



XXIX Congresso Brasileiro de Custos
16 a 18 de novembro de 2022
- João Pessoa / PB -



Custos Ocultos Em ERPS: A Ótica De Contabilistas do Programa de Voluntariado da Classe Contábil

Erick Merêncio Lima (UFRPE) - erickml2@gmail.com

Antônio André Cunha Callado (UFRPE) - andrecallado@yahoo.com.br

Aldo Leonardo Cunha Callado (UFPB) - aldocallado@yahoo.com.br

Resumo:

Esta pesquisa investigou a presença de custos ocultos decorrentes de disfunções de sistemas de informação (ERPs) atuantes no campo da contabilidade, analisando-se a ruptura de componentes vocacionados à eficiência de tais sistemas. Para tanto, foi realizada uma pesquisa exploratória descritiva através de uma Survey. Os achados sugeriram que as anomalias promotoras de custos ocultos, frequentemente, interferem o processo produtivo da profissão contábil, suscitando possíveis perdas e superação da capacidade produtiva, sendo a categorização um importante meio de classificação como é o caso dos Custos Inesperados, que interferem diretamente na compreensão do valor real dos investimentos em implantação e manutenção de um ERP contábil. Foram identificadas situações geradoras de custos ocultos na relação cotidiana dos contabilistas participantes, enquanto usuários experientes de ERPs contábeis.

Palavras-chave: *Custos Ocultos, Contabilistas, Sistemas de Informação*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Custos Ocultos Em ERPs: A Ótica De Contabilistas do Programa de Voluntariado da Classe Contábil

RESUMO

Esta pesquisa investigou a presença de custos ocultos decorrentes de disfunções de sistemas de informação (ERPs) atuantes no campo da contabilidade, analisando-se a ruptura de componentes vocacionados à eficiência de tais sistemas. Para tanto, foi realizada uma pesquisa exploratória descritiva através de uma *Survey*. Os achados sugeriram que as anomalias promotoras de custos ocultos, frequentemente, interferem o processo produtivo da profissão contábil, suscitando possíveis perdas e superação da capacidade produtiva, sendo a categorização um importante meio de classificação como é o caso dos Custos Inesperados, que interferem diretamente na compreensão do valor real dos investimentos em implantação e manutenção de um ERP contábil. Foram identificadas situações geradoras de custos ocultos na relação cotidiana dos contabilistas participantes, enquanto usuários experientes de ERPs contábeis.

Palavras-chave: Custos Ocultos. Contabilistas. Sistemas de Informação.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 INTRODUÇÃO

A evolução tecnológica ocorreu em todas as áreas da sociedade nos últimos tempos mudando as relações empresariais e a forma de produzir informações. A contabilidade acompanhou essas inovações empregando-as na consecução de suas atividades, inicialmente, através da utilização de Sistemas de Informação que, segundo Ávila e Ávila (2016), buscam registrar o apontamento dos dados e a produção das informações contábeis destinadas aos negócios do cliente. De acordo com Tavares (2005, p. 230), “um sistema de informação apresenta três atividades: entrada, processamento e saída. Esse sistema, coleta dados, processa-os e fornece informações que devem ser úteis à tomada de decisões”.

Atualmente, os contabilistas contam com ofertas de sistemas classificados como *Enterprise Resource Planning* – ERP, os quais oferecem funções que vão além dos processos contábeis, conforme dispõem Tonini, Spínola, Nomura e Hikage (2004, s. p.): os ERP são “sistemas de informação integrados com a finalidade de dar suporte e automatização à maioria das operações de cada uma das funções da empresa, isto é, suprimento, manufatura, manutenção, comercialização, controle de qualidade, finanças, contabilidade, recursos humanos, etc”.

Deste modo, a utilização de ERPs pela maioria dos contabilistas tornou-se uma realidade constante em seu cotidiano, especialmente no que tange ao suprimento de necessidades que vão além dos procedimentos técnicos atribuídos à área contábil, ancorando-se na tendência do uso de informações estratégicas disponíveis para a gestão contábil. Esta complexidade que envolve o universo da contabilidade torna a escolha de um sistema uma tarefa das mais influentes na qualidade dos serviços prestados, pois abrange questões que interferem

diretamente no êxito da prestação do serviço. Essa tarefa consiste no processo de seleção sugerido por Tonini, Spínola, Nomura e Hikage (2004) que, de modo simplificado, aponta procedimentos iniciais (indicação, levantamento e determinação do sistema adequado), seleção de fornecedores, análise do sistema ERP e refinamento da análise (teste prático) como etapas presentes na seleção do ERP contábil.

Assim, uma seleção mal sucedida pode afetar pontos importantes da vida da entidade contábil, tais como: custos, pontualidade nas entregas e confiança de mercado, visto que, o anseio por informações rápidas e confiáveis, com vistas ao suporte de informações à tomada de decisões (Rodrigues, Carmo & Martins, 2013), sendo um predicado na relação cliente/prestador.

Entendidos os cuidados inerentes a escolha, outros problemas surgem a partir da implantação dos ERPs contábeis, sendo os mais comuns relacionados por Deghi (2000) como aqueles que vão além dos gastos com aluguel do sistema e investimento na infraestrutura de rede e na compra de computadores.

Disfunções presentes na vida do contabilista, de acordo com Silva e Severiano-Filho (2011, p. 500), “[...] geram custos para a empresa que, em geral, são ocultos e que afetam sua *performance* econômica”. Este tipo de custo, segundo Freitas, Costa, Severiano-Filho e Melo (2006, p.6), vem despertando a atenção da sociedade moderna e corresponde àqueles que “difícilmente são detectados nos relatórios das organizações e que comprometem a lucratividade das empresas”, mas esclarece que após a devida identificação, eles contribuem significativamente para melhorar a assertividade nas estimativas dos custos presente na produção, neste caso, dos serviços prestados de contabilidade.

Portanto, este estudo mostra a sua relevância ao mensurar os custos ocultos na prestação de serviços contábeis, por não se tratar de tema muito difundido e conforme relatos de Silva e Severiano-Filho (2011), os custos ocultos relacionados às operações de serviços, apesar de carregar a mesma importância que as operações comerciais e industriais, não são de pleno conhecimento dos decisores desta área.

Este trabalho tem como objetivo investigar a presença de custos ocultos ocasionados por disfunções de sistemas (ERPs) na consecução das atividades contábeis, percorrendo uma lista não exaustiva de componentes alheios na avaliação da sua eficiência plena, porém causadores de disfunções.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Os custos ocultos, segundo conceito de Femenick (2008), são identificados pelo emprego de uma equação simples que considera o desempenho ideal e o desempenho real. De acordo com Saval e Zardet (1991), a origem dos custos ocultos reside “em uma interação complexa entre dois grupos de variáveis”. Na teoria dos custos ocultos “há uma interação permanente entre as estruturas da empresa e os comportamentos humanos, aqueles criados a partir do ortofuncionamento (funcionamento adequado) e do disfuncionamento (funcionamento inadequado)”.

Lima (1991) incrementa que a conceituação de custos ocultos por meio das disfunções ocasionadas pela interação entre a estrutura e o comportamento, que resultam nas frustrações do funcionamento desejado em relação ao observado, notando-se uma similaridade nos dois conceitos, no que tange as expectativas frustradas entre o esperado e o realizado como fato gerador de custos ocultos.

Larsen, Manning e Pedersen (2013) inferem que custos ocultos sucedem diretamente da ineficiência dos tomadores de decisões em antever seus impactos nas decisões estratégicas, obscurecendo custos significativos da ótica dos dirigentes. Segundo Furedy (2005) apud Freitas et al (2006), “custo oculto é qualquer custo que não seja aparente na contabilidade padrão, ou, em termos gerais, que não esteja imediatamente aparente, mas que seja importante para o processo de produção”. (Freitas, Costa, Severiano-Filho & Melo, 2006, p. 06). O uso da expressão disfunções torna o assunto mais compreensível e ajuda a correlacionar a frustração aos agentes causadores da mesma (disfunções), ou seja, suas origens (Lima, 1991).

Além disso, existem custos ocultos relacionados ao controle preventivos de panes (qualidade) e os prêmios ofertados para o cumprimento das metas estabelecidas pelas organizações contábeis (produtividade), as quais são totalmente influenciadas pelas disfunções supramencionadas, conforme Falk e Kosfeld (2016, p. 3), fabricam custos ocultos que “[...] devem ser considerados ao projetar contratos de trabalho e ambientes de trabalho”. Freitas, Costa, Severiano-Filho e Melo (2006), comenta que o exercício de mensuração dos custos ocultos denuncia o alto grau de dificuldade, independente do pleno entendimento do cerne, e sua grande variedade perpassam as expectativas da maioria dos órgãos de contabilidade.

No campo da profissão contábil, os custos ocultos comumente identificados são resultantes de sobre consumo (horas), não produção (em termo de tempo) além daqueles que igualmente afetam diretamente o custo final dos serviços prestados (Silva & Severiano-Filho, 2011), conforme ilustrado na Figura 1.

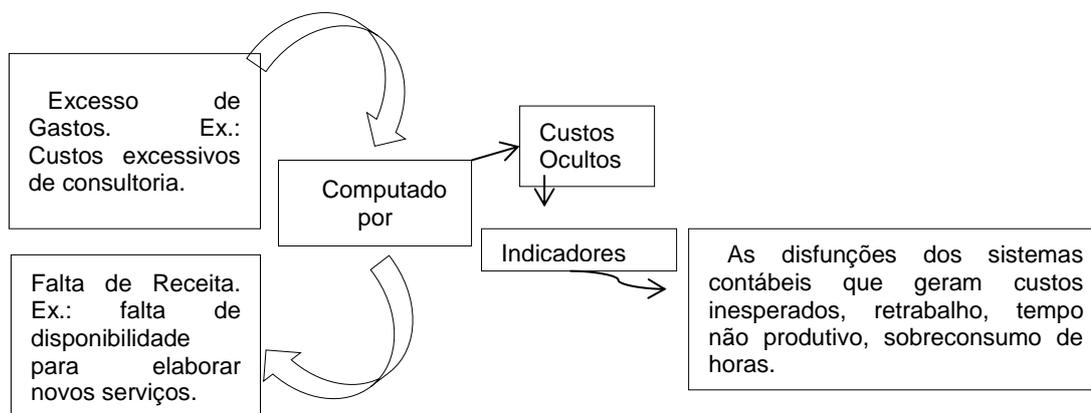


Figura 1. Famílias de variáveis que dão origem aos custos ocultos.

Fonte: Adaptado de Silva & Severiano-Filho (2011)

Por conseguinte, existem algumas famílias de variáveis que dão origem aos custos ocultos, quais sejam: Custos inesperados; Tempo não produtivo; Sobre consumo de horas; e Retrabalho, todas devidamente categorizadas no Quadro 1 da seguinte forma:

Categorias	Fontes	Descrição
Custos Inesperados	Lima (1991)	Propostas financeiras de contratação, implantação e treinamentos, formuladas por empresa de sistema contábil, são mensuradas sem considerar, a necessidade mínima de horas para o entendimento de sua plena operacionalização.
Tempo não Produtivo	Lobo (1999), Savall & Zardet (1991)	O suporte técnico do sistema contábil consome tempo elevado até realizar a primeira tentativa de solução do problema.

Sobreconsumo de horas	Silva & Severiano-Filho (2011)	A demora na solução de problemas técnicos de sistema contábil leva o usuário ao emprego de “horas inúteis” na tentativa de resolução do problema.
Retrabalho	Monteiro (2015), Silva & Severiano-Filho (2011)	Novas atualizações e implementações no sistema contábil podem gerar modificações indesejadas em movimentos já encerrados, sucedendo em retrabalhos, auditorias, retificações e recálculos das informações geradas.

Quadro 1. Famílias de variáveis que dão origem aos custos ocultos.

Fonte: Adaptado de Silva (2018)

No plano da informática, os custos inerentes às horas de suporte geradas para resolução de panes, como também, os decorrentes de treinamentos, capacitações, leituras de manuais e tutoriais e o tempo dedicado à atualização dos aplicativos, recorrentes em sistemas que apresente deficiências, desatualizados ou complexos, são classificados como custos ocultos (Deghi, 2000).

Convergente com os problemas apontados sobre a qualidade dos ERPs contábeis, os custos ocultos relacionados - *setup*, incorridos na preparação das obrigações contábeis, o de espera de versões de atualização ou acertos de *layout*, até mesmo os decorrentes de obsolescência de máquinas e equipamentos podem gerar incompatibilidade de uso nos sistemas (Freitas, Costa, Santos, Severiano-Filho & Almeida, 2011). No entanto, os custos ocultos da não qualidade (Freitas, Costa, Santos, Severiano-Filho & Almeida, 2011), seguramente, simbolizam conjectura de todas as falhas e pode provocar danos substanciais à imagem do contabilista.

Em busca de estruturar melhor o desenvolvimento de suas tarefas e aprimoramento das estratégias futuras que agreguem mais valor à prestação de serviços, profissionais contábeis investem quantias significáveis na implantação de ERPs do ramo. Elragal e Haddara (2012) argumentam que os fornecedores de ERP prometem resultados satisfatórios. Contudo, os mesmos autores atentam para a falta de esclarecimento de que os benefícios oscilam de acordo com a empresa e que costumam acontecer em longo prazo. É indubitável que a implantação de um ERP direcionado para o atendimento dos serviços contábeis, compreendendo a integração dos diversos processos da empresa, quando malsucedida, possa gerar custos ocultos diversos.

Contudo, Koch, Slater e Baatz (1999) citados por Gomes e Vanalle (2001), consideram que uma implantação de sucesso de um software também não é capaz de afastar a ocorrência de custos ocultos, principalmente por negligenciar os fatores a seguir discriminados, considerados como importantes na elaboração do orçamento proposto aos *softwares*. O elenco de fatores geradores de custos ocultos derivados do subdimensionamento dos custos frequentes nas implantações ou troca de ERPs contábeis, juntamente com as demais disfunções aqui mencionadas, trazem ao contabilista a necessidade de verticalizar as evidências do problema pesquisado neste estudo.

Além da implantação, é importante atentar que a implementação de ERPs ao longo do tempo em grandes e pequenas empresas, também consome investimentos onerosos os quais elevam substancialmente os gastos do empreendimento, mesmo considerando as vantagens das melhorias professadas a cada nova atualização de software (Tarn, Yen & Beaumont, 2002). Na realidade, quando se soma a estes investimentos naturais (custos de instalação, investimento em hardwares e treinamento), os fatores mais comumente negligenciados na relação com os ERPs, apresentados no Quadro 2, é que se imprime a grandeza do problema.

Atividades mais comuns	Fatores negligenciados
Treinamento	As despesas de treinamento são altas porque os funcionários quase que invariavelmente precisam aprender um novo conjunto de processos, não apenas um novo software.
Integração e testes	Custos de teste de atendimento dos pacotes ERP e sua integração com outros softwares complementares (necessários ao desenvolvimento dos serviços), respeitando-se o caso-a-caso, é outro custo frequentemente subestimado.
Customização:	Os módulos complementares são apenas o começo dos custos de integração do ERP. Muito mais caro e algo para ser evitado, se possível, é a personalização real do próprio software de ERP principal.
Conversão de dados	Custa dinheiro a migração de informações de sistemas antigos para novos ERP. Embora pouco se admitam, mas na maioria das implantações de sistemas apresentam essa necessidade.
Análise de dados	Muitas vezes, os dados do sistema ERP devem ser combinados com dados de sistemas externos para fins de análise.
Consultorias infinitas	Os usuários deixam de planejar a cessação das taxas de consultoria que são executadas de forma descontrolada.

Quadro 2. Alguns dos custos mais comumente negligenciados nos orçamentos.

Fonte: Adaptado de Gomes & Vanalle (2001).

3 METODOLOGIA

O presente trabalho configura-se como um estudo exploratório e descritivo, visto que a abordagem de custos ocultos decorrentes das disfunções dos ERPs Contábeis tem caráter restrito, ainda que exista uma grande bibliografia no Brasil sobre custos ocultos. Conforme Silva (2006), exploratória é a pesquisa que se debruça em zonas pouco conhecidas ou sistematizadas, sempre objetivando promover a proximidade com o problema. Segundo Gil (2002), as pesquisas descritivas se destinam ao detalhamento das características de população ou fenômenos, em outra hipótese a descrição das relações entre variáveis, além do uso de coleta de dados, a partir de questionário e observação sistematizada. Neste contexto, esta pesquisa visou determinar a realidade presente na relação entre o profissional de contabilidade e o sistema (ERP), no que concerne a: custos ocultos e o funcionamento dos ERP contábeis.

Quanto ao universo da pesquisa, obtiveram-se pouco mais de 15% de taxa de respostas dos 345 profissionais contábeis contatados participantes do Programa de Voluntariado da Classe Contábil – PVCC (Pernambuco), desenvolvido pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, o qual guarda a missão de sensibilizar os contabilistas sobre a importância das ações de voluntariado para a construção de uma sociedade mais justa e solidária, incentivando a disponibilização de seus conhecimentos em ações sociais de voluntariado organizado, registrando, mensurando e avaliando os resultados das atividades voluntárias empreendidas pelos profissionais da Contabilidade.

Para tanto, foi executado um *survey* por meio da aplicação de questionário composto por 20 perguntas fechadas considerando questões levantadas mediante a observação do grupo do PVCC/PE e a captação das sensações (explicações e interpretações) dos profissionais participantes, para devida construção de uma análise, aplicada por meio formulário de dados (*Google Forms*), sem considerar as experiências obtidas na coleta (Gil, 2002), estruturado com questões em escala *Likert* de 5 pontos. Para análise dos dados este estudo utiliza a estatística descritiva, por meio da análise de frequências, para resumir e descrever os dados referentes às

características das empresas investigadas. Para a construção dos resultados extraídos dos formulários por meio do software Tableau 2018.1.

4 RESULTADOS

A partir do objetivo proposto para esta pesquisa e dos procedimentos metodológicos considerados para sua operacionalização, os dados foram coletados e organizados. Os resultados referentes ao tempo de uso de ERPs estão apresentados na Tabela 1.

Tabela 1
Tempo de Uso de ERPs

Há quanto tempo trabalha como usuário direto de ERPs contábeis?	Qtde	%
Menos de 1 ano	3	5,7%
De 1 a 2 anos	8	15,1%
De 2 a 5 anos	6	11,3%
De 5 a 10 anos	9	17,0%
Acima 10 anos	27	50,9%
Total	53	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa.

Outro dado importante diz respeito ao sistema de informação utilizado pelos participantes e seu enquadramento no perfil de um ERP considerando os processos presentes no ERP contábil. Os resultados obtidos estão apresentados na Figura 2.

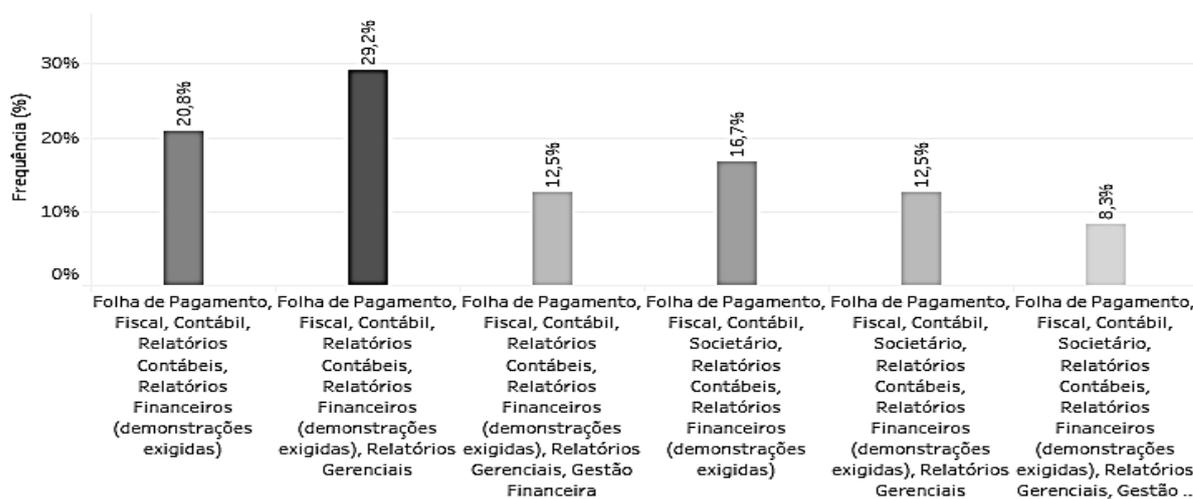


Figura 2. Processos presente nos ERPs Contábeis.

Fonte: Tonini, Spínola, Nomura & Hikage, 2004.

Os resultados apresentam processos com características de um sistema unificado das atividades contábeis em único banco de dados (ERP), juntamente com 37,5% (20,8% + 16,7%) das demais configurações de processos da totalidade da amostra que também justificam o uso da mesma classificação (Tonini, Spínola, Nomura & Hikage, 2004, s. p.).

A Tabela 2 apresenta as disfunções que podem ser endereçadas aos componentes de Custo/Usabilidade/Flexibilidade, provenientes do estudo das métricas para avaliação de sistemas de informação (MASI) apresentado por Dias (2002).

Tabela 2

Resultado por Categoria de Custos Ocultos (Custos Inesperados)

Categoria de Custos Ocultos	Perguntas				Fatores de Disfunções
Custos Inesperados	P01 - Propostas financeiras de contratação, implantação e treinamentos, formuladas por empresa de sistema contábil, são mensuradas sem considerar, a necessidade mínima de horas para o entendimento de sua plena operacionalização.				Custo/ Usabilidade/ Flexibilidade
	P02 - A migração de dados e informações de sistema antigo para alimentação de novo sistema contábil é outro tipo de custo acessório e não previsto no ato da contratação de softwares.				
	P03 - A parametrização, inclusão de regras e outras configurações, geram gastos não programados que pode ultrapassar o valor da mensalidade do sistema contábil.				
	P06 - Insucesso na solução de problemas por meio de orientações ou intervenções remotas leva à contratação horas de consultoria não planejadas e gastos adicionais (hospedagem, alimentação, combustíveis, dentre outros).				
Respostas	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Resposta: P01	4 (7,5%)	8 (15,1%)	4 (7,5%)	12 (22,6%)	25 (47,3%)
Resposta: P02	4 (7,5%)	6 (11,3%)	2 (3,8%)	11 (20,8%)	30 (56,6%)
Resposta: P03	1 (1,9%)	2 (3,8%)	2 (3,8%)	19 (35,8%)	29 (54,7%)
Resposta: P06	1 (1,9%)	1 (1,9%)	0 (0,0%)	26 (49,1%)	25 (47,1%)
Total: Custos Inesperados	10 (4,7%)	17 (8,0%)	8 (3,8%)	68 (32,1%)	109 (51,4%)
Total Consolidação	27 (12,7%)		8 (3,8%)	177 (83,5%)	

Fonte: Dados da pesquisa.

Com isso, no resultado auferido das questões relacionadas às disfunções categorizadas nos Custos Inesperados (P01, P02, P03 e P06). De maneira semelhante, a categoria de custos ocultos Tempo não Produtivo revela os distúrbios persistentes em diversos fatores de um sistema de informação, de acordo com as características presentes no MASI e seus fatores expostos na Tabela 3.

Tabela 3

Resultado por Categoria de Custos Ocultos (Tempo não Produtivo)

Categoria de Custos Ocultos	Perguntas				Fatores de Disfunções
Tempo não Produtivo	P04 - O suporte técnico do sistema contábil consome tempo elevado até realizar a primeira tentativa de solução do problema.				Uso/Utilidade/ Funcionalidade
	P14 - Os testes e as tentativas de integração com softwares correlatos são eventos que, invariavelmente, demandam novas horas de consultoria e longas esperas.				Custo/ Usabilidade/ Flexibilidade
	P15 - Defeitos no processamento de “novas obrigações” induzem o usuário interessado na solução a empregar tempo para decifrar erros lógicos e incongruências do sistema contábil.				Confiabilidade/Qualidade/ Eficiência
	P17 - O sistema contábil fornece informações excessivas às minhas necessidades, na medida em que, se não recebesse, não sentiria falta.				Confiabilidade/Qualidad e/ Satisfação
Respostas	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem	Concordo parcialmente	Concordo totalmente

			discordo		
Resposta: P04	0 (0,0%)	3 (5,7%)	3 (5,7%)	17 (32,1%)	30 (56,5%)
Resposta: P14	1 (1,9%)	1 (1,9%)	4 (7,5%)	16 (30,2%)	31 (58,5%)
Resposta: P15	0 (0,0%)	3 (5,7%)	5 (9,4%)	19 (35,8%)	26 (49,1%)
Resposta: P17	12 (22,6%)	15 (28,3%)	9 (17,0%)	11 (20,8%)	6 (11,3%)
Total: Tempo não Produtivo	13 (6,1%)	22 (10,4%)	21 (9,9%)	63 (29,7%)	93 (43,9%)
Total Consolidação	35 (16,5%)		21 (9,9%)	156 (73,6%)	

Fonte: Dados da pesquisa.

Outro aspecto considerado foi relativo à categoria de custos ocultos Sobreconsumo de Horas trata de uma multiplicidade de fatores de disfunções, correlacionados com a performance insuficiente do ERP contábil, de acordo com a métrica de avaliação aplicável (MASI). Os resultados estão apresentados na Tabela 4. Computados os questionamentos efetuados, expande-se a possibilidade de custos ocultos classificados na categoria Sobreconsumo de Horas, com suas frequências.

Tabela 4

Resultado por Categoria de Custos Ocultos (Sobreconsumo de Horas)

Categoria de Custos Ocultos	Perguntas				Fatores de Disfunções
Sobreconsumo de Horas	P05 - A demora na solução de problemas técnicos de sistema contábil leva o usuário ao emprego de "horas inúteis" na tentativa de resolução do problema.				Uso/Utilidade/ Funcionalidade
	P08 - Novas atualizações e implementações nos ERPs contábeis, podem acarretar instabilidade nos processos já finalizados, provocando o uso de outras ferramentas (ex.: planilhas) como solução paralela à produção dos serviços.				Confiabilidade/Qualidade/ Eficiência
	P10 - Constantemente, o sistema contábil disponibiliza atualizações inerentes a "novas obrigações", em data próxima ao fim do prazo, ocasionando esforços paralelos (horas dedicadas) para assegurar a entrega.				Confiabilidade/Qualidade/ Tempestividade
	P13 - As funcionalidades complexas do sistema contábil, conduz o usuário à dedicação de tempo a mais para o estudo das aplicações e rotinas.				Custo/ Usabilidade/ Interface com o usuário
	P16 - O sistema contábil fornece informações INSUFICIENTES às minhas necessidades, ao ponto que necessito utilizar outras ferramentas (softwares ou planilhas) para executar as minhas funções.				Confiabilidade/Qualidade/ Satisfação
Respostas	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Resposta: P05	0 (0,0%)	3 (5,7%)	2 (3,8%)	13 (24,5%)	35 (66,0%)
Resposta: P08	3 (5,7%)	8 (15,1%)	3 (5,7%)	20 (37,7%)	19 (35,8%)
Resposta: P10	1 (1,9%)	4 (7,5%)	3 (5,7%)	18 (34,0%)	27 (50,9%)
Resposta: P13	1 (1,9%)	4 (7,5%)	3 (5,7%)	20 (37,7%)	25 (47,2%)
Resposta: P16	9 (17,0%)	7 (13,2%)	8 (15,1%)	18 (34,0%)	11 (20,7%)
Total: Sobreconsumo de horas	14 (5,3%)	26 (9,8%)	19 (7,2%)	89 (33,6%)	117 (44,1%)
Total Consolidação	40 (15,1%)		19 (7,2%)	206 (77,7%)	

Fonte: Dados da pesquisa.

Da mesma forma, o retrabalho corresponde a outra categoria de custos ocultos que tem como direcionadores das disfunções o desempenho insuficiente dos componentes: Confiabilidade, Qualidade e Eficiência, segundo os critérios aludidos no MASI. Os resultados obtidos estão apresentados na Tabela 5.

Tabela 5

Resultado por Categoria de Custos Ocultos (Retrabalho)

Categoria de Custos Ocultos	Perguntas				Fatores de Disfunções
Retrabalho	P07 - Novas atualizações e implementações no sistema contábil podem gerar modificações indesejadas em movimentos já encerrados, sucedendo em retrabalhos, auditorias, retificações e recálculos das informações geradas.				Confiabilidade / Qualidade/ Eficiência
	P09 - Falha na restauração de dados (backup), é outro motivo que acarreta a contratação de horas extraordinárias de consultoria ou retrabalho no lançamento das informações perdidas.				
Respostas	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Resposta: P07	5 (9,4%)	10 (18,9%)	4 (7,5%)	16 (30,2%)	18 (34,0%)
Resposta: P09	2 (3,8%)	3 (5,7%)	4 (7,5%)	9 (17,0%)	35 (66,0%)
Total: Retrabalho	7 (6,6%)	13 (12,3%)	8 (7,5%)	25 (23,6%)	53 (50,0%)
Total Consolidação	20 (18,9%)		8 (7,5%)	78 (73,6%)	

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar que a representação gráfica de P07 e P09 trata sucintamente dos custos ocultos situados na categoria Retrabalho, exibindo os escores de: 53 (50,0%) para o maior nível de concordância. Entretanto, uma das formas mais perceptíveis da inferência da eficiência primária responsável por manter o ERP contábil em operação é a verificação de como o sistema lida com a tempestividade (presente no MASI). Os resultados estão apresentados na Tabela 6.

Tabela 6

Resultado por Categoria (Eficiência Primária).

Categoria de Eficiência	Perguntas				Fatores de Eficiência
Eficiência primária	P11 - De modo geral, as atualizações (upgrades) e ciclos de reposição dos sistemas são realizados dentro do tempo esperado.				Confiabilidade/ Qualidade/ Tempestividade
	P18 - As manutenções, correções de falhas e atualizações do sistema contábil ocorrem oportunamente.				
	P12 - O sistema contábil gera alertas oportunos sobre possíveis distorções que comprometam a confiabilidade das informações produzidas.				
Respostas	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
Resposta: P11	1 (1,9%)	9 (17,0%)	5 (9,4%)	24 (45,3%)	14 (26,4%)
Resposta: P12	8 (15,1%)	4 (7,5%)	5 (9,4%)	21 (39,6%)	15 (28,4%)
Resposta: P18	7 (13,2%)	7 (13,2%)	3 (5,7%)	27 (50,9%)	9 (17,0%)
Total: Ineficiência	16 (10,1%)	20 (12,6%)	13 (8,2%)	72 (45,3%)	38 (23,8%)
Total Consolidação	36 (22,6%)		13 (8,2%)	110 (69,2%)	

Fonte: Dados da pesquisa.

Nesta etapa, modificou-se a tática de afirmações de presença de disfunções (Ineficiência), inclinando-se a confirmação da presença dos processos de Eficiência Primária (não verticalizados), esperados em um ERP contábil (atualizações de versões e autocorreção de falhas de forma tempestiva, bem como, a emissão de alertas de segurança oportunos).

Finalmente, após exibidos os resultados das disfunções por categorias juntamente com os pontos primários de eficiências revelados nas inquirições submetidas pelos participantes da pesquisa, se faz necessário à consolidação dos escores dos indicadores de custos ocultos segregados dos fatores positivos de eficiência primária presente no estudo, conforme consta na Tabela 7.

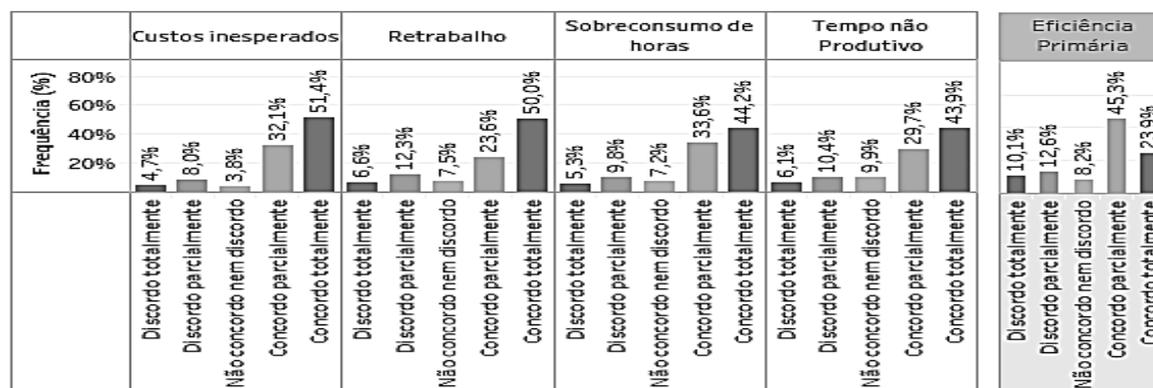
Tabela 7

Resultado por Categoria (Disfunções e Eficiência)

Categoria	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
FATORES DE DISFUNÇÕES					
Custos inesperados	10 (4,7%)	17 (8,0%)	8 (3,8%)	68 (32,1%)	109 (51,4%)
Tempo não Produtivo	13 (6,1%)	22 (10,4%)	21 (9,9%)	63 (29,7%)	93 (43,9%)
Sobreconsumo de horas	14 (5,3%)	26 (9,8%)	19 (7,2%)	89 (33,6%)	117 (44,1%)
Retrabalho	7 (6,6%)	13 (12,3%)	8 (7,5%)	25 (23,6%)	53 (50,0%)
Total das Disfunções por Categoria	44 (5,5%)	78 (9,8%)	56 (7,0%)	245 (30,8%)	372 (46,8%)
Somatório por tendência	122 (15,3%)		56 (7,0%)	617 (77,6%)	
FATORES DE EFICIÊNCIA					
Eficiência primária	16 (10,1%)	20 (12,6%)	13 (8,2%)	72 (45,3%)	38 (23,8%)
Somatório por tendência	36 (22,6%)		13 (8,2%)	110 (69,2%)	

Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 3 traz o escore das inquirições por categorias geradoras de custos ocultos e os fatores responsáveis pela Eficiência Primária de sistemas de contabilidade.

**Figura 3. Percentual de Respostas por Categoria**

Fonte: Dados da pesquisa.

O tempo de convivência na operação de sistemas (ou sistema) contábeis é outra acareação que é interessantemente revelada, conforme consta na Figura 4.

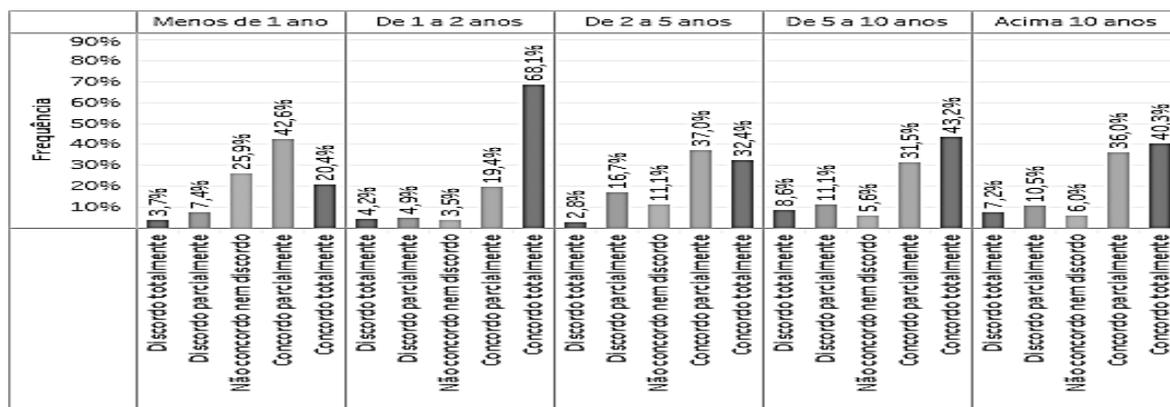


Figura 4. Percentual por Tempo de Uso de ERP.

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise da Figura 4 exposta dirige o pesquisador a uma conclusão semelhante com o reconhecimento de ocorrência de custos ocultos, seguindo com o que foi preconizado na Figura 3. Contudo, exibe-se um pico elevado de frequência de 68,1% para a faixa de profissionais que consideraram o tempo de fruição de ERPs Contábeis, de um a dois anos, insinuando-se que estes usuários estariam no centro da celeuma edificada neste estudo. Oportunamente, a pesquisa também questionou os participantes acerca das principais causas de dissolução da relação ERP contábil/contabilista visando sondar a relevância dos custos ocultos na motivação de troca de ERP contábil. Os resultados estão dispostos na Figura 5.

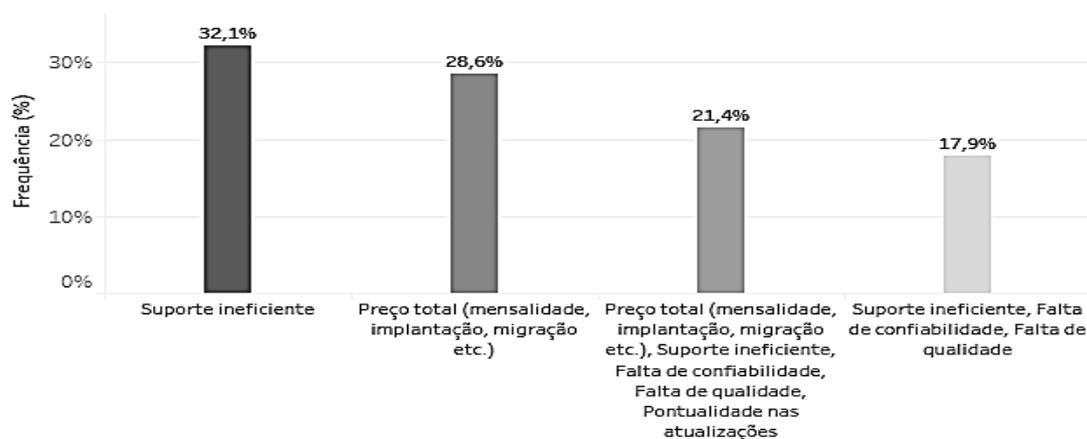


Figura 5. Possíveis Motivadores de Distrato.

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados corroboram as preocupações discutidas nesta abordagem, onde o “suporte ineficiente” simboliza a preocupação mais emergente na opinião de 32,1% dos respondentes, seguido de 21,4% e 17,9% que apontam um *mix* de razões incluindo-se entre elas novamente o “suporte ineficiente”, quanto que 28,6% usam como único balizador da decisão ou indicação de troca, exclusivamente, o preço total do produto. O estudo ainda explorou as preocupações que possam inibir a decisão de troca de sistema através da pergunta, tendo obtido os seguintes resultados dispostos na Figura 6.

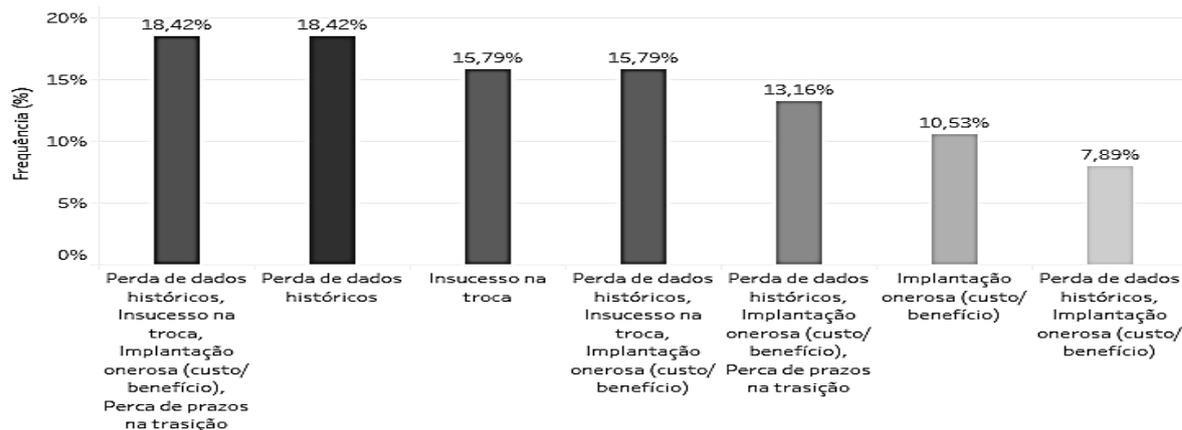


Figura 6. Receios Inibidores da Troca de Sistema.

Fonte: Dados da pesquisa.

As preocupações reveladas indicam que os maiores dilemas estão relacionados com a Perda de Dados Históricos com 18,42% (opção presente em 5 dos 7 *mixs* formados na questão de múltipla escolha) e o Insucesso na Troca que registrou 15,79% das respostas (alternativa constante em 3 dos 7 *mixs* produzidos pela mesma pergunta).

Considerando os achados apresentados na Tabela 2 que corroboram com as afirmações de Gomes e Vanalle (2001), quanto a indicação de presença de Custos Inesperados circunstanciados por mensurações minimizadas de horas necessárias a aprendizagem das novas rotinas, conversão e migração de dados históricos e teste e integração com plataformas conexas. Na contratação de um sistema de informação (contábil), espera-se que os investimentos realizados sejam confrontados com os benefícios da agilidade e fácil usabilidade (Dias, 2002).

De forma semelhante, o desfecho da análise da tabela 3 direciona à conclusão de existência de Tempo não Produtivo ou horas não produtivas representado pelo o custo do trabalho assalariado (Borges, 2006), o que vai ao encontro das afirmações de Lobo (2014, p.36), sobre os custos ligado as falhas de qualidade e a carência de evidenciação precisa.

Outra confirmação (Tabela 4), diz respeito à existência de custos ocultos do Sobreconsumo de Horas e está em acordo com o entendimento de Silva e Severiano-Filho (2011), os quais reconhecem que o sobreconsumo de horas transcorre do tempo dedicado à correção (ou tentativas de correção) de falhas ou atrasos, não previstos, e podem ocasionar sobressalários (horas extras e gratificações extraordinárias) ou qualquer outro tipo de indenização cabível, oferecido em retribuição ao tempo atípico consumido.

No aspecto Retrabalho (Tabela 5), demonstra-se igualmente que é notável a presença de custo ocultos, em conflito com as orientações de Bruni e Gomes (2010), de que os sistemas devem operar buscando reduzir custo, aprimorar desenvolvimento das atividades com ganho de tempo e extinção do retrabalho, sendo que no âmbito dos serviços contábeis, tais benefícios se manifestam constantemente por meio da qualidade proporcionada com a eliminação de falhas e a neutralização de repetições de rotinas já vencidas (Shigunov & Lorandi, 2004).

Ao mesmo tempo, ao realizar a análise da Tabela 6 possibilitou inferir a presença do fator de Eficiência Primária, demonstrando tempestividade de forma geral em atualizações, correções de falhas, tal como os alertas oportunos como fator lembrado na tecnologia usada (Laudon & Laudon, 2010). Contudo a tempestividade (primária) aferida de modo geral intuída não é conflitante com as afirmações que

expressam ausência de tempestividade pela profundidade tratada, a exemplo das questões: P07, P08 e P10.

Nada obstante, os achados apresentados na Figura 6 advertem que a troca de um ERP contábil é uma decisão complexa e profunda que, por vezes, suplantam a necessidade imperiosa de contar com sistemas mais acurados que apresentem melhores performances livres de vícios e imprecisões (Dias, 2002). Assim, ainda que a prescrição de substituição se mostre necessária e oportuna, dilemas relacionados com a perda de dados históricos e insucesso na troca (ambos 18,42%), corroboram com as alegações de Souza (2004), acerca da complexidade presente no processo de implantação de um novo sistema ou substituição do sistema corrente, exercer bastante influência na decisão de mudança.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A elaboração do presente artigo trouxe como proposta a investigação da presença de custos ocultos ocasionados pelo disfuncionamento de sistemas (ERPs) na consecução das atividades contábeis, percorrendo uma lista não exaustiva de componentes causadores de disfunções. Para tanto, submeteu-se o questionário Survey como instrumento de coleta dos dados com a participação de 53 contabilistas do PVCC/PE, sendo a maioria experiente (acima de 10 anos de uso) na utilização de ERPs contábeis (50,9%). A tabulação e análise dos dados realizaram-se por meio da elaboração de consulta usando a ferramenta Microsoft Access.

O artigo evidenciou, em particular, que as anomalias promotoras de custos ocultos (custos inesperados, sobreconsumo de horas, retrabalho e tempo não produtivo), frequentemente, atormentam o processo produtivo do contabilista, podendo suscitar perdas e superação da capacidade produtiva. Além disso, tornou-se inequívoca a incompreensibilidade do usuário sobre a definição do valor real dos investimentos imperiosos à implantação e manutenção de um ERP contábil, pontuando 51,4% das afirmações familiarizadas de custos ocultos situados na categoria: Custos Inesperados.

Ademais, constatou-se que a caracterização dos custos ocultos facilita a compreensão de sua significância e a identificação das disfunções protagonista do processo. Acrescente-se também, que a separação dos custos ocultos em categorias proporciona que os procedimentos corretivos sejam prescritos com eficácia, ampliando a chance de acurácia dos serviços contábeis ofertados.

Em contribuição, mediante os resultados desvelados no estudo, espera-se estimular as discussões que permeiam o tema no sentido de promover ações sentinelas que minimizem os tais distúrbios onerosos, qualifiquem a escolha de novos produtos ERPs contábeis, sobrepondo tais disfunções com ferramenta mais qualificadas ou então auxiliem as decisões sobre a continuidade do uso da ferramenta. Dessa forma, recomenda-se que pesquisas futuras possam investigar outros fatores causadores de custos ocultos presente nessa relação, além dos eventos dicotômicos que, embora demonstrem custos adicionais em horas, tempo não produtivo e valores inesperados, são suplantados pelos temores presentes na decisão de nova contratação de ERP contábil.

Quanto às limitações deste estudo, tem-se que os resultados exibidos limitam-se a uma amostra modesta e restrita, aplicada em uma coletividade particular mesmo considerando a contribuição dos contabilistas e suas experiências enquanto usuários dos ERPs, pois estes não compreendem a integralidade dos profissionais de contabilidade.

REFERÊNCIAS

- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. (2003). *NBR ISO/IEC 9126-1: Engenharia de software: qualidade de produto: parte 1: modelo de qualidade*.
- DE MELO SILVA ÁVILA, J.R.; CABRAL DE ÁVILA, L.A. (2016). Estudo das relações entre sistemas integrados de informações e a prestação de serviços de escritório de contabilidade em uma cidade do estado de Minas Gerais. *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL*, 8, 226–242.
- BORGES, C.C. (2006). Taylorismos, fordismos e toyotismos: as relações técnicas e sociais de produção configurando reestruturações produtivas. *Lutas Sociais*, n. 15/16, 91–100.
- BRUNI, A.L.; GOMES, S.M. da S. (2010). *Controladoria empresarial: conceitos, ferramentas e desafios*.
- DEGHI, G.J. (2000). Os custos ocultos da informática. *Augusto Guzzo Revista Acadêmica*, 1, 41–50.
- DIAS, R. (2002). Métricas para avaliação de Sistemas de Informação. *Revista Eletrônica de Sistemas de Informação*, 1, 1–13.
- ELRAGAL, A.; HADDARA, M. (2012). The Future of ERP Systems: look backward before moving forward. *Procedia Technology*, 5, 21–30.
- FALK, A.; KOSFELD, M. (2006). The hidden costs of control. *American Economic Review*, 96, 1611–1630.
- FEMENICK, T.R. (2008). A problemática e a solução para os “custos invisíveis” e “custos ocultos”. *REVISTA UNI-RN*, 4, 49–61.
- FUREDY, C. (2005). Custos ocultos. *Revista de Agricultura Urbana*. Acesso em 27 jul. 2018. Disponível em: <<http://www.agriculturaurbana.org.br/RAU/AU6/AU6residuos.html>>
- GIL, A.C. (2002). Como elaborar projetos de pesquisa. *São Paulo*, 5, 16–17.
- GOMES, C.; VANALLE, R.M. (2001). Aspectos Críticos para a implementação de sistemas ERP. *Anais... V Encontro de Mestrandos e I Encontro de Doutorandos em Engenharia, Sta Barbara d’Oeste*, 1, 85–92.
- KOCH, C.; SLATER, D.; BAATZ, E. O ABC do ERP. *Revista CIO*, v. 22, 1999.
- LARSEN, M.M.; MANNING, S.; PEDERSEN, T. (2013). Uncovering the hidden costs of offshoring: The interplay of complexity, organizational design, and experience. *Strategic Management Journal*, 34, 533–552.
- LIMA, M.A.A. (1991). A estrutura e as ferramentas da intervenção-pesquisa sócio-econômica nas empresas e demais organizações. *Revista de Administração de Empresas*, 31, 21–30.
- LOBO, C. O. (1999). Tratamento Contabilístico dos Custos da Qualidade—Estudos de Casos em Empresas Portuguesas. *Dissertação* (Mestrado em Contabilidade e Auditoria). Universidade do Minho, Braga.

- MONTEIRO, A.F. (2015). Custos ocultos: estudo de caso em uma unidade de auditoria interna do Exército Brasileiro. In: *Anais... Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. 2015.
- RALDI, F.; GOMES, C.F.S. (2014). Modelo de questionário para identificação da percepção dos gestores e usuários sobre o suporte dado pelos sistemas de informação. In: *Anais: X Congresso Nacional de Excelência em gestão*. 2014.
- RODRIGUES, R.F.; CARMO, C.R.S.; MARTINS, V.F. (2013). Auditoria de sistemas de informática nas empresas modernas. *Revista Científica Linkania Master*, 1, 42–59.
- SAVAL, H.; ZARDET, V. (2003). *Maitriser lês coúts et les performances cachés*. ed. Economica.
- SHIGUNOV, T.R.Z.; LORANDI, J.A. (2004). A qualidade dos serviços contábeis como ferramenta de gestão para os escritórios de contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 149, 44–63.
- SILVA, A.C.R. da. (2006). *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade*. 2 ed. São Paulo: Atlas.
- SILVA, P.C.P. da; SEVERIANO FILHO, C. (2011). Ocorrência de custos ocultos em operações de serviços: insights sobre observação em uma sociedade de economia mista no Brasil. *Gestão & Produção*, 18, 499–508.
- SOUZA, S.A. de; et al. (2004). Os Sistemas Integrados de Gestão ERP: Aplicabilidade na Gestão Contábil e na Controladoria das Empresas. in: *Anais... Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. 2004.
- TARN, J. M.; YEN, D. C.; Beaumont, M. (2002). Explorando as justificativas para integração com ERP e SCM. *Gestão Industrial e Sistemas de Dados*. 102, 26–34.
- TAVARES, A. L. (2005). Implantação de ERP e seus impactos na geração da informação contábil um estudo de caso em uma empresa de distribuição de energia elétrica. In: *Anais... Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*.
- TONINI, Antonio Carlos et al. (2014). Seleção de Sistemas ERP: Aplicação para Escritórios de Contabilidade. In: *Anais... CONTECSI USP*, 2448–1041.