

# GESTÃO DE CUSTOS EM EMPRESAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS DE CONSULTORIA

**Adriano Rodrigues**

**Paulo Roberto Gonçalves Ferreira**

## **Resumo:**

*Os serviços profissionais de consultoria têm como principal objetivo aconselhar administradores de pequenas, médias e grandes empresas na gestão de seus negócios. Esta atividade encontra-se em plena expansão, principalmente, em grandes empresas que até alguns anos atrás prestavam somente serviços de auditoria, como Price Waterhouse, Ernst & Young, Arthur Andersen e outras. Diante desta constatação, o presente trabalho buscou apresentar uma proposta de sistema de custos voltada para as necessidades de informações dos gestores deste tipo de empresa, visando proporcionar uma reflexão sobre o assunto. Para tanto, foram demonstrados pontos importantes na evolução da contabilidade de custos, especialmente no setor de serviços, além de uma análise das principais características das empresas de consultoria, que dentre elas se destacou os gastos intensivos com mão-de-obra. Por fim, exemplificou-se o funcionamento do sistema de custo proposto em uma estrutura empresarial hipotética, apresentou-se a demonstração de resultados que consideramos ser mais adequada na gestão desse tipo de empresa e evidenciamos como ela pode ser utilizada tanto no custeio variável quanto no custeio por atividades, tendo-se em mente que o rateio de custos não deve ser efetuado em qualquer das metodologias empregadas.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Mensuração e Gestão de Custos no Comércio, na Construção Civil e no Setor Serviços*

## **GESTÃO DE CUSTOS EM EMPRESAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS DE CONSULTORIA**

**Adriano Rodrigues**

**Paulo Roberto Gonçalves Ferreira**

Mestrando em Contabilidade e Controladoria

Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ

e-mail: **adri500@hotmail.com**

Rua Paisandu, nº 31, 301, Flamengo, Rio de Janeiro – RJ, CEP- 22.210/080

Tel: (21) 2225-5954

**Área Temática:** Mensuração e Gestão de Custos no Setor de Serviços

## **GESTÃO DE CUSTOS EM EMPRESAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS DE CONSULTORIA**

**Área Temática:** Mensuração e Gestão de Custos no Setor de Serviços

### **RESUMO:**

Os serviços profissionais de consultoria têm como principal objetivo aconselhar administradores de pequenas, médias e grandes empresas na gestão de seus negócios. Esta atividade encontra-se em plena expansão, principalmente, em grandes empresas que até alguns anos atrás prestavam somente serviços de auditoria, como Price Waterhouse, Ernst & Young, Arthur Andersen e outras.

Diante desta constatação, o presente trabalho buscou apresentar uma proposta de sistema de custos voltada para as necessidades de informações dos gestores deste tipo de empresa, visando proporcionar uma reflexão sobre o assunto. Para tanto, foram demonstrados pontos importantes na evolução da contabilidade de custos, especialmente no setor de serviços, além de uma análise das principais características das empresas de consultoria, que dentre elas se destacou os gastos intensivos com mão-de-obra.

Por fim, exemplificou-se o funcionamento do sistema de custo proposto em uma estrutura empresarial hipotética, apresentou-se a demonstração de resultados que consideramos ser mais adequada na gestão desse tipo de empresa e evidenciamos como ela pode ser utilizada tanto no custeio variável quanto no custeio por atividades, tendo-se em mente que o rateio de custos não deve ser efetuado em qualquer das metodologias empregadas.

### **1 INTRODUÇÃO**

Nos últimos anos, estamos vivenciando uma profunda mudança no mercado mundial. A globalização da economia representa um fato incontestável, derrubando barreiras até então consideradas intransponíveis, tais como, limitações geográficas e tarifárias, logística operacional, comunicação etc. É cada vez mais crescente a formação de blocos econômicos, aumento do potencial de negociação e competição de países até então com participação ínfima no cenário mundial. Esse novo cenário fez surgir à necessidade de uma nova estrutura empresarial, muito mais flexível e adaptável do que a decorrente da economia tradicional.

O crescimento do setor de serviços é um fator marcante dessa nova economia. Tal afirmação pode ser observada, principalmente no Brasil, onde estatísticas recentes indicam que o setor de serviços é responsável por aproximadamente 80% dos investimentos externos e 60% da geração de riqueza nacional. Rodrigues<sup>1</sup> (2000, p. 109-110) apresenta alguns dados sobre os investimentos externos diretos (IED) realizados no Brasil na década de 90 que constata essa situação:

---

<sup>1</sup> RODRIGUES, Denise Andrade. **Os Investimentos no Brasil nos anos 90: Cenários Setorial e Regional**. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, V.7, N.13, P.107-136, 2000.

| INVESTIMENTO EXTERNO DIRETO - 1995/99 (EM %) |             |             |             |             |             |             |
|----------------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
|                                              | ESTOQUE     | FLUXOS      |             |             |             |             |
|                                              | 1995        | 1996        | 1997        | 1998        | 1999        | 96/99       |
| <b>Agropecuária e Extrativa Mineral</b>      | <b>4</b>    | <b>1</b>    | <b>3</b>    | <b>1</b>    | <b>1</b>    | <b>2</b>    |
| <b>Indústria</b>                             | <b>65</b>   | <b>23</b>   | <b>13</b>   | <b>12</b>   | <b>28</b>   | <b>19</b>   |
| Automotivo                                   | 7           | 4           | 1           | 5           | 8           | 5           |
| Produtos Químicos                            | 13          | 3           | 2           | 2           | 5           | 3           |
| Produtos Alimentícios e Bebidas              | 7           | 2           | 2           | 1           | 4           | 3           |
| Material Eletrônico e Eq. de Comunicação     | 2           | 1           | 1           | 1           | 2           | 1           |
| Produtos Minerais Não-Metálicos              | 3           | 3           | 1           | 0           | 1           | 1           |
| Máquinas p/ Escritório e Eq. de Informática  | 1           | 0           | 0           | 0           | 2           | 1           |
| Outros                                       | 32          | 10          | 6           | 3           | 5,5         | 5           |
| <b>Serviços</b>                              | <b>31</b>   | <b>76</b>   | <b>84</b>   | <b>88</b>   | <b>71</b>   | <b>79</b>   |
| Serviços Prestados a Empresas                | 12          | 26          | 35          | 27          | 12          | 23          |
| Telecomunicações                             | 1           | 8           | 5           | 11          | 27          | 16          |
| Eleticidade, Gás e Água                      | 1           | 21          | 23          | 9           | 10          | 14          |
| Intermediação Financeira                     | 5           | 5           | 10          | 25          | 6           | 13          |
| Comércio Atacadista e Intermediários         | 4           | 3           | 5           | 5           | 5           | 5           |
| Comércio Varejista e Reparação               | 2           | 5           | 1           | 5           | 4           | 4           |
| Outros                                       | 6           | 8           | 5           | 6           | 7           | 4           |
| <b>Total (%)</b>                             | <b>100%</b> | <b>100%</b> | <b>100%</b> | <b>100%</b> | <b>100%</b> | <b>100%</b> |

Fonte: Departamento de Capitais Estrangeiros (Firce)/Banco Central.

Até 1995, o estoque de IED totalizava US\$115,5 bilhões, distribuídos em 65% na indústria, 31% nos serviços e 4% na agricultura. De 1996 a 1999 o fluxo de ingresso de IEDs apresenta uma distribuição diferente, resultando em 19% na indústria, 79% nos serviços e 2% na agricultura.

Outros dados que demonstram a predominância da participação do setor de serviços na economia brasileira durante a década de 90, encontram-se disponíveis no site do IBGE ([www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)). De acordo com o quadro abaixo fica evidente que as empresas de serviços de um modo geral agregam a maior parcela de valor para composição do produto interno bruto do país.

| PARTICIPAÇÃO DAS ATIVIDADES PARA AGREGAÇÃO DO PIB |               |               |               |               |               |               |               |               |
|---------------------------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Setor de Atividade                                | 1991          | 1992          | 1993          | 1994          | 1995          | 1996          | 1997          | 1998          |
| <b>Agropecuária</b>                               | <b>7,79</b>   | <b>7,72</b>   | <b>7,56</b>   | <b>9,85</b>   | <b>9,01</b>   | <b>8,32</b>   | <b>7,87</b>   | <b>8,42</b>   |
| <b>Indústria</b>                                  | <b>36,16</b>  | <b>38,70</b>  | <b>41,61</b>  | <b>40,00</b>  | <b>36,67</b>  | <b>34,70</b>  | <b>34,84</b>  | <b>33,96</b>  |
| Ext. Mineral                                      | 1,63          | 1,61          | 1,17          | 1,03          | 0,86          | 0,95          | 0,89          | 0,65          |
| Transformação                                     | 24,86         | 26,43         | 29,06         | 26,79         | 23,91         | 21,49         | 21,29         | 20,30         |
| Construção                                        | 7,12          | 7,63          | 8,26          | 9,15          | 9,22          | 9,52          | 10,00         | 10,26         |
| S.I.U.P.                                          | 2,56          | 3,03          | 3,11          | 3,03          | 2,67          | 2,75          | 2,65          | 2,75          |
| <b>Serviços</b>                                   | <b>68,93</b>  | <b>77,50</b>  | <b>81,82</b>  | <b>64,25</b>  | <b>60,72</b>  | <b>62,31</b>  | <b>62,42</b>  | <b>62,80</b>  |
| Comércio                                          | 9,78          | 9,24          | 9,27          | 9,46          | 8,93          | 7,79          | 7,68          | 7,24          |
| Transporte                                        | 3,78          | 3,76          | 3,66          | 3,50          | 3,43          | 2,99          | 3,00          | 2,97          |
| Comunicações                                      | 1,16          | 1,57          | 1,74          | 1,46          | 1,52          | 1,91          | 2,06          | 2,63          |
| Inst. Financ.                                     | 13,94         | 25,49         | 32,76         | 15,90         | 8,02          | 6,91          | 6,58          | 6,54          |
| Outros Serv.                                      | 12,09         | 12,66         | 13,07         | 11,81         | 12,07         | 12,83         | 12,65         | 12,59         |
| Aluguéis                                          | 12,77         | 10,27         | 6,85          | 6,92          | 10,42         | 13,91         | 15,20         | 15,34         |
| Adm. Pública                                      | 15,40         | 14,52         | 14,48         | 15,21         | 16,33         | 15,96         | 15,26         | 15,48         |
| <b>Dummy financeiro</b>                           | <b>-12,88</b> | <b>-23,92</b> | <b>-30,99</b> | <b>-14,11</b> | <b>-6,40</b>  | <b>-5,33</b>  | <b>-5,13</b>  | <b>-5,17</b>  |
| <b>PIB</b>                                        | <b>100,00</b> | <b>100,00</b> | <b>100,00</b> | <b>100,00</b> | <b>100,00</b> | <b>100,00</b> | <b>100,00</b> | <b>100,00</b> |

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Departamento de Contas Nacionais.

Tendo em vista que o setor de serviços apresenta uma participação no PIB bastante superior ao setor industrial em todos os anos da década 90,

torna-se necessário uma reflexão sobre as finalidades da contabilidade de custos, no sentido de ampliar sua aplicação às empresas de serviços que possuem características e necessidades de informações peculiares.

Deve-se observar que as empresas de serviços não possuem estruturas homogêneas, ou seja, do mesmo modo que existem empresas com estrutura próxima de uma indústria, como as de transporte aéreo, encontram-se aquelas que possuem um pequeno grau de imobilização, intensa mão-de-obra especializada e alto grau de interação e personalização com seus clientes, como as empresas de serviços profissionais.

Na medida em que a estrutura e as características das empresas de serviços vão se distanciando de uma indústria, mais difícil torna-se a aplicação dos conceitos da contabilidade de custo tradicional, pois esta se originou para avaliação de estoques e para atender as necessidades de informações gerenciais das empresas industriais. Esta dificuldade é facilmente identificada nas empresas de serviços profissionais, como por exemplo: consultórios médicos, escritórios de advocacia, empresas de engenharia e arquitetura, empresas de consultoria e outras.

O trabalho a ser desenvolvido irá focar o caso específico das empresas de serviços profissionais de consultoria que atuam com a função de aconselhar administradores de pequenas, médias e grandes empresas na gestão de seus negócios. Cabe ressaltar que este ramo encontra-se em plena expansão, principalmente, em grandes empresas que até alguns anos atrás prestavam somente serviços de auditoria, como Price Waterhouse, Ernst & Young, Arthur Andersen e outras. Atualmente, tais empresas apresentam duas unidades de negócio independentes dentro da mesma empresa base, sendo que a unidade de consultoria vem apresentando taxas de crescimento maiores do que a unidade de auditoria.

Assim sendo, surge a seguinte questão ou problema: *como a contabilidade de custos pode ser utilizada no processo decisório das empresas de serviços profissionais de consultoria?*

Nesse sentido, o objetivo deste trabalho é apresentar uma proposta de sistema de custos que sirva para reflexão dos gestores das empresas de serviços profissionais de consultoria.

Na primeira etapa do trabalho serão demonstrados pontos importantes na evolução da contabilidade de custos com intuito de identificar sua utilização inicial nas empresas de serviços e apontar os problemas encontrados, além de evidenciar algumas classificações que visam minimizar tais problemas. Na etapa seguinte, será realizada uma análise das principais características das empresas de consultoria, que servirá de base para apresentação da proposta. Por fim, será demonstrado e explicado o sistema de custo proposto.

## **2 A CONTABILIDADE DE CUSTOS NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS**

### **2.1 Evolução da contabilidade de custos**

Não se sabe exatamente quando a contabilidade foi criada e quem foi seu criador, no entanto sua evolução é fruto das transformações vividas na sociedade e na economia de um modo geral. Assim, para uma melhor compreensão do estágio no qual a contabilidade de custos se encontra é

necessário realizar uma retrospectiva histórica das principais mudanças na economia mundial do século XIV ao XX.

De acordo com Hendriksen<sup>2</sup> (1999, p.39) os “sistemas de escrituração por partidas dobradas começaram a surgir gradativamente nos séculos XIII e XIV em diversos centros de comércio no norte da Itália”. Em 1494 o Frei Luca Pacioli publicou o livro *Summa de arithmetica, geometrica,, proportioni et proportionalitá* que continha o primeiro material publicado sobre o sistema de partidas dobradas. Desta forma, a contabilidade surgiu na era do mercantilismo, com intuito de fornecer informações para os donos de empresas comerciais.

Nesse momento a contabilidade de custo foi caracterizada pela simplicidade na apuração do custo das mercadorias vendidas, pois através do levantamento físico dos estoques no final do período e dos valores registrados nos estoques iniciais e nas compras do período (estoques iniciais + compras – estoques finais = CMV) realizava-se a apuração do custo.

O próximo momento em que a contabilidade teve um avanço muito importante foi marcado pela revolução industrial por volta do século XVIII na Inglaterra, que precisando atender uma demanda crescente de uma população cada vez maior, começou a criar fazendas e fábricas maiores que necessitavam de mais equipamentos e capital para investimentos. Daí houve um aumento no número de bancos e o surgimento da bolsa de valores de Londres (1773) e logo depois a de Nova York (1792).

As mudanças ocorridas nesse período proporcionaram algumas transformações na contabilidade, tendo em vista as características das empresas que surgiram e, principalmente, pelas novas necessidades de informações que elas demandavam. Os sistemas de contabilidade de custos ficaram bem mais complexos devido à necessidade de informações gerenciais sobre os custos de produção e os custos a serem atribuídos à avaliação de estoques. Além disso, as grandes exigências de capital conduziram à criação das sociedades por ações, separando investidor de administrador, que fortaleceu a publicação de relatórios financeiros e auditorias obrigatórias.

Atualmente estamos presenciando um crescimento expressivo das empresas de serviços, com ou sem fins lucrativos, que de maneira similar às empresas industriais no período da revolução industrial, estão necessitando de algumas transformações da contabilidade de custos para que suas necessidades de informações sejam atendidas de maneira mais adequada. Para tanto, é necessário identificar as limitações da contabilidade de custo nestas empresas e verificar possíveis soluções.

## **2.2 Limitações da contabilidade de custos em empresas de serviços**

Dearden<sup>3</sup> (1978) afirma que as “informações sobre custos dos produtos têm quatro aplicações principais em indústria de fabricação: (1) avaliação de estoque; (2) controle de custos; (3) planejamento a curto prazo e (4) análise de rentabilidade do produto”. Tais aplicações em uma empresa de serviços podem causar uma série de problemas devido as seguintes limitações:

---

<sup>2</sup> HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

<sup>3</sup> DEARDEN, John. **Cost accounting comes to service industries**. Harvard Business Review, v. 56, n. 5, p. 132-140, 1978.

- As vendas de uma empresa industrial geralmente são de bens tangíveis, enquanto nas empresas de serviços as receitas são provenientes de bens intangíveis.
- Na indústria, um custo que acrescenta valor ao estoque de um produto é chamado de custos do produto enquanto os outros são chamados custos do período e são lançados como despesa do período em que incorreram. No entanto, essa distinção não tem importância em uma empresa de serviço, pois todos os custos são do período porque não existem estoques para serem avaliados.
- A utilização do custo padrão como forma de controle requer um conhecimento prévio de como o produto será fabricado e a sua quantidade, tal situação é comum nas indústrias, porém não ocorre muito em empresas de serviços.

Diante dessas diferenças entre empresas industriais e de serviços, conclui-se que a elaboração de um sistema de custos que seja útil para uma empresa de serviços requer uma análise sobre suas características estruturais e, principal mente, das necessidades de informação de seus gestores.

### 2.3 Classificação das empresas de serviços

Para melhor atender as necessidades de informações das empresas de serviços é preciso considerar que elas podem apresentar estruturas, características e finalidades bastante distintas. Deste modo, cabe a contabilidade identificar o que cada tipo de organização do setor de serviços precisa para auxiliar seu processo decisório.

Na tentativa de facilitar esse processo Schmenner<sup>4</sup> (1986) criou uma classificação conceitual para as empresas de serviços com intuito de identificar suas características e necessidades de informações. Para tanto, ele desenvolveu uma matriz que relaciona o nível de interação (ou customização) da empresa de serviços com seus clientes e a intensidade de mão-de-obra necessária para realização da atividade, a partir dessa relação foram identificados quatro tipos de empresas de serviços que são demonstradas abaixo:

#### Grau de Interação e Customização

|                     |       | Baixo                                                                                                   | Alto                                                                                                     |
|---------------------|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Grau de mão de obra | Baixo | <b>Service Factory</b><br>- Transporte Aéreo<br>- Transporte Rodoviário<br>- Hotéis<br>- Entretenimento | <b>Service Shop</b><br>- Hospitais<br>- Consertos e Reparos<br>- Outros Serviços de Reparos              |
|                     | Alto  | <b>Mass Service</b><br>- Varejo<br>- Atacado<br>- Escola<br>- Banco Comercial                           | <b>Professional Service</b><br>- Médicos<br>- Advogados<br>- Contadores<br>- Arquitetos<br>- Consultores |

<sup>4</sup> SCHMENNER, Roger W. **How can service businesses survive and prosper?** Sloan Management Review, p. 21- 32, 1986.

Diante das classificações apresentadas as empresas de consultoria ficam enquadradas como serviços profissionais (Professional Service), ou seja, apresentam alto grau de interação e customização com seus clientes e alta intensidade de mão de obra.

Em outro artigo Silvestro<sup>5</sup> (1992) aplica em 11 empresas de serviços com fins lucrativos a classificação existente até o momento e evidencia algumas ambigüidades, como por exemplo o tempo de contato do cliente ser interpretado como frequência do contato ou como duração do contato. Assim, na tentativa de proporcionar uma estrutura mais coesa ele sugere a existência de três tipos de serviços (1992, p.72):

- Serviços Profissionais (Professional Services)
- Oficinas de trabalho (Service Shop)
- Serviços de Massa (Mass service)

As alterações nos tipos de serviços não são muito significativas, mas a forma de interpretar a atividade de serviço é que muda, ou seja, o principal indicador é o número de clientes atendidos de uma “unidade de serviço” por dia, também chamado de Customer-Processing-Operations.

### 3 EMPRESAS DE CONSULTORIA

#### 3.1 Características Gerais

Normalmente, as empresas de consultoria estão segmentadas por áreas de especialidade, em função dos serviços disponibilizados. Essas áreas de especialidades são denominadas unidades de negócio, possuindo, basicamente, empregados que atuam diretamente nos projetos e um suporte técnico de retaguarda aos consultores de campo. No que se refere ao staff administrativo, esse é bastante reduzido, podendo servir toda empresa ou estar segmentado por unidades de negócios.

Observa-se, através dessa caracterização, que o custo com mão-de-obra é o mais representativo na estrutura deste tipo de empresa. Hornegren<sup>6</sup> (1997, p.26) afirma que nas empresas de serviços “os gastos com mão de obra são, na maioria das vezes, os mais expressivos, chegando a 70% dos gastos totais”.

No caso das empresas de consultoria, os outros 30% estão divididos entre os impostos sobre vendas (ISS, PIS, COFINS), o imposto de renda/contribuição social, localização física (aluguel, energia elétrica, condomínio, etc) e equipamentos (móveis e utensílios, equipamentos de informática, etc).

Outro fator marcante na caracterização das empresas de consultoria pode ser obtido da afirmação de Robles Jr., Riccio e Gouveia<sup>7</sup> (1998):

*“outra característica das empresas de serviços está na relação com o cliente. É ele que determina o sentido e a direção em que os*

<sup>5</sup> SILVESTRO, Rhian et al. **Toward a classification of service processes**. International journal of service industry management, v.3, n.3, p. 62-75, 1992.

<sup>6</sup> HORNEGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikautm. **Contabilidade de Custos**. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

<sup>7</sup> ROBLES Jr., Antônio, RICCIO, Edson Luiz, GOUVEIA, Joaquim J. F. Aguiar. **Sistemas de custos baseados em atividades nas empresas de serviços**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, Nº6, Nov/1998.

*processos ocorrem. Por essa diferença, nota-se que as empresas de serviços têm ‘produção’ de demanda puxada, ou seja, para atender o que o cliente necessita. Portanto, essas organizações devem ter estrutura que lhes permita atender com a máxima precisão aos clientes quando estes as acionam”.*

Tendo em vista essa característica, as empresas de consultoria devem utilizar o sistema de acumulação de custos por ordem, ou seja, o processo que consome recursos para a disponibilização de serviços/produtos sob medida para o mercado. As empresas de consultoria, normalmente, definem os seus trabalhos como ordem de serviço.

### **3.2 Custos em empresas de serviços**

Para o atendimento do princípio da competência dos exercícios faz-se necessário que exista uma confrontação das receitas com as despesas incorridas em sua obtenção. Nesse contexto, é apresentada, na Demonstração de Resultado, a rubrica custo das mercadorias/produtos/serviços vendidos que apresenta um relacionamento intrínseco com as vendas.

Várias metodologias de custos foram desenvolvidas, ao longo dos anos, objetivando obter-se uma “correta” alocação dos fatores de produção aos produtos/serviços elaborados. Nesse processo, consagrou-se o custeio por absorção como aquele de maior aderência aos princípios contábeis e, portanto, a base para divulgação aos usuários externos. Nesse método de custeamento, os custos fixos de produção são alocados aos produtos com base em critérios de rateio que, em maior ou menor grau, são subjetivos e arbitrários. Um método alternativo, denominado sistema de custeio variável ou direto, que não atende plenamente ao princípio contábil da competência dos exercícios e, conseqüentemente, não é divulgado aos usuários externos, propõe uma eliminação dos critérios de rateio, através de uma alocação restrita dos custos variáveis aos produtos. Nesse método, os custos fixos são apropriados ao Resultado, no período contábil de sua incorrência. Destaque-se que a própria segregação entre custos fixos e variáveis apresenta um certo grau de subjetividade na sua classificação.

Observe que somente custeio por absorção permite a alocação de todos os custos de produção ao produto e sua posterior apropriação ao resultado no momento em que estes são vendidos. Considere, ainda, que as empresas de serviços de consultoria não apresentam a figura do “estoque de serviços”, não estando, portanto, sujeitas às metodologias de apuração de custos vinculadas aos princípios contábeis geralmente aceitos.

Sendo assim, a contabilidade de custos dessas empresas, tem um alto grau de liberdade para focar no seu principal objetivo que é o de atender as necessidades de informação dos seus gestores, com destaque para as seguintes atribuições:

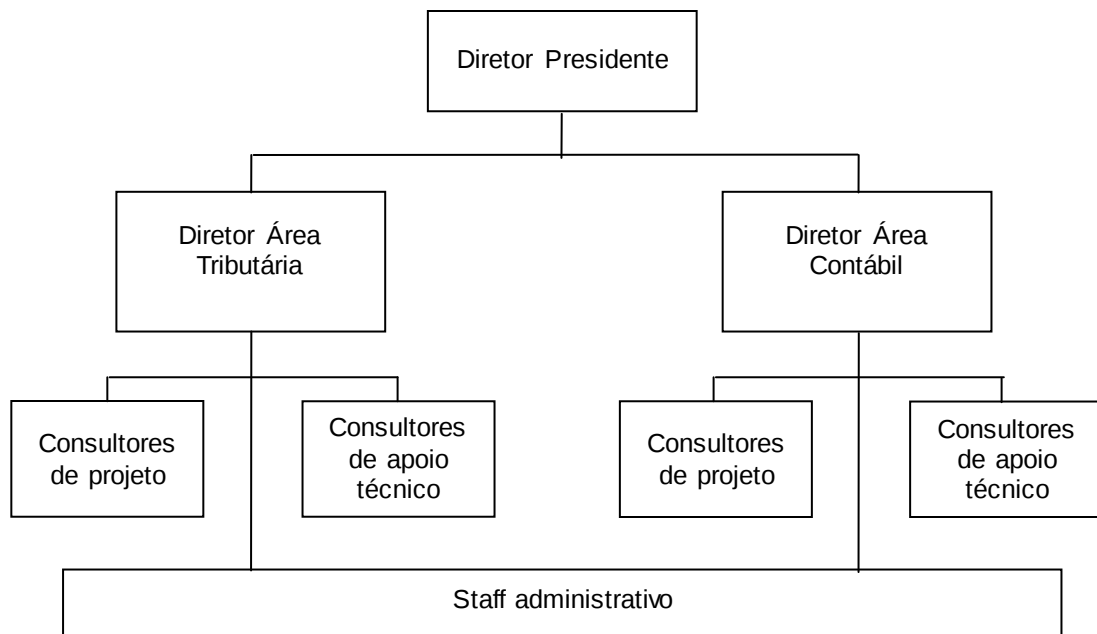
- Análise da eficácia e eficiência da organização;
- Acompanhamento da competitividade da organização perante os concorrentes;
- Formação de preços;
- Análise da produtividade;
- Retorno de projetos;
- Atribuição de remuneração variável.

## 4 SISTEMA DE CUSTOS – UMA PROPOSTA PARA REFLEXÃO

### 4.1 Estrutura Organizacional

Conforme mencionado anteriormente, o custo relevante das empresas de consultoria refere-se à mão-de-obra, então será sobre ele que a administração deve concentrar seus esforços. Nesse sentido, será apresentada a seguir uma estrutura organizacional hipotética que possibilitará a realização de algumas análises.

Estrutura organizacional (hipotética):



Por simplificação, consideremos que tanto a área tributária quanto a contábil constituam-se como unidades de negócios e que cada uma delas tenha somente um produto, ou seja, impostos e consultoria financeira, respectivamente. Consideremos, ainda, que os consultores de projeto e de apoio técnico executem serviços exclusivamente para suas respectivas unidades de negócios e que o staff administrativo preste serviços para toda a empresa.

Dada essa estrutura, verifica-se que a mão-de-obra pode ser classificada na seguinte estrutura de custos, considerando os produtos como objetos de custos:

- Direta e variável;
- Direta e fixa;
- Indireta e fixa.

Esse agrupamento leva em consideração um controle de custos economicamente viável, ou seja, considera o custo-benefício dos controles em comparação com as decisões a serem tomadas.

Entretanto, de acordo com a classificação proposta por Dearden<sup>8</sup> (1978) os diretores executivos, os consultores de projeto e de apoio técnico seriam classificados como custos exclusivos de seus respectivos produtos ou das unidades de negócios, visto que existe somente um produto vinculado a cada

<sup>8</sup> DEARDEN, John. **Cost accounting comes to service industries**. Harvard Business Review, v. 56, n. 5, p. 132-140, 1978.

uma delas. Considerando, ainda, sua classificação, tanto o diretor presidente quanto o staff administrativo seriam considerados como custos conjuntos dos produtos ou unidades de negócios.

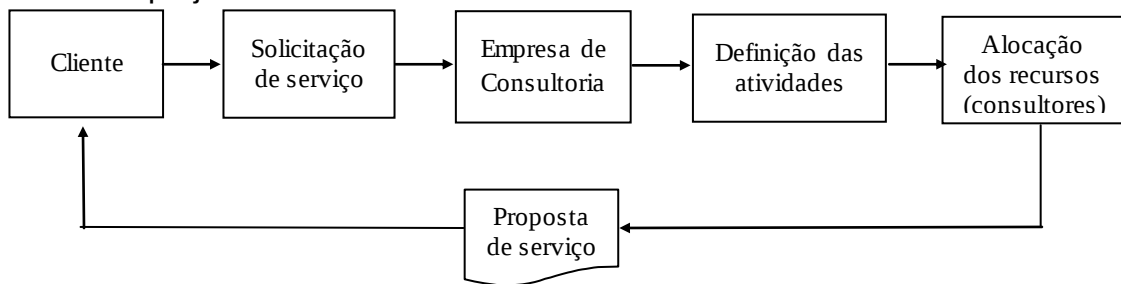
Segundo esse autor, a análise da rentabilidade de um produto deve considerar os custos exclusivos, independente de serem fixos ou variáveis, pois são esses que podem ser eliminados num nível zero de atividade.

Embora essa análise seja interessante, deve-se considerar que os custos ditos conjuntos, que segundo o referido autor permaneceriam constantes, na verdade sofrem ajustamentos, caso o nível de atividade se altere pela eliminação de determinado produto.

#### 4.2 O processo dos serviços de consultoria

Conforme já mencionado, uma consultoria presta serviços sob medida a seus clientes, ou seja, por pedido ou ordem. Um aspecto relevante neste caso consiste na definição do que é vendido pelas empresas de consultoria. Na verdade, as empresas de consultoria vendem horas de consultoria para atendimento do objetivo do trabalho demandado.

Assim sendo, um projeto de consultoria é composto da especificação do objeto do trabalho (objetivo), dos recursos humanos a serem alocados ao projeto (consultores) e as atividades a serem desenvolvidas para a execução do referido projeto. Em termos de fluxo teríamos:



É sabido que o sucesso de um negócio depende da sua capacidade de retorno em excesso ao custo de oportunidade do capital investido pelos sócios/acionistas, na sua constituição. Esse retorno é expresso através do lucro líquido, que gerencialmente, seria obtido após o cômputo do custo de oportunidade do capital próprio.

Dessa forma, o evento determinante na obtenção de resultados positivos (lucro líquido) consiste, inicialmente, no auferimento de receitas em montante superior às despesas/custos a elas vinculadas. Logo, a determinação do preço de venda (receita) é fator fundamental para a cobertura de todas as despesas e custos da empresa, sejam fixas, variáveis, diretas ou indiretas em relação a um determinado objeto de custo.

Nas empresas de consultoria, a formação do preço de uma proposta de serviço leva em consideração o volume de atividades a serem executadas no projeto, o volume de horas de consultoria previstas e o valor da hora/homem em função do perfil dos consultores a serem alocados ao projeto. Ressalte-se, ainda, que no valor da hora/homem está inclusa uma parcela para cobrir os custos/despesas variáveis diretos, uma margem para amortização dos custos fixos (diretos ou indiretos) e uma parcela referente à rentabilidade esperada para o referido projeto.

Verifique que a definição do percentual da margem para amortização dos custos fixos dependerá da estimativa do número de projetos a serem

executados em um determinado período. Assim, quanto maior o volume de projetos menor poderá ser a margem, visto o ganho em termos de volume. Estamos considerando que os custos fixos serão mantidos constantes num intervalo relevante de nível de atividade.

Nesse ponto cabe uma reflexão, qual seja:

Como definir o preço de um projeto, se para sua formação é necessário saber a margem e essa depende do volume estimado dos projetos a serem executados no período?

Inicialmente essa parece ser uma questão cuja solução entraria em “looping”. Nesse caso, a experiência da empresa quanto ao nível histórico de projetos, bem como as perspectivas futuras são de fundamental importância.

Uma medida para diluição dos riscos consiste em se manter um nível mínimo de custos fixos (diretos ou indiretos), visto que sua amortização dependerá do volume de projetos a serem executados no período.

Considerando-se a relevância da mão-de-obra na composição do custo das empresas de consultoria, verifica-se, então, que a máxima dessas empresas é manter um alto nível de alocação de consultores a projetos, evitando horas ociosas e minimizando os custos com mão-de-obra fixa (direta e indireta). Desta forma, o sucesso dessas empresas está vinculado a manutenção de uma estrutura reduzida de custos fixos (diretos e indiretos) e que a mão-de-obra variável direta seja dimensionada de forma a suprir as demandas para um determinado período. Com tudo isso, fica patente que a adequada gestão da mão-de-obra é o fator de sucesso dessas empresas.

Tendo em vista que na elaboração da proposta de serviço de consultoria é efetuada uma análise dos custos a serem incorridos na execução do projeto, o sistema de custos deve ser capaz de prover um acompanhamento adequado entre o planejado e o realizado, ou seja, o sistema deverá contemplar a proposta elaborada, as atividades a serem executadas, os prazos de execução, bem como os consultores alocados ao projeto. Diariamente o volume de horas realizada deverá ser apontada no sistema, permitindo o acompanhamento do real x planejado, possibilitando a verificação da produtividade dos consultores e a correção imediata de rumos, caso ocorram variações relevantes.

Dentro deste contexto, as empresas de consultoria deveriam contemplar no seu sistema de custos, os seguintes bancos de dados:

- a) Cadastramento dos clientes – nesse tópico os clientes seriam identificados e agrupados por segmento econômico;
- b) Cadastramento dos tipos de projetos (trabalhos) – identificação dos projetos relacionados ao objeto dos contratos efetuados com os clientes;
- c) Cadastramento das atividades – identificação das atividades pertinentes a cada tipo de projeto (trabalho) executado pela empresa;
- d) Cadastramento dos consultores – identificação de toda a mão-de-obra da empresa, classificada de acordo com o perfil das especialidades requeridas pelas diversas funções.

#### **4.3 Geração de Relatórios**

Considerando-se que nossa estrutura hipotética prevê um único produto para cada unidade de negócio, poder-se-ia efetuar a seguinte Demonstração de Resultado, levando-se em conta que o objeto de custo é o projeto de consultoria:

| Descrição                                             | (U.N.) Tributária |       | (U. N.) Contábil |       | Total Geral |
|-------------------------------------------------------|-------------------|-------|------------------|-------|-------------|
|                                                       | Projeto A         | Total | Projeto C        | Total |             |
| <b>Receitas Bruta</b>                                 |                   |       |                  |       |             |
| (-) Impostos s/ receitas                              |                   |       |                  |       |             |
| <b>(=) Receita líquida</b>                            |                   |       |                  |       |             |
| <b>(-) Custos variáveis diretos</b>                   |                   |       |                  |       |             |
| MOD – Consultores/Projeto                             |                   |       |                  |       |             |
| Despesas - Viagens/Projeto                            |                   |       |                  |       |             |
| Outros CVD                                            |                   |       |                  |       |             |
| <b>(=) Margem Contribuição (1)</b>                    |                   |       |                  |       |             |
| <b>(-) Custos fixos diretos da unidade de negócio</b> |                   |       |                  |       |             |
| MOD - Apoio técnico                                   |                   |       |                  |       |             |
| Outros CFD                                            |                   |       |                  |       |             |
| <b>(=) Margem Contribuição (2)</b>                    |                   |       |                  |       |             |
| <b>(-) Custos fixos indiretos</b>                     |                   |       |                  |       |             |
| MO staff administrativo                               |                   |       |                  |       |             |
| Despesas c/ localização                               |                   |       |                  |       |             |
| Materiais administrativos                             |                   |       |                  |       |             |
| Outros CFI                                            |                   |       |                  |       |             |
| <b>(=) Lucro antes IR/CS</b>                          |                   |       |                  |       |             |
| (-) IR/CS                                             |                   |       |                  |       |             |
| <b>(=) Lucro líquido</b>                              |                   |       |                  |       |             |

Verifique que o modelo de relatório proposto não prevê nenhuma forma de rateio dos custos fixos diretos das unidades de negócios e indiretos ao objeto de custo, que no caso são os projetos. Os custos fixos diretos das unidades de negócios são alocados na medida em que possam ser identificados diretamente a estas. Os custos fixos indiretos são alocados somente à companhia (negócio), que no final das contas é o objeto de custo mais abrangente.

No decorrer do texto, foi citado que as empresas de consultoria executam uma série de atividades que consomem recursos, principalmente mão-de-obra. Assim sendo, nada mais lógico do que efetuarmos um custeamento orientado a atividades. Nesse aspecto, poder-se-ia questionar a validade do modelo para o custeamento com base em atividades.

Para ratificação da adequação do modelo, vamos efetuar um exemplo considerando que a empresa efetue as seguintes atividades:

**Área Tributária:**

- Revisão declaração do imposto de renda;
- Estudo da legislação fiscal.

**Área contábil:**

- Revisão das Demonstrações contábeis;
- Estudo da legislação societária;

**Staff administrativo:**

- Suporte administrativo

Observe que o primeiro passo é associar as atividades aos produtos e as unidades de negócios, classificando-as em diretas, aquelas que estão associadas de forma direta aos projetos, diretas das unidades de negócios e as indiretas, que estão associadas de forma direta somente ao negócio como um todo e não a produtos e unidades de negócios.

Nessa classificação, verifica-se que as atividades possuem características distintas e como tais devem ser tratadas. Aquelas que estão associadas diretamente ao objeto de custo (projeto) seriam classificadas como variáveis diretas, as que se vinculam as unidades de negócios seriam as fixas diretas a estes e as relacionadas ao staff administrativo como fixas indiretas. Como base nessa classificação, a seguinte Demonstração de Resultados seria apresentada:

| Descrição                                              | (U.N.) Tributária |       | (U.N.) Contábil |       | Total Geral |
|--------------------------------------------------------|-------------------|-------|-----------------|-------|-------------|
|                                                        | Projeto A         | Total | Projeto C       | Total |             |
| <b>Receitas Bruta</b>                                  |                   |       |                 |       |             |
| (-) Impostos s/ receitas                               |                   |       |                 |       |             |
| <b>(=) Receita líquida</b>                             |                   |       |                 |       |             |
| <b>(-) custos das Atividades variáveis diretas</b>     |                   |       |                 |       |             |
| 1) <i>Revisão - declaração IR</i>                      |                   |       |                 |       |             |
| MOD - Consultores/Projeto                              |                   |       |                 |       |             |
| Despesas.- Viagens/Projeto                             |                   |       |                 |       |             |
| 2) <i>Revisão - Demonstrações contábeis</i>            |                   |       |                 |       |             |
| MOD - Consultores/Projeto                              |                   |       |                 |       |             |
| Despesas.- Viagens/Projeto                             |                   |       |                 |       |             |
| <b>(=) Margem Contribuição (1)</b>                     |                   |       |                 |       |             |
| <b>(-) Custos das Atividades fixas diretas às U.N.</b> |                   |       |                 |       |             |
| 1) <i>Estudo legisl. Fiscal</i>                        |                   |       |                 |       |             |
| MOD Apoio técnico                                      |                   |       |                 |       |             |
| Outros CFD                                             |                   |       |                 |       |             |
| 2) <i>Estudo legisl. societária</i>                    |                   |       |                 |       |             |
| MOD Apoio técnico                                      |                   |       |                 |       |             |
| Outros CFD                                             |                   |       |                 |       |             |
| <b>(=) Margem Contribuição (2)</b>                     |                   |       |                 |       |             |
| <b>(-) Custos das Atividades fixas indiretas</b>       |                   |       |                 |       |             |
| 1) <i>Suporte administrativo</i>                       |                   |       |                 |       |             |
| MO staff administrativo                                |                   |       |                 |       |             |
| Despesas c/ localização                                |                   |       |                 |       |             |
| Materiais administrativos                              |                   |       |                 |       |             |
| <b>(=) Lucro antes IR/CS</b>                           |                   |       |                 |       |             |
| (-) IR/CS                                              |                   |       |                 |       |             |
| <b>(=) Lucro líquido</b>                               |                   |       |                 |       |             |

Verifica-se que o modelo de relatório proposto é aplicável tanto ao custeio variável quanto ao custeio baseado em atividades, ressaltando-se que

nenhuma forma de rateio deve ser efetuada ao projeto. O custeamento deverá ser efetuado diretamente às atividades e essas consideradas aos projetos na medida em que possam vincular-se de forma direta a esses. Isso permite concluir que, nas empresas de consultoria, mesmo não existindo a formação de estoques, os conceitos de custos para as indústrias são de grande importância, tanto na análise do padrão de comportamento dos custos (fixos ou variáveis), quanto na sua classificação como direto ou indireto em relação ao objeto de custo.

#### **4.4 Análises possíveis**

No modelo de relatório proposto, pode-se determinar, de forma objetiva, o custo de cada atividade, o custo da estrutura nos mais variados níveis, as diversas margens do projeto, a rentabilidade individual dos projetos e das unidades de negócios, bem como a rentabilidade da companhia.

Embora os serviços de consultoria sejam por pedido ou ordem, o que caracteriza a especificidade de cada projeto é a formação de uma base de dados que contém as atividades a serem desenvolvidas, os recursos necessários e o respectivo tempo médio de execução. Este procedimento facilita, sobremaneira, a tarefa de planejamento e controle dos custos, além de reduzir os riscos na formação de preços e melhorar o acompanhamento da produtividade da mão-de-obra.

Outro aspecto a ser considerado é que dada a estrutura reduzida dessas empresas, o controle da mão-de-obra alocada aos projetos permite uma flexibilidade quanto a realocação dessa mão-de-obra na medida em que a participação nas atividades programadas é concluída, não dependendo do término e entrega do serviço.

#### **4.5 Benefícios e Limitações**

Os benefícios proporcionados pela implantação do sistema de custo abordado neste trabalho são os seguintes:

- Análise da rentabilidade dos projetos individualmente;
- Análise da rentabilidade das unidades de negócios;
- Análise da rentabilidade da empresa;
- Definição do mix de produtos;
- Identificação das atividades e seus custos;
- Segregação das atividades nos mais variados níveis de relacionamento com o objeto de custo;
- Análise da produtividade dos consultores;
- Análise da adequação da estrutura ao volume de atividades;
- Definição de remuneração variável;
- Facilitação do processo de formação de preços.
- Flexibilidade na alocação e realocação da mão-de-obra aos projetos;
- Flexibilidade no acompanhamento dos projetos e correção de rumos.

Um indicador de eficiência relevante e que merece destaque, é a relação entre as horas de consultoria disponível e a efetivamente alocada a projetos. Esse indicador permite verificar se os recursos humanos disponíveis estão sendo utilizados de forma otimizada. Convém lembrar que a alocação integral da mão-de-obra a projetos é o objetivo máximo das empresas de consultoria.

Assim, pode-se observar que o sistema de custo proposto apresenta uma série de benefícios e sua implantação não é onerosa, visto que é cultura desse tipo de empresa um apontamento diário de horas alocadas por tipo de atividade e cliente.

Dentre as limitações é importante destacar que o trabalho considerou especificamente a apuração de custos em empresas de consultoria, sendo sua generalização para outras empresas do setor de serviços algo não recomendado, e o fato do exemplo apresentado possuir fins meramente didáticos e sua aplicação prática requerer um maior aprofundamento, no que se refere à estrutura organizacional das empresas e seus itens de custos.

## **5 CONCLUSÃO**

O trabalho proporcionou uma reflexão a cerca da aplicabilidade das metodologias de custos, desenvolvidos fundamentalmente para as indústrias de transformação, nas empresas de serviços. Foram citados alguns autores que questionam essa tentativa de transplantação direta dos conceitos de custos da indústria para o setor de serviços, efetuando-se uma série de considerações.

É importante afirmar que as empresas de serviços, por não existir a formação de estoques, são privilegiadas no que se refere à capacidade de utilização integral dos conceitos de custos que melhor se adequem às suas necessidades gerenciais. Essas empresas estão livres das amarras fiscais e societárias exigidas das empresas formadoras de estoques.

Deve-se destacar ainda, que o modelo de custeamento exigido das empresas industriais é o de absorção, onde todos os custos são, de alguma forma, alocados aos produtos, que se constituem como os objetos de custos. Somos veementemente contrários, em nível gerencial, ao processo de rateio de custos preconizado no custeio por absorção, devido, principalmente, ao alto grau de subjetividade e arbitrariedade vinculado. O próprio processo de custeamento com base em atividades, aplicado conforme seus conceitos originais, também propõe rateio de custos.

Dessa forma, dada a liberdade de utilização de metodologias de custeamento, as empresas de consultoria podem optar por aquela que possibilite o objetivo básico da contabilidade que é a de gerar informações úteis a seus diversos usuários, principalmente o usuário interno que é o efetivo gestor do negócio.

Deve-se esclarecer, ainda, que quando comentamos em termos de flexibilidade, não estamos sugerindo um abandono total dos conceitos desenvolvidos ao longo de décadas de estudos e aplicações práticas. Tanto é verdade que o modelo de relatório proposto considera a classificação dos custos entre fixos e variáveis, bem como entre diretos e indiretos a determinado objeto de custo. Esses conceitos são consagrados pela contabilidade de custos e, consideramos, de extrema importância tanto para as empresas comerciais e industriais, quanto para as empresas de serviços.

As empresas de serviços de consultoria são intensivas em mão-de-obra e o sistema de custos proposto focou no planejamento e controle desse item específico de custos. Apresentou-se, ainda, a Demonstração de Resultados que consideramos mais adequada na gestão desse tipo de empresa e demonstramos como ela pode ser utilizada tanto no custeio variável quanto no

custeio por atividades, tendo-se em mente que o rateio de custos não deve ser efetuado em qualquer das metodologias propostas.

Por fim, o trabalho almejou efetuar uma contribuição ao estudo e desenvolvimento de sistemas de custos voltados para as empresas do setor de serviços, focando o caso particular das empresas de consultoria, não pretendendo ser exaustivo nos exemplos e conceitos analisados. Reconhecemos que muitos estudos ainda são necessários sobre o tema, que possibilitará a formação de uma massa crítica para o aprimoramento da contabilidade de custos que se constitui como uma grande ferramenta para a administração das empresas num mercado cada vez mais competitivo e mutante.

## 5 REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

Boletim IOB. **A contabilidade de custos nas empresas de prestação de serviços (1º e 2º parte)**. Caderno Temática Contábil e Balanços, Bol. 21 e 22/2000.

DEARDEN, John. **Cost accounting comes to service industries**. Harvard Business Review, v. 56, n. 5, p. 132-140, 1978.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sarvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNEGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikautm. **Contabilidade de Custos**. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

FIPECAFI. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MATINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ROBLES Jr., Antônio, RICCIO, Edson Luiz, GOUVEIA, Joaquim J. F. Aguiar. **Sistemas de custos baseados em atividades baseado nas empresas de serviços**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, Nº6, Nov/1998.

RODRIGUES, Denise Andrade. **Os Investimentos no Brasil nos anos 90: Cenários Setorial e Regional**. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, V.7, N.13, P.107-136, 2000.

SCHMENNER, Roger W. **How can service businesses survive and prosper?** Sloan Management Review, p. 21- 32, 1986.

SILVESTRO, Rhian et al. **Toward a classification of service processes**. International journal of service industry management, v.3, n.3, p. 62-75, 1992.