

**ALTERNATIVA PARA REDUÇÃO DE CUSTOS COM O USO DA ANÁLISE DA  
VIABILIDADE DA INTERNALIZAÇÃO DE SERVIÇOS SECUNDÁRIOS:  
ESTUDO DE CASO EM UMA CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS<sup>1</sup>**

Rafael Pereira Feijó<sup>2</sup>

Ariel Behr<sup>3</sup>

**RESUMO**

Este estudo tem como tema a viabilidade da internalização de serviços secundários, através da apuração dos custos em uma concessionária de veículos. A pesquisa objetiva verificar os diferentes serviços executados pela empresa e, então, responder se a organização obterá maior eficiência em executá-los diretamente ou terceirizá-los. A abordagem de investigação foi um estudo de caso descritivo, utilizando o método de qualitativo. A coleta de dados foi realizada através de entrevistas semi-estruturadas e análise de documentos. Para elaboração deste estudo, fez-se necessário apresentar a literatura relevante sobre o assunto, tais como a contabilidade de custos, o método de custeio, ociosidades e a visão estratégica, além da contabilidade divisional. Os resultados demonstram que a terceirização reduz os custos da empresa significativamente na maioria dos serviços analisados, portanto, a empresa tem vantagens financeiras, quando os mantém prestado por terceiros.

**Palavras-chave:** Serviços. Custos. Terceirização. Internalização. Viabilidade.

**ALTERNATIVE TO REDUCE COST THROUGH THE ANALYSIS OF THE  
FEASIBILITY OF OUTSOURCING AND INSOURCING OF SECONDARY  
SERVICES:  
CASE STUDY ON A VEHICLE DEALERSHIP**

**ABSTRACT**

This study has as its subject the analysis of the feasibility of outsourcing and insourcing of secondary services, through the calculation of costs at a vehicle dealership. The research aims to verify the different services performed by the company and so respond if it will obtain more efficiency by executing them directly or outsourcing them. The research approach was a descriptive case study, using the qualitative method. The data was collected by semi-structured interviews and documental analysis. In order to done this study, it was necessary to present the relevant literature, such as cost accounting, its methods, idleness and strategic

---

<sup>1</sup>Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2016, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

<sup>2</sup> Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (raf\_feijo@hotmail.com)

<sup>3</sup>Orientador: Doutorado em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS (2014); Mestrado em Administração na UFRGS (concluído em 2010) e graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS (2008).

vision, besides divisional accounting. As results, it was possible to notice that outsourcing reduces company costs significantly in most of the services analyzed, so the company has financial advantages, while maintaining provided by third parties.

**Keywords:** Services. Costs. Outsourcing. Insourcing. Feasibility.

## 1 INTRODUÇÃO

O acirramento da concorrência acarretou um aumento na competitividade entre as empresas do ramo de concessionárias de veículos, impulsionando-as a buscar métodos para reduzir custos e obter melhores resultados. Com o aprimoramento da qualidade dos produtos e serviços, faz-se necessário, portanto, encontrar alternativas que mantenham essa qualidade e, ainda, ofereçam preços que agradem os consumidores.

A partir dos anos 90, as concessionárias começaram a oferecer uma série de serviços complementares às suas atividades tradicionais: a venda de veículos novos, venda de veículos usados e serviços de oficina. (LIMA, 2009). Os serviços de manutenção e assistência técnica foram agregados à comercialização dos carros e, hoje, tornaram-se indispensáveis para organização. Eles representam maiores custos, mas também uma forma de agregar valor ao seu produto, ao oferecer serviços melhores e diferenciados. Entretanto, a empresa e seus administradores enfrentam dificuldades em gerenciá-los, já que, geralmente, eles possuem pouco conhecimento e não os dominam. Por isso, de acordo com Girardi (2014), a terceirização não deve ser vista apenas como uma ferramenta para redução de custos, ela é uma prática, que deve ser incorporado aos objetivos estratégicos da organização.

A empresa estudada nesta pesquisa está inserida em um segmento de mercado bastante competitivo e que necessita apresentar cada vez melhores resultados. Em razão disso, busca oferecer serviços diferenciados, com qualidade, custo baixo e com expectativa de satisfação do cliente. Mas nem sempre é possível gerenciar ou executar todos os serviços, especialmente sem elevar os custos. Dentre os diversos serviços ofertados pela empresa analisada, este estudo se propôs abordar o tema da possibilidade e impacto da internalização dos seguintes serviços, denominados como secundários: advocatícios, contábeis, higienização, publicidade e vigilância.

Primeiramente, é fundamental avaliar se os serviços acessórios prestados pela empresa podem ser terceirizados, possibilitando que a gestão coloque seu foco apenas na atividade principal do seu negócio. De acordo com Girardi (2006, p. 8):

As empresas já perceberam que a tentativa de manter o controle total de suas atividades pode causar problemas na sua performance e no desenvolvimento de seus projetos, tornando estas, de certa forma, sem a agilidade necessária para o enfrentamento dos desafios diários que se apresentam em função da alta competitividade. Observa-se uma nova realidade econômica e financeira, onde a necessidade em obter ganhos de produtividade, melhor qualidade e maior competitividade estimula o desenvolvimento de parcerias. É possível discutir que as empresas presentes no mercado e que almejam se manterem competitivas desenvolvam a tendência de operar com uma maior cooperação entre os pares da cadeia produtiva.

A escolha destes determinados serviços ocorreu em virtude de serem passíveis de internalizar, conforme análise da contabilidade em conjunto com os diretores da empresa. A pesquisa visa verificar qual a melhor forma de prestar os serviços analisados, especialmente, reduzindo custos para organização. A análise da viabilidade é de grande importância, pois poderá agregar valor para a empresa em questão, se colocada em prática. Do ponto de vista de Novais e Romero (2009), para que a tomada de decisão seja assertiva, o planejamento e análise de viabilidade da terceirização são fundamentais.

É imprescindível, portanto, a análise dos custos incorridos com os serviços secundários, por meio dos dados apurados pela contabilidade de custos. Dessa forma, esse estudo visa responder o seguinte problema de pesquisa: Mediante a análise dos custos do serviço, qual o ganho financeiro com a internalização dos serviços?

Para respondê-lo, o estudo tem como propósito principal demonstrar se há ganho financeiro com a internalização dos serviços selecionados, possibilitando auxiliar o gestor na decisão, de acordo com o objetivo organizacional. Já os objetivos secundários são:

- a) Identificar os custos decorrentes da prestação desses serviços, por meio dos dados fornecidos pela contabilidade;
- b) Identificar a capacidade de prestação do serviço;
- c) Identificar os custos por esses serviços no mercado;
- d) Demonstrar se haverá redução de custos para a organização, ao executar os serviços internamente ou delegar a terceiros tais atividades.

Por fim, este artigo foi estruturado em cinco seções. A primeira é a introdução, na qual foram apresentados o tema, o problema de pesquisa e os objetivos do estudo para respondê-lo. A segunda é o referencial teórico, que traz conceitos relativos ao estudo. Na terceira seção, foram apresentados os procedimentos metodológicos utilizados na obtenção dos dados. Em seguida, está a análise dos resultados obtidos, seguidos das considerações finais sobre o estudo.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, apresentam-se as definições e premissas utilizadas no decorrer do estudo. As temáticas abordadas, como a contabilidade de custos e seus métodos de custeio, deram embasamento a análise relatada posteriormente.

### 2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos é um ramo da contabilidade, que objetiva produzir informações para os níveis gerenciais da empresa, a fim de ajudar na verificação do desempenho da organização como um todo e em suas subdivisões (LEONE, 1997). Primeiramente, é necessário definir o que é um custo, para posteriormente relacioná-lo com a contabilidade. Para Slavov (2013, p. 141), “é o sacrifício de recursos econômicos para atingir determinado objetivo”. As Normas Brasileiras de Contabilidade NBCs T 16.2, corroboram com a definição ao apresentar custos como “gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012, p. 11).

Esse ramo da contabilidade foi, usualmente, utilizado como uma forma de resolver problemas de mensuração monetária, não sendo visto como uma ferramenta da administração. Em decorrência disso, as regras e princípios geralmente aceitos da contabilidade de custos não foram desenvolvidos para fornecer informações à gerência. Portanto, foi preciso fazer alterações para explorar as duas funções principais da contabilidade de custos: o auxílio ao controle e o subsídio às tomadas de decisões.

Para Martins (2003, p. 15):

No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange à decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc.

A contabilidade de custos se tornou uma ferramenta vital na atualidade, para o controle e tomada de decisões, pois aliada à gestão estratégica dos custos, é possível determinar, se certo produto ou serviço é viável. O que vai ao encontro da constatação de Rocha (2007) sobre a gestão estratégica dos custos, segundo o autor, é um campo promissor,

já apontado por Nakagawa há duas décadas, visto que as empresas não podem definir seus preços apenas com os custos incorridos, também necessitam conhecer os preços praticados nos mercados de atuação. Tais informações possibilitam alocar melhor os recursos e identificar falhas no processo.

## 2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO PARA TOMADA DE DECISÕES

Os métodos de custeio surgem como uma forma de apoiar o processo decisório, tentando preencher a falta de informações. Segundo Santos (2004, p.19), “essencialmente os custos são determinados e contabilizados com o objetivo de controle das operações, determinação do lucro e para apoiar a tomada de decisões”. Os métodos distintos se diferenciam, basicamente, quanto ao seu tratamento dos custos fixos.

Como o custo representa múltiplos aspectos dos bens e serviços ofertados, para determiná-lo é necessário agrupar diversos fatores que integram a sua estrutura. Frente a esse cenário, é analisada profundamente a estrutura da organização, a fim de decidir quais áreas ou departamentos terão maior enfoque, buscando obter um sistema de custeio que atenda às necessidades específicas de determinada empresa. Os sistemas de custos tornaram-se ferramenta indispensável para a competitividade de uma organização com o passar dos anos (CLASSE CONTÁBIL, 2008).

Leone (2000, p. 60) afirma que,

Há vários tipos de custos, tanto quanto forem as necessidades gerenciais. O contador de custos estabelece e prepara tipos de custos diferentes que vão atender às diferentes finalidades da administração. Essas afirmações nada mais são do que a constatação da veracidade do conceito moderno de custos segundo o qual existem custos diferentes para atender finalidades diferentes. A contabilidade de custos produz informações diferenciadas, de acordo com as necessidades das entidades. Ela estabelece diferentes sistemas de custos e adotam critérios diferentes de avaliação, cálculo e alocação para fornecer informações específicas exigidas por ambientes de produção e de administração dinâmicas.

Conforme Crepaldi (2002), existem dois métodos principais de custeio: Custeio por Absorção e Custeio Variável ou Direto. Ambos os métodos são bastante abordados na literatura brasileira, porém, só se pode definir qual deve ser utilizado na empresa, investigando caso a caso, visto que cada empresa tem uma necessidade específica.

O custeio por absorção apura os valores dos custos dos bens e serviços, tomando como base todos os custos da produção. Ele atende aos Princípios Fundamentais da Contabilidade, editado pelo Conselho Federal de Contabilidade, principalmente no que diz respeito ao Princípio da Competência. Esse sistema considera a alocação de todos os custos aos bens,

mercadorias ou serviços, necessitando ratear os custos indiretos. O rateio é a parte mais delicada, já que a definição da base, que será utilizada, depende da subjetividade do homem. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012)

Quanto ao custeio variável, ele tenta diminuir as distorções causadas pelos critérios de rateio do custeio por absorção. Enquanto os custos fixos são rateados aos produtos no método anterior, no custeio variável “são tratados como custo do período, indo diretamente para o resultado igualmente às despesas”, de acordo com Megliorini (2001, p. 137), conseqüentemente, são alocados aos bens, mercadorias ou serviços somente os custos variáveis.

Logo, um sistema de gestão de custos provê informações para o planejamento, implementação e o controle das decisões, tornando praticável o processo decisório. Esse é a capacidade de escolher o melhor caminho para a empresa, em determinada circunstância, buscando um gerenciamento mais eficaz da organização. Para Oliveira (2012) a decisão é a seleção entre diversas alternativas que levam a determinado resultado.

### 2.3 OCIOSIDADE E A VISÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A ocorrência da ociosidade é um problema dentro das organizações e sua solução é um objetivo estratégico a ser alcançado. As ações referentes à capacidade de produção e os potenciais ociosos estão relacionados com a visão estratégica da organização, pois a decisão sobre esses eventos afeta toda a capacidade produtiva e gestão de custos. Por sua vez, a capacidade produtiva criada pela empresa para atender as demandas do negócio, como volume de produção e de serviços, nem sempre consegue utilizar toda a capacidade disponível. (GUERREIRO e CHRISTIANS, 1992)

Além disso, os mesmos autores afirmam que modificar a capacidade produtiva requer tempo e envolvimento de recursos, transformando a ociosidade em uma questão crítica. Assim, ela é uma consequência da capacidade normal não aproveitada e, para ser solucionada, é fundamental analisar os motivos que a ocasionam, bem como fazer uso desta análise nas tomadas de decisões.

Segundo Galvão et al (2008, p. 283),

a capacidade produtiva muito elevada, competição acirrada em um mercado globalizado e o problema das retrações e recessões econômicas, entre outras razões, ocasionam a capacidade ociosa para muitas empresas do setor industrial e o de serviços, com conseqüente redução do lucro.

A ociosidade também influencia os custos imputados para os produtos e para os estoques, refletindo na tributação da empresa e no resultado do período. Por esse motivo, ela merece um tratamento especial, uma vez que o tratamento contábil legalmente aceito é o custeio por absorção, que engloba todos os custos de produção, independente da capacidade instalada (SLACK ET AL, 1997). A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) trata do custo e da ociosidade por meio do Parecer de Orientação N° 24, de 15 de janeiro de 1992 que versa,

O custo referente à capacidade instalada deve ser transferido às unidades produzidas, integralmente, sempre que as instalações produtivas estiverem sendo utilizadas em condições normais. A partir do ponto em que a ociosidade deixar de estar dentro dos limites da normalidade, o custo referente a essa ociosidade em excesso deve ser levado diretamente à despesa não operacional, a título de item extraordinário, não se admitindo a sua transferência para estoques, evitando-se, desta maneira, o risco de uma superavaliação destes e da não possibilidade de sua recuperação. A ociosidade anormal é um fator não rotineiro ou não recorrente e pode acontecer em função de greve, recessão econômica acentuada no setor de atuação da companhia ou outra razão econômica, interna ou externa, extemporânea.

Assim, buscam-se maneiras de eliminar o tempo ocioso na operação, já que o custo da capacidade não utilizada não agrega valor ao negócio e impedem o ganho de maiores receitas. Vale ressaltar que, especialmente nos momentos de instabilidade econômica, a capacidade produtiva é afetada de forma mais intensa. E, de acordo com os autores supracitados, acarreta na necessidade da análise de custos, para aplicação das medidas necessárias de redução e reestruturação, a fim de permitir maior competitividade novamente.

#### 2.4 CONTABILIDADE DIVISIONAL

Uma das formas de avaliação do desempenho da empresa é a análise de balanço, um modelo que para ser adotado, exige o uso de uma ferramenta da controladoria para avaliar o resultado da empresa e o desempenho dos responsáveis por essa atividade (PADOVEZE, 2003). A ferramenta em questão é a contabilidade divisional, de grande importância para a gestão econômica. Suas premissas são: “vincular o resultado das diversas partes que compõem a empresa, suas atividades, divisões, departamentos, os responsáveis por elas, traduzindo-se num instrumental tanto de avaliação de resultados como de avaliação de desempenho dos gestores internos da empresa” (PADOVEZE, 2003, p. 25).

É possível perceber que as principais características da contabilidade divisional são a avaliação de desempenho e a avaliação de resultado. A avaliação de desempenho é o ato de atribuir um valor, qualitativo ou quantitativo, para a realização de uma atividade, exigindo a quantificação de um desempenho planejado e um realizado, ainda na visão do mesmo autor.

Esse complexo processo abrange características informativas e requisitos essenciais para julgar adequadamente um desempenho, devendo ser incorporado ao processo de gestão. Essa avaliação visa segmentar a empresa em um subsistema, com divisões, departamentos e setores que formam as unidades administrativas. ( PADOVEZE , 2003).

Já a avaliação de resultados está ligada à mensuração da margem de contribuição gerada pelos produtos e, por essa razão, o objetivo da avaliação de resultados são as atividades internas e as saídas do sistema através de seus produtos e serviços gerados no processo de transformação de recursos, segundo (PADOVEZE, 2003). Logo, a avaliação de resultados é focada na aquisição do valor do resultado da realização dos eventos de produção e disponibilização dos produtos ou serviços, quer esse resultado seja positivo ou negativo.

## 2.5 ESTUDOS RELACIONADOS

Muitos autores fizeram uso das ferramentas disponíveis pela contabilidade para analisar os custos e verificar a possibilidade e impacto financeiro na prestação de serviços, a saber, Gondim (1998), cujo estudo propôs adotar novos métodos de apropriação dos custos em serviços, separando os custos ligados diretamente ao serviço prestado e os custos indispensáveis para manter a atividade. Essa teoria visa expor o erro de boa parte das empresas prestadoras de serviço, uma vez que elas consideram apenas os custos de mão-de-obra, desprezando outros fatores igualmente importantes.

Greco e Moura (2012) buscaram analisar o processo de terceirização do serviço de *call center* de uma empresa de telefonia brasileira, objetivando investigar até que ponto a terceirização possibilitou que a empresa em questão dedicasse mais tempo para sua atividade fim, reduzindo custos, melhorando seu atendimento ao cliente e seu posicionamento estratégico. Através de uma pesquisa qualitativa e exploratória, concluíram que o processo de terceirização reduziu custos fixos e, conseqüentemente, melhorou sua estrutura de custos, entretanto, durante esse processo, houve a necessidade estar atento a manter a qualidade do serviço, incrementando sua vantagem competitiva

Segundo Bendlin e Souza (2011), é preciso analisar a relação entre custos e preços na terceirização de serviços, destacando o método empregado para formar o preço, de acordo com a margem de lucro desejada. Para manter uma eficaz gestão de custos, é necessário conhecer e considerar a incidência dos custos indiretos, evitando interpretações errôneas. Essa gestão não significa apenas a redução dos referidos custos, “mas saber administrá-los, possibilitando tomada de decisões a nível de manter uma estrutura adequada para fazer as

mesmas atividades, gastando menos, com os mesmos recursos, contribuindo para o crescimento dos negócios, tornando a empresa mais competitiva” (BENDLIN; SOUZA, 2011, p. 15).

Colacicco (2009), cujo estudo tem como objetivo geral contribuir para o melhor entendimento da formação dos custos referente à reciclagem de papel em uma empresa de reciclagem. O autor se utilizou da metodologia do estudo de caso, na qual foram analisados os custos históricos de uma empresa entre 2000 e 2005, desenvolvendo os cálculos pelo método de custeio direto ou variável, juntamente com o conceito de margem de contribuição. Entre os principais resultados do estudo, o pesquisador concluiu que, só é possível avaliar o desempenho da empresa, após fazer uso de eficientes dos controles gerenciais, necessitando do instrumento da contabilidade de custos. Ele também destaca que, saber determinar a estratégia competitiva da empresa, é uma implicação de possuir os conhecimentos de contabilidade de custos, visando incentivar determinadas áreas da empresa em busca de sucesso.

Também, Santos et al (2011) procuraram analisar a viabilidade econômica da criação de gado em uma propriedade com arrendamento rural, já que essa é uma forma de reduzir os custos da pecuária e manter maior liquidez em seus recursos. Esse estudo utilizou-se do método dedutivo, adotando, também, a pesquisa bibliográfica e a coleta de documentos. Ao comparar o retorno do capital investido com uma aplicação financeira, foi possível perceber que a proposta era viável, uma vez que tem menor desembolso de capital e retorno mais ágil.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: (a) pela forma de abordagem do problema, (b) de acordo com seus objetivos e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

No que diz respeito à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa, pois seu enfoque é interpretativo e entende as particularidades da empresa a ser estudada. Para Oliveira (2011, p. 82),

Investigações tratadas com uma análise qualitativa têm como objetivo situações complexas ou estritamente particulares que serão abordadas em profundidade, em seus aspectos multidimensionais. Estudos com metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de suas variáveis entre si e com o todo

Quanto aos seus objetivos, esta pesquisa é classificada como descritiva, uma vez que se utilizam técnicas padronizadas para coleta de dados. Dessa forma, a preocupação está em observar, classificar e interpretar os fenômenos. Para os autores Cerro e Bervian (1996, p.49), “a pesquisa descritiva procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão, com os outros, sua natureza e características, correlacionando fatos ou fenômenos sem manipulá-los”

De acordo com os procedimentos técnicos utilizados, a tipologia da pesquisa é um estudo de caso. Esse tipo de estudo permite maior profundidade, flexibilidade e favorece a construção de hipóteses. Segundo Gil (2009, p. 14), “os estudos de caso podem servir tanto a propósitos exploratórios quanto descritivos e explicativos. Abrangem, portanto, um espectro de possibilidades muito mais amplo que o da maioria dos delineamentos de pesquisa”. O estudo de caso foi desenvolvido em uma concessionária de veículos da Hyundai, que atua no setor automobilístico. A área de estudo é a cidade de Pelotas, no Rio Grande do Sul.

A unidade de análise são os serviços advocatícios, contábeis, higienização, publicidade e vigilância, para verificar a viabilidade da internalização destes serviços. No que tange a coleta de dados, o estudo de caso requer o uso de diferentes fontes de evidências, assegurando a profundidade necessária, que podem advir de seis formas distintas: “documentos, registros em arquivos, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos” (YIN, 2001, p. 107). Portanto, as técnicas utilizadas foram a entrevista semi-estruturada e a análise da documentação. Entre os documentos utilizados, estão as demonstrações contábeis disponibilizadas pela contabilidade, os relatórios financeiros e de custos por departamento.

Com relação às entrevistas semi-estruturadas, elas foram aplicadas ao principal gestor do negócio, bem como os gestores dos referidos serviços, além do contador responsável pela empresa. Os principais questionamentos feitos aos gestores e contadores foram:

- 1) O que é essencial e o que é descartável nos serviços advocatícios, contábeis, de limpeza, publicidade e vigilância?
- 2) Quais são os principais custos dos serviços secundários selecionados?
- 3) Quais foram os fatores que levaram a escolher a terceirização dos serviços?
- 4) Existem restrições para executar tal serviço de forma interna ou terceirizada?

A análise dos dados é um processo que envolve refletir repetidamente sobre os dados obtidos na fase anterior, envolvendo uma descrição detalhada do cenário e das pessoas. Essa ideia corrobora a definição de Gil (1994, p. 168), sobre o objetivo interpretação de dados, que

é “a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriormente obtidos”. As técnicas de análise utilizadas, no presente estudo, foram a análise de conteúdo e a pesquisa operacional.

A análise de conteúdo vem sendo utilizada com frequência em pesquisas qualitativas e o seu objetivo é “compreender criticamente o sentido das comunicações, seu conteúdo manifesto ou latente, as significações explícitas ou ocultas” (CHIZZOTI, 2006, p. 98). Quanto à pesquisa operacional, Silva (2011) a conceitua como uma estrutura de processos, fazendo a presciência e a comparação de valores, de eficiência e de custos. Posteriormente, os dados compilados serão analisados e interpretados, selecionando as informações que melhor atendem ao objetivo geral e objetivos específicos.

## **4 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Neste capítulo, apresentar-se-ão os resultados obtidos através da análise de dados, a fim de verificar se há ganhos financeiros, bem como se há a necessidade da internalização dos seguintes serviços pela organização: advocatícios, contábeis, de higienização, de vigilância e de publicidade. A empresa analisada foi uma concessionária de veículos da marca Hyundai. Ela foi fundada em março de 2013, na cidade de Pelotas/R, e conta com 40 colaboradores no seu quadro funcional. Desde que iniciou suas atividades de venda de veículos, peças e assistência técnica, terceiriza os serviços indiretos. Por tanto, referiu como meta para seu próximo planejamento estratégico, analisar a possibilidade de internalizá-los.

### **4.1 SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS**

Um dos serviços passíveis de terceirização é o serviço jurídico, uma vez que não impacta diretamente no processo produtivo e de comercialização. Entretanto, é necessário para todas as empresas em algum momento das suas atividades ou de forma recorrente. No caso da organização estudada, há a necessidade desta prestação de serviço de forma contínua, pois a empresa possui demandas jurídicas nas áreas trabalhista, cível, tributária, direito do consumidor, além de necessitar de consultoria preventiva.

Atualmente, ela terceiriza seu setor jurídico, portanto, para internalizá-lo, foi realizado um cálculo baseado nas informações dos entrevistados e, também, de documentos analisados. Chegou-se à conclusão que um funcionário seria suficiente para atender todas as diligências

da empresa. A seguir, no quadro 01, apresentam-se os custos relativos à internalização dos serviços e os custos para mantê-lo externamente.

Quadro 01- Composição de custos mensal de Advocacia

<b>SERVIÇOS DE ADVOCÁCIA</b>			
<b>Custos do Funcionário- Mensal</b>			
<b>Item</b>	<b>1 -Especificação</b>		<b>Valor R\$</b>
1	Número de Funcionários		<b>1</b>
2	Número de Horas Produtivas por Mês		<b>120</b>
3	Custo do Pessoal Produtivo com Encargos Sociais	R\$ 4.342,29	R\$ 4.342,29
4	Compra de imobilizado	R\$ 4.000,00	R\$ 111,11
5	Despesas com Material de Escritório	R\$ 90,00	R\$ 90,00
	<b>Total do Custo</b>		<b>R\$ 4.543,40</b>
<b>Custo externo- Mensal</b>			<b>Valor R\$</b>
<b>Empresa</b>			
1	ADVOCÁCIA- ESCRITÓRIO DE ASSESSORIA TERCEIRIZADO		R\$ 1.320,00
2			
3			
	<b>Total do Custo</b>		

Fonte: elaborado pela autora com base em documentos e entrevistas

Na primeira parte, encontram-se os custos vinculados à contratação de um advogado, devidamente inscrito na Ordem dos Advogados Brasil, que cumprirá uma carga horária mensal de 120 horas. Compõe este custo o salário base, provisionado através de informações do mercado, custos de encargos sociais, verbas indenizatórias, verbas rescisórias, além de outros benefícios disponibilizados pela empresa, conforme a lei, a saber, despesas com alimentação, transporte e aperfeiçoamento.

Além disso, foi contabilizado o valor do imobilizado necessário para este novo posto de trabalho, tais como cadeira, mesa de escritório, computador, impressora, entre outros, considerando o período de três anos de uso. Também, foi adicionado o custo de material de escritório, que foi calculado com base nos dados fornecidos pelo escritório de advocacia, que é o prestador de serviço atual. Todos os custos, para manter o serviço realizado diretamente pela empresa, totalizaram R\$ 4.543,40.

Já o montante para mantê-lo, de forma terceirizada, baseado no mesmo número de processos, diligências e informações é de R\$ 1.320,00 mensais fixos, acordados entre as partes através de um contrato, que prevê 13 parcelas anuais. Cabe ressaltar que a empresa

presta serviços há certo tempo para organização, que está satisfeita com o acordo realizado, no que tange qualidade e carga horária contratada.

Portanto, infere-se que o ganho financeiro neste serviço é de cerca de 70%, que é um ganho substancial para a empresa nesses termos. Tal valor pode ser alocado em outras demandas, como por exemplo, parte dele, para cobrir despesas provenientes de custas processuais, de cartórios, de emolumentos e de correios. De acordo com o prestador de serviço, a empresa gasta, em média, R\$ 2.300,00 com elas.

Diante do exposto, corrobora-se a linha de pensamento de Greco e Moura (2012) sobre o processo de terceirização reduzir custos fixos e, conseqüentemente, melhorar sua estrutura. Porém, destaca-se outra constatação dos autores sobre a qualidade, de acordo com seu estudo, a empresa deve estar atentar ao fato de manter o serviço eficiente e satisfatório. Nesse sentido, é possível afirmar que a empresa está satisfeita com a atuação da prestadora, pois tem retorno rápido das informações necessárias, quanto às consultas jurídicas de prevenção, recebimento de solicitação de documentos, para peticionamento, bem como agendamento, em tempo hábil, de audiências. Logicamente não tão veloz quanto teria, se contasse com um colaborador atuando diretamente na unidade, dado ao fato da proximidade física. Em contrapartida, tem à disposição um escritório, com advogados especializados em diferentes áreas, o que seria praticamente impossível de reunir em um único profissional, mesmo que possua um excelente currículo.

#### 4.2 SERVIÇOS CONTÁBEIS

Outro serviço que pode ser terceirizado é a contabilidade, esta prática é muito comum, tanto nas pequenas empresas quanto nas maiores. Assim como o jurídico, o serviço contábil não é parte do processo produtivo ou comercial, mas é primordial para a organização, visto que não é viável estabelecer um negócio, de qualquer natureza, sem o aval técnico de um contador devidamente registrado e apto para responder por ela.

A contabilidade da concessionária é realizada por um escritório contábil reconhecido há bastante tempo no mercado. A empresa realiza todas as atividades inerentes ao setor contábil e pessoal. Este serviço é coordenado pelo departamento financeiro da empresa. Para internalizá-lo, a empresa precisará contratar um contador e contar ainda com alguns serviços externos. O quadro abaixo demonstra os custos que implicarão na internalização do serviço e os custos para mantê-lo terceirizado.

#### Quadro 02- Composição de custos mensal de Contabilidade

SERVIÇOS DE CONTÁBEIS			
Custos para prestar			
Item	1 –Especificação		Valor R\$
1	Número de Funcionários	1	
2	Número de Horas Produtivas por Mês	220	
3	Custo do Pessoal Produtivo com Encargos Sociais	R\$ 7.443,26	R\$ 7.443,26
4	Compra de imobilizado	R\$ 4.000,00	R\$ 111,11
5	Despesas com Material de Escritório	R\$ 150,00	R\$ 150,00
6	Pagamento de taxas para órgãos fiscais		R\$ 67,00
7	Licença de Software		R\$ 230,00
8	Assistência e Consultoria contábil		R\$ 170,00
9	Encadernação de documentos e livros		R\$ 120,00
10	Auditoria	R\$ 7.500,00	R\$ 625,00
	<b>Total do Custo</b>		<b>R\$ 8.916,37</b>
Custo externo			Valor R\$
Empresa			
1	Análise Assessoria Contábil		R\$ 3.520,00
2			
3			
	<b>Total do Custo</b>		

Fonte: elaborado pela autora com base em documentos e entrevistas

De acordo com a análise documental e entrevistas com os responsáveis, seria necessário um profissional, perfazendo uma carga horária de 220 horas/mês, para atender a demanda de trabalho. O valor atribuído para pagamento de salários e encargos, verbas rescisórias e indenizatórias, além de outros benefícios é de cerca de R\$ 7,5 mil por mês. Além disso, foi acrescentado o custo com imobilizado, baseando-se em três anos de uso, também foi adicionado o custo com materiais de expediente e pagamentos de taxas. O serviço contábil tem ainda algumas particularidades que agregam custo, tais como *software* específico, encadernações de livros, assessoria fiscal e auditoria periódica. Totalizando um montante em torno de R\$ 9 mil. Já o custo atual do contrato de prestação de serviço é de um pouco mais de um terço, ou seja, R 3,5 mil, para realizar as mesmas atividades.

Portanto, é possível perceber que a empresa tem um retorno alto ao internalizar este tipo de serviço, cerca de 61 %, o que representa um valor alto, vindo ao encontro das ideias de diversos teóricos citados neste estudo. Além disso, a contabilidade é um serviço muito particular, mesmo que a empresa tenha sido determinado a necessidade de um colaborador, é evidente que, com o tempo, precisaria aumentar a equipe, pois o processo é composto de muitas variáveis, a saber, implicações jurídicas, prazos de apresentação de documentos, entre outro.

Além disso, percebeu-se que, mesmo internalizando o serviço, seria necessário ainda recorrer a um prestador de serviço, no caso das auditorias. Através da análise de custos, pode-se afirmar que é mais vantajoso para empresa manter o serviço terceirizado do que internalizá-lo. Para Oliveira (2012), um sistema de gestão de custos provê informações que servirão de apoio para ações estratégicas e para a tomada de decisão. Por isso, ele é tão necessário. Ao apurar todos os custos que implicariam, percebeu-se que não se trata apenas de custos de pessoal, imobilizado e materiais, portanto, é de suma importância, levantar todos os dados que dizem respeito a tal atividade. Com posse deles, é possível decidir estrategicamente a melhor forma de conduzi-los.

#### 4.3 SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA

A vigilância foi outro serviço selecionado para verificar a possibilidade de internalização. Data a conjuntura atual, fica evidente a crescente insegurança, portanto, é inviável zelar pelo patrimônio e pela segurança da equipe de trabalho, sem o apoio de uma segurança privada. Especialmente em um empreendimento que possui produtos com valor agregado alto, como veículos e peças.

Atualmente a empresa terceiriza este serviço, que é realizado por uma empresa de total confiança. Ela fornece um vigilante armado para realizar a segurança do estabelecimento, durante o período do dia, que é suficiente, de acordo com a direção da empresa. Além disso, ainda realiza rondas periódicas para averiguação de qualquer ocorrência. Então, para tornar este serviço direto, concluiu-se que um funcionário seria suficiente, conforme afirmação da própria diretoria. A seguir o quadro 03 apresenta os demonstrativos de custos deste profissional por mês.

Quadro 03- Composição de custos mensal de Vigilância

(continua)

SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA			
Custos para prestar			
Item	1 –Especificação		Valor R\$
1	Número de Funcionários	1	
2	Número de Horas Produtivas por Mês	220	
3	Custo do Pessoal Produtivo com Encargos Sociais	R\$4.465,20	R\$ 4.465,20
4	Compra de EPI		R\$ 400,00
5	Equipamentos de segurança e alarmes		
	<b>Total do Custo</b>		<b>\$4.865,20</b>

Custo externo		Valor R\$
Empresa		
1	Vigilância por PF (dia) - 1 pessoa	R\$ 3.400,00
2	Tele-Alarmes	R\$ 197,00
3		
	<b>Total do Custo</b>	

(conclusão)

Fonte: elaborado pela autora com base em documentos e entrevistas

Na primeira parte do quadro, encontram-se os custos relativos à internalização do serviço, no que tange a contratação de um profissional que estaria vinculado à empresa através do regime de CLT, Consolidação das Leis Trabalhistas, perfazendo uma carga horária de 220 horas/semanais. Os custos que implicariam na realização deste serviço seriam: salário mensal, encargos sócias, verbas rescisórias e indenizatórias, equipamentos de proteção, benefícios de alimentação, transporte e aperfeiçoamento. Além de outros custos inerentes à atividade, como equipamento de alarmes. Todos estes itens especificados somam a quantia de R\$ 4.865,20 mensais. Já o serviço atual de vigilância terceirizado custa pra a organização o montante de \$ 3.897,00 por mês, para realizar o mesmo serviço, agregando ainda a ronda periódica

Ao manter o serviço de vigilância terceirizado, a empresa estudada tem um ganho financeiro de 20%, resultando em vantagem para empresa, pelo viés financeiro. Reforça-se a afirmação de Bendlin e Souza (2011) sobre a possibilidade da avaliação do desempenho da empresa acontecer, após fazer uso de eficientes controles gerenciais, necessitando do instrumento da contabilidade de custos. É preciso controlá-los de modo que se tenham informações passadas e presentes, para análise das ações a serem tomadas no futuro. No caso da empresa estudada, a apuração dos custos permitiu a constatação de vantagem financeira imediatamente, além de se traduzirem dados gerencias, para que a gestão da empresa realize a avaliação de desempenho deste serviço específico, bem como em conjunto com os outros departamentos essenciais, visando sempre transformá-las em estratégia, para ter vantagem competitiva no mercado.

#### 4.4 SERVIÇOS DE HIGIENIZAÇÃO

É muito usual, no mundo corporativo, terceirizar o serviço de higienização, especialmente, por não impactarem no produto diretamente. O setor de limpeza é um dos que

apresentam maior rotatividade nas organizações em geral, sendo esse um dos motivos pelo qual a empresa optou por terceirizá-lo.

A concessionária, na qual o estudo foi aplicado, já trabalha dentro desta formatação há alguns anos. A equipe de limpeza é formada por duas pessoas fornecidas através da contratada para realizar, durante o horário normal de expediente, todas as atividades relacionadas com a higienização do ambiente de trabalho. De acordo com informações da gestão da empresa, o serviço é realizado de forma satisfatória, existindo uma boa comunicação tanto diretamente com o prestador de serviço, quanto com a empresa contratada. Além disso, observou-se que, em caso de falta, a empresa substitui o funcionário. Por tanto, a fim de internalizar este serviço, foi realizado o levantamento de custo e se chegou a estes valores a seguir:

Quadro 04- Composição de custos mensal de Higienização

<b>SERVIÇOS DE HIGIENIZAÇÃO E LIMPEZA</b>			
<b>Custos para prestar</b>			
<b>Item</b>	<b>1 –Especificação</b>		<b>Valor R\$</b>
1	Número de Funcionários	2	
2	Número de Horas Produtivas por Mês	220	
3	Custo do Pessoal Produtivo com Encargos Sociais	R\$3.337,89	R\$ 6.675,78
5	Compra de EPI		R\$ 500,00
	<b>Total do Custo</b>		<b>R\$ 7.175,78</b>
<b>Custo externo</b>			<b>Valor R\$</b>
<b>Empresa</b>			
1	Boreal Sistemas de Limpeza		R\$ 3.600,00
2	Servilinter Limpezas		R\$ 2.800,00
3	Lilian Quelen Vivian da Silva Sott (1 funcionários - e vai passar para 2)		R\$ 2.710,80
	<b>Total do Custo</b>		

Fonte: elaborado pela autora com base em documentos e entrevistas

Os primeiros valores apresentados se referem aos custos para internalizar o serviço, ou seja, passar a prestá-lo novamente como serviço direto, sendo os profissionais contratados pela concessionária para realizar o trabalho no regime de CLT. Além do salário, a empresa terá que contabilizar os custos com encargos sociais, verbas rescisórias e indenizatórias e outros benefícios cedidos pela empresa ou obrigatórios para a categoria. Além disso, deve-se considerar o material de segurança do trabalho e o material de limpeza. Resultando no valor acima, de R\$ 7.175,78. Já o custo para terceirização do serviço é menor, cerca de metade do valor, para realizar o mesmo serviço, com duas profissionais, perfazendo a mesma carga horária de trabalho.

Portanto, nota-se a redução de custo claramente neste serviço também, retratados pelo percentual de 55%. Neste caso, a terceirização é a melhor estratégia para a empresa, baseado nos dados fornecidos pela contabilidade gerencial. Segundo Padoveze (2003), vincular o resultado das diversas partes que compõem a empresa, suas atividades, divisões, departamentos, viabiliza a avaliação e a tomada de decisão. Este é um preceito da contabilidade divisional, avaliar cada parte, para criar uma estratégia global. Os dados apresentados são de suma importância, visto que subsidiam as informações necessárias, para a realização do planejamento da instituição. Neste sentido, a priori, ratifica-se a escolha da empresa pela terceirização. Pois ela traz vantagens financeiras, bem como minimiza possíveis problemas, além de tornar a empresa mais eficiente a um menor custo.

#### 4.5 SERVIÇOS DE PUBLICIDADE

Para manter a competitividade, as organizações precisam investir em comunicação com o cliente, especialmente aquelas, cujo objetivo principal norteia a comercialização, que é o caso da empresa em questão. Por isso, possuir um setor de publicidade é imprescindível, especialmente diante das novas atitudes mercadológicas advindas do avanço tecnológico.

A empresa não tem uma prestadora específica neste quesito, na verdade, hoje ela já entende a demanda que tem e realiza ações diretamente com o veículo de comunicação, que por sua vez, terceiriza a um parceiro, a realização dos serviços.

Para internalizá-lo, foi estabelecido, em acordo com a direção da concessionária Hyundai, que um profissional seria suficiente para atender toda a demanda de comunicação com o cliente, cujo planejamento é de criar seis peças publicitárias e veiculá-las pelo menos duas vezes na semana, através da negociação do anúncio com o veículo de comunicação diretamente. Além de realizar a gestão das mídias sociais, para as quais se prevê o período de uma hora diária. Abaixo, apresentam-se, no quadro 05, os custos apurados para a realização deste serviço interna e externamente:

Quadro 05- Composição de custos mensal de Publicidade

(continua)

<b>SERVIÇOS DE PUBLICIDADE</b>			
<b>Custos para prestar</b>			
<b>Item</b>	<b>1 –Especificação</b>		<b>Valor R\$</b>
1	Número de Funcionários	1	
2	Número de Horas Produtivas por Mês	78	
3	Custo do Pessoal Produtivo com Encargos Sociais	R\$	R\$

		1.994,82	1.994,82
4	Compra de imobilizado	R\$ 4.000,00	R\$ 111,11
5	Despesas com Material de Escritório		R\$ 150,00
6	Mensalidade do programa de edição-ADOBE		R\$ 200,00
7			-
	<b>Total do Custo</b>		<b>R\$ 2.255,93</b>
<b>Custo externo</b>			<b>Valor R\$</b>
<b>Empresa</b>			
1	Marketing Empresa de Mídia		R\$ 4.000,00
2			
3			
	<b>Total do Custo</b>		

(conclusão)

Fonte: elaborado pela autora com base em documentos e entrevistas

De acordo com as informações do quadro 05, os custos que implicariam na criação deste novo posto de trabalho, seriam: salário base, encargos sociais, verbas rescisórias e indenizatórias, benefícios inerentes a categoria. Bem como, imobilizado, material de escritório e mensalidade do programa de edição. Salienta-se que a quantidade de horas demandas, para realizá-lo seria de 78 horas/semanais.

Entretanto, não é muito usual a contratação de profissionais, em regime de CLT, por esta quantidade de horas. Portanto, para esta análise, optou-se considerar uma carga horária de 120 horas. A partir desta ação, a pesquisadora, deparou-se com um problema recorrente que as empresas desejam solucionar: a ociosidade. Segundo Galvão et al (2008), a capacidade ociosa anormal, reduz o lucro. O valor total apurado para manter o setor em funcionamento estaria em torno de R\$ 4.000,00. Ou seja, reflete o valor equivalente ao da prestação do serviço terceirizado. Chegou-se a este custo, pelo percentual de 20% gasto em anúncios publicitários, já que a empresa gasta R\$ 20 mil em anúncios em jornais, revistas, entre outros.

Portanto, este é o único serviço, no qual redução não é percebida, visto que ela equivalente. Estes dados de custos gerenciais servirão como base, para a tomada de decisão, mas a avaliação de qual será a melhor opção, acontecerá em nível estratégico. Segundo Bedlin e Souza (2011), é necessário conhecer e considerar a incidência dos custos indiretos, evitando interpretações errôneas. Não significa apenas a redução dos referidos custos, mas saber administrá-los, possibilitando a tomada de decisões contribuindo para o crescimento dos negócios, tornando a empresa mais competitiva. Ainda, cabe ressaltar que, a empresa não tem uma prestadora de serviço, pois deixa a cargo do veículo de comunicação. Infere-se que, há

ainda a necessidade de verificar orçamentos, que contemplem a prestação de serviço mensal baseada na demanda, que provavelmente, resultará em um ganho financeiro, mas sem a apuração, é impossível confirmar.

#### 4.6 CONCLUSÃO DA ANÁLISE

Foi possível perceber que o processo de terceirização é importante para a organização ter vantagem competitiva, pois é inviável ter o controle total do negócio. Conforme Girardi (2006), a nova realidade econômica e financeira exige que se obtenham ganhos de produtividade através de melhorias, como parcerias, por exemplo. Os dados coletados na empresa Hyundai, concessionária de automóveis de Pelotas RS, mostram, tanto através das falas dos gestores, quanto e, principalmente, através dos custos apurados, que as parcerias são fundamentais para a redução de custos e melhoria da produtividade.

Com exceção do serviço de publicidade, todos os outros apresentam ganhos financeiros para organização de forma bastante substancial. Eles acompanham a tendência de mercado, pois o jurídico, o contábil, a higienização e a vigilância são serviços que geralmente são prestados por terceiros em um contexto global.

Com relação ao serviço de marketing, esse foi o único que não apresentou redução expressiva na prestação de serviço, na verdade, os custos gerenciais foram equivalentes. Entretanto, o formato de terceirização é diferente dos demais, o que impossibilita uma conclusão mais específica, pois ela não tem contato direto com o terceirizado e sim com o veículo de comunicação, que repasse a atividade. Nota-se, então, a necessidade de apurar dados, com base em uma parceria realizada diretamente entre a empresa e um prestador de serviço.

Por fim, fica evidente a necessidade da apuração de custos, para a avaliação de desempenho da empresa, de forma eficaz. Segundo Padoveze (2003), ela ocorre através da análise global do desempenho de cada setor e da análise de resultados, conceitos da contabilidade divisional. Infere-se que a empresa estudada toma a decisão assertiva no que tange os serviços indiretos. A terceirização reduz os custos e refina o processo como um todo, conforme foi verificado durante a elaboração deste estudo. Por tanto, é possível se dizer que é viável e vantajoso manter todos os serviços externos como estão, no que tange ganhos financeiros.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo abordou a temática do impacto da internalização dos serviços de advocacia, contabilidade, vigilância, higienização e publicidade, serviços indiretos nos custos de contabilidade da empresa. O objetivo principal a ser atingido foi à verificação sobre o ganho financeiro com a internalização dos serviços através da análise de custos.

Para responder a este problema de pesquisa, fez-se necessário verificar os custos decorrentes da prestação de cada um deles. Também, precisou-se identificar a capacidade da prestação de serviços dentro da empresa. Além de identificar os custos para fazê-lo. Por fim, demonstrar qual é a melhor opção para organização em termos financeiros.

O primeiro objetivo visou identificar os custos dos serviços prestados, para tanto, foram entrevistados os gestores da empresa, a fim de entender o processo de contabilidade de custos, que é um ramo da contabilidade que fornece dados sobre os custos financeiros apurados durante o processo produtivo, que servem de base, posteriormente, para a tomada de decisão (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012). Além disso, foram analisados documentos que possibilitaram a elaboração dos quadros, bem como de uma planilha analítica dos custos, que serviram como referência para análise qualitativa dos dados.

O segundo e o terceiro objetivo consistiram em verificar a capacidade de prestar o serviço e quais os custos que gerariam. Também, através de entrevistas, análise documental e de processos, foi possível verificar que todos os cinco serviços poderiam ser realizados dentro da empresa, sem necessitar de investimentos altos em infra-estrutura, adequação jurídica ou de qualquer outra natureza. Visto que, exceto o setor de higienização, que precisaria de duas pessoas, os outros setores demandariam um colaborador com conhecimento técnico e um posto de trabalho estruturado de forma simples. Além disso, cabe ressaltar que a empresa possibilitou a verificação dos documentos, forneceu dados importantes para que a pesquisadora elaborasse seu instrumento de coleta, de modo a viabilizar a análise deste estudo.

Por fim, o último objetivo foi atingido através da análise qualitativa dos referidos custos. Foi possível perceber que existe uma redução considerável em quatro dos cinco serviços analisados. Somente um, que é o serviço de publicidade, ficou equivalente sob o aspecto financeiro. Por tanto, corrobora-se a teoria dos autores citados neste estudo a cerca da redução de custos, quanto à terceirização do serviço.

Com esta pesquisa foi possível confirmar as teorias a respeito da contabilidade de custos, contabilidade divisional e principalmente a respeito da redução de custos, quanto à

terceirização dos serviços. Ficou evidente que a empresa está em consonância com as tendências de mercado que perpassa pela otimização dos custos frente à melhor produção, comercialização e/ou prestação de serviço, visando sempre ter vantagem competitiva sobre suas concorrentes.

Caber ainda salientar limitações do método, já que é um estudo de caso. Por tanto, as inferências dele extraídas são inerente a esta organização, a este segmento de mercado e região. Podendo ter outros resultados, quando aplicado em outro contexto de mercado. De qualquer forma, a pesquisa foi importante, para a organização, pois confirma suas práticas e ações estratégicas, podendo servir como instrumento de referência. Por último, para academia, pois pode servir de inspiração e consulta para pesquisa futuras dentro do mesmo tema.

## REFERÊNCIAS

- BENDLIN, L.; SOUZA, A. A relação entre o custo e preço na prestação de serviço: Um estudo de caso em terceirizada da ALL. In: XVIII Congresso Brasileiro de Custos. Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: 2011. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/436/436>>. Acesso em: 15 maio 2016.
- CERVO, A. L; BERVIAN, P.A. **Metodologia científica: para uso de estudantes universitários**. 4. ed. São Paulo: Mcgraw-Hill, 1996.
- CHIZZOTTI, A. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. 8. ed. São Paulo: Cortez, 2006.
- CLASSE CONTÁBIL. Contabilidade de custos: sua importância nas organizações. **Portal Classe Contábil**. Nov, 2008. Disponível em : <http://www.classecontabil.com.br/artigos/contabilidade-de-custos-sua-importancia-as-organizacoes> Acesso em 16 Nov de 2015
- COLACICCO, G. B. Análise dos custos e viabilidade econômico-financeira: um estudo de caso sobre o mercado de aparas de papel. **Revista Científica Hermes**, São Paulo, v. 1, n. 30-41. 2009. Disponível em: <<http://www.fipen.edu.br/hermes1/index.php/hermes1/article/viewFile/17/6>>. Acesso em: 19 out. 2015.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)>. Acesso em: 04 jun. 2015.
- CREPALDI, S.A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GALVÃO, A. et al. **Finanças corporativas: teoria e prática empresarial no Brasil**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- GIL, A.C. **Estudo de caso: fundamentação científica, subsídios para coleta e análise de dados e como redigir o relatório**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Administração de recursos humanos: um enfoque profissional**. São Paulo, Atlas, 1994.
- GIRARDI, D. . **A terceirização como estratégia competitiva nas organizações**. Belo Horizonte: [s.n.], 2006. Disponível em: <[http://www.gelreservico.com.br/wp-content/uploads/2011/10/Estudo\\_Terceirizacao.pdf](http://www.gelreservico.com.br/wp-content/uploads/2011/10/Estudo_Terceirizacao.pdf)>. Acesso em: 20 abr. 2015.
- \_\_\_\_\_. **A terceirização como estratégia competitiva nas organizações**.Belo Horizonte:[Sn], 2014.
- GOVERNO DO BRASIL. **Parecer de orientação CVM Nº 24, de 15 de Janeiro de 1992**. <[www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/pare/anexos/pare024.doc](http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/pare/anexos/pare024.doc)>. Acesso em: 24 abr. 2015.

- GUERREIRO, R.N. e CHRISTIANS, R.L.M. O tratamento da ociosidade – análise das implicações contábeis e fiscais. **XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade**. Salvador, v2, 1992
- GONDIM, M.V.de A. Custos e formação de preços na pequena empresa de serviços. In: V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. Fortaleza. **Anais...** Fortaleza: 1998. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3251/3251>>. Acesso em: 15 maio 2016.
- GRECO, A.G.N, MOURA, F. V. de. A terceirização do serviço de call center de uma empresa de telefonia brasileira: uma análise sob enfoque da Gestão Estratégica de Custos. In: XIX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2012. Bento Gonçalves. **Anais...** Bento Gonçalves: 2012. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/202/202>>. Acesso em: 15 maio 2016.
- LEONE, G.S.G. **Curso de contabilidade de custos**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- \_\_\_\_\_. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LIMA, M.A. **Contribuição para a compreensão do modelo de operação das concessionárias de veículos no Brasil e da utilização da F&I – Finance and insurance: um estudo de caso em uma grande rede de concessionárias FIAT**. Dissertação (Mestrado em Administração) Universidade Municipal de São Caetano do Sul. São Caetano do Sul: 2009. Disponível em: <[http://www.uscs.edu.br/posstricto/administracao/dissertacoes/2009/pdf/marcos\\_antonio\\_de\\_lima.pdf](http://www.uscs.edu.br/posstricto/administracao/dissertacoes/2009/pdf/marcos_antonio_de_lima.pdf)>. Acesso em: 24 set. 2015.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MEGLIORINI, E. **Custos**. 1.ed. São Paulo: Makron Books, 2001. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/tarcilateixeira28/livro-custos-anlise-e-gesto-evandir-megliorini>>. Acesso em: 18 abr. 2015.
- NOVAIS, R.; ROMERO, E.A. **Retorno econômico em função da terceirização dos serviços agrícolas ao nível de propriedade**. CEP, v. 87300, p. 970,2009.
- OLIVEIRA, A.B.S. **Métodos da pesquisa contábil**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- OLIVEIRA, D.P.R. **Sistemas de informações gerenciais**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- PADOVEZE, C.L. Contabilidade divisional: centros de lucros e unidades de negócios. **Revista de Administração da UNIMEP**, Piracicaba, ano 2003, v.1, n.1, p. 35-43, set./dez. 2003. Disponível em: <<http://www.regen.com.br/ojs/index.php/regen/editor/uploadLayoutFile>>. Acesso em 30 set. 2015.
- ROCHA, W. Da contabilidade de custos à gestão estratégica de custos. **Rev. contab. finanç.** vol.18 no.43 São Paulo Jan./Apr. 2007. Disponível em [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1519-70772007000100001](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772007000100001) acesso em 16 de Jun 2016

SANTOS, R.A. dos; SOUZA, L. T. de; FILHO, R.B.. Um estudo sobre a viabilidade econômica da criação de gado leiteiro numa propriedade com arrendamento rural para auxiliar na criação de gado de corte: estudo de caso. **Revista Eletrônica Saber Contábil**, Paraná, v. 1, n. 1, maio/ago. 2011. Disponível em: <<http://revista.ulbrajp.edu.br/ojs/index.php/contabeis>>. Acesso em: 16 out. 2015.

SANTOS, L.S. dos. **Gestão estratégica de custos em empresas de terceirização de serviços de instalação e manutenção de redes de telecomunicações**. 2004. 100f. Dissertação. (Mestrado em Economia) Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS. Porto Alegre: 2004. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/6516>>. Acesso em: 19 abr. 2015.

SILVA, B. W. **Pesquisa operacional: visão geral**. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/tecnologia/pesquisa-operacional-visao-geral/57475/>>. Acesso em: 07 nov. 2015.

SLACK, N. et al. *Administração da Produção*. São Paulo, Atlas, 1997.

SLAVOV, T.N.B. Borges. **Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. 2013. Tese. (Doutorado em Ciências). Universidade de São Paulo. São Paulo: 2013. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-02052013-135506/pt-br.php>>. Acesso em: 19 abr. 2015.

YIN, R.K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. Disponível em: <[https://saudeglobaldotorg1.files.wordpress.com/2014/02/yin-metodologia\\_da\\_pesquisa\\_estudo\\_de\\_caso\\_yin.pdf](https://saudeglobaldotorg1.files.wordpress.com/2014/02/yin-metodologia_da_pesquisa_estudo_de_caso_yin.pdf)>. Acesso em: 07 nov. 2015.

ZANLUCA, J.C. A contabilidade e o controle de custos. **Portal de Contabilidade**. Disponível em: <[http://www.portaldecontabilidade.com.br/noticias/controle\\_custos.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/noticias/controle_custos.htm)>. Acesso em 24: set. 2015.