



Gestão de Custos

1. Apresentação

O descrito a seguir com escopo direcionado aos aspectos gerenciais da pesquisa exploratória e descritiva do acadêmico na área de finanças e contabilidade trata-se de uma abordagem sobre a gestão de custos enfatizando tanto as mudanças atuais observadas no ambiente de negócios quanto a relevância de uma boa gestão de custos na busca da sobrevivência das empresas. Essa abordagem deu-se através da definição de estratégias competitivas compatíveis com o mercado, no sentido de que as empresas devem enfrentar no futuro de suas operações.

Nesse contexto ressaltam-se o papel e a importância das ciências contábeis com o apoio para a evolução da teoria de custos, assim como a relevância dos fundamentos básicos a serem utilizados em métodos e princípios de custeios, desde os métodos tradicionais, metodologias ABC de custeio até a melhoria contínua.

Apresentam-se por fim a visão de informações e as principais dificuldades que poderão surgir no momento da implantação de sistemas de gestão de custos. Toda essa pesquisa culmina com o olhar crítico do gestor para a necessidade precípua de articulação entre as contabilidades financeira, custos e gerencial em qualquer degrau da atividade administrativa e executiva, como descrito no livro do autor.¹

2. Um pouco da historia

O recém-findo século XX foi excessivamente pródigo para a humanidade em conquistas científicas, técnicas e em recursos materiais e humanos, principalmente para o mundo dos negócios com a evolução rápida e alucinante das atividades econômicas, após a consolidação da Revolução Industrial (1760-1860). Foram mudanças ocorridas que pela sua rapidez, qualidade e quantidade, foram, relativamente, mais significativas e diversificadas do que todo o progresso econômico e social da humanidade desde a era dos australopitecos².

¹ LIMA, Arievaldo Alves de. Contabilidade Articulada, 2ª edição: Pod Editora, 2012.

² Constituem um gênero de diversos *hominídeos extintos*, bastante próximos aos do gênero *Homo*, considerado durante muito tempo o ancestral direto do gênero *Homo* (em especial da espécie *Homo erectus*). Sem dúvida alguma, a Revolução Industrial ergueu um marco significativo e indelével na história da vida do homem sobre a terra.



Essas conquistas, frutificadas em todas as ciências, são consequências da dedicação e das pesquisas científicas dos homens que, associadas aos inúmeros interesses econômicos e financeiros das organizações e das nações, trazem para a humanidade, ao longo do tempo, mais progresso e desenvolvimento. Os povos caminham embalados e escorados pelas ciências, tempo estudado pelos pesquisadores em que o homem do limiar do terceiro milênio desfruta de um melhor padrão de qualidade de vida.

3. Finanças Empresariais

Os negócios estão diferentes, mais competitivos e de ganhos mais difíceis e modestos. Nos dias atuais, a gestão dos negócios requer mais argúcia, mais dedicação e muita persistência. As organizações, empresas ou qualquer outro tipo de entidade, não são estruturados por forças isoladas, que se interligam com a aparência de um todo fragmentado. Elas, ao contrário, são forças coesas e, guindadas pela sua missão e seus objetivos, promovem o desenvolvimento da comunidade, da cidade, da região e da macroeconomia em que estão inseridas. No cumprimento da sua missão, as organizações desenvolvem suas atividades econômicas, buscando cumprir suas principais funções: patriótica, mercadológica, tecnológica, social e econômica, o que torna os negócios mais atraentes e mais ricos em reciprocidade.

A função econômica não é a principal, mas é imprescindível. Auferir e aferir lucro são a exigências maiores de qualquer atividade econômica. As demais funções se revestem de significativa importância se a função econômica for atendida. O lucro, sob qualquer título, é a seiva que nutre e robustece o patrimônio das entidades. Entretanto, o lucro não é apenas uma simples verificação de uma desigualdade positiva $(R > D = L)$.³

O lucro deixou de ser atributo da receita, das vendas, mas, sim, função resultante dos custos incorridos, de tal modo que, almejar lucro, é conter custos. Lucros e custos são grandezas inversamente proporcionais. O lucro será máximo se o custo for mínimo. Diante dessa realidade incontestável, as empresas pequenas, médias e grandes carecem de ferramentas eficientes, para serem utilizadas nos processos de gestão dos negócios. A institucionalização nas empresas de uma transformação comportamental alicerçada na prática efetiva de nova cultura de custos, consubstanciada em técnicas modernas de produção e de administração de recursos financeiros e humanos, é o caminho mais eficaz para a boa gestão de custos. Em qualquer circunstância, é sempre possível conter custos, seja pela racionalidade das tarefas, pelo combate implacável aos desperdícios e pela eliminação dos supérfluos. A boa gestão de custos nas empresas é dependente e consequente da coragem decisória dos administradores em mudar processos e comportamentos.

³ O lucro é a consequência da soma parcial ou total de qualidade e produtividade, de emoção e razão, de intuição e lógica, de capacidade empresarial e trabalho, de fé e persistência, de firmeza e equilíbrio, de vontade e garra.



4. Gestão Empresarial

Quando evocamos a importância da gestão de custos, nossos estudos rememoram os fundamentos contábeis da era mercantilista, séculos XVI e XVIII palco da Revolução Industrial onde se originou a Contabilidade de Custos, como complemento da Contabilidade Financeira, daí enveredando outros meios contábeis e empresariais para aplicação da Contabilidade Gerencial que ocupa lugar de destaque nas grandes organizações dos dias atuais.⁴ A gestão de custos está além das técnicas tradicionais, mas subordinado à Contabilidade Financeira disciplinada por normas legais técnicas, chamados de Princípios Contábeis e leis societárias, particularizando a LSA Lei das Sociedades por Ações, no caso dos grandes grupos econômicos e sociedades de capital aberto.

O Custo Gerencial, embora não objetive desrespeitar as leis, não está vinculado a elas. Compromete-se com a eficiência pela redução dos gastos, através de estudos e análises voltados para a mudança de processos, gestão financeira adequada e para o atendimento de questões especiais relacionadas com a logística do atendimento correto aos clientes. As mudanças de processos e comportamentos são o foco de um plano estratégico elaborado e posto em prática nas empresas. O perfil dos mercados de bens e serviços mostra que as empresas bem preparadas são sempre bem sucedidas em seus negócios.

5. Finanças Empresariais

A boa gestão de custos tem seu grande objetivo na maximização dos lucros, cuja eficácia mais contundente é a conquista natural da liderança em custos. É esta a estratégia competitiva principal para levar uma empresa a conquistar mais fatias e permanência assegurada no mercado. As estratégias competitivas, na busca de um novo caminho para a empresa enfrentar o futuro, passam, inevitavelmente, pela estruturação da teoria do seu negócio. A análise, estudo e formulação dessas estratégias baseiam-se nas técnicas administrativas propostas, no início do século XX⁵, cuja eficácia obedece seis funções básicas:

⁴ Busca-se com frequência delimitar as áreas de aplicação da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial. Esses limites, para fins de gestão, não estão definidos. Ambas se complementam e se completam. "Contabilidade Articulada" - Rio de Janeiro, 2ª Ed. Pod Editora 2012.

⁵ Taylor, fundamentadas na organização científica do trabalho ou tarefas; por Mayo, concentradas nos aspectos comportamentais das pessoas com a capacitação e, finalmente, por Fayol, o defensor da organização científica da gestão,



- **A**ministrativa

- planejar, organizar, comandar, coordenar controlar

- **T**écnica

- Processo

- **C**omercial

- compra / venda

- **F**inanceira e Comercial

- aportar e aplicar recursos

- **C**ontábil

- mensurar registrar fatos

- **S**egurança

- preservar patrimônio e pessoas





6. Fundamentos Básicos das Atividades Econômicas

As técnicas para apuração de custos sejam contábeis ou gerenciais, são aplicáveis em todos os negócios, de um modo geral, principalmente para planejar, administrar e controlar as atividades econômicas resultantes de cada negócio que pode, resumidamente, explorar atividade industrial, comercial ou prestação de serviço. As atividades exploradas pelas empresas são as fontes geradoras de recursos: são as receitas resultantes das vendas de bens e/ou serviços. Essas atividades são conhecidas como atividades fim; as demais atividades das empresas são denominadas atividades meio. Os gastos com as atividades fim denominam-se custos. Por outro lado, os gastos com as atividades meio são conhecidos como despesas. Os controles proporcionados pelos registros contábeis dos gastos, custos e despesas, são a essência da Contabilidade de Custos.⁶

Denomina-se atividade a combinação adequada e harmoniosa de um conjunto de pessoas, tecnologias, recursos e métodos. Conceitualmente, custos são todos os gastos, em bens e serviços utilizados na produção de outros bens e/ou serviços. Os gastos incorridos na fabricação de um produto (indústria), na compra de uma mercadoria (comércio) ou na prestação de um serviço (serviço) são caracterizados, tecnicamente, como custos, porque são gastos com a atividade fim. Enquanto considerados como custos, os valores desses gastos representam valores em bens ou direitos. Pode-se, então, considerar que custos são ativos que se transformam em ativos.

Ainda, conceitualmente, despesas são os gastos em bens ou serviços utilizados, consumidos ou transferidos para se obter uma receita. Portanto, as despesas estão vinculadas às atividades meio. Na indústria, a atividade fim é produzir produtos para vender. Os gastos com a produção chamam-se Custo industrial - custo fabril ou custo de transformação. O custo industrial dos produtos é a soma dos componentes de matéria-prima, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação.⁷

⁶ Sistema de custos é o conjunto dos meios e métodos que a empresa utilizará para obter informações gerenciais.

⁷ Cada componente de custo tem tratamento contábil específico, porque é dotado de minuciosos detalhes de ordem fiscal, econômica e administrativa.



Os componentes de custos podem ser reunidos em dois grupos: Custos primários são os valores representativos da soma dos componentes de matéria-prima e mão de obra direta. Os custos de transformação são os valores da soma dos componentes de mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação.⁸

Observa-se que a transformação efetiva-se no componente de matéria-prima. No comércio, a atividade fim é a compra e venda de mercadorias. Portanto, os custos, qualitativamente, são poucos e os cálculos dos custos são mais simples. Nos serviços, a atividade fim é a prestação de serviços. Os gastos incorridos com a prestação de serviços são de conotações diferentes das atividades industrial e comercial. Na prestação de serviços, geralmente, os gastos mais representativos são oriundos do trabalho do pessoal, sem se considerar que os demais gastos não são passíveis de controles.

Conceituou-se que os gastos com as atividades meio são denominados despesas. Para fins de gestão de custos, a segregação dos gastos, em custos e despesas, não dispensa o controle individual de cada espécie de gasto. Pelo contrário, os controles e a apuração dos custos devem ser abrangentes. A gestão da atividade econômica e do negócio é primordial para o êxito do desempenho reditual das organizações.

Quanto mais intensa a concorrência a que estiver submetida uma empresa, mais importante será dispor de um sistema de custos que lhe permita conhecer seus custos e, a partir daí, encontrar uma posição vantajosa diante de seus concorrentes. A introdução ou manutenção de uma gestão de custos eficaz exige, sem dúvida, cuidados que se estendem desde a compreensão de um sistema de custos até a interação e aceitação deste pelos membros da empresa.

⁸ Lima, Arievaldo Alves de. "Contabilidade Articulada". Ver diagrama completo da aplicação, evolução e formação do PV Preço de Venda e/ou Prestação do Serviço. Distinção entre CPV Custo dos Produtos Vendidos e CPF Custo dos Produtos Fabricados e CP Custo total de Produção.
http://www.grupoempresarial.adm.br/download/uploads/Diagrama%20do%20Preco%20de%20Venda_M5_AR.pdf



A Contabilidade de Custos através do CPI - Centro Processador de Informações **Leone (2000, p. 21)**, descreve a visão gerencial dos custos como completa no momento em que visualizarmos gastos na empresa como um centro processador de informações, que recebe e/ou obtém dados acumulados de forma organizada, analisa-os, interpreta-os, produzindo informações de gastos para diversos níveis gerenciais. O processamento dos dados e obtenção das informações compreende fases distintas como a coleta de dados, que consiste no levantamento e na seleção dos dados relevantes, planejamento de como esses dados será colhidos, sendo necessário um treinamento das pessoas da empresa que elaborarão o levantamento desses dados.

Esses dados serão processados por meio do centro processador que os receberá e os transformará em informações. Nesta fase é de fundamental importância uma definição das reais necessidades gerenciais da empresa de modo a tornar possível uma combinação de métodos a fim de produzir seu sistema de custos capaz de produzir informações que atendam àquelas necessidades gerenciais previamente definidas.

Outra fase considerada, por **Leone (2000, p. 25)**, como “nobre” consiste na obtenção das informações e resultados gerados no processamento. Essas informações e resultados deverão ser encaminhados aos usuários do sistema com a finalidade de apoiar o planejamento, apuração dos custos e tomadas de decisões.⁹

⁹ Por sistema de custos entende-se, portanto, o conjunto dos meios e métodos que a empresa utilizará para coletar e sistematizar os dados de que necessita para produzir informações. Lima, Contabilidade Articulada, 2012



7. Métodos de Custeio

Os métodos de custeio atualmente são apresentados e discutidos sob a luz de duas correntes. Uma delas é representada pelos chamados métodos de custeio tradicionais, que tiveram sua origem na necessidade de se avaliar os estoques na indústria nascente, após a Revolução Industrial no século XVIII, tarefa simples na empresa tipicamente mercantilista, **Martins (2001, p.20)**.

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.

A atual gestão de custos apoia-se em métodos de custeios discutidos sob a luz de duas correntes: métodos tradicionais e métodos estratégicos. Esses sistemas possuem a capacidade de fornecer informações para as seguintes necessidades gerenciais:

Apuração de custos - através de métodos de acumulação por centros de custos, por ordem de produção/serviço ou por unidades de esforço de produção;

Decisões - método de análise de margem, estruturado de forma a permitir a realização de análise de custos fixos, lucro e margem de contribuição, e ponto de equilíbrio;

Controle - métodos fundamentados no custo-padrão e na contabilidade de custos por responsabilidade.

A segunda corrente dos métodos de custeio é a da gestão estratégica de custos. Esta abordagem tem suas bases nas exigências impostas às empresas pelo novo ambiente competitivo globalizado e, paralelamente, pelo crescimento da participação dos custos indiretos de fabricação em relação ao total dos custos indiretos de fabricação em relação ao total dos custos, nas últimas décadas.



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:

- Qual a margem real de um produto/ou serviço, uma vez que o preço de venda é definido pela concorrência?
- Qual o custo da estrutura fixa?
- Como reduzir custos para aumentar resultado?
- Quais são os produtos ou clientes mais rentáveis?

O gerenciamento dos custos empresariais voltados 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).

A metodologia ABC prende-se ao pressuposto de que na realidade os custos devem ser analisados sob a seguinte ótica: Quem consome os recursos (materiais, tempo de mão de obra, equipamentos e estrutura) são as atividades envolvidas nos processos elaborados para atingir-se os produtos e/ou serviços. Essas atividades, portanto, deverão ser custeadas para que a empresa possa avaliar seus custos e benefícios no processo como um todo. O conceito de custos utilizado por esse método pode ser assim resumido:

As atividades consomem os recursos e quem consome as atividades são os produtos e/ou serviços.

Objetivos

- Custo das atividades envolvidas num determinado processo;
- Análise das atividades fundamentais nos processos;
- Avaliação do desempenho;
- Conhecimento das atividades a serem otimizadas;
- Custo mais preciso dos produtos ou serviços;
- Análise e determinação de atividades que podem ser executadas por terceiros com menor custo e mais eficiência.



- Custo-alvo, custo kaizen

Para atingir uma gestão de custos eficiente e que, principalmente, acompanhe a dinâmica das mudanças dos mercados fornecedores e consumidores, além de conhecer os custos é imprescindível por parte da empresa uma busca constante de redução e melhoria contínua dos custos. Essa redução e melhoria contínua poderão ser obtidas pela utilização dos métodos do custo-alvo ou custo-meta, que tem como objetivo o estabelecimento de um custo-meta para um produto e/ou serviço a partir do preço pelo qual o consumidor está disposto a pagar.

A melhoria contínua significa a empresa estar a cada dia, e em todos os processos, introduzindo alternativas de redução de custos, mantendo a qualidade de seu produto e/ou serviço final. Esse resultado poderá ser obtido na empresa com a prática do método Kaizen que significa melhoria contínua e constante.

8. Dificuldades na Implantação de Gestão de Custos

Toda e qualquer implantação de uma tecnologia de gestão nas empresas é acompanhada, invariavelmente, de algumas barreiras e dificuldades. Em custos, essas dificuldades apresentam aspectos que merecem destaque, dada a frequência de ocorrência observada nas instituições:

- Abarreira da cultura organizacional, do tipo: Sempre fizemos dessa forma ou mesmo, será que vale a pena?
- A prioridade dada a outras áreas, como vendas, operacional, administrativo, financeiro e contabilidade, ficando custos geralmente em última instância no planejamento diário;
- Compreensão do conceito real de custos, que deverá ser revestido de uma abordagem mais profunda, indexada ao uso de recursos;
- A absorção de custos sob a ótica de uma revisão gerencial de um sistema processador de informações e, finalmente, a adequação do sistema de custos aos softwares (existentes na empresa);
- Apoio da alta direção da empresa.



9. Considerações Finais

A trajetória estratégica escolhida pela empresa terá influência decisiva na definição e desenvolvimento do sistema de custos a ser implantado. A forma como a empresa está estruturada, no tocante à organização, constitui-se também num fator que favorecerá ou dificultará a interação dos setores, refletindo no sucesso ou ineficiência do sistema de custos. O nível tecnológico e recursos de informática utilizados pela empresa também poderão oferecer alguma resistência, em função de adequações e reformulações que se mostrem necessárias com a introdução do sistema. A intensidade com que tais questões se manifestam não é uniforme, apresentando diferenças conforme a qualificação de seu quadro gerencial, o estágio de maturidade da empresa entre outras.

10. Referenciais recomendadas

LEONE, George. Custos: planejamento, implantação e controle. São Paulo: Atlas, 2008.

LIMA, Arievaldo Alves de. Contabilidade Articulada. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Pod Editora, 2012.

_____. Contabilidade Geral. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Universidade Estácio de Sá/LTC/Programa do Livro Universitário, 2008.

_____. <http://www.grupoempresarial.adm.br> SALADEAULAVIRTUAL

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

