

Auditoria de Custos & Excelência Empresarial

Aneide Oliveira Araujo

Maria Lúcia Viana

Resumo:

No processo de gestão para obtenção de melhorias contínuas os gestores tem na auditoria de custos mais uma ferramenta de apoio gerencial, através das técnicas de exame de conformidade de documentos e procedimentos, com o objetivo de conferir confiabilidade aos relatórios de desempenho. Para o exercício desta atribuição o auditor tem que estar familiarizado com as modificações que estão em andamento no ambiente da contabilidade de custos em função de mudanças nas práticas operacionais, de gestão e, sobretudo, na demanda de informações corretas e oportunas para tomar decisões em ambiente de acirrada competitividade. Neste ensaio procurou-se discutir: noções básicas sobre programas de qualidade total em busca de excelência empresarial; estruturação dos sistemas de avaliação da qualidade, funções, responsabilidades, atividades e relatórios da auditoria de qualidade; e conceitos de custos de qualidade e ferramentas de gestão como suporte a auditoria de custos em ambiente de qualidade total.

Palavras-chave:

Área temática: *MEDIÇÃO DE DESEMPENHO GERENCIAL*

AUDITORIA DE CUSTOS & EXCELÊNCIA EMPRESARIAL

Aneide Oliveira Araujo, Mestre
Maria Lúcia Viana - Especialista
Universidade de São Paulo – Doutoranda
Universidade Federal do Rio Grande do Norte - Professora
Rua José Álvares Maciel, 363 Aptº 33, São Paulo/SP
aneide@uol.com.br

Área Temática (14): MEDIÇÃO DE DESEMPENHO GERENCIAL

AUDITORIA DE CUSTOS & EXCELÊNCIA EMPRESARIAL

Área Temática (14): MEDIÇÃO DE DESEMPENHO GERENCIAL

RESUMO:

No processo de gestão para obtenção de melhorias contínuas os gestores tem na auditoria de custos mais uma ferramenta de apoio gerencial, através das técnicas de exame de conformidade de documentos e procedimentos, com o objetivo de conferir confiabilidade aos relatórios de desempenho.

Para o exercício desta atribuição o auditor tem que estar familiarizado com as modificações que estão em andamento no ambiente da contabilidade de custos em função de mudanças nas práticas operacionais, de gestão e, sobretudo, na demanda de informações corretas e oportunas para tomar decisões em ambiente de acirrada competitividade.

Neste ensaio procurou-se discutir: noções básicas sobre programas de qualidade total em busca de excelência empresarial; estruturação dos sistemas de avaliação da qualidade, funções, responsabilidades, atividades e relatórios da auditoria de qualidade; e conceitos de custos de qualidade e ferramentas de gestão como suporte a auditoria de custos em ambiente de qualidade total.

Em busca de vantagens competitivas as empresas têm direcionado seus esforços para obtenção de melhorias dos seus processos, a fim de elevar ao máximo o nível de seus produtos e serviços, tornando a gestão da qualidade um requisito essencial no contexto de acirrada competitividade que se estabeleceu nos mercados, repercutindo diretamente nos interesses e ações dos grupos empreendedores, entidades governamentais e sociedade em geral.

A obtenção de melhorias de qualidade envolve a utilização de recursos em tecnologia, qualificação dos recursos humanos, certificação, etc. que representam somas significativas que devem ser geridas com eficácia, de modo a promover benefícios para os diversos grupos de interesse e, em particular, apresentar retorno compatível com outras alternativas no ambiente dos negócios. A existência de grupos interessados nos resultados da utilização destes recursos demanda o desenvolvimento de instrumentos de avaliação e controle das ações empreendidas, assim como, dos impactos por elas gerados.

Os gestores, ao tomar iniciativas de implementar projetos e programas do tipo 'qualidade total', tem como objetivo melhorar a situação patrimonial existente, seja via ampliação de mercado, ou obtenção de economias ou redução de desperdícios e, assim, aumentar a lucratividade do empreendimento.

A utilização de recursos para determinado propósito, no contexto econômico, significa o sacrifício de alternativas o que, na linguagem contábil é chamado de custo. Faz-se necessário, portanto, garantir a eficácia na utilização destes recursos, e a gestão de custos, devido a natureza do processo de mensuração em que se apoia, constitui-se um instrumento efetivo neste sentido.

Qualidade e baixo custo, por algum tempo, foram vistas como estratégias divergentes, mas a experiência, no mundo dos negócios tem mostrado que para uma empresa se tornar um *fabricante de baixo custo* precisa antes buscar a excelência, ou

seja, adotar a ‘qualidade total’ como princípio, tornando-se um *fabricante de classe mundial*.

O custeio da qualidade, visa a avaliação da eficácia do processo de gestão da qualidade, como fator estratégico, orientada para a satisfação das partes interessadas, através da mensuração e análise dos custos relacionados com prevenção, melhoria e manutenção, assim como das perdas decorrentes das falhas destas atividades. Da qualidade do processo de mensuração dos custos depende o nível de acerto no processo de gestão da empresa como um todo, uma vez que para realizar seus propósitos precisa otimizar o consumo de diversos recursos.

Além da necessidade de avaliar o retorno do esforço incremental dos programas de qualidade total, a Contabilidade de Custos precisa adequar-se a adoção da filosofia e processo de implantação inerente, que modificam sensivelmente o ambiente onde se desenvolvem as operações e transações, a fim de poder mensurar os processos e correspondentes produtos e serviços gerados.

Avaliar esta adequação e o desenvolvimento de competências necessárias é um desafio que se apresenta para a Auditoria de Custos. O objetivo deste trabalho é discutir o papel desta auditoria, à luz dos conceitos e filosofia dos Programas de Qualidade, das normas de certificação ISO 9000, e das modernas técnicas de mensuração e gestão de custos.

A Auditoria de Custos, com base no exame de documentos e observação de procedimentos e eventos, levando em conta os princípios essenciais da auditoria, deve se capacitar para opinar a respeito da adequação e utilização de sistemas de custeio para atender os propósitos da gestão da organização, assim como das ferramentas de controle e avaliação das melhorias de processo e eliminação de desperdícios, tendo em vista a eficácia empresarial.

1. Gestão da Qualidade

O conceito de qualidade começou a ser difundido na década de 20 depois da I Guerra Mundial, com a introdução do controle estatístico na inspeção final, a fim de evitar que produtos defeituosos chegassem às mãos do consumidor. Depois da II Grande Guerra, com o desenvolvimento da indústria aeronáutica, começou a ser adotado o controle de processo, englobando toda a produção, desde o projeto até o acabamento visando, principalmente, a segurança e o alcance de ‘zero defeito’, conceito que evoluiu, atualmente, para garantia da qualidade e uniformidade de produtos e serviços, através de sistematização do processo produtivo, utilizando-se de manuais contendo normas escritas, padrões e requisitos.

A partir da década de 60, o ambiente de negócios começou a mudar, devido a saturação dos mercados nos países desenvolvidos, crescimento da demanda por produtos diferenciados, crescente inovação tecnológica, redução de barreiras comerciais e intensificação do comércio internacional, favorecendo a liderança de mercado para empresas que colocam produtos diferenciado a preços competitivos.

O conceito de qualidade consolidou-se como a satisfação total do cliente e que representa, atualmente, as condições para sobrevivência da empresa num ambiente altamente competitivo e de rápidas mudanças. Constitui-se, deste modo, uma filosofia de gestão que incentiva o direcionamento de todos os recursos disponíveis à satisfação das necessidades e expectativas dos clientes, o que requer conhecimento do negócio e estabelecimento de indicadores para avaliação das melhorias contínuas obtida através das pessoas, processos e sistemas.

A qualidade, portanto, passa a se constituir na essência da estratégia empresarial, onde o compromisso e consciência da alta administração decorre da necessidade de superação das expectativas dos clientes, melhor que do que a concorrência pode fazer, atendendo suas necessidades, sem gerar prejuízo para a sociedade. Sua adoção tem como princípio básico agir de conformidade com os requisitos negociados com o cliente, em caráter preventivo, não admitindo a possibilidade de desperdícios, e mensuração precisa dos custos da não-conformidade, entendendo-se por desperdício a tudo o que não agrega valor ao produto ou serviço. Não apenas o que se perde mas, também, o que se deixa se ganhar com correções, duplicidade, tempo de espera, movimentos desnecessários, produção excessiva, etc.

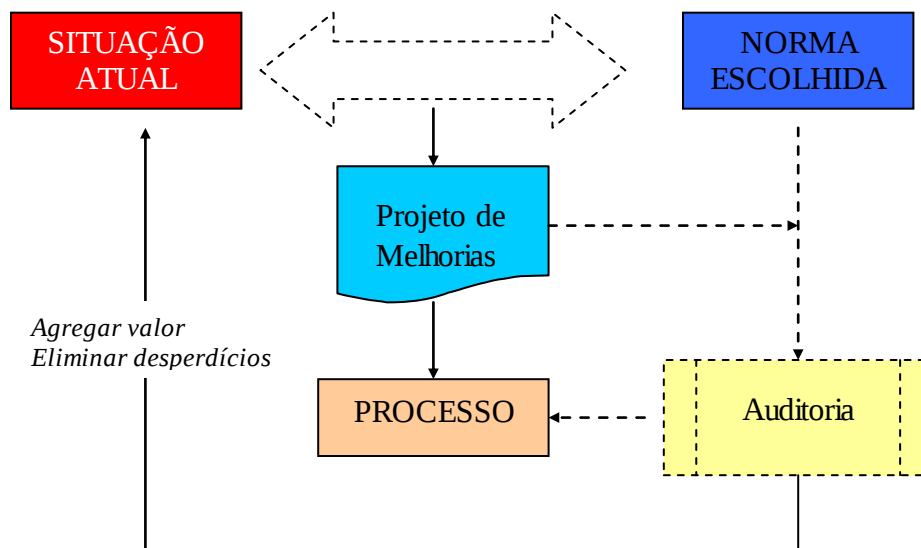
A certificação de qualidade, obtida através do cumprimento das normas ISO 9000, tem sido procurada por empresa a fim de obter um diferencial competitivo, atender as exigência dos clientes para se habilitar como fornecedor e melhorias de qualidade. Para tanto são desenvolvidos e implementados programas de melhorias que definem o gerenciamento de todas as atividades de acordo com a política de qualidade, objetivos e responsabilidades, assim como da forma como elas são executadas.

Para obter garantia ou certificação da qualidade, todas as atividades sistemáticas e planejadas são avaliadas de modo a criar confiabilidade suficiente com relação ao atendimento dos requisitos de qualidade. Com este fim a ISO estabelece requisitos para a realização de Auditorias de Qualidade que consiste de exame analítico e pericial que visa determinar a conformidade dos elementos do sistema, assim como sua eficácia, além de proporcionar ao auditado identificar oportunidades de melhorias e acompanhamento de ações corretivas.

Os requisitos da auditoria dos sistemas de qualidade atualmente são definidos pelas normas ISO 10011-1, que trata dos procedimentos, ISO 10011-2, que trata dos critérios para qualificação de auditores e ISO 10011-3, que trata da gestão de programas de auditoria. Porém, encontra-se em desenvolvimento uma norma comum para a auditoria de sistemas de gestão da qualidade e ambiental que visa combinar estas normas com a ISO 14010/12. (CB-25, 1999)

Esta auditoria pode ser requerida tanto para fins de cadastro de fornecedores quanto para verificação de manutenção de padrões e podem ser realizadas obedecendo uma rotina ou devido a mudanças ou acompanhamento de ações corretivas, tendo em vista os propósitos da implantação do sistema de qualidade, conforme Figura 1.

Figura 1: IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE QUALIDADE



Independente da norma, a auditoria de sistemas de qualidade leva em conta que a gestão da qualidade total é um processo que envolve liderança, planejamento, recursos humanos, transações e resultados. Cabe-lhe, portanto, avaliar e atestar a execução do projeto e a sua conformidade de acordo com as definições assumidas e, quando for o caso, avaliar a extensão da não-conformidade, assim como, a capacidade do sistema de atingir os objetivos definidos.

O resultado desta avaliação constitui-se um passo essencial na avaliação do desempenho global da organização através da Auditoria de Custos, na medida em que cria uma plataforma de confiabilidade quanto ao cumprimento das especificações técnicas do projeto de melhorias.

2. Auditoria dos custos

O ambiente de competitividade requer que a empresa busque vantagens competitivas através de estratégias de atração e manutenção de clientes, seja por diferenciação, através da oferta de serviços de alto nível ou por custo, pela oferta de melhores preços que a concorrência ou, ainda, pela combinação das duas estratégias.

Para os gestores das empresas pressionadas por este ambiente de excelência empresarial responder adequadamente em termos de gestão eficaz, faz-se necessário provê-lo com informações que os conduzam na formulação, implementação e controle da estratégia escolhida. O que se tem discutido no ambiente acadêmico é que a informação contábil não se mostra adequada, para esta finalidade, por estar voltada para dentro da empresa e também por estar restrita aos aspectos legais e burocráticos.

Os gestores têm buscado algum tipo de informação que os oriente, resultando numa profusão de dados de natureza qualitativa relacionados com o mercado em detrimento dos aspectos financeiros do empreendimento. No entanto, a Contabilidade pode e deve preencher esta lacuna proporcionando dados de natureza estratégica, ou seja, orientados para o futuro, particularmente com relação à gestão estratégica de custos.

2.1 Papel da Auditoria

A auditoria, devido as condições sob as quais se desenvolveu, caracterizou-se por longo período pela identificação de irregularidades, fraudes e desvios, no sentido de salvaguardar os interesses dos proprietários não gestores. Esta visão já não se coaduna mais com o ambiente em que presta seus serviços, haja vista que os interesses dos seus clientes atuais também estão expostos a riscos da má utilização dos seus recursos, o que podem resultar no comprometimento definitivo da sobrevivência da empresa.

Esta conotação *policialesca* que carrega desde os seus primórdios no Séc. XIII tem sido substituída, na sua concepção moderna, pelo que se pode chamar de conotação *gerencial*, onde a ênfase é dada a identificação de fragilidades do sistema de controle do processo operacional e financeiro, com o objetivo de propor melhorias tendo em vista a maior eficácia da estrutura organizacional.

Para tanto, examina e atesta a conformidade de informações financeiras e operacionais, dos sistemas e procedimentos de controle, assim como a execução de operações em face de planos e programas previamente estabelecidos, constituindo-se sua responsabilidade identificar e comunicar deficiências e impactos financeiros e, ainda, sugerir ajustes a fim de otimizar os resultados da empresa.

Trata-se, portanto, de uma atividade preventiva de problemas organizacionais, através da identificação oportuna de falhas ou desvios, que visa orientar a administração

nas decisões, de modo a conduzir os negócios ou transações com eficiência e eficácia, caracterizando-se pela capacidade de geração de informações oportunas e úteis ao processo decisório.

A relevância da informação é traduzida pelo significado ou conhecimento proporcionado aos usuários capaz de desencadear uma ação, inclusive de nada fazer. No entanto, a percepção do ser humano do conteúdo das informações, decorrem das condições de acesso, do grau de confiabilidade, assim como, do seu próprio conjunto de crenças e valores. Por tanto, o auditor precisa propiciar ao gestor condições de análises e conclusões, entendendo a cultura organizacional que influencia o comportamento das pessoas e gerenciando o tempo de tráfego da mensagem até o receptor de formas a garantir a eficácia da informação para tomar decisões sem, no entanto, perder a perspectiva de minimização dos custos de geração inerentes.

Portanto, qualidade do trabalho do auditor é definida pela sua capacidade de gerar informações oportunas, úteis ao processo decisório obtidas ao menor custo possível, de modo que, sua competência será determinada pela capacidade de:

- a. facilitar o acesso dos gestores aos dados necessários para suas análises e conclusões;
- b. oferecer segurança em termos de integridade e confiabilidade dos dados;
- c. entender a cultura da organização para poder influenciar comportamentos.

Procurando identificar fragilidades do sistema de controle do processo operacional e financeiro e propor melhorias com vistas a maior eficácia da estrutura organizacional, a tecnologia de exame e avaliação inerente a atividade do auditor deve estar focada: nas informações financeiras e operacionais; nos sistemas e procedimentos de controle; e na execução das operações em face de planos e programas pré estabelecidos, afim de que possa opinar sobre a respectiva conformidade.

Neste contexto, a auditoria de custos procura: identificar a origem e o destino de cada um dos gastos dos departamentos produtivos e não produtivos da empresa; evidenciar se tais gastos são necessários para atender os requisitos de produção; evidenciar se os gastos estão dentro dos parâmetros previamente estabelecidos e/ou aceitáveis e, assim, permitir uma rápida constatação de desvios, suas possíveis causas e subsídios para imediata correção.

2.2 *Mensuração de custos*

Considerada por um número cada vez maior de estudiosos como uma ferramenta para obtenção de vantagens competitivas, a mensuração dos custos nas empresas que adotam a qualidade como princípio, não deve ser restrita a uma mera acumulação dos custos de manutenção dos sistemas de qualidade ou decorrentes da sua implementação, chamados de custos da qualidade.

Estes custos são aqueles incorridos para que se desenvolva, implante e mantenha sistemas de qualidade que, segundo Robles Jr., (1996: 63) podem ser classificados em:

- a. custos de prevenção que ocorrem no desenvolvimento do produto ou processo;
- b. custos de avaliação decorrentes de atividades de identificação de defeitos antes da remessa dos produtos aos clientes;
- c. custos de falhas internas decorrentes dos defeitos encontrados antes que o produto seja enviado para os clientes;
- d. custos de falhas externas decorrentes de defeitos encontrados pelos clientes.

De acordo com Wernke (1998: 49), os custos da qualidade devem ser identificados e mensurados para servir como um direcionador de ações de melhoria;

como incentivo à continuidade do programa de qualidade, visto que se ele se constitui de resultados práticos em termos de visualização e entendimento dos envolvidos e, ainda, por se constituir uma forma de redução da lucratividade.

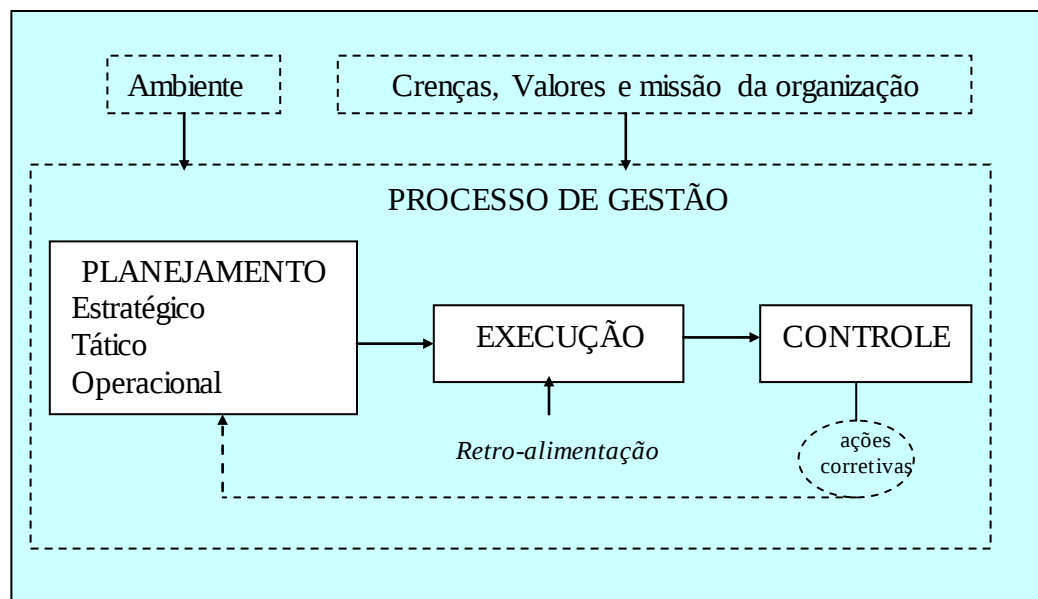
Em busca da qualidade que vai propiciar maior competitividade, tanto em termos de satisfação do consumidor quanto da eliminação de desperdícios, a empresa realiza gastos na preparação e implantação de programas de qualidade que devem ser tratados como investimentos e gastos com a manutenção destes programas que devem ser tratados como custos.

Segundo Wernke (1998: 50) um sistema de mensuração que evidencie estes gastos estará oferecendo a administração uma poderosa “ferramenta de suporte para a qualidade, pois esta apontaria áreas que necessitam de atenção, possibilitando transformar perdas da falta de qualidade em lucros para a organização”. Para tanto, recomenda que relatórios contínuos e oportunos sejam emitidos apresentando tanto uma posição relativa dos gastos com qualidade em relação a produtos e serviços, quanto a margem de contribuição nas vendas não efetivadas.

Os custos das empresas que adotam a qualidade como princípio, no entanto, são todos aqueles necessários para realização das atividades necessárias para o cumprimento da missão da empresa – inclusive os da qualidade – e seu propósito final é avaliar a eficácia da gestão de qualidade, como um fator estratégico porque pode ajudar a melhorar as atividades, e excelência ou padrão “zero defeito” constitui-se um requisito essencial para a empresa de classe mundial.

Ao contrário da abordagem tradicional de qualidade que tinha como prioridade o menor custo total, a empresa orientada para a satisfação do cliente necessita da avaliação sistemática de desempenho em termos de qualidade ou nível de serviço prestado. (Ito, 1995: 383) Deste modo, a mensuração do custo total, num cenário de intensa competitividade, constitui-se uma poderosa ferramenta de gestão de resultados, tanto pela redução sistemática de desperdícios quanto pela otimização dos recursos através da eficácia do processo de gestão que se consolida com atividades de planejamento, execução e controle. (Fig. 2)

Figura 2: PROCESSO DE GESTÃO



Adaptado do Grupo de estudos do GECON/FIPECAFI/USP

A contabilidade de custos tem procurado adaptar-se a este novo contexto, no sentido de captar adequadamente os impactos financeiros das ações dos gestores no desempenho da organização e retro-alimentar o processo decisório, garantindo o gerenciamento eficiente dos negócios. Na mesma direção, os órgãos de controle tem que se adaptar visando atender a demanda do ambiente organizacional, exercendo sua função com a finalidade de conduzir a empresa ao sucesso e promovendo a transparência das ações implementadas e integração das pessoas envolvidas.

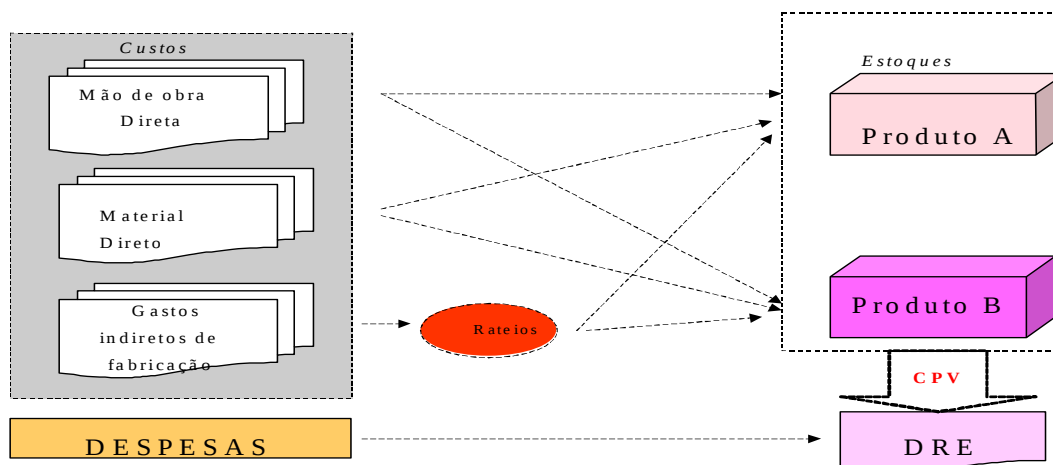
No entanto, a mensuração do resultado das empresas de classe mundial, ainda se constitui uma tarefa de considerável dificuldade por ser resultante de custos e benefícios intangíveis tais como: perdas de vendas por ausência de conformidade em produtos ou baixo nível de serviço e aumento de vendas por melhorias em termos de flexibilidade ou decorrentes de treinamento dos empregados.

Ainda assim, faz-se necessário procurar mensurar os eventos e respectivos efeitos intangíveis, porque eles representam o diferencial que pode comprometer ou garantir a sobrevivência e continuidade dos negócios da empresa. As pesquisas em andamento procuram encontrar, para uma adequada mensuração destes eventos, critérios que venham conferir a objetividade, prudência e conservadorismo, que respaldam a confiabilidade conferida pelas práticas contábeis.

2.3 Novos paradigmas de gestão de custos

O método de custeio por absorção (Fig. 3) desenvolveu-se num ambiente de manufatura tradicional, para atender as necessidades de informações relativas ao custo dos produtos para avaliação dos estoques e a sua utilização para fins gerenciais se consolidou por apresentar-se como uma metodologia consistente, capaz de representar com fidelidade a situação real do ambiente de fabricação.

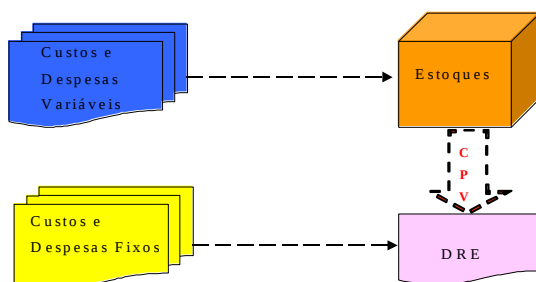
Figura 3: CUSTEIO POR ABSORÇÃO



No ambiente de manufatura tradicional a competência essencial para sucesso nos negócios era determinada pela atividade fabril, mas a medida que o ambiente tornou-se mais complexo pela ampliação da importância das atividades administrativas e comerciais, mostrou-se a necessidade de incorporar seus gastos a fim de obter a mensuração do empreendimento na sua totalidade e avaliação dos respectivos resultados.

A filosofia que apoiou o desenvolvimento do custeio direto ou variável (Fig. 4), por sua vez, absorveu esta concepção de necessidade de mensuração do negócios como um todo considerando, no entanto, que para tomar decisões o gestor tem que considerar sua capacidade de interferir no processo o que repercute na parte variável dos custos e despesas, dado que a parte fixa é decorrentes de decisões que já foram tomadas e que não poderão ser alteradas no curto prazo.

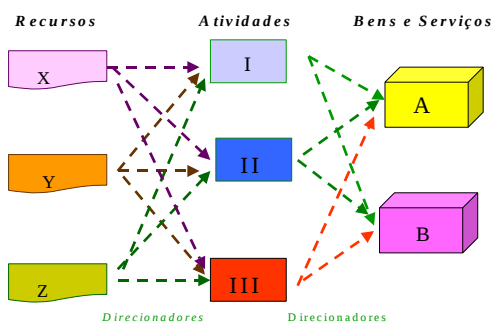
Figura 4: CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL



A velocidade e complexidade das decisões que tem sido requeridas dos gestores no mercado atual, tem exigido uma capacidade de se antecipar aos eventos, adotar uma posição pró-ativa e agir com eficácia em busca dos objetivos da organização. Para tanto, necessitam de informações apropriadas que não apenas contemplem os aspectos históricos, mas que ofereçam indicações de rumos para os negócios e apoie as decisões de natureza estratégica.

O custeio por atividades tem sido apontado por muitos estudiosos como a melhor forma de captar a combinação de pessoas, tecnologia, materiais, métodos e ambiente, para a produção de um dado produto ou serviço.

Figura 5: CUSTEIO POR ATIVIDADES



Por definição, o custo deve refletir o consumo real de recursos e traduzir o impacto dos eventos, atividades e decisões sobre o objeto de custeio, portanto, as bases de alocação escolhidas devem ser coerentes como ambiente de produção, suas características e elementos determinantes, para evitar distorções das medidas geradas.

A utilidade do método de custeio depende da sua capacidade de resposta as demandas informacionais dos gestores, portanto, deve ser adequado ao modelo de organização a que se presta mensurar. Muitos fatores influenciam o montante de custos determinado por estes métodos, principalmente as apropriações dos gastos gerais, cujas bases devem levar em conta as características do ambiente de produção, recursos tecnológicos da apuração, assim como da relação custo-benefício de gerar informações precisas.

Estas discussões e inovações metodológicas deram origem a novos modos de gestão de recursos baseadas em custos, como é o caso da Teoria das Restrições (Theory of Constraints - TOC) que se apoia num modelo de custeio variável levado ao extremo dando origem a Contabilidade dos Ganhos (Throughput Accounting) e da Gestão Baseada em Atividade (Activity Based Management - ABM) que se apoia num modelo completo (full cost) do tipo custeio por atividades.

3. Programa de auditoria de custos

O processo de auditoria se inicia pelo planejamento, fase em que o auditor procura adquirir conhecimento sobre a empresa e a estratégia de obtenção e cooperação do pessoal envolvido e procura dimensionar o tempo, assim como os testes que serão necessários para conduzir o trabalho com eficiência e eficácia.

Desta avaliação prévia resulta o Programa de Trabalho do Auditor, que se constitui de: a) um plano onde estarão formalmente definidos os procedimentos e pontos de controle adotados na investigação; e b) dos papéis de trabalho que serão utilizados ou requeridos.

Para realizar seu trabalho numa empresa de Classe Mundial o auditor precisa entender a estrutura organizacional, o sistema de informações que respalda seu processo de gestão e, mais especificamente, o método de custeio adotado, cuja avaliação se fará pelo exame de consistência dos registros e classificação dos gastos, e pertinência aos fins a que se destina.

A avaliação da adequação do método adotado leva em conta a capacidade de evidenciar e mensurar com precisão as relações causais entre recursos e produtos, além da relação custo/benefício, correção da implementação e necessidades de re-adequação, tanto porque sua utilidade está relacionada ao benefício da informação em termos de eficácia gerencial, quanto porque definirão a amplitude do enfoque e procedimentos de auditoria.

O custo para avaliação de estoques, por exemplo, além de observar rigidamente os Princípios Fundamentais da Contabilidade, preocupa-se com a contagem física e correção dos registros, procurando a conformidade entre estes dois aspectos. Enquanto que, o custo para controle acrescenta a estas preocupações aspectos relacionados ao modelo de decisão do gestor e avaliação do desempenho, estabelecendo padrões ou orçamentos. O custo para gestão estratégica, por sua vez, direciona o foco para: eficácia empresarial a longo prazo, continuidade do negócio, e desenvolvimento de vantagens competitivas sustentáveis.

Além da exigência legal e da necessidade de documentação no exercício da auditoria independente, o Programa de Auditoria, constitui-se uma peça fundamental dentro os diversos papéis de trabalho do auditor de custos, porque além de estabelecer por escrito a política da firma de auditoria e padronizar os procedimentos dos seus profissionais, evita que sejam omitidos procedimentos importantes e, melhora a qualidade dos serviços do auditor.

Embora as firmas de auditoria preparem programas-padrão, nem todos os procedimentos recomendados, são úteis e adequados a Auditoria de Custos. Neste caso, e em face da complexidade da empresa auditada, estes programas devem ser adaptados desconsiderando ou adicionando procedimentos em função das peculiaridades de cada uma.

3.1. Auditoria do controle e dos procedimentos de contabilização dos custos

Com a finalidade de proteger o patrimônio da empresa, conferir exatidão e confiabilidade aos registros contábeis e auxiliar na condução dos negócios, a administração adota um conjunto de procedimentos, métodos e rotinas que se constitui no seu controle interno e tem como objetivo detectar erros e/ou irregularidades contábeis ou administrativas.

O auditor de custos tem como foco principal analisar o resultado das operações e os fatores que contribuem para a sua obtenção, de modo que ambos os controles, contábeis e administrativos, são importantes na medida que oferecem a base de consistência dos dados para análise.

O controle interno dos custos afeta o trabalho do auditor através de tarefas tais como: aprovação de requisição de bens e serviços; execução do processo de aquisição – cotação de preços, seleção de fornecedores e formalização de compras; determinação de valores a pagar aos empregados; e controle físico sobre ativos, especialmente estoques.

Este controle é exercido levando em conta três princípios básicos: acesso restrito aos ativos da empresa, segregação de funções, e confrontação periódica de ativos e registros. As informações sobre o sistema de controle podem ser obtidas pela leitura de manuais internos da organização e procedimentos; conversa com funcionários, inspeção física desde o início da operação, e registradas em memorandos narrativos; questionários padronizados; e fluxogramas.

Para que o auditor se certifique de que o sistema de controle interno levantado é o mesmo que está sendo utilizado são efetuados testes de observância que uma vez constate divergência deve alterar as informações sobre o sistema mediante a observação da execução dos trabalhos e da inspeção de documentos e registros contábeis. Trata-se, portanto, da verificação de conformidade dos procedimentos formais que constam dos manuais com os efetivamente praticados.

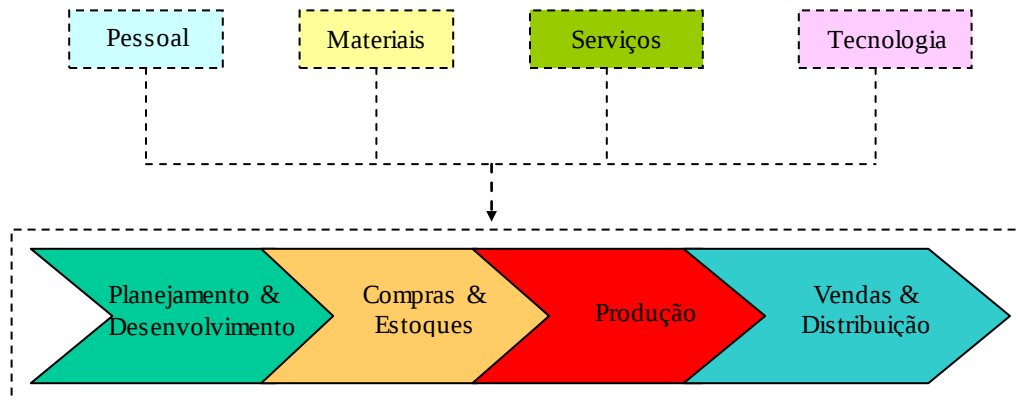
Esta verificação tem como objetivo: determinar a possibilidade de ocorrência e a capacidade de detecção de erros e irregularidades que poderiam acontecer podendo, assim, analisar as fraquezas ou falta de controle e determinar natureza, momento e extensão dos procedimentos de auditoria e, ainda, emitir relatório oferecendo sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.

O fato de a empresa ter adotado a qualidade total como filosofia não invalida os procedimentos convencionais de auditoria, no que se refere a identificação de erros e fraudes, mas aumenta a ênfase na eliminação de desperdícios – por falha ou ineficiência – uma vez que se constituem fonte significativa de custos. Com o objetivo de melhorar o processo de tomar decisões, o controle gerencial deve reunir dados financeiros relativos a resultado, custo dos materiais, de armazenamento, montagem, expedição, por exemplo e dados não financeiros como tempo de atendimento de pedidos, absenteísmo, acidentes, satisfação de clientes, defeitos e reprocessamento, etc.

O controle gerencial, quando alinhado aos objetivos estratégicos da organização, tornam-se mais eficazes pela capacidade de compatibilizar a estrutura organizacional com a responsabilidade de decidir de cada um dos gestores, concentrando-se em informações sobre satisfação do consumidor, participação de mercado, os custos de fabricação e a rentabilidade da linha de produto, que o ajudam a melhor planejar e controlar a atividade. (Horngren *et al*, 2000: 636)

A auditoria de custos concentra-se na verificação de documentos e procedimentos relacionados aos custos de Planejamento & Desenvolvimento, Fabricação, Compras & Estoques, Vendas & Distribuição, elementos da Cadeia de Valor (Fig. 5)

Figura 5: CUSTOS DA CADEIA DE VALOR



Embora parte considerável das atividades de Planejamento & Desenvolvimento não apresentem uma contrapartida objetiva em produtos e serviços, a gestão dos recursos empregados deve ser avaliada em termos do potencial de geração de novos produtos ou de inovação tecnológica.

Por força de características físicas, especificações e fontes de abastecimento, existe a necessidade de comprar e formar estoques de materiais a fim de garantir o fluxo contínuo, disponibilidade e preços, decisão influenciada pelos custos de:

- a) operações de compra – pessoal e outros recursos;
- b) manutenção de estoques – juros, conservação, obsolescência, perdas e desvios;
- c) manuseio – codificação, arranjo físico, etc.

O processo de compras deve ter como princípio “comprar bem, oportunamente, nas melhores condições e pelo menor preço” por isso a organização do departamento deve levar em conta as necessidades de suprimento e em contrapartida o valor das imobilizações, assim como o potencial de risco de fraudes, desvios e obsolescência.

3.2. Ferramentas de gestão e redução de desperdícios

Em busca da excelência as empresas de *classe mundial* tem adotado novas ferramentas que ajudem seus gestores a melhorar seus processos produtivos e administrativos. Muitas, no entanto, ainda utilizam orçamentos como ferramentas de planejamento e controle. Algumas, poucas, ainda utilizam o orçamento estático, que se baseia em um nível de produção único e não sofre ajustes após ter sido estabelecido, mas a grande maioria utiliza o orçamento flexível que é ajustado de acordo com as mudanças no nível de atividade real.

O orçamento flexível tem como suposição básica que “todos os custos ou são variáveis em relação ao nível de atividade ou são fixos” (Horngren *et al*, 2000: 155) e são determinados com base em padrões cuidadosamente determinados com base em estudos detalhados de engenharia, tempos e movimentos.

Os orçamentos, estáticos ou flexíveis, também podem ser determinados com base valores passados que são obtidos de forma mais econômica, mas incluem ineficiências passadas e não incorporam alterações esperadas para o futuro. Existe uma tendência crescente a adoção de orçamentos tipo *kaizen* que procuram incluir melhorias contínuas, como por exemplo, redução de 3% a.a. nos custos de preparação de máquinas.

A análise das variações entre real e orçado, constitui-se um importante *feedback* para orientar as decisões dos gestores e podem ser decorrentes de preços ou de volume e referentes a vendas ou insumos, também conhecida como variância de eficiência, devendo, para fins de avaliação de desempenho, ser complementada em termos da eficácia, o seja, do grau de consecução dos objetivos.

A avaliação de desempenho em termos de eficácia tem como objetivo promover a maximização dos recursos através de transações racionais, tais como comprar pelo melhor preço no momento, quantidade e qualidade certos, ou vender a preços justos, satisfazendo as necessidades do consumidor e garantindo lucratividade e continuidade dos negócios a longo prazo.

Para obter lucratividade torna-se necessário perseguir, constantemente, a redução dos custos totais, seja pela eficiência na utilização dos recursos materiais reduzindo os desperdícios como pela integração dos elementos da cadeia de valor analisando as causas das variações a fim de promover a aprendizagem e introdução de melhorias nos produtos e processos, assim como nas relações com clientes e fornecedores.

O custo total além de ser uma medida financeira da eficiência de como as operações estão sendo executadas e servir para orientar decisões operacionais tais como, mix de produtos, insumos, etc., expressam o impacto econômico das atividades físicas, usando uma linguagem mais familiar aos gestores. Para exercer todo seu potencial informativo, neste contexto, deve ser analisado em relação a padrões ou pontos de referência que direcionem o foco de atenção do gestor para a obtenção de melhorias.

Por isso, muitas vezes estes padrões ou pontos de referência estão fora da unidade de negócios, da empresa ou até mesmo do segmento, obtidos através do que atualmente se tem chamado de *benckmarking*, uma prática que tem como objetivo mover constantemente as fronteiras das melhorias no sentido de promover a obtenção de vantagens competitivas sustentáveis.

Esta prática baseia-se na obtenção de dados com os próprios concorrentes, seus clientes, fornecedores e antigos empregados ou através da ‘engenharia invertida’ ou, conforme Horngren (2000: 302), “processo de análise e decomposição de produtos rivais” que, no entanto, não estão revestidos da confiabilidade necessária para que sejam tomados como base segura de comparação.

Uma ferramenta alternativa que tem conquistado muitos adeptos nas empresas de gestão modernas é o *custo-meta* que resulta das pressões de mercado para formação de preço. Procurando garantir o sucesso de lançamento de novos produtos em ambientes de elevada e média competitividade, os gestores tem procurado estabelecer preços-meta, baseados nas necessidades e percepções de valor dos seus clientes potenciais.

O custo-meta, resultado da diferença entre o preço-meta e a margem de lucro desejada, constitui-se uma meta a ser perseguida pela equipe de Planejamento & Desenvolvimento, considerando todos os fatores ao longo de toda a cadeia de valor assim como o ciclo de vida do produto. A aplicação correta do conceito envolve técnicas sofisticadas de engenharia de valor e estimativas mercadológicas, de modo que gera uma medida de referência consistente e precisa, com a vantagem de estar sempre atualizada levando em conta as mutações ambientais.

A adoção do custo-meta está pautada na filosofia de excelência, que persegue a ocorrência de “zero defeito”, desde a concepção do produto até a satisfação plena do cliente, levando a empresa a investir em melhorias de processos tais como o *just-in-time*, tendo em vista que a manutenção e manuseio de estoques constitui-se uma das principais fontes de desperdícios e, conseqüentemente, de ganhos potenciais quando adequadamente gerenciados.

O *just-in-time* para minimizar a existência de estoques, empenha-se na busca de eficiência máxima nos processos ao longo de toda a cadeia de suprimento e na qualidade dos insumos e produtos, eliminando custos de inspeção, sucatas e reproprocessamento, ou mesmo devolução e consertos pós-venda, aumentando deste modo a produtividade de todos os recursos envolvidos.

Para o analista de custos é importante saber calcular os benefícios e custos destes sistemas de produção, ou seja, redução de imobilizações em estoques, perdas por manuseio ou obsolescência, gastos com inspeção tendo em contra-partida gastos com inversões em sistemas de informações integradas, fortalecimento das relações com clientes e fornecedores.

4. Conclusões

A busca de excelência tem mudado os padrões competitivos das empresas, impulsionando-as a buscar o diferencial que sustente as vantagens competitivas existentes ou crie novas relacionadas com preços, qualidade, atendimento e prazo, gerando novas estruturas de custos e a contabilidade gerencial tem se capacitado para desempenhar um papel ativo neste contexto.

Com base no exame de documentos e observação de procedimentos e eventos, nos ambientes interno e externo da organização a Auditoria de Custos para empresas que buscam a excelência nos seus processos, deve ser capaz de examinar e opinar a respeito de: adequação de sistemas de custeio, assim como da sua utilização para atender os propósitos de gestão da organização; adequação de ferramentas de controle e avaliação de melhoria de processos e eliminação desperdícios, ou seja opinar sobre a qualidade dos sistemas de custos empresariais, tanto da perspectiva do desenho e implementação quanto da sua execução.

5. Bibliografia

- ARAUJO, Francisco J. de Influência dos controles internos no trabalho do auditor independente. RBC 121, Jan/fev, 2000, 53-57.
- BARBOSA, R. P. & TACHIBANA. Metodologia para Gestão estratégica de Custos: Integração dos Conceitos de Cadeia de Valores, Direcionadores de Custos e Activity-Based Costing em um Sistema de Informações. Revista Brasileira de Custos, São Leopoldo, v. 1, n. 1, 69-82, 1999
- CANEPA, M. & SHRIVES, P. Automação da auditoria. HSM Management, 4, set-out, 1997, 138-141
- CAPASSO, Carmelo *et al.* Custeio Baseado em Atividades (ABC) vs Métodos tradicionais de custeio. RBC. 116, mar/abr, 1999, 72-81.
- CB-25 Especial. Informativo do Comitê Brasileiro da Qualidade. ABNT. Junho/99.
- COHEN, David. Gestão à Brasileira. Revista Exame, ed. 718, 19/abril, 2000, 200-207.
- GOMES, J. S. & AMAT, J. M. Controle Estratégico em ambiente competitivo, RAE, 97, jan/fev/96, 13-20
- HORNGREN, C. T., FOSTER, G. e DATAR, S. M. Contabilidade de Custos. 9ª.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- ITO, Yoshihiro, Strategic goal of quality costing in Japanese companies, Management Accounting Research, 1995, 6, 383-397.
- LEONE, George S. G. A Contabilidade de Custos no final do segundo milênio RBC 120, 2000, 8-15

- PADOVESE, Clóvis, L. Teoria das Restrições: medidas de alcance da meta da empresa. RBC, 119, set-out, 1999, 76-89.
- ROBLES Jr. Custos da Qualidade: uma estratégia para a competição global. São Paulo: Atlas, 1996.
- ROEHM, Harper A. & HUGHES, D. T. Contabilidade X Qualidade. HSM Management, 3, Julho-agosto, 1997, 34-38.
- SAKURAI, Michiharu & ROCCHI, Carlos. A. Custeamento-Meta e como utilizá-lo. RCRCRS, 94, out, 1998, 22-35.
- SHANK, John. O cliente fixa os custos. Entrevista a HSM Management, 3, jul-ago, 1997, 40-46
- WERNKE, Rodney. A mensuração dos custos da qualidade. RBC, 114, nov-dez, 1998, 47-51.