

GESTÃO DE CUSTOS NAS ORGANIZAÇÕES

Dr. Wander José Theóphilo de Souza

RESUMO

Em virtude da pressão da globalização da economia, a liderança em custos hoje, se caracteriza por ser uma vantagem competitiva das empresas, devendo fazer parte de sua estratégia. Para tanto, é necessário estabelecer uma definição de e uma combinação adequada entre métodos e princípios, a qual só é obtida, por meio de análises sobre os objetivos com os quais a empresa pretende atingir as suas metas. A aplicação correta dos sistemas de custos pode aumentar a lucratividade, estabelecer maior competitividade diante da melhoria do desempenho das empresas, baseando-se no gerenciamento de custos, no levantamento dos dados e informações que implemente e direcione o seu planejamento estratégico rumo à concretização de sua visão de futuro. A origem da contabilidade de custos, sua evolução, os sistemas de apropriação, sua aplicabilidade, a comparação dos principais métodos, bem como, a problemática atual de custeio, são assuntos abordados neste texto, em um esboço que oferece algumas reflexões a respeito do gerenciamento de sistemas de custo nas organizações.

Palavras chave: Custos. Sistemas de custos. Contabilidade de custos.

ABSTRACT

Owing to the pressure of the globalization of the economy, the leadership in costs today is characterized as a competitive advantage of the enterprises must make a part of his strategy. For this, it is necessary to establish a definition of it and an appropriate combination among methods and principles, which is obtained only with analyses on the objectives with which the enterprise intends to achieve the goal. The correct application of the costs systems can increase the profitability, establish bigger competitiveness before the improvement of the performance of the enterprises, being based on the costs management, in the data collection and information what they implement and direct his strategic projection bound for the realization of his vision of future. The origin of the cost accounting, his evolution, the systems of appropriation, his applicability, the comparison of the principal methods, as well as the current problematic of funding, it is subjects boarded in this text, in a sketch that offers some reflections as to the management of cost systems in the organizations.

Keywords: Cost; Cost systems; Cost accounting.

Biografia

Professor Doutor das Faculdades Integradas do Brasil – UniBrasil. Professor de Contabilidade. Doutor em Engenharia de Produção pela UFS. wandersouza@unibrasil.com.br.

1. ORIGEM DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A origem dos sistemas de custo utilizados atualmente nas empresas, remonta aos estágios iniciais da Revolução Industrial. Nas indústrias de tecidos, de armas, de cerâmicas e porcelanas, os gerentes das fábricas recebiam as informações contábeis e as aplicavam para medir a eficiência dos processos internos de produção e analisar a produtividade dos funcionários.

As antigas ferrovias eram organizações complexas, que necessitavam do detalhamento das informações para estabelecer o seu controle financeiro. Seus gerentes das organizações desenvolveram a medida de desempenho, o índice operacional, que era usado para medir a eficiência das operações dos gerentes locais e a lucratividade dos negócios.

As siderúrgicas, por sua vez, controlavam o custo de material, a mão-de-obra utilizada e a energia, que eram os principais elementos utilizados, os quais tinham influência direta nos gastos para a produção do aço e dos trilhos necessários para o bom desempenho da economia.

As indústrias que fabricavam as máquinas operatrizes, por sua vez, para estabelecer o preço de venda e asua possível lucratividade, precisavam conhecer com grande precisão, o valor dos ítems que compunham o custo de produção para alcançarem o valor justo.

Estes critérios não eram diferente daquilo que propunha a Escola da Administração Científica, que se caracterizava pela preocupação em estabelecer e prescrever princípios normativos que deveriam ser aplicados como receituário em determinadas circunstâncias, para que o administrador pudesse ser bem sucedido, e assim, contando com o apoio da contabilidade.

Sua abordagem prescritiva e normativa procurava padronizar determinadas situações para que a maneira como elas deveriam ser administradas, também fossem padronizadas. É uma abordagem voltada para estimativas de receitas antecipadas, para previsão de soluções e para princípios normativos que devem reger o como fazer as coisas dentro das organizações.

Esta perspectiva visualiza a organização como ela deve funcionar, porém, não explicar o seu funcionamento. Neste contexto, o planejamento é utilizado para controlar a variabilidade humana através de normas e padrões para poder tornar o trabalho previsível e estável. (MORGAN, 1996).

Frederick Taylor entre outros participantes do movimento da administração científica desenvolveram procedimentos que mediam detalhadamente os processos de produção nas indústrias. Estas informações possibilitavam o controle e melhoria da produção em geral (CHIAVENATO, 1996).

A contabilidade de custos nesta época tinha como objetivo: a avaliação de inventários de matérias-primas, de produtos fabricados e de produtos vendidos, tudo ao final de um determinado período; e verificar os resultados obtidos em resultado da fabricação e venda de seus produtos. As técnicas de custeio desenvolvidas na época serviram de base para os modernos sistemas de custeio utilizados atualmente.

2. A EVOLUÇÃO DOS SISTEMAS DE CUSTOS

A contabilidade de custos não é uma “ciência” estática. Com o passar do tempo ampliou consideravelmente seu campo de atuação, abrangendo, além das organizações de indústria e comércio, as empresas de serviços. Desde o movimento inicial de administração científica até os dias atuais, os sistemas de custos foram sendo aprimorados. Sua evolução se deve principalmente ao crescimento das organizações, à intensificação da concorrência, à escassez de recursos e ao desenvolvimento dos sistemas de processamento eletrônico de dados.

Os sistemas de custos ao evoluírem, tornaram-se preciosas ferramentas para melhorar a competitividade e a excelência empresarial num mercado cada vez mais globalizado. Eles fornecem subsídios para: avaliação de estoques e determinação de resultados; planejamento e controle de atividades gerenciais; dão subsídios e disponibilizam condições concretas para as tomadas de decisões de sua administração.

3. SISTEMAS DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS

As empresas necessitam de sistemas de custeio para avaliar seus estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros, para estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes e, para oferecer feedback econômico sobre a eficiência dos processos utilizados por seus gerentes e operadores.

No passado, as empresas supriam essas três funções diferentes com um único sistema de custeio. Hoje, diante da necessidade de investidores, credores, autoridades tributárias, além da grande concorrência do mercado, não é mais possível a utilização de um único modelo. As empresas buscam a complementação dos diferentes métodos existentes, criando um modelo personalizado e eficaz para a sua situação particular, de tal forma que atendam às suas necessidades específicas.

Dos diversos sistemas e métodos de apropriação de custos existentes, destacam-se, para uma breve análise e comparação, os métodos mais utilizados e difundidos nas organizações:

Método de custeio por absorção: Segundo Crepaldi (2004), este método consiste na apropriação dos custos diretos, diretamente aos produtos, e no rateio arbitrário dos custos indiretos. O custeio por absorção total ou integral trata todos os custos variáveis e fixos, diretos e indiretos os quais são distribuídos à produção. Esse princípio ataca o problema de alocação dos custos fixos e indiretos, porém não auxilia a redução e entendimento desses.

O custeio por absorção parcial trata somente da parcela normal dos gastos, da parcela consumida de forma eficiente, que é alocada como custo dos produtos. Dessa forma evidencia as perdas ocorridas no período. Ataca os problemas de alocação e identifica as perdas.

O custeio variável ou direto trata somente os custos variáveis. Os custos fixos e indiretos não são distribuídos à produção, pois considerados como despesas do período.

Método das UEPs. Segundo os autores, Cambuzzi, Balen e Morozini (2009),

O método UEP fundamenta-se na noção de esforço de produção, isto é, o esforço realizado por uma máquina funcionando, o esforço humano, o esforço dos capitais, o esforço da energia aplicada e outros direta ou indiretamente aplicados. Tal método propicia além do custo de transformação dos produtos, outros inúmeros subsídios de extrema utilidade na gestão industrial.

Ou seja, o método UEP mede o esforço necessário para transformar matéria prima em produtos acabados. Ela é uma forma “personalizada” da empresa para medir a produção física de centenas ou milhares de produtos diferentes entre si, com um só número. Cada produto equivale a uma determinada quantidade de UEPs, que varia de acordo com o “esforço” investido no produto.

A soma dos UEPs de todos os produtos representa a produção total da empresa. Com isso, podem-se comparar as produções de meses e anos diferentes, pois a UEPs independe do tempo e da inflação ou deflação. A UEP unifica o controle de produções diversificadas. Ela transforma uma fábrica de vários produtos numa fábrica de um só produto, medido em UEPs.

É uma valiosa ferramenta, especialmente para a área de produção. Podem-se comparar operações e processos diferentes – expressos em UEPs – livres de valores monetários e de inflação/deflação, além de medir capacidades horárias (diárias, semanais e mensais) de máquina, setores e de toda a empresa.

Sistemas de Custeio Baseados em Atividades (ABC - Activity-Based Costing) Método que surgiu em meados da década de 80 com o objetivo de suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo de recursos de produtos, serviços, clientes e canais específicos.

O método ABC traz contribuições diferenciais para a área de custos. Trata os custos indiretos como se fossem diretos, através da análise das atividades responsáveis pelo consumo dos recursos; Avalia a eficiência das atividades que consomem os recursos e geram os CIF.

O custeamento é feito com base nas atividades e não nos produtos, pois considera que o produto é uma consequência; Analisa a organização como um conjunto de processos e não como um conjunto de

funções. O critério do custeamento baseado em atividades não trata a classificação das despesas e custos indiretos em variáveis e fixos. Todos os custos e despesas são alocados às atividades e, por meio destas, aos produtos e serviços (QUEIROZ; DELLA GIUSTINA, 2009).

Os sistemas ABC permitiram que os custos indiretos e de apoio fossem direcionados primeiro a atividade e processos e depois a produtos, serviços e clientes. Este sistema permite ao administrador um quadro mais nítido dos aspectos econômicos envolvidos em suas operações. Ele tem a finalidade de complementar, apoiar e subsidiar o gerenciamento de processos empresariais e de forma simultânea.

Uma das grandes vantagens do ABC frente a outros sistemas de custos considerados como mais tradicionais é que ele permite uma análise que não se restringe ao custo do produto, sua lucratividade ou não, sua continuidade ou não entre outros critérios, mas permite que os processos que ocorrem dentro da empresa também sejam custeados.

Uma vez que os processos são compostos por atividades que se inter-relacionam, tal análise permite uma visualização das atividades que podem ser melhoradas, reestruturadas e até mesmo eliminadas dentro de um processo, de forma a melhorar o desempenho competitivo da empresa.

A visão de processos é completamente diferente da visão verticalizada do departamento. Os processos são compostos por atividades que não necessariamente são desempenhadas dentro de um mesmo departamento. Assim, os processos são interdepartamentais, portanto, horizontais na estrutura organizacional de uma empresa.

Quanto ao emprego dos diferentes métodos de custeio, é absolutamente incorreto dizer-se sempre que um método é, por definição, melhor do que outro. Na realidade, um é melhor do que outro em determinadas circunstâncias e para determinadas utilizações. Os sistemas quando utilizados conjuntamente, se complementam e oferecem informações mais precisas sobre custos.

4. PROBLEMÁTICA DOS CUSTOS NAS ORGANIZAÇÕES

A problemática atual de custeio é devida à presença de vários aspectos, tais como:

Aumento dos custos indiretos. Do início da revolução industrial até meados da década de 50, o grande interesse das empresas era a produção, portanto grande parte dos gastos incorridos eram diretos e de fácil atribuição ao produto. A partir desse período, as empresas incorporaram várias atividades de suporte ao seu empreendimento, como por exemplo: marketing, qualidade, logística, finanças, pós-vendas etc., que elevou sensivelmente os gastos indiretos. Essa mudança de “mix” entre diretos e indiretos não pode ser tratada pelos sistemas tradicionais, pois os mesmos foram concebidos para tratar os diretos e efetuar rateios genéricos, normalmente por volume, dos indiretos.

Evolução da equação econômica. Nos dias atuais, no entanto, a variável onde os gestores têm maior poder de ação é o custo, já que o preço é determinado pelo mercado, e o lucro pela remuneração exigida pelos sócios, de acordo com os riscos e capital envolvidos. Os sistemas tradicionais não são capazes de fornecer informações oportunas e ágeis que auxiliam a busca de um custo meta.

Complexidade do ambiente. A complexidade do ambiente de negócios, maior número de canais de comercialização, globalização, aumento da gama de produtos etc. muitas vezes exigem sistemas de custeios diferentes dos praticados, impõem que sejam diferenciados, que possibilitem uma gestão efetiva de custos, aumentando a competitividade da empresa e garantindo sua lucratividade.

Esses fatores levam, com certeza, a necessidade de revisão do sistema de custeio, e sugere um questionamento quanto ao melhor método a ser implementado em cada empresa.

5. GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Para a sua devida eficácia, é necessária, a compatibilização dos sistemas tradicionais de custos aos novos padrões de competitividade, bem como a busca por níveis mais elevados e aprimorados de desempenho gerencial, que conduzam à liderança de custos.

Assim, quando se está diante de um processo produtivo, quer seja de bens, quer seja de serviços, é preciso se estabelecer um sistema que permita o gerenciamento de todas as formas desse processo, de todo

este ciclo de produção.

Os sistemas de custeio destinam-se a coletar os dados de custos, direta ou indiretamente, que estão identificados com algum objeto de custeio, a organizá-los e estruturá-los de forma que ofereçam controles e informações consistentes sobre os custos de produção, subsidiando assim, o processo de tomada de decisões.

Os sistemas de custeio podem ser implementados para permitir a preparação de demonstrações financeiras destinadas à prestação de contas aos acionistas ou, quando for necessário; dotar a empresa de instrumentos para controle dos custos de produção. Outra razão pode ser a necessidade dos administradores de dispor de instrumentos de tomada de decisões para comercialização, fixação de preços de venda, cálculo de lucratividade de produtos, ou mesmo a seleção do melhor “mix” de produtos a serem fabricados e comercializados.

Pode-se também desenvolver sistemas de custos destinados a permitir que os resultados da empresa possam ser projetados e conhecidos antecipadamente, possibilitando que os orçamentos possam ser projetados com precisão e concluídos com detalhamento completo dos custos de operação. Outros cenários levam a empresa a organizar sistemas de custos para atender às exigências fiscais.

Em modernos sistemas gerenciais, os custos são levantados para se mensurar o custo do produto e dos serviços, o custo da qualidade, o custo da não-qualidade, o custo do desperdício, a preparação do balanço da produtividade e da qualidade, e, ainda, para definir o custo-meta e gerenciar os custos que não agregam valor monetário.

As atuais tendências demonstram que a gestão de custos deixou de ter a empresa como principal centro de custeio, para adotar o custeio por cliente e custeio por fornecedor, gestão do desempenho da empresa, sistemas de controle operacionais etc.

Atualmente, a busca volta-se para uma gestão de custos se inicie no mercado e consiga chegar à empresa, procurando entender toda a cadeia de atividades que geram valor. É importante conhecer e medir todos os processos, desde a entrada de pedidos, pesquisa, administração de escritório, contatos com clientes, entrega, logística, assistência técnica, garantia etc.

Os sistemas de relatórios financeiros acumulam os custos individuais informando seus resultados, mas, dão poucas explicações sobre suas causas. Os sistemas de informação e controle operacional fornecem dados para apoio ou esforços de melhoria contínua. As informações precisam ser oportunas e precisas.

Quanto maior for o poder dos sistemas empresariais, mais claro as empresas terão de seus sistemas financeiros, de custeio e avaliação do desempenho integrado. Mas não adianta simplesmente a implantação de um sistema empresarial para se ter sucesso.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Do estudo feito, pode-se concluir que é grande a necessidade que todo o corpo gerencial tenha uma visão clara dos objetivos fundamentais de seus sistemas de contabilidade, antes de buscar a implantação ou o desenvolvimento de um sistema.

Vale mencionar ainda que, se a fonte de informação não estiver correta, de nada adiantará todo o resto, pois os indicadores apresentarão uma visão distorcida da realidade fazendo com que todas as decisões tomadas a partir daí incorram em estratégias erradas.

As trocas de informações e de dados exigem uma verdadeira sintonia entre os diversos softwares existentes, como: contabilidade, listas de materiais, planejamento, sistema de vendas entre outros. Quanto maior a integração das informações baseadas nas atividades, aos processos gerenciais padrão da empresa, mais frequentes e exatas se tornam as transferências de dados.

Caso seja viável, sugere-se que as empresas migrem de seus sistemas de custeio para o sistema ABC, obedecendo a certos critérios, fazendo com que a mudança aconteça gradativamente para que não se percam dados históricos e permitindo que os ajustes necessários sejam corrigidos.

Importante se faz que cada administração, cada empresa analise suas condições, possibilidades,

necessidades, objetivos, de tal forma que faça as opções certas nas oportunidades adequadas, corrigindo e inovando a fim de alcançar seu objetivo de qualidade, eficiência e lucratividade.

REFERÊNCIAS

- CAMBRUZZI, Daiane; BALEN, Fábio Viane; MOROZINI, João Francisco. Unidade de Esforço de Produção (UEP) como Método de Custeio: Implantação de Modelo em uma Indústria de Laticínios. AB-Custos Associação Brasileira de Custos. v. IV, n° 1, jan/abr 2009.
- CHIAVENATO, Idalberto. Teoria geral da administração. São Paulo: Makron Books, 1996.
- COOPER, Robin & KAPLAN, S Robert. Custo e desempenho. São Paulo: Futura, 2000.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade gerencial: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- HAMEL, Gary e PRAHALAD C.K. Competindo pelo futuro. Rio de Janeiro: Record, 1995.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 2000.
- MORGAN, G. Imagens da organização. São Paulo: Atlas, 1996.
- QUEIROZ, Antônio Diomário de; DELLA GIUSTINA, Joelma Kremer. O Custeio ABC como ferramenta para uma resposta eficiente ao consumidor. Disponível em: <http://www.google.com.br/search?hl=pt-BR &q= contabilidade +custeio+ABC& meta=lr%3Dlang_pt> Acesso em: 21 ago. 2009.