

GESTÃO DE CUSTOS PARA PEQUENAS ORGANIZAÇÕES INDUSTRIAIS

Antônio André Cunha Callado

Doutorando em Estratégias Empresariais PPGA/UFPB

Mestre em Finanças Empresariais PPGA/UFPB

Aldo Leonardo Cunha Callado

Mestrando em Finanças Empresariais PPGA/UFPB

Especialista em Contabilidade Empresarial DCC/UFPE

Endereço para contato: Rua das Graças, 277, apto. 602. Bairro das Graças.
Recife – PE. CEP 52.011-200.

Telefone (081) 421.1520 e-mail andrecallado@yahoo.com.br
aldocallado@yahoo.com.br

ÁREA TEMÁTICA: TEMA LIVRE

NATUREZA DO TRABALHO: TRABALHO CIENTÍFICO

RESUMO

A Contabilidade Gerencial, através dos registros de custos, busca a avaliação do desempenho dos custos de produção e dos resultados ou rentabilidade por produto são fatores críticos para a tomada de decisões e que indiquem o melhor caminho a ser seguido para atingir as metas e a otimização dos resultados globais da empresa. A gestão financeira é influenciada por diversos aspectos relacionados a sua estrutura financeira, tais como, capacidade física, recursos humanos, insumos e produtos. Outra característica importante consiste no próprio gestor financeiro e em seu papel dentro da organização, que são influenciados pela organização na qual ele trabalhe. Dentro deste contexto decisório, a contabilidade de custos participa através da coleta e processamento de dados que culmina com a produção e distribuição de informações na forma de relatórios contábeis. A otimização dos resultados financeiros através da maximização da utilização dos escassos recursos humanos, materiais e financeiros que são apurados, registrados, agrupados e apropriados pela contabilidade de custos. É imprescindível que as empresas elaborem e implantem procedimentos específicos para a gestão de seus custos, facilitando o acompanhamento das alterações patrimoniais ocorridas. Isto somente ocorrerá quando os gestores destas empresas compreenderem a importância da contabilidade de custos para seu desenvolvimento, considerando sua estrutura financeira, organizacional tecnológica, bem como as técnicas de análise financeira utilizada.

GESTÃO DE CUSTOS PARA PEQUENAS ORGANIZAÇÕES INDUSTRIAIS

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade Gerencial, utilizando a contabilidade de custos como uma das ferramentas, busca resgatar as dificuldades encontradas por Contadores, Gerentes, Administradores. A avaliação do desempenho dos custos empregados nos processos de produção e os resultados ou rentabilidade por produto são fatores críticos para a tomada de decisões. Para tanto, estudos são realizados e sugestões são oferecidas para que as mesmas sejam realizadas com base em informações resultantes de análises fundamentadas em observações e testes, que indiquem o melhor caminho a ser seguido para atingir as metas e a otimização dos resultados globais da empresa.

Nagawaka (1991) faz a seguinte constatação ao discorrer sobre as sensíveis alterações que vêm sofrendo os padrões de comportamento dos custos em razão dessas mudanças, que tendem a decrescer a incidência em custos com materiais mão-de-obra ao tempo em que aumentam os custos indiretos de fabricação (CIF), como depreciação, gastos com engenharia e processamento de dados onde “essa tendência tem obscurecido a representatividade dos custos de manufatura calculados de acordo com os sistemas tradicionais de custeio, impedindo mesmo que a administração tenha uma compreensão clara da relação de causa e efeito entre os numerosos fatores que determinam o consumo de recursos (direcionadores de custos) e o custo dos produtos”.

A alta complexidade da atividade econômica e a progressiva automação dos processos de manufatura, aumentaram substancialmente os custos indiretos e as funções de apoio, em relação e detrimento, aos custos indiretos e as funções de apoio, em relação e detrimento, aos custos com matéria-prima e mão-de-obra direta, o que revelou a necessidade de avanço nos sistemas de custeio baseados no volume, principalmente em relação a metodologia adotada para determinação das bases rateio e alocação dos custos indiretos ao produto, além da forma de controle e gerenciamento, o que foram desenvolvidos há muitas décadas atrás, quando eram outros os parâmetros, desafios, clientes e exigências do mercado.

2. A GESTÃO FINANCEIRA E AS ORGANIZAÇÕES

A gestão financeira se constitui numa das questões mais importantes dentro do processo administrativo de qualquer organização, possuindo esta objetivos que focalizem lucros financeiros ou não. Desta feita, é

importante que nós reconheçamos a relevância da análise de investimentos sob o aspecto de um processo analítico que vise a otimização dos limitados recursos disponíveis. No entanto, considerando as peculiaridades demandadas pela gestão financeira de uma organização, existem vários aspectos que diferenciam umas organizações das outras, tais como seu tamanho, seu ramo de atividade e composição hierárquica.

A magnitude de uma organização é um fator preponderante dentro de qualquer parâmetro comparativo entre diversas organizações, principalmente em relação à análise de investimentos. Hall (1984) reconhece a importância do fator tamanho dentro da análise das organizações afirmando que esta “parece ser uma variável simples (...), entretanto é muito mais complexa”. Hall identifica em diversos trabalhos elementos relacionados ao tamanho das organizações. Tomando como base os comentários de Kimberly, podemos destacar cinco componentes organizacionais ligados ao tamanho, que são:

- A capacidade física e tecnologia da organização;
- A qualificação dos recursos humanos da organização;
- A qualidade dos insumos e produtos da organização;
- Os recursos financeiros disponíveis e;
- Os demais recursos disponíveis.

A estrutura financeira de uma organização influencia sua capacidade física, seus recursos humanos, seus insumos e seus produtos. Blecke (1978) reconhece a influência desses fatores dentro do processo decisório e da gestão organizacional, afirmando que estes “baseia-se nos vários relatórios, estudos e nas sugestões de contadores, controladores, analistas e especialistas”.

Breadley e Myers (1992), reconhecendo a necessidade de considerar essas diferenças para analisar a gestão financeira das organizações, afirmam que “exceto nas pequenas empresas, nenhuma pessoa é, isoladamente, responsável pelas decisões.” Eles também afirmam que numa pequena empresa o diretor financeiro é provavelmente o único executivo, e que em empresas maiores existe um número maior de profissionais envolvidos.

Outro aspecto importante consiste na obtenção e utilização de informações dentro da organização. Gil (1992), adotando um enfoque voltado para os aspectos humanos, afirma que “um sistema de informações consiste em pelo menos uma pessoa, com certas características psicológicas, que enfrenta um problema dentro de um contexto organizacional para o qual necessita de dados”.

Devemos reconhecer, portanto, que a análise de investimentos vai além das técnicas existentes, sofrendo influências significativas das organizações e de seus elementos.

3. ASPECTOS INTERNOS DAS DECISÕES FINANCEIRAS

3.1. O Gestor financeiro

O papel desempenhado pela pessoa responsável pela decisão final é muitas vezes mais importante que a própria confecção dos dados que irão subsidiar todo o processo. Para Bradley e Myers (1992), a expressão gestor financeiro é utilizada para ser preferida a qualquer responsável por uma decisão significativa de investimento ou de financiamento dentro de uma determinada organização.

Hall (1984) aponta vários aspectos ligados ao impacto do tamanho de uma organização nas características dos indivíduos e que não deve ser abandonada por qualquer processo analítico dentro do contexto organizacional.

Uma grande organização põe os indivíduos diante de diversas incógnitas, e o tamanho da organização é provavelmente o primeiro aspecto que uma pessoa observa.

Gitman (1987) também aborda o impacto do tamanho de uma organização dentro das perspectivas dos indivíduos, apontando que a extensão e a importância da função financeira dentro de uma determinada organização dependem, em grande parte, do tamanho desta organização.

Reconhecendo as diferenças existentes entre as várias formas e tamanhos organizacionais, Van Horne (1979) destaca que o papel desempenhado pelo administrador financeiro, em uma empresa moderna, está sujeito a um processo de permanente transformação.

Lickert (1975) destaca a importância dos indivíduos dentro da análise das organizações afirmando que todas as atividades de qualquer empreendimento são iniciadas e determinadas pelas pessoas que as compõem.

Gibson, Ivancevich e Donnelly (1981) evidenciam que as características pessoais dos indivíduos devem ser consideradas dentro da tomada de decisão como um processo organizacional destacando que vários fatores comportamentais influenciam este processo decisório. Para estes autores, os fatores comportamentais estão relacionados aos valores, à personalidade, à propensão ao risco e à potencialidade de dissonância.

3.2. As Características Organizacionais e Decisões Financeiras

Podemos destacar quatro componentes que podem influenciar e caracterizar as diversas organizações. A capacidade física, o pessoal disponível, os insumos e os produtos, bem como os recursos financeiros são variáveis importantes na análise e compreensão das organizações.

Hall (1984) faz comentários sobre as relações entre o tamanho de uma organização e seu nível de centralização afirmando que o resultado final do aumento do tamanho é a maior delegação ou descentralização. Hall ainda aponta que o risco decorrente de um processo de descentralização deve ser reduzido à medida que a organização possua um quadro de profissionais mais especializados.

Van Horne (1979) cita as influências das relações de poder dentro das organizações destacando que muitas empresas avaliam as propostas de investimentos de acordo com os níveis de autoridade. Dentro de outro aspecto relevante sobre a tomada de decisões envolvendo investimentos, Gitman (1987) afirma que o montante de desperdícios e a importância do item seriam os fatores relevantes na determinação do nível organizacional onde a decisão de dispêndio de capital é tomada.

O processo decisório é uma das atividades mais críticas dos líderes e que este processo, de acordo com Hall (1984), envolve as pressões imediatas sobre o tomador de decisões, a análise do tipo de problema e de suas dimensões básicas, a busca de soluções alternativas e o exame de suas conseqüências.

De acordo com os estudos realizados por Sanvicente (1995), o que chamamos de administrador financeiro, qualquer que seja o título específico de seu cargo, dentro da organização na qual ele trabalha, é conhecido como o indivíduo ou grupo de indivíduos preocupados com a obtenção dos recursos monetários e com a análise de sua utilização.

Dentro de um processo decisório que envolve aspectos financeiros, a utilização de dados precisos sobre os elementos relevantes assume uma importância significativa na escolha da alternativa mais interessante para a organização. Van Horne reconhece a importância da precisão desses dados afirmando que uma das tarefas cruciais do processo de orçamento de capital consiste em estimar os fluxos de caixa a serem gerados pelo projeto.

O porte de uma organização está relacionado com sua estrutura administrativa e com sua estrutura de recursos humanos, tecnológicos e financeiros. Para Hall (1984) as estruturas organizacionais, com seus tamanhos variáveis, sofisticação e tecnológica e graus de complexidade e formalização, destinam-se a ser ou a evoluir para sistemas de utilização de informações.

As organizações maiores possuem estruturas complexas e especializadas, enquanto as organizações menores possuem limitações que dificultam o processo de comunicação e interferem na qualidade das decisões, pois não dispõem de equipamentos avançados e nem conhecem as técnicas de análise mais sofisticadas.

Van Horne (1979) comentando sobre as limitações da abordagem tradicional da análise de investimentos considerando da mesma forma que os procedimentos administrativos de avaliação das propostas de investimentos variam substancialmente de empresa para empresa, é praticamente impossível fazer generalizações a este respeito.

Considerando sobre as características existentes entre as organizações que possuem diversos tamanhos, Koontz e O'Donnell (1969) afirmam que a escassez de um corpo de administradores limita necessariamente a extensão da descentralização de autoridade, de vez que a dispersão da tomada de decisão pressupõe disponibilidade de administradores.

Para Braga (1994), a estrutura da função financeira dentro das diversas organizações pode apresentar diversas características. Nas estruturas de pequeno e médio porte, as atividades relacionadas com a função financeira geralmente ficam sob a responsabilidade de um dos sócios. Nas grandes organizações, a função financeira situa-se entre as mais relevantes costuma ser desempenhada por vários executivos de alto nível.

Sanvicente (1995) reconhece que é possível haver casos em que uma só pessoa é, ao mesmo tempo, diretor financeiro, tesoureiro e controlador.

4. ASPECTOS GERAIS SOBRE CUSTOS

Dentro da vasta literatura especializada sobre a contabilidade de custos, podemos encontrar vários conceitos apresentados. Esses conceitos demonstram algumas diferenciações, que são identificadas segundo a natureza, e enfoque e as características postas em evidência nos estudos que as contêm.

Todavia, qualquer que seja o conceito de contabilidade de custos utilizado, ele identifica o registro o registro, acumulação e organização dos custos relativos às atividades operacionais do negócio e auxilia a administração no processo no processo de tomada de decisões e de planejamento.

Um sistema de contabilidade de custos é desenvolvido para atingir finalidades específicas, que podem estar relacionadas com o fornecimento de dados de custos para a medição dos lucros, determinação da rentabilidade e avaliação do patrimônio, identificar métodos e procedimentos para o controle das operações e

atividades da empresa e prover informações sobre custos para a tomada de decisões e de planejamento através de processos analíticos.

Matz, Frank e Curry (1974), colocam a contabilidade de custos como integrante do processo administrativo, provendo registros dos custos dos produtos e dados para estudos de custos especiais que envolvem escolhas alternativas com relação aos produtos, operações e funções, assistindo dessa forma a administração em suas decisões com respeito às políticas de vendas, métodos de produção, procedimentos de compras, planos financeiros e estrutura de capital.

Para Lawrence (1975), contabilidade de custos é o processo de usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que, com os dados de produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

Li (1977), fala sobre a transformação de custos como a contabilidade dos recursos empregados nos processos fabris.

Para Iudicibus (1980), dentre várias aplicações, a contabilidade de custos fornece informações contábeis e financeiras para decisão entre alternativas e afirma que esse tipo de decisão requer informações contábeis que não são facilmente encontradas nos registros da contabilidade financeira. Na melhor das hipóteses, requerem um esforço extra de classificação, agregação e refinamento para poderem ser utilizadas em tais decisões.

Segundo Leone (1987), a contabilidade de custos pode ser conceituada como o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisão e de planejamento.

Um sistema de contabilidade de custos adotado por uma empresa precisa ser compatível com sua estrutura organizacional, os procedimentos de manufatura e o tipo de informações sobre custos que a administração deseja.

Podemos visualizar que a contabilidade de custos tem a função de suprir a administração de uma organização com dados que representem o montante de recursos utilizados para executar as várias fases de seu processo operacional. Seu papel adquire maior importância quando inserimos essa organização dentro do contexto complexo e dinâmico do mercado em nossos dias.

5. SISTEMAS DE CUSTOS

Como parte de um sistema de informações, a contabilidade de custos é desenvolvida através de coleta e processamento de dados que culmina com a produção e distribuição de informações na forma de relatórios contábeis. Esses relatórios devem garantir o fluxo contínuo de informações, permitindo a avaliação da situação atual e a comparação com o planejamento, para identificar e controlar os desvios, assim como suas causas.

Backer e Jacobsen (1979), comentam que o sistema de contabilidade de custos acumula os dados relativos aos custos em registros e contas especiais, onde suas características diferem segundo a natureza das atividades e os objetivos da direção da empresa.

Leone (1987), aponta as dificuldades que um único tipo de custo encontra para se adaptar a todas as necessidades devido à diversidade de seus objetivos afirmando que a contabilidade de custos, quando acumula os custos os custos e os organiza em informações relevantes, pretende atingir três objetivos principais, que são:

- A determinação do lucro;
- O controle das operações; e
- A tomada de decisões.

Na determinação do lucro a contabilidade de custos utiliza os dados dos registros convencionais de contabilidade ou compilando-os de um modo diferente para que eles se tornem úteis à administração. No controle das operações ela estabelece padrões e orçamentos, comparações entre o custo real e o custo orçado. Na tomada de decisões ela auxilia na formação de preços, quantidade que deve ser produzida, que produto produzir ou ser cortado e a escolha entre fabricar ou comprar.

Sobre os três objetivos da contabilidade de custos, Backer e Jacobsen (1979) explicam que o sistema formal de contabilidade de custos fornece, geralmente, os dados de custos e dos relatórios para a realização das duas primeiras dessas finalidades. Entretanto, para o planejamento direcional e o processo decisório, estes dados, via de regra, precisam ser reclassificados reorganizados e suplementados por outros dados econômicos e comerciais relevante, que estão fora do sistema formal de contabilidade de custos.

6. A APURAÇÃO DE CUSTOS

Para determinar os custos de uma organização industrial, a contabilidade utiliza dois sistemas básicos de custeios de seus produtos, que são: o sistema de custeio por ordem de produção e o custeio por

processo. Para Leone (1987), a adoção de um dos sistemas depende do tipo de produto, do processo de fabricação e da convivência da empresa.

Para Horngren (1986), a diferença entre os dois sistemas gira em grande parte em torno da maneira pela qual se realiza o custeio do produto. Ao contrário do custeio por processo, que lida com amplas médias e grandes massas de unidades similares, o método da ordem de serviço essencialmente tenta aplicar os custos a serviços específicos, que podem ser uma única unidade física (como um sofá por encomenda), ou algumas unidades (como uma dúzia de mesas) de um lote.

No sistema de ordem de produção os custos são identificados diretamente com cada ordem de produção e cada uma possui características diferentes. Esse sistema também pode ser utilizado por empresa que primeiro. Reúnem partes dos produtos, que depois, passarão por um ou mais processos ou departamento de acabamento.

Segundo Backer e Jacobsen (1979), o sistema por ordens de produção é usado também quando o tempo exigido para a fabricação da unidade do produto é bastante longo e quando o preço de venda depende muito do custo da produção, como por exemplo, na produção de vinhos, queijos e seda crua. E acrescenta, afirmando que os custos que não estão diretamente relacionados com uma determinada ordem são distribuídos a todas as ordens, segundo alguma base de rateio.

De acordo com Dearden (1976), um sistema de custos por ordem de produção é aplicado comumente quando há um grande número de ordens de produção e quando a administração precisar conhecer o custo de cada uma delas.

Para Lawrence as características pertinentes a um sistema de custeamento por ordem de produção são as seguintes:

- Maior ênfase na distinção entre diretos e indiretos do que custeamento por processo;
- As ordens são emitidas e são registrados os custos para cada lote de produtos, utilizando uma conta de obra em processo para controle, levando em consideração os custos diretos e indiretos de cada uma;
- Utiliza a conta obra em processo para registrar o custo de fabricação do produto e os inventários das obras não acabadas;
- Os custos diretos são lançados na conta de obras em processo, sendo registrados nas folhas de custo das ordens de produção;
- Os custos indiretos ou despesas são lançados nas contas dos departamentos, não aparecendo na conta de obra em processo ou nas folhas de custo das ordens de produção;

- O total dos custos indiretos e das despesas na produção são analisados e lançados nas ordens de produção. Esses valores são debitados à conta de obra em processo, com créditos de contas para custos indiretos aplicados; e
- A comparação dos valores dos custos indiretos debitados às contas dos departamentos com os valores aplicados na produção é utilizada para determinar a extensão da incorporação desses custos no produto.

7. CUSTOS INDIRETOS

A contabilidade de custos é uma ferramenta gerencial de relevante importância para a administração de qualquer organização, sobretudo para as organizações industriais. A contabilização dos custos indiretos de fabricação é um dos instrumentos gerenciais mais cruciais dentro de uma organização industrial que possui dois ou mais produtos. Este instrumento serve para apropriar corretamente estes custos aos diversos produtos e para avaliar a manutenção de sua viabilidade financeira.

Para Florentino (1984), custo pode ser definido como a soma dos valores de bens e serviços consumidos e aplicados para obter um novo bem ou um novo serviço.

Perossi (1982), aponta que o custo de produção retrata a apropriação de seus elementos diretos e indiretos, onde os primeiros são quando temos condições de definir quantitativamente o que for empregado na sua fabricação, pelo processo indireto quando tal definição torna-se difícil.

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1995, p. 35) aponta que os custos indiretos para serem apropriados aos produtos nos obrigam ao uso de rateios, que são artifícios para distribuir os custos que não conseguimos ver com objetividade e segurança a quais produtos se referem.

Martins (1988), ressalta a necessidade de análise dos custos indiretos, pois estes só podem ser apropriados pela sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc.

Para Dutra (1980), nas organizações industriais que utilizam ordens de produção os custos diretos são apropriados diretamente a cada produto e os indiretos apurados por cada função segundo a natureza de cada custo e, no final do período, atribuídas suas parcelas a cada ordem de produção que, por simplificação, será designada simplesmente por produto.

A utilização de critérios de rateio dos custos indiretos de fabricação pode provocar análises distorcidas, diminuir o grau de credibilidade sobre as informações de custos e prejudicar o desempenho mercadológico de uma organização industrial.

A realização de uma pesquisa sobre a gestão de custos indiretos de fabricação na elaboração de um mix de produção vem de encontro à necessidade de estudos científicos sobre esta problemática, direcionando todos os esforços para aprimorar a competitividade das organizações industriais do setor de confecções e de seu planejamento de produção.

8. PLANEJAMENTO DA PRODUÇÃO E CUSTOS

As organizações industriais que atuam em setores de atividade econômica caracterizado por produção intermitente, geralmente fabricam seus produtos como objetivo de gerar estoques, embora alguns pedidos possam ser caracterizados pela realização de encomendas especiais.

A necessidade de uma definição sobre os produtos que devem ser produzidos em determinado período é abordada por Dilworth (1996), onde ele afirma que o uso eficiente de esforços para definir o mix de produtos desejados ao mix de tempos de produção desejado depende da qualidade do planejamento das tarefas e programação para atingir os resultados pretendidos, onde as informações sobre as projeções dos custos indiretos de fabricação resultantes de determinado mix de produção podem se transformar em uma ferramenta útil de avaliação, considerando seu impacto nos resultados operacionais esperados.

Stoner e Feeman (1985) enfatizam a importância do planejamento da produção tendo em vista a dificuldade de prever todas as tendências do mercado e desenvolvimento de novos produtos, afirmando que as decisões de planejamento e controle de operações envolvem a programação e o controle de mão-de-obra, materiais e insumos de capital para produzir com a máxima eficiência a qualidade e a quantidade desejada de produtos.

Moreira (1996), comenta sobre a tarefa de aproximar os volumes de produção de uma organização industrial com sua demanda para a obtenção de menores custos, onde a previsão da demanda para certo período determinará as quantidades a serem produzidas.

Heizer e Hender (1993) apontam a importância do planejamento da produção na definição dos produtos que deverão ser fabricados, considerando que a administração de uma organização possui opções dentre uma enorme variedade de produtos para manufaturar e comercializar, destacando também alguns aspectos ligados à

oportunidade de negócio que devem ser considerados no processo de escolha do mix de produtos para determinado período de tempo, que são:

- a) Mudanças na economia;
- b) Mudanças sociais e demográficas;
- c) Mudanças tecnológicas;
- d) Mudanças de política;
- e) Mudanças no comportamento do mercado consumidor.

A otimização da eficácia das atividades industriais de produção é fundamental para a maximização da utilização dos escassos recursos humanos, materiais e financeiros que são apurados, registrados, agrupados e apropriados pela contabilidade de custos, visando a melhoria de seu desempenho no mercado em que atua.

Através da maximização dos recursos disponíveis, uma organização industrial busca o melhoramento de sua Função de Produção, que é principal atividade desenvolvida por uma organização industrial. Slack, Chambers, Harland, Harrison e Johnston (1997) apontam três aspectos importantes para a Função de Produção de uma organização industrial, que consiste em apoio para a estratégia empresarial, como implementadora da estratégia empresarial e como impulsionadora da estratégia empresarial, esta última atuando como responsável por oferecer vantagem competitiva a longo prazo.

9. CUSTOS E TOMADA DE DECISÕES

A tomada de decisões dentro do âmbito empresarial consiste na escolha da melhor opção dentre cursos alternativos que melhor se enquadre dentro de seus interesses. A contabilidade de custos tem um importante papel no processo de tomada de decisões, agindo como coletora e relatora de dados relevantes, principalmente sobre os custos de fabricação (sobretudo os custos indiretos).

De acordo com os comentários de Martins (1985) em relação à decisões entre alternativas, o papel da contabilidade de custos consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto prazo sobre medidas de corte de produtos, fixação de preços de venda, opção de compra ou fabricação etc.

Para Moore e Jaedicke (1972), os custos que são relevantes na tomada de decisões não são necessariamente os custos que são usados na contabilidade convencional ou em relatórios financeiros. Alguns

desses custos utilizados nem fazem parte dos registros contábeis. Um exemplo disso é o custo de oportunidade (custos figurativos ou importados).

Torna-se vital a compreensão do significado da relevância dos custos em relação à uma dada decisão. A distinção entre custos relevantes, custos variáveis e custos administrados se estabelece pelo ponto de referência. Enquanto os custos variáveis e administrados se referem ao comportamento dos custos com relação ao volume em um certo período, os custos relevantes se referem a um determinado projeto.

Uma tomada de decisão sofre influência das previsões de resultados futuros relativos às diversas alternativas, mas nem todos os custos futuros são necessariamente relevantes a uma dada decisão. Serão relevantes os custos que se comportarem de maneira diferente nas alternativas disponíveis.

Segundo Horngren (1986), as conseqüências de cada opção podem ser divididas em duas categorias amplas, qualitativas e quantitativas. Os fatores qualitativos são aqueles cuja medição em termos monetários é difícil e imprecisa: entretanto podem ter mais peso que economia de custos mensuráveis.

10. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma análise mais profunda sobre as características e aplicações deste modelo de inferência para a contabilidade de custos dentro da tomada de decisão em relação aos custos indiretos de fabricação identificará sua parcela de contribuição para a gestão financeira. As informações contábeis destinadas à gerência de uma organização abrangem diversos aspectos sobre questões relacionadas à produção, à identificação das margens de contribuição das diversas atividades econômicas e ao controle do comportamento dos diversos elementos componentes dos custos.

Na tomada de decisão, as informações sobre custos devem ser utilizadas como parâmetro, mas a falta de precisão em sua apuração e controle irá comprometer a qualidade das decisões tomadas.

A apuração dos custos indiretos, devido às suas peculiaridades, geralmente ocorre de maneira descentralizada, o que dificulta o acompanhamento preciso de sua execução e exige confiabilidade e qualificação mínima por parte do responsável pelos registros. A elaboração e aplicação de modelos alternativos contribuirão para o desenvolvimento das ciências contábeis, bem como das empresas que utilizam tais conhecimentos.

Outro aspecto relevante se refere à confecção de relatórios periódicos sobre o comportamento dos custos das diversas atividades econômicas. Esta prática proporcionará análises temporais sobre sua evolução, possibilitará avaliações fundamentadas e mudanças eventuais, se for necessário.

É imprescindível que as empresas elaborem e implantem procedimentos específicos para a gestão de seus custos, facilitando o acompanhamento das alterações patrimoniais ocorridas. Isto somente ocorrerá quando os gestores destas empresas compreenderem a importância da contabilidade de custos para seu desenvolvimento, considerando os seguintes aspectos:

- As estruturas financeiras e administrativas exercem um papel relevante dentro do processo decisório adotado pela organização;
- Um enfoque humanístico da análise de investimentos deve considerar os fatores psicológicos dos indivíduos, bem como do contexto interno das organizações;
- O tamanho, a tecnologia, a estrutura e o grau de complexidade das organizações interferem na qualidade das decisões, pois interferem no processo interno de comunicação;
- As técnicas de análise possuem uma visão fragmentada, levando em consideração apenas a forma e o processo analítico, desprezando os fatores organizacionais;
- Os estudos mais aprofundados sobre a análise de investimento nas organizações dentro da ótica humanística trarão significativas contribuições para a compreensão da teoria das organizações dentro do aspecto específico da tomada de decisão;
- O reconhecimento de que a análise de investimentos é uma ferramenta auxiliar do processo decisório e que as características particulares das diversas organizações, bem como de seus membros, influenciam os objetivos e as atitudes gerenciais desempenhadas na solução de problemas financeiros.

A aplicação de uma contabilidade simplificada para as empresas permitirá o acompanhamento e registro dos valores de sua propriedade e de todas as operações realizadas no exercício fiscal, possibilitando a descoberta das causas que concorrem para os lucros ou prejuízos.

11. BIBLIOGRAFIA

BLECKE, Curtis. Análise financeira para a tomada de decisão. São Paulo: Atlas. 1978.

BRAGA, Roberto. Fundamentos e técnicas de Administração Financeira. São Paulo: Atlas. 1994.

BREADLEY, Richard, MYERS, Steward. Princípios de Finanças Empresariais. Lisboa: McGraw-Hill. 1992.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO.

Custo como ferramenta gerencial, Vol. 8. São Paulo: Atlas, 1995.

DILWORTH, James B: Operations management. 2ed. New Baskerville: The McGraw-Hill, 1996.

- DUTRA, René Gomes: Custos: apropriação e análise. Rio de Janeiro: ASSEMP-ED, 1980.
- FLORENTINO, Americo Matheus: Custos: princípios, cálculos e contabilização. 9 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1984.
- GIBSON, James L. IVANCEVICH, John M. DONNELLY JR, James H. Organizações. São Paulo: Atlas. 1981.
- GIL, Antônio de L. Sistemas de Informação Contábil/Financeiro. São Paulo: Atlas. 1992.
- GITMAN, L. Princípios de Administração Financeira. São Paulo: Harbra. 1987.
- HALL, Richard H. Organizações: Estruturas e Processos. 3ed. São Paulo: Prentice-Hall. 1984.
- HEIZER, Jay, RENDER, Barry: Productions and Opoerations Management: strategies and tactics. 3ed. New Jersey: Prentice Hall, 1993.
- HILL, Carter; GRIFFITHS, William; JUDGE, George. Econometria. São Paulo: Saraiva, 1999.
- KAZMIER, Leonard J. Estatística aplicada a Economia e Administração. São Paulo: MAKRON Books, 1982.
- Koontz, Harold. O'DONNELL, Cyril. Princípios de Administração Financeira. 4ed. São Paulo: Pioneira. 1969.
- LIKERT, Rensis. A Organização Humana. São Paulo: Atlas. 1995.
- MARTINS, Eliseu: Contabilidade de Custos. 3ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- MATOS, Orlando Carneiro de. Econometria Básica. 2ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- MOREIRA, Daniel A. Administração da Produção e Operações. 2ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- OSRENGA, Michael; OZAN, Terrence; McILHATTAN, Robert D.; HARWOOD, Marcus D. Guia Ernest & Young para Gestão Total dos Custos. Rio de Janeiro: Record, 1993.
- PEROSSO, José Osni: Custo Industrial. São Paulo: Atlas, 1982.
- SANVICENTE, Antônio Zorato. Administração Financeira. São Paulo: Atlas. 1995.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. A Revolução dos Custos. 2ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SLACK, Nigel; CHAMBERS, Stuart; HARLAND, Christine; HARRISON, Alan; JOHNSTON, Robert. Administração da Produção. São Paulo: Atlas, 1997.
- STEVENSON, William J. Estatística aplicada à Administração. São Paulo: Harbra, 1986.
- STONER James A. F, FREEMAN R. Edward: Administração. 5ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil LTDA, 1997.
- VAN HORNE, James. Política e Administração Financeira. São Paulo: Livro Técnico e Científico. 1979.