

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DO ESTADO DE SÃO PAULO
DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL
COMISSÃO DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO

MANUAL DE TÉCNICAS E PRÁTICAS DE CONSULTORIA CONTÁBIL JUNTO ÀS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

Dr. Masayuki Nakagawa
Dr. Roberto Fernandes dos Santos
Ms. Edison Castilho
Contador Gildo Freire de Araújo



Contabilidade: Linguagem Universal dos Negócios

Domingos Orestes Chiomento
Presidente
Gestão 2010 - 2011

O conteúdo deste Manual é de inteira responsabilidade dos autores.
Direitos reservados ao Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo.



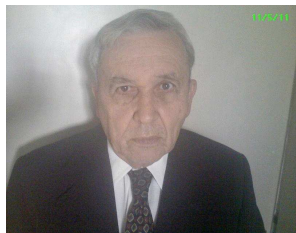
Masayuki Nakagawa

Professor da FEA-USP, conferencista e palestrante sobre CMS/ABM/ABC, pesquisador da FIPECAFI. Autor dos livros: ABC: Custeio Baseado em Atividades; GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: Conceito, Sistemas e Implementação; INTRODUÇÃO À CONTROLADORIA. Coordenador da Comissão de Desenvolvimento Científico do CRC SP.



Roberto Fernandes dos Santos

Doutor em Controladoria e Contabilidade e Bacharel em Ciências Contábeis, em Administração e em Engenharia Naval pela USP. Docente de Mestrado em Ciências Contábeis da PUC/SP e do curso de Contabilidade da USP. Tem ampla experiência profissional em Controladoria de empresas multinacionais de porte.



Edison Castilho

Professor de Contabilidade na USP desde dezembro de 1965, Co-autor dos livros: Contabilidade Introdutória e Contabilidade Intermediária- Editora Atlas e Introdução à Logica Contábil - Editora Saraiva - Consultor de diversas Empresas, diretamente ou através das Fundações FIPECAFI e FIA.



Contador Gildo Freire de Araújo

Contador, Especialista em controladoria, Vice-Presidente de Desenvolvimento Profissional do CRC SP, Empresário da Contabilidade, Membro do Conselho Fiscal do SINDCONT-SP e da APAE DE DIADEMA, Presidente da Associação Comercial e Empresarial de Diadema.

AGRADECIMENTOS

1. Ao Contador Domingos Orestes Chiomento, Presidente do Conselho Regional de Contabilidade (colocar a gestão) que, pelo Ofício SEC n° 151/2009 de 08.12.2009, propôs a criação da Comissão de Desenvolvimento Científico (CDC).
2. Ao Doutor Nelson Carvalho, ex-Presidente do Comitê Executivo do *International Accounting Standards Board* (IASB) e docente da FEA/USP, que desde o início ofereceu seu apoio à criação da Comissão de Desenvolvimento Científico (CDC) no CRC SP.
3. A todos os Conselheiros desta Gestão que, por unanimidade, aprovaram a proposta do Ofício CRC SP, SEC n°151/2009.
4. Aos Membros das Diretorias das Entidades Congraçadas que, desde o início, apoiaram a criação da Comissão de Desenvolvimento Científico (CDC) do CRC SP.
5. A todos os Diretores, Funcionários e Colaboradores do CRC SP que apoiaram e deram a sua melhor contribuição à apresentação dos projetos e elaboração dos “Manuais de Técnicas e Práticas” da Comissão de Desenvolvimento Científico (CDC).

SUMÁRIO

JUSTIFICATIVA.....	5-8
1. A Consultoria Contábil no Contexto da Governança Empresarial.....	8-10
2. A Consultoria Contábil em Perspectiva.....	11
2.1 Natureza e Propósito da Consultoria Contábil.....	11-12
2.2 Tipologia e Escopo da Consultoria Contábil.....	13-14
2.3 Relacionamento do Consultor Contábil com seus Clientes.....	14-15
2.4 A Consultoria Contábil e as Propostas de Mudanças.....	15-16
2.5 A Consultoria Contábil e a Cultura Contábil das Organizações.....	16-17
2.6 Profissionalismo em Consultoria Contábil.....	17-18
3. Algumas Dicas sobre o Processo de Consultoria Contábil.....	18
3.1 Contatos Iniciais.....	18-20
3.2 A Questão do Diagnóstico	20-22
3.3 A Elaboração do Plano de Ação (PA).....	22-23
3.4 Etapas de Implementação do Plano de Ação (PA).....	23-24
4. Conclusão dos Serviços de Consultoria Contábil.....	24-25
4.1 Retirada do Consultor Contábil da Empresa Cliente.....	25-26
4.2 Avaliação dos Resultados dos Serviços de Consultoria Contábil.....	26-27
4.3 <i>Follow Up</i> dos Serviços de Consultoria Contábil.....	27
4.4 Relatório Final dos Serviços Prestados pela Consultoria Contábil.....	28
5. Considerações Finais e Sugestões.....	28
5.1 Considerações Finais.....	28-29
5.2 Sugestões.....	30
BIBLIOGRAFIA.....	31-32

JUSTIFICATIVA

De acordo com pesquisa realizada pelo CRC-SP em julho de 2010, os proprietários de escritórios de contabilidade, que já prestam serviços de *assessoria contábil*¹ às pequenas, médias e micro-empresas, manifestaram o desejo de expandir suas atividades para o campo da *consultoria*² *contábil*³, na qualidade de profissional autônomo e independente.

Este Manual de Técnicas e Práticas de Consultoria Contábil junto às Pequenas e Médias Empresas tem como escopo colaborar com nossos colegas contabilistas, proprietários de escritórios de contabilidade, que desejam preparar-se, adequadamente, para ingressar nesse promissor mercado de prestação de serviços.

Com base na pesquisa realizada junto aos contabilistas registrados no CRC-SP, a Comissão de Desenvolvimento Científico (CDC), sob a coordenação do Desenvolvimento Profissional (DES), elaborou, a título experimental, os seguintes Manuais de Técnicas e Práticas de Gestão Contábil para Pequenas e Médias Empresas:

- *Ética Profissional* – Objetivo: gestão da responsabilidade ética do contabilista perante os colegas, bem como perante os agentes econômicos que intervêm direta ou indiretamente na gestão do negócio de uma empresa com quem se relacionarem.
- *Fluxo de Caixa* – Objetivo: gestão do processo de elaboração e interpretação dos dados contemplados por este importante instrumento de gestão financeira, sob a ótica da economia dos custos de transação⁴.

¹ CUNHA, Antônio Geraldo da, in *Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa*, RJ: Editora Nova Fronteira, 1982: p. 76 **Assessor**, *sm.* adjunto, auxiliar, assistente.

² _____ p. 210 **Consultar**, *vb* pedir conselho, pedir opinião, pedir parecer

³ _____ p. 210 **Contábil**, *vb.* Contar (=confiar) + *ad* Habilidade de

⁴ COASE, Ronald, *The Nature of the Firm*, NY: Oxford University Press, 1993

- *Aplicação da Lei 11.638/2007* – Objetivo: gestão da eficiência e eficácia dos relatórios financeiros, elaborados de acordo com o escopo e objetivos do IFRS.
- *Gestão de Custos* – Objetivo: eliminação de desperdícios nas atividades de suporte e de produção das empresas.
- *Gestão Econômica* – Objetivo: integração do sistema de informação contábil com a gestão das áreas de resultado (AR) com o objetivo de otimizar o desempenho econômico-financeiro das empresas.
- *Gestão dos Processos de Consultoria Contábil* – Objetivo: capacitação de contabilistas, proprietários de escritórios de contabilidade, que desejarem ingressar no mercado de prestação de serviços de *consultoria contábil*.

As premissas básicas consideradas na elaboração dos manuais acima são as seguintes:

1. De acordo com a definição de 1941 do Comitê de Terminologia do *American Institute of Accounting* (atual AICPA), a **interpretação** dos resultados proporcionados pelas transações e eventos *contabilizados* pela empresa é o que caracteriza o que é a **contabilidade**.

2. De acordo com Ijiri⁵ (1975, 33) **accountability** é o que resulta da credibilidade das *prestações de contas* que os *agentes* econômicos realizam perante seus respectivos *principais* e é também o que caracteriza a *razão de ser* da **contabilidade**.

3. De acordo com Hendriksen e Van Breda⁶ (1992, 112) a **contabilidade** é uma *linguagem de negócios* que contribui fortemente para a otimização da *comunicação* entre os agentes econômicos entre si e deles para com seus respectivos principais.

A figura que se segue tem como objetivo alinhar o nosso entendimento sobre o que é a *contabilização* (registros contábeis) e o que é a *contabilidade* (**interpretação** dos eventos e transações contabilizadas), que analisa a eficiência e eficácia com que as transações e eventos foram realizados.

Esse entendimento sobre o que é a **contabilidade** tem como base conceitual a manifestação de inúmeros autores referenciados por pesquisadores nacionais e internacionais, interessados em conhecer o escopo das ciências contábeis, dentre os quais selecionou-se neste trabalho, a título de exemplo, o livro publicado por Mason et al⁷ (1959,5).

Esse autor mostra, com absoluta clareza, a diferença que existe entre *contabilização* e *contabilidade*. Para reforçar-se o entendimento de que a contabilidade é uma *linguagem de negócios*, exibe-se por meio da figura abaixo

⁵ IJIRI, Yuji, *Theory of Accounting Measurement*, NY: AAA, 1975

⁶ HENDRIKSEN, Elson S., VAN BREDA, Michael, *Accounting Theory*, MA: Irwin, 1992

⁷ MASON, Perry et al, *Fundamentals of Accounting*, NY: Holt, Rinehart and Winston, 1959

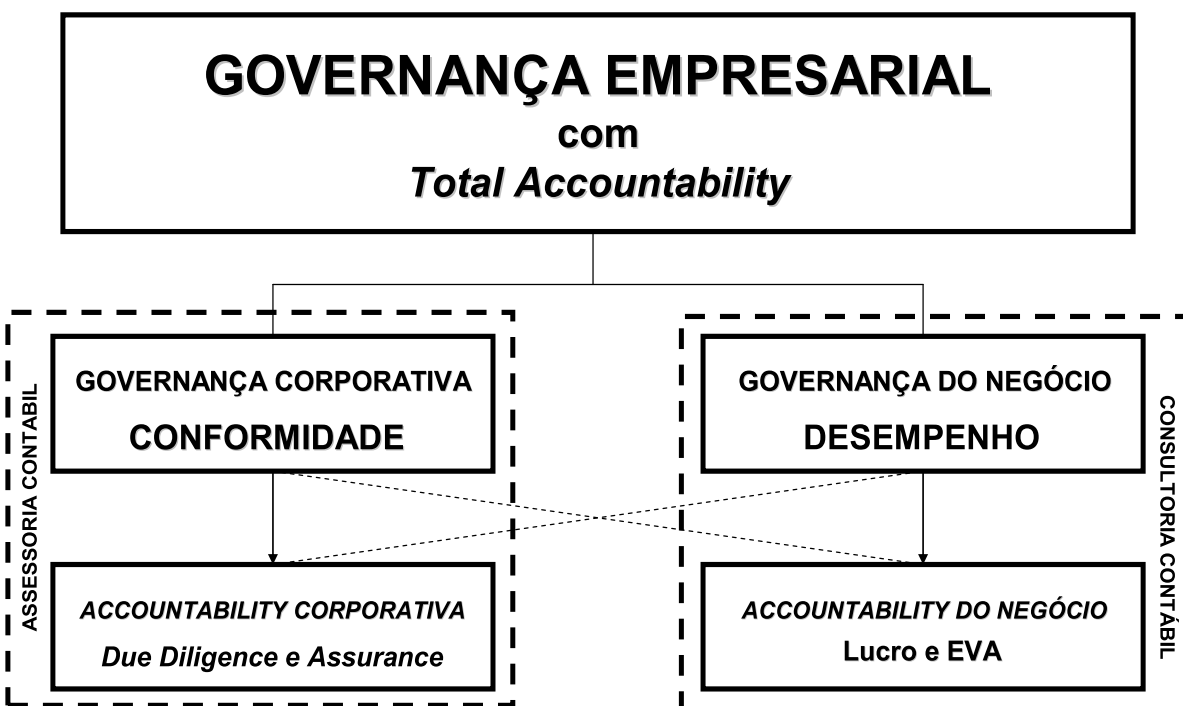
users who wish to assess the **stewardship** or **accountability** of management do so in order that they make *economic decisions*, these decisions may include, for example, whether or not to hold or sell investment in the entity or whether to reappoint or replace the management.

As citações acima sobre o que diz o IFRS podem ser consideradas pelos contabilistas que se dedicam à atividade profissional de prestação de serviços de *consultoria contábil* como sendo o *corner stone* da **contabilidade**, seja ela societária ou gerencial.

(*) Hendriksen e Van Breda (1992, 136-137) definem *informação* da seguinte maneira:

“Information can be defined as data that have a surprise effect on the receiver. Furthermore, information should reduce uncertainty, communicate a message to the decision maker that has a value greater than its cost, and potentially evoke a response in the decision maker. It follows that a starting point in the selection of data for presentation is to ensure that they are at least information, otherwise they cannot be relevant”.

1. A CONSULTORIA CONTÁBIL NO CONTEXTO DA GOVERNANÇA EMPRESARIAL



FONTE: IFAC – International Federation of Accountants, *Enterprise Governance, Getting the Balance Right*, CIMA, Feb 2002, UK

No presente Manual de Técnicas e Práticas de Consultoria Contábil a atividade profissional de *consultor contábil* será tratada como um **método**¹⁰ de aconselhamentos e auxílios práticos para as empresas que desejam implementar com sucesso estratégias¹¹ de contínuo crescimento com sustentabilidade, rentabilidade, e, sobretudo *accountability*¹², criando valor e plena satisfação e suporte de seus investidores e *stakeholders*.

Os aconselhamentos e auxílios práticos prestados pelo contabilista em sua atividade de *consultoria contábil* terão como objetivo otimizar o **desempenho** (*performance*) ou Governança do Negócio da empresa, no contexto do modelo de Governança Empresarial desenvolvido pelo IFAC¹³.

Segundo Mattessich¹⁴ (1995) e Riahi-Belkaoui¹⁵ (2000, 63-64), a compreensão da **contabilidade** como uma verdadeira **commodity** possibilitará ao *consultor contábil* enxergar características e atributos inovadores, que serão de extrema relevância para o efetivo exercício do contabilista na área da *consultoria contábil*.

O capítulo referente à *Abordagem Sociológica da Teoria da Contabilidade* a que se refere Iudicibus¹⁶ (2009, 9) evidencia a maneira como a contabilidade poderá contribuir para o bem estar (*welfare*) dos cidadãos. Acreditamos que essa abordagem contribuirá fortemente para a *visibilidade social da contabilidade* e, por consequência, para a *visibilidade social do contabilista como consultor contábil*.

O entendimento de que ao *consultor contábil* cabe a *interpretação* (contabilidade) dos dados relativos às transações e eventos (contabilização) realizados pela sua empresa cliente gera a oportunidade de se reduzir os *esforços* de suporte e de produção a que se referem Bacic¹⁷ et al (2011), Slagmulder¹⁸ (1997,49), Nakagawa¹⁹ (1994) e Martins²⁰ (2009,286-300).

Em sua essência, todos os autores acima mencionados sugerem metodologias, técnicas e práticas que tem como objetivo a análise de custos, visando a sua redução mediante a eliminação de todas as formas de

¹⁰ KUBR, Milan, *Management Consulting – A Guide to the Profession*, GENEVA; International Labour Office, 1986

¹¹ ANSOFF, H.Igor, *Estratégia Empresarial*, SP; Editora McGraw-Hill, 1981

¹² IJIRI, Yuji, *Theory of Accounting Measurement*, NJ: AAA, 1975

¹³ .IFAC (International Federation of Accountants, *Enterprise Governance*, NJ: IMA (Institute of Management Accountants), 2002

¹⁴ MATTESSICH, Richard, *Critique of Accounting, Examination of the Foundation and Normative Structure of an Applied Discipline*, CT: Quorum Books, 1995

¹⁵ RIAHI-BELKAOUI, Ahmed, *Accounting Theory*, NY: Thompson, 2000

¹⁶ IUDICIBUS, Sérgio de, *Teoria da Contabilidade*, SP: Editora Atlas, 2009

¹⁷ BACIC, Miguel et al, *Manual de Técnicas e Práticas de Gestão de Custos nas Médias e Pequenas Empresas*, SP: CRC-SP, 2011-04-22

¹⁸ COOPER, Robin e SLAGMULDER, Regine, *Target Costing and Value Engineering*, NY: Productivity, 1997

¹⁹ NAKAGAWA, Masayuki, *ABC Custeio Baseado em Atividades*, SP: Editora Atlas, 1994.

²⁰ MARTINS, Eliseu, *Contabilidade de Custos*, SP: Editora Atlas, 2008.

desperdícios (*mudás*) à semelhança do que propõe o sistema Toyota²¹ de produção (TPS).

Outra área de conhecimentos contábeis de grande relevância para a *consultoria contábil* é a da Gestão Econômica²² da empresa e de suas áreas de resultado (AR), que visa a *assurance* do melhor *desempenho* do negócio de uma empresa, no atual cenário de globalização social, política, tecnológica, econômica e financeira com *due diligence*.

Como já foi mencionado anteriormente, na elaboração do presente Manual de Técnicas e Práticas de Consultoria Contábil, assumiu-se o pressuposto de que a *consultoria contábil* é um **método** de aconselhamentos e auxílios práticos que poderão ser implementados com sucesso nas pequenas e médias empresas brasileiras por seus próprios funcionários, desde que devidamente treinados e credenciados ou homologados para tal fim.

Em outras palavras, quer-se dizer que o contabilista que na empresa, por exemplo, ocupa a função de *controller*, ou que já desempenha esse papel, ainda que não seja portador desse título, tem plenas condições técnicas de aconselhar e auxiliar de maneira prática a empresa a obter o bom *desempenho* do seu negócio e, concomitantemente, atender aos princípios e fundamentos da *conformidade* às leis e aos regulamentos do país a que se refere o modelo de Governança Empresarial proposto pelo IFAC em 2002.

Nos EUA o *controller* é um profissional altamente qualificado para ocupar essa função. Ele é portador do *Certified Management Accountant* (CMA), título profissional instituído pelo *Institute of Management Accountants* desde 1919. Nos EUA existem profissionais portadores desse título que já supera a casa dos 90.000.

A função do *controller* é denotada por Heckert e Willson²³ (1962) como sendo comparável à figura do *navegador* de um navio. O comandante do navio toma suas decisões com base no mapa de navegação, elaborado sob sua responsabilidade, para levar a embarcação ao porto de destino com segurança e de forma proveitosa economicamente.

Quando equiparado à figura marítima do *navegador*, o *controller* torna-se responsável, no contexto das empresas industriais, financeiras, comerciais etc. pela elaboração de relatórios financeiros²⁴ e gerenciais de avaliação dos resultados da empresa, reportando ao seu principal executivo (CEO) tanto a *conformidade* da empresa às leis que regulam o seu negócio, como também o seu *desempenho* em termos de *assurance* e *due diligence* na obtenção dos resultados desejados pelos investidores e *stakeholders* da empresa.

²¹ OHNO, Taiichi, *O Sistema Toyota de Produção – Além da Produção em Larga Escala*, RS: Bookman, 1997.

²² CORNACHIONE JR, Edgard Bruno et al, *Manual de Técnicas e Práticas de Gestão Econômica para Médias e Pequenas Empresas*, SP: CRC-SP, 2011.

²³ HECKERT, J.Brooks e WILLSON, James D., *Controllership*, NY: The Ronald Press, 1963

²⁴ IASB, *International Financial Reporting Standards* (IFRSs), UK: IASCF, 2007, p. 38 (item 14)

2. A CONSULTORIA CONTÁBIL EM PERSPECTIVA

O *consultor contábil* contratado pela empresa cliente para treinar seus *controllers* ou equivalentes para reportar ao CEO (principal executivo da empresa) quanto à adequada *conformidade* e *desempenho* da empresa, assume, na verdade, a responsabilidade de contribuir para promover a *mudança de atitude* dos *controllers* ou equivalentes, conforme previsto no modelo de competência profissional do contabilista sugerido no documento intitulado *International Education Guideline 9*, elaborado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) em 31 de maio de 1996.

O principal impacto dessa mudança, e que será proporcionada pelo *consultor contábil*, é a mencionada por Heckert e Willson²⁵ ao afirmarem que a principal função dos *controllers* é a de *energizar* e *vitalizar* os dados gerados pelas atividades operacionais de suporte e de produção da empresa.

É a esse tipo de competência, por exemplo, a que se refere o documento intitulado *International Education Guideline 9*, elaborado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) em 31 de maio de 1996.

2.1 Natureza e Propósito da Consultoria Contábil

Há diversas definições em matéria de *consultoria* e de sua aplicação na solução problemas apontados pelo cliente.

A primeira abordagem toma a forma de uma ampla visão funcional em matéria de *consultoria*. Conforme menciona Kubr²⁶ (1989, 3), Peter Block sugere que “você estará envolvido em serviços de *consultoria* a todo instante quando estiver tentando *mudar* ou *melhorar* alguma situação dentro da sua organização, embora não tendo nenhum controle sobre a sua implementação”. Muitas pessoas que ocupam cargos de *staff* são realmente *consultores*.

A segunda abordagem mostra a *consultoria* como uma atividade profissional de *prestação de serviços* e enfatiza as inúmeras características e atributos próprios dessa atividade econômica.

Neste manual assumir-se-á que as duas abordagens acima são complementares e não conflitantes.

Kubr (1989) menciona em seu livro de *Gestão da Consultoria* que, de acordo com Larry Greiner e Robert Metzger, a *consultoria de gestão* é uma atividade que se caracteriza pela prestação de serviços sob o formato de *aconselhamentos*, *opiniões*, *pareceres* etc..

²⁵ HECKERT, J. Brooks e WILLSON, James D., *Controllership*, NY: The Ronald Press, 1963

²⁶ KUBR, Milan, *Management Consulting, A Guide for the Profession*, GENEVA: International Labour Organisation, 1986

De acordo com o que expõe Kubr (1986, 27-28) a *consultoria contábil* é uma das formas de *consultoria de gestão*, que contribui fortemente para a otimização do nível de desempenho econômico-financeiro das áreas de resultado (AR) das organizações.

1. Definição: o que é *consultoria contábil*?
 - (a) Ajuda profissional aos gestores de negócios.
 - (b) Serviço de aconselhamentos
 - (c) Serviço independente
 - (d) O que é *consultoria contábil* e o que não é?

2. Porque os *consultores contábeis* são necessários?
 - (a) São portadores de conhecimentos e habilidades especiais.
 - (b) Auxílio profissional intensivo/temporário
 - (c) Ponto de vista imparcial/externo
 - (d) Opinião externa a decisões econômicas
 - (e) Aprendendo com a *consultoria contábil*
 - (f) Benefícios maiores que custos

3. Quem utiliza a *consultoria contábil*
 - (a) Empresas excelentes ou enfermas?
 - (b) Além da visão corporativa de negócio
 - (c) Cenário internacional
 - (d) Tendências internacionais

4. Fundamentos da abordagem de *consultoria contábil*
 - (a) Como resolver problemas técnicos do cliente
 - (b) Uma visão geral do processo de consultoria

5. Relacionamento conceitual e sistêmico entre treinamento, pesquisa e informação
 - (a) Consultoria e treinamento
 - (b) Consultoria e pesquisa
 - (c) Consultoria e informação
 - (d) Portfólio balanceado de métodos de intervenção

2.2 Tipologia e Escopo da Consultoria Contábil

De acordo com Toshiro Hiromoto, citado por Maskell²⁷ (2009, 9-10), o *controller*, adequadamente treinado, poderá desempenhar seu papel de *consultor contábil* contribuindo para a otimização do *desempenho* econômico-financeiro das áreas de resultado (AR) de sua organização, a qual se dará no contexto do modelo de Governança Empresarial.

Exemplos de tais contribuições são o contínuo aperfeiçoamento (*kaizen*) e a eliminação de **desperdícios** (*mudás*) nos processos administrativos e de produção, melhoria do nível de serviços aos clientes e a minimização do custo logístico total otimizado.

Tendo em vista a tipologia e o escopo da *consultoria contábil* acima descritos, ao contabilista, como profissional autônomo prestador de serviços de *consultoria contábil*, caberá conhecer e dominar adequadamente, dentre outros, a visão conceitual e sistêmica dos cinco (5) Manuais e Técnicas de Gestão, editados pelo departamento de Desenvolvimento Profissional (DES) do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo.

1. Perspectiva histórica
 - (a) Os pioneiros da administração científica
 - (b) Em direção a uma abordagem generalista
 - (c) Anos dourados da *consultoria contábil*

2. Escopo da *consultoria contábil*
 - (a) Áreas e funções
 - (b) Abordagem eficaz para mudanças em escala organizacional
 - (c) Foco setorial
 - (d) Novos tipos de serviços

3. Generalistas e especialistas
 - (a) Visão do especialista x perspectiva do generalista
 - (b) Cooperação generalista x especialista
 - (c) Tendências para a especialização

4. Principais tipos de empresas de *consultoria contábil*
 - (a) Empresas multinacionais de grande porte
 - (b) Serviços de *consultoria contábil* em escritórios de Contabilidade.
 - (a) Serviços especiais em *consultoria contábil*
 - (b) *Consultores contábeis* independentes
 - (c) O professor em matéria de *consultoria contábil*
 - (d) Fornecedores de empresas de *consultoria contábil*

5. *Consultores contábeis* como funcionários das empresas clientes.

²⁷ MASKELL, Brian H., *Making the Numbers Count*, NY: CRC Press, Taylor and Francis Group, 2009

- (a) Tendências atuais
- (b) Críticas
- (c) Razão do interesse por *consultores contábeis* internos
- (d) Problemas de independência etc.
- (e) Combinações entre *consultores contábeis* internos
X externos
- (f) Melhorando relacionamentos internos

6. Perspectivas futuras

2.3 Relacionamento do Consultor Contábil com seus Clientes

Os serviços profissionais autônomos de *consultoria contábil* envolvem dois parceiros: o *consultor contábil* e o seu cliente.

Suponha-se, por exemplo, que o cliente decidiu contratar os serviços profissionais do *consultor contábil* durante 360 dias. Durante esse tempo a *expertise* do *consultor contábil* estará disponível ao cliente porque ela estará contribuindo para a solução do(s) problema(s) negociados com o cliente. Assume-se que os objetivos do *consultor contábil* e do cliente são os mesmos e estarão adequadamente retratados no contrato de prestação de serviços profissionais de *consultoria contábil*.

A realidade, entretanto, é infinitamente muito mais complexa. O *consultor contábil* é, e continuará sendo, visto como uma entidade externa em relação à organização do cliente, alguém que se supõe fará com que o cliente mude rotinas tradicionalmente consagradas para alcançar os resultados contratados.

As sugestões, opiniões e aconselhamentos do *consultor contábil* poderão ou não ser devidamente compreendidos e, portanto, aceitos pelo cliente e seus colaboradores. Isso sublinha, persistentemente, a importância de se criar e manter, de maneira sólida e transparente, uma efetiva e adequada relação de entendimento com o cliente. A experiência, contudo, tem provado insistentemente que não é, absolutamente, fácil manter esse relacionamento.

1. Definindo expectativas e papéis
 - (a) Definição conjunta do problema
 - (b) Resultados a serem obtidos
 - (c) Os papéis do *consultor contábil* X papéis do cliente
2. Relacionamento colaborativo
3. O sistema vigente no cliente
4. Papéis
5. Papéis comportamentais do *consultor contábil*

- (a) Papéis básicos: recurso x processo
 - (b) Escolha entre papéis básicos
6. Refinamentos posteriores sobre o conceito de papéis
- (a) Demonstrando especializações técnicas
 - (b) Exibindo integridade profissional no trabalho
 - (c) Usando persuasão assertiva
 - (d) Desenvolvendo uma visão comum
 - (e) Usando participação e confiança
 - (f) Usando recompensas e punições
 - (g) Usando tensões e ansiedades

2.4 A Consultoria Contábil e as Propostas de Mudanças

Mudanças constituem a *razão de ser* de todas as formas de consultoria, inclusive a da *consultoria contábil*. O conceito de *mudança* tem como consequência admitir-se uma diferença perceptiva de algo que já existe, em termos de: questões situacionais, gestão de mudanças e inovações, competências humanas, novas tecnologias, novos materiais, mudança da zona de lucro do negócio etc..

A classificação e a análise estratégica das mudanças devem levar em conta as relações comparativas de cada uma delas em termos comparativos no tempo e no espaço.

1. A natureza da(s) mudança(s)
 - (a) Mudança ambiental
 - (b) Mudança organizacional
 - (c) Mudança na(s) equipe(s)
 - (d) Resistências a mudanças
2. Algumas abordagens básicas para mudanças nas organizações
 - (a) Mudanças não planejadas
 - (b) Mudanças planejadas
 - (c) Mudanças participativas
 - (d) Mudanças negociadas
3. Gerenciando os processos de mudanças
 - (a) Alguns princípios gerais
 - (b) O papel dos agentes de inovações e mudanças
 - (c) Arranjos estruturais para a gestão de mudanças
4. Ganhando suporte para mudanças
 - (a) Gerando atenções para a necessidade de mudanças
 - (b) Ganhando suporte para propostas específicas
 - (c) A rede informal de comunicações
 - (d) Lidando com objeções a mudanças

5. Intervenções necessárias para auxiliar mudanças
 - (a) Treinamento e desenvolvimento
 - (b) Aprendizado para ações
 - (c) Planejamento para desempenho melhorado da empresa
 - (d) Tipos de campanha para programas orientadas a ações
 - (e) Reuniões
 - (f) Grupos temporários
 - (g) Criando grupos
 - (h) Círculos de qualidade
 - (i) Estabelecendo metas
 - (j) Confrontação
 - (k) *Feedback*
 - (l) *Coaching* e aconselhamento
 - (m) Escolha da técnica de intervenção

6. Cultura organizacional como suporte às mudanças
 - (h) Aceitando o ritmo necessário para mudanças
 - (i) Baseando as mudanças sobre a criatividade das pessoas
 - (j) Orientando esforços de mudanças para as metas prioritárias da empresa
 - (k) Oferecendo excelentes prêmios para inovações e mudanças

2.5 A Consultoria Contábil e a Cultura Contábil das Organizações

Em *consultoria contábil* a *cultura contábil* do cliente é uma variável crítica de sucesso. O conhecimento prévio da *cultura contábil* de seu provável cliente é, e será sempre, absolutamente necessário para a implementação com sucesso de qualquer tipo e forma de mudança.

Se a *cultura contábil* da empresa cliente for exclusiva ou majoritariamente de natureza tributária, essa situação deverá ser objeto de alinhamento do entendimento preliminar entre o *consultor contábil* e seu cliente.

Por outro lado, o *consultor contábil* perceberá que há organizações, particularmente entre as pequenas e médias empresas, em que a **contabilidade** é vista apenas e tão somente como a obrigação legal de se fazer a **contabilização** das transações e eventos, para o fim único e exclusivo de atender minimamente a exigências fiscais e tributárias.

Nesse tipo de *cultura contábil*, citado apenas a título de exemplo, nem o CEO (principal executivo do negócio) e, por consequência, nem os gestores das áreas de resultado (AR) compreenderão e, portanto, terão qualquer tipo de consciência a respeito do valor que tem a **contabilidade** como um conjunto de conhecimentos codificados com vistas à **interpretação** das atuais transações e

eventos realizadas, ou em vias de realização, por parte da organização do cliente.

Provavelmente o Manual de Técnicas e Práticas, elaborado por Bonizio²⁸, será de grande valia nestes casos para a obtenção de dados contábeis sobre as receitas e despesas do cliente.

1. Compreendendo e respeitando culturas
 - (a) Sendo consciente em relação a culturas
 - (b) Sendo tolerante em relação a culturas
2. Níveis de Cultura
 - (a) Cultura nacional
 - (b) Cultura profissional
 - (c) Cultura organizacional
3. Encarando a questão de cultura nas atividades de *consultoria Contábil*
 - (a) Comportamento do *consultor contábil*
 - (b) Como descobrir:
 - (c) Critérios de racionalidade
 - (d) Transferindo práticas de gestão
 - (e) Cultura X mudança
 - (f) Consultoria em desenvolvimento social

2.6 Profissionalismo em Consultoria Contábil

A visão de atividade profissional autônoma do *consultor contábil*, nos moldes tratados no presente trabalho, sem grandes riscos de se estar longe da realidade, é algo que poucos *contabilistas*, proprietários de escritórios de contabilidade tem o privilégio de já ter exercido adequadamente esta atividade.

Entretanto, provavelmente encontrar-se-ão alguns colegas que foram treinados e adquiriram experiência em empresas nacionais ou multinacionais de auditoria e/ou de *consultoria contábil* nos moldes como estão sendo tratados neste trabalho.

O nosso entendimento é o de que o profissionalismo em matéria de *consultoria contábil* deve estar absolutamente alinhado ao que contém o Manual de Técnicas e Práticas de Gestão da Ética Profissional do Contabilista²⁹.

Adicionalmente, acredita-se até mesmo que a atividade de *consultoria contábil*, associada à gestão da ética profissional do contabilista, baseada na

²⁸ BONIZIO, Roni Cleber, *Manual de Técnicas e Práticas de Elaboração de Fluxo de Caixa para Micro e Pequenas Empresas e sua Interpretação*, SP: CRC-SP, 2011

²⁹ ANTUNES, Maria Thereza Pompa et al, *Manual de Técnicas e Práticas de Gestão da Ética Profissional dos Contabilistas*, SP: CRC-SP, 2011.

doutrina do *True and Fair View*, contribuirá fortemente para o *Good Will* do seu Ativo Tecnológico.

1. Definindo a atividade do *consultor contábil*
 - (a) Conhecimentos e habilidades
 - (b) Conceito de serviços em *consultoria contábil* X interesse Social
 - (c) Normas de ética profissional
 - (d) Reclamações da comunidade e punições
 - (e) Autodisciplina e autocontrole
2. Abordagem profissional
 - (a) Competência técnica
 - (b) Interesse do cliente.
 - (c) Imparcialidade e objetividade
 - (d) Confiabilidade (*accountability* profissional)
 - (e) Valor agregado para o cliente
 - (f) Ética no marketing do *consultor contábil*
 - (g) Questões sociais mais amplas
3. Associação profissional e códigos de conduta
 - (a) Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo
 - (b) Código de ética e sua gestão pelos profissionais
 - (c) Códigos de conduta profissional
 - (d) Programas de desenvolvimento profissional
4. Certificação Profissional como forma de desenvolvimento
 - (a) Credenciamento profissional por intermédio do CRC-SP

3 ALGUMAS DICAS SOBRE O PROCESSO DE GESTÃO DA CONSULTORIA CONTÁBIL

As dicas que se seguem consistem na transcrição parcial dos procedimentos sugeridos por Kubr (1986) em seu livro *Management Consulting, A Guide to the Profession*, com as devidas adaptações para a atividade de *consultoria contábil*.

3.1 Contatos iniciais

Quando o contabilista for convidado a participar da negociação de um contrato de prestação de serviço de *consultoria contábil* deverá, preliminarmente, buscar o alinhamento do entendimento do(s) problema(s) em relação ao(s) qual(is) o provável cliente deseja encontrar efetiva(s) solução(es).

Para participar desse processo de negociação o *consultor contábil* deverá ter o pleno conhecimento e domínio de sua *competência* (conhecimentos + habilidades + atitudes) e *capacidade* (equipes treinadas, disponibilidade de tempo e capacidade financeira, localização do cliente, prazo para a conclusão dos trabalhos, extensão e qualidade dos trabalhos, grau de dificuldade, investimentos adicionais e custos necessário(s) à solução do(s) problema(s) proposto(s) pelo cliente).

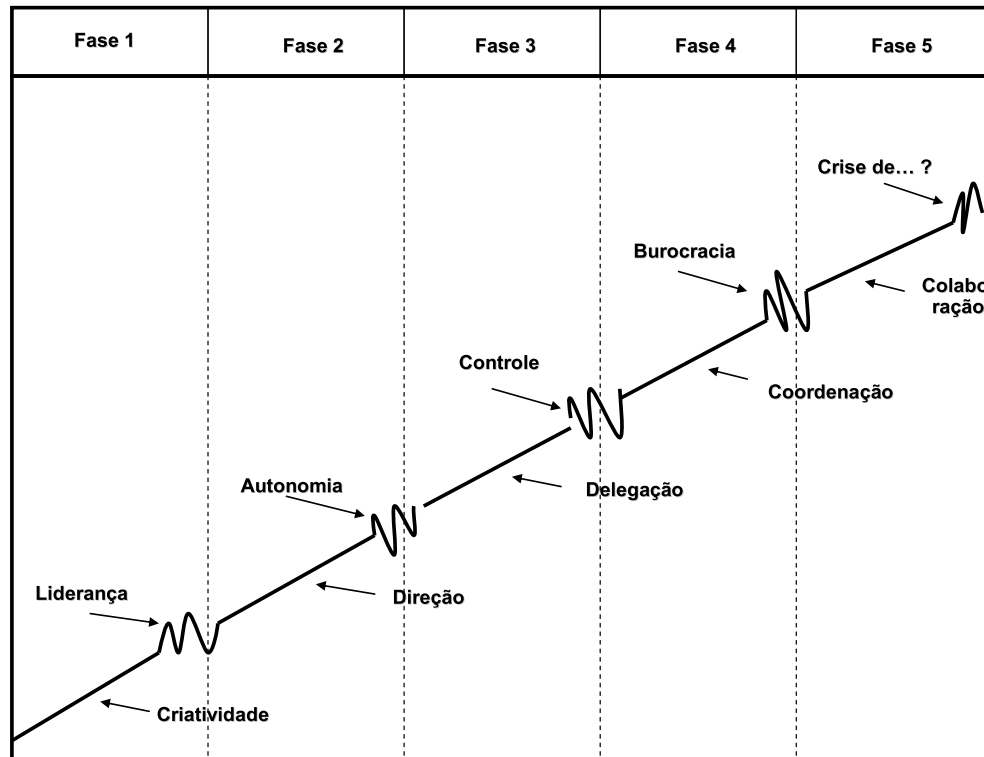
Greiner³⁰ (1972) pesquisou e publicou um artigo muito interessante para os *consultores contábeis* em matéria de solução a problemas que surgem durante todo o *ciclo de vida* das empresas.

Este trabalho é de grande valia para o *consultor contábil* porque possibilita a ele a compreensão do(s) problema(s) manifestado(s) pelo cliente, que, segundo Greiner, (1972) são próprios e específicos de cada *ciclo de vida* em que a empresa se encontra.

1. Contactos iniciais
 - (a) O *consultor contábil* faz o contacto com o cliente
 - (b) O cliente faz o contacto inicial
 - (c) Primeira reunião
 - (d) Acordo sobre a forma de prosseguir

2. Diagnóstico preliminar do(s) problema(s)
 - (a) Escopo do diagnóstico
 - (b) As questões para identificar o problema do cliente
 - (c) Algumas metodologias para realizar o diagnóstico
 - (d) Usando comparações
 - (e) Envolvimento do cliente
 - (f) Fontes de informação
 - (g) Abordagens alternativas

³⁰ GREINER, Larry E., *Evolução e Revolução na medida em que as empresas crescem*: MA: Harvard Business School Review, 1972



16

3.2 A Questão do Diagnóstico

A definição das atividades, visando a solução do(s) problema(s) do cliente, resultará em alguma forma de diagnóstico preliminar e dará origem às diretrizes e cronogramas próprios dessa fase.

Contudo, o diagnóstico preliminar deverá ser revisado e, conseqüentemente, sofrerá ajustes antes que se iniciem investigações mais detalhadas sobre o(s) problema(s) do cliente

O trabalho de elaboração do diagnóstico deverá ter como suporte, por parte do *consultor contábil*, um claro contexto conceitual em mente sobre a situação do cliente. Sem essa condição o *consultor contábil* estará embarcando em um processo investigatório extremamente custoso e ineficaz.

Na fase de elaboração do diagnóstico, o *consultor contábil* deverá ter plena consciência de tudo o que será executado, provado, testado e justificado durante a sua realização.

Ele deverá ter em mente qual será o resultado final dessa fase, com base no tipo de ações em que se envolverá na próxima fase do diagnóstico. Isso inclui a definição de (o/a):

- Problema a ser resolvido
- As causas do(s) problema(s)
- Outras relações significativas entre o(s) problema(s) e sua(s) causa(s)
- Potencial do cliente para resolver o(s) problema(s)
- Possíveis direcionamentos relacionados com futuras ações, análise dos dados e fatos obtidos

Próximos passos:

1. Planejamento para a coleta de dados, conteúdo dos dados, grau de detalhes, período de tempo a ser coberto:

- (a) Definição dos fatos necessários.
- (b) Planejamento para a coleta de dados
- (c) Conteúdo dos dados
- (d) Grau de detalhes
- (e) Período de tempo
- (f) Extensão da coleta de dados
- (g) Organização e tabulação dos dados
- (h) Fontes e meios para obtenção dos dados

2. Contexto conceitual do diagnóstico:

- (a) Revisita ao(s) problema(s)
- (b) Contexto conceitual
- (c) O que deve ser estabelecido
- (d) Causas do(s) problema(s)
- (e) Potencialidades do cliente para resolver problemas
- (f) Possíveis direcionamentos para as ações que se seguirão
- (g) Principais passos do diagnóstico a ser realizado

3. Definindo quais são os fatos necessários:

- (a) Plano para a coleta de dados
- (b) Conteúdo dos dados
- (c) Graus de detalhes
- (d) Período de tempo a ser coberto
- (e) Extensão dos dados a serem coletados
- (f) Organização e tabulação dos dados

4. Fontes e meios de se obterem os dados:

- (a) Fontes para se obter os fatos
- (b) Recuperação de dados arquivados
- (c) Registros especiais
- (d) Observações pessoais
- (e) Relatórios especiais
- (f) Questionários

- (g) Entrevistas
- (h) Reuniões para colher dados
- (i) Pesquisa de atitudes
- (j) Estimativas
- (k) Questões culturais que impactam a obtenção de dados

5. Análise dos fatos obtidos

- (a) Edição dos dados
- (b) Classificação
- (c) Análise dos dados organizados
- (d) Análise das relações de causa-efeito
- (e) Análise de forças dominantes na administração e na produção
- (f) Comparações
- (g) Analisando o futuro
- (h) Síntese

6. *Feedback* ao cliente

- (a) O que é objeto de *feedback*
- (b) O que é fazer *feedback*
- (c) Quando fazer o *feedback*
- (d) A quem fazer o *feedback*
- (e) Que *feedback* fazer e como
- (f) Encerrando a fase do *feedback*

3.3. A Elaboração do Plano de Ação (PA)

Mediante seu Plano de Ação (PA), o contabilista inicia a terceira fase de *consultoria contábil* na empresa do cliente. Essa fase compreende o desenvolvimento de uma ou mais soluções para o(s) problema(s) diagnosticado(s), escolhendo as ações mais efetivas entre as soluções alternativas, apresentando propostas para o cliente e preparando-se para a implementação da(s) solução(ões) aceita(s) por ele.

Os fundamentos de um plano de ação (PA) eficaz baseia-se num excelente trabalho de diagnóstico, isto é, de uma análise compreensiva, detalhada e precisa do(s) problema(s) e de sua(s) causa(s), bem como dos fatores e forças que influenciam o(s) processo(s) de mudança(s) na organização do cliente.

Adicionalmente, o diagnóstico provê orientação(ões) básica(s) para os esforços de elaboração do(s) plano(s) de ação (PA). A título de exemplo(s) dentre outros o(s) problema(s) pode(m) ser:

- Baixa ou insuficiente utilização da capacidade de produção
- Ineficiente e/ou ineficaz política e/ou estratégia salarial

- Ineficiente e/ou ineficaz utilização da **contabilidade** como *linguagem de negócios* entre os gestores das áreas de resultado (AR) e desses para com os membros da administração superior da empresa.
- Utilização de sistemas e/ou métodos ineficientes e/ou ineficazes de análise e gestão estratégica de custos.
- Não utilização e/ou utilização ineficiente ou apenas parcial do conceito de *Contabilidade Reversa*³¹.
- Etc.

Fazem parte, ainda, as atividades que se seguem e que contribuirão para a elaboração do plano de ação (PA):

1. Pesquisando ideias a respeito de possíveis ações
 - (a) Orientando as pesquisas na busca de soluções
 - (b) Utilizando experiências
 - (c) Pensamento criativo.
 - (d) Pré-seleção de ideias a serem aproveitadas
2. Desenvolvendo e avaliando alternativas
 - (a) Trabalhando na busca de alternativas
 - (b) Avaliando alternativas
3. Apresentando propostas de ações ao cliente
 - (a) A apresentação
 - (b) Planos para a implementação
 - (c) A decisão

3.4 Etapas de Implementação do Plano de Ação (PA)

Essa é quarta fase do processo de *consultoria contábil* que representa o auge dos esforços conjuntos entre o *consultor contábil* e o seu cliente.

A implementação de mudanças que representem, na realidade, melhorias que efetivamente deverão acontecer sob a ótica do cliente é o propósito básico de qualquer tipo e forma de proposta de *consultoria contábil*.

O *consultor contábil* também deseja ver que sua(s) proposta(s) não só estão sendo bem aceitas nas reuniões com o cliente mas que serão igualmente implementadas com absoluto sucesso e satisfação do cliente.

Se o cliente e o *consultor contábil* colaboraram fortemente durante as fases do diagnóstico e das atividades de elaboração do Plano de Ação (PA), o cliente não terá razões para rejeitar a proposta do *consultor contábil*, que é produto de um trabalho realizado em conjunto.

³¹ NAKAGAWA, Masayuki, *Anotações de Aulas Ministradas no Departamento de Contabilidade e Atuária da USP*: SP, FEA/USP.

1. O papel do *consultor contábil* na etapa de implementação
 - (a) Porque o *consultor contábil* deverá se envolver
 - (b) Encontrando uma maneira efetiva de implementação
2. Planejamento e monitoramento da implementação
 - (a) Etapas a serem cumpridas
 - (b) Definindo responsabilidades
 - (c) Ritmo e cronograma da implementação
 - (d) Propostas de solução: flexibilidade e contingências
 - (e) Detalhamento dos procedimentos
 - (f) Monitorando a implementação
3. Treinamento e desenvolvimento do pessoal de *staff* do cliente
 - (a) Desenvolvendo as equipes de cooperação
 - (b) Treinamento sobre novos métodos e técnicas
 - (c) Desenvolvendo o *staff* em matéria de atribuições complexas
4. Algumas diretrizes táticas para a introdução de mudanças nos métodos de trabalho
 - (a) Tática 1: os melhores métodos
 - (b) Tática 2: práticas intervaladas
 - (c) Tática 3: ensaios
 - (d) Tática 4: movendo do *conhecido* para o *desconhecido*
 - (e) Tática 5: estabelecendo objetivos demandados de forma realística.
 - (f) Tática 6: respeitando a capacidade de absorção das pessoas
 - (g) Tática 7: provendo evidências e *feedback*
5. Mantendo e controlando as novas práticas
 - (a) Perceber e controlar eventuais pessoas relapsas
 - (b) Controle de procedimentos (padrões X reais)

4. CONCLUSÃO DOS SERVIÇOS DE CONSULTORIA CONTÁBIL

Essa é a quinta e final etapa do processo de *consultoria contábil*. Todas as atribuições de serviços ou projetos de trabalho deverão ser concluídos, uma vez que as propostas de solução(es) já foram finalizadas e o cliente não necessitará mais dos serviços do *consultor contábil*.

O *consultor contábil* tem a responsabilidade primária de sugerir ao seu cliente em que momento do tempo e de que maneira deixará a empresa, por considerar que cumpriu satisfatoriamente todas as obrigações e responsabilidades assumidas.

O encerramento das atividades de *consultoria contábil* impacta esses dois aspectos igualmente importantes dos processos de consultoria:

1º) a saída do *consultor contábil* da empresa do cliente tem o significado de que seu trabalho:

- foi bem executado;
- será descontinuado;
- será observado à distancia, mas sem posterior auxílio por parte do *consultor contábil*.

Ao decidir dar por concluídos os serviços profissionais de *consultoria contábil* o contabilista e o cliente deverão deixar claro quais das três situações acima se aplica ao caso.

Não será benéfico para o *consultor contábil* se ele estiver convencido de ter feito um bom trabalho, mas o seu cliente aguarda, apenas, que o contabilista se retire da empresa, tendo em vista que o seu real desejo é o de descontinuar a execução dos serviços que haviam sido contratados.

Assim sendo, o *consultor contábil* e o seu cliente deverão, em conjunto, avaliar se a execução e a conclusão das tarefas contratadas (*deliverables*) poderão ser consideradas tendo sido executadas com alto nível de eficiência e eficácia, ou seja, com absoluto sucesso, ou apenas podem ser consideradas que foram medíocres ou até mesmo simplesmente inúteis.

2º) A saída do *consultor contábil* da empresa do cliente encerra a relação que havia sido estabelecida contratualmente.

A qualidade do clima emocional, das atitudes ético/morais e a competência técnica com que os serviços foram executados e que agora estão em vias de ser encerrados, influenciarão a motivação do cliente para a implementação do projeto contratado, bem como a sua atitude em relação ao uso futuro dos serviços profissionais do *consultor contábil*.

As últimas impressões tem um grande significado, e um excelente desempenho no encerramento do contrato com o cliente, deixarão as portas abertas para futuros contratos.

4.1 Retirada do Consultor Contábil da Empresa Cliente

A escolha do momento certo para retirar-se da empresa é, frequentemente, muito difícil. Mas se for tomada uma decisão errada, isso certamente prejudicará a boa relação com o cliente. O mesmo poder-se-á dizer com relação à própria implementação, com sucesso ou não, do projeto contratado.

1. Planejamento para a retirada

Alguns trabalhos tiveram sua conclusão antecipada em relação ao cronograma original. Se esse for o caso:

- o trabalho do *consultor contábil* não foi concluído a tempo;
- o *consultor contábil* superestimou sua capacidade de concluir o projeto por não ter sido treinado previamente e de forma adequada;
- o orçamento do cliente não permite que o trabalho seja concluído;
- o *consultor contábil* está ansioso para iniciar a execução de outra tarefa.

Exemplos de trabalhos que terminam mais tarde do que o necessário é, igualmente, frequente. Isso acontece:

- se o *consultor contábil* embarcar em um projeto tecnicamente difícil sem ter a certeza de que o cliente está adequadamente treinado para lhe transferir a execução do mesmo;
- se o trabalho foi definido vagamente e novos problemas foram descobertos posteriormente no curso da sua execução;
- se o *consultor contábil* tenta usar mais tempo do que o necessário.

2. Retirar-se gradualmente do projeto.

Em algumas circunstâncias essa será a melhor alternativa, tanto para o cliente como para o *consultor contábil*.

3. Prestando atenção a *sinais* de que o projeto deverá ser encerrado.

Trata-se de *sinais* que devem ser percebidos pelo *consultor contábil* quando o cliente “está querendo dizer” que não vale mais a pena continuar com o projeto.

4.2 Avaliação dos Resultados dos Serviços de Consultoria Contábil

A avaliação é a mais importante parte da etapa conclusiva de qualquer tipo de projeto de *consultoria contábil*.

Sem fazer a avaliação nunca se saberá se o projeto atingiu seus objetivos e se os resultados alcançados justificaram o custo do projeto.

1. Quem deverá avaliar?

A avaliação é um exercício conjunto a ser realizado pelo *consultor contábil* juntamente com o seu cliente, embora envolva interesses específicos e pontos de vistas nem sempre iguais ou semelhantes.

2. Avaliando os benefícios conseguidos a favor do cliente.

Esse tipo de avaliação é muito evidente. Os benefícios alcançados definem se a(s) mudança(s) desejadas pelo cliente foram ou não obtidas.

Em situações típicas de *consultoria contábil* há três benefícios típicos a serem considerados:

- novas capacidades e/ou competências;
- novos sistemas e comportamentos humanos;
- novos desempenhos.

4.3 Follow up dos Serviços de Consultoria Contábil

Algumas vezes o cliente e o *consultor contábil* decidem antecipar a conclusão de algumas partes dos serviços contratados. Eventualmente, um trabalho que venha a ser realizado posteriormente pelo *consultor contábil* pode estar relacionado, de alguma forma, com o projeto originalmente contratado. A isso chamamos *follow up*.

A necessidade de um *follow up* é frequentemente justificada para se avaliar algumas atividades.

Se o *consultor contábil* estiver convencido de que determinado *follow up* é de interesse do cliente e que ele tem algo mais a oferecer, poderá incluí-lo na elaboração do seu relatório final.

1. Avaliação do *follow up*

Um acordo entre o cliente e o *consultor contábil* poderá estabelecer que o *follow up* será realizado dentro de 6 a 12 meses.

2. Arranjos de continuação da “permanência”.

As visitas de *follow up* relacionadas a certos procedimentos específicos são normais no relacionamento entre cliente e *consultor contábil*. Entretanto, o cliente poderá interessar-se por um relacionamento profissional mais permanente com o *consultor contábil* que lhe proporcionou excepcional satisfação em relação a trabalhos anteriores.

A esse tipo específico de contrato dá-se o nome de “arranjos de permanência continuada” (*retainer arrangement*), “contrato de permanência” (*retainer contract*) ou simplesmente “permanência” (*retainer*).

O conteúdo do serviço a ser prestado será previamente negociado com o cliente. Este dirá ao *consultor contábil* o que é desejado, ou o *consultor contábil* agirá como se fosse uma *caixa de ressonância* e conselheiro generalista, tendo em vista os mais diversos e amplos aspectos do negócio do cliente, sugerindo quais melhorias poderão ser implementadas com sucesso.

4.4 Relatório Final dos Serviços de Consultoria Contábil

Antes do relatório final e durante as atribuições recebidas, o cliente já terá recebido muitos relatórios de consultoria:

- Relatórios sobre a atribuição recebida pelo *consultor contábil* em função de uma rápida pesquisa em matéria de diagnóstico;
- Relatório sobre progressos realizados, cujo número e escopo variam muito, nos quais podem ter sido propostas modificações na definição do problema e dos planos de execução pelo *consultor contábil*;
- Relatórios e documentos relacionados à apresentação de propostas, feitas antecipadamente ao cliente, para que ele possa se decidir antes da sua execução.

Qualquer que seja o padrão dos relatórios intermediários, haverá um relatório final sobre as atribuições recebidas pelo *consultor contábil*.

Independentemente do padrão dos relatórios intermediários, haverá o relatório final sobre as atribuições recebidas pelo *consultor contábil*, no qual se evidenciarão os reais benefícios resultantes da implementação com sucesso do projeto discutido e aprovado pelo cliente.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES

5.1 Considerações finais

A pesquisa realizada pelo CRC-SP em julho de 2010 revelou que os contabilistas, proprietários de escritórios de contabilidade que prestam serviços de *assessoria contábil*, gostariam de expandir suas atividades, dentre outras, para o campo da *consultoria contábil*, como profissionais independentes e autônomos.

Porque os *consultores contábeis* serão necessários ao bom *desempenho* das empresas no contexto do modelo de Governança Empresarial do IFAC?

1. Conforme a definição que foi editada em 1941 pelo Comitê de Terminologia do *American Institute of Accounting*, (atual AICPA), a atividade de *consultoria contábil* tem como fundamento conceitual o papel que, pela sua formação acadêmica e experiência profissional, cabe ao contabilista, que é o de ***interpretar os efeitos*** das transações e eventos realizados pela empresa (e contabilizados) sobre o seu ***negócio***.

2. Os conhecimentos teóricos e práticos em matéria de gestão dos processos de ***interpretação*** (Morris, 1976) das transações e eventos realizados pela empresa, seu impacto estratégico sobre o ***desempenho*** do seu

negócio e plena quitação da **accountability** perante seus *stakeholders*, será o principal ativo tecnológico do *consultor contábil*. A prática da *consultoria contábil* se dará no contexto do modelo de Governança Empresarial definido em 2002 pelo IFAC.

3. Segundo Kubr (1989,3) há diversas definições em matéria de *consultoria* e de suas aplicações na solução de problemas empresariais. A primeira abordagem reflete a atividade do contabilista que, sendo funcionário da empresa, exerce atividades de consultoria. A segunda abordagem se refere à atividade do contabilista, proprietário de um escritório de contabilidade, que mediante contrato de prestação de serviços profissionais exerce sua *expertise* como *consultor contábil* externo e independente.

Uma das primeiras preocupações do *consultor contábil* será a de verificar em que *estágio* se encontra a empresa-cliente, segundo o modelo de análise sugerido por Greiner (1972). Após conhecer esse *estágio* o *consultor contábil* buscará alinhar com a empresa-cliente quais são as razões de sua contratação.

Se um dos problemas for a *redução de custos e despesas*, provavelmente o *consultor contábil* precisará se socorrer nos Manuais e Técnicas de Gestão de Custos e da TI aplicada à Gestão Econômica de empresas e suas áreas de resultados (AR).

Para o fechamento do contrato de prestação de serviços de *consultoria contábil* com a empresa-cliente o contabilista deverá atentar para as recomendações dos capítulos 2, 3 e 4 deste manual.

5.2 Sugestões

Para ingressar no mercado de *consultoria contábil*, o contabilista que atualmente exerce com sucesso a atividade de *assessoria contábil*, com extrema competência e habilidade, deverá demonstrar ser dotado de uma forte consciência dos riscos dessa atividade e não apenas das oportunidades.

Consideramos que o contabilista deverá se submeter ao teste do SWOT, ou seja, análise de suas S=forças, W=fraquezas, O=oportunidades e T=ameaças, implícitas tanto na fase de negociação do contrato de *consultoria contábil* como na de implementação do seu plano de ação (PA), após aprovação por parte da empresa-cliente. O contabilista Kaufman (1967)³² já manifestava essa preocupação ao afirmar que a atividade de *consultor contábil* é, na verdade, muito espinhosa (*thorny*).

³² KAUFMAN, Felix, *Professional Consulting by CPAs*, NY: The Accounting Review, Vol.XLII, October 1967, No. 4, p. 713-720

BIBLIOGRAFIA:

- ANSOFF, H. Igor, *Estratégia Empresarial*, SP: Editora McGraw-Hill, 1981
- ANTUNES, Maria Thereza Pompa et al, *Manual de Técnicas e Práticas de Gestão de Ética Profissional dos Contabilistas*, SP: CRC-SP 2011
- BONIZIO, Roni Cleber et al, *Manual de Técnicas e Práticas de Fluxo de Caixa para Micro e Pequenas Empresas e Interpretação*, SP: CRC-SP, 2011
- COASE, Ronald, *The Nature of the Firm*, NY: Oxford University Press, 1993
- COOPER, Robin and SLAGMULDER, Regine, *Target Costing and Value Engineering*, NY: Productivity, 1997
- CORNACHIONE JR, Edgard Bruno et al, *Manual de Técnicas e Práticas de Gestão Econômica para Médias e Pequenas Empresas*, SP: CRC-2011
- CUNHA, Antônio Geraldo da, *Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa*, RJ: Editora Nova Fronteira, 1982
- GREINER, Larry E., *Evolução e Revolução das Organizações na Medida em que Crescem*, MA: Harvard Business School Press, 1972
- HECKERT, J.Brooks, e WILLSON, James D., *Controllership*, NY: The Ronald Press, 1963
- HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael, *Accounting Theory*, MA; Irwin, 1992
- IASB International Accounting Standards Board, *IFRS International Financial Reporting Standards*, UK: IASCF International Accounting Standards Committee Foundation, 2007
- IASCF – International Accounting Standards Committee Foundation, *IFRS International Financial Reporting Standards*, UK: IASB International Accounting Standards Board, 2007
- IFAC International Federal of Accountants, *Enterprise Governance*, NJ: IMA Institute of Management Accountants, 2002
- IJIRI, Yuji, *Theory of Accounting Measurement*, NY: American Association of Accountants, 1975
- IUDICIBUS, Sérgio de, *Teoria da Contabilidade*, SP: Editora Atlas, 2009
- KAUFMAN, Felix, *Professional Consulting by CPAs*, NY: The Accounting Review, Vol XLII, October 1967 No.4, p.713-720

KUBR, Milan, *Management Consulting – A Guide to the Profession*, GENEVA: International Labour Office, 1986

MARTINS, Eliseu, *Contabilidade de Custos*, SP: Editora Atlas, 2008

MASKELL, Brian H., *Making the Numbers Count*, NY: CRC Press, Taylor and Francis Group, 2009

MASON, Perry et al, *Fundamentals of Accounting*, NY: Holt, Rinehart and Winston, 1959

MATTESSICH, Richard, *Critique of Accounting, Examination of the Foundation and Normative Structure of an Applied Discipline*, CT: Quorum Books, 1995

MORRIS, Charles W., *Fundamentos da Teoria dos Signos*, SP: Editora USP, 1976

NAKAGAWA, Masayuki, *ABC Custeio Baseado em Atividades*, SP: Editora Atlas, 1993

NAKAGAWA, Masayuki, *Contabilidade Reversa (anotações de aula)*, SP: FEA, 2009

RIahi-BELKAOUI, Ahmed, *Accounting Theory*, NY: Thompson, 2000