

MODELO CONCEITUAL DE GESTÃO DE CUSTOS PARA ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS CONTEMPORÂNEAS

CLEONICE BASTOS POMPERMAYER

Resumo:

O ambiente competitivo em que estão inseridas as organizações, as mudanças nos sistemas de produção e a introdução da tecnologia da informação conduzem a organização a alternativas diferenciadas, que respondam de forma rápida aos apelos e necessidades do ambiente externo, em busca de aumentos de produtividade e redução de custos na gestão de seus negócios. Nesse sentido, este trabalho tem como objetivo apresentar um modelo conceitual de gestão de custos que contemple as necessidades gerenciais de uma estrutura organizacional contemporânea. No modelo conceitual proposto definem-se as necessidades gerenciais, os objetivos a serem atingidos, assim como as informações geradas pelo sistema de custos através do processamento dos dados obtido pela combinação de métodos de custeio existentes. Apresentam-se, também, algumas considerações a serem levadas em conta para a implantação do referido modelo.

Palavras-chave:

Área temática: *A Controladoria, a Gestão de Custos e as Novas Formas de Organização Empresarial*

**MODELO CONCEITUAL DE GESTÃO DE CUSTOS PARA
ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS CONTEMPORÂNEAS**

CLEONICE BASTOS POMPERMAYER
ECONOMISTA, MESTRE EM TECNOLOGIA PELO CEFET-PR,
DOUTORANDA EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO PELA UFSC
FAE BUSINESS SCHOOL
RUA 24 DE MAIO, 135
E-MAIL: cleonicebp@bomjesus.br
PROFESSORA DA DISCIPLINA DE CUSTOS NOS CURSOS DE
GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO, COORDENADORA DO CURSO DE
ESPECIALIZAÇÃO EM FINANÇAS E DO NÚCLEO DE PESQUISA
ACADÊMICA

ÁREA TEMÁTICA: GESTÃO DE CUSTOS E AS NOVAS FORMAS DE
ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL

**MODELO CONCEITUAL DE GESTÃO DE CUSTOS
PARA ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS CONTEMPORÂNEAS**
ÁREA TEMÁTICA: GESTÃO DE CUSTOS E AS NOVAS FORMAS DE
ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL

RESUMO

O ambiente competitivo em que estão inseridas as organizações, as mudanças nos sistemas de produção e a introdução da tecnologia da informação conduzem a organização a alternativas diferenciadas, que respondam de forma rápida aos apelos e necessidades do ambiente externo, em busca de aumentos de produtividade e redução de custos na gestão de seus negócios.

Nesse sentido, este trabalho tem como objetivo apresentar um modelo conceitual de gestão de custos que contemple as necessidades gerenciais de uma estrutura organizacional contemporânea. No modelo conceitual proposto definem-se as necessidades gerenciais, os objetivos a serem atingidos, assim como as informações geradas pelo sistema de custos através do processamento dos dados obtido pela combinação de métodos de custeio existentes. Apresentam-se, também, algumas considerações a serem levadas em conta para a implantação do referido modelo.

INTRODUÇÃO

A instalação de um novo ambiente competitivo, as mudanças nos sistemas de produção e a introdução da tecnologia da informação exercem uma pressão na direção de uma organização diferenciada, que responda de forma rápida aos apelos e necessidades do ambiente externo, em busca de aumentos de produtividade e redução de custos na gestão de seus negócios.

Para que as organizações atinjam esse estágio, é fundamental a adequação e reformulação de suas estratégias competitivas, a definição de seus objetivos, a reavaliação de seus processos internos e a adaptação de sua estrutura organizacional.

Segundo SBRAGIA (1980, p.148), "a *estrutura organizacional*, como um aspecto inerente ao esforço gerencial, trata do arranjo estrutural da organização, intencionando projetar um complexo conjunto de inter-relações que permita a realização efetiva do trabalho". Para ser bem sucedida nesse contexto, as organizações devem implantar em seu ambiente interno tecnologias de gestão capazes de auxiliar efetivamente o gerenciamento de novos processos e a avaliação de custos e benefícios das ações gerenciais.

Dentre as tecnologias de gestão que podem ser adotadas pela empresa, uma das principais é o sistema de gestão de custos, por sua capacidade de fornecer informações de grande utilidade no auxílio à tomada de decisão e no planejamento e controle dos recursos de produção, constituindo instrumento gerencial fundamental na busca da sustentação competitiva da organização, que pode ser traduzida, na atualidade, por aspectos que envolvem "(...) a sobrevivência, o crescimento e o desenvolvimento da organização" (SAKURAI, 1997, p.27).

Torna-se necessário, então, um entendimento acerca dos conceitos teóricos sobre custos, a visão desses sob a ótica de um sistema gerencial de informações, a definição de um modelo de custeio de gestão de custos e suas possíveis respostas às necessidades gerenciais da organização, sempre levando em conta o tipo de estrutura organizacional vigente, uma das mais importantes bases de adequação para o bom funcionamento do sistema de gestão de custos, de modo que seja compatível com as necessidades gerenciais da organização.

A busca de um sistema de custos que atenda a essas necessidades deverá ser empreendida mediante a utilização de duas abordagens.

Inicialmente, deve-se proceder à caracterização e avaliação da estrutura organizacional, tendo como base os fatores determinantes da estrutura, que constituem também fatores fundamentais na definição do modelo de gestão de custos. Esses fatores são: tamanho, tecnologia adotada, o ambiente em que a organização está inserida e escolha da estratégia competitiva.

A outra abordagem a ser considerada se refere ao conhecimento e à compreensão dos métodos de gestão de custos disponíveis, que darão embasamento para fundamentar o desenho e modelagem do sistema especificamente adequado para cada organização. A não observância desses aspectos poderá levar a organização a escolhas impróprias e inoperantes no momento da implantação do sistema e/ou da obtenção das informações gerenciais pertinentes.

Tomando o contexto descrito como pano de fundo, o presente trabalho concentra sua abordagem na proposição de um modelo conceitual de gestão de custos que contemple em sua concepção a capacidade de fornecer informações que atendam às necessidades de uma estrutura organizacional contemporânea.

O modelo conceitual, foi desenvolvido a partir da caracterização de estruturas organizacionais contemporâneas e da apresentação dos objetivos, princípios e procedimentos dos métodos de custeio recomendados no próprio modelo.

Define as necessidades gerenciais, os objetivos a serem atingidos, as informações geradas pelo sistema de custos através do processamento dos dados obtido pela combinação, de métodos de custeio existentes, bem como, etapas fundamentais da modelagem de um sistema de gestão de custos.

1 CARACTERIZAÇÃO DAS ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS CONTEMPORÂNEAS

Para atender aos propósitos desse trabalho, este item desenvolve três abordagens distintas que permitem a compreensão das possíveis características fundamentais das estruturas contemporâneas.

Assim, procura-se caracterizar as estruturas organizacionais mecanicistas e orgânicas e explorar a adequação entre as estruturas organizacionais e as estratégias empresariais, bem como entre as estruturas organizacionais e as condições gerais do ambiente de negócios.

1.1 ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS MECANICISTAS E ORGÂNICAS

Os estudos cujas abordagens tratam das estruturas organizacionais, critérios de escolha entre os diversos tipos e seus modelos de funcionamento são relativamente recentes, embora se possa constatar a existência de algum modo de estrutura desde o surgimento da sociedade humana.

Segundo SIMERAY (1970, p.XV), "é preciso esperar o nascimento das grandes empresas industriais do século XIX, com suas exigências de *rentabilidade*, para que se comece a examinar seriamente a importância das estruturas sobre a eficácia de seu funcionamento". Em sentido genérico, a finalidade de uma organização é atingir os objetivos para os quais foi criada.

HALL (1984, p.38), afirma que

A estrutura organizacional atende a três funções básicas. Em primeiro lugar, as estruturas tentam realizar produtos organizacionais e atingir metas organizacionais. Em segundo lugar, as estruturas se destinam a minimizar ou pelo menos regulamentar a influência das variações individuais sobre a organização. Impõem-se estruturas para assegurar que os indivíduos se conformem às exigências das organizações e não o inverso. Em terceiro lugar, as estruturas são contextos em que o poder é exercido (as estruturas também estabelecem ou determinam quais posições têm poder sobre quais outras), onde as decisões são tomadas (o fluxo de informação que entra numa decisão é basicamente determinado pela estrutura) e onde são executadas as atividades das organizações.

Dependendo do modo como as organizações procuram organizar seu recursos para cumprir as metas assumidas, pode-se caracterizar sua estrutura como mecanicista ou orgânica.

Uma **estrutura mecanicista** enfatiza a comunicação e o controle vertical, baseado na hierarquia, com tarefas rigidamente definidas, em que a tomada de decisão é centralizada e os membros da organização são submetidos a grande volume de regulamentos. Essas são as estruturas normalmente entendidas como tradicionais.

Em uma **estrutura orgânica**, diferentemente, há maior comunicação horizontal, com redefinições frequentes das tarefas. A decisão é descentralizada, aumentando a participação dos trabalhadores, ao mesmo tempo em que os regulamentos são atenuados. Por suas características, tendem a ser mais propícias à inovação.

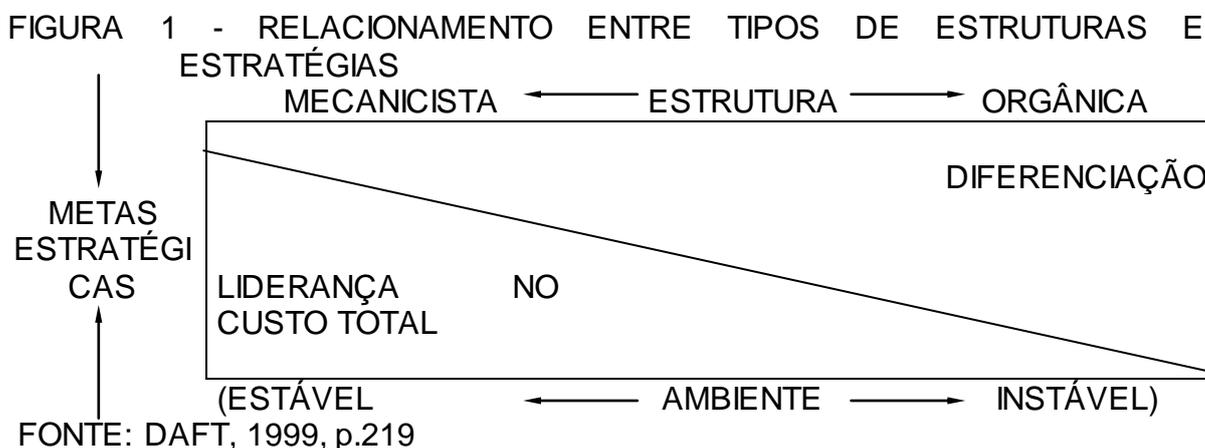
1.2 ADEQUAÇÃO ENTRE AS ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS E AS ESTRATÉGIAS COMPETITIVAS

As escolhas estratégicas feitas no âmbito da organização definem os rumos a serem seguidos pelos seus diversos componentes. Assim, a estrutura deve ser adequada ao alcance dos objetivos estrategicamente estabelecidos para a organização, ou seja, a estrutura deve constituir um elemento aglutinador dos esforços da organização para a consecução de seus objetivos estratégicos.

PORTER (1986, p.49-60) estabelece três abordagens estratégicas genéricas às quais as organizações podem recorrer para tentar se posicionar com sucesso em um ambiente competitivo: a liderança no custo total, a diferenciação e o enfoque. Qualquer uma dessas estratégias, ao ser implementada, exige o comprometimento total da organização.

Segundo esse autor (1986, p.54), para implementar com sucesso qualquer uma das estratégias genéricas, são necessários diferentes recursos e habilidades, bem como "arranjos organizacionais diferentes, procedimentos de controle e sistemas criativos". Tomando-se por base as duas estratégias genéricas fundamentais definidas por Porter, ou seja, a liderança em custo e a diferenciação, e lembrando que cada uma tem seus próprios requisitos em termos organizacionais para poder ser implementada adequadamente, torna-se necessário estabelecer uma forma de avaliar o grau de adequação existente entre as estruturas organizacionais e as estratégias propostas.

Nesse sentido, pode ser útil a análise da figura 1, adaptada de DAFT (1999, p.219), que procura demonstrar o relacionamento entre tipos de estruturas e estratégias genéricas.



Como pode ser observado, as estruturas mecanicistas possuem os atributos necessários para a implementação de estratégias voltadas à busca da liderança em custo, cuja preocupação fundamental é a eficiência interna, enquanto as formas estruturais mais orgânicas, facilitadoras do processo inovativo, são mais adequadas para as estratégias de diferenciação, que exigem maior flexibilidade.

Segundo MINTZBERG (1995, p.251) são:

(...) uma estrutura grandemente orgânica, com pouca formalização de comportamento; grande especialização horizontal do trabalho baseada no treinamento formal; tendência para agrupar os especialistas em unidades funcionais com finalidades de administração interna (...).

1.3 ADEQUAÇÃO ENTRE AS ESTRUTURAS E AS CONDIÇÕES AMBIENTAIS

Ao analisar o relacionamento entre as organizações e os ambientes em que estão inseridas, DAMANPOUR e GOPALAKRISHNAN (1998, p.11) afirmam que "as organizações, como sistemas abertos, buscam um estado de equilíbrio com seus ambientes; portanto, elas mudam suas estratégias, estruturas e processos em resposta a e em coordenação com as mudanças no ambiente externo. Esta adaptação organização-ambiente é vista (...) como uma condição necessária para a eficácia organizacional".

Esses autores adotam dois componentes representativos do dinamismo ambiental como os mais representativos das mudanças ambientais: o grau de estabilidade e o grau de previsibilidade. Assim procedendo, conseguem isolar quatro possíveis condições ambientais às quais podem estar expostas as organizações:

- a) um ambiente estável e previsível;
- b) um ambiente estável, mas imprevisível;
- c) um ambiente instável, mas previsível;
- d) um ambiente instável e imprevisível.

No **ambiente estável e previsível**, as mudanças ocorrem lentamente, e o padrão de mudança é previsível. A organização não sente muita necessidade de adotar inovações, e a previsibilidade do ambiente lhe permite planejar a adoção de inovações, mantendo esse processo ordenado. As inovações são, principalmente, incrementais, e o foco da organização é a sua eficiência operacional, o que dá ênfase maior a inovações técnicas do que a inovações administrativas. Em geral, as organizações submetidas a essa condição ambiental usam a imitação como fonte para suas inovações. A estrutura organizacional característica desse ambiente é a mecanicista.

No **ambiente estável e imprevisível**, as mudanças se desenvolvem lentamente, mas o padrão de mudanças é imprevisível, o que dificulta o planejamento das inovações. A imprevisibilidade do ambiente exige que a organização tenha a capacidade de adotar inovações com rapidez, para manter sua posição competitiva, quando se fizer necessário. Haverá predomínio de inovações técnicas, e seu caráter será incremental. Entretanto, se necessário, a organização também poderá adotar inovações radicais, devendo, portanto, estar habilitada a assimilar esse tipo de inovação. Para inovar, a organização submetida a esse tipo de condição ambiental recorrerá a fontes imitativas e aquisitivas. A imprevisibilidade ambiental exige que a organização estabeleça um foco externo, voltado ao mercado, para se adequar prontamente às possíveis alterações. Essa imprevisibilidade, por outro lado, exige um padrão de reação às mudanças muito rápido e integrado, possível de se obter com uma estrutura mecanicista, que permita a concentração de informações.

O **ambiente instável e previsível** apresenta uma freqüência de mudança mais elevada, mas seu padrão é previsível, tornando possível o planejamento da inovação. As inovações serão tanto incrementais como radicais e ocorrerão tanto na área técnica, melhorando produtos e processos, quanto na área administrativa, em busca de estruturas flexíveis, que possam estimular a organização a elevar sua criatividade, de maneira que se torne apta a responder adequada e continuamente aos estímulos das mudanças ambientais. A organização submetida a essas condições ambientais poderá utilizar fontes incubativas para as inovações. A estrutura deverá assumir forma mais orgânica, orientada para a flexibilidade.

O **ambiente instável e imprevisível** é um ambiente que muda com muita frequência e de forma irregular, exigindo da organização constantes inovações, incrementais e radicais, para acompanhar e diferenciar-se de seus competidores. Haverá ênfase especial para as inovações radicais, com o recurso a fontes aquisitivas e incubativas. Na verdade, a organização aqui busca uma estratégia de inovação, encorajando seus membros a assumir riscos, atuando em equipes multifuncionais, com alto comprometimento com a inovação. A estrutura será essencialmente orgânica, ressaltando o caráter empreendedor e criativo dos membros da organização, que deverá se tornar apta a encontrar novos desafios, assumindo uma posição de liderança em seu setor de atividades.

Diante do exposto, torna-se possível evidenciar algumas tendências de estruturas organizacionais mais adequadas para o contexto econômico atual, que apresenta forte predominância de instabilidade e necessidade constante de aumento do grau de competitividade.

As estruturas orgânicas demonstram uma busca de flexibilidade interna, mediante a redução da diferenciação horizontal, dos níveis hierárquicos, da formalização e da centralização.

Outra dessas tendências se refere às estratégias genéricas de competitividade (de liderança em custos e de diferenciação), observando-se que a estrutura orgânica é a que mais favorece a flexibilidade e incentiva a inovação, exigências do novo ambiente competitivo.

Quanto à adequação entre as estruturas e as condições ambientais, vistas sob a luz do grau de estabilidade e de previsibilidade, pode-se afirmar que as estruturas organizacionais orgânicas apresentarão características mais flexíveis, maior facilidade de implementar mudanças, adaptação mais rápida às exigências externas, além de um ambiente interno mais favorável à adoção de inovações, sejam elas incrementais, sejam radicais.

2 MÉTODO DE GESTÃO DE CUSTOS

2.1 MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

As mudanças e os novos desafios ambientais enfrentados pelas empresas têm exigido enorme esforço de atualização no âmbito da contabilidade de custos no que diz respeito aos métodos de custeio.

O método ABC é uma dessas atualizações que reúne características e fundamentação suficiente para marcar uma nova fase na história dos métodos utilizados para a gestão dos custos das organizações empresariais. “Um modelo ABC é um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado nas atividades organizacionais”. (KAPLAN e COOPER, 1998, p. 94).

Fundamentalmente, o método de custeio ABC parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e que os diversos produtos consomem (utilizam) essas atividades. Assim, na operacionalização desse método define-se a relação entre atividades e produtos por meio da utilização do conceito de *cost drivers* (direcionadores de custos), sendo os custos alocados aos produtos via direcionadores específicos.

Essa proposta conceitual do método de custeio por atividades tem

sua origem, dentre outros fatores, no crescimento da participação dos custos indiretos de fabricação na composição dos custos totais.

Segundo SHANK e GOVINDARAJAN (1995, p.222),

Hoje, o custo da mão-de-obra não é apenas muito menos importante, é também visto cada vez menos como um custo que varia quando o volume de produção varia. A mão-de-obra é agora parte da equipe em um grande e crescente número de empresas. Mas um número cada vez maior de empresas está se debatendo com os CIF. O custo indireto é agora a parte dominante do custo, e as empresas estão buscando desesperadamente formas para compreender por que seu crescimento mina tanto seus esforços para gerar lucros adequados.

Contrastando com a abordagem tradicional de custeio, o método de custeio por atividade (ABC) fundamenta-se numa visão horizontal dos processos do negócio. A organização é analisada pelos seus processos e subprocessos, cada um deles constituído por um grupo de atividades.

Nas palavras de COGAN (1997, p.27), "um processo é constituído de uma série de atividades que agregam valor, gerando um determinado produto final (bem ou serviço) dos clientes internos ou externos. Isso pode acontecer num grande processo interdepartamental e/ou num processo intradepartamental".

Essa abordagem se mostra compatível com a moderna concepção da organização, que enfatiza mais os processos de negócios do que os departamentos funcionais, como explicitado nas Estruturas Matriciais e Celulares.

No método de custeio ABC, atividade é tudo aquilo que é executado em uma empresa consumindo recursos para a concretização de um processo.

Segundo NAKAGAWA (1991, p.38), "o desempenho destas atividades é que desencadeia o consumo de recursos e que, portanto, merece ser observado e analisado cuidadosamente.

As atividades serão custeadas pelo rastreamento dos recursos absorvidos em sua execução ou elaboração – como materiais, mão-de-obra, seguro, consumo de energia elétrica – e definidos os direcionadores de custos, que são os fatores ou medidas de consumo que fazem com que as atividades sejam realizadas.

Os direcionadores auxiliarão e conduzirão os valores dos recursos consumidos para as atividades, concretizando-se, dessa forma, o cálculo do custo de cada atividade. O custo da atividade, uma vez calculado, deverá ser rastreado ao objeto de custeio, que poderá ser representado por um produto, por um serviço ou mesmo por um processo.

2.2 MÉTODO DO CUSTO-ALVO

Segundo MONDEN (1999, p.27), o custo-alvo

incorpora a administração do lucro em toda empresa durante a etapa de desenvolvimento do produto. Especificamente, esses esforços em toda empresa incluem (1) planejar produtos que tenham a qualidade de agradar ao consumidor, (2) determinar os custos-alvo (inclusive custos de investimento alvo) para que o novo produto gere o lucro-alvo necessário a médio ou longo prazos, dadas as condições de mercado correntes, e (3) promover maneiras de fazer com que o

projeto do produto atinja os custos-alvo, ao mesmo tempo em que satisfaça as necessidades do consumidor por qualidade e pronta-entrega.

Para SAKURAI (1997, p.49), o custo-alvo "é um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência. Para atingir esse objetivo, o custo-meta faz da integração das funções de produção e de *marketing* com a engenharia a razão principal de sua existência".

A partir do final a década de 80, o custo-alvo passou a ser um instrumento de gerenciamento estratégico de custos, fortemente ligado à estratégia das organizações, associado ao seu planejamento de lucros.

Uma característica essencial do custo-alvo é estar voltado para o mercado, ou seja, ele incorpora informações externas, provenientes do mercado para definir metas de custos, enquanto outros métodos, como o custo-padrão, por exemplo, são centrados internamente, focalizando a produção em si.

Dessa forma, o custo-alvo deixa de ser apenas uma técnica de interesse restrito à área da contabilidade gerencial, para constituir uma parte componente do próprio planejamento estratégico da empresa. Portanto, passa a estar integrado à estratégia empresarial e à análise do ambiente externo, principalmente os aspectos inerentes ao mercado.

2.3 MÉTODO DO CUSTO KAIZEN

O método do custo *kaizen* tem como principal objetivo, segundo MONDEN (1999, p.221), "(...) a constante busca de reduções de custo em todas as etapas da manufatura para ajudar a eliminar qualquer diferença entre os lucros-alvo (...) e os lucros estimados".

Nesse sentido, conforme SAKURAI (1997, p.52) e MONDEN (1999, p.221), o custo *kaizen* pode envolver dois tipos de atividades de redução de custos. O primeiro se refere a atividades direcionadas à redução dos custos de cada modelo de produto; o segundo, a atividades direcionadas à redução de custos por departamento, a cada período.

Na primeira situação, ou seja, quando se tratar de buscar a redução de custos para produtos específicos, o custo *kaizen* pode se destinar a: compensar os resultados que não atingiram as metas do custo-alvo; recuperar a lucratividade para modelos não lucrativos; reduzir custos de componentes específicos.

De todo modo, o que se pretende sempre é a identificação clara das causas que afetam a lucratividade do produto para, a seguir, realizar melhorias que eliminem a ocorrência dessas causas.

Assim, MONDEN (1999, p.245-247) propõe, para produtos específicos, a implementação do custo *kaizen* em quatro etapas: análise dos produtos, comparação dos custos do produto com valores-alvo, busca das causas e das soluções, planejamento e supervisão dos alvos de melhoria.

A preparação do orçamento e a determinação de redução do custo alvo, acompanhadas em atividades desenvolvidas na fábrica devem proporcionar as diferenças entre o custo-alvo e custos reais. (MONDEN 1999, p.222)

3 MODELO CONCEITUAL DE GESTÃO DE CUSTOS

O desenvolvimento do modelo conceitual de gestão de custos aqui proposto baseia-se nas etapas fundamentais que constituem um modelo genérico de gestão de custos. Nessas etapas são evidenciadas as adequações de um modelo conceitual de gestão de custos que contemple, de forma genérica, as especificidades de uma estrutura organizacional contemporânea.

Etapa 1 - Sensibilização Conceitual e Desenvolvimento de uma Visão Gerencial

No nível das questões conceituais, é muito comum a dicotomia entre o conceito real de custos, fundamentado no uso dos recursos (materiais, mão-de-obra, equipamentos e tecnologia) e na exigência que esses recursos fazem 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 de sua representação.

A visão gerencial de custos, necessária ao bom funcionamento para um sistema de custos pode ser compreendida e internalizada, pelos membros da organização, pelas etapas propostas por LEONE (2000, p. 24):

- a) coleta de dados: o trabalho de coleta e seleção de dados internos e externos, quantitativos e monetários dar-se-á em processos constituídos pelas áreas funcionais e seus inter-relacionamentos e pelos subsistemas de apoio representados pelos instrumentos de controle da empresa, tais como: etapas de produção, sistemas de controle de materiais, controle de patrimônio e planejamento de produção, *marketing*, logística;
- b) processamento dos dados: nessa fase, o centro processador de informações receberá os dados e executará as operações de acumulação, organização, análise e interpretação dos dados, transformando-os em informações compatíveis com as saídas esperadas, definidas na arquitetura dos sistemas de custos, modelados especialmente para a organização.
- c) Informações: as informações geradas pelo sistema de custos constituem 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 organização, levando em conta seus objetivos e metas, seus parâmetros e prioridades.

Etapa 2 - Definição das Necessidades Gerenciais

Essa etapa do modelo conceitual deverá ser entendida como elemento norteador para a definição dos objetivos e métodos de custeio a serem adotados na arquitetura do modelo de gestão de custos.

As necessidades gerenciais a serem elencadas deverão corresponder aos objetivos, metas e diretrizes estratégicas da organização.

Para uma estrutura organizacional contemporânea, as necessidades gerenciais podem ser apresentadas conforme segue:

- planejamento de lucros;
- redução de custos totais nos estágios de planejamento e desenho dos produtos e serviços;
- determinação do custo-alvo;
- redução de custos nas etapas de manufatura;
- redução de custos de cada modelo de produto;
- redução de custos por departamento a cada período;
- apuração dos custos de cada produto;
- identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros;
- identificação de padrões de comportamento de custos;
- avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos;
- custeamento das atividades desenvolvidas;
- acompanhamento do comportamento dos custos indiretos;
- comparação entre a estrutura atual de custos e a capacidade instalada;
- avaliação de desempenho e melhoria contínua.

Etapa 3 - Definição dos Objetivos do Sistema de Gestão de Custos

A definição desses objetivos deverá ser elaborada levando-se em consideração dois aspectos importantes. Primeiramente, tomando-se os objetivos genéricos que um sistema de custos deve proporcionar a uma organização. Esses objetivos consistem basicamente em: apuração dos custos dos produtos; avaliação de resultados; apropriação dos elementos de custos – materiais, mão-de-obra e custos indiretos – aos produtos e serviços; apoio às tomadas de decisões gerenciais que envolvem análises da representação de cada produto e/ou linha de produtos na obtenção de retorno e lucro para a organização; controle e redução de custos, visando à maximização de resultado.

Em segundo lugar, tendo esses objetivos genéricos como pano de fundo, é possível determinar objetivos mais específicos, embasados no conhecimento dos produtos, dos processos de produção, dos mercados de atuação da organização e, fundamentalmente, do tipo de estrutura organizacional vigente, uma vez que a operacionalização do sistema deverá se adequar a ela.

Para uma estrutura organizacional contemporânea, os seguintes objetivos poderão ser definidos:

- a) **determinação do custo-alvo dos produtos e serviços:** visa a uma sustentação competitiva, através de um planejamento de lucros que permita à organização uma análise prospectiva de

- seus custos e benefícios, assim como a definição de políticas de preços adequadas no mercado concorrencial;
- b) **custeio de produtos e serviços sob o conceito de gestão de processos**: proporciona à organização o conhecimento do custo real, dadas as suas condições de atuação no que se refere aos seus recursos tecnológicos, materiais e humanos;
- c) **redução de custos e melhoria contínua**: considerando que a origem dos custos se dá na absorção dos recursos produtivos, geralmente escassos e com exigência de um retorno capaz de assegurar futuros investimentos produtivos (tanto no sentido do crescimento como no da preservação da continuidade e da própria sobrevivência da organização), torna-se fundamental o estabelecimento de métodos de redução de custos que proporcionem a otimização dos recursos, a avaliação de desempenho e a implementação de melhorias contínuas.

O quadro 1 representa a compatibilização dos objetivos a serem atingidos pelo sistema de gestão de custos às necessidades gerenciais definidas na etapa 2.

QUADRO 1 - AGRUPAMENTO DAS NECESSIDADES GERENCIAIS SEGUNDO OS OBJETIVOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS

| OBJETIVOS DO SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS | NECESSIDADES GERENCIAIS |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> Determinação do custo-alvo dos produtos e serviços | <ul style="list-style-type: none"> Determinação do custo-alvo Planejamento do lucro Redução de custos totais nos estágios de planejamento dos produtos e serviços |
| <ul style="list-style-type: none"> Custeio dos produtos e serviços sob o conceito de gestão de processos | <ul style="list-style-type: none"> Apuração dos custos de cada produto e serviço Identificação das linhas e produtos que mais influenciam o lucro Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos Identificação de padrões de comportamento de custos Custeamento das atividades desenvolvidas Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos Análise das atividades que agregam e não agregam valor Avaliação de desempenho |
| <ul style="list-style-type: none"> Redução de custos e melhoria contínua | <ul style="list-style-type: none"> Redução de custos nas etapas de manufatura Redução de custos de cada modelo do produto Redução de custos por departamento, a cada período Avaliação de desempenho e melhoria contínua nos processos |

FONTE: Elaboração do autor

Etapa 4 - Definição dos Métodos de Custeio

Uma vez definidos os objetivos gerais do sistema de gestão de custos, alicerçados nas necessidades gerenciais da organização, torna-se possível selecionar os métodos de custeio que apresentam, pelas suas características de aplicação e procedimentos, maior conveniência de serem adotados pelo sistema de gestão de custos.

No modelo conceitual proposto, os métodos de custeio mais recomendados para o atendimento das necessidades de uma estrutura

organizacional contemporânea são o método do custo-alvo, o método de custeio por atividade e o método *kaizen* de redução de custos.

A opção por esses métodos, em detrimento dos demais abordados na literatura especializada, é decorrência de vários aspectos. Inicialmente, pela própria concepção dos métodos no que se refere a uma preocupação de focalizar a gestão dos custos sob o prisma da organização como um sistema aberto, considerando suas interfaces com o ambiente externo.

Além disso, esses métodos de custeio trazem, também, novos conceitos em relação ao controle dos custos, enfatizando a importância da otimização dos recursos da organização, em contraposição à prática de controle indiscriminado.

Os métodos de custeios – custo-alvo, custeio ABC (*Activity Based Costing*) e o método *Kaizen* de redução de custos – recomendados para o modelo conceitual, pelos seus princípios e novos conceitos, introduzirão na organização uma nova abordagem acerca dos custos, exigirão mudanças comportamentais e proporcionarão maior transparência no uso dos recursos produtivos e nos benefícios gerados para a organização.

Segundo COOPER, SLAGMULDER (2000, p.86-94), no custeio-alvo o custo passa a ser um elemento do processo de desenvolvimento do produto. A eficiência do custeio-alvo exige um processo altamente disciplinado, uma adequação do custo do produto ao nível alvo, sem sacrificar a funcionalidade do produto.

O método de custeio ABC, para ser bem sucedido em relação ao custeamento das atividades, pressupõe uma análise do processo do negócio da organização. Essa análise deverá ser decomposta em processos e subprocessos das funções internas da organização, em que serão possíveis a observação dos gargalos e as ineficiências causadas pelas atividades que agregam e não agregam valor.

A implementação do método de ABC deverá ocorrer, prioritariamente, nos processos que absorvem valores elevados de custos indiretos.

O método *Kaizen* de redução de custos ultrapassa princípios e conceitos geralmente utilizados no processamento dos custos, uma vez que introduz na organização a filosofia de avaliações constantes, com o objetivo de redução e otimização dos custos.

Etapa 5 - Definição das Entradas e Saídas do Sistema de Gestão de Custos

Um sistema de gestão de custos pode ser considerado como um centro processador, no qual os dados constituirão as entradas e as informações as saídas do sistema.

As fontes dos dados usuais para um sistema de gestão de custos são os processos envolvidos nas atividades-fim da organização e as funções de apoio geral às demais áreas da organização, as quais podem ser denominadas de subsistemas de apoio.

A seguir, serão apresentadas as possíveis fontes de dados, assim como os exemplos de dados internos, externos e as informações gerenciais que atendam aos objetivos do sistema de gestão de custos para uma estrutura organizacional contemporânea, conforme apresentados no quadro 1.

Os processos definidos neste trabalho como fontes de dados são: vendas, *marketing*, desenvolvimento do produto e produção. Os exemplos de dados advindos desses processos podem ser visualizados no quadro 2.

QUADRO 2 - DADOS INTERNOS E EXTERNOS, SEGUNDO PROCESSOS DO SISTEMA DE CUSTOS

| VENDAS/MARKETING | DESENVOLVIMENTO PRODUTO | PRODUÇÃO |
|--|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Necessidades dos clientes • Previsão de vendas • Tendência do preços • Mercado concorrente • Potencial de mercado • Volume transporte • Eficiência na rede de distribuição • Preço de venda-alvo • Lucro de venda-alvo • Mapas de receita | <ul style="list-style-type: none"> • Elementos funcionais do produto • Projetos de componentes • Análise de valor • Volume de um investimento da planta produtiva • Projeto de protótipos • Estimativa de recursos necessários à etapa de projeto • Estimativas de investimentos | <ul style="list-style-type: none"> • Processos • Atividades • Consumo de materiais • Horas trabalhadas • Horas de manutenção • Horas de máquinas • Consumo de energia • Quantidades produzidas • Medidas de consumo de recursos • Consumo de água • Horas-homem • Horas supervisão • Fluxograma das atividades • Set-up • Horas de processamento • Percentuais de perdas |

FONTE: Elaboração do autor

Como subsistemas de apoio foram consideradas as funções de Controle de Materiais, Contabilidade e Finanças, Recursos Humanos, Compras, Logística e Administração Geral. O quadro 3 apresenta os possíveis dados originados nesses subsistemas.

Buscando-se uma compatibilização entre os objetivos estabelecidos no modelo conceitual de gestão de custos proposto, o quadro 4 lista as informações gerenciais que poderão ser geradas visando atender às necessidades de uma estrutura organizacional contemporânea.

Na figura 2 pode ser visualizado um fluxo representativo do modelo conceitual de gestão de custos proposto para uma estrutura organizacional contemporânea.

QUADRO 3 - DADOS INTERNOS E EXTERNOS, SEGUNDO SUBSISTEMAS DO SISTEMA DE CUSTOS

| MATERIAIS | CONTAB./FINANÇAS | RECURSOS HUMANOS | COMPRAS | PLANEJAMENTO | LOGÍSTICA | ADMINISTRAÇÃO GERAL |
|---|--|--|---|--|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> Tipos de materiais Consumos Estoques Impostos Armazenagem Transporte | <ul style="list-style-type: none"> Despesas indiretas Comissões Despesas viagens Manutenção Flutuação Cambial Retorno de investimentos | <ul style="list-style-type: none"> Evolução salários Taxa salarial N.º funcionários Lotação dos funcionários Benefícios sociais Nível de qualificação de mão-de-obra Percentual de encargos Rotatividade | <ul style="list-style-type: none"> Preços dos componentes Inovação dos componentes Fornecedores Prazos de entrega | <ul style="list-style-type: none"> Metas futuras Estimativa de produção Programas de expansão Programas de investimento Programas de otimização Evolução dos investimentos | <ul style="list-style-type: none"> Recursos disponíveis Nível de utilização de recursos Programa de utilização de recursos Alternativas de recursos | <ul style="list-style-type: none"> Consumo de recursos N.º de funcionários Turnos de trabalho Evolução do patrimônio |

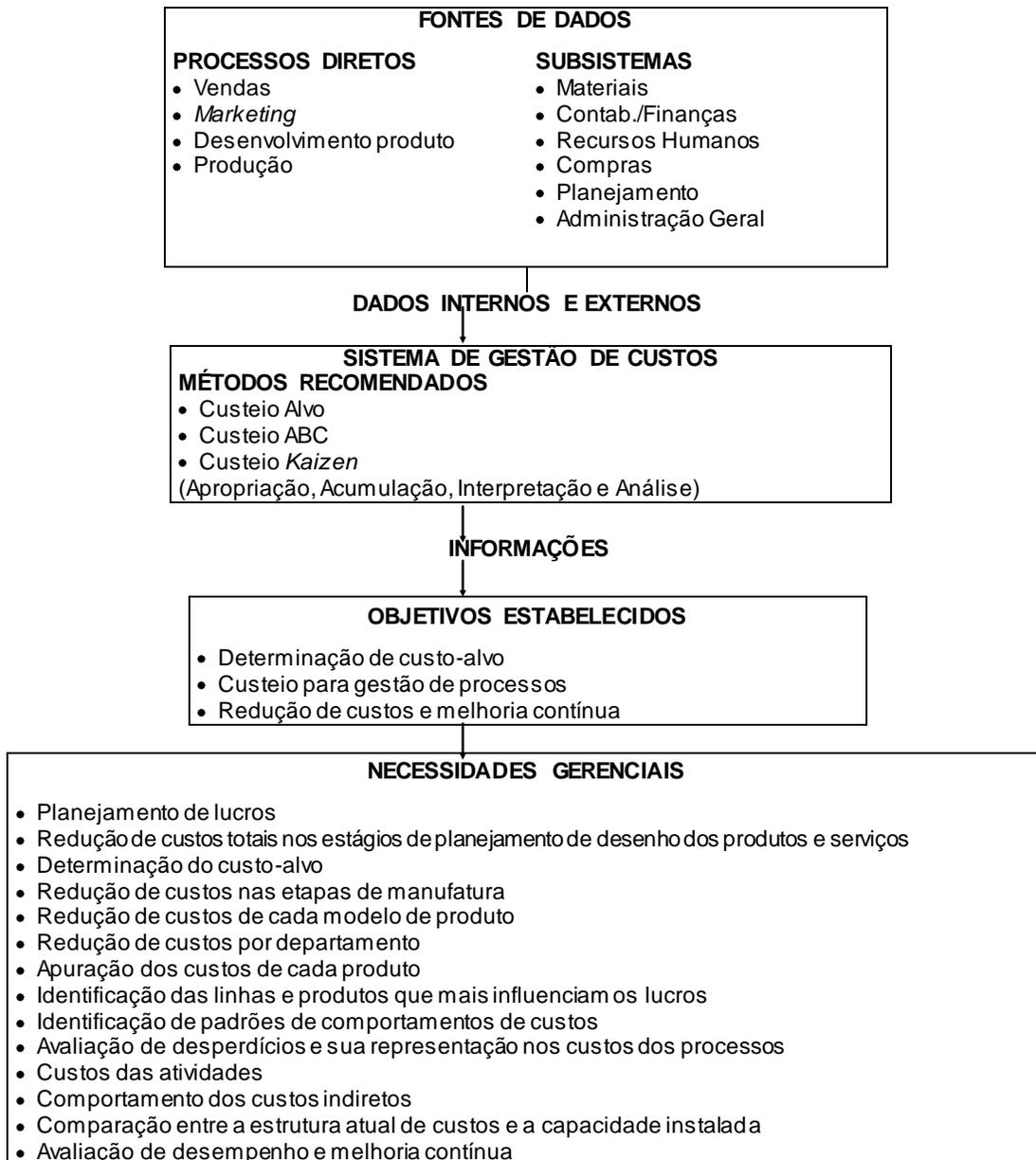
FONTE: Elaboração do autor

QUADRO 4 - INFORMAÇÕES GERENCIAIS DO SISTEMA DE CUSTOS, SEGUNDO OBJETIVOS

| DETERMINAÇÃO DO CUSTO-ALVO | CUSTEIO DOS PRODUTOS | REDUÇÃO DE CUSTOS |
|---|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> Custo-alvo de cada elemento Estimativa de custos na etapa de projeto Conciliação dos lucros-alvo como custo-alvo nas fases de produção Identificação das linhas de produtos que influenciam a obtenção de lucro Análise dos custos de distribuição Análise dos custos de fretes Análise do custeamento de redes de distribuição Custo-alvo para o produto Custos reais das etapas de desenvolvimento de produtos e serviços | <ul style="list-style-type: none"> Custos das atividades Análise dos componentes de custos das atividades Evolução dos direcionadores Custos dos produtos Análise das proporções do consumo das atividades pelos produtos Custo total das atividades Distribuição dos custos indiretos Análise das atividades que agregam e não agregam valor | <ul style="list-style-type: none"> Composição dos custos Custos de cada departamento Análise e evolução dos custos Análises de desempenho Avaliação do uso dos recursos Análise de valor Lucratividade Alvo de lucro pré-fixado Tendências de receitas |

FONTE: Elaboração do autor

FIGURA 2 - FLUXO REPRESENTATIVO DO MODELO CONCEITUAL DE GESTÃO DE CUSTOS PARA UMA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL CONTEMPORÂNEA



FONTE: Elaboração do autor

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para uma implantação do modelo conceitual de custos ora proposto, cabem algumas considerações gerais a serem explicitadas no sentido de um melhor entendimento das possíveis barreiras e/ou mesmo necessidades de adequações estruturais que garantam seu sucesso ou insucesso, no que se refere ao alcance dos objetivos a serem atingidos.

Um sistema de gestão de custos requer a sensibilização das relações humanas, adequação da tecnologia de informática já utilizada pela organização, apoio total da alta direção da organização, análise dos custos e benefícios das informações geradas pelo sistema, conscientização de que este não gera informações por si só e de que deve ser constantemente revisto e atualizado.

REFERÊNCIAS

- COGAN, Samuel. **Modelos de ABC/ABM**. Rio de Janeiro : Qualitymark, 1997.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Definir preço com rentabilidade. **Revista HSM Management**, n. 18, jan.-fev., 2000, p.86-88.
- DAFT, Richard L. **Administração**. 4.ed. Rio de Janeiro : Livros Técnicos e Científicos, 1999.
- DAMANPOUR, F.; GOPALAKRISHNAN, S. Theories of organizational structure and innovation adoption: the role of environmental change. **Journal of Engineering and Technology Management**, n.15, 1998.
- HALL, Richard H. **Organizações** : estrutura e processos. 3.ed. Rio de Janeiro : Prentice Hall, 1984.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo : Futura, 1998.
- LEONE, George S. G. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 3ª ed., São Paulo : Atlas, 2000.
- MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes** : estruturas em cinco configurações. São Paulo : Atlas, 1995.
- MONDEN, Yasuhiro. **Sistemas de redução de custos** : custo-alvo e custo kaizen. Porto Alegre : Bookman, 1999.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos** : conceitos, sistemas e implementação. São Paulo : Atlas, 1991.
- PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva** : técnicas para análise de indústria e da concorrência. 15.ed. Rio de Janeiro : Campus, 1986.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo : Atlas, 1997.

SBRAGIA, Roberto. Algumas características da estrutura matricial. In: MAXIMIANO, Antonio C. A. et al. (Org.). **Administração do processo de inovação tecnológica**. São Paulo : Atlas, 1980.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **Gestão estratégica de custos** : a nova ferramenta para a vantagem competitiva. 1.ed. Rio de Janeiro : Campus, 1995.

SIMERAY, J. P. **A estrutura da empresa**. Rio de Janeiro : LTC, 1970.