presumido. Esta legislação, entretanto, obriga as empresas a manter a escrituração de um livro-caixa que registre todas as suas movimentações financeiras, inclusive as operações bancárias (FORTES, 1998).

Para Thomé (2001) o trabalho para se fazer um livro - caixa nos moldes exigidos pela legislação fiscal está muito próximo do trabalho necessário para executar a escrituração contábil, pois existe farta legislação que obriga todas as empresas à elaboração da Contabilidade, como se evidencia a seguir:

a) Código Comercial

A obrigatoriedade da escrituração contábil respalda-se, inicialmente no Código Comercial, Lei nº 556, de 25 de junho de 1850, que, entre outros aspectos, assim estabelece:

- todos os comerciantes são obrigados a seguir uma ordem uniforme de escrituração e a ter os livros necessários para esse fim, além de encerrar anualmente um balanço anual (art. 10);
- a escrituração deve ser procedida de forma regular, alcançando todas as operações, as quais devem ser registradas no livro diário (art. 11) com individualização e clareza (art. 12), “em forma mercantil e seguida a ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalo em branco, nem entrelinha, borraduras, raspaduras ou emendas”(art. 14).

b) Lei das Sociedades por Ações

A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, normatizando as demonstrações contábeis das sociedades anônimas, aplicável extensivamente às demais sociedades, estabelece em síntese que, ao final de cada exercício, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, os seguintes demonstrativos: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração de Lucro ou Prejuízos Acumulados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

c) Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, ao tratar da escrituração contábil, estabelece que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos direitos

tributários decorrentes das operações a que se refira o art. 195, parágrafo único.

d) Legislação Previdenciária

A Lei Orgânica da Previdência Social (Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960) e o Regulamento da Organização e do Custeio da Previdência Social (Decreto nº 2.173, de 5 de março de 1997), ao tratarem da escrituração contábil, determinaram que todas as empresas são obrigadas, conforme Art. 47 inciso II, a “lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos”.

e) Legislação Profissional

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC nº 563, de 28 de outubro de 1983, aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T-2 e NBC T-3, que normatizam as formalidades da escrituração contábil e trazem esclarecimentos importantes sobre a elaboração do Balanço Patrimonial e demais demonstrativos previstos em lei, definindo os conceitos, conteúdos e estruturas.

Entende-se, portanto, que uma empresa que não mantém a escrituração contábil, além de estar infringindo diversas leis, é uma entidade sem memória, sem registro e não possui as mínimas condições de sobreviver ou de planejar seu crescimento. Isto porque, sem os demonstrativos contábeis, será impossível obter desde crédito em instituições financeiras, simples preenchimento de cadastros e muito menos tomar qualquer decisão gerencial adequada.

Portanto, Thomé (2001) com base no que foi exposto, apropria os seguintes serviços ao Departamento de Contabilidade: escrituração contábil, conciliação de contas, demonstrações financeiras, declarações fiscais, Contabilidade gerencial, arquivo magnético e arquivo de documentos.

Diante do que foi abordado, o Departamento Contábil também é responsável por dar informações que servirão de base ao empresário para tomada de decisão. Nesse sentido, a empresa prestadora de serviços contábeis que não envia ao seu cliente os balancetes mensais, que não os apresenta e os analisa, conforme a necessidade do seu cliente, não está fornecendo o produto contratado, causando insatisfação.

Outra preocupação deste Departamento é o controle de recebimento e devolução dos documentos, já que eles são matérias-primas deste setor. Para tanto, é importante que o funcionário responsável esteja preparado e treinado para manter o controle necessário e a devida manutenção do arquivo. A adequada manutenção do arquivo facilita a localização dos documentos, garante a segurança destes e, no momento da devolução para as empresas, eles estarão de boa forma e organizados, passando para o cliente todo o cuidado e importância de sua conservação.

Concluindo, Thomé (2001, p. 65), considera que

O departamento de contabilidade tende a ser o mais caro entre os departamentos de uma empresa contábil. Seus profissionais são os mais bem pagos. Apesar disso muitos empresários não conseguem transmitir aos seus clientes a importância e o volume de serviços executados por esse departamento.

Departamento de Administração de Pessoal

Quaisquer atividades desenvolvidas pela Contabilidade merecem ser bem cuidadas, porém o Departamento de Administração de Pessoal deve possuir atenção especial, por considerar que todos os erros e omissões cometidos pelos profissionais serão seguidos por conseqüências como: multas perante os órgãos e desgaste com o cliente e desconfiança de seus funcionários, além de seus erros e omissões serem detectados de maneira mais simples e rápida, permitindo que o cliente considere os serviços prestados eficientes ou não. (ALMEIDA, 2002).

Antes do início da prestação de serviços para um novo cliente é importante que alguns cuidados sejam tomados, como por exemplo: solicitar documentos básicos para analisar e posicionar o cliente acerca da atual

situação trabalhista e previdenciária da empresa, com o propósito de que empresa contábil, que passará a executar os serviços, se isente de qualquer responsabilidade por trabalho anterior.

O Quadro 2 relaciona os documentos básicos sugeridos por Almeida (2002, p. 17), que serão utilizados para a análise da atual situação trabalhista da empresa mencionada no parágrafo anterior, e dos documentos para cadastro dos funcionários.

1. Livro de Inspeção de trabalho;
2. Livro de Registro de Empregados;
3. Quadro de horário;
4. Livro Ponto;
5. Contribuição Sindical Patronal;
6. Contribuição Sindical Laboral;
7. Dissídios Coletivos da Categoria;
8. CAGED – Cadastro de Empregados e Desempregados;
9. Recibos e Folhas de Pagamento;
10. Atestado de Saúde;
11. RAIS – Relação Anual de Informações Sociais;
12. Comissão Interna de Prevenção de Acidentes;
13. Rescisões de Contrato;
14. Carnês de INSS dos sócios;
15. Seguro Desemprego;
16. Fichas de Salário Maternidade e Salário Família;
17. Guias de Recolhimentos (GR, RE, GFIP);
18. Declaração de opção por vale transporte;
19. Ficha de Horário de Trabalho Externo.
20. Recibo de Entrega da Carteira de Trabalho
21. Atestado de Saúde – Admissionais e Periódicos

Quadro 2 – Relação de Documentos para Cadastro de Funcionários.
Fonte: Almeida (2002, p.18).

Thomé (2001) pontua que os serviços de pessoal podem ser divididos em quatro fases distintas: por ocasião da admissão do funcionário; durante a permanência do vínculo empregatício; em razão do seu desligamento e, por fim, a elaboração de relatórios e informações impostas pela complexa legislação que rege as relações trabalhistas.

Entende-se, portanto, que é fundamental a preocupação com o departamento de pessoal, não descuidando naturalmente dos demais setores

onde as falhas não serão detectadas rapidamente, mas, não significa que não causará danos maiores.

Departamento Fiscal

O Departamento Fiscal é responsável pelo registro da movimentação de mercadoria e prestação de serviços da empresa e ainda calcular todos os impostos e cumprir com as obrigações acessórias exigidas pela legislação. E, como o Departamento Pessoal, o setor fiscal deve cumprir prazos, para evitar as devidas punições. Thomé (2001, p. 69) menciona “a escrituração fiscal como um dos principais serviços a serem executados por uma empresa de serviço contábil, corroborando com a necessidade deste departamento.”

Para que os prazos sejam devidamente cumpridos, é necessário que o cliente tenha o compromisso de enviar toda a documentação necessária, em tempo hábil para Contabilidade cumprir com suas obrigações. Portanto, é importante que a comunicação entre Departamento Fiscal e cliente seja realizada por escrito e protocolizada com assinatura e data, evitando dúvidas ou falhas sobre as informações recebidas e prestadas e os documentos recebidos e devolvidos.

Assim como os demais departamentos, o executor do Departamento Fiscal é obrigado a cumprir com diversas obrigações principais e acessórias, que podem ser quinzenais, mensais, trimestrais ou anuais, tanto para a Receita Federal como as secretarias estaduais e municipais, ou seja, o Departamento Fiscal deve obrigações nas esferas federal, estadual e municipal.

Segundo Thomé (2001, p. 70), diante de tantas obrigações, sobretudo as acessórias, “o departamento fiscal pode ser considerado um departamento de alto risco dentro da empresa contábil”. As multas impostas pelo Poder Público, em razão de atraso, omissão ou erros, chegam a ser abusivos.

Coelho Neto (2002, p.05) corrobora essa idéia, conforme descrito:

Temos recebido uma enxurrada de reclamações de empresas prestadoras de serviços de contabilidade e de contabilistas, indignados por estarem recebendo da Secretaria da Receita Federal notificações para pagamento de multas por irregularidades detectadas nas DCTF'S (declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) do exercício de 1997. Poderíamos dizer que isto é obrigação da SRF, se não fosse o fato da verificação não ter, na maioria dos casos, a menor procedência e estar acontecendo quatro anos após a entrega das referidas informações. O simples fato de pagar o tributo antecipado ou cometer algum pequeno erro no preenchimento da DCTF faz disparar automaticamente, uma notificação que implicará no pagamento de multas exorbitantes ou exigirá do contribuinte o cumprimento de uma verdadeira maratona, muitas vezes para provar que não está errado.

Outra questão expressa por Thomé (2001, p. 69) é a legislação fiscal:

[...] além de complexa, é extensa. Para chefiar o departamento fiscal, o profissional precisa conhecer diversos conjuntos de dispositivos legais, tais como: a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a legislação que regulamenta o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) estadual, as disposições do Imposto sobre Serviços (ISS) do seu município, as regras do Simples, do Lucro Presumido, do PIS e da COFINS.

Departamento de Consultoria

A orientação aos clientes são tarefas diárias de uma empresa prestadora de serviços contábeis. Geralmente, esse serviço é prestado pelos próprios sócios da empresa, quando o assunto é relevante ou estratégico ou ainda que fuja da rotina dos departamentos responsáveis.

A importância deste departamento está exatamente na sua pro atividade, ou seja, orientar o cliente antes de ele necessitar, pois muitas vezes o cliente só busca a orientação quando necessita, ou, ainda, não busca porque não sabe que está precisando. Uma forma de manter as empresas bem orientadas é enviar periódicos, circulares ou ainda informativos, que a atualizar

os interessados sobre as mudanças na legislação. Entende-se que este serviço, do ponto de vista do cliente, é um dos mais importantes.

Block (1991) define consultoria como a capacidade do consultor de estar em posição de ter alguma influência sobre um indivíduo, um grupo ou uma organização, mas que não tem poder direto para produzir mudanças ou programas de implementação.

De acordo com Thomé (2001), um consultor deve ser preparado e acumular determinadas qualificações, para atender às expectativas de seus clientes. Em resumo são eles:

- a) competência - é conjunto composto pela formação profissional, experiência e atualização constante;
- b) didática - manter um bom nível de comunicação, com linguagem acessível de forma resumida, se fazendo entender ao transmitir as informações e as orientações de forma perfeita;
- c) segurança - ninguém dá crédito a uma informação ou conselho, se não perceber segurança de quem transmite. Este fator é o que mais pesa na avaliação da competência do profissional. Demonstrar segurança, no entanto, nem sempre é responder imediatamente à indagação, pois é necessário ter certeza da resposta e, quando não dominar o assunto, informar o cliente de que irá pesquisar acerca dele, dando retorno posteriormente. Assim notará sua responsabilidade e cuidado perante ele, na qualidade de cliente; e
- d) postura - vestir-se bem, estar sempre apresentável; não significa usar paletó e gravata, porém o bom senso e o bom gosto devem nortear o consultor. É sabido que as qualidades profissionais de uma pessoa não dependem de suas roupas, porém, em algumas ocasiões, não é suficiente que ele seja competente, sendo necessário também que demonstre ser.

Nas empresas de serviços (bancos, telecomunicações, serviços médicos, serviços de Contabilidade, entre outras), ocorre o crescimento de uma competição acirrada, obrigando-as à busca de novos serviços e produtos, sempre com a melhor qualidade.

As empresas de serviços contábeis, portanto, desempenham papel importante para seus clientes, seja pela da execução contábil, seja por meio da Contabilidade Gerencial, mas, pelo crescimento da competição ocorrente nos últimos anos, essas organizações necessitam incluir novos serviços ao seu portfólio e que seja de qualidade, e, para que as empresas atinjam seus objetivos e não desapareçam do mercado, é necessário preocupar-se principalmente com a gestão organizacional.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

O ambiente econômico empresarial se modifica ao longo do tempo. São as tomadas de decisão mais rápidas, as relações de trabalho mais flexíveis, a tecnologia da informação cada vez mais avançada; há maior complexidade na produção de produtos e serviços e uma intensificação na competitividade. Isto tudo demanda informações gerenciais, aumentando a cada dia o papel da Contabilidade dentro das organizações.

Dieng, Araújo e Diniz (2005) apontam que os gestores necessitam conhecer profundamente suas organizações, bem como o ambiente em que operam, a fim de avaliar o impacto da turbulência ambiental, desenvolver o cenário para solução eficaz e utilizar a informação para identificar tanto as oportunidades quanto as ameaças que o ambiente oferece a empresa.

Conforme De Luca (1998), no mundo dos negócios, obter informações é fundamental para que as entidades possam se manter no mercado. Como instrumentos para divulgação das informações econômicas e sociais das empresas, os demonstrativos contábeis tradicionais e não tradicionais são peças importantes para efeito da gestão.

O atual contexto em que se enquadra o setor de serviços, caracterizado principalmente pela acirrada competição e pela incerteza, exige do gestor inovação no gerenciamento dos custos. “Os sistemas de custeio estruturados para atender os usuários externos, não servem para apoiar as decisões das empresas.” (DIENG; ARAÚJO; DINIZ, 2005, p. 1).

Diante deste quadro, os gestores empresariais buscam instrumentos gerenciais capazes de prover informações estratégicas que possam criar e desenvolver vantagem competitiva sustentável, e um dos meios de garantir a continuidade operacional, de maneira fortalecida, é utilizar as técnicas e informações disponíveis pela Contabilidade de Custos.

Neste sentido, o principal objetivo deste capítulo é focar a gestão de custos com base em revisão bibliográfica. Está o segmento organizado em três tópicos: abordar conceitualmente processo de gestão e sistemas de informação, caracterizar as principais práticas exploradas pela literatura e utilizadas em gestão de custos sob um enfoque tradicional e moderno e contextualizar a Contabilidade de Custos nas empresas prestadoras de serviços.

3.1. Processo de Gestão e o Sistema de Informações

Cruz (1991 apud CATELLI, 1999, p.111) ensina que “Gestão é o processo de decisão, baseado em um conjunto de conceitos e princípios coerentes entre si, que visa garantir a consecução da missão da empresa”.

A gestão empresarial é a responsável pela dinâmica da organização, pela qualidade de suas respostas ao ambiente, pela manutenção de um equilíbrio em sua estrutura, bem como pela definição de seus objetivos. Enfim, a gestão é responsável pela eficácia do sistema empresa (PEREIRA, 1999).

As funções da gestão devem estar voltadas às atividades da empresa, procurando, de maneira sistemática, identificar e solucionar problemas advindos dos negócios. Maximiano (1995 apud NEVES, 2003, p. 30) assinala que:

Um sistema gestão competente é aquele que harmoniza o uso racional dos seus recursos, além de proporcionar a oportunidade de informações gerenciais utilizáveis na tomada de decisões, acompanhamento e avaliação do desempenho funcional.

A empresa é um sistema que transforma insumos em bens ou serviços, com a meta final de alcançar objetivos determinados e reconhecidos pela organização. Estas empresas são compostas de vários subsistemas (áreas), sendo vital a existência de uma correlação entre elas, de maneira a atingir o objetivo organizacional.

Neste contexto, verifica-se, então, a necessidade de uma gestão que considere estes aspectos, para que os subsistemas da empresa trabalhem

juntos, de modo a aumentar sua eficiência e alcançar melhores resultados do que trabalhando isoladamente.

Mosimann e Fisch (1999) acentuam que cada área da empresa, de acordo com as atribuições funcionais, tem a missão de dar suporte à administração dos negócios, a fim de garantir que os objetivos sejam alcançados. Daí surge o processo de gestão, que em âmbito geral se encontra concebido sob três etapas: planejamento, execução e controle.

O planejamento, de acordo com Figueiredo e Caggiano (1997), é o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão, agora com vistas no futuro.

Entende-se que planejar é traçar o caminho que deve ser seguido para atingir o objetivo da empresa, definindo como e quando o objetivo deve ser alcançado.

Oliveira (1999) expõe planejamento como sendo um processo desenvolvido para o alcance de uma situação desejada de um modo mais eficiente, eficaz e efetivo, com a melhor concentração de esforços e recursos pela empresa.

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 44), “o objetivo do planejamento é produzir um estado futuro desejável e os caminhos para atingi-lo”. Assim, o ato de planejar é a primeira das etapas do processo de gestão, sendo responsável pela designação da trajetória a ser seguida por toda a organização e pela enumeração das atividades e recursos necessários ao atendimento da missão empresarial.

Ainda com referência a planejamento, pode-se distinguir duas espécies de atividade de planejamento: o estratégico e o operacional.

No campo do planejamento estratégico, pode-se envolver a tomada de decisões sobre os objetivos e estratégias de longo prazo. Os planos estratégicos têm orientação externa forte e envolvem as partes principais da organização. Os altos executivos são responsáveis pelo desenvolvimento e

execução do plano estratégico, embora eles não formulem ou implementem pessoalmente o plano todo (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997).

Uma vez que os objetivos e planos estratégicos sejam estabelecidos, tornam-se a base do planejamento empreendido pelos administradores táticos e operacionais. Os objetivos e os planos tornam-se mais específicos e envolvem períodos menores, à medida que o planejamento caminha do nível estratégico para o operacional. O planejamento tático traduz os objetivos e planos estratégicos mais amplos em objetivos e planos específicos, relevantes para uma parte definida da organização, geralmente uma área funcional. Os planos táticos focalizam as principais ações que uma unidade deve empreender para realizar sua parte no planejamento estratégico.

Catelli, Pereira e Vasconcelos (1999, p.132) explicam que

Com base nas diretrizes e cenários traçados durante o processo de planejamento estratégico, será elaborado o planejamento operacional, que consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de ação a ser implementado.

Após o planejamento, o processo de gestão entra na segunda etapa, que é exatamente o momento em que as ações são implementadas, ou seja, executadas.

A “Execução é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, as ações emergem. Essas ações devem estar em consonância com o que anteriormente foi planejado”. (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 37).

O gestor de uma função deve ter conhecimento dos planos estratégicos e táticos, além de dominar integralmente o plano operacional do segmento que lhe cumpre gerir.

Catelli, Pereira e Vasconcelos (1999, p. 146) entendem que a execução

Corresponde à fase em que os recursos são consumidos e os produtos gerados. Nessa fase, ainda podem ser necessárias alterações e ajustes no programa, com conseqüente identificação de alternativas operacionais, seleção da mais apropriada e implementação dos ajustes.

A fase de execução é exatamente aquela em que as ações são implementadas e surgem as transações realizadas.

As fases de execução e controle estão interligadas e correspondem à implementação de ações corretivas, quando os resultados realizados são diferentes dos planejados, no sentido de assegurar que os objetivos planejados sejam atendidos. É preciso esclarecer que o controle deve ser executado nas áreas operacionais, na administração das áreas operacionais e na empresa em sua totalidade.

Uma vez completado o planejamento e implementadas as ações, a administração se concentra na atividade de controle, certificando-se diariamente de que a meta será alcançada.

A principal função do controle, para Gomes e Salas (1999, apud RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006, p.121)

[...] é assegurar que as atividades de uma empresa se realizem de forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações.

Desta forma, o controle consiste em ações seqüenciais tomadas pela administração para estabelecer os padrões de desempenho, medir e avaliar o desempenho e tomar ações corretivas, quando necessário.

As etapas do processo de gestão, por conseguinte, formam um círculo, em que cada fase está intimamente relacionada às outras. O planejamento encaminha para execução, a execução é analisada pelo controle, e o controle faz a realimentação do sistema para um novo planejamento ou execução.

Mosimann e Fisch (1999, p. 115) explicam que

Não faz sentido planejar se o que foi planejado não se constituir em uma diretriz para a execução, e, da mesma forma, não se deve planejar sem haver controle dos desvios em relação ao planejado e as causas desses desvios, e conseqüente tomada de ações corretivas.

O processo de gestão é fundamental para estabelecer, mediante o planejamento: os planos operacionais, evidenciando políticas e objetivos operacionais, ações à execução, procedimentos de controle, que consubstanciam mecanismos à continuidade da organização, estruturados com princípios de avaliação de desempenho e delegação de poder.

Com base nisso é necessário entender que todo o decurso da gestão constitui um processo decisório e que decisões requerem informações. Os sistemas de informações, portanto, devem apoiar as decisões dos gestores em todas as fases do processo de gestão (MOSSIMANN; FISCH, 1999).

Neste momento, entende-se a integração do processo de gestão aos sistemas de informações gerenciais das organizações.

Sistema Gerencial do ponto de vista de Bio (1985, p. 113):

É um conjunto integrando:

- princípios, conceitos, crenças e valores;
- processos gerenciais;
- conceitos e critérios de mensuração e avaliação de desempenhos;
- processos operacionais;
- organização formal e
- sistema de informação.

De acordo com Moscovice, Simkin e Bagranoff (2002, p. 23):

Um sistema de informações é um conjunto de subsistemas inter-relacionados que funcionam em conjunto para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações para fins de planejamento, tomada de decisão e controle.

Padoveze (1998, p. 45) entende que

Um Sistema de informação compreende um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e a correspondente tradução em informações.

Relata Oliveira (1999) que Sistemas de Informações Gerenciais (SIG) é o processo de transformação de dados em informações utilizadas na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados.

E, por fim, a Informação Contábil-Gerencial, que, de acordo com Atkinson et.al. (2000, p. 36), “são dados financeiros e operacionais sobre processos, atividades, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes das empresas, úteis à tomada de decisão”.

Portanto, a função do sistema de informações é de captar e processar dados, liberando informações para fins de planejamento, tomada de decisão e controle, ou seja, é interagir com os processos gerenciais em cada uma de suas fases. Dessa forma, demonstra-se no quadro 3 que exemplos de sistema de informação podem ser disponibilizados a cada fase do processo de gestão.

PROCESSOS GERENCIAIS	SISTEMA DE INFORMAÇÃO
Planejamento Estratégico	Sistema de Informações sobre variáveis ambientais
Planejamento Operacional <ul style="list-style-type: none"> ○ Pré – planejamento ○ Planejamento de Longo, Médio e curto prazo 	Sistema de Simulações de resultados econômicos (pré-orçamentário) Sistema de Orçamentos (gerenciais)
Execução	Sistemas de Padrões Sistema de Informações de resultados realizados (integrado ao sistema orçamentário)
Controle	Sistema de informações para avaliação de desempenhos e de resultados Sistema de Orçamentos (gerenciais)

Quadro 3 – Processos Gerenciais e Sistemas de Informação.

Fonte: Adaptado de Catelli, Pereira e Vasconcelos (1999, p. 144).

A figura 1 apresenta o esquema da visão da gestão, sua área de abrangência, dentro de um sistema de informação integrado, explicado detalhadamente a seguir.

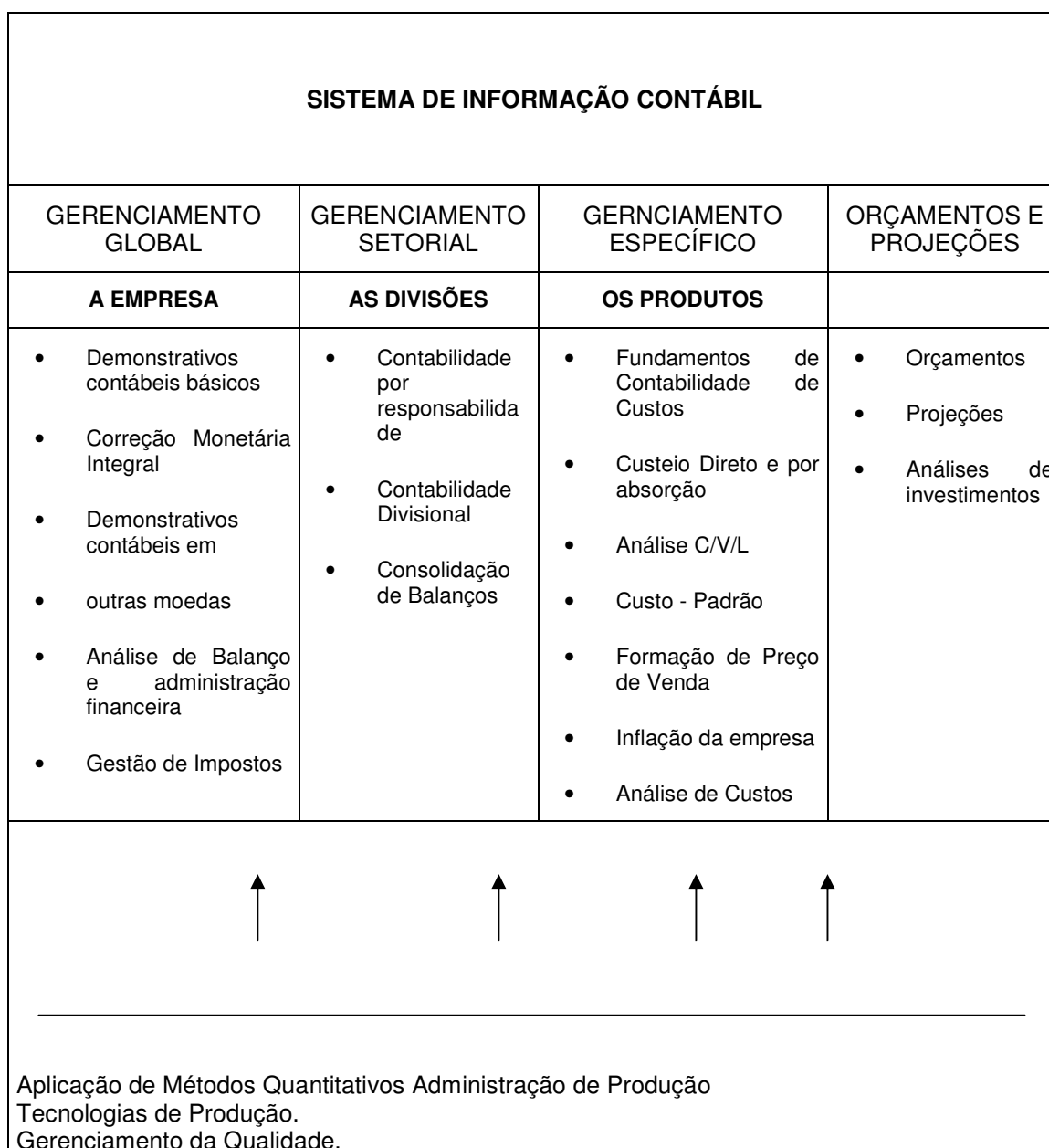


Figura 1: Esquema e Abrangência dos Sistemas de Informação Gerencial.
Fonte: Adaptado de Padoveze (1996, p.29).

Toda organização é estruturada hierarquicamente; a Contabilidade Gerencial deve suprir, mediante o sistema de informação, todas as áreas da companhia, conforme a necessidade de cada uma. Assim, conforme a figura 1, tem-se um bloco de informações sintéticas para atender a alta administração, denominada de gerenciamento contábil global; as informações que atenderão o nível médio (ou seja, o gerenciamento setorial da organização) serão apresentadas por centro de custos, e as informações específicas sobre cada um dos produtos ou serviços serão disponibilizadas detalhadamente ao

gerenciamento contábil específico e, por fim, para todos esses segmentos, serão trabalhadas informações para planejamento estratégico e orçamentário.

De acordo com o que foi exposto por Padoveze (1996, p. 33), a “Contabilidade Gerencial, sob o ponto de vista organizacional, só existe se houver um sistema de informação contábil voltado à tomada de decisões, ou seja, um Sistema de Informação Contábil Gerencial (SICG)”.

Percebe-se, ainda, que os sistemas de informações possibilitam a coleta dos dados, seu processamento e veiculação das informações necessárias ao processo de gestão das organizações. Viabilizam, também, a implantação e utilização de instrumentos diversos de controle de gestão.

Nesta visão Atkinson et.al. (2000, p.581) tratam o controle de gestão “como o conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória para alcançar seus objetivos”. Normalmente, os controles de gestão aplicam metodologias, técnicas, procedimentos e conhecimentos que amparam o processo de gestão para cumprir a missão e alcançar as metas organizacionais.

Vários são os instrumentos contábil-gerenciais que concretizam esta relação. Dentre eles, destacam-se as Demonstrações, o Fluxo de Caixa, a Análise das Demonstrações, a Contabilidade de Custos, a Contabilidade por Responsabilidade, a Contabilidade Gerencial e o Processo Orçamentário (RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006).

Dentre todos estes instrumentos contábil-gerenciais, a pesquisa em foco destaca a utilização da Contabilidade de Custos no processo de gestão nas empresas de serviços contábeis de grande porte do Estado do Ceará.

3.2. Ferramentas de Gestão de Custos

Cogan (1999 apud RAMOS, 2000) apresenta uma diferença entre as duas épocas, denominando de “Custeio Tradicional” a fase da Contabilidade de Custos que, por sua vez, subdivide-se em dois momentos:

- o “primeiro paradigma”, também chamado de Contabilidade Tradicional de Custos, envolvendo os conceitos do custeio por absorção, baseado em volume, que teve início com a Revolução Industrial e perdurou até os anos 1940;
- o “segundo paradigma”, em que prevaleceram as análises baseadas no estudo da margem de contribuição e da relação custo-volume-lucro, iniciado nos anos 1940 com extensão até os anos 1980, envolvendo os conceitos de custeio variável.

A segunda fase, denominada Contabilidade Moderna, está dividida em outros dois paradigmas, segundo o mesmo autor:

- a era do Custeio Baseado em Atividades – (*Activity-Based Costing* – ABC), com início no final dos anos 1980 e extensão pelos anos noventa chamada de terceiro paradigma;
- e o quarto paradigma, que surgiu nos anos 1990, representado pelo custeio-meta - a era dos custos voltados para o mercado, em vez de voltados para a engenharia e a predominância de técnicas, como análise de valor, custeio Kaiser e o custeio do ciclo de vida.

3.2.1. A Contabilidade de Custos sob um Enfoque Tradicional

Conforme Maher (2001, p. 38), a Contabilidade de Custos é o “Ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos”.

Na lição de Martins (2003, p. 21),

A preocupação primeira dos Contadores, Auditores e Fiscais foi a de fazer a Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração. Por essa não-utilização de todo o seu potencial no campo gerencial, deixou a Contabilidade de Custos de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo.

Horngren, Foster e Datar (1994, p. 4) definem Contabilidade de Custos da seguinte maneira:

Cost Accounting is management accounting plus a part of financial accounting – to the extent that cost accounting provides information that helps the requirements of external reporting. The means by which cost accounting information is reported is called a cost accounting system or costing system.

Horngren, Foster e Datar (1994) também mencionam que os contadores responsáveis por custos estão, cada vez mais, priorizando os clientes internos da informação, ou seja, os gestores das organizações.

Um dos pontos mais importantes para a formação dos resultados são as metodologias de custeio, que representam sistemáticas de apropriação de custos com a finalidade de viabilizar a mensuração dos gastos. Dessa forma, é preciso conhecer quais são os métodos de custeio e como os mesmos impactam no resultado da empresa.

Martins (2003) explica que, tradicionalmente, os métodos de custeio, ou seja, a forma de apropriar os custos ao produto ou serviço, visam a apurar o custo dos produtos fabricados ou dos serviços prestados, em especial, o custo unitário de unidades físicas, para as seguintes finalidades:

- valoração de estoques;
- apuração de resultados; e
- controle gerencial e conseqüente tomada de decisões.

As metodologias ou métodos de custeio variam conforme a maneira de apropriação dos recursos, a saber:

- apropriação somente dos gastos variáveis, ou
- apropriação dos gastos variáveis e apropriação, mediante alguma sistemática, dos custos fixos.

O método de custeio está diretamente relacionado ao cômputo do resultado contábil de uma entidade, num determinado período. Dependendo do

critério utilizado para sua medida, o lucro ou prejuízo pode ser diferente. O método escolhido pode, também, fornecer informações confiáveis, capazes de subsidiar a tomada de decisões empresariais de caráter econômico.

Os métodos de custeio classificados dentro da Contabilidade de Custos tradicional são: Custeio por Absorção, Custeio Variável e o Custeio pleno ou *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW), que serão abordados a seguir.

3.2.1.1. Custeio por Absorção

De acordo com Maher (2001, p. 360), o Custeio por Absorção é um “sistema de contabilização de custos no qual tanto os custos fixos como os custos variáveis de produção são considerados custo do produto.”

Para Pinheiro (2000, p. 90)

O Método de Custeio por Absorção é uma sistemática de apropriação, aos bens fabricados ou aos serviços prestados, de todos os recursos (variáveis e não variáveis), que foram utilizados na produção dos bens ou na realização dos serviços.

Para Menezes, Silva e Estrela (2003), o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção dos bens elaborados, excluindo-se os custos ou despesas ocorridas após o término do processo produtivo.

Os custos assim apropriados compõem os estoques dos produtos ou serviços em processo e acabados. Os itens de custo plenamente identificáveis com a unidade de produto ou serviço são apropriados diretamente, sem necessidade de rateio. Aqueles itens que não mantêm vínculo claro com a unidade produzida são a ela apropriados através de bases e critérios nem sempre objetivos de distribuição previamente definidos (as bases e critérios de rateio).

“Rateio de custos representa a atribuição de um custo indireto a um objeto do custo, segundo uma certa base. Um objeto de custo, por sua vez,

representa qualquer “fim” ao qual um custo é atribuído.” (MAHER, 2001, p. 231).

Entende-se que um objeto de custo pode ser um centro de custo, uma atividade, um procedimento, um serviço, ou seja, tudo o que se deseja custear e a base ou critério de rateio usado para atribuir custos indiretos aos objetos de custeio é a medida utilizada para a alocação destes custos, que comumente podem envolver horas-máquinas, mão – de - obra direta, custo primário, ou alguma outra referência básica.

O método de custeio por absorção é utilizado basicamente pela Contabilidade Financeira para a avaliação de estoques, para fins de levantamento de balanço patrimonial e de resultados, com a finalidade de atender às exigências da Contabilidade societária.

As principais características deste método, conforme Leone (2000), são:

- *todos* os custos de produção (matéria-prima, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação) constituem custos do produto ou do serviço, sendo, portanto, transferíveis para as contas de inventário de produtos ou serviços em elaboração (se não estiverem prontos para a transferência ao mercado) ou de produtos ou serviços acabados (se prontos para a venda);
- os custos fixos, ou seja, aqueles recursos cujo consumo independe do volume de produção ou venda, são rateados, por algum critério nem sempre objetivo, às unidades de produtos ou serviços;
- deriva dos princípios de Contabilidade, especialmente do *princípio da competência*, ou, conforme denomina Ludícibus (1995, p.56-64), do *princípio da realização da receita e confrontação da despesa*. Por essa razão, nenhum custo de produção é transferido para resultado na sua ocorrência, mas somente *por ocasião da venda* do produto ou serviço;

- os resultados não variam proporcionalmente em função das vendas, dependem fortemente da produção;
- o custo unitário varia em função do volume de produção;
- instituições como o *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, *International Accounting Standards Committee (IASC)* e a *American Accounting Association (AAA)*, dentre outras, recomendam sua adoção; e
- a legislação fiscal brasileira determina o seu uso.

A figura 2 apresenta o esquema de apropriação de custos e despesas pelo Método de Custeio por Absorção.

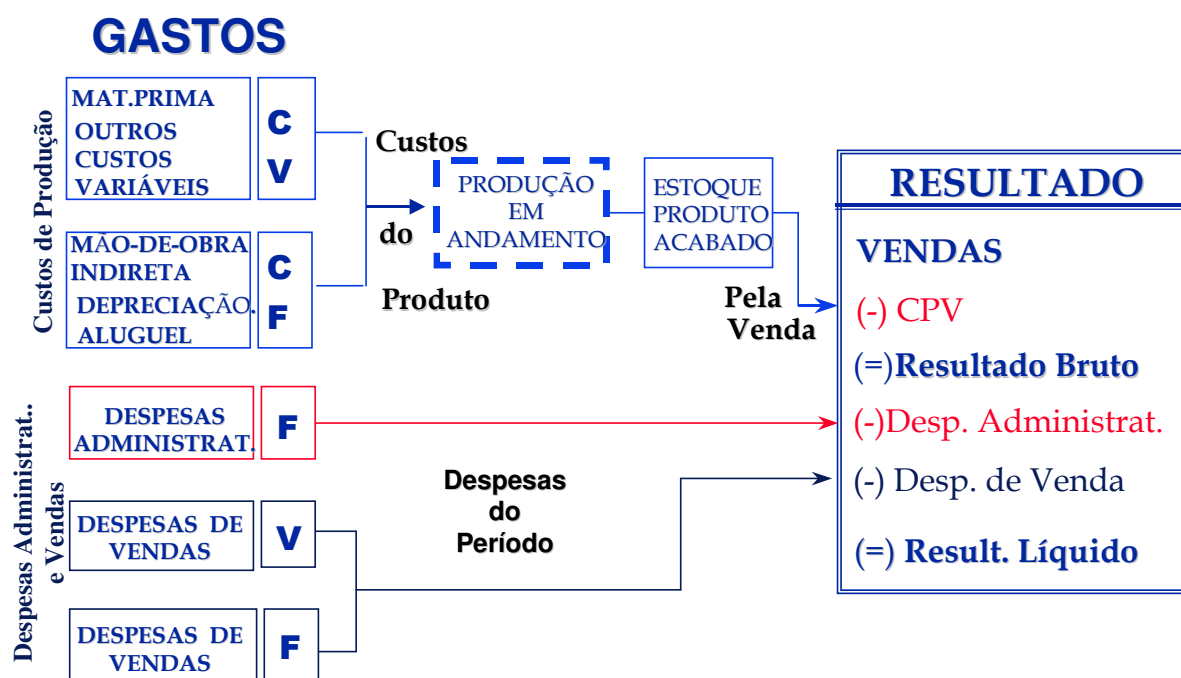


Figura 2 – Processo de Apropriação dos Gastos pelo Método de Custeio por Absorção.
Fonte: Pinheiro (2000, p. 24).

A figura 2 demonstra que os custos fixos e variáveis representados pelo custo de produção são alocados aos produtos que integrarão o estoque de produtos acabados. No momento da venda, o estoque baixado representará o custo do produto vendido, conforme demonstração do resultado. Já as

despesas administrativas e de vendas que não compõem o estoque irão direto para o resultado.

Os custos e despesas que na figura 2 aparecem desmembrados decorrem de uma classificação dos gastos, ou seja, dos sacrifícios financeiros efetuados para que a empresa possa dispor de bens ou serviços.

Os custos de produção (tanto os classificados como variáveis como os fixos) compõem o valor da produção em andamento, o estoque de produtos ou serviços acabados e, por ocasião das vendas desses produtos ou serviços, são apropriados ao resultado do período, sendo deduzidos das receitas de venda a título de Custo dos Produtos Vendidos, na verdade, uma despesa.

Para fins gerenciais, o custeio por absorção apresenta algumas desvantagens. De acordo com Martins (2003), há três grandes problemas:

- a) a existência de custos fixos, mesmo não havendo a produção desta ou daquela unidade e acabam presentes no mesmo montante;
- b) para efeito de avaliação do valor dos estoques e do resultado do período, o custo unitário de um produto corresponde à média de todos os custos de produção, sendo os custos fixos atribuídos aos produtos, utilizando-se uma base para rateio, que varia bastante, levando em alguns casos a alocações arbitrárias e até enganosas, fazendo de um produto rentável um não rentável (aparentemente), ou transformar um superavitário em deficitário, e vice-versa; e
- c) outra questão é o valor do custo fixo por unidade, que depende do volume produzido, ou seja, quanto maior a produção, menor o custo fixo por unidade e vice-versa.

Para a Contabilidade Financeira, porém e para fisco com a finalidade de atribuição de valor aos estoques e ao custo do produto vendido (CPV) esta é a única metodologia permitida. Mesmo sendo falho, no entanto, como instrumento gerencial e podendo levar a decisões equivocadas, ainda assim é

usada por uma grande parte das empresas para a tomada de decisão, pois é mais conservador e transmite tranquilidade em saber que todos os custos foram apropriados, proporcionando maior embasamento na formação de preço.

Martins (2003) compartilha da condenação desta prática para efeito de comparação da rentabilidade entre produtos, haja vista que bastaria efetuar uma pequena mudança no critério de alocação para obter resultados diferentes na comparação.

Guerreiro (1996, p. 65), também critica severamente a prática de alocação de custos fixos aos produtos:

Concordamos plenamente [...] que a determinação de valores de estoques com base em alocação de custos e conseqüentemente retenção de custos estruturais fixos nos estoques de produção em andamento e de produtos acabados é totalmente inútil para fins gerenciais.

Outra questão observada por Guerreiro (1996) também aponta que a metodologia do custeio por absorção incentiva a não - redução dos níveis de estoques, já que o resultado da empresa aumenta com o crescimento dos estoques de produtos em processo e de produtos acabados. Em resumo, o custeio por absorção incentiva a economia de escala como meio de redução do custo fixo unitário e, conseqüentemente, do custo médio por unidade produzida. Isto leva a elevados volumes de estoques com todos os custos decorrentes dessa prática.

Apesar das razões ora expostas, o custeio por absorção, segundo Maher (2001), apresenta algumas vantagens:

- a) os proponentes do custeio por absorção argumentam que ele reconhece a importância dos custos fixos de produção, e argumentam de que todos os custos de produção representam custo do produto
- b) na prática, as companhias podem preparar demonstração do resultado de acordo com o absorção, dependendo de como a informação é utilizada, pois, com os computadores

adequadamente programados, é possível a preparação de muitos relatórios; e

- c) outra vantagem do custeio por absorção é que sua implantação pode ser mais barata, quando comparada à implantação do custeio variável, porque ele não exige a separação dos custos de produção em fixos e variáveis.

À parte vantagens e desvantagens, seguem algumas opiniões no que se refere à utilização do custeio por absorção em um específico ramo de atividade.

Pessoa (2000) dispõe que pelo fato de no custeio por absorção a apropriação dos custos incorridos limitar-se aos custos do processo de fabricação, o mesmo seria aplicável, fundamentalmente, à produção industrial, ou seja, aplicado às industriais.

Maher (2001) compartilha da opinião de que o método de custeio mais adequado para uma empresa depende da situação, da natureza da decisão, do custo em análise, das preferências do tomador da decisão, e de muitos outros fatores.

Entende-se, portanto, que, para Maher (2001), o método do custeio por absorção pode ser utilizado por qualquer tipo de empresa, desde atenda as necessidades da administração da organização.

3.2.1.2. Custeio Variável

O Custeio Variável é o método de custeio de que se utilizam os custos e despesas que têm relação proporcional e direta com a quantidade de produtos.

De acordo com Silva et. al. (2005)

O custeio variável reconhece a apropriação dos custos variáveis de produção, diretos e indiretos. Os custos fixos são considerados como despesas do período e vão diretamente para o resultado do exercício, não passando, dessa forma pela conta estoques.

Na metodologia de Custeio Variável, portanto, apenas os custos e despesas variáveis são apropriados aos bens fabricados ou aos serviços prestados, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.

A utilização do Custeio Variável tem como objetivo principal custear o produto ou o serviço de maneira tal que forneça à administração informações que possibilitem, no curto prazo, o controle, a tomada de decisão e o planejamento. Este método também possibilita a demonstração da *margem de contribuição* de cada produto, serviços, área, região, entre outros (PINHEIRO, 2000).

A Margem de Contribuição corresponde ao valor da diferença entre a receita e a soma de custos e despesas variáveis, que se destina a cobrir os custos e despesas fixas e formar o lucro.

“Trata-se de um conceito importante surgido com o custeio variável. Possibilita uma melhor análise da contribuição de cada produto ou serviço (ou ainda de uma área, região, e outros) para a formação do resultado”. (PINHEIRO, 2000, p. 99).

O custeio variável auxilia, ainda, na solução de problemas da escolha de alternativas como fabricar ou comprar, fabricar ou deixar de fabricar um produto, entre outras decisões. O Método de Custeio Variável difere em vários pontos do Método de Custeio por Absorção. As principais características, apontadas por Leone (2000) são:

- segregação dos custos de produção e despesas em fixos e variáveis;
- os custos unitários não variam em função do volume de produção. Essa variação só ocorre no Método de Custeio por Absorção, onde também são apropriados custos fixos aos custos unitários, gerando inconsistência na relação custo/volume/lucro;

- somente os custos primários, matéria-prima e os demais custos variáveis de produção constituem custo do produto ou serviço e, portanto, irão compor os inventários. Alguns autores pesquisados consideram também como custo primário a mão-de-obra direta, dando-lhe um tratamento similar ao da matéria-prima. Entende-se que em pouquíssimos casos, esse tratamento similar poderá ser dado, pois na maioria das vezes a mão-de-obra não pode ser perfeitamente identificada com a unidade de produto ou serviço, não podendo, então, ser apropriada a esta unidade;
- os custos fixos de produção consideram-se como custos do período em que ocorrem. O mesmo tratamento dado aos custos fixos é conferido às despesas fixas, lançadas diretamente ao resultado do período, sem qualquer vínculo com o produto ou o serviço em elaboração, estocado ou vendido;
- os resultados variam diretamente em função das vendas. Esta característica decorre da utilização, nesta metodologia, apenas de itens variáveis no custeamento do produto ou serviço;
- atende as exigências informacionais de usuários internos. As informações proporcionadas pelo custeio variável favorecem alguns tipos de decisão;
- não se enquadra nos princípios de Contabilidade. O uso do método de custeio variável, por levar ao resultado do período os custos fixos à medida que ocorrem e não por ocasião das vendas dos produtos ou serviços, vai de encontro, segundo os defensores do método de custeio por absorção, ao *princípio da competência*, pois não permite o confronto das receitas e despesas do período; e
- não é aceito pela legislação fiscal brasileira.

A figura 3 mostra como no método em estudo os custos são alocados aos estoques de produtos e como custos e despesas sensibilizam o resultado do período.

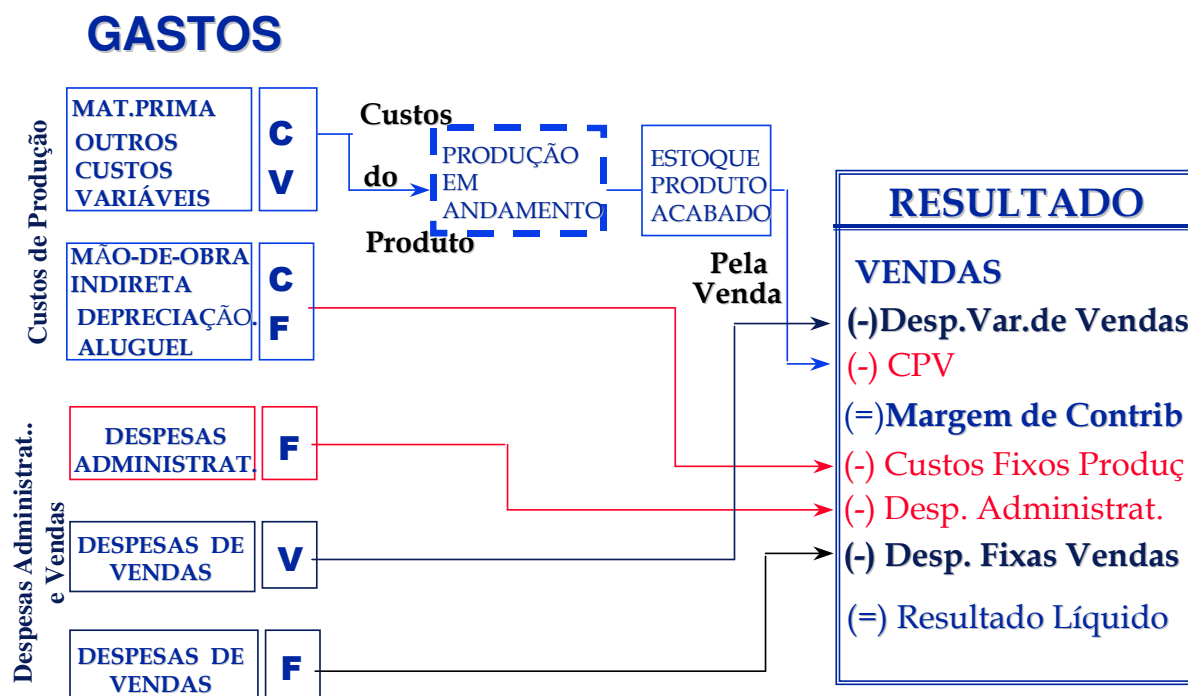


Figura 3 - Processo de Apropriação dos Gastos pelo Método de Custeio Variável.
Fonte: Pinheiro (2000, p. 24).

No Custeio Variável, os custos e despesas variáveis são demonstrados como dedução das Receitas de Vendas para formar a Margem de Contribuição. Todos os demais custos e despesas, de natureza fixa, são abatidos da margem de contribuição, para a mensuração do resultado do período. Convém também observar que apenas os custos de produção de natureza variável irão compor (ativar) o valor dos estoques de produtos em elaboração (Produção em Andamento) ou de produtos acabados (PINHEIRO, 2000).

A diferença básica, conforme demonstrado nas figuras 2 e 3, entre o custeio por absorção e o custeio variável, é que, no primeiro para formação do custo do estoque, tanto de produto em andamento, quanto dos produtos acabados, são incluídos os custos fixos e variáveis e, no custeio variável, como a própria denominação sugere, apropria aos estoques apenas os custos e

despesas variáveis, pois os fixos são considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado, uma das desvantagens do custeio por absorção é a distorção no resultado, pois o lucro não tem evolução proporcional às vendas, enquanto o custeio variável acompanha a evolução das vendas e volume vendido, aumentando ou diminuindo na mesma proporção.

Os dois métodos mencionados apropriam os valores direta ou indiretamente aos produtos ou serviços, não detalhando os gastos por atividades ou processos da empresa.

Maher (2001) expõe algumas vantagens da utilização do custeio variável, mesmo defendendo a posição de que o importante é que a organização, ao decidir por uma ferramenta de custeio, esta seja a mais adequada possível ao processo decisório.

- a) os custos dos produtos não recebem custos arbitrários;
- b) o lucro não é objeto dos efeitos de alterações nos estoques;
- c) o custeio variável separa os custos fixos dos custos variáveis e apresenta margem de contribuição;
- d) o custeamento direto é totalmente integrado com custo-padrão e orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos;
- e) o custeamento do inventário corresponde diretamente com o que foi necessário para manufaturar os produtos; e
- f) o custeamento direto possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões.

Conforme Padoveze (1996), o método do custeio variável apresenta algumas desvantagens:

- a) excluir os custos fixos indiretos causa subavaliação dos estoques, fere os princípios e altera o resultado do período;

- b) na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio;
- c) o custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos par decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

3.2.1.3. Custeio Pleno ou *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW)

O Custeio Pleno ou *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW), é uma sistemática em que são apropriados à unidade de produto ou serviço todos os custos necessários à sua produção, acrescidos de todas as despesas, inclusive financeiras, da empresa, tendo sua origem na Alemanha no começo deste século (MARTINS, 2003).

Nascimento e Vartanian (1999 apud PINHEIRO, 2000, p. 85) concordam quando dizem que “O método de custeio pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos de custeio, normalmente unidades de produtos e/ou ordens de serviço”.

Para Maher (2001, p. 79), “o custeio pleno soma todos os custos de fabricar e vender uma unidade do produto (inclui tanto os custos fixos como os variáveis)”.

A alocação dos gastos às unidades de produtos segue técnica semelhante à utilizada pelo método de custeio por absorção.

“O custo pleno é um dos principais métodos utilizados no processo de formação de preço.” (BRUNI; FAMÁ, 2002, p. 314).

É um método com que se consideram os custos totais de produção acrescidos das despesas de vendas, de administração e da margem de lucro desejada, para fins de formação de preço.

As principais limitações colocadas por Bruni e Fama (2002, p. 319), no que se refere à utilização deste método na fixação do preço, são:

- Não considerar a elasticidade da procura;
- Não ajustar-se às condições do mercado (pelo fato de olhar apenas para os custos);
- Não considera preço de concorrentes (ao olhar para seu próprio custo, nada é dito sobre a eficiência ou ineficiência da empresa em relação ao mercado);
- Não faz distinções entre custos fixos e variáveis (e não possibilitar análise custo-volume-lucro);
- Eventuais distorções causadas pela aplicação de percentual uniforme para os produtos comercializados (na prática, agindo dessa forma, muitos produtos podem estar precificados erroneamente).

A figura 4 mostra como, no método RKW, os custos são alocados aos estoques de produtos e como custos e despesas sensibilizam o resultado do período.

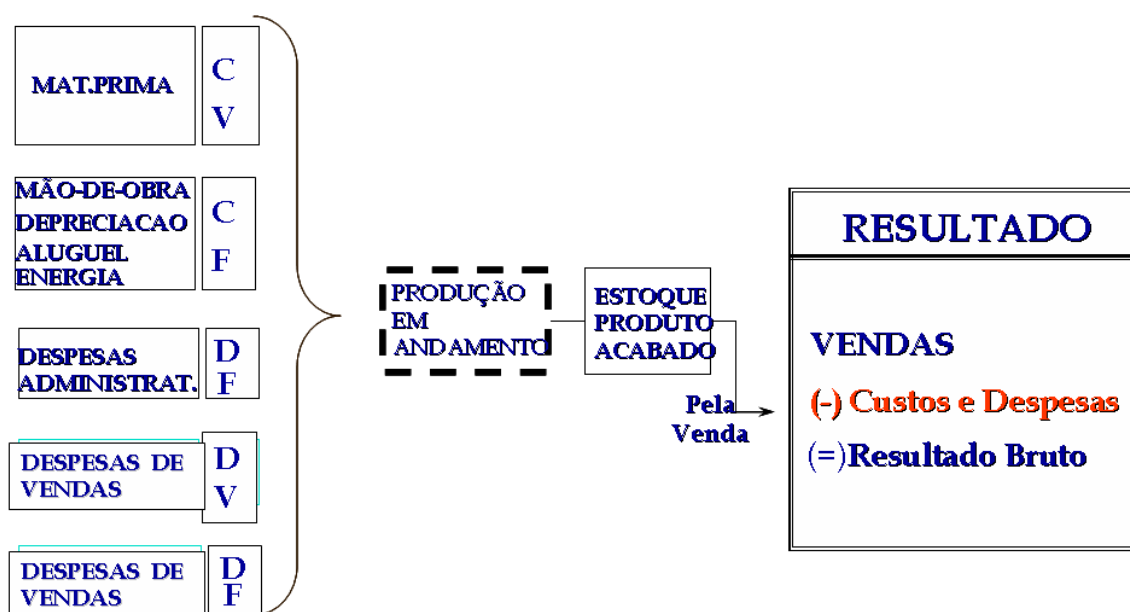


Figura 4 - Processo de Apropriação dos Gastos pelo Método de Custeio Pleno.
Fonte: Pinheiro (2000, p. 24).

Citam ainda, Bruni e Fama (2002, p. 319) uma só vantagem de se utilizar este método na formação de preço: "Consiste no fato de que qualquer

alteração no custo ou despesa dos produtos poderia ter o efeito mensurado no preço”.

Sob o contexto econômico visto anteriormente, no caso dos sistemas tradicionais de custeio, esses sistemas analisam apenas o ambiente interno da empresa sem considerar os fatores externos que interferem na organização, o que se torna uma limitação.

Os sistemas tradicionais de custeio apresentam deficiências. Entre estas, cita-se a arbitrariedade dos métodos de rateio que, ao alocarem os custos indiretos de fabricação, originam distorções no custo dos produtos (DIEG; ARAÚJO; DINIZ, 2005).

Outra deficiência é que, nos sistemas tradicionais, não se logra identificar atividades que não adicionam valor ao produto, induzindo produção de larga escala para diluição dos custos fixos, ocasionando grande aumento de estoques. Os sistemas tradicionais concentram-se mais na análise dos custos correntes de produção, em detrimento da análise do custo do ciclo de vida dos produtos, não considerando o custo-meta mediante o qual se analisa a viabilidade do produto no mercado (NAKAGAWA, 1995).

Os métodos tradicionais de custeio realizam os custos sob o enfoque do que já foi realizado. São voltados para o cálculo e informação do custo histórico e para a avaliação de inventários, uma das etapas para a elaboração das demonstrações contábeis.

Neste contexto, identificou-se a necessidade de novas ferramentas de custos, que contribuíssem para a tomada de decisão dos gestores das empresas nesse novo cenário, abordadas no item 3.2.2, deste capítulo.

3.2.2. A Contabilidade de Custos sob um Enfoque Moderno

Conforme já contextualizado a Contabilidade de custos moderna é uma evolução da Contabilidade de Custos tradicional, em resposta às tantas críticas recebidas pela perda da sua relevância, portanto, novos métodos de custeio e modelos gerenciais nascem para suprir a inadequação dos modelos

tradicionais diante das grandes mudanças ocorridas pelas estruturas de custos das empresas e às necessidades de informações de nível cada vez mais detalhado e adequado exigidas pelos gestores para suas decisões.

Esta evolução resultou no incremento de ferramentas que analisam não apenas o ambiente interno da empresa, mas também o ambiente externo e as forças que interferem em sua estrutura.

Por isso, diferentemente dos métodos tradicionais, a Gestão Estratégica de Custos analisa toda a cadeia de valor, preocupando-se com a competitividade vista pelo consumidor, abrangendo todo o ciclo de vida dos produtos. É voltada para o planejamento, gestão e redução de custos. Mesmo após a adoção dos conceitos da Gestão Estratégica de Custos, entretanto, o cálculo e a informação de custos reais ou corrigidos devem continuar sendo feitos normalmente, pois fornecem os parâmetros que permitem a avaliação das mudanças operacionais introduzidas, variações de planos e estratégias e melhoria de eficiência na execução das atividades (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

A Contabilidade de Custos, em sua versão moderna, trata basicamente da Gestão Estratégica de Custos e da Contabilidade de Resultados, que serão abordados nos itens seguintes.

3.2.2.1. Gestão Estratégica de Custos

A competitividade sempre esteve presente na história econômica mundial. Todavia o processo de universalização dos mercados e da crescente conscientização das entidades econômicas para a necessidade de cumprir suas funções de maneira eficiente fez surgir o que se chama hoje de “Filosofia de Excelência Empresarial”, ou seja, novas formas de gerenciar e de pensar as organizações. (RAMOS, 2002, p. 26).

O conhecimento e a arte de bem administrar, atualmente, são fatores determinantes do sucesso de uma empresa no mercado altamente competitivo onde ela está inserida. Esses fatores fazem com que os administradores não releguem a um plano secundário os cálculos de custos,

pois eles serão ferramentas auxiliares na tomada de decisões, para obtenção da vantagem competitiva.

Ramos (2002, p. 30) entende vantagem competitiva como

[...] um fator que permite à organização, de maneira permanente, estar à frente de seus concorrentes, seja este fator extrínseco à empresa, como sua localização ou mesmo sua influência nos círculos governamentais; seja intrínseco, a exemplo da qualidade de seus produtos/serviços, do pioneirismo tecnológico, entre outros. O fato é que qualquer que seja este recurso é necessário o desenvolvimento de uma estratégia eficiente que inclua o reconhecimento e a exploração ao máximo desse recurso.

Nesta revolução, no entanto, as empresas defrontam-se com grandes dificuldades, em virtude da utilização de sistemas de custeio e de controle gerencial ultrapassados (NAKAGAWA, 1995). Neste contexto, surge o conceito de gestão estratégica de custos, o qual esta associada a uma evolução e expansão da função de custos, que passa a ir do mero custeamento de produtos, departamentos, dentre outros, tendo como objetivo principal o posicionamento da Contabilidade de Custos dentro do planejamento estratégico, no mais alto nível gerencial das empresas.

Assim, a Gestão Estratégica de Custos é um sistema de planejamento e controle com os seguintes objetivos, segundo Nakagawa (1995, p. 49)

- identificar os custos dos recursos consumidos para desempenhar atividades relevantes da empresa (modelos contábeis);
- determinar a eficiência e eficácia das atividades desempenhadas (mensuração de desempenho);
- identificar e avaliar as novas atividades que possam contribuir para a melhoria do desempenho da empresa no futuro (gestão de investimentos); e
- cumprir os três objetivos acima em um ambiente caracterizado por mudanças tecnológicas (práticas de manufatura).

A expressão “Gestão Estratégica de Custos” é utilizada nos últimos tempos para designar a integração que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo (MARTINS, 2003, p. 297).

Essa metodologia tem como característica uma abordagem de todo o ciclo da cadeia de valor do produto, englobando etapas desde a pesquisa e desenvolvimento ao planejamento do produto, desenho, produção, promoção de vendas, distribuição, manutenção e descarte. (MUNIZ, 2006, p. 47).

A Contabilidade de Custos tradicional, de acordo com a gestão estratégica de custos, usa um enfoque obsoleto na sua análise, pois está presa aos princípios, normas e convenções contábeis e muito ligada à visão interna da empresa, suas compras, suas funções, produtos e consumidores.

A idéia principal da gestão estratégica de custos é exatamente o conceito da cadeia de valor, ou seja, é a influência do relacionamento da empresa com seus credores e fornecedores no custo dos produtos e não somente as variáveis internas, como se verifica nos custos tradicionais. O ABC – *Activity Based Costing*, ou Custeio Baseado em Atividades, juntamente com o ABM – *Activity Based Management*, ou Gestão Baseada em Atividades, são duas das principais ferramentas empregadas (RAMOS, 2000).

Outra ferramenta da gestão estratégica de custos de acordo com Ludícibus (1996) é o custeio - meta, pois, em um ambiente em que o preço é dado pelo mercado, o fator custo ganha um realce extra, no sentido de que a lucratividade e a própria continuidade da empresa estão muito condicionadas à eliminação ou pelo menos redução dos custos que não adicionam valor. É por isto que tais conceitos e técnicas foram “promovidos” ao nível estratégico, pois têm relação com a própria continuidade do empreendimento, quando até há pouco tempo, custo era, no Brasil, aquele valor a que se chegava, independentemente dos desperdícios e ineficiências, e sobre o qual se “jogava” uma margem de lucro.

Em vez, porém, de ser totalmente diferente, a perspectiva da gestão estratégica de custos é apenas mais abrangente do que a perspectiva da atual Contabilidade Gerencial. Pode-se dizer que se vem juntar à atual Contabilidade Gerencial para melhorar a qualidade das decisões sobre custos.

Para Ramos (2000), o conceito de gestão estratégica de custos mistura os elementos de análise financeira de três temas da literatura sobre a

gestão estratégica, abordados a seguir: análise da cadeia de valor, do posicionamento estratégico e dos direcionadores de custos.

Conforme descrito anteriormente, a Gestão Estratégica de Custos considera que a Contabilidade de Custos tradicional usa um enfoque obsoleto em suas análises, pois limita-se aos princípios, normas e convenções contábeis e permanece muito ligado à visão interna de uma empresa, suas compras, funções, produtos e consumidores, que começa com o pagamento aos fornecedores e pára com os encargos aos consumidores.

Essa visão, denominada por Shank e Govindarajan (1997) de perspectiva do valor agregado, apresenta dois grandes problemas: começa muito tarde e pára muito cedo; iniciar a análise de custos com as compras deixa de fora todas as oportunidades de explorar as ligações com fornecedores e clientes da empresa.

Já na estrutura da Gestão Estratégica de Custos, a análise de custos é vista sob um contexto muito mais amplo, onde os dados são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva, denominado de cadeia de valor, por Porter (1990), onde se insere a logística empresarial.

Conforme Porter (1990, p. 34), “valor é o montante que os compradores estão dispostos a pagar por aquilo que uma empresa lhes oferece.”

A Cadeia de Valor de qualquer setor é o conjunto de atividades criadoras de valor, desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores até o produto final entregue nas mãos do consumidor.

Porter (1990) classifica as atividades que compõem a cadeia de valor em duas categorias: atividades primárias (logística de suprimento, operações, logística de distribuição, *marketing* e vendas, assistência técnica) e atividade de apoio (infra-estrutura da empresa, gerenciamento de recursos humanos, desenvolvimento de tecnologia, aquisição de insumo e serviços).

Ao se adquirir um produto numa determinada loja, a um preço X, o pagamento realizado cobre uma série de atividades que participaram do processo de projeto, fabricação, transporte e dos serviços complementares associados a esse produto. Essas atividades podem ser representadas pelo uso de uma cadeia de valores.

Entende-se, portanto, que uma empresa é apenas uma pequena fatia da cadeia de valor. A cadeia de valor de qualquer empresa em qualquer setor é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes até o produto final entregue nas mãos do consumidor.

As informações e análises financeiras serão úteis para obter uma vantagem competitiva somente com a compreensão de todo o sistema de entrega de valores de que a empresa participa: os fornecedores e os clientes, os fornecedores dos fornecedores e os clientes dos clientes têm margens de lucros que são importantes de identificar na compreensão do posicionamento custo / diferenciação, porque os clientes finais em última instância pagam por todos os custos e margens de lucro ao longo de toda a cadeia de valor. Dentro dessa análise, é possível, portanto, identificar qual a porcentagem que a empresa ocupa dentro dos custos totais de seus clientes (RAMOS, 2000).

Entendendo que os dois mecanismos de obter vantagem competitiva são o menor custo ou a diferenciação do produto/serviço, a análise financeira da cadeia de valor poderá ser utilizada para obtenção da vantagem competitiva nas duas situações.

Uma organização ganha vantagem, se conseguir executar suas atividades estrategicamente importantes, ou seja, as atividades objeto da empresa, de maneira mais barata ou de melhor qualidade do que a do concorrente. Portanto, é importante uma análise dos custos, de cada uma destas atividades, e não os custos da empresa como um todo.

O método abordado na cadeia de valor permite que se conheça o custo de diferenciação e o modo como um concorrente trabalha a otimização dos custos nas atividades ou áreas que não prejudiquem seu diferencial. Estes

mesmos instrumentos podem ser utilizados para analisar a variação dos custos do fornecedor e do comprador, fundamental para a posição do custo e para atingir diferenciação (RAMOS, 2000).

Em relação à análise do posicionamento estratégico, Shank e Govindarajan (1997, p. 63) expressa de duas formas:

(1) missão ou meta, e (2) a forma que a unidade de negócios escolhe para competir – vantagem competitiva de custos ou diferenciação. As missões que uma empresa pode adotar são de construir (aumento da fatia de mercado em setores de crescimento – início do ciclo de vida do produto) e colher (maximização dos ganhos e dos fluxos de caixa a curto prazo – ciclo de maturação ou declínio do produto).

O início do ciclo de vida de um produto está num contexto de incertezas, considerando a dependência de mercado, capital, tecnologia, dos concorrentes e dos clientes, além de fornecedores de matéria-prima e de trabalho.

Na compreensão de Ramos (2000), a estratégia da diferenciação encontra-se na mesma situação, por três razões:

1. os produtos diferenciados não são testados;
2. maior complexidade ambiental causada por um conjunto amplo de produtos; e
3. os produtos diferenciados somente serão bem-sucedidos se os clientes perceberem suas vantagens sobre os produtos concorrentes.

Portanto, uma empresa deve escolher uma missão e uma estratégia que sejam compatíveis, evitando a não-conciliação entre a missão de construir e a estratégia de baixo custo e entre a missão de colher e estratégia de diferenciação.

Conforme Shank e Govindarajan (1997, p. 19), “uma vez que a diferenciação e a liderança de custos envolvem diferentes posturas administrativas, também envolvem diferentes perspectivas de análises de

custos”. Embora a informação de custos seja importante em todas as empresas de uma forma ou de outra, estratégias diferentes exigem diferentes perspectivas de custos, conforme o quadro 4:

	Principal Ênfase Estratégica	
	Diferenciação de Produto	Liderança de Custo
Papel dos custos planejados dos produtos na avaliação de desempenho	Não muito importante	Muito importante
Importância de conceitos como orçamento flexível para controle de custo de fabricação	Moderado a baixo	Alto a muito alto
Importância observada dos orçamentos	Moderado a baixo	Alto a muito alto
Importância do custo de produto como um dado na decisão de preço	Baixo	Alto
Importância da análise dos custos de marketing	Critico para o sucesso	Geralmente não é feito numa base forma
Importância da análise de custo do concorrente	Baixo	Alto

Quadro 4 – Diferenciação na Gestão de Custos causada por Diferenças na Estratégia.

Fonte: adaptação de Shank e Govindarajan (1997, p. 20).

Além de definir, com propósito de análise de custos, as relações existentes na cadeia de valor da qual uma empresa é partícipe e de compatibilizar a estratégia da empresa aos seus objetivos, é necessário analisar o comportamento dos custos dessas atividades e as causas deste por meio do estudo dos direcionadores de custo.

O direcionador de custos procura alocar custos aos produtos e serviços da forma mais aproximada da realidade. Os direcionadores não garantem precisão na apropriação destes custos, mas proporcionam maior confiança nos valores finais.

Apesar da preocupação em alocar da forma mais justa possível estes valores, devem-se sempre levar em consideração a relação custo x benefício, ou seja, só vale a pena utilizar um direcionador preciso se o benefício desta informação for maior do que o custo de obtê-la.

Na concepção da Gestão Estratégica de Custos, a Contabilidade Tradicional peca em suas análises por considerar o volume de produção como o único direcionador relevante e segue essa linha de estudos que envolvem

custos fixos versus custos variáveis, custos médios versus custos marginais, análise de custo-volume-lucro, análise do ponto de equilíbrio, orçamentos flexíveis e margem de contribuição, entre outros. Aqui, a idéia é de que o custo é causado, ou direcionado, por muitos fatores que se inter-relacionam de forma complexa. Compreender o seu comportamento significa entender a complexa interação de direcionadores de custos em relação a uma determinada situação (RAMOS, 2000).

Shank e Govindarajan (1997, p. 23) subdividem os direcionadores de custos em duas categorias: estruturais e de execução. Os primeiros relacionam-se com a estrutura econômica e classificam-se em:

Escala: tamanho do investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento e em recursos de marketing;
Escopo: grau de integração vertical;
Experiência: quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo agora;
Tecnologia: tecnologias de processo usadas em atividades da empresa;
Complexidade: amplitude da linha de produtos ou serviços oferecidos aos clientes.

São os de execução os que determinam a posição de custos de uma empresa e dependem de sua capacidade de executar cada atividade de forma bem - sucedida. Tem estreita relação com o desempenho e assim se classificam:

Envolvimento da força de trabalho (participação): o conceito de comprometimento da força de trabalho pela melhoria contínua;
Gestão da qualidade total: qualidade do produto e do processo;
Utilização da capacidade, dando s escolhas de escala na construção da unidade;
Eficiência do layout da instalação;
Configuração do produto: eficácia do projeto ou da formulação;
Exploração de elos com fornecedores e clientes na cadeia de valores da empresa (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, P. 23).

Porter (1990, p. 62) entende que nenhum dos condutores de custos – como ele chama direcionadores – jamais é o único determinante da posição de custos de uma empresa. O diagnóstico dos condutores de custos de cada atividade permitiria que ela obtivesse um entendimento sofisticado das fontes de posição de custos relativos e do modo como poderia ela ser modificada.

Com base nos conceitos de análise da cadeia de valor, posicionamento estratégico e direcionadores de custos, foi desenvolvido o *Activity Based Costing* - ABC, para produzir informações úteis à tomada de decisão e ao controle e redução de custos descritos a seguir.

3.2.2.2. Custeio Baseado em Atividades

Comentam Fama e Habib (1999) que os custos indiretos de fabricação tiveram sua origem da Contabilidade de Custos com a Revolução Industrial e, em razão da sua aplicabilidade inicial às indústrias, receberam a denominação CIF (custos indiretos de fabricação) que são rateados no custeio por absorção aos centros de custos mediante rateio. Entretanto, com a evolução tecnológica, entretanto, houve redução da mão - de - obra direta, temendo o rateio dos custos indiretos usados pela Contabilidade tradicional. À medida que as empresas utilizam tecnologia de produção mais avançada, os custos indiretos aumentam e o valor da mão - de - obra diminui. A distribuição dos custos indiretos proporcionalmente à mão - de - obra direta conduz a custo incorreto dos produtos.

A partir deste momento, surge uma distorção no rateio dos custos indiretos de fabricação, com base nos custos diretos, surgindo uma nova forma de custeio; o ABC.

O custeio ABC é uma metodologia que procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, cada vez mais crescentes, devido aos avanços tecnológicos e à grande diversidade de produtos. (MARTINS, 2003, p. 93).

O *Activity-Based Costing* – ABC é um método que busca “rastrear” (por meio de levantamento de atividades) os recursos da empresa com os processos realizados.

Na realidade, o ABC surgiu como ferramenta capaz de originar informações mais precisas do que os métodos tradicionais de custeio (absorção, por exemplo), no que concerne à apropriação do *overhead* às unidades de produtos ou serviços.

Nakagawa (1995) demonstra que o ABC é um método de custeio baseado em atividades e não um sistema a ser usado na elaboração de balanços e demonstrações de resultados, em substituição aos já existentes. Define o ABC como um novo método de análise de custos, que busca “rastrear” os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços.

Hornngren, Foster e Datar (1994, p.115) retratam que o ABC “é um sistema alternativo de custeio e que foca as atividades como objetos de custos fundamentais, sendo usado para refinar os números de custos.”

Hornngren, Foster e Datar (1994, p.115) defendem que o “*ABC has the potential, however, to provide managers with information they find more useful for costing purposes. Why ? Because it provides more accurate costing.*”.

O ABC é, portanto, uma metodologia moderna para apuração, análise e monitoração das diversas rotas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes e, caso necessário, destas para os produtos e serviços.

A essência do método ABC, de acordo com Penha e Lira (2005), é apurar os custos com base nas mais diversas atividades desenvolvidas pela empresa segundo a tríade Recurso, Atividades e Objetos de custos. O método considera, em primeiro lugar, que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa são as legítimas demandantes dos mais variados recursos utilizados. Por último, os objetos de custos – produtos, serviços, clientes e contratos – é que consomem as atividades na condição de terminal de apuração de custo. A passagem dos gastos entre os três itens citados - Recursos, Atividades e Objetos de custos ocorre mediante os direcionadores de custos, outra particularidade bastante significativa do ABC.

É possível mencionar duas premissas do ABC. A primeira é que os defensores do ABC não o consideram como substituto dos métodos tradicionais de custeio, pois, tanto o custeio por Absorção, quanto o Variável têm próprias áreas de atuação e são insubstituíveis. A segunda é que os

recursos da empresa são consumidos por suas atividades e os produtos/serviços é que demandam atividades.

Conforme resumo de Pinheiro (2000), as características básicas do ABC são:

- apropriação aperfeiçoada dos gastos indiretos ou *overhead* para obter utilidade gerencial nas informações sobre custos;
- conhecimento mais aprofundado do ciclo operacional, em razão do enfoque nas atividades realizadas pela empresa, o que permite eliminação de atividades que não agregam valor ao produto;
- utilização da Contabilidade por atividades, objetivando coletar informações sobre o desempenho operacional e financeiro de atividades relevantes;
- ter como objetivos a determinação do custo das atividades e dos produtos/serviços, o suporte à tomada de decisão, o suporte a planos de produtividade, a otimização do lucro dos investidores e a criação de valor para os clientes, por meio dos produtos; e
- não é admitido pela legislação fiscal nem tem a intenção de substituir o método de custeio aceito.

A figura 5 demonstra simplificada o processo de Custeio Baseado em Atividades.

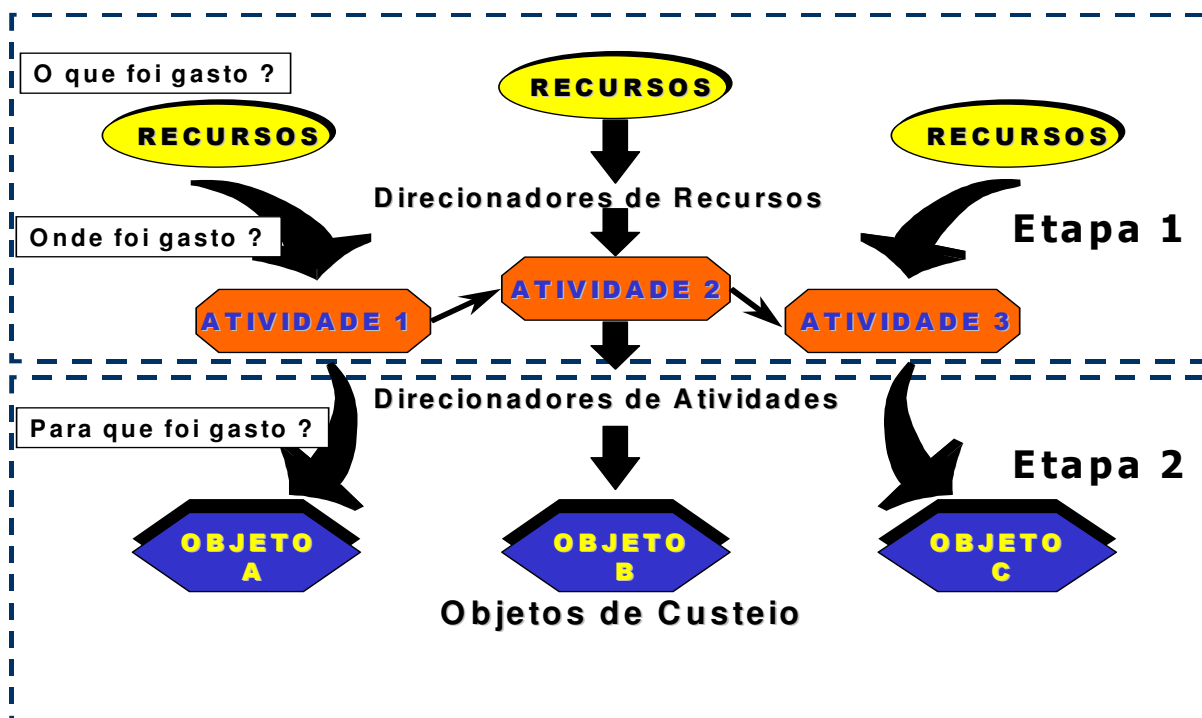


Figura 5 – Processo de Identificação dos Gastos pelo Custeio Baseado em Atividades.
Fonte: Pinheiro (2000).

A primeira parte do processo (Etapa 1) compreende descobrir “o que foi gasto” e “onde foram gastos” os recursos consumidos pelas atividades.

Neste contexto, consideram-se recursos valores econômicos (custos e despesas) consumidos pelas atividades de uma empresa, e são atribuídos a estas pelos direcionadores de recursos (direcionadores de custos que relacionam gastos com atividades). São exemplos de recursos: pessoal, comunicações, processamento de dados, arrendamento de equipamentos, material, viagens, impostos e taxas, água, energia, alimentação, aluguel, aquisição de publicações, promoções e relações públicas, serviços de terceiros, propaganda/publicidade, manutenção e conservação de bens, entre outros.

As atividades, por sua vez, são processos físicos que consomem recursos e geram produtos e serviços. Por exemplo, “Entrevistar o Cliente” é uma atividade que consome determinados recursos, como pessoas, materiais, tecnologia, entre outros, gerando como produto a orientação do cliente sobre os procedimentos e documentos necessários para um fim específico.

Na segunda parte do processo (Etapa 2), são identificados os objetos de custeio. Trata-se de uma sofisticação do processo, quando se reconhece “para quais produtos e serviços” as atividades foram feitas.

Os objetos de custeio consomem as atividades e representam o final do processo de custeio, sendo produtos e serviços os mais comuns.

Apesar de o ABC ser um assunto bastante pesquisado e divulgado academicamente, bem como considerado um dos mais modernos produtos de venda das consultorias, aqui no Brasil, uma pesquisa realizada por Frezatti (2005) revela que o ABC apresenta baixo nível de implementação, aparecendo em último dentre os sistemas de custeio implementados pelas empresas pesquisadas, com índices de apenas 15%. Os gestores afirmam não perceber as vantagens do ABC, como defendem seus idealizadores. (REZENDE, DALMÁCIO e AGUIAR, 2006).

A escolha de uma metodologia de custeio tem sido um assunto bastante discutido nos últimos anos, especialmente pela controvérsia surgida no meio acadêmico e nos fóruns profissionais de contadores quanto à incompatibilidade entre os princípios adotados pela Contabilidade para fins societários e fiscais e a Contabilidade para fins de decisão.

3.2.2.3. Custeio-Meta

De acordo com Sakurai (1997), a partir dos anos 1960, administradores japoneses criaram metodologias de apuração de custos em suas indústrias, originando uma ruptura dos paradigmas até então existentes. Essa mudança se consolidou com métodos de análise de custos voltados para o mercado. Essa nova técnica foi denominada de custeio-meta, chamada por alguns autores de custo-alvo e conhecido na língua inglesa por *target cost*.

Ainda de acordo com Sakurai (1997, p. 52), “o custeio meta é um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos, que envolve a redução de custos em todo o ciclo de sua ocorrência.”

Ansari et. al. (1997, p.11) definem:

O processo de custeio meta é um Sistema de planejamento de lucros e de gerenciamento de custos que é liderado pelo preço, focado no cliente, centrado no design e com funções cruzadas (multi-funcional). O Custeio meta inicia o gerenciamento de custos nos primeiros estágios do desenvolvimento de produtos e o aplica através do ciclo de vida do produto através do intensivo envolvimento de toda a cadeia de valor.

Cooper e Slagmulder (1997, p.8) definem:

Custeio meta é, primeiramente, uma técnica de gerenciamento de lucro [...] seu objetivo é garantir que os produtos futuros gerem os lucros identificados no planejamento de longo prazo dos lucros. Este objetivo pode ser atingido apenas se os produtos atenderem as demandas dos clientes e possam ser fabricados pelos custos-meta.

Embora as empresas desenvolvam e individualizem seus procedimentos específicos, conceitualmente, segundo Sakurai (1997, p.58), existem três passos iniciais para o custo - meta:

- a) Passo 1 – Planejar novos produtos concentrando-se na satisfação do cliente;
- b) Passo 2 – Determinar o custo-meta de conformidade com a política estratégica da empresa e viabiliza-lo em custos factíveis;
- c) Passo 3 – Atingir o custo-meta usando engenharia de valor ou outras técnicas de redução de custos.

A principal diferença entre esse método de custeio em relação aos métodos tradicionais está relacionada à preocupação atual, dos gestores de custos, de desconsiderar a idéia tradicional de priorizar a relação lucro e custo, imprescindível para a determinação do preço de venda, para focar no cliente.

Desta forma, quem define o preço de venda dos produtos e/ou serviços é o mercado e não os respectivos custos de cada produto, diferentemente da concepção tradicional, em que constava que os custos definiriam os preços de venda.

De acordo com Muniz (2006, p.68)

Esse método de gerenciamento estratégico de custos envolve a redução de custos durante todo o ciclo de vida dos produtos, integrando as funções de produção e de marketing com a de engenharia, para atingir seus objetivos.

Sua base conceitual está centrada na idéia americana de engenharia de valor. A engenharia de valor é um método que realiza pesquisas periódicas e contínuas das funções de cada produto, com o intuito de otimizar essas funções, de forma a desempenhá-las com o menor custo possível, satisfazendo assim o cliente. Esse método é utilizado como forma de chegar ao custo desejado pelo desenho do produto (TEIXEIRA; HASEN, 2001 apud MUNIZ, 2006).

O custeio-meta é um método que permite às empresas oferecerem aos clientes produtos que eles querem, quando eles quiserem, a um preço com o qual eles possam arcar e ainda que proporcione um retorno financeiro adequado à empresa fabricante. É uma metodologia que busca otimizar os custos nas fases iniciais dos projetos, administrando o lucro durante a etapa de desenvolvimento de produto.

O custo desejado na realidade funciona como uma meta, que a equipe de pesquisa e desenvolvimento, de desenho e produção procura atingir. Se o custo desejado não puder ser atingido, a administração repensa a viabilidade de lançamento do produto.

Conforme Maher (2001) os custos desejados são determinados, portanto, por um “fator de mercado”: o preço de venda possível. No *target costing*, tem:

custo desejado = preço de venda desejado – margem de lucro desejada.

Nesse sentido, o custeio-meta tem o objetivo de garantir lucros mediante o planejamento simultâneo de custos e lucros e envolve esforços de todos os departamentos e setores da empresa, como: planejar produtos que tenham a qualidade de agradar ao consumidor, determinar os custos-meta para

que o novo produto produza o lucro-meta necessário a médio ou longo prazo, dadas as condições de mercado, e promover maneiras de fazer com que os projetos do produto atinjam os custos-meta, ao mesmo tempo em que satisfaçam as necessidades do consumidor por qualidade.

Desta forma, entende-se que o custeio-meta, apesar do seu conceito ser simples, é também uma ferramenta de gerenciamento de custo centrada nas fases de desenvolvimento de produtos. Diferencia-se dos sistemas tradicionais, à medida que tem como base o foco no cliente, o custo obtido a partir do preço, uma orientação em todo o ciclo de vida do produto e uma integração entre todas as partes da empresa (MUNIZ, 2006).

3.2.3. Contabilidade de Resultados

Conhecida como Teoria das Restrições (TOC), Noreen, Smith e Mackey (1996) definem que o ponto central da TOC é acreditar que toda e qualquer organização com fins lucrativos é objeto de algum tipo de restrição, caso contrário, o sistema produziria infinitamente aquilo que planeja. Portanto, a palavra - chave da TOC é gargalo ou ainda restrição, as restrições podem ser de recursos ou de política.

Baseada no conceito de restrição e de que a verdadeira meta de uma empresa é ganhar dinheiro, a Teoria das Restrições arrima-se em três formas de aumentar os lucros, conforme Ramos (2000):

- aumento de ganhos - corresponde ao índice no qual o sistema gera dinheiro por meio das vendas. Representa a diferença entre as vendas reais e o custo do material direto, este, nesse modelo, considerado como a única despesa variável. Corresponde à margem de contribuição do custeio variável em que todas as despesas são fixas, à exceção do material direto;
- redução de despesas operacionais - corresponde a todo o dinheiro que o sistema gasta para transformar inventário em ganho;

- inventário - corresponde a todo o dinheiro que o sistema investe na compra de coisas que pretende vender. Essa definição foge das definições tradicionais de inventário, já que exclui o valor adicionado de mão-de-obra a despesas gerais.

Portanto, o objetivo da Teoria das Restrições é o foco no aumento de ganho pela eliminação das restrições e pela redução do inventário e das despesas operacionais.

Goldratt e Cox (1995) definem cinco passos de focalização da Teoria das Restrições:

- a) identifique a(s) restrição (ões) do sistema;
- b) decida como explorar a (s) restrição (ões) do sistema, ou seja, não desperdiçar nada dessa restrição;
- c) subordine qualquer coisa à decisão do passo b;
- d) levante a (s) restrição (ões) do sistema; e
- e) se, nos passos anteriores, uma restrição foi quebrada, volte ao passo a, mas não deixe que a inércia se torne uma restrição do sistema.

De acordo com Guerreiro (1996), os princípios para otimização da produção na visão da TOC são:

- balancear o fluxo e não a capacidade;
- o nível de utilização de um recurso não - gargalo não é determinado por seu próprio potencial e sim por um recurso gargalo;
- a utilização e a ativação de um recurso não são sinônimos;
- uma hora perdida no gargalo é uma hora perdida no sistema inteiro;

- uma hora economizada onde não é gargalo é apenas uma ilusão;
- os gargalos governam o ganho e o inventário;
- o lote de transferência não pode e muitas vezes não deve ser igual ao lote de processamento;
- o lote de processo deve ser variável e não fixo; e
- os programas devem ser estabelecidos considerando todas as restrições, simultaneamente.

Em outras palavras, enquanto a produção nos recursos com restrições deve ser otimizada, a produção dos recursos não - gargalos deve ser administrada de forma diferente. Uma vez que eles possuem excesso de capacidade, não devem produzir constantemente, pois isso aumentaria os inventários, contradizendo o que Goldratt e Cox (1995) pregam que é a redução de estoque e a produção somente quando for necessária.

3.3. A Contabilidade de Custos nas Empresas de Serviços

Cada vez que aumenta a complexidade dos negócios realizados pelas organizações de serviços, a escassez de recursos e o crescimento da competitividade acentuam a importância da geração de instrumentos a serem aplicados na gestão empresarial.

Brimson (1994, p. 1) menciona que

O mundo dos serviços tem passado por grandes transformações nos últimos anos. Atualmente, os clientes esperam serviços com alta qualidade, entrega rápida e preços baixos.

[...]

Para se manter competitivo, é crucial que as organizações de serviços não se tornem complacentes.

[...]

Preços e margens inevitavelmente se reduzem, quando sucumbem às pressões competitivas.

[...]

Como consequência, as organizações de serviços devem constantemente aprimorar as funcionalidades de seus serviços, aumentar produtividade e reduzir custos.

Para atender a esta necessidade, surgem as novas formas de gestão do desempenho empresarial. Neste aspecto, o domínio dos conceitos e técnicas de custos, quando corretamente aplicados e mensurados, permite aos gestores utilizar, para determinação da estratégia, objetivos, metas e iniciativas, possibilitando uma gestão eficaz, auxiliando na garantia da continuidade empresarial.

Para o ramo das empresas prestadoras de serviços, assim como todos os outros, existe a necessidade da utilização de instrumentos como forma de garantir que elas possam cumprir seu papel econômico e social, a Contabilidade de custos passa a contribuir de forma significativa a partir do momento que essas empresas passam a definir seus preços também com base nos valores ditados pelo mercado onde atuam e não somente com base nos custos incorridos.

Nesse caso, o conhecimento do custo passou a ser importante para saber se, dado o preço, o produto é rentável ou mesmo se é possível reduzir este preço para torná-lo rentável.

Bernardi (1998, p.107) assinala que “entre as atividades empresarias clássicas, produção e comercialização, os serviços vêm continuamente ascendendo no *ranking* de ocupações e participação na economia de maneira expressiva”.

De acordo com Perez Jr., Oliveira e Costa (1999, p. 111),

[...] é cada vez mais significativo o crescimento das atividades empresariais relacionadas com a prestação de serviços. Os consultores especializados são unânimes em reconhecer que estamos caminhando para a era da prestação de serviços.

Anthony e Govindarajan (2002, p. 799) admitem que,

No século 18 e em parte do século 19, a força de trabalho dos Estados Unidos dedicava-se predominantemente à agricultura. Mais tarde, dedicou-se predominantemente à indústria. No início do século 20, o emprego no setor de prestação de serviços sobrepujou o emprego na indústria. Em 1996, o emprego no setor de prestação de serviços chegou a mais de duas vezes o emprego na indústria.

Para Perez Jr., Oliveira, e Costa (1999), esta é sem dúvidas a era dos serviços. Para eles essa migração para o setor de serviços se justifica pelos seguintes motivos:

- a crescente automação e informatização dos processos industriais contribui para diminuição da mão - de - obra no setor de transformação, migrando os respectivos trabalhadores para as atividades de serviços;
- terceirização de atividades secundárias, por não agregar valor ou pela complexidade, se tornando incompatíveis com a meta da empresa;
- procura constante por melhor qualidade de vida, o que pressiona e motiva investimentos em atividades de serviços ligadas ao lazer, ao turismo, à cultura, entre outras; e
- a rápida globalização dos mercados financeiros e de capital, incentiva gastos, investimentos nas áreas de informática, consultorias financeiras, auditores e contadores especializados em fusão e aquisição de empresas etc.

Neste contexto, a Contabilidade, como sistema de informação quantitativa muito importante para a empresa, tem como finalidade auxiliar na administração, no planejamento e no controle das ações, função esta desenvolvida por meio da Contabilidade de Custos.

A Contabilidade de Custos como sistema de informação dentro do sistema contábil, guarda em si a base para o desempenho administrativo e operacional, por estar diretamente relacionada com as funções de planejamento, orçamento e controle.

Com um enfoque predominantemente gerencial, é o setor mais dinâmico da contabilidade, notadamente por dar mais ênfase à responsabilidade do contador nas análises e interpretações objetivas das

questões empresariais, oferecendo instrumentos para decisões de escopo preditivo e não mais histórico.

3.3.1. Aspectos das Atividades de Serviços

Destacam Perez Jr., Oliveira e Costa (1999) que o acervo bibliográfico na área de Contabilidade de Custos preocupou-se, até o momento, quase que exclusivamente com a apuração e análise dos custos nas empresas industriais. Destacam que são raras as empresas de serviços que contam com um adequado sistema para controle e apuração dos seus custos.

Referidos autores acentuam ainda, que poucos e nem sempre relevantes são os aspectos conceituais, pois boa parte dos conceitos de custos válidos para a indústria é verdadeira para as prestadoras de serviços, mas esclarecem que é possível a implantação, nas empresas prestadoras de serviços, das ferramentas da Contabilidade Gerencial, como o custeio direto, custeio por atividade, margem de contribuição, análise do ponto de equilíbrio e outros, além da implementação da Contabilidade divisional. Por exemplo: em uma empresa de Contabilidade, os resultados podem ser apurados distintamente em três atividades principais da organização: contábil, fiscal e pessoal.

Continuando as considerações dos mesmos autores, um aspecto levantado é que, ao contrário das indústrias, a maioria das prestadoras de serviços não mantém estoques de matéria – prima e produtos acabados. Podem ocorrer casos de serviços em andamento, principalmente nas empresas de consultoria, construtoras e, diferentemente de boa parte das empresas industriais, são quase sempre insignificantes os investimentos em instalações e equipamentos produtivos nas empresas de serviços. Sem dúvida, de maneira muito significativa, a mão - de - obra especializada é o custo mais representativo.

Várias são as razões para o controle gerencial em empresas prestadoras de serviços ser algo diferente do das indústrias. Anthony e Govindarajan (2002) citam algumas destas características:

- a. ausência de estoques reguladores. Os serviços não podem ser estocados, não podendo gerar receitas, no futuro, de serviços “estocados”, como no caso das indústrias. Deve, portanto, minimizar sua capacidade ociosa.

Os custos da maioria das prestadoras de serviços são fixos, a curto prazo. Empresas de Contabilidade, por exemplo, relutam em dispensar profissionais em épocas de escassez de serviços, por causa dos custos de recontração;

- b. dificuldade de controle de qualidade. Uma indústria pode inspecionar seus produtos antes de serem expedidos para o consumidor e a qualidade pode ser determinada visualmente ou por meio de instrumentos. Uma empresa prestadora de serviços não pode avaliar a qualidade de seus serviços até o momento em que são prestados, e em geral as avaliações são subjetivas, pois o critério de satisfação de um cliente pode não ser o de outro;
- c. mão-de-obra intensa. A maioria das empresas de serviços não pode automatizar mão - de - obra para reduzir seus custos; e
- d. empresas com múltiplas unidades. Empresas de serviços podem operar muitas unidades em diferentes locais, e cada uma dessas unidades é relativamente pequena. A similaridade dessas unidades separadas proporciona uma base para análise de orçamentos e avaliação de desempenho que normalmente não estão na indústria. A informação de cada unidade pode ser comparada dentro de um sistema abrangente ou com médias regionais, e podem ser identificados desempenhos bons e não satisfatórios;

Existem ainda particularidades específicas no ramo de empresas de serviços, como é o caso das empresas formadas por profissionais. Como exemplo citam as de serviços contábeis. Neste contexto, Anthony e Govindarajan (2002) definem algumas das características especiais das empresas formadas por profissionais especializados:

- objetivos. Uma organização profissional tem relativamente poucos ativos tangíveis; seu principal ativo é a capacidade de seus profissionais, a qual não aparece em seu balanço patrimonial. O retorno do ativo empregado é, portanto, sem sentido. Seu objetivo financeiro é proporcionar adequada remuneração aos profissionais;
- profissionais. Organizações profissionais são empresas de mão-de-obra intensiva, e esta é de um tipo especial. Os sócios mais antigos de uma empresa de Contabilidade, por exemplo, participam ativamente nas atividades de auditoria, utilizando somente parte de seu tempo em atividades gerenciais;
- avaliação de uso e de resultado. O resultado de uma organização profissional não pode ser medido em unidades físicas, toneladas ou litros. Pode-se apurar a quantidade de horas que um contador despende em uma auditoria, mais isso é uma entrada de recursos, não uma saída. A saída é a efetividade do trabalho do contador, e ela não é medida pela quantidade de páginas dentro de uma pasta ou a quantidade de horas no cliente. Além disso, dois trabalhos de consultoria, por exemplo, não são exatamente iguais. Isso torna difícil planejar o tempo necessário para uma tarefa, definir padrões razoáveis de desempenho e avaliar o desempenho;
- formação de preços. O preço de venda do trabalho é determinado de maneira tradicional, em muitas firmas de profissionais. Se a profissão é do tipo em que as pessoas estão acostumadas a controlar o próprio tempo, os honorários são

geralmente proporcionais ao tempo despendido no trabalho. A taxa horária de faturamento é normalmente baseada na remuneração da posição profissional, mais um valor para custos de *overhead* e lucro;

- controle de operações. Deve ser dada muita atenção à programação do tempo dos profissionais. A dificuldade de determinar padrões para o desempenho do trabalho, o desejo de operar com grupos de trabalho, os problemas de gerenciar uma organização matricial e as características do comportamento dos profissionais são fatores que complicam o planejamento e o controle das operações diárias numa empresa de profissionais. É necessário preparar relatórios que comparem o real com o projetado, no que diz respeito a custos, cronograma e qualidade; e
- avaliação de desempenho. A avaliação da grande parte dos profissionais é realizada pelos seus superiores. As empresas de profissionais usam cada vez mais sistemas para avaliação de desempenho como base para decisões pessoais e para debates com os profissionais. Manifestações de satisfação e de insatisfação do cliente também são base importante para julgamento do desempenho, embora não sejam feitas em muitos trabalhos.

“As atividades de prestação de serviços diferenciam-se das atividades produtoras e mercantis pelo aspecto da intangibilidade do produto, medidas em seu desempenho, por aspectos subjetivos”.(BERNARDI, 1998, p. 106)

Ainda de acordo com Bernardi (1998), os serviços podem ser do tipo repetitivo e específico. Repetitivo é aquele que, uma vez definido, será sempre executado de forma similar. Entre esses, encontram-se modelos de serviços contábeis, administração de imóveis, entre outros, e os específicos são serviços em que a função de demanda exige estudos e projetos específicos,

representando, cada serviço, um projeto e um serviço diferenciado. Como exemplo, pode-se incluir serviços de instalação, manutenções, sistemas e assessoramento, entre outros.

“É importante que uma empresa de prestação de serviços tenha como objetivos: prestar o serviço no prazo, com qualidade, de acordo com as expectativas, de acordo com as especificações e com custo econômico”. (BERNARDI, 1998, p. 112).

Para atingir adequadamente os objetivos expostos é necessário que a empresa seja organizada, preparada e direcionada para tais objetivos, é preciso, que a administração dos serviços defina um método de trabalho, buscando entre as opções a que for mais econômica, sem perder qualidade, agilidade, flexibilidade e confiança e ainda programar os serviços, de modo a atingir racionalidade e eficiência.

3.3.2. Custos em Empresas de Serviços

Até há duas décadas, a maioria dos textos de Contabilidade de Custos somente tratava de procedimentos de empresas industriais (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2002, p. 803).

Segundo Atkinson et. al. (1997, p.15-16)

Empresas de serviços diferem das indústrias de várias formas. A diferença mais óbvia é que empresas de serviços não produzem um produto tangível.

[...]

Gestores nas empresas de serviços, contudo, têm historicamente usado informações da contabilidade gerencial de forma menos intensa que os gestores das indústrias.

[...]

Apesar das empresas de serviços serem frequentemente tão complexas e diversificadas quanto às indústrias, gestores geralmente não conhecem os custos dos serviços que eles produzem e entregam, nem os custos de atender diferentes tipos de clientes.

Maher (2001, p.65) concorda, quando relata que “As companhias de serviço geralmente fornecem aos seus clientes um produto intangível.”.

Kaplan e Cooper (1998) explicam que o menor uso de informações gerenciais pelos gestores de empresas prestadoras de serviços decorre do fato de que as indústrias já possuíam sistemas de custos de produtos para satisfazer a necessidade de valoração dos inventários para efeito de elaboração das demonstrações financeiras.

Dessa forma, Kaplan e Cooper (1998, p. 229) anota que “A maioria das empresas de serviços não têm necessidades estatutárias (legais ou obrigatórias) de medir o custo de seus produtos e clientes. Elas operam durante décadas sem sistemas de custos”.

Atkinson et. al. (1997, p.110), entendendo a importância do uso da Contabilidade de Custos em empresas prestadoras de serviços, mencionam que “A dificuldade na mensuração de resultados para organizações de serviços levanta preocupações especiais sobre o desenvolvimento de sistemas de custeio de produtos e de controles gerenciais”.

Bernardi (1998, p. 113) destaca a noção de que “para estudar os conceitos de custos nos serviços, por analogia a uma produção, é necessário que fique clara a intenção de um estudo em seu sentido metodológico. Dada a variedade de situações possíveis”.

Certamente, cada caso é específico, e a empresa pode adotar uma forma de custeio simplificada, apropriada ao caso; mesmo assim, estará utilizando conceitos de custeio, analogamente, a uma produção.

Existem atividades em serviços que em todos os aspectos igualam-se a uma produção industrial, no entanto, existem serviços em que os conceitos de custos industriais diferem em configuração e escrituração. (BERNARDI, 1998).

O processo de custeio é uma apuração analítica e valorização monetária do que ocorre na prestação de serviços, que utiliza informações operacionais e contábeis.

Bernardi (1998) assevera que o custo de um serviço é composto de quatro elementos básicos: materiais aplicados e recursos diretos, mão-de-obra, os custos indiretos específicos, como materiais indiretos, mão-de-obra indireta e outros custos do serviço, e ainda os custos indiretos não específicos.

Os materiais diretos e os recursos diretos correspondem aos insumos necessários à realização do serviço.

A mão-de-obra para formação do custo do serviço é aquela que executa o serviço, sendo possível alocação direta de seus custos ao serviço, por medições e controles específicos.

Os custos indiretos específicos dos serviços representam o elemento dos custos de um serviço, onde se incluem os demais custos incorridos. São eles: materiais indiretos, mão-de-obra indireta e outros custos indiretos.

Para Bernardi (1998, p. 121), “os custos indiretos não específicos são aqueles relacionados a uma Administração Central, e compreendem todos os relacionados ao apoio operacional centralizado aos serviços em execução”. Em geral são diretoria operacional, planejamento e controle dos serviços, almoxarifado, ou seja, todos os departamentos de apoio.

Para que os custos indiretos sejam alocados a um centro de custos, uma unidade de negócio, a um centro de lucro, ou qualquer outro objeto de custeio, é necessário estabelecer critérios de rateio consistentes e apropriados para refletir adequadamente o real custo de um serviço.

Alguns autores discordam do uso de critérios de rateio, conforme se pode observar na seguinte frase de Brimson (1994, p. 88):

Um velho desafio para a maioria das organizações é determinar o “verdadeiro” custo de se disponibilizar um serviço. Custos indiretos dos serviços rateados por critérios baseados em faturamento, mão-de-obra direta, horas-máquina ou custos diretos totais distorcem o custo dos serviços porque se assume erroneamente que o uso desses elementos de custos indiretos seja proporcional a faturamento, mão-de-obra direta, horas-máquina ou custos diretos totais.

Kaplan e Cooper (1998, p.83) também discordam quando afirmam que “Muitos sistemas de custos tradicionais falham na alocação de despesas indiretas para centros de custos por usarem critérios arbitrários, como: horas de mão-de-obra direta, para associar custos indiretos a centros de custos produtivos”.

Segundo Brimson (1994, p.11)

Sistemas de contabilidade de custos tradicionais tipicamente associam os custos indiretos a serviços e departamentos com a finalidade primária de criar demonstrações financeiras. Em muitas organizações de serviços, distribuir custos indiretos pode não ser importante e se tornar uma perda de tempo.

Brimson (1994, p.57) continua:

Muitos sistemas de custos tradicionais falham na alocação de despesas indiretas para centros de custos por usarem critérios arbitrários, como: horas de mão-de-obra direta, para associar custos indiretos a centros de custos produtivos.

Essas novas abordagens de gestão de custos indicam diretamente a utilização do Custeio Baseado em Atividades (*Activity-Based Costing – ABC*) nas empresas de serviço.

Kaplan e Cooper (1998, p. 229) relatam inclusive que nas empresas de serviços “Porque virtualmente todas as suas despesas operacionais são fixadas assim que o suprimento de recursos for realizado, organizações de serviços precisam mais das informações geradas por um sistema ABC que as indústrias.” E complementam “Empresas de serviços, em geral, são candidatas ideais para utilizar o *activity-based costing*”.

Kaplan e Cooper (1998) apontam ainda duas regras simples que podem indicar a obtenção de maior potencial na aplicação do ABC. A primeira menciona que devem se buscar empresas que tenham uma grande parcela dos seus gastos classificados como fixos, especialmente quando estes gastos vêm crescendo. A segunda relata sobre empresas que possuem grande

variedade de serviços, clientes e processos. Nesse sentido, as empresas de serviços, na maioria dos casos, se enquadram nas duas regras.

Brimson (1994, p.10) concorda com Kaplan e Cooper, quando afirma que,

Para entender a estrutura de custos e conhecer como gerenciá-la bem, o gestor deve entender e controlar os processos e atividades empresariais. Muitas organizações de serviços têm pouca idéia de quanto custa disponibilizar um serviço ou atender um canal de distribuição ou um cliente específico. Cada serviço requer que uma série de processos e atividades empresariais repetitivas seja executada. Para conhecer os custos dos serviços é necessário conhecer os custos de cada atividade ou processo empresarial.

Conforme Corrêa (2002)

A maioria das empresas de serviços encontra dificuldades na avaliação de resultados, pois estas, não dispõem de informações sobre quanto se está gastando em cada departamento, por tipo de despesa, e não sabem coisa alguma sobre custos de processamento de cada transação de cliente que se beneficia com o recurso. Como praticamente todas as suas despesas operacionais são fixas, as empresas de serviços precisam mais de informações do ABC do que as empresas industriais.

Demonstrou-se, portanto, nesse capítulo, a importância dos conceitos da Contabilidade de Custos se aplicados e utilizados durante o processo de gestão das empresas de serviços em geral. No próximo capítulo, será explicada toda a metodologia da pesquisa realizada com as empresas prestadoras de serviços contábeis de grande porte.

4. METODOLOGIA DA PESQUISA

Metodologia, etimologicamente, significa “o estudo dos caminhos, dos instrumentos usados para se fazer ciência. É uma disciplina instrumental, a serviço da pesquisa” (DEMO, 1989, p. 7). Neste capítulo, procura-se descrever a metodologia utilizada no decorrer do desenvolvimento do trabalho.

4.1. Tipologia da Pesquisa

De acordo com Beuren (2003, p.79), a pesquisa científica pode ser classificada pelo menos em relação a três aspectos, considerando as particularidades da Contabilidade:

Pesquisa quanto aos objetivos: que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa;

Pesquisa quanto aos procedimentos: que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participativa e experimental;

E a pesquisa quanto à abordagem do problema: que compreende a pesquisa qualitativa e a quantitativa.

Quanto ao objetivo, a pesquisa tem um enfoque descritivo, e conforme Mattar (1996, p.24), “a pesquisa descritiva é utilizada quando o propósito for descrever a característica de grupos”.

As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre as variáveis (MARTINS, 2000).

O estudo em foco é de natureza descritiva, pois apresentará os diferentes métodos de custeio disponibilizados pela Ciência para as empresas, bem como identificará se as empresas de grande porte de serviços contábeis do Ceará dispõem e utilizam informações gerenciais de custos para análise e tomada de decisão.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é de natureza bibliográfica e de levantamento, pois, de acordo com Martins (2000, p. 28), “as pesquisas de

levantamento caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”.

No que se refere á pesquisa bibliográfica, o presente trabalho buscou, na literatura disponível, material sobre empresas de serviços contábeis, contabilidade gerencial e métodos de custeio. Esta bibliografia foi composta por artigos publicados em congressos, dissertações de mestrado e livros publicados no Brasil.

E, por fim, quanto à abordagem do problema, é de natureza quantitativa. De acordo com Richardson (1999, apud BEUREN, 2003, p. 92), a abordagem quantitativa

Caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meios de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão [...]

Os dados coletados por meio dos questionários foram tratados de forma quantitativa, recorrendo-se às técnicas estatísticas descritiva.

4.2. Determinação da População

Este item define o objeto de estudo deste trabalho, ou seja, a população a ser pesquisada. População são todos os elementos que possuem certa semelhança nas características definidas para determinado estudo.

Fachin (2001) define população ou universo como “o conjunto de elementos que possuem determinadas características”.

Entende-se como população ou universo um grupo que reúne elementos distintos, mas apresenta certo número de características comuns.

Já Marconi e Lakatos (1992, p.108) entendem a população ou universo como o “conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum”.

Segundo divulgação do Conselho Federal de Contabilidade, em agosto de 2006, com base em dados dos conselhos regionais, existem no Brasil 21.351 sociedades contábeis. No Nordeste somam 1.799, no Ceará o percentual é de 19,89% em relação ao Nordeste, ou seja, 358 sociedades empresariais constituídas juridicamente.

De acordo com informações prestadas pelo Conselho Regional de Contabilidade do Ceará, as organizações contábeis estão classificadas, de acordo com o número de colaboradores, conforme apresenta o Quadro 5:

Classificação da Empresa	Número de Colaboradores
Pequeno Porte	De 0 a 10
Médio Porte	De 11 a 20
Grande Porte	De 21 a 50

Quadro 5 - Classificação das Empresas pelo Número de Colaboradores.
Fonte: Conselho Regional de Contabilidade (2005).

Vale ressaltar que o padrão que o Conselho Regional de Contabilidade do Ceará utiliza para determinar o porte das empresas de serviços contábeis não coincide com o adotado pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), conforme exposto na seqüência:

A classificação de porte de empresa adotada pelo BNDES e aplicável à indústria, comércio e serviços, conforme a Carta Circular nº 64/02, de 14 de outubro de 2002, é a seguinte:

São consideradas como microempresas as que possuem receita operacional bruta anual ou anualizada até R\$ 1.200 mil (um milhão e duzentos mil reais).

Enquadradas como pequenas empresas as que apresentam receita operacional bruta anual ou anualizada superior a R\$ 1.200 mil (um milhão e duzentos mil reais) e inferior ou igual a R\$ 10.500 mil (dez milhões e quinhentos mil reais).

Classificam-se de médio porte as empresas com receita operacional bruta anual ou anualizada superior a R\$ 10.500 mil (dez milhões e quinhentos mil reais) e inferior ou igual a R\$ 60 milhões (sessenta milhões de reais).

E as de grande porte são as empresas que auferem receita operacional bruta anual ou anualizada superior a R\$ 60 milhões (sessenta milhões de reais).

Na hipótese de início de atividades no próprio ano-calendário, os limites ora referidos serão proporcionais ao número de meses em que a pessoa jurídica ou firma individual houver exercido atividade, desconsideradas as frações de meses. Nos casos de empresas em implantação, será considerada a projeção anual de vendas utilizada no empreendimento, levando-se em conta a capacidade total instalada.

Apesar de o Conselho Federal de Contabilidade definir, como organização empresarial, tanto os escritórios individuais como as sociedades, esta pesquisa foi realizada apenas em empresas de serviços contábeis do Estado do Ceará constituídas juridicamente e cadastradas no CRC – CE, com foco nas de grande porte, de acordo com classificação do Conselho Regional de Contabilidade do Ceará, conforme exposto no quadro 6:

Porte da Empresa	Número de Empresas
Pequeno Porte	321
Médio Porte	19
Grande Porte	8

Quadro 6 - Quantidade de empresas de contabilidade no Ceará por Porte.
Fonte: Conselho Regional de Contabilidade (2005).

A pesquisa vislumbra as empresas de serviços contábeis de grande porte do Estado do Ceará, pois acredita-se que elas possuem mais condições

de manter a Contabilidade Gerencial voltada especificamente para a administração da empresa.

Portanto, foram pesquisadas as 8 (oito) empresas que compõem o quadro das grandes organizações prestadoras de serviços contábeis do Ceará, ou seja, a pesquisa foi realizada com toda a população.

4.3. Coleta de Dados

O trabalho consiste em abordar toda a população de empresas de grande porte no ramo de serviços contábeis do Estado do Ceará, ou seja, as 8 (oito) organizações, com natureza jurídica e cadastradas no Conselho Regional de Contabilidade do Ceará.

A pesquisa utiliza-se tanto de dados secundários quanto de dados primários. A coleta de dados secundários visou à elaboração do referencial teórico e à obtenção de informações relativas à descrição dos cenários.

Estes dados foram recolhidos de pesquisa bibliográfica em livros e artigos científicos. As fontes documentais pesquisadas abrangem livros de leitura corrente e de referência, informativos, bem como publicações periódicas de revistas especializadas no assunto. Foram empregados também trabalhos acadêmicos, como dissertações e pesquisas apresentadas em encontros científicos, além de informações colhidas da Internet.

A título de exemplo de informações obtidas por outras fontes, tem-se: Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Conselho Regional de Contabilidade do Ceará (CRC-CE), Federação Nacional de Contabilidade (FENACON), o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e Junta Comercial do Estado do Ceará (JUCEC – CE).

Os dados primários foram obtidos mediante levantamento de campo, que usou a técnica do questionário, descrita por Beuren (2003) como uma técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo como objetivo o

conhecimento de suas opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas e situações vivenciadas.

O questionário foi composto por questões fechadas e enviado por meio eletrônico (e-mail) para o Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Ceará em 05 de outubro de 2006, que, por não poder disponibilizar a relação das empresas em estudo e de seus endereços, se responsabilizou por mandar via correio eletrônico o questionário a todas as empresas de grande porte integrantes de seu banco de dados.

4.4. Pré - teste

A elaboração do questionário constou das seguintes etapas:

- a) primeira versão – o modelo preliminar do questionário foi elaborado e submetido a alguns profissionais ligados a empresas prestadoras de serviços contábeis, aos quais foram pedidas críticas e sugestões a respeito da clareza do vocabulário, da estética, do excesso ou omissão de perguntas e a qualidade da impressão. Este mesmo exemplar foi apreciado pelo orientador da dissertação.
- b) Segunda versão – após analisar todas as críticas e sugestões, elaborou-se o segundo texto, o qual também foi submetido ao orientador. Esta versão incorporava instruções de preenchimento e a pré-codificação de respostas. Nesta etapa, aplicou-se o pré-teste em duas empresas que não participaram da versão final e, a partir daí, foram realizadas alterações necessárias para melhoria da peça.
- c) Versão definitiva – somente após a análise das críticas é que se preparou o questionário final.

Conforme já mencionado, os questionários foram enviados por *e-mail*, através do banco de dados do Conselho Regional de Contabilidade do

Ceará e estava acompanhado de uma carta de recomendação do orientador da dissertação.

A carta de recomendação e o questionário seguem nos apêndices A e B, respectivamente.

Nas instruções de preenchimento, recomendou-se que as informações fossem prestadas pelo administrador da organização.

Ainda conforme as instruções, todas as informações fornecidas pelas empresas de serviços contábeis são confiáveis e não servirão para julgamentos individualizados sobre procedimentos, pessoas ou instituições. Foram tratadas, organizadas e analisadas de modo a preservar a identidade da instituição que as fornecem.

O questionário foi estruturado em três momentos, com questões de fins diferentes, discriminados conforme segue.

A primeira parte procura conhecer o perfil dos administradores das empresas de serviços contábeis, inclusive considerando sua formação acadêmica e seu conhecimento sobre os instrumentos de gestão de custo disponibilizados pela Ciência Contábil;

O segundo módulo do questionário visa a identificar as características básicas da empresa: número de funcionários, especialidade, serviços prestados, entre outras.

O terceiro e último segmento do questionário traça o perfil de como os gestores das empresas de serviços contábeis de grande porte do Estado do Ceará fazem uso da Contabilidade de Custos no processo de gestão da organização, ou seja, que tipo de métodos são utilizados, que informações são analisadas, que decisões são tomadas com base nestas informações, com que frequência os administradores as utilizam, qual o grau de importância conferido à informação gerencial pelos tomadores de decisão, dentre outras questões.

4.5. Análise de dados

Os dados obtidos com os instrumentos foram organizados, recebendo tratamento predominantemente quantitativo, com tabulação em planilha eletrônica. Em seguida, considerando o objetivo estabelecido no estudo, elaboraram-se gráficos e tabelas que permitiram o exame percuciente das respostas.

Após tabulação dos dados verificou-se inconsistência em algumas respostas, de modo que para os resultados não ficarem prejudicados, foram detectados os questionários que originaram esta inconsistência, e, a partir daí, uma nova entrevista foi realizada com as duas empresas em foco, a fim de esclarecer todas as dúvidas. Só após estas providenciais a apuração dos resultados foi concluída.

5.O USO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS DO CEARÁ

Este capítulo ocupa-se da apresentação e análise dos resultados obtidos através da tabulação das respostas constantes do roteiro dos questionários (disponíveis no Apêndice B).

O critério de seleção das empresas é que fossem constituídas juridicamente na Junta Comercial do Ceará ou em Cartório, que fossem registradas no Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Ceará (CRC-CE) e ainda classificadas como de grande porte de acordo com critério estabelecido pelo CRC - CE. O número de empresas que atendiam estes requisitos, conforme já evidenciado, totalizava oito organizações, de acordo com relatório disponibilizado pelo próprio CRC-CE, com última atualização datada de agosto de 2006.

O questionário, composto de 18 perguntas, foi enviado eletronicamente para as empresas, isto é, via *e-mail*, pelo do Conselho Regional de Contabilidade (CRC-CE). Foram obtidas respostas das oito organizações, formando, portanto, a população pesquisada.

Os itens abordados na pesquisa referem-se à caracterização das empresas, ao perfil dos gestores e à gestão de custos nas empresas de serviços contábeis do Ceará. A análise desses dados forneceu um retorno da atual situação em termos de gestão de custos nestas organizações.

5.1. Apresentação das Empresas de Serviços Contábeis do Ceará

Este item tem como objetivo identificar os aspectos relevantes das empresas de serviços contábeis de grande porte que atuam no Estado do Ceará. As informações foram obtidas da aplicação de um questionário junto a estas organizações, conforme explicado anteriormente.

5.1.1. Caracterização das Empresas de Serviços Contábeis do Ceará

Este momento da investigação apresenta as principais características das empresas prestadoras de serviços contábeis do Estado do Ceará em relação ao tempo de atuação, principais serviços prestados, número de colaboradores, entre outros.

A pesquisa revela que, do universo pesquisado, 50% atuam no mercado do Ceará há mais de 20 anos, revelando o fato de que é preciso muito tempo para uma organização deste ramo de atividade se tornar uma empresa de grande porte, explicitando, ainda, que nenhuma delas de menos de 10 anos de atuação no mercado cearense está classificada, de acordo com o Conselho Regional de Contabilidade, como de grande porte.

A maioria destas organizações atua desenvolvendo pelo menos duas atividades, sendo as mais comuns Contabilidade e Assessoria. Enquanto, isso, apenas uma atua em todos os segmentos. Portanto, nenhuma empresa trabalha somente com a Contabilidade Executiva, conforme demonstra o Quadro 7.

Empresa	Contabilidade	Auditoria	Assessoria	Treinamento	Perícia
A	X		X		
B	X	X	X		X
C	X	X	X	X	
D	X	X	X	X	X
E	X	X	X		X
F	X		X	X	
G	X		X		
H	X		X		

Quadro 7 – Serviços Prestados pelas Organizações Contábeis.
Fonte: Elaborado pela Autora (2007).

As oito unidades pesquisadas possuem, juntas, 283 colaboradores, o que resulta numa média aproximada de 35 funcionários por empresa. A maior e a menor quantidade de empregados são respectivamente 21 e 56, conforme apresenta a tabela 1. Para melhor apreciação desses dados, basta referir que somente duas empresas possuem acima de 50 colaboradores e respondem por 38% do total de funcionários nas organizações de serviços contábeis de grande porte do Ceará.

Tabela 1 – Número de Colaboradores

Empresa	Número de Colaboradores	Percentual (%)
A	28	10
B	46	16
C	30	11
D	30	11
E	50	18
F	21	7
G	22	7
H	56	20
TOTAL	283	
Média	35,38	

Fonte: Elaborado pela Autora (2007)

Foi perguntado aos gestores das empresas de Contabilidade se a prestação do serviço é segmentada, ou seja, se atendem apenas pelo ramo de atividade, apenas pelo porte das empresas, pelo setor de atividade, ou ainda, se prestam serviços para clientes de toda natureza.

Os resultados mostram que as empresas prestadoras de serviços contábeis em geral não são especialistas em apenas um ramo de atividade, nem escolhe seus clientes pelo porte ou pelo setor da atividade, ou seja, as organizações contábeis, na sua maioria (88%) prestam serviços para todos os tipos de empresas, com apenas uma exceção, onde a organização é especialista e atende exclusivamente um determinado setor de atividade.

A maioria das unidades pesquisadas apresenta departamentos responsáveis por disponibilizar informações gerenciais formais, ou seja, uma área da empresa que cuida exclusivamente de tratar os dados contábeis,

transformando em informações, que são utilizadas pelos gestores na tomada de decisão. Conforme demonstrado no gráfico 3, das oito, apenas duas afirmaram não possuir o departamento e uma está em fase de implantação, portanto, 75% delas informaram possuir departamento gerencial.

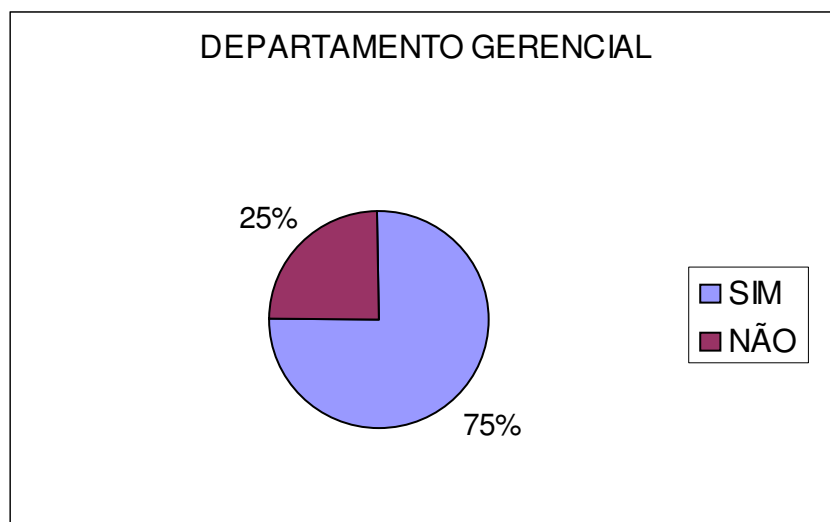


Gráfico 3 – Área Gerencial.
Fonte: Elaborada pela Autora (2007).

De acordo com Pereira (1999), a gestão da empresa é a responsável pela dinâmica da organização, qualidade de suas respostas ao ambiente, definição de seus objetivos, enfim, é responsável pela eficácia do sistema empresa.

Ressalta-se, portanto, que a existência de um departamento gerencial responsável por fornecer informações úteis à tomada de decisão é um ponto importante para possuir um adequado sistema de gestão de custos. A ausência de uma área ou função como essa contribui para uma cultura de supervalorização da Contabilidade Financeira, em detrimento da Contabilidade Gerencial.

5.1.2. Perfil dos Gestores das Empresas de Serviços Contábeis do Ceará

Das empresas pesquisadas, sete têm como gestores principais homens. A mulher representa 13% deste universo, uma portanto, há uma

predominância de homens à frente das decisões em empresas de serviços contábeis no Ceará, como mostra o gráfico 4.

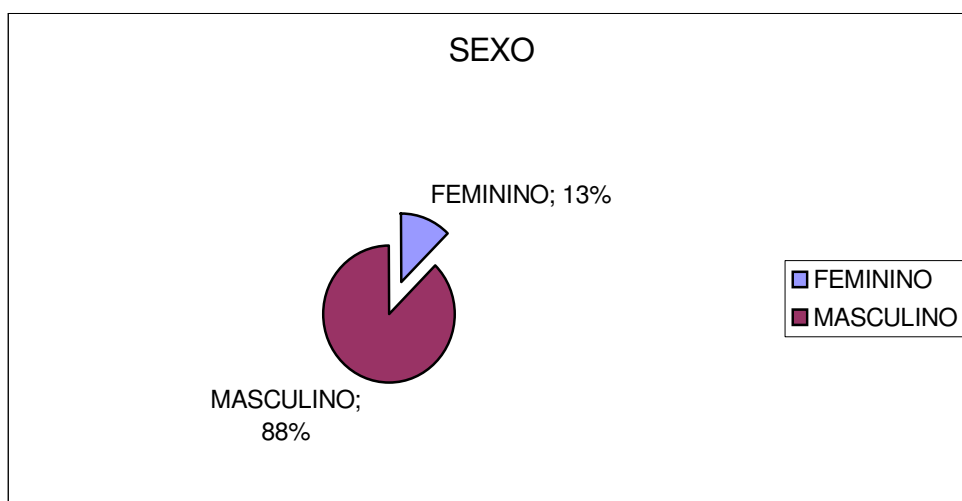


Gráfico 4 – Sexo.
Fonte: Elaborado pela Autora (2007).

A maioria dos pesquisados tem idade superior a 50 anos. Cargos da alta administração exigem profissionais maduros, de maior experiência, raramente adquirida antes dos 40 anos.

O gráfico 5 mostra a participação percentual das faixas de idade dos que responderam à pesquisa, a maioria de mais de 50 anos.

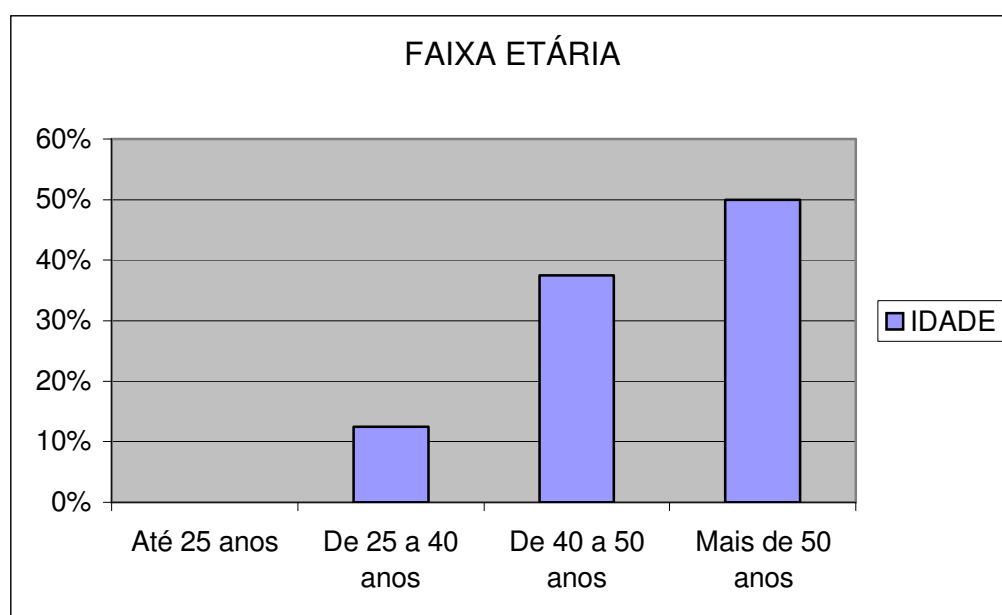


Gráfico 5 – Idade.
Fonte: Elaborado pela Autora (2007).

A pesquisa ainda revelou que as empresas prestadoras de serviços contábeis, na sua maioria, não delegam a gestão de seu negócio a executivos de empresas, nem contratam administradores para execução do negócio, ou seja, a administração e as decisões da empresa são geridas e tomadas somente pelo sócio-administrador, em todos os casos, contadores.

O único respondente que se intitula Diretor da organização, também é sócio – administrador, portanto, a gestão das organizações contábeis de grande porte do Ceará está na responsabilidade dos seus respectivos proprietários.

Estas afirmações justificam, portanto, o fato de a maioria dos gestores já alcançar a casa dos 50 anos, pois, sendo os sócios os próprios gestores e as empresas em pesquisa possuírem pelo menos 20 anos de atuação no mercado, torna-se compatível à média de idade destas pessoas.

No que se refere à formação acadêmica dos pesquisados, em termos regulares de graduação, o gráfico 6 mostra que quase 90% dos gestores são contadores.

A gestão das empresas de serviços contábeis, apesar de ter na sua maioria gestores contadores, a pesquisa revelou a participação de graduados em outros cursos, mesmo que de forma insignificante, pois a predominância é dos graduados em Ciências Contábeis (88%), seguidos de 12% de economistas e dois gestores possuem graduação em mais de um curso superior.

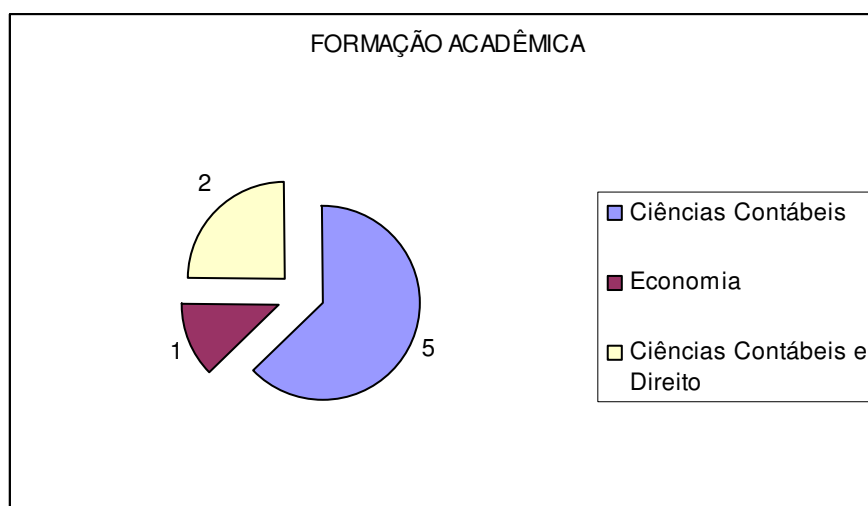


Gráfico 6 – Formação Acadêmica.
Fonte: Elaborado pela Autora (2007)

O fato de a maioria dos gestores destas organizações apresentarem idade igual ou superior a 50 anos não impede que eles procurem se manter atualizados por meio de cursos de pós-graduação.

Em relação à pós-graduação, os gestores das empresas de serviços contábeis do Estado do Ceará demonstraram possuir índice relativamente bom de capacitação, haja vista a pesquisa ter revelado que 62% possuem diploma de pós-graduação em nível de especialização e 12% dos respondentes deste universo tem o diploma de mestrado, conforme apresenta o gráfico 7.

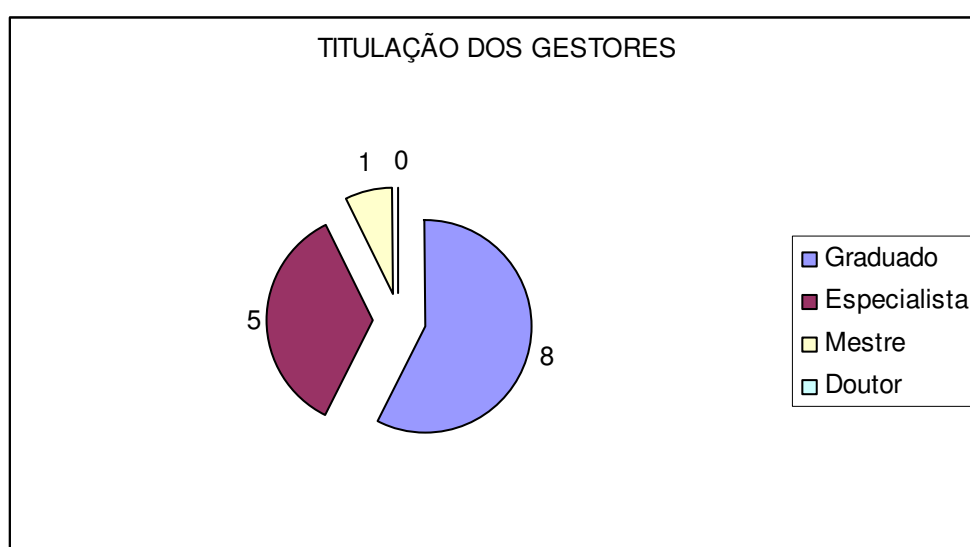


Gráfico 7 – Titulação dos Gestores.
Fonte: Elaborado pela Autora (2007).

Quando se trata de conhecer métodos de custeio, a pesquisa revela que os instrumentos de gestão de custos mais conhecidos pelos respondentes são o custeio ABC e o custeio por Absorção, por quanto seis dos gestores declararam conhecer os dois métodos de custeio, porém, apenas três conhecem com detalhes estes instrumentos, enquanto cinco afirmaram conhecer superficialmente o conceito de custeio pleno ou RKW. Entrementes, o custeio variável segue na terceira posição entre os gestores, com quatro pessoas que expressam conhece-lo. Um dos gestores pesquisados relata não conhecer nenhum método citado, sugerindo não ter visto no curso de Contabilidade nem os métodos mais tradicionais.

Os conceitos de Teoria das Restrições e o custeio - meta são praticamente desconhecidos dos entrevistados, conforme exposto pelo gráfico 8.

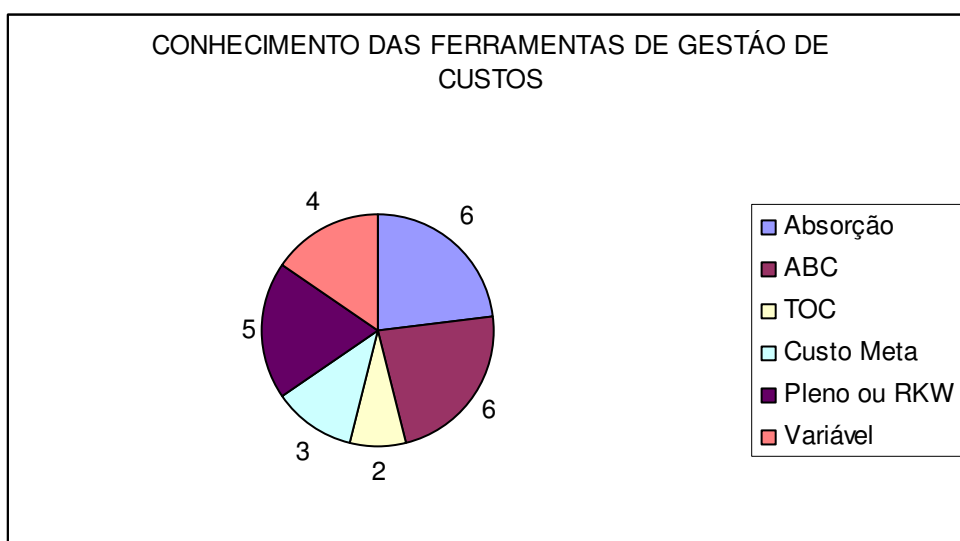


Gráfico 8 – Conhecimento dos Instrumentos de Gestão de Custos.
Fonte: Elaborado pela Autora (2007).

À vista destas informações, pode-se deduzir o grau de desconhecimento do assunto em que se encontra a maioria dos gestores questionados, pois, embora 88% relatem conhecer alguns dos temas relacionados à gestão de custos, a maioria (57%) só conhece superficialmente e há quem diga (12%) não conhecer nenhum método de custeio.

É preocupante o fato de que empresários de Contabilidade, com formação acadêmica e cursos de pós-graduação, não conheçam com maior propriedade, por exemplo, um método bastante disseminado e antigo, como o caso do Custeio por Absorção, que, além disso, é o único aceito pela legislação do IR do Brasil.

5.2. Gestão de custos das Empresas de Serviços Contábeis do Ceará

Esta parte da pesquisa procurou verificar o uso que se faz da Contabilidade de Custos nas empresas de serviços contábeis do Ceará, sob os seguintes aspectos: quais são as ferramentas de custos utilizadas nas empresas de serviços contábeis; se as informações disponibilizadas são utilizadas no processo de tomada de decisão; qual a frequência do emprego das informações, se as organizações de serviços contábeis possuem programas específicos para empresa; que tipo de informações são disponibilizadas; e que decisões são tomadas com base nestas informações, entre outras questões.

Conforme De Luca (1998), no mundo dos negócios, obter informações é fundamental para que as entidades possam se manter no mercado. Como instrumentos para divulgação das informações econômicas e sociais das empresas, os demonstrativos contábeis tradicionais e não tradicionais são peças importantes para efeito de gestão.

Neste contexto, procurou-se saber se os gestores das empresas de serviços contábeis se fundamentam em informações de custos para fins de tomada de decisão ou se as decisões são baseadas somente na intuição e experiência.

Os resultados revelam que, na tomada de decisões, predomina, com 75% entre os gestores, a utilização de informações, e que apenas dois dos entrevistados priorizam exclusivamente a intuição na hora de decidir, desprezando completamente qualquer tipo de informação, conforme apresenta o gráfico 9.

Apesar de parte das decisões serem de natureza subjetiva, conforme afirmado por alguns gestores, a informação deveria ser o componente de maior peso e apenas um entrevistado revelou esta atitude, enquanto outro chegou mesmo a admitir que a intuição é o componente de maior importância nas decisões sob sua responsabilidade.

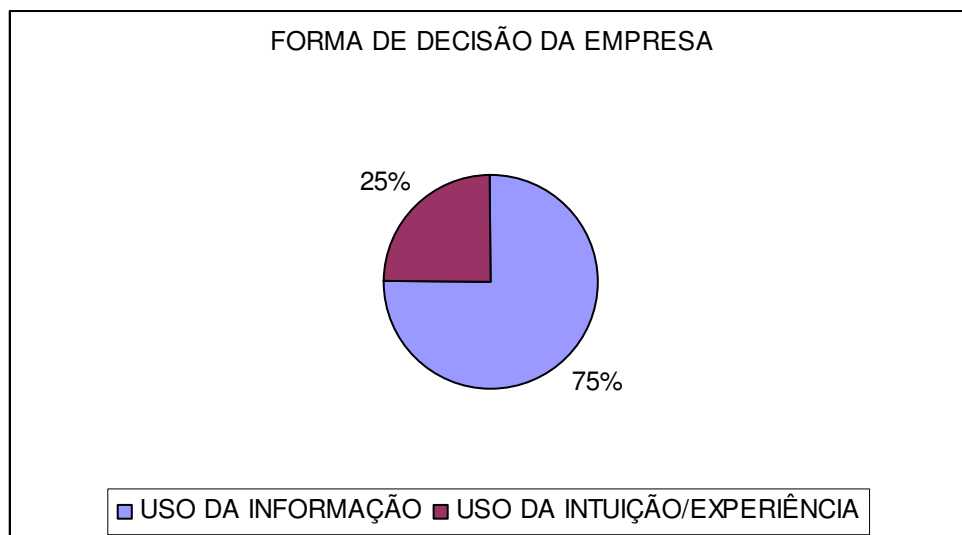


Gráfico 9 – Forma de decisão da empresa.
Fonte: Elaborado pela Autora (2007).

O item 3.1 abordou, entre outros assuntos, a importância da utilização da Contabilidade de Custos como controle no processo de gestão, pois, mediante aplicação de metodologias, técnicas e procedimentos que amparem o processo de gestão, é que as metas estabelecidas pela empresa serão alcançadas. A definição dos custos e a forma da gestão constituem ponto importante na análise da lucratividade organizacional.

Sob tal perspectiva, foi questionado aos entrevistados quais as ferramentas da Contabilidade de Custos utilizadas pela administração da empresa com o objetivo de apoiar o processo de tomada de decisão.

O gráfico 10 mostra que, dos oito gestores, somente seis utilizam algum tipo de ferramenta, sendo assim, quatro destacaram o emprego do custeio por Absorção como apoio à tomada de decisão, um gestor executa na sua organização o Custeio Variável e outra se fundamenta no custeio pleno, apesar das numerosas opções, inclusive com metodologias mais modernas e

adaptadas a este ramo de negócio. Estas são as únicas ferramentas adotadas pelo grupo pesquisado.

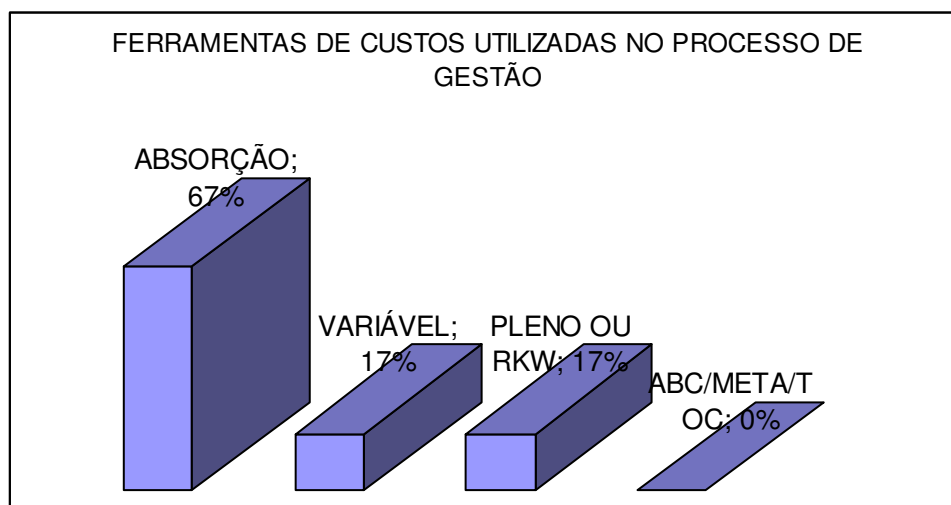


Gráfico 10 – Nível de Utilização de Ferramentas de Custos.

Fonte: Elaborado pela Autora (2007).

Convém comentar as opiniões existentes na literatura quando o assunto é a utilização de metodologias de custeio. Para Kaplan e Cooper (1998), as empresas de serviços, em geral, são consideradas ideais ao custeio baseado em atividade, visto que praticamente todos os seus custos são indiretos e, aparentemente, fixos.

Brinsom (1994) assegura que, para saber o custo de um serviço, é necessário saber quanto custa cada atividade ou processo executado. Usando o princípio de que o ABC é o único método capaz de custear por atividade, entende-se que o ABC é método de custeio mais adequado às empresas de serviços.

Apesar das afirmações sobre a eficiência do ABC para empresas de serviços, os gestores das empresas pesquisadas que utilizam algum tipo de método preferem os tradicionais. Conforme também já comentado, esta preferência pode ocorrer pelo conservadorismo que um método como o Absorção pode trazer em alocar todos os custos aos produtos, dando a impressão de que nenhum custo ficará fora do preço, ou, ainda, pela própria falta de conhecimento de outras metodologias, conforme expresso pela investigação.

Portanto, de acordo com o exposto no referencial teórico, o método ABC é bem indicado para as empresas de serviços, dadas às características deste tipo de empresa e em razão dos aspectos abordados por este método. Vale lembrar a importância de se utilizar uma adequada ferramenta de custeio no processo de gestão.

Quando o assunto é a aplicação de alguma ferramenta de informática, o gráfico 11 mostra que 75% das empresas utilizam algum *software* para agrupar, calcular e relatar as informações de cunho gerencial, sendo que 50% destas organizações utilizam apenas uma ferramenta, enquanto as outras 50% utilizam mais de uma, como pode ser verificado no gráfico 10.

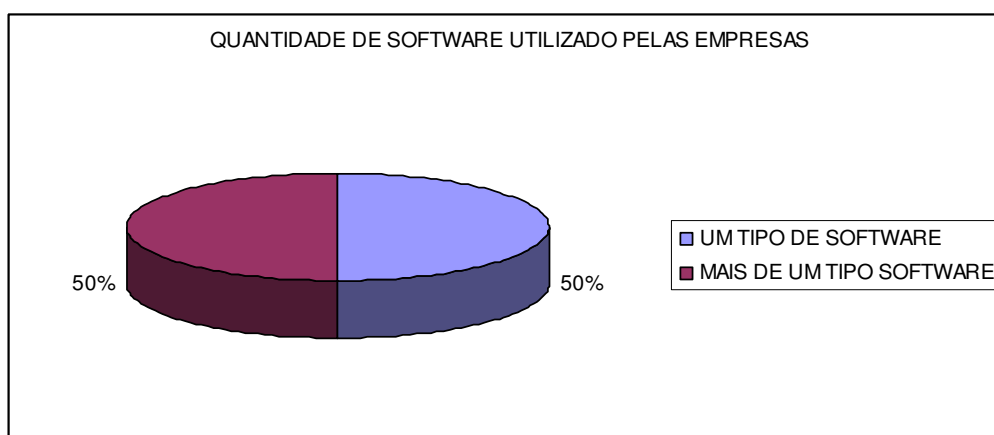


Gráfico 11 – Quantidade de Softwares Utilizados nas Empresas de Serviços Contábeis.
Fonte: Elaborado pela Autora (2007).

Conforme o gráfico 12, a utilização de ferramentas de informática, pelas organizações contábeis, fica assim distribuída: três usam o Excell acompanhada de outro *software*, sendo que duas usam o Excell e um *software* desenvolvido para empresa e a outra utiliza o excell com *software* comercializado no mercado; outra organização utiliza exclusivamente *software* comercializado no mercado, e as duas últimas utilizam exclusivamente *software* desenvolvido para suas organizações.

A utilização de sistemas adaptados à realidade da empresa fornece maior garantia dos processos e controles internos, conseqüentemente, originando informações relevantes e consistentes.

A informatização dos processos é importante, para a preparação e o cruzamento das informações, demandando menos tempo e esforço do que a utilização de planilhas eletrônicas, como o Excell, além de garantir maior consistência das informações. Além disso, o uso de planilhas de cálculo não supre satisfatoriamente os recursos que um *software* de custos adequado às necessidades específicas da empresa poderia oferecer (RAMOS, 2000).

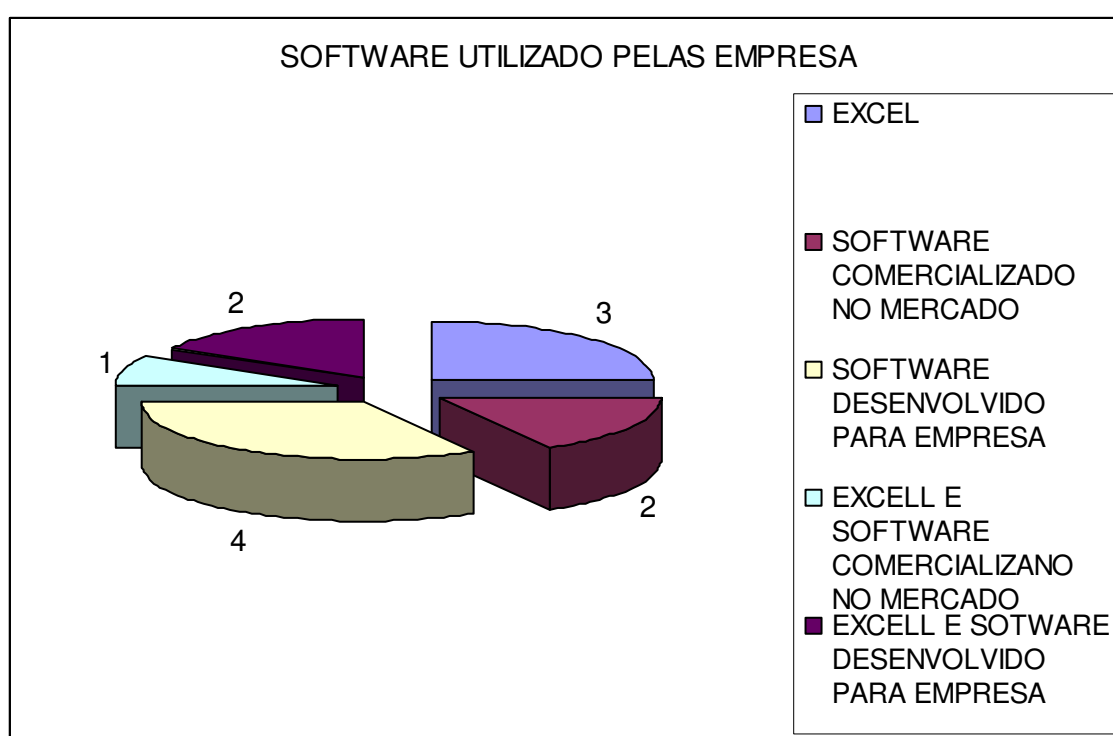


Gráfico 12 – Software Utilizado nas Empresas
Fonte: Elaborado pela Autora (2007).

Vale lembrar o fato de que, com a dinâmica dos mercados, a disponibilidade de informações em tempo hábil para a tomada de decisão pode ser o motivo de uma organização continuar ou não suas atividades. Neste sentido, questionou-se aos gestores com que periodicidade as empresas de serviços disponibilizam informações de custos.

Quanto à periodicidade em que são geradas as informações sobre custos, a pesquisa indica que, das seis organizações contábeis que produzem informações periodicamente, 66% produzem mensalmente; 17% no

encerramento de cada ano e 17% semestralmente. Ressalta-se que nenhuma empresa disponibiliza informações diariamente, como pode ser verificado no gráfico 13.

Apesar de 75% dos respondentes relatarem manter uma cultura de consulta às informações para tomada de decisão, 17% só produzem informações anualmente e os outros 17% semestralmente, levando a entender que os gestores não utilizam efetivamente as informações no processo decisório contradizendo, portanto, a afirmação anterior.

Em qualquer organização, são decisões tomadas quase diariamente, por isso, a disponibilidade das informações para tomada de decisão em tempo hábil é fator fundamental neste processo, porquanto esperar o encerramento do ano para gerar informações pode não ser tão eficiente, podendo, até, incentivar a tomada de decisões equivocadas. Recomenda-se que o processamento dos dados ocorra numa periodicidade mais intensa, de forma a liberar informações mais frequentemente, levando a contribuir efetivamente no processo decisório.

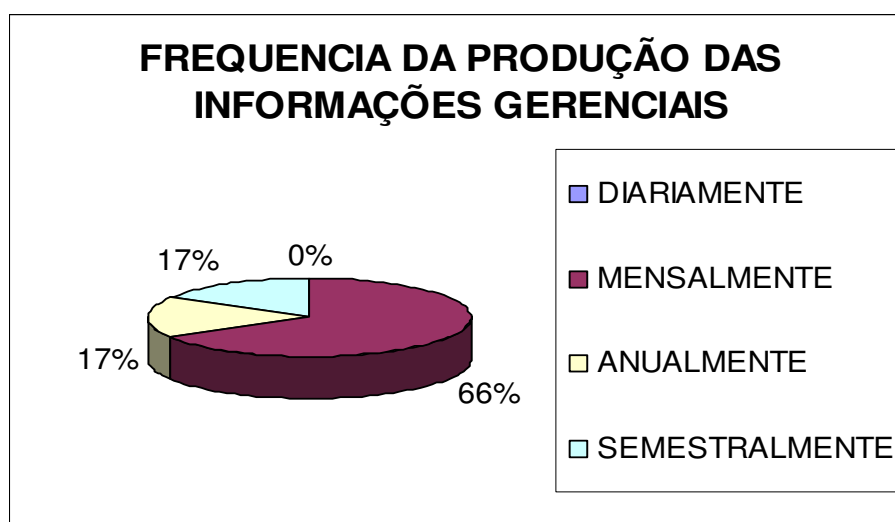


Gráfico 13 – Frequência da Produção das Informações de Custos.
Fonte: Elaborado pela Autora (2007).

Nem sempre ter informações à mão significa usá-las para consulta, conforme demonstra o gráfico 14. Uma instituição que não analisa as informações de que dispõe pode cometer erros fatais de posicionamento estratégico. Neste sentido, questionou-se aos gestores das empresas de

serviços com que frequência são usadas as informações de custos no momento de decidir.

Apesar de 75% das empresas pesquisadas afirmarem que produzem informações gerenciais periodicamente, o gráfico 14 revela que nem todos os gestores se valem destas informações para tomada de decisão, pois 17% deles apesar de terem disponíveis informações, declaram não se fundamentarem nestas para fins de tomada de decisão.

Uma empresa de serviços contábeis, principal produtora de informações, ter disponíveis informações e não utilizá-las para fins gerenciais é simplesmente negligenciar a própria informação é ignorar a utilidade de seu produto (FIGUEREDO; FABRI, 2000).

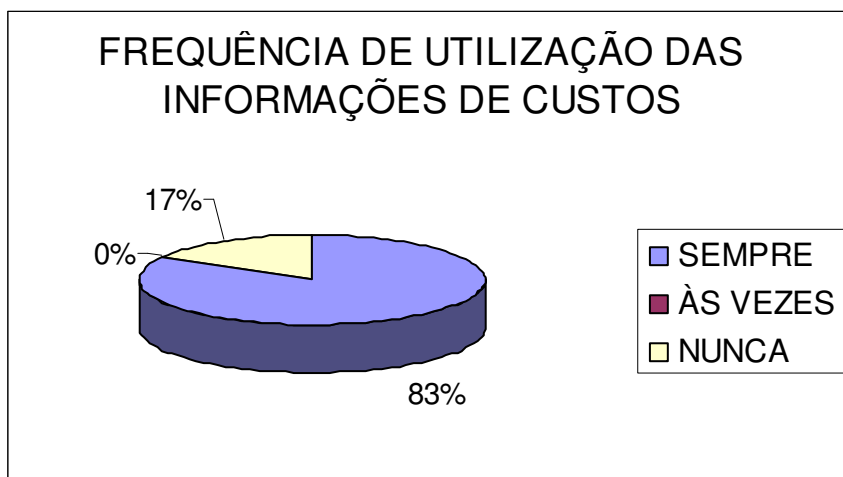


Gráfico 14 – Frequência de Utilização das Informações de Custos.
Fonte: Elaborado pela Autora (2007).

Mosimann e Fisch (1999) acentuam que cada área da empresa, de acordo com as atribuições funcionais, tem a missão de dar suporte à administração dos negócios, a fim de garantir que os objetivos sejam alcançados. O processo de gestão encontra-se concebido sob três etapas: planejamento, execução e controle.

As etapas do processo de gestão formam um círculo, em que cada fase está intimamente relacionada às outras. O planejamento encaminha para a execução, a execução é analisada pelo controle, e enquanto o controle faz a realimentação do sistema para um novo planejamento ou execução. Daí a

importância do processamento dos dados numa periodicidade mais intensa, para que as informações apóiem efetivamente cada fase do processo decisório.

Neste contexto, questionou-se aos gestores em que nível de importância se encontram o planejamento e o controle para a administração da organização.

O gráfico 15 evidencia a importância do planejamento e do controle para todos os gestores questionados. O fato de 25% dos gestores não possuírem sistema de apuração de custos para controlar e avaliar os custos e ainda dos 75% que disponibilizam informações, 17% não utilizarem na tomada de decisão, prova, que, entretanto, estas empresas não estão priorizando o processo de gestão e, conseqüentemente, sua permanência no mercado.

Entende-se, portanto, que as respostas destas organizações contradizem esta afirmação, indicando uma prática diferente do discurso adotado.

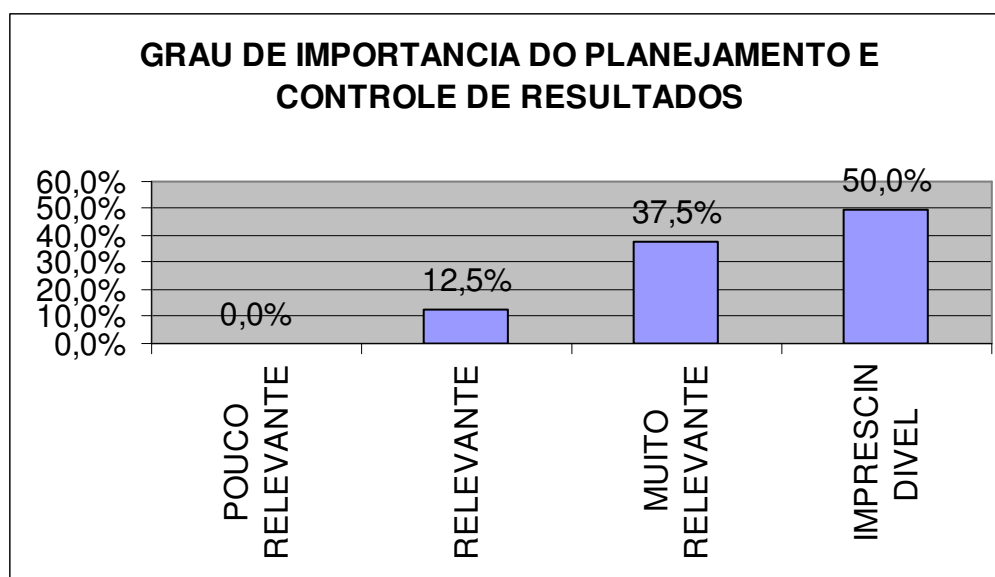


Gráfico 15 – Grau de Importância do Planejamento e Controle de Resultados.
Fonte: Elaborado pela Autora (2007).

Nenhum processo de gestão, onde se toma decisões e, para tanto, se utilizam informações, pode ser desempenhado sem um sistema de informações contábil-gerencial que apóie as decisões dos gestores em todas estas fases (MOSSIMANN; FISCH, 1999).

A última pergunta do questionário tratou de apontar quais são as decisões apoiadas com base no sistema de informações contábeis gerenciais, e de quais informações o sistema dispõe para fins de tomada de decisão nas empresas de serviços contábeis de grande porte do Estado do Ceará. A tabela 2 apresenta os resultados.

Tabela 2 – Tipos de Decisões e Informações Extraídas da Contabilidade de Custos.

DECISÃO E INFORMAÇÃO PRESTADA	RESPOSTAS
Comparação entre preço de mercado e custo máximo	4
Comparação do custo com períodos anteriores	4
Racionalizar uso de recursos	5
Analisar custo por departamento	2
Conhecer a rentabilidade da empresa	2
Identificar as atividades que não agregam valor ao cliente ou ao serviço	1
Formação de preço	5

Fonte: Elaborada pela Autora (2007).

Observou-se que dos cinco gestores que utilizam informações de custos para fins de decisão, quatro comparam seus custos máximos com o preço praticado pelo mercado para os tipos de serviço oferecidos. Tal significa que estes gestores estão preocupados em adequar seus custos dentro do preço estabelecido pelo mercado.

Relativamente à comparação dos custos com períodos anteriores, o resultado demonstra mais uma vez que quatro dos cinco gestores estão atentos à evolução dos seus resultados ao longo do período. Vale ressaltar a

importância de um sistema orçamentário, que possibilite dizer o quanto elas se distanciaram de suas metas e detectar os motivos desses desvios, pois, apenas comparar a atual situação da empresa em relação a um momento passado, não é suficiente para o seu desempenho perante o que deveria ter sido.

Todas as empresas racionalizam recursos tendo como base informações contábeis. É importante falar sobre o efeito que podem surtir determinados cortes, pois, alguns podem provocar prejuízos ainda maiores que os custos anteriores.

A racionalização deve ser feita com base em análises minuciosas que apontem quais as atividades ou recursos podem e devem ser eliminados sem maiores danos o que é possível com estudos de atividades que agregam valor e que envolvem práticas como o ABC, já abordados no referencial teórico, mas isto não significa que não discutam a conveniência de evitar certos desperdícios e sim que necessitam de subsídios adequados para fazê-lo.

Outro item que se demonstra relevante para as organizações contábeis é a formação de preço com base em informações de custos. Cinco gestores exprimem que as informações disponibilizadas influenciam na formação do preço do serviço. Este é um resultado satisfatório, haja vista que, na pesquisa realizada em 2000 no Município de Fortaleza, está exposto exatamente o contrário, pois ali, a maioria das empresas de serviços contábeis determina preços pelo *feeling* de seus proprietários (FIGUEREDO; FABRI, 2000).

Dentro dos objetivos propostos, resume-se que, das oito empresas pesquisadas, 25% não possuem Departamento Gerencial, não disponibilizando nem utilizando, portanto, informações de custos para fins de decisão; das 75% restantes, 17% dispõem de informações, mas não as utilizam no processo decisório; e as 83% que se fundamentam em informações adotam alguma ferramenta da Contabilidade de Custos tradicional.

6. CONCLUSÕES

O objetivo deste capítulo é apresentar as conclusões desta pesquisa, atendendo a cada um dos objetivos (geral e específicos), enunciado no início do trabalho, mencionando-se suas principais contribuições.

Este experimento acadêmico teve a finalidade de identificar as ferramentas de custos utilizadas pelas empresas prestadoras de serviços contábeis no processo de gestão. Para isso, tinha-se como primeiro objetivo específico caracterizar o processo estrutural e de funcionamento das empresas de serviços contábeis, bem como o perfil dos gestores, abordado, portanto nos capítulos 2 e 5, onde a pesquisa revelou que em sua maioria as empresas de serviços contábeis de grande porte do Ceará atuam neste mercado há mais de 20 anos, são administradas pelos próprios sócios que na grande maioria são homens e com idade média superior a 45 anos.

Iniciando este capítulo, é importante lembrar que um departamento gerencial e a utilização de recursos de gestão adequados, que auxiliem as tomadas de decisões para enfrentar a competição e as novas demandas do mercado e se preparar para as inevitáveis mudanças de mercado, são prioridades na garantia da sobrevivência da organização. Neste contexto, a maioria dos gestores pesquisados relatou possuir um departamento gerencial, mas as informações nem sempre são disponibilizadas numa periodicidade adequada, comprometendo, portanto, o processo de tomada de decisões.

A geração e o emprego das informações gerenciais de custos em tempo hábil para decisão é um fator relevante de vantagem competitiva.

Percebe-se que, mesmo com a maioria revelando possuir título de especialista em Contabilidade, quando se trata de conhecer as metodologias da Contabilidade de Custos mais modernas, é grande o desconhecimento na quase totalidade dos gestores das empresas prestadoras de serviços

contábeis, não eliminando a condição de conscientes da importância da apuração de custos e resultados nas organizações.

Recomenda-se que as empresas busquem atualizar e capacitar, de forma adequada, seus gestores, que, por sua vez, são os próprios sócios, pois a grande maioria não conhece profundamente nenhuma ferramenta de gestão de custos reportados neste trabalho, não só como meio de atualização dessas empresas, como para valorização da Contabilidade Gerencial e contribuição para a eficácia e eficiência nas performances dessas entidades.

Outra preocupação da pesquisa foi verificar se as empresas prestadoras de serviços contábeis de grande porte do Ceará dispõem de informações de custos para fins de tomada de decisão

Apesar de nem todos os gestores conhecerem e utilizarem ferramentas de custos, de serem limitados os recursos técnicos disponíveis, de nenhuma empresa usar conceitos novos de técnicas de gestão de custos, em relação à disponibilidade de informações de custos, pode-se dizer que as empresas pesquisadas dispõem de informações, em maior ou menor escala, para fins de tomada de decisão e controle de custos e resultados.

O ideal é que os dados sejam processados numa periodicidade mais intensa, de forma a liberar informações mais freqüentemente, levando a contribuir efetivamente no processo decisório, pois produzir informações anualmente pode não ser eficaz.

Os dados da pesquisas revelaram que não é a maioria absoluta das organizações de serviços contábeis que utilizam informações gerenciais para fins de tomada de decisão, Diante disto, uma questão identificou, portanto, quais as ferramentas que estas empresas usam para gerenciar seus negócios.

Os métodos de custeio tradicional, em especial o Custeio por Absorção, apesar de desenvolvido para a indústria e ter como característica ratear arbitrariamente custos, é utilizada pela maioria das empresas pesquisadas, evidenciando a fragilidade das informações que sustentam decisões, ou seja, as empresas de serviços contábeis, provavelmente, não

estão empregando a ferramenta mais adequada para o seu ramo de negócios, podendo provocar distorções nas informações e desvantagem competitiva, conforme visto no referencial teórico.

A pergunta orientadora deste trabalho é identificar quais os métodos de custeio utilizados pelas empresas de serviços contábeis no Estado do Ceará. Portanto, quanto à determinação dos custos, a prática que prevalece, de acordo com as instituições pesquisadas, é a utilização da metodologia de Custeio por Absorção, seguida pelo Custeio Pleno e o Variável. A mensuração de resultados gerenciais, com a utilização de informações sobre custos determinados mediante sistemática que inclua rateios arbitrários, poderá levar os gestores a decisões equivocadas, conforme ensina a literatura pertinente.

É recomendável que os gestores com pouco ou nenhum aprofundamento em Contabilidade de Custos procurem entender e utilizar teorias aplicáveis ao seu ramo de negócio, com a certeza de obter vantagens competitivas diante dos concorrentes e as que já utilizam alguma ferramenta, que revejam a real necessidade da organização em termos de informação, e a partir daí, implantem o método mais adequado ao seu negócio.

No geral, as empresas pesquisadas consideram o planejamento e o controle de resultado muito relevantes ou imprescindíveis. A inexistência de metodologias de gestão de custos mais avançadas, ou ainda adaptadas às empresas, contudo, contradiz esta informação ou demonstra que são desconhecedoras da importância desses elementos para um adequado sistema de planejamento e controle de custos.

Mesmo com o que foi assegurado no parágrafo anterior as informações de custos nas empresas em estudo se dedica na grande maioria a tomar decisões de racionalização de recursos e formação de preço, não apresentando, portanto, nenhum tipo de decisão ou análise estratégico do negócio.

Embora se recorra aos sistemas de gestão de custos para a tomada de decisões, é muito limitada a quantidade de recursos técnicos disponíveis na maioria das empresas pesquisadas, e inexistente o uso de novos conceitos e

técnicas de gestão de custos em todas elas, predominando a utilização de informações de custos tradicionais, especificamente, o Custeio por Absorção.

A hipótese de trabalho que iniciou esta pesquisa foi confirmada, pois, mesmo com a importância de se utilizar ferramentas de custos adequadas ao processo de gestão como vantagem competitiva diante da atual cenário, já descrito anteriormente, a utilização de ferramenta de custos tradicionais, como o Custeio por Absorção, que não é adaptada a este ramo de atividade é elevado. Observa-se, assim, que o ramo de serviços, especificamente de serviços contábeis, ainda não despertou para a elaboração ou adaptação de um método direcionado a sua atividade.

Conclui-se, portanto, que as empresas de prestação de serviços contábeis de grande porte do Ceará ainda não utilizam adequadamente a Contabilidade de Custos no processo de gestão.

Propõe-se uma pesquisa acerca do desempenho das organizações de serviços contábeis com base numa comparação entre as que utilizam e as que não utilizam informações gerenciais para fins de tomada de decisão;

Também pode ser estudado o desenvolvimento de um sistema de custos, que utilize o método ABC, por exemplo, nas empresas prestadoras de serviços contábeis.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, W. **Empresas de serviços contábeis: Estratégias para o Sucesso.** Monografia (Especialização em Controladoria) - Programa de pós-graduação em Controladoria, Universidade Federal do Ceará-UFC, Ceará, 2002.

ANSARI, S. L. et. al. **Target costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management.** Chigaco: IRWIN, 1997.

ANTHONY, R. N., GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial.** São Paulo: Atlas, 2002.

ATHAYDE, T. R., REZENDE, A. J., SALES FILHO, N. A., SILVA, C. F. **A prestação de serviços contábeis: um estudo de caso no município de três lagoas – MS.** In: CONGRESSO de CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 3, 2003, São Paulo. **Anais ...** São Paulo, 2003.

ATKINSON, A. A., BANKER, R. D., KAPLAN, R. S., YOUNG, S. M. **Management Accounting.** 2.ed. Upper Saddle River, New Jersey: PRENTICE HALL, 1997.

ATINKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000.

BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL- BNDES. **MPMEs.** Fortaleza, 2006. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br>>. Acesso em: 07 out. 2006.

BERNARDI, L. A. **Política e formação de preços: Uma abordagem competitiva, sistemática e integrada.** São Paulo: Atlas, 1998.

BEUREN, I. M. (Org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BLOOCK, P. **Consultoria: O desafio da liberdade.** São Paulo: ed. Mcgraw-Hill, 1991.

BRASIL. **Decreto nº 2.173**, de 5 de março de 1997. Aprova o Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social.

_____. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

_____. **Código Tributário Nacional.** Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

_____. **Lei nº 3.807**, de 26 de agosto de 1960. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Previdência Social.

_____. **Decreto-Lei nº 9.295**, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do contador e do Guarda-Livros e dá outras providências.

_____. **Código Comercial**. Lei nº 556, de 25 de junho de 1850.

BRIMSON, J. A . **Activity-based management for service industries, government entities, and nonprofit organizations**. New York: John Wiley & Sons, 1994.

BRUNI, A. L, FAMA, R. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2002.

BIO, S.R. **Sistemas de informação**: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1985.

COELHO NETO, P. Cuidado com a raposa. **Revista FENACON** em serviços. São Paulo, n. 79, p. 5, abril/maio. 2002.

CATELLI, A. (Coordenador). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

_____, PEREIRA, C. A. e VASCONCELOS, M. T. de C. Processo de Gestão e Sistemas de Informações Gerenciais. In: CATELLI, Armando. (Coord.) **Controladoria**: Uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999. cap. 4, p.127-146.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução nº 496**, de 24 de outubro de 1979.

_____. **Quantos somos**. Fortaleza, 2006. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 07 out. 2006.

_____. **Resolução nº 560**, de 28 de outubro de 1983.

_____. **Resolução nº 563**, de 28 de outubro de 1983.

_____. **Resolução nº 825**, de 30 de junho de 1998.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE – CRC (CE). **Registros das empresas contábeis**. Ceará, 2006.

COOPER, R. e SLAGMULDER, R. **Target costing and value engineering**. Portland: Productivity Press, 1997.

CORRÊA, R. C.. **Custos em empresas prestadoras de serviços de informática**: Aplicação do ABC. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

DE LUCA, M. M. M. **Demonstração do valor adicionado**. São Paulo: Atlas, 1998.

DEMO, P. **Metodologia científica em ciências sociais**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1989.

DIENG, Mamadou, ARAÚJO, Aneide Oliveira, DINIZ, Josediton Alves. **O uso das informações de custos no processo de gestão estratégica**: um estudo empírico no setor hoteleiro da região metropolitana de Recife – PE. In: CONGRESSO de CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5, 2005, São Paulo. **Anais ...** São Paulo, 2005.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FAMÁ, Rubens, HABIB, Cláudio. Implantação do sistema do custeio ABC em empresas prestadoras de serviços de saúde vantagens e limitações. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 3, 1999, São Paulo. **Anais ...** São Paulo, 1999.

FIGUEREDO, S., FABRI, P. **Gestão de empresas contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.

FIGUEREDO, S., CAGGIANO, P.. **Controladoria – teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FORTES, J. C. **Obrigatoriedade da escrituração contábil**. Ceará: Conselho Federal de Contabilidade, 1998.

FREZATTI, F. **Gestão do fluxo de caixa**: como dispor de um instrumento fundamental para o gerenciamento do negócio. São Paulo: Atlas, 1997.

GOLDRATT, E. e COX, J. **A Meta**. 26 ed. São Paulo: Educator, 1995.

GUERREIRO, R. **A Meta da empresa**: Seu Alcance sem Mistérios. São Paulo: Atlas, 1996.

HORNGREN, C. T., FOSTER, G. e DATAR, A. M. **Cost accounting**: a Managerial Emphasis. 8.ed. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1994.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Contas nacionais trimestrais** – indicadores de volume e valores. Fortaleza, 2006. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 07 out. 2006.

IUDÍCIBUS, S. A gestão estratégica de custos e sua interface com contabilidade gerencial e teoria da contabilidade: Análise sucinta. **Revista Paulista de Contabilidade**. São Paulo, nº 472, p. 20-21. 1996.

KAPLAN, R. S., COOPER, R.. **Cost & Effect**: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Boston: Harvard Business School Press, 1998.

KOTLER, P. **Marketing**. São Paulo: Atlas, 1996.

LEONE, G. S. G. **Custos**: Planejamento, implantação e controle. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, M. **Contabilidade de custos**: Criando valor para a Administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, M. de A., LAKATOS, E. M. **Metodologia do trabalho científico**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1992.

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

MARTINS, G de A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MATTAR, F. M. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas, 1996.

MENEZES, A. C. C., SILVA, J. A., ESTRELA, P. M. C. Critérios de Custeio: qual é o melhor para a sua empresa. **Revista pensar**. Rio de Janeiro n. 79, p. 5, Jan. 2002.

MOSCOVE, S., SIMKIN, M., BAGRANOFF, N. **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.

MOSIMANN, C., FISCH, S. **Controladoria** – seu papel na administração de empresas. São Paulo: Atlas, 1999.

MUNIZ, A. V. **Proposição de um modelo de custeio para a indústria da construção civil - subsetor edificações**: adaptação do custo-meta. Dissertação (Mestrado em Controladoria) - Programa de pós-graduação em Controladoria, Universidade de Federal do Ceará, Ceará, 2006.

NAKAGAWA, M. **Introdução à Controladoria**. São Paulo: Atlas, 1995.

NEVES, J. da S. **Gestão de empresas comerciais estabelecidas em shopping center na perspectiva do seu ciclo de vida organizacional**. 2004. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

NOREEN, E., SMITH, D., MACKEY, J. **A Teoria das restrições e suas implicações na Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Educator, 1996.

OLIVEIRA, D. de P. R. **Planejamento estratégico**. São Paulo: Atlas, 1999.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial**: Um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas 1996.

_____. **Sistemas de informações contábeis**: fundamentos e análise. São Paulo: Atlas 1998.

PENHA, E. M., LIRA, C. J. de A. **Projeto conceitual do sistema de custos ABC**: análise e decisão em uma empresa de serviços bancários. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5, 2005, São Paulo. **Anais ...** São Paulo, 2005.

PEREIRA, C. A. Ambiente, Empresa, Gestão Eficácia. In: CATELLI, Armando. (Coord.) **Controladoria**: Uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999. cap. 1, p.35-80.

PEREZ, J. H., OLIVEIRA, L. M., COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PESSOA, M. N. M. **Gestão das universidades federais brasileiras** – Um modelo fundamentado no *Balanced Scorecard*. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de pós-graduação em engenharia de produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

PINHEIRO, F. A. **Uma contribuição ao estudo da atuação da controladoria na avaliação de resultados e desempenhos em instituições financeiras de desenvolvimento**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

PORTER, M. E. **Vantagem Competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. Tradução de Elizabeth Maria de Pinho Braga. 10. reimpressão. Rio de Janeiro: Campus, 1990.

RAMOS, F. A. S. **Gestão de custos e competitividade**: um perfil de indústrias têxteis cearenses de médio e grande porte dos ramos de fiação e tecelagem. Dissertação (Mestrado em administração) - Programa de pós-graduação em Administração, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2000.

RAUPP, F., MARTINS, S., BEUREN, I. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias Catarinenses. **Revista Contabilidade Financeira** – USP, São Paulo, n 40, p. 120 – 132, jan/abril 2006.

REZENDE, A. J., DALMACIO, F. Z., AGUIAR, A. B. . **Uma aplicação do time-driven ABC Model no setor de serviço hospitalar**: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. In: **ENANPAD – ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO**, Salvador, 2006.

SAKURAI, M. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SCHIMIDT, P. **Controladoria** – agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SHANK, J., GOVINDARAJAN, V. **A Revolução dos Custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes competitivos. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, S. C., MONTANDON, M. M., NUNES, A. A. A., VIEIRA, C. D. de A. **Gestão de contratos pelo custeio ABC x custeio tradicional**: um estudo de caso. In: CONGRESSO de CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5, 2005, São Paulo. **Anais ...** São Paulo, 2005.

THOMÉ, I. **Empresas de Serviços Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2001.

APÊNDICE A – CARTA DE RECOMENDAÇÃO



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC
Faculdade de Economia, Administração, Atuaria e Contabilidade

MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA

Of. Nº 31/2006

Assunto: Pesquisa Acadêmica

Em: 02.10.06

Prezados Diretores,

Acredita-se que a produção científica será intensificada em nosso País quando tivermos alcançado um amadurecimento sobre assuntos da nossa própria realidade e formalizarmos conhecimentos sobre ela, num processo contínuo de melhoramento.

Nós, do Programa de Pós-Graduação em Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuárias e Contabilidade, da Universidade Federal do Ceará, acreditamos que ao promovermos pesquisas na área de controladoria, colaboramos para identificar soluções para questões empresariais. Acreditamos também, que nada pode ser realizado com sucesso sem o devido conhecimento, análise e registro da realidade prática, o que somente será obtido com a participação das empresas.

Portanto, vimos, respeitosamente, solicitar a colaboração de V.Sa. para preenchimento e a devolução do questionário anexo.

A pesquisa em questão que conta com a orientação da **Profª Drª. Sandra Maria dos Santos**, faz parte do trabalho de **Dissertação de Mestrado** da aluna **Maria José Sales Pinheiro**.

Informamos que os dados fornecidos são sigilosos e serão tratados estatisticamente. Os resultados, somente serão agregados conjuntamente, de forma a preservar a confidencialidade da informação original.

Solicitamos, por gentileza, que a resposta seja enviada até o mais breve possível, pois por problema de saúde a mestranda perdeu o prazo de qualificação e o novo prazo é no início de novembro 2006.

Agradecemos, antecipadamente, a sua compreensão e a inestimável colaboração dessa Organização ao sucesso do nosso trabalho científico.

Atenciosamente,

Profª. Drª. Sandra dos Santos
(Coordenadora do Mestrado Profissional em Controladoria)

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC
MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA
 Orientadora: Professora Dra. Sandra Santos

PARTE I – PERFIL DOS GESTORES

1 – Sexo: a) Masculino b) Feminino

2 - Idade:

a) Até 25 anos c) 25 a 40 anos
 b) 40 a 50 anos d) Mais de 50 anos

3 - Posição hierárquica do respondente:

a) Sócio Administrador c) Gerente de área
 b) Diretor d) Outra _____

4 - Formação do respondente:

a) Graduação: Curso _____ Ano Conclusão: _____
 b) Especialização: Curso _____ Ano Conclusão: _____
 c) Mestrado: Curso _____ Ano Conclusão: _____
 d) Curso técnico: Curso _____ Ano Conclusão: _____

5 – Dos instrumentos de gestão de custos, qual (is) você conhece?

INSTRUMENTOS	CONHECE SIM/NÃO	SUPERFICIALMENTE	DETALHADAMENTE
Absorção			
ABC			
GECON			
Teoria das restrições			
Custo Meta			
Pleno ou RKW			
Variável			

PARTE II – CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA**1- Qual o tempo de funcionamento da Organização:**

- | | | | |
|-------------------|--------------------------|--------------------|--------------------------|
| a) Até 5 anos | <input type="checkbox"/> | c) De 10 a 20 anos | <input type="checkbox"/> |
| b) De 5 a 10 anos | <input type="checkbox"/> | d) mais de 20 anos | <input type="checkbox"/> |

2- Quais os serviços prestados pela empresa?

- | | | | |
|------------------|--------------------------|--------------------|--------------------------|
| a) Contabilidade | <input type="checkbox"/> | d) Treinamento | <input type="checkbox"/> |
| b) Auditoria | <input type="checkbox"/> | e) Perícia | <input type="checkbox"/> |
| c) Assessoria | <input type="checkbox"/> | f) Todas as opções | <input type="checkbox"/> |

3 - Número de colaboradores? _____**5 - A empresa atende clientes conforme:**

- | | | | |
|----------------------|--------------------------|----------------------|--------------------------|
| a) Ramo de Atividade | <input type="checkbox"/> | c) Gênero do Negócio | <input type="checkbox"/> |
| b) Porte da Empresa | <input type="checkbox"/> | d) Todas as empresas | <input type="checkbox"/> |

6 – A empresa possui um departamento ou cargo que desempenhe atividades Gerenciais:

- | | |
|--------|--------------------------|
| a) Sim | <input type="checkbox"/> |
| b) Não | <input type="checkbox"/> |

PARTE III – CARACTERÍSTICAS DA GESTÃO DE CUSTOS

1- Predomina na organização uma cultura de uso efetivo de informações gerenciais ou as decisões baseiam-se na maioria das vezes na experiência dos Administradores?

- a) Predomina o uso da informação..
- b) Predomina a intuição/experiência dos Administradores

2 – Quais das ferramentas de gestão de custos a empresa utiliza?

FERRAMENTAS	MARQUE X
Absorção	
ABC	
GECON	
Teoria das restrições	
Custo Meta	
Variável	
Pleno ou RKW	

3 – Que tipo de software a sua empresa utiliza para gerar informações?

- a) Planilha de Excel
- b) Software comercializado no mercado
- c) Software desenvolvido especialmente para a sua empresa

4 – Com que frequência são produzidas informações gerenciais de custos:

- a) Diariamente c) Trimestralmente
- b) Mensalmente d) Anualmente
- e) Outra (especificar) _____

5 – Com que frequência os gestores utilizam as informações de custos para decidir:

- a) Sempre c) Raramente
- b) às vezes d) Nunca

6 – Que tipo de análise as informações de custo permitem que à gerência realize: Pode marcar mais de uma opção.

	MARQUE X
Comparação entre preço de mercado e custo máximo	
Comparação do custo c/ períodos anteriores	
Racionalizar o uso de recursos	
Analisar custo por departamento	
Conhecer a rentabilidade da empresa	
Identificar as atividades que não agregam valor ao cliente ou ao produto	
Outras	

7 – As informações de custos influenciam na formação do preço dos serviços oferecidos pela Organização?

- a) Sim
- b) Não
- c) às vezes

8 – Como a alta administração da empresa considera o planejamento e controle de resultados?

- a) Pouco relevante
- b) Relevante
- c) Muito Relevante
- d) Imprescindível