



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE
MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA

MIGUEL CARIOCA NETO

**SISTEMAS DE CUSTOS COMO FERRAMENTA PARA A MENSURAÇÃO
E FORMAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO NAS EMPRESAS DE
AUDITORIA: ESTUDO APLICADO EM ORGANIZAÇÕES NO ESTADO
DO CEARÁ**

**FORTALEZA
2005**

MIGUEL CARIOCA NETO

**SISTEMAS DE CUSTOS COMO FERRAMENTA PARA A MENSURAÇÃO E
FORMAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO NAS EMPRESAS DE AUDITORIA:
ESTUDO APLICADO EM ORGANIZAÇÕES NO ESTADO DO CEARÁ**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado em Controladoria, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de mestre, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC, encontra-se à disposição dos interessados na biblioteca da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade (FEEAC).

Aprovada em ____ / ____ / _____

BANCA EXAMINADORA:

PROF. DR. WILLIAM CELSO SILVESTRE (ORIENTADOR)- UFC

PROF^ª. DR^ª. MARIA NAIULA MONTEIRO PESSOA- UFC

PROF. DR. HEBER JOSÉ DE MOURA- UNIFOR

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, minha esposa, meus filhos, meu querido irmão Raimundo Nonato Azevedo Carioca, pelo incentivo, e ao meu amigo Humberto Oriá.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Adauto e Eridan, pela ajuda e estímulo na minha carreira profissional, meu amor e eterno apreço.

À minha esposa, pela paciência, ajuda, incentivo e sacrifício desprendidos na minha vida e nos momentos de dificuldades, meu carinho e amor.

Aos meus filhos, Renan Ivo e João Pedro, pela compreensão e dedicação, meu carinho e amor.

À minha sogra, Zuila, pelo apoio, incentivo e compreensão, meu eterno agradecimento.

Aos meus amigos, Humberto Oriá, Samuel Leite, Otávio Neto e José Barros, pelos incentivos e ajuda no desenvolvimento de minha dissertação.

A todos os funcionários da Dominus Auditoria, Consultoria e Treinamento Ltda, pela paciência e compreensão.

Meus sinceros agradecimentos à Coordenação do Mestrado, à Professora Dr^a. Sandra Maria dos Santos, pelo apoio recebido.

Aos professores Ruth Carvalho de Santana Pinho e Dr. William Celso Silvestre, pela orientação técnico-científica recebida, pelo aprendizado e paciência quando da elaboração desta dissertação.

À diretora da FEAAC, professora Dr^a. Maria Naiula Monteiro Pessoa, pelo incentivo e estímulo, meus sinceros agradecimentos.

Aos professores do curso de Mestrado em Controladoria, em especial, ao professor Armando Catelli, pela contribuição em minha dissertação.

Aos meus amigos da Faculdade Integrada do Ceará – FIC, especialmente, Gorete, Rosa e Sérgio, pelo apoio, meus sinceros agradecimentos.

Aos meus amigos João Motta e Eloísa Vilas Boas, pelo apoio, meus sinceros agradecimentos.

Às minhas amigas Luizita Pina e Joelia, pelo apoio e incentivo, meus eternos agradecimentos.

Aos meus amigos da FortBrasil, especialmente, a Sr^a Eveline Freitas, pelo apoio, meus sinceros agradecimentos.

À minha amiga Helena Lúcia Dourado, pelo apoio e incentivo, meus eternos agradecimentos.

A todos que fazem parte da coordenação do curso, em especial, ao secretário, pelo apoio e dedicação empreendidos, meus votos de agradecimento.

À minha amiga Verbena Lúcia Medeiros, pelo apoio e incentivo, meus eternos agradecimentos.

Meus sinceros agradecimentos ao meu amigo Marcone Venâncio, pelo apoio recebido.

Aos demais amigos, colegas e outras pessoas que contribuíram direta ou indiretamente para a elaboração desta dissertação, meus sinceros agradecimentos.

“Nossa missão na vida não é superar os outros, mas a nós mesmos”.
Maltbie D. Babcock

RESUMO

A adoção, determinação e mensuração dos custos nas empresas de serviços de auditoria assumem fundamental importância na formação e obtenção dos seus resultados. Sua aplicação pode oferecer aos gestores alternativas que conduzam aos esforços necessários na redução desses custos e funcionem como subsídio na tomada de decisão empresarial. Essa necessidade tende a se configurar de modo mais intenso em contextos organizacionais específicos, como é o caso da atividade de auditoria. Tais empresas podem apresentar vulnerabilidades, caso não disponham de informações consistentes, ou mesmo não considerem a adoção de modelos de informação compatíveis com as demandas de seus processos de trabalho e de precificação de produtos/serviços, acarretando deficiências no tocante à identificação dos custos para a formação do preço, o qual, muitas vezes, é proposto aos clientes de forma empírica, ensejando prejuízos que poderão afetar sua continuidade. O objetivo do presente trabalho é analisar a utilização de sistemas de custeio usados pelas empresas de prestação de serviços em auditoria, atuantes no Estado do Ceará, verificando seu uso como ferramenta de mensuração de custos e subsídio à formação do preço de venda dos serviços prestados e à formação do resultado econômico. Além disso, buscou-se identificar práticas de gestão utilizadas para a formação do preço do serviço, conhecer a visão dos gestores dessas empresas, e apresentar uma aplicação de um estudo de caso em uma empresa de auditoria cearense na qual foi aplicado o modelo de identificação e acumulação de resultados econômicos aplicado a empresas de prestação de serviços de auditoria. Nesse intuito, foi utilizada como forma de configurar tal necessidade, a aplicação de uma pesquisa qualitativa realizada por meio de entrevistas direcionadas aos gerentes e sócios das empresas prestadoras de serviço de auditoria no Estado do Ceará com inscrição na CVM (Comissão de Valores Mobiliários). Pelo resultado da pesquisa realizada, constatou-se que as empresas de auditoria não utilizam ferramenta adequada de controle para mensurar os custos dos serviços. O estudo mostra que a aplicação da mensuração dos custos para cobrança dos serviços prestados pelas empresas de auditoria no Estado do Ceará, certamente trará benefícios à tomada de decisão e gerenciamento dos resultados, o que confere viabilidade à sua aplicação.

ABSTRACT

Costs adoption, determination and measurement in the companies of audit services takes primary importance on creating and obtaining its results. This application can provide managers with alternatives which lead to the necessary efforts on reducing those costs and as subsidy of managerial decision. This need tends to configure in a more intense way within specific companies contexts, as in audit activity. Such companies can present vulnerabilities, whether they dont have consistent information, or even they dont consider the adoption of information models compatible with the demands of its work processes, products/services pricing, which would generate deficiencies concerning to the identification of its costs to price formation of those services, which are often, proposed to the customers in an empiric way, favouring damages that will affect its continuity. The aim of the present work is to analyze the use of costing systems used by audit services rendered companies, in Ceará state, verifying its use as tool of measurement of costs and subsidy to the sale price formation of rendered services and the creation of its economical result. Besides, identifying administration practices used for the services price formation was searched, as well as to know the managers' vision of those companies and to present a hypothetical test of the identification model and accumulation of economical results applied in audit services rendered companies. In that intention, the methodology applied was the application of a qualitative research accomplished in field through interviews with questions addressed the managers and partners of audit services rendered companies with larger number of customers and with registration in CVM (Commission of Furniture Value) in Ceará state. Through the result of accomplished research, it is verified that the audit companies dont use that control tool on measuring the services costs. The study shows that costs measurement application for services rendered by the audit companies in Ceará state, will certainty bring benefits joining larger value in companies decision and administration of its results, will grants the viability of its application.

SUMÁRIO

[OV1] Comentário: Vou atualizar os elementos pré-textuais apenas quando concluir a dissertação.

INTRODUÇÃO	14
CAPÍTULO 1- GESTÃO E CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS DE AUDITORIA.....	22
1.1. Serviços de Auditoria no estado do Ceará	22
1.2. Descrição do Processo.....	23
1.2.1 Consultoria.....	24
1.2.2 Assessoria.....	25
1.2.3 Treinamento.....	26
1.3. Funcionamento das Empresas de Auditoria.....	27
CAPÍTULO 2- CUSTOS NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS	34
2.1. Conceitos básicos.....	34
2.1.1. Contabilidade de custos	34
2.2. Caracterização das Empresas de Serviços	36
2.3. Custos das principais áreas de prestação de serviços	41
2.4. Componentes do custo das empresas de serviço.....	45
2.5. Custeio por ordem nas empresas de serviços.....	47
2.6. Entrevista realizada entre empresas estabelecidas no estado do Ceará.....	49
2.6.1. Caracterização das empresas.....	51
2.6.2. Análise da entrevista.....	53
CAPÍTULO 3- MODELO DE IDENTIFICAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE RESULTADO – MIAR.....	62
3.1. Considerações iniciais	62
3.2. Sistema de apuração patrimonial.....	65

3.3. Pré-requisitos do sistema	66
3.4. Características do sistema.....	68
CAPÍTULO 4- ESTRUTURA DO MODELO PROPOSTO.....	70
4.1. Objetivos, descrição e resultado esperado com o modelos	70
4.2. Abrangência do modelo	74
4.3. Exemplo hipotético.....	75
4.4. Aplicação do modelo.....	83
4.4.1 Caracterização da empresa.....	83
4.4.2 Aplicação.....	84
CONCLUSÃO	89
BIBLIOGRAFIA	91
ANEXOS	

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 Relação das empresas com inscrição na CVM.....	48
QUADRO 2 Apuração da receita de auditoria, consultoria e assessoria.....	70
QUADRO 3 Quantidade de horas a serem utilizadas no mês	73
QUADRO 4 Outros dados.....	73
QUADRO 5 Custos fixos não repetitivos.....	74
QUADRO 6 Demonstração de resultado	75
QUADRO 7 Demonstração das receitas e despesas realizadas.....	76
QUADRO 8 Comparação resultado orçado X realizado.....	77
QUADRO 9 Demonstração de resultado orçado.....	78
QUADRO 10 Demonstração de resultado orçado X realizado.....	79
QUADRO 11 Apuração da receita de auditoria, consultoria e assessoria.....	82
QUADRO 12 Análise das receitas por atividade.....	83
QUADRO 13 Análise das despesas atividade.....	84
QUADRO 14 Análise das receitas e despesas no período.....	85

LISTA DE TABELAS

TABELA 1	Caracterização dos principais serviços prestados pelas empresas pesquisadas.....	49
TABELA 2	Sexo dos respondentes.....	50
TABELA 3	Formação acadêmica e posição ocupada pelo representante da empresa.....	50

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 Organograma de uma empresa de auditoria.....	28
FIGURA 2 Sistema de apuração de resultado.....	63

ANEXOS

ANEXO 1	Roteiro de entrevista.....	93
ANEXO 2	Modelo de relatório	94
ANEXO 3	Modelo de relatório Y1	95
ANEXO 4	Modelo de relatório Y2	96
ANEXO 5	Modelo de relatório Z.	97

INTRODUÇÃO

A velocidade e a extensão com que vem ocorrendo a mudança na tecnologia e na sociedade moderna têm determinado uma grande demanda de informações no contexto empresarial, cuja tempestividade na disponibilização das informações tem-se tornado imprescindível para a adequada tomada de decisão.

Essa necessidade tende a se configurar de modo mais intenso em contextos organizacionais específicos, como é o caso da atividade empresarial de auditoria, na qual as empresas podem apresentar vulnerabilidades caso não disponham de informações consistentes, ou mesmo não considerem a adoção de modelos de informação compatíveis com as demandas de seus processos de trabalho, precificação de produto/serviço. Isto pode-lhes acarretar deficiências no tocante à identificação dos custos para a formação do preço - desses serviços - muitas vezes proposto aos clientes de forma empírica ensejando prejuízos que poderão afetar sua continuidade.

Nesse sentido, a determinação e a mensuração dos custos nas empresas de serviços de auditoria assumem fundamental importância na formação e obtenção dos resultados, e sua aplicação pode oferecer aos gestores alternativas que conduzam aos esforços necessários para a redução desses custos e suporte para a tomada de decisão empresarial.

A partir das questões levantadas, considera-se fator crítico de sucesso a utilização de ferramentas para a formação do resultado econômico, que levem em conta a adequada alocação dos custos às atividades, tornando necessária a identificação de todos os custos incorridos para a execução de cada atividade desenvolvida pela empresa. Assim, o objeto central deste estudo busca resposta ao seguinte questionamento: As empresas prestadoras de serviços de auditoria que

atuantes no Estado do Ceará utilizam sistemas de mensuração de custos como ferramenta para subsidiar a formação de preço dos serviços e para criar resultados econômicos para essas organizações?

Desse modo, o presente trabalho tem como objetivo geral analisar a utilização de sistemas de custeio usados pelas empresas de prestação de serviços em auditoria, atuantes no Estado do Ceará, verificando seu uso como ferramenta de mensuração de custos e subsídio à formação do preço de venda dos serviços prestados e à definição do resultado econômico.

Foram estabelecidos alguns objetivos específicos, para agregar maior esclarecimento ao objeto investigado, quais sejam:

- a) Analisar a utilização de sistemas de custos pelas empresas de prestação de serviços de auditoria no Estado do Ceará, verificando seu uso como ferramenta de mensuração e subsídio à formação do seu resultado econômico;
- b) Identificar práticas de gestão utilizadas para a formação dos preços de serviços;
- c) Conhecer a visão dos gestores dessas empresas acerca das práticas adotadas para a mensuração de seus custos e do preço de seus serviços;
- d) Demonstrar de forma hipotética o modelo de identificação e acumulação de resultados econômicos aplicado a empresas de prestação de serviços de auditoria.

O estudo pretende contribuir para a discussão do tema e justifica-se pela necessidade de estruturar um modelo de precificação de serviços para a atividade de

auditoria, o qual possa instrumentalizar, de forma sistemática, a identificação de custos que levem a preços competitivos e à formação de resultados.

Aplicou-se, a título de sondagem de expectativas, uma pesquisa de campo de natureza descritiva e qualitativa, realizada no primeiro semestre de 2005, em organizações prestadoras de serviços de auditoria atuantes e instaladas no Estado do Ceará, com vistas a identificar suas ferramentas de gestão.

Para Oliveira (2003, p. 64), a pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como uma tentativa de explicar, em profundidade, o significado e as características do resultado das informações obtidas através de entrevistas ou questões abertas, sem a mensuração quantitativa de características ou comportamento.

A autora acrescenta que as abordagens qualitativas facilitam descrever a complexidade de problemas e hipóteses, bem como analisar a interação entre as variáveis, compreender e classificar determinados processos sociais, oferecer contribuições no processo das mudanças, criar ou formar opiniões de determinados grupos e interpretar as particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos.

Para Richardson (1999, p. 79), o método qualitativo difere do quantitativo por não empregar um instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema. A abordagem qualitativa de um problema, afirma, além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social.

A população foi identificada a partir do cadastro Geral de Auditores Pessoa Jurídica, com inscrição na Comissão de Valores Mobiliários - CVM, consultado em

fevereiro de 2005. Os registros da CVM demonstram que o estado do Ceará possui 16 empresas. Desta forma, por se tratar de população pequena, optou-se pelo uso do censo, ou seja, a aplicação da pesquisa foi efetuada em sua totalidade.

As empresas foram contatadas via telefone, meio eletrônico, e a aplicação se deu por visita *in loco*, não sendo o questionário identificado, assegurando assim, aos entrevistados, total confidencialidade das respostas e dados apresentados. Foi obtido o retorno de 8 (oito) empresas, enquanto as demais, por motivos diversos, recusaram-se a responder.

As entrevistas foram conduzidas com o auxílio de questionário semi-estruturado, dividido em duas partes: a primeira, visou à identificação do perfil das organizações e dos respondentes. A segunda parte propôs questões relacionadas aos objetivos do trabalho, conforme pode ser observado no anexo 01, visando à obtenção de esclarecimentos que caracterizassem a situação, o posicionamento, e as peculiaridades de cada empresa quanto às questões investigadas.

A escolha da técnica de entrevista mostrou-se adequada pela oportunidade de aprofundar os estudos sobre o tema em foco. Já a escolha do instrumento de pesquisa considerou aspectos relacionados aos fundamentos teóricos direcionados à pesquisa e seus objetivos, conforme considerações a seguir expostas.

Para Lakatos e Marconi (1991, p. 195), a entrevista é um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional. É um instrumento utilizado na investigação social, para a coleta de dados ou para ajudar no diagnóstico ou no tratamento de um problema social.

A entrevista, segundo as citadas autoras (1991, p. 196), tem como objetivo principal a obtenção de informações do entrevistado, sobre determinado assunto ou problema, sendo os principais:

- a) Averiguação dos fatos – descobrir se as pessoas que estão de posse de certas informações são capazes de compreendê-las.
- b) Determinação das opiniões sobre os fatos – conhecer o que as pessoas pensam ou acreditam que os fatos sejam.
- c) Determinação de sentimentos – compreender a conduta de alguém através de seus sentimentos e anseios.

Como instrumento de coleta de dados, foi utilizado questionário respondido pelos entrevistados de forma escrita no momento da entrevista, ou via internet.

Para Lakatos e Marconi (1991, p. 201), como toda técnica de coleta de dados, o questionário apresenta uma série de vantagens e desvantagens.

Vantagens:

- a) Economiza tempo, e obtém grande número de dados.
- b) Atinge maior número de pessoas simultaneamente.
- c) Abrange uma área geográfica mais ampla.
- d) Obtém respostas mais rápidas e mais precisas.
- e) Há maior liberdade nas respostas, em razão do anonimato.
- f) Há mais segurança, pelo fato de as respostas não serem identificadas.
- g) Há mais tempo para responder e em hora mais favorável.

Desvantagens:

- a) Grande número de perguntas sem restas.
- b) Impossibilidade de ajudar o informante em questões mal compreendidas.
- c) A devolução tardia prejudica o calendário ou sua utilização.
- d) Nem sempre é o escolhido quem responde ao questionário, invalidando, portanto, as questões.

No tocante à pesquisa bibliográfica, buscou-se como meio de consulta fontes diversificadas, ou seja, livros, publicações, revistas especializadas, teses de doutorado e dissertações de mestrado, além de fontes documentais, mídia impressa e eletrônica, as quais subsidiaram a revisão da literatura acerca do tema investigado.

O referencial teórico que fundamentou a pesquisa tomou como base autores consagrados, como Catelli (2001), Kaplan e Cooper (2000), Maher (2001), Shank e Govindarajan (2002) e Nakagawa (2001), que versaram sobre sistemas de custeio, modelo de mensuração e modelo de identificação.

A análise dos dados primários coletados foi realizada de forma qualitativa, apresentando um quadro descritivo acerca do posicionamento das empresas pesquisadas e a discussão dos principais resultados encontrados.

Com o auxílio da pesquisa, pretende-se fundamentar a aplicabilidade do modelo proposto de apuração de resultado para as empresas de auditoria, baseado nos conceitos de Gestão Econômica.

O estudo foi estruturado em quatro seções, especificadas conforme a seguir.

O primeiro capítulo versa sobre a gestão e caracterização das empresas de auditoria, buscando apresentar os serviços prestados de auditoria no estado do Ceará e todo o processo de gestão dessas empresas.

O segundo capítulo traz um estudo específico sobre o tratamento dos custos nas empresas de serviços, apresentando os custos nas principais áreas de prestação de serviços, e seus componentes.

São também apresentados os resultados da pesquisa junto às empresas de auditoria estudadas, descrevendo as práticas adotadas para mensuração de custos dos serviços prestados; a forma de classificação desses custos; os critérios de mensuração utilizados nessas empresas; a formatação do preço de venda e mensuração dos resultados, e o uso de ferramentas para análise do ponto de equilíbrio.

No terceiro capítulo, é descrito o modelo de identificação e acumulação de resultados, identificando o sistema de apuração patrimonial, como também os pré-requisitos e as características do sistema.

O quarto e último capítulo, por sua vez, apresenta a estrutura do modelo proposto, baseado no resultado econômico, por atividade, objetivo, descrição e resultado esperado, finalizando com a apresentação de uma aplicação prática em uma empresa de auditoria.

Por último, foram apresentadas as conclusões, nas quais se destacam também as limitações da pesquisa e sugerem-se recomendações do estudo.

1 GESTÃO E CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS DE AUDITORIA

Este capítulo tem como objetivo a abordagem da gestão e caracterização das empresas de auditoria no estado do Ceará, e sua operacionalização dentro do contexto organizacional e administrativo.

1.1 Serviços de Auditoria no estado do Ceará

Os serviços de auditoria no estado do Ceará, são em geral demandados em função da obrigatoriedade de publicação de balanços a serem auditados por empresas de auditoria independente com inscrição na CVM (Comissão de Valores Mobiliários), como é o caso das instituições financeiras, empresas de consórcio reguladas pelo Banco Central, seguradoras por exigência da Superintendência de Seguros Privados - SUSEP, empresas de capital aberto reguladas pela Lei 6.404/76 e CVM e as filantrópicas por exigência do Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS.

Constatou-se, por intermédio de dados obtidos pelo CRC-CE (Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Ceará) que existem 234 escritórios habilitados a realizar serviços de auditoria no estado e, deste total, segundo dados coletados no IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), 16 possuem inscrição na CVM como pessoa jurídica.

O crescimento e o surgimento de indústrias instaladas no Ceará podem ser apontados como elemento catalizador do processo de instalação dos escritórios das grandes empresas de auditoria, segundo informações obtidas na Ernst Young Auditores Independentes S/S e Deloitte Touche Tohmatsu.

1.2 Descrição do Processo

As empresas de auditoria normalmente além de fornecer estes serviços, realizam também consultoria, assessoria, treinamento e os mais diversos serviços contábeis. Esses serviços são entendidos pelas Normas Internacionais de Auditoria como serviços correlatos, como é o caso, por exemplo, dos serviços de consultoria.

As Normas Internacionais de Auditoria – NIAS são aplicadas à auditoria de demonstrações contábeis. Também devem ser aplicadas, com as necessárias adaptações, a auditorias de outras informações e a serviços correlatos. (IFAC 2001, p.216).

Os serviços prestados de auditoria ocorrem em função da exigência legal do órgão regulador como, por exemplo, Banco Central - BACEN, Comissão de Valores Mobiliários - CVM e Superintendência de Seguros Privados - SUSEP, os quais determinam que as empresas apresentem suas demonstrações contábeis auditadas por auditores independentes; ou ainda, são solicitados pelas empresas com o objetivo de detectar fraudes, ou motivados por qualquer outro tipo de situação em que o empresário necessite fazer o devido levantamento, como também por necessidade de melhoria dos controles internos.

A Resolução CFC 1.034, de agosto de 2005, no item 1.2.10.1, afirma que as entidades de auditoria prestam, usualmente, outros serviços para as entidades auditadas, compatíveis com seu nível de conhecimento e capacitação.

As instituições auditadas valorizam os serviços proporcionados pelas entidades de auditoria quando estas apresentam *know how* e contribuem com conhecimento e

capacitação em outras áreas. Além disso, muitas vezes a prestação desses outros serviços, não de auditoria, proporcionam às equipes de auditoria o desenvolvimento de conhecimentos relativos aos negócios e operações da entidade auditada, proveitosos para o próprio trabalho de auditoria. A prestação desses outros serviços, entretanto, não pode criar ameaças à independência da entidade de auditoria ou de membros da equipe de auditoria.

Os princípios básicos que devem fundamentar qualquer regra de independência do auditor, segundo a Resolução CFC 1.034, item 1.2.10.4, são:

- a) o auditor não deve auditar o seu próprio trabalho;
- b) o auditor não deve exercer funções gerenciais; e
- c) o auditor não deve promover interesses pelo seu cliente.

Conseqüentemente, é necessário avaliar se a realização desses outros serviços podem vir a criar conflitos de interesses e, por conseguinte, possível perda de independência.

1.2.1 Consultoria

Os serviços de consultoria são oferecidos aos clientes como forma de aconselhamento, sendo prestados geralmente pelo sócio do escritório ou pelos funcionários com maior grau de experiência, em função de o assunto, muitas vezes, ser considerado de extrema importância ou fugir de alguma forma, da rotina da empresa.

Segundo Block (1991, p. 2), consultor é uma pessoa que está 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.

Para Oliveira (1999, p. 21), consultoria empresarial é um processo interativo de um agente de mudanças externo à empresa, o qual assume a responsabilidade de auxiliar os executivos e profissionais da referida empresa nas tomadas de decisões, não tendo, entretanto, o controle direto da situação.

Dentre outros, os serviços de consultoria que podem caracterizar a perda de independência são:

- serviços de avaliação de empresas e reavaliação de ativos;
- serviços de assistência tributária e fiscal; e
- serviços de consultoria de sistemas de informação.

A perda da independência pode ser gerada em função de conflitos de interesse entre as atividades realizadas pelas empresas de auditoria e os produtos do trabalho de consultoria. Acredita-se que não haverá isenção do auditor na emissão de opinião tendo em vista a sua participação no trabalho.

1.2.2 Assessoria

Os serviços de assessoria são prestados aos clientes de forma permanente, podendo, em muitos casos, ser exigida a presença constante de um dos sócios para supervisão, sendo também as tarefas delegadas aos auxiliares com maior tempo de

serviço, em razão do alto grau de conhecimento, complexidade e experiência que o profissional deve ter para prestar uma assessoria de forma eficiente a seu cliente.

Assessoria, segundo Oliveira (1999, p. 84), é a atividade sistemática de auxiliar a empresa cliente ou o responsável de uma unidade organizacional em assuntos gerais ou específicos.

Como na atividade de assessoria há uma diversidade quanto à clientela - a quem, freqüentemente, a assistência se repete de maneira regular ao longo do período contábil, anual, e cuja duração varia de acordo com a quantidade de horas contratadas - o resultado deve referir-se a um intervalo de tempo. Conforme a finalidade a que se propõe, a assessoria pode vir a ser:

- a) para fins gerenciais: é mais útil o período de maior concentração de horas;
- b) pela ótica do proprietário/investidor: o período completo atende melhor às necessidades de informações.

Tendo em vista que a atividade de assessoria requer o envolvimento nos processos do cliente, torna-se conflituosa com a auditoria que busca através de seus exames dar uma opinião sobre as demonstrações contábeis.

1.2.3 Treinamento

Os serviços de treinamento, também são prestados ao cliente através de sua solicitação com o objetivo de qualificar um grupo de profissionais de um determinado setor. Podendo ainda ser ofertado ao mercado externo através de cursos específicos abertos ao público.

Nos treinamentos realizados diretamente às empresas clientes, os chamados treinamentos fechados, há um maior risco da perda da independência, que é ocasionado pelo conflito de interesse, em função da necessidade de emitir opinião sobre os resultados dos conhecimentos ministrados.

Para Chiavenato (2003, p. 29), a educação profissional é a educação institucionalizada ou não, que visa ao preparo do homem para a vida profissional. O treinamento, por outro lado, é a educação, institucionalizada ou não, que visa adaptar a pessoa para o exercício de determinada função ou para a execução de tarefa específica, em determinada organização.

Segundo Oliveira (1999, p. 87), treinamento é o processo educacional aplicado de maneira sistemática e organizada sobre a qualificação dos funcionários e executivos de uma empresa, proporcionando aprendizado de conhecimentos, atitudes e habilidades em função dos objetivos estabelecidos e negociados entre as partes.

1.3 Funcionamento das empresas de auditoria

Para as empresas que possuem vários escritórios nos diversos estados, estes funcionam como filiais, totalmente dependentes do escritório central ou matriz, apenas com independência técnica, isto é, com autonomia para contratar auditores, vender serviços, treinar o corpo de auditores. A contabilidade desses escritórios e todo o contas a receber e a pagar são centralizados mediante envio de toda a documentação para a matriz.

Esses grandes escritórios possuem em sua estrutura organizacional o presidente, ficando hierarquicamente abaixo das áreas de tributos, de auditoria e

sistemas de informação, além dos setores de recursos humanos, financeiro e informática, que atuam de forma similar às entidades comerciais.

As empresas de auditoria são normalmente são compostas por sócios, gerentes e auditores classificados de acordo com o nível de experiência e tempo de serviço. A designação varia de empresa para empresa. A remuneração dos sócios depende do resultado da empresa, enquanto a dos demais profissionais varia de acordo com a faixa salarial.

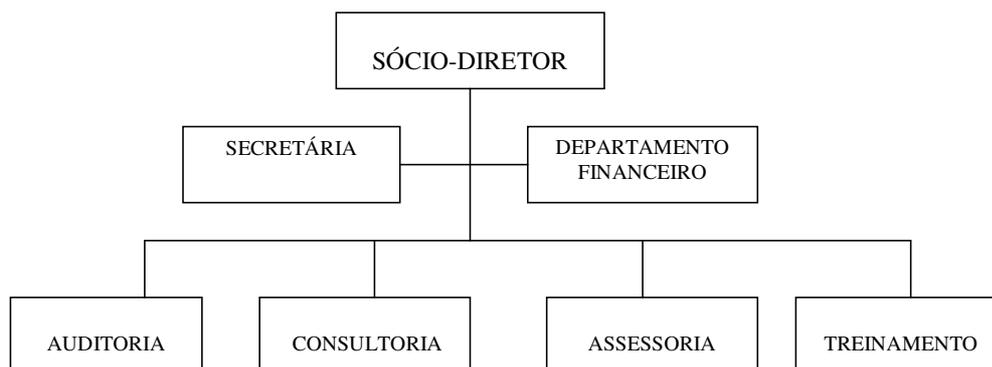
Os escritórios de auditoria possuem, em linhas gerais, o quadro de auditores dividido em escalas hierárquicas, conforme exemplo a seguir:

- Sócio – possui em média 20 anos de experiência, administra o corpo de auditores de forma eficaz, trazendo resultado para a organização. É quem toma decisões e o responsável por todos os serviços a serem prestados ao cliente. Deve manter um estrito relacionamento profissional com a administração da empresa auditada, com o objetivo de conhecer seus problemas e colaborar para sua solução. Administra o pessoal assalariado de forma eficaz, isto é, deve responder as exigências estabelecidas pela organização, quais sejam: fazer programação eficiente do pessoal envolvido e delegar responsabilidades para os auditores com níveis mais baixos.
- Gerente – tem em média, 15 anos de experiência profissional, é responsável por supervisionar e coordenar, juntamente com os auditores seniores e plenos, a melhor forma de execução dos trabalhos.

- Auditor Sênior – é o profissional responsável pelo comando das equipes e execução dos trabalhos no campo; possui em média, 10 (dez) anos de experiência profissional.
- Auditor Pleno ou Assistente – executa os trabalhos no campo, sob a orientação dos auditores seniores; possui em média, 5 (cinco) anos de experiência.
- Auditor Júnior – executa os trabalhos de campo, sob a orientação dos auditores pleno e sênior; possui 1 (um) ano de experiência.
- Estagiário – são treinados pelas empresas de auditoria através de cursos internos para aprimoramento e estudo das normas de auditoria.

Observe-se, a seguir, o modelo de organograma de uma empresa de auditoria, identificando cada unidade de trabalho.

Figura 1 Organograma de uma empresa de auditoria



Fonte: Preparado pelo autor

O organograma acima representa a configuração de uma empresa de auditoria com suas áreas de atuação destacando os serviços de auditoria, consultoria, assessoria e treinamento. Apresenta também a sistemática de responsabilidade de cada gestor pela área em referência que tem na figura do sócio-diretor o mais alto nível hierárquico dessa organização, de onde emamam as principais diretrizes e políticas da empresa.

Verificou-se, através da pesquisa realizada nas empresas de auditoria, que é prática normal utilizarem como ferramenta de controle e gestão a contabilidade tradicional, o que, se acredita, impede os gestores de terem uma visão gerencial das atividades desenvolvidas, as quais não se restringem apenas aos serviços de auditoria, como também aos de consultoria, treinamento, assessoria.

Podem ainda apresentar deficiências, caso não disponham de informações consistentes, ou mesmo não considerem a adoção de modelos de informação compatíveis com as demandas dos processos de trabalho, precificação de produto/serviço. Isto acarreta deficiências no tocante à identificação dos custos para a formação do preço desses serviços, os quais podem ser, muitas vezes, propostos aos clientes de forma empírica, ensejando prejuízos que poderão afetar sua continuidade.

A mensuração e determinação dos custos nas empresas de serviços de auditoria, quando utilizadas como ferramenta para formação do resultado econômico, podem oferecer aos gestores opções necessárias para a redução desses custos e propiciar subsídios para a tomada de decisão empresarial.

Na cobrança dos serviços prestados, os cálculos são efetuados em função das horas que serão gastas e, para isso o gestor deve levar em consideração os principais

componentes para formação desse preço como, por exemplo, além de salários e encargos, remuneração dos sócios, aluguel da sala e custos indiretos.

O ciclo para faturamento de horas trabalhadas inicia com o planejamento de horas disponíveis para aquele trabalho, multiplicadas pela hora/homem, atentando para a quantidade de pessoas necessárias para a realização do serviço demandado.

Segundo Schmenner (1999, p. 327), o processo de uma auditoria contábil pode ser subdividida em três fases principais: fase de planejamento, fase de análise de riscos específicos de auditoria e fase final. Essas diferentes fases exigem diferentes períodos de tempo e graus de atenção dos vários membros da equipe envolvida no trabalho de auditoria.

Para o autor, a fase de planejamento, por exemplo, consome cerca de 10% dos esforços típicos de auditoria, definindo o âmbito e o cronograma do trabalho a ser feito. Nesta fase, identificam-se os riscos aparentemente importantes e se as mudanças no caráter do negócio merecem um exame mais aprofundado.

Para Schmenner (1999, p. 327), a fase de análise de riscos específicos refere-se ao levantamento de dados. Nessa fase, os membros juniores da equipe de serviço examinam a documentação e os controles da empresa cliente. Essa fase em uma auditoria pequena corresponde a cerca de 30% do tempo de trabalho, e 60% de tempo de trabalho em uma auditoria grande.

A fase final da auditoria, segundo ainda o mesmo autor (1999, p. 327), corresponde à geração do relatório. Essa fase consiste na atualização dos resultados da fase de análise de riscos específicos, fundamentação dos balanços patrimoniais e

revisão das demonstrações contábeis da empresa cliente e respectivas notas explicativas. Em trabalhos de auditorias maiores, essa fase poderia consumir apenas 60% do tempo e trabalho, contra 30% em auditorias menores.

Pela própria natureza dos serviços prestados aos clientes, os escritórios de auditoria necessitam de mão-de-obra altamente especializada, o que exige investimentos constantes em treinamento e material para leitura técnica, pois o profissional é cobrado tanto por exigência do mercado como pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Para isso, é necessário que o gestor faça o planejamento e orçamento anual dos custos com eficácia.

A Resolução CFC nº 945, de 27.09.2002, determina que a educação profissional continuada é a atividade educativa programada formal e reconhecida que o contador, na função de auditor independente, com registro em Conselho Regional de Contabilidade e cadastro na Comissão de Valores Mobiliários – CVM, deverá cumprir, com o objetivo de manter, atualizar e expandir seus conhecimentos para o exercício profissional.

O processo de treinamento é elaborado e planejado anualmente por um dos sócios, e poderá ser realizado dependendo da quantidade de profissionais na unidade, de forma agrupada ou geral. Para os profissionais de auditoria, o treinamento é considerado de fundamental importância, pois agrega valor, favorecendo assim uma melhor qualidade nos serviços realizados.

O Art. 3º, incisos IV e V, da IN nº 308 de 14 de maio de 1999, define que, para fins de registro na categoria de auditor independente – pessoa física, deverá o interessado atender às seguintes condições:

- IV – Possuir conhecimento permanente atualizado sobre o ramo de atividade, os negócios e as práticas contábeis e operacionais de seus clientes, bem como possuir estrutura operacional adequada ao seu número e porte; e
- V – Ter sido aprovado em exame de qualificação técnica previsto no art. 30.

Cabe ressaltar que a definição pormenorizada de todos os processos, propiciarão a adequada mensuração do resultado econômico. Nisto reside a importância de estabelecer-se perfis, características operacionais, dentre outros aspectos, antes de abordar-se o modelo proposto neste trabalho.

2 CUSTOS NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS

2.1 Conceitos Básicos

2.1.1 Contabilidade de Custos

O que pode se observar, mesmo com as limitações do gerenciamento dos custos por parte das empresas de serviços, é que sua utilização pode ser compreendida como criticamente relevante para os gestores, pois as empresas, para tomarem decisões eficientes, necessitam dispor de informações, tendo em mente a forma como criar e aumentar receitas, com vistas a continuidade da organização.

Custo é definido por Atkinson et al. (2000, p. 125) como o valor monetário de bens e serviços gastos para se obter benefícios reais ou futuros. Custos não são necessariamente o mesmo que despesas. Despesas são relatadas na demonstração de resultados e podem representar custos por benefícios que já foram recebidos no período fiscal real atual, como custo de mercadorias vendidas.

Para Maher (2001, p. 64) uma despesa representa um custo lançado contra a receita de determinado período contábil. Um custo representa um sacrifício de recursos, independentemente de ser contabilizado como um ativo ou como uma despesa.

Atkinson et al. (2000, p. 36) definem a contabilidade de custos, como o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre eventos econômicos das empresas. A informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas. Sistemas contábeis produzem informações que ajudam funcionários, gerentes e executivos a tomar melhores decisões e a aperfeiçoar os processos e desempenhos das empresas.

Maier (2001, p. 38 - 40), por sua vez, define a contabilidade de custos como o ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos. Para este autor, os contadores de custos registram, medem, determinam e analisam custos. Eles também trabalham com equipes de pessoas de marketing, que decidem sobre a manutenção ou a eliminação de produtos, e com pessoas de operações, buscando formas de redesenhar produtos para economizar dinheiro.

Ainda, segundo Maier (2001, p.40), a chave para que um sistema de contabilidade de custos tenha sucesso é os contadores de custos terem um bom conhecimento do negócio com que a organização opera. Também devem buscar permanentemente formas de adicionar valor a suas organizações. Manter registros contábeis representa apenas o começo do trabalho de um contador de custos, o qual deve constantemente analisar operações e a qualidade dos produtos e custos para identificar como as operações e a qualidade dos produtos podem ser melhoradas, ao tempo em que custos são reduzidos.

Kaplan e Cooper (2000, p.28) afirmam que para as empresas de serviços por não produzirem produtos tangíveis, não existem exigências de geração de relatórios financeiros para a alocação de despesas indiretas e de apoio aos serviços ou aos clientes. Para os autores, aqueles não possuem números relativos aos custos, pois não medem os custos dos produtos individuais, e sim possuem sistemas financeiros que medem e controlam os custos em centros de responsabilidade, não identificando os custos dos processos que realizam.

O que se pode observar é que, com a crescente competitividade e a rapidez nas informações, a contabilidade de custos deve servir de subsídio à tomada de decisão, pois agrega valor como ferramenta para a adequada formação do preço de venda dos serviços.

2.2 Caracterização das Empresas de Serviços

Um serviço, segundo Vabderbeck e Nage (2003, p. 210), é um benefício intangível como, por exemplo, consultorias, projetos, cuidados pessoais, transporte e entretenimento. Ele não tem propriedades físicas e é consumido no momento em que é fornecido. Não pode ser guardado ou armazenado, e, portanto, não é colocado em estoque.

Para os mesmos autores (2003, p.210), a principal característica de empresas de serviços é que têm pouco ou nenhum estoque; mesmo um restaurante não manteria a maioria dos itens de alimentos por mais de um ou dois dias. Os custos de mão-de-obra consomem três quartos, ou mais, dos custos totais. Empresas de serviços são tão importantes que empregam aproximadamente 70% dos trabalhadores dos EUA. Elas são responsáveis por mais de 60% do valor da produção total de bens e serviços no país. Aproximadamente 90% dos empregos criados nos EUA nos últimos vinte anos têm sido no setor de serviços.

Segundo Atkinson et al. (2000, p. 147), os serviços realizados não podem ser estocados para futura venda. Por isso, os sistemas de contabilidade de custos, na maioria das empresas de serviços, não são oneradas com as exigências, para relatórios financeiros, de avaliar estoques. Muitas empresas de serviço, contudo, desenvolvem e mantêm sistemas alternativos de contabilidade de custo para facilitar a tomada de decisão gerencial. Esses sistemas alternativos operam paralelamente com os sistemas tradicionais de relatórios financeiros.

Para os autores (2000, p.147), outra característica que distingue as empresas de serviços das indústrias reflete-se na mensuração entre produto e resultado. O verdadeiro produto de uma empresa de serviço é sempre difícil de avaliar por ser menos tangível que os produtos das operações industriais.

Para Atkinson et al. (2000, p. 147), a dificuldade em mensurar o produto das empresas de serviços diz respeito, especialmente, aos sistemas de custeio de desempenho do produto e de controle gerencial. As empresas de serviços têm poucos custos diretos, como mão-de-obra ou materiais, associados ao seu produto. Como resultado, muitos desses custos de empresas de serviço são classificados como indiretos.

Ainda para os autores, custo é definido como valor monetário de bens e serviços gastos para se obter benefícios reais ou futuros. Os sistemas tradicionais de contabilidade classificam os custos em custos de produção e custos de não-produção, baseados em suas respectivas funções.

É bastante visível, no mundo moderno, frente ao desenvolvimento de avançadas tecnologias, o crescente surgimento de novas empresas de serviços caracterizadas como prestadoras de serviços.

Para Perez, et al. (1999, p. 112), esse crescimento do setor de serviço é justificado pelos seguintes motivos:

- a) crescente automação e informatização dos processos industriais, com a crescente diminuição da participação da mão-de-obra no setor de transformação, fazendo que os trabalhadores migrem para as atividades relacionadas à prestação de serviço;
- b) pressão dos sindicatos para melhoria dos ambientes de trabalho, com o conseqüente acréscimo dos investimentos em robótica para a eliminação de trabalhos do ser humano em atividades insalubres e de alto risco;

- c) terceirização de inúmeras atividades “secundárias” das organizações seja porque não agregavam valor às atividades principais, seja porque eram atividades complexas e incompatíveis com a meta da empresa;
- d) incessante procura por melhor qualidade de vida por boa parte da população, principalmente nos países mais desenvolvidos, o que ocasiona e motiva os investimentos em atividades de serviços ligadas ao lazer, turismo, cultura, esportes etc.;
- e) Crescente globalização dos mercados financeiros e de capitais, o que motiva complexos e caros investimentos em estruturas nas áreas de informática, escritório de consultorias financeiras, jurídicas, auditores etc..

Segundo os autores supracitados, o consumo de bens e a utilização de serviços são necessidades inerentes à própria condição humana, o que remonta aos tempos iniciais da civilização. No começo, com ferramentas muito rudimentares, o homem só utilizava os bens naturais no mesmo estado em que os encontrava na natureza ou com pequeno beneficiamento executado pelo próprio consumidor ou membros da família. Com o desenvolvimento da civilização, o homem ou seu clã passou a extrair os bens da natureza, beneficiá-los rudimentarmente e oferecê-los a outros homens ou a outros clãs, assim aparecendo os sistemas de trocas. Como conseqüência, surgiram as empresas para comercializar os bens produzidos rudimentar e artesanalmente apenas por uma família ou por pequenos grupos familiares. Isto conduziu ao aparecimento dos grandes empórios e das empresas de navegação.

O desenvolvimento do comércio e do transporte marítimo, por sua vez, proporcionou a ampliação da produção, embora envolvesse maior número de pessoas, ainda artesanal. Todo este processo evolutivo culminou com a Revolução Industrial

iniciada na Inglaterra, cuja primeira fase se deu na segunda metade do Século XVIII. Esse estágio da evolução determinou a necessidade de incrementação à forma de organização societária, proporcionando o desenvolvimento da empresa capitalista, cujo valor do capital aplicado transformou-a de propriedade individual em coletiva, despersonalizando-a.

Para Dutra (1995, p.15), as pequenas empresas, com sistema simples de produção, tinham o controle executado exclusivamente pelo proprietário, não necessitando de maiores sofisticções. Porém, com a descoberta de novas tecnologias, o aparecimento de sistemas complexos de produção e o conseqüente crescimento dessas pequenas empresas, houve necessidade de um controle mais acurado que proporcionasse maior segurança às aplicações de capital e à manutenção dos sistemas produtivos.

Referido autor acrescenta ainda que, entre as técnicas desenvolvidas para a segurança e o racionamento da produção, surgiu o método de controle dos custos, o qual permitiu ao dirigente saber o custo de produção de cada um dos bens ou serviços da empresa. Esses custos de produção comparados aos preços de venda indicam-lhe a margem de lucro de cada um, facilitando ainda as decisões sobre as alternativas mais vantajosas a serem adotadas no sistema produtivo.

Para Dutra (1995, p. 15), a chamada Revolução Industrial, que abrangeu mais ou menos o período de 1760 a 1840, caracterizou-se pela transformação dos métodos de produção, ou seja, a economia, que era doméstica e artesanal, passou para a economia fabril, com o aparecimento da máquina. Esse importante fato fez que a contabilidade, encarregada de registrar e apresentar as variações ocorridas no patrimônio, tomasse novos rumos. Assim, surge a Contabilidade de Custos, cuja principal função era, no ato, registrar os custos, que capacitavam o administrador a

avaliar os inventários e, conseqüentemente, determinar mais corretamente as rendas e levantar os balanços. Naquele momento, eram computados apenas os custos diretos: o valor do material consumido e o valor da mão-de-obra aplicada.

Destaca ainda o mesmo autor que, no início deste século, deu-se a flexibilização do princípio de se registrar exclusivamente os custos reais, admitindo-se o emprego de taxas predeterminadas para apropriação dos custos indiretos. Este passo foi dado em função da compreensão de que o objetivo maior da Contabilidade de Custos era auxiliar o administrador na tomada de decisão, ou seja, ela deveria estar voltada para a parte interna da organização, e isto veio trazer grande desenvolvimento para tal ramo do conhecimento contábil.

Segundo Andrade (2000, p.173), estudos recentes indicam que a economia caminha para a era dos serviços e que nos próximos 10 anos, a maioria das pessoas estará trabalhando em alguma atividade prestadora de serviços.

O autor argumenta ainda que as inovações introduzidas pela revolução da informática propiciaram melhoria generalizada no ambiente de trabalho. Essa nova tecnologia, aplicada à indústria, está reduzindo o número de empregos ofertados na atividade de manufatura. A tendência inevitável é a da melhoria da qualidade da mão-de-obra, que buscará melhores ambientes de trabalho e acabará por ser absorvida por alguma atividade de prestação de serviços.

Nesse novo ambiente, onde as informações passaram a fluir dentro da empresa e de maneira até mais democrática, a realidade dos negócios sofreu grandes variações. A evolução tecnológica, aliada às crises sindicais e até mesmo à busca da qualidade, acabou por introduzir a robótica na fábrica, poupando o ser humano das tarefas de risco.

Andrade (2000, p. 173) afirma que essa modificação impõe, no primeiro momento, a redução do nível de empregos na indústria e a necessidade de mão-de-obra mais especializada para operar o chão robotizado de fábrica. Entretanto, não foi somente isso, ressalta ainda que, nas sociedades mais avançadas, o acesso à escola para todas as camadas da população elevou o nível cultural dos trabalhadores, reduzindo a procura por tarefas menos nobres ou insalubres. Em consequência, ocorreram dois fenômenos importantes: a contratação, nas indústrias de países mais desenvolvidos, de imigrantes vindos de países mais pobres, e o deslocamento das indústrias poluentes, insalubres ou utilizadoras de mão-de-obra menos qualificada para países mais pobres.

Para o autor (2000, p. 174), a própria reestruturação realizada nas empresas ao redor do mundo para torná-las mais ágeis e mais leves, tendo em vista a maior eficiência e custos mais competitivos acabou forçando as empresas a procurarem, fora de sua estrutura, soluções mais baratas para a realização das tarefas que não requeressem especialização (terceirização), fazendo surgir novas opções para a prestação de serviços.

2.3 Custos das Principais Áreas de Prestação de Serviços

Para Perez, Oliveira e Costa (1999, p. 112), o segmento das empresas prestadoras de serviços é bastante diversificado, destacando-se, entre estas, no Brasil:

a) Instituições Financeiras

Tratam das atividades relacionadas à prestação de serviço pelas instituições financeiras, em que os conglomerados, com suas inúmeras agências, postos de serviços e caixas eletrônicas, atendem quase toda a população de pessoas física e jurídica no recebimento de salários e benefícios sociais, na guarda e

aplicação das disponibilidades, na concessão de empréstimos, financiamentos de imóvel, cobrança de títulos de crédito, pagamento de contas etc.. Seus custos são formados principalmente pelos salários dos funcionários e custos de equipamentos.

b) Construtoras

O ramo de construção é inegavelmente um setor gerador de empregos, principalmente para mão-de-obra menos qualificada. Uma empresa de engenharia pode ser contratada apenas para fornecer mão-de-obra e equipamentos para a construção em terreno do cliente, que se encarrega também de fornecer materiais. Nesse caso, o custo da construtora estará representado quase totalmente pelos salários e encargos da mão-de-obra e depreciação das máquinas e equipamentos.

Essa empresa pode ser contratada para realizar a obra completa, uma barragem, por exemplo, fornecendo todos os chamados fatores produtivos – mão-de-obra, máquinas e equipamentos e os materiais necessários para a obra, como pedra, ferro, cimento, areia etc.

Também pode utilizar todos os fatores produtivos, mais o terreno, para construir imóveis para comercialização. Nesse caso, os imóveis em construção ou acabados, mas não vendidos, irão compor o estoque de imóveis para comercialização.

c) Serviços Hospitalares, Educacionais, Recreativos etc.

Os custos são compostos basicamente pela mão-de-obra e depreciação dos prédios e equipamentos. Normalmente, os custos dos materiais são insignificantes, salvo algumas exceções nos serviços hospitalares, que podem consumir materiais de valores representativos.

d) Serviços de Consultoria

Basicamente, o custo é representado pela mão-de-obra, quase sempre, especializada. São os escritórios de engenharia, arquitetura, advocacia, auditoria, contabilidade, perícias, pesquisas, recrutamento e seleção, treinamento etc.

Ainda para Perez, Oliveira e Costa (1999, p. 114 – 115), estes serviços apresentam alguns aspectos contábeis inerentes a essas empresas de prestação de serviços, conforme apresentados a seguir:

- Se nas indústrias brasileiras já são poucas as organizações que dispõem de sistema de custos coordenado e integrado com a contabilidade, nas prestadoras de serviços a realidade é bem pior. São raros os casos de prestadoras de serviços que contam com adequado sistema para controle e apuração dos seus custos. Há, sem dúvidas, um grande nincho de mercado de trabalho para os contadores e consultores de empresas, para a prestação de consultoria e assessoria para as organizações que não dispõem de sistema para controle e apuração dos custos dos serviços prestados;
- Não há diferenças relevantes nos aspectos conceituais. Boa parte dos conceitos de custos e análises válidos para uma indústria também são verdadeiros para as prestadoras de serviços;
- Nas prestadoras de serviços, também existem os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos. Em uma empresa de auditoria, por exemplo, os custos fixos são representados pelo aluguel ou depreciação da sede

administrativa, demais custos administrativos etc., enquanto os custos variáveis são as horas trabalhadas pelos auditores em cada uma das auditorias realizadas. Da mesma forma, as horas trabalhadas e debitadas em cada Ordem de Serviço ou Projeto em aberto representam os custos diretos, visto que são custos identificados com cada “serviço da auditoria”. Se, por exemplo, existir um departamento de digitação dos relatórios cujos custos não sejam segregados por Ordem de Serviço, então se tem caso de custos indiretos – não são identificados com cada “serviço da auditoria” –, que serão apropriados às diversas de serviço de auditorias atendidas, por meio da utilização de um critério de rateio. Outro exemplo de custos indiretos seria o custo fixo com a depreciação do prédio e equipamentos da administração;

- O uso da contabilidade divisional também pode ser perfeitamente implantada, por exemplo, em um grande escritório de Contabilidade, pode-se ter os resultados apurados distintamente em três divisões: contábil, fiscal e departamento pessoal.

Ressalta-se que o conhecimento da estrutura de custos peculiar às empresas prestadoras de serviços pode conduzir a resultados apurados de forma individualizada, deixando de ser tal procedimento relevante apenas para empresas comerciais ou industriais.

2.4 Componentes do Custo das Empresas de Serviços

Devido à reestruturação ocorrida nas empresas e ao interesse na redução de custos, visando à sua eficiência e à competitividade, constata-se que a economia caminha para a era dos serviços.

A estrutura dos custos de uma empresa de auditoria é basicamente formada pelos seguintes elementos:

Custos Indiretos

- Aluguel
- Energia elétrica
- Salário da supervisão
- Mão-de-obra indireta
- Depreciação
- Material de expediente e
- Aluguel de software

Para Perez et al. (1999, p. 114), nas prestadoras de serviços também existem os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos. Em uma empresa de auditoria, por exemplo, os custos fixos são representados pelo aluguel ou depreciação da sede administrativa, demais custos administrativos etc., enquanto os custos variáveis são as horas trabalhadas pelos auditores em cada uma das auditorias realizadas.

A atividade de serviço é medida em termos de horas de serviços incorridas nas auditorias realizadas, sendo possível, nesta atividade, estabelecer padrões de controle, orçamento e acompanhamento dos custos que garantirão à empresa o estabelecimento de preços competitivos.

Para Thomé (2001, p.104), por prestar serviços diferenciados para clientes diferentes, a apuração de custos neste tipo de empresa é bastante complicada, sendo conveniente separar os departamentos contábil, fiscal, RH, consultoria, comercial e, após levantar o custo direto de cada um, procurar distribuí-lo entre os clientes atendidos por esse departamento. Isso evita, por exemplo, que clientes sem empregados sejam onerados pelos custos do departamento de pessoal.

Segundo o mesmo autor, os principais componentes do custo dos serviços prestados são os seguintes:

- Serviços profissionais: salários e encargos dos profissionais que executam os serviços;
- Remuneração dos sócios: não deve ser confundida com o lucro. Seu tempo deve ser avaliado, no mínimo, por sua possibilidade de remuneração no mercado e incluído nos custos diretos (serviços profissionais) quando tenha trabalhado diretamente para o cliente ou nos custos indiretos, quando executou tarefas administrativas da sua empresa;
- Serviços auxiliares: salários e encargos dos demais funcionários que não possam ser alocados a um determinado departamento;
- Gastos indiretos, fixos ou gerais: todos aqueles que puderem ser destinados como próprios de um departamento devem ser carregados para esse departamento; os demais deverão ser rateados conforme o critério mais adequado à empresa;
- Reservas: valores que deverão ser provisionados e considerados como custo referente às obrigações trabalhistas em casos de demissão, ou, quando existir a necessidade de substituição de equipamentos e instalações, a conservação de

bens móveis e imóveis e outros itens que julgue necessários na organização.

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p. 26), as empresas deste ramo de atividade fornecem serviços ou produtos intangíveis aos clientes, por exemplo, uma consultoria ou uma auditoria. Estas empresas não possuem estoque tangível no fim de um período contábil. Exemplos são as empresas de advocacia, escritório de contabilidade, agência de publicidade e emissora de televisão. Os gastos com mão-de-obra são, na maioria das vezes, os mais expressivos, chegando 70% dos gastos totais.

2.5 Custeio por Ordem nas Empresas de Serviços

Para Perez Junior (1999, p. 298), um sistema de custos tem como produto final um conjunto de relatórios informativos e esclarecedores relacionados com as atividades da organização e com seus diversos departamentos, que devem ser encaminhados para a administração superior, para auxiliá-la no processo de tomada de decisão.

Kaplan e Cooper (2000, p.13) identificam que as empresas necessitam de sistema de custeio para realizar três funções principais:

- Avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros;
- Estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; e
- Oferecer *feedback* econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores.

O sistema de custeio por ordem utilizado pelas empresas de auditoria pode ser representado como ferramenta de gestão para as empresas, oferecendo ao gestor a composição do preço do serviço prestado a cada cliente.

Nas empresas do setor de serviços, segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p. 68), as ordens de serviço se diferenciam consideravelmente em termos de duração, complexidade e recursos consumidos. Alguns exemplos são o conserto de uma geladeira, um contrato de auditoria e um projeto universitário de pesquisa para uma agência governamental.

Para uma empresa de auditoria, cada contrato de serviço é visto como uma ordem de serviço individual, sendo solicitada antecipadamente uma quantia fixa para cada trabalho a ser realizado. A questão principal para esse tipo de empresa é o custo de um contrato de auditoria. Observa-se que os registros de custos de trabalhos executados anteriormente auxiliam na elaboração das estimativas de gastos em novos trabalhos, e, quanto mais a firma tiver conhecimento dos próprios custos, mais capacitada estará a apreçar seus serviços e obter lucro sobre eles.

Para se acumular os custos às ordens de serviços, é necessário seguir as seguintes etapas:

- Identificar a ordem de serviço que é o objeto de custo, neste estudo, o de auditoria;
- Identificar os custos diretos da ordem de serviço, que em uma empresa de auditoria, cada auditor mantém um registro diário de seu tempo para que seja possível relacionar as horas de mão-de-obra com os trabalhos de auditoria executados;
- Identificar os centros de custos indiretos associados com a ordem de serviço;

- Selecionar o critério de rateio a ser utilizado para alocar os custos indiretos dos centros à ordem de serviço;
- Calcular a taxa unitária do critério de rateio escolhido para alocar os custos indiretos às ordens de serviço; e
- Distribuir os custos ao objeto de custo, adicionando todos os custos diretos e indiretos.

As etapas citadas foram adaptadas ao objeto deste trabalho objetivando oferecer um panorama do sistema de acumulação de custo por ordem em uma empresa de serviços.

Segundo Vanderbeck e Nagy (2003, p.211), o volume e a complexidade dos serviços oferecidos pode variar substancialmente de cliente para cliente. Quando esse for o caso, uma empresa de serviços deve usar custeio por ordem, da mesma forma que fabricantes de produtos diferenciados usam o mesmo sistema. Exemplos de empresas de serviços que usam custeio por ordem incluem empresas de contabilidade onde o custo de uma auditoria dependeria do tamanho e da complexidade das operações de um cliente.

2.6 Entrevista Realizada entre Empresas Estabelecidas no Estado do Ceará

Serão relatados neste item os comentários efetuados pelos respondentes da pesquisa de campo realizada em fevereiro de 2005, cujo objetivo foi proceder a um levantamento sobre a viabilidade de propor um modelo de apuração do resultado para empresas de auditoria.

Além disso, foram estabelecidos outros objetivos, agregando maior esclarecimento ao objeto investigado, quais sejam:

- a) Analisar e verificar se as empresas utilizam sistemas de custos, verificando seu uso como ferramenta de mensuração e subsídio à formação do seu resultado econômico;
- b) Identificar práticas de gestão utilizadas para a formação dos preços de serviços;
- c) Conhecer a visão dos gestores dessas empresas acerca das práticas adotadas para mensuração de seus custos e do preço de seus serviços.

Tomando-se como base o universo de empresas inscritas na CVM, apresentou-se recomendável realizar um censo.

Das 16 (dezesesseis) empresas de auditoria inscritas na CVM no estado do Ceará, contactadas em fevereiro de 2005, obteve-se resposta de 8(oito) empresas, ficando as demais sem responder ao questionário da pesquisa alegando motivos diversos ou simplesmente não responderam.

RELAÇÃO DAS EMPRESAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE COM INSCRIÇÃO NA CVM ESTABELECIDAS NO ESTADO DO CEARÁ:

Auditores – Pessoa Jurídica	Data de Inscrição
Adcon Auditoria	28.06.79
Audiplac Auditoria e Assessoria Contábil S/S	01.10.97
BDO Trevisan Auditores Independentes	02.04.84
Controle Auditores Independentes	11.06.87
Controller Auditoria Assessoria Contábil S/C	09.08.95
Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes	01.11.78
Ernst & Young Auditores Independentes S/S	24.11.89

Fonteles Auditores Independentes S/S	21.09.99
Gama & Cia Auditores Independentes S/C	06.12.88
HLB Audilink & Cia – Auditores	02.03.98
Horwath Tufani, Reis & Soares Auditores Independentes	14.12.89
M&M Auditores Independentes S/C	20.03.03
Marpe Auditores Associados	20.04.81
Sistema Auditores Independentes	17.01.84
Veeck & Cia – Auditores	24.02.94
Wiler & Mirtis Auditores e Consultores S/S	05.08.99

Quadro 1 – Relação das empresas inscritas na CVM estabelecidas no estado do Ceará
Fonte: CVM

2.6.1 Caracterização das Empresas

As empresas objeto de pesquisa serão identificadas por uma numeração ordinal que guardará a confidencialidade das informações levantadas.

Tabela 1 Caracterização dos principais serviços prestados pelas empresas pesquisadas.

Atividades	Quantidade
Auditoria Independente e Consultoria	02
Auditoria Independente, Auditoria Interna, Consultoria e Assessoria	01
Auditoria Independente, Consultoria, Contabilidade, Treinamento e Assessoria	01
Auditoria Independente, Auditoria Interna,	01

Consultoria, Contabilidade, Treinamento e Assessoria	
Auditoria Independente, Consultoria e Contabilidade	02
Auditoria Independente, Auditoria Interna e Assessoria	01
Total	08

Fonte: Pesquisa de campo realizada em fevereiro/2005

Verificou-se que todas as empresas pesquisadas prestam serviço de auditoria independente. Já o serviço de consultoria é realizado apenas por 7(sete) dessas empresas. Quanto à prestação de serviço de contabilidade, apenas 4(quatro) atendem à demanda, e, no que se refere ao serviço de Auditoria Interna e Assessoria, apenas 3(três). O treinamento, por sua vez, é oferecido por apenas uma delas. Tais empresas possuem as características, descritas na tabela 1 acima.

Tabela 2 Sexo dos respondentes

Sexo	Quantidade
Masculino	07
Feminino	01
Total	08

Fonte: Pesquisa de campo realizada em fevereiro/2005

Observa-se que a participação do sexo feminino no campo da auditoria é considerada reduzida, em relação aos profissionais do sexo masculino.

Inferre-se que a baixa participação feminina deve-se às especificidades da carreira, tais como, necessidades constantes de viagem. Acrescente-se ainda a perspectiva de aumento de custos decorrentes de encargos trabalhistas, e gastos adicionais com hospedagem, dentre outros aspectos.

Tabela 3 Formação acadêmica e posição ocupada pelo respondente na empresa

Formação Acadêmica	Cargo Ocupado	Quantidade
Bacharel em Ciências Contábeis e Mestrando em Controladoria	Gerente	01
Bacharel em Ciências Contábeis	Gerente	02
Bacharel em Ciências Contábeis	Diretor	02
Bacharel em Ciências Contábeis	Sócio Diretor	01
Bacharel em Ciências Contábeis e Direito, Mestrando em Controladoria	Diretor	01
Bacharel em Ciências Contábeis e Especialista em Auditoria	Sócio Diretor	01
Total		08

Fonte: Pesquisa de campo realizada em fevereiro/2005

2.6.2 Análise da Entrevista

- **Quanto às práticas de gestão adotadas para mensurar custos**

No tocante às práticas adotadas para mensuração dos custos com serviços prestados, foi possível perceber que das 8 (oito) empresas entrevistadas, 7 (sete) informaram que utilizam algum modelo de mensuração de custos e 1 (uma) informou não utilizar. De modo geral, os modelos explicitados levam em consideração as horas gastas nos projetos a serem executados, no entanto, essa mensuração não leva em consideração os modelos de apuração e mensuração de custos estruturados e, além disso, o modelo declarado como em uso caracteriza-se como forma empírica para medir o custo do serviço. O detalhamento acerca do posicionamento das empresas pesquisadas está especificado abaixo.

A empresa 01 informou que a mensuração é feita com base na alocação das

horas gastas diretamente aos projetos.

A empresa 02 afirmou que os custos são mensurados em função das horas planejadas para a execução dos serviços e da categoria de cada um dos profissionais envolvidos.

As empresas 03, 04 e 07 apenas afirmaram que utilizam práticas de mensuração dos custos, omitindo qual seria a forma praticada para evidenciar seus custos.

A empresa 05 informou que a mensuração dos custos é feita tomando como base os aspectos descritos a seguir:

Auditoria: quantidade de horas a ser empregada;

Contabilidade: informações sobre faturamento, quantidade de empregados, quantidade de lançamentos e quantidade de documentos fiscais.

A empresa 06 informou que os custos gerais de manutenção da atividade de auditoria contabilizados mensalmente servem de base para a formação dos preços de venda de serviços, tendo em vista a quantidade máxima de horas/homem disponíveis para a realização dos trabalhos. Desta forma, o montante dos custos totais divididos pela quantidade de hora/homem disponível projeta o valor médio de custo hora/homem. A partir do valor apurado, a empresa trabalha com uma margem de lucro na faixa de 30% a 40% dos custos médios.

A empresa 08 deu como resposta que não se utiliza de nenhum modelo de mensuração dos custos para realização dos serviços.

Diante das respostas obtidas, observa-se que as empresas de maneira geral apresentam alguma forma de mensurar seus custos, porém não bem definidas,

impossibilitando-lhes obterem resultados mais eficientes para a formação dos preços dos serviços e formação de seu resultado econômico.

- **Quanto aos Modelos de Classificação de Custos**

Quanto à forma de classificação dos custos dos serviços prestados pelas empresas pesquisadas, verificou-se que 5 (cinco) entrevistados identificaram e classificaram os custos dentro da empresa, e os demais não deram uma resposta precisa ao que foi solicitado. Os modelos identificados pelos gestores estão discriminados a seguir.

As empresas 01 e 07 classificaram os custos como diretos e indiretos.

Já a empresa 04 informou que a classificação dos custos é feita seguindo um plano de contas de rubricas contábeis. A empresa 05 classificou os custos como diretos ou seja, aqueles alocados diretamente aos serviços prestados e indiretos aqueles que existem independentemente da demanda de serviços.

A empresa 06 fez a seguinte classificação custos diretos com auditoria: salários e ordenados, encargos sociais, treinamento, deslocamento de pessoal e clientes e outros gastos ligados diretamente à atividade; e despesas gerais: salários e ordenados de pessoal administrativo, encargos sociais e outras despesas de manutenção do escritório.

Entende-se que, para a formação e mensuração dos custos pelas empresas, é de fundamental importância que o gestor identifique de forma definida a classificação de seus custos, agregando eficiência no seu resultado.

- **Quanto aos Modelos de Precificação dos Serviços e Importância da Mensuração**

No que diz respeito à formatação do preço de venda dos produtos/serviços, os entrevistados responderam que as empresas de auditoria, quando definem o valor dos serviços, baseiam-se na estimativa do número de horas a serem aplicadas. Esse montante é multiplicado pelo valor da hora/homem.

Na percepção dos respondentes das empresas entrevistadas, quanto à importância da utilização de um instrumento para mensurar os custos dos serviços prestados, todos consideram de grande importância a mensuração dos custos para a tomada de decisão.

No que se refere aos relatórios utilizados como ferramentas para mensuração dos custos, foi solicitado que fossem enumerados de forma individualizada, porém nenhuma empresa atendeu à solicitação, emitindo os comentários apresentados a seguir:

- a) Para a empresa 01, a importância maior é para a tomada de decisão, ou para servir como ferramenta para reajuste de preços. No relatório citado, consta o valor da receita, o valor da hora média, despesas e resultado. Os valores das despesas computadas são os salários e treinamento.
- b) A empresa 02 afirma que o custo do serviço deve ser o parâmetro inicial para a definição do preço do serviço, e que o preço de venda deve ter a capacidade de cobrir os custos dos serviços, os custos fixos, e garantir a rentabilidade e sustentabilidade do negócio. Sem o acompanhamento e mensuração dos custos dos serviços, a empresa não seria

capaz de avaliar a viabilidade do seu negócio, sujeitando-se à prática de preços fora das suas possibilidades.

- c) Já a empresa 03 comentou que a mensuração dos custos é indispensável na projeção dos resultados da empresa, evitando prejuízos e mantendo estrutura e qualidade dos serviços inquestionáveis.
- d) A empresa 04 relatou apenas que a importância é avaliar o resultado dos esforços.
- e) A empresa 05 assegura que a mensuração dos custos é fundamental, pois a qualidade do trabalho está associada aos profissionais envolvidos. Os honorários devem ser suficientes para cobrir todos os custos diretos e garantir margem para contribuir com os custos indiretos e demais despesas. Informou também o seguinte:

Auditoria: A hora é dimensionada entre R\$ 50,00 e R\$ 100,00, conforme o cliente.

Contabilidade: Mínimos de R\$ 1,00 por lançamento; R\$ 1,00 por documento fiscal; R\$ 10,00 por empregado. Os valores aumentam em face do faturamento ser superior a R\$ 350.000,00.

- f) A empresa 06 entende ser a melhor forma de manter a empresa em atividade, tendo em vista, principalmente, o comprometimento de recursos na manutenção da atividade, cujo principal item de investimento refere-se aos gastos com recursos humanos, através dos salários e do treinamento

adequado.

- g) No entendimento da empresa 07, como todo negócio, uma empresa de serviços deve também conhecer sua margem de lucro.
- h) A empresa 08 limitou-se a comentar que considera a mensuração dos custos de grande importância, facilitando a tomada de decisão.

Observa-se que, no âmbito geral, a mensuração dos custos para a formação do preço de venda é importante para a empresa, pois é através deste resultado que a empresa toma a sua decisão, verificando as medidas que devem ser adotadas para sua melhoria.

- **Quanto à Individualização dos Serviços para Precificação**

Com relação ao critério adotado para mensuração dos custos na empresa individualizados por serviço, observou-se pelas respostas dos entrevistados que 5 (cinco) empresas executam a segregação dos custos por cliente e 3 (três) não realizam essa identificação, conforme apresentado abaixo.

As empresas 01, 02, 03, 05 e 07 responderam que sim, isto é, mensuram os custos de forma individualizada. Porém, as empresas 06 e 08 responderam que não mensuram os custos de forma individualizada.

- **Quanto às ferramentas apontadas para calcular o Ponto de Equilíbrio.**

Dentro do estudo levantado, perguntou-se aos entrevistados se utilizavam ferramenta específica que explicitasse a forma de cálculo do ponto de equilíbrio do

serviço executado. Nas respostas dadas, a empresa 01 considerou como resposta os controles existentes baseados em uma planilha de apuração dos resultados individuais (somente em nível gerencial), através dos seguintes itens: horas alocadas a cada projeto, custo (hora x taxa cada cargo), receita efetiva, despesas alocadas ao projeto e margem.

As empresas 02 e 03 informaram apenas que utilizavam, e as de número 04 e 08 responderam que não. Já a empresa 05 deu como resposta que o ponto de equilíbrio é calculado considerando a experiência profissional na execução do serviço proposto e dimensionando a possibilidade do trabalho não ser executado no tempo planejado acarretando mais custos. Desta forma, essa possibilidade é sempre embutida no preço do serviço, para evitar prejuízos.

A empresa 06 informou que através das informações contábeis determina o valor dos custos diretos, administrativos, tributários e o lucro proporcionado. A empresa 07 informou que utiliza como ferramenta para calcular o ponto de equilíbrio o balancete contábil que apóia fundamentalmente as avaliações do resultado.

Cabe ressaltar que as ferramentas de utilização para o cálculo do ponto de equilíbrio são necessárias, pois propiciam ao gestor uma visão das atividades da empresa, possibilitando-lhe poder decidir junto ao cliente até onde pode oferecer e negociar o preço do serviço.

- **Quanto ao Processo de Mensuração do Resultado**

Desse modo, foi possível observar que o processo de mensuração dos resultados se dá através do sistema contábil tradicional, não sendo evidenciada pelos entrevistados das empresas investigadas a utilização de um modelo específico, estruturado, como se pode observar nas respostas apresentadas a seguir.

A empresa 01 respondeu que mensura os resultados, porém o processo de mensuração se dá sem rateio, somente através dos custos diretos.

Já a empresa 02 informa que considera o tempo despendido para execução do serviço x quantidade de horas vendidas.

Por outro lado, a empresa 03 afirmou que de modo geral, tem o controle centralizado na sua sede administrativa, o qual pré-estabelece um valor mínimo da hora/homem a ser cobrado na prestação dos serviços. O que cada escritório faz, individualmente, é apenas uma previsão, com base em cada planejamento de trabalho, dos custos de cada contrato.

A empresa 04 assegurou que a empresa vem empenhando esforços no sentido de estabelecer um quadro de referência que permita uma avaliação mais adequada e que, no momento, está se estruturando para tal.

Para a empresa 05, o resultado é mensurado considerando-se os custos diretos e indiretos e quanto o serviço influencia na margem de contribuição.

A empresa 06 identificou que o processo de mensuração do resultado se dá através da contabilidade, geralmente sem considerar menor ou maior ganho por cliente, ou tipo de serviço. Para a empresa 07, é utilizado o balancete mensal. A empresa 08 considerou a questão como não aplicável.

Os dados obtidos nesta entrevista forneceram elementos que identificaram a realidade da gestão das empresas de auditoria no Estado do Ceará, fundamentando a caracterização desse tipo de atividade. Reforçam assim a necessidade de utilização e formulação, pelas empresas de auditoria, de um método de mensuração dos custos que sirvam de ferramenta para a formação do resultado econômico das empresas.

Os resultados apontaram para a definição e aplicação de um modelo a ser proposto para as empresas de auditoria. A forma como são aplicados e calculados pelas empresas pesquisadas a mensuração dos custos enfatizam a necessidade de aplicação deste modelo, pois dará oportunidade ao gestor de efetuar avaliações importantes voltadas à tomada de decisão. Observou-se que as empresas utilizam os métodos de custos apenas para atender às necessidades de informações para balanço ou outros relatórios financeiros complementares.

Conclui-se pela pertinência da construção de um instrumento que resulte na apresentação de um modelo que poderá ser útil para a formação e análise dos resultados econômicos obtidos por cada atividade de serviço das empresas de auditoria no estado do Ceará.

3 MODELO DE IDENTIFICAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE RESULTADO – MIAR

3.1 Considerações Iniciais

Em meados da década de 80, os Sistemas de Contabilidade e de Custos foram alvos de críticas tanto de acadêmicos quanto de gestores de empresas. Segundo Parisi (1997, p.9), nesta época, “constatou-se a perda da relevância da informação contábil na empresa, em que as medições feitas por tais sistemas não expressavam, em termos econômicos, as ações dos gestores, não servindo para as avaliações de resultado e de desempenho”.

Na verdade, afirma Parisi, “a discussão era, implicitamente, entre a apuração de custo ou a de resultado. As empresas sempre acreditaram no resultado como indicador do grau de eficácia, faltando, no entanto, a definição correta do seu conteúdo”.

Para Catelli (2001, p. 327), o Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado – MIAR é um conjunto coordenado de atividades que, dentro de uma estrutura lógica, identifica, coleta e acumula dados dos diversos eventos econômicos de uma organização, compondo as características de um sistema de apuração de resultado.

Catelli (2001, p. 31) ressalta que esse modelo estrutura-se com base na compreensão do que seja a missão da empresa, do conjunto de crenças e valores da organização, da estrutura organizacional, da realidade operacional e das características dos gestores empresariais. Com base nessa compreensão, o modelo orienta uma seqüência de etapas do processo de gestão empresarial e materializa os diversos impactos dos subsistemas empresariais no sistema de informações gerenciais com soluções em processamento de dados.

O mencionado autor dispõe que GECON (Gestão Econômica) significa administração por resultado, objetivando a otimização dos resultados por meio da melhoria da produtividade e de eficiências operacionais.

Para Guerreiro (1996, p. 77), sistema GECON é um modelo utilizado para administração por resultados econômicos que incorpora um conjunto de conhecimentos integrados focados na eficiência empresarial.

Catelli (2001, p. 31) afirma que o Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado, ora estudado, adota um sistema de gestão diferenciado em relação aos modelos existentes, ressaltando alguns dos princípios utilizados pelo GECON, quais sejam:

- a) A eficácia da empresa é a função da eficácia das áreas. O resultado da empresa é igual a soma dos resultados das áreas.
- b) As áreas somente são debitadas/creditadas por eventos sobre os quais tenham responsabilidade; as eficiências/ineficiências não são transferíveis para outras áreas e nem repassadas aos produtos/serviços.
- c) As áreas são tratadas como empresa, e os gestores como os respectivos “donos”. Sua avaliação envolve não só os recursos consumidos (custos), como também os produtos/serviços gerados (receitas). Assim sendo, objetiva-se destacar e valorizar posturas empreendedoras – fazer acontecer sem desculpas.
- d) A função/missão definida para cada área, mais do que um “clichê” organizacional, é a base para a avaliação da gestão e,

principalmente, um implementador da eficácia da empresa. Por exemplo, se a função da manutenção for consertar equipamentos, seu resultado será apurado com base no valor do reparo e, nesse caso, quanto pior o serviço executado, mais os equipamentos quebrarão e mais essa atividade lucrará, enquanto a empresa perderá. Se for manter os equipamentos disponíveis para uso, cobrará os serviços pelo valor do aluguel por hora e seu resultado dependerá da produtividade e da eficiência operacional, contribuindo e assegurando também a eficiência da empresa.

- e) Os resultados das decisões financeiras tomadas pelos diversos gestores operacionais (investidores, condições de vendas a prazo, condições de compras a prazo, tempo de estocagem, tempo de processamento de produtos/serviços, etc.) são imputados às áreas respectivas, separadamente dos resultados das decisões operacionais;
- f) A área financeira é o “banco” interno, financiando/captando os recursos requeridos/gerados pelas áreas. Seu resultado decorrerá do valor de seus serviços menos os custos financeiros efetivamente incorridos.

As pesquisas sobre o assunto evoluíram, permitindo chegar-se ao denominado **Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado**, o qual vislumbra propiciar a apuração das variações patrimoniais decorrentes dos eventos econômicos planejados e realizados pela empresa.

Por intermédio deste modelo, é possível conhecer os resultados econômicos alcançados nos diversos departamentos da empresa, o que não ocorre com o sistema tradicional, cuja preocupação está em acumular os custos ocorridos apenas na

produção. Para Parisi et al (1997, p.9), “O Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado - MIAR - é um conjunto coordenado de atividades que, dentro de uma estrutura lógica, identifica, coleta e acumula dados dos diversos eventos econômicos de uma organização, compondo as características de um sistema de apuração de resultado”.

Cada empresa possui, portanto, modelo natural para identificar e acumular, aplicando-o de acordo com as características e necessidades de informações aos gestores.

Neste contexto, visando estudar os pontos mais relevantes do MIAR, partir-se-á dos pré-requisitos do Sistema de Apuração de Resultado até se chegar às considerações da estrutura físico-operacional da empresa em conformidade com o modelo, objetivando sempre o resultado econômico da empresa.

3.2 Sistema de Apuração Patrimonial

Segundo Catelli (2001, p. 324), tradicionalmente, o que é denominado sistema de apuração de resultado tem a finalidade de apurar informações de custos da produção para a mensuração dos estoques e dos custos.

O sistema de apuração patrimonial envolve as seguintes modalidades de operação:

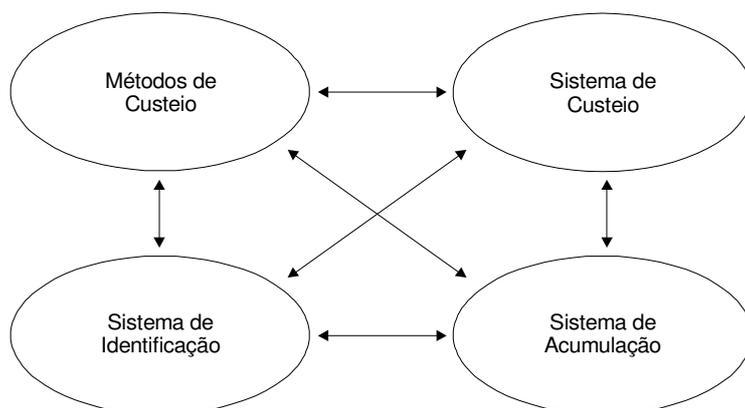
- a) Métodos de custeio.
- b) Sistemas de custeio e mensuração.
- c) Sistema de identificação.

d) Sistemas de acumulação de custos.

A interação entre esses elementos permite ao sistema de apuração identificar, acumular e mensurar as receitas e custos de um evento, que são o objeto da decisão a ser tomada por um gestor e que ocorre no processo físico consubstanciado no consumo e na transformação de recursos para geração de produtos e serviços (CATELLI, 2001, p. 326).

A figura 2 apresenta os elementos característicos de um sistema de apuração de resultado.

Figura 2 Sistema de Apuração do Resultado



Fonte: Catelli, 2001, p.327.

3.3 Pré-requisitos do Sistema

Em estudo elaborado por Parisi et al (1997, p.9), foram destacados os seguintes pré-requisitos a serem observados pelo sistema de resultado ora abordado:

- a) **Controlabilidade** – deve permitir o controle dos custos e das receitas pelos gestores, não imputando custos e receitas

sobre os quais estes custos não tenham a efetiva gestão.

- b) **Variabilidade** – deve respeitar o comportamento e a identificação natural dos recursos em relação aos produtos e volumes, evitando aplicar qualquer processo artificial que venha mudar esta condição.
- c) **Flexibilidade** – deve apurar o resultado econômico considerando a dimensão temporal e o modelo de decisão de cada gestor.
- d) **Economicidade** – deve refletir os aspectos econômicos das transações.

De acordo com esses autores, se esses pré-requisitos forem obedecidos, na formulação do Sistema de Apuração de Resultado, garantirão a qualidade das informações fornecidas por este sistema, apuração essa representada pelos seguintes fatores:

- a) **Confiabilidade** – não podem restar dúvidas quanto à veracidade da informação.
- b) **Oportunidade** – refere-se à informação disponível no momento oportuno para o gestor.
- c) **Objetividade** – diz respeito ao poder de evidência da informação, que é representado pelo grau de clareza que o sistema consegue expressar as ações (decisões) dos gestores.
- d) **Utilidade** – o benefício gerado pela informação deve ser maior do que o custo para sua disponibilidade.

3.4 Características do Sistema

Parisi et al. (1997, p. 9-21) afirmam que as características (elementos) de apuração de resultado são:

- a) **Quanto à forma de acumulação** – sistema de acumulação: a acumulação dos dados de custo e receita pode ser por ordem, ou por processo, ou híbrido, segundo as características do sistema operacional da área em questão.
- b) **Quanto ao momento de apuração do resultado** – sistema de identificação: reconhece, por eventos econômicos, as ocorrências que alteram o valor do patrimônio da empresa, segundo o princípio da realização da receita.
- c) **Quanto à composição dos custos:** o método de custeio direto atende aos pré-requisitos (controlabilidade e variabilidade) do sistema, segregando corretamente os custos dos produtos e os custos de período.
- d) **Quanto aos conceitos de mensuração dos produtos e recursos** – sistema de custeio e mensuração: diz respeito à aplicação da forma de custeio sendo adotado o custo padrão para avaliação de resultado e aos conceitos de mensuração como, por exemplo, custos de reposição, moeda constante, valor presente, etc. que, quando aplicados, podem refletir corretamente os aspectos econômicos das transações.

A interação entre esses elementos permite ao sistema de apuração identificar, acumular e mensurar as receitas e os custos de um evento, que são o objeto da decisão a ser tomada pelo gestor e que ocorre no processo físico consubstanciado no

consumo e na transformação de recursos para geração de produtos e serviços, conforme a figura nº 2 (Sistema de Apuração do Resultado).

Neste contexto, de acordo com Catelli (2001, p.30), os relatórios do sistema voltam-se para a avaliação de resultados de produtos/serviços gerados pelas diversas atividades e para a avaliação de desempenho das áreas organizacionais que executam tais atividades. Nesse processo, o sistema utiliza conceitos gerenciais, tais como: resultado econômico, custo de reposição, custo de oportunidade, preço de transferência, margem de contribuição e outros. Inclui também, a caracterização da gestão operacional e gestão financeira de cada atividade, com a conseqüente apuração de resultados operacionais, valores à vista, segregados dos resultados financeiros decorrentes dos prazos das operações de compras/vendas e das estocagens/imobilizações etc.

4 ESTRUTURA DO MODELO PROPOSTO

4.1 Objetivos, Descrição e, Resultado Esperado com o Modelo

O modelo proposto encontra-se estruturado sobre um conjunto de relatórios contendo informações destinadas a subsidiar as ações dos gestores, e é constituído por relatório principal - destinado à apuração de resultado de uma unidade qualquer (transação, evento, produto/serviço, atividade ou área), comparado a períodos equivalentes de anos anteriores e por relatórios auxiliares que atendam às necessidades de dados/informações complementares para fins específicos. Para este fim, são sugeridos três modelos de Relatórios Auxiliares, que intentam a demonstrar sua aplicabilidade no contexto gerencial e comprovar a diversidade de abordagens que o tema suscita. Verifique-se o anexo 02, que se destina a demonstrar a apuração de resultado verificado por transação, evento, produto/serviço, atividade ou área, em relação a um período de tempo qualquer, individualmente e acumulado.

Os relatórios constantes no modelo proposto serão elaborados a partir de dados extraídos da contabilidade financeira, procedendo-se os ajustes necessários para a obtenção de resultados corretamente mensurados.

Todos os valores monetários lançados nos relatórios devem corresponder aos preços à vista nas respectivas datas de operações, sendo efetuadas as devidas atualizações dos registros anteriores por uma moeda de poder aquisitivo constante, capaz de permitir a comparabilidade entre diferentes datas.

É necessária a utilização de relatórios auxiliares constantes nos anexos 03, 04 e 05 destinados à explicitação de informações analíticas, consideradas imprescindíveis para facilitar a compreensão e a análise de algum dado/informação, conforme o exemplo hipotético apresentado no quadro 2, relativo às receitas de auditoria,

consultoria e assessoria.

O anexo 03 apresenta de forma individualizada as receitas ou grupos de receitas, uma transação, evento, produto/serviço, atividade ou área, verificada em um certo período de tempo, individual e acumuladamente, no período de referência.

O anexo 04 apresenta e confronta os valores orçados e realizados de uma despesa ou grupo de despesas relativo a uma transação, evento, produto/serviço, atividade ou área, verificada em um certo período de tempo, individual e acumuladamente, no período de referência e comparativamente com os valores registrados em períodos anteriores.

O relatório de despesas, conforme anexo 04, permite que sejam analisados os seguintes aspectos relativos às despesas inerentes a uma transação, evento, produto/serviço, atividade ou área.

- a) a comparação das despesas realizadas com as orçadas, evidenciando as variações em termos monetários e em forma de percentuais.
- b) a comparação das despesas do período com aquelas consignadas em períodos idênticos em anos anteriores.
- c) os resultados verificados por cada espécie de despesa pertencente a um mesmo centro de resultados que são apresentados no anexo 05.

O anexo 05 configura a destinação e confrontação dos valores orçados e realizados de uma receita ou grupo de receitas relativo a uma transação, evento, produto/serviço, atividade ou área, verificada em um certo período de tempo, individual e acumuladamente, no período de referência e comparativamente com os valores registrados em períodos anteriores.

O relatório de receitas referente ao anexo 05 permite que sejam analisados os seguintes aspectos relativos às receitas inerentes a uma transação, evento, produto/serviço, atividade ou área:

- a) a comparação das receitas realizadas com as orçadas, evidenciando as variações em termos monetários e em forma de percentuais.
- b) a comparação das receitas do período com aquelas consignadas em períodos idênticos de anos anteriores.
- c) os resultados verificados por cada espécie de receita pertencente a um mesmo Centro de Resultados, conforme anexo 04.

O anexo 05 destina-se à apuração de resultado verificado por transação, evento, produto/serviço, atividade ou área, em relação a um período de tempo qualquer, individual e acumuladamente, permitindo a confrontação entre os valores orçados e realizados, no período de referência e comparativamente com os valores registrados em períodos anteriores, cuja relação é expressa em forma de percentual.

Os relatórios de receita e despesa constantes no anexo 05 permitem que sejam analisados os seguintes aspectos relativos às receitas, despesas e resultados inerentes a uma transação, evento, produto/serviço, atividade ou área:

- a) a comparação entre as receitas, despesas e resultados realizados e orçadas, conjuntamente, em forma de percentuais.
- b) o acompanhamento do progresso alcançado pelas receitas, despesas e resultado até o período de referência, em relação ao período total do orçamento.
- c) o progresso verificado no período de referência e os períodos equivalentes de anos anteriores.

Quadro 2 Apuração da Receita de Auditoria, Consultoria e Assessoria

	Auditoria	Consultoria	Assessoria	Somas
Receita – padrão	R\$ 80,00	R\$ 50,00	R\$ 60,00	
(-)Desconto	10%	10%	10%	
Líquido	R\$ 72,00	R\$ 45,00	R\$ 54,00	
Horas contratadas	880	110	220	
Faturamento – Padrão	R\$ 70.400,00	R\$ 5.500,00	R\$ 13.200,00	R\$ 89.100,00
Faturamento – Real	R\$ 63.360,00	R\$ 4.950,00	R\$ 11.880,00	R\$ 80.190,00
Total dos Descontos	R\$ 7.040,00	R\$ 550,00	R\$ 1.320,00	R\$ 8.910,00

Fonte: Preparado pelo autor

A receita total de prestação de serviços refere-se ao faturamento cobrado de clientes, resultante das atividades operacionais.

Os impostos sobre o faturamento incidirão sobre o faturamento real e englobam o ISS – Imposto sobre Serviços (municipal), o PIS – Programa de Integração Social e a COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (federais).

Os custos variáveis correspondem aos gastos vinculados aos níveis de atividades operacionais relacionados à prestação de serviços de auditoria, recrutamento e seleção e treinamento.

A margem de contribuição operacional é a parcela com que cada transação, evento, produto/serviço, atividade ou área contribuirá para a cobertura do valor do custo fixo e, eventualmente, para a formação do lucro da empresa. O valor é determinado pela diferença entre a receita líquida de prestação de serviços e os correspondentes

custos variáveis e impostos sobre serviços (ISS, PIS e COFINS).

As receitas e despesas financeiras correspondem aos juros e outros encargos decorrentes de aplicação ou captação de recursos, respectivamente.

O custo do capital próprio representa a remuneração atribuída aos recursos pertencentes aos proprietários da empresa, aplicado à “taxa de oportunidade” que for estabelecida pelos proprietários.

A margem de contribuição financeira é o resultado líquido decorrente da confrontação da receita financeira com a despesa financeira e o custo do capital próprio.

A margem de contribuição total é o somatório das margens de contribuição operacional e financeira.

Os custos fixos, bem como a provisão para os impostos sobre a renda e contribuição social sobre o lucro líquido são computados somente em relação à coluna de totalizações.

Além das informações sobre os resultados de operações realizadas, o modelo proposto permite também a geração de informações voltadas para suprir outras necessidades informacionais dos gestores, conforme demonstrado nos anexos 03 e 04, dentre outras, que atendam a finalidades específicas, sendo complementares ou explicativas na composição do modelo geral explicitado no anexo 05.

4.2 Abrangência do Modelo

O Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado – MIAR é, segundo Catelli (2001, p. 327), um conjunto coordenado de atividades que, dentro de uma

estrutura lógica, identifica, coleta e acumula dados dos diversos eventos econômicos de uma organização, compondo as características de um sistema de apuração de resultado.

Segundo o mesmo autor, o sistema de identificação é a indicação dos eventos ocorridos na empresa que modificam o patrimônio com a entidade que a originou, considerando a natureza e o destino dado a tais recursos. Seus atributos impactam o sistema de acumulação, definindo os agentes de acumulação: tempo, evento, conta e entidade.

Vale ressaltar que o Modelo de Identificação e Acumulação de Resultados – MIAR proporciona e facilita a flexibilidade do sistema de apuração de resultado para a formatação de relatórios.

A aplicação do modelo proposto favorece ao gestor uma visão e análise do resultado obtido por cada atividade desenvolvida pela organização, podendo ser visto como um instrumento ou ferramenta para auxílio à gerência para a tomada de decisão.

4.3 Exemplo Hipotético

Com vistas à consolidação dos conceitos abordados, foi construído o exemplo a seguir exposto.

Serão utilizados dados hipotéticos orçados para um período anual e também os dados resultantes da execução operacional. Para melhor compreensão será inicialmente apresentado o resultado pelo modelo convencional e, em seguida, pelo modelo proposto.

- **Dados para Aplicação do Modelo**

Quadro 3 Quantidade de horas a serem utilizadas no mês

Mês	Nº de Horas	Mês	Nº de Horas
Janeiro	850	Julho	646
Fevereiro	795	Agosto	915
Março	685	Setembro	764
Abril	702	Outubro	815
Maior	743	Novembro	870
Junho	845	Dezembro	976

Fonte: Preparado pelo autor

Quadro 4 Outros dados

Faturamento médio por hora OBS: Descontos não são considerados	R\$ 65,00
Impostos sobre o faturamento	9%
Custo variável unitário	R\$ 26,00
Custo do capital próprio (anual)	R\$ 80.000,00
Receitas e despesas financeiras OBS: não são consideradas	-
Custos fixos repetitivos (anual)	R\$ 60.000,00
Provisão p/l. Renda (não foi considerada para fins de simplificação)	-

Fonte: Preparado pelo autor.

Quadro 5 Custos fixos não repetitivos

Mês	R\$	Mês	R\$
Janeiro	3.000	Julho	1.500
Fevereiro	200	Agosto	1.000
Março	0	Setembro	0
Abril	0	Outubro	500
Maio	300	Novembro	0
Junho	900	Dezembro	250

Fonte: Preparado pelo autor.

Antes do início do período, a empresa elabora uma demonstração de resultado rçado, utilizando o modelo convencional, conforme quadro 6.

Quadro 6 Demonstração de Resultado Orçado (modelo convencional)

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	TOTAL
Receita vendas/serviços	55.250	51.675	44.525	45.630	48.295	54.925	41.990	59.475	49.660	52.975	56.550	63.440	624.390
(-)Imposto s/faturamento	4.972	4.651	4.007	4.107	4.347	4.943	3.779	5.353	4.469	4.768	5.090	5.710	56.196
(-)Custos variáveis	22.100	20.670	17.810	18.252	19.318	21.970	16.796	23.790	19.864	21.190	22.620	25.376	249.756
Margem de contribuição	28.178	26.354	22.708	23.271	24.630	28.012	21.415	30.332	25.327	27.017	28.840	32.354	318.438
(+)Rec. Financeiras	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
(-)Desp. Financeiras	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
(-)Custo capital próprio	6.667	6.667	6.666	6.667	6.667	6.666	6.667	6.667	6.666	6.667	6.667	6.666	80.000
Margem cont. Financeira	-6.667	-6.667	-6.666	-80.000									
Margem contrib. Total	21.511	19.687	16.042	16.604	17.963	21.346	14.748	23.665	18.661	20.350	22.173	25.688	238.438
(-)Custo fixo total	8.000	5.200	5.000	5.000	5.300	5.900	6.500	6.000	5.000	5.500	5.000	5.250	67.650
Lucro antes do ir/csll	13.511	14.487	11.042	11.604	12.663	15.446	8.248	17.665	13.661	14.850	17.173	20.438	170.788

Fonte : dados dos quadros 2 e 3.

O modelo convencional evidencia os resultados mensais, apurados de conformidade com os princípios contábeis e em obediência às disposições societárias e fiscais. Destacam-se as seguintes características:

- a) as receitas e despesas mensais são identificadas objetivamente pelas datas de registros, conforme os princípios contábeis da realização e da competência, respectivamente.
- b) cada período mensal é considerado isoladamente do período total (anual, no caso), como se inexistisse qualquer vínculo econômico entre eles.
- c) todos os custos fixos são distribuídos linearmente ao longo do período anual.
- d) o custo do capital próprio, também distribuído linearmente, fica dissociado de qualquer vínculo com o lucro do período total.

A seguir, são apresentadas as informações obtidas após a execução das operações. Os dados realizados que serão confrontados com os dados orçados para fins de controle e avaliação de desempenho. Para efeito de simplificação do exemplo, as receitas e despesas serão totalizadas por mês, conforme quadro 7.

Quadro 7 Demonstração das Receitas e Despesas Realizadas

MÊS	N.º HORAS	RECEITAS	DESPESAS	LUCRO
Janeiro	920	50.600,00	47.960,00	2.640,00
Fevereiro	750	41.250,00	35.040,00	6.210,00
Março	670	36.850,00	32.400,00	4.450,00
Abril	700	38.500,00	29.050,00	9.450,00
Maiο	762	41.910,00	35.780,00	6.130,00
Junho	900	49.500,00	35.520,00	13.980,00
Julho	600	39.000,00	30.450,00	8.550,00
Agosto	950	52.250,00	46.220,00	6.030,00
Setembro	720	43.200,00	38.900,00	4.300,00
Outubro	910	40.950,00	35.720,00	5.230,00
Novembro	820	45.100,00	40.735,00	4.365,00
Dezembro	1.080	48.600,00	40.800,00	7.800,00
SOMAS	9.782	527.710,00	448.575,00	79.135,00

Fonte: Preparado pelo autor

Confrontando os valores orçados com os realizados, os lucros são acumulados a partir do primeiro mês até o mês de referência. Para exemplificar, será tomado o mês de junho como referência, constante no quadro 8:

Quadro 8 Comparação do Resultado Orçado X Realizado (modelo convencional)

ORÇADO X REALIZADO				
Janeiro – Junho/20X3				
Descrição	Orçado	Realizado	Varição (\$)	Varição (%)
Receita	300.300,00	258.610,00	(41.690,00)	(16,12)
(-) Despesa	221.547,00	215.750,00	(5.797,00)	2,69
Resultado	78.753,00	42.860,00	(35.893,00)	(45,58)

Fonte: Quadro 6

A seguir, serão apresentados os resultados pelo modelo proposto. A primeira diferença está na configuração da demonstração de resultado, na qual os custos fixos são selecionados e agrupados por tipos (repetitivos e acidentais).

Este modelo quando comparado ao tradicional apresenta as seguintes vantagens:

- a) contribuir para a montagem de uma boa estruturação de gastos na empresa, facilitada pelo conhecimento da natureza e funcionamento de cada item desses custos.
- b) ajudar na elaboração de orçamento de custos.
- c) permitir a apuração do lucro por cada unidade de transação, evento, produto/serviço, atividade ou área, conforme exposto no quadro 9.

Quadro 9 Demonstração de Resultado Orçado (modelo proposto)**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO**

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	TOTAL
<u>Receita vendas/serviços</u>	55.250	51.675	44.525	45.630	48.295	54.925	41.990	59.475	49.660	52.975	56.550	63.440	624.390
(-)Impostos/faturamento	4.972	4.651	4.007	4.107	4.347	4.943	3.779	5.353	4.469	4.768	5.090	5.710	56.196
(-)Custos variáveis	22.100	20.670	17.810	18.252	19.318	21.970	16.796	23.790	19.864	21.190	22.620	25.376	249.756
<u>Margem de contribuição</u>	28.178	26.354	22.708	23.271	24.630	28.012	21.415	30.332	25.327	27.017	28.840	32.354	318.438
(+)Rec. Financeiras	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
(-)Desp. Financeiras	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
(-)Custo capital próprio	6.667	6.667	6.666	6.667	6.667	6.666	6.667	6.667	6.666	6.667	6.667	6.666	80.000
<u>Margem cont. Financeira</u>	-6.667	-6.667	-6.666	-80.000									
Margem contrib. Total	21.511	19.687	16.042	16.604	17.963	21.346	14.748	23.665	18.661	20.350	22.173	25.688	238.438
(-)Custo fixo repetitivo	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	60.000
(-)Custo fixo acidental	3.000	200	0	0	300	900	1.500	1000	0	500	0	250	7.650
Lucro antes do ir/csll	13.511	14.487	11.042	11.604	12.663	15.446	8.248	17.665	13.661	14.850	17.173	20.438	170.788

Fonte : Dados dos quadros 2 e 3.

A segunda contribuição propiciada pelo modelo encontra-se na qualidade e diversidade das informações derivadas, conforme observa-se no quadro 10.

Quadro 10 Demonstração de Resultado Orçado X Realizado (modelo proposto)

ORÇADO X REALIZADO							
Janeiro – Junho/20XX				R\$ 1,00			
Descrição	Orçado		Realizado	Real/Orç		Período Anterior	
	Jan-Jun	Jan-Dez	Jan-Jun	Jan-Jun	Jan-Dez	20X1(*)	20X0(*)
Receita	300.300	624.390	258.610	0,8612	0,4142	0,4531	0,4768
(-) Despesa	221.547	453.602	215.750	0,9738	0,4756	0,4399	0,4490
Resultado	78.753	170.788	42.860	0,5442	0,2510	0,1845	0,1894

(*) – Hipotético. Atribuído apenas objetivando o preenchimento completo do relatório.

Ao contrário do modelo convencional, a ênfase principal consignada nesta proposta é que permite uma melhor comparação entre os valores monetários das receitas e despesas, orçados e realizados, em três estágios:

- a) durante o período efetivo de realização.
- b) do período efetivo de realização em relação ao período total.
- c) do período efetivo de realização em relação a períodos equivalentes de anos anteriores.

Pode ser entendido como custo fixo repetitivo aquele que independe da quantidade de serviços de auditoria prestados, e que não se altera. Como exemplos, podem ser citados: aluguel da sala, depreciação, remuneração dos sócios etc..

Em contrapartida, os custos fixos acidentais ocorrem de forma imprevisível, ou seja, não são previstos pelos gestores. São exemplos destes custos: contratação de um digitador por tempo determinado, aumento de encargos, dentre outros.

A apresentação desses custos no resultado é considerada importante, pois apresenta ao gestor dados que possibilitam ao mesmo uma melhor avaliação dos

resultados da atividade desenvolvida, gerando possibilidade de planejamento, controle e execução, o que agrega valor à gestão, servindo como ferramenta para a tomada de decisão.

4.4 Aplicação do Modelo

Para um melhor entendimento, utilizaram-se dados obtidos em uma empresa prestadora de serviços de auditoria, consultoria e assessoria, os quais serão utilizados para a apresentação do Modelo de Apuração de Resultado.

O modelo proposto será apresentado levando em consideração as seguintes etapas:

- Identificação das atividades desenvolvidas pela empresa em estudo.
- Identificação das transações realizadas no processo de auditoria.

4.4.1 Caracterização da empresa

A empresa em estudo, aqui denominada BOA SORTE Auditoria e Consultoria Ltda, é estabelecida no Ceará há quatro anos, tendo como atividades os serviços de auditoria, consultoria e assessoria.

O quadro funcional é composto de 02(dois) sócios, uma secretária, um auxiliar administrativo, 08 auditores e 05 (cinco) consultores.

Os serviços de auditoria prestados pela empresa BOA SORTE Auditoria e Consultoria Ltda são de auditorias interna ou externa, solicitadas através de pedido do cliente ou através de processo de licitação. A cobrança dos serviços de auditoria é efetuada através da cobrança da hora/homem no valor de R\$ 40,00, multiplicado pelo

total das horas demandadas no serviço. Já para os serviços de assessoria e consultoria, por serem prestados de forma permanente, a cobrança é feita através de valores fixos em média de R\$ 950,00 por cliente.

4.4.2 Aplicação

Através dos relatórios contábeis, a empresa extrai os resultados por atividade, munindo o gestor com ferramentas para a tomada de decisão.

O relatório constante no quadro 11 apresenta o resultado obtido nas transações realizadas pela empresa. Para a preparação do referido relatório, é necessária a utilização de dados existentes em outros relatórios financeiros a fim de complementar as informações analíticas consideradas imprescindíveis na falcitação da compreensão e análise de algum dado/informação, conforme o exemplo apresentado no quadro 10 relativo às receitas de auditoria, consultoria e assessoria.

Este relatório utilizado pela empresa ABC Auditoria, tem por finalidade apresentar o resultado obtido pelos eventos e transações realizadas na empresa em um determinado período de tempo, podendo contribuir para uma estruturação de gastos, despesas e custos da empresa, facilitando na gestão e tomada de decisão dos gestores.

O que se pode observar com a utilização dessa forma de apuração dos resultados é que o gestor pode visualizar cada período de forma individualizada identificando a participação de cada atividade no resultado global da empresa, como também a identificação das despesas e receitas, e, por fim o resultado acumulado das atividades, isto é, o retorno esperado.

Quadro 11 Apuração da receita de Auditoria, Consultoria e Assessoria

TRANSAÇÃO EVENTO PRODUTO/SERVIÇO ATIVIDADE ÁREA					
					Período (N-2)
					Período (N-1)
	Auditoria	Consultoria	Assessoria	N	TOTAL
Receita de Serviços	15.000	3.412	4.188		22.600
(-)Imposto sobre o Faturamento	(1.298)	(295)	(362)		(1.955)
(-)Custos variáveis	(5.760)	(1.283)	(1.638)		(8.680)
Margem de Contribuição Operacional	7.943	1.834	2.188		11.965
Receitas Financeiras	165	39	50		254
(-)Despesas Financeiras	(300)	(66)	(83)		(449)
(-)Custo do Capital Próprio	(320)	(160)	(160)		(640)
Margem de Contribuição Financeira	(455)	(187)	(193)		(835)
Margem de Contribuição Total	7.488	1.647	1.995		11.130
(-)Custo Fixos Permanentes					(4.121)
(-)Custos Fixos Acidentais					(760)
Lucro Antes do Imposto de Renda					6.249
(-)Provisão para IR					(937)
(-)Provisão para CSLL					(562)
Lucro Líquido do Exercício					4.749

Fonte: Preparado pelo autor.

O quadro 12 apresenta o total das receitas ocorridas por cada atividade ou evento, oferecendo ao gestor condição de análise entre o orçado e o previsto de cada atividade ou serviço prestado. O relatório oferece também uma avaliação do comportamento da receita propiciando-lhe uma melhor visão do negócio da empresa auxiliando assim na tomada de decisão.

Quadro 12 Análise das receitas por atividade

TRANSAÇÃO EVENTO PRODUTO/SERVIÇO ATIVIDADE ÁREA						Período (N-2)	
						Período (N-1)	
Itens	Rec. 1	Rec. 2	Rec. 3	Rec. N	TOTAL		
Orçada	15.200	3.500	4.000		22.700		
(-) Realizada	15.000	3.412	4.188		22.600		
Variação (em R\$)	(200)	(88)	188		(100)		
Variação (em %)	-1,3%	-2,5%	4,7%		-0,4%		

Fonte: Preparado pelo autor.

O quadro 13 demonstra apresenta o total das despesas e custos ocorridos por cada atividade ou evento, oferecendo ao gestor condição de análise entre as despesas orçadas e previstas de cada atividade ou serviço prestado. O relatório oferece também uma avaliação do comportamento das despesas no período.

Quadro 13 Análise das despesas por atividade

TRANSAÇÃO EVENTO PRODUTO/SERVIÇO ATIVIDADE ÁREA						
Período (N-2)						
Período (N-1)						
Itens	Desp.1	Desp. 2	Desp. 3	Desp. N	TOTAL	
Orçada	7.600	1.740	2.180	4.900	16.420	
(-) Realizada	7.513	1.765	2.193	4.881	16.351	
Variação (em R\$)	88	(25)	(13)	19	69	
Variação (em %)	1,2%	-1,4%	-0,6%	0,4%	0,4%	

Fonte: Preparado pelo autor.

O relatório das receitas e despesas constantes no quadro 14 oferece ao gestor um melhor acompanhamento dos resultados obtidos nas transações ocorridas na empresa, podendo ser identificado todo o crescimento absorvido pela empresa e servindo como ferramenta para comparação com períodos anteriores.

Quadro 14 Análise das receitas e despesas no período

TRANSAÇÃO EVENTO PRODUTO/SERVIÇO ATIVIDADE ÁREA											
Período (N-2)											
Período (N-1)											
Itens	P				Total Período	Per. Realizado		Per. Total			
	P1	P2	...	Pn		Orçado	R/O	Orçado	R/O		
Receitas	22.600				22.600	22.700	99,6%				
Receita 1	15.00				15.000	15.200	98,7%				
Receita 2	3.412				3.412	3.500	97,5%				
Receita 3.	4.188				4.188	4.000	104,7%				
Receita N											
(-)Despesas	16.351				16.351	16.420	99,6%				
Despesa 1	7.513				7.513	7.600	98,8%				
Despesa 2	1.765				1.765	1.740	101,4%				
Despesa 3	2.193				2.193	2.180	100,6%				
Despesa N	4.881				4.881	4.900	99,6%				
Resultado	6.249				6.249	6.280	99,5%				

Fonte: Preparado pelo autor.

CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou analisar a utilização de sistemas de custeio usados pelas empresas de prestação de serviços em auditoria, atuantes no estado do Ceará, verificando seu uso como ferramenta de mensuração de custos e subsídio à formação do preço de venda dos serviços prestados e à definição de seu resultado econômico.

Adicionalmente, procurou identificar práticas de gestão utilizadas para a formação dos preços de serviços; conhecer a visão dos gestores dessas empresas acerca das práticas adotadas para mensuração de custos e do preço dos serviços e, por fim propor um modelo de resultado para as empresas de prestação de serviços de auditoria utilizando dados de uma empresa de auditoria em atuação no Ceará.

Por intermédio das entrevistas realizadas, observou-se que, a despeito das várias respostas serem apresentadas como sendo prática usual das empresas a formação e utilização de ferramentas para mensurar os custos, constatou-se que essas entidades de auditoria não utilizam ferramenta adequada de controle para mensurar os custos dos seus serviços e utilização do seu resultado econômico.

As empresas que exercem atividades de auditoria, consultoria e assessoria necessitam utilizar modelos para apuração do resultado adequados às especificidades inerentes ao ramo de negócio explorado, utilizando corretos critérios de mensuração para receitas e despesas. Esses critérios não foram analisados neste estudo.

A seguir, são indicados os pontos fundamentais atribuídos como contribuições do estudo, que ora se recomenda às empresas de auditoria e de atividade similar às organizações pesquisadas, os quais, se acredita, podem minimizar as distorções encontradas no resultado apurado, mediante a utilização dos procedimentos convencionais adotados pela contabilidade financeira, a saber:

- a) O custo fixo deve ser segregado, por natureza e cada tipo mensurado e classificado adequadamente.
- b) A elaboração do orçamento de custo e seu confronto com as realizações verificadas devem ser procedimentos indispensáveis no processo de gestão.
- c) As receitas e despesas ocorridas em um período devem ser confrontadas também com os registros de períodos equivalentes de outras datas.
- d) Os resultados de um período qualquer devem ser acumulados e avaliados pelo progresso alcançado em relação ao período total.
- e) O custo do capital próprio deve ser computado para que o resultado apurado reflita corretamente a confrontação da receita com o custo dos recursos sacrificados para obtê-la.

A aplicação do modelo pode oferecer ao gestor uma melhor visão das atividades desenvolvidas pela empresa, oferecendo, através dos resultados individualizados por atividade, um indicador de eficiência empresarial. Pode também oferecer aos sócios das empresas de auditoria alternativas como: manter, vender, reduzir preço ou paralisar uma atividade. Contribui da mesma forma ao evidenciar a contribuição de cada atividade para o resultado da empresa, possibilitando ao gestor tomar decisões sobre sua continuidade.

Enfim, espera-se que este trabalho possa contribuir para que as empresas de auditoria que praticam atividades específicas despertem para a necessidade de desenvolver modelos próprios, conforme suas peculiaridades, que seus gestores sejam capazes de apurar resultado correto em cada situação requerida e que estes resultados sejam consistentes com as informações contábeis e gerenciais para os principais usuários (gestores, proprietários e investidores).

BIBLIOGRAFIA

- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *Introdução à auditoria*. Salvador: 1998.
- ATKINSON, Anthony A. BANKER, Rajiv D. KAPLAN, Robert S. YOUNG, S. Mark. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATTIE, William. *Auditoria conceitos e aplicações*. São Paulo: Atlas, 1987.
- BLOCK, Peter. *Consultoria o desafio da liberdade*. São Paulo: Makron, 1991.
- Boletim IBRACON 243/1998.
- Boletim IBRACON 264/2000.
- BERTÓ, Dalvio José. BEULKE, Rolando. *Gestão de custos*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividade – uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- BRUNI, Adriano Leal. FAMÁ, Rubens. *Gestão de custos e formação de preços*. São Paulo: Atlas, 2002.
- CATELLI, Armando. COSTA, Ana P. ALMEIDA, Lauro B. *Transações como objeto da gestão: Uma análise da abordagem GECON e dos Sistemas Tradicionais*. Artigo.
- CATELLI, Armando. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.
- CATELLI, Armando. SANTOS, Edilene. PARISI, Cláudio. *Gestão econômica da atividade financeira na empresa*. Artigo. T 041.
- CHIAVENATO, Idalberto. *Treinamento e desenvolvimento de recursos humanos*. São Paulo: Atlas, 2003.
- COGAN, Samuel. *Custos e preços – formação e análise*. São Paulo: Pioneira, 1999.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. *Curso básico de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2002.
- DUTRA, René Gomes. *Custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 1995.
- FIGUEIREDO, Sandra; FABRI, Pedro Ernesto. *Gestão de empresas contábeis*. São Paulo: Atlas, 2000.
- FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. São Paulo: Atlas, 1985.
- GUERREIRO, Reinaldo. *A meta da empresa – seu alcance sem mistérios*. São Paulo: Atlas, 1999.

- GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema da informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. Tese de Doutorado. FEA/USP. São Paulo, 1989.
- HORNGREN, Charles T. FOSTER, George. DATAR, Srikant M. *Contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- IOB - *TEMÁTICA contábil*. Boletim nº 17/94.
- IBRACON – IFAC – *Normas internacionais de auditoria*. São Paulo, 2001.
- IUDICÍBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1998.
- JÚNIOR, José Hernandez Perez; OLIVEIRA, Luis Martins de; COSTA, Rogério Guedes. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 1999.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo e desempenho*. São Paulo: Futura, 2000.
- LAKATOS, Eva Maria.; MARCONI, Mariana de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 1991.
- LEÃO, Nildo Silva. *Custos e orçamentos na prestação de serviços*. Salvador: Nobel, 1999.
- LEONE, George S. G. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- LEONE, George S. G. *Custos um enfoque administrativo*. Rio de Janeiro: FGV, 2000.
- MAGALHÃES Andrade S/C Auditores independentes. *Custos na atividade de serviços*. In: *Custos: Ferramenta da gestão/Conselho Regional de Contabilidade de Estado de São Paulo*. São Paulo: Atlas, 2000.
- MAHER, Michel. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Domingos. *Custos e orçamentos hospitalares*. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. *Avaliação de Empresas: da mensuração contábil e econômica*. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Gilberto de Andrade - *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. São Paulo: Atlas, 2000.
- MATTAR, Fauze N. – *Pesquisa de marketing*. São Paulo: Atlas, 2000.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 1993.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 2001.

- OLIVEIRA, Djalma P. R. de. *Estratégia empresarial: uma abordagem empreendedora*. São Paulo: Atlas, 1991.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. *Manual de consultoria empresarial*. São Paulo: Atlas, 1999.
- OLIVEIRA, Luíz Martins. FILHO, André Diniz. *Curso básico de auditoria*. São Paulo: Atlas, 2001.
- OLIVEIRA, Maria Marly de. *Como fazer projetos, relatórios, monografias, dissertações e teses*. Rio de Janeiro: Ed. Impetus, 2003.
- PADOVEZE, Clóvis L. *Proposta de modelo conceitual para estudo e estrutura da contabilidade gerencial com enfoque em resultados*. Tese de Doutorado. FEA/USP. São Paulo, 1998.
- PADOVEZE, Clóvis L. *Contabilidade gerencial um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 2000.
- PADOVEZE, Clóvis L. *Controladoria estratégica e operacional*. São Paulo: Thomson, 2003.
- PARISI, Cláudio, et al. *Modelo de identificação e acumulação de resultado sob a ótica do GECON*. Caderno de Estudos FIPECAFI, vol 09, nº 15, pp 9-21, Jan/Jun 1997.
- PEREIRA, Carlos A. *Ambiente, empresa, gestão e eficácia. controladoria - um enfoque da gestão econômica*. Coordenação de Armando Catelli. São Paulo: Atlas, 1999.
- CFC – Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade – auditoria e perícia. Brasília: 2003.
- RBC - Revista brasileira de contabilidade 131/2001.
- RBC - Revista brasileira de contabilidade 140/2003.
- RBC - Revista brasileira de contabilidade 147/2004.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1999.
- RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Saraiva, 1999.
- SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- SCHMENNER, Roger W. *Administração de operações em serviços*. São Paulo: Futura, 1999.

SHANK, Jonh K. GOVINDAJAJAN, Vijay. *Gestão estratégica de custos – a nova ferramenta a vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus,2002.

SHANK, Jonh K. GOVINDAJAJAN, Vijay. *A Revolução dos custos*. Rio de Janeiro: Campus,1997.

THOMÉ, Irineu. *Empresas de serviços contábeis – estrutura e funcionamento*. São Paulo: Atlas, 2001.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Pioneira Thomson, 2003.

ANEXO 01 – ROTEIRO DE ENTREVISTA

- A) Empresa: _____
B) Nome do entrevistado: _____
C) Sexo: _____ D) Idade: _____
E) Cargo: _____ F) Tempo: _____
G) Quantidade de Funcionários: _____
H) Tipos de empresa que audita: _____

01- A empresa presta serviços de:

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> Auditoria independente | <input type="checkbox"/> Auditoria interna |
| <input type="checkbox"/> Consultoria | <input type="checkbox"/> Treinamento |
| <input type="checkbox"/> Contabilidade | <input type="checkbox"/> Assessoria |

02 - Atualmente a empresa se utiliza de algum modelo de mensuração dos custos para a realização dos serviços?

03 - No seu entendimento qual a importância para a empresa na utilização de mensurar os custos dos serviços prestados?

04 - Se a resposta for positiva, seria possível apresentá-los de maneira individualizada?

05 - Como são classificados os custos dos serviços na sua empresa?

06 - A empresa utiliza a mensuração dos custos por serviços realizados de maneira individualizada, por cliente?

07 - Existe na empresa alguma ferramenta de controle que apresente o ponto de equilíbrio dos serviços executados?

08 - Como se dá o processo de mensuração dos resultados?

09 - De que maneira é formatado o preço de venda dos serviços para apresentação da proposta ao seu cliente?

ANEXO 02 – MODELO DE RELATÓRIO: Configuração do Modelo de Relatório de Apuração de Resultado

Relatório : X
Título : APURAÇÃO DE RESULTADO
Período : dd/mm/aa

	TRANSAÇÃO EVENTO PRODUTO/SERVIÇO ATIVIDADE ÁREA				
	Período (N-2)				
	Período (N-1)				
	Auditoria	Consultoria	Assessoria	N	TOTAL
Receita de Serviços					
(-)Imposto sobre o Faturamento					
(-)Custos variáveis					
Margem de Contribuição Operacional					
Receitas Financeiras					
(-)Despesas Financeiras					
(-)Custo do Capital Próprio					
Margem de Contribuição Financeira					
Margem de Contribuição Total					
(-)Custo Fixos Permanentes					
(-)Custos Fixos Acidentais					
Lucro Antes do Imposto de Renda					
(-)Provisão para IR					
(-)Provisão para CSLL					
Lucro Líquido do Exercício					

ANEXO 03 – MODELO DE RELATÓRIO Y1

Relatório : Y1							
Título : RECEITA: ORÇADA X REALIZADA							
Período : dd/mm/aa							
TRANSAÇÃO EVENTO PRODUTO/SERVIÇO ATIVIDADE ÁREA							
							Período (N-2)
						Período (N-1)	
Itens	Rec. 1	Rec. 2	Rec. ...	Rec. N	TOTAL		
Orçada							
(-) Realizada							
Varição (em R\$)							
Varição (em %)							

ANEXO 04 – MODELO DE RELATÓRIO Y2

Relatório : Y2
Título : DESPESAS: ORÇADA X REALIZADA
Período : dd/mm/aa – dd/mm/aa

TRANSAÇÃO EVENTO PRODUTO/SERVIÇO ATIVIDADE ÁREA							
						Período (N-2)	
						Período (N-1)	
Itens	Desp.1	Desp. 2	Desp. ...	Desp. N	TOTAL		
Orçada							
(-) Realizada							
Variação (em R\$)							
Variação (em %)							

