

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

Tarcita Cabral Ghizoni de Sousa

**MODELO DE GESTÃO POR ATIVIDADES
PARA EMPRESAS CONTÁBEIS**

Dissertação de Mestrado

Florianópolis

2003

Tarcita Cabral Ghizoni de Sousa

**MODELO DE GESTÃO POR ATIVIDADES
PARA EMPRESAS CONTÁBEIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Engenharia de Produção.

Orientador: Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.

Florianópolis

2003

Tarcita Cabral Ghizoni de Sousa

**MODELO DE GESTÃO POR ATIVIDADES
PARA EMPRESAS CONTÁBEIS**

Esta dissertação foi julgada e aprovada para a obtenção do grau de **Mestre em Engenharia de Produção** no Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 28 de março de 2003.

Prof. Edson Pacheco Paladini, Dr.
Coordenador do Programa

BANCA EXAMINADORA

Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina
Orientador

Prof. Emílio Araújo Menezes, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina

Profa. Ilse Maria Beuren, Dra.
Universidade Federal de Santa Catarina

“Quando se dispõe a lutar pelo que realmente acredita, o homem desenvolve a capacidade de mudar o seu destino.”

(Autor desconhecido)

Ao meu pai Tarcísio: *saudades eu sinto não por estarmos distantes, mas porque estivemos juntos no passado;*

à minha mãe Alsira, que sempre esteve ao meu lado;

aos meus irmãos Tarcioni e Cristiane, pelo carinho dedicado;

à minha sogra Maria de Lourdes, que sempre torceu por mim e

ao meu esposo Roberto, pelo amor, incentivo e apoio constantes.

AGRADECIMENTOS

A elaboração de um trabalho de pesquisa desta natureza exigiu da autora muita dedicação. No entanto, o presente trabalho contou também com a ajuda de várias pessoas que contribuíram direta ou indiretamente para a sua elaboração. Assim, manifesto os meus sinceros agradecimentos:

a Deus pelo dom da vida, da sabedoria, da perseverança e do amor, pois sem ele não seria possível o desenvolvimento e a conclusão deste trabalho;

ao Professor Antônio Diomário de Queiroz, pela confiança, pelos ensinamentos, pela paciência e pela dedicação despendida em sua orientação permanente, em especial, pelo amigo que ele se tornou;

aos membros da banca examinadora, pelas valiosas sugestões que enriqueceram a dissertação;

aos professores, colaboradores e colegas do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, pelo profissionalismo e dedicação com que transmitiram seus conhecimentos e palavras de estímulo;

à Professora Ilse Maria Beuren e sua equipe, pela atenção e amizade despendidas no desenvolvimento deste trabalho;

à Empresa Contábil participante do estudo de caso realizado, que disponibilizou os dados e informações necessárias;

aos verdadeiros amigos, pelo incentivo constante no decorrer deste trabalho, e, a todas as pessoas que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

SOUSA, Tarcita Cabral Ghizoni de. **Modelo de gestão por atividades para empresas contábeis**. 2003. 120f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

Esta pesquisa tem como objetivo geral propor um modelo de gestão por atividades para empresas contábeis, visando a melhoria dos serviços e da performance dos negócios. O estudo foca a gestão das atividades da cadeia de valor das empresas contábeis, enfatizando a importância da otimização dos processos no ambiente dos negócios. O trabalho inicia com a revisão da literatura, destacando a participação das empresas contábeis no mercado de trabalho brasileiro e sua forma de gerenciamento, e descrevendo a importância de um modelo de gestão por atividades para otimizar os recursos e maximizar os lucros, com intuito de melhorar o desempenho dos negócios das empresas contábeis. Apresenta então o modelo proposto de gestão por atividades para empresas contábeis, definindo os aspectos gerais, os elementos básicos e as estratégias que compõem a estrutura do modelo. Posteriormente, relata o estudo de caso realizado em uma empresa contábil situada no município de Florianópolis - SC com objetivo de validar o modelo proposto. Em seguida, a pesquisa apresenta os resultados da aplicação do modelo proposto, a identificação e sistematização dos processos, atividades e recursos que compõem a cadeia de valor da empresa contábil. Além disso, apresenta uma definição sistemática de mensuração do custo das atividades que compõem o processo produtivo da empresa contábil como base de informações para a gestão dos negócios e a proposta de um conjunto de indicadores de desempenho para auxiliar os gestores na tomada de decisões. Esses resultados visam a responder à pergunta de pesquisa: **É possível realizar a melhoria contínua dos serviços e da performance dos negócios na gestão da empresa contábil, adotando a ferramenta ABM?** Ao final, apresentam-se algumas sugestões e recomendações de aprimoramento da gestão por atividades nas empresas contábeis.

Palavras-chave: empresas contábeis, modelo de gestão, gestão por atividades.

ABSTRACT

SOUSA, Tarcita Cabral Ghizoni de. **Modelo de gestão por atividades para empresas contábeis**. 2003. 120f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

The general objective of this research is to propose a model of management by activities for accounting companies, aiming at the improvement of the services and the businesses performance. The study focus the activities management of the accounting companies value chain, emphasizing the importance of the optimization of the processes in the businesses environment. The paper begins with the revision of literature, pointing up the participation of the accounting companies in the Brazilian job market and its way of management, and describing the importance of a model of management by activities to optimize the resources and maximize the profits, with the intention of improving the businesses performance of the accounting companies. It presents then the proposed model of management by activities for accounting companies, defining its general aspects, its basic elements and the strategies that compose the structure of the model. Later, it tells the case study carried through in a accounting company situated in the city of Florianópolis - SC with the intention of validating the model presented. After that, the research presents the results of the application of the model proposed, the identification and systematization of the processes, activities and resources that compose the accounting company value chain. Moreover, it presents a systematic definition of the activities cost measurement that compose the productive process of the accounting company as a base of information for the businesses management and the proposal of a set of performance indicators to assist managers in taking decisions. These results aim at answering the research's question: **Is it possible to carry through the continuous improvement of the services and the businesses performance in the management of the accounting company, adopting tool ABM?** To the end, some suggestions and improvement recommendations for the management by activities in the accounting companies are presented.

Key words: *accounting companies, model of management, management by activities.*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	17
1.1	Caracterização do Problema	17
1.2	Justificativa	19
1.3	Objetivos	20
1.3.1	Objetivo geral.....	20
1.3.2	Objetivos específicos.....	21
1.4	Pressupostos	21
1.5	Delimitação da Pesquisa	21
1.6	Metodologia da Pesquisa	22
1.6.1	Definição do tipo de pesquisa	22
1.6.2	Método de coleta de dados	23
1.6.3	Análise e interpretação dos resultados.....	24
1.6.4	CrITÉrios para seleção da empresa	24
1.6.5	Limitação da pesquisa.....	25
1.7	Estrutura do Trabalho	25
2	REVISÃO DE LITERATURA	26
2.1	Empresas Contábeis - Conceito	26
2.2	As Empresas Contábeis no Contexto Brasileiro.....	28
2.3	A Gestão das Empresas Contábeis.....	31
2.3.1	A missão e os objetivos das empresas contábeis	32
2.3.2	A cultura das empresas contábeis	32
2.3.3	A estrutura organizacional da empresa contábil.....	1
2.3.4	Sistema de informação das empresas contábeis	41
2.3.5	Tomada de decisões da empresa contábil	44
2.3.6	O custo e a precificação dos serviços contábeis	47
2.3.7	A avaliação de desempenho na empresa contábil.....	49
2.4	A Visão da Empresa Contábil por Processos de Negócios.....	50
2.5	Modelo de Gestão	53
2.6	A Gestão por Atividades	54
2.6.1	O custeio baseado em atividades	55
2.6.2	A gestão baseada em custeio por atividades.....	59

3	MODELO PROPOSTO DE GESTÃO POR ATIVIDADES PARA EMPRESAS CONTÁBEIS	65
3.1	Componentes do Modelo de Gestão Proposto	65
3.2	Diagnóstico Estratégico da Empresa Contábil.....	65
3.2.1	O ambiente externo da empresa contábil	66
3.2.2	A missão, as crenças e os valores da empresa contábil.....	67
3.2	Processo de Gestão por Atividades	68
3.2.1	Objetivos estratégicos	68
3.2.2	Entradas.....	69
3.2.3	Processo operacional	71
3.2.4	Saídas.....	85
3.3	O sistema de Informações das Empresas Contábeis.....	86
3.4	Proposta do Modelo de Gestão por Atividades para Empresas Contábeis ..	86
4	MODELO DE GESTÃO POR ATIVIDADES PARA EMPRESAS CONTÁBEIS - ESTUDO DE CASO.....	88
4.1	A Gestão Atual da Empresa Contábil.....	88
4.1.1	A missão e o objetivo atual da empresa contábil.....	88
4.1.2	A cultura atual da empresa contábil.....	89
4.1.3	A estrutura atual da empresa contábil.....	89
4.1.4	O sistema de informação atual da empresa contábil	91
4.1.5	A tomada de decisões atual da empresa contábil.....	92
4.1.6	O custo e a precificação atual dos serviços contábeis	92
4.1.7	A avaliação de desempenho atual da empresa contábil	94
4.2	A Aplicação do Modelo Proposto na Empresa Contábil OCC.....	95
4.2.1	Diagnóstico estratégico da empresa contábil OCC.....	95
4.2.2	Processo de gestão por atividades	97
4.2.3	Sistema de informações da OCC	118
4.3	Contribuições da Gestão por Atividades para o Gerenciamento da OCC	118
4.4	Considerações Finais.....	118
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	120
5.1	Conclusões	120
5.2	Recomendações.....	122
	REFERÊNCIAS	123
	ANEXOS	133

Anexo A - Tabela Referencial de Honorários133

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Participação Societária das Empresas Contábeis no Contexto Brasileiro.....	29
Figura 2: Participação dos Clientes das Empresas Contábeis no Contexto Brasileiro	30
Figura 3: Atitude dos Sócios em Relação à Empresa Contábil.....	34
Figura 4: Organograma da Empresa Contábil Tradicional.....	38
Figura 5: Visão Funcional da Empresa Contábil.....	40
Figura 6: Organização Contábil Tradicional.....	42
Figura 7: Organização Contábil Contemporânea	43
Figura 8: Controle Gerencial das Empresas Contábeis.....	45
Figura 9: Hierarquia do Processo	51
Figura 10: Critérios ABC: Uma Visão Global.....	56
Figura 11: Primeira Versão do ABC.....	57
Figura 12: Segunda Versão do ABC.....	58
Figura 13: Relacionamento entre ABC e ABM.....	60
Figura 14: Utilização do ABM para Aprimoramento Operacionais e Decisões Estratégicas.....	62
Figura 15: Modelo de Gestão Baseada em Custeio Por Atividades.....	63
Figura 16: Ambiente Setorial de Todas as Empresas que Produzem o Mesmo Produto.....	66
Figura 17: Fluxograma da Atividade Comprar	72
Figura 18: Fluxograma da Atividade Pagar Contas.....	72
Figura 19: Fluxograma da Atividade Faturar	73
Figura 20: Fluxograma da Atividade Receber Contas	73
Figura 21: Fluxograma da Atividade Atender Clientes por Telefone	73
Figura 22: Fluxograma do Processo Executar a Contabilidade Financeira	74
Figura 23: Fluxograma do Processo Executar a Contabilidade Fiscal.....	75
Figura 24: Processo Executar a Contabilidade de Pessoal	76
Figura 25: Fluxograma do Subprocesso Admitir Colaboradores	77
Figura 26: Fluxograma do Subprocesso Contabilizar a Folha de Pagamento e os respectivos Encargos Sociais.....	78
Figura 27: Fluxograma do Subprocesso Demitir Colaboradores	78
Figura 28: Processo Executar a Contabilidade Jurídica.....	79
Figura 29: Fluxograma do Subprocesso Constituir Empresas	80
Figura 30: Fluxograma do Subprocesso Alterar Contrato Social.....	80
Figura 31: Fluxograma do Subprocesso Encerrar Empresas.....	81
Figura 32: Modelo ABC	83
Figura 33: Modelo Proposto de Gestão por Atividades p/ Empresas Contábeis	87
Figura 34: Organograma da Empresa Contábil OCC	90
Figura 35: Fluxograma da Atividade Comprar da OCC	100
Figura 36: Fluxograma da Atividade Pagar Contas da OCC	100
Figura 37: Fluxograma da Atividade Faturar da OCC.....	101
Figura 38: Fluxograma do Processo Executar a Contabilidade Financeira do Cliente A da OCC	102

Figura 39: Fluxograma do Processo Executar a Contabilidade Fiscal do Cliente A da OCC	103
Figura 40: Fluxograma do Subprocesso Contabilizar a Folha de Pagamento e os Encargos Sociais do Cliente A da OCC	104
Figura 41: Fluxograma do Processo Executar a Contabilidade Financeira do Cliente B da OCC.....	105
Figura 42: Fluxograma do Processo Executar a Contabilidade Fiscal do Cliente B da OCC	106
Figura 43: Fluxograma do Subprocesso Contabilizar a Folha de Pagamento e os Encargos Sociais do Cliente B da OCC	107
Figura 44: Fluxograma Proposto do Processo Executar a Contabilidade Financeira	116

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Participação das Organizações Contábeis no Contexto Brasileiro	28
Tabela 2: Faturamento das Organizações Contábeis no Contexto Brasileiro	29
Tabela 3: Distribuição do Custo de Salários por Atividades do Cliente A	108
Tabela 4: Distribuição do Custo de Salários por Atividades do Cliente B	109
Tabela 5: Distribuição Direta dos Recursos às Atividades dos Clientes A e B	109
Tabela 6: Distribuição dos Recursos por Atividades dos Clientes A	111
Tabela 7: Distribuição dos Recursos por Atividades dos Clientes B	111
Tabela 8: Custeio por Atividades do Cliente A da OCC	113
Tabela 9: Custeio por Atividades do Cliente B da OCC	113

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: A cultura Específica da Área Contábil	33
Quadro 2: Direcionadores de Recursos	82
Quadro 3: Custo total da OCC no mês de junho de 2002.....	92
Quadro 4: Receita Mensal por Grupo de Clientes	93
Quadro 5: Controle Periódico dos Serviços Contábeis da OCC	94
Quadro 6: Custo por hora das Atividades de Apoio da OCC.....	101
Quadro 7: Agrupamento das Atividades da OCC	107
Quadro 8: Direcionadores de Recursos da OCC.....	108

LISTA DE SIGLAS

ABC – (*Activity-Based Costing*) - Custeio Baseado em Atividades

ABC/ABM - Gestão Por Atividades

ABM – (*Activity-Based Management*) - Gerenciamento Baseado em Atividades

CAM-I – (*Computer Aided Manufacturing-International*) – consórcio composto por empresas industriais, empresas de consultoria, professores e agências governamentais com a finalidade de desenvolver um sistema de gerenciamento de custos adaptado ao novo ambiente tecnológico.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

FENACON – Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas Dirigidas a Empresários de Prestação de Serviços.

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais Financeiras

SESCAPIESP - Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do Estado de São Paulo.

SESCON/SC – Sindicato dos Contabilistas de Santa Catarina

TQM - Gestão Pela Qualidade Total

UNIFOR – Universidade de Fortaleza

1 INTRODUÇÃO

1.1 Caracterização do Problema

A partir da década de 70, desencadeou-se um cenário cada vez mais competitivo e complexo delineado pelo ambiente econômico globalizado e a excelência dos produtos se tornou imprescindível para a sobrevivência das organizações empresariais. Acrescentam-se, também, outros fatores como o ritmo acelerado do progresso tecnológico e o avanço do conhecimento nos diversos departamentos, que vêm ocasionando grandes mudanças para o setor produtivo de bens e serviços.

Para responder aos desafios que se apresentam, as organizações, de um modo geral, demonstram interesse constante com a eficiência de seus fatores de produção, buscando adotar práticas de gestão avançadas, assim como TQM (Gestão Pela Qualidade Total), ABC/ABM (Gestão Por Atividades) e a Melhoria Contínua, dentre outras, com o intuito de conhecer e melhorar o desempenho dos processos produtivos.

As empresas contábeis também têm buscado adequar-se a esta nova realidade. Segundo pesquisas da FENACON (2001, p.6), “cada vez mais, as empresas de contabilidade estão procurando consultorias para reestruturar os processos de trabalho, visando agilidade, qualidade e segurança dos serviços prestados. Porém, atualmente, essas mudanças ocorrem com apenas 10% do total das empresas deste setor”.

Nesse contexto, percebe-se que, de uma forma geral, elas encontram dificuldades quanto ao seu próprio gerenciamento, principalmente na determinação dos custos, dos preços e na avaliação da performance das atividades da cadeia de valor.

De acordo com Figueiredo e Fabri (2000), os principais problemas enfrentados pelas empresas contábeis são causados principalmente pela falta de habilidade gerencial, pela pouca atenção dada a sua própria prática contábil e pelos preços inadequadamente calculados.

Castro, Cardoso e Neto (1994, p.65) destacam o interesse do SESCOPIESP - Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do Estado de São Paulo e o interesse da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais Financeiras, em afirmar que é relevante o desenvolvimento de um sistema técnico de apuração de custos para administração de preços nas empresas contábeis, estruturado para a apuração de indicadores microeconômicos, como: produtividade, eficiência e planejamento de lucro, dirigido para análise e acompanhamento macroeconômico desse segmento.

Nesse sentido, o ABC/ABM vem ao encontro dessas necessidades, pois “o modelo permite que a empresa de serviços forneça recursos para produtos e clientes que contribuem com a lucratividade a longo prazo e identifiquem em que processos fundamentais da cadeia de prestação de serviços uma redução de custos pode ser necessária”. (KAPLAN; COOPER, 2000, p.260).

Para Druker (1999, p.09),

O custeio baseado em atividades integra em apenas uma ferramenta o que já foi no passado um conjunto de funções isoladas - análise de valor, análise dos processos, gestão da qualidade e custeio. No entanto, é provável que seu maior impacto ocorra nos serviços. Já que as empresas de serviços, praticamente não dispõem de informações sobre custos.

Clark e Baxter (1992, p.55) descrevem que o ABC contribui para a gestão dos recursos pela focalização de atividades ineficientes, que não agregam valor. Por outro lado, o ABM focaliza a melhoria contínua das atividades de um processo, da decisão-produtiva e do planejamento da cadeia de valor.

Segundo Cogan (1999, p.64), “ao acoplar o ABC com técnicas que atuam nas causas dos problemas com racionalizações de organização e método, análise de valor, *just-in-time*, qualidade etc. diz-se que está sendo empregada a gestão por atividades”.

Segundo Ching (2001, p.67), “a Gestão Por Atividades - ABM fornece novas fontes de informações fundamentadas em atividades e proporciona novas formas de observação e análise da empresa. Estas novas visões desenvolvem e permitem profunda compreensão do comportamento dos custos de modo que possa ser exercido o controle sobre eles.”

Nesse sentido, vários modelos de gestão de negócios foram propostos na literatura. Contudo, ainda são poucos os trabalhos que envolvem a gestão das empresas contábeis. Assim, é importante apresentar e discutir propostas mais recentes neste campo de pesquisa. É o que se propõe esta dissertação.

Esta pesquisa, portanto, está direcionada para a obtenção de resposta à seguinte pergunta: **É possível realizar a melhoria contínua dos serviços e da performance dos negócios na gestão da empresa contábil, adotando a ferramenta ABM?**

1.2 Justificativa

No Brasil, as organizações contábeis somam 59.719 escritórios, empregam aproximadamente 90% dos profissionais dessa área, conforme dados do Conselho Federal de Contabilidade (2001). Nota-se que esse setor é de grande relevância para o bem-estar social e o desenvolvimento econômico do país.

Para Scarpin, Scarpin e Caligari (2000, p. 38), “o crescimento da profissão indica que ela tem de acompanhar sempre as mudanças no ambiente, manter-se atualizada em termos de conhecimentos e habilidades esperadas do profissional e aplicar as ferramentas baseadas nas técnicas mais recentes, em oportunidades adequadas.”

As empresas contábeis desempenham importante papel no ambiente interno e externo das organizações, pois “fornecem informações que vão determinar o sucesso empresarial de seus clientes” (FENACON, 2001, p.6). No entanto, observa-se que as empresas contábeis enfrentam dificuldades quanto ao gerenciamento dos negócios, pois desconhecem algumas ferramentas que podem auxiliar na mensuração dos recursos despendidos para executar as atividades que compõem sua cadeia produtiva.

Segundo Lima (2001, p.6), “os instrumentos capazes de medir os desempenhos dos processos ao longo da cadeia de valor existem. Entretanto, com freqüência os gestores desconhecem as ferramentas apropriadas para sua mensuração”.

Nesse sentido, a gestão por atividades busca o aperfeiçoamento contínuo das atividades inerentes ao processo produtivo. Por meio da utilização do conceito de poucos que representam muito, de Pareto, associando-se a outras técnicas como análise de valor, qualidade total, *just-in-time*, *Benchmarking* e outras, consegue-se obter reduções convenientes nos custos das atividades e tarefas (COGAN, 1999).

A crescente competitividade ocasionada pela globalização é determinante para que as empresas contábeis invistam em técnicas avançadas de gestão. Aquelas que possuem um sistema de gestão eficiente e capaz de fornecer informações úteis aos gestores estarão certamente aptas para garantir sua sobrevivência e continuidade nesse cenário de mudanças e incertezas.

De acordo com Figueiredo e Fabri (2000, p.16), “o tema *gestão das empresas contábeis* é um dos mais importantes no elenco dos temas contábeis, pois envolve diversos aspectos da evolução e das mudanças ocorridas dentro do panorama socioeconômico mundial que afetam a dinâmica dos negócios”, o que sugere a abordagem de um tema pouco explorado na bibliografia brasileira.

Justifica-se, assim, o desenvolvimento desta dissertação a fim de consolidar e divulgar um modelo de gestão para empresas contábeis, utilizando as ferramentas ABC/ABM. O trabalho busca discutir a relevância do gerenciamento dos processos como forma de assegurar a competitividade e consolidar os conceitos recentes sobre as práticas da gestão por atividades como suporte para a tomada de decisões.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Este trabalho tem como objetivo geral propor um modelo de gestão por atividades para empresas contábeis, visando a melhoria dos serviços e da performance dos negócios.

1.3.2 Objetivos específicos

- Identificar e sistematizar os processos, atividades e recursos que compõem a cadeia de valor da empresa contábil.
- Definir uma sistemática de mensuração do custo das atividades que compõem o processo produtivo da empresa contábil, como base de informações para a gestão dos negócios.
- Propor um conjunto de indicadores de desempenho para auxiliar os gestores na tomada de decisões.
- Realizar estudo de caso em uma empresa contábil situada no município de Florianópolis – SC, com objetivo de validar o modelo proposto.

1.4 Pressupostos

- A gestão por atividades pode contribuir para a melhoria da performance das empresas contábeis.
- O custeio por atividades proporciona a visibilidade dos recursos utilizados na cadeia de valor das empresas contábeis.

1.5 Delimitação da Pesquisa

Esta pesquisa desenvolve um modelo de gestão por atividades para as empresas contábeis. A aplicabilidade desse modelo é verificada por meio do estudo de caso realizado em uma empresa contábil de pequeno porte, localizada em Florianópolis, no Estado de Santa Catarina, no período de maio de 2002 a julho de 2002.

1.6 Metodologia da Pesquisa

A metodologia é um conjunto de atividades sistemáticas e racionais que permitem a elaboração de um trabalho científico. Segundo Lakatos e Marconi (1996, p.198), “os trabalhos científicos devem ser elaborados de acordo com normas preestabelecidas e com os fins a que se destinam. Serem inéditos ou originais e contribuir não só para a ampliação de conhecimentos ou a compreensão de certos problemas, mas também servirem de modelo ou oferecer subsídios para outros trabalhos.”

É na metodologia da pesquisa que se define onde e como será realizada a pesquisa. Nesta etapa, define-se o tipo de pesquisa, os instrumentos de coleta de dados e a forma como se pretende tabular e analisar os dados.

1.6.1 Definição do tipo de pesquisa

Esta pesquisa é qualitativa, propõe um modelo de gestão por atividades para empresas contábeis e a sua validação pelo método do estudo de caso.

Do ponto de vista do problema, esta pesquisa é de natureza qualitativa com uma abordagem exploratória-descritiva. Segundo Severino (1995), para que a pesquisa seja qualitativa, é necessário que todos os trabalhos de pesquisa científicos tenham a procedência de um trabalho de reflexão, que seja pessoal, autônomo, criativo e rigoroso. Neste sentido, as afirmações relacionadas à gestão e ao desenvolvimento das empresas contábeis são embasadas na experiência profissional da autora deste trabalho.

O referencial da pesquisa consiste na abordagem exploratória do tema **Modelo de Gestão por Atividades para Empresas Contábeis**, baseando-se em bibliografias que tratam do assunto. Para Mattar (1999, p.80), “a pesquisa exploratória visa prover o pesquisador de um maior conhecimento sobre o tema ou problema de pesquisa em perspectiva. Por isso é apropriada para os primeiros estágios da investigação quando exige a familiaridade, o conhecimento e a compreensão do fenômeno por parte do pesquisador”.

Para Lakatos e Marconi (1990, p.77), “a pesquisa exploratória-descritiva tem por objetivo descrever completamente determinados fenômenos, geralmente através de estudo de caso para o qual são realizadas análises empíricas e teóricas”.

Um dos caminhos que segue a pesquisa qualitativa é o método do estudo de caso. “O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento (Gil,1994, p.58)”.

Segundo Gil (1994, p.59), “a maior utilidade do estudo de caso pode verificada em pesquisas exploratórias.” Nesse sentido, esta pesquisa visa descrever a análise qualitativa do ambiente das empresas contábeis e o desempenho dos processos da sua cadeia de valor.

Este trabalho envolve a pesquisa de campo, para obter informações sobre o problema abordado neste estudo. De acordo com Fachin (1993, p.110), “a pesquisa de campo se detém na observação do ambiente onde é detectado um problema, que a princípio passa a ser examinado, e após é encaminhado para explicações através dos métodos e das técnicas específicas.”

A vantagem obtida através do método do estudo de caso está relacionada à possibilidade de comprovar na prática a pesquisa bibliográfica, através da pesquisa de campo.

1.6.2 Método de coleta de dados

A coleta de dados foi efetuada tomando como base operacional o Modelo de Gestão Baseada em Custeio por Atividades, desenvolvido por Ching (2001, p.84). Este modelo foi adaptado à gestão das empresas contábeis, respeitando, assim, suas particularidades.

Os dados foram coletados por meio de entrevistas informais, reuniões e observações que auxiliaram a coleta dos dados necessários para o desenvolvimento do estudo. Foram utilizadas as pesquisas bibliográficas e páginas da WEB para obtenção de informações de trabalhos relacionados aos conceitos e ao tema desta pesquisa.

Para o desenvolvimento da revisão da literatura, os meios utilizados na coleta de dados foram: a pesquisa bibliográfica de livros, revistas, dissertações, teses e demais publicações a respeito das empresas contábeis, gestão das empresas contábeis e a gestão por atividades, o que permitiu uma melhor compreensão do trabalho desenvolvido.

1.6.3 Análise e interpretação dos resultados

A análise dos resultados está fundamentada no estudo de caso realizado. Para responder à pergunta de pesquisa: **É possível realizar a melhoria contínua dos serviços e da performance dos negócios na gestão da empresa contábil, adotando a ferramenta ABM?**, buscou-se estabelecer as relações necessárias entre as informações obtidas e os pressupostos formulados.

A interpretação relaciona o estudo de caso apresentado aos objetivos propostos e ao tema. Assim, visa a oferecer um resultado mais amplo às respostas, vinculadas a outros conhecimentos adquiridos ao longo da pesquisa.

1.6.4 Critérios para seleção da empresa

A população da pesquisa é um universo de elementos que apresentam características em comum, a respeito do assunto a ser investigado.

A empresa contábil foi escolhida em virtude da fácil acessibilidade, através do conhecimento prévio do proprietário e por apresentar características comuns às organizações do segmento. Nesse sentido, foi possível desenvolver o modelo, tomando por base apenas uma empresa.

1.6.5 Limitação da pesquisa

Ressalta-se a limitação da aplicação do estudo de caso em apenas uma empresa contábil. Nesta empresa são selecionados os principais clientes e observados os processos e atividades relacionados com a sua cadeia produtiva.

Outra limitação é a coleta de dados. Nesta etapa ocorre o envolvimento do pesquisador com os colaboradores da pesquisa, através das entrevistas informais, reuniões e observações. Nesse sentido, é necessário tomar cuidado com os aspectos emocionais que envolvem os participantes, o que pode ser considerado como uma limitação à abrangência da utilização dos resultados da pesquisa.

1.7 Estrutura do Trabalho

A presente pesquisa está estruturada em cinco capítulos, distribuídos da forma descrita a seguir.

No primeiro capítulo são introduzidos os procedimentos metodológicos utilizados, a caracterização do problema de pesquisa, a justificativa, demonstrando a relevância do tema, os objetivos que evidenciam a investigação, a delimitação do contexto do trabalho e as limitações para o seu desenvolvimento.

No segundo capítulo, descreve-se o conceito de empresas contábeis e relata-se a gestão das empresas contábeis no Brasil. São abordados os fundamentos teóricos sobre o ABC/ABM, que serviram de referência para o modelo de gestão por atividades para empresas contábeis.

No terceiro capítulo, apresenta-se o desenvolvimento do modelo proposto, definindo os aspectos gerais, os elementos básicos e as estratégias que compõem a estrutura do modelo.

No quarto capítulo, relata-se o estudo de caso com a aplicação do modelo de gestão por atividades na empresa contábil, localizada em Florianópolis, no Estado de Santa Catarina.

Por fim, no quinto capítulo são apresentadas as conclusões da dissertação e as recomendações para trabalhos futuros.

2 REVISÃO DE LITERATURA

O desenvolvimento deste capítulo tem a finalidade de oferecer sustentação teórica à pesquisa proposta no capítulo anterior. Apresenta-se breve estudo sobre a atuação das empresas contábeis no Brasil e sua forma de gerenciamento. Descreve-se a importância de um modelo de gestão por atividades para otimizar os recursos e maximizar os lucros, com intuito de melhorar o desempenho dos negócios das empresas contábeis.

2.1 Empresas Contábeis - Conceito

“Empresa é uma entidade jurídica que tem como obrigação apresentar lucro, lucro este suficiente para permitir sua expansão e o atendimento das necessidades sociais”. (Cassarro, 1999, p.2).

Figueiredo e Moura (2001, p.53) afirmam que “empresa é um investimento de recursos escassos e que todo investimento objetiva adicionar valor aos recursos consumidos inicialmente, conclui-se que um processo gerencial é excelente na medida em que as decisões tomadas conduzem à minimização do custo e à maximização das receitas, com vistas ao incremento do valor.”

Todas as empresas são constituídas para explorar uma atividade econômica, seja comércio, indústria ou prestação de serviços. Possuem uma estrutura funcional num ambiente com instalações de apoio, bens facilitadores, serviços internos e serviços externos.

Nesse sentido, “as empresas contábeis estão inseridas na área de serviços e devem atuar como fomentadoras para o desenvolvimento econômico das pequenas e médias empresas, uma vez que possuem a responsabilidade de fornecer informações contábeis e gerenciais.” (LIBA, ROBLES E BACCI, 2001, p.6).

Sá e Sá (1995, p.182) define a empresa de serviço contábil como

empresa que explora a prestação dos serviços profissionais de contador, quais sejam: escrituração contábil, planejamento de contas, organização dos serviços contábeis, auditoria, orientações sobre balanços, análises das situações da empresa através de seu balanço, organização das escritas de custos de produção, etc.

As empresas contábeis são constituídas sob a forma de sociedade civil, para a exploração do trabalho de contabilidade. Elas são registradas no Conselho Regional de Contabilidade de cada jurisdição e obedecem ao Conselho Federal de Contabilidade.

O Conselho Federal de Contabilidade, em sua resolução n.º 825/98, utiliza o nome de organização contábil, tanto para escritório individual, quanto para empresa contábil. A diferenciação somente é realizada quando são baixadas resoluções específicas.

Para Thomé (2001, p.11), as organizações contábeis apresentam-se em dois seguimentos:

1. Escritórios individuais: têm como finalidade explorar a atividade contábil, apresentando como responsável técnico apenas um contador ou técnico em contabilidade.
2. Empresas contábeis: quando dois ou mais contadores ou técnicos em contabilidade se unem para formar uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, ou em nome coletivo.

Segundo Liba (2001), as organizações contábeis apresentam as seguintes características:

- a) A maioria delas se enquadra na categoria de pequeno e médio porte.
- b) Prestam serviços de escrituração contábil, escrituração fiscal, rotinas do departamento de pessoal, encaminhamento de documentos, legalização de atos e registros, alteração e cancelamento das organizações em geral.
- c) São subdivididas em organizações especialistas que se dedicam ao atendimento de determinada atividade ou ramo empresarial, e

organizações generalistas, que se dedicam ao atendimento das mais diversas atividades e ramos empresariais.

- d) Possuem uma estrutura familiar simplificada ou são organizadas em sociedades em que todos os sócios oferecem dedicação exclusiva.

2.2 As Empresas Contábeis no Contexto Brasileiro

No Brasil, as empresas contábeis e os escritórios individuais de contabilidade somam 59.079 organizações, participam do crescimento do mercado de trabalho brasileiro e ainda possuem uma perspectiva crescente, segundo estatísticas de registros do Conselho Federal de Contabilidade até julho de 2001, conforme a tabela 1.

Tablela 1: Participação das Organizações Contábeis no Contexto Brasileiro

Regiões	Organizações Contábeis	%
Norte	1.956	3,28
Nordeste	7.470	12,60
Centro Oeste	6.392	10,80
Sudeste	28.456	48,14
Sul	14.805	25,18
TOTAL	59.079	100,00

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2001)

Dentre todas as organizações contábeis, é relevante o número de registros de escritórios individuais que somam 43.719 e representam 74% do total, enquanto as empresas contábeis somam 15.360 e representam 26% do total. Das empresas contábeis, 11.980 possuem dois sócios e representam 78%, 2.150 possuem três sócios e representam 14% e 1230 possuem quatro sócios ou mais e representam 8%, de acordo com a figura 1.

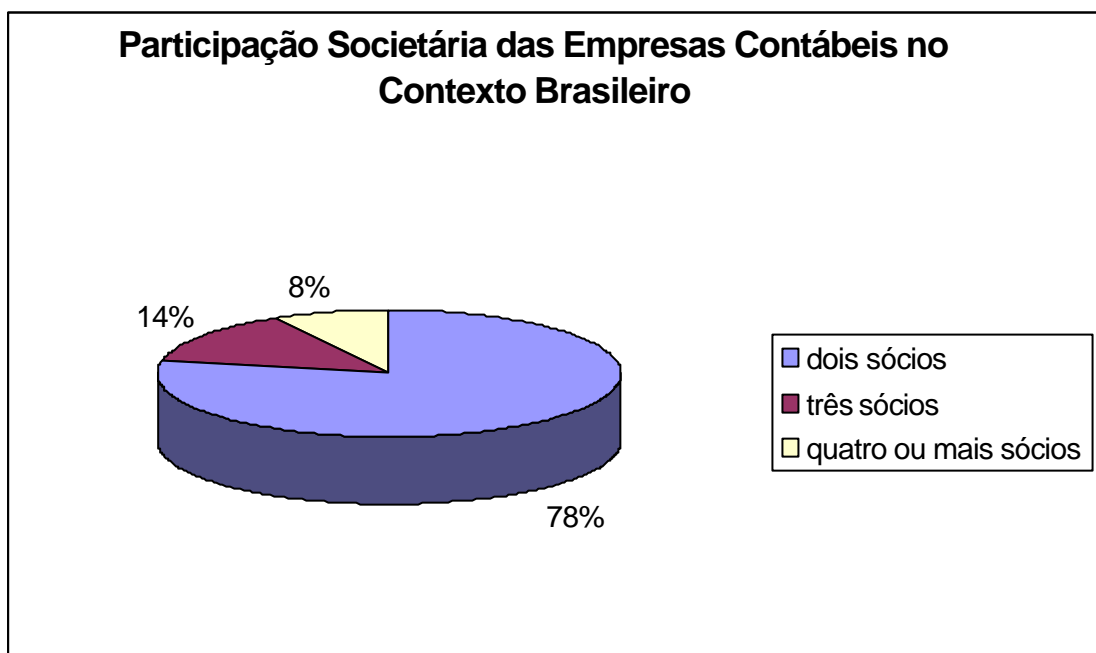


Figura 1: Participação Societária das Empresas Contábeis no Contexto Brasileiro

Fonte: FENACON (1999)

O faturamento mensal das organizações contábeis está disposto, conforme a figura 2.

Tabela 2: Faturamento das Organizações Contábeis no Contexto Brasileiro

Faturamento Mensal	%
Até R\$ 10.000,00	60,94%
De R\$ 10.000,00 a R\$ 20.000,00	22,89%
De R\$ 20.000,00 a R\$ 50.000,00	14,14%
De R\$ 50.000,00 a R\$ 100.000,00	1,47%
Acima de R\$ 100.000,00	0,61%
TOTAL	100,00%

Fonte: FENACON (1999)

No ambiente setorial das organizações contábeis, 79% se dedicam apenas à prestação de serviços contábeis. Quanto às demais, 19% oferecem serviços de advocacia e 10% serviços imobiliários. Nas regiões Norte e Nordeste, é elevado o percentual de empresas contábeis que também oferecem serviços de assessoria a seus clientes (FENACON,1999).

Nas regiões Sul e Sudeste, está concentrado o maior percentual de empresas contábeis que atendem a mais de 100 estabelecimentos únicos. Com relação às filiais, 40% atendem até no máximo 10 estabelecimentos. Das empresas contábeis, 74% atendem de 11 a 100 clientes, como pode ser observado na figura 04. Desses estabelecimentos, 52% estão enquadrados no regime de tributação simples.

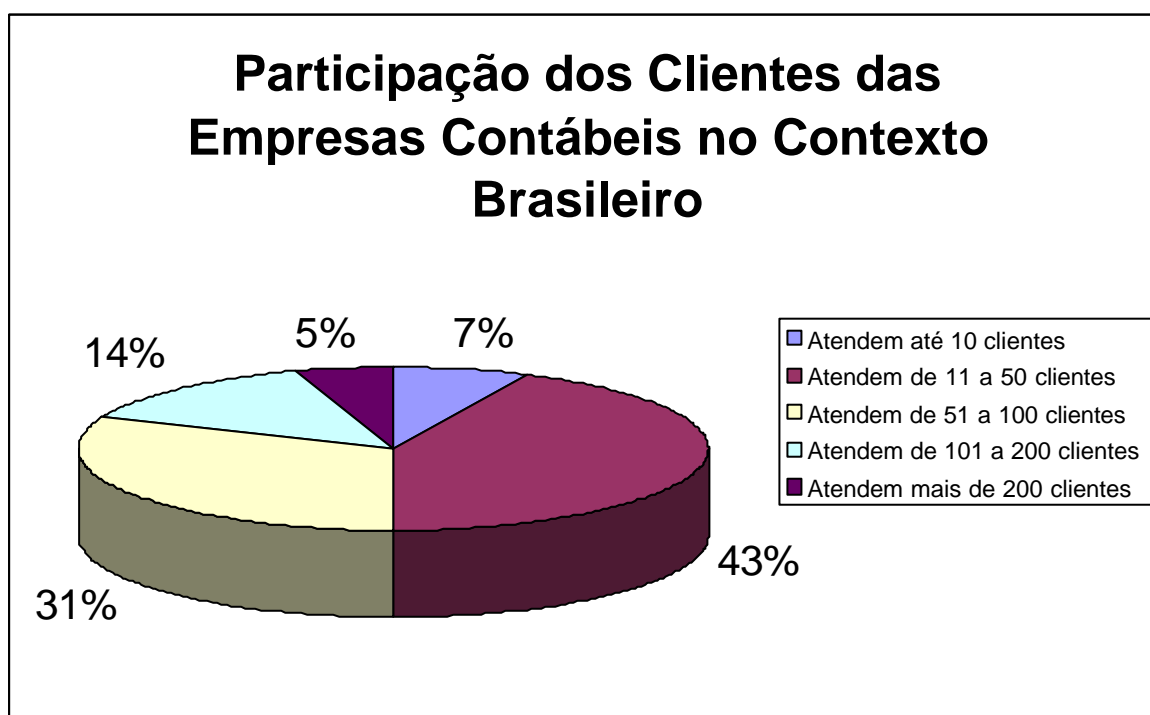


Figura 2: Participação dos Clientes das Empresas Contábeis no Contexto Brasileiro

Fonte: FENACON (1999)

As pesquisas realizadas pela FENACON (1999), Figueiredo e Fabri (2000) e CFC (2001), no ambiente das empresas contábeis, mostram o desenvolvimento contínuo do setor, uma vez que o cenário mundial se desenvolve

concomitantemente, e uma prestação de serviços muito voltada a atender a legislação fiscal, o que faz surgir uma lacuna no gerenciamento dessas empresas.

Figueiredo e Fabri (2000, p.22) ressaltam que os principais problemas enfrentados pelas empresas contábeis são:

- pouca atenção dada à sua própria prática contábil;
- falta de habilidade gerencial;
- falta de planejamento;
- perda de clientes para empresas que cobram mais barato;
- preços inadequadamente calculados;
- ineficientes métodos de recrutamento e treinamento dos auxiliares;
- falta de especialização em algum tipo de serviço; e
- pouca preocupação com a continuidade da empresa.

Identifica-se, por meio das argumentações apontadas, uma lacuna pouco explorada na literatura sobre a gestão das empresas contábeis, acentuada pelo fato de que essas empresas buscam aumentar sua competitividade no ambiente dos negócios. Segundo Spinelli (2000, p.38), “as organizações contábeis geralmente nascem pelo estímulo de um profissional que desenvolve um trabalho sem estratégia, plano de ação ou metas preestabelecidas.”

2.3 A Gestão das Empresas Contábeis

A gestão das empresas contábeis se desencadeia com a função do planejamento, geralmente realizado de maneira informal (FIGUEIREDO E FABRI, 2000, p.63). A missão e os objetivos das empresas contábeis são estabelecidos de acordo com o segmento e o ambiente em que estão inseridas (SPINELLI, 2000). Nessas empresas, prevalece uma cultura caracterizada pelo conservadorismo dos profissionais que as dirigem (FIGUEIREDO; FABRI, 2000). A estrutura é rígida e centralizadora, o que muitas vezes leva à gestão ineficaz (FARIA, 2001).

2.3.1 A missão e os objetivos das empresas contábeis

Figueiredo e Fabri (2000, p.58) afirmam que “a missão da empresa contábil é atender à sociedade, suprindo as necessidades das empresas clientes de informações econômico-financeiras que otimizem os controles contábeis de seus patrimônios”.

Para cumprir sua missão, a empresa contábil busca realizar seus objetivos gerais, que, segundo Thomé (2001), são:

- Aspecto gerencial – procura levar informações ao administrador para a tomada de decisões e informações aos proprietários, sócios e acionistas sobre a situação econômica e financeira de sua empresa.
- Enfoque tributário – procura atender às disposições legais, podendo contar com uma assessoria especializada interna ou externa.

2.3.2 A cultura das empresas contábeis

Segundo Figueiredo e Fabri (2000, p.59),

as empresas surgem com base em idéias de pessoas ou grupos de pessoas, assim, as crenças e os valores do fundador da empresa moldam a organização a sua própria imagem e semelhança, a mensagem do fundador é transmitida por todos os procedimentos e o poder exercido pelo mesmo modela os processos administrativos e serve para manter a cultura organizacional.

A cultura das empresas contábeis pode ser demonstrada pela atitude dos diretores contábeis apontada por segmentos diferentes, conforme o quadro 1:

Quadro 1: A cultura Específica da Área Contábil

Acomodados	Atualizados
Concentram-se no cumprimento das condições mínimas do exercício profissional	Mantêm-se atualizados e integrados às exigências atuais
Apresentam dificuldades e resistência para acompanhar as tendências mundiais, e para atualização global investindo somente de maneira específica	Investem de forma sistemática em conhecimento e informações de maneira específica e global

Fonte: Adaptado de Victorino (2000, p. 77)

Para Spinelli (2000, p.42),

a maioria das atuais organizações contábeis foi construída na concepção da divisão do trabalho, ou especialização do serviço executado, dentro da idéia de centralização do serviço executado de Adam Smith, da “especialização da mão-de-obra e a resultante fragmentação do trabalho.” Quanto maior é a organização, mais fragmentado é o seu trabalho.

É comum, na maioria das empresas contábeis, uma cultura muito voltada para dentro, isto é, totalmente direcionada para a realização dos serviços contábeis, e, portanto, alheia às reais necessidades dos clientes. Segundo Rodrigues (2001), um dos principais motivos que levam as organizações à transição de uma contabilidade terceirizada para uma contabilidade própria de gestão é a busca da melhoria da gestão empresarial, fundamentada em informações confiáveis e oportunas.

Por outro lado, Cestari (2002, p.161) ressalta em sua pesquisa que “dentro os escritórios de contabilidade analisados, observa-se que existem aqueles que estão preocupados em prestar aos clientes um serviço de qualidade e dar um atendimento gerencial personalizado.” Nesse sentido, nota-se uma possível mudança na cultura contábil, com o intuito de voltar sua atenção aos interesses dos clientes.

Ainda, segundo Gatti (2000), “uma moderna administração de uma empresa de serviços contábeis pode ser entendida se nós analisarmos as atitudes dos seus sócios em cada década”, de acordo com a figura 3:

<i>Administração dos anos 70</i>	<i>Administração dos anos 90</i>	<i>Administração depois do ano 2000</i>
1. Experiência dos sócios.	1. Os sócios buscavam a qualidade.	1. Os sócios estarão conscientes de que devem trabalhar em equipe, pois sozinho ninguém chega a lugar nenhum.
2. Sócios acomodados.	2. Os sócios estavam curiosos	2. Os sócios estarão estudando
3. Sócios resistentes a qualquer mudança.	3. Pretendiam implantar mudanças.	3. Liderarão ou participarão de mudanças.
4. Os conhecimentos da empresa eram calcados na experiência dos sócios e funcionários.	4. Começavam a ter conhecimento da tecnologia.	4. Os sócios buscarão conhecimentos globais do mercado, da ciência e de toda a tecnologia.
5. Os sócios eram introvertidos.	5. Eram competitivos (?).	5. As empresas buscarão parceria de clientes e trabalho.

Figura 3: Atitude dos Sócios em Relação à Empresa Contábil

Fonte: GATTI (2000, p.27)

De acordo com esse autor, as empresas contábeis devem reciclar-se permanentemente e realizar profundas mudanças estratégicas no seu funcionamento e no comportamento empresarial dos seus sócios para continuarem no mercado. Neste sentido, “o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em parceria com os conselhos regionais, instituíram o Exame de Suficiência em 1999 com o objetivo de melhorar a qualidade do ensino e - em

conseqüência - dos serviços prestados pelo profissional da área contábil.” (CRCSC, 2003).

2.3.3 A estrutura organizacional da empresa contábil

Para Faria (2001, p.10)

a estrutura das empresas contábeis vem se mantendo a mesma durante décadas, herança do comportamento empresarial que nunca valorizou a contabilidade como instrumento de gestão. Assenta-se sobre vários pressupostos que estão superados e que vieram com base em empresas voltadas para dentro, para suas próprias atividades, com estruturas pesadas e rígidas.

De acordo com Figueiredo e Fabri (2000) e Thomé (2001), as empresas contábeis geralmente são estruturadas por setores conhecidos por departamentos - Contábil, de Pessoal, Fiscal e de Legalização de Empresas – e prestam serviços de consultoria, assessoria, auditoria e perícia aos clientes.

Segundo os autores citados, o Departamento Contábil é responsável pelo controle patrimonial das organizações e os principais serviços realizados por esse departamento, são:

- Escrituração contábil: os lançamentos contábeis feitos a partir de documentos fornecidos pelos clientes. Esses lançamentos são transformados em livro Diário e livro Razão. O primeiro, obrigado pelo código comercial e o segundo, pela legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.
- Conciliação das contas: antes do encerramento da escrituração de todas as contas, passíveis e possíveis, são conciliadas as principais contas da movimentação bancária, e representativas de créditos e débitos.
- Demonstrações financeiras: após o encerramento da escrituração e a conciliação das contas, emitem-se as demonstrações financeiras: balancetes mensais, balanço patrimonial, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, demonstração das mutações do patrimônio líquido e demonstrações das origens e aplicações de recursos.

- Contabilidade gerencial: fornece informações por meio dos vários centros de resultados, atende às necessidades dos clientes, tais como: levantamento de custos, controle de estoques, orçamentos e planejamentos futuros.

Segundo os autores citados, o Departamento de Pessoal, responsável pelo controle dos cadastros dos colaboradores das diversas organizações, atende às obrigações previstas na legislação trabalhista e os principais serviços realizados por esse departamento são:

- Admissão: a implantação dos dados necessários à elaboração do contrato de trabalho dos colaboradores, assim que a empresa admite um novo cliente ou colaborador.
- Vínculo empregatício: os serviços executados que dizem respeito à elaboração da folha de pagamento e dos demais serviços, inclusive o recolhimento das contribuições ao INSS (Instituto Nacional de Seguridade Social).
- Demissão: o cliente deve ser orientado pela empresa contábil a não dispensar funcionários sem consultar o departamento de pessoal sobre verbas a serem pagas e outras obrigações a serem cumpridas, inclusive acordos e dissídios.
- Relatórios: os relatórios são importantes pelo menos uma vez ao ano (RAIS - Relação Anual de Informações Sociais).

Segundo os autores citados, o Departamento Fiscal é responsável pelo atendimento da legislação tributária que rege as diversas organizações e os principais serviços realizados por esse departamento são:

- Escrituração dos documentos fiscais: é complexa e extensa a lista de impostos e contribuições merecedora de respeito pela complexibilidade de cada uma, de modo a não cometer erros com relação aos débitos e créditos por eles gerados.
- Apuração de tributos: concluída a apuração, são emitidas as guias e enviadas aos clientes.

- Informações e declarações fiscais: são de grande responsabilidade, obrigando o empresário a dedicar especial atenção a elas, evitando assim prejuízos futuros a seus clientes.
- Declarações fiscais: aos diversos órgãos públicos da administração federal, estadual e municipal.

Segundo os autores citados, o Departamento de Legalização de Empresas é responsável pelo cadastro das organizações nos diversos órgãos, garantindo a sua regularização permanente e atualização constante. Os principais serviços realizados por esse departamento são:

- Constituição de empresas: é a legalização de uma organização, inclui seu cadastro nos diversos órgãos da esfera federal, estadual e municipal.
- Alterações contratuais: ocorrem conforme a necessidade dos clientes. A atualização dessas alterações envolve todos os órgãos responsáveis no nível federal, estadual e municipal.
- Registros de livros: os livros são registrados geralmente em cartório, na prefeitura e na junta comercial, seguindo a legislação que rege o ramo de atividade da empresa.
- Obtenção de certidões: as certidões, tanto positivas quanto negativas, são obtidas através dos órgãos federal, estadual e municipal. Geralmente são utilizadas como exigência na participação de licitações.
- Baixa de uma empresa: constitui o encerramento legal das atividades de uma organização nos diversos órgãos federal, estadual e municipal.

Os serviços de consultoria são as orientações e conselhos prestados aos clientes diariamente, pelo responsável do departamento que cuida do assunto consultado ou pelo proprietário, quando o assunto foge à rotina dos departamentos (THOMÉ, 2001).

Figueiredo e Fabri (2000, p.100) ressaltam que “os serviços especializados de assessoria, consultoria especializada, auditoria, perícia e outros, quando a empresa de contabilidade oferece esses serviços, possuem colaboradores qualificados para tal.”

Ainda, segundo esses autores, geralmente as empresas contábeis que executam os serviços especializados de consultoria, assessoria, auditoria e perícia são empresas que se dedicam apenas a este tipo de serviço. Na maioria das empresas contábeis, as tarefas a serem desempenhadas são divididas entre os departamentos, conforme a figura 4, encarregados da elaboração das atividades pertinentes ao setor de pessoal, contábil, fiscal e de legalização de empresas.

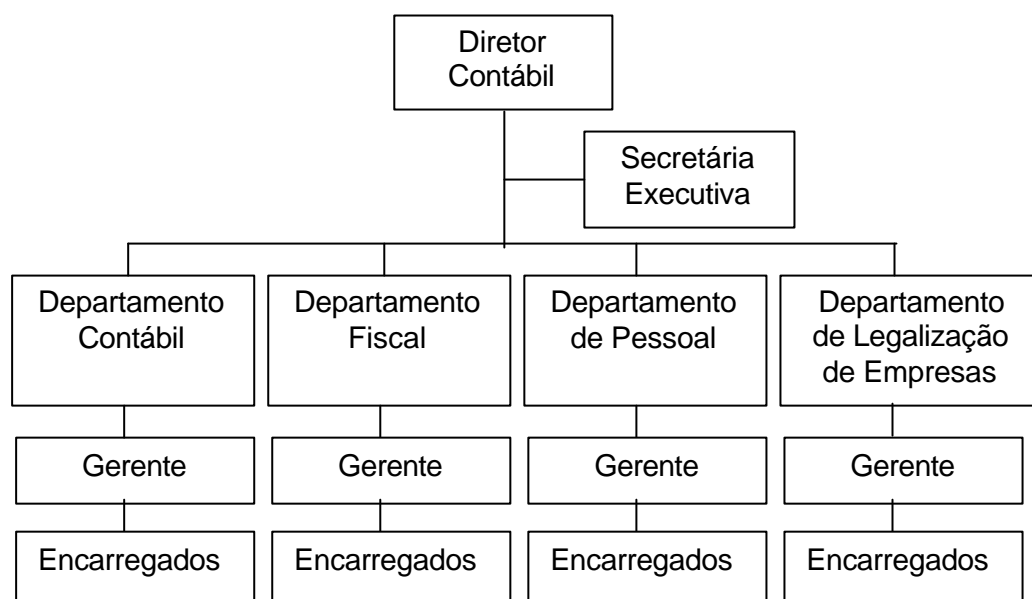


Figura 4: Organograma da Empresa Contábil Tradicional

Pela estrutura departamental das empresas contábeis, é possível notar o agrupamento dos colaboradores por área de conhecimento contábil, fiscal, de pessoal e outros, ficando os funcionários especializados em cada tipo de atividade.

De acordo com Vasconcellos e Hemsley (1986, p.30), a utilização da forma tradicional de departamentalização apresenta as seguintes vantagens:

- maior especialização;
- aumento da capacitação técnica pela troca de experiências e formação de uma memória técnica;
- maior preocupação com o aperfeiçoamento dos técnicos;
- melhor qualidade técnica dos trabalhos;

- maior satisfação dos técnicos por estarem junto a elementos da mesma área.

Ainda segundo esses autores, as condições ideais para o funcionamento das estruturas tradicionais são atividades repetitivas em ambientes estáveis, caracterizadas pelo alto nível de formalização e obediência ao princípio da unidade de comando.

Cabe ressaltar, no entanto, que o ambiente em que as empresas contábeis operam mudou em função da globalização, que desencadeou o desenvolvimento tecnológico, a competitividade e a natureza dos serviços prestados.

Com o desenvolvimento da tecnologia da informação – os *softwares* passaram a funcionar de forma integrada, visando à agilidade do trabalho manual dos colaboradores, “a tecnologia vem substituindo o esforço humano por máquinas no processamento da informação (COSENZA, 2001, p.51).”

Com o aumento da concorrência de mais profissionais no mercado, “o usuário do serviço contábil está à procura do diferencial. /.../ Alguns clientes com a nítida intenção de reduzir custos vão à busca de menor preços. Outros, fatalmente, irão procurar uma nova alternativa, uma contabilidade que possa identificar, ampliar, quantificar informações, na expectativa de melhor gerenciar uma empresa (SPINELLI, 2000, p.41).”

A mudança da natureza dos serviços contábeis determina que as empresas busquem cada vez mais aperfeiçoar as técnicas contábeis, evitando os desperdícios e o retrabalho por meio dos sistemas interligados do uso da *Internet* na transmissão dos dados e informações. “As expectativas de emprego se abrem, sobretudo permitem ao profissional da contabilidade processar com agilidade e rapidez os dados necessários à tomada de decisão (QUEIROZ, 2000, p.10).”

Nesse sentido, a estrutura organizacional das empresas contábeis, representada através de um organograma tradicional com “... estrutura piramidal, arcaica, não contempla o principal objetivo de toda empresa de contabilidade que é o “**cliente**” (VICTORINO, 1999, p.28).”

Para Dalla Valentina (1998), a estrutura tradicional propicia uma visão distorcida da organização. Em primeiro lugar, a estrutura departamental não mostra os clientes; em segundo lugar, não são vistos os bens e serviços

fornechos aos clientes, e, finalmente, não se tem idéia do fluxo de trabalho por meio do qual são desenvolvidos, produzidos e entregues os bens e serviços. Nesse sentido, as empresas são gerenciadas de maneira vertical, criando os chamados “silos verticais” em torno dos departamentos, conforme a figura 5.

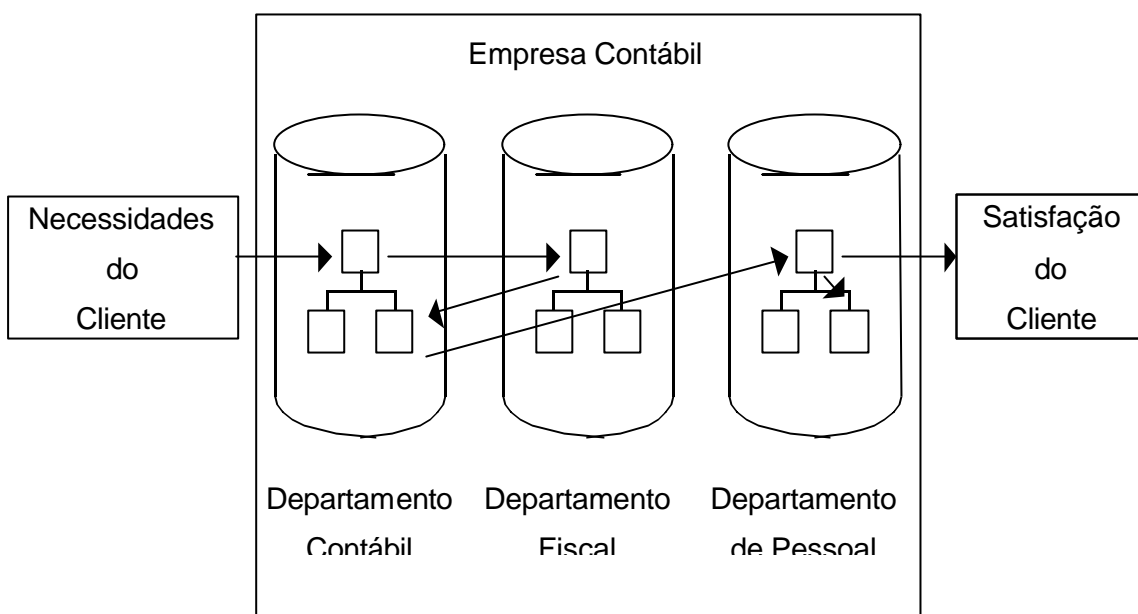


Figura 5: Visão Funcional da Empresa Contábil

Fonte: Adaptado de Dalla Valentina (1998, p.27)

A visão dos “silos verticais” mostra que os departamentos são independentes, o que impede a comunicação interdepartamental para resolver assunto entre colaboradores de níveis inferiores, exigindo assim a presença dos responsáveis pelos silos envolvidos para resolver as questões, o que torna o processo oneroso e lento.

Segundo Spinelli (2000, p.43), “nos trabalhos e rotinas, que exigem especialização específica, os departamentos jamais completam uma tarefa – início, meio e fim – e, sim, realizam partes de um todo.”

Algumas empresas contábeis estão mudando da estrutura tradicional, centralizadora e rígida para a estrutura mais flexível, capaz de acompanhar as evoluções do ambiente globalizado. Nesse sentido, as empresas contábeis estão diferenciando o procedimento de colaboradores especializados em cada tipo de tarefa.

Segundo Figueiredo e Fabri (2000, p.100),

/.../ algumas empresas estão dividindo os funcionários por empresa-cliente e atribuindo a cada funcionário a responsabilidade por tudo daquele cliente, desde sua implantação no sistema até o fechamento da contabilidade, mas são poucas as empresas que trabalham dessa forma. Algumas também fazem rodízio de seus colaboradores entre os departamentos fiscal, de pessoal e contábil, para que eles não fiquem especializados somente em uma área.

Essa nova forma de atribuição de responsabilidades aos colaboradores é similar a estrutura por unidade de negócios. Segundo Kaplan e Norton (1997), uma unidade de negócios deve compreender atividades de uma cadeia de valor completa: inovação, operações, marketing, vendas e serviços. Essa unidade tem seus próprios serviços e clientes.

2.3.4 Sistema de informação das empresas contábeis

Segundo Queiroz (2002, p.41),

/.../ a organização contábil tradicional, embora assentada em sólidos princípios que se preservam até a atualidade, esgotara a capacidade de atender com agilidade e flexibilidade às necessidades de informação dos gestores, em função da limitada capacidade mecânica de processamento dos dados, e vinha perdendo sua pertinência e utilidade para a tomada de decisões.

“Os sistemas contábeis mecanizados buscavam, fundamentalmente, a obtenção de ganhos de produtividade, bem como melhorias da legibilidade dos textos e da segurança na execução dos registros.” (COSENZA, 2001, p.49). Contudo, as práticas contábeis, de acordo com a figura 6, se tornaram muito restritas, voltadas a atender os interesses fiscais, os agentes externos da empresa, com demonstrativos globais e defasados no tempo (QUEIROZ, 2002).

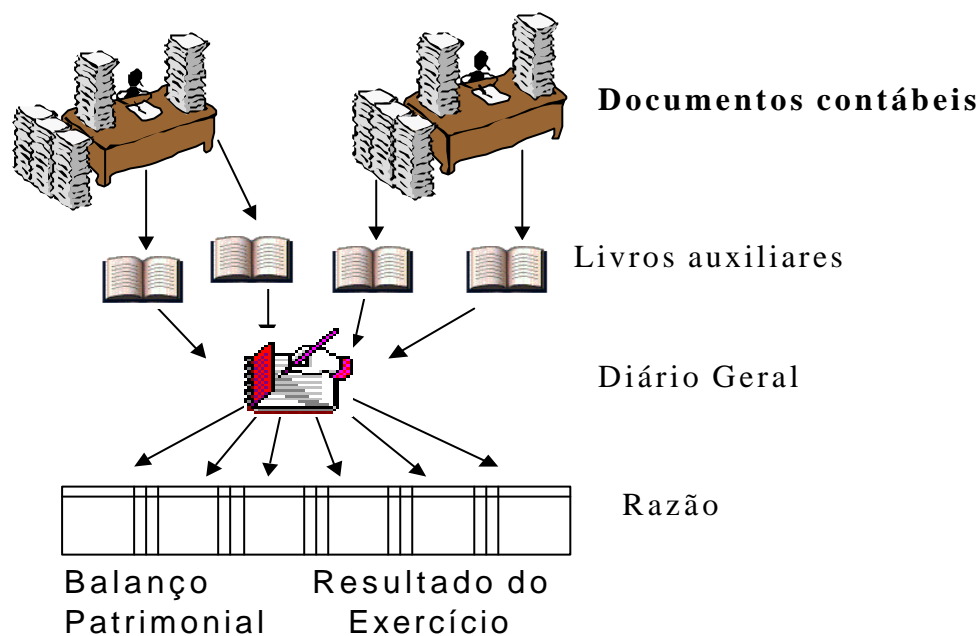


Figura 6: Organização Contábil Tradicional

Fonte: QUEIROZ (2002, p.42)

As mudanças ocasionadas pela globalização influenciaram a modernização dos procedimentos contábeis. Segundo Rosa (2001), antes do advento da tecnologia da informação a contabilidade era realizada com base em documentos (notas fiscais, requisições, duplicatas) devidamente autorizados. Com a tecnologia da informação, conforme a figura 7, a seguir, esse processo é realizado de forma automatizada, dispensando freqüentemente o uso de formulários e a evidência dos procedimentos autorizados para que o contador possa proceder os registros contábeis.

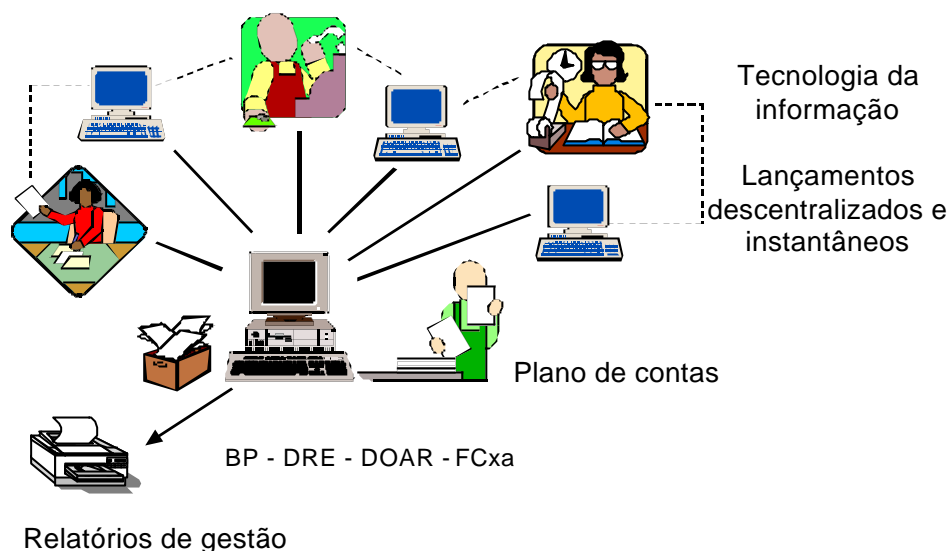


Figura 7: Organização Contábil Contemporânea

Fonte: QUEIROZ (2002, p.42)

Para Queiroz (2002, p.42),

com a veloz e quase ilimitada capacidade de processamento de dados dos meios computadorizados, a organização contábil contemporânea reabilitou-se a fornecer a informação ágil, precisa, analítica, instantânea ao processo de decisão. Além de ampliar a gama dos relatórios contábeis de natureza legal, customizou os relatórios de natureza gerencial para atender às necessidades específicas dos tomadores de decisão.

As novas descobertas tecnológicas geram a necessidade de ajustes para elaboração de novas metodologias de trabalho, “por meio da introdução da informatização e da implantação de sistemas integrados voltados para a gestão do empreendimento como um todo, visando contemplar as demandas mercadológicas por informações imediatas (COSENZA, 2001, p.51).”

Segundo Rosa (2001, p.15), “dentre as facilidades que a tecnologia da informação proporcionou de imediato às empresas contábeis e à contabilidade como um todo”, pode-se citar as seguintes,:

- mudanças radicais em processos operacionais com grandes ganhos de tempo e custos;
- melhora na imagem da empresa;
- Informações rápidas aos clientes internos e externos;

- agilidade e precisão no registro das mercadorias adquiridas;
- rapidez de resposta a alterações legislação e mercado;
- facilitação do processo de venda;
- diferenciação dos bens e serviços por meio de informações agregadas;
- balanceamento de disponibilidades de recursos com demanda contribuindo para melhor atendimento à demanda;
- aumento da confiabilidade em diagnósticos e prescrições de soluções de problemas;
- aumento da capacidade de atendimento;
- flexibilização no atendimento ao cliente interno e externo;
- redução drástica do acúmulo de papéis;
- agilidade nos lançamentos contábeis;
- rapidez na elaboração das demonstrações contábeis;
- valorização do profissional das Ciências Contábeis nas organizações;
- informação em tempo real, com fidelidade e precisão.

Segundo Queiroz (2000, p.10),

com as novas tecnologias, a contabilidade retoma sua relevância. Hoje, ela consegue apresentar, de maneira instantânea e exata, as informações necessárias à tomada de decisões. Ela possibilita, inclusive, que as organizações possam contabilizar os processos produtivos em nível de atividade. /.../ Há condições de detalhar todo o processo de custeio da atividade produtiva e proporcionar uma análise clara dos custos e também da receita.

2.3.5 Tomada de decisões da empresa contábil

A maioria das empresas contábeis são empresas de pequeno porte. O empresário contábil desempenha múltiplas tarefas, desde conseguir os clientes, atendê-los e resolver os problemas relacionados a cada um deles, o que ocasiona uma maior atenção às atividades operacionais, deixando de lado os conhecimentos adquiridos pela contabilidade gerencial (Figueiredo; Fabri, 2000; Rodrigues, 2001).

De acordo com Figueiredo e Fabri (2000, p.107),

./.../ entre as áreas mais negligenciadas da empresa contábil, sem dúvida, a área de contabilidade figura como uma das que menos recebem atenção. *./.../* Geralmente, um dos sócios ou alguém do *staff* encarrega-se de elaborar, quando muito uma espécie de balancete mensal; se os impostos foram pagos ou se as contas a receber estão tendo retorno suficiente para cobrir as contas a pagar e a retirada dos sócios.

Nesse sentido, o empresário contábil toma as decisões gerenciais, baseando-se, conforme a figura 8, nos controles internos de Pessoal, de Contas a Receber, de Contas a Pagar, Fluxo de Caixa e Balancetes Mensais.

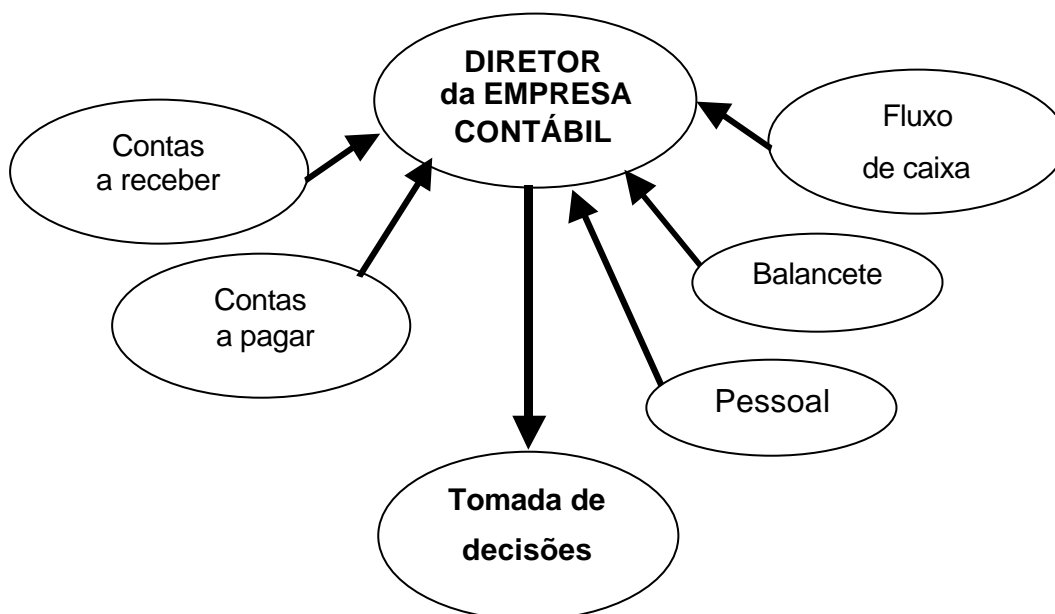


Figura 8: Controle Gerencial das Empresas Contábeis

Os controles de contas a receber, contas a pagar, fluxo de caixa geralmente são elaborados pela secretária executiva. Os relatórios contábeis da empresa contábil são realizados pelo departamento contábil e o controle do pessoal é realizado pelo departamento de pessoal. Essas informações são repassadas ao diretor da empresa contábil para auxiliar a tomada de decisões gerenciais.

O controle de contas a receber relaciona todos os honorários que os clientes pagam à empresa contábil pela prestação dos serviços.

O controle de contas a pagar relaciona todos os custos necessários à realização dos serviços contábeis.

O Fluxo de Caixa relaciona todas as movimentações diárias efetivadas na empresa contábil das contas a receber e contas a pagar. Este se caracteriza pelo saldo positivo, negativo ou nulo.

O Balancete Mensal relaciona todas as movimentações patrimoniais e de resultado da empresa contábil. Ele geralmente é gerado pelo sistema da contabilidade utilizado na empresa. As contas são discriminadas com os respectivos códigos e separadas por grupos.

O controle dos relatórios contábeis confirma as movimentações diárias, mensais e anuais realizadas na empresa contábil. “/.../ a grande maioria das empresas contábeis escritura mensalmente o movimento de seus clientes e, no entanto, isso ainda não é o suficiente. Com recursos digitais que estão à nossa disposição, o objetivo deve ser o registro diário das operações de nossos clientes.” (THOMÉ, 2001, p.125).

Os controles internos são observados separadamente, o que impede de se visualizar o quanto cada departamento está consumindo de recursos. De acordo com Boisvert (1999, p.22), “a contabilidade por recursos está intimamente ligada à contabilidade financeira. Como o sistema se limita a registrar os insumos e os produtos, a empresa se torna uma verdadeira caixa-preta e todos os recursos utilizados no processo produtivo em determinado período são repartidos entre os objetos de custos.”

Os custos de funcionamento das empresas contábeis ainda são considerados de forma global, e o rateio dos custos indiretos por clientes continua sendo uma “caixa-preta”, na expressão de Boisvert (1999). Nesse sentido, pode-se verificar que os recursos foram consumidos, mas não se sabe como ou porquê foram gastos com os clientes e se foram bem gerenciados.

Para Lunkes (1999), a contabilidade financeira tradicional apresenta os totais dos gastos, mas não detalha os gastos por clientes, porque é um sistema de informação que apresenta as entradas de recursos e as saídas através dos serviços de forma global.

Padoveze (1997, p.26) afirma que, “a contabilidade financeira é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão de fora da organização.” Nesse sentido, a contabilidade financeira impede a visualização de quanto cada departamento está consumindo de recursos, se estão ocorrendo desperdícios com retrabalho, além de desconsiderar a melhoria contínua dos processos da cadeia de valor. Esses fatores são considerados pontos-chave para minimizar os custos da empresa e otimizar seus recursos para a maximização dos lucros.

2.3.6 O custo e a precificação dos serviços contábeis

Segundo Thomé (2001, p.104), “os principais componentes do custo total dos serviços prestados na empresa contábil” são:

- Os salários e encargos dos profissionais que executam a escrituração contábil, fiscal, de pessoal e jurídico e seus auxiliares.
- A remuneração dos sócios, que é avaliada por sua responsabilidade com base na remuneração do mercado.
- Os serviços auxiliares, que são os salários e encargos dos demais colaboradores que não podem ser alocados a determinado departamento.
- Os custos indiretos, que são rateados em conformidade com o critério mais adequado à empresa.
- As reservas, que são utilizadas para pagamento das obrigações trabalhistas em caso de demissão, de substituição de equipamentos e instalações, de conservação de bens móveis e outros itens que a empresa julgue necessário.

O Conselho Federal de Contabilidade, em sua resolução n.º 803/96, do Capítulo III, Art. 6º, define que o valor dos serviços contábil deve ser fixado previamente, e de preferência por escrito, considerando seguintes os elementos:

- i. a relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade do serviço a executar;

- ii. o tempo que será consumido para a realização do trabalho;
- iii. a possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;
- iv. o resultado lícito favorável que para o contratante advirá com o serviço prestado;
- v. a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- vi. o local em que o serviço será prestado (CRCSC, 2001).

Para determinar os preços dos serviços a serem executados, os empresários contábeis consideram a complexidade da empresa-cliente, além de tomar como base de orientação do preço mínimo, os preços praticados no mercado pelas outras empresas contábeis, ou as tabelas propostas pelos sindicatos e associações profissionais (FIGUEIREDO; FABRI, 2000, p.93).

O Sindicato dos Contabilistas de Santa Catarina – SESCON/SC – elabora uma Tabela Referencial de Honorários, de acordo com o Anexo 1, para minimizar as distorções existentes no Estado, no que se refere a parâmetros de cobrança dos honorários profissionais da classe.

Segundo Figueiredo e Fabri (2000, p.92), em pesquisa desenvolvida pelo núcleo de pesquisas em administração da Universidade de Fortaleza – Unifor - foram citados pelos profissionais entrevistados alguns fatores que mais influenciam na determinação dos preços, isto é, dos honorários contábeis:

- o faturamento, com 73,8% de indicações;
- o número de funcionários, com 97,6% de indicações;
- o tipo de tributação, com 95,2% de indicações;
- e a atividade econômica da empresa-cliente, com 71,4% de indicações.

Ainda segundo esses autores, as organizações contábeis não possuem um modelo formal de precificação, tendo, assim, dificuldades em conferir os preços aos seus serviços. Muitas empresas contábeis utilizam o *feeling* dos proprietários para definir os honorários, pois desconhecem os custos fixos e variáveis e não utilizam qualquer forma de planejamento de custos e receitas.

2.3.7 A avaliação de desempenho na empresa contábil

O nível de desempenho operacional das empresas contábeis pode ser avaliado pelo número médio das Notas Fiscais de Entrada, Notas Fiscais de Saídas, Lançamentos Contábeis e Funcionários da empresa no ano (FIGUEIREDO; FABRI, 2000).

A avaliação do desempenho das empresas contábeis é realizada com base na conquista de novos clientes, o que reflete no resultado operacional da empresa. São observados também os clientes que a empresa perdeu e os motivos que ocasionaram uma perda. Algumas vezes, a perda de clientes é muito mais significativa do que a conquista de novos clientes.

A avaliação do desempenho dos colaboradores é baseada na capacidade de realização das atividades que a eles são confiadas. Muitas vezes, os erros técnicos aparecem anos depois e o colaborador não faz mais parte do quadro funcional da empresa.

De acordo com Figueiredo e Fabri (2000, p.85),

a estabilidade no emprego não é considerada boa, pois a maioria do pessoal de uma organização contábil não é efetivada, e são ainda poucas as empresas que possuem um plano de carreira, o que seria aconselhável e imprescindível para aquelas que se propõem a crescer.

A avaliação do desempenho dos clientes é realizada com a receptividade do cliente aos serviços realizados. Segundo pesquisas realizadas por Deitos (1991), Favero *et al* (1994), FENACON (1999), Figueiredo e Fabri (2000) e Rodrigues (2001), a maioria dos clientes das empresas contábeis está centrada nas pequenas e médias empresas. Geralmente, são clientes que possuem poucos recursos e desconhecem o valor das informações contábeis, considerando que a contabilidade deve ser realizada apenas para cumprir a legislação.

Figueiredo e Fabri (2000, p.83) afirmam que é necessário

.../ desafiar esse mercado, mudando o conceito e mostrando quais as utilidades reais para a contabilidade e quanto de melhoria para o negócio pode ser buscada por meio dos produtos oferecidos pela empresa contábil, é o grande desafio dos profissionais de contabilidade diante de grande mercado a ser desenvolvido e conquistado.

Para Faria (2001, p.10), “muitos escritórios, hoje, querem organizar-se para poder estar presente num mercado cada vez mais competitivo, mas não têm noção clara dos passos a seguir e das providências que devem ser tomadas.” Isto exige uma maneira diferente de gerenciar as empresas contábeis, o que inclui, entre outros, os clientes, os serviços e o fluxo de trabalho dentro de uma visão por processos, que viabiliza a gestão por atividades voltada à melhoria dos serviços e à performance dos negócios.

2.4 A Visão da Empresa Contábil por Processos de Negócios

A visão por processos permite uma maior compreensão dos negócios da empresa contábil. De acordo com Lima (2001, p.34), “os processos de negócio devem ser objeto de análise, pois é por meio deles que a empresa alcança seus objetivos como reduzir custos, diminuir o ciclo de tempo do processo, melhorar a qualidade e agregar valor ao produto e ao cliente.”

Faria (2001,11) afirma que,

de um modo geral, o futuro vai pertencer às empresas e escritórios que consigam explorar o potencial da centralização das prioridades, das ações e dos recursos nos seus processos essenciais. Para isso deverão decidir por um modelo de organização por processos e tomar as providências para passar da sua estrutura atual para aquela que dará melhores resultados para as suas operações.

Para Davenport (1996, p.34), “processo é simplesmente um conjunto de atividades estruturadas e medidas destinadas a resultar num produto especificado para um determinado cliente ou mercado.” Cada processo é uma seqüência de atividades, cada uma com seus respectivos fornecedores e clientes, conforme a figura 9.

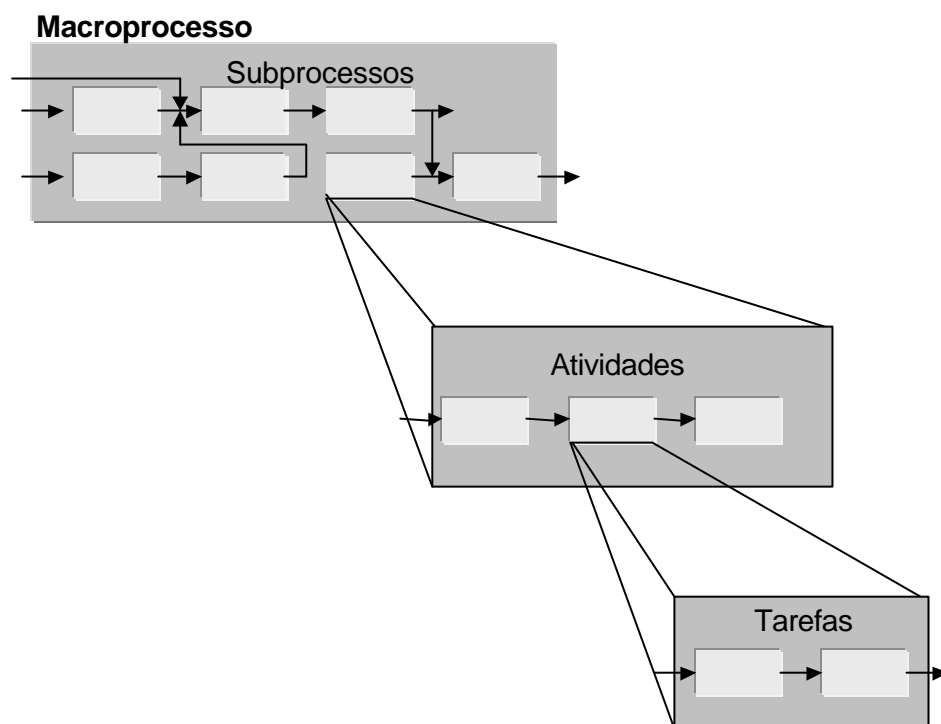


Figura 9: Hierarquia do Processo

Fonte: HARRINGTON (1993, p.34)

Segundo Harrington (1993, p.34), “do ponto de vista macro, os processos são as atividades-chave necessárias para administrar e/ou operar uma organização.” Os processos se dividem em subprocessos, que para uma melhor análise, desmembram-se em atividades até chegar ao nível de tarefas, de acordo com a necessidade de cada cliente.

As atividades são classificadas como atividades primárias e atividades secundárias. De acordo com Brimson (1996, p.70), “uma *atividade primária* contribui diretamente para a missão de um departamento ou de uma unidade

organizacional. [...] *Atividade secundária* é aquela que dá suporte às atividades primárias de uma empresa.”

As atividades se interligam entre si na preparação e transformação de bens e serviços, que constituem a cadeia de valor, definida por Porter (1989, p.33) como “a reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar o produto.” Cada uma das atividades da cadeia de valor contribui para os custos da empresa além de criar uma base para diferenciação. Esta diferenciação pode se originar de fatores diversos, desde a aquisição dos recursos e a agilidade em atender aos clientes.

Shank e Govindarajan (1997, p.61) ressaltam que, “a análise da cadeia de valor é essencial para determinar exatamente onde, na cadeia do cliente, o valor pode ser aumentado ou os custos reduzidos.”

A cadeia de valor das empresas contábeis pode ser analisada de acordo com as atividades que formam os processos. Segundo Bendlin (2002, p.47), os processos da empresa contábil de pequeno porte são os seguintes:

- a) **TRIBUTÁRIO:** compreende a contabilização e identificação de incidência, base de cálculo, alíquotas e obrigações acessórias, com o respectivo cálculo dos impostos e contribuições devidos, que estão ligados às atividades das empresas clientes.
- b) **PESSOAL:** compreende a contabilização das atividades de admissão, manutenção e demissão de empregados e colaboradores, ligados às atividades das empresas clientes.
- c) **CONTÁBIL:** compreende a contabilização dos fatos e atos ocorridos na empresa cliente e levantamento das Demonstrações Contábeis e Financeiras.
- d) **CONTROLADORIA:** compreende as atividades de elaboração de relatórios contábeis para controle da empresa cliente.

A interpretação de que as empresas contábeis consistem em processos leva à alteração da concepção departamental. O mapeamento dos processos empresariais com o detalhamento das atividades e tarefas facilita a aplicação da

gestão por atividades, possibilitando alcançar a vantagem competitiva no ambiente concorrencial.

Shank e Govindarajan (1997) e Porter (1989) afirmam que a vantagem competitiva no mercado advém de oferecer mais valor ao cliente por um custo inferior. Contudo, a cadeia de valor da empresa não deve ser o único elemento a ser focado para o gerenciamento, é necessário considerar também o ambiente externo onde a empresa está inserida.

2.5 Modelo de Gestão

“Um modelo é, por definição, uma abstração da realidade. É uma representação simplificada de algum fenômeno do mundo real. [...] Podem ser usados na visualização de um processo altamente complicado e na ênfase de uma dimensão específica.” (ROBBINS, 1978, p.71-72).

Os modelos ajudam a compreensão de relações complexas, substituindo a complexidade por simplicidade. Segundo Beuren (1998, p.36), “o modelo de gestão é uma representação teórica do processo de administrar uma organização, a fim de garantir a consecução da missão para a qual foi concebida.”

A missão das empresas contábeis é impactada pelas crenças e valores das pessoas que executam as atividades, e estão implícitas no seu comportamento, hábitos e costumes que caracterizam as relações de pessoal. Nesse sentido, Crozatti (1998, p.45) afirma que as principais características do modelo de gestão podem ser elencadas da seguinte forma:

- é o principal formador da cultura organizacional;
- determina as linhas de poder;
- estabelece as principais formas de ação na empresa;
- determina a importância das coisas, ao estabelecer critérios de análise de desempenho.

Ainda, segundo esse autor, o modelo de gestão relevante é aquele que provê a cultura organizacional, idealizado com base nos seguintes aspectos:

- a) Processo de gestão: é necessário realizar o planejamento estratégico, com o fim de obtenção das diretrizes do planejamento operacional; a fim de garantir a eficácia necessária à continuidade, e o controle dos resultados de acordo com os planos.
- b) Autoridade e responsabilidade dos gestores deve ser compatível com a função: é necessária a identificação clara dos resultados de cada gestor com as decisões implementadas na gestão dos recursos disponíveis para execução de suas atividades. Nesse sentido, para o gerenciamento dos custos de níveis hierárquicos, utiliza-se o custeio por atividades como pertinente a autoconfiança do gestor.
- c) Processo decisório: deve ser compatível com o poder fundamentado no conhecimento, deve ser descentralizado nas áreas especialistas, de forma a motivar os gestores a melhor utilização dos recursos entre as áreas fornecedoras e clientes.
- d) Quanto ao comportamento dos gestores, para atender é necessário que tenham estilo participativo, a busca de interação com os demais gestores e integração entre as áreas, bem como a motivação dos colaboradores no sentido de fazerem as coisas acontecerem.

O modelo de gestão proposto para empresas contábeis nesta pesquisa enfatiza a utilização da gestão por atividades como forma de controlar a otimização dos recursos e o aumento da lucratividade.

2.6 A Gestão por Atividades

A gestão por atividades (ABM, *Activity-Based Management*) é uma extensão do custeio baseado em atividades (ABC, *Activity-Based Costing*), que, por sua vez, teve grande aceitação no ambiente dos negócios nas últimas décadas, voltada a orientar ações de gerenciamento, pela otimização dos recursos, visando a maximização dos resultados das empresas (BORNIA, 2001).

2.6.1 O custeio baseado em atividades

O método de Custeio Baseado em Atividades – ABC foi amplamente divulgado a partir da década de 80, após estudos realizados pelo Instituto Internacional de Manufatura - CAM-I (*Computer Aided Manufacturing International*), um consórcio de organizações industriais, progressistas, empresas de consultoria contábil, professores e organizações governamentais, com a finalidade desenvolver um sistema de gerenciamento de custos adaptado ao novo ambiente tecnológico (BERLINER; BRIMSON, 1992; BORNIA, 2001).

Com a modernização tecnológica, os processos de manufatura foram se automatizando, o que ocasionou a diminuição dos custos diretos em relação aos custos totais. Nesse sentido, os sistemas de custeio tradicionais, utilizados ainda hoje, apresentam distorções relevantes na alocação dos custos indiretos, geralmente nas empresas que produzem grande variedade de bens e serviços.

A globalização desencadeou a concorrência no mercado, o que ocasionou a diversificação de bens e serviços oferecidos aos clientes; também surgiram investimentos em qualidade e produtividade, a fim de garantir a vantagem competitiva no mercado. Com este novo perfil, as empresas geraram estruturas adicionais de apoio e suporte à manufatura, o que ocasionou o aumento dos custos indiretos. Nesse sentido, surge a necessidade de um sistema de custeio adequado à nova realidade.

Segundo Atkinson *et al* (2000, p.53),

o sistema de custeio baseado em atividades (ABC) evita alocações arbitrárias e distorções subseqüentes nos custos por atribuir primeiro os custos dos recursos às atividades que os utilizam. A seguir, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, serviços e clientes que criaram demanda pelas atividades executadas ou foram por elas beneficiados.

Para Ching (1997, p.41), “ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como essas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos.”

O CAM-I definiu o Custeio Baseado em atividades (*Activity-Based Costing* - ABC) “como um método que reconhece o relacionamento causal dos

direcionadores de custos para custear as atividades através da mensuração do custo e do desempenho do processo relativo às atividades e aos objetos de custo.” (COGAN, 1999, p.43).

A figura 10 mostra as razões que motivam o grande interesse do público pelo ABC, uma representação gráfica da forma de apropriação e suas principais finalidades.

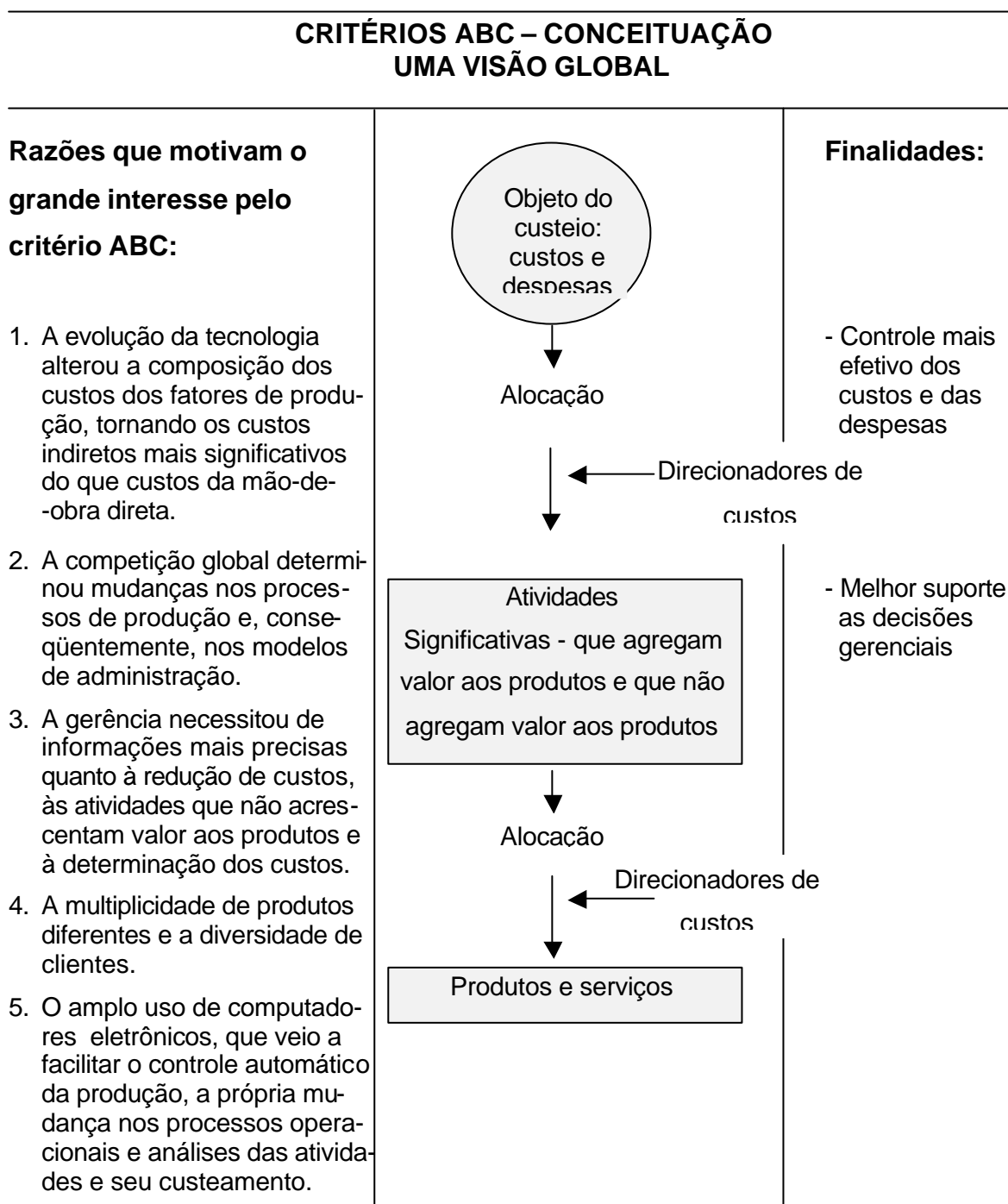


Figura 10: Critérios ABC: Uma Visão Global

Fonte: LEONE (1997, p. 256)

Vários autores como Nakagawa (1994); Martins (2000) e Kaplan e Cooper (2000) confirmam a existência de duas gerações do método de custeio ABC.

Na primeira geração do ABC, a atenção estava focada para os direcionadores de custo, como demonstrado na figura 11, com o objetivo de direcionar os custos dos recursos ao grupo de atividades e direcionar o custo dos grupos de atividade aos objetos de custos.

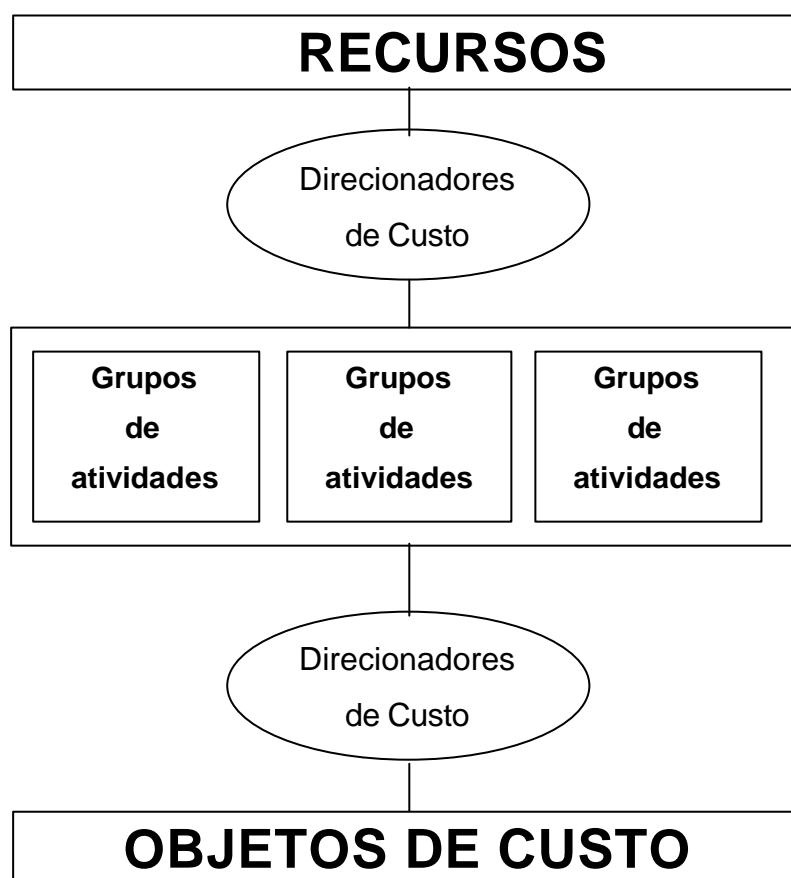


Figura 11: Primeira Versão do ABC

Fonte: Adaptado de Nakagawa (1994, p.68)

Os recursos são as pessoas, materiais, tecnologias, métodos e ambiente de trabalho que as atividades consomem de forma adequada para realizar os objetos de custo.

Os direcionadores de custos identificam a relação de causa e efeito entre um recurso, uma atividade e um objeto de custo; quando não existe esta relação, é necessário determinar um elo entre uma atividade e outra atividade (BOISVERT, 1999).

Para Nakagawa (1994, p.42) e Brimson (1996, p.62), “a atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de bens e serviços.”

Os objetos de custo constituem o que se pretende medir: bens e serviços, clientes, fornecedores, setor de mercado ou infra-estrutura (BOISVERT, 1999).

Na primeira geração do ABC, a atenção maior foi dada aos direcionadores de custo, deixando de observar as atividades de forma individual. Faltavam condições para identificar as atividades mais relevantes do grupo, seus atributos e desempenhos, o que ocasionou a segunda geração do ABC.

Na segunda geração do ABC, a atenção estava voltada para duas visões, demonstradas pela figura 12: visão econômica e de custeio, ou visão vertical, e a visão de aperfeiçoamento do processo, ou visão horizontal.

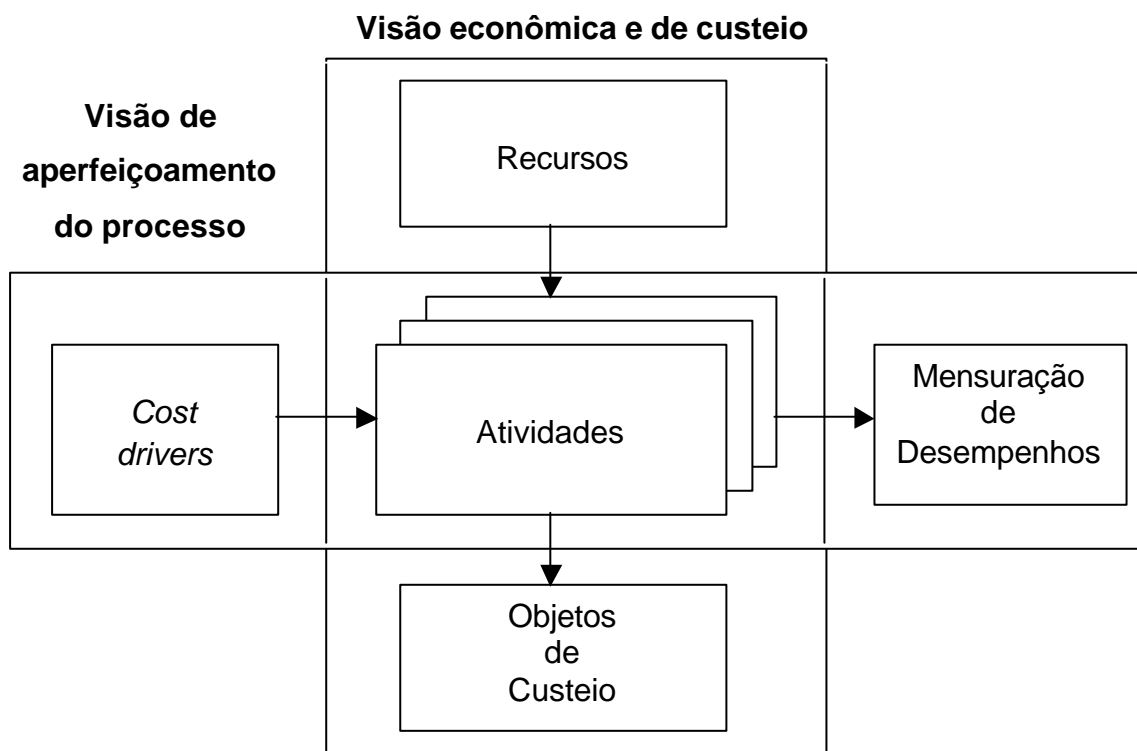


Figura 12: Segunda Versão do ABC

Fonte: CAM-I Glossary, version 1.2, R91, CMS-006. (adaptado por NAKAGAWA, Masayuki. ABC – Custeio Baseado em Atividades. 1994, p.70)

Segundo Nakagawa (1994), a visão econômica e de custeio, ou visão vertical, permite um melhor custeio e precificação por centro de custo, enquanto

que a visão de aperfeiçoamento do processo ou visão horizontal fornece informações diretas sobre as atividades.

De acordo com a segunda versão do ABC o custo dos recursos é alocado às atividades por meio do direcionador de recursos; posteriormente, os custos das atividades serão alocados aos objetos de custo por meio dos direcionadores de atividades.

Segundo Boisvert (1999), os direcionadores de recursos podem ser representados pelo tempo trabalhado em horas, área ou volume utilizados em metros quadrados ou metros cúbicos, e os direcionadores de atividades se apresentam, quase sempre, sob a forma de um indicador não financeiro, assim como número de lotes, números de modelos e outros.

Na visão vertical, surge a primeira diferenciação entre a primeira e a segunda geração, que é a identificação do custo e de um direcionador para cada atividade.

A visão de aperfeiçoamento do processo, ou visão horizontal, relaciona as informações aos direcionadores de custo que influenciam as atividades e seus desempenhos.

De acordo com Kaplan e Cooper (2000, p.168),

a visão de processo introduz um novo tipo de gerador de custo, que denominaremos gerador do processo. Os geradores do processo ajudam a explicar a quantidade de recursos, e, portanto, os custos, necessários à realização de uma atividade e relacionam-se à eficiência da realização de uma atividade.

O método de custeio baseado em atividades ocasiona informações não financeiras na visão horizontal, e informações financeiras na visão vertical; a gestão por atividades usufrui dessas informações, possibilitando uma visão ampla dos negócios, o que auxilia o gerenciamento das atividades e a tomada de decisões da empresa.

2.6.2 A gestão baseada em custeio por atividades

As empresas usam o ABC para informar os custos efetivos das atividades e dos processos executados e a lucratividade dos bens e serviços e dos clientes. Essas informações tornam-se a base para ações conhecidas como ABM, de acordo com a figura 13.

O gerenciamento e o controle das atividades que empregam o ABC são denominados *Activity-Based Management*, [...] entretanto, comumente se utiliza a sigla ABC para designar tanto o custeio das atividades quanto o gerenciamento das mesmas (BORNIA, 2001, p.129).

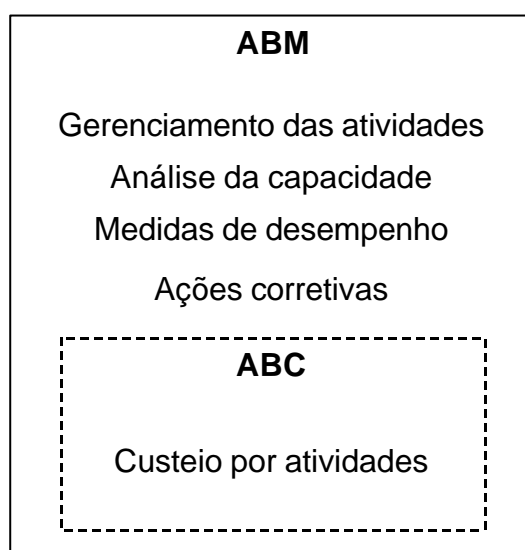


Figura 13: Relacionamento entre ABC e ABM

Fonte: BORNIA (2002, p.130)

Para Sakurai (1997, p.97), “a finalidade principal do ABC é proporcionar aos administradores informação sobre o custo do produto, para análise da lucratividade e de outras decisões. O ABM objetiva o gerenciamento do custo, para aperfeiçoamento do processo de produção e inovação.”

A gestão por atividades é um método de gerenciamento que visa a adicionar valor aos bens e serviços oferecidos aos clientes e a aumentar o lucro, ao proporcionar esse valor. Esse método analisa todas as atividades relacionadas à cadeia produtiva da organização, os fatos geradores de custos, os direcionadores de custos, além da relação de causa e efeito.

Segundo Sakurai (1997, p.117), para implantar a gestão por atividades é necessário:

- a) Analisar as atividades:
- identificar as atividades que não agregam valor aos bens e serviços;
 - analisar as atividades que agregam valor aos bens e serviços;
 - comparar as atividades com as melhores práticas;
 - examinar as entradas e saídas das atividades.
- b) Analisar os fatores geradores de custo e os direcionadores:
- reduzir tempo e esforço;
 - eliminar atividades desnecessárias;
 - selecionar atividades de baixo custo;
 - compartilhar atividades sempre que possível;
 - redistribuir recursos ociosos.

A gestão por atividades é uma ferramenta gerencial que serve como uma alternativa de melhoria contínua à gestão de negócios, pois possibilita ao gestor tomar melhores decisões a partir de seus resultados. De acordo com Atkinson *et al* (2000, p.53), a gestão por atividades inclui as seguintes tomadas de decisões:

1. modificar preços, *mix* de produtos e *mix* de clientes;
2. melhorar o relacionamento com fornecedores e clientes;
3. aprimorar o desenho de produtos e serviços;
4. executar as atividades com eficiência;
5. eliminar certas atividades que não criam qualquer valor para os clientes.

A gestão por atividades serve de suporte para as decisões estratégicas e operacionais, possibilita planejar os resultados econômicos com base nas informações de custo das atividades da cadeia de valor das empresas.

Para Kaplan e Cooper (2000, p.153), “o gerenciamento por atividades, ou ABM, refere-se a todo o conjunto de ações que podem ser tomadas com base em informações sobre custeio baseado na atividade”. Eles apontam duas aplicações complementares: O ABM *operacional* e o ABM *estratégico*, conforme a figura 14.



Figura 14: Utilização do ABM para Aprimoramento Operacionais e Decisões Estratégicas

Fonte: KAPLAN; COOPER (2000, p.15)

O ABM operacional engloba todas as ações que aumentam a eficiência, reduzem custos e melhoram a utilização dos ativos.

O ABM estratégico – fazer as coisas que devem ser feitas – tenta alterar a exigência de atividades a fim de aumentar a lucratividade, pressupondo, como uma aproximação inicial, que a eficiência da atividade permanecerá constante.

Ching (2001, p.84) apresenta um modelo de aplicação prática da gestão por atividades, conforme a figura 15.

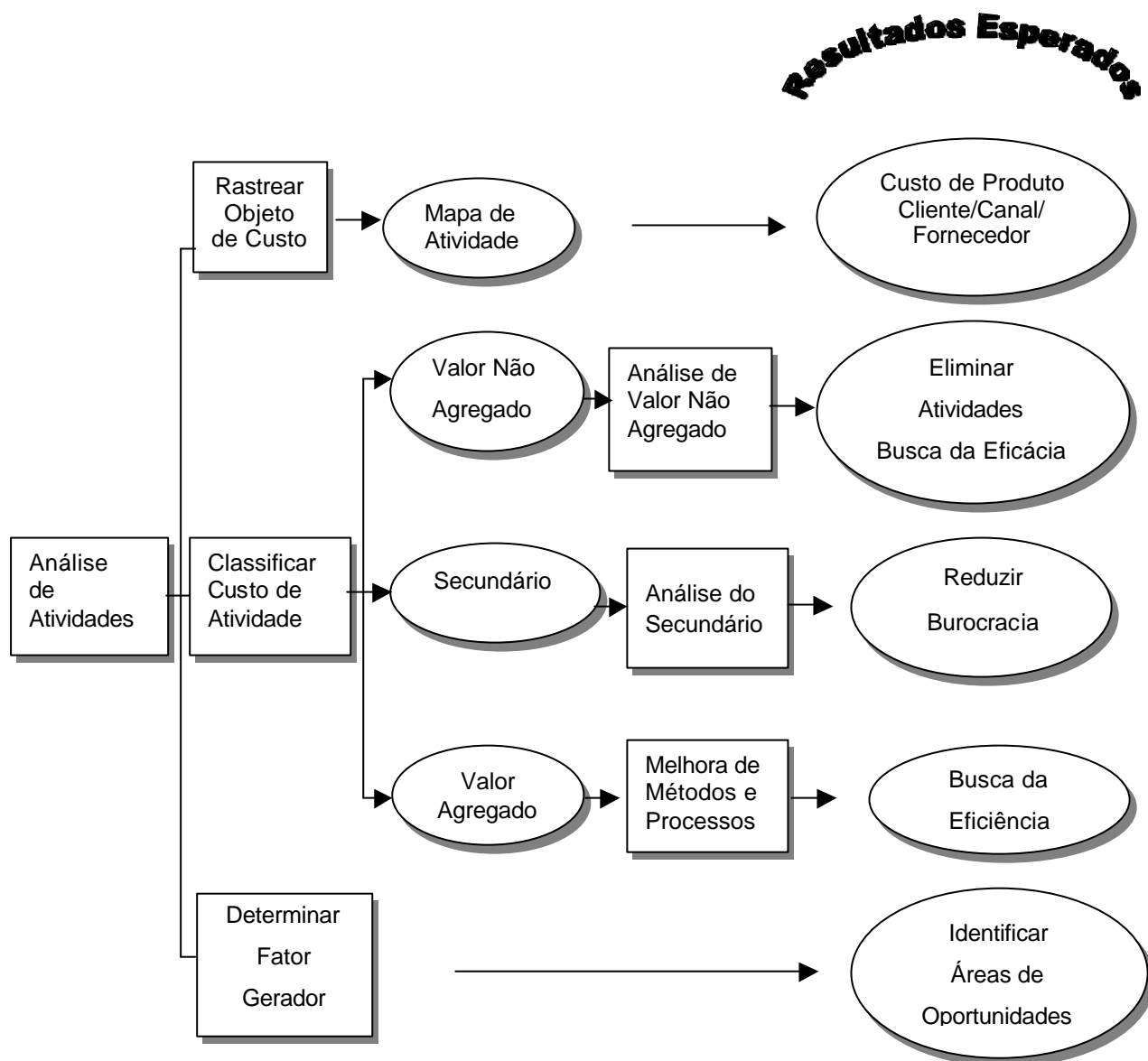


Figura 15: Modelo de Gestão Baseada em Custeio Por Atividades

Fonte: CHING (2001, p.86)

Segundo Ching (2001, p.50), os principais benefícios [...] em um sistema de Gestão Baseado em Custeio por atividades são os seguintes:

- ABM é uma ferramenta que fornece entendimento fundamental da base de custos da empresa:
 - permite apurar com precisão o custo de cada produto, sem o uso de rateios ou alocações subjetivas;
 - permite a apropriação precisa dos custos fixos;

- sistema ABC identifica as questões corretas, mas não fornece as respostas. Ele questiona os porquês. Cabe a nós descobrir os comos;
- possibilita melhor qualidade na tomada de decisão:
 - na redução de custos;
 - na reengenharia de processos;
 - na racionalização da linha de produtos;
 - na focalização do cliente via análise de rentabilidade dos clientes;
 - no custeio de fornecedores.
- por fim, possibilita a melhoria de custos e realocação de recursos através de eliminação/redução e/ou racionalização de atividades.

O Modelo de Gestão Baseada em Custeio por Atividades, desenvolvido por Ching (2001), encontra-se num contexto mais amplo que é o modelo de gestão das empresas. Aquele modelo servirá como base para a operacionalização do modelo proposto para as empresas contábeis.

3 MODELO PROPOSTO DE GESTÃO POR ATIVIDADES PARA EMPRESAS CONTÁBEIS

O desenvolvimento deste capítulo tem como objetivo principal conceber um modelo genérico de gestão por atividades para empresas contábeis. Para fins didáticos, inicia-se a concepção do modelo de gestão por atividades com a descrição do diagnóstico estratégico da empresa contábil, que considera a influência da missão das crenças e valores da empresa contábil para aplicação do modelo. A seguir, abordam-se as funções administrativas de planejamento, organização, liderança e controle para auxiliar a gestão por atividades baseado na visão sistêmica que identifica os componentes básicos de uma organização. Na seqüência, utiliza a cadeia de valor de Porter, com o objetivo de delinear a visão da empresa contábil por processos, faz uso do método de custeio por atividades para verificar o custo das atividades e seus resultados para gestão. Finalmente, considera o sistema de informações da empresa contábil para auxiliar a gestão.

3.1 Componentes do Modelo de Gestão Proposto

De acordo com a visão de Robbins (1978) e Beuren (1998) citada na revisão de literatura desta pesquisa, um modelo é uma representação teórica da realidade e os componentes do modelo de gestão proposto que serão abordados são esses:

3.2 Diagnóstico Estratégico da Empresa Contábil

O diagnóstico estratégico visa avaliar a real situação das empresas contábeis no ambiente interno e externo. A partir deste, é possível a alta administração definir uma posição estratégica para as empresas contábeis no mercado concorrencial.

3.2.1 O ambiente externo da empresa contábil

O ambiente externo das empresas contábeis é onde elas estão inseridas. Nesse ambiente, elas estão envolvidas com um conjunto de fatores políticos, sociais, econômicos, culturais, e outros, que influenciam seu crescimento e desenvolvimento. Esse ambiente está fora do controle das empresas contábeis, conforme a figura 16.

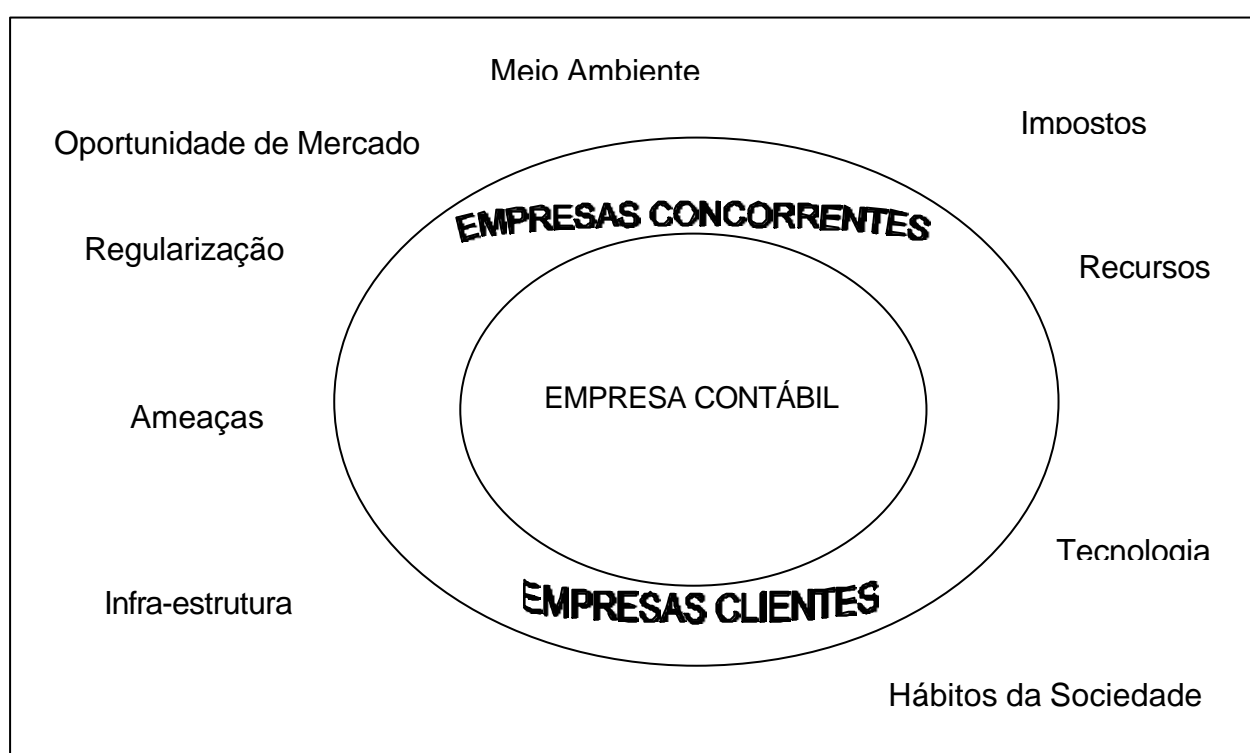


Figura 16: Ambiente Setorial de Todas as Empresas que Produzem o Mesmo Produto.

Fonte: FIGUEIREDO; FABRI (2000, p.57)

Segundo Figueiredo e Fabri (2000, p.56), “a função estratégica é desenvolvida mediante uma avaliação das forças que representam as oportunidades e ameaças que vêm de fora da empresa”.

É importante que a alta administração conheça as oportunidades e ameaças presentes no ambiente setorial das empresas contábeis. As oportunidades representam uma situação favorável que a empresa contábil

poderá usufruir para direcionar os negócios, enquanto as ameaças devem ser evitadas.

Cada empresa contábil tem suas próprias ameaças e oportunidades, de acordo com o ambiente que elas se encontram. Segundo Figueiredo e Fabri (2000, p.57), as ameaças e oportunidades presentes em geral no ambiente setorial das empresas contábeis são:

- grande número de concorrentes com baixa qualificação e, por isso, sem condições de desempenhar um bom serviço, mas mesmo assim o oferecem a preços extremamente menores do que aqueles oferecidos pelas empresas mais organizadas;
- a falta de conhecimento dos usuários dos serviços contábeis do valor da contabilidade para o bom desempenho de seus negócios;
- as constantes mudanças na legislação tributária;
- a baixa qualidade da formação acadêmica dos profissionais de contabilidade.

E as oportunidades são:

- a legislação que ampara os profissionais de contabilidade como fornecedores exclusivos dos serviços de contabilidade;
- sistema nacional de registro e fiscalização profissional por meio dos conselhos de contabilidade;
- grande número de empresas existentes no país que necessitam de serviços de contabilidade.

Ao identificar as oportunidades e ameaças presentes no ambiente setorial das empresas contábeis, a alta administração poderá definir qual é a sua missão no ambiente dos negócios.

3.2.2 A missão, as crenças e os valores da empresa contábil

A missão das empresas contábeis é atender às necessidades da sociedade por meio dos serviços prestados. Ela determina aonde a empresa contábil quer chegar no futuro e quais as atividades em que deve concentrar seus esforços.

Essa missão caracteriza a vontade da alta administração, traduz as crenças e os valores dos proprietários.

As crenças e valores dos proprietários são repassados através de um conjunto de normas que determinam o comportamento das pessoas e o posicionamento da empresa contábil no ambiente dos negócios. Nesse sentido, a cultura organizacional das empresas contábeis pode direcionar a atuação do grupo de colaboradores tomando como referência o modelo de gestão proposto.

O modelo de gestão proposto impõe alterações estruturais nos processos, rotinas e procedimentos de trabalho e alterações comportamentais na empresa contábil. Essas alterações tornam-se necessárias em virtude da existência de um controle mais apurado do fluxo das atividades, que visa a otimização dos processos, e, em consequência, o aumento da lucratividade.

3.2 Processo de Gestão por Atividades

De acordo com Robbins (1981), o processo de gestão é a conclusão eficiente das funções administrativas genéricas: planejar, organizar, liderar e controlar. Elas definem o comportamento organizacional da gestão.

O processo de gestão por atividades inclui a utilização dessas funções que são: **planejar** a estratégia de acordo com a análise do ambiente interno e externo, **organizar** os recursos internos da empresa contábil para o gerenciamento por atividades, **liderar** a aplicação da gestão baseada em custeio por atividades e **controlar** as saídas dos serviços prestados, conforme o planejado. O sistema de informações serve de suporte para conduzir os dados, enquanto o *feedback* realimenta as funções administrativas com a visão sistêmica e a gestão por atividades, com o foco voltado para o cliente.

3.2.1 Objetivos estratégicos

Os objetivos representam o alvo que a alta administração deseja alcançar com a empresa contábil. A estratégia é o caminho que a empresa contábil irá executar para cumprir os objetivos.

A realização dos objetivos estratégicos depende diretamente dos colaboradores da empresa contábil. Nesse sentido, a cultura organizacional deve ser direcionada para o alcance dos objetivos, envolvendo os colaboradores, a fim de capacitá-los e motivá-los em direção aos resultados pretendidos.

Uma análise do ambiente interno determinará como a empresa contábil está para atingir a situação objetivada.

3.2.2 Entradas

Os **recursos** das empresas contábeis representam a parte física, local, móveis, instalações, máquinas, materiais e utensílios necessários à realização das atividades da cadeia produtiva das empresas contábeis.

Os recursos são a base da mensuração dos custos, pois representam as despesas que impactam o dia-a-dia da empresa contábil. O modelo proposto prevê o acúmulo dos recursos em centros de atividades e, desses centros, distribuídos aos objetos de custos.

A **estrutura** da empresa contábil demonstra a forma em que os colaboradores estão organizados para realizar os serviços contábeis, quem detém o poder e as responsabilidades e quais as subordinações existentes.

A estrutura proposta para o modelo de gestão por atividades para a empresa contábil é a estrutura por unidades de negócios.

Para a operacionalização do modelo de gestão por atividades, sugere-se que as unidades de negócios das empresas contábeis sejam formadas por grupo de clientes que possuam as mesmas características. Cada unidade de negócio teria um gerente responsável pela execução do fluxo de atividades de todos os clientes que fizerem parte desse grupo. Dessa forma, os gerentes das unidades de negócios poderiam dedicar-se a auxiliar os clientes na tomada de decisões e identificar oportunidades de negócios relacionados às necessidades de gestão.

As **tecnologias** mais usadas nas empresas contábeis são: o telefone, o PABX digital, o fax, os micros multiusuários, os *notbooks*, o *escaner*, as redes locais constituídas por microconcentrador e impressoras. Esses instrumentos servem de apoio à tomada de decisões da empresa contábil e auxiliam na

realização dos serviços prestados, bem como, o conjunto de *softwares* e *hardwares* que processam as atividades contábeis de maneira automatizada.

Segundo Cestari (2002), as empresas contábeis utilizam pacotes de *softwares* utilitários e aplicativos. Os pacotes de *softwares* utilitários são programas desenvolvidos de maneira específica para atender às necessidades das organizações contábeis e os pacotes de *softwares* aplicativos são adotados para a solução de problemas comerciais, assim como a editoração eletrônica e o gerenciamento dos dados.

As **peçoas** que estão presentes no ambiente interno das empresas contábeis são, em sua maioria, técnicos em contabilidade e contadores; essas empresas contam também com profissionais de outras áreas, assim como secretárias, *office-boys*, técnicos em informática e advogados, que oferecem suporte à prestação dos serviços contábeis (THOMÉ, 2001).

A estrutura proposta para o modelo de gestão por atividades para empresas contábeis organiza-se em unidades de negócios. As unidades de negócios são formadas por um gerente e auxiliares contábeis que atendem a um grupo de clientes que possuem as mesmas características, o que possibilita o gerenciamento por cliente por parte de um colaborador apenas. O gerente terá que ser um contador ou técnico em contabilidade que se responsabilize pela contratação, capacitação e motivação dos auxiliares contábeis e pela realização a contabilidade gerencial dos clientes, cabendo aos auxiliares contábeis desenvolver todas as atividades operacionais relacionadas à cadeia de valor.

Os colaboradores da empresa contábil devem apresentar as seguintes qualidades: comprometimento, habilidade, iniciativa, perspicácia e discrição.

- a) Comprometimento - apresentar-se com pontualidade e realizar as atividades de maneira mais eficiente possível;
- b) habilidade - conseguir desenvolver o trabalho em equipe e com diplomacia;
- c) Iniciativa - diagnosticar a situação da empresa contábil e tomar as medidas necessárias;
- d) perspicácia - perceber a necessidade dos colegas e auxiliá-los, para que a empresa contábil funcione em sinergia e
- e) discrição – manter o sigilo de assuntos confidenciais da empresa contábil.

A motivação dos colaboradores reflete-se em resultados positivos para a empresa contábil. Uma forma de motivar os colaboradores é pela avaliação das unidades de negócios e pela participação de seus colaboradores no resultado do exercício. Por exemplo: a unidade de negócios que conseguir aumentar os clientes, ganhará uma porcentagem de participação dos lucros daqueles clientes.

Com a análise do ambiente interno da empresa contábil, identificam-se os pontos fortes e fracos. Os pontos fortes representam a vantagem competitiva no ambiente dos negócios e os pontos fracos, as áreas da empresa contábil que devem ser melhoradas.

3.2.3 Processo operacional

O modelo proposto utiliza a cadeia de valor genérica de Porter (1989, p.35), adaptada à realidade das empresas contábeis. A operacionalização do modelo proposto segue como base o Modelo de Gestão Baseada em Custeio por Atividades, desenvolvido por Ching (2001, p. 86).

3.2.3.1 Análise das atividades

A análise das atividades inicia com o levantamento das atividades e a criação do mapa de atividades, isto é, consiste em descrever as principais atividades que formam a cadeia de valor da empresa contábil e listá-las num relatório para que haja uma definição comum para toda a empresa contábil. As atividades são classificadas em atividades de apoio e atividades primárias.

As principais **atividades de apoio** são: comprar, pagar contas, faturar, receber contas e atender clientes por telefone.

A atividade **comprar** inicia-se com o recebimento da relação de materiais necessários para realização das atividades operacionais da empresa contábil. A secretária solicita o material ao fornecedor, recebe o material, assina a nota fiscal, distribui o material e realiza a provisão para o pagamento. O fluxo de

processamento das tarefas que compõem a atividade **comprar** ocorre, conforme a figura 17.

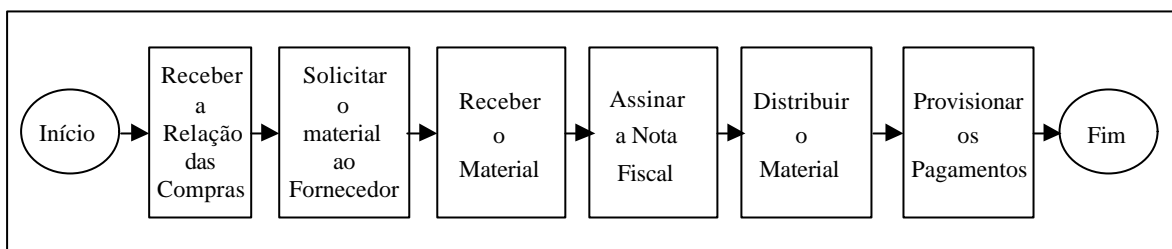


Figura 17: Fluxograma da Atividade Comprar

A atividade **pagar contas** inicia-se com o recebimento da duplicata. A secretária efetua o pagamento e lança o pagamento no sistema de informações da empresa contábil. O fluxo de processamento das tarefas que compõem a atividade **pagar contas** ocorre, conforme a figura 18.

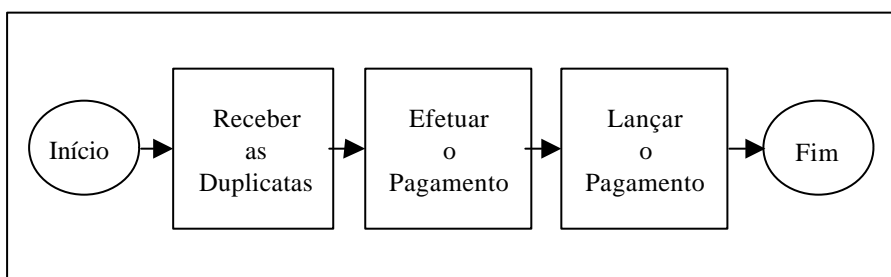


Figura 18: Fluxograma da Atividade Pagar Contas

A atividade **faturar** inicia-se com o recebimento das informações da alta administração sobre a atualização dos honorários contábeis. A secretária lança as atualizações no sistema de informações da empresa contábil, imprime os boletos bancários e os relatórios com as despesas mensais de cada cliente em duas vias e envia os bloquetes e os relatórios aos clientes. O fluxo de processamento das tarefas que compõem a atividade **faturar** ocorre, conforme a figura 19.

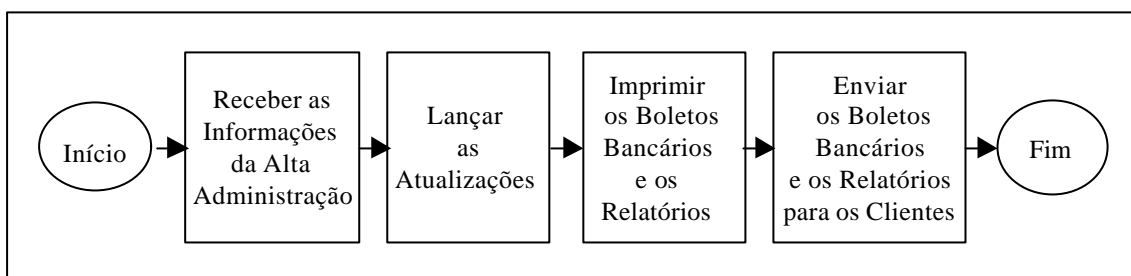


Figura 19: Fluxograma da Atividade Faturar

A atividade **receber contas** inicia-se com o recebimento dos pagamentos e da segunda via do relatório das despesas mensais. A secretária lança os recebimentos no sistema de informações da empresa contábil, encaderna a segunda via dos relatórios com as despesas mensais e os envia para alta administração. O fluxo de processamento das tarefas que compõem a atividade **receber contas** ocorre, conforme a figura 20.

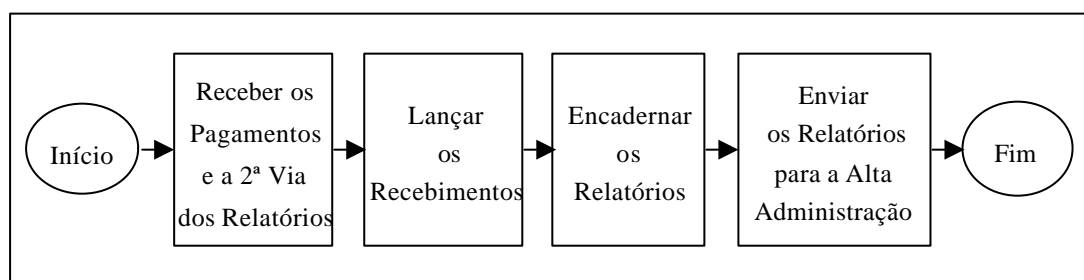


Figura 20: Fluxograma da Atividade Receber Contas

A atividade **atender clientes por telefone** inicia-se com o recebimento das ligações, solicitação de informações aos clientes, encaminhamento das ligações ao seu destino. O fluxo de processamento das tarefas que compõem a atividade **atender clientes por telefone** ocorre, conforme a figura 21.

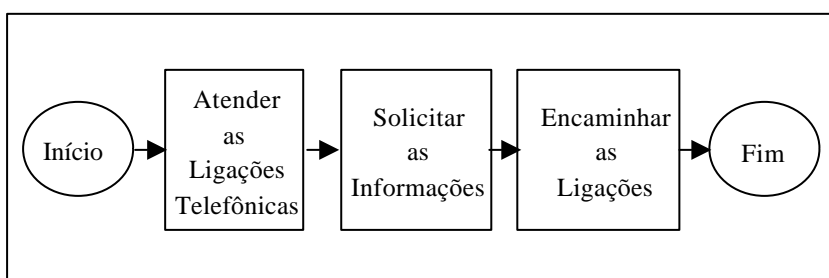


Figura 21: Fluxograma da Atividade Atender Clientes por Telefone

Ao relacionar as atividades da cadeia de valor da empresa contábil, é possível observar o grau de complexidade apresentado, o que determina se as atividades formam o processo ou se desmembram em tarefas. O grau de complexidade das atividades está relacionado ao porte da empresa contábil.

As **atividades primárias** estão envolvidas diretamente na criação de valor para a empresa contábil e consistem nas atividades que formam os processos produtivos. Os principais processos produtivos são: executar a contabilidade financeira, executar a contabilidade fiscal, executar a contabilidade de pessoal, executar a contabilidade jurídica e executar a contabilidade gerencial.

O processo **executar a contabilidade financeira** se inicia com o recebimento da documentação da empresa-cliente referente às movimentações do mês corrente. Os documentos são separados, codificados de acordo com a numeração existente no plano de contas específico para cada empresa-cliente e lançados no sistema de informações da empresa contábil; depois são impressos os relatórios para a conciliação das contas com a documentação existente. São realizadas as possíveis correções e impressos os balancetes a serem enviados aos clientes e os livros Diário e Razão, que serão registrados no órgão competente. O fluxo de processamento das atividades que compõem o processo **executar a contabilidade financeira** ocorre, conforme a figura 22.

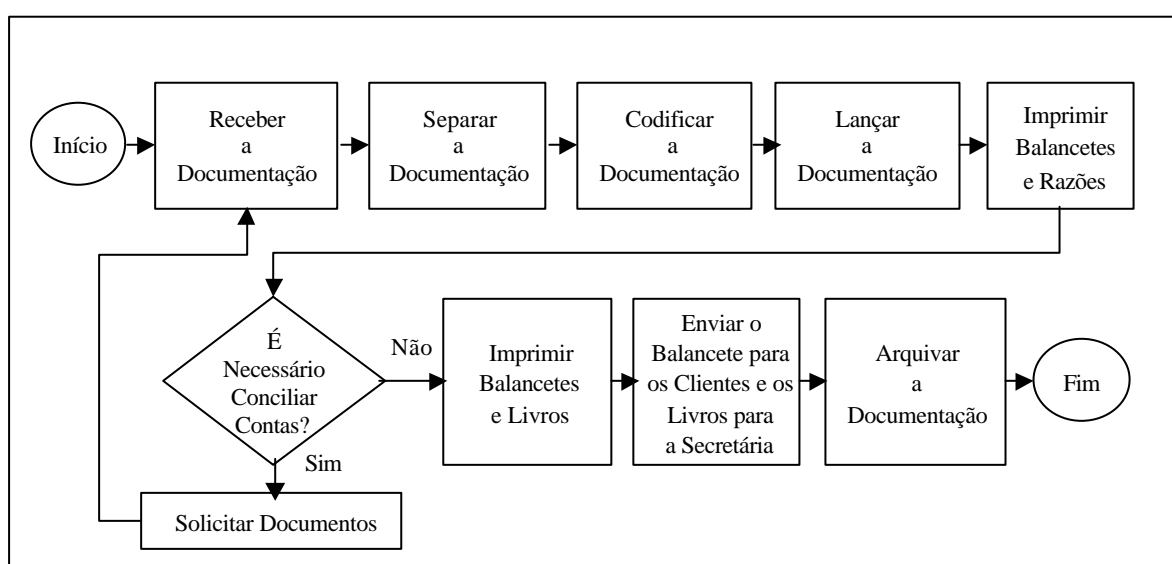


Figura 22: Fluxograma do Processo Executar a Contabilidade Financeira

O processo **executar a contabilidade fiscal** se inicia com o recebimento da documentação da empresa-cliente referente às movimentações do mês corrente. Os documentos são separados, codificados de acordo com a numeração existente no plano de contas e lançados no sistema de informações da empresa contábil; posteriormente são apurados os impostos, impressas as guias a serem enviadas aos clientes para pagamento e os livros fiscais de Entradas, Saídas e Impostos, que serão registrados nos órgãos responsáveis pela fiscalização. O fluxo de processamento das atividades que compõem o processo **executar a contabilidade fiscal** ocorre, conforme a figura 23.

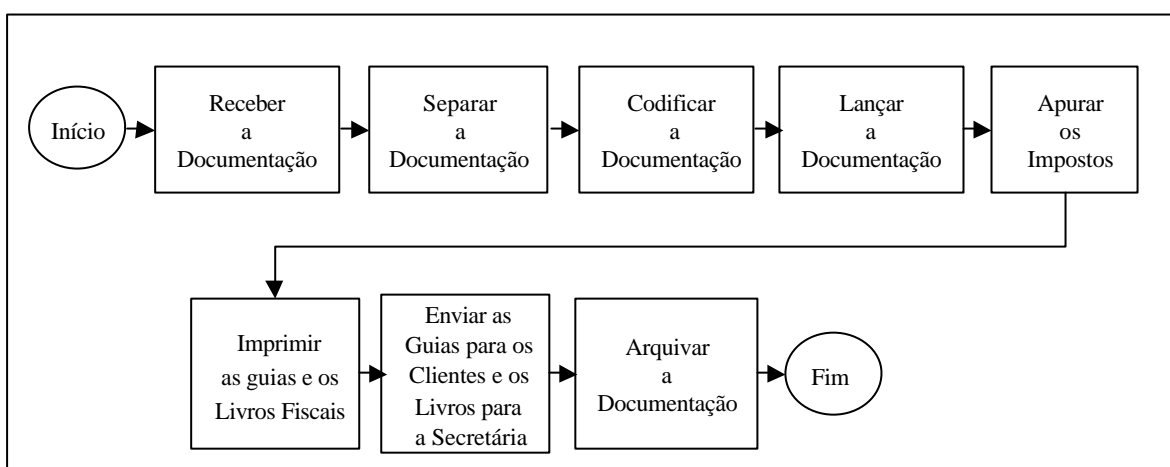


Figura 23: Fluxograma do Processo Executar a Contabilidade Fiscal

O processo **executar a contabilidade de pessoal** se subdivide em subprocessos: admitir colaboradores, contabilizar a folha de pagamento e os encargos sociais e demitir colaboradores, conforme a figura 24.

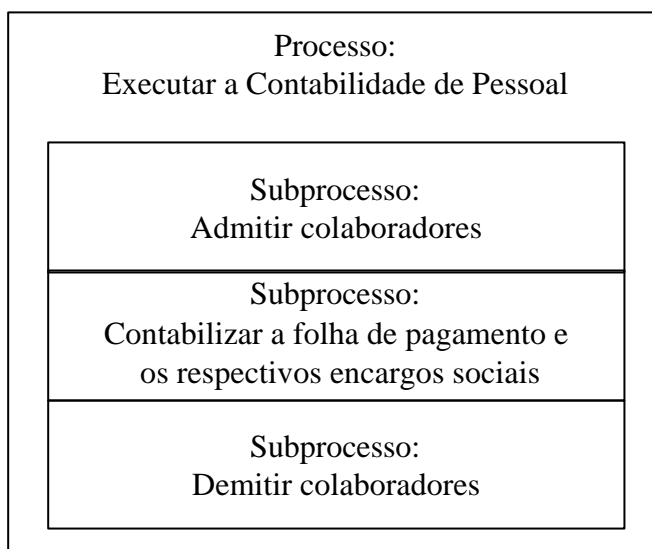


Figura 24: Processo Executar a Contabilidade de Pessoal

O subprocesso **admitir colaboradores** se inicia com o recebimento da documentação dos novos colaboradores contratados pela empresa-cliente. Esses documentos são conferidos, registrados na ficha de empregados ou no livro de empregados, registrados na carteira profissional, codificados de acordo com a numeração existente no plano de contas e lançados no sistema de informações da empresa contábil; posteriormente são impressos os contratos de trabalho dos novos colaboradores a serem enviados aos clientes.

Os registros nas fichas ou livros de colaboradores e na carteira profissional justificam a inclusão do colaborador no quadro funcional da empresa-cliente. O fluxo de processamento das atividades que compõem o subprocesso **admitir colaboradores** ocorre, conforme a figura 25.

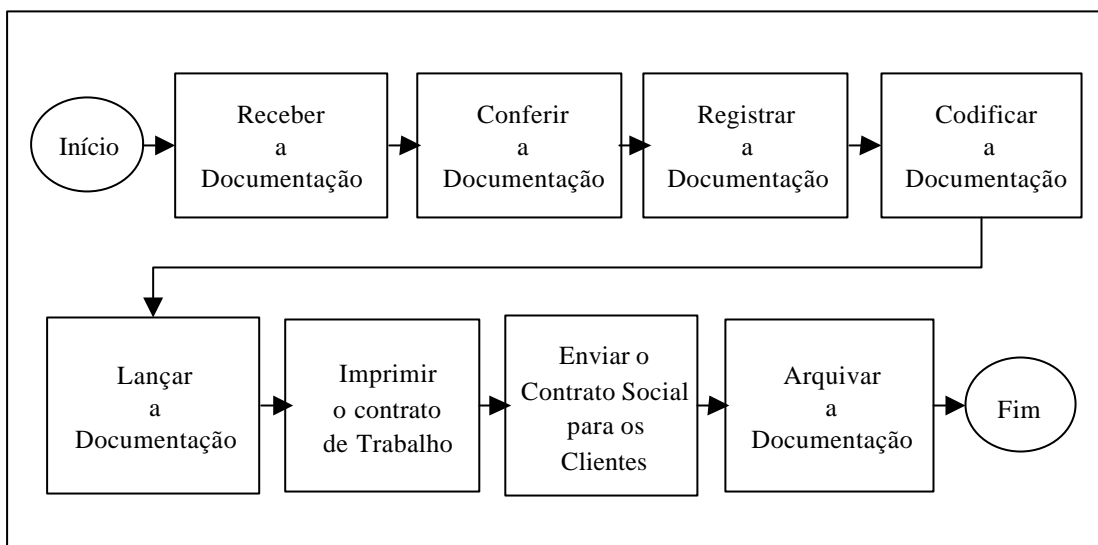


Figura 25: Fluxograma do Subprocesso Admitir Colaboradores

O subprocesso **contabilizar a folha de pagamento e os respectivos encargos sociais** se inicia com o recebimento dos documentos com as informações sobre as ocorrências mensais dos colaboradores. Os documentos são separados, codificados de acordo com a numeração existente no plano de contas e lançados no sistema de informações da empresa contábil; depois são impressos os recibos de salários, de férias e as guias de impostos que incidem sobre os salários; posteriormente a documentação é enviada aos clientes.

No mês de novembro e dezembro de cada ano, são impressas folhas de pagamento adicionais referentes ao décimo terceiro salário. O fluxo de processamento das atividades que compõem o subprocesso **contabilizar a folha de pagamento e os respectivos encargos sociais** ocorre, conforme a figura 26.

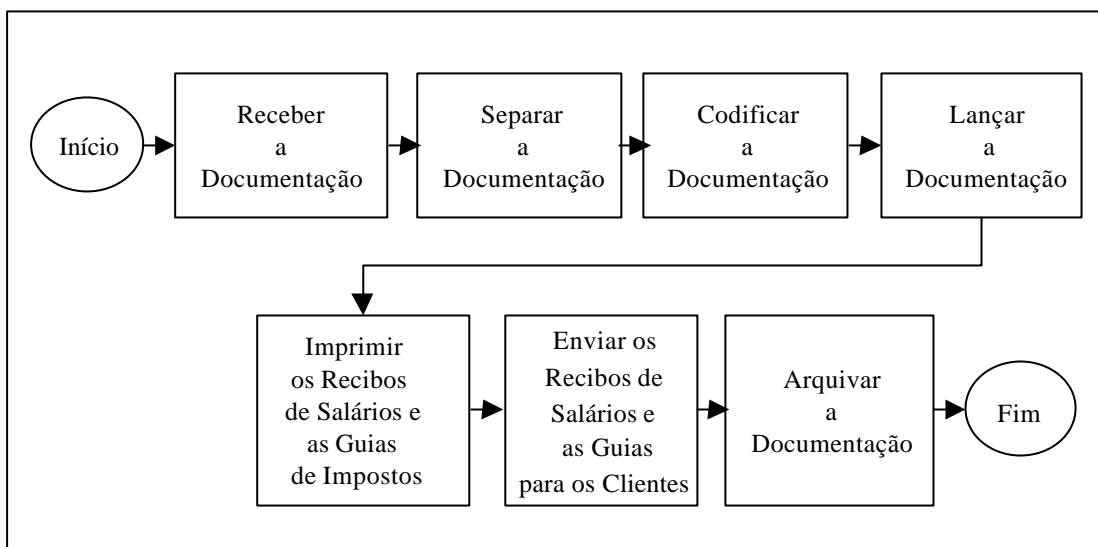


Figura 26: Fluxograma do Subprocesso Contabilizar a Folha de Pagamento e os respectivos Encargos Sociais

O subprocesso **demitir colaboradores** se inicia com o recebimento dos documentos com as informações sobre as ocorrências do mês. Os documentos são conferidos, registrados na ficha de empregados ou no livro de empregados, registrados na carteira profissional, codificados de acordo com a numeração existente no plano de contas e lançados no sistema de informações da empresa contábil; depois são impressas as rescisões dos contratos de trabalho dos colaboradores a serem enviadas aos clientes.

Os registros nas fichas de empregados ou no livro de empregados e na carteira profissional caracterizam a rescisão do contrato de trabalho dos colaboradores. O fluxo de processamento das atividades que compõem o subprocesso **demitir colaboradores** ocorre, conforme a figura 27.

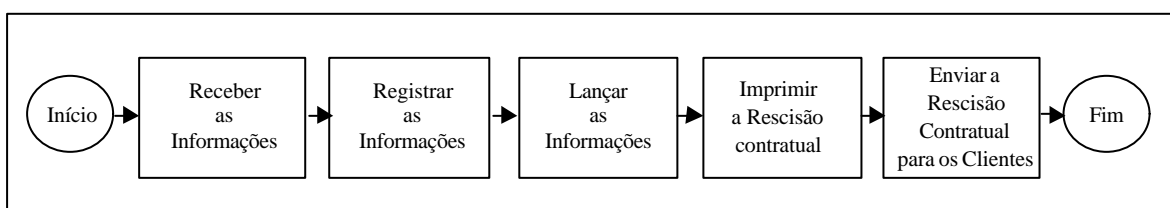


Figura 27: Fluxograma do Subprocesso Demitir Colaboradores

O processo **executar a contabilidade jurídica** se subdivide em subprocessos: constituir empresas, realizar alterações contratuais e encerrar empresas, conforme a figura 28.

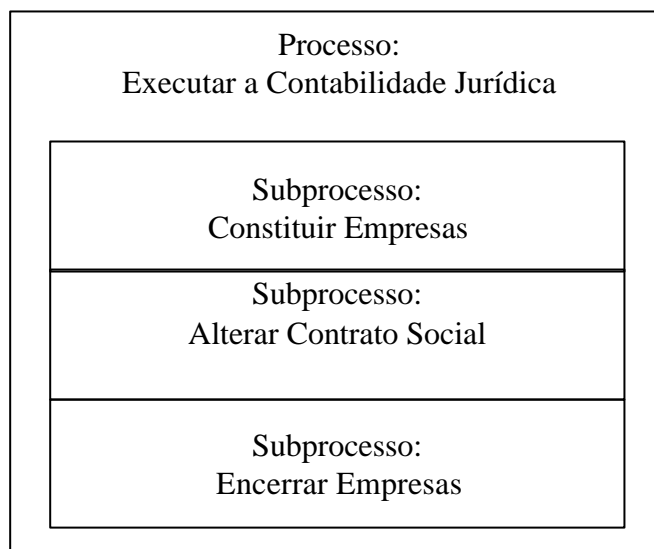


Figura 28: Processo Executar a Contabilidade Jurídica

O subprocesso **constituir empresas** se inicia com o recebimento dos documentos dos sócios e da futura sede da empresa. Os documentos são conferidos e lançados no sistema de informações da empresa contábil; depois é impresso o contrato social da empresa a ser enviado ao cliente para colher as assinaturas. O fluxo de processamento das atividades que compõem o subprocesso **constituir empresas** ocorre, conforme a figura 29.

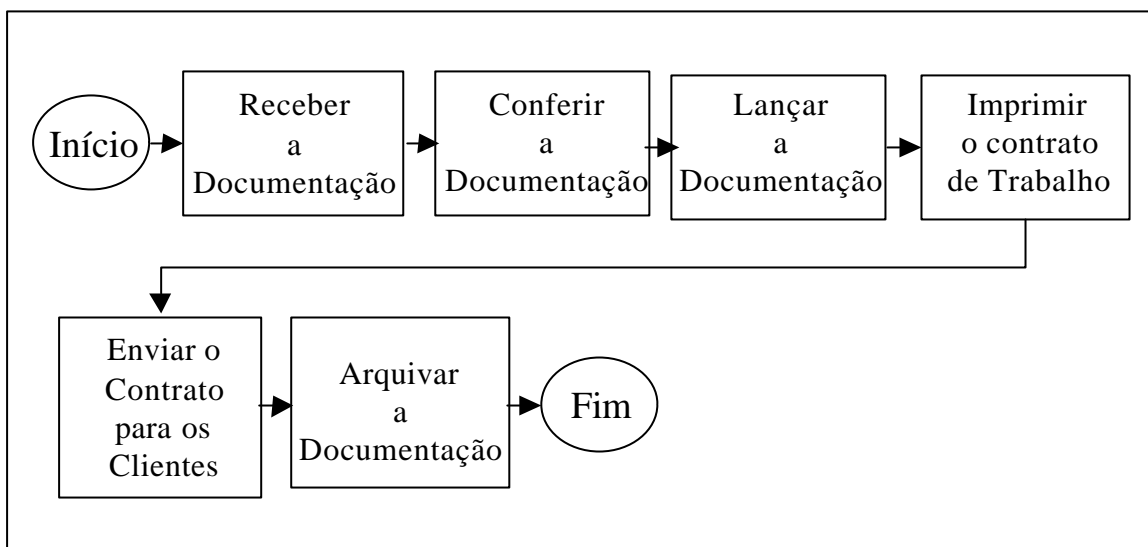


Figura 29: Fluxograma do Subprocesso Constituir Empresas

O subprocesso **alterar contrato social** se inicia com o recebimento dos documentos com as ocorrências de alterações contratuais. As alterações contratuais serão lançadas no sistema de informações da empresa contábil; depois é impressa a alteração contratual a ser enviado ao cliente para colher as assinaturas. O fluxo de processamento das atividades que compõem o subprocesso **alterar contrato social** ocorre, conforme a figura 30.

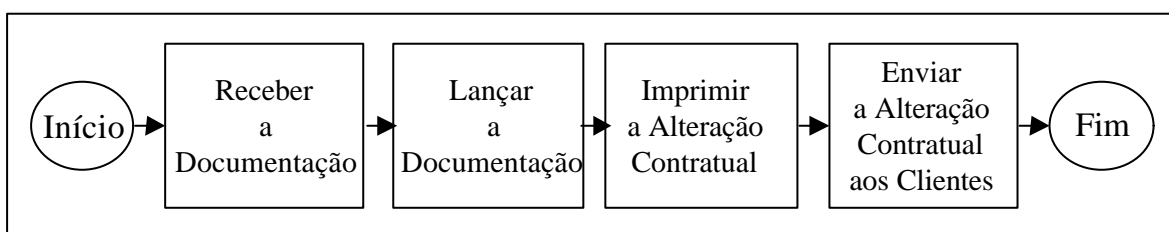


Figura 30: Fluxograma do Subprocesso Alterar Contrato Social

O subprocesso **encerrar empresas** se inicia com a solicitação de encerramento das atividades da empresa. Posteriormente são lançadas as informações no sistema da empresa contábil e impresso o distrato social a ser enviado ao cliente para colher as assinaturas. O fluxo de processamento das atividades que compõem o subprocesso **encerrar empresas** ocorre, conforme a figura 31.

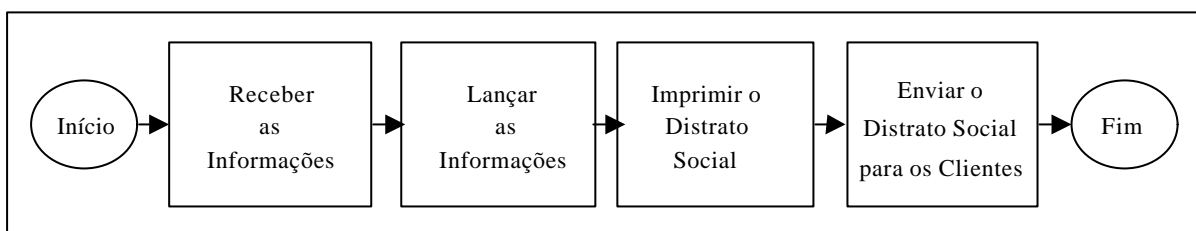


Figura 31: Fluxograma do Subprocesso Encerrar Empresas

O processo **executar a contabilidade gerencial** se inicia com a análise dos relatórios gerados pelo sistema de informações da empresa contábil. Esta análise diz respeito às informações do fluxo de caixa, dos bens depreciados, das movimentações bancárias, das contas a receber em relação ao faturamento, das contas a pagar em relação aos custos, que devem apoiar o gestor da empresa cliente na tomada de decisões. O processo **executar a contabilidade gerencial** geralmente é realizado se há uma solicitação da empresa cliente.

Os processos primários apresentam em comum as seguintes atividades:

1. Receber a documentação.
2. Separar a documentação.
3. Codificar a documentação.
4. Lançar a documentação.
5. Imprimir os relatórios.
6. Conferir contas.
7. Enviar a documentação aos clientes.
8. Arquivar a documentação.

Para calcular o custo da atividade, toma-se como base as principais atividades realizadas e se identificam os recursos necessários à sua realização.

Ao identificar os recursos da empresa contábil, torna-se necessário mensurá-los, estabelecer uma relação entre os recursos e as atividades. Essa relação é realizada pelo direcionador de recursos, de acordo com o quadro 36.

Quadro 2: Direcionadores de Recursos

Recursos	Direcionadores de Recursos
Salários e encargos Instalações Máquinas e equipamentos	Tempo trabalhado em horas Área utilizada em metros quadrados Tempo despendido em horas

Nas empresas contábeis, o custo mais significativo é o custo com o pessoal. O valor total do recurso pode ser alocado às atividades por meio de porcentagem sobre a utilização total, por exemplo: pode-se quantificar qual a porcentagem do tempo total de trabalho foi dedicada à realização da atividade **separar a documentação**.

Para realizar o rastreamento do custo às atividades, deve ser analisada a relação de causa e efeito, ou seja, deve-se identificar qual a atividade que causou aquele custo. Ao alocar os recursos às atividades, chegar-se-á ao custo por atividades.

3.2.3.2 Objetos de custo

O mais usual objeto de custo das empresas contábeis é o próprio serviço contábil. Com a gestão por atividades, pode ser possível também direcionar os custos para outros objetos de custo como: clientes, fornecedores, áreas, setores ou unidades de negócios.

O modelo proposto prevê o rastreamento do custo das atividades relacionadas a determinado objeto de custo, de acordo com a figura 32.

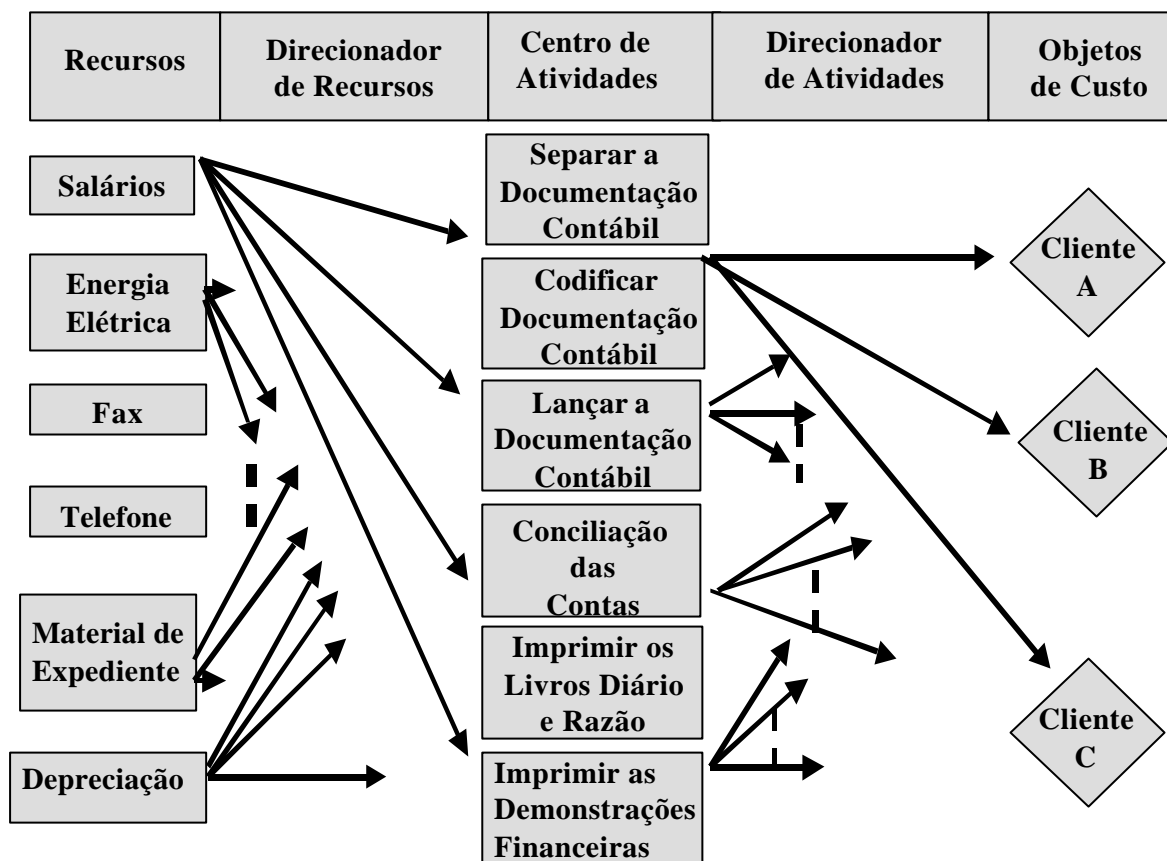


Figura 32: Modelo ABC

Fonte: Adaptado de Cogan (1999, p.59)

Ao conhecer o custo das atividades que formam a cadeia de valor da empresa contábil, pode-se realizar o gerenciamento das atividades e determinar quais as atividades que agregam ou não valor ao processo de negócios.

3.2.3.3 Custo das atividades

O modelo proposto busca classificar as atividades em:

- **NVA – Valor Não Agregado:** o objetivo é eliminar tais atividades para buscar a eficácia.
- **VA – Valor Agregado:** o objetivo é melhorar as atividades para buscar eficiência.

- **SEC – Secundário:** o objetivo é reduzir as atividades para diminuir a burocracia (Ching, 2001, p.102).

Para classificar as atividades NVA, VA, SEC, o modelo proposto aponta um conjunto de indicadores de desempenho, que contribuirão para a melhoria dos serviços prestados e da performance dos negócios. Segundo Voyer (1990), o indicador é uma informação elaborada a partir dos objetivos ou interesses que determinam a necessidade de coletar e medir números e índices representativos das ações realizadas.

Os indicadores de desempenho propostos são estabelecidos de acordo com o detalhamento dos processos da cadeia de valor da empresa contábil em atividades, considerando os seguintes elementos: tempo, custo benefício, qualidade e preço.

O indicador de desempenho **tempo** resultará da análise de diferentes ciclos de trabalho que serão quantificados em horas, objetivando a redução do tempo e esforço, eliminando, assim, as atividades NVA. Estas visam garantir a agilidade dos serviços e a pontualidade na sua prestação de serviços ao cliente.

O indicador de desempenho **custo benefício** resultará da avaliação do custo de cada cliente da empresa contábil em relação aos honorários recebidos, objetivando eliminar atividades desnecessárias ou secundárias, compartilhar atividades sempre que possível e ressaltar as melhores práticas.

O indicador de desempenho **preço** resultará da avaliação do preço proposto (será apurado o custo ABC mais a margem de lucro), objetivando selecionar as atividades de baixo custo, atividades de VA e direcionar o atendimento a um grupo de clientes específicos, para melhorar a negociação com os clientes e, conseqüentemente, aumentar o lucro da empresa contábil.

O indicador de desempenho **qualidade** resultará da avaliação da pontualidade na entrega dos serviços contábeis e da rotatividade dos clientes nos últimos seis meses, objetivando melhorar o desempenho dos negócios e identificar atividades VA.

3.2.3.4 Fator Gerador de Custo

A análise do fator gerador ou direcionador de custo avalia a relação de causa e efeito do custo. Para identificar o fator gerador do custo, é necessário perguntar: por que se faz esta atividade? Após a resposta, pergunta-se: por que se deve realizar esta atividade? Assim, até chegar à causa do custo.

Para eliminar ou reduzir o nível de influência de cada fator gerador de custo, deve-se voltar a atenção para os fatores geradores de maior impacto em número de ocorrências ou em custo (CHING, 2001).

Ao detectar a causa do custo das atividades, é possível identificar áreas de oportunidades que podem ser aproveitadas com a prestação de novos serviços contábeis. Surgem, então, outros elementos que formam os indicadores de desempenho: inovação e negociação.

O indicador de desempenho **inovação**, que resulta da avaliação da capacidade ociosa e das atividades da empresa contábil, objetiva atender os clientes com o fornecimento de novos serviços como: a contabilidade gerencial, consultoria e assessoria que atendam às necessidades de gestão ainda não contempladas.

O indicador de desempenho **negociação** resulta da avaliação dos gerentes em relação às unidades de negócios. Cada unidade de negócio será avaliada pela maximização do lucro.

3.2.4 Saídas

As saídas correspondem aos serviços contábeis resultantes do processo operacional da cadeia de valor. Com a gestão por atividades, é possível direcionar as saídas também para clientes, fornecedores, áreas, setores ou unidades de negócios.

As saídas são baseadas numa infra-estrutura do sistema de informações que utiliza os dados e os transforma em informações para serem repassados ao sistema de informações das empresas contábeis.

3.3 O sistema de Informações das Empresas Contábeis

O modelo proposto inclui a utilização de um sistema de informações integrado, alimentado por todos os colaboradores da empresa contábil. O sistema integrado visa a facilitar o gerenciamento das atividades das empresas contábeis, pois através dele é possível analisar quais atividades que cada colaborador está desenvolvendo e, a partir disso, medir o seu desempenho.

O sistema de informações oferece suporte à gestão das atividades. Possibilita a coordenação das várias unidades de negócios e gera informações necessárias ao processo decisório.

O *feedback* na empresa contábil serve para informar se as saídas do sistema estão atendendo às necessidades dos usuários. A retroalimentação do modelo proposto ocorre de maneira sistêmica, e visa a direcionar os colaboradores para realização dos serviços prestados de maneira a atender às necessidades dos clientes.

3.4 Proposta do Modelo de Gestão por Atividades para Empresas Contábeis

Para melhor compreensão e visualização do modelo proposto de gestão por atividades para empresas contábeis, demonstram-se graficamente todos os componentes abordados anteriormente, necessários para concepção deste modelo de gestão, conforme a figura 33.

Diagnóstico Estratégico da Empresa Contábil

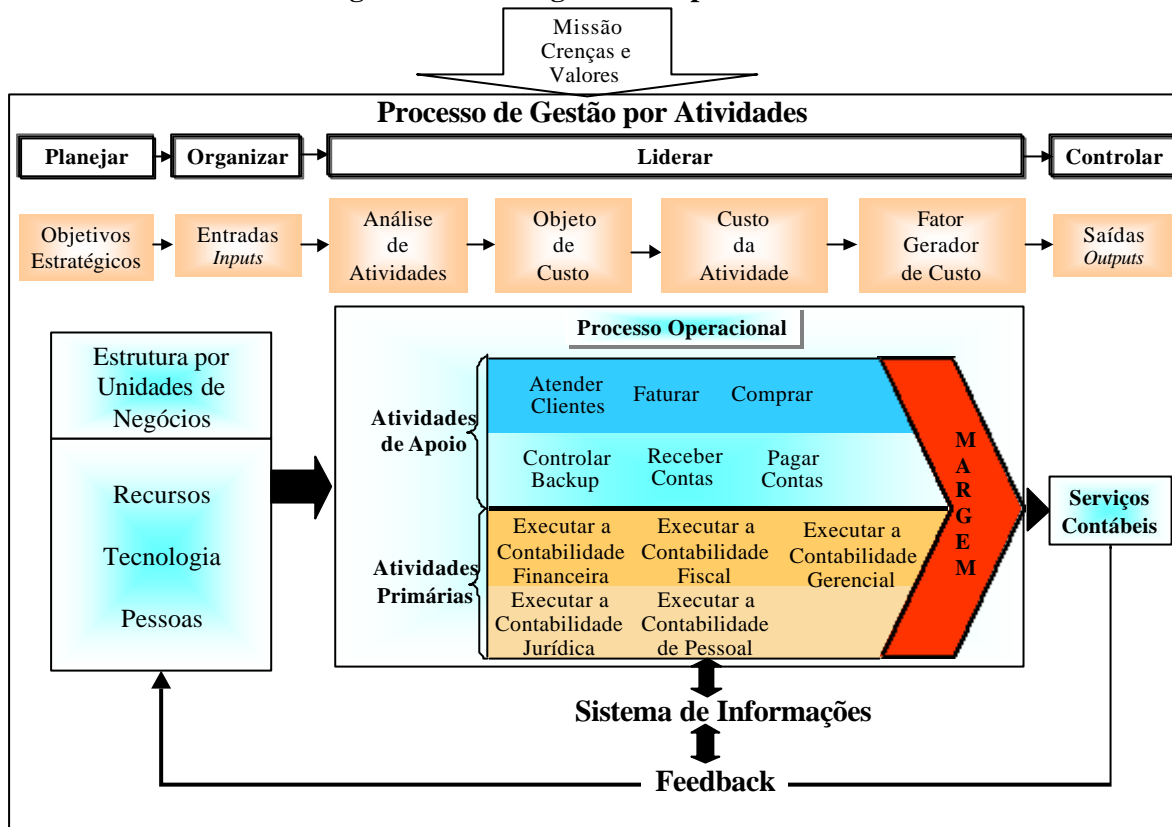


Figura 33: Modelo Proposto de Gestão por Atividades p/ Empresas Contábeis

Em síntese o modelo apresentado visa responder à pergunta de pesquisa e alcançar os objetivos propostos na introdução deste trabalho.

4 MODELO DE GESTÃO POR ATIVIDADES PARA EMPRESAS CONTÁBEIS - ESTUDO DE CASO

O presente capítulo descreve a gestão atual da empresa contábil OCC, de acordo com as informações que foram obtidas através de entrevistas informais. Relata-se a aplicação do modelo proposto de gestão por atividades na empresa, através do estudo de caso realizado, a fim de verificar a sua validação e adaptabilidade à realidade empresarial.

4.1 A Gestão Atual da Empresa Contábil

A Empresa Contábil OCC é uma empresa de pequeno porte e está localizada no município de Florianópolis (SC) desde 1977. Possui 15 colaboradores e presta serviços contábeis a diversas organizações do ramo comercial, industrial, prestação de serviços, associações e condomínios. Os serviços contábeis oferecidos são: contabilidade fiscal, contabilidade de pessoal, contabilidade financeira e contabilidade jurídica. Os clientes da empresa contábil OCC pertencem, em sua maioria, à Região da Grande Florianópolis.

4.1.1 A missão e o objetivo atual da empresa contábil

A OCC tem como missão atender às organizações de pequeno porte, fornecendo informações econômico-financeiras relacionadas aos movimentos patrimoniais e de resultado. Seu objetivo é manter-se estável no mercado.

Com a realização do estudo de caso, observou-se que o objetivo da OCC é conhecido apenas pelo diretor. No entanto, torna-se necessário repassá-lo aos demais colaboradores. Pode-se observar também que os colaboradores possuem uma responsabilidade pessoal em realizar as atividades que lhes são confiadas.

4.1.2 A cultura atual da empresa contábil

A cultura organizacional da OCC é caracterizada pelas crenças e valores do proprietário. É ele quem determina as normas e os procedimentos da empresa contábil.

A cultura da OCC apresenta algumas particularidades como:

- as normas e os procedimentos contábeis da OCC são repassados aos colaboradores iniciantes pelo diretor e pelos colaboradores veteranos de maneira informal;
- a OCC contrata apenas colaboradores que possuam o grau de Bacharel em Ciências Contábeis;
- somente o diretor é quem assina pelos serviços contábeis realizados;
- os serviços da OCC são direcionados a pequenas empresas;
- a OCC zela pela não rotatividade de seus colaboradores, possuindo alguns com mais de oito anos de empresa;
- a OCC oferece aos colaboradores vantagens e benefícios como: vale transporte, *ticket* alimentação e o pagamento da parcela dos custos da folha de pagamento que cabe aos colaboradores.

Segundo o diretor da OCC, essas particularidades fazem com que a empresa contábil tenha mais credibilidade e confiança no mercado.

4.1.3 A estrutura atual da empresa contábil

A empresa contábil possui uma estrutura tradicional. O organograma da empresa contábil OCC representa as disposições hierárquicas e o inter-relacionamento entre os diversos departamentos, conforme a figura 34.

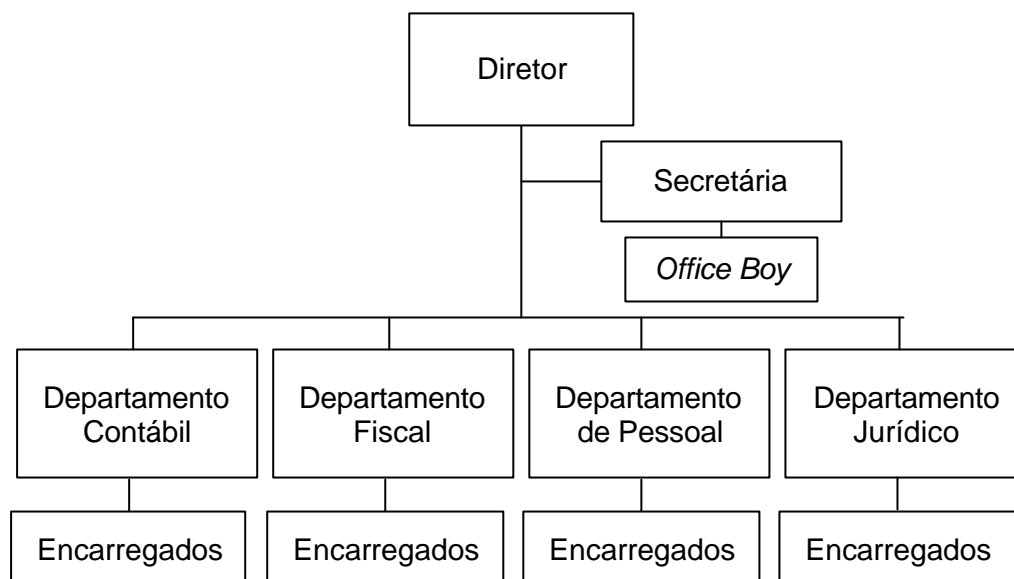


Figura 34: Organograma da Empresa Contábil OCC

Na OCC, o cargo de diretor é exercido por um dos sócios proprietários. A secretária exerce o papel de recepcionista e realiza os controles financeiros da empresa contábil.

O departamento contábil realiza as atividades de contabilização patrimonial e de resultado dos clientes direcionadas ao fisco. A contabilidade gerencial não é realizada, salvo algumas exceções quando solicitadas pelos clientes.

O departamento fiscal registra toda a documentação tributária necessária à apuração dos impostos de maneira a atender a legislação vigente.

O departamento de pessoal processa a folha de pagamento e controla toda a documentação trabalhista e previdenciária dos clientes.

O departamento jurídico realiza atos jurídicos que envolvem as empresas clientes.

Na visão do diretor da OCC, a departamentalização oferece a vantagem da especialização dos serviços prestados. Portanto, em eventuais casos de demissões ou pedido de demissão, a empresa contábil terá dificuldade na realização de suas atividades até a substituição do colaborador.

O processo de seleção e de recrutamento dos candidatos é terceirizado. Percebe-se que o processo de recrutamento e seleção externo se torna oneroso e lento, podendo comprometer a qualidade dos serviços prestados.

Observou-se também que a departamentalização torna a visão do fluxo dos serviços contábeis difusas, pois não há um único colaborador responsável por todos os serviços realizados para determinado cliente. O que há, são vários colaboradores responsáveis pela atividade do cliente. Percebe-se, assim, que a estrutura departamental da OCC dificulta a tomada de decisões referente aos negócios do cliente.

Pode-se verificar também que os colaboradores mais antigos se sentem desmotivados para a realização dos serviços contábeis, inclusive resistindo às mudanças.

4.1.4 O sistema de informação atual da empresa contábil

A empresa contábil OCC utiliza um pacote de *softwares* utilitários – Hércules, Liscal e Rubi, que auxiliam a realização das atividades – para executar a contabilidade financeira, para executar a contabilidade fiscal e para executar a contabilidade de pessoal. Ela utiliza também um *software* de gestão que atende às necessidades das organizações isentas e outro pacote de *softwares* aplicativos adotado para a confecção de documentos e planilhas que por ventura venham a ser necessárias. Existem ainda alguns documentos que não são informatizados, tornando-se necessário utilizar o processo mecanográfico para seu preenchimento.

Os *softwares* utilitários possibilitam apenas a importação dos dados. Segundo o diretor, essa importação não é confiável, sendo necessária a conferência de todas as informações importadas. Isso torna o processo oneroso.

A OCC está adquirindo um novo pacote de *softwares* utilitários – Radar - que propõe a realização das atividades – para executar a contabilidade financeira e para executar a contabilidade fiscal de maneira integrada, a partir do ano 2003. Ressalta-se que o *software* Rubi – que auxilia a realização da atividade **executar a contabilidade de pessoal** não funciona de maneira integrada.

4.1.5 A tomada de decisões atual da empresa contábil

A tomada de decisões na OCC depende exclusivamente do diretor. É ele quem decide o que julga melhor para a empresa contábil. Porém, algumas decisões de nível operacional podem ser tomadas pelos colaboradores que participam diretamente do processo.

4.1.6 O custo e a precificação atual dos serviços contábeis

A OCC desconhece os custos dos serviços contábeis prestados, e, em consequência disso, o custo dos serviços por clientes. Segundo o diretor, ele conhece apenas o custo total de manutenção da empresa contábil em determinado período.

O custo total de manutenção da OCC no mês de junho de 2002, por exemplo, foi de R\$ 20.632,08 (vinte mil, seiscentos e trinta e dois reais e oito centavos), distribuídos de acordo com o quadro 3.

Quadro 3: Custo total da OCC no mês de junho de 2002

CUSTOS OPERACIONAIS	R\$
Salários + Encargos sociais	14.351,45
Aluguel + Condomínio	2.383,71
Depreciação	926,28
Locação de Máquina de Fotocopiar	123,27
Material de Expediente	332,08
Telefone	1.224,13
Manutenção de <i>Software</i>	370,22
Energia Elétrica	165,20
Copa e Cozinha	45,42
Despesas Bancárias	359,42
Contribuições	125,00
Jornais e Revistas	32,90
Livros	93,00
Outras Despesas	100,00
TOTAL	20.632,08

Os preços dos honorários contábeis da OCC são calculados com base no *feeling* do proprietário que segue o valor mínimo proposto pela tabela do SESCON/SC, conforme o Anexo 1. De acordo com o diretor, esse método de precificação ocasiona o desconhecimento da margem de lucro obtida nos serviços prestados aos clientes.

Para facilitar a análise da receita total dos serviços prestados em relação ao custo total da OCC no mês de junho de 2002, foram divididos os 96 clientes em 4 grupos:

Grupo I – Composto por 10 empresas isentas.

Grupo II – Composto por 3 empresas tributadas pelo Lucro Real.

Grupo III – Composto por 41 empresas tributadas pelo Lucro Presumido.

Grupo IV – Composto por 42 empresas tributadas pelo SIMPLES.

A receita total dos serviços prestados a esses clientes no mês de junho de 2002 foi de R\$ 33.023,88 (trinta e três mil, vinte e três reais e oitenta e oito centavos), distribuídos por grupos de clientes, de acordo com o quadro 4.

Quadro 4: Receita Mensal por Grupo de Clientes

Grupo	Número de Clientes	Receitas	Valor Médio por Cliente
I	10	R\$ 4.291,12	R\$ 252,42
II	3	R\$ 3.597,36	R\$ 1.199,12
III	41	R\$ 13.403,88	R\$ 291,39
IV	42	R\$ 11.731,52	R\$ 279,32
Total	96	R\$ 33.023,88	R\$ 344,00

O resultado da OCC é calculado mensalmente de acordo com a seguinte equação:

Resultado = Receita total dos serviços prestados – Custo total da OCC

Resultado = R\$ 33.023,88 - R\$ 20.632,08

Resultado = R\$ 12.394,80

A apuração do resultado ocasiona o lucro ou prejuízo do período. No exemplo calculado, a OCC apresentou lucro. Segundo o diretor, os resultados alcançados pela OCC geralmente são resultados positivos. Essa maneira simplificada de apurar o resultado da OCC impossibilita a realização da contabilidade gerencial analítica.

4.1.7 A avaliação de desempenho atual da empresa contábil

A avaliação de desempenho da empresa contábil OCC resume-se ao acompanhamento mensal e anual do seu faturamento.

A avaliação de desempenho dos colaboradores da OCC é realizada em função do controle dos serviços prestados aos clientes, de acordo com o quadro 5, preenchido de forma manual, pelos colaboradores responsáveis pelos departamentos - contábil, fiscal e de pessoal, que informam quais os serviços contábeis foram realizados e quais os serviços contábeis que estão ainda em andamento.

Quadro 5: Controle Periódico dos Serviços Contábeis da OCC

CONTROLE DOS SERVIÇOS CONTÁBEIS - COLABORADOR									
Nº	EMPRESAS	EXERCÍCIO 2000	EXERCÍCIO 2001	2002	2002	2002	2002	2002	2002
				Fiscal	de Pessoal	Contábil	Encerar	Livro Diário	Livro Razão
01	Empresas Clientes	Encerrado	Encerrado	01/02	01/02	01/02			

Os serviços jurídicos e os serviços da secretária são controlados de maneira informal, ou não são controlados.

A avaliação de desempenho dos clientes da OCC é feita de maneira informal, pelos relatórios contábeis, quando enviados ao diretor para assinatura.

Segundo o diretor da OCC, as empresas contábeis estão muito voltadas para atender ao fisco. Além de desconhecem maneiras de medir o desempenho dos serviços realizados, desconhecem também os seus custos.

Com a descrição da atual gestão da empresa contábil OCC, foi possível comprovar na prática a existência dos principais problemas enfrentados:

- insuficiência de gerenciamento;
- falta de estruturação dos processos;
- desconhecimento dos custos dos serviços prestados;
- problemas com a precificação dos serviços prestados;
- contabilidade realizada somente para atender ao fisco;

- ineficientes métodos de seleção e recrutamento;
- colaboradores desmotivados e resistentes às mudanças.

O modelo proposto de gestão por atividades para empresas contábeis busca resolver esses problemas e responder à pergunta de pesquisa: **É possível realizar a melhoria contínua dos serviços e da performance dos negócios na gestão da empresa contábil, adotando a ferramenta ABM?**

4.2 A Aplicação do Modelo Proposto na Empresa Contábil OCC

A aplicação do modelo proposto de gestão por atividades para empresas contábeis iniciou com a colaboração do diretor contábil e dos colaboradores da OCC no período de maio a julho de 2002. O diretor auxiliou na definição do diagnóstico estratégico da OCC e disponibilizou os relatórios contábeis utilizados para consultas, enquanto os colaboradores forneceram os dados operacionais necessários à implantação do modelo, por meio de entrevistas informais.

4.2.1 Diagnóstico estratégico da empresa contábil OCC

O diagnóstico estratégico foi realizado com a ajuda do diretor, já que lhe cabe a opção estratégica da empresa contábil. A estratégia resultante reflete a visão do diretor quanto à posição da OCC no ambiente setorial.

4.2.1.1 O ambiente externo da empresa contábil OCC

A formulação da estratégia foi orientada para a busca de novas oportunidades no ambiente dos negócios. No entanto, a OCC está envolvida com fatores que fogem ao seu controle, tornando-se uma ameaça, assim como:

- a concorrência setorial que envolve outras empresas contábeis que prestam serviços a preços impraticáveis na OCC;
- o avanço das tecnologias que ocasiona o aperfeiçoamento constante do sistema de informações, o que encarece os custos da empresa contábil;
- a falta de regulamentação profissional que possibilita a todas as pessoas, sem restrição, a se tornarem novos negociantes;
- a falta de reconhecimento do valor da contabilidade no ambiente dos negócios, por parte da maioria dos clientes.

Por outro lado, as oportunidades presentes no ambiente externo da OCC são:

- a localização no centro da capital de Santa Catarina faz com que a OCC esteja próxima dos órgãos responsáveis pela burocracia exigida por lei;
- o tempo de existência da OCC no mercado torna-se um indicador de segurança e confiança para os clientes.
- A OCC é administrada com recursos próprios, não possui capital de terceiros, o que faz com que ela se mantenha no mercado mesmo em tempos de crise.

Pode-se observar que as ameaças encontradas no ambiente setorial da OCC, citadas pelo diretor, correspondem em 50% às ameaças citadas no capítulo anterior por Figueiredo e Fabri. No entanto, as oportunidades descritas por Figueiredo e Fabri no capítulo anterior podem ser consideradas vantagens da categoria, enquanto que as oportunidades citadas pelo diretor são consideradas particulares da OCC. Segundo o diretor, as oportunidades fazem a diferença de cada empresa contábil existente no mercado.

4.2.1.2 A missão, as crenças e os valores da empresa contábil OCC

A missão da OCC é prestar serviços contábeis com qualidade, confiança e segurança às empresas de pequeno porte. Para cumprir sua missão, a OCC conta com a ajuda dos colaboradores.

A missão da OCC foi repassada aos colaboradores por meio de um quadro confeccionado e colocado à disposição de todos na recepção da OCC. Foram realizadas reuniões com o intuito de esclarecer possíveis dúvidas quanto à missão da OCC no ambiente dos negócios. Apresentou-se o modelo proposto para que os colaboradores se tornassem responsáveis pela implantação e posterior manutenção do modelo de gestão por atividades.

4.2.2 Processo de gestão por atividades

4.2.2.1 Objetivos estratégicos

O estudo de caso realizado na OCC definiu como objetivo estratégico utilizar a ABM para examinar o processo de prestação de serviço contábil de dois clientes, um com ramo de atividade comercial e outro com ramo de atividade prestação de serviços. A escolha dos dois clientes foi realizada pelo diretor da OCC que optou por dois clientes representativos dos serviços contábeis da OCC, já que se utilizam de atividades que correspondem a 80% das exercidas na empresa contábil

4.2.2.2 Entradas

Os **recursos** físicos da OCC são formados por:

- Local: onde ela está instalada a sede da OCC.

- Móveis: duas bancadas com quatro mesas e quatro cadeiras, quatro mesas individuais com seis cadeiras, um sofá e uma mesa para reuniões.
- Instalações: um PABX digital, e um microconcentrador.
- Máquinas: doze computadores, cinco impressoras, uma máquina de fotocopiar, um fax, quinze máquinas de calcular com bubina e seis aparelhos de telefone.
- Utensílios: um conjunto de lápis, lapiseiras, canetas, carimbos, almofadas, corretivos, régua, formulários, guias e papéis para impressão.

Os recursos físicos da OCC são utilizados no cotidiano da empresa contábil, destinados à realização dos serviços contábeis e ao atendimento dos clientes. O modelo proposto visa direcionar os custos dos recursos às atividades realizadas na OCC.

A **estrutura** proposta no modelo de gestão é uma estrutura por unidades de negócios, organizada por grupo de clientes e requer que cada colaborador seja responsável por todas as atividades referentes a determinado cliente desse grupo, para melhor gerenciá-lo.

A OCC pode ser dividida em dois grupos de clientes com as seguintes características:

Grupo 1 – Composto por três empresas clientes tributadas pelo lucro real e quarenta e uma empresas clientes tributadas pelo lucro presumido, que possuem em média de 05 a 100 colaboradores. Em geral, esses clientes necessitam de assessoria e consultoria fiscal e gerencial. Esse grupo constituiria a primeira unidade de negócios da OCC.

Grupo 2 – Composto por quarenta e duas empresas clientes tributadas pelo simples, dez empresas clientes isentas e quarenta e sete empresas clientes inativas que possuem em geral de 0 a 40 colaboradores. Em geral, esses clientes requerem uma grande quantidade de mão-de-obra na contabilização dos documentos e uma atenção direta aos sócios. Esse grupo constituiria a segunda unidade de negócios da OCC.

A estrutura da OCC por unidades de negócios possibilitaria o gerenciamento dos serviços contábeis. Na prática, uma organização atenderia à expectativa dos clientes de receber todas as informações dos serviços contratados de apenas um colaborador da OCC, ao invés de ter que colher informações em vários departamentos. Desta forma, o fornecimento de informações aos clientes para a tomada de decisões tornar-se-ia mais ágil.

A **tecnologia** existente na OCC é formada por: telefone, PABX digital, fax, micros multiusuários, rede local, microconcentrador, impressoras e pacotes de *softwares* utilitários e específicos. O telefone, PABX digital e o fax auxiliam o atendimento direto aos clientes. Os micros multiusuários, a rede local e o microconcentrador servem de suporte para o pacote de *softwares* utilitário destinado à realização das atividades financeiras e comerciais e ao pacote de *softwares* específico destinado à realização das atividades produtivas da OCC.

As **pessoas** que formam o quadro de colaboradores da OCC são técnicos e contadores. O modelo de gestão propõe que os colaboradores mais antigos, que possuem mais experiência, se tornem os gerentes das unidades de negócios, o que lhes motivaria para o serviço. Como forma de incentivo, o modelo proposto sugere uma divisão dos resultados da unidade de negócios da seguinte maneira: 50% das receitas geradas pela unidade de negócios serão destinadas a atender os custos das atividades de apoio, das atividades primárias e de investimentos realizados na OCC, 10% serão distribuídos entre os colaboradores participantes das unidades de negócios, de acordo com o seu desempenho, medido pela gestão por atividades e os 40% restantes representam o lucro líquido da OCC.

De acordo com esta nova estrutura, todos colaboradores estão capacitados para realizar o processo de prestação de serviços contábeis desde o início ao fim do processo, sem comprometer a qualidade dos serviços prestados aos clientes.

4.2.2.3 Processo operacional

Para representar a OCC por atividades, conforme o modelo proposto, iniciou-se sua operacionalização com o detalhamento das atividades relacionadas aos processos contábeis.

Com a ajuda do diretor e dos colaboradores, foi possível descrever as atividades de apoio e atividades primárias realizadas na OCC referente aos clientes anteriormente selecionados, que foram definidos na presente pesquisa como **cliente A** e **cliente B**.

O **cliente A** explora a atividade econômica comercial e o **cliente B** explora a atividade econômica prestação de serviços.

As principais **atividades de apoio** identificadas na OCC foram: comprar, pagar contas e faturar, as quais são realizadas pela secretária e pelo diretor.

Na atividade **comprar**, primeiramente os colaboradores são responsáveis pelos processos: executar a contabilidade financeira, executar a contabilidade fiscal, executar a contabilidade de pessoal e executar a contabilidade jurídica, listando mensalmente os materiais faltantes à realização dos serviços contábeis e encaminham à secretária. O fluxo de processamento das tarefas que compõem a atividade **comprar** ocorre conforme a figura 35.

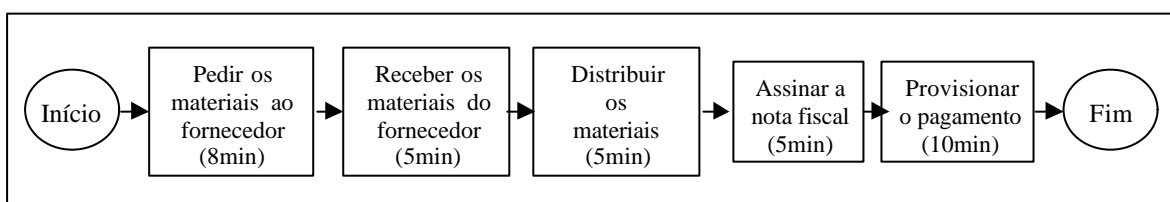


Figura 35: Fluxograma da Atividade Comprar da OCC

Na atividade **pagar contas**, a secretária faz a provisão do valor a ser pago aos fornecedores e encaminha ao diretor. O fluxo de processamento das tarefas que compõem a atividade **pagar contas** ocorre conforme a figura 36.

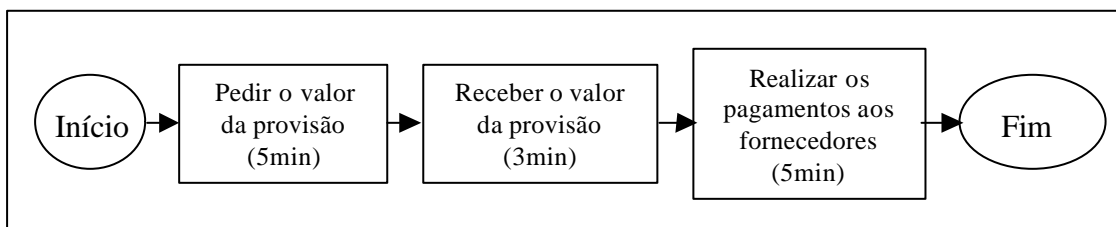


Figura 36: Fluxograma da Atividade Pagar Contas da OCC

Na atividade **faturar**, a secretária recebe as informações sobre as alterações dos honorários por parte do diretor. O fluxo de processamento das tarefas que compõem a atividade **faturar** ocorre conforme a figura 37.

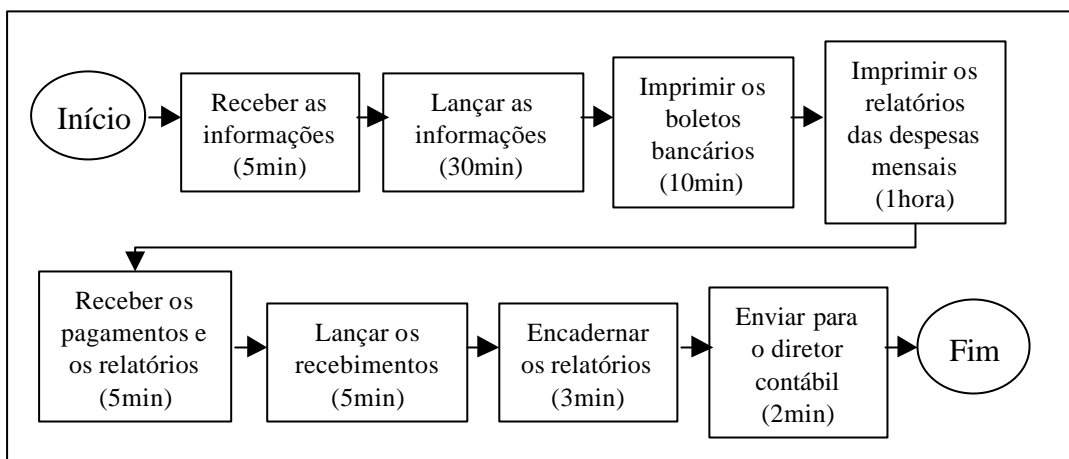


Figura 37: Fluxograma da Atividade Faturar da OCC

As atividades de apoio da OCC apresentam-se de forma simplificada, o que não justifica apuração dos recursos por atividades. Para calcular a parcela de custo correspondente às atividades de apoio, considerou-se a porcentagem de tempo despendido pelos colaboradores X e Y aos clientes A e B, de acordo com o quadro 6.

Quadro 6: Custo por hora das Atividades de Apoio da OCC

Colaboradores	Salários R\$	Horas	Custo R\$	Tempo Cliente A	Tempo Cliente B	Custo Cliente A R\$	Custo Cliente B R\$
Colaborador X	1.080,00	176	6,13	2:00 h	4:00 h	12,26	24,52
Colaborador Y	896,95	176	5,10	1:10 h	2:15 h	5,95	11,48
Custo Total				3:10 h	06:15 h	18,21	36,00

As **atividades primárias** identificadas no presente estudo formam os seguintes processos: executar a contabilidade financeira, executar a contabilidade fiscal e contabilizar a folha de pagamento e os encargos sociais. Cabe salientar que a aplicação do modelo proposto na OCC não contempla os seguintes processos: executar a contabilidade jurídica, executar a contabilidade gerencial; e os subprocessos: admitir colaboradores e demitir colaboradores.

O processo executar a contabilidade financeira do cliente A e B foi realizado por colaboradores diferentes, aos quais denominou-se colaborador A e colaborador B. O processo executar a contabilidade fiscal dos clientes A e B foi realizado por apenas um colaborador, denominado colaborador C e os

subprocessos contabilizar a folha de pagamento e os encargos sociais foram realizados por apenas um colaborador, denominado colaborador D.

O processo **executar a contabilidade financeira do cliente A** foi realizado da seguinte maneira: receber a documentação da empresa-cliente referente às movimentações do mês corrente, realizar a importação do processo executar a contabilidade fiscal e executar a contabilidade de pessoal, separar a documentação, conferir a documentação, fotocopiar as guias tributárias, trabalhistas e as folhas de pagamento, realizar arquivo provisório, codificar a documentação de acordo com o plano de contas existente, lançar a documentação no sistema de informações e imprimir o balancete e razões para conciliação das contas. Posteriormente, imprimir os balancetes e planilhas com controle de financiamentos para enviar ao cliente e arquivar a documentação existente. O fluxo de processamento das atividades que compõem o processo **executar a contabilidade financeira** ocorre conforme a figura 38.

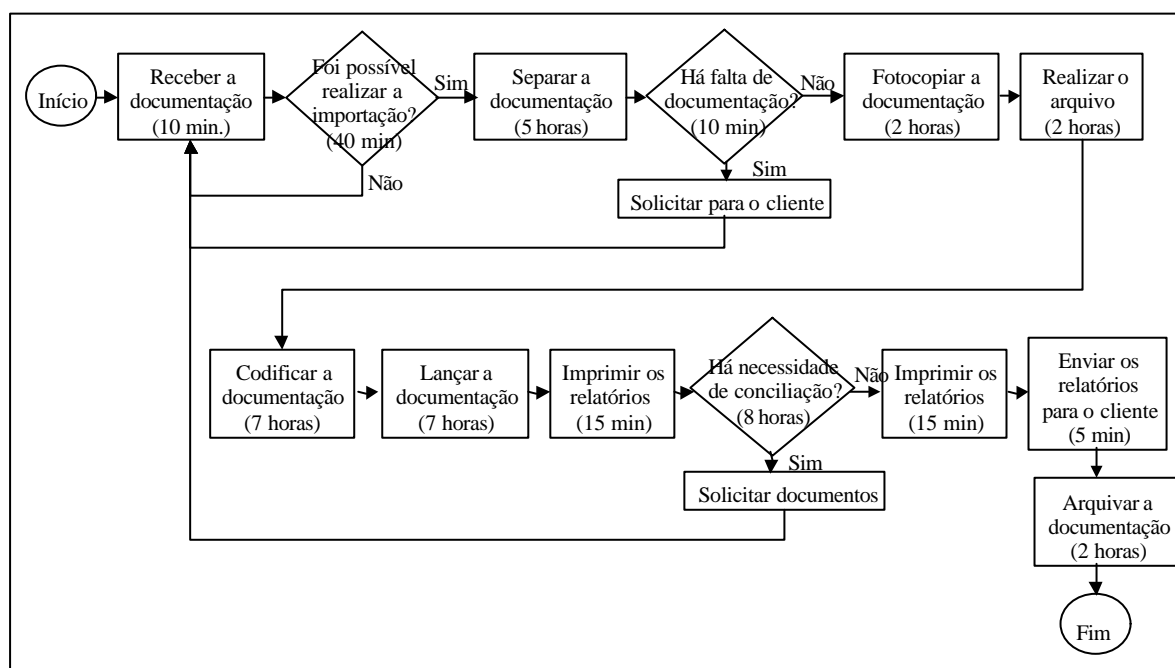


Figura 38: Fluxograma do Processo Executar a Contabilidade Financeira do Cliente A da OCC

O processo **executar a contabilidade fiscal do cliente A** foi realizado da seguinte maneira: receber a documentação da empresa-cliente referente às movimentações do mês corrente, separar a documentação, conferir a

documentação, codificar a documentação de acordo com o plano de contas existente, lançar a documentação no sistema de informações e imprimir o relatório fiscal para conferência. Posteriormente, imprimir os livros fiscais, apurar os impostos, imprimir as guias a serem enviadas ao cliente e arquivar a documentação existente. O fluxo de processamento das atividades que compõem o processo **executar a contabilidade fiscal** ocorre conforme a figura 39.

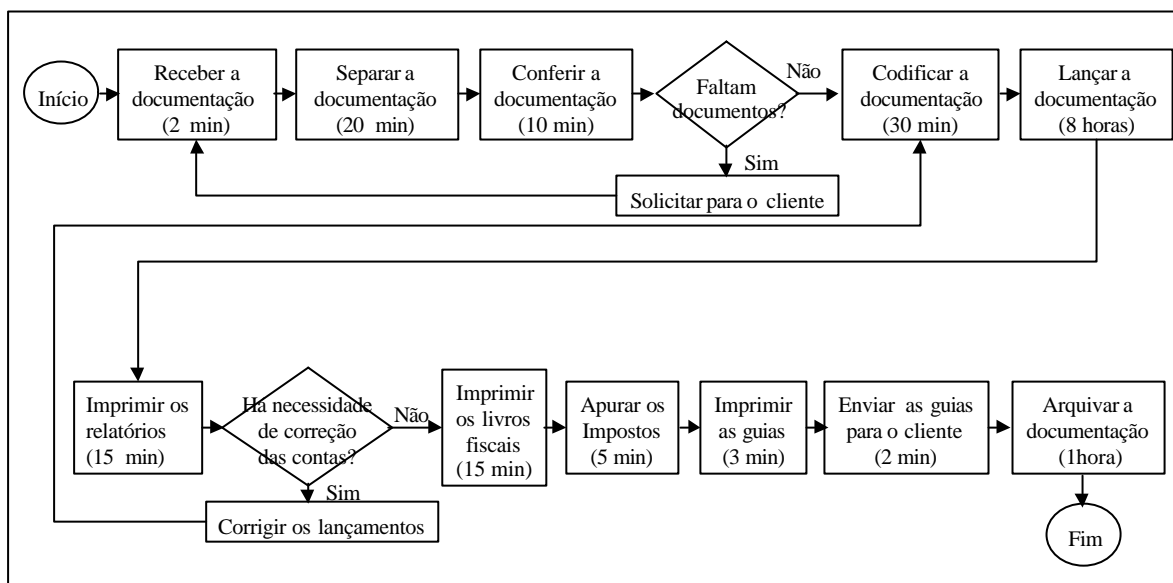


Figura 39: Fluxograma do Processo Executar a Contabilidade Fiscal do Cliente A da OCC

Os subprocessos **contabilizar a folha de pagamento e os encargos sociais do cliente A** foram realizados da seguinte maneira: solicitar as ocorrências à empresa-cliente referente às movimentações do mês corrente, receber a documentação, conferir a documentação, codificar a documentação de acordo com o plano de contas existente, lançar a documentação no sistema de informações, imprimir os recibos de salários para conferência. Após, imprimir os encargos sociais para enviar ao cliente e os relatórios para arquivo. O fluxo de processamento das atividades que compõem o subprocesso **contabilizar a folha de pagamento e os encargos sociais** ocorre conforme a figura 40.

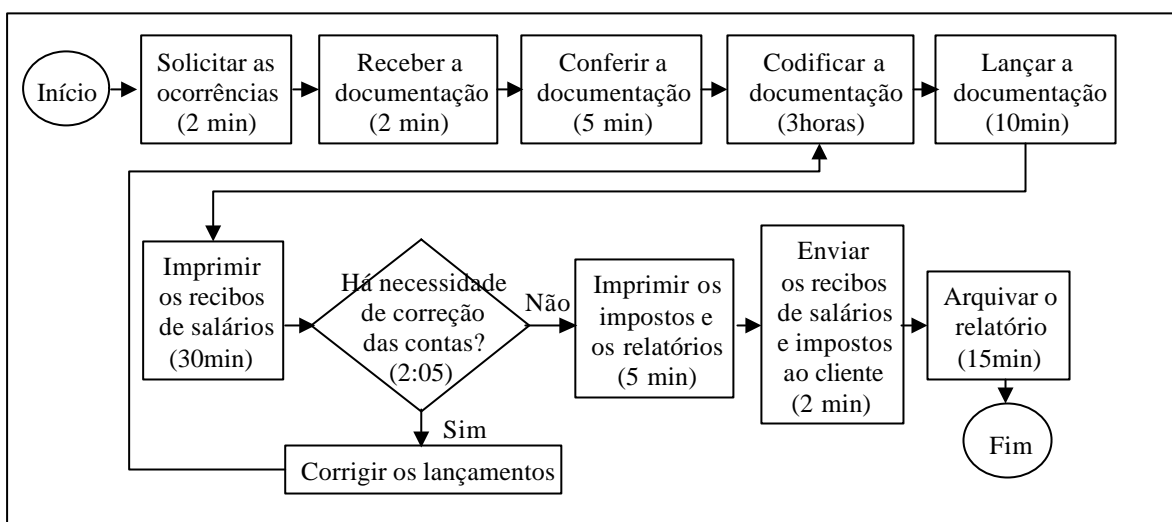


Figura 40: Fluxograma do Subprocesso Contabilizar a Folha de Pagamento e os Encargos Sociais do Cliente A da OCC

4.2.2.3.1 Descrição das atividades primárias do cliente B da OCC

O processo **executar a contabilidade financeira do cliente B** foi realizado da seguinte maneira: receber a documentação da empresa-cliente referente às movimentações do mês corrente. Primeiro, separar as cópias de cheques, codificar as cópias de cheques de acordo com o plano de contas existente e lançar as cópias de cheques no sistema de informações. Segundo, separar os documentos pagos por caixa, codificar os documentos pagos por caixa de acordo com o plano de contas existente e lançar os documentos pagos por caixa no sistema de informações. Terceiro, separar os documentos extra caixa, codificar os documentos extra caixa de acordo com o plano de contas existente e lançar os documentos extra caixa no sistema de informações. Quarto, codificar os recebimento a prazo de acordo com o plano de contas existente e lançar o recebimento a prazo no sistema de informações. Após, imprimir o relatório do processo executar a contabilidade fiscal, codificar os acertos no relatório fiscal, lançar os acertos do relatório fiscal, importar os processos executar a contabilidade fiscal e executar a contabilidade de pessoal, imprimir os balancetes e razões para realizar a conciliação das contas, imprimir os balancetes e planilhas de receitas e despesas para enviar ao cliente e arquivar a

documentação existente. O fluxo de processamento das atividades que compõem o processo **executar a contabilidade financeira** ocorre conforme a figura 41.

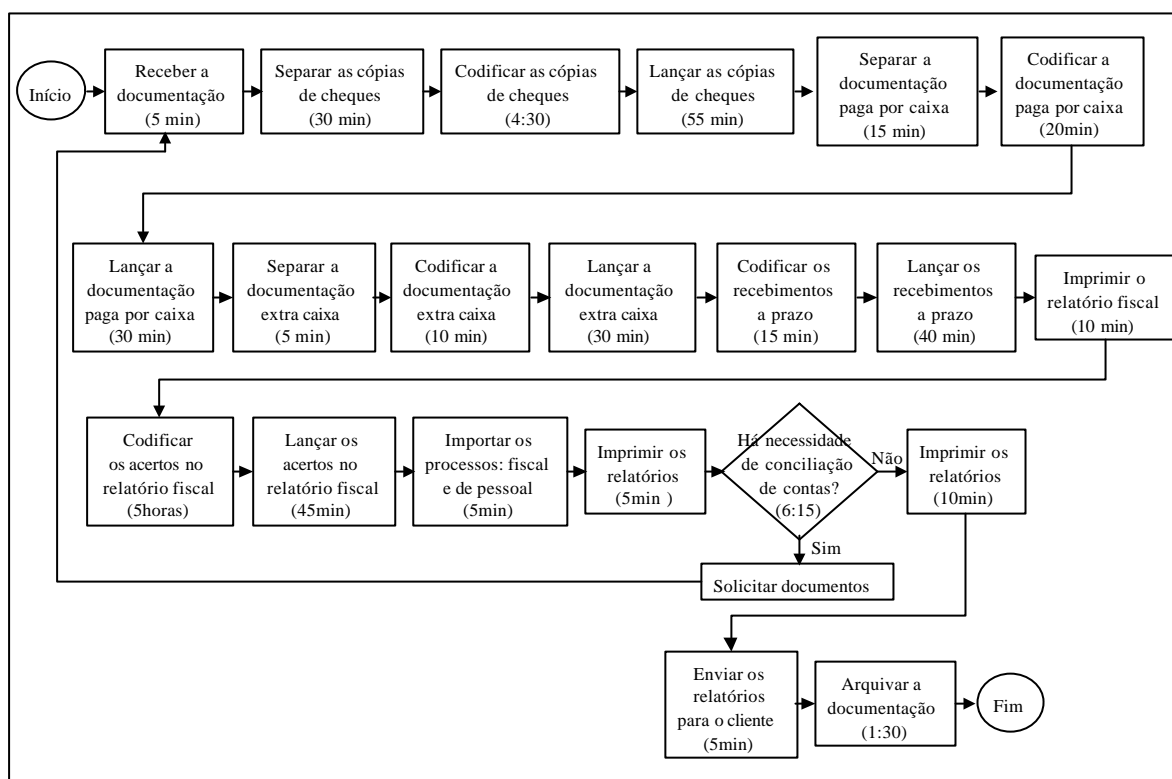


Figura 41: Fluxograma do Processo Executar a Contabilidade Financeira do Cliente B da OCC

O processo **executar a contabilidade fiscal do cliente B** foi realizado da seguinte maneira: receber a documentação da empresa-cliente referente às movimentações do mês corrente, separar a documentação, conferir a documentação, codificar a documentação de acordo com o plano de contas existente, lançar a documentação no sistema de informações e imprimir o relatório fiscal para conferência, imprimir os livros fiscais, apurar os impostos, imprimir as guias a serem enviadas ao cliente e arquivar a documentação existente. O fluxo de processamento das atividades que compõem o processo **executar a contabilidade fiscal** ocorre conforme a figura 42.

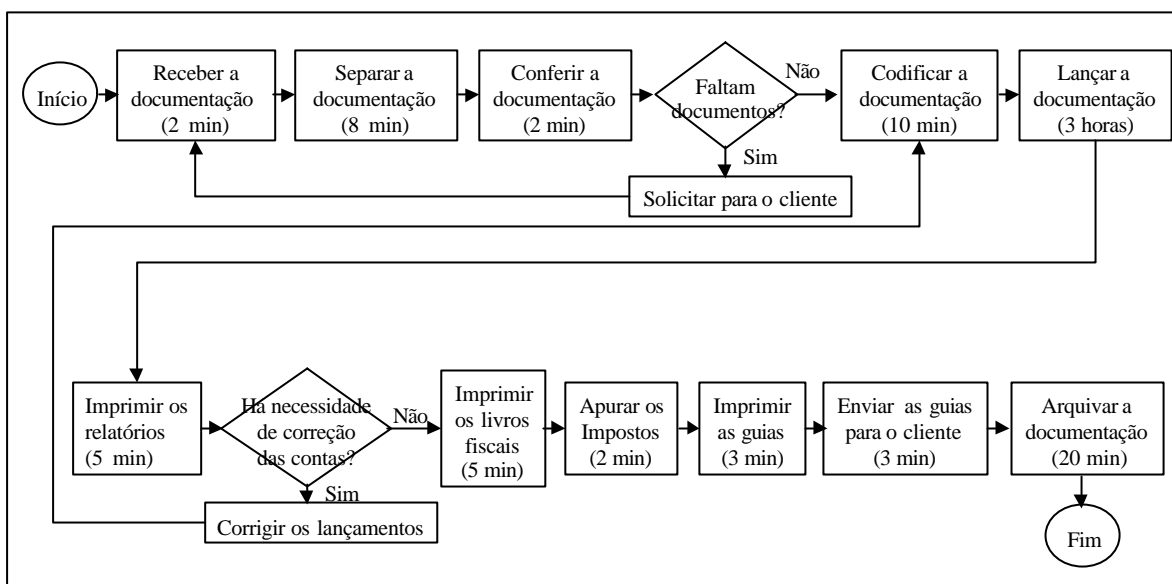


Figura 42: Fluxograma do Processo Executar a Contabilidade Fiscal do Cliente B da OCC

Os subprocessos **contabilizar a folha de pagamento e os encargos sociais do cliente B** foram realizados da seguinte maneira: solicitar as ocorrências à empresa-cliente referente às movimentações do mês corrente, receber a documentação, conferir a documentação, codificar a documentação de acordo com o plano de contas existente, lançar a documentação no sistema de informações e imprimir os recibos de salários para conferência. Após, imprimir as guias com os encargos sociais para enviar ao cliente e os relatórios para arquivar. O fluxo de processamento das atividades que compõem o subprocesso **contabilizar a folha de pagamento e os encargos sociais** ocorre conforme a figura 43.

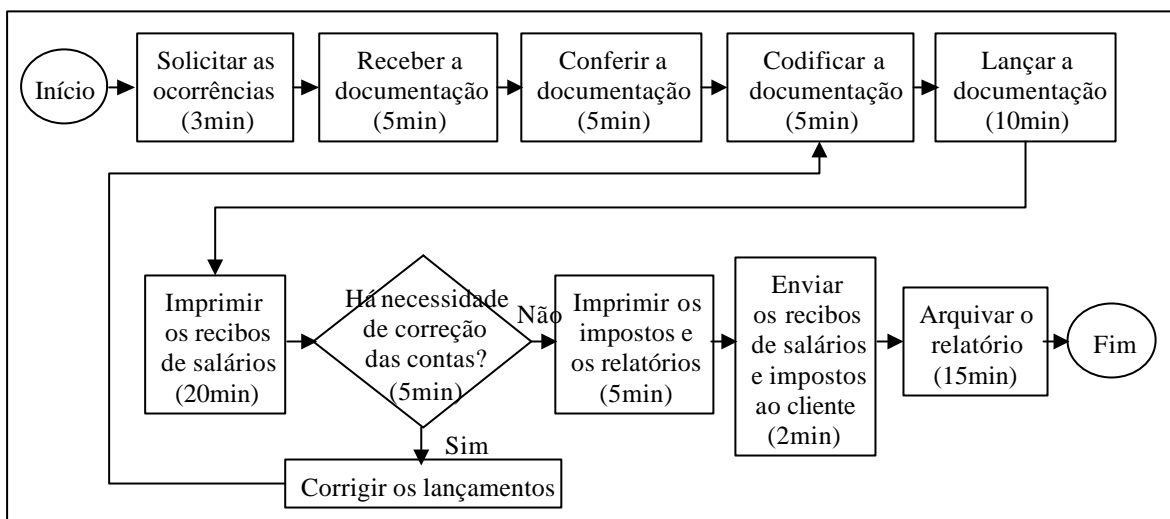


Figura 43: Fluxograma do Subprocesso Contabilizar a Folha de Pagamento e os Encargos Sociais do Cliente B da OCC

Ao descrever as atividades primárias do cliente A e B da OCC, pode-se observar que elas foram realizadas de forma desordenada, pois cada colaborador realiza os serviços contábeis a sua maneira, o que dificulta o conhecimento do fluxo de trabalho, seus custos e o gerenciamento dos processos. Nesse sentido, o modelo de gestão proposto viabiliza a aplicação do ABC/ABM para solucionar esses problemas

Para elaborar o **mapa de atividades primárias da OCC**, foram identificadas as principais atividades realizadas em todos os processos primários. Essas atividades foram agrupadas de acordo com o quadro 7.

Quadro 7: Agrupamento das Atividades da OCC

Atividades	Agrupamento das atividades
receber + enviar a documentação	1 - receber
importar lançamentos	2 - importar
separar + conferir a documentação	3 - separar
codificar a documentação	4 - codificar
lançar a documentação	5 - lançar
imprimir + fotocopiar a documentação	6 - imprimir
conciliar + apurar impostos	7 - conciliar
arquivo provisório + arquivo permanente	8 - arquivar

Com a identificação dessas atividades, alocou-se os recursos gastos na realização de cada uma das atividades citadas na figura 52, por meio de direcionadores de recursos, os quais identificam a maneira pela qual as atividades consomem os recursos, conforme quadro 8.

Quadro 8: Direcionadores de Recursos da OCC

Recursos	Direcionadores de Recursos
Salários + Encargos Sociais	Tempo trabalhado em horas
Aluguel + Condomínio	Área em metros quadrado
Depreciação	Tempo trabalhado em horas
Locação da Máquina de Fotocopiar	Quantidade de cópias
Material de Expediente	Quantidade de materiais
Telefone	Quantidade de chamadas
Manutenção de <i>software</i>	Tempo trabalhado em horas
Energia Elétrica	Tempo trabalhado em horas

4.2.2.3.2 Objeto de custo

O rastreamento do custo por atividades primárias aos clientes A e B foi realizada em função da relação de causa e efeito, apresentando como principal direcionador de custo o tempo trabalhado em horas.

Como na maioria das empresas prestadoras de serviços, os salários mais os encargos sociais representam uma parcela significativa do total dos custos mensais da empresa contábil OCC. Assim, distribuiu-se o custo mensal de cada colaborador pelo tempo utilizado nas atividades realizadas.

Para calcular o custo da atividade, multiplicou-se o tempo gasto na execução de cada atividade pelo custo por minuto. O custo por minuto das atividades é resultante da divisão dos custos de salários e encargos sociais da categoria pelo tempo trabalhado mês. O tempo gasto na realização de cada uma das atividades foi obtido através do apontamento dos colaboradores.

Ao rastrear o custo dos recursos de salário mais os encargos sociais às atividades relacionadas ao cliente A, foi possível chegar ao custo de cada atividade, conforme tabela 3.

Tabela 3: Distribuição do Custo de Salários por Atividades do Cliente A

CLIENTE A					Tempo despendido para executar as atividades - minutos								Custo
Colaboradores	Salários R\$	Horas/ Mês	Minutos/ Mês	Custo por Minutos - R\$	1	2	3	4	5	6	7	8	Total - R\$
Colaborador A	1.268,78	176	10560	0,12	15	40	310	420	420	150	480	240	249,31
Colaborador C	1.773,63	176	10560	0,17	4		30	30	480	33	135	60	129,66
Colaborador D	1.436,15	176	10560	0,14	6		5	180	180	30,00	125	15	73,58
Custo por Atividades					3,29	4,81	42,97	79,98	155,56	27,65	97,35	40,95	452,55
Legenda das Atividades					1 - receber	2 - importar	3 - separar	4 - codificar					
					5 - lançar	6 - imprimir	7 - conciliar	8 - arquivar					

Com rastreamento do custo dos recursos de salário mais os encargos sociais às atividades relacionadas ao cliente B, foi possível chegar à tabela 4.

Tabela 4: Distribuição do Custo de Salários por Atividades do Cliente B

CLIENTE B					Tempo despendido para executar as atividades - minutos								Custo
Colaboradores	Salários R\$	Horas/ Mês	Minutos/ Mês	Custo por Minutos - R\$	1	2	3	4	5	6	7	8	Total - R\$
Colaborador B	1.480,09	176	10560	0,14	10	5	50	615	200	375	90	240	222,15
Colaborador C	1.773,63	176	10560	0,17	5		10	180	13	62	20	60	58,79
Colaborador D	1.436,15	176	10560	0,14	10		5	5	10	20	15	15	10,88
Custo por Atividades					3,60	0,70	9,37	117,11	31,58	65,69	18,01	45,76	291,82
Legenda das Atividades					1 - receber	2 - importar	3 - separar	4 - codificar					
					5 - lançar	6 - imprimir	7 - conciliar	8 - arquivar					

Os recursos utilizados na prestação de serviços contábeis do Cliente A e B foram rastreados as atividades de acordo com os direcionadores de recursos de forma direta, de acordo com a tabela 5.

Tabela 5: Distribuição Direta dos Recursos às Atividades dos Clientes A e B

Alocação direta dos recursos			
Recursos	Alocação	Cliente A R\$	Cliente B R\$
Locação	Direta	93,12	56,09
Locação da Máquina de Fotocopiar	Direta	25,60	0
Material de Expediente	Direta	8,21	5,34
Telefone	Direta	4,25	1,58
Energia Elétrica	Direta	6,78	3,59
Outras Despesas	Direta	60,00	40,00
Custo Total		197,96	106,60

A alocação direta dos recursos às atividades foi realizada da seguinte maneira:

Locação

O custo mensal com aluguel mais o condomínio foi de R\$ 2.383,71. Esse custo foi alocado diretamente aos clientes A e B, de acordo com a quantidade de m² utilizado para realizar os serviços contábeis.

$$\text{Locação} = \frac{\text{Aluguel} + \text{Condomínio}}{\text{Metros Quadrados}}$$

$$\text{Locação} = \frac{\text{R\$ 2.383,71}}{160\text{m}^2} = \text{R\$ 14,90 por metro quadrado}$$

Locação da Máquina de Fotocopiar

O custo mensal com a locação da máquina de fotocopiar foi de R\$ 123,27. Esse custo foi alocado diretamente ao número de cópias impressas no mês.

$$\text{Locação da Máquina de Fotocopiar} = \frac{\text{Valor da Locação}}{\text{Número de Cópias}}$$

$$\text{Locação da Máquina de Fotocopiar} = \frac{\text{R\$123,27}}{385} = \text{R\$ 0,32 por cópia}$$

Material de Expediente

O custo mensal com materiais de expediente foi de R\$ 332,08. O custo mensal foi alocado diretamente aos clientes de acordo com os materiais utilizados no mês de junho de 2002.

Telefone

O custo mensal com telefone foi de R\$ 1.224,13. O custo mensal foi alocado diretamente aos clientes de acordo com o número de chamadas no mês de junho de 2002.

Energia Elétrica

O custo mensal com energia elétrica foi de R\$ 165,20. O custo mensal foi alocado diretamente a todos os clientes.

Outras Despesas

O custo mensal com outras despesas pode ser alocado diretamente aos clientes A e B.

Os recursos com **depreciação** e **manutenção de software** foram rastreados às atividades de acordo com os direcionadores de recursos por atividades, conforme as tabelas 6 e 7, respectivamente.

Tabela 6: Distribuição dos Recursos por Atividades dos Clientes A

Distribuição dos recursos por atividades					Custo por atividades do Cliente A								
Recursos	R\$	Horas/ Mês	Minutos/ Mês	Custo por Minutos - R\$	1	2	3	4	5	6	7	8	Custo Total - R\$
Depreciação	134,83	176	10560	0,01		40			853	740	213		23,57
Manutenção de Software	185,10	176	10560	0,02		40			853	740	213		32,36
Custo por Atividades					-	1,21	-	-	25,84	22,42	6,45	-	55,93
Legenda das Atividades					1 - receber	2 - importar	3 - separar	4 - codificar					
					5 - lançar	6 - imprimir	7 - conciliar	8 - arquivar					

Tabela 7: Distribuição dos Recursos por Atividades dos Clientes B

Distribuição dos recursos por atividades					Custo por atividades do Cliente B								
Recursos	R\$	Horas/ Mês	Minutos/ Mês	Custo por Minutos - R\$	1	2	3	4	5	6	7	8	Custo Total - R\$
Depreciação	134,83	176	10560	0,01		5			390	450	100		12,07
Manutenção de Software	185,10	176	10560	0,02		5			390	450	100		16,56
Custo por Atividades					-	0,15	-	-	11,82	13,63	3,03	-	28,63
Legenda das Atividades					1 - receber	2 - importar	3 - separar	4 - codificar					
					5 - lançar	6 - imprimir	7 - conciliar	8 - arquivar					

O rastreamento da depreciação e da manutenção de software às atividades foi realizado da seguinte maneira:

Depreciação

O custo mensal com depreciação foi de R\$ 926,28. Esse custo foi alocado diretamente aos clientes pelo tempo utilizado no mês. O valor da depreciação foi conseguido através da contabilidade, pois cada colaborador da OCC utiliza máquinas individuais.

$$\text{Depreciação} = \frac{\text{Valor da depreciação do Bem Depreciado}}{\text{Minutos}}$$

$$\text{Depreciação} = \frac{\text{R\$ } 134,83}{10560}$$

$$\text{Depreciação} = \text{R\$ } 0,013 \text{ por minuto trabalhado no mês}$$

Manutenção de Software

O custo mensal com manutenção de *software* foi de R\$ 370,22. O custo mensal foi alocado diretamente aos clientes de acordo com o tempo utilizado no mês de junho de 2002.

$$\text{Manutenção de Software} = \frac{\text{Valor Manutenção do software}}{\text{Minutos}}$$

$$\text{Manutenção de software} = \frac{\text{R\$ } 185,10}{10560}$$

$$\text{Manutenção de software} = \text{R\$ } 0,017 \text{ por minuto trabalhado no mês}$$

Ao rastrear os recursos às atividades realizadas, pode-se chegar ao custo por atividades do cliente A e do cliente B, de acordo com as tabelas 8 e 9, respectivamente.

Tabela 8: Custeio por Atividades do Cliente A da OCC

Recursos	ATIVIDADES									TOTAL R\$
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Salários	3,29	4,81	42,97	79,98	155,56	27,65	97,35	40,95	18,21	470,77
Locação	0,68	1,16	10,26	17,38	28,56	5,91	20,36	8,81		93,12
Depreciação		0,51			10,89	9,45	2,72			23,57
Locação Maq. Fotocopias						25,60				25,60
Material de Expediente				0,14	1,57	4,18	2,22	0,10		8,21
Telefone	0,67	0,80	0,13			2,46	0,19			4,25
Manutenção Software		0,70			14,95	12,98	3,73			32,36
Energia Elétrica	0,05	0,08	0,69	1,26	2,16	0,62	1,29	0,63		6,78
Outras Despesas	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50		60,00
Custo por Atividades	12,19	15,56	61,55	106,26	221,19	96,35	135,36	57,99	18,21	724,66
Legenda das Atividades	1 - receber	2 - importar	3 - separar	4 - codificar	9 - Apoio					
	5 - lançar	6 - imprimir	7- conciliar	8 - arquivar						

O custo por atividades do cliente A de acordo com o modelo proposto foi de R\$ 724,66.

Tabela 9: Custeio por Atividades do Cliente B da OCC

Recursos	ATIVIDADES									TOTAL R\$
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Salários	3,60	0,70	9,20	115,28	30,33	64,01	17,83	45,05	36,00	322,00
Locação	0,66	0,14	7,49	18,19	10,51	2,85	12,77	3,48		56,09
Depreciação		0,06			4,98	5,75	1,28			12,07
Locação Maq. Fotocopias										0,00
Material de Expediente				0,12	0,02	2,90	2,30			5,34
Telefone	0,22		0,22				1,08	0,06		1,58
Manutenção software		0,09			6,84	7,89	1,74			16,56
Energia Elétrica	0,05	0,01	0,13	1,26	0,78	0,90	0,21	0,25		3,59
Outras Despesas	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00		40,00
Custo por Atividades	9,53	6,00	22,04	139,85	58,46	89,30	42,21	53,84	36,00	457,23
Legenda das Atividades	1 - receber	2 - importar	3 - separar	4 - codificar	9 - Apoio					
	5 - lançar	6 - imprimir	7- conciliar	8 - arquivar						

O custo por atividades do cliente B de acordo com o modelo proposto foi de R\$ 457,23.

Ao conhecer o custo por atividades dos clientes A e B, foi possível realizar o gerenciamento das atividades.

4.2.2.3.3 Custo da atividade

A identificação do custo das atividades realizadas na prestação dos serviços contábeis permitiu uma análise mais acurada das atividades que estão influenciando de forma mais significativa os gastos da empresa contábil.

Para a classificação das atividades que agregam valor (VA) e das atividades que não agregam valor (NVA), foram utilizados os seguintes indicadores de desempenho: tempo, custo benefício, preço e qualidade. As informações resultantes desta análise permitiram ao diretor a realização do planejamento e execução de ações de controle e melhoria dos processos e as atividades.

Tempo

A implantação do ABC/ABM implica um detalhamento de todos os recursos e atividades relacionadas a cada função da organização. Esse detalhamento possibilita a análise da parcela de tempo despendida pelos colaboradores em cada atividade. A análise do tempo gasto para a realização das atividades permite detectar as possíveis melhorias, bem como os desperdícios ocorridos ao executá-las. Por exemplo, no processo executar a contabilidade financeira do cliente A, as atividades de fotocopiar e arquivar são realizadas de forma redundantes. Para executar essas atividades, o colaborador gasta 4 horas gerando um custo desnecessário de R\$ 54,40 por mês. Essas atividades não agregaram valor aos olhos dos clientes, pois gerou um retrabalho e devem ser eliminadas.

Na execução do subprocesso contabilizar a folha de pagamento e os encargos sociais, foi possível observar que a conferência é realizada de forma inadequada, pois o colaborador D imprime todos os recibos de salários no mês e realiza a conferência gerando um custo R\$ 10,90. Esta atividade pode ser executada de maneira mais simplificada, isto é, o colaborador gera um relatório geral para essa conferência, o que custaria à empresa R\$ 0,85. Pode-se perceber

ainda que este subprocesso necessitou de algumas correções, as quais ocasionaram retrabalho e não agregaram valor aos olhos dos clientes, gerando um gasto desnecessário de recursos.

Custo Benefício

Ao comparar os honorários cobrados pela OCC do cliente A, que foi de R\$ 1.062,72, e do Cliente B, que foi de R\$ 1.069,20, com o custo dos serviços prestados de R\$ 724,66 e R\$ 457,23, respectivamente, verificou-se que a empresa contábil obteve uma margem de lucro satisfatória de 46,65% e 133,84%, respectivamente. No entanto, numa análise mais aprofundada a partir do mapeamento dos processos das atividades primárias da OCC, pode-se perceber que existem alguns processos que devem ser melhorados, o que possibilitará à empresa contábil aumentar sua margem de lucro ou ainda trabalhar os preços dos honorários praticados.

Preço

Para a fixação do preço dos serviços contábeis, foi sugerido pelo diretor uma margem de lucro de 40% sobre os custos. No caso do cliente A, o preço proposto foi de R\$ 1.014,52. Já para o cliente B, foi de R\$ 640,12.

Qualidade

A qualidade dos serviços contábeis vem sendo avaliada pelos seus clientes por meio de dois fatores: pontualidade e confiabilidade. Com relação à pontualidade, percebe-se que em todos os serviços vêm sendo executado dentro dos prazos preestabelecidos ou exigidos pelos clientes.

Quanto à confiabilidade, a OCC possui vinte e seis anos de existência no ambiente setorial e nos últimos seis meses não apresentou perda de clientes. No entanto, o diretor contábil afirma que nos últimos dois anos perdeu alguns clientes potenciais em função de não realizar a contabilidade gerencial. Isto comprova que

a perda de clientes não ocorre em função da falta de confiabilidade, e sim pela limitação da prestação dos serviços oferecidos.

4.2.2.3.4 Fator gerador de custo

O fator gerador de custo evidenciou a raiz do evento que gerou o custo no desenvolvimento do estudo. Nesse sentido, pode-se observar que algumas atividades foram realizadas de forma inadequada.

O processo executar a contabilidade financeira vem sendo realizado em quatro ciclos de trabalho, o que torna o trabalho repetitivo e oneroso. No entanto, esse processo pode ser simplificado em um único ciclo de trabalho, o que ocasionará um processo mais ágil, conforme a figura 44.

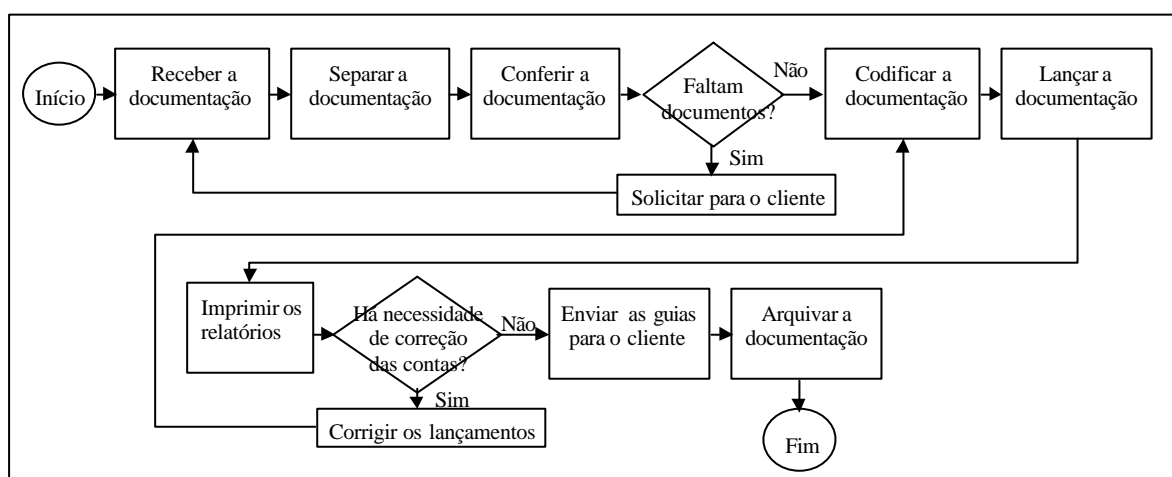


Figura 44: Fluxograma Proposto do Processo Executar a Contabilidade Financeira

Ao executar a contabilidade financeira dos clientes A e B, os colaboradores realizam a atividade de conferir os dados de forma repetitiva, o que torna o trabalho redundante que não agrega valor. Essa atividade acarreta um acréscimo do tempo ao ciclo de trabalho de cada colaborador e, conseqüentemente, ocorre um aumento nos custos dos processos ou serviços prestados.

Se o colaborador A deixar de conferir os processos executar a contabilidade fiscal e executar a contabilidade de pessoal, seu ciclo de trabalho

passará de 34h 35 min para 33h 55min, e o custo da atividade codificar, lançar e importar diminuirá de R\$ 249,00 para R\$ 244,20 por mês.

Se o colaborador B deixar de conferir os processos executar a contabilidade fiscal e executar a contabilidade de pessoal, seu ciclo de trabalho passará de 23h 35min para 18h 30min, e o custo por Atividades codificar, lançar e importar diminuirá de R\$ 198,10 para R\$ 155,40 por mês.

Os colaboradores responsáveis pela realização das atividades refletiram sobre o “porquê” realizam essas atividades de forma repetitiva, e verificaram a possibilidade de eliminá-las.

A raiz do problema citada pelos colaboradores foi a falta de confiança no sistema de informações utilizado pela empresa e a solução para esse problema poderia ser a aquisição de um sistema operacional integrado.

Para identificar as áreas de oportunidades, foram propostos indicadores de desempenho: inovação e negociação.

Inovação

A empresa não apresenta qualquer tipo de inovação na prestação de serviços, limitando-se praticamente à prestação dos serviços contábeis voltados a atender o fisco. A OCC poderia investir em outros serviços como: efetuar a contabilidade gerencial e assessorias.

Negociação

Em função do curto período para o desenvolvimento, não foi possível avaliar o desempenho das unidades de negócios em funcionamento.

4.2.2.4 Saídas da OCC

As saídas da OCC são os serviços contábeis prestados aos clientes e compreendem os seguintes relatórios: balancetes, planilhas com o controle do pagamento de financiamentos, folhas de pagamento dos colaboradores, guias fiscais de ISS, ICMS, PIS e COFINS, e guias trabalhistas de INSS, e FGTS.

4.2.3 Sistema de informações da OCC

O sistema de informações atual da OCC apresentou limitações, o que acarretou ineficiência na execução dos processos. Sugere-se a adoção de um sistema de informações integrado, o qual possibilitará a integração dos processos executar a contabilidade financeira, executar a contabilidade fiscal e executar a contabilidade de pessoal, permitindo que os dados sejam lançados apenas uma única vez, o que possibilita aos colaboradores uma dedicação maior à contabilidade gerencial, que envolve a análise e interpretação de balanços, visando auxiliar os clientes na tomada de decisões.

4.3 Contribuições da Gestão por Atividades para o Gerenciamento da OCC

O modelo de gestão por atividades proporcionou uma visão mais ampla e detalhada dos negócios, possibilitou o conhecimento do fluxo de trabalho desenvolvido para realização dos serviços contábeis e o custo das atividades.

A gestão por atividades possibilitou a análise da relação de causa e efeito existente entre processo de realização das atividades e o consumo dos recursos. Isso levou também à identificação de como as atividades influenciaram o custo e o desempenho dos processos.

4.4 Considerações Finais

Ao realizar o estudo de caso na empresa contábil, levantaram-se algumas considerações a respeito dos resultados alcançados:

observou-se que a gestão por atividades possibilitou a melhoria dos processos da cadeia produtiva da OCC, tornando-os mais eficientes.

- por meio do estudo, chegou-se à padronização dos procedimentos para executar a contabilidade financeira de forma mais ágil. Essa padronização deverá se estender aos demais processos da OCC, buscando, assim, uma maior eficiência na prestação dos serviços.
- torna-se necessário aprofundar os estudos da pesquisa para se chegar aos indicadores de desempenho por unidades de negócios.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1 Conclusões

O estudo realizado está direcionado à melhoria da gestão das empresas contábeis. Visto que essas empresas contribuem de forma significativa para o desenvolvimento econômico do país. A presente dissertação buscou validar um modelo de gestão por atividades para empresas contábeis, visando a melhoria dos serviços e da performance dos negócios.

O objetivo geral desta dissertação foi atingido. Isso pode ser constatado pela fundamentação teórica do segundo capítulo, que permitiu desenvolver o modelo de gestão direcionado às empresas contábeis. Outrossim, no terceiro capítulo foi desenvolvido o modelo de gestão por atividades para as empresas contábeis. E no quarto capítulo, por meio da realização do estudo de caso em uma pequena empresa contábil, foi possível validar esse modelo, na prática da gestão da empresa contábil.

Ao analisar o resultado do estudo pesquisa, verificou-se a possibilidade de melhoria do processo de prestação dos serviços contábeis. Com a aplicação da proposta do modelo de gestão por atividades, apresentada no terceiro capítulo, identificou-se como os processos estão sendo realizados e se os recursos que estão sendo aplicados eficiente e eficazmente na prestação dos serviços contábeis. Tais informações são de suma importância na tomada de decisão e na melhoria da performance empresarial.

Quanto aos objetivos específicos propostos, esses foram alcançados da seguinte maneira:

- Apresentou-se o resultado de uma sistemática de mensuração do custo das atividades que compõem o processo produtivo da empresa contábil como base de informações para a gestão dos negócios.
- Identificaram-se os processos, as atividades e os recursos que compõem a cadeia de valor das empresas contábeis.

- Propôs-se um conjunto de indicadores de desempenho para auxiliar os gestores na tomada de decisões.

Analisando as informações identificadas e sistematizadas no terceiro capítulo desta dissertação e os resultados do estudo de caso, é possível destacar sua importância para a gestão das empresas contábeis por diversas razões:

- O modelo permite a identificação e análise das atividades que agregam valor aos olhos dos clientes.
- O modelo proposto de gestão por atividades sugere ao gestor contábil a utilização das funções administrativas genéricas: planejar, organizar, liderar e controlar, auxiliando-o na realização de um gerenciamento eficaz para a empresa contábil.
- Com a aplicação do custeio por atividades – ABC – na cadeia de valor da empresas contábeis, é possível conhecer os custos dos serviços prestados aos clientes. Nesse sentido, o gestor contábil calculará os preços dos serviços contábeis com mais segurança e também poderá negociar a sua margem de lucro.
- A empresa contábil organizada por unidades de negócios, possibilitará que cada gerente se responsabilize pela contratação, capacitação e motivação dos colaboradores de acordo com as necessidades da empresa contábil na busca de melhores resultados.
- Com a aplicação da gestão por atividades em todos os serviços prestados aos clientes da empresa contábil, será possível determinar qual o tipo de serviço mais rentável e direcionar a empresa contábil para a especialização em algum tipo de serviço prestado.
- Ao atribuir mais responsabilidades aos colaboradores, o diretor terá mais motivação em continuar com a empresa contábil, pois ele não será o único responsável pela sua continuidade.

Por último, o modelo proposto visa atender os interesses do Conselho Federal de Contabilidade, em sua resolução n.º 803/96, do Capítulo III, Art. 6º, define que o valor dos serviços contábeis deve ser fixados previamente, e de preferência por escrito, considerando os elementos seguintes:

- I. a relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade do serviço a executar;
- II. o tempo que será consumido para a realização do trabalho;

- III. a possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;
- IV. o resultado lícito favorável que para o contratante advirá com o serviço prestado;
- V. a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- VI. o local em que o serviço será prestado (CRCSC, 2001).

Percebe-se que a gestão por atividades contribui ao gerenciamento das empresas contábeis, assim como das demais empresas prestadoras de serviço.

5.2 Recomendações

A pesquisa realizada nesta dissertação serve de base para que futuros trabalhos sejam desenvolvidos. Sendo assim, recomenda-se:

- Ampliar o estudo de caso realizado em uma empresa contábil que esteja operando com a estrutura por unidade de negócios em fase adiantada.
- Ampliar o estudo de caso realizado no sentido de estender esta pesquisa aos clientes sem fins lucrativos, onde os processos são diferenciados.
- Aplicar o modelo por meio de estudos de casos múltiplos em empresas contábeis, identificando as atividades relevantes, bem como as melhores práticas na gestão dos negócios.
- Aprofundar estudos sobre a participação das empresas contábeis no mercado brasileiro.

REFERÊNCIAS

ABICALAFFE, César. **Sucesso Empresarial & Contabilidade: Exigência Vital da Empresa Moderna.** Curitiba: Juruá, 2000.

AGRASSO, Neto; ABREU, Aline **Tecnologia da Informação: Manual de sobrevivência da nova empresa.** São Paulo: Arte & Ciência, 2000.

ALLORA, Franz; ALLORA, Valério. **Unidade de Medida da Produção: para Custos e Controles Gerenciais das Fabricações.** São Paulo: Pioneira, 1995.

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

BARROS, Frederico J. O. R.; MODENESI, Rui L., **Pequenas e Médias Indústrias: Análise dos problemas, incentivos e sua contribuição ao desenvolvimento.** Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1973.

BENDLIN, Cleonice W. **Contribuição ao Gerenciamento da Empresa Contábil de Pequeno Porte com Base no Método de Custeio por Atividade.** 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

BERLINER, Callie; BRIMSON, James A. **Gerenciamento de Custos em Indústrias Avançadas.** São Paulo: T. A Queiroz, 1992.

BERTI, Anélio. O Profissional da Contabilidade Frente à Tomada de Decisão. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 127, p. 91-97, 2001.

BEUREN, Ilse Maria. A Gestão Estratégica dos Custos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, p. 30-39, 1992.

BEUREN, Ilse M. **Gerenciamento da Informação: Um recurso estratégico no processo de gestão empresarial.** São Paulo: Atlas, 1998.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por Atividades**: Contabilidade de Gestão: Práticas Avançadas. São Paulo: Atlas, 1999.

BORNIA, Antônio C. **Análise Gerencial de Custos**: Aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2001.

BRIMSON, James A **Contabilidade por Atividades**: Uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CASAROTTO, Nelson C.; Fávero José S.; Castro João E. E. **Gerencia de Projetos/Engenharia Simultânea**. São Paulo: Atlas, 1999.

CASSARRO, Antônio Carlos. **Sistemas de Informações para Tomadas de Decisões**. São Paulo: Pioneira, 1999.

CASTRO, Carlos J. de Lima; Cardoso NETO, João da S. Cardoso. Sistema de Custos para Administração de Preços e Planejamento de Lucro das Empresas de Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 90, p. 64-80, 1994.

CESTARI, Hermedes Jr. **Gestão Contábil no Ciclo de Vida das Pequenas Empresas**. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

CHING, Hong Y. **Gestão Baseada em Custeio por Atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Gestão Baseada em Custeio por Atividades**. São Paulo: Atlas, 1997.

CLARK, Alex; BAXTER, Alexander. ABC + ABM = ACTION. **Management Accounting**. p. 54-55, 1992.

COGAN, Samuel. **Custos e Preços**: Formação e Análise. São Paulo: Pioneira, 1999.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Quantos somos?** Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 20/07/2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Boletim Semanal do CFC Nº 137 – 16 a 20/04/2004** Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 26/07/2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resoluções do CFC** Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 26/07/2001.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA. Florianópolis: Legislação Profissional, 2001.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA. Florianópolis: Exame de Suficiência, 2003.

CORAL, Eliza. **Avaliação e Gerenciamento dos Custos da Não-qualidade**. 1996. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

COSENZA, José P. Perspectivas para a Profissão Contábil num Mundo Globalizado – “Um Estudo a Partir da Experiência Brasileira”, **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 130, p. 43-63, 2001.

CROZATTI, Jaime. Modelo de Gestão e Cultura Organizacional. **Caderno de Estudos FIPECAFI**, n. 18, p. 36-50, 1998.

DALLA VALENTINA, Luis V. O. **Desenvolvimento de um Modelo Integrado de Reengenharia de Processos com Melhoria Contínua para o Redesenho de Processos**. 1998. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

DAVENPORT, Thomas H. **Reengenharia de Processos**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

DEITOS, M. L. de Souza. **A Contabilidade Vista sob outro Ângulo: A Visão do Empresário**. 1991. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) – FUNIOESTE, Cascavel.

DRUCKER, Peter. **Desafios Gerenciais para o Século XXI**. São Paulo: Pioneira, 1999.

FABRO, Jaime. **Modelo de Avaliação de Desempenho e de Custos para Melhoria da Gestão em Empresas de assessoria Contábil**. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

FACHIN, Odília. **Fundamentos da Metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993.

FARIA, Natalia. Escritórios de contabilidade: Como Poderão Sobreviver e Manter Seus Clientes. **Revista Mineira de Contabilidade**, p.10-11, 2001.

FAVERO, Hamilton L.; MARQUES, Cláudio; MÚCIO, Kelly C. Análise da Qualidade dos Serviços Contábeis Prestados pelos Escritórios de Contabilidade. **Revista Enfoque Reflexão Contábil**, Maringá, p. 21-32, 1994.

FAYOL, Henri. **Administração Industrial e Geral**. São Paulo: Atlas, 1994.

FENACON, em Serviços. **Pesquisa mostra como Funcionam Empresas de Contabilidade no Brasil**. São Paulo: Edição 41, p. 10, 1999.

FENACON, em Serviços. **Pesquisa mostra como Funcionam Empresas de Contabilidade no Brasil**. São Paulo: Edição 42, p. 17, 1999.

FENACON, em Serviços. **Transformando Contabilidade em Informação Gerencial**. São Paulo: Edição 66, p. 6-8, 2001.

FERREIRA, Aurélio B. O. **Novo Aurélio Século XXI: O Dicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FIGUEIREDO, Sandra; FABRI, P.E. **Gestão de Empresas Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.

FIGUEIREDO, Sandra; MOURA, Heber. A Utilização dos Métodos Quantitativos pela Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, p. 52-61, 2001.

GATTI, Ivan Carlos. As Empresas de serviços Contábeis no Ano 2000. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, p. 8-21, 2000.

GIANESI, Irineu, CORRÊA, Henrique L. **Administração estratégica de serviços: operações para satisfação do cliente**. São Paulo: Atlas, 1994.

GIL, Antônio C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1994.

GOMES, Josir S.; SALAS, J.M.A. **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 1997.

GUIMARÃES, Camila. Milhões Pelo Ralo? Os Softwares de gestão prometiam o paraíso. Hoje, os compradores parecem estar entre o inferno e o purgatório. **Revista Exame**, p. 72, nov. 2000.

HARRINGTON, H. James. **Aperfeiçoando Processos Empresariais**. São Paulo: Makron Books, 1993.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; SRIKANT Datar M. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: Editora, 1997.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **A Relevância da Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

_____. **Custo e Desempenho:** Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

_____. **Custo e Desempenho:** Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 2000.

KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **Balanced Scorecard:** A Estratégia em Ação. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing:** Análise, planejamento implementação e controle. São Paulo: Atlas, 1998.

KRAEMER, Maria E. P. O Papel do Profissional Contábil no Contexto Organizacional. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, p.82-83, 2000.

LAKATOS. Eva M. e MARCONI, Marina A. **Técnicas de Pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1990.

_____. **Técnicas de Pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1996.

LEONE, George S. Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 1997.

LIBA, Amauri. **O Sistema de Custeio ABC em uma Organização Contábil.** Congresso Internacional: *Cruzando Fronteiras: Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI*, 2001.

LIBA, Amauri; ROBLES, Clemil; BACCI, João. Aplicação do Sistema de Custeio ABC em uma Organização Contábil. **Revista Paulista de Contabilidade**, n. 480, p. 6-13, 2001.

LIMA, Cássia R. **Análise Comparativa das Melhores Práticas na Elaboração da Folha de Pagamento em Empresas Industriais e de Serviços.** 2001.

Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

LONGENECKER, Justin G., MOORE, Carlos W., PETTY, J. William. **Administração de Pequenas Empresas**. São Paulo: Makron Books, 1997.

LUNKES, Rogério J. **O uso da Contabilidade por Atividades para Melhorar a Performance do Negócio**: Um estudo de caso em fundação de amparo à pesquisa e extensão. 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

MACEDO, José F. **A Alavanca para o Sucesso**. Florianópolis: Terceiro Milênio, 1997.

MALUCHE, Maria Aparecida, **Modelo de Controle de Gestão para a Pequena Empresa como Garantia da Qualidade**. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

MATTAR, Fauze N., **Pesquisa de Marketing**. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, M. **ABC**: Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, Djalma de P. R. **Planejamento Estratégico**: Conceitos metodologia práticas. São Paulo: Atlas, 1993.

PADOVESE, Clóvis L. **Contabilidade Gerencial**: Um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1997.

PETRI, Sérgio M. **Construção de um Modelo de Avaliação de Desempenho em uma Prestadora de Serviços Contábeis para Identificar Oportunidades de Melhorias utilizando a Metodologia MCDA**. 2000. Dissertação (Mestrado em

Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

PORTER, Michael, E. **Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando um Desempenho Superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

QUEIROZ, Antônio Diomário. **Contabilidade Retoma sua Relevância**. Informativo do Conselho Regional de Santa Catarina, n. 5, p. 10, 2000.

_____. **Apostila da Disciplina de Controle de Gestão, Curso de Especialização**. SENAI/2002. Disponível em: <http://www.senai-sc.ind.br/ead2/aulas.html>. Acesso em: 02 de maio de 2002.

RESNIK, Paul. **A Bíblia da Pequena Empresa**. São Paulo: McGraw-Hill, Makron Books, 1990.

RIBEIRO, Osni M. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Saraiva, 1996.

RONCHI, Luciano, **Organização, Métodos e Mecanização**. São Paulo: Atlas, 1976.

ROBBINS, Stephen P., **O Processo Administrativo: Integrando teoria e prática**. São Paulo, Atlas, 1978.

_____. **O Processo Administrativo: Integrando teoria e prática**. São Paulo, Atlas, 1981.

RODRIGUES, Alice de Fatima. **Da Contabilidade Terceirizada para a Contabilidade Própria de Gestão em Pequenas Empresas**. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

ROSA, Luciano,. **Tecnologia da Informação na Contabilidade**. Informativo do Conselho Regional de Santa Catarina, n. 6, p. 15, 2001.

SÁ, Antônio L. A Visão dos Custos de Produção. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, p. 36-40, 2000.

SÁ, Antônio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

SAKURAI, Michiharu, **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, Edemir. **Modelo Conceitual de Sistema de Custos por Atividades para as Universidades: Um Estudo de Caso na Universidade do Vale do Itajaí**. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

SANTOS, Luciano C. **Projeto e Análise de Processos de serviços: Avaliação de técnicas e aplicação em uma biblioteca**. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

SCARPIN, Maria A.; SCARPIN, Jorge E. e CALIJURI, Mônica S. S. Marketing: Um instrumento para a valorização profissional. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 126, p. 34-47, 2000.

SCHELL, Jim. **Guia para Gerenciar Pequenas Empresas: Como Fazer para a Transição para uma Gestão Empreendedora**, Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SEVERINO, Antônio J. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Cortês, 1995.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos: Como reinventar sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Edna L.; MENEZES. Estera M. **Metodologia de Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. Florianópolis: LED/UFSC, 2000.

SILVA, Elizabete R. S. **O uso do ABC no Gerenciamento de custos Pesquisa-Ação em uma Agência Bancária**. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

SPINELLI, Enory L. Estratégias na Gestão de Organizações Contábeis. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 125, p. 37-45, 2000.

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

TRIVIÑOS, Augusto N.S., **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais: A Pesquisa Qualitativa em Educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

VASCONCELOS, Eduardo; HEMSLEY, James R., **Estrutura das Organizações: estruturas tradicionais, estrutura para inovação, estrutura matricial**. São Paulo: Pioneira, 1986.

VICTORINO, Carlos R. **Qualidade nas Organizações e nos Serviços Contábeis: Marketing em serviços**. Blumenau: Odorizzi, 1999.

VICTORINO, Lúcia H. **Empresário Contábil e as Mudanças Organizacionais**. Blumenau: Odorizzi, 2000.

VOYER, P. **Tableaux de Bord de Gestion**. Presses de l'Université de Quebec, Quebec, 1994.

WEGENER, Vilson, **Tabela Referencial de Honorários SESCON/SC**, Blumenau, SESCONSC, p.3-6, 2001.

ANEXOS

ANEXO A - TABELA REFERENCIAL DE HONORÁRIOS

1 – Escrituração Contábil		
Custo até 100 lançamentos	R\$	120,00
Custo por lançamento a partir de 101	R\$	1,05
2 – Gestão Fiscal		
Custo até 50 notas fiscais	R\$	70,00
Custo por nota fiscal a partir de 51	R\$	0,70
3 – Gestão de Pessoal		
Custo até 03 colaboradores	R\$	50,00
Custo por colaborador a partir de 04 colaboradores	R\$	11,00
Rescisão/Admissão de colaborador (cada colaborador)	R\$	45,00
Registro de Empregado	R\$	15,00
4 – serviços		
Constituição de Sociedades/(sem análise na Pessoa Física)	R\$	300,00
Constituição de Sociedades/(com análise na Pessoa Física)	R\$	430,00
Constituição de Firma Individual	R\$	300,00
Constituição de Sociedade Anônima	R\$	2.500,00
Alteração de Sociedade (sem análise na Pessoa Física)	R\$	300,00
Alteração na Sociedade (com alteração na Pessoa Física)	R\$	430,00
Alteração de Micro Empresa	R\$	300,00
Alteração de Firma individual	R\$	300,00
Alteração de Sociedade Anônima	R\$	500,00
Distrato da Sociedade	R\$	430,00
Distrato da microempresa	R\$	300,00
Cancelamento de Firma Individual	R\$	300,00
Dissolução de Sociedade Anônima	R\$	2.500,00
Acompanhamento de Processos (não elaborados pela empresa)		
▪ Federal / Estadual / Municipal / JUCESC (por órgão)	R\$	100,00

Baixa de Inscrição:

▪ Federal	R\$	100,00
▪ Estadual	R\$	150,00
▪ Municipal	R\$	100,00
▪ Registro na JUCESC	R\$	100,00
▪ INSS	R\$	150,00
▪ FGTS	R\$	50,00

5 – Custo Hora de Peritos, de Auditores e de Contadores

Hora Técnica Trabalhada	R\$	120,00
Hora Técnica de Auxiliar	R\$	50,00

6 – serviços para Condomínio / Associações e Outros

Bloqueto Emitido	R\$	1,00
Participação em Assembléias Gerais	R\$	60,00

7 – Outros Serviços de Acordo com a Base de Cada SESCON**SESCON SANTA CATARINA**

RAIS	R\$	25,00
RAIS por beneficiário	R\$	3,00
DIEF	R\$	50,00
DIRF	R\$	25,00
DIRF por beneficiário	R\$	5,00
Confecção de Cadastros	R\$	35,00
Certidões Negativas	R\$	20,00
Escrituração de Livro Caixa (Profissionais Liberais)	R\$	100,00
Homologação Trabalhista	R\$	20,00
Transferência de Colaborador	R\$	25,00
Pedido de Parcelamento	R\$	100,00
Cálculo de tributos atrasados por guia:		
▪ Federal	R\$	3,00
▪ Estadual	R\$	3,00
▪ Municipal	R\$	3,00
▪ FGTS por funcionário mês	R\$	3,00
▪ INSS	R\$	3,00
DCTF – Trimestral	R\$	30,00
Informação Trimestral SINTEGRA	R\$	30,00

Taxa de Manutenção Mensal de Empresas Inativas	R\$	50,00
Hora de Auxiliar	R\$	15,00

8 – Imposto de Renda de Pessoa Física

IRPF Simplificado	R\$	50,00
IRPF até 10 Bens – completo	R\$	100,00
IRPF acima de 10 Bens – completo	R\$	150,00

* Observar o volume de horas gastas em cada declaração

9 – Gastos com Materiais

Cobrança de material de expediente até no máximo de 10% sobre o total dos honorários, valor fixado em contrato ou pelo efetivamente gasto.

10 – Gastos Adicionais

No final de cada ano um honorário adicional para elaboração do BALANÇO e a respectiva declaração da DIPJ, devendo constar, em contrato, a sua cobrança ou não.

Outros serviços não previstos na presente Tabela Referencial de Honorários devem ser orçados previamente junto ao cliente.

A presente Tabela referencial de Honorários poderá ser revista anualmente.

Fonte: Tabela Referencial de Honorários SESCON/SC – WEGENER, Vilson – Presidente – 2001, p.3-6.