

# CARACTERÍSTICAS DE UM SISTEMA DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM UMA EMPRESA DA ÁREA DE PATOLOGIA CLÍNICA – UM ESTUDO DE CASO.

## Resumo

O objetivo desta pesquisa foi estudar as características do sistema de contabilidade gerencial em uma empresa brasileira. Para atender a este propósito, utilizou-se o método de estudo de caso, aplicado a uma empresa da área de patologia clínica, localizada no Estado do Rio de Janeiro. A empresa em questão é a Control Lab – uma entre as principais empresas do ramo de patologia clínica nacionais. Buscando avaliar as relações em termos de proximidade ou afastamento com o quadro de referencial teórico utilizado na pesquisa, foram abordadas as principais características do sistema de contabilidade gerencial da empresa analisada. O método de estudo de caso foi aplicado através de entrevistas concedidas pelo diretor financeiro e pela gerente financeira, além de informações retiradas do *site* institucional da empresa na *Internet*, e também análise de documentos internos, disponibilizados durante as entrevistas. Através destes, foi possível a validação das informações verbais prestadas pelos entrevistados. Os itens analisados foram orçamento, sistema de custeio, precificação e gestão de estoques. Os resultados apresentados sugerem alguma aproximação em relação à literatura estudada, com exceção ao sistema de custeio, que distancia-se ao recomendado pelas práticas contábeis gerenciais de individualização dos custos e mensuração da rentabilidade dos produtos e serviços.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial, Sistema de contabilidade gerencial.

## 1 INTRODUÇÃO

Em um ambiente cada vez mais competitivo e complexo, a demanda por informações contábeis que suportem a gestão de produtos e processos é cada vez mais necessária para a manutenção das atividades e remuneração das companhias, as quais necessitam identificar quais custos não agregam valor ao seu cliente.

Nas últimas décadas, as empresas têm se deparado com diversos fenômenos que ameaçam sua sobrevivência e manutenção de suas atividades. A tecnologia que evolui em velocidade nunca antes observada, a informação que é muito mais compartilhada e acessível, a globalização que diminui as distâncias e supera fronteiras, assim como a consolidação da gestão da qualidade, empurram as organizações a um ambiente cada vez mais competitivo.

Ter informações oportunas e adequadas na gestão empresarial ganha atualmente uma forte conotação de sobrevivência, ao passo que no passado era apenas uma vantagem competitiva.

Segundo Horngren *et al* (2004, p.4):

“A contabilidade gerencial refere-se à informação contábil desenvolvida para gestores dentro de uma organização, ou seja, é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir seus objetivos organizacionais.”

A maioria das técnicas e teorias desenvolvidas na área de contabilidade gerencial nasceram da observação empírica de práticas observadas no mercado.

Esta pesquisa visa evidenciar, através de um estudo de caso, o sistema de contabilidade gerencial adotado por uma empresa brasileira, não se limitando a verificar as ferramentas utilizadas para o sistema de contabilidade gerencial, mas se estas suportam os gestores em suas decisões estratégicas.

Considerando que o objetivo do artigo consiste em descrever o sistema de contabilidade gerencial de uma empresa do ramo de patologia clínica à luz da literatura corrente, inicialmente faz-se uma breve revisão da literatura sobre o tema em estudo. Na seqüência, é apresentado o procedimento metodológico adotado. Em seguida é feita a descrição e análise dos dados e tecidas as considerações finais.

## **2 REVISÃO DA LITERATURA**

### **2.1 Orçamentos**

Os autores pesquisados reservam em suas obras um espaço relevante para o tema orçamento, visto a importância do assunto e as diferentes formas de elaboração e de concepção da ferramenta.

Segundo Horngren *et al* (2004, p. 229), orçamentos são ferramentas do gestor para entender, planejar e controlar as operações. Os autores classificam o orçamento como um plano de negócios formal, e dão uma abordagem sistêmica, caracterizando o plano formal em um sistema orçamentário.

Estes autores entendem que, no que compete ao planejamento, o estabelecimento de metas e objetivos, com a visualização dos resultados, contrapondo-se a gestão de curto prazo é uma das vantagens para empresas que trabalham com orçamentos.

O orçamento de vendas é a fundação do orçamento mestre, e por isso destaca a especial dedicação que os gestores devem ter na sua concepção, uma vez que todos os demais orçamentos são desdobramentos a partir das premissas do orçamento de vendas.

Ressaltam ainda que o orçamento é também uma ferramenta de comunicação, já que os colaboradores passam a perceber o que a organização espera deles.

Atkinson *et al* (2000, p. 497), em uma abordagem comportamental do orçamento nas organizações, alertam para diferentes formas de elaboração do orçamento. Segundo os autores, o mesmo pode ser autoritário, quando imposto pela administração, participativo quando conta com a colaboração conjunta dos empregados em sua elaboração e consultivo, onde os gerentes consultam os empregados, mas determinam as metas.

Os autores destacam os aspectos disfuncionais no processo, como a pseudoparticipação, onde os superiores dão a possibilidade de participação dos subordinados, mas não consideram sua opinião; os jogos orçamentários, onde os gerentes manipulam dados e informações para atingirem premiações e a folga orçamentária, onde há distorções de informações, como exigir excesso de recursos para criar um colchão orçamentário.

Garrison e Noreen (2001, p. 350) defendem o uso do orçamento flexível, destacando deficiências do orçamento estático. Segundo os autores, na avaliação de desempenho, no orçamento flexível “os custos reais são comparados com os custos que deveriam ter ocorrido no período para o nível real de atividade, e não com os custos do orçamento original”.

Estes autores ressaltam a importância da realização do orçamento flexível no controle mais eficaz dos custos indiretos fixos e principalmente os custos variáveis. Distorções na comparação de custos reais de um nível de atividade podem surgir se comparados aos custos orçados de outro nível, como acontece no orçamento estático.

No que tange ao orçamento de capital, Atkinson *et al* (2000, p. 522) destacam o aspecto associado ao risco do investimento: “custos comprometidos, associados aos ativos de longo prazo, geram riscos para uma empresa, pois esses custos permanecem mesmo depois que aqueles ativos deixam de gerar resultados para ela”.

Sobre investimentos de longo prazo ou orçamentos de capital, Horngren *et al* (2004, p. 372) afirmam que são planejamentos para realizar e financiar programas ou projetos que afetam resultados financeiros de longo prazo.

Estes podem ser oriundos dos investimentos previstos no orçamento para o cumprimento das metas estipuladas.

Horngren *et al* (2004, p. 387) destacam a influência da depreciação como um item de avaliação econômica, sem reflexos financeiros a não ser como fator redutor do imposto de renda. Ressaltam ainda a diferença dos significados entre depreciação e valor contábil, e a importância de se considerar o valor residual do bem após a depreciação contábil na avaliação do investimento.

A relevância da informação, segundo Garrison e Noreen (2001 p. 467), está no fluxo de caixa e não no lucro líquido. O motivo é que o lucro contábil baseia-se em conceitos do regime de competência e não leva em conta entradas e saídas de caixa, mas do ponto de vista do investimento, o dinheiro tem um custo no tempo a ser considerado.

Outro aspecto importante levantado pelos autores, em uma avaliação de longo prazo é a inflação. Esta variável normalmente afeta os números, mas não os resultados. Garrison e Noreen (2001, p. 487) destacam que a composição das fontes de capital (recursos próprios ou de terceiros) impacta de forma diferenciada o investimento, visto que a taxa de juros do mercado de capitais embute uma parcela da expectativa futura da inflação.

Em face do exposto, pode-se afirmar que o orçamento é uma peça fundamental para a boa gestão de uma organização, composto de estimativas, passível de ajustes e que pode ser constantemente controlado.

## **2.2 Precificação**

Uma das principais decisões que os gestores enfrentam é a precificação. Conceitos econômicos como a elasticidade dos preços e a estrutura de mercado são dois fatores que influenciam o grau de liberdade que as empresas têm para ajustar os preços.

O conceito de elasticidade de preços com relação à demanda é importante porque ele sinaliza o montante em que a mudança de um preço irá afetar a quantidade demandada. A demanda elástica para um produto significa que um aumento de preço (ou redução) reduz (aumenta) mais que proporcionalmente a sua demanda. O oposto serve para a demanda inelástica, a qual ocorre quando a mudança de preço é acompanhada por uma alteração percentual menor do que a ocorrida nos preços.

No que tange à estrutura de mercado, em geral existem quatro tipos: concorrência perfeita, concorrência monopolística, oligopólio e monopólio. Estas estruturas de mercado se diferenciam pelo número de agentes econômicos (compradores e vendedores), o grau de similaridade do produto e a facilidade de entrada no mercado pelas empresas.

Os quatro tipos de estrutura de mercado serão conceituados à luz do exposto por Hansen e Mowen (2001). A concorrência perfeita tem como característica a existência de muitos compradores e vendedores, porém nenhum é suficientemente grande para influenciar o mercado. O produto ofertado por todas as empresas são similares e, portanto, ao mesmo

preço. Isto porque considerando o pressuposto da informação perfeita, se a empresa cobrar mais, perderá clientes e se cobrar menos, renunciará a lucros. O mercado permite a entrada e saída livre dos concorrentes.

No monopólio, as barreiras de entrada são tão altas que há apenas uma empresa no mercado. Como resultado, o produto é único. Esse cenário permite que as empresas monopolísticas sejam determinadoras de preços. Estas empresas podem estabelecer um preço um tanto mais alto (concomitantemente com uma quantidade mais baixa vendida) do que em um mercado competitivo. No entanto, não significa que possam forçar os consumidores a comprar.

Já as empresas pertencentes à estrutura de mercado de concorrência monopolística têm características do monopólio e da concorrência perfeita, mas é mais parecida com a situação competitiva. Basicamente, existem muitos compradores e vendedores, mas os produtos são diferenciados em alguns pontos. O resultado final é aumentar um pouco os preços acima do preço perfeitamente competitivo, à medida que os consumidores concordam em pagar um pouco mais pela característica que os atrai.

Por último, o oligopólio é caracterizado por poucos vendedores já que as barreiras de entrada são altas e geralmente relacionadas ao custo. O oligopolista tem um certo poder de mercado para estabelecer o preço, mas precisa estar constantemente ciente das ações de seus competidores. Muitas vezes há um líder de preço, o qual estabelece o preço que os outros seguirão.

O papel exato que os custos desempenham nas decisões de precificação depende das condições de mercado e da abordagem da empresa para precificar. Conforme Atkinson *et al* (2000, p. 357),

“Entender como analisar os custos do produto é importante para tomar decisões. Até mesmo quando os preços são fixados pelas forças de oferta e de demanda do mercado global e a empresa tem pequena ou nenhuma influência sobre o preço do produto.”

Uma das abordagens bastante utilizada é a precificação por custo mais margem. Isto é, as empresas calculam o custo do produto e acrescentam uma porcentagem aplicada ao custo base, que inclui o lucro desejado e quaisquer custos não incluídos no custo base (*markup*). Conforme Atkinson *et al* (2000, p. 375), “os preços dependem das condições de demanda”. Todos os aspectos analisados (demanda, elasticidade da demanda e estruturas de mercado) influenciam diretamente nas condições do *markup*. Se a demanda é alta, a empresa pode autorizar um *markup* mais alto para o produto. Da mesma forma, os *markups* são influenciados pela elasticidade da demanda, o que quer dizer que estes são mais baixos quando a demanda é mais elástica. E os *markups* diminuem com os aumentos na intensidade da concorrência. (ATKINSON *et al*, 2000, p. 357)

No entanto, na maioria das vezes, quem estabelece os preços finais é o mercado. Horngren *et al* (2004, p. 168) afirmam que “o preço, estabelecido pela fórmula custo mais margem, é inevitavelmente ajustado à luz das condições de mercado. O preço máximo que uma empresa pode cobrar é aquele que não põe o cliente de lado”.

O custeio-alvo é um método de determinar o custo de um produto ou serviço baseado no preço que os consumidores estejam dispostos a pagar. Ele está baseado no preço predito do produto e no lucro desejado pela empresa. Esta ferramenta de gestão de custos é utilizada pelos gestores que devem reduzir e controlar os custos de modo que este não exceda o seu alvo. O custeio-alvo é mais eficaz em reduzir os custos durante a fase de projeto do produto, quando a vasta maioria dos custos é definida. (HORNGREN *et al*, 2004, p. 172)

Segundo Hansen e Mowen (2001, p. 660),

“O custeio-alvo também é usado eficazmente em conjunto com as decisões de marketing sobre preços por desnatamento ou preços de penetração. O preço por desnatamento é uma estratégia de cobrar um preço mais alto quando da introdução de um produto ou serviço, há um pequeno grupo de consumidores que o valoriza e a empresa desfruta de uma vantagem monopolística. Já o preço de penetração é um preço de um produto novo a um preço inicial baixo, podendo ser mais baixo do que o seu próprio custo, objetivando construir a participação no mercado. Também é usado quando o produto é novo e os consumidores estão incertos sobre o seu valor.”

É fundamental a comparação dos custos dos produtos com seus preços de mercado, pois através deste procedimento, torna-se é possível evidenciar quais produtos não são lucrativos. Conforme Atkinson *et al* (2000, p. 378): se alguns produtos têm custos totais que excedem o preço de mercado, deve-se considerar várias opções. Os autores argumentam que embora retirar esses produtos pareça ser a opção óbvia, pode ser importante mantê-los, tornando possível aos clientes desfrutar de atendimento de seus pedidos de compra de uma única vez. Porém, uma comparação dos preços com os custos fornece um valioso sinal aos gerentes porque indica o custo líquido de uma estratégia de oferecer uma linha de produto custeado por absorção.

### 2.3 Custos

Diversas são as causas que levam a necessidade do conhecimento do custo, destacando-se a de se obter o preço de vendas correto. Horngren *et al* (2004, p. 108) entendem que todos os tipos de organização necessitam de alguma forma de contabilidade de custos, já para Kaplan (1998, p. 12), na gestão dos negócios, somente um sistema de custeio não basta.

Independente da importância dada aos custos, seu tratamento decorre da apropriação aos objetos e sua classificação como diretos ou indiretos. Horngren *et al* (2004, p. 37) comentam que a chave para entender o comportamento dos custos é distinguir os custos variáveis dos custos fixos.

Dessa classificação, surgiu o ponto de equilíbrio, que para Atkinson *et al* (1999, p. 192) é importante para os administradores, por trazer o conhecimento do nível de produção, no qual o custo dos recursos comprometidos é coberto pelos lucros ganhos da produção e venda de bens e serviços. Garrison e Norren (1997, p. 19) e Atkinson *et al* (1999, p. 121) destacam a Margem de Segurança, conceituando-a como o excesso das vendas orçadas ou reais sobre o volume de vendas no ponto de equilíbrio e a margem de contribuição, a diferença entre o preço de venda e o custo variável por unidade.

Estes autores comentam ainda que o avanço do estudo de custos passou de uma simples classificação para o desenvolvimento de sistemas de custeio por vezes complexos. Dentro desse contexto, inicialmente tem-se o custeio variável e o custeio por absorção. No primeiro só são agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como se fossem despesas. Já o segundo é um processo cujo objetivo é ratear todos os seus elementos fixos em cada fase da produção em que um custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção. Assim cada unidade ou produto receberá sua parcela do custo, descarregado diretamente no resultado do exercício, ou fazendo parte dos estoques.

Com uma estrutura um pouco mais complexa, o custeio baseado em atividades (ABC), é um método de custeio baseado na análise das atividades que a empresa efetua no processo de fabricação de seus produtos, visando eliminar as limitações impostas pelos métodos tradicionais de custeio. Ching (2006, p. 204) conceitua o sistema ABC como uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividades, estabelecendo relações entre

atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais e identificando fatores que levam as empresas a incorrer em custos em seus processos.

Horngren *et al* (2004, p. 110) destacam que o relacionamento entre atividades, recursos, custos e direcionadores de custo é a chave para o entendimento do sistema ABC.

Autores como Kaplan (1998, p. 71) e Horngren *et al* (2004, p. 173), consideram que o custeio *Kaizen* atua como uma importante ferramenta relacionada a custos. O sistema *Kaizen* - uma expressão japonesa que significa uma melhoria contínua durante a fase de manufatura concentra-se onde os gerentes percebem a maior oportunidade de redução de custos de fabricação dos produtos existentes, descobrindo novas formas de aumentar a eficiência do processo de produção usado na fabricação dos produtos ao estabelecer metas.

## 2.4 Gestão de estoques

A gestão de estoques está fortemente relacionada com a habilidade das empresas de se tornarem fortes competidoras continuamente. Conforme Hansen e Mowen (2001, p. 737), “qualidade, engenharia do produto, preços, horas extras, capacidade excessiva, habilidade em reagir aos clientes (desempenho da data de vencimento), prazos de entrega e rentabilidade geral são todos afetados pelos níveis de estoques”.

A abordagem tradicional de estoques ou *Just-In-Case*, leva em conta a Quantidade Econômica de Pedido (EOQ), que engloba o quanto deve ser pedido e quando deve ser pedido. A EOQ é a quantidade que minimiza o total do custo de pedido (ou preparação) e o custo de manter o estoque. Conforme Hansen e Mowen (2001, p. 740), “o modelo EOQ é um exemplo de um sistema de empurrar estoque. Em um sistema de empurrar estoque, a aquisição de estoque é iniciada em antecipação à demanda futura - não em reação à demanda presente.”

A EOQ responde à pergunta de quanto pedir e o ponto de re-suprimento indica quando um novo pedido de compra deve ser feito. Para evitar os custos de falta de estoque e minimizar os custos de mantê-lo, um pedido deve ser feito para que este chegue no momento em que o último item do estoque foi consumido. Ou seja, deve-se conhecer a taxa de consumo médio e o prazo de entrega deste produto para calcular o ponto de re-suprimento.

O conceito de estoque de segurança está intimamente ligado ao ponto de re-suprimento e responde às incertezas da demanda. Conforme Hansen e Mowen (2001, p. 741), o nível mínimo de estoque ou estoque de segurança é “como um estoque extra, mantido como seguro contra qualquer flutuação da demanda. A partir da determinação do nível mínimo de estoque de cada item, o ponto de reabastecimento é calculado.”

Segundo estes autores, a maximização de lucros exige que os custos com estoques sejam minimizados, visto que a incerteza na demanda é o segundo principal motivo para a manutenção de estoques.

Em oposição ao *Just-In-Case*, o *Just-In-Time* (JIT), é uma abordagem de manufatura que sustenta que os produtos devem ser puxados pelo sistema por meio da demanda atual, em vez de empurrados por meio do sistema de uma programação fixa baseada em demanda antecipada. Um dos principais objetivos do JIT é a eliminação de atividades que não adicionam valor; de forma que o JIT configura-se muito mais como um sistema de gestão de estoques visto que estes são representativos de desperdício. As organizações que usam os sistemas de produção JIT, geralmente têm pouco ou nenhum estoque. (HANSEN e MOWEN, 2001).

Segundo Atkinson *et al* (2000, p. 438)

“A produção *Just-In-Time* tem duas implicações principais para a contabilidade gerencial: Primeira, a contabilidade gerencial deve apoiar o movimento da produção *just-in-time*, monitorando, identificando e comunicando aos tomadores de decisão, as causas das demoras, os erros e desperdícios no sistema. (...) Segunda, o processo administrativo da contabilidade gerencial é simplificado pela produção *just in time* porque existem menos estoques para monitorar e informar.”

Hansen e Mowen (2001, p. 755) reconhecem que o desempenho de qualquer organização está limitado por suas restrições. A gestão destas restrições apóia o objetivo da melhoria contínua, conceito este estritamente relacionado à qualidade total. Segundo Garrison e Noreen (2005, p.11), a característica mais importante da TQM (*Total Quality Management*) é a melhora de produtividade, incentivando o uso da ciência na tomada de decisões, sendo o cliente o foco principal.

Garrison e Noreen (2007, p. 13) destacam que uma restrição é qualquer coisa que impeça a obtenção daquilo que se deseja e a Teoria das Restrições (TOC – *Theory of constraints*) sustenta que a chave do sucesso é o gerenciamento eficaz da restrição.

Pela Teoria das Restrições, no processo de gestão são identificados problemas, erros em determinados setores, ou “elos fracos”, esses elos são trabalhados e eliminados; e outros elos fracos aparecerão e serão fortalecidos, assim sucessivamente. A TOC focaliza três medidas de desempenho dos sistemas: processamento, estoques e despesas operacionais. Processamento é a taxa à qual uma organização gera dinheiro por meio de vendas (entradas). Estoques é todo o dinheiro investido em algo que a empresa pretende vender, mas não são imediatamente levados ao resultado. Já as despesas operacionais são definidas como todo o dinheiro que a organização despense transformando estoques em processamento, outra parte do dinheiro que a empresa gasta (saídas). “Com base nestas três medidas, os objetivos da gestão podem ser expressos como o aumento do processamento, a minimização do estoque e a diminuição das despesas operacionais.” (HANSEN e MOWEN, 2001, p. 755)

Neste enfoque, a TOC e o sistema *Just-Int-Time* encontram-se intimamente relacionados. O JIT reduz os estoques e conseqüentemente as despesas operacionais (de armazenamento, por exemplo), melhorando duas das medidas de desempenho pregadas pela TOC.

Segundo Hansen e Mowen (2001, p. 756):

“A teoria das restrições, assim como o JIT, avaliam a gestão dos estoques como um papel muito mais proeminente do que o ponto de vista tradicional. A TOC reconhece que a redução dos estoques diminui os custos de manter e, assim, diminui as despesas operacionais e melhora o resultado líquido. No entanto, a TOC argumenta que reduzir estoque ajuda a produzir uma vantagem competitiva ao ter produtos melhores, preços mais baixos e uma reação rápida às necessidades dos clientes”.

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Realizou-se uma pesquisa exploratória através de um estudo de caso. O emprego deste método como estratégia de pesquisa ocorreu em função da sua melhor adequação para coletar e analisar as provas empíricas desejadas e confrontadas com a literatura corrente. Isto porque o estudo de caso permite uma investigação que preserva as características e significados dos eventos da vida real.

Foram utilizadas como coleta de dados as seguintes fontes:

- Entrevistas concedidas pelo Diretor Financeiro da empresa;
- Site institucional na internet;
- Documentos disponibilizados pela empresa.

Foram concedidas duas entrevistas de aproximadamente duas horas, onde estiveram presentes, além dos autores desta pesquisa, o Diretor Financeiro e a Gerente Financeira da instituição. Nos dois encontros, foram disponibilizados documentos internos, através dos quais foi possível a validação das informações verbais prestadas pelos entrevistados.

Primeiramente o caso foi estruturado em forma narrativa. Após esta etapa foi realizada a análise do caso à luz do plano de referência extraído da literatura. Para esta pesquisa, foram selecionados os seguintes autores: Horngren *et al* (2004), Atkinson *et al* (2000), Garrison e Noreen (2001), Hansen e Mowen (2001), Ching (2006) e Kaplan (1998).

#### **4 DESCRIÇÃO DO CASO**

A Control Lab é uma empresa familiar, com mais de 30 anos, situada no Estado do Rio de Janeiro. Presta serviços para laboratórios de análise clínica humana e veterinária. Com mais de uma centena de serviços em seu *portfólio*, os principais são conhecidos como: “Ensaio de Proficiência”, “Controle Interno”, “Calibração”, “Indicadores” e “Treinamento”. Os serviços da Control Lab são direcionados às organizações que buscam a qualidade e a confiabilidade em seus laudos de análise. Em suma, sua atividade é garantir e certificar a qualidade em conceitos pré-estabelecidos por normas técnicas dos laboratórios através de testes aplicados, onde é avaliada a assertividade dos resultados apresentados sobre os mesmos.

A empresa possui mais de 150 funcionários e 20 assessores, entre médicos, farmacêuticos (bioquímicos e industriais), biólogos, biomédicos, veterinários, engenheiros (de alimentos, computação e química), estatísticos, técnicos (de patologia clínica, alimentos, biotecnologia e metrologia), profissionais da área de marketing, informática e estagiários. Investe amplamente na qualificação, reciclagem e treinamento dos seus funcionários, muito em função da alta especialização dos serviços que prestam.

Globalizada, atua no mercado nacional e internacional, com cerca de dois mil clientes ativos. Normalmente vende seus serviços através de contratos de no mínimo um ano de prazo.

Uma das características mais marcantes da empresa é a preocupação com a qualidade. Possui várias certificações de qualidade do setor de saúde. O conceito abrange o produto, os serviços e os processos, e é pré-requisito em suas operações.

A empresa em estudo caracteriza-se por utilizar ferramentas tecnológicas avançadas no seu sistema de gestão, sendo a principal ferramenta suportada por um grande banco de dados que fornece informações detalhadas. A partir desse sistema foi desenvolvido um processo de indicadores de gestão de desempenho que monitora as ações da empresa.

Para manter o fluxo de informações e melhorar sua qualidade, o investimento no sistema de informações é realizado de forma contínua e em volume relevante. As medidas não financeiras geradas pelo seu sistema de gestão possuem um grau de relevância na decisão tão importante quanto as financeiras.

Segundo Ching (2006, p. 11):

“algumas empresas que mensuram seu desempenho com enfoque em medidas financeiras além de serem inadequadas, encorajam decisões disfuncionais. Este autor explica que essas medidas são chamadas de *lagging indicators*, ao passo que medidas físicas e operacionais são chamadas de *leading indicators*. As primeiras mostram apenas o resultado ao passo que as últimas apontam as causas”.

O autor conclui que o que se prega é uma combinação e o balanço adequado de medidas financeiras e não financeiras.

### 3.1 Orçamento

A empresa possui uma estrutura descentralizada no que tange a elaboração do orçamento. Cada setor elabora seu projeto e o submete à diretoria. Assim, a empresa executa o que se entende por Orçamento Mestre, que subdivide-se em dois grandes grupos. Um deles refere-se ao orçamento previsto de receitas e custos necessários para a manutenção da estrutura já existente (custos com mão-de-obra, despesas fixas, dentre outros). O outro grupo refere-se à previsão de investimentos necessários para a consecução das metas estipuladas pelo setor para o exercício em referência. Estas metas podem contemplar, por exemplo, a expectativa de crescimento do número de clientes e faturamento e para tal, deve haver a previsão financeira para o investimento necessário para o cumprimento da meta. Este orçamento é discutido com a diretoria para aprovação.

Os orçamentos individualizados são consolidados. Porém, cada setor conhece apenas o seu. O acompanhamento do cumprimento das metas ocorre trimestralmente através de reuniões com a diretoria e estas podem ser revistas, desde que exista um fato contundente que justifique sua revisão. Ao final do exercício corrente, os setores apresentam os resultados finais à diretoria, onde são contempladas as metas estipuladas e os resultados alcançados, respaldados por números e justificativas, independentemente das metas terem ou não sido alcançadas.

Os gestores possuem autonomia para propor o orçamento de seu setor individualmente, sendo que cada gestor age de forma diferenciada, ou seja, enquanto uns consultam seus subordinados para calcular metas e rever resultados, outros podem ou não seguir a mesma linha de ação, caracterizando a utilização do Orçamento Participativo.

O orçamento requer uma discussão dos objetivos entre todos os gestores, o que gera um aumento da integração e do comprometimento por parte dos colaboradores, uma vez que eles envolvem-se diretamente com os resultados planejados.

No que tange ao orçamento de investimento, o departamento financeiro desenvolve um projeto definindo o valor do investimento e a fonte do financiamento, podendo inclusive, valer-se da contratação de profissionais especializados para a elaboração destes projetos, tendo que mencionar o período estimado para o retorno do investimento, conhecido como *pay back*. Por exemplo, a Control Lab tem como uma das metas a redução dos gastos com energia, e para tal, seria necessário o investimento em uma sub-estação local. A empresa contratou consultores de engenharia para desenvolvimento de um projeto de redução de gastos com energia elétrica.

### 3.2 Precificação

A precificação de seus serviços está diretamente relacionada com a estrutura de mercado no qual atua. Trata-se de um ramo de negócio de alta tecnologia e bastante peculiar,

do ponto de vista da concorrência e do *mix* de produtos e serviços que são ofertados ao cliente.

Existem, segundo a diretoria, dois grandes concorrentes potenciais, sendo um internacional e um nacional. O concorrente internacional adota preços muito elevados, impraticáveis no mercado interno, e o concorrente nacional, está abaixo do estabelecido pela empresa, mas oferece serviços de padrão inferior. Os preços da Control Lab situam-se no intervalo de seus principais concorrentes.

A Control Lab não usa a informação de custos para formar os seus preços. Os preços são estabelecidos à luz dos preços ofertados no mercado. A diretoria da Control Lab entende que os serviços por ela oferecidos são dotados de um alto padrão de qualidade, o que é uma das principais metas seguidas pela empresa: a melhoria contínua dos serviços ofertados. Esta característica associada à avançada tecnologia empregada, constitui um diferencial a ser ofertado aos seus clientes, o que permite uma certa capacidade de influenciar o mercado.

No entanto, a diretoria admite possuir alguma linha de produto com prejuízo para compor o *mix* de produtos a ser ofertado como estratégia para manter e ampliar a carteira de clientes. Dada a natureza do produto oferecido por esse ramo de negócio, a empresa precisa manter uma oferta diversificada dos mesmos, para que a compra se torne atrativa ao cliente. Mesmo tendo mais de uma centena de serviços, todos acabam por estar interligados, e dessa forma, não podem deixar de ser oferecidos, mesmo que um ou outro produto, individualmente apresente prejuízo. A diretoria da Control Lab compactua com a visão estratégica de longo prazo, voltada para a perpetuação da empresa, sobrepondo-se à visão de um lucro a curto prazo, para alguns produtos.

A empresa não possui uma análise de rentabilidade individualizada por produto, mesmo porque não são conhecidos os custos individuais. A diretoria conta com uma “sensibilidade” acerca dos resultados de cada serviço, mas conhece em números apenas o resultado global. Diversamente ao que ocorre com os custos, a empresa possui controles detalhados das receitas por produto e por cliente, mas em função da inexistência de informações individualizadas dos custos, os produtos e serviços são avaliados do ponto de vista da margem de contribuição global.

### **3.3 Custos**

Embora a empresa utilize o sistema de margem de contribuição global, sem alocar diretamente os custos aos produtos individualmente, há o empenho na eliminação de desperdícios e melhoria dos processos produtivos, que vem se tornando cada vez mais importante para se chegar ao preço de venda.

Com essa visão, alocar custos aos serviços individualmente não é uma informação relevante para os gestores da Control Lab. No entanto, a empresa possui controles detalhados de todos os valores gastos para o desempenho dos serviços prestados aos clientes, sejam elas referentes à mão-de-obra, materiais (como por exemplo, caixas de papelão para envio dos kits, materiais de laboratório como frascos, bolsas de gelo, dentre outros), despesas de funcionamento (como água, energia e telefone). Há uma classificação que identifica os custos variáveis, no entanto, não há preocupação em alocar os custos fixos aos produtos. Apesar de não haver alocação desses custos, os mesmos são controlados por setor e segregados entre custos administrativos ou de produção.

A Control Lab objetiva que seus serviços e produtos atendam as expectativas dos clientes, apresentando serviços de boa qualidade e a custo baixo. Essa pretensão é fruto de

processos e controles que atualmente utilizam a tecnologia. A tecnologia é aliada a processos científicos não só para busca desses objetivos, mas também, como instrumento de competição. Cada vez mais, a imagem positiva que a empresa possui perante seus clientes deixa de ser suficiente e necessita unir-se à qualidade dos produtos, serviços e a processos de gestão adequados. Neste processo, destaca-se o sistema de custos utilizado pela empresa.

Outra característica que afeta os custos na Control Lab refere-se aos gastos com pesquisas pré-operacionais em estudos de inovação e melhoria das suas práticas. Uma das principais intenções é lançar serviços que sejam precursores no mercado. Em alguns casos, essa prática acontece mesmo para serviços que tenham projeção de fraco ou nenhum retorno financeiro a curto prazo. O motivo é somente torná-la inovadora e não permitir que a concorrência lance os serviços antecipadamente.

### **3.4 Gestão de estoques**

Por tratar-se de empresa prestadora de serviços, o estoque não representa uma parcela muito significativa dos investimentos totais, nem do valor agregado de seu produto final. As compras de materiais ocorrem de acordo com a necessidade da empresa. A quantidade máxima de estoque de cada material é especificada, bem como quando as compras devem ser realizadas, observando-se o nível de estoque mínimo previamente definido. Por exemplo, o nível máximo de estoque de certo material é de 4.000 unidades; no entanto, quando o estoque alcançar 1.500 unidades, nova compra deve ser efetuada. Os estoques são rigorosamente controlados em função da empresa possuir limitação de espaço físico para armazenamento.

Por outro lado, como sua demanda de curto prazo já é conhecida, visto que os contratos celebrados de prestação de serviços são conhecidos por no mínimo um ano, o estoque pode ser planejado e controlado sem maiores riscos de *default*. Não há interesse dos gestores em aumentar o investimento no espaço físico, nem de se alterar o modelo de gestão de estoques.

A decisão da compra está mais relacionada à qualidade dos produtos, os quais devem ser homologados pelo usuário. A parceria do fornecedor no que tange à pontualidade e conformidade dos produtos é mais valorizada do que pequenas oscilações de preço. Foi observada uma preocupação com a melhoria contínua de seus processos, que é valorizada pela gestão e pelo corpo funcional, que está engajado nos preceitos do programa de qualidade total.

A diretoria da Control Lab tem clara visão de que a empresa é um sistema, e assim a trata, encaminhando-a ao propósito a que foi constituída. Medidas tomadas em qualquer setor da empresa são julgadas pelo impacto no propósito global, com o objetivo de antecipar-se à ocorrência de prováveis erros.

## **4 ANÁLISE DO CASO**

O processo de elaboração do orçamento aproxima-se da literatura revisada, no sentido em que adota o orçamento-mestre, de forma participativa; para elaboração do orçamento de capital, adota o modelo *pay-back*, onde os investimentos são avaliados de acordo com o tempo do retorno esperado.

As características da demanda associadas à estrutura de mercado na qual a Control Lab está inserida, influenciam diretamente na formação dos preços, o que aproxima da abordagem explicitada na literatura revisada. A empresa situa-se em uma competição monopolística, o

que permite algum grau de monopólio, já que pode estabelecer os preços, ao invés de aceitar passivamente o preço de mercado como uma firma competitiva o faz. Do ponto de vista da demanda, esta possui características inelásticas (em função das especificidades tecnológicas e o alto padrão de qualidade, sem concorrentes potenciais), de forma que alterações de preços não afetam na mesma proporção a sua demanda. No entanto, a empresa não se vale da informação de custos para a formação de preços, o que se distancia da literatura abordada.

O conceito de “*preço de penetração*”, citado na literatura, também é aplicado pela Control Lab, que o pratica como forma de ampliar o *mix* de produtos a serem oferecidos aos clientes. No entanto, a não individualização dos seus custos, de forma a permitir a apuração dos resultados por produto, distancia-se do recomendado pela literatura que prega a comparação das receitas e custos como estratégia para a tomada de decisão sobre a linha de produtos.

O modelo de gestão de estoques adotado pela empresa aproxima-se ao *Just-In-Case* (ou modelo tradicional de estoques), onde verifica-se a aplicação dos conceitos de EOQ – Quantidade de Pedido Econômico, ponto de re-suprimento e margem de segurança. A preocupação em controlar os estoques adequadamente, corroborado pela limitação do seu espaço físico, assemelha-se ao pressuposto da Teoria das Restrições, que diz que uma das medidas de bom desempenho é a redução dos estoques, ainda que o *Just-In-Time* não seja aplicado.

Considerando que a demanda futura é facilmente obtida a partir dos contratos vigentes acrescidos de pequenas variações dos contratos novos, o modelo de gestão adotado mostrou-se adequado do ponto de vista dos gestores no atendimento às suas necessidades.

Também em linha com a qualidade total, a Control Lab corrobora fortemente com o pressuposto de que “a abordagem TQM está baseada na suposição de que os custos de qualidade são minimizados quando uma empresa alcança altos níveis de qualidade”. (HORNGREN *et al*, 2004, p. 312), A melhoria contínua é aplicada na gestão de estoques bem como em todos os demais processos da empresa.

Verifica-se a utilização da Teoria das Restrições, já que a empresa tem como um de seus objetivos solucionar “gargalos”, buscando identificar a causa dos problemas e combatê-los.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O sistema de contabilidade gerencial desenvolvido pela empresa apresenta-se como uma ferramenta de controle eficaz, que atende as necessidades atuais, e suporta os gestores no processo de tomada de decisão.

No que diz respeito aos aspectos relativos ao orçamento, controle de estoque e precificação, constatou-se que a empresa adota práticas aproximadas aos conceitos encontrados na literatura pesquisada. No entanto, o sistema de custeio possui uma característica peculiar, pelo fato dos custos não serem alocados individualmente aos produtos e serviços. Tal característica afasta-se dos conceitos difundidos na literatura, que prega a necessidade premente de atribuir acuradamente os custos aos produtos, através de direcionadores. Esta postura da organização provavelmente justifica-se pelas características da estrutura de mercado na qual se insere – concorrência monopolística. Entretanto, com a entrada de novos concorrentes que possam ameaçar a posição que ela ocupa no mercado, poderá motivar a necessidade de práticas mais sofisticadas de atribuição de custos.

Mesmo que no momento a empresa julgue que a informação relevante para a tomada de decisões seja uma visão de custos de forma global, a individualização dos custos poderia revelar pontos de melhoria que contribuiriam para um melhor resultado.

Face ao exposto, recomenda-se a adoção do sistema de gestão de custos baseado em atividades (*Activity Based Costing – ABC*), em complemento às práticas já adotadas na empresa. O ABC poderia ser uma ferramenta útil e viável para a atribuição de custos aos produtos, permitindo visualizar atividades que não agregam valor aos serviços. Tal indicação não seria de difícil implantação, visto que a empresa possui uma estrutura de informações capaz de suprir os requisitos necessários à implantação do sistema de custos sugerido.

## **6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ATKINSON, A.A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S.; YOUNG, S.M. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Ed. Atlas, 1999.

CHING, Hong Youth. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 11ªed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

HANSEN, Don R, MOWEN Maryanne M. **Gestão de Custos**, tradução 3ª ed. São Paulo, Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEN, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. 12ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo & Desempenho. Administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 2000.