

SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS: DIFICULDADES NA IMPLANTAÇÃO

Cleonice Bastos Pompermayer*

RESUMO

Este artigo apresenta uma série de reflexões sobre dificuldades detectadas no momento da implantação de sistemas de gestão de custos nas organizações. Essas dificuldades, em algumas situações, podem ser decorrentes de questões de abrangência conceitual, envolvendo desde o entendimento do conceito de custo e uma visão gerencial acerca deste, até a compreensão das características dos diversos métodos disponíveis. Em outras vezes, o que se dá é uma falta de clareza quanto à definição dos objetivos a serem alcançados com o sistema de custos e à sua correta adequação às estratégias genéricas da empresa. Por fim, podem ocorrer obstáculos internos que surgem no momento da implantação do sistema de custos na organização.

Palavras-chave: custos, sistemas de custos, recursos, sistemas de gestão, necessidades gerenciais.

ABSTRACT

This article presents a series of reflections on the difficulties which occur when cost management systems are implanted in an organization. These difficulties in some cases lead to questions of conceptual compromise which must be understood in terms of costs, na overall vision, and the methods available. In other cases their is a lack of understanding in defining objectives in order to reach the correct cost management strategies of a particular company. There could also be internal obstacles at the moment of the implementation of a cost system in an organization.

Key words: costs, systems of costs, resources, systems of management.

*Economista, Doutoranda em Engenharia da Produção pela UFSC. Professora da FAE e do CDE, Coordenadora do Núcleo de Pesquisa Acadêmica da FAE e do Curso de Especialização em Finanças da FAE/CDE. Consultora de Empresas.

INTRODUÇÃO

No ambiente competitivo em que as empresas estão inseridas atualmente, verifica-se um crescimento significativo da divulgação sobre a importância de uma adequada gestão de seus custos, objetivando a manutenção de sua sustentação competitiva no mercado.

Para ser bem-sucedida nesse aspecto, a empresa deve implantar em seu ambiente operacional uma tecnologia de gestão compatível com as suas necessidades gerenciais de controle dos elementos que compõem seus produtos, de avaliação dos resultados, de análise de margens de contribuição, de tomada de decisões de mudanças em processos de produção, de análise dos benefícios da utilização de tecnologias avançadas de produção e de apoio ao planejamento estratégico da organização.

A busca de um sistema de gestão de custos que atenda a essas necessidades deverá ser empreendida mediante um prévio conhecimento por parte da empresa sobre as dificuldades com as quais poderá se defrontar neste percurso.

O presente artigo tem como objetivo tecer alguns comentários que possam ser úteis no sentido de elevar a compreensão sobre tais dificuldades. Esses comentários resultam de reflexões da autora baseadas em sua experiência como consultora na implantação de sistemas de custos, em empresas de diversos ramos de atividade. As dificuldades usualmente encontradas foram sistematizadas através de uma base teórica e agrupadas em três áreas distintas: uma delas refere-se a aspectos conceituais; outra enfoca a compatibilização de objetivos; e a última considera os obstáculos na implantação, propriamente dita.

1 DIFICULDADES CONCEITUAIS

No nível das questões conceituais, é muito comum a verificação de uma dicotomia entre o conceito real de custos – fundamentado no uso dos recursos (materiais, mão-de-obra, equipamentos e tecnologia) e na exigência que estes recursos demandam pela sua remuneração na forma de salários, manutenção, impostos, retorno, que se traduzem em custos – e o habitual conceito utilizado para os custos sob a visão apenas monetária que eles representam.

Normalmente, a visão monetária dos custos leva as empresas a adotarem ações no sentido de controles e reduções muitas vezes de forma indiscriminada, sem uma análise mais adequada sobre quais os recursos ou benefícios atingidos na forma de produtos ou serviços, não permitindo, ainda, a prática de técnicas de otimização dos recursos. Por otimização de recursos entenda-se, aqui, o esforço para produzir mais, com mais qualidade e menor desperdício.

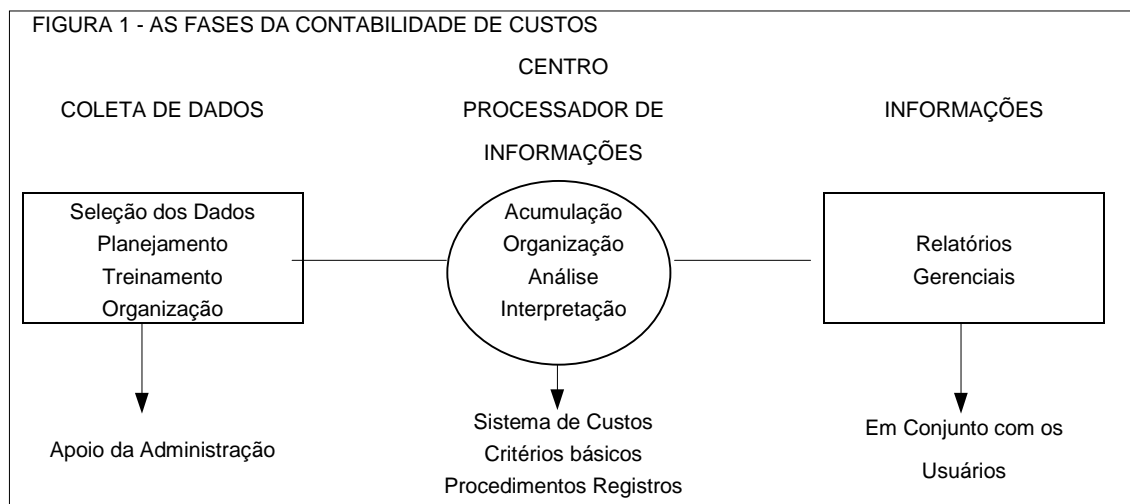
A aceitação por parte da empresa de que os custos têm sua origem no uso dos recursos colocados à disposição da produção, visando-se, assim, atingir a produção planejada, evidencia que a ocorrência de custos não deverá ser encarada negativamente pela empresa, mas sim que esses custos estarão presentes sempre que haja atividade econômica e produção.

Ainda quanto às questões conceituais, outro aspecto relevante é o entendimento e internalização, pelos membros da empresa, de uma visão de custos sob a ótica de um sistema de informações gerenciais estratégico. Nos termos de Abreu (1999, p.32), sistemas de informações estratégicos

são aqueles que mudam os objetivos, produtos, serviços ou relações ambientais de uma empresa. Os sistemas que têm este efeito sobre uma organização literalmente mudam a maneira pela qual a empresa faz negócios. Neste nível, a tecnologia da informação leva a organização a novos padrões de comportamento, ao invés de simplesmente dar suporte e sustentação à estrutura existente, aos produtos existentes e/ou aos procedimentos de negócios existentes.

Essa visão introduzirá na empresa a possibilidade de uma nova leitura sobre os custos. O primeiro e importantíssimo aspecto a ser considerado consiste na interpretação diferenciada e fundamental entre dados e informações de custos. Em seguida, a promoção da integração entre as diversas áreas operacionais dentro da empresa e, por último, o reconhecimento de que um sistema de custos ultrapassa o conceito teórico e prático, aplicado a ele, de constituir apenas uma planilha eletrônica, devendo, além disso, oferecer informações capazes de apoiar a tomada de decisões estratégicas da empresa.

Na figura a seguir, extraída de Leone (1989, p.212), podem ser visualizadas as três fases da contabilidade de custos em uma empresa:



Fase I - Coleta de dados

O trabalho de coleta e seleção de dados internos e externos, quantitativos e monetários se dará em subsistemas de apoio, constituídos pelas áreas funcionais e instrumentos de controle da empresa, tais como: etapas de produção, sistemas de controle de materiais, controle de patrimônio e planejamento de produção.

A atuação desses subsistemas implicará um planejamento, treinamento, organização e integração entre esses setores, o que promoverá uma postura participativa e um entendimento sobre a importância da gestão de custos para a empresa.

Fase II - Processamento dos dados

Nesta fase, o centro processador de informações receberá os dados e executará a operação de acumulação, organização, análise e interpretação desses dados, transformando-os em informações compatíveis com as saídas esperadas, definidas na arquitetura dos sistemas de custos, modelados especialmente para a empresa.

Fase III - Informações

Os dados gerados pelo sistema de custos constituem-se em importante elemento do sistema de informações gerenciais, pois representam os resultados de um trabalho de processamento alicerçado num modelo de sistema exaustivamente desenhado e elaborado para atender às necessidades

gerenciais específicas da empresa, levando em conta seus objetivos e metas, seus parâmetros e prioridades. Essas informações deverão advir de contatos iniciais com os usuários do sistema (gerentes de produção, finanças, recursos humanos, vendas, *marketing*, contabilidade, engenharia, projetos, desenvolvimento de produtos) para que o sistema de custos produza relatórios gerenciais confiáveis, eficientes e úteis para as diversas áreas funcionais da empresa.

Uma outra área conceitual que apresenta certa dificuldade nas organizações refere-se à compreensão e/ou ao conhecimento dos sistemas e métodos de custos disponíveis, o que pode levá-las a escolhas impróprias ou inadequadas no momento da implantação. Por sistema de custos entende-se, aqui, o conjunto dos meios que a empresa utilizará para coletar e sistematizar os dados de que necessita para produzir informações gerenciais úteis para toda a organização e seus níveis hierárquicos.

A materialização deste conceito na vida da empresa necessitará de uma cuidadosa seleção e combinação dos princípios, critérios e métodos de custeio, já desenvolvidos na base científica da Contabilidade de Custos, que atualmente passa, inclusive, por mudanças bastante significativas.

Pode-se, portanto, afirmar que para a implantação de um sistema de gestão de custos deve-se proceder a uma criteriosa análise da adequação desses métodos, disponíveis na literatura, e de sua compatibilização às necessidades gerenciais da empresa.

Os métodos de custeio atualmente são apresentados e discutidos sob a luz de duas correntes. Uma delas é representada pelos chamados **sistemas de custeio tradicionais**, que tiveram sua origem na necessidade de se avaliar os estoques na indústria nascente, após a Revolução Industrial (século XVIII), que era uma tarefa mais simples, até então, na empresa tipicamente mercantilista, conforme Martins (1996, p. 23).

Com o passar do tempo, os objetivos dos sistemas de custeio tradicionais evoluíram para a busca de informações que apoiassem o controle das operações, a análise de resultados e o custeio e análise dos produtos.

Os sistemas tradicionais focalizam a apuração dos custos em três elementos: materiais utilizados na produção, mão-de-obra empregada e custos indiretos de fabricação, tendo os dois primeiros como elementos principais na composição dos custos dos produtos.

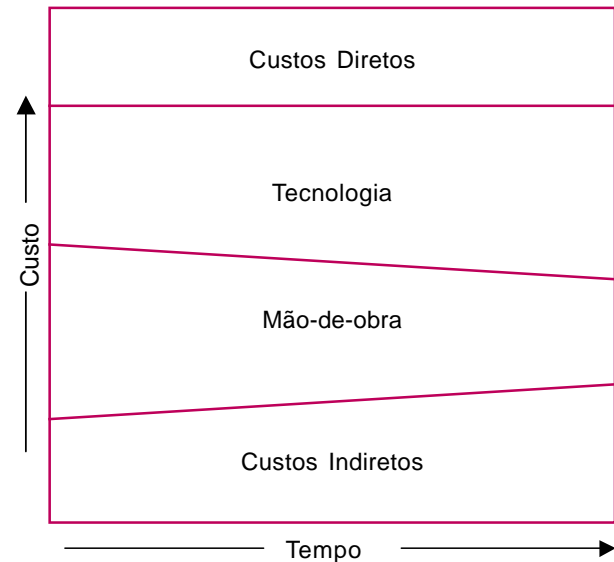
Esses sistemas trazem em suas bases princípios contábeis, tais como os princípios da realização, da competência, da confrontação, do custo histórico como base de valor, da consistência e da relevância. Apresentam uma terminologia, critérios e pressupostos próprios. Podem ser sistematizados, segundo os objetivos e necessidades gerenciais, como:

- a) sistemas de apuração de custos, através de métodos de acumulação por processos, por ordem de produção ou por unidades de esforço de produção, combinados aos critérios de custeio por absorção ou variável;
- b) sistemas voltados a decisões, estruturados de forma a permitir a realização de análise de custos fixos, lucro e margem de contribuição, e a análise de custo-volume-lucro;
- c) sistemas para controle, fundamentados no custo padrão e na contabilidade de custos por responsabilidade.

A segunda corrente dos sistemas de custeio é a da **gestão estratégica de custos**. Esta abordagem tem suas bases nas exigências impostas às empresas pelo novo ambiente competitivo globalizado – dada a implantação de tecnologias avançadas de gestão, como *just-in-time* (JIT), gerenciamento da qualidade

total (CQT ou TQM) e planejamento dos recursos de manufatura (MRP II) – e, paralelamente, pelo crescimento da participação dos custos indiretos de fabricação em relação ao total dos custos, nas últimas décadas, como ilustra a figura 2, adaptada de Ching (1995, p.16).

FIGURA 2 - EVOLUÇÃO RECENTE DO PERFIL DOS CUSTOS



A convivência das empresas nesse novo ambiente pode ser traduzida por uma forte pressão pela busca de vantagem competitiva, o que intensifica a necessidade e a importância do uso de uma tecnologia de mensuração e gestão de custos capaz de fornecer respostas confiáveis às seguintes questões (Brimson, 1996, p.20):

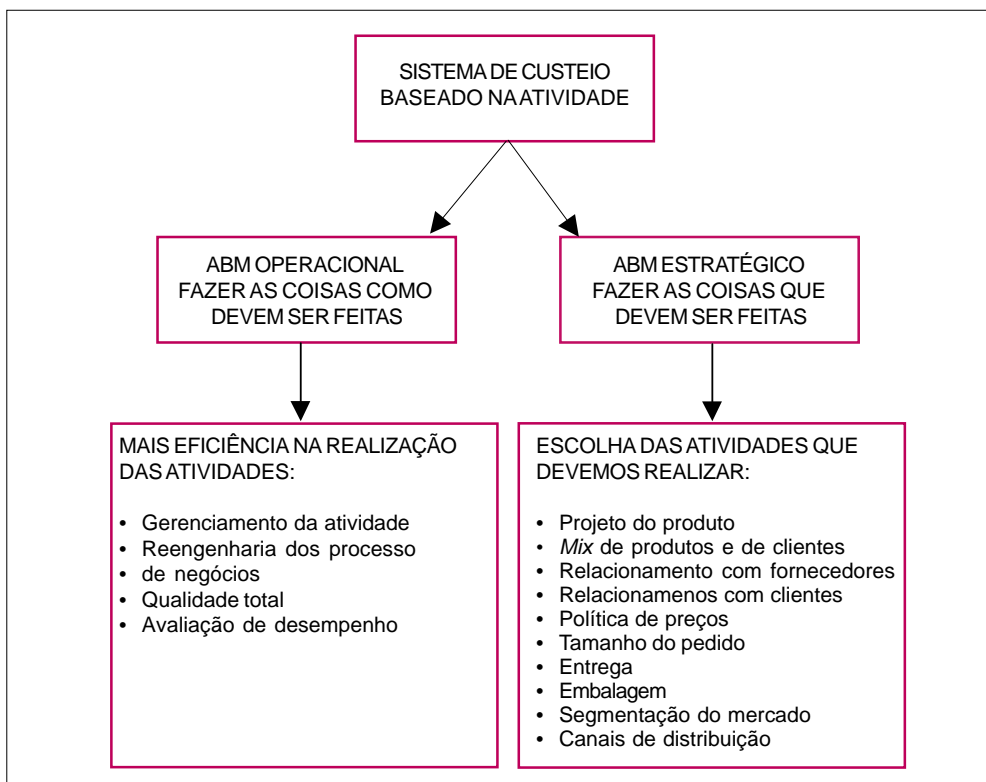
1. Quais são os custos e lucros influenciáveis (e claramente identificados) para as principais linhas de produtos e clientes?
2. Quais são os padrões de comportamento de custo de cada atividade incluindo sua **capacidade**, e qual a variação de volume permitida sem alteração de custos?
3. Quanto representa o desperdício (não agrega valor) no custo, e quais são as melhores práticas para uma atividade?
4. Como variam os **custos indiretos** em função das mudanças do negócio?
Quais custos são evitados se o volume decresce?
5. Como a estrutura **atual de custos**, a utilização da capacidade e a tendência do desempenho não financeiro se comparam com aquelas dos concorrentes?
6. Como menores custos podem ser planejados nos produtos novos e nos existentes?

O gerenciamento dos custos empresariais voltado para esses tipos de informações dá margem para o surgimento de vários métodos de custeio, baseados na análise dos processos operacionais, na melhoria contínua e na otimização dos custos: custeio baseado em atividades - ABC (*Activity-Based Costing*), gerenciamento baseado em atividades - ABM (*Activity-Based Management*), custo-alvo, custo *kaizen*.

O ABC é “um novo método de análise de custos, que busca ‘rastrear’ os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos ‘diretamente identificáveis’ com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços” (Nakagawa, 1995, p.29).

O sistema de gerenciamento baseado em atividades tem como finalidade auxiliar a empresa a atingir seus objetivos com o menor consumo de recursos, ou seja, obtendo os mesmos benefícios com um custo total mínimo. Esse objetivo somente será alcançado através de um conjunto de medidas interligadas, que somente podem ser desenvolvidas com informações provenientes do método de custeio ABC. Segundo KAPLAN e COOPER (1998, p.15), a utilização do gerenciamento baseado em atividades poderá ser dividida em duas aplicações complementares: o ABM operacional e o ABM estratégico, como mostra a figura 3:

FIGURA 3 - SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO NA ATIVIDADE ABM OPERACIONAL E ESTRATÉGICO



FONTE: KAPLAN e COOPER (1998, p.15)

O custo-alvo ou custo-meta, segundo Sakurai (1997, p.52), “é um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho do produto”. É útil nos estágios de desenvolvimento de um produto, e incentiva a inovação, concentrando os esforços de todos os setores da organização em busca de um lucro programado para ser alcançado através de produtos que satisfaçam “níveis de qualidade, tempo de entrega e preço exigidos pelo mercado” (Monden, 1999, p.27).

O custo *kaizen*, por seu turno, visa à “constante busca de reduções de custo em todas as etapas da manufatura” (Monden, 1999, p.221). Em sua aplicação, o conceito do custo *kaizen* se desdobra em dois grupos de atividades, destinados a reduzir custos (1) para cada produto e (2) de cada período, como afirma Sakurai (1997, p.52).

2 DIFICULDADES NA DEFINIÇÃO DE OBJETIVOS

A definição dos objetivos é um dos pontos-chave para o sucesso da adoção de um sistema de gestão de custos. Constitui, também, para a empresa um importante fator de integração das pessoas e de unificação do seu entendimento acerca do que significa consumir recursos, atingir objetivos e metas, e da longevidade da empresa no mercado.

Esta definição exigirá, por parte da empresa, uma revisão de seu planejamento estratégico, de forma que as informações do sistema se coadunem com a estratégia de sustentação competitiva determinada por ela.

Caso a organização opte por uma estratégia de liderança em custo, deve estar consciente de que esta opção pressupõe

(...) uma perseguição vigorosa de reduções de custo pela experiência, um controle rígido do custo e das despesas gerais (...) e a minimização do custo em áreas como P & D, assistência, força de vendas, publicidade etc. Intensa atenção administrativa ao controle dos custos é necessária (...). Custo baixo em relação aos concorrentes torna-se o tema central de toda a estratégia, embora a qualidade, a assistência e outras áreas não possam ser ignoradas (Porter, 1986, p. 50).

Por outro lado, caso a organização enfatize uma estratégia de diferenciação, estará buscando a geração de algo que possa ser visto no mercado

como único. Dessa forma, embora a empresa não possa ignorar os aspectos relativos a custos, estes deixam de representar o alvo estratégico principal. Na expressão de Porter (1986, p. 52), “a diferenciação, se alcançada, é uma estratégia viável para obter retornos acima da média (...). Ela também aumenta as margens, o que exclui a necessidade de uma posição de baixo custo”.

Naturalmente, “o papel do controle gerencial realmente depende da estratégia que estiver sendo seguida, e os eficazes sistemas de gestão de custos diferenciam-se de acordo com a estratégia” (Shank e Govindarajan, 1995, p.136-137).

Assim, os sistemas de custos compatíveis com a estratégia de liderança em custos deverão se voltar para informações rigorosas de controle dos elementos de materiais e mão-de-obra, acompanhar o processo de produção detalhadamente, estabelecendo parâmetros e medidas com a finalidade de elaboração de comparações, e promover reduções de custos no produto durante a sua elaboração.

Para a estratégia de diferenciação, por outro lado, são necessários sistemas de custos que produzam informações sobre o rastreamento dos recursos absorvidos pelos elementos temporários de custos, que geralmente acompanham projetos de inovações, enquanto o rigor com os custos de materiais e mão-de-obra torna-se secundário.

3 DIFICULDADES NA IMPLANTAÇÃO

A tarefa de implantação de um sistema de gestão requer alguns cuidados básicos. Exige abordagem técnica específica, sensibilização das relações humanas e adequação da tecnologia de processamento de dados empregada pela empresa.

Esses cuidados poderão ser explicitados por alguns aspectos fundamentais na implantação do sistema, tais como: apoio total da alta direção da empresa, análise dos custos e benefícios das informações geradas pelo sistema, conscientização de que este não gera informações por si só (precisa ser alimentado) e de que deve ser constantemente revisto e atualizado.

O sistema de gestão de custos, por sua natureza, não pode prescindir de um patamar mínimo de organização dos subsistemas de apoio, como materiais, recursos humanos, finanças,

produção, contabilidade. Portanto, tais subsistemas deverão ser articulados em torno dos dados que fornecerão ao sistema de custos, de forma sistematizada e organizada.

Os aspectos comportamentais geralmente representam barreiras à entrada do sistema de custos na empresa. Muitas vezes isto ocorre pela falta de divulgação apropriada dos objetivos gerais de sua implantação. Em outras ocasiões, até mesmo pelo fato de os membros da organização envolvidos com o sistema necessitarem de uma introdução a esses novos conceitos, de forma a absorver as novas condutas requeridas.

A tecnologia de informática já utilizada pela empresa também poderá oferecer alguma resistência, em função de adequações e reformulações que se mostrem necessárias com a introdução do sistema.

Em face dessas situações, é fundamental que tanto a direção da empresa como a equipe responsável pela implantação do sistema de gestão de custos estejam atentas e assumam uma postura pró-ativa até que a organização absorva convenientemente a nova tecnologia de gestão.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quanto mais intensa a competição a que estiver submetida uma empresa, mais importante será dispor de instrumentos integrados de gestão que lhe permitam conhecer seus custos e, a partir daí, encontrar uma posição competitiva vantajosa diante de seus competidores.

A trajetória estratégica escolhida pela organização terá influência decisiva na seleção do método de custeio a ser implantado. Procedimentos altamente eficazes para a busca de liderança em custo, como aqueles embasados em custos-padrão, por exemplo, com grande ênfase nos controles e esforços concentrados em programas de redução de custos, não terão idêntica importância e o mesmo desempenho no momento em que a estratégia selecionada se voltar para a diferenciação no mercado. Neste caso, os sistemas de gestão em geral e particularmente os de custos, a serem implantados, deverão estar dotados de maior flexibilidade, característica imprescindível para sua adequação a um ambiente cuja tônica deverá ser a inovação.

Ressalte-se que a maior flexibilidade em relação aos custos não significa que estes não sejam importantes para a organização que opte por uma estratégia de diferenciação; na verdade, tal flexibilidade é conquistada através da inovação, que permite à empresa operar, no mercado, com margens de lucratividade superiores à média de suas competidoras.

Embora as dificuldades aqui relatadas tenham se repetido em diversas ocasiões na experiência profissional da autora, não cabe a pretensão de que tais observações tenham validade universal. A intensidade com que tais questões se manifestam não é uniforme, apresentando diferenças em função de variáveis – que fogem ao escopo do presente artigo – como: o porte da empresa, a qualificação de seu quadro gerencial, o estágio de maturidade da organização, entre outras.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABREU, Aline F. de. **Sistemas de informações gerenciais** : uma abordagem orientada a negócios. Florianópolis : IGTI, 1999.
- BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades** : uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo : Atlas, 1996.
- CHING, Hong Y. **Gestão baseada em custeio por atividades**. São Paulo : Atlas, 1995.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho** : administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo : Futura, 1998.
- LEONE, George S. G. **Custos : planejamento, implantação e controle**. 2.ed. São Paulo : Atlas, 1989.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 5.ed. São Paulo : Atlas, 1996.
- MONDEN, Yasuhiro. **Sistemas de redução de custos** : custo-alvo e custo kaizen. Porto Alegre : Bookman, 1999.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC : custeio baseado em atividades**. São Paulo : Atlas, 1995.
- PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva** : técnicas para análise da indústria e da concorrência. 15.ed. Rio de Janeiro : Campus, 1986.
- SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo : Atlas, 1997.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **Gestão estratégica de custos** : a nova ferramenta para a vantagem comparativa. Rio de Janeiro : Campus, 1995.