

Análise do Sistema de Custeio em uma Empresa de Serviço de Transporte Público

Gustavo Meneses (UFRGS) gustavo@producao.ufrgs.br
Luis Antonio dos Santos Franz (UFRGS) franz@producao.ufrgs.br
Patrícia da Silveira (UFRGS) psilveira@producao.ufrgs.br

Resumo

O conhecimento da saúde financeira de uma organização é fator decisivo para tomada de decisões adequadas. Dentre vários sistemas de custeios (combinação de princípios e métodos) possíveis de serem aplicados nas empresas, o CC (Centro de Custos), ABC (Activity-Based Costing) e UEP (Unidades de Esforço de Produção), são exemplos de alternativas viáveis. O presente artigo visa analisar criticamente o sistema de custeio de uma empresa de serviços de transportes, o qual está passando por um processo de transição.

Palavras-chave: sistemas de custeios, empresa de serviços, transporte urbano, ABC.

1. Introdução

O princípio dos sistemas de custeios surgiu com a revolução industrial tendo por objetivo aprimorar o cálculo dos custos dos produtos fabricados. Antes disso, as empresas utilizavam a contabilidade financeira basicamente para avaliar o patrimônio e apurar o resultado do período. Este resultado era decorrente da subtração da receita obtida pela empresa pelos custos das mercadorias vendidas. Atualmente, essa análise simplista não é mais aceita dentro do ambiente competitivo no qual as empresas estão inseridas. Um maior conhecimento dos custos que incorrem dentro das organizações precisa ser desenvolvido para que os gestores tenham uma base mais estruturada para tomadas de decisões rápidas e precisas (BORNIA, 2002).

Os sistemas de custeios, que são a combinação entre princípios e métodos de custeios adotados pelas empresas, definem a forma como as mesmas devem proceder na alocação dos custos de produção de seus produtos ou prestação de serviços. Quando bem fundamentados, fornecem importantes informações e apontam ineficiências existentes nos processos, permitindo maior embasamento para a tomada de decisões gerenciais nas organizações (BEBER *et al.*, 2004).

A apuração e análise dessas informações impactam na empresa como um todo, desde o nível estratégico até o operacional. Os processos que são desenvolvidos passam a serem estudados a partir de uma lógica econômica, permitindo: (i) que os preços sejam corretamente formatados em benefício da empresa; (ii) que as perdas sejam percebidas e combatidas; e (iii) que esses mesmos processos sejam reavaliados. Além disso, permitem uma avaliação da empresa no contexto mercadológico em que seu produto ou serviço está sendo oferecido (KLIEMANN, 2005).

Toda avaliação a ser feita dentro de uma organização necessita de uma iniciativa robusta a qual deve ser reconhecida como de vital importância pelo corpo diretor. Tal necessidade deve-se, principalmente, ao volume de trabalho e à complexidade das ações demandadas nos processos de implantação de uma nova sistemática de custeio (KAPLAN; NORTON, 2000).

As empresas trabalham seus custos de diferentes maneiras. Elas adotam os princípios e métodos que melhor se adequam a sua realidade. O presente trabalho tem por objetivo analisar criticamente o sistema de custos de uma empresa de serviços de transportes.

2. Método de pesquisa

Como objeto de análise, foi escolhida uma empresa de serviços de transportes, a qual estava passando por um processo de transição entre dois modelos de alocação de custos. Esta situação permitiu um levantamento rico de informações sobre o sistema de custos da empresa e, adicionalmente, sobre o processo de reformulação e adequação para a nova sistemática.

A pesquisa foi conduzida, basicamente, pelo levantamento de referencial teórico e pesquisa qualitativa baseada em entrevistas. Foram realizadas duas entrevistas: com a gerente da área financeira da empresa e com o consultor responsável pela implementação do novo sistema de custeios. As mesmas abordaram questões relacionadas aos modelos de alocação de custos utilizados pela organização e às possibilidades de implementação de outros sistemas de custeios disponíveis na literatura, inclusive, o sistema que está sendo implementado. As respostas foram compatibilizadas e serviram como fonte de evidências práticas.

Cabe ressaltar que os entrevistados possuem grande familiaridade com a estrutura organizacional da empresa e com as características de seus sistemas de custeios. Assim, a qualidade potencial das informações coletadas faz com que dois entrevistados representem uma amostra adequada para as características desta pesquisa.

Os passos para a realização deste trabalho podem ser sumarizados conforme a Figura 1.

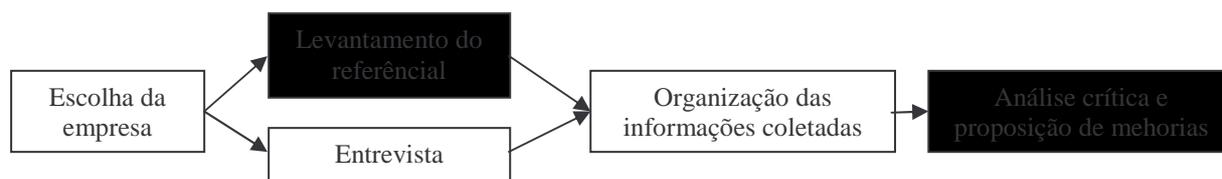


Figura 1 – Metodologia utilizada neste trabalho

3. Análise do sistema de custeio

3.1. Apresentação da empresa

A empresa objeto deste estudo caracteriza-se por ser uma empresa de grande porte, do setor de serviços, operante na área de transporte urbano de passageiros. Cabe ressaltar que a mesma nunca havia sofrido alteração no seu sistema de custeio ao longo de sua história, até que, a partir de 2005, iniciou um processo de reformulação.

A Empresa de Trens Urbanos de Porto Alegre, TRENSURB S/A, é uma empresa pública de economia mista vinculada ao Ministério das Cidades – Governo Federal – criada em 25 de abril de 1980, com atividades de operação comercial iniciadas em 1985. A Trensurb tem por objeto social, a construção, implantação e exploração de um serviço de trens urbanos na Região Metropolitana de Porto Alegre (RMPA), no Estado do Rio Grande do Sul, além da exploração das atividades conexas ou complementares às já descritas. O produto da empresa pode ser definido como o transporte em massa de passageiros.

A estrutura dirigente da empresa é composta pela Presidência, Diretoria de Administração e Finanças, Diretoria de Operações e pela Superintendência de Desenvolvimento e Expansão, tendo em seu quadro funcional 1.123 empregados, 443 trabalhadores terceirizados e 70 estagiários. Atualmente, a empresa opera uma linha de trens urbanos com extensão de 33,8 km, no eixo norte da RMPA, com 17 estações e uma frota de 25 trens, atendendo a 5

municípios: Porto Alegre, Canoas, Esteio, Sapucaia do Sul e São Leopoldo. Na Figura 2 está apresentado o mapa com o trajeto atual (até São Leopoldo) e previsto (até Novo Hamburgo).

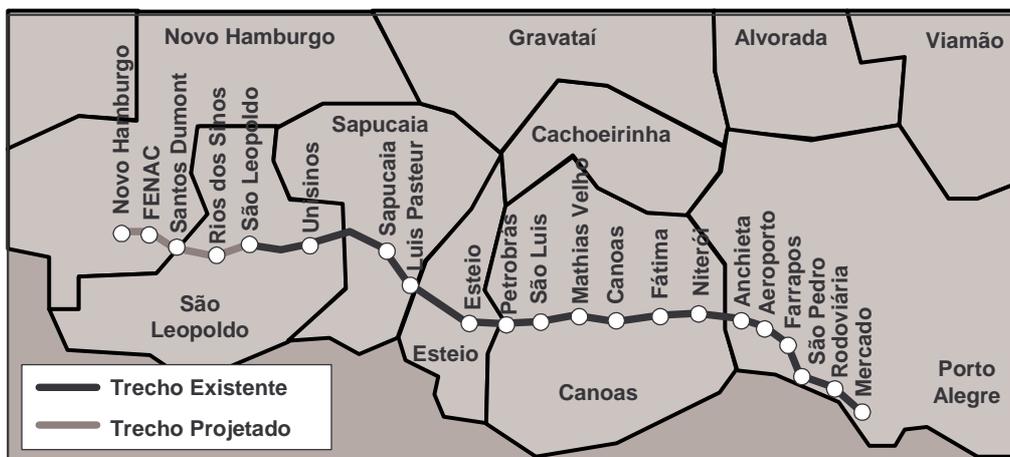


Figura 2 – Mapa como o trajeto da linha 1 (atual e previsto). Fonte: adaptado de TRENSURB (2005)

O setor da empresa responsável pela gestão de custos é o GECOP (Gerência de Contabilidade e Patrimônio). Cabe a essa gerência a apuração de todos os custos e receitas gerados pela empresa, elaboração de relatórios, dentre outras atividades.

Atualmente, a empresa transporta cerca de 48 milhões de passageiros por ano. Seu faturamento, englobando receitas operacionais (R\$ 44.468.579,00) e extra-operacionais (R\$ 1.326.841,66) em 2005 foi de, aproximadamente, R\$ 45.795.420,66.

3.2. Sistema de custeio da Trensurb

A Trensurb, após recente reformulação de sua identidade organizacional, vem passando por um processo transitório visando enquadrar-se as suas novas necessidades e objetivos. Neste contexto, mudanças nos modelos de custeios adotados representam aspectos essenciais.

Atualmente, apenas na área de suprimentos, o método utilizado é o de Custo Padrão, que potencializa a geração de informações oriundas dos padrões do método na análise de custos das matérias-primas (BORNIA, 2002). Nos demais setores da empresa, o sistema de custeio utilizado é baseado na lógica de Centro de Custos (CC). Segundo Bornia (2002), a lógica do método de custeio por CC caracteriza-se, de modo simplificado, pela separação dos custos globais em itens de custos, seguido pela divisão da organização em CC (diretos/operacionais e indiretos/setores de apoio) e pela alocação dos itens de custos aos centros e, posteriormente, aos produtos ou serviços prestados.

Entretanto, algumas características não são compatíveis com o CC, segunda a literatura. As informações de custos coletadas mensalmente na empresa referem-se, unicamente, ao custo total que engloba custos com pessoal, consumo de materiais, serviços de terceiros, despesas financeiras, serviços de utilidade pública, custos com despesas de viagens, seguros, manutenção, entre outros. Quando as unidades necessitam informações específicas recorrem aos setores financeiros que geram os relatórios com as discriminações necessários.

Além disso, os itens de custos não são alocados aos CC indiretos, distribuídos aos diretos e redistribuídos destes centros aos produtos finais ou serviços, conforme propõe a metodologia. Na Trensurb são contabilizadas as despesas da empresa em um dado período e o cálculo da tarifa é feito dividindo-se o montante pelo número médio de usuários do serviço no mesmo período. A empresa trabalha, portanto, com uma lógica da absorção total e não possui

indicadores de capacidade.

A adoção do princípio de absorção parcial se torna difícil devido à alta variabilidade da demanda e à alta capacidade instalada para atender em horário de pico, a qual fica ociosa no entre-picos. O cálculo do custo unitário das passagens gera parâmetro para que se trace um comparativo com outras operadoras do mesmo ramo. Para tanto, custos variáveis como depreciação e ativos trabalhistas são suprimidos dos cálculos, por serem característicos de cada empresa.

As principais características do sistema de custeio atual da empresa que se assemelham com a lógica de CC referem-se à estruturação da organização, que coincide com os centros operacionais e de apoio, os quais podem ser observados no organograma da Figura 3.

As facilidades decorrentes do processo de implantação do novo sistema de custeio adotado pela organização já vêm possibilitando que a mesma abstraia informações com base econômica razoável através do ABC (*Activity-Based Costing*) das áreas de apoio. Neste período de transição, um exemplo que pode ilustrar uma tomada de decisão baseada em informações de custos é o caso do estudo de terceirização dos serviços de vendas de bilhetes, onde são analisados os custos de manutenção dos SEOPE (Setores de Operações). Ao sustentar-se nas ferramentas até então implementadas da metodologia ABC, a decisão de terceirizar o serviço pode ser tomada de forma segura.

No método de cálculo formal de custos da Trensurb, o sistema de registro atua integrado e aloca custos de produtos de uso comum a CC específicos, onerando estes centros. Essa problemática ocorre quando da solicitação de prestação de serviços ou compra de mercadorias que representam custos fixos vultuosos (de alto custo para a empresa de modo geral e não apenas para um CC específico). Um exemplo disso é a energia de tração necessária para o trem andar. A solicitação de compra é feita por apenas um CC, que não é, necessariamente, o único responsável pela utilização do recurso que deveria ser “criteriosamente rateado” entre todas as unidades.

O projeto que estuda a viabilidade para implantação do ABC vem seguindo as seguintes etapas de implantação, visto à importância de se entender e visualizar onde cada uma das atividades envolvidas inicia, opera e finaliza suas funções: (i) re-alocação das tarefas (alterações do organograma); (ii) validação das tarefas das unidades organizacionais; e (iii) estudo da viabilidade. Estas etapas foram realizadas de tal sorte que o processo de re-alocação das tarefas ainda vem passando por algumas mudanças, embora o sistema de custeio ABC já esteja sendo implantado.

Durante a etapa inicial de re-alocação de tarefas foram contratadas duas consultorias externas diferentes para auxiliar a organização na implantação de melhorias e mudanças do seu modelo gerencial. Uma consultoria deteve-se à preparação da organização para adequar sua estrutura a um modelo de gestão por processos. A outra consultoria concentrou-se especificamente no processo de implantação do BSC (*Balanced Scorecard*) com a finalidade de desenvolver um novo grupo de medidas de desempenho. Segundo Soares (2001), a gestão baseada somente nas medidas financeiras e a dependência destas medidas podem prejudicar a capacidade da empresa de criar valor econômico futuro.

Dentre as mudanças realizadas alguns departamentos foram mudados ou simplesmente extinguidos. Em termos de alterações realizadas, pode-se citar o exemplo da DIROP, onde cinco gerências que existiam inicialmente passaram para três gerências, conforme ilustra a Figura 3.

Visto que a empresa pesquisada é uma instituição pública e mandatária no seguimento onde

atua, para que seja possível a absorção da mudança em uma lógica de racionalização, a mesma vem passando pelo processo de forma gradual. Na visão dos funcionários, a lógica de racionalização ainda está associada ao corte de pessoal. Este pré-conceito tem inibido o sucesso da implantação de novas metodologias.

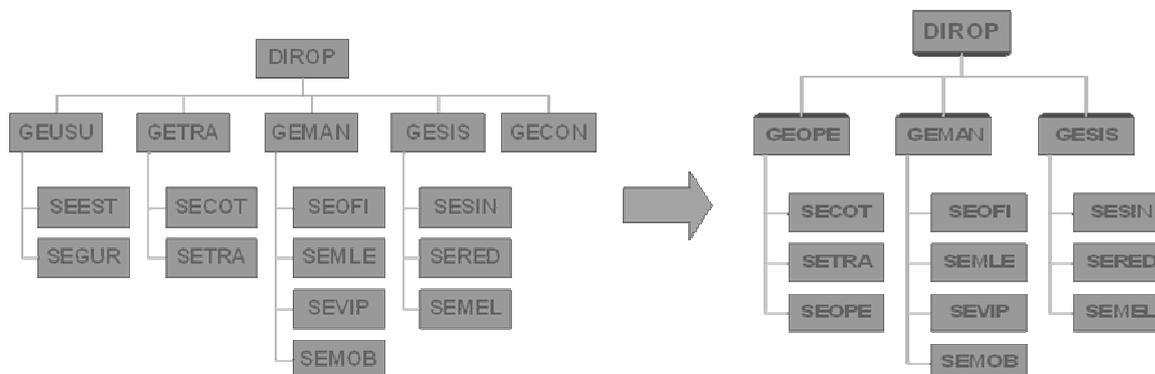


Figura 3 – Exemplo de mudança realizada no modelo organizacional da empresa

4. Discussão

A Trensurb se encontra em um momento favorável à implantação de um novo sistema de custeio. As ações de implementação do BSC e a tentativa de inserção na organização de uma cultura de gestão por processos propiciam, em princípio, um ambiente adequado à implantação do método ABC. Tais mudanças, na verdade, mostraram-se desafiadoras, considerando-se que a empresa utiliza a lógica de CC desde sua criação.

Observou-se que o modelo atual por CC, na forma como é utilizado, não tem se apresentado suficientemente eficiente para atender as necessidades da empresa. Atualmente, a empresa desconhece, por exemplo, as reais vantagens e desvantagens de terceirizar certos serviços e utilizar seu pessoal na análise crítica dos resultados e informações geradas, pois as informações coletadas são, apenas de caráter técnico. Segundo Borna (2002), uma das diferenças essenciais entre os métodos de custeios tradicionais como o CC, e o ABC, é caracterizada pela utilização das informações geradas nos processos decisórios, visando à melhoria contínua dos processos produtivos.

Percebe-se, portanto, que ainda não está consolidada na empresa uma cultura pela busca de informações com base econômica visando à tomada de decisões. Não é feito, por exemplo, um esforço de discriminação de itens de custos da empresa e a mesma acaba dispondo de poucas informações econômicas separadas por bases de elementos, fazendo com que o sistema de levantamento de informações quase não auxilie as ações gerenciais. A empresa não consegue redistribuir seus custos ao seu produto final, ou seja, ao valor da passagem e, conseqüentemente, não visualiza a economicidade de uma ação. Como resultado, as análises comparativas à concorrência, ficam prejudicadas devido às informações de custeio que não são totalmente confiáveis.

Quanto à implementação do ABC na empresa, após o estudo de viabilidade, as etapas da metodologia devem prosseguir com os cálculos dos custos das atividades validadas e com a identificação e distribuição das parcelas destes custos que estão relacionadas à geração do produto final às atividades e, posteriormente, ao próprio produto final (BORNIA, 2002). Entretanto, a realização destas etapas não ficou evidenciada na entrevista.

O processo de implantação deve passar, obrigatoriamente, por uma etapa de levantamento de informações sobre as atividades da organização, em todos seus níveis operacionais e

gerenciais. Isso deve ser realizado antes da implementação efetiva do ABC. Observou-se que esta etapa inicial, apesar de ter sido feita conforme recomendam as melhores práticas, não pôde ser utilizada em sua forma original.

A Trensurb, ainda durante a implementação do ABC, continua passando por reformulações da estrutura organizacional onde setores deixam de existir e outros setores passam a agregar tarefas. Essas questões têm levado à perda das informações que haviam sido geradas no decorrer da etapa inicial e podem originar um modelo de alocação de custos sujeito a falhas que prejudiquem seu desempenho. Estas falhas foram reforçadas pela implantação não integrada do BSC e da reestruturação organizacional segundo uma ótica de gestão por processos, em períodos distintos, dado que existe uma forte relação entre o BSC e a gestão por processos (pré-requisito básico para o ABC).

Outra questão observada refere-se à falta de assimilação dos funcionários do real significado do processo de mudanças pelo qual a empresa vem passando. Para eles existe uma forte associação entre as mudanças atuais e possíveis processos demissionários. Segundo Levinson (2003), muitos sistemas de avaliação de desempenho fracassam exatamente por não levarem em conta as aspirações dos funcionários. Muitas vezes, os funcionários das companhias não reagem positivamente a novos projetos e sistemas justamente por desconhecem os objetivos, as facilidades e as melhorias que os mesmos podem lhes proporcionar. Ou seja, não se cria uma cultura que permita a utilização das ferramentas implantadas. Percebe-se a necessidade de extrapolar as atividades sistemáticas de implantação e promover mudanças de ordem cultural da organização.

Finalmente, observou-se que a Trensurb já vem experimentando alguns dos benefícios do sistema ABC como, por exemplo, a obtenção de um detalhamento mais adequado dos custos operacionais (o que antes não era possível com a utilização do CC).

Entre as alternativas recomendadas pela literatura para reformulação dos sistemas de custeios da Trensurb, uma vez que a empresa já possuía uma lógica de CC, apresentaram-se a adequação do método de custeio existente e a utilização da metodologia de custeio ABC, sendo a última a opção aplicada. Entretanto, outras metodologias tiveram suas aplicabilidades avaliadas nesta pesquisa. Como exemplo, citam-se os métodos das Unidades de Esforço Padrão (UEP), Orçamento Matricial (OM) e avaliação dos Custos Relacionados à Qualidade (CRQ).

Em termos de UEP, Bornia (2002) sugere que o custo de um produto seja feito pela divisão dos custos de produção num dado período pelo total de produção, conforme o princípio da absorção total (fase operacional). Considerando-se que a Trensurb calcula o custo de sua tarifa conforme sugerido pelo autor, pode-se discernir que exista uma lógica de utilização de UEP na empresa.

O método de custos por UEP, entretanto, é muito mais complexo ao tratar de empresas multiprodutoras. Dessa forma, o método de cálculo atualmente utilizado para precificação do serviço de transporte de passageiros prestado pela Trensurb não serve como indício de que a empresa utiliza, ou deveria utilizar tal sistema de custeio em sua contabilidade. Segundo Kliemann (1991), UEP servem de base tanto para a implementação de sistemas de custos precisos e eficazes, quanto para a realização de planejamento e programação da produção e controle de eficiência, facilitando e simplificando a gestão de processos de produção complexos. Allora (1992) ratifica esta posição, argumentando que a introdução da UEP em uma empresa muda a visualização dos conceitos usuais de produção, eficiência, eficácia, produtividade, etc., sendo a empresa tratada e controlada como se produzisse um único

produto, ocasionando a simplificação de todos controles. Dessa forma, a utilização deste método não se justificaria no contexto da empresa foco desta pesquisa.

Além disso, o método por UEP é fortemente recomendado para setores industriais das organizações (não é o caso da Trensurb). O método poderia ser utilizado na área de manutenção. Entretanto, o CC, neste caso, é eficaz e menos complexo.

Quanto ao OM, pode-se dizer que este método se apóia na estrutura do CC. Ambos estão bem relacionados e, por esse motivo, a utilização deste método poderia ser de grande proveito para a Trensurb. Porém seria necessária uma reestruturação do modelo de CC utilizado atualmente. O OM também seria muito útil para a empresa planejar seu orçamento futuro.

Observou-se que a Trensurb não possui procedimentos que busquem associar seus custos com CRQ. Não foi apresentado nenhuma evidência da existência de levantamentos de perdas financeiras decorrentes da má qualidade, ou dados relativos a aspectos como índice de satisfação e produtividade. Uma vez que a empresa implantou recentemente o sistema de indicadores BSC, iniciativas relacionadas a programas de qualidade decorrerão das ferramentas do recurso.

A Figura 4 apresenta uma síntese das informações obtidas no decorrer da pesquisa:

CC	Positivo	A empresa possui um sistema interno voltado para a utilização de CC.
	Negativo	Não é utilizado em sua totalidade e as informações geradas são subutilizadas.
ABC	Positivo	A empresa já vem obtendo benefícios deste sistema de custeio; Auxilia a empresa quanto a precificação de seus serviços.
	Negativo	Processo de implantação vem sofrendo interferências devido a alterações inesperadas nos processos validados; Não está sendo implantado em um ambiente de gestão por processos pleno.
UEP	Positivo	A empresa possui características comparáveis ao método das UEP; Poderia ser eficientemente utilizado nos setores de manutenção; Auxiliaria na precificação da passagem.
	Negativo	Os processos da empresa, típicos do setor de prestação de serviços, não justificam a implementação deste método devido à complexidade.
CRQ	Positivo	Iniciativas serão desencadeadas após o amadurecimento da ferramenta de desempenho implantada (BSC).
	Negativo	A empresa não coleta dados relacionadas a custos de qualidade ou má qualidade, que possam gerar informações importantes para os processos decisórios; A empresa perde a oportunidade de atuar em fontes de perdas por não visualizar claramente os custos decorrentes da má qualidade.

Figura 4 – Síntese da análise crítica dos sistemas de custeio da empresa estudada

5. Recomendações

Antes de iniciar um processo de implantação de um sistema de custos em uma organização, deve ser contemplada uma etapa de planejamento que objetive familiarizar os profissionais responsáveis e envolvidos na implantação e operação do sistema. No caso do ABC, a definição da estrutura organizacional da empresa deve ser “amadurecida” ou “difundida”, precedendo à fase de implementação do método.

No caso Trensurb, que já iniciou a implantação do novo sistema de custeio, as alternativas para amenizar as falhas decorrentes dos processos iniciais de implantação poderiam ser a promoção do amadurecimento do sistema de custeio existente (CC) e a reorganização ou reforço da cultura de gestão por processos, enquanto a empresa ainda se encontra em fase de transição entre os sistemas.

Outra melhoria que poderia ser adotada refere-se à criação de uma metodologia para otimização dos processos, visando à redução de custos. Inevitavelmente, a empresa deve prever o levantamento de recursos gerenciais que auxiliem-na nesta tarefa, como programas de qualidade. O BSC prevê que ações táticas e operacionais sejam tomadas para otimização dos processos. Contudo, os programas de qualidade abordam este aspecto de forma bem mais clara e sofisticada. Ações operacionais para reduções nos custos com energia elétrica nas oficinas de manutenção, são exemplos de iniciativas que constariam apenas como ações operacionais no BSC. Dentro de uma lógica de programas de qualidade e, mais especificamente, melhoria contínua, esta ação seria orientada pela formação de grupos de melhoria e utilização de métodos estruturados para solução de problemas.

A empresa ainda poderia utilizar-se dos benefícios decorrentes da análise dos custos associados à má qualidade para otimizar, até mesmo, seu sistema de custeio ABC.

6. Conclusão

Finalmente, dadas as dificuldades enfrentadas pela empresa em utilizar eficientemente o sistema de custeio por CC, o sistema ABC parece interessante. Acredita-se que com a implantação do ABC na Trensurb, as principais vantagens decorrentes estarão relacionadas à correta avaliação dos custos de cada processo.

O sistema ABC está sujeito a problemas semelhantes aos que ocorrem na implantação de outros recursos como os programas de qualidade e indicadores de desempenho (como o BSC). Além disso, o perfil de empresa pública, ao que tudo indica, vem se apresentando como forte empecilho para a utilização plena do novo sistema de custeio proposto.

Fica claro, portanto, que a empresa necessitará de uma mudança cultural para que a implantação efetiva do novo sistema de custos possibilite resultados expressivos.

Referências

ALLORA, F. *Engenharia de Custos Técnicos*. São Paulo, Pioneira e Fundação Universitária Regional de Blumenau, 1985.

BEBER, S. J. N.; SILVA, E. Z.; DIÓGENES, M. C.; KLIEMANN NETO, F. J. *Princípios de custeio: uma nova abordagem*. Anais do XXIV Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Florianópolis, SC, 2004.

BORNIA, A. C. *Análise gerencial de custos em empresas modernas*. Editora Bookman, Porto Alegre, 2002.

KAPLAN, R.; NORTON, D. *Organização orientada para a estratégia*. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KLIEMANN, F. J. *Análise Gerencial de Custos*. Apostila do curso de Pós Graduação em Engenharia de Produção, UFRGS, Porto Alegre, 2005.

LEVINSON, H. *Administração pelos objetivos de quem?*. Motivando pessoas. O melhor da Harvard Business Review, 2003.

SOARES, C. R. D. *Desenvolvimento de uma sistemática de elaboração do Balanced Scorecard para pequenas empresas*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. p. 120, 2001.

TRENSURB. Disponível em: <<http://www.trensurb.com.br>> Acesso em: 30 out. 2005.