



**Revista de Administração e Contabilidade**

*Volume 9, número 1*

*Feira de Santana, janeiro/abril 2017, p.61 – 74*

**ISSN: 2177-8426**

## **Instrumentos de Contabilidade Gerencial em Empresas de Serviços Contábeis e sua Rede de Negócios**

*Management Accounting instruments Financial Services Companies and their Business Network*

**Caio Diaz Rodrigues<sup>1</sup>**  
**Ana Cristina de Faria<sup>2</sup>**  
**Milton Carlos Farina<sup>3</sup>**

### **RESUMO**

O objetivo deste artigo é investigar como estão sendo utilizados os instrumentos de Contabilidade Gerencial em Empresas de Serviços Contábeis - ESCs de grande porte, certificada com o Prêmio de Qualidade das Empresas de Serviços Contábeis concedido pelo Sindicato das ESCs – SESCON, em sua própria gestão e no auxílio à gestão de sua rede de negócios. Especificamente, foram investigadas as principais limitações para adotar ou utilizar os instrumentos da Contabilidade Gerencial, bem como as possíveis causas da eventual não adoção /ou utilização. Constatou-se que a ESC pesquisada utiliza apenas Fluxo de Caixa, faz Orçamento anual dos resultados e apura Resultado por Cliente utilizando Custeio por Absorção, e não desenvolve nenhum tipo de análise gerencial para seus clientes. Os resultados obtidos pela pesquisa qualitativa desenvolvida em ESC, contribuem para o processo de ampliação do conhecimento a respeito da utilização de instrumentos de Contabilidade Gerencial pelas ESCs em sua própria gestão e no auxílio à gestão de sua rede de negócios, além de demonstrar e apontar um caminho viável para a sustentabilidade das empresas e da rede.

**Palavras - Chave:** Contabilidade Gerencial; Empresas de Serviços Contábeis; Instrumentos; Rede de Negócios.

### **ABSTRACT**

*The aim of this paper is to investigate how they are being used the management accounting tools in Accounting Firms - Major ESCs , certified with the Quality Award of Financial Services Companies granted by the Union of ESCs - SESCON in their own management and in aid to the management of your business network. Specifically , the main limitations were investigated to adopt or use the tools of management accounting as well as the possible*

---

<sup>1</sup> Graduando em Ciências Contábeis. Aluno do Regime de Iniciação Científica da Universidade Municipal de São Caetano do Sul (USCS)

<sup>2</sup> Pós-Doutora em Gestão de Operações e Logística. Doutora e Mestre em Controladoria e Contabilidade. Professora do Programa de Pós-Graduação em Cidades Inteligentes e Sustentáveis da UNINOVE.

<sup>3</sup> Doutor em Administração. Professor do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Municipal de São Caetano do Sul (USCS).

*causes of possible non-adoption / or use. It was found that the ESC searched uses only cash flow , is the annual budget of results and clears client by using Result Costing for Absorption, and does not develop any managerial analysis for their clients. The results obtained by qualitative research conducted in ESC contribute to the process of expansion of knowledge about the use of management accounting tools for ESCs in their own management and assistance to the management of your business network , as well as demonstrating and appoint a viable path for sustainable enterprises and network .*

**Key-words:** *Accounting services companies; Business Network; Instruments; Management Accounting.*

## 1 INTRODUÇÃO

O mundo empresarial contemporâneo tem requisitado postura empreendedora do profissional de Contabilidade. De acordo com Farjado (2012), se no passado o profissional de Contabilidade tinha a função de registrar os fatos empresariais, hoje ele ganhou mais realce e passou, também a auxiliar o gestor na tomada de decisão. No âmbito de pesquisas a cerca do tema, de forma geral, entende-se que a Contabilidade Gerencial, por sua vez, não acompanhou as novas demandas por informações que surgiram como requisito para a eficaz gestão das Empresas de Serviços Contábeis (ESC) e seus clientes, em sua rede de negócios.

A Contabilidade Gerencial engloba um conjunto de artefatos contábil-gerenciais que pode ser institucionalizado e aceito na organização e impactar outras instituições, bem como ser moldado por ela (BURNS; SCAPENS, 2000). Espejo (2008) tem o entendimento de que os artefatos contábeis servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais e *a priori* buscam a otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados no longo prazo.

Berry *et al.* (2009), em revisão de literatura sobre temas relacionados aos artefatos da Contabilidade Gerencial, comentam que as organizações, raramente, produzem seus próprios artefatos, porém modificam os que herdaram ou os que usam costumeiramente, e que, poucos pesquisadores tomam iniciativas no desenvolvimento de novos artefatos.

As Empresas de Serviços Contábeis (ESC's), objetos de estudo deste projeto, são auxiliares na gestão econômico-financeira de seus clientes em sua rede de negócios. A utilização de técnicas auxiliares na gestão e avaliação de desempenho no negócio retrata uma imagem mais fiel da sua empresa. A missão das ESCs é atender à sociedade, suprimindo as necessidades das empresas clientes de informações econômico-financeiras que otimizem os controles contábeis de seus patrimônios (THOMÉ, 2001).

Resultados de pesquisas indicam um acentuado descompasso entre teoria e prática da Contabilidade Gerencial e um baixo grau de implementação de novos artefatos gerenciais, mesmo em se tratando daqueles com maior divulgação. Alguns autores têm destacado que o desafio e a oportunidade para a obtenção de vantagens competitivas estão, também vinculados à formulação de estratégias e ações que envolvam a análise do ambiente (BORINELLI, 2006; SLAVOV, 2013).

Soutes (2006) e Costa, Cruz e Espejo (2011) enfatizam que, em alguns estudos realizados em Contabilidade Gerencial, verifica-se que, na maioria das pesquisas, há um ponto convergente, de que as informações geradas pelos artefatos contábil-gerenciais devem ser relevantes à tomada de decisão do gestor.

Diante disso, é preciso que os Contadores, também incorporem estes conceitos à realidade prática de suas ESC's e de suas redes de negócios. Diante dessa realidade, têm-se o seguinte problema de pesquisa a que o estudo pretende responder e que norteará toda a trajetória do trabalho: Como os instrumentos da Contabilidade Gerencial são utilizados por ESCs de grande porte em sua própria gestão e no auxílio à gestão de sua rede de negócios?

Para responder as essas questões, declara-se que o objetivo geral deste artigo é investigar como estão sendo utilizados os instrumentos de Contabilidade Gerencial em Empresas de Serviços Contábeis - ESCs de grande porte, em sua própria gestão e no auxílio à gestão de sua rede de negócios. Especificamente, também se pretende investigar as principais limitações para adotar ou utilizar os instrumentos da Contabilidade Gerencial, bem como as possíveis causas da eventual não adoção /ou utilização. A identificação e o estudo desses constructos ajudarão a responder às questões de pesquisa e atingir aos objetivos supracitados.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS (ESC)

Antes de falar sobre a ESC, cabe falar sobre o que é um Serviço. Ferreira (2010, p.1923), por sua vez, diz que serviço é: "o desempenho de qualquer trabalho, emprego ou comissão. [...] Estado de quem serve por salário. [...] Atividade econômica que não resulta produto tangível, em contraste com a produção de mercadoria." E no que tange ao vocábulo "contábil", este pode ser definido como: "referente à ciência da Contabilidade" (FERREIRA, 2010, p.568).

Conforme Lima e Rezende (2012), a profissão contábil no Brasil é regulamentada pelo Decreto Lei n. 9.295/46, entre outras, determinando que apenas contadores e técnicos em contabilidade, conhecidos por "contabilistas", podem prestar serviços contábeis. Na visão de Carvalho *et al.* (2008, p. 120):

As empresas contábeis são sociedades civis, constituídas com o objetivo de realizar atividades relacionadas ao campo da contabilidade. A Resolução CFC Nº. 1.098/07 compreende as duas modalidades de organizações contábeis: Escritório individual – assim caracterizado quando o contabilista, embora sem personificação jurídica, executa suas atividades independentemente do local e do número de empresas ou serviços sob sua responsabilidade; e Organização contábil – pessoa jurídica de natureza civil, constituída sob a forma de sociedade, tendo por objetivo a prestação de serviços profissionais de Contabilidade.

As Empresas de Serviços Contábeis – ESCs prestam serviços para pessoas jurídicas e físicas, de qualquer segmento econômico. São reguladas em âmbito Federal pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2013), que foi criado sob o Decreto-Lei nº 9295, de 27 de Maio de 1946, sediado em Brasília e caracterizado como Autarquia Especial Corporativa. É constituído por um representante de cada Estado da União, além do representante do Distrito Federal, tidos como conselheiros efetivos, os quais têm o propósito geral de regular, fiscalizar e parametrizar o exercício da profissão contábil (CFC, 2014).

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRC SP (2014) que é o órgão regulador das empresas tratadas e estudadas neste trabalho, foi concebido em 14 de Dezembro de 1946 e tem por finalidade o registro e fiscalização da atuação daqueles que

exercem funções contábeis no Estado. As ESCs encontram-se sustentadas pelo Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas - SESCOB-SP (2014) no Estado de São Paulo

De acordo com CFC (2014), existem no Brasil 82.565 ESCs registradas nos Conselhos Regionais de Contabilidade. Dessas, 34.151 atuam sob forma de sociedade, 7.115 como organização empresária e 41.299 exercem a atividade como profissionais liberais. Conforme Thomé (2001), as ESCs prestam serviços de diversas naturezas: Contabilidade, administração de pessoal, escrituração fiscal, expediente (ou serviços comerciais), auditoria, perícia, assessoria e consultoria. Além disso, poderia prestar serviços de Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial e Planejamento Tributário, entre outros serviços.

## 2.2 INSTRUMENTOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

A Contabilidade Gerencial fornece informações essenciais para gerir uma organização. Por sua vez, as informações produzidas pela Contabilidade Financeira são determinantes para que pessoas que estejam fora da empresa possam avaliar o desempenho econômico-financeiro passado (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007). Horngren *et al.* (2004, p.4) entendem a Contabilidade Gerencial como “[...] o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.”

Atkinson *et al.* (2000, p. 36) quando fazem referência à Contabilidade Gerencial utilizada no processo decisório e no controle, afirmam que “a informação contábil gerencial é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas”. Para Axelsson, Laage-Hellman e Nilsson (2003), o sistema de Contabilidade Gerencial é, frequentemente, considerado como uma ferramenta importante, tanto para fornecer informações para tomada de decisão quanto para promover certos tipos de comportamento em uma empresa, como o relacionamento com fornecedores.

Mouritsen e Thrane (2006) consideram que a Contabilidade tem de ser um ator cuja missão é efetuar mudanças no conjunto de elementos e conceitos, habitualmente usados para descrever o mundo. Em relação à atuação do profissional de Contabilidade como consultor e prestador de serviços em sua rede de negócios, Oyadomari *et al.* (2005) dizem que, estudo exploratório realizado evidenciou a importância do trabalho de consultoria externa na introdução de instrumentos de Contabilidade Gerencial nas empresas. De acordo com esse estudo, as empresas buscam esses profissionais, tanto por conta de sua experiência na realização de trabalhos similares, quanto porque os consultores legitimam as decisões tomadas pelas empresas.

Guilding, Cravens e Tayles (2000) efetuaram pesquisa em relação à utilização e o respectivo mérito de um conjunto de doze práticas de Contabilidade Gerencial Estratégica em organizações do Reino Unido, dos Estados Unidos e da Nova Zelândia. A pesquisa concluiu existir inúmeras práticas a serem empregadas ou utilizadas pela Contabilidade Gerencial Estratégica em favor da gestão das empresas.

Haldma e Lääts (2002) efetuaram estudo utilizando sobre a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial em amostra de empresas de manufatura da Estônia. Hughes; Gjerde (2003), por sua vez, efetuaram pesquisa empírica semelhante, porém com uma amostra de empresas nos Estados Unidos. Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), por sua vez, desenvolveram investigação, baseada em revisão de literatura de pesquisas empíricas, sobre algumas práticas de Contabilidade Gerencial em quatro países asiáticos (Singapura, Malásia, China e Índia). Os autores classificaram as práticas tradicionais e contemporâneas. Os resultados indicam que o uso de práticas contemporâneas nos países estudados, ainda é incipiente.

Frezatti (2005) desenvolveu um estudo em um universo de empresas brasileiras de médio e grande porte com o objetivo de avaliar a aderência conceitual entre as práticas gerenciais utilizadas pelas empresas e a base teórica da Contabilidade Gerencial. O estudo baseado em análise de *clusters* indica que as empresas estão em estágios muito diferentes, no que diz respeito à utilização das práticas da Contabilidade Gerencial.

Borinelli (2006) e Slavov (2013), ao estudarem a estrutura conceitual básica da Controladoria e da Gestão Estratégica de Custos, bem como a conexão com a utilização dos artefatos gerenciais, concluíram que, tanto a Controladoria como a Contabilidade Gerencial, para desempenharem suas atividades e funções, especialmente no que se refere a mensurar e reportar eventos econômicos, devem empregar métodos de mensuração e utilizar instrumentos de avaliação de desempenho.

Oyadomari *et al.* (2008) desenvolveram estudo exploratório num universo de 27 empresas de diversos portes e segmentos, buscando entender o processo de adoção de artefatos de Contabilidade Gerencial, tendo como referencial teórico a nova Teoria Institucional.

Abdel-Kader e Luther (2008) desenvolveram estudo em empresas industriais inglesas, fundamentado na Teoria da Contingência. Os autores concluem que existe significativo impacto de variáveis ambientais, incerteza ambiental, poder do cliente, características organizacionais, estratégia competitiva, descentralização, tamanho, complexidade operacional, tecnologia, TQM e JIT e durabilidade dos produtos, nos objetivos dos sistemas de Contabilidade Gerencial adotados pelas empresas. Santos *et al.* (2009) desenvolveram estudo, de acordo com a premissa de que a escolha dos artefatos de controle gerencial está diretamente influenciada pelo estilo gerencial do gestor, ou seja, suas características empreendedoras.

Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011) ao pesquisarem grandes empresas brasileiras, no afã de saber se as empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos, também se destacariam pela utilização dos artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, ao estabelecerem hipóteses, para a realização da pesquisa usaram os princípios da teoria positivista. Os resultados do estudo demonstram que as empresas da amostra utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial e a amostra de empresas da pesquisa não se diferencia, em termos de utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, do grupo das demais empresas pesquisadas.

Anjos *et al.* (2011) efetuaram pesquisa no intuito de saber se estariam os contadores alagoanos utilizando artefatos contábeis gerenciais na gestão de seus próprios negócios. O resultado evidenciou que os artefatos gerenciais contemporâneos, ainda não são bem utilizados pelos contadores na gestão de seus próprios negócios. Estes autores sugerem que outros pesquisadores ampliem a amostra, não apenas em quantidade, mas também

geograficamente para identificar se há alterações no comportamento nas diferentes regiões do país, bem como poderiam, também utilizar técnicas quantitativas para aprofundar o entendimento acerca dos motivos que levam a tal comportamento.

Corroborando os estudos de Berry *et al.* (2009) a respeito da resistência das empresas em adotar novos artefatos de Contabilidade Gerencial, Angonese *et al.* (2014) realizou pesquisa analisando os fatores que levam à resistência em relação a mudança no Sistema de Contabilidade Gerencial, através de Estudo de Caso em duas empresas, ambas em processo de implantação de ERPS. Porém, não se pode entender a resistência a este tipo de mudança como algo irracional (Scapens e Roberts, 1993 *apud* Angonese *et al.*, 2014), uma vez que o processo de mudança é contínuo (Scapens 2006 *apud* Angonse *et al.*, 2014) e o êxito é inerente às perspectivas dos vários grupos da organização (Malmi 1997 *apud* Angonese *et al.*, 2014).

Scapens (1994 *apud* Angonese *et al.*, 2014) considera que as práticas de Contabilidade Gerencial não acompanharam devidamente os avanços nas demais áreas que cercam as empresas, como a tecnologia da informação, tecnologias gerenciais, abertura de mercados, entre outros.

Em contrapartida, Innes e Mitchell (1990 *apud* Wanderley, 2014) analisou empresas do ramo de eletrônicos e identificou como fatores que causam ímpeto a mudança na Contabilidade Gerencial: mercado dinâmico e competitivo, estrutura organizacional, tecnologia da produção, estrutura de custos dos produtos, influencia da Administração e desempenho financeiro deteriorado.

Scapens *et al.* (2003 *apud* Wanderley, 2014) realizou estudo em organizações britânicas e identificou quatro mudanças no âmbito de negócios dessas empresas que afetaram sua Contabilidade Gerencial, sendo: enfoque no cliente e na globalização, mudanças tecnológicas, alterações na estrutura organizacional, e fatores internos, principalmente aqueles relacionados ao surgimento de novas necessidades por parte da Administração ou percepção pela mesma de que mudanças devem ser feitas. Wanderley (2014) afirma que muitos estudos tem se dedicado a identificação das causas que levam às mudanças na Contabilidade Gerencial.

Conforme Soutes (2006), os Instrumentos de Contabilidade Gerencial podem ser divididos entre tradicionais e modernos, destacando-se entre os tradicionais o Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, Preço de Transferência, Retorno sobre o Investimento, Moeda Constante, Valor Presente, Orçamento e Descentralização.

Os principais artefatos declarados como modernos são: Custeio Baseado em Atividades, Custeio Meta, *Benchmarking*, *Custeio Kaizen*, *Just in time*, Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico, Gestão Baseada em Atividades, GECON, Valor Econômico Agregado, Simulação, *Balanced Scorecard* e gestão baseada em valor. Porém, os Instrumentos de Contabilidade Gerencial não estão limitados aos supracitados, uma vez que tratam-se apenas dos mais conhecidos pelos profissionais contábeis e/ou pela literatura especializada (SANTOS *et al.*, 2009).

Soutes (2006) afirma que os instrumentos tidos como tradicionais são menos frequentes e estão baseadas no orçamento padrão e alto vínculo junto ao desempenho financeiro, enquanto os modernos caracterizam-se por serem mais oportunas e gerar maior enfoque em medidas não financeiras.

De acordo com Isidoro *et al.*(2012), a *International Federation of Accountants* (IFAC) publicou documento intitulado *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), apresentando a evolução da Contabilidade Gerencial por meio de quatro estágios, vinculando artefatos a cada um deles. Nota-se que os Instrumentos classificados como tradicionais por Soutes (2006) são aqueles classificados pela IFAC nos dois primeiros estágios, enquanto os listados como modernos por Soutes (2006) estão inseridos nos dois últimos estágios do documento emitido pelo órgão supracitado.

Borinelli (2006) refere-se ao termo artefato como uma generalização de conceitos, modelos, ferramentas e instrumentos a serem utilizados pela organização. Ainda, o autor classifica os artefatos entre Métodos, critérios e sistemas de custeio; Métodos de mensuração e avaliação de desempenho; e Filosofia e modelo de gestão. No próximo tópico, serão tratados os aspectos metodológicos da pesquisa.

### 3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Este trabalho fez uso da classificação apresentada por Gil (2010) e Creswell (2010), no que se refere à área do conhecimento, segundo às finalidades, seus objetivos gerais e métodos empregados. Em relação aos objetivos gerais, a pesquisa é caracterizada por ser “exploratória”, pois tem como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito.

Bhattacharjee (2012, p.6) sobre a pesquisa exploratória ter como objetivos: o alcance, a magnitude ou a dimensão de um fenômeno particular, problema ou comportamento; gerar algumas idéias iniciais (ou “palpites”) sobre o fenômeno ou para testar a viabilidade de realizar um estudo mais amplo sobre o mesmo.

Quanto aos procedimentos técnicos, foi desenvolvida pesquisa bibliográfica sobre Instrumentos de Contabilidade Gerencial, bem como sobre Empresas de Serviços Contábeis - ESCs. Desenvolveu-se pesquisa sustentada em uma base de dados de natureza qualitativa, por meio de estudo de caso único em ESC de grande porte, certificada com o Prêmio de Qualidade das ESC's, concedido pelo Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis – SESCON (SESCON, 2014).

Conforme a visão de Yin (2010, p.19), “em geral, os estudos de caso representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “por que”, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os acontecimentos e quando o foco encontra-se em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real”.

Os dados da pesquisa foram coletados durante o primeiro semestre de 2015, por meio de observação direta, em visita técnica realizada na ESC; pesquisa documental no *site* da empresa, bem como nos relatórios gerenciais desenvolvidos, além de entrevistar o (s) proprietário (s), alguns gestores e funcionários, bem como seus fornecedores e clientes, visando a atingir aos objetivos desta pesquisa.

#### 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS

A pesquisa foi realizada na Empresa de Serviços Contábeis “Assistec Organização Contábil Ltda.”, fundada em 1974 por seu sócio majoritário, quando este tinha 19 anos, após trabalhar em outra ESC. A empresa que, atualmente, possui uma carteira de pouco mais de 300 clientes, conta com 44 funcionários alocados nas áreas Fiscal, Pessoal, Jurídico, Contábil e Administrativa.

Seus clientes são empresas de pequeno e grande porte, atuantes em diversos setores econômicos e contam com assessoria personalizada. A Assistec preocupa-se, não apenas quanto à eficiência, mas também em promover comodidade ao cliente. Desta forma, desenvolveu serviço de entrega e retirada de documentos e impostos, de tal forma que o cliente encontra mais tempo disponível para gerir seu negócio.

Firma como compromisso a satisfação do cliente por meio de atendimento confiável e rápido, apoiando-se no que há de mais moderno nos setores contábil, fiscal e Departamento Pessoal. Busca o respeito aos compromissos firmados com ética e idoneidade, a melhoria dos serviços e processos, capacitação dos profissionais e manter bom ambiente de trabalho aos colaboradores.

Os serviços oferecidos dividem-se entre as categorias Constituição de Empresas, Escrituração Contábil, Recursos Humanos, Serviços Contábeis e Tributário Empresarial. Destacam-se:

1. Constituição de Empresas: Firma Individual; Sociedade Anônima; Fundações; Cooperativas e Associações.
2. Escrituração Contábil: Escrituração de Notas Fiscais; Emissão de Guias de Recolhimento; Emissão de Livros Fiscais; Escrituração de Estoques; Apuração dos Tributos a Recolher.
3. Recursos Humanos: Controle e Execução de Rotinas Trabalhistas; Execução da Admissão e Demissão de Empregados; Controle de Emissão de Recibos de Pró-Labore; Emissão de Folha de Pagamento de salários; Emissão de Relatórios Complementares.
4. Serviços Contábeis: Planejamento Contábil; Elaboração de Plano de Contas; Escrituração; Elaboração de Relatórios Contábeis; Análise de Balanços; Perícias Contábeis; Auditoria e Assessoria.
5. Tributário Empresarial: Planejamento Tributário; Fusão, Cisão e Incorporação de Empresas; *Holdings*; Concordatas e Mediação em Litígios Societários.

Disponibiliza, também em seu *site links* úteis, como consulta a Códigos de Arrecadação de Tributos Federais, consulta à carga tributária de serviços e produtos, Taxa de Juros Selic, entre outros. Trata-se de uma empresa certificada pelo Programa de Qualidade de Empresas Contábeis (PQEC) do SESCON. O elo entre a empresa e o referido programa é um representante da Diretoria (RD).

Um dos objetivos do PQEC é padronizar procedimentos, processos, relatórios e controles. Estes controles podem ser feitos por meio dos instrumentos de Contabilidade Gerencial. Antes de falar da implementação dos controles internos exigidos pelo PQEC para futura certificação da ISO, o foco estará relacionado às características empreendedoras do sócio-fundador que levaram a empresa ao sucesso de completar 41 anos em 2015.



Voltando ao PQEC do SESCON, esta instituição defende que as ESCs sejam certificadas na ISO. Então, elas fazem cursos em cinco módulos, para depois de cinco anos acionarem a certificação ISO. Esses módulos são compostos de cursos para a qualificação de funcionários, visando à atualização e aprendizagem. Para os gestores, um dos mais importantes é o de Liderança.

Para atender aos objetivos do PQEC de enquadrar a empresa à certificação da ISO, a mesma participou de cursos, em formato de módulos, de qualificação de funcionários para atualização e aprendizagem durante cinco anos. Durante esse período, a empresa cursou os módulos:

- 1) Missão, Visão e Valores;
- 2) Política de Qualidade;
- 3) Estrutura Organizacional;
- 4) Padronização dos Procedimentos Internos e Externos;
- 5) Mapeamento de Processos; Avaliação e Seleção de Fornecedores;
- 6) Requisitos Relacionados aos Clientes;
- 7) Monitoramento da Qualidade do Serviço;
- 8) Competência, Treinamento e Conscientização;
- 9) Planejamento Anual;
- 10) Pesquisas de Avaliação de Satisfação dos Clientes Internos;
- 11) Pesquisa de Satisfação dos Clientes Externos; e
- 12) Controles de Não conformidades, Ações de Melhorias, Ações Corretivas e Ações Preventivas.

Os respondentes, ao serem perguntados sobre o diferencial que o investimento em qualidade e a obtenção do PQEC apresenta para os clientes, afirmaram que se trata do principal fator de sucesso, já que os profissionais desempenham suas tarefas com eficiência, realizando trabalhos em todas as áreas de atuação da Assistec, além de proporcionar aos clientes um atendimento especializado, atencioso e explicativo.

Atualmente, a organização desenvolve controles internos para enquadrar-se nos padrões definidos pelo Programa e, conseqüentemente, receber a certificação ISO. Dentre eles, estão:

1) Mapeamento dos Processos, tratando-se de um levantamento dos principais processos, os responsáveis por cada um deles, resultados planejados, *input*, os materiais que serão utilizados para realização (*hardware*, *software*, equipamentos, entre outros), o processamento (processos, atividades etc.), os participantes, critérios de avaliação de desempenho e, finalmente, *output*.

2) Descrição de cargos de cada funcionário em que constam as atividades que o mesmo realiza; e

3) Controle das não conformidades, prevenções e ações corretivas, valendo-se de espécie de *check-list* em que cada alteração é numerada, descrita, datada e tem apontado seu aprovador.

Além desses controles internos, para os quais existem formulários específicos, são desenvolvidas pesquisas com Clientes (satisfação externa) e com os próprios colaboradores (satisfação interna), para aprimorar suas atividades. Na Pesquisa de Satisfação Externa, o cliente identifica-se, acrescentando meio de contato, número de telefone e data.

Seguidamente, avalia dentre as opções “Ótimo”, “Bom”, “Regular” e “Ruim” pontos referentes aos processos e atividades da empresa os quais há uma intersecção de ambos, sendo:

- 1) Atendimento telefônico da recepção;
- 2) Retorno das informações solicitadas;
- 3) Facilidade de comunicação com os colaboradores;
- 4) Qualidade dos serviços;
- 5) Prazo de entrega;
- 6) Atendimento às especificações (conforme solicitado pelo cliente);
- 7) Flexibilidade na alteração da especificação;
- 8) Atendimento às reclamações / Retorno;
- 9) Tratamento das reclamações / Soluções;
- 10) Retorno das Ligações;
- 11) Atendimento vs Serviço do Departamento de Pessoal;
- 12) Atendimento vs Serviço do Departamento Fiscal;
- 13) Atendimento vs Serviço do Departamento Contábil; e
- 14) Atendimento do Departamento Legal (Abertura e Alteração Contratual).

Por fim, por meio de critérios de pontuação dados às respostas, chega-se em um resultado geral da satisfação externa, classificada entre “Insatisfeito”, “Satisfeito” ou “Muito Satisfeito”, além de haver campo em que, discursivamente, é possível deixar sugestões para melhorias futuras. No próprio *site* da empresa, existe um espaço para sugestões e reclamações.

O resultado da pesquisa é obtido atribuindo-se pontuações às alternativas e, em seguida, calculando-se o percentual correspondente. Todos esses controles são regidos pelos Objetivos da Qualidade, em que a empresa, em nome do comprometimento de seus colaboradores e alta direção, busca cumprir com processo, obtenção e reconhecimento da qualidade, por meio de Políticas, Objetivos, Indicadores, Metas e Periodicidade.

No que tange ao uso de instrumentos de Contabilidade Gerencial, o proprietário da empresa e os funcionários entrevistados comentaram que, para a gestão da ESC, é utilizado o Fluxo de Caixa Diário e projetado. Além do Fluxo de Caixa, existe um controle de custos por cliente, mas com base no Custeio por Absorção, segregando os Custos Diretos por Cliente e apropriando os Custos Indiretos da empresa por critério de Faturamento por cliente.

Existe Orçamento anual e calendarizado mensalmente, mas apenas da empresa como um todo, e não por cliente. A empresa possui um Custo Padrão por cliente e define a Receita de cada cliente em função do número de notas fiscais e o número de funcionários em cada empresa.

Em relação ao suporte à rede de negócios, a ESC desenvolve para seus clientes a Contabilidade tradicional (lançamentos contábeis, gerando Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados), a parte trabalhista, previdenciária e tributária, gerando todas as guias para pagamento. Alguns clientes solicitam planejamento tributário, para decidir qual o melhor enquadramento tributário de sua empresa e a necessidade de abertura de outras empresas societárias.

No que diz respeito ao desenvolvimento de análises para os clientes de sua rede de negócios, com a utilização de instrumentos de Contabilidade Gerencial, isso não ocorre; pois a maioria dos referidos clientes não desenvolve análises gerenciais. Os que o fazem, não pedem para a ESC, pois teriam que pagar um valor adicional e, os clientes preferem não ter mais esse gasto. Esse é um ponto que a ESC precisa rever, ou seja, se gostaria de subsidiar seus clientes com instrumentos de Contabilidade Gerencial para melhorar a gestão dos negócios dos mesmos. Por enquanto, ela não está usando nem para si e nem para seus clientes.

## 5 CONCLUSÕES

Foi constatado na pesquisa que existe baixa utilização dos instrumentos de Contabilidade Gerencial, tanto pela pesquisa bibliográfica quanto pela pesquisa empírica desenvolvida. A ESC pesquisada utilizada apenas Fluxo de Caixa e apura o Resultado por Cliente com base no Custeio por Absorção. Dessa forma, entende-se que o Problema e os objetivos do artigo foram atingidos.

A realização da pesquisa encontrou limitações quanto à dificuldade em encontrar apoio bibliográfico no que tange à relação entre Instrumentos de Contabilidade Gerencial e Empresas de Serviços Contábeis, de modo que a maior parte do material pesquisado e utilizado limitava-se aos Instrumentos isoladamente, apresentando poucos trabalhos sobre a relação com Empresas de Serviços Contábeis, especificamente.

Houve, também dificuldade quanto a encontrar Empresas de Serviços Contábeis disponíveis a atuarem como respondentes e participantes deste artigo, principalmente pelas rotinas intensas e diversos compromissos profissionais os quais estas empresas são regidas.

Este artigo contribui para a área de Ciências Contábeis por destacar a baixa utilização dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial pelos próprios profissionais da área na gestão de seus negócios, o que faz lembrar aquela frase antiga: “em casa de ferreiro, o espeto é de pau”. Existe espaço e oportunidade para que os profissionais da área contábil passem a utilizar os próprios instrumentos que estudam e apliquem-nos na gestão de seus negócios, bem como na de seus clientes.

## REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, p. 2-27, 2008.

ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. Análise dos Fatores de Resistência Envolvidos no Processo de Mudança no Sistema de Contabilidade Gerencial. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 25, n. 66, p. 214-227, 2014.

ANJOS, L.C.M. D.; SANTOS, P. DA C.F.; MIRANDA, L.C.; DA SILVA, D.J.C.; FREIRE, R. DE S. Conhecer e empreender: um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais em organizações contábeis. **Navus-Revista de Gestão e Tecnologia**. Florianópolis, v. 1, n. 1, p. 17-34, Jul./Dez. 2011.

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

AXELSSON, B.; LAAGE-HELLMAN, J.; NILSSON, U. *Modern management accounting for modern purchasing*. **European Journal of Purchasing & Supply Management**, v.8 , 2002, p. 53–62.

BERRY, A.J.; COAD, A.F.; HARRIS, E.P.; OTLEY, D.T.; STRINGER, C. Emerging themes in management control: A review of recent literature. **The British Accounting Review**. 2009, v.42, p. 2–20.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25. 2000.

BHATTACHERJEE, A. **Social Science Research: Principle, Methods and Practices**. USF Open Access Textbooks Collection, Book 3. 2012.

BORINELLI, M.L. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à Luz da Teoria da Práxis**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2006.

CARVALHO, J. R. M.; SILVA, J. A. A.; ALMEIDA, K. K. N.; NÓBREGA, D. M. Requisitos de qualidade em serviços contábeis no setor de comércio. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 11, n. 1-2, p. 117-133, 2008.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Profissionais e Escritórios Ativos**. Disponível em: <<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>> Acesso em 09 set. 2014.

CRCSP - CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **História do CRC SP**. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/conheca/historia.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/conheca/historia.htm)> Acesso em 09 set. 2014.

CRESWELL, J.W. **Projeto de pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3ª edição, Porto Alegre: Artmed, 2010.

COSTA, F.; CRUZ, A.P. C.; ESPEJO, M.M.S.B. Paradoxo na utilização de artefatos contábeis gerenciais: discussão sobre a influência de fatores inconscientes inspirada em conceitos preconizados pela psicologia analítica. **Revista Universo Contábil**, v.7, n. 3, p.59-76, 2011.

ESPEJO, M.M.S.B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. São Paulo, 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2008.

FARJADO, V. **Guia de Carreiras: Ciências Contábeis**. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em <<http://globo.com/Nsc3wK>>. Acessado em 18 Set. 2014.

FERREIRA, A. B. de H. **Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 5ª. ed. Curitiba: Positivo, 2010.

FREZATTI, F. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. **Brazilian Administration Review**, v. 2, n. 1, p. 73-87, 2005.

GARRISON, R.H.; NOREEN, E.W.; BREWER, P.C. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GONZAGA, R. P.; LUZ, A.T.M.; GUIMARÃES, T.N.; VALÉRIO JÚNIOR, V.B. Associação entre Práticas de Contabilidade Gerencial e Tamanho das Empresas: Um Estudo Empírico. **Anais....** IN: V Congresso ANPCONT. Vitória – Espírito Santo –Brasil, 2011.

GRANDE, J.F.; BEUREN, I.M. Mudanças nas Práticas de Contabilidade Gerencial de Empresas. **Revista de Administração FACES**, v. 11, n. 3, p. 84-104, jul./set. 2011.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JÚNIOR, E.B; SOUTES, D.O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? **Revista de Contabilidade e Finanças**, v. 22, n. 55, p. 88-113, 2011.

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management practices. **Management Accounting Research**, n. 11, p. 113-135, 2000.

HALDMA, T.; LÄÄTS, K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management Accounting Research**, n. 13, p. 379-400, 2002.

HORNGREN, C. T.; SUDEM, G.L.; STRATTON, W.O. **Contabilidade Gerencial**. 12 ed., São Paulo: Prentice Hall, 2004.

ISIDORO, C.; FACCI, N.; ESPEJO, M.M.dos S.; GARCIAS, P.M. A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 6, n. 2, p. 39-55, 2012.

LIMA, E. M.; REZENDE, A. J. A tributação da prestação de serviços contábeis: profissional liberal ou empresa – o que é melhor? **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 6, n. 2, p. 4-27, 2012.

OYADOMARI, J. C. T.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA, O. R.; LIMA, M. P. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria neo-institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008.

PALMA, D.A. **O Perfil da Relação Profissional entre as Empresas de Serviços Contábeis (ESC's) e a Micro e Pequena Empresa (MPE)**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, 2005.

SANTOS, C. A.; COSTA, F. M. G.; ESPEJO, M. M.S. B.; PANHOCA, L. A influência do estilo gerencial na adoção dos artefatos de controle gerencial nas organizações sem fins lucrativos de Curitiba do setor do meio ambiente. **Revista ADM Gestão Estratégica**, Ponta Grossa, v. 2, n. 2, p. 77-86, 2009.

SANTOS, V. D.; RENGEL, S.; PATERNO, A. A. P.; BEUREN, I. M. Instrumentos da Contabilidade Gerencial utilizados em micro e pequenas empresas comerciais e disponibilizados por empresas de serviços contábeis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 8, n. 24, p. 41-58, 2009.

SESCON - SINDICATO DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS, DE ASSESSORAMENTO, PERÍCIAS, INFORMAÇÕES E PESQUISAS NO ESTADO DE SÃO PAULO. **Home**. Disponível em: <<http://www.sescon.org.br>> Acessado em 05 set. 2014.

SLAVOV, T.N.B. **Gestão Estratégica de Custos**: Uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

SOUTES, D.O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

SULAIMAN, M.; AHMAD, N. N. N.; ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, v. 4, n. 19, p. 493-508, 2004.

THOME, I. **Empresas de serviços contábeis**: estrutura e funcionamento. São Paulo: Atlas, 2001.

WANDERLEY, C. A. Privatisation and management accounting change: the drivers of changes in a Brazilian electricity distribution company. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 3, p. 94-113, 2014.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 4ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.