

# ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS: O CASO DE UMA EMPRESA METALÚRGICA

*Analysis of the implantation of a cost system: the case of a metallurgical company*

Daniel Klein

Especialista em Gestão Empresarial pela CNEC EAD: E-mail: daniel.custos@cbr.ind.br

Ana Paula Ferreira Alves

Mestre em Administração pelo PPGA/UFRGS. Professora do curso de Administração do Centro Universitário Cenecista de Osório - UNICNEC. E-mail: cead.anapaulaalves@cneec.br

## RESUMO

Em virtude do aumento concorrência, é imprescindível uma boa gestão interna de custos. Assim, a gestão de custos se consagra como fundamental para a sustentação da competitividade, administrando custos empresariais e fazendo deste gerenciamento um diferencial competitivo. Nesse contexto, o estudo objetiva analisar o processo de implantação de um sistema de custos em uma empresa metalúrgica. Para tanto, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com colaboradores da Metalúrgica X. Os resultados indicam a importância da implantação do sistema de custos frente às mudanças do mercado e da economia. Ainda, demonstram que o envolvimento e comprometimento são essenciais para alcançar os objetivos dessa implantação. O custeio absorção e de centro de custos e departamentos foram os métodos de custeio identificados como os mais adequados para a implantação na empresa estudada. Por fim, verificou-se que ainda faltam ajustes de controles para efetivar totalmente o processo de implantação.

**Palavras-chave:** contabilidade de custos; gestão de custos; sistemas de custos; implantação.

## ABSTRACT

As a result of increased competition, good internal cost management is essential. Thus, cost management is established as fundamental to sustain competitiveness, managing business costs and making this management a competitive differential. In this context, this study aims to analyze the process of implementing a cost system in a metallurgical company. To do so, we conducted semi-structured interviews with employees of Metalúrgica X. The results indicate the importance of implementing the cost system in the face of market and economic changes. Furthermore, they demonstrate that involvement and commitment are essential to achieving the goals of the system deployment. Absorption costing and cost center and were the costing methods identified as the most suitable for deployment in the company studied. Finally, we verified that there are still some adjustments of controls to fully implement the implementation process.

**Keywords:** Cost accounting; Costs management; Cost systems; implantation.

## 1. INTRODUÇÃO

A globalização, abertura de mercados, concorrência acirrada e consumidores mais exigentes, são variáveis que influenciam o atual cenário econômico. As inovações precisam ser constantes, o mercado não absorve mais as ineficiências produtivas que antes agregava ao preço do produto. É necessário que as indústrias readaptem suas práticas de gestão.

A contabilidade pode ser considerada uma fonte de informação valiosa para uma empresa, pois é alimentada com dados gerados por todos os centros de lucro que a compõem. É na contabilidade que os fatos ocorridos na empresa se transformam em lançamentos contábeis, que, por sua vez, geram dados que poderão ser transformados em informações gerenciais capazes de dar suporte às mais diversas decisões tomadas pelos administradores, seja a empresa do ramo industrial, comercial ou prestadora de serviços (LACERDA; GOMES, 2011).

A contabilidade analisa a estrutura das contas contábeis, a adequação das Normas Contábeis e apuração dos estoques fiscais para encerramento do período fiscal. No contexto de custos, métodos de gestão e apuração que demonstrem os reais custos da organização ajudam a tomada de decisões, avaliação de resultados e com isso, a sobrevivência neste mercado competitivo, pois gera para a organização um diferencial competitivo frente aos desafios do cotidiano.

A contabilidade de custos tem como finalidade produzir informações para diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, e de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões (LEONE, 2010). A gestão de custos traz inúmeros benefícios para as empresas, pois além de obter informações operacionais, tem-se uma análise mais específica do resultado de cada produto comercializado, avaliando a margem que o mesmo contribui sobre o total, pois antes só se obtinha o resultado geral.

Cunha Callado et al. (2007) informam que como a contabilidade de custos é uma parte do sistema de informações, ela é desenvolvida através de coleta e processamento de dados que culmina com a produção e distribuição de informações na forma de relatórios, permitindo com isso a avaliação da situação atual da organização. Segundo Martin (2002), o modelo contábil precisa ser estendido e flexibilizado, incorporando e integrando novas dimensões e

novos instrumentos de pesquisa e avaliação. O advento de grandes companhias de distribuição fez com que novos indicadores contábeis-financeiros fossem usados para avaliação do desempenho das mesmas e consolidar as atividades de empresas com múltiplas subsidiárias (MARTIN, 2002).

As grandes mudanças no cenário empresarial levaram a um crescimento das empresas e geraram a adoção de novas práticas gerenciais. A contabilidade de custos, antes usada para simples avaliação dos estoques, assumiu um papel de importante ferramenta gerencial, servindo de subsídio ao processo de tomada de decisão como instrumento de planejamento, controle e avaliação de desempenho organizacional (MARTINS, 2003).

No que se refere à Tecnologia Informação (TI), a empresa deve implantar uma tecnologia compatível com a sua necessidade para gestão administrativa, averiguando as necessidades gerenciais de controle, definição resultado, análise índices e margem de contribuição, para com isso poder definir qual a melhor opção. O melhor retorno quanto a TI é implantar um sistema desde o início do processo, mesmo que tenham ajustes posteriores, mas isso beneficia em muito o resultado almejado (Martins, 2010). Além disso, existem inúmeras informações para que se tenha um controle de custos qualificado e organizado, mas para tudo isso, há a necessidade de ter pessoas que se envolvam no processo e que as bases de informações estejam coerentes, pois de nada adianta investir em TI para obter dados incorretos ou sem utilidade para a gestão.

Para formar um sistema de custos os envolvidos precisam ter conhecimento do processo operacional, ter visão gerencial futura, ter senso crítico das operações desenvolvidas, ser um contador gerencial (*controller*) que analise todas as informações e as repasse conforme os objetivos gerenciais (CREPALDI, 2008). Diante do que foi apresentado, tem-se como problema de pesquisa: qual é a importância da implantação de um sistema de custos em uma empresa metalúrgica? Nesse sentido, visando responder à questão de pesquisa proposta, o objetivo geral deste estudo é analisar o processo de implantação de um sistema de custos em uma empresa metalúrgica. Salienta-se que, nesse contexto do processo de implantação, destacam-se todas as operações necessárias para tal, desde o pré-projeto e definições até a efetiva informação para os gestores.

O setor metalúrgico está em ampla fase de expansão, segundo os dados da Subseção do Dieese da Confederação Nacional dos Metalúrgicos da CUT (CNM/CUT, 2013), o ramo metalúrgico criou, em janeiro/2013, quase 23 mil novos postos de trabalho no Brasil. Vendo a

importância e necessidade de inovações no setor metalúrgico, foi realizado um estudo de caso na empresa Metalúrgica X, fundada em 1952. É uma empresa familiar e tinha como atividade inicial funilaria, carpintaria e ferraria. Atualmente atua na fabricação de toda a linha de equipamentos para fábricas de nutrição animal e automação industrial. Salienta-se que foram conduzidas entrevistas com os gestores da organização e análise de dados secundários.

Este artigo está dividido em quatro seções, além desta introdutória. Na primeira seção, é apresentado o referencial teórico, abrangendo contabilidade geral, contabilidade de custos, contabilidade gerencial e implantação de um sistema de custos. Em seguida, são explicitados os procedimentos metodológicos utilizados neste estudo. A terceira seção indica a análise e discussão dos resultados obtidos. Por fim, são comentadas as considerações finais da pesquisa.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção, são abordados os referenciais teóricos empregados para fundamentar o estudo, dos quais se destacam a contabilidade de custos, a contabilidade gerencial e sistema de custos. Todos esses referenciais se interligam pois cada um fornece informações úteis para as demais áreas, como exemplo, temos que a contabilidade custos efetua a avaliação do custo do produto industrializado, este valor é alocado ao estoque de produto pronto ou em processo e quando efetuar a venda do produto, o valor é transferido ao resultado como custo produto vendido (CPV).

Antigamente, os gestores calculavam o preço de venda usando como base o custo do produto, pois existia menor concorrência. Atualmente, isso se inverteu, o custo necessita ser ajustado conforme o preço de venda praticado pelo mercado. Além disso, a contabilidade de custos é importante para o gestor visto que fornece elementos importantes e necessários para a decisão gerencial, como a produção de estoque, formação dos preços de venda, e o estabelecimento de padrões orçamentários de custos. O gestor não terá informações úteis para tomada decisões se não tiver uma gestão de custos eficiente e contabilidade financeira precisa, que segue as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) (MARTINS, 2010).

### **2.1 Contabilidade de Custos**

Segundo Martins (2010) até o século XVIII a Contabilidade Financeira ou Geral era utilizada por empresas comerciais com o intuito de apurar o resultado de cada período e realizar o levantamento do estoque físico. De acordo com Lacerda e Gomes (2011), a contabilidade financeira preocupa-se basicamente com a demonstração dos resultados econômico-financeiros aos usuários externos, e na observância dos princípios contábeis geralmente aceitos. A contabilidade financeira faz a análise com base em fatores passados.

Com o advento das indústrias, a valorização dos estoques existentes ficava cada vez mais complexa, pois tinham que atribuir ao produto não somente a matéria-prima, mas todas as despesas envolvidas no processo, considerado o custo operacional (mão-de-obra e gastos gerais). Essas mudanças de critérios e exigências fiscais fez com que as empresas tivessem uma Contabilidade de Custos para que o resultado fiscal estivesse em conformidade com a realidade.

Ao conceituar Contabilidade de Custos, Padoveze (2003) é bastante objetivo ao colocar que é o segmento da ciência contábil especializado na gestão econômica do custo e dos preços de venda dos produtos e serviços oferecidos pelas empresas. Quanto aos objetivos da Contabilidade de Custos, Leone (2010, p.20) afirma: “a Contabilidade de Custos coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da entidade, denominados de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos”. Ainda para Leone (2010), além de colher os dados internos e externos na empresa, a contabilidade de custos coleta dados monetários e não monetários.

Seguindo a ideia de Bertó e Beulke (2011) as principais finalidades e abrangências do custo na atividade empresarial são: (a) finalidade contábil: avaliação estoques pelo sistema integrado, imobilizações próprias; (b) finalidade gerencial: formação do custo e preço de venda ideal, análise resultado marginal de cada produto; (c) finalidade de planejamento: base para elaboração e controle do orçamento empresarial, estudo de viabilidade; (d) finalidade de economicidade: análise eficiência interna, redução de custos e desperdícios.

De acordo com Pompermeyer (1999), a contabilidade de custos passa por três fases distintas, mas que são as essenciais: a primeira é a coleta de dados que implicará no planejamento, treinamento, organização e integração entre os setores, destacando a importância para a gestão; depois tem a fase do processamento de dados que centraliza as informações recebidas e executa a operação de acumulação, organização, análise e interpretação desses dados; por último temos a fase das informações gerenciais oriundas de

todos os usuários envolvidos no processo.

Ainda hoje existem empresas que não sabem diferenciar as terminologias contábeis, pois cada uma depende da origem e destino, para isso, de acordo com Martins (2010) e Leone (2000) existem terminologias contábeis que se divergem, pois podem ser sinônimas, no entanto, possuem objetivos distintos no que diz respeito à sua alocação. O quadro 01 traz algumas terminologias empregadas nos custos:

<b>TERMINOLOGIA</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>
Gasto	Desembolso a vista ou a prazo para obtenção de um bem ou serviço
Investimentos	Gastos de bens usados para processar o produto
Custo	Gastos com bens e serviços aplicados na produção de outros bens ou serviços
Despesa	Gastos com bens e serviços usados nas áreas afins da empresa (administração, comercial, financeira) não tem vínculo com o produto
Desembolso	Pagamento resultante da aquisição de bem ou serviço
Perda	Bem ou serviço consumido de forma involuntária

Quadro 01: Terminologias contábeis

Fonte: Adaptado de Martins (2010) e Leone (2000)

Segundo Leone (2000), é de suma importância a determinação de cada terminologia para que os resultados se concretizem de acordo com as expectativas. Nesse sentido, a Figura 01 apresenta um esquema em relação à movimentação dos gastos:

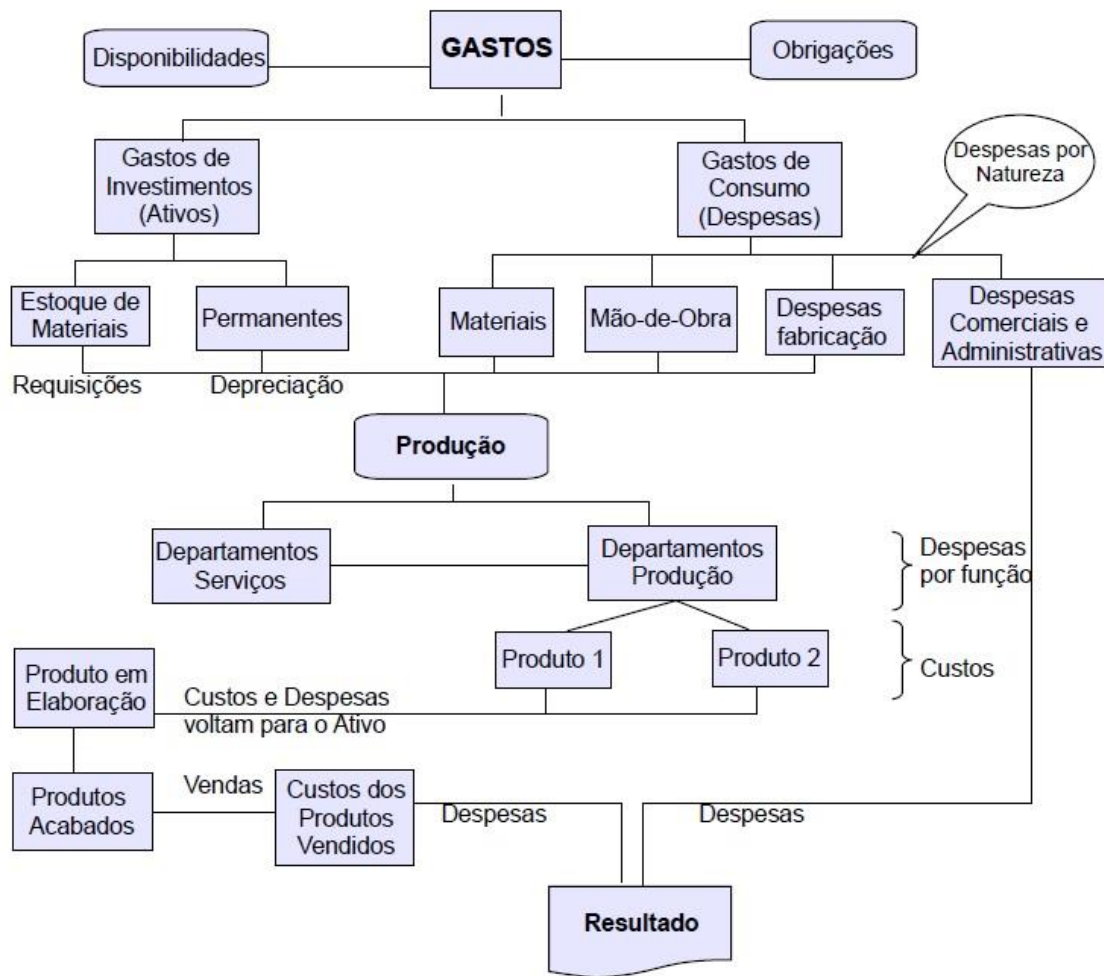


Figura 01: Diferenças entre gastos, custos e despesas

Fonte: adaptado de Leone (2000, pg.47)

Martins (2010) e Leone (2000) trazem informações que geram dúvidas quanto à classificação dos custos conforme o volume processado, a finalidade e componentes operacionais. No Quadro 02, são apresentadas as diversas classificações dos custos, descrevendo cada uma e informando exemplos para poder diferenciá-las:

CLASSIFICAÇÃO	DESCRIÇÃO	EXEMPLOS
Custos Diretos	Os custos são apropriados diretamente ao produto intermediário ou final ou a qualquer serviço prestado	Matéria-prima, Mão-de-obra direta, Material de Embalagem
Custos Indiretos	Os custos não são apropriados diretamente, necessitam de critérios pré-determinados para sua alocação	Mão-de-obra indireta, Contas em geral

Custos Fixos	O valor não varia no seu total na produção do período. Contudo, varia no custo unitário caso exista uma variação da quantidade produzida	Depreciação, Aluguel,
Custos Variáveis	O montante varia de acordo com a quantidade produzida. Contudo, o custo unitário permanece inalterado	Matéria-prima, Material de Embalagem
Custos de Transformação	É a soma de todos os custos operacionais da unidade produtiva, excluindo a matéria-prima. Compõem o valor dos esforços de produção.	Gastos Gerais de Fabricação

Quadro 02: Classificação dos custos

Fonte: adaptado de Leone (2000) e Martins (2010)

Segundo Pompermeyer (1999), Bertó e Beulke (2011) e Martins (2010), para efetuar a apropriação dos custos aos produtos, existem diversos sistemas que são utilizados para tal. Um desses sistemas é o Sistema do Custeio Integral ou Absorção - apropria todos os custos aos produtos finais, tanto os diretos e indiretos como os fixos e variáveis. Os custos indiretos são apropriados ao produto ou serviço por critérios de rateio. Único método aceito pela Legislação fiscal para composição do estoque dos produtos e apuração custo produto vendido. Além desse, existe o Custeio Marginal ou Direto, que é um método mais gerencial, para a obtenção da margem de cada produto ou atividade, utiliza somente os custos diretos e despesas variáveis, alocando os custos e despesas fixas ao resultado do período.

Bertó e Beulke (2011) e Martins (2010) informam que esses sistemas não são totalmente confiáveis para efetuar análise de resultados específicos, mais detalhados da organização, pois podem ser ineficientes e imprecisos na sua avaliação gerencial. Devido a esse detalhe, existe ainda o custeio ABC (*Activity Based Costing*), que apropria os custos e despesas aos produtos e serviços através das atividades desempenhadas em cada operação, é um sistema idêntico ao Integral, mas utiliza métodos mais precisos para alocar os custos que são as atividades. Também existe o UEP (Unidade Esforço Produção) que utiliza unidade de medida de esforços, mas ainda pouco usado nas empresas. Outro método é Gestão Estratégica de Custos, usada para alcançar altos níveis de qualidade, eficiência e produtividade, eliminando desperdícios e reduzindo custos. Esses custeios são essenciais para as organizações, mas demandam tempo e desembolso financeiro para sua efetivação, principalmente nos gastos com tecnologia e pessoal qualificado.

O Custeio Absorção, mesmo que tenha base legal para apuração dos resultados fiscais,



é um método que pode ser utilizado para obter o custo de cada processo como para análise das informações gerenciais, pois as críticas são quanto aos critérios de rateio utilizados. Porém, se a empresa tiver dados concretos, a informação também se torna mais precisa e correta. No ramo metalúrgico, há poucos custos indiretos para apropriar ao produto final.

Existe também um método de Custeio Padrão, segundo Külzer, Lima, et al (2008), sendo que esse método baseia -se na pré-determinação do que deveria custar para fabricar um produto (meta) e compará-lo ao custo real, visualizando os desvios destes padrões estipulados, permitindo que a empresa tome as medidas necessárias para eliminar as ineficiências.

Martins (2010) destaca que se torna necessário a separação da área produtiva em departamentos, pois estes representam a unidade administrativa da Contabilidade de Custos, formada por máquinas e pessoas que executam atividades homogêneas. Existem os Departamentos da Produção que executam atividades específicas no produto e os Departamentos de Serviços que prestam serviços auxiliares, mas não diretamente no produto. Em empresas metalúrgicas, isso se torna necessário essa segmentação devido ao processo que é feito internamente, demandam tempo e pessoal específico para cada atividade. Cada departamento possui de centros de custos (processos) que executam atividades diferenciadas.

## **2.2 A importância da Contabilidade de Custos para a Contabilidade Gerencial**

A Contabilidade Gerencial é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os administradores a atingir objetivos organizacionais. Refere-se às informações contábeis desenvolvidas para os gestores da empresa. O principal objetivo da contabilidade gerencial é orientar os administradores das empresas na tomada de decisões, através de suas informações e relatórios (LACERDA; GOMES, 2011). Segundo Lacerda e Gomes (2011), a contabilidade gerencial está voltada, aos usuários internos, para a obtenção de informações contábeis capazes de facilitar a tomada de decisão gerencial. Estas informações nem sempre serão financeiras, podendo ser também de ordem quantitativa e qualitativa. A análise feita nesta modalidade é voltada para o futuro.

A Contabilidade Gerencial surgiu nos anos 50, o objetivo dos Contadores, Auditores e Fiscais era fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e dos resultados. Com o crescimento das empresas, onde a distância entre administrador e ativos e pessoas administradas aumentava gradativamente, a

Contabilidade de Custos passou a se tornar uma ferramenta para auxílio de decisões e desempenho dessa nova missão, denominada Gerencial (PORTAL DA CONTABILIDADE, 2015). Segundo Iudícibus (1998), a ruptura da Contabilidade Financeira com a Gerencial acontece quando se efetua a análise das informações fiscais transformando-os em índices gerenciais, como também, análise das Demonstrações de Resultado e Balanço Patrimonial.

Para Crepaldi (2008), a contabilidade gerencial é uma atividade fundamental na vida econômica, pois é necessário manter a documentação dos ativos, das dívidas e das negociações com terceiros. Mas seu papel se torna ainda mais importante quando os recursos são escassos, pelo motivo de escolher entre as melhores alternativas, mas para identificá-las é preciso os dados contábeis.

De acordo com Lunelli (2015), as organizações modernas necessitam de uma estrutura organizacional bem delineada para a sua sobrevivência. Neste novo cenário, surge um órgão interno cuja finalidade é garantir que as informações sejam adequadas ao processo decisório e que esteja sempre pronta a apoiar a diretoria da entidade no processo de gestão: a controladoria. Para ser um bom *controller* é necessário ter o conhecimento em gestão organizacional, de recursos humanos, cadeia de suprimentos e produção, por exemplo. Este conhecimento vem de um controle preciso de indicadores da empresa, que envolvem um melhor gerenciamento da contabilidade, dos custos, das finanças e da tecnologia da informação, dentre outros. O controle precisa envolver auditorias complexas e que cheguem ao nível de detalhes não demonstrados diretamente em relatórios contábeis.

Nesse contexto, a contabilidade de custos traz sua contribuição à contabilidade gerencial através das informações necessárias para a gestão da empresa, pois sem essas informações a empresa não terá bases concretas para a tomada de decisão, devido a isso, a contabilidade de custos é o elo entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial, elencando dados que serão precisos no gerenciamento da organização. A contabilidade gerencial é a integração dos conhecimentos úteis para a tomada de decisões da administração da entidade, oriundos de vários ramos da Contabilidade e de outras Ciências, como por exemplo: contabilidade financeira, de custos, análise de balanços, economia, administração, estatística etc. (CREPALDI, 2008).

Segundo Amoris (2007), para que a entidade tenha uma gestão efetiva de custos e controles, é necessário que tenha um sistema de custos eficiente. Esse sistema trará benefícios quanto à organização de informações, estrutura, análise de resultados e tomada de decisões. A

implantação de um sistema de custos tem a finalidade de interligar os setores da empresa, visando direcionar informações necessárias para a tomada de decisão, atualizadas e rápidas, com objetivo comum para todas as áreas, obter um resultado favorável para todos.

### **2.3 Implantação de um Sistema de Custos**

Conforme Santos et al (2010), um sistema de gestão de custos é fundamental para fornecer informações que auxiliam a tomada de decisões e o planejamento e controle dos recursos da produção, constituindo instrumento gerencial para a sobrevivência da organização no ambiente competitivo. Segundo Martins (2010), a grande maioria das empresas tem o intuito de adotar um sistema de custos no menor tempo possível para sua execução, tentando obter resultados imediatos. Isso será um desperdício de dinheiro e tempo, pois todos os sistemas precisam ser desenvolvidos e aprimorados.

Um Sistema de Custos não é somente um conjunto de normas, fluxos, papéis, rotinas, mas sim, um conjunto de pessoas que alimentam as informações necessárias para obter o resultado almejado, tudo definido em pré-projeto para que o mesmo seja feito com cautela e precisão. O grande obstáculo para a sua implantação é a qualificação e competência das pessoas envolvidas, pois todo o sistema necessita de registros operacionais para transformá-los em dados gerenciais. Para isso, é primordial o treinamento adequado para a sua implantação, que tem seu maior retorno quando feito individualmente e não através de circulares, ordens escritas ou manuais recebidos (MARTINS, 2010).

Antes da efetivação de todo um projeto de implantação do sistema, é necessário que a empresa tenha uma pessoa chefe que fique responsável por todas as etapas, sendo que essa pessoa precisa ter conhecimento técnico e profissional das atividades existentes, isso favorece um resultado satisfatório. Seguindo análise de Martins (2010), a reação inicial em toda a implantação de um sistema de custos é a preocupação dos colaboradores quanto ao controle das suas atividades e tempos utilizados, pois tudo necessita de informes para a sua alimentação. Eles se sentem “fiscalizados” nas tarefas, pois tem pessoas que sempre foram de confiança da direção e podem achar que perderam essa confiança. Para isso, é de suma importância repassar aos envolvidos o objetivo dessa implantação. Cada informação provoca um gasto e que pode trazer um benefício futuro, mas essa relação precisa ser analisada se o benefício é viável ou não, pois muitos empresários e responsáveis pela área produtiva temem

a perda de produtividade com o tempo que dispõem nas informações burocráticas.

Segundo Amoris (2007), existe também o gasto com a informatização do sistema, precisa ter profissionais para a sua efetivação e normalmente gera um desembolso elevado, mas tudo isso precisa ser analisado antes da implantação. O que não é recomendado é que profissionais “copiem” sistemas existentes em outras organizações, pois cada empresa tem a sua realidade e seu objetivo, mesmo que as empresas sejam do mesmo ramo atividade, cada uma tem a sua importância e necessidade de obter dados gerenciais, pois a automatização já é um diferencial que existe, para tanto, não gera nenhum benefício obter sistema pronto.

A implantação de um sistema de custos deve ser vista como um projeto e não como gasto, para tanto, precisa ter a sua viabilidade econômica comprovada. Com a implantação de um sistema de custos as vantagens são muito satisfatórias, proporciona flexibilidade nos processos produtivos, rapidez e coerência na tomada de decisões para manter-se na competitividade. Mas em contrapartida, existem também desvantagens na implantação do sistema de custos que podem gerar “gargalos” na gestão de custos. O Quadro 03 mostra algumas considerações quanto às vantagens e desvantagens da implantação sistema de custos, segundo Amoris (2007):

<b>VANTAGENS</b>	<b>DESVANTAGENS</b>
Resultados gerenciais que obtém uma visão de processos mais confiáveis	Custo elevado para a implantação (pessoal, TI, registros)
Informações dos custos e despesas da empresa	Manter o controle e atualização (comunicação ativa)
Medição de produtividade e eficiência	Necessidade de profissional capacitado
Identificação dos custos de cada atividade e setor	Envolvimento dos colaboradores entre os setores
Regularidade Fiscal e Legal, integrado com a Contabilidade	Qualificação e competência do pessoal envolvido nas fases iniciais
Visão de lucratividade	Burocracia no registro das informações

Quadro 03. Vantagens e desvantagens sistema custos

Fonte: adaptado de Amoris (2007).

Nesse sentido, de acordo com o referencial teórico apresentado, foi possível demonstrar a importância da contabilidade de custos. Além disso, pode-se colocar a relevância de um sistema de custos, enfocando que, não adianta somente implantar, é preciso ter conhecimento do contexto geral para obter resultados favoráveis.

### 3. MÉTODO

Visando alcançar o objetivo do estudo, esta pesquisa possui uma abordagem qualitativa, que é uma pesquisa que busca focar a profundidade de algum assunto no intuito de inter-relacionar diferentes variáveis e sujeitos em busca de uma maior aproximação com o fato (MARKONI; LAKATOS, 2007). Tem caráter exploratório, isto é, estimula os entrevistados a pensarem livremente sobre algum tema, objeto ou conceito. A natureza da pesquisa é aplicada, pois leva em consideração todo o processo de implantação do sistema de custos, desde a etapa do projeto inicial até sua pré-finalização.

O estudo de caso escolhido foi a empresa Metalúrgica X, uma vez que a empresa está em ampla expansão no mercado consumidor e teve como prioridade efetuar a integração do sistema de custos. A partir de um contato inicial já estabelecido, verificou-se que a empresa optou pela implantação do sistema de custos porque estava deficiente em informações necessárias para a gestão e não obtinha controles sobre os produtos comercializados.

A empresa Metalúrgica X é do ramo metalúrgico, fundada em 1952, no Estado do Rio Grande do Sul. Tinha como atividade inicial funilaria, carpintaria e ferraria, depois a empresa passou a atuar no ramo de estruturas metálicas e esquadrias de metal. A empresa hoje atua na fabricação de toda a linha de equipamentos para fábricas de nutrição animal e automação industrial. Neste estudo, será utilizado o nome fantasia “Metalúrgica X” a pedido dos entrevistados.

Para coletar os dados, foram realizadas entrevistas individuais semiestruturadas com participantes envolvidos na implantação do sistema de custos. Os critérios usados na escolha dos entrevistados foram especificamente os funcionários da Metalúrgica X que estavam e ainda estão envolvidos diretamente nessa implantação. Foi entrevistado um colaborador que não atuou diretamente na implantação, mas que está há anos na empresa e, entende-se que seja uma importante fonte de informações. As entrevistas foram realizadas durante o mês de março de 2015, com duração média de 1 hora cada uma. Quanto à forma de registro das entrevistas, três entrevistas foram feitas com gravação em áudio duas com registro manuscrito das informações.

O roteiro usado na entrevista foi sobre dados gerais de cada entrevistado e informações sobre a participação dos mesmos na implantação do sistema de custos, estudo já realizado por Pompermeyer (2004). No Quadro 04, são apresentadas as informações

descritivas de cada entrevistado. Salienta-se que para preservar suas identidades, optou-se pela utilização de letras a partir da ordem de realização das entrevistas.

Entrevistado	Cargo	Tempo No Cargo	Tempo Na Empresa
A	Gerente Recursos Humanos (RH)	6 anos	12 anos
B	Gerente Financeiro/Compras e Administrador	10 anos	23 anos
C	Gerente Planejamento e Controle de Produção	3 anos	3 anos
D	Gerente Contabilidade	3,5 anos	3,5 anos
E	Supervisor Montagem	17 anos	25 anos

Quadro 04. Características dos entrevistados

Para analisar e interpretar os resultados, foi utilizada a análise de conteúdo baseada em categorias de análise. O roteiro das entrevistas foi separado em categorias de análise. Segundo Silva e Fossá (2013), a opção pela análise categorial se respalda no fato de que é a melhor alternativa quando se quer estudar valores, opiniões, atitudes e crenças, através de dados qualitativos. As categorias de análise utilizadas neste estudo são: implantação, evolução e resultados.

#### 4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção, são apresentadas a análise e a interpretação dos dados coletados. Toda a etapa para efetuar a Implantação do Sistema de Custos enseja de tempo e comprometimento, pois até então não tinha nenhuma informação do resultado operacional da atividade, sendo que a empresa efetuou investimentos elevados na construção de um novo espaço físico. Como o autor atua na área de custos operacionais e gerenciais, também fez parte dessa etapa de implantação.

Uma vez efetuadas as entrevistas com os colaboradores, os resultados das entrevistas foram organizados para obter as informações necessárias. Como alguns dados foram coletados em áudio, os informes foram transcritos e feito uma conferência dos registros obtidos. Nesse sentido, a análise e interpretação dos dados foram estruturadas de acordo com as categorias de análises: **implantação, evolução e resultados**. Nas informações gerais, tem-se dois momentos no que se refere ao período de atuação na empresa, dois dos entrevistados

estão há pouco tempo na empresa, mas que acompanharam de perto essa evolução da implantação, sendo que os demais já atuam mais tempo e puderam definir as mudanças nessa implantação.

A categoria de **implantação** usou como informação toda a etapa da implantação do sistema de custos e envolvimento do quadro de colaboradores e da tecnologia informação. Todos os entrevistados definiram que o motivo principal da implantação foi para obter a análise das informações geradas, segmentando por necessidades e rapidez nos resultados. Na entrevista com o administrador B, ficou bem claro a importância da implantação do sistema de custos, pois destacou:

Organização: pois de nada adiantaria inovar sem organizar; Melhoria gestão: controle de processos, obter informações úteis para a tomada de decisões; Comprometimento: envolvimento de todo o quadro de colaboradores na melhor forma de trabalho e dedicação; Análise resultados: concorrência está em alta, para isso, precisaria ter uma gestão de custos e controles efetivos para analisar o *feedback* que cada produto industrializado; Focar objetivos: todos precisamos ter objetivos concretos no dia a dia, para isso, seria de suma importância alcançar os objetivos almejados.

Seguindo a categoria da implantação, os setores que se envolveram diretamente foi a direção que definiu toda a etapa do planejamento dessa implantação juntamente com o setor contábil, pois para obtenção do custo de cada operação tudo provém do que está contabilizado nos registros contábeis. Também participou o responsável do PCP (Planejamento e Controle de Produção) que foi uma pessoa muito oportuna, uma vez que remanejou e reestruturou todos os processos, padronizando as funções e gerando Ordem de Produção (OP) para tudo que for posto em produção, por que antes muita coisa era feita sem nenhum controle de tempo e material consumido.

A TI foi um elo entre o que foi planejado pelos envolvidos e definições dos resultados a serem gerados. O *software* usado foi adequado às necessidades da gestão para que tivessem as informações dessa implantação, foi feito pré-projeto do que se queria efetuar e depois o responsável fez a montagem do banco de dados. Todo o sistema foi começado com a base zero, ainda que a formatação do mesmo já estivesse pré-definido.

A etapa posterior da categoria da implantação foi a chamada **evolução**, que define como as informações são registradas, é um ponto crucial para que a gestão obtenha dados confiáveis e precisos. Segundo entrevista efetuada com o gerente C:

Melhorias no processo fabril, desenvolvimento de novos fornecedores; compras diretas dos fornecedores. Na implantação vi que tivemos cobranças maiores, pois todos precisam registrar os dados corretamente e todos estão se envolvendo para

obter resultado mais rápido na geração das informações. Todos os artigos processados foram criadas as OP (Ordem de Produção). E também foram definidos os centros de custos da Unidade, de acordo com o fluxo operacional e obtendo informações da Assessoria Externa.

Um grande progresso na gestão operacional foi a divisão da empresa em subgrupos operacionais conforme o fluxo da atividade e isso foi usado como base para separação das informações em centros de custos. Os processos operacionais da metalúrgica são corte, usinagem, dobra, calandra, furação, solda, montagem interna, pintura e expedição e na parte externa é feito a montagem total dos conjuntos de equipamentos. Os setores responsáveis pela Tecnologia (projetos, automação, elétrica, coordenação) dão suporte a toda atividade produtiva.

No apoio ao processo, tem-se setor manutenção, almoxarifado e conservação. Na atividade administrativa, está a Direção, Departamento de Pessoal, Recepção, Contabilidade, Compras, PCP, Financeiro, Segurança do Trabalho, Vigilância e Limpeza. Essa etapa de ajustes e definição dos setores (centro de custo) foi umas das mais importantes para setor contábil e gestão, pois com as informações geradas obtém-se o custo real por operação e por tempo processado, e com isso, repassa os valores a cada pedido gerado pela OP de acordo com o tempo que foi usado.

De acordo com os entrevistados, as mudanças percebidas durante o período da implantação foram específicas para cada setor, mesmo que tenha sido gradativo, mas no modo geral foram padronizadas as funções de todos os colaboradores, as compras foram feitas através da Ordem de Compras (OC), com isso obtém-se informações do valor e dados de fornecedores e foi criado fluxo operacional de cada produto processado através da Ordem de Produção (OP). O que também favoreceu foi ter uma informação mais correta e real nos registros contábeis, pois de acordo com o setor que gerou a despesa, todos os lançamentos contábeis (como material auxiliar e serviços), precisam ter a informação do centro de custo. Com as informações registradas por todos os envolvidos, podem obter dados da sua área específica. Mesmo que não esteja totalmente concluído, informações precisas já podem ser geradas. O foco é poder analisar o custo/benefício de produção própria ou compra da peça pronta.

De acordo com a entrevista feita com o gestor A, que é gestor de Recursos Humanos, sobre as mudanças da implantação, foi sintetizado que:



Não atingiu diretamente o meu setor, mas conseguimos organizar e padronizar a alocação de cada colaborador na sua área produtiva (setor ou centro de custo) de acordo com a função executada, pois antes a mesma pessoa era designada para diversas funções. Com isso, definiram-se metas para a área de RH, conseguimos melhorias em produtividade, comprometimento nas funções executadas. Quanto a implantação, estamos conseguindo analisar dados que antes achávamos incoerentes e inexpressivos, mas que hoje vemos que são necessários gerenciar.

Foi entrevistado o colaborador E que atua há mais tempo na empresa. Ele define exatamente o que muitos precisam obter como informação:

Como já atuo há anos nessa empresa, para mim foi uma coisa nova, pois éramos acostumados a trabalhar numa rotina e agora tudo mudou, vejo que com essa implantação se organizou a questão de funções e cargos por que antes era feito uma peça por várias pessoas sem terem especialização. Vejo que existe uma grande preocupação nos meus colegas em informar os dados corretamente. O bom de tudo que é que nada vai para ser processado sem a devida OP.

Foi possível compreender que a implantação do sistema está na fase intermediária, faltando a informação das OP geradas em cada mês e ajustes no banco de dados para registrar as informações contábeis no mapa de custos. Tal fato se justifica pela necessidade de tempo a ser empregado no processo de implantação do sistema de custos e, também, da disponibilidade das pessoas responsáveis nessa finalização, pois necessitam de tempo próprio e do auxílio do responsável pela TI, que na verdade é terceirizado. Outro fato perceptível foi que tudo precisa de um tempo para ser gerado e organizado, conferindo as informações registradas e assim que está correto, se segue para etapa posterior.

Quanto à categoria de **resultados** obtidos, pode-se dizer que a informação gerada no sistema origina das mais diversas áreas, mas no que diz respeito aos tempos e movimentos do processo fabril é registrado pelo gerente PCP, registros contábeis são feitos pelo setor contábil e consumos de materiais auxiliares são efetuados pelo setor almoxarifado. A matéria-prima é alocada diretamente ao pedido de acordo com a OP de cada um. As OP informam o previsto a ser usado, o que for excedente é registrado no momento do uso, e ao final do período é feito conferência de estoque, a diferença do estoque é registrada diretamente na contabilidade.

Pelo que está efetivado na implantação, podem obter diversas informações úteis para a gestão, mas destaco os dados do setor de RH (horas extras, faltas, produtividade); tempo de processo de cada setor (centro de custo); tempo total gasto por OP finalizada; mapear todo o fluxo operacional; efetuar compras através das requisições, onde estas são efetuadas pela necessidade de acordo com o previsto em cada OP gerada. No que se refere ao método de

custeio, está sendo adotado o custeio absorção, pois é o único aceito pela legislação fiscal e os consumos dos materiais e matéria-prima são registrados pela Media Ponderada, a cada entrada e saída é apurado o saldo físico e financeiro, definindo valor médio. A apropriação dos custos indiretos é feita de acordo com os critérios de rateio, sendo que no ramo metalúrgico o setor de apoio é pouco representativo, dando maior precisão nas informações gerenciais de resultados da operação produtiva (BEULKE; BERTÓ, 2011).

Existem diversos benefícios na implantação de um sistema de custos como foi definido acima, quanto às desvantagens ou dificuldades percebeu-se que enseja tempo para efetivar cada processo, elevando de início o investimento em TI; todos os registros dependem de pessoal treinado e capacitado; comprometimento foi um questionamento identificado por todos pois há uma resistência quanto às informações coletadas, temendo mudanças na gestão. A previsão é que se informatize o máximo possível de informações, para que não se perca tempo em alocar uma ou mais pessoas para registrar os dados manualmente. Conforme a entrevista com administrador B, foi destacada:

“...após todas as etapas transcorridas na implantação, os objetivos e metas estão sendo definidas, estamos conseguindo ter a informação do mapeamento de toda a parte comercial (desde a compra dos materiais até a entrega do produto). Quanto aos colegas, os obstáculos que obtínhamos na produção está se ajustando pois estão percebendo que o comprometimento e conscientização de todos faz com que a organização colha bons frutos”.

No modo geral, as informações obtidas a partir das entrevistas foram importantes, pois como a empresa está em ampla expansão e com seu tempo comprometido nos processos fabris, percebeu-se que o método semiestruturado foi a melhor forma de obter os resultados, cada um expôs o que realmente estava acontecendo. Depois de transcritas todas as informações, as mesmas foram enviadas, por e-mail, ao gestor e contador para análise, sendo que ficaram satisfeitos em obter esse informe, alegando que isso tudo contribuiu na informação que precisariam obter, um *feedback* do processo implantação, pois algumas informações nunca haviam chegado até eles para a tomada de decisões e ações de melhorias.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este estudo teve por objetivo analisar o processo de implantação de um sistema de custos em uma empresa metalúrgica. Partindo deste objetivo geral, foram estabelecidos os

objetivos específicos: (a) identificar os fatores que motivaram a implantação do sistema; (b) mapear o desenvolvimento do sistema na organização; (c) avaliar os benefícios e vantagens da implantação do sistema de custos na organização; (d) analisar a percepção dos gestores sobre a importância do sistema de custos. Para tanto, foi realizada uma pesquisa de abordagem qualitativa, a partir de um estudo de caso na empresa Metalúrgica X. Foram conduzidas entrevistas com quatro colaboradores e administrador, sendo definidos pelo envolvimento dos mesmos nesse processo.

Nesse sentido, os objetivos almejados na elaboração deste estudo foram atingidos através das entrevistas realizadas e pelas informações obtidas, pois os resultados indicam o grau de importância na implantação do sistema de custos e a contrapartida obtida nessa implantação para a gestão. Percebeu-se que a gestão está confiante e motivada com todo o processo que já efetivado, mesmo que não se tenha disponível o resultado final das operações e do geral da organização. Com isso, percebe-se que ainda faltam ajustes de controles para efetivar totalmente o processo de implantação.

Os resultados das entrevistas indicam a importância de ter uma gestão de custos efetiva e qualificada para poder aumentar a competitividade, e com isso, permanecer num mercado cada vez mais globalizado, em que a concorrência está em amplo crescimento. Os colaboradores parecem estar engajados e comprometidos nessa evolução, pois tudo se direciona para uma gestão eficiente e qualificada. Verificou-se que o método de custeio usado na empresa é o custeio absorção. Futuramente, entende-se que a empresa pode pensar em melhorar as informações usando métodos de custeio específicos para a gestão.

A gestão de custos é essencial para todas as informações geradas na organização. Sem controle efetivo dos custos, o gestor não tem nenhuma ferramenta que demonstre a situação real da operação, prejudicando a tomada de decisões. Assim, recomenda-se que a direção defina melhor as prioridades e acompanhe de perto todos os procedimentos da etapa, uma vez que muitas coisas não estão efetivadas por não acompanharem alguns processos, e não somente devido ao tempo usado na implantação.

No que se refere ao retorno para a gestão, mesmo que não esteja totalmente efetuada a implantação do sistema de custos, tudo que já foi feito trouxe muitos benefícios percebidos. Houve maior organização do processo operacional, deu-se maior atenção para que todas as informações sejam informadas corretamente, padronizaram-se as funções de cada colaborador, tanto na área produtiva como na administração e de apoio. Colocando lado a

lado os pontos positivos e negativos na implantação, prevalece a força maior dos positivos, pois os negativos, que no início era o comprometimento e resistência, aos poucos foram se esgotando e todos começaram a agir como fossem os responsáveis pela atividade executada. Na questão das dificuldades encontradas na empresa, existe o setor de instalações externas que necessita de um melhor gerenciamento e muita coisa já estão fazendo para que obtenham um custo menor, trazendo benefício futuro.

Por fim, são entendidas como limitações do estudo que os resultados apresentados referem-se à empresa que foi analisada e não podem ser generalizados para outras por que cada uma tem seus objetivos e metas específicas. Além disso, outros entrevistados poderiam trazer opiniões distintas dessa etapa implantação, mas não se torna oportuno a entrevista com todos os colaboradores. Tudo que está no estudo é o reflexo das opiniões dos entrevistados. Os mesmos foram selecionados pela sua importância na implantação.

Coloca-se como possibilidades de pesquisas futuras a efetivação das mesmas com empresas de outros ramos de atividades para que se tenha um retorno (*feedback*) de um grau mais elevado de registros da implantação de custos. Também é sugerido efetuar nova entrevista com mais pessoas após toda a efetivação da implantação do sistema de custos, que trará informações úteis de como está sendo gerenciado o controle e as informações obtidas.

## **REFERÊNCIAS**

AMORIS, Edna de Fátima. **Implantação de Sistema de Custo em pequenas empresas.** Birigui, SP; (s/n) 2007. Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis. Centro de Ensino Superior de Birigui – Faculdade Birigui, 2007.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de Custos.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CALLADO, Antônio Cunha; CALLADO, Aldo Cunha; ALMEIDA, Moisés; MIRANDA, Luiz. **Caracterizando Aspectos Sistema de Informação Contábil na Gestão de Custos.** Revista Brasileira de Custos, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DUARTE, Rosália. **Entrevistas em pesquisas qualitativas.** Revista Educar, Curitiba, n.24, p.213-225, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998

KÜLZER, Luise Adriana; LIMA, Jose Donizetti de; ADAMCZUCK, Gilson; TRENTIN, Marcelo Gonçalves; PESSA, Sergio Luiz Ribas. **Implementação de Sistema de Custos – Estudo de Caso Indústria Metalúrgica de Pequeno Porte**. Revista Enegep, Rio de Janeiro, 2008.

LACERDA, Dayana; GOMES, Thaiane. **Contabilidade de Custo, Financeira e Gerencial**. EBAH, SP, 2011. Disponível em: <http://www.ebah.com.br/content/ABAAe0T8AI/contabilidade-custo-financeira-gerencial>. Acesso em 24/02/15

LEONE, George S. G. **Curso Contabilidade de Custos**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUNELLI, Reinaldo Luiz. **A Importância da Controladoria**. Portal da Contabilidade. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/importancia-controladoria.htm>. Acesso em 25/02/2015

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia científica: ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis, metodologia jurídica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTIN, Nilton Cano. **Da Contabilidade à Controladoria: a Evolução Necessária**. Revista Contabilidade & Finanças, USP, São Paulo, n.28, p.7-28, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **História da Contabilidade Gerencial**. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/historia.htm> . Acesso em 11/02/2015.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2003.

POMPERMEYER, Cleonice Bastos. **A influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos**. Florianópolis, 2004. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2004.

POMPERMEYER, Cleonice Bastos. **Sistemas de Gestão de Custos: Dificuldades na Implantação**. Revista FAE, Curitiba, v.2, n.3, set/dez, p.21-28, 1999.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002

SANTOS, Paloma Ribeiro dos; BARRETO, Denise Nunes Sodré; MELO, Isis Dutra de; RIBEIRO, Alcimar das Chagas. **Verificação do Papel dos Custos como sistema Gerencial em uma Empresa do setor Sucroalcooleiro**. Revista ABEPRO, São Paulo, out/2010.

SILVA, Andressa H.; FOSSÁ, Maria I.T. **Análise de Conteúdo: Exemplo da Técnica para**

Análise de Dados Qualitativos. Revista EnEPQP, Brasília/DF, nov/2013. Disponível em:  
[www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/...2013/2013\\_EnEPQ129.pdf](http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/...2013/2013_EnEPQ129.pdf)