

# **A CONTABILIDADE DE CUSTOS E O PROCESSO DECISÓRIO**

**IONE APARECIDA SILVA DA CRUZ**

BRASIL - FUNDAÇÃO VISCONDE DE CAIRU - IONECONTADORA@UOL.COM.BR

**Palavras-chave: Contabilidade de Custos, Processo Decisório, Gestão de Custos.**

## **EL COSTO Y LA TOMA DE DECISIONES**

**Recursos Audiovisuais: Data-show**

## **A CONTABILIDADE DE CUSTOS E O PROCESSO DECISÓRIO**

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos, Processo Decisório, Gestão de Custos.

### **EL COSTO Y LA TOMA DE DECISIONES**

#### **RESUMO**

Trata o presente trabalho de um tema relevante pelo diferencial que proporciona ao processo decisório às informações singulares, oriundas da contabilidade de custos. Faz um breve histórico, onde evidencia que a evolução da Contabilidade de Custos acompanha o desenvolvimento da economia, constata que com as modificações da base econômica, modificam-se os anseios dos usuários das informações de custos. Conceitua a contabilidade de custos sob a ótica da decisão. Realça o papel do contador no processo de formação do resultado da organização, onde ele deve estudar as variáveis que possibilitem um aumento da lucratividade. Cita a importância das informações desestruturadas de acordo com o nível de decisão a ser tomada e finaliza com a exemplificação de um processo decisório a nível tático, que auxilia a organização na seleção da melhor alternativa.

## 1. INTRODUÇÃO

As mudanças no ambiente de negócios têm afetado profundamente as respostas que os gestores necessitam da contabilidade de custos. Alguns exemplos dessas mudanças são uma ênfase cada vez maior em oferecer valor aos seus clientes, gestão de qualidade total, tempo como elemento competitivo, avanços na tecnologia de manufatura e de informação, globalização dos mercados, crescimento do setor de serviços e uma conscientização cada vez maior sobre práticas ética e ambiental de negócios. Por sua vez, essas mudanças deram início ao desenvolvimento de práticas inovadoras e relevantes para a gestão de custos, visando atender a necessidade dos gestores. Considerando a relevância deste estudo para o nosso contexto atual é que surge a nossa indagação: **Como a contabilidade de custos poderá gerar informações úteis ao processo decisório?**

## 2. ORIGEM E EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade surgiu com o objetivo inicial de controlar o patrimônio individual, com a evolução das necessidades das sociedades mercantis passou a controlar também o patrimônio das organizações.

A evolução da Contabilidade de Custos acompanha o desenvolvimento da economia, constatamos que com as modificações da base econômica, modificam-se os anseios dos usuários da contabilidade de custos.

Vejamos o que diz o Dr. Koliver (Não publicado) estudioso da matéria:

Embora não exista resposta precisa, é provável que a Contabilidade de Custos tenha se desenvolvido pari-passu com a própria Contabilidade, e existem indícios de que no Renascimento italiano já eram utilizadas algumas técnicas próprias da mesma. (...) Com a Primeira Revolução Industrial, com a máquina a vapor (1769) e o tear mecânico (1785) afirma-se o conceito de *fábrica*, passando a formação de resultado a assumir importância, ou de outro ângulo, os custos passam a condição de preocupação concreta. (...) Mas, foi somente na Segunda Revolução Industrial, nas últimas décadas do século XIX, com o surgimento de empresas e estruturas econômicas que abriram caminho para o mundo atual, é que se afirmou a necessidade da contabilidade de custos. (...) Entre as duas guerras mundiais houve uma evolução rapidíssima da contabilidade de custos, chegando-se a um patamar onde quase tudo o que conhecemos hoje já estava presente, mesmo que, em muitos casos, somente na formulação teórica, até pela insuficiência em matéria de processamento de dados, naquela época.

No contexto atual onde a competitividade, acirrada exige novos moldes de negócios, a contabilidade de custos deverá suprir as organizações de informações que garantam a sobrevivência e permanência no mercado, das mesmas, através da identificação das variáveis que possam aumentar a sua lucratividade, questionando-se sempre acerca da utilidade das informações fornecidas para o processo decisório.

### 3. A CONTABILIDADE DE CUSTOS E O PROCESSO DECISÓRIO

Para fins do nosso estudo, estabelecemos uma conceituação da contabilidade de custos, analisada sob a ótica da decisão, onde definiremos a **Contabilidade de Custos** como parte da contabilidade que tem por objetivo a geração de informações úteis ao processo decisório, visando à otimização do resultado global da organização<sup>1</sup>. Entendemos por **Processo Decisório** uma série de atividades que estão interligadas visando a escolha da melhor alternativa, dentre várias apresentadas para alcançar um resultado desejado.

Diante deste conceito, para que a contabilidade de custos possa ser relevante ao processo decisório, o contador de custos, *deve conhecer profundamente a formação do resultado da entidade* (KOLIVER, não publicado). Esta é uma consideração bastante interessante, pois, o contador deve entender de contabilidade de custos e também do negócio da organização. Realço esta observação, pois, sabemos que para o profissional atingir a eficácia desejada, ele deve procurar conhecer o todo, decifrar as entrelinhas do negócio, o contexto em que suas informações estejam inseridas e não apenas as partes. Ter uma real sensibilidade para não levar apenas fórmulas prontas para a entidade, sem se preocupar em analisar se as informações geradas serão realmente úteis ao processo de formação do resultado.

Vejamos a citação do Prof. Koliver (Não publicado) acerca da utilidade da informação:

Afim de que tal conhecimento seja efetivamente útil em grau máximo, o contador de custos deverá dominar as teorias administrativas, em especial aquelas adotadas pela entidade onde estiver atuando. (...) Assim, por exemplo, no caso do contador de custos interferir diretamente no processo de fixação dos preços e venda da empresa (...) será conveniente que possua uma sólida base teórica de análise microeconômica. (...) Finalmente, o espírito crítico é indispensável.

Além das características citadas acima, o contador responsável pela gestão dos custos da empresa, deve possuir alta habilidade de negociação e comunicação, pois, normalmente estará em equipes multidisciplinares, onde deverá estabelecer uma linguagem acessível, para o meio em que atua e convença as pessoas da utilidade das informações geradas para o processo decisório. Outra constatação é que diante de equipes multidisciplinares que possuem outras habilidades, como a habilidade de vender o seu produto, a exemplo dos gerentes de marketing, alguns contadores podem sentir-se inibidos ou pouco convincentes na sua fala, apesar de estar sendo verdadeiro, cabe caso não o tenha, procurar desenvolver outras habilidades necessárias ao bom desenvolvimento da sua profissão.

O outro ponto, é que *a contabilidade de custos deve procurar responder a questões básicas: como, quando e onde ocorrem os custos, a quanto montam, por que ocorrem e quem é o responsável pela sua ocorrência a fim de que se possa tomar posição sobre a razoabilidade das respostas com vista a eventuais mudanças na realidade.* (KOLIVER, não publicado).

Tendo respostas para estas questões, o gestor de custos, deverá propor modelos de decisão, que possibilitem a empresa a utilizar um modelo semelhante, para os diversos setores, de acordo com os níveis de decisão, pois, sabemos que quanto mais

a informação for estratégica mais será a complexidade da montagem dos modelos de decisão. Caso tenhamos que tomar uma decisão em nível de compras, normalmente temos modelos de decisão de acordo com o sistema em que a empresa opera que possibilitará a mesma utilizar um modelo padrão, porém se a decisão, for mais específica, como a compra de um ponto para inibir a concorrência, onde devemos estar mapeando todas as possíveis variáveis que envolvem àquela decisão, será mais complexa a montagem do modelo de decisão.

No processo decisório, o usuário da informação de custo precisa decidir o que é relevante à decisão e o que não é. A título de sugestão, sintetizamos um processo de tomada de decisão sugerido por HANSEN; MOWEN (2001, p. 628), que poderá estar sendo adaptado aos processos decisórios da organização.

Para o processo de tomada de decisão é necessário delinear o processo. A seguir, estão as cinco etapas que envolvem o processo:

1. Reconhecer e definir o problema.
2. Identificar as alternativas que são possíveis soluções para o problema e eliminar as que não são viáveis.
3. Identificar os custos e benefícios previstos, associados com cada alternativa viável. Eliminar os custos e benefícios que não sejam relevantes à decisão.
4. Comparar os custos e benefícios *relevantes* para cada alternativa e relatar cada alternativa aos objetivos estratégicos gerais da empresa e outros fatores qualitativos importantes.
5. Selecionar a alternativa com o maior benefício que também apóie os objetivos estratégicos da organização.

**Etapas 1 (um): Definindo o Problema.** Para ilustrar as etapas do processo, considere um produtor de maçãs. A cada ano, 25% das maçãs colhidas são pequenas e sem forma. Essas maçãs não podem ser vendidas nos canais normais de distribuição e precisam simplesmente ser jogadas nos pomares para fertilizar. Essa abordagem parece onerosa, e o proprietário não está feliz com ela. O problema que o produtor está enfrentando é o que fazer com essas maçãs.

**Etapas 2 (dois): Identificando as Alternativas Viáveis.** Existem várias alternativas a serem consideradas:

1. Vender as maçãs aos criadores de porcos.
2. Ensacá-las (em sacos de 5 quilos) e vendê-las aos supermercados locais como de segunda qualidade.
3. Alugar uma instalação de enlatado local e convertê-las em compotas de maçã.
4. Alugar uma instalação de enlatado local e convertê-las em recheio para torta de maçã.
5. Continuar com a prática de jogá-las nos pomares como fertilizante.

Das cinco alternativas, a alternativa 1 (um) foi eliminada porque não havia criadores de porcos suficientes interessados nas maçãs; a alternativa 5 (cinco) representava a situação atual e foi eliminada a pedido do proprietário; a alternativa 4 (quatro) também foi eliminada porque as instalações de enlatado locais precisariam de um grande investimento de capital para comprar acessórios que convertessem os equipamentos para fabricação de recheio para torta. O produtor de maçãs não teve competência para levantar o capital necessário. Entretanto, o equipamento das instalações locais poderia ser usado

(sem conversão) para a produção de compotas de maçã.

Assim, a alternativa 3 (três) era uma possibilidade. Além disso, uma vez que os supermercados concordaram em comprar os sacos de 5 (cinco) quilos de maçãs irregulares e o ensacamento poderia ser feita no armazém, essa opção também era uma possibilidade. Portanto, duas das alternativas foram consideradas viáveis.

**Etapa 3 (três): Prevendo os Custos e Benefícios e Eliminando Custos Irrelevantes.** Suponha que o produtor de maçãs previu que a mão-de-obra e materiais (sacos e fitas) para a opção de ensacamento custem \$ 0,05 por quilo. O saco de 5 (cinco) quilos de maçãs seria vendido por \$ 1,30 por saco aos supermercados locais. Fazer a compota de maçã custaria \$ 0,40 por quilo pelo aluguel, mão-de-obra, maçãs, latas e outros materiais (o aluguel é cobrado com base no quilo processado). São necessários 6 (seis) quilos de maçãs para produzir cinco latas de 500 gramas de compota de maçã. Cada lata de 500 gramas seria vendida por \$ 0,78. O produtor de maçãs decide que o custo de cultivar e colher as maçãs não é relevante na escolha entre a alternativa de ensacamento e compota de maçã.

**Etapa 4 (quatro): Comparando os Custos Relevante e Relacionando-os aos Objetivos Estratégicos.** A alternativa de ensacamento custa \$ 0,25 para produzir um saco de 5 (cinco) quilos, e a receita é \$ 1,30 por saco, ou \$ 0,26 por quilo. Dessa forma, o benefício líquido é de \$ 0,21 por quilo ( $\$ 0,26 - \$ 0,05$ ). Para a alternativa de compota de maçã, 6 quilos de maçãs produzem cinco latas de 16 onças de compota. A receita para as cinco latas é \$ 3,90 ( $5 \times 0,78$ ), que se converte em 0,65 por quilo ( $\$ 3,90/6$ ). Logo, o benefício líquido é de \$ 0,25 por quilo ( $\$ 0,65 - \$ 0,40$ ). Das duas alternativas, a opção de compota oferece \$ 0,04 a mais por quilo do que a opção de ensacar. A alternativa da compota, do ponto de vista do produtor de maçãs, requer uma estratégia de integração direta. O produtor de maçãs não está atualmente envolvido na produção de qualquer produto de maçã para o consumidor. Além disso, o produtor está relutante em entrar na produção de compotas. O produtor não tem experiência nessa parte da cadeia de valor industrial, e sabe pouco sobre os canais de distribuição para as compotas. Seria necessário empregar um perito externo. Por último, a oportunidade de alugar é uma questão anual. Em longo prazo seria necessário um compromisso maior com o capital. Por outro lado, o ensacamento das maçãs pequenas é uma estratégia de diferenciação do produto, que permite que o produtor opere dentro de um território familiar.

**Etapa 5 (cinco): Selecionando a Melhor Alternativa.** Já que o produtor de maçãs está relutante em seguir uma estratégia de integração direta, a alternativa de ensacamento seria a escolhida. Essa alternativa mantém a posição atual na cadeia de valor industrial e reforça a posição competitiva do produtor por meio do seguimento de uma estratégia de diferenciação para as maçãs pequenas e sem forma.

**Resumo do Processo de Tomada de Decisão.** As cinco etapas definem um modelo de decisão simples. Um **modelo de decisão** é um conjunto de procedimentos que, se seguidos, levarão a uma decisão. A Figura 3-1 resume e ilustra as etapas para o modelo de decisão que descreve o modelo de tomada de decisão tática. As etapas três e quatro definem a *análise de custo tática*. **Análise de custo tática** é o uso de dados de custo relevantes para identificar a alternativa que proporciona o maior número de benefícios à organização. Dessa forma, a análise de custo tática inclui a previsão de custos, a identificação de custos relevantes e a comparação dos custos relevantes.

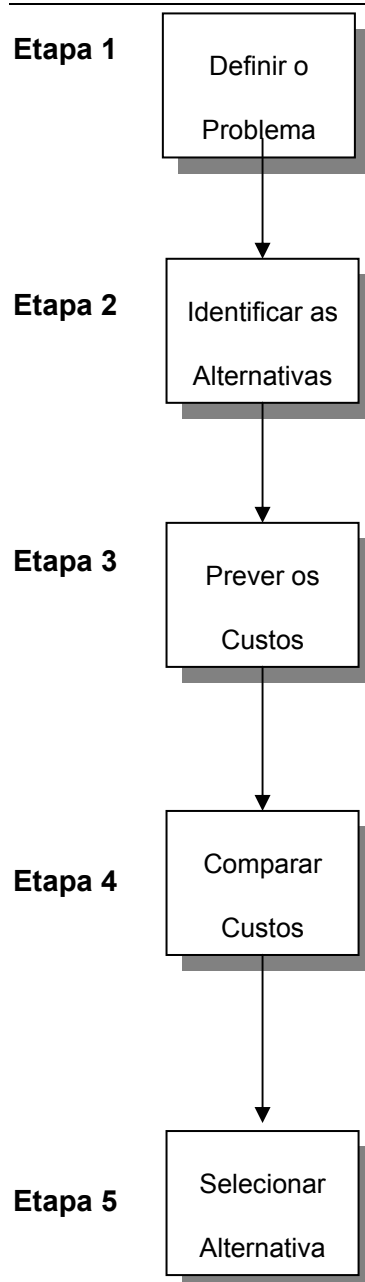
A análise de custo tática é, no entanto, apenas parte do processo geral de

decisão. Os fatores qualitativos também devem ser considerados.

### **Fatores Qualitativos**

Apesar da análise de custo ter uma função importante na tomada de decisão tática, esta tem suas limitações. A informação de custos relevantes não é toda a informação que um gestor deve considerar. Outras informações, muitas vezes qualitativas por natureza, são necessárias para se tomar uma decisão bem embasada. Por exemplo, o relacionamento das alternativas consideradas com os objetivos estratégicos da organização, é, essencialmente, uma avaliação qualitativa.

Figura 3-1. Modelo de Decisão: Processo de Tomada de Decisão Tática



## 4. CONCLUSÃO

Dentre os elementos relevantes evidenciamos alguns pontos, tratados de forma introdutória neste trabalho, que poderão ser objeto de novas pesquisas:

- A evolução da Contabilidade de Custos acompanha o desenvolvimento da economia, constatamos que com as modificações da base econômica, modificam-se os anseios os usuários da contabilidade de custos. Portanto, devemos procurar identificar previamente as necessidades do mercado, para estarmos sempre na vanguarda.
- O contador responsável pela gestão dos custos da empresa deve possuir alta habilidade de negociação e comunicação procurando convencer as pessoas da utilidade das informações geradas para o processo decisório.
- A importância dos modelos aplicados ao processo decisório para que possa responder eficazmente a questões inerentes a produção da empresa;
- Para que a contabilidade de custos possa ser útil ao processo decisório, o contador de custos, deve conhecer profundamente a formação do resultado da entidade. O papel do gestor de custos ganha uma amplitude maior a partir do novo contexto, onde ela deve atuar não apenas na gestão dos custos, como também na gestão dos resultados;



## BIBLIOGRAFIA

GUIMARÃES, Maria Silva de. **A evolução da contabilidade de custos até a era da globalização**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, v.29, n.122, p. 92-98, mar-abr. 2000.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. Tradução de: Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira, 2001.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KOLIVER, Olívio. **Apóstila do Curso de Topicos Especiais de Custos I**. [2002?]. Não publicado.

LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane P. **Gerenciamento de Sistemas de informação**. Tradução de: Dalton Conde de Alencar. São Paulo: LTC Editora, 1999.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos – Criando valor para a administração**. Tradução de: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MOSCOVE, Stephen; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de Informações Contábeis**. Tradução de: Geni G. Goldchimdt. São Paulo: Atlas, 2002.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. **Contabilidade de Custos – Um enfoque direto e objetivo**. 6ª. edição. São Paulo: Ed Frase, 2001.

O'BRIEN, James A. **Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da internet**. Tradução de: Cid Knitel Moreira. São Paulo: Atlas, 1999.

PADOVEZE, Cloves Luís. **Contabilidade Gerencial – Um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Cloves Luís. **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.

PEREZ Jr., José Hernandez. e cia. **Gestão estratégica de custos**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SLYWOTZKY, Adrian. **A Estratégia focada no lucro: Profit Zone: desvendando os segredos da lucratividade**. Tradução de: Ana Beatriz Rodrigues. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

SOUZA, Vilma de; FRANÇA José Antonio de; LIMA, Albino Ferreira de. **O suporte do sistema de informações para o processo de tomada de decisões**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, v.27, n.114, p. 12-19, nov-dez. 1998.

STAIR Ralph M. **Princípios de sistemas de informação – uma abordagem gerencial**. Tradução de: Maria Lúcia Lecker Vieira e Dalton Conde de Alencar. 2ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 1998.

---

<sup>1</sup> Após pesquisar renomados autores, procuramos estabelecer a nossa definição para este estudo, tendo ciência que é um conceito restrito, diante da abrangência da matéria contabilidade de custos.