

PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE UM SETOR DE GESTÃO DE CUSTOS EM UM ESCRITÓRIO CONTÁBIL DE CAXIAS DO SUL

Sandra dos Reis Nunes¹
Matheus Tumelero Dornelles²

Resumo: O presente trabalho visa expor uma solução ao seguinte problema de pesquisa: quais os impactos financeiros na implantação de um setor de gestão de custos em um escritório contábil de Caxias do Sul? Apresenta-se como objetivo geral, a proposta de implantação de um setor de gestão de custos no escritório em questão e, para isso, torna-se indispensável à análise dos custos e receitas inerentes a criação do referido setor, analisar a demanda do serviço junto à carteira de clientes do escritório e, por fim, propor a implantação do setor para a administração da empresa. Para fundamentar a decisão deste estudo, se buscou os conceitos metodológicos sobre os métodos de custeio, a formação do preço de venda e o procedimento para implantação do setor. Este estudo de caso teve como característica a pesquisa do tipo exploratória, com dados coletados por meio de questionário estruturado, aplicados aos clientes do escritório, a profissionais e especialistas da área de custos e com os responsáveis do setor financeiro e fiscal da entidade analisada. Também se tornou necessária a análise de documentos. Assim, pela análise de conteúdo, foi possível propor a implantação do setor de gestão de custos na organização contábil analisada, contudo pelas dificuldades apresentadas, tais como, os investimentos em mão de obra qualificada, em sistemas operacionais, entre outros, foi constatada a inviabilidade da criação do referido setor. Ao final, reporta-se que os resultados obtidos neste estudo não podem ser generalizados, em virtude de se tratar de estudo de caso específico.

Palavras-chave: Gestão. Custos. Implantação. Setor.

1 INTRODUÇÃO

As empresas contábeis, além de oferecer serviços que atendem a legislação em vigor, devem apresentar soluções que auxiliam os gestores na tomada de decisão e na maximização dos resultados, a gestão dos custos vem de encontro com esta necessidade, uma vez que sua utilização se faz necessário para atender os preceitos fiscais e, também, de forma gerencial.

Em virtude disso, pretende-se responder o seguinte problema de pesquisa: quais os impactos financeiros na implantação de um setor de gestão de custos em um escritório contábil de Caxias dos Sul?

O objetivo geral deste trabalho é propor a implantação de um setor de gestão de custos em um escritório contábil de Caxias do Sul, para alcançar esse objetivo será indispensável avaliar os custos e receitas inerentes à criação de setor de gestão de custos, analisar a necessidade do serviço junto à carta de clientes, e, por fim, propor a implantação de um setor de gestão de custos.

Neste sentido, justifica-se a criação do referido setor na empresa contábil em estudo, uma vez que, a mesma não o possui e existe a demanda pelo serviço. Um sistema de custos

¹ Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade da Serra Gaúcha.

² Pós Graduado em Direito e Gestão Tributária. Professor no Curso de Graduação na FSG. Endereço eletrônico: matheus.dornelles@fsg.br.

auxilia a empresa, pois garante o seu êxito diante dos diversos cenários que se lhe apresenta (PEREZ JR.; OLIVEIRA; COSTA, 2009).

Para atender esta necessidade do cliente de precificar seu produto objetivando resultados e, ainda, sua utilização como vantagem competitiva e para planejamento estratégico, propõe-se aqui a implantação de um setor de gestão de custos na organização contábil em estudo, já que a mesma não possui este serviço e por meio da contabilidade de custos se pretende oferecer viabilidade e segurança na tomada de decisão para os clientes.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A contabilidade de custos teve sua origem ao final do século XVIII com o advento da revolução industrial, seu objetivo, quando foi criada, era controlar os estoques e mensurar os custos incidentes nos produtos em empresas industriais. No decorrer dos anos, as exigências do mercado fizeram com que houvesse a necessidade de modernização das informações geradas, de forma que possibilitasse sua utilização também na gestão e tomada de decisão das organizações (CREPALDI, 2009).

Para avançar os estudos sobre contabilidade de custos é necessário o conhecimento de alguns conceitos iniciais, que são algumas terminologias e expressões técnicas que na vida empresarial facilitam a comunicação e o entendimento.

Gasto é toda compra de bens e serviço, que gere um desembolso no ato da compra ou no futuro, Martins (2003, p.24) entende como gasto a “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”. Assim, pode-se dizer que gasto é um conceito muito amplo que abrange toda e qualquer aquisição de bens e serviço pela empresa, e para isso deverá arcar com um sacrifício financeiro chamado desembolso.

Para toda compra de bem ou serviço é necessário um dispêndio de ativo, seja ele financeiro ou não, assim denominado como desembolso, ou seja, conceituado como sendo “o pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada. É a saída financeira da empresa, entrega de ativos.” (CREPALDI, 2009, p. 07).

O custo é definido como “medidas monetárias dos sacrifícios com os quais uma organização tem que arcar a fim de atingir seus objetivos” entende-se como objetivo de uma instituição empresarial a obtenção do lucro, logo, para a obtenção do mesmo a instituição deve arcar com estes sacrifícios financeiros os quais serão reembolsados juntamente com o lucro quando ocorrer a venda do produto. (BRUNI; FAMÁ, 2011, p.19).

Leone (2009, p.54) conceitua custo como “o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda”. O gasto do setor produtivo para a fabricação de bens e serviços de venda pode ser classificado como custo, e poderá ser utilizado diretamente ou indiretamente na linha de produção. São exemplos de custos a matéria prima, a mão de obra, a energia elétrica da produção e o seguro da fábrica.

O gasto que a empresa tem para obtenção de receita é definido como despesa e refletirá diretamente no resultado da empresa quando a venda se realizar. Martins (2003, p.25-26) define despesa como “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”, também definido pode ser conceituado como “o componente negativo da renda de determinado período. A despesa é sempre um consumo, é sempre alguma coisa já gasta para a obtenção de renda.” (LEONE, 2009, p.54).

No processo de formação de preço é essencial ter certeza na apropriação dos custos e separação das despesas, visto que esta é a base para os demais processos de custeamentos, para isso é necessário conhecer as classificações dos custos. Segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (2009) o custo direto é alocado diretamente no produto, sua mensuração de valor é relativamente clara e objetiva, pois varia na razão direta a quantidade, são facilmente identificados no produto de modo que na maioria das vezes é possível sua visualização no produto pronto, são exemplos de custos diretos a matéria prima, embalagem, mão de obra.

Alguns custos são de difícil mensuração de valor agregado ao produto, pois os mesmos são utilizados concomitantemente em diferentes funções dificultando a possibilidade de segregação de valor, são conhecidos como custo indireto de produção (DUTRA, 2010). De acordo com Bornia (2010), antes de serem alocados nos produtos precisam de um fator de distribuição, cujo critério pode ser determinado arbitrariamente, e se mal identificado pode causar ineficiências no sistema de custos.

O rateio é a forma de apropriação dos custos indiretos, não tem uma teoria que defina que tal custo indireto deve ser utilizado um critério específico, mas existe um conceito que o

critério de rateio deve ser definido da forma mais justa possível, sem mascarar resultados, sem privilegiar um ou outro produto, uma vez que o objetivo é apresentar o real custo do produto (DUTRA, 2010).

Já o custo fixo está ligado ao nível de atividade da empresa e ao setor produtivo, porém seu valor total não varia de acordo com a quantidade produzida, ou seja, independentemente do volume de peças fabricadas seu valor total permanece constante em determinado período. A variação dos custos fixos unitário será em razão inversa a quantidade produzida, assim quanto maior a quantidade de peças produzidas, menor será o custo fixo unitário (CREPALDI, 2009). Alguns exemplos de custos fixos são: aluguel, energia elétrica, depreciação; são valores que mensalmente não variam e independem da variação do volume de produção (DUTRA, 2010).

Outros custos “estão intimamente relacionados com a produção, isto é crescem com o aumento da atividade da empresa”, são denominados como custos variáveis, pode-se dizer que seriam o inverso dos custos fixos, ou seja, aumenta na razão direta a quantidade produzida, porém no seu valor unitário somente vai sofrer alteração por fatores externos a atividade da empresa são exemplos de custos variáveis a matéria prima, mão de obra direta. (BORNIA, 2010, p.19). Apresentam como características seu valor total oscila na proporção do volume de produção, seu valor unitário é constante se não houver interferência de fatores externos e sua distribuição no produto é de forma direta (PEREZ JR; OLIVEIRA; COSTA, 2009).

Crepaldi (2010) considera ainda a existência do custo semi fixo ou semi variável, que é o custo que por um determinado período ele é fixo e após ele se torna variável, inclusive Martins (2010, p.50) afirma que “alguns tipos de custos têm componentes de duas naturezas. A energia elétrica é um exemplo, já que possui uma parcela que é fixa e outra variável.”

Os custos com mão de obra direta e material direto são os que apresentam maior representatividade em relativo ao custo total do produto, merecem uma atenção especial por este motivo. Por terem relação direta com a produção sua apropriação é o mais exata, quando comparada com outros custos.

Segundo Crepaldi (2009, p.38), material direto “é o custo de qualquer material diretamente identificável com o produto e que se torne parte integrante dele.” é composto pela soma de todos os gastos desembolsados ao fornecedor até a sua disponibilização para a efetiva utilização na produção, como por exemplo, fretes, seguros, armazenagem e despesas

acessórias, diminuindo deste total os impostos recuperáveis. São exemplos de materiais diretos a matéria prima e as embalagens que são “apropriados aos produtos pelo custo de aquisição”.

Já Megliorini (2012) define como material direto “somente as matérias primas que integram os produtos [...] Além desses materiais, no processo de fabricação são utilizadas lixas, estopas, que não integram fisicamente o produto e, por isso são chamados de materiais auxiliares de produção ou materiais indiretos”.

No caso do custo com mão de obra direta, Bornia (2010, p.16) o conceitua como:

[...] aqueles diretamente relacionados com os trabalhadores em atividades de confecção do produto, isto é representam o salários e encargos dos operários diretamente envolvidos com a produção. Os funcionários que não trabalham diretamente com a fabricação compõem a mão de obra indireta.

Já Crepaldi (2009, p.48) afirma que:

Mão de obra direta é aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto ou serviço em elaboração, desde que seja possível a mensuração do tempo despendido e a identificação de quem executou o trabalho sem a necessidade de qualquer apropriação indireta ou rateio. É a mão de obra empregada diretamente não produção

Contudo, pode-se dizer que é custo relativo aos funcionários que fabricam o produto realmente desde que não necessitem nenhuma forma de rateio, caso seja necessário a utilização de algum critério racional para mensuração de valor esta será denominada como mão de obra indireta. Mas além do salário da produção a empresa arca com outros custos em consequência da utilização de mão de obra, tais como vale transporte, alimentação e assistência médica e estes devem ser apropriados como custos indiretos de fabricação (CREPALDI, 2009).

A forma de acumulação dos custos é conhecida como método de custeio ou método de custeamento, sua utilização é definida de acordo com a necessidade gerencial da empresa, pois existem diferentes tipos de métodos, por exemplo, aquele para atender necessidades fiscais, outro para mensurar margem de contribuição e ponto de equilíbrio e muitas outras utilidades. Objeto de estudo deste item será conceituar alguns desses métodos e verificar suas utilidades, vantagens e desvantagens.

Crepaldi (2009, p. 218) considera que o custeio por absorção “não é um princípio contábil em si, mas uma metodologia decorrente da aplicação desses princípios. Dessa forma, o método é válido para a apresentação de demonstrações financeiras e obedece a legislação”.

O custeio por absorção tem por referência incorporar ao produto elaborado todos os gastos de fabricação, outros gastos que não pertence à produção são tratados como despesas e lançadas diretamente no resultado.

Sua utilização pode levar a decisões equivocadas já que o rateio dos custos indiretos é de igual proporção para todos os produtos, assim sendo um produto pode receber valor maior do que realmente custou e outros podem receber valor menor, sua aplicação é ineficiente para a tomada de decisão uma vez que pode disfarçar desperdícios e ocultar ineficiências do processo produtivo (MARTINS, 2010). Ainda assim o custeio por absorção tem algumas prerrogativas isto é a facilidade de distribuição dos custos já que não há separação de fixos e variáveis, e ainda atende legislação fiscal.

O custeio variável surgiu da necessidade dos gestores de apresentar rapidamente a realidade da empresa, uma vez que o custeio absorção apresentava os custos fixos alocados no custo total. Esse método consiste em apropriar ao produto somente os gastos variáveis, ou seja, aqueles que oscilam na razão direta a quantidade produzida, desconsiderando os custos e despesas fixas.

O método variável é considerado o mais eficaz na gestão de resultados tanto nas empresas prestadoras de serviços quanto nas indústrias e comércios, pois é o que representa melhor a realidade das empresas. No caso das prestadoras de serviços contábeis é possível visualizar o quanto cada cliente contribui para o resultado da empresa, possibilitando incentivar, melhorar ou descontinuar um serviço que apresente menor margem ou que apresente margem negativa (ZAMBON *et al*, 2011).

No método por departamentalização a fábrica é separada por unidades, chamados de departamentos como descreve Crepaldi (2009, p.91) “departamento é a unidade mínima, representada por homens e máquinas (na maioria dos casos), em que os custos indiretos são acumulados para posterior alocação aos produtos”. Os departamentos produtivos são aqueles fazem alguma modificação no produto a fim de ser transformado em um novo produto, terão seus custos alocados diretamente no produto. Já o departamento de serviço são aqueles que oferecem suporte para o departamento produtivo como, por exemplo, manutenção da fábrica, almoxarifado e expedição estes departamentos terão seu custo transferidos para o departamento produtivo e depois distribuídos no produto final.

Martins (2010) entende como custo padrão aquele identificado como ideal para o setor produtivo desconsiderando ineficiências e ociosidade do setor produtivo, exceto aqueles já

esperados, utiliza-se este custo como parâmetro para comparação do custo planejado e o custo efetivamente incorrido, desta forma ele não só servirá como uma meta a ser alcançada pelo setor produtivo, mas também para corrigir possíveis variações de fabricação e chegar próximo da excelência do custo ideal.

O custeio ABC surgiu na metade da década de 80 da necessidade das empresas modernas apresentarem melhorias no processo e redução dos desperdícios, no entanto antes deste período, já havia estudos, inclusive práticas do método, ficou conhecido no ano de 1991 quando houve a publicação do livro de Masayuki Nakagwa e também a publicação do artigo de Antônio Cezar Bornia, os quais citavam o método baseado em atividades e outros métodos (BORNIA, 2010).

Este método é utilizado exclusivamente de forma gerencial, em virtude de não ser aceito pelo fisco, por este motivo também não pode ser utilizado para distribuição de lucros muito menos para apuração de impostos. No custeio baseado em atividades os recursos diretos são apropriados diretamente no produto, já os recursos indiretos necessitam de fatores de consumo para distribuir na atividade, e após são utilizados direcionadores de custos para apropriação ao produto (DUTRA, 2010).

O custeamento baseado por atividades quando aplicado em algumas empresas prestadoras de serviços como escritórios contábeis se mostrou o mais apropriado, pois supre a dificuldade de apropriação dos custos indiretos, uma vez que estes são alocados conforme o consumo das atividades. Outro ponto positivo na utilização do método é a transparência na distribuição dos recursos, de modo que possibilita os gestores analisar os fatores geradores de custos e relacionar com as atividades, também se mostrou eficaz para a formação do preço de venda do serviço prestado porque devido à falta de controle dos custos era difícil praticar o preço justo para negociação com o cliente (DEMARCHI, 2009).

Por meio da análise vertical de distribuição dos custos por atividades em diferentes clientes pode-se ter uma visão de como cada atividade onera cada cliente, já a análise horizontal demonstra quanto cada cliente consome de determinada atividade a partir desta análise é possível auxiliar os gestores a apresentar melhoria no processo e identificar atividades ociosas e que não agregam valores ao serviço. Apesar de utilizar critérios subjetivos o método ABC é o mais criterioso e aprofundado em comparação com outros métodos, pois diminui o grau de arbitrariedade encontrada nas taxas de rateio e assim assegura maior precisão na distribuição dos custos indiretos (APLICAÇÃO, 2007).

Como todos os sistemas de custos existem dificuldades práticas na sua aplicação como, por exemplo, a dificuldade de mensuração do tempo despendido para cada atividade, uma vez que os colaboradores exercem atividades concomitantes e neste caso exige o comprometimento da equipe envolvida, outra dificuldade é o fato de exigir minucioso detalhamento das informações de difícil extração, também a falta de pessoal competente para analisar tais dados pode inviabilizar a utilização do método, outro fator determinante na escolha do mesmo é o fato de não ser aceito pela legislação fiscal (DEMARCHI, 2009).

O processo de precificação de um produto exige, além do conhecimento dos custos imputados em sua produção, também uma análise ampliada do mercado em que a empresa está inserida. Dados como ou grau de elasticidade da demanda, preços dos produtos substitutos, preços praticados pelos concorrentes são usados para identifica qual o nível de concorrência no mercado? Qual classe social se destina o produto? Qual estratégia de marketing será necessário utilizar para atingir os consumidores do produto? Ao final destas análises o preço praticado será a respostas para todos esses questionamentos e conseqüentemente a empresa terá o retorno esperado (CREPELDI, 2009).

Para as empresas é imprescindível incluir todos os impostos no preço de venda dos produtos uma vez que isso tem um impacto representativo no preço final. A forma de tributação da empresa é determinada pela Lei 3000/1999 a qual admite quatro formas de tributações: pelo lucro real, pelo lucro presumido, pelo lucro arbitrado ou pelo simples nacional. Os impostos serão determinados pelas diferentes esferas de poder: federal, estadual e municipal.

Na esfera municipal existem impostos, taxas e contribuições, dentre os mesmo se destaca o imposto pelo serviço de qualquer natureza (ISSQN) o qual tem como fato gerador “a prestação de serviços constantes da lista de serviços definida pela Lei Complementar Federal nº 116, de 31 de julho de 2003, ainda que estes não se constituam como atividade preponderante do prestador.” também prevê as alíquotas do imposto de 2% a 5%. (LEI COMPLEMENTAR 116/2003 art. 1º).

No âmbito estadual temos como principal tributo o imposto sobre circulação de mercadoria (ICMS) o qual tem como fato gerador principal as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares. Cada estado poderá conceder benefícios fiscais como, isenção, redução da base de cálculo, não incidência e outros, a fim de incentivar determinada

atividade, desde que autorizados e acordados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Em regra geral a alíquota aplicável em operações internas no estado do Rio Grande do Sul é 17%, mas existem outras, inclusive para operações interestaduais, observando a legislação interna de cada unidade da federação (Decreto 37.699/1997).

Na esfera federal a complexidade dos tributos aumenta existe: o imposto sobre produtos industrializado (IPI), o programa de integração social (PIS), a contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS), o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e a contribuição social pelo lucro líquido (CSLL), além dos impostos retidos como imposto de renda retido na fonte (IRRF) e contribuições retidas na fonte (CRF), entre outros; são tributos que influenciam diretamente no preço de venda dos produtos e que devem incluídos observando legislação que os regulamenta. Ressalta-se que também existe o regime simplificado para micros e pequenas empresas que é conhecido como SIMPLES NACIONAL, o qual abrange grande parte dos tributos e é calculado sobre a receita bruta, regulamentado pela lei complementar 123/2006.

Definir o preço com base no critério de custos significa precificar de dentro para fora, de forma que a partir do conhecimento do custo do produto pelo método de custeio escolhido pela empresa absorção, variável ou outro, deve-se agregar a este valor os impostos incidentes, a comissão ou outras despesas acessórias, e o lucro esperado por meio do *mar kup*, o qual consiste em encontrar um percentual a ser aplicado para chegar o preço final. O autor também considera que este método apesar de ser muito utilizado, “apresenta algumas deficiências, como: não considerar, pelo menos inicialmente, as condições do mercado, fixar o percentual de cobertura das despesas fixas de forma arbitrária etc.” (MARTINS, 2010, p. 219). Stark (2007) considera o *mar kup* como um índice que multiplicado ou dividido pelo custo, tem o propósito cobrir os custos totais de produção, as despesas, os impostos e ainda o lucro estimado.

O critério demanda, tem o propósito de fixar o preço com base no que os consumidores estão dispostos a pagar pelo produto, ou seja, se um produto é diferenciado no mercado e sua demanda é alta, então com certeza a empresa pode oferecer este mesmo produto ao preço mais alto possível dependendo de sua aceitação pelos consumidores essa prática é muito utilizada sempre que há ausência de concorrência ou para selecionar o consumidor e atingir uma determinada classe econômica (CREPALDI, 2009).

Já na Megliorini (2012, p. 234) afirma que a fixação de preço guiado pelo mercado “têm como referencia os praticados pelos concorrentes, tornando a empresa uma ‘seguidora’ de preço. Essa abordagem é válida quando se trata de produtos sem grande diferenciação uma nela não se verifica uma relação entre os preços, os custos e a demanda.”

A implantação de um setor de custos se faz de forma gradativa, o processo inicial requer um treinamento adequado tanto do pessoal da produção quanto do pessoal responsável pelo setor de custeio, pois isso é fundamental para o sucesso da implantação. Outro ponto fundamental é a escolha de um produto como teste do sistema que posteriormente poderá ser aprovado para outras linhas de produção. O tempo dispêndido para a inserção de tal setor é onerosa, principalmente quando integrado com a contabilidade, por isso é necessário planejamento para que os resultados obtidos compensem o valor investido (PEREZ JR.; OLIVEIRA; COSTA, 2009).

A primeira etapa para iniciar a implantação de um setor de gestão de custos, é fazer levantamento físico e estrutural, isso significa conhecer a estrutura da empresa e qual o objetivo com a implantação do setor “esses objetivo serão formulados de acordo como o nível de controles existente e a necessidade de informações para a tomada de decisões.” (PEREZ JR.; OLIVEIRA; COSTA, 2009, p. 309).

De acordo com Perez Jr., Oliveira e Costa (2009, p. 309), é fundamental que a empresa disponibilize o relatório de produtos ou serviços produzidos pela empresa, para que “o sistema de apuração de custos se adapte ao sistema de produção, e não ao contrario.” Nesta etapa também se identifica quais os centros de custos de produção e quais os centros de custos auxiliares, também se identificam quais as matérias primas, mão de obra direta, e custos indiretos de cada produto, para a alocação adequada aos produtos. Os custos indiretos são distribuídos por meio de rateio, com critérios definidos previamente, já os custos diretos são alocados por meio de requisição de materiais.

Paralelamente Perez Jr., Oliveira e Costa (2009, p. 311), afirmam que na fase final de implantação deve ser feito alguns ajustes finais como definir se o sistema de gestão de custos será ou não “integrado com a contabilidade, [...] quais relatórios serão emitidos, o conteúdo deles e para quais usuários, o prazo de apresentação e acompanhamento dos mesmos”, em fim, projetar a informações que a empresa deseja para que o sistema de custos proporcione.

3 METODOLOGIA

Observa-se que o processo metodológico “é cíclico, uma vez que não termina com a resposta obtida”, pois no decorrer do estudo pode-se encontrar novos problemas os quais precisarão de uma análise mais crítica e, conseqüentemente, uma nova pesquisa. O método de pesquisa utilizado no trabalho teve como característica o estudo de caso, pelo fato da pesquisa ser feita em uma empresa prestadora de serviços contábeis. Para isso foi necessário reunir informações detalhadas sobre a empresa e, paralelamente, utilizar pesquisas teóricas a fim de aprofundar o conhecimento sobre a gestão dos custos (BEUREN, 2009, p.76).

A fim de se ter embasamento para aplicação das técnicas de gestão dos custos, se torna indispensável explorar a pesquisa sobre os métodos de custeio, formação de preço e procedimento de implantação de um setor de custos, por isso a pesquisa teve como natureza a do tipo exploratória. Assim foi fundamental o levantamento de todos os dados e informações, por meio de questionários com questões abertas e outro com questões fechadas; e análise de documentos, com o intuito de construir hipóteses de melhoria (GIL, 2012).

O questionário com questões abertas foi útil para levantar dados com especialistas sobre quais as dificuldades que eles verificam na gestão dos custos nas empresas. Já o questionário com questões fechadas foi aplicado para verificar a demanda do serviço junto à carteira de clientes do escritório e do mercado. Também foi necessário analisar documentos como balanço patrimonial, demonstrativo do resultado do exercício (DRE) e relatório de faturamento para fins de verificação da viabilidade da abertura do setor.

A pesquisa terá uma abordagem quali-quantitativa uma vez que utilizou recursos para vincular dados abstratos com indicadores de medição, Sampieri, Collado e Lucio (2006) afirmam que este enfoque tem como objetivo principal desenvolver um instrumento de medição que represente as variáveis objeto de estudos, a fim de garantir a precisão dos resultados. Também terá abordagem qualitativa, pois foi fundamental uma análise mais profunda dos dados obtidos, de modo que se possa compreender os significados e motivos do problema de pesquisa com o intuito de “destacar características não observadas por meio do estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”. (BEUREN, 2009, p.92).

A amostra do presente trabalho foi um cliente do escritório (indústria) com o qual foram monitoradas atividades fundamentais para custeamento e formação de preço. Para analisar os custos e receitas inerentes a criação de um setor de gestão de custos em uma

empresa prestadora de serviços contábeis, foi aplicado o método de custeio ABC, a fim de constatar a viabilidade na criação do mesmo. Ainda para verificar a demanda do serviço de gestão de custos foi aplicado um questionário com os clientes mais relevantes, ou seja, aqueles que mais influenciam no faturamento do mesmo.

Para aprofundar a análise foi feita uma pesquisa com alguns profissionais da área de custos para verificar quais as maiores dificuldades na gestão dos custos das empresas. Também foram analisados documentos como, balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício (DRE), e relatório de faturamento, com a finalidade de comparabilidade do quanto poderá influenciar a disponibilidade do serviço na receita de serviços atual. Para atingir maior número de pessoas e obter respostas sobre a demanda do serviço de gestão dos custos, foi enviado por e-mail um questionário com questões fechadas e outras abertas.

Além das técnicas citadas acima para obtenção dos dados, a pesquisa documental teve um papel fundamental para enriquecer as pesquisas. Foram analisados documentos como balanço, demonstração do resultado do exercício (DRE) e relatório de faturamento. Diferente das outras técnicas “essas fontes documentais são capazes de proporcionar ao pesquisador dados em quantidade e qualidade suficiente para evitar a perda de tempo e o constrangimento que caracterizam muitas das pesquisas em que os dados são obtidos diretamente com pessoas.” (GIL, 2012, p. 147).

Uma das técnicas utilizadas para análise dos dados foi a de conteúdo, para isto observou-se três etapas básicas: pré-análise, exploração do material, tratamento e interpretação dos dados. A pré-análise consiste em organizar e separar quais documentos foram analisados, a exploração do material consiste em codificar as características dos dados analisados, o tratamento e interpretação dos dados tem o propósito em transformar os dados obtidos em informações relevantes para o estudo (FIGUEIREDO; SOUZA, 2008).

Outra técnica utilizada foi a análise descritiva que visou investigar as características de um fenômeno possibilitando a inferências sobre o assunto pesquisado. De um modo geral, dados quantitativos requerem uma análise descritiva “independentemente das questões, hipóteses ou pressupostos elaborados para a pesquisa”. (BEUREN, 2009, p.139).

Também foi indispensável a análise documental, essa técnica configura-se “como uma notável técnica para abordar dados qualitativos e quantitativos” a qual tem por objetivo examinar os documentos e materiais escritos ou digitais. (BEUREN, 2009, p.140).

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Com o intuito de propor a implantação de um setor de gestão de custos na empresa contábil em questão, os dados obtidos foram submetidos à análise de conteúdo e descritiva. No que diz respeito à demanda pelo serviço de gestão de custos, foram enviados quinze questionários a empresas que influenciam significativamente no faturamento da organização contábil, no entanto nem todos retornaram.

As informações obtidas evidenciam a necessidade do serviço principalmente para fins governamentais e para negociação de orçamento de preço com clientes e fornecedores, como declaram os clientes do escritório em questão. Quando questionados se consideram que valor desembolsado para aquisição de tal serviço seja um investimento, eles acreditam que não e, nem todos estão dispostos a desembolsar valores superiores a dois mil reais para a aquisição do serviço. Inclusive 60% destes relatam que já possuem algum controle de custos e 80% afirmam que demandariam o serviço

Sobre a implantação de um setor de gestão de custos, os coordenadores do escritório acreditam que é muito útil para as empresas, pois existe a necessidade de dimensionar como as receitas estão sendo gastas, permite a tomada de ações e decisões sobre os dados mais representativos. A resistência na implantação do setor em questão está na dificuldade da cobrança deste serviço, pois muitos clientes interpretariam que este já é um serviço incluído nos honorários conforme relatos dos questionados.

Percebem-se alguns obstáculos para a inserção deste setor, por exemplo, a necessidade de pessoa qualificada, pois é um mercado em ascensão e os profissionais desta área são escassos; e a interação de todas as áreas da empresa participando do processo, pois deve existir a conscientização de todos para fornecer os dados necessários para as análises. Mas os especialistas acreditam que o maior empecilho está no tempo de implementação, uma vez que, desde o planejamento até o seu funcionamento efetivo exige-se, em média, um ano, por que é necessário conhecer o histórico da empresa, fazer levantamentos físicos e estruturais, analisar o roteiro de produtos produzidos pela empresa, para que se comece, efetivamente, a classificação dos custos, porém, por outro lado, os diretores não aguentam esperar este tempo para obter resultados.

Os profissionais da área de custos apresentam como ferramentas de gestão de custos alguns sistemas de informática como *enterprise resource planning* (ERP) e *business intelligence* (BI), e, ainda, planilhas de excel. Entre os serviços procurados estão o custeio integrado com a contabilidade, a formação do preço de venda, a análise da margem de contribuição, a perspectiva de resultados futuros e a viabilidade de novos projetos.

A pesquisa com os responsáveis pela coordenação do escritório revelou que os mesmos tem a intenção de propor este serviço para seus clientes, porém consideram que o tempo despendido para isso é custoso e não garantem a certeza de que alcançarão os objetivos, devido à carência de profissionais qualificados para planejar a implantação do setor e a dificuldade para cobrança do mesmo, fatores estes, que inviabilizam, em curto prazo, a implementação.

Os dados analisados evidenciaram a dificuldade de implantação do setor de custos na empresa em questão, no entanto, caso a mesma opte pela implantação, se sugere, inicialmente, elaborar um plano de ação conforme abaixo:

Necessidades	Ações	Curto prazo	Longo prazo
Pessoa qualificada	Verificar se existe algum colaborador que já possui algum conhecimento	Contratação de pessoa qualificada	Investimento em treinamento para profissional interno
Gestão dos custos dos clientes	Elaborar um procedimento a ser seguido pelo cliente para a prestação do serviço de gestão de custo	Elaboração de planilha adaptada às necessidades de controle de custos de cada cliente	Contratação de um sistema ERP ou BI que processe as informações em tempo real
Analisar os custos e receitas para a implantação setor de custos	Elaborar um roteiro de atividades necessárias para a prestação do serviço	Planilha de cálculos elaborada através dos dados fornecidos pelo cliente	Sistema ERP ou BI para operacionalização e auxílio na gestão dos custos

Quadro 1: Necessidades e Ações

Fonte: Elaborada a partir da análise de dados

No que diz respeito à necessidade de pessoa qualificada para a prestação de serviço de gestão de custos, se apresenta como sugestão utilizar mão de obra interna, neste caso, a empresa terá que realocar o profissional selecionado, fornecendo ao mesmo o devido treinamento externo para exercer a nova atividade.

Alternativamente, a empresa tem a opção de recrutar um profissional externo, que já teria o conhecimento necessário para a execução da atividade, desta forma, a princípio, agilizaria e desoneraria a empresa na questão do investimento em treinamento. Ressalta-se que, conforme relatado em questionário, profissionais da área são escassos e, conseqüentemente, tornam-se mais onerosos. Cabe à empresa balancear os pontos positivos e negativos com a contratação externa.

Em relação ao procedimento a ser seguido, como recomendação se apresenta a elaboração de uma planilha de procedimentos que antecedem o serviço, quanto aos processos internos, cabe ao profissional de custos conhecer a empresa contratante, seus processos e controles já existentes, para que assim, possa ter a real visão da necessidade de cada cliente, tendo em vista os objetivos do mesmo. Ao se observar os dados verifica-se que, das entidades pesquisadas, 60% das mesmas possui pessoa responsável pelos custos, fato este que otimiza e viabiliza a busca das informações necessárias de cada cliente.

Conforme relatado em questionário, a implantação de um sistema de custos pode demandar em prazo superior a 1 ano, fato este, que pode ser explicado pelo fator de que, cada cliente possui uma realidade interna diferenciada, seja pelos processos de produção, pelos controles internos, ou pelos fatores culturais, por exemplo, e, por esse motivo, torna-se necessária a criação de roteiro de procedimentos específicos a cada cliente.

Para padronização das atividades, o responsável pelo serviço adotará como padrão o roteiro de procedimentos para obtenção dos dados para análise, conforme já mencionado, a realidade e necessidade de cada entidade. Como alternativa, para aprimorar tais processos e, a critério de cada cliente, pode-se efetuar a contratação de sistema ERP e/ou BI, com o objetivo de reduzir o tempo de execução da captação dos dados e da implantação da gestão dos custos. Ressalta-se que, tal contratação necessitará de um investimento, fato este que, observando-se as respostas recebidas, onde as empresas não desembolsariam valores superiores a R\$ 2.000,00 para o serviço, pode demonstrar que tal contratação não seria muito aplicada.

Na análise dos dados do cliente, para fins de gestão de custos, a utilização de planilhas ou sistemas recai na forma que o escritório pretende fornecer o serviço. Conforme já mencionado acima, os sistemas ERP e/ou BI demandam investimentos e tempo para implantação. Os sistemas potencializam o trabalho manual e auxiliam no fornecimento de relatórios e gráficos para o usuário de forma automática. As planilhas, se bem estruturadas, também podem fornecer as mesmas informações e relatórios, porém, pesa sobre as mesmas, a necessidade do empenho e dedicação do profissional para sua elaboração. Tal trabalho demanda tempo, logo, demanda custo para o escritório, o que pode ser avaliado para decisão de qual dos planos de ação será utilizado, quer seja pelas planilhas que, demandam um tempo inferior de criação, porém tornam o trabalho inteiramente manual, ou pela contratação de sistema que, possui a necessidade de parametrização que demanda tempo e o alto investimento.

O perfil dos clientes e a forma de obtenção dos dados dos mesmos, relatados no segundo tópico, poderão orientar qual dos planos de ação que o escritório irá adotar para a devida implantação do novo setor. Durante tal atividade recomenda-se elencar as atividades necessárias para a inserção do setor em cada empresa, assim como, o tempo despendido em cada atividade, para que, posteriormente, se possa custear o serviço pelo método ABC, a fim de se constatar quais atividades estão sendo desenvolvidas na empresa, desonerando aquelas que não agregam valor e otimizando aquelas indispensáveis para a prestação do serviço, tendo, como consequência, a cobrança justa pelo serviço.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pela análise dos dados, se verificou improvável a implantação do setor na empresa em questão pelos motivos apresentados no capítulo anterior. A necessidade de investimento em treinamento de pessoa interna ou contratação externa, por exemplo, torna mais complexa a implementação do setor, uma vez que, os profissionais desta área são escassos e, conseqüentemente, onerosos.

Outro fator evidenciado pela pesquisa é a dificuldade que os empresários têm em aguardar o tempo de implementação da gestão de custos, evento este impossível em curto prazo, pois, conforme relatado pelos especialistas, uma gestão de qualidade demanda, no

mínimo, um ano desde seu planejamento e execução, até a fase de funcionamento efetivo, o que contradiz com a exigência dos gestores.

Também foi constatada a indisponibilidade financeira, por parte dos empresários, que não desembolsariam valores superiores a R\$ 2.000,00 para contratação dos serviços, o que confirmou a expectativas dos coordenadores que afirmavam que haveria dificuldade na cobrança do serviço, vistos que muitos clientes entenderiam que este serviço já estaria incluso nos honorários mensais de contabilidade.

No decorrer da pesquisa verificou-se a possibilidade de investimento em sistema ERP ou BI por parte do escritório, o que demandaria tempo de implantação, elevaria o custo do serviço e aumentaria o valor necessário do investimento e, de acordo com o relato dos coordenadores, neste momento, a empresa contábil não dispõe dessa importância monetária.

Por fim, pode-se relatar que, com a nova era da informação digital, na qual há um maior detalhamento das informações repassadas aos órgãos fiscais, os empresários terão a necessidade de mudança cultural das práticas administrativas, o que poderá ser benéfico para fins de futura reavaliação da implantação do referido setor na empresa da amostra ou na demanda por entidades do ramo no mercado.

Uma das limitações na aplicação da pesquisa se constata no recebimento das respostas, pois nem todos os questionados responderam aos questionários, o que prejudicou o resultado do mesmo. Então a análise foi realizada com base nas respostas obtidas, o que possibilitou constatar que, apesar da demanda no mercado para tal serviço, os fatores que inviabilizam a implantação do referido setor são:

- a) a necessidade de investimento relevante em treinamento ou contratação externa no escritório analisado;
- b) a escassez de profissionais no mercado;
- c) a exigência dos empresários que requerem informações em curto prazo;
- d) o acompanhamento e estruturação das informações para implantação da gestão de custos demanda tempo para conclusão, o que contradiz com a exigência do tópico anterior;
- e) investimento em um sistema de gestão, ERP ou BI, por exemplo, para otimizar o processo de implantação

Sugere-se, para fins de futuros estudos, a análise da implantação do referido setor em outra região ou em outra empresa, para fins de comparabilidade com os resultados obtidos

neste, pois, de acordo com a cultura ou peculiaridade de cada região, a questão do investimento, por exemplo, pode ser avaliada, pelos gestores, sobre outro ponto de vista do qual foi relatado neste.

6 REFERÊNCIAS

APLICAÇÃO do método de custeio baseado em atividades em um escritório de contabilidade: estudo da utilidade do ABC como ferramenta de suporte à gestão. Disponível em: <[http://www.controladoria.ufpe.br/anais2007/arquivos/Area%20Tematica%20\(a\)/4.pdf](http://www.controladoria.ufpe.br/anais2007/arquivos/Area%20Tematica%20(a)/4.pdf)>. Acesso em: 09 set. 2013.

BERLATTO, Odir (Org.). **Manual para elaboração e normatização de trabalhos acadêmicos do curso de ciências contábeis.** Caxias do Sul: FSG, 2010. Disponível em: <http://www.fsg.br/website_pt/user_files/File/Documentos/COT/ManualContabeis20101.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2010.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos:** aplicação em empresas modernas. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preço.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DECRETO 3000 DE 26 DE MARÇO DE 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 22 jun. 2013.

DECRETO 37.699 DE 26 DE AGOSTO DE 1997. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Search.aspx?&CodArea=3&CodGroup=61>>. Acesso em: 10 set. 2013.

DE MARCHI, Luiz Felipe. **Etapas do sistema ABC para determinação do custo das atividades executadas pelos escritórios contábeis.** Caxias do Sul: UCS, 2009. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis), Universidade de Caxias do Sul, 2009.

DUTRA, René Gomes. **Custos:** uma abordagem prática. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FIQUEIREDO, Antônio Macena; SOUZA, Soraia Riva Goudinho. **Como elaborar projetos, monografias, dissertação e teses:** da redação científica à apresentação do texto final. 2.ed. Rio de Janeiro: LumenJuri, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar Projetos de Pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LEI Nº 11.638, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2007. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 07 abr. 2013.

LEI COMPLEMENTAR 116 DE 31 DE JULHO 2003. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 10 set. 2013.

LEI COMPLEMENTAR 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 26 jun. 2013.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos:** planejamento, implantação e controle. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MANUAL DE INTEGRAÇÃO DO NOVO COLABORADOR, de 2013. Disponível em:
<intranet>. Acesso em: 07 abr. 2013.

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

MARTINS, Eliseu Martins. **Contabilidade de custos.** 10.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos:** análise e gestão.3.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

PADOVEZ, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos:** para cursos de administração de empresas, economia e engenharia. 1.ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PEREZ JR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luíz Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos.** 6.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

STARK, José Antônio. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista. **Metodologia de pesquisa.** 3.ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

TERMO DE PRONUNCIAMENTO TECNICO CPC 16, de 2009. Disponível em:
<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_16_R1.pdf>. Acesso em: 11 mai. 2013.

ZAMBON, Edson Pedro *et al.* **Gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços contábeis: um estudo de caso.** Disponível em:
<http://www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/tc07_3320651932361.pdf>. Acesso em: 12 out. 2013.