AGOSTINHO MACANE (organizador)

CONTABILIDADE

Gestão de Custos



EDITORA

CONTABILIDADE

Gestão de Custos

CONTABILIDADE

Gestão de Custos

AGOSTINHO MACANE
(organizador)

BOA VISTA/RR
2023

Editora IOLE

Todos os direitos reservados.
A reprodução não autorizada desta publicação, no todo ou em parte, constitui violação dos direitos autorais (Lei n. 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.



EXPEDIENTE

Revisão
Elói Martins Senhoras
Maria Sharlyany Marques Ramos

Capa
Alokike Gael Chloe Hounkonnou
Elói Martins Senhoras

Projeto Gráfico e Diagramação
Elói Martins Senhoras
Balbina Líbia de Souza Santos

Conselho Editorial
Abigail Pascoal dos Santos
Charles Pennaforte
Claudete de Castro Silva Vitte
Elói Martins Senhoras
Fabiano de Araújo Moreira
Julio Burdman
Marcos Antônio Fávaro Martins
Rozane Pereira Ignácio
Patrícia Nasser de Carvalho
Simone Rodrigues Batista Mendes
Vitor Stuart Gabriel de Pieri

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO-NA-PUBLICAÇÃO (CIP)

Ma1 MACANE, Agostinho (organizador).

Contabilidade: Gestão de Custos.

Boa Vista: Editora IOLE, 2023, 151 p.

Série: Contabilidade. Editores: Elói Martins Senhoras.

ISBN: 978-65-85212-31-1
https://doi.org/10.5281/zenodo.7976314

1 - Contabilidade. 2 - Custos. 3 - Gestão. 4 - Teoria.
I - Título. II - Macane, Agostinho. III - Contabilidade. IV - Série

CDD – 657

A exatidão das informações, conceitos e opiniões é de exclusiva responsabilidade dos autores.



EDITORIAL

A editora IOLE tem o objetivo de divulgar a produção de trabalhos intelectuais que tenham qualidade e relevância social, científica ou didática em distintas áreas do conhecimento e direcionadas para um amplo público de leitores com diferentes interesses.

As publicações da editora IOLE têm o intuito de trazerem contribuições para o avanço da reflexão e da *práxis* em diferentes áreas do pensamento e para a consolidação de uma comunidade de autores comprometida com a pluralidade do pensamento e com uma crescente institucionalização dos debates.

O conteúdo produzido e divulgado neste livro é de inteira responsabilidade dos autores em termos de forma, correção e confiabilidade, não representando discurso oficial da editora IOLE, a qual é responsável exclusivamente pela editoração, publicação e divulgação da obra.

Concebido para ser um material com alta capilarização para seu potencial público leitor, o presente livro da editora IOLE é publicado nos formatos impresso e eletrônico a fim de propiciar a democratização do conhecimento por meio do livre acesso e divulgação das obras.

Prof. Dr. Elói Martins Senhoras

(Editor Chefe)

Copyright © Editora IOLE
2023

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO | 09

CAPÍTULO 1 |
Importância dos Métodos de Custeio nas Empresas 15

CAPÍTULO 2 |
Análise de Custo como Ferramenta para
Tomada de Decisão na Gestão de Empresas 31

CAPÍTULO 3 |
Análise de Custo como Ferramenta de Gestão nas Empresas 49

CAPÍTULO 4 |
Custos e a Formação de Preço através do
Método Baseado no Custo da Mercadoria 73

CAPÍTULO 5 |
Contabilidade de Custos e Contabilidade de Gestão:
Sua Importância nas Organizações 91

CAPÍTULO 6
O Contributo da Contabilidade de Custo e de Gestão nas Organizações 109

CAPÍTULO 7 |
Aplicabilidade da Teoria das Restrições na Contabilidade de Gestão 127

SOBRE OS AUTORES | 143

INTRODUÇÃO

INTRODUÇÃO

O processo de Gestão de Custos tem crescentemente se caracterizado como instrumento fundamental em toda estrutura organizacional para a garantia de adequadas condições de rentabilidade por meio de um contínuo planeamento e de tomada de decisões sábias e conscientes, o qual é fundamentado pelos princípios da Contabilidade Contemporânea.

Num mundo empresarial cada vez mais competitivo e globalizado é sempre importante, as empresas buscarem vantagens competitivas, e, o controlo (redução, *ceterius paribus*) de custos é fundamental. Conhecer e acompanhar a evolução dos custos deve ser um exercício quotidiano do gestor, pois, isso garante ampliação da competitividade, como também conhecer a rentabilidade e a viabilidade económica do negócio e, permite definir acções estratégicas que fortaleçam a empresa no mercado.

A falta de informações sobre custos da empresa pode propiciar para o desconhecimento do lucro e, dos produtos que têm margem de contribuição maior ou menor. A falta de controle tende a levar a empresa para menor rentabilidade, má gestão do capital investido na formação de estoque e, desconhecimento das ameaças à estabilidade económica e financeira da empresa.

O livro "Contabilidade: Gestão de Custos" pretende promover um debate sobre análise, importância, métodos de custeio e teorias de gestão de custos nas empresas, sendo um contributo para literatura, o livro é composto por 7 temáticas centrais, elaborado por mestrandos e docentes da Universidade Católica de Moçambique-Extensão de Xai-Xai (Gaza).

Os capítulos em forma de artigos, apresentados ao longo do livro são fruto de um trabalho colectivo, desenvolvido por um

conjunto de mestrandas e mestrandos que pretendem trazer uma discussão actual sobre a gestão dos custos numa empresa, baseando-se em estudos bibliográficos e com suporte em diferenciadas experiências e formações profissionais ligadas ao campo da contabilidade e de gestão.

No primeiro capítulo, aborda-se a importância dos métodos de custeio nas empresas, pretende-se evidenciar a importâncias dos métodos de custeios nas empresas, ou seja, como as empresas podem ter ganhos com o uso dos métodos de custeios para rastreamento dos custos e tomada de melhores decisões.

No capítulos dois, a abordagem foca a temática de análise de custos, ao discutir como se pode usar o custo como ferramenta funcional para a gestão estratégica contínua, subsidiando assim reflexões para uma adequada tomada de decisões com base em critérios lógicos e objetivos.

No terceiro capítulo, a análise de custos volta ser a discutida sob o prisma operacional da gestão estratégica das empresas, tendo o propósito de mostrar até que ponto a análise de custos pode ser um diferencial competitivo e instrumento de sobrevivência das empresas no mercado.

No quarto capitulo¸ Custos e a Formação de Preço através do Método Baseado no Custo da Mercadoria, procurou-se compreender a relação entre os custos e a formação de preço através do método baseado no custo da mercadoria, buscando-se entender a relação entre a variável custo com a formação do preço baseado no custo de mercadoria.

No quinto capitulo, aborda-se a Contabilidade de Custos e Contabilidade de Gestão: sua importância nas Organizações, evidenciado as diferenças entre os dois ramos das ciências contabilísticas e qual é a importância nas organizações

No sexto capítulo, o livro analisa o contributo da Contabilidade de Custo e de Gestão nas Organizações, por meio de uma discussão que se fundamenta em uma revisão bibliográfica da literatura científica com base no mapeamento do estado da arte e sua correspondente análise.

No sétimo capitulo, por sua vezes apresenta-se a aplicabilidade da teoria das restrições na Contabilidade de Gestão, ao analisar a teoria das restrições como uma ferramenta a disposição na contabilidade de gestão e, como isto pode impactar positivamente nas empresas.

As discussões apresentadas no livro, permitem a qualquer leitor o aprofundamento de conhecimentos sobre a gestão dos custos dentro de uma empresa, num contexto competitivo em que se manter no mercado já é um diferencial. Escrito com linguagem simples e de fácil compreensão, é recomendado para um diverso público de leitores leigos até mesmo profissionais das áreas de Contabilidade e Administração, bem como académicos e professores.

Excelente leitura!

Prof. Doutor Agostinho Macane

(organizador)

CAPÍTULO 1

Importância dos Métodos de Custeio nas Empresas

IMPORTÂNCIA DOS MÉTODOS DE CUSTEIO NAS EMPRESAS

Dénise Rita Guilherme Simião Mabasso

O presente artigo discute a importância dos métodos de custeio nas empresas industriais. Os métodos de custeio são ferramentas importantes para a geração de informações relevantes para a tomada de decisões. Desta feita, o objectivo deste artigo é evidenciar tal importância nas empresas. Para a elaboração deste artigo, optou-se por uma pesquisa descritiva, e uma abordagem qualitativa com base em estudos publicados que abordam o tema central deste estudo. Com o mesmo, conclui-se que todos os métodos de custeios são importantes para a determinação de custos dos bens e serviços bem como para a obtenção de qualquer tipo de informação. Assim, importa referir que nenhum dos métodos é perfeito ou capaz de resolver todos os problemas das empresas.

Com vista a melhorar correspondência da competitividade que se vive nas empresas actualmente, as mesmas passaram a focalizar-se no aumento da produtividade, com redução de custos, o que só é possível com um sistema de informação flexível e ágil para responder às necessidades impostas pelo do mercado.

Entretanto, as empresas não precisam dar correspondência apenas a flexibilidade em termos de estrutura organizacional para responderem mais rapidamente às mutações do mercado, mas também deverão antecipar-se às necessidades dos consumidores, procurando surpreendê-los com soluções cada vez mais personalizadas.

As empresas do sector industrial, em particular, vêm sofrendo grandes mudanças a nível dos processos produtivos, quer

em termos tecnológicos, quer no aspecto organizacional. Deste modo, torna-se necessário um sistema de custeio que escolha as medidas apropriadas, e que considere um nível de agregação e distribuição de custo adequado. Além disso, visto que a tomada de decisão nas empresas exigiu sempre informação sobre os custos, a decisão será tanto melhor quanto mais precisa for a informação.

Diante da necessidade que as empresas têm de conhecerem seus custos, e de optarem pela adopção de determinado método de custeio que os auxilie na tomada de decisões, este artigo têm como objectivo evidenciar a importância dos métodos de custeios nas empresas.

Este artigo está dividido em cinco partes, nomeadamente: a introdução, o referencial teórico, a apresentação e discussão dos resultados, a conclusão e as referências bibliográficas, respectivamente.

REFERENCIAL TEÓRICO

Métodos de custeio

A metodologia utilizada no sistema de custos define os gastos que devem fazer parte da apuração do custo unitário do produto. Segundo Padoveze (2005), o método é o fundamento teórico mais importante na gestão de custos, uma vez que todos os demais fundamentos e processos decisórios deverão ser modelados à luz do método adoptado.

As empresas industriais, bem como as comerciais e as de prestação de serviços, podem adoptar vários métodos de custeio, independentemente do fim a ser alcançado, pois são vários os

apresentados pelos escritores. Esses métodos têm em vista, entre muitas outras informações, determinar o valor dos objectos de custeio; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos.

Para este artigo, considerou-se quatro métodos de custeios, designadamente: o método de custeio por absorção, o método de custeio variável, o método de Custeio Baseado em Actividades – (ABC) e o método de custeio padrão.

Método de custeio por absorção

Este é um dos mais tradicionais métodos de custeio adoptados na Contabilidade de Custos. A respeito deste método, Martins (2000) descreve que:

> consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos" (MARTINS, 2000, p. 220).

O custeio por absorção aloca, a cada fase da produção, os custos aos produtos. Assim, cada produto recebe sua parcela de custos até o momento em que todos os custos de produção sejam absorvidos, seja pelos produtos vendidos ou pelos que foram estocados. Portanto, as despesas não são apropriadas aos produtos fabricados, são directamente lançadas no resultado do período a que incorreram.

Vantagens da utilização deste método

- Segue os princípios contabilísticos, sendo o método formalmente aceito, como requerido pela legislação do imposto de renda para propósitos de lucro;
- Agrega todos os custos, tanto os directos quanto os indirectos;
- Pode ser menos custoso de implementar, desde que não requeira a separação dos custos em fixos e variáveis.

Desvantagens da utilização deste método

- Os custos, por não se relacionarem com este ou aquele bem ou serviço, são quase sempre distribuídos com base em critérios de rateio com grande grau de arbitrariedade;
- O custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção, e o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto;
- Os custos fixos existem, independente da fabricação ou não desta ou daquela unidade e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações, portanto, não devem ser alocados aos bens e serviços.

Importância do método de custeio por absorção

Jucimar, Ilse e Marco (2003) indicam que este método é importante na medida em que separar os custos e as despesas é de vital importância nele, pois as despesas são lançadas directamente

ao resultado, enquanto, em se tratando dos custos, somente os referentes aos produtos vendidos podem ter o mesmo tratamento, isto é, ser lançados no resultado do período.

Custeio directo ou variável

O custeio directo, também denominado de variável, de acordo com Martins (2000), surgiu:

> devido aos problemas vistos com relação à dificuldade trazida pela apropriação dos custos fixos aos produtos e em função da grande utilidade do conhecimento do Custo Variável e da Margem de Contribuição (MARTINS, 2000, p. 214).

Neste método, alocam-se aos produtos somente os custos que variam proporcionalmente ao volume de produção, para fins de avaliar os inventários. Para determinar o custo dos produtos vendidos, apropria-se, além dos custos variáveis referentes às unidades vendidas, as despesas variáveis que incorreram para realizar a venda.

Segundo Pires (1988):

> O custeio directo é o processo segundo o qual apenas os custos variáveis de materiais, mão-de-obra e custos gerais de fabricação, usados na produção do produto ou no desempenho de um serviço ou actividade, são atribuídos a estes, enquanto os custos fixos são considerados custos do período (PIRES, 1988, p. 12).

No método de custeio directo ou variável, os produtos são avaliados de forma mais objectiva, impedindo as arbitrariedades na alocação dos custos fixos. No entanto, os produtos são subavaliados, uma vez que não recebem parcela dos custos fixos incorridos no período, ou seja, apenas lhe são imputados custos variáveis.

Vantagens da utilização do custeio variável

- Os custos fixos, que existem independentemente da produção ou não de determinado bem ou serviço ou do aumento ou redução (dentro de determinada capacidade instalada) da quantidade produzida, são considerados custos do período e, portanto, não são alocados aos bens ou serviços;
- Não ocorre a prática do rateio;
- Identifica os bens ou serviços mais rentáveis;
- Identifica a quantidade de bens ou serviços que a organização necessita produzir e comercializar para pagar seus custos fixos, despesas fixas e gerar lucro;
- Os dados necessários para a análise das relações custo/volume/lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contabilística.

Desvantagens da utilização do custeio variável

- Não é aceito pela auditoria externa das entidades que têm capital aberto e nem pela legislação do imposto de renda, bem como por uma parcela significativa de contadores. A razão disso é porque o custeio variável fere os princípios fundamentais de contabilidade, em especial, os princípios de realização da receita, da confrontação e da competência;

- Crescimento da proporção dos custos fixos na estrutura de custos das organizações, devido aos contínuos investimentos em capacitação tecnológica e produtiva;
- Na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois, existem custos semi-variáveis e semifixos, podendo, no custeamento directo, incorrerem problemas de continuidade para a empresa.

Importância da utilização do custeio variável

Jucimar, Ilse e Marco (2003) referem que a importância deste método é verificada no suporte ao processo de tomada de decisões, por parte dos seus usuários, principalmente no que se refere à análise da margem de contribuição. Esta é apurada mediante o confronto das receitas com os custos e despesas variáveis, permitindo análises de custos, volumes e preços. Custeio Baseado em Actividades – ABC

No que concerne ao custeio baseado em actividade - ABC, conforme Nakagawa (1994):

> trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as actividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa (NAKAGAWA, 1994, p. 33).

A essência deste método de custeio está justamente nas actividades, pois há o pressuposto de que são elas que consomem os recursos e estas são consumidas pelos objectos de custeio. Martins (2000) define actividade como sendo "uma mescla de recursos

humanos, materiais, tecnológicos e financeiros utilizados para produzir bens e serviços".

O principal factor diferencial do custeio baseado em actividades está na forma como atribui os custos indirectos aos produtos, por meio de direccionadores de custos. Primeiro, apropria os recursos às actividades, com base em direccionadores de recursos. Depois apropria as actividades aos objectos de custeio através de direccionadores de actividades (GARRISON; NORREN; BREWER, 2007). Assim, é relevante salientar que este sistema é mais indicado para dar suporte à tomada de decisões. Contudo, o mesmo não substitui o sistema tradicional para fins de avaliação de estoques. É um sistema de custeio que busca, através da identificação dos custos das actividades, e seu relacionamento com os objectos de custeio, informações detalhadas para a tomada de decisões.

Vantagem da utilização do custeio baseado em actividades - ABC

- A possibilidade de determinar de forma mais precisa quais são as despesas e os custos indirectos de cada produto, sempre avaliando as actividades realizadas na instituição com bastante cautela;
- A possibilidade de levantar dados mais completos e ricos para conseguir definir estratégias de melhoramento dos processos, da qualidade e do desempenho da instituição de modo geral.

Desvantagem da utilização do custeio baseado em actividades – ABC

- Os processos de entrevistas e levantamentos de dados são demorados e dispendiosos;

- Os dados utilizados no método são subjectivos e de difícil validação;
- O armazenamento, o processamento e a apresentação dos dados são dispendiosos;
- Foca, geralmente, processos específicos e não fornece uma visão integrada das oportunidades de lucro em todo o âmbito da empresa;
- Não é actualizável ou adaptável facilmente às novas circunstâncias;
- Incorre em erro teórico, ao ignorar a possibilidade de capacidade ociosa.

Importância da utilização do custeio baseado em actividades - ABC

Jucimar, Ilse e Marco (2003) referem que é relevante salientar que este sistema é mais indicado para suporte à tomada de decisões, sem, porém, substituir o sistema tradicional para fins de avaliação de estoques. É um sistema de custeio que busca, através da identificação dos custos das actividades, e seu relacionamento com os objectos de custeio, informações detalhadas para a tomada de decisões.

Custeio padrão

Segundo Matz, Curry e Frank (1987), o custeio padrão é o custo cientificamente predeterminado para a produção de uma única unidade, ou um número de unidades do produto durante um período específico num futuro imediato. Custo padrão é o custo planejado de

um produto, segundo condições de operação correntes e/ou previstas.

Este método de custeio baseia-se nas condições normais ou ideais de eficiência e volume, especialmente com respeito aos custos indirectos de produção.

A finalidade principal do custo padrão é fornecer aos gestores, através do controle dos custos de produção, as variações dos custos reais com os predeterminados. Ele representa uma meta a ser atingida pela organização. Desse modo, saberá qual o produto ou linha de produtos que está com o custo de fabricação acima ou abaixo do previsto, inclusive as variações físicas (MARTINS; ROCHA, 2010).

Vantagens da utilização do custeio padrão

- A possibilidade de entender o orçamento de forma mais clara, permitindo um planeamento mais eficiente para a fabricação dos produtos;
- A identificação do desempenho da empresa, concluindo se foi de facto melhor ou pior do que o que foi planeado anteriormente para aquele período.
- Desvantagens da utilização do custeio padrão
- O facto de não ser baseado em aplicações reais;
- O facto de que nem sempre ele auxilia na melhoria da gestão de custos da empresa.

Importância da utilização do custeio padrão

Jucimar, Ilse e Marco (2003) referem que o custeio padrão só terá importância para uma empresa se for utilizado em conjunto com

outro sistema, vez que coteja os custos predeterminados com os custos incorridos num determinado período. Esta comparação tem por finalidade evidenciar eventuais variações e sinalizar acções correctivas necessárias.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Daiane, Elisangela e Líbia (2019) realizaram um estudo com o tema "os métodos de custeio e suas finalidades no ramo industrial: um estudo de caso em uma empresa do segmento de duas rodas", cujo objectivo foi de verificar, dentre os principais métodos de custeio existentes na literatura, os aplicados em uma empresa do ramo industrial e a respectiva finalidade. Para tal, foi realizado um estudo de caso em uma empresa do segmento de duas rodas, permitindo mostrar que os métodos de custeio são utilizados por diversos usuários da organização, com fins e necessidades diferentes e que nem todos coincidem com o que propõe a literatura.

Igualmente, sobre os métodos de custeio, Kevin e Ricardo (2012), com o tema "Métodos de custeio: sua importância na gestão dos negócios", objectivaram ressaltar que a contabilidade não é apenas uma ferramenta para apuração de impostos e atendimento das normas tributárias vigentes, mas sim um instrumento muito eficiente para auxiliar na correcta tomada de decisão para a empresa. Para o caso, recorreram a uma pesquisa em fonte e campo bibliográficos. Como resultado, estudo demonstrou que é fundamental a compreensão dos custos que envolvem o processo produtivo ou de prestação de serviços de um negócio.

Com base nestes estudos, compreende-se que os métodos de custeios são todos importantes para a determinação de custos dos bens e serviços, assim como para a obtenção de qualquer tipo de

informação. Todavia, importa referir que nenhum deles seria suficientemente perfeito ou resolveria todos os problemas das organizações. Nesta ordem de ideias, a escolha do método de custeio a usar depende de cada empresa, observando, porém, as finalidades e o grau de contribuição na tomada de decisões empresariais.

Com base nestes dados, ficou ainda evidente que as empresas industriais precisam mais de adoptar métodos de custeios para melhor gestão na área de produção, não obstante que as de outros ramos também usem os métodos de custeio.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os métodos de custeios são todos importantes para a determinação de custos dos bens e serviços e para a obtenção de qualquer tipo de informação, embora nenhum deles seja suficientemente perfeito ou resolveria todos os problemas das organizações.

Por outro lado, a escolha do método de custeio a usar depende de cada empresa, devendo observar-se também as finalidades e o grau de contribuição na tomada de decisões empresariais. Ficou ainda evidente que as empresas industriais são as que mais precisam de adoptar métodos de custeios para melhor gestão na área de produção, apesar de as de outros ramos também usarem os métodos de custeio.

Para estudos futuros, relacionados com o tema em abordagem, espero que se faça comparação relativamente a aplicação dos diversos métodos em organizações do mesmo ramo de actividade, de modo a apurar de forma minuciosa o método mais eficaz para elas.

REFERÊNCIAS

JUCIMAR, C.; ILSE, M. B.; MARCO, A. B. S. "Os métodos de custeio utilizados nas maiores indústrias de Santa Catarina". **Revista Electrónica de Gestão Organizacional**, vol. 2, 2003.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MATZ, A.; CURRY; O. J.; FRANK, G. W. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Editora Atlas, 1987.

NAKAGAWA, M. **ABC**: custeio baseado em actividades. São Paulo: Editora Atlas, 1994.

PADOVEZE, C. L. **Introdução à Contabilidade**: com abordagem para não contadores. São Paulo: Editora Thomson, 2005.

CAPÍTULO 2

Análise de Custo Como Ferramenta Para Tomada de Decisão na Gestão de Empresas

ANÁLISE DE CUSTO COMO FERRAMENTA PARA TOMADA DE DECISÃO NA GESTÃO DE EMPRESAS

Ercília Luanda Zimba Matavele

O Papel da gestão de custos para tomada de decisão caracteriza-se como sendo de suma importância para as organizações. Diante disto, esta pesquisa visa analisar a importância da análise de custo como ferramenta para tomada de decisão na gestão de empresas. Qualifica-se como bibliográfica, realizada a partir da revisão das fontes pesquisadas visando reconhecer as concepções elaboradas a partir de pesquisas publicadas a respeito da análise de custos em organizações.

Ao realizar a análise de publicações bibliográficas relacionadas à análise de custos, foi possível sintetizar a questão que também foi a problemática de estudo de outros pesquisadores e que concluem que somente quando o sector contabilístico apresenta a análise real dos custos a tomada de decisão pode ser com segurança.

A gestão de custos destina-se a analisar e produzir informações em diferentes níveis de gestão de empresas, é o factor responsável pelo desempenho, planeamento, controle e tomada de decisão, pois torna possível a alocação de recursos de maneira detalhada e criteriosa, gerando maior segurança nos meios de produção de bens e serviços (SANTOS, 2011).

Os avanços tecnológicos da idade contemporânea trouxeram muitas modificações para o mercado. A globalização da economia e a produção de bens e serviços contribuiu para a geração da necessidade de instrumentos de gestão que fundamentem os processos decisórios, além de desenvolver a capacidade de inovação,

a qualidade e a agilidade, entre outros requisitos, evidenciando o carácter fundamental da gestão de custos nas organizações.

Desta forma, este estudo visa desenvolver uma abordagem de fontes teóricas sobre a análise de custos na organização das empresas, uma vez que esta se constitui como uma ferramenta que permite contornar os problemas advindos dos sistemas de comunicação internos e externos à organização empresarial e promover a tomada de decisão.

A realização de revisão de publicações sobre a análise de custos envolve a pesquisa de artigos, livros, teses e dissertações e a análise realiza-se a partir das concepções publicadas sobre o assunto, identificando os estudos publicados e seu compromisso com a formação de novos conhecimentos a respeito da análise de custos.

Considerando que a análise de custo, aplicada nas empresas, quando não realizada pode colocar em risco a sua segurança, no presente trabalho, buscou-se responder à seguinte questão:

> Qual é a importância da análise de custo como ferramenta para tomada de decisão na gestão de empresas?

Nesse sentido, o objectivo geral deste capítulo é "apresentar a importância da análise de custo como ferramenta para tomada de decisão na gestão de empresas. Este artigo foi dividido em cinco partes.

A primeira é a introdução, onde é apresentado o tema, problema, objectivos e justificativas para realização desta pesquisa. Na segunda parte, é tratado o referencial teórico, onde são discutidos os conceitos. A terceira parte apresenta os métodos de pesquisa, a

quarta apresenta os resultados, e, por último, a quinta parte tece as considerações finais do trabalho.

REVISÃO DA LITERATURA

Análise de Custos

Custo é um agente necessário a empresa, pois compreende o papel que se reveste de suma importância, abordando o levantamento de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de vendas, opções de compra ou produção, ou seja, uma ferramenta auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais. É uma importante arma de controle de decisões gerenciais (MARTINS, 2010).

Por sua vez, Hansen e Mowen (2001 *apud* SANTOS, 2018) conceituam custo como valor monetário ou equivalente, despendido na produção de bens e serviços com finalidade de obter um benefício futuro por parte da empresa.

Diante do acima disposto, ajuntamo-nos a definição de Martins (2010), por esta ser mais completa e alinhar-se melhor aos objectivos desta pesquisa.

Em relação à contabilidade de custos, Leone (2009) afirma que é:

> o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de terminação

> de desempenho, de planeamento e controlo das operações (LEONE, 2009, p. 05).

Segundo Crepadi (2014), contabilidade de custos é uma técnica usada para identificar, medir e comunicar custos de produtos e/ou serviços.

Partindo destes autores, entende-se que a contabilidade de custos é usada para gerar informações sobre custos de um determinado bem ou serviço.

Objectivo da análise de custos

Conforme Cunha (2011), "são objectivos da análise de custos servir de suporte como ferramenta dentro do processo de gestão. Principalmente quando se trata de: planeamento, controlo e informação" (p. 18).

A análise de custos tem duas funções relevantes: (i) o auxílio do controlo e (ii) a ajuda às tomadas de decisões, fornecendo, assim, dados para o estabelecimento de padrões, orçamento e outras formas de previsão, sempre acompanhando comparativamente os valores anteriores (SANTOS, 2005).

Para a implementação de uma gestão de custos satisfatória, faz-se necessária a presença de um gestor qualificado, responsável pelo gerenciamento desse processo com capacidade de reconhecer problemas e tomar decisões acertadas. Deve ser uma entidade que possa adoptar acções adequadas nesse procedimento que se faz necessário para a obtenção dos objectivos e metas estabelecidas pela organização no sentido de obter êxito em todo processo industrial.

Tomada de Decisão

Chiavenato (2011) afirma que "tomar decisões é identificar e seleccionar um curso de acção para lidar com um problema específico ou extrair vantagens em uma oportunidade" (p. 155).

No nível organizacional, as decisões acontecem com um expressivo grau de complexidade, em virtude dos gestores tomarem decisões nos vários níveis, cabendo a estes uma observação sistemática e minuciosa da situação, utilizando-se de todas as ferramentas de apoio para que os objectivos alcancem um resultado desejável ou aceitável (CHIAVENATO, 2010).

Assim, pode depreender-se que decisões são escolhas orientadas para determinado objectivo, cujo alcance determina a eficiência do processo de tomada de decisão. É necessário prever os efeitos futuros da escolha e considerar os reflexos que ela pode causar no presente e no futuro. Neste contexto, para decidir, é preciso racionalidade. No entanto, normalmente, as decisões são tomadas com base na intuição e nas experiências anteriores.

Chiavenato (2004) refere que a racionalidade significa a capacidade de seleccionar os meios necessários para atingir os objectivos que se pretende. Para tal, deve-se focalizar os objectivos que temos em mente para a respectiva tomada de decisão.

Por seu turno, Motta (2009) argumenta que a informação torna-se relevante quando passa a ter valor agregado. Esse valor agregado é o que lhe confere importância, fazendo-a constituir-se em subsídio essencial para a tomada de decisão. Assim, a informação passa a ser produto qualificado, quando recebe tratamento e interpretação, para que possa gerar impacto nas pessoas que dela se utilizam.

De acordo com o Motta (2009),

> ao tomar decisões, o gestor deve levar em consideração: o comportamento dos consumidores, reacção da concorrência, apoio ou resistência dos funcionários envolvidos, entre outras. Por isso, cada decisão pode trazer: certeza, risco e incerteza (MOTTA, 2009, p. 40).

Em condições de certeza, a decisão foi tomada com pleno conhecimento de todas as consequências. As condições de risco acontecem quando são conhecidas as probabilidades de risco associadas a cada alternativa e as de incerteza ocorrem quando há tomada sem bases de informações. Há ainda aquelas decisões que são tomadas em condições de competição, ou seja, quando as alternativas são determinadas pela concorrência.

São dois os tipos de decisão que um gestor pode tomar, segundo (CHIAVENATO, 2010):

- **Decisões programadas**: São as decisões de rotina, repetitivas e frequentes. Por serem rotineiras, as alternativas são facilmente identificadas, pois já estão disponíveis nas regras e procedimentos da empresa;
- **Decisões não programadas**: São as decisões tomadas diante de problemas incomuns. São decisões que serão tomadas pela primeira vez, por isso são complexas.

Ao tomar uma decisão baseada em custos, o gestor pode defrontar-se com uma série de factores que, se não avaliados, fará com que a probabilidade de escolher a alternativa errada aumente consideravelmente. Por isso, devem-se manter cautelosas as susceptíveis mudanças no ambiente que possam influenciar directamente na sua escolha, principalmente as possíveis reacções

futuras, que são difíceis de prognosticar: modificação no comportamento da demanda e concorrência, alteração na conjuntura, ingresso de novos fornecedores.

Chiavenato (2010) discorre ainda sobre quatro situações que alertam para existência de possíveis problemas que possam afectar os administradores, com o intuito de torná-los mais atentos para o aparecimento de dificuldades:

- Um desvio da experiência passada: oscilação de algum índice de desempenho da organização, como, por exemplo, a queda de vendas de um ano em relação a outro, o aumento dos custos de forma brusca, elevado nível de rotatividade. O administrador deve estar sempre em alerta a esses sinais, pois eles indicam algum desenvolvimento de problemas na empresa;
- Um desvio de um conjunto de planos: metas ou objectivos fracassados, os propósitos preestabelecidos não estão sendo realizados com êxito, como, por exemplo, a redução notória no nível do lucro entre o previsto e o real por conta de despesas acima do orçamento. Considera-se que ocasiões como essas mostram que algo está ficando fora do que foi planeado;
- Problemas trazidos por outras pessoas: insatisfação dos clientes em relação à qualidade dos produtos, mudança nos hábitos dos gestores determinada pelos directores. Frequentemente, a maioria das decisões tomadas pelo administrador está relacionada com problemas trazidos por outras pessoas;
- O desempenho dos concorrentes: procedimento inovador da concorrência que concede vantagem sobre a empresa poderá ascender uma situação de solução de problema.

Cabe ainda ressaltar que os gestores podem diferenciar-se pela maneira como percebem, visualizam ou consideram um problema, servindo-se de métodos diversificados, para lidar com ele. Nesta ordem, Chiavenato (2010) afirma que "a formação e a experiência de cada gestor influenciam naquilo que ele vê e percebe como problemas ou oportunidades" (p. 270).

Relação entre Processo de Tomada de Decisão e Análise de Custos

Nos processos de tomada de decisão, é necessário absorver todas as informações de tempo real sobre a empresa, directa ou indirectamente, como é o caso das informações derivadas de variáveis mercadológicas, sociais e culturais. Isto permitirá que se tenham recursos o suficiente para decidir qual o melhor projecto para o novo produto ou de treinamentos realizados para os colaboradores dentro da organização, tudo em sincronia com os objectivos da empresa.

Com informações colectadas das operações e das vendas, a administração pode empregar os dados contabilísticos e financeiros para estabelecer os custos de produção e distribuição, unitárias ou totais, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados, além dos custos das outras diversas funções do negócio, objectivando alcançar uma operação racional, eficiente e lucrativa (BRUNI; FAMÁ, 2018).

Para Peinado e Graeml (2007), a "preparação de orçamentos, determinação de preços, análise do comportamento dos custos, determinação do volume de produção, determinação de responsabilidade, enfim, auxílio na tomada de decisão" (p. 264)

mostram a grande necessidade de um bom planeamento e controle dessas actividades empresariais.

Diante disso, a criação de um novo produto ou a melhoria da sua qualidade, com o investimento do marketing totalizam um foco muito importante para tomada de decisão sobre os custos que essa empresa irá sofrer, ou seja, a gestão financeira e orçamentária deverá estar em concordância com a gestão de custos para tomada de decisão, buscando criar estratégias de investimentos para actividades de apoio ou qualquer actividade que esteja dentro dos planos estratégicos para o tomador de decisão.

A Análise de Custos nas Organizações

Para Martins (2010), os custos possibilitam ao tomador de decisão identificar com precisão o seu cenário e a verdadeira realidade de sua empresa. Portanto, este processo aponta os pontos que precisam de ser melhor trabalhados. Para isso, a organização precisa estar atenta aos custos, de forma que possa obter melhorias nos resultados, na medida em há espaço para visualizar pontos fracos e fazer as devidas correcções no momento que a empresa está mais forte. Assim sendo, as entidades precisam de ser estruturadas nos bons momentos, pois a gestão deve visar um processo de melhoria contínua para obter seu sucesso.

Para Leone (2009), "a toda hora, o administrador está tomando decisões. A decisão surge quando há a necessidade de se tomar um de dois ou mais caminhos" (p. 50). O administrador toma a decisão pela consideração de vários factores qualitativos e quantitativos. Deste modo, enquanto com os factores qualitativos não se pode visualizar os dados numéricos, os factores quantitativos tornam fácil a visualização. Assim, entende-se que uma

complementa a outra na hora da tomada de decisão dos custos da empresa.

Para manter uma empresa funcionando, o capital é de grande relevância, pois se essa entidade não lucra, ou não lucra como antes, terá o risco de ser fechada a qualquer momento. Mas, para que isso não ocorra, será necessário algo que é essencial, isto é, para o bom andamento da organização, é a análise de custo que mantém a empresa lucrando ou pode ajudá-la a se estabilizar, pois o mercado vive em constante mudança e os preços acabam sendo competitivos, inclusive a qualidade do produto. Nesta perspectiva, é necessário fazer pesquisa de mercado, observando o comportamento do consumidor sobre o produto ofertado com o preço, e saber se está satisfazendo as necessidades desse cliente.

METODOLOGIA

Os procedimentos metodológicos são de grande importância para o entendimento de um estudo. De forma geral, esta pesquisa tem como objectivo a geração de conhecimento, desenvolvendo, assim, a aprendizagem tanto do pesquisador quanto do meio em que a pesquisa é realizada. A metodologia aplicada é a que determina a forma como se faz a pesquisa. De acordo com Lakatos (2009), a pesquisa tem por objectivo encontrar respostas às questões levantadas, aplicando métodos científicos.

Foi utilizada, para este trabalho, a pesquisa bibliográfica, feita através de livros, artigos, legislação e outros meios de comunicação. Segundo Gil (2006), os problemas podem ser aplicados através da pesquisa bibliográfica, buscando referências teóricas por meio de registos publicados.

Por outro lado, a pesquisa foi descritiva, tendo em vista os objectivos propostos no trabalho. De acordo com Cervo (2009), as pesquisas descritivas têm em si objectivos específicos, métodos formais e pesquisas estruturadas, levando a solução de problemas ou avaliando alternativas de acções. O seu procedimento técnico é bibliográfico, constituído por livros e artigos, de acordo com o tema proposto, apresentando a fundamentação teórica de que se serviram para chegar às considerações finais. Quanto a abordagem, foi usada a pesquisa qualitativa, que, segundo Minayo (2014), preocupa-se com o nível de realidade que não pode ser quantificado, que podem ser motivações, aspirações, crenças, valores e atitudes.

ANÁLISE E RESULTADOS

Silva *et al*. (2014) consideraram que o mundo globalizado, por ser muito competitivo, exige que as empresas busquem a excelência na produção, pois há variedade de custos envolvidos e uma grande competitividade de mercado. Assim, as empresas podem oferecer produtos de qualidade pelo preço de mercado, uma vez que isto é imprescindível para a sua sobrevivência. O estudo destes autores teve como objectivo analisar a forma de gestão de custos utilizada pelo Jornal Gazeta do Oeste, a fim de obter uma eficácia na fabricação de jornais. Tratou-se de um estudo de caso, descritivo e qualitativo, com pesquisa em livros, periódicos e pesquisa electrónica. Os dados foram colectados através de um questionário contendo dez questões abertas, direccionadas ao contador da empresa objecto de estudo.

Verificou-se que a empresa utiliza a Contabilidade de Custos como ferramenta de gestão de custos a fim de gerir de forma eficaz seus recursos e, dessa forma, obter melhores resultados para a organização. O método utilizado pela gestão contabilística traz

informações relevantes, gerando relatórios que contribuem para o planeamento da organização. A análise de todos os custos envolvidos na fabricação de jornal contribui para alcançar os objectivos deste estudo.

Por sua vez, Nunes e Rodrigues (2015) apresentaram uma pesquisa bibliográfica com observações, na qual definiram como escopo a análise da importância da gestão de custos para a tomada de decisão nas empresas do sector industrial, levando em consideração os custos como uma ferramenta fundamental ao processo de administrar negócios. Obtiveram, como resultado de pesquisa, a relação entre análise de custos e tomada de decisão no sector industrial, tendo verificado que a tomada de decisão torna-se favorável quando há um planeamento de todo processo produtivo na tentativa de maximizar a receita e minimizar os gastos. Neste contexto, sugerem como indispensável tanto para a organização como para o gestor que se trabalhe extremamente na busca da importância da contabilidade de custos como ferramenta auxiliar para a administração na tomada de decisão para melhor desenvolvimento do negócio, podendo aproveitar-se dos conhecimentos teóricos e práticos das análises de custos no aprimoramento contínuo da cúpula gestora frente às novas perspectivas empresariais.

Soares *et al.* (2012) também concordaram com os autores acima citados, considerando que a Gestão de Custos é uma ferramenta importante, pois subsidia os gestores de micro e pequenas empresas na tomada de decisões. O estudo destes autores teve como objectivo identificar a importância da gestão de custos para tomada de decisões, em uma micro e pequena empresa do ramo de descartáveis diversos.

Os resultados permitiram identificar algumas falhas existentes nos cálculos relacionados aos custos da empresa, como: não distinguir custos e despesas, e no rateio inadequado entre os

custos da loja e da fábrica. A partir dessa informação, percebeu-se que, com uma gestão de custos adequada, tornou-se possível calcular quais investimentos serão necessários para um determinado produto, em busca de retorno sobre o mesmo, e na geração de lucros satisfatórios para o empreendimento. Percebeu-se que a gestão de custos pode proporcionar aos gestores da distribuidora uma tomada de decisão consciente, segura e baseada na realidade da empresa, bem como do mercado que ela actua.

Apesar de Silva (2013) ter feito o estudo em uma área um pouco diferente, também concordou com os outros autores, apresentando uma análise de gestão de custos em uma empresa de transporte rodoviário de cargas, buscando salientar a importância da gestão de custos. Os dados usados nas análises foram colectados junto a uma empresa do ramo, e reflectem a realidade de uma empresa em actividade. A colecta de dados foi realizada através de entrevistas, relatórios financeiros obtidos a partir da pesquisa no sistema de informação da empresa e tabulação dos dados por meio de planilhas electrónicas, formando uma base de dados desse estudo.

A análise desenvolvida permitiu visualizar os custos totais de cada veículo e obter informações gerenciais para apoiar na tomada de decisão. Desta forma, conclui-se que a falta de gestão de custos esconde e não permite a obtenção da informação correcta, pois o controle de custos viabiliza a visualização dos resultados, positivos e/ou negativos e, consequentemente, aponta deficiências e oportunidades para melhorar o desempenho da empresa.

Percebe-se, nas bibliografias analisadas, que os objectivos dos diferentes pesquisadores das análises de custo têm em comum a preocupação com a qualidade das análises de custos que são efectivadas nas empresas e que podem contribuir para a tomada de decisão dos gestores de diferentes sectores de produção de bens e serviços.

Trata-se de um assunto fundamental para a formação dos profissionais que actuam na área contabilística, pois além de tornar possível a construção de conhecimentos pautados em estudos científicos da área das ciências contabilísticas, contribuiu para aproximar as teorias da realidade estabelecida nos diferentes sectores de produção.

As pesquisas analisadas na construção deste estudo possuem como ponto comum a preocupação dos pesquisadores em comprovar a importância da análise de custos para a manutenção da segurança de gestão administrativa das empresas, o que veio a confirmar a tese de que a realização de uma análise de custos satisfatória pode esclarecer os pontos mais importantes a serem considerados no processo decisório das empresas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise de custos passou, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e ganhos, para importante arma de controlo e tomada de decisões. Por isso, tomar uma decisão rápida de algo sem ao menos analisar os factos em questão acaba afectando na hora de decidir algo importante dentro da organização. Nesta ordem, é necessário o gestor conhecer os pontos positivos e negativos para a realização de um novo projecto ou novas mudanças dentro da organização. Nesse sentido, torna-se importante a análise de custos na empresa, pois, auxilia na tomada de decisão correcta, sendo possível ter um controlo detalhado dos custos.

Portanto, é de fundamental importância ter uma excelente análise de custos, na qual se conseguirá identificar se está tendo benefício ou perda, e permitir certificar se o valor do preço de venda está pagando os gastos que se tem dentro da organização, para que o

processo de tomada de decisão seja eficaz. Assim, o gestor, para o planeamento estratégico que será realizado para a empresa, tem um papel muito importante, pois estará em risco se o tomador tiver uma decisão errada sobre o novo projecto realizado.

REFERÊNCIAS

CHIAVENATO, I. **Administração dos novos tempos**. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2010.

CHIAVENATO, I. **Gestão de Pessoas e o novo papel dos recursos humanos nas organizações**. Rio de Janeiro: Editora Manole, 2004.

CHIAVENATO, I. **Gestão de pessoas**: o novo papel dos recursos humanos nas organizações. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2011.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

LAKATOS, E. M. **Metodologia científica**. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

LEONE, G. S. G. **Custos**: planejamento, implantação e controle. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MINAYO, M. C. S. **O desafio do conhecimento**: caminhos, pesquisa qualitativa em saúde. Rio de Janeiro: Editora Hucitec, 2014.

PEINADO, J.; GRAEML, A. R. **Administração da produção**. Curitiba: Editora Unicemp, 2007.

SANTOS, J. J. **Contabilidade e análise de custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

SANTOS, J. J. **Contabilidade e análise de custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

SILVA, B. D. **Análise gerencial de custos em uma empresa de transporte rodoviário de cargas** (Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação em Ciências Contáveis). Pato Branco: UTFPR, 2013.

SILVA, J. D. *et al*. "Gestão de custos como ferramenta de planejamento e controle: um estudo no Jornal Gazeta do Oeste em Mossoró/RN". **Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos**. Natal: UERN, 2014.

CAPÍTULO 3

Análise de Custo como
Ferramenta de Gestão nas Empresas

ANÁLISE DE CUSTO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO NAS EMPRESAS

David Cristovão Baitone

O presente capítulo visa demonstrar a importância da análise de custo enquanto ferramenta de gestão nas empresas. A análise de custo é uma ciência que vem ao longo dos anos demostrando sua incrível capacidade de auxiliar aos gestores das mais variadas organizações em suas diversas tomadas de decisão do dia-a-dia. Em termos de metodologia, a pesquisa segue uma abordagem qualitativa com enfoque na análise bibliográfica e documental. Com o estudo, foi possível notar e destacar que a análise de custo é ferramenta de gestão, oferecendo, assim, informações que auxiliam o processo de tomada de decisão. Neste contexto, notou-se que a análise de custo é importante por diversos motivos, visto que fornece informações primordiais relacionadas com o desempenho da empresa e das actividades realizadas; e a situação da rentabilidade da empresa. Por ser tão importante como uma ferramenta de gestão, quando tal medida for realizada com cuidado, pode interferir nos resultados almejados, causando uma redução de custos e consequentemente obtenção de lucros.

Com a actual competitividade no mundo de negócios, as empresas precisam continuamente aprimorar suas práticas de gestão. Segundo Alves e Silva (2015), a análise de custo surge como uma ferramenta que pode ser utilizada em todos tipos de empreendimentos, uma vez que produz informação, viabiliza a boa gestão e auxilia principalmente na tomada de decisões. A mesma é vital para empresas, pois o modo de como são geridos reflecte nos seus resultados económicos. Nesta perspectiva, Callado e Cunha (2017) colocam a análise de custos como integrante do processo de

gestão, provendo registos 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 gestão em suas decisões com respeito às políticas de vendas, métodos de produção, procedimentos de compras, planos financeiros e estrutura de capital.

Assim sendo, neste estudo, aborda-se a análise de custos demostrando a sua importância, controlo de custos para a sobrevivência da empresa no mercado, assim como se mostra que o gestor tem como uma das principais tarefas ter capacidade de fazer análise de custo, pois é a partir desta gestão que a empresa consegue melhor desempenho e, conseguintemente, o aumento de lucratividade.

Actualmente, tem-se notado a existência de um mercado competitivo, e a mudança dos comportamentos dos consumidores leva as empresas a buscarem instrumentos cada vez mais eficientes para a gestão de custos. No entanto, entende-se que as empresas tendem a ser mais competitivas neste ambiente, na medida em que têm procurado dinamizar as operações e eliminar desperdícios. Aliás, devido a isto, a sobrevivência das empresas é determinada principalmente pela racionalização e redução dos custos, através de uma gestão eficaz e implementação de métodos que ajudem na sua contenção.

No contexto geral, as empresas sempre têm desejo de obter ganhos ou resultados positivos ‘’Lucros’’. É, portanto, daí que adveio a proposta de análise de custos como ferramenta de gestão nas empresas. Assim, levanta-se a seguinte questão: qual é a importância da análise de custo enquanto ferramenta de gestão nas empresas? Como se pode depreender, o objectivo do estudo é de demostrar a importância da análise de custo como ferramenta de gestão nas empresas. Deste modo, sob ponto de vista académico, buscam-se outros estudos que ressaltam a importância, a utilização

de análise de custo, em especial, como ferramenta de gestão para empresa.

REVISÃO DA LITERATURA

Análise de Custo

Segundo Santos (2017), a análise de custo é o ramo da contabilidade que tem o objectivo de produzir informações para diversos níveis de gestão de uma organização, com finalidade de auxiliar no controlo e planeamento das operações e tomada de decisão.

> A análise de custo é um processo ordenado de usar os princípios de contabilidade geral para registar os custos de operações de um negócio, de tal maneira com dados de produção e das vendas, torna possível a administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operações eficientes, económica e lucrativa (SANTOS, 2017, p. 23).

Como se observa acima, a análise de custo é um suporte de gestão que nasceu da contabilidade geral e que tem por objectivo analisar os custos decorrentes na empresa e fornece as informações das vendas. Dessa forma, permite identificar lacunas de melhorias, buscando sempre minimizar os custos, com finalidade de obtenção de lucros.

Mais uma vez, Santos (2017) afirma que a Análise de Custo consiste em identificar e apurar informações a respeito de diversos processos e operações na organização dos gastos com custos fixos e variáveis.

Nesta perspectiva, a análise de custos é a ciência que tem por objectivo ajudar as empresas que desejam ter um maior conhecimento, exactidão dos custos da produção de bens e serviços de um determinado período. Em suma, a análise de custo está relacionada ao planeamento e controle das operações com finalidade de alcançar um desempenho e boa rentabilidade. A análise vai ajudar a orientar e definir as tomadas de decisões relacionadas com execução dos custos e das despesas. Afinal, "o conhecimento de Custo é vital para saber se determinado produto é rentável ou não, e se possível diminuir ou maximizar os seus custos" (SANTOS, 2017, p. 23).

Entende-se, desta forma, que, conhecendo todos os custos envolvidos no processo de produção, será possível controlá-los, aplicar mecanismos de contenção dos mesmos, negociar com maior objectividade, pois as análises de custo permitirão maior entendimento dos custos gerados ao longo das actividades da empresa.

A Importância da Análise de Custo como Ferramenta de Gestão

A análise de custo hoje é indispensável para as empresas que têm por objectivo obter máximo lucro nos produtos e serviços, sendo esse o motivo para que as mesmas realizem essa análise (MARTINS, 2010).

Para Alves e Silva (2015), a análise de custo é importante para a gestão, porque fornece subsídios que auxiliam na tomada de decisão, uma vez que a liberdade de fixação de preços pode capacitar

o empresário, além de manter o controlo rigoroso dos custos e dos investimentos. Ou seja, através da análise de custos, estuda-se a melhor maneira de utilização de custos da empresa.

De forma similar, Martins (2010) diz que a análise de custo pode ajudar na gestão de uma empresa com duas funções relevantes: auxílio no controle e ajuda nas tomadas de decisões. Sendo que, ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para os padrões, orçamentos e outras formas de previsão, para que, a seguir, seja realizado o acompanhamento e também um comparativo com os valores anteriormente definidos.

Assim sendo, compreende-se que a análise de custo é importante por diversos motivos. Em primeiro lugar, ela fornece informações primordiais relacionadas com o desempenho da empresa e das actividades realizadas, assim como a situação da sua rentabilidade. Por meio desses dados, é possível traçar um plano mais certo e pensar em detalhes nas próximas acções da empresa.

Segundo Ludicibus e Mello (2008), para uma empresa obter lucro, o preço de seus produtos ou serviços deve ser suficiente para cobrir todos os custos inerente a produção, todas as despesas da organização bem como gerar um lucro para a mesma e aos seus sócios.

Neste contexto, entende-se que, para uma empresa obter lucros, deve ter maior volume de venda e custos reduzidos, e a análise de custo contribui para a redução de custos e contenção de despesas.

O papel de Análise de Custo para tomada de decisão

Segundo Lorentz (2012), a análise de custo assume papel primordial no auxílio da gestão, actuando como instrumento de

planeamento e controle, além de contribuir com a tomada de decisões. A análise de custo destina-se a produzir informações para diferentes níveis de gestão, classificando e registando os dados operacionais das empresas, acumulando-os, analisando-os e interpretando-os com objectivo de produzir informações que atendam às necessidades da gestão.

Portanto, a análise de custo tem um papel fundamental de ajudar ao gestor no controle de custos empresariais, que é (o controle) uma ferramenta importante na gestão estratégica de um negócio. Pode auxiliar os gestores em diversas tomadas de decisões, permitindo decidir sobre a maximização ou diminuição da produção de certo produto. Mas também ajuda a saber tomar decisões em relação às estratégias de minimizar custos, buscando decidir sobre o melhor preço para o consumidor, tendo que avaliar o desempenho da produção e vendas dos produtos para projectar o volume de vendas necessário, no qual o lucro do negócio atinja um determinado valor.

Para Martins (2010), controlar significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correcção. Deste modo, pode dizer-se que a empresa tem controle dos custos e despesas quando se verifica se estes estão dentro do esperado e se analisa as divergências, tomando-se medidas para correcção de tais desvios, ou seja, a análise de custo é uma parte do processo de controlo de custos.

Por sua vez, Souza e Clemente (2012) afirmam que, na tomada de decisão, o seu papel é de suma importância, pois consiste na alimentação das informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração dos custos, dos preços de venda, opção de compra ou produção.

Neste sentido, a tomada de decisões correctas está baseada nos dados que a análise proporciona. Naturalmente, a empresa vai gastar menos e lucrar mais, ajudando assim os tomadores de decisão para definir preços de venda. Por isso, é necessário compreender com maior exactidão os custos envolvidos na operação de cada produto, evitando, desta forma, estipular valores que não se adequam à realidade.

Contrariamente, Callado e Cunha (2017) colocam a análise de custos como integrante do processo de gestão, provendo registos 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 gestão em suas decisões com respeito às políticas de vendas, métodos de produção, procedimentos de compras, planos financeiros e estrutura de capital.

Para Lawrence (1977), a análise de custos é o processo de usar os princípios da gestão geral, para registar os custos de operação de um empresa, de tal maneira que, com os dados de produção e das vendas, torne-se possível para a gestão 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 de empresa, com a finalidade de obter operações eficientes, economia e lucratividade.

A análise de Custos e a Gestão de Custos das Empresas

No âmbito da globalização, a análise de custos surge como uma resposta para atender às demandas do sistema económico com relação às novas perspectivas e alternativas proporcionadas pela remodelação dos mercados em um contexto de busca de melhoria continuidade e da competitividade. Uma das principais ferramentas

de gestão para apoiar na competitividade é análise de custos, que incorpora conceitos como desenvolvimento multifuncional e da gestão de custos (WERNKE, 2001).

Desta forma, relativamente à importância da análise de custo como ferramenta de gestão nas empresas, observa-se que fazer ou não o controle correcto de custos pode parecer brincadeira, razão pela qual, hoje, no país, serem ainda poucas as empresas que adoptam uma política de controle de custos de forma coerente e eficaz. Entretanto, tal como afirma Machado (2018), a análise de custos é um ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis de gestão de uma entidade, dando auxílio às funções de determinação de desempenho, de planeamento e controle das operações e de tomada de decisão. Por outro lado, a gestão na empresa é uma técnica administrativa respeitante a predeterminação, verificação, relevação, controle, análise e demonstração de custos. Assim, os objectivos da gestão são de fazer aparecer os elementos que podem contribuir para demonstração de custos, controle da rentabilidade da empresa, possibilitando o exame das condições internas da exploração e fornecendo à empresa bases de avaliação de certos elementos do seu activo, tais como: produtos acabados e produtos em vias de fabrico.

Nesta perspectiva, a gestão de custos é considerada fundamental para organização de qualquer seguimento do mercado, pois tais informações auxiliam a gestão a tomar decisão na definição dos custos. Analisar os custos contribui para desempenho da empresa.

Gestão Estratégica de Custos

Segundo Souza e Clemente (2012), o Surgimento da Gestão Estratégica de Custos é baseado no resultado que se justifica em três temáticas:

- Análise de cadeia de valor;
- Análise de posicionamento estratégico;
- Análise de direccionadores de custo.

A presente pesquisa tratou principalmente de análise de direccionadores de custos na gestão de custos. Assim, pode dizer-se que o custo é causado ou direccionado por diversos factores. Daí que compreender esse valor e seus comportamentos significa entender como o sistema está fluindo.

Na contabilidade geral, o custo é uma função básica que está ligado directamente ao volume de produção. Mas, por outro lado, de acordo com Fáma (2010), a estratégia refere-se às relações entre a empresa e seu ambiente, para o processo de construção de seu futuro. Deste modo, a tomada de decisão busca envolver a análise de custo ou qualquer outro recurso ou ferramenta, que estão relacionados aos processos estratégicos que constituem a empresa para com os seus objectivos.

Estratégias Utilizadas para Redução de Custo

Encontrar a fórmula exacta para reduzir os custos de uma empresa é um desafio menos trabalhoso através da análise de custo e planeamento bem elaborado. Fazer o acompanhamento dos principais processos da organização para entender a fluidez das actividades, a cadeia de valor e identificação dos graus de trabalho e desperdício deparados no caminho já é possível sabendo-se onde existe possibilidade da redução de custo (LAWRENCE, 1977).

Ainda em conformidade com Lawrence (1977), os gastos também podem estar relacionados com custos com pessoal, que englobam treinamento, despesa com viagens, folha de pagamentos,

assim como com o sistema de compras, logística, investimento em tecnologia, matérias de consumo, acções comercias e de marketing e serviços contratados.

Na perspectiva de Costa (2012), as soluções para reduzir os custos passam ainda pela adopção de centros de custos, classificação dos custos, estabelecimentos de metas, gestão de recursos e orçamento de custos. Assim sendo, um diagnóstico detalhado, informando os desperdícios de determinadas áreas da empresa, relevará quais actividades deverão ser cortadas ou mantidas. Ao evitar custos desnecessários e demonstrar aos colaboradores como identificá-los, a empresa estabelece uma consciência da sustentabilidade, concentrando esforços para crescer e ganhar mercado. Por fim, numa empresa, não basta apenas obter a redução de custos, é necessário estabelecer um planeamento de longo prazo e monitorar as acções com indicadores para se ter a exacta medida dos rumos a serem seguidos.

Buscando o entendimento de Souza e Clemente (2012), a metodologia de redução de custos faz, nos processos empresariais, uma análise simultânea de valor de custos. As etapas desta análise são as seguintes:

- Mapeamento dos processos ou actividades e a sua classificação, em termos de sua importância para a criação de valor ao cliente;
- Localização dos recursos nos processos e mensuração dos seus custos;
- Análise conjunta de custos e riscos dos processos.

Para Martin (1999), na reformulação de um processo com redução de custos unitários – as reduções dos custos unitários de cada actividade são derivadas de melhorias de produtividade, isto é,

melhorando a relação de quantidades de produtos sobre as quantidades de insumos utilizada em sua geração – a mais expressiva melhoria de produtividade tem sido obtida através de inovações de processos com troca de insumos mais onerosos por outros mais baratos, automatizações, redução dos desperdícios, aumento na utilização da capacidade, redução da complexidade, melhorias de desenho ou projecto, redução de tempo ocioso.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a realização do estudo, optou-se fundamentalmente por uma via interpretativa, baseada na avaliação da importância da análise de custos como ferramenta de gestão nas empresas. Tendo em conta o problema da pesquisa, a abordagem qualitativa permitiu-nos aprofundar o tema. Foi também aplicada a pesquisa Bibliográfica que permitiu seleccionar informações relevantes a partir de textos, livros, artigos científicos. Segundo Silva e Menezes (2001), a pesquisa bibliográfica é colecta de informações através de material bibliográfico, como livros e artigos científicos.

Neste caso, teve em vista o aprofundamento dos conceitos e definições sobre a análise de custos, permitiu a resolução da problemática levantada da presente pesquisa e alcance de objectivos da avaliação da importância de análise de custos como ferramenta de gestão nas empresas.

ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS

Importância de Análise de Custos como ferramenta de Gestão para as empresas

Ávila (2017) afirma que os custos de uma empresa representam todos os gastos. Portanto, ao analisá-los, o gestor pode

identificar excessos e ter oportunidade de melhorar a aplicação de recursos. Essa análise de custos permite também entender como está a situação da empresa e se esta está a gerar lucro. Portanto, uma das principais importâncias de análise de custos é a redução de custos desnecessários e excessivos. Isso porque, uma vez que os custos são listados e mencionados, fica mais fácil controlar onde esses recursos estão sendo aplicados e se, de facto, estão regando retorno.

Segundo Dias e Teste (2015), a análise de custos contribui ao fornecer informações úteis para tomada de decisão do usuário. Desta forma, ela fornece ferramentas que podem auxiliar o gestor a conduzir seu negócio de maneira prudente. É uma importante ferramenta, visto que irá auxiliar a empresa no planeamento, controle e na tomada de decisões. Aliás, conhecer os custos provenientes da actividade ajudará o gestor a traçar estratégias para o negócio tomar poder dessas informações, tornando a gestão mais preparada a responder as dificuldades ao decorrer da actividade.

Por seu lado, Pereira (2009) afirma que a análise de custos é uma estratégia extremamente importante adoptada pela maioria das empresas de pequeno, médio e até grande porte. É útil para quem almeja um conhecimento e mapeamento dos gastos na produção de bens ou qualquer outro produto. Geralmente, os custos fixos são mais fáceis e simples de serem identificados, por isso, essa análise pode ser realizada com maior rigor em relação aos custos indirectos, uma vez que é necessário fazer uma mensuração utilizando algum critério de rateio.

Segundo os dados acima descritos, em linhas gerais, uma análise de custos correcta deve estar relacionada ao planeamento e controlo das operações, a fim de permitir entender se objectivo será alcançado com o desempenho estipulado e boa rentabilidade. Dessa forma, toda essa análise ajuda a orientar e definir correctamente as tomadas de decisão, sobretudo, contribui para uma gestão eficiente da empresa.

Para Teles (2013), a análise de custos é de extrema importância para uma empresa porque é essencial para fornecer informações primordiais sobre o desempenho das actividades que serão realizadas e saber a situação da sua rentabilidade. Contudo, tendo por base as afirmações destacadas pelos autores acima, verifica-se que a análise de custos mostra-se ser uma medida bastante eficaz no sentido de auxiliar de maneira significativa a saúde financeira e organizacional da empresa. Por ser tão importante como uma ferramenta de gestão, se for realizada com cuidado, pode interferir nos resultados almejados, causando uma redução de custos e consequentemente obtenção de lucros. Além disso, para realizar uma análise de custos qualificada, é necessário aplicar alguns métodos de controle e de gestão que forneçam constantemente planilhas e registos detalhados sobre operações financeiras da empresa.

Análise de Custo e seu contributo na gestão de empresas

Credpald (2016) afirma que a maior parte das microempresas fecham suas portas em menos de dois anos de existência. Dentre os motivos mais frequentes, a questão dos custos tem sido uma grande razão para a ocorrência do fim dessas organizações. A sobrevivência de uma organização depende de uma boa gestão de custos, acima de tudo. Essa gestão abrange questões gerais que podem criar um diferencial importante ligado directamente a existência e manutenção dessas pequenas empresas no mercado.

Nesta perspectiva, Agostini e Alencar (2018) referem que conhecer e gerir os custos de seus produtos torna-se crucial para o alcance de seus resultados. Aliás, por muitas vezes, os problemas começam na dificuldade de compreender o conceito e o que representam as informações de custos para a organização. Assim, o

custo deve ser entendido como sendo todo gasto corrido no processo de fabricação de um produto ou prestação de um serviço, ou melhor, gastos relativos a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Por sua vez, Silva (2008) afirma que a simples apuração de custos não é mais suficiente para apoiar de forma relevante a tomada de decisão nas organizações, por isso, surgiu a necessidade de se efectivar o processo de gestão de custo. Isso significa que não basta apenas apurar o quanto se gasta para produzir determinado produto, o foco principal é saber como utilizar essas informações no processo decisório. Assim, a gestão de custos fornece dados detalhados sobre os custos que o gestor precisa para controlar as operações actuais e planear o futuro. Nóbrega (2010) acrescenta que conhecer todos os gastos envolvidos no processo produtivo aliado a uma perfeita gestão de custos é fundamental para garantir sobrevivência da entidade no mercado.

Destas afirmações, entende-se que a análise de custos tem como principal importância o apuramento dos custos dos produtos e dos departamentos, atendimento das exigências fiscais e contabilísticas, controlo da produção, melhoria e eficiência nos processos, optimização e eficácia dos resultados e auxílio na tomada de decisões de gestão. Ela pode ser considerada, portanto, como um conjunto de ferramentas fundamentais que têm como objectivo primordial fornecer dados que possam dar suporte aos gestores no processo decisório.

Importância do Controlo de Custos e contribuição da Análise de Custos no processo de tomada de decisão

Segundo Baron (2014), o controle dos custos empresariais é uma ferramenta importante na gestão estratégica de um negócio. Ele auxilia os gestores em diversas tomadas de decisões, permitindo

decidir maximizar ou diminuir a produção, saber tomar decisões em relação as estratégias de minimizar custos, buscando decidir sobre o melhor preço para o consumidor, tendo que avaliar o desempenho da produção e vendas dos produtos para projectar o volume de venda necessária, de forma que o lucro atinge um determinado valor.

Para Rodrigues (2013), o controlo de custo é importante para uma empresa porque contribui para o seu sucesso financeiro. Contudo, para isso, é necessário fazer uma gestão eficiente dos recursos financeiros e empregá-los correctamente. Além disso, ele proporciona os seguintes benefícios:

- Redução de custos;
- Ampliação do controle interno dos processos;
- Identificação de operações ou acções desnecessárias;
- Redução de riscos relacionados a perdas financeiras;
- Crescimento da Empresa.

Buscando entendimento de Barbosa (2014), ao controlar os custos pelas suas subdivisões, teremos uma análise mais apurada da saúde financeira da empresa, subsidiando as tomadas de decisões sobre, por exemplo, o preço final de um produto ou serviço prestado dependendo do quanto é investido para que ele exista. Todavia, se a gestão de custo não for eficaz, a empresa irá cobrar valores que não condizem com a realidade, podendo assim prejudicar a margem de lucro.

Sob nosso ponto de vista, o primeiro passo na implementação de um bom controlo é a diferenciação correcta dos gastos gerais. Em seguida, torna-se necessária a classificação dos custos quanto a alocação ao produto e ao volume. Desta forma, é possível calcular a

margem de contribuição e o ponto de equilíbrio que irão auxiliar gestores a responder várias perguntas estratégicas na empresa. O planeamento dos custos é o melhor segredo para um bom controle de custos, a boa gestão dos custos faz com que a empresa mantenha-se no mercado. Toda empresa deseja crescer de forma sustentável no mercado em que actua, por isso, o controlo dos custos faz parte do processo de gestão e o acompanhamento regular dos custos da empresa é a melhor forma de controlá-los, a fim de maximizar a eficiência, minimizar os desperdícios e adoptar a melhor estratégia de redução dos custos.

Segundo Strut (2017), os gestores, ao tomarem decisões relacionadas a produtos, preço e redução de custos, que são importantes em qualquer empresa, dependem da existência de controle efectivo e eficaz em relação ao custo, pois, através destas informações, é possível analisar o comportamento destes em todas actividades da empresa.

Contudo, analisando as informações dadas pelos autores, compreende-se que, ao tomar decisões utilizando informações obtidas através da análise de custos, é necessário obter informações confiáveis para que se atinja um resultado operacional positivo. A ausência de informações de custos ameaça a empresa. Porém, é importante ressaltar que mesmo nas empresas com tais dados, a mesma ameaça existe, na medida em que os gestores não as utilizam de forma adequada para a tomada de decisões.

Estratégias Utilizadas para Redução de Custos

Segundo Costa (2012), a redução de custos nas empresas é um desafio enfrentado por toda organização, em qualquer época. Afinal de contas, é justamente a diminuição dos gastos que abre

cominho para melhorar a lucratividade de negócio como um todo. E, na prática, isso traz vários benefícios directos e indirectos.

Com base em Pacheco e Santos (2018), percebe-se que, em meio a competitividade do mercado, que se torna cada vez mais competitivo, o segredo está em não comprometer a qualidade dos produtos ou serviços oferecidos. O caminho mais inteligente é, portanto:

- Evitar desperdícios;
- Negociar condições favoráveis;
- Engajar todo o time para entrar nessa missão com força total.

A nosso ver, para os empresários, reduzir custos torna-se numa alternativa fundamental quando o assunto é crise, afinal, encontrar meios para economizar durante um período de muitas incertezas é também uma maneira de se resguardar, à espera do que vem pela frente. Embora cortar gastos não seja uma tarefa nada fácil, é preciso entender que sempre existe uma solução para tornar essa escolha menos dolorosa, e, vendo por esse lado, adoptar novos hábitos pode trazer bons resultados para a empresa como um todo.

Ainda em conformidade com Strut (2017), de facto a pandemia trouxe uma crise económica que afectou todas as áreas de negócio, visto que muitas empresas tiveram que se reorganizar e demitir funcionários, outras fecharam as portas e herdaram enormes prejuízos. Contudo, apesar desse período de crise ainda não ter passado, é necessário que os empreendedores estejam atentos à análise de custos para mantê-la em equilíbrio e continuar sobrevivendo até que tudo melhore. Assim, a melhor saída consiste em:

- Análise de processos da empresa;
- Elaboração de planeamento de redução de custos;
- Estabelecimento de um limite de custos mensais;
- Estabelecimento de uma negociação com os fornecedores;
- Consciencialização dos trabalhadores;
- Automatização de processos repetitivos.

Neste contexto, entende-se que, compreender o que é custo, exige conhecimento do conceito de análise de custo para que sejam traçadas estratégias para a redução de custos e para tomadas de decisão na empresa. As informações relacionadas a análise de custos devem ser utilizadas de forma coerente para a tomada de decisões empresariais e redução dos custos, tanto na esfera de gestão quanto na estratégica.

CONCLUSÃO

Com o estudo, foi possível notar e destacar a análise de custo como ferramenta de gestão, oferecendo assim informações que auxiliam o processo de tomada de decisão. Objectivo central do presente estudo foi avaliar a importância da análise de custo como ferramenta de gestão nas empresas, o qual foi alcançado através das análises das afirmações dadas pelos autores.

Com efeito, foi possível concluir que a análise de custo é importante por diversos motivos, sendo que ela fornece informações primordiais relacionadas com desempenho da empresa e das actividades realizadas, assim como permite saber o desempenho da empresa. Por ser tão importante como uma ferramenta de gestão, se

for realizada com cuidado, pode interferir nos resultados almejados, causando uma redução de custos e consequente obtenção de lucros. Além disso, para realizar uma análise de custo qualificada, é necessário aplicar alguns métodos de controle e de gestão que forneçam constantemente planilhas e registos detalhados sobre operações financeiras da empresa.

Nesta ordem de ideias, verificou-se, através da problemática abordada no artigo, que a análise de custos pode ser considerada uma boa ferramenta de gestão de empresas, direccionada na redução dos custos, dependendo das actividades prestadas pelas empresas.

REFERÊNCIAS

ALVES, L. V.; SILVA, V. L. "Gestão de Custos para Tomada de Decisão um Estudo de caso em uma panificadora". **Anais do XXXV Encontro Nacional de Engenharia de Producao**. Fortaleza: Enegep, 2015.

BARON, G. D. "Analise de Custos para processo de tomada de decisão". **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, vol. 2, 2014.

CALLADO, A. A. C.; CUNHA, A. L. "Análise de Custos para Pequenas Organizações". Portal Sebrae [2017]. Disponível em: <www.sebrae.com.br>. Acesso em: 23/04/2023.

COSTA, R. L. **Análise de Custo**. São Paulo: Editora Pedro Leopoldo, 2012.

LAWRENCE, W. B. Análise de Custo. Lisboa: Editora Ibrasa, 1977.

LORENTZ, F. **Contabilidade e Análise de Custo, uma abordagem pratica e objectiva**. Lisboa: Editora Horizonte, 2009.

LUDICIBUS, S.; MELLO, G. R. **Análise de Custos**: uma abordagem de métodos quantitativos. Lisboa: Editora Atlas, 2008.

MACHADO, M. W. **Controlo, Gestão de Custos e Finanças**. São Paulo: Editora Atena, 2018.

MARTIN, N. C. A. **Análise de Custos**. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

MARTIN, N. C. A. **Análise de Custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MARTINS, E. Contabilidade de Custos. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

RODRIGUES, L. G. **Importância da análise dos custos de produção**. Varguinhas: UNIFAL, 2013.

SANTOS, J. J. **Manual de Contabilidade e Análise de Custo**. Lisboa: Editora Atlas, 2017.

SANTOS, U. S. **Contabilidade de Custos como instrumento de apoio à gestão**: um estudo em uma empresa fabricante de pré-moldados no município de São Felipe-BA (Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contabéis). Governador Mangueira: FAMAM, 2016.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da Pesquisa**. Florianópolis: Editora da UFSC, 2001.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. Gestão de Custos, aplicações operacionais e estratégicas. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

STRUT, E. “Gestão e Análise de Custos”. Revista Centro Universitário Leonardo da Vinci, vol. 2, 2017.

WERNKE, R. **Gestão de custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

CAPÍTULO 4

Custos e a Formação de Preço através do Método Baseado no Custo da Mercadoria

CUSTOS E A FORMAÇÃO DE PREÇO ATRAVÉS DO MÉTODO BASEADO NO CUSTO DA MERCADORIA

Dércio Carlos Cuco

O presente capítulo procura compreender a relação existente entre o custo e a formação do preço de venda baseado no custo da mercadoria. Tal posição é suportada pela intimidade existente entre estas duas variáveis e o condicionalismo a que o sucesso das empresas se sujeita na falha de boa articulação destes elementos. Para atender a este objectivo, estabeleceu-se um estudo com abordagem qualitativa, que, quanto aos objectivos, é explicativo, suportado em procedimentos de revisão bibliográfica. Os resultados da pesquisa apontam que as empresas devem focar-se na gestão/análise de custos para que a formação do preço de mercadoria vendida, que é estabelecida a partir dos custos suportados, seja relativamente avantajada, ou seja, competitivo quando comparado com os demais mercados com que concorrem.

O desafio diário das empresas é encontrar melhores fórmulas que assegurem maiores rendimentos (lucros), que tal é a diferença entre proveitos e custos de uma determinada firma. Sucede que, em muitas das vezes, uma das formas de maximizar o lucro seria incrementar o preço dos produtos. Todavia, pode isso também constituir forma de "afugentar" o cliente. Assim, para assegurar a competitividade dos produtos no mercado, resta uma variável, a optimização do custo da mercadoria baseado na produção com menores gastos possíveis.

Buscando harmonização dos pressupostos para a garantia dos interesses da empresa, mercado e cliente, leva-se a cabo uma pesquisa subordinada ao estudo da relação entre análise de custos e

a formação de preço através do método baseado no custo da mercadoria.

Com este estudo, o objectivo é de compreender a relação entre os custos e a formação de preço através do método baseado no custo da mercadoria, buscando-se entender a relação entre a variável custo com a formação do preço baseado no custo de mercadoria.

Portanto, o estudo deste tema encontra fundamentos, quanto a sua importância, na necessidade de entender a sensibilidade da variável custo, na formação do preço da mercadoria, que é um factor determinante na vida de uma empresa. Assim, para a operacionalização do objectivo geral traçado para o presente artigo, estão estabelecidos os seguintes objectivos específicos: (i) abordar sobre os preceitos da análise de custos e formação de preço baseado no custo da mercadoria; (ii) descrever o efeito do custo na formação do preço de venda da mercadoria/produto; e (iii) explicar a sensibilidade do preço de venda face aos custos de produção associados.

A pesquisa, quanto aos procedimentos metodológicos, é classificada: (i) quanto ao enfoque do problema, que é do tipo qualitativa; quanto ao objectivo, o de compreender a relação entre o custo de produção e o preço de venda, sendo a pesquisa explicativa; e quanto aos seus procedimentos, no caso, é bibliográfica, pois a análise é baseada em livros, artigos científicos e dissertações.

Relativamente a sua estrutura, o presente artigo está dividido em três grupos principais. O primeiro é sobre os aspectos-guia do trabalho, quer dizer, o resumo, que constitui uma visão geral do trabalho todo de forma compacta, e a introdução, a qual congrega a contextualização sobre o tema em estudo, os objectivos (geral e específicos), o problema de pesquisa, a justificativa, a metodologia aplicada e a estruturação do trabalho. No segundo grupo, estão incorporados os aspectos relativos a fundamentação teórica do tema

em estudo, bem como a discussão dos resultados encontrados durante o estudo. Por fim, o terceiro, este que é destinado às considerações finais sobre o trabalho e às referências bibliográficas que apoiaram a realização do mesmo.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E DISCUSSÃO DOS DADOS BIBLIOGRÁFICOS

Análise de Custos

É quase impossível abordar sobre análise de custos sem antes entender o termo "custo", que é definido como medidas monetárias dos sacrifícios com os quais uma empresa tem que lidar para o alcance dos seus objectivos (MACANE, 2023). Enquanto, para Martins (2010 *apud* SOUZA, 2021); Zambon e Teixeira (2016), o termo custo significa o tipo de gasto relacionado ao bem ou serviço utilizado na produção de bens ou serviços. Por sua vez, Catânio e Pereira (2018) entendem ser preponderante a percepção dos custos, pois, na base deles, é possível saber se o preço aplicado a um produto ou serviço é ou não rentável. Face a conceituação deste termo, os autores consultados, embora de forma diferenciada, corroboram no facto de constituir os desembolsos monetários para a produção de um bem ou prestar serviços.

A análise de custos tem, neste contexto, a mesma percepção que a contabilidade de custos. Desta forma, Dutra (2017) considera Análise de Custos como sendo uma área de estudo totalmente informal, por ser uma análise que não depende de normas. Mais adiante, a mesma autora diz que aplicação desta área contabilística depende exclusivamente da empresa, em resposta às suas necessidades de informação. Ainda, Leone (2000 *apud* SANTOS,

2018) conceitua Contabilidade de Custos como sendo actividade de colecta e fornecimento de informações com vista à tomada de decisões de todo tipo, tanto de operações cíclicas, quanto das de natureza estratégica, apoiando igualmente na formulação de principais políticas das organizações.

Portanto, a contabilidade de custos, na óptica de Marinho *et al*. (2017), tem por objectivo "o controlo dos gastos no decorrer da produção ou comercialização de produtos, para expor, assim, o correcto custo de determinada mercadoria a ser vendida" (p. 05). No seguimento da identificação dos objectivos da contabilidade de custos, Koliver (2002 *apud* SANTOS, 2018), apresenta três tipos distintos de objectivos, nomeadamente:

(i) geral - a apreensão, classificação, registo, análise, interpretação de valores físicos e monetários de variações patrimoniais – ocorridas, projectadas ou simuladas – pertencentes ao ciclo operacional interno, com vista à tomada de decisões de cunho administrativo, nos diversos níveis de comando da entidade;

(ii) centrais – são desdobrados em dois, sendo o primeiro a formação de juízos críticos sobre os custos necessários e desnecessários; e o segundo, a optimização dos resultados diante dos recursos disponíveis;

(iii) específicos - 1) apreender as variações patrimoniais ocorridas no ciclo operacional interno da entidade, para a sua correcta avaliação e, consequentemente, dos activos e despesas a elas concernentes; 2) apurar os resultados por portador final dos custos, de acordo com seus preços de venda; 3) avaliar a eficácia das operações, à luz de parâmetros estabelecidos, ou seja, o controle de economicidade operacional; 4) analisar alternativas, reais ou simuladas, que busquem

> alterações nas operações da entidade, no todo ou em parte.

Sendo uma das finalidades da análise de custos/contabilidade de custos assegurar a economicidade operacional, Pompermayer (1999) chama atenção ao facto de, em muitas das vezes, as entidades lutarem para adopção de acções de controlo e redução indiscriminada, por estarem associados a visão monetária. A chamada de atenção está associada ao facto de poder reduzir tanto o custo a ponto de comprometer a sua boa operação.

Nesta perspectiva, uma boa análise de custos é baseada em métodos que, sob ponto de vista de Dias Filho e Nakagawa (2001), são dois métodos geralmente usados para as estimativas de custos de produtos, a saber: (i) estudos de engenharia industrial e (ii) análise de dados históricos. Assim sendo, entendem que o método de estudos de engenharia industrial considera projectos de produtos, volume de materiais consumidos na produção e outros insumos. Portanto, esses métodos têm por objectivo estabelecer relações físicas entre os insumos produtivos e as saídas do processo. Por sua vez, no método de dados históricos, segundo os mesmos autores, para estimar os custos baseados na análise de dados históricos, busca-se fornecer estimativas de custos futuros, com base em relações de períodos anteriores. No contexto empresarial moçambicano, é predominantemente usado o método de análise de dados históricos, com particular enfoque no uso das projecções macroeconómicas (Taxa de inflação, taxa de câmbio, etc.) para definição dos custos futuros da operação.

Deste modo, uma análise de custos adequada, para além dos métodos de estimativas acima, precisa de entender sobre os sistemas de custeios, que, segundo Catânio e Pereira (2018),

> são os procedimentos adoptados para a apuração dos custos industriais, ou seja, a forma pela qual a organização irá agregar ao preço de venda de seus produtos os custos empregados durante seu processo de fabricação. Tais métodos são utilizados para a correcta identificação e associação dos custos fixos e variáveis aos produtos, contribuindo, de certa forma, com o processo de gestão empresarial (p. 54).

Os sistemas de custeios, conforme Macane (2023), Silva (2017), Catânio e Pereira (2018) e Souza (2021), subdividem-se conforme a descrição patente no Quadro 1.

Quadro 1 - Classificação do Sistema de Custeios

Sistema de Custeio	Características
Por Absorção	Propõe que os custos de fabricação incorridos no processo fabril sejam alocados ao produto e que as despesas do período sejam registadas directamente no resultado.
Variável	Apenas os custos variáveis são repassados aos produtos e serviços e os custos fixos são rateados e são lançados no resultado, assim como as despesas fixas.
Baseado em Actividades (ABC)	Associa os custos às actividades em vez de ser aos produtos ou aos serviços.

Fonte: Elaboração própria (2023).

Dos três sistemas de custeio acima, o Sistema de Custeio Baseado em Actividades (ABC) é a ferramenta que melhor permite o apuramento dos custos através da análise das actividades executadas dentro da empresa e as respectivas relações com os

produtos (MARTINS, 2003). Para complementar, Cogan (1994 *apud* FERREIRA, 2008) diz que o ABC surge para reduzir as distorções causadas pela arbitrariedade do rateio dos custos indirectos de fabricação.

Teoria de Formação de Preço

O preço de um produto é parte fundamental de qualquer negócio. Daí que é preciso acautelar alguns aspectos que se afiguram relevantes nesta variável, nomeadamente: a inflação, os impostos, os fornecedores, os custos operacionais fixos, a margem de lucro, os factores tecnológicos, o ciclo de vida do produto e a demanda (PEREIRA, 2000). Embora tal resulte também dos objectivos mercadológicos, que são orientados economicamente e, do ponto de vista interno pela maximização dos lucros, o retorno do investimento e os preços baseados nos custos são aspectos a considerar na formação do preço, o preço-meta, porque o preço baseado nos custos pode não ter aceitação no mercado (MACHADO; SOUZA, 2006).

Pinto e Moura (2011), Dias, Carvalho e Cogan (2006) e Pereira (2000) estabelecem como métodos de formação do preço de vendas os seguintes:

i. método baseado no custo das mercadorias;
ii. método baseado nas decisões das empresas concorrentes;
iii. método baseado nas características do mercado;
iv. método misto.

Dos quatro métodos, no interesse do estudo, importa estudar somente o método baseado no custo das mercadorias, que, nos

termos de Pereira (2000), é o mais usual na prática dos negócios e, se a base for o seu custo total, a margem adicionada deve ser suficiente para cobrir os lucros esperados pela empresa. Se a base for formada por custos variáveis, a margem adicionada deve ser suficiente para cobrir os custos fixos, além do lucro previsto. Este método é igualmente denominado formação do *Mark-up*, tendo como fórmula de apuramento Preço de Venda (PV) = Lucro + Custos (BACI; ROBLES, 2001).

Lunkes (2003) complementa afirmando que o método de formação do preço de venda com base no seu custo é a forma mais utilizada, pelo facto de mostrar ao cliente o valor económico que percebido nele relativamente a custos, escassez, gastos em propaganda, etc. É preciso ter em conta que, se o custo declarado for excessivo, automaticamente o cliente recusa-se de suportar (MACHADO; SOUZA, 2006).

Nesta ordem de ideias, para validar o posicionamento dos autores acima, segundo os quais a formação do preço de venda no mercado é baseada no critério do custo de mercadoria, entendo que tal facto esteja associado a facilidade de apuramento, por um lado, e predominância de pequenos comerciantes e informais, por outro. Os demais métodos, todavia, para além de complexos, requerem uma equipa vasta e suficientemente atenta às variações comportamentais do mercado.

METODOLOGIA

De acordo com Hungler e Polit (1995 *apud* PINHEIRO, 2013), "a metodologia em investigação consiste na determinação das etapas, procedimento e estratégias utilizadas para reunião e análise de dados" (p. 39).

Assim sendo, esta pesquisa aborda o seu problema de forma qualitativa, e, nos termos apresentados por Gerhardt e Silveira (2009), não se preocupa com a representatividade numérica, mas, sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização, etc. (p. 31). Esta forma de abordagem permitiu interpretar a informação recolhida relativamente ao trabalho.

Relativamente aos procedimentos e técnicas de recolha de dados, a pesquisa é bibliográfica, que, conforme Gil (2008), é baseada em buscas a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Com este procedimento, foi possível a recolha de informações em livros, artigos científicos, teses e dissertações que versam sobre as teorias de formação de preço e análises de custos.

Quanto aos objectivos, o estudo é explicativo, pois procura identificar os factores determinantes, no caso em apreço custos, para a ocorrência de um fenómeno, que, para o presente artigo, é o preço (GIL, 2008).

DISCUSSÃO DOS DADOS BIBLIOGRÁFICOS

No decorrer do trabalho, foi compulsado o artigo científico de Machado e Souza (2006), intitulado "Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adoptadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no Rio Grande do Sul". Este estudo tinha como objectivo central identificar as práticas de contabilidade gerencial adoptadas pelas empresas; no caso, os aspectos metodológicos adoptados são de cunho descritivo e exploratório, com base em entrevistas presenciais a nove das onze empresas conserveiras de médio e grande porte da Rio Grande do Sul (RS). O estudo obteve como resultados que as

empresas do segmento utilizam como fonte de informação a contabilidade tradicional, com destaque para a aplicação do método de custeio por absorção e o sistema de predeterminação de custo-padrão, à medida que as práticas gerenciais mais contemporâneas pesquisadas não encontram aderência prática, com excepção da pequena representatividade na utilização do custo-meta. O estabelecimento e a gestão do preço de venda são práticas maioritariamente amparadas na sistémica do custo mais margem (*Mark-UP*). Nesta conformidade, o estudo valida a posição de Pereira (2000), segundo a qual é predominantemente aplicado o método de formação de preço baseado em custos totais, pela facilidade de aplicação e por assegurar a exactidão da margem de lucro pré-definido.

Em complemento à abordagem do autor acima, Filho e Nakagawa (2001), no artigo científico intitulado "Decisões de planeamento e controle de custos: uma abordagem quantitativa", tendo como objectivo demonstrar que o uso de métodos quantitativos pode contribuir para melhorar as funções de planeamento e de controlo, recorreram, para o alcance do objectivo, à metodologia de observações empíricas apoiada em técnicas estatísticas de análise de dados, o que levou ao resultado de que, em muitas circunstâncias, as entidades implementam controlos que acabam provocando mais despesas, comparados aos benefícios gerados, denunciando que o desconhecimento de técnicas estatísticas pode contribuir para minimizar o grau de subjectividade das decisões relativas ao controlo de custos. Assim, este orienta ao estabelecimento de mecanismos de gestão de custos ao nível das instituições para acautelar os possíveis gastos desnecessários. Este estudo corrobora com a posição de Marinho *et al*. (2017), onde se estabelece que é preciso, em cada instituição, definir-se o valor de custos passível de verificação e análise minuciosa, pois a análise indiscriminada de custos pode propiciar maior despesa em tecnologia e mão-de-obra para fazer cumprir o que,

consequentemente, pode colocar a empresa a aplicar preços de vendas menos competitivos.

O estudo de Bortoluzzi *et al*. (2020), subordinado ao tema "Contabilidade de custos e formação do preço de venda: um estudo de caso em uma padaria", que visava identificar os custos e a formação do preço de venda dos produtos de uma indústria de panificação do município de Arvoredo – SC, realizada através de um estudo de caso, com característica, no quesito dos objectivos, exploratória, e suportado por uma entrevista semiestruturada, observação e análise documental para a colecta de dados, constatou a divergência entre o preço de venda orientado e o praticado. Nesta senda, nos três produtos analisados, as margens de contribuição unitária ficaram menores mediante o preço praticado do que pelo orientado, o que remete a conclusão de que o empresário não possui o retorno da margem de lucro que ele projecta receber, evidenciado pela Demonstração de Resultados com um lucro de 14,6% abaixo do esperado. Há, assim, concordância com os dois estudos anteriores. Contudo, no caso em apreço, o empresário não está registando prejuízo, porém, está perdendo a oportunidade de melhorar seus resultados. Este estudo contrasta com o pressuposto de *Mark UP*, defendido por Pereira (2000), pelo facto do empresário não estar a conseguir assegurar a sua margem de lucro sobre os custos que a operação acarreta, mas tal efeito deriva da má aplicação do procedimento orientado e não pela ineficiência do método.

Também, foi base de consulta para o trabalho em curso o estudo de Pereira (2000), cujo tema é "Metodologia de formação de preço de venda para micros e pequenas empresas". Este esteve virado ao objectivo de desenvolver uma metodologia para auxiliar a formação do preço de venda em micro e pequenas empresas do ramo comercial. Metodologicamente, foram aplicadas a pesquisa bibliográfica e descritiva, abordando o tema quantitativamente. Do estudo, foram resultados alcançados, a necessidade de conhecimento

profundo do mercado em que se opera, conhecimento dos concorrentes, acompanhando as suas políticas, e, não menos importante, a necessidade de conhecimento aprofundado dos custos operacionais da empresa.

Diante dos estudos consultados, embora com objectivos de estudo divergentes, fica claro que uma boa gestão da componente de custos é um passo significativo para a competitividade no mercado no que refere ao preço de venda dos produtos. Porém, devemos ter em conta o posicionamento do Pompermayer (1999), que chama atenção no aspecto de redução irracional do custo, pois pode comprometer a operação e, até certo ponto, a qualidade do produto final. Esta é igualmente uma posição suportada por Filho e Nakagawa (2001), que orienta o estabelecimento de um modelo e segmentação de custos para não onerar o processo da operação por questões de análise de todo custo incorrido nela.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objectivo compreender a relação entre a análise de custos e a formação de preço através do método baseado no custo da mercadoria, focado em abordar sobre os preceitos, análises de custos e teorias de formação de preço de venda; descrever o efeito do custo na formação do preço de venda da mercadoria/produto; e explicar a sensibilidade do preço de venda face aos custos de produção associados.

Com base nas abordagens trazidas, foi possível perceber que muitas empresas recorrem a análises de custos como forma de assegurar um lucro razoável, visto que a metodologia de formação de preço aplicada, que é essencial para a obtenção do lucro, é o custo total incorrido mais a margem do lucro estabelecido pela empresa.

Diante dos resultados encontrados nas pesquisas, conjugado com os estudos visitados, o desafio na optimização do preço, e consequente aceitação do preço da mercadoria, está intimamente ligado a gestão adequada dos custos de operação, podendo a entidade adoptar fórmulas de gestão de custos. A título de exemplo, o gestor deve apoiar-se em técnicas estatísticas na modelagem do custo óptimo para não perigar a margem esperada, assim como o capital investido no negócio, pois a gestão do custo é o indicador que constitui o elemento de sucesso e é de gestão directa da empresa.

REFERÊNCIAS

BORTOLUZZI, C. A. P. *et al*. "Contabilidade de custos e formação do preço de venda: um estudo de caso em uma padaria". **Revista ABCustos**, vol. 15, 2020.

CATÂNIO, A. R.; PEREIRA, A. **Contabilidade de custos e industrial**. São Paulo: Editoria e Distribuidora Educacional S.A, 2018.

DIAS FILHO, J. M. D.; NAKAGAWA, M. "Decisões de planejamento e controle de custos: uma Abordagem quantitativa". **Anais do VIII Congresso Brasileiro de Custos**. São Leopoldo: ABCustos, 2001.

DIAS, L. N. S.; CARVALHO, F. M.; COGAN, S. "Formação do preço de venda: teoria versus prática em lojas do sector de vestuário". **Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos**. Belo Horizonte: ABCustos, 2006.

FERREIRA, R. J. C. L. **Análise do método ABC aplicado à logística de distribuição** (Dissertação de Mestrado em Economia). Covilhã: UBI, 2008.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

MACANE, A. "Introdução à análise de custos". **Palestra apresentada na Aula I da UCM**. Xai-Xai: UCM, 2023.

MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. "Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do Preço de venda: um estudo das práticas adoptadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS". **Revista Universo**, vol. 2, 2006.

MARINHO, M. L. F. R. *et al*. "Planejamento de custo de produção através do método abc em uma Empresa do ramo alimentício: estudo de caso da Sorveteria Sorgel". **Anais do XXXVII Encontro Nacional de Engenharia de Produção**. Joinvile: ABEPRO, 2017.

PEREIRA, F. H. **Metodologia de formação de preço de venda para micro e pequenas empresas** (Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção). Florianópolis: UFSC, 2000.

PINTO, L. J. S.; MOURA, P. C. C. "Formação do preço de venda e estratégias de precificação: o caso da Leader Magazine". **Anais do VIII Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**. Florianópolis: UFSC, 2011.

POMPERMAYER, C. B. "Sistemas de gestão de custos: dificuldades na implantação". **Revista FAE**, vol. 2, 1999.

SANTOS, M. A. **Contabilidade de Custos**. Salvador: Editora da UFBA, 2018.

SILVA, A. C. A. **Contabilidade de Gestão Simplificada** (Dissertação de Mestrado em Contabilidade). Aveiro: Universidade de Aveiro, 2017.

SOUZA, C. A. C. **Gestão de custos e implementação de controles financeiros**: uma proposta para melhoria na gestão de microempresas a partir da abordagem intervencionista (Dissertação de Mestrado em Controladoria Empresarial). São Paulo: Mackenzie, 2021.

ZAMBON, A. C.; TEIXEIRA, T. B. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Câmera Brasileira do Livro, 2016.

CAPÍTULO 5

Contabilidade de Custos e Contabilidade de Gestão: Sua Importância nas Organizações

CONTABILIDADE DE CUSTOS E CONTABILIDADE DE GESTÃO: SUA IMPORTÂNCIA NAS ORGANIZAÇÕES

Fátima Ismael Gonçalves Hassamo

No presente artigo, fez-se um estudo sobre a importância da Contabilidade de Custos e de Gestão nas organizações. A pesquisa objectivou verificar o quão a contabilidade de custos e de Gestão são importantes para as organizações, partindo de posições de diversas referências bibliográficas que serão expostas em forma de discussões. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica, com carácter descritivo e abordagem qualitativa. A Contabilidade de Custos e a de Gestão são considerados importantes numa organização como processadores de informação que recebem ou obtêm dados e acumulam de forma estruturada e fazem a sua análise produzindo mais informação para diversos níveis de gestão. Como conclusão, notou-se que a contabilidade de Custos e de Gestão diferenciam-se na medida que uma faz o apuramento dos custos e resultados e a outra reporta a informação gerada e elabora os relatórios de gestão para publicar aos demais interessados e para os gestores.

Com as constastes mudanças económicas, as organizações são obrigadas a mudar a sua gestão e se direccionar naquilo que o mercado apresenta, tal como a mudança de tecnologias, novas políticas bem como a competitividade, dentre outros. Isto exige das organizações uma boa gestão. Desta forma, a Contabilidade de Custos e a de Gestão fazem parte destas direcções de gestão que dão suporte em fornecer informações financeiras que auxiliam aos gestores, no processo de tomada de decisões e na sua eficiência. Assim, um grande problema que ameaça a continuidade de muitas organizações é ausência de informações que dão a conhecer o

processo de gestão, impedindo que as mesmas alcancem seus sucessos (PASSOS, 2010).

Neste contexto, tendo em consideração o problema acima descrito, o presente estudo procura abordar a importância da contabilidade de custos e de gestão, partindo da seguinte questão: Qual é a importância da Contabilidade de custos e de Gestão nas organizações?

Entretanto, de forma a responder a esta questão, foram definidos como objectivo geral verificar o quão a Contabilidade de Custos e de Gestão são importantes para as organizações, baseando-se em posições de diversas referências bibliográficas. Para a materialização deste, surgiram os seguintes objectivos específicos: (i) determinar a importância da Contabilidade de Custos e Gestão como instrumentos para gestão das organizações; (ii) apresentar as diferenças entre a Contabilidade de Custos e de Gestão com base em estudos realizados.

Para o alcance dos seus objectivos, o estudo baseou-se numa pesquisa bibliográfica, com carácter descritivo e uma abordagem qualitativa.

Quanto a organização, o artigo, para além da Introdução, inclui a Fundamentação teórica, Análise discussão dos resultados e as Considerações finais.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A Contabilidade de Custos e a de Gestão passaram por vários processos evolutivos até chegarem a ser reconhecidas como ciências contabilísticas e serem aplicadas com maior segmento nas organizações como forma de trazer os resultados da aplicabilidade

dos investimentos (NEVES; VICECONTI, 2010). Para compreender estas duas contabilidades, destacam-se os seguintes conceitos:

Para Neves e Viceconti (2010):

> A Contabilidade de Custos representa um desdobramento da contabilidade financeira, que visa o controlo e apropriação dos custos com vista a determinar valores de inventário e serve de parâmetro para a fixação de preços de venda. É uma contabilidade voltada para produzir subsídios à gestão eficiente das organizações, pois fornece relatórios a Contabilidade de Gestão e a Contabilidade Financeira (NEVES; VICECONTI, 2010, p. 118).

Alinhando com Martins (2003),

> a Contabilidade de Custos é uma função de controlo que fornece dados para estabelecimento de padrões, orçamentos e outras previsões e alimenta as informações sobre valores relevantes que dizem respeito aos custos de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção e outras (MARTINS, 2003, p. 21).

A Contabilidade de Custos tem sido vista no seu processo evolutivo como auxílio na avaliação de estoques e lucros globais, como importante arma de controlo e decisão na gestão das organizações (MARTINS, 2003).

A Contabilidade de custos é uma ferramenta de gestão e se constitui como uma das fontes mais eficazes e eficientes nas organizações, nas quais dão informações aos gestores sobre os custos

de forma que possam acompanhar as entradas e saídas do fluxo financeiro da organização (MARTINS, 2003 *apud* ROCHA, 2017).

Assim, percebe-se que a Contabilidade de Custos desempenha um papel preponderante no que concerne ao fornecimento de informações financeiras dos custos imputados para a produção de um certo bem ou serviços. Estas informações servem de base para os gestores saberem o que se gastou, assim como fixar o preço. No entanto, a Contabilidade de Custos é mais usada em organizações que possuem actividades industriais, embora também possa ser usada em organizações de prestações de serviços.

Segundo Crepaldi (2010 *apud* ROCHA, 2017):

> a Contabilidade de Custos tem como objectivo mensurar e gerar as informações dos gastos das operações realizadas nas suas actividades de forma eficiente e precisa de forma auxiliar os gestores a tomarem decisões das organizações (CREPALDI, 2010 *apud* ROCHA, 2017, p. 06).

Para Rocha (2017), a Contabilidade de Custos é considerada como ramo da contabilidade que produz as informações a diversos níveis de gestão, como a de controlo e planeamento, bem como avaliação dos custos de produção ou mesmo no apuramento de custos e cálculo do preço de venda.

Em suma, a Contabilidade de Custos tem três objectivos principais, quais sejam o auxílio ao controle, determinação do lucro da empresa e ajuda na tomada decisões.

Conforme diversas discussões de autores, a Contabilidade de Gestão tem-se destacado cada vez mais na contribuição da gestão das Organizações. Por exemplo, para Freitas (2022):

> A contabilidade de Gestão é uma profissão que auxilia na tomada de decisões de gestão, no desenvolvimento de sistemas de planeamento e medição de desempenho, no fornecimento de informações financeiras e no controlo como forma de auxiliar os gestores na formulação e implementação das estratégias organizacionais (FREITAS, 2022, p. 12).

Segundo Laurentino, Lestensky, Nogara e Pria (2008), a Contabilidade de Gestão é o processo de produzir informação operacional e financeira para os gestores de forma a orientar-lhes nas suas decisões de gerência e de investimentos (p. 28). Por outro lado, a Contabilidade de Gestão é uma Organização do conhecimento que orienta um outro conjunto de conhecimentos contabilísticos organizados e direccionados aos aspectos administrativos e sob tomada decisões (AMARAL, 2018).

Nota-se que os autores, ao conceituarem a Contabilidade de Gestão, utilizaram uma mesma linha de raciocínio, que é o pressuposto de que a contabilidade de gestão é um processo que serve de ferramenta de tomada de decisão e gera informações que preenchem vários campos de actuação numa organização, tais como a área administrativa, operacional e do topo.

Tal como nos lembram Neves e Viceconti:

> objectivo principal da contabilidade de gestão é de fornecer informações extraídas de dados contabilísticos e também fornece informações aos gestores sobre o desempenho da mesma, avaliando se foram cumpridas as metas previstas no orçamento. Portanto, ela é usada na função de controlo (NEVES; VICECONTI, 2010, p. 12).

Diferença entre a Contabilidade de Custos e de Gestão

Conforme os conceitos acima apresentados sobre as duas contabilidades, para melhor diferenciá-las, é importante entender o foco de cada uma e as suas funções numa organização.

De acordo com Velter e Missagia (2010), a Contabilidade de custos tem a função de desdobrar a contabilidade financeira de forma a divulgar todos custos de produção e redução dos custos. O seu principal objectivo é divulgar a informação económico-financeira da organização.

Para Laurentino *et al*. (2008), a contabilidade de Gestão tem a função de usar os dados da contabilidade de custos e criar um sistema básico que ajuda a gestão na análise e tomada de decisões sobre a situação financeira da organização.

Quadro 1 - Principais diferenças entre a Contabilidade de Custos e de Gestão

FACTOR	CONTABILIDADE DE CUSTOS	CONTABILIDADE DE GESTÃO
Usuários dos relatórios	Externos e internos	Internos
Objectivos dos relatórios	Facilitar a análise para as necessidades dos usuários externos e internos	Objectivo especial de facilitar o planeamento de desempenho e tomada de decisão internamente
Base de preparação das informações	Princípios contabilísticos geralmente aceites	Nenhuma restrição, excepto as determinadas pela administração
Frequência dos relatórios	Anual, trimestral e ocasionalmente mensal	Quando necessário para a administração
Bases de mensuração usadas para quantificarem os dados	Moeda corrente	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira, moeda forte, medidas físicas, índices, etc.
Característica da informação fornecida	Acoplada como uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle posterior ao facto	Orientada para o futuro, para facilitar o planeamento, controlo e avaliação de desemprenho antes do facto (para impor metas)

Fonte: Elaboração própria. Baseada em: Laurentino *et al*. (2008).

Portanto, apesar de existirem diferenças entre elas, há uma ligação forte na geração de informações, principalmente na contabilidade de Gestão, que solicita a informação sobre o controle de gastos e custos de forma a dar a conhecer aos gestores os custos, proveitos, e resultados, contribuindo, dessa forma, na geração de informação precisa e coerente para as organizações.

Na óptica de Laurentino *et al*. (2008), a diferença entre as duas contabilidades é baseada em alguns pressupostos do ponto de vista dos usuários destas informações por si geradas, bem como a sua mensuração e características, tal como consta no Quadro 1.

Importância da Contabilidade de Custos e de Gestão

O sistema de contabilidade é a mais importante informação qualitativa e quantitativa para as Organizações porque fornece dados para os relatórios financeiros nos processos estratégicos que incluem o planeamento e controle, bem como nas tomadas decisões (ALMEIDA, 2007). Nesta perspectiva, a Contabilidade de Custos e de Gestão são importantes nas tomadas de decisões dos gestores, pois facilitam em saber quanto a empresa gasta ao produzir ou fabricar e quanto ela poderá vender ou que produziu (LONGO, 2017). Assim, pode referir-se que ambas estão inseridas nas ferramentas de gestão, auxiliando nas tomadas de decisões.

É importante para os gestores nas decisões que possam tomar, pois estas devem estar de acordo com as expectativas sobre o retorno do investimento, reconhecendo os custos e controlados de maneira eficaz e eficiente de forma que as organizações tenha bons resultados.

Além disso, é também fundamental para os gestores no uso de informações contabilísticas, na formação de políticas e no estabelecimento de planos a longo prazo.

METODOLOGIA

Para a realização deste artigo, optou-se por uma pesquisa bibliográfica, com carácter descritivo e com abordagem qualitativa. Segundo Fonseca (2002), a pesquisa bibliográfica é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos electrónicos, como livros, artigos científicos, páginas de *websites*. Qualquer trabalho científico inicia-se com uma pesquisa bibliográfica, que permite ao pesquisador conhecer o que já se estudou sobre o assunto.

Relativamente à pesquisa descritiva, para Gil (2007), esta "visa descrever as características de determinadas populações ou fenómenos" (p. 05). Assim, a pesquisa visa descrever ou observar algo fazendo uma análise minuciosa do objecto de estudo, descrevendo características e funções. Ela pode ser feita através de dados quantitativos ou qualitativos, dependendo do objecto de estudo.

Ademais, considerando que uma abordagem qualitativa é quando há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, que não pode ser traduzida em números, e que permite a selecção de casos, sendo que o pesquisador obtém mais informações sobre o propósito do objectivo (SILVA; MENEZES, 2001), para análise de resultados deste artigo, baseou-se em discussões de diversas literaturas e artigos, dando ênfase aos objectivos do estudo.

ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A presente pesquisa análise e discussão de resultados visa abordar alguns pontos importantes para responder ao problema de pesquisa e os objectivos através de fontes bibliográficas que se evidenciaram sobre a Contabilidade de Custos e de Gestão, assim como a sua importância nas organizações.

Para Beirão, Gomes e Nunes (2018), nos seus estudos sobre a importância da Contabilidade de Custos para gestão empresarial, focaram-se numa empresa de prestação de serviços de advocacia, na qual existem empregados, despesas fixas, receitas, pagamento de impostos e deve também haver uma contabilidade organizada. Foi nesta senda que consideraram importante existir um sistema de apuração de custos, pois as organizações de prestações de serviços têm dificuldades no controlo de custos e enfrentam dificuldades para tomar decisões sobre preços de venda ou lucratividade.

Portanto, com o estudo, foi possível verificar que a Contabilidade de Custos é importante no processo de tomada de decisões pelos gestores das organizações. Basta, assim, sejam feitos todos apuramentos de custos de forma correcta, para que a Contabilidade de Custos sirva em qualquer tipo de organização, seja de prestação de serviço ou industrial.

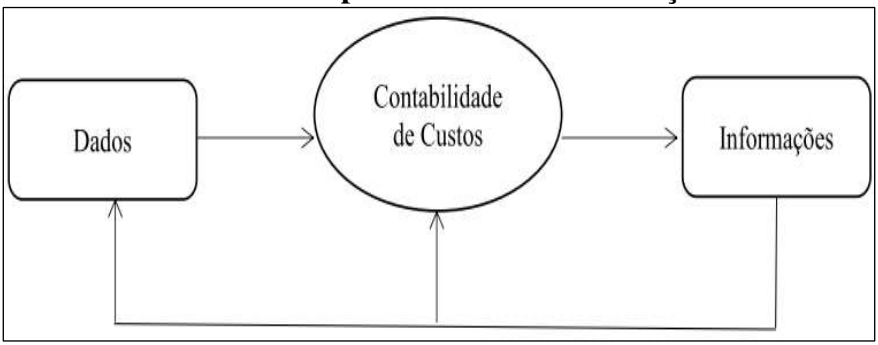
Similarmente, Longo (2017) nos estudos sobre a importância da Contabilidade de Custos como estratégia no mercado empresarial, mencionou uma empresa de capital aberto, uma organização de fornecimento de energia. Nesse tipo de empresa, o controle e uma boa gestão de custos são extremamente importantes para a concorrência.

Nestes termos, verificou-se que os gestores estavam preocupados com o apuramento de custos e nas políticas de

governança. Como factores mais importantes na organização, deveriam estar de acordo com as expectativas sobre o retorno do investimento e o controle dos custos de forma eficaz e eficiente, aumentando o lucro e diminuindo desperdícios.

Pompermayer e Lima (2002) defenderam, como resultado, a importância da contabilidade de custos como processador de informação que recebe ou obtém dados e os acumula de forma organizada, fazendo a sua análise e produzindo informação para diversos níveis. Acrescentou ainda que é preciso um sistema de custos com recurso a informática de acordo com a estrutura da organização. Desta forma, a Figura 1 representa a importância da contabilidade de custos como processador de informação.

Figura 1 - Contabilidade de Custos como processador de informação



Fonte: Elaboração própria. Baseada em: Pompermayer e Lima (2002).

Por outro lado, os estudos realizados pelos autores Rocha e Barbosa (2017) sobre a importância da contabilidade de custos para redução dos gastos obteve evidências de que a Contabilidade de Custos possui métodos e mecanismos suficientes para auxiliar os gestores nas tomadas de decisões. Esta busca e oferece aos gestores

relatórios e informações, que ajudam na redução de gastos e evitar desperdícios de matéria-prima, usando o método de custeio de ABC.

Vistos os estudos acima, os autores foram unânimes em afirmar que a Contabilidade de Custo é importante na produção de informações para diversos níveis de gestão. Neste suporte de redução de custos, ela vai demostrar através de relatórios o que se fez, quanto custou, por quanto foi vendido e o resultado. Com base nas informações geradas, pode-se aumentar a produção, diminuir os custos e podem também aumentar os lucros, usando o sistema de custeio.

Portanto, embora em áreas de actuação diferentes, os estudos de Beirão *et al*. (2018), Longo (2017) e Rocha e Barbosa (2017) foram unânimes na confirmação da importância da Contabilidade de Custos, pois argumentaram todos que esta auxilia no controle de custos e no processo de tomada de decisões. Ainda, evidenciaram, nos estudos, que a contabilidade de custos recebe e processa a informação para as organizações sobre todo o circuito financeiro das organizações. Desta forma, podemos ressaltar que é de extrema importância, principalmente nas organizações industriais, comércio e prestação de serviços.

Relativamente a estudos realizados sobre a Contabilidade de Gestão, foi destacado Freitas (2022). Na sua pesquisa sobre a importância da Contabilidade de Gestão no ramo de transportes, mencionou que a Contabilidade de Gestão constitui uma importante ferramenta informativa para a logística. Esta conclusão foi obtida a partir desta organização de transporte, com base numa avaliação de desempenho usando indicadores extraídos da contabilidade, que são definidos de acordo com o contexto de organização. Para o autor, é importante que a Contabilidade de Custos produza a informação sobre todos gastos da organização de transportes através de um sistema de contabilidade.

Segundo Laurentino *et al*. (2008), no seu estudo sobre a importância da contabilidade de gestão para micro e pequenas empresas, há necessidade de uma organização ou empresa ter uma contabilidade completa e eficiente que reflicta a sua realidade, possibilitando a elaboração e demonstração financeiras como base de informação útil para o gestor. Em suma, a pesquisa expôs a importância da Contabilidade de Gestão como instrumento de apoio às micro e pequenas empresas na gestão dos negócios. E, com um mercado competitivo, torna-se imprescindível ter o conhecimento sobre a contabilidade e administrá-la de maneira eficiente e eficaz.

Por outro lado, os autores Velter e Missagia (2010), Neves e Viceconti (2010) mencionaram que a contabilidade de custos e de gestão diferenciam-se na medida que uma faz o apuramento dos custos e resultados e a outra reporta a informação gerada e elabora os relatórios de gestão para publicar aos demais interessados e para os gestores.

CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objectivo geral verificar como a Contabilidade de Custos e de Gestão são importantes nas organizações. O mesmo foi desdobrado em objectivos específicos, os quais, para o seu o alcance, foram, primeiramente, discutidos os conceitos-chave, e, logo e, seguida, discutida a distinção entre ambas as contabilidades (de custos e de gestão).

Assim, do cruzamento feito, notou-se que os autores foram unânimes em argumentar que a Contabilidade de Custos está ligada a Contabilidade de Gestão no fornecimento de dados detalhados sobre todos custos inerentes a produção, fazendo o controle dos orçamentos e dos custos. Por outro lado, os resultados mostraram

que existe uma diferenciação entre a Contabilidade de Custos e de Gestão, pois que a primeira funciona como um sistema de cálculo, controle e redução de custos, e a outra consiste no processamento das informações, funcionando como um sistema que ajuda os gestores a tomarem decisões, isto é, transforma os dados da contabilidade de custos e financeira e cria meios de responder às estratégias da organização através dos custos, despesas e receitas arrecadadas.

Portanto, a Contabilidade de Custos usa dados quantitativos que demostram todos custos de produção, despesas e resultados do investimento enquanto a Contabilidade de Gestão usa os dados qualitativos e qualitativos. Assim, as duas contabilidades são importantes para uma organização, pois espelham a realidade das contas no geral e direccionam os gestores a melhorar a sua eficiência. Funcionam como ferramenta de gestão e no auxílio de tomada de decisões, controle de metas na execução do orçamento.

REFERÊNCIAS

AMARAL, O. **Manual de Contabilidade de Custos e de Gestão**. Maputo: OCAM, 2018.

BEIRÃO, E. S.; GOMES. A.; NUNES, K. J. F. S. "A importância da Contabilidade de Custos e Gestão empresarial de escritórios de advocacia". **Revista Brasileira Multidisciplinar**, vol. 2, 2018.

CREPALDI, P. G. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa Científica**. Fortaleza: Editora da UEC, 2002.

FREITAS, D. D. **Importância da contabilidade de gestão para a gestão de frota no transporte rodoviário de carga** (Relatório de Estagio de Mestrado em Gestão). Coimbra: Universidade de Coimbra, 2022.

GIL, A. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

LAURENTINO, A. J. *et al*. **A Importância da Contabilidade Gerencial para os micros e pequenas empresas no século XXI no Brasil** (Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis). Curitiba: FAE, 2008.

LONGO, V. R. **A contabilidade de Custos e a sua importância estratégia no mercado empresarial** (Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis). Rio de Janeiro: UFRJ, 2017.

MARTINS, E. **Uso de contabilidade de custo como Instrumento gerencial de planeamento e controle**. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

NEVES, S.; VICECONTI, P. E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Frase, 2010.

PASSOS, Q. C. D. "A importância da Contabilidade no processo de tomada de decisão nas empresas". **Revista Administração Pública**, vol. 4, 2010.

POMPERMAYER, C. B.; LIMA, J. E. P. "Gestão de custos: Finanças empresariais". **Revista Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus**, n. 4, 2002.

ROCHA, E. G.; BARBOSA, J. F. M. “A Importância da Contabilidade de Custos para Redução de Gastos”. **Revista Associação Educativa Evangélica**, vol. 45, 2017.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: Editora da UFSC, 2001.

VELTER, F.; MISSAGIA, L. R. **Contabilidade de custos e análise das demonstrações contábeis**. São Paulo: Editora Elsevier, 2010.

CAPÍTULO 6

O Contributo da Contabilidade de Custo e de Gestão nas Organizações

O CONTRIBUTO DA CONTABILIDADE DE CUSTO E DE GESTÃO NAS ORGANIZAÇÕES

Nhipass Alberto Munguambe Pondecane

Este capítulo tem como objectivo compreender o contributo da Contabilidade de Custo e de Gestão para a Gestão das Organizações. E, com vista a alcançar o objectivo supradescrito, o estudo apresenta conceitos de Contabilidade de Custo e de Gestão, com recurso à pesquisa bibliográfica. A mesma descreve também a sua importância para uma boa gestão, descrevendo as vantagens e desvantagens nas organizações e enfatizando a diferença existente entre ambas. Em termos metodológicos, o artigo segue uma abordagem qualitativa pois analisa a conceituação teórica e as diversas linhas de pensamento dos estudos sobre o assunto nas organizações, através de procedimentos técnicos de uma Pesquisa Bibliográfica, a qual levou a concluir que a Contabilidade de Custo e a de Gestão contribuem na Gestão das Organizações pela sua importância, visto que a primeira ocupa-se da classificação, apuramento e controle, atribuição dos custos, fornecimento de dados, avaliação dos inventários, como também fornece informação aos dirigentes para planificação de direção e a segunda por estar envolvida com o processo de identificação, mensuração, análise e interpretação dos dados para transformá-los em informações que serão utilizadas na tomada de decisão pela administração das organizações.

A gestão financeira constitui uma das questões mais importantes dentro do processo administrativo de qualquer organização e/ou sector, possuindo objectivos que focalizem lucros financeiros ou não. Assim, é importante que se reconheça a

relevância da contabilidade de custos sob o aspecto de um processo com vista a optimização dos limitados e escassos recursos disponíveis para que qualquer sector possa prosperar. Dentro deste contexto, pode-se perceber que a Contabilidade de Custo é um instrumento administrativo pouco utilizado pelas organizações, pelo facto de esta técnica ser tida como complexa em sua execução, por um lado e, por outro, que presenta um baixo retorno prático. Por sua vez, a Contabilidade de Gestão é vista como um instrumento que fornece informações que auxiliam aos administradores das organizações nas suas funções como gestores para melhor tomada de decisão.

Neste contexto, a presente pesquisa, tem como questão-problema do estudo, a razão para implementação da Contabilidade de Custo e a de Gestão nas organizações. Para responder a esta questão, foi traçado como objetivo geral o de explicar o contributo da Contabilidade de Custo e a de Gestão para uma boa gestão nas organizações. O mesmo foi desbravado pelos seguintes objectivos específicos: (i) descrever a sua importância para a tomada de decisão e (ii) mostrar as vantagens de desvantagens da Contabilidade de Custos para uma boa gestão, enfatizando a diferença existente entre as duas contabilidades.

Para a realização deste trabalho, foi feita uma leitura de estudos anteriormente realizados sobre a Contabilidade de Custo e de Gestão (pesquisa bibliográfica) que explicam o que ocorre nas organizações, seguindo uma orientação qualitativa.

No que respeita à estrutura do texto, para além da introdução, fazem parte do trabalho a fundamentação teórica, onde estão contextualizadas as palavras-chave da pesquisa, seguida da metodologia, que descreve as técnicas usadas para responder ao problema levantado e consequente alcance dos objectivos. Posteriormente, encontra-se a discussão dos resultados obtidos de acordo com os estudos de vários autores, fazendo o cruzamento, a

similaridade e o contraste dos informações. Para finalizar, é apresentada a conclusão, seguida pelas referências das fontes de pesquisa.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A contabilidade surgiu com o aparecimento das primeiras sociedades, embora rudimentar, como um sistema de registo das relações económicas e de troca (SANTOS, 2018). Assim sendo, Martins (2006 *apud* ALVES, 2019) afirma que a Contabilidade de Custos origina da derivação da Contabilidade Financeira.

Por outro lado, de acordo com Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007), a revolução industrial mostrou que a contabilidade financeira já não era mais capaz de responder às questões relativas ao custo do processo produtivo, pois as empresas não apenas comercializavam produtos prontos. Estas passaram também a transformar matéria-prima e agregando valores de mão-de-obra e de gastos gerais de fabricação, originado novos produtos e serviços que precisam ser valorados, surgindo, assim, a Contabilidade de Custo.

Por seu turno e, de forma resumida, Amaral (2018), defende igualmente que:

> a Contabilidade de Custo nasceu com a revolução industrial e tinha como objectivo de avaliar a matéria-prima de produtos fabricados e vendidos, num determinado período, e verificar os resultados obtidos pelas empresas como consequência da fabricação e venda de seus produtos (AMARAL, 2018).

Entretanto, a implementação da Contabilidade de Custos nas Organizações é um problema já identificado por vários autores há vários anos, e, para melhor disseminar este conteúdo, a pesquisa tece alguns conceitos relacionados com a Contabilidade de Custo e de Gestão.

Segundo Leone (2000), Contabilidade de Custo é um ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes de organização, dos planos operacionais e estratégicos e das actividades de colecta e fornecimento de informação, de distribuição de lucros, para controlar as operações e para auxiliar o administrador na formulação de principais políticas, processo de planeamento de todo tipo, para de tomada de decisão nas organizações.

Enquanto isso, para Horngren, Foster e Datar (2000 *apud* SANTOS, 2018), a Contabilidade de Custo mensura e demonstra informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização.

Ainda sobre o conceito de Contabilidade de Custo, Koliver apresenta que:

> é parte de contabilidade que trata da fundamentação teórico-doutrinária, das técnicas, métodos e procedimentos utilizados na apreensão, classificação e avaliação das mutações patrimoniais que ocorrem no ciclo operacional interno das entidades, com vista a correcta delimitação dos agregados de valores relativos e bens ou serviços produzidos e às funções exercidas na entidade, durante determinado período de tempo (KOLIVER, 2002, p. 12).

Assim, entende-se que, conforme dito anteriormente, a Contabilidade de Custo fornece informações tanto para a

contabilidade financeira quanto para a Contabilidade de Gestão. Deste modo, segundo a literatura, vale dizer que a Contabilidade de Gestão mede e relata a informação financeira e não financeira que visa, em primeiro lugar, assistir os gestores no alcance dos objectivos organizacionais.

Nesta senda, Santos, Raimundo e Lima (2005) definem Contabilidade de Gestão como o processo de melhoria contínua do planeamento, desenho, medida e operacionalização dos sistemas de informação financeira e não financeira que orienta a ação da gestão, motiva comportamentos, suporta e cria valores necessários para alcance de objectivos estratégicos, tácticos e operacionais da organização.

Para Amaral (2018):

> a Contabilidade de Gestão é o método que orienta o conjunto de conhecimentos contabilísticos organizado para observar o objecto da ciência sob o aspecto administrativo, notadamente sob os da tomada de decisão (AMARAL, 2018, p. 23).

Padoveze (2007 *apud* BEIRÃO; GOMES; NUNES, 2018) afirma também que a Contabilidade de Gestão está relacionada com o fornecimento de informações para os administradores responsáveis pela direcção e controle de suas operações.

Importância da Contabilidade de Custos e o seu contributo para Gestão

Esclarecido o conceito sobre a Contabilidade de Custo e de Gestão, torna-se fácil saber o seu objectivo, contributo e importância para tomada de decisão.

Cherman (2002 *apud* GOTARDO, 2013) define como objectivo primordial da Contabilidade de Custos o apuramento dos custos dos produtos vendidos, com finalidade de auxiliar na avaliação dos estoques e apuramento de resultados, controle das actividades produtivas e tomada de decisão.

Não obstante, Martins (2003) ressalta ainda que a mais importante missão da Contabilidade de Custos é fornecer dados para o esclarecimento de padrão, orçamentos e outras formas de previsão. Ademais, alimenta a informação sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção, com finalidade de suprir uma das carências identificadas no que diz respeito a contabilidade presente no ramo industrial que se tratava do controle e avaliação dos estoques (MARTINS, 2006).

No entanto, Fema (2014) conclui que a Contabilidade de Custo assume um papel importante nas empresas, visto que é através dela que são definidos os custos dos produtos e serviços, além de reproduzir informações sobre a avaliação de estoques e apurar os resultados do exercício. Oferece também muitos benefícios em sua utilização, uma vez que é por meio desta que se obtém uma noção sobre os custos que serão atribuídos aos produtos assim como os gastos que a empresa tem. Além disso, permite a realização de vários orçamentos bem como controlar as actividades.

Em contrapartida, no que respeita à Contabilidade de Gestão, Oliveira (2015) defende que é extremamente importante na criação de mecanismos que permitam uma melhor distribuição dos gastos perante custos existentes visando uma melhoria dos níveis de eficiência e eficácia das metas financeiras. Esta possibilita diagnosticar a saúde da situação económica das empresas através da análise de balanços; diferentemente, Horngren Ta (2000), em suas referências, indicam a Contabilidade de Gestão como a mais

abrangente e concisa por estar constantemente a adaptar-se às mudanças tecnológicas, às necessidades dos gestores e novas abordagens das áreas funcionais dos negócios. Entretanto, esta permite avaliar o resultado das actividades e projectos que contribuem para a realização das políticas e o cumprimento dos objectivos em termos de serviços a prestar, e avaliação, controle e planeamento das políticas públicas e privadas na execução dos objectivos definidos, por ser um sistema de contabilidade de carácter estratégico e de gestão interna (GONÇALVES, 2015). Ainda segundo Gonçalves, no âmbito da NCP 27:

> a Contabilidade de Gestão destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre custos e, sempre que se justifique, sobre rendimento e resultados, custos ambientais, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões (NCP 27, p. 04 *apud* GONÇAVES, 2015).

Diferença entre a Contabilidade de Custo e a Contabilidade de Gestão

Muitas vezes, quando se fala em contabilidade, olha-se para esta como sendo a mesma e nos confundimos com as expressões Contabilidade de Custo e Contabilidade de Gestão. Contudo, existe diferença entre elas, cujos objectivos, papel, cronologia, aparecimento de cada expressão e a razão de seu uso explicam-se por meio de uma análise histórica (MARTINS, 2003). As diferenças entre a Contabilidade de Custo e de Gestão podem ser observadas no Quadro 1.

Quadro 1 - Diferenças entre as Contabilidades de Custos e de Gestão

Ordem	Contabilidade de Custo	Contabilidade de Gestão
1	O objectivo é de auxiliar a gestão no controle de custos e na tomada de decisão.	O objectivo é fornecer as informações necessárias para a administração no processo de planeamento, controle e avaliação de desempenho e tomada de decisão.
2	Uso de dados quantitativos que podem ser medidos em termos de monitoramento.	Uso de dados quantitativos e qualitativos, e que não podem ser medidos em termos de dinheiro.
3	A determinação e controle de custos são as funções principais da Contabilidade de Custo.	Tem como papel principal a eficiência e eficácia de uma determinada preocupação.
4	O sucesso depende do sistema de Contabilidade de Gestão.	O sucesso depende do sistema de contabilidade financeira e dos sistemas de Contabilidade de Custos de uma preocupação.
5	Os dados relacionados a custos obtidos da Contabilidade financeira são a base da Contabilidade de Custos.	Contabilidade de Gestão é baseada nos dados recebidos da Contabilidade financeira e de Custos.
6	Fornece futuras decisões relacionadas a custos com base nas informações históricas de custo.	Fornece informações históricas e preditivas para futuras tomadas de decisão.
7	Os relatórios são úteis para administração, bem como para os accionistas e credores de uma empresa.	Elabora relatórios destinados exclusivamente para gestão.
8	Uso apenas de princípios de Contabilidade de Custos.	Uso de princípios de Contabilidade de Custo e Financeira.
9	A auditoria legal dos relatórios de Contabilidade de Custos é necessária em alguns casos, especialmente em grandes empresas.	Nenhum registo legal de auditoria para relatórios.
10	A Contabilidade de Custos é restrita aos aspectos relacionados a custos.	Uso de dados de Contabilidade financeira e também de Contabilidade de Custos.

Fonte: Martins (2003).

Vantagens e Desvantagens da Contabilidade de Custos e de Gestão para as Organizações

Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) descrevem como vantagens da Contabilidade de Custo e de Gestão o facto de consistirem na identificação e cálculo das actividades, eliminando as que não geram valores; ter a capacidade de gerar informações úteis para fins de gestão, auxiliando na tomada de decisão; ter aceitação na legislação do imposto de rendas; a facilidade de ser implementado e pelo baixo custo para a sua implantação. Em relação às vantagens da Contabilidade de Custos, destacam-se: a melhoria do controle dos custos, o facto de permitir visualizar os custos distribuídos pelas diversas áreas de actividade; investigar os feitos inter-relacionados das mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e vendidas, nos preços e nos custos e despesas.

Paula, Correia e Silva (2019) descrevem como desvantagens da Contabilidade de Gestão o facto de as informações serem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance.

METODOLOGIA

Para que se obtenha resposta ao questionamento que deu origem a pesquisa e atender ao objectivo geral e aos específicos traçados neste artigo, foi realizada uma pesquisa de cunho descritivo e qualitativo. Conforme Gil (2007), essas pesquisas podem ser classificadas como bibliográficas e estudo de caso, sendo que este último mostra um importante meio de verificação, pois proporciona a recolha de dados que demonstram a realidade na qual a entidade pesquisada se encontra. No entanto, no presente artigo, as metodologias utilizadas foram a de pesquisa bibliográfica, realizada

para melhor conceituação de termos e conhecimentos prévios do assunto, ou seja, termos relativos a Contabilidade de Custos e de Gestão, e com finalidade descritiva e qualitativa.

Gil (2007) exemplifica este método de pesquisa como as investigações acerca de tipos de ideologias ou até mesmo as que tratam de diversos pontos de um mesmo problema. Diz ainda que esta forma é bastante utilizada em meio a comparações, para que se alcance a resolução do problema e alcançar o objectivo, de forma que a solução possua uma base fundamental em pesquisas de outros autores, que possuam conhecimento equivalente acerca do tema abordado. O uso da pesquisa bibliográfica mostrou-se importante, pois proporcionou um fortalecimento essencial à metodologia de pesquisa, alcançando, assim, o objectivo anteriormente citado, reduzindo ao máximo a possibilidade de surgimento de eventuais questionamentos.

Conforme Aragão e Oliveira (2011), "a pesquisa qualitativa se dedica a compreensão dos significados dos eventos, sem ter a necessidade de se apoiar em dados estatísticos".

Por seu turno, Silva e Menezes (2001) definem pesquisa bibliográfica como "a colecta de informações através de matérias bibliográficas, tais como livros, periódicos, anuais e artigos científicos" (p. 04). Neste artigo, a base foram os artigos científicos de anos anteriores.

DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Feita a leitura bibliográfica, limitada em estudos anteriores sobre Contabilidade de Custos e Contabilidade de Gestão nas organizações, nota-se que os autores comungam dos mesmos ideiais com relação aos conceitos, uma vez que partilham palavras em

comum para conceituar os termos, pois enfatizam a questão da mensuração e do fornecimento de informações financeiras e não financeiras. Em resposta ao problema de pesquisa, Hernandes e Boy (1997 *apud* CARVALHO; COSTA, 2006), na sua pesquisa sobre o contributo da Contabilidade de Custos para fixação de preços na Administração Pública, referem que a implementação de um adequado sistema de Contabilidade de Custos permite introduzir doses de relacionalidade na tomada de decisão, diferentemente de Maria e Oliveira (2015), que, em seu estudo sobre aplicação da Contabilidade de Custos nos serviços Públicos de Saúde Municipal de Portugal, concluíram que a implementação deste sistema de contabilidades no sector público é incipiente e carece de aperfeiçoamento, visto que a cultura de gestão de custos está longe de ser considerada aceitável diante da necessidade crescente, (p. 13). Com base netes autores, presume-se que a maioria das organizações está preocupada com as receitas para incrementar as existentes ao invés de se pensar em melhorar a qualidade do gasto e fazer um pouco mais com os recursos disponíveis.

Gotardo (2013 *apud* BERIRÃO *et al*., 2018) defende que, para guiar as suas decisões, os gestores sempre desejam saber quanto custa determinada coisa, como, por exemplo: novo produto, máquina, serviço e/ou processo administrativo, assim como de um modo adequado o controlo de gestão para a correcta administração de recursos que são colocados ao dispor das entidades organizacionais. Olhando para o contributo da Contabilidade de Custos e de Gestão nas organizações, Cherman (2002) refere que as Contabilidades auxiliam na avaliação dos estoques apurados de resultados e melhoram os índices de eficiência e eficácia na economia. No entanto, Martins (2006) sublinha que a Contabilidade de Custos tem como finalidade suprir uma das carências identificadas no que diz respeito a contabilidade presente do ramo industrial, similarmente a Santos *et al*. (2015). Por sua vez, Derbeck e Nagy (2001 *apud* BEIRÃO *et al*., 2018) defendem que a

contabilidade de custos fornece dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as suas operações actuais e planear para o futuro. Em torno destas, Costa e Carvalho (2007) identificaram como fraqueza das organizações o atraso da implementação da Contabilidade de Custos, concluindo depois que se, por um lado, a contabilidade constitui um meio de comunicação de informação para tomada de decisão, por outro, esta é pouco utilizada pelos seus destinatários.

Ainda, observa-se que alguns estudos empíricos sobre Contabilidade de Gestão na Administração Pública concluem que a Contabilidade de Custo e de Gestão são extremamente importantes na prevenção de riscos e fraudes da corrupção e na elaboração de um plano de gestão de infracção.

CONCLUSÃO

Com base na discussão acima, pode concluir-se que a Contabilidade de Custos contribui na gestão das organizações pela sua importância, porque esta ocupa-se da classificação, apuramento, controle e da atribuição dos custos, fornecendo dados de custo para o cálculo dos lucros e avaliação dos inventários. Fornece também informações aos dirigentes para o controlo das operações e actividades das organizações, bem como informações para a planificação da direcção na tomada de decisão. E, por outro lado, a Contabilidade de Gestão direcciona-se para duas vertentes essenciais, a gestão interna e a estratégica das organizações pelo facto de ter uma capacidade para obter informação operacional e estratégica, necessária para avaliar e decidir, construindo uma característica que destingue os contabilistas de gestão dos tradicionais contabilistas mais focados no desempenho financeiro de curto prazo. No entanto, apesar da importância que este ramo da

contabilidade reveste nas organizações, não podemos descartar o facto de que a implementação do sistema de Contabilidade de Custos ou de Gestão não é tarefa fácil, pois, em parte, obriga a um conhecimento executivo e minucioso das técnicas de produção da complexidade na estrutura organizacional e do grau de descentralização das decisões e, em outra, exige dos gestores a tarefa acrescida das suas actividades. Não obstante, para além desta importância da informação proporcionada pelas Contabilidades de Custos e de Gestão para os gestores das organizações, não se pode deixar de reconhecer a sua utilidade para os que dela necessitam (contribuintes e utentes), pois estes precisam conhecer a informação interna para avaliarem a eficácia e a eficiência na aplicabilidade e a racionalidade dos recursos alocados. Assim, pode dizer-se que a Contabilidade de Custos e de Gestão tem um âmbito específico, informal e detalhado.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K.; GONÇALVES M. N.; LEONCINE, M. "Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pelas literaturas". **ConTexto - Contabilidade em Texto**, vol. 12, n. 22, 2012.

ALVES, M. C. "Importância de Contabilidade de Custos nas pequenas e médias empresas". **Portal da Associação Educativa Evangélica** [2019]. Disponível em: <www.aee.edu.br>. Acesso em: 23/04/2023.

AMARAL, O. **Manual de Contabilidade de Custos e Gestão**. Maputo: OCAM, 2018.

ARAGÃO, I. R. B. N.; OLIVEIRA, A. C. "Pesquisa em Contabilidade de Custo: um estudo sobre características dos artigos nas revistas on-line Brasileiras avaliadas pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior". **Anais do XVIII Congresso Brasileiro de Custos**. São Paulo: USP, 2011.

COSTA, T. C. S.; CARVALHO, J. B. C. "O Contributo da Contabilidade de Custo para a fixação de preços na Administração local em Portugal". **Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, vol. 3, n. 2, 2005.

COSTA, T. D. C. S.; CARVALHO, J. B. C. "Ampliação da Contabilidade de Custos em governos locais: o caso de estabelecimento de preços e tarifas municipais no norte de Portugal". **Revista Contemporânea de Contabilidade**, vol. 4, n. 7, 2007.

DERBECK, E. J. V.; NAGY, C. F. **Contabilidade de custo**. São Paulo: Editora Thomson, 2001.

FEMA. **Revista Electrónica de Iniciação Científica dos Cursos de Administração e Ciências Contábeis**. Santa Rosa: FEMA, 2014.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B. D.; GUERREIRO, R. "Diferenciação entre Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países". **Revista Contabilidade e Finanças**, vol. 18, 2007.

GOTARDO, A. C. "Contabilidade de Custo: uma ferramenta para gestão empresarial". **Anais da XXXV Semana Interna de Prevenção de Acidentes no Trabalho**. Nova Valencia: UNIVEN, 2013.

LEONE, G. S. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

MARTINS, E. "Introdução a Contabilidade de custos". *In*: MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

MARTINS, E. **O uso da contabilidade de custo como instrumento gerencial de planeamento e controle**. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

OLIVEIRA, S. I. **Importância da contabilidade de gestão na hotelaria**: estudo de caso (Dissertação de Mestrado em Gestão e Direção Hoteleira). Alto do Vieiro: IPL, 2015.

PAULA, S.; CORRÊA, V.; SILVA, A. "A Contabilidade de Custos e seu destaque na gestão". **Revista Electrónica Organizações e Sociedade**, vol. 8, n. 9, 2019.

SANTOS, J. G.; RAIMUNDO J. N.; LIMA, R. **Contabilidade de gestão na administração pública**. Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificado, 2015.

SANTOS, T, M. A. **Contabilidade de Custos**. Salvador: UFBA, 2018.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: Editora da UFSC, 2001.

CAPÍTULO 7

Aplicabilidade da Teoria das Restrições na Contabilidade de Gestão

APLICABILIDADE DA TEORIA DAS RESTRIÇÕES NA CONTABILIDADE DE GESTÃO

Belisária Bartolomeu Macueve

Teoria das Restrições é uma abordagem da administração da produção que visa o melhoramento contínuo nas organizações a partir da gestão de suas restrições. O presente artigo teve como objectivo analisar a aplicabilidade da teoria das restrições como ferramenta a disposição da contabilidade de gestão. Para efectivação desta, foi empregue a metodologia de pesquisa qualitativa, e, quanto aos objectivos, foi classificada descritiva. Utilizou-se a técnica de pesquisa bibliográfica. Com base nos resultados, constatou-se que a teoria das restrições é uma ferramenta útil na tomada de decisões no contexto da contabilidade de gestão, com a capacidade de indicar o melhor caminho a ser seguido para que a empresa possa alcançar os resultados esperados, assim como para a melhor performance empresarial. Deste modo, estimula-se a utilização da Teoria das Restrições aliada a outras metodologias consolidadas no mercado, pois esta é aplicável a contabilidade de gestão.

Com vista a oferecer produtos de melhor qualidade e manter-se à frente dos concorrentes, as organizações precisam optar pela inovação e mudança dos hábitos, buscando aprimoramento contínuo nas suas actividades. Assim sendo, a maior preocupação dos gestores é produzir a custos competitivos, aumentar a lucratividade da organização e a redução de desperdícios (ALMEIDA; COGAN; ALMEIDA, 2012).

De acordo com Bornia (2010), uma das principais tarefas dos gestores é a identificação e eliminação dos desperdícios ocorridos nas actividades, dispondo de um sistema que permita identificar,

quantificar os desperdícios e é útil na análise e melhoria da eficiência dos processos produtivos, tornando-se uma poderosa ferramenta de apoio a gestão. Neste contexto, insere-se a Teoria das Restrições que, segundo Corbett (1998), "busca a melhoria contínua através da remoção sistemática de desperdícios do sistema visando melhorar a competitividade e a lucratividade" (p. 42). Nesta perspectiva, o presente artigo discutiu a aplicabilidade da teoria das restrições na contabilidade de gestão.

Buscando elucidar o questionamento proposto, este artigo tem como objectivo geral analisar a aplicabilidade da teoria das restrições como uma ferramenta a disposição na contabilidade de gestão. Para efectivação deste, foram descritos os seguintes objectivos específicos: a) contextualizar a Teoria das Restrições e a contabilidade de gestão; e b) descrever os preceitos relativos a teoria das restrições.

Com base no pressuposto de que os modelos contabilísticos guiam as decisões empresariais devem ser constantemente aprimorados para que possam acompanhar a evolução, como também as necessidades do mercado, a teoria das restrições justifica-se como uma contribuição a esses modelos, visando prover um melhor suporte de informações à tomada de decisões.

Quanto à estrutura, o presente artigo comporta a (i) contextualização, (ii) revisão da literatura, (iii) aspectos metodológicos, (iv) apresentação e discussão dos resultados e, por fim, (v) as considerações finais.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Conceito de Contabilidade de Gestão

Iudícibus (1998) refere que:

> A contabilidade de gestão, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se encaixem de maneira válida e efectiva no modelo decisório do administrador. Para tal, ela dispõe de ferramentas para a identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração no planeamento e avaliação com vista a assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos (IUDICIBUS, 1998, p. 21).

Por seu turno, Crepaldi (2008) defende que a Contabilidade de gestão tem por objectivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções de gestão. Assim, em concordância com Iudícibus (1998), salienta ainda que ela "é voltada para a melhor utilização dos recursos económicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efectuados por um sistema de informação de gestão" (p. 21).

TEORIA DAS RESTRIÇÕES

Histórico da teoria das restrições

A Teoria das Restrições foi desenvolvida em 1980 pelo físico israelense Eliyahu Goldratt, fundamentada inicialmente em um software destinado à programação da produção, denominado *Optimized Production Technology* (OPT). Com o aprimoramento e ampliação dos conceitos da OPT, Goldratt formalizou a Teoria das Restrições, propondo a metodologia para análise e solução de

problemas, com aplicação bem mais genérica do que a OPT (BORNIA, 2010).

A Teoria das Restrições pode ser definida como sendo um:

> conjunto de princípios voltados para a administração da produção que orienta a empresa no planeamento e controle de suas actividades e no processo contínuo de aprimoramento para enfrentar o moderno ambiente competitivo (BORNIA, 2010, p. 78).

A Teoria das Restrições considera qualquer organização como um sistema em que há relação de interdependência entre os elementos componentes. Desta forma, ao contrário dos sistemas de custos tradicionais, esta leva a empresa a concentrar seus esforços na melhoria das operações por meio do sistema restritivo, buscando maximizar a rentabilidade do sistema como um todo (CORBETT, 1997; HILMOLA, 2004).

A partir da publicação dos anos 80, a abordagem expandiu-se para outras áreas das empresas, inclusive pela adição de novos instrumentais à contabilidade de gestão. Embora recente, a teoria das restrições pode ser dividida em três campos distintos:

1. Um conjunto de ferramentas destinadas à solução de problemas de gestão: estes instrumentos são denominados processos de raciocínio da TOC (*Thinking Processes*) e são empregados de modo a responder lógica e sistematicamente às três questões essenciais de qualquer processo de melhoria de resultados: "o que mudar" "para o que mudar" e "como causar a mudança";
2. Um subconjunto de ferramentas de gestão do dia-a-dia, extraídos dos Processos de Raciocínio, usados

para aperfeiçoar as habilidades de gestão em pontos vitais como, por exemplo, comunicação (negociação, viabilização de ideias), realização de mudanças (resolvendo conflitos crónicos), empowerment e formação de equipas (para atingir objectivo);

3. Soluções inovadoras criadas a partir da aplicação dos processos de raciocínio TOC em áreas específicas, como produção, distribuição, marketing e vendas, gestão de projectos e planeamento estratégico.

Restrição

Para alcançar uma meta, todas as empresas enfrentam restrições, o factor que restringe a actuação do sistema como um todo. No entanto, a restrição significa qualquer obstáculo que limita o melhor desempenho do sistema em direcção à meta. Assim, se não existissem restrições, no caso das empresas, o lucro seria infinito. Existem dois tipos de restrições a serem identificadas:

- Físicas, associadas ao fornecimento de materiais, à capacidade produtiva, à logística e ao mercado;
- Não-físicas, ou políticas, ligadas a aspectos gerenciais e comportamentais, por meio das normas, procedimentos e práticas usuais.

Processo de Tomada de Decisão da Teoria das Restrições

A abordagem TOC recomenda que as restrições físicas sejam gerenciadas de acordo com o seguinte processo decisório:

1. Identificação das restrições, ou seja, os factores que restringem o sistema;
2. Definição de como explorar as restrições do sistema;
3. Subordinação de todos os aspectos às decisões tomadas acima;
4. Elevação das restrições do sistema;
5. Retorno ao elo agora mais fraco, sem deixar que a Inércia se tome a nova restrição.

Medidas de Desempenho pela Teoria das Restrições

Para cumprir com o objectivo de gerar lucros, além da identificação e controle das restrições do sistema, é necessário também considerar mais uma variável para a tomada de decisões. Neste caso, trata-se das medidas de desempenho, que buscam mostrar qual a contribuição que uma determinada decisão trará para o alcance da meta da empresa.

Essas medidas de desempenho da TOC baseiam-se nas medidas tradicionais utilizadas para medir o desempenho de uma empresa e medidas de sobrevivência.

Medidas de Desempenho Tradicionais

Lucro Líquido: obtido da diferença entre o ganho e os custos (e as despesas operacionais). Significa uma medida absoluta de lucratividade para avaliação do nível de geração de dinheiro pelo sistema.

Retorno Sobre Investimentos: resultante da divisão entre o lucro líquido e o investimento empregado; corresponde à medida relativa de lucratividade do modelo.

Medida de Sobrevivência

Fluxo de Caixa – Condição necessária para manutenção e funcionamento da empresa.

É uma medida absoluta de liquidez; por aproximação, pode ser conseguida pela dedução ao capital de giro das operações da variação positiva líquida dos activos circulantes (excepto disponível) e inclusão da variação positiva líquida dos passivos circulantes. Representa uma condição necessária à manutenção de níveis adequados às medidas de lucratividade.

No entanto, para atingir o objectivo de analisar o impacto de uma decisão local sobre a meta, Goldratt criou ainda três novas medidas a partir das tradicionais, medidas estas que, numa definição própria da TOC, englobam todas as variáveis de uma produção. São elas: a) ganho (G); b) inventário (I) c) despesa operacional (DO)

O Ganho pode ser definido como sendo o "índice pelo qual o sistema gera dinheiro através das vendas, sendo obtido apenas quando o produto é vendido, pois, produtos estocados não geraram ainda um ganho para a empresa" (CORBETT, 1997, p. 43). Portanto, para ganhar dinheiro é preciso focar na produção a ser vendida, evitando a estocagem e despesas de armazenamento que diminuem o lucro final.

O Investimento ou inventário representa todo o dinheiro que o sistema investiu na compra de coisas que pretende vender, calculado como o preço (P) menos os custos totalmente variáveis (CTV). Estes restritos, geralmente, aos CMD, na contabilidade de

ganhos, é o mercado quem impõe o preço às empresas. Além disto, o G não pode ser associado à manobra interna de dinheiro na empresa, daí as palavras adicionais por meio das vendas. Assim, o material produzido e não vendido não gera G para a empresa conforme a equação G = P – CTV, sendo o G da empresa dado pelo somatório dos G individuais de todas as unidades de todos os tipos de produtos da empresa. Nesta ordem, "os equipamentos, máquinas e instalações ao serem também são considerados inventário, assim como os produtos acabados em estoque, devem ser lançados pelo valor de aquisição, desconsiderando-se o valor agregado com salários e despesas" (GOLDRATT; COX, 1993, p. 69).

As Despesas operacionais correspondem aos custos e despesas incorridos no processo de transformação de matérias-primas em produtos acabados que não sejam totalmente variáveis. Em outras palavras, representa o "dinheiro que o sistema gasta a fim de transformar o inventário em ganho, incluindo o que é pago pela mão-de-obra directa, pelos salários de toda a mão-de-obra indirecta e administrativa, e depreciação de máquinas e despesas bancárias" (GOLDRATT; COX, 1993, p. 57).

De posse dessas três medidas é possível fazer a ponte entre as decisões com lucro e o retorno, pois as medidas matemáticas serão analisadas da seguinte forma:

$$LL = G - DO \quad (1)$$

$$RSI = LL/I \quad (2)$$

$$P = G/DO \quad (3)$$

O resultado dessas três medidas (G, I e DO) possibilita ao administrador saber, de forma simples e rápida, qual é o impacto de

uma decisão nos resultados finais da empresa. Nesta senda, o ideal é uma decisão que aumente o G e diminua I e DO. Porém, qualquer decisão que impacte positivamente o RSI é uma decisão que leva na direcção da meta do sistema. O juiz final, quem decide se é ou não uma boa decisão, é o RSI. Contudo, não se precisa calcular o lucro líquido para toda a empresa, nem o RSI, pois se pode calcular o lucro líquido e o RSI incrementais se o LL incremental for positivo. E se o RSI incremental for positivo e maior ou igual ao actual RSI da empresa, então é uma boa decisão (CORBETT, 1997).

METODOLOGIA

Ramos e Naranjo (2014) referem-se à metodologia de pesquisa como uma ciência que permite ao pesquisador inúmeros conceitos, normas, técnicas e princípios éticos que lhe admitem fazer um estudo verdadeiramente científico.

O presente artigo, pela sua natureza, quanto à abordagem do problema, serviu-se do método qualitativo. Quantos aos objectivos, é classificada como de carácter descritivo, na qual se utilizou a técnica de pesquisa bibliográfica, para maior conhecimento do tema. Esta consistiu na recolha de livros, artigos de revista, dissertações com intuito de contextualizar a Teoria das Restrições, como também da Contabilidade de gestão, e suas respectivas premissas e perspectivas.

Lakatos e Marconi (2013) referem que:

> A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas,

> monografias, teses, material cartográfico, etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contacto directo com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas (LAKATOS; MARCONI, 2013, p. 183).

DISCUSSÃO DE DADOS BIBLIOGRÁFICOS

Esta secção é destinada a análise e discussão dos resultados encontrados na pesquisa bibliográfica.

Grespan e Hos (2006) desenvolveram um estudo com o objectivo de abordar a teoria das restrições e análise decisória, confrontando a contabilidade de custos e contabilidade de ganhos. Estes recorreram a procedimentos metodológicos tais como o raciocínio dedutivo, pesquisa exploratória e bibliográfica, com análise qualitativa e quantitativa. Para os autores, ficou evidente que a utilização dos princípios da TOC possibilita um melhor aproveitamento dos recursos da empresa, cabendo a sua inclusão como forma alternativa e adicional na gestão da produção e na busca pela melhoria do desempenho.

Siqueira (2007) estudou a aplicação das medidas de desempenho da Teoria das Restrições para tomada de decisões em ambiente de manufactura, por meio de uma pesquisa empírica em uma indústria do sector químico. Os resultados apontaram que há contribuição das medidas aplicadas na gestão da empresa e o tratamento das restrições físicas com auxílio das ferramentas e através da eficácia das informações proporcionadas pela TOC,

corroborando com a proposta para a qual foi criada, direccionar uma empresa à sua meta, ou seja, à lucratividade.

O estudo anterior (GRESPAN; HOS, 2006) assemelha-se ao de Siqueira (2007) na medida em que ambos afirmam que utilização dos princípios, ferramentas e medidas sugeridas pela TOC proporciona melhorias de desempenho empresarial e consequentemente alcance das metas. Assim, as ideias comungam com Corbett (1997), que afirma que o "resultado da aplicação das medidas (ganho, inventário e despesa operacional) possibilita ao administrador saber, de forma simples e rápida, qual foi o impacto de uma decisão nos resultados finais da empresa (lucro)" (p.43). No entanto, Grespan e Hos (2006) divergem do Siquera (2007) quando orientam que a aplicação dos princípios da TOC é uma alternativa, enquanto para o outro, aplicação das medidas e ferramentas da TOC proporcionam uma informação eficaz para o bom desempenho empresarial, isto é, a aplicação dessas medidas é importante. Apesar de não apresentar inovações como modelo de apuração do lucro, é uma actualização do método de custeio variável, com vantagens nos aspectos gerenciais.

A similaridade do primeiro estudo foi detectada no estudo de Strottmann e Antunes (2010), cujo objectivo foi mostrar a teoria das restrições, com enfoque na Contabilidade de Ganhos, orientadas nas decisões gerenciais de ponto de vista diferente da tradicional e da Contabilidade de Custos. Para a TOC, toda empresa é como um sistema com um conjunto de elementos entre os quais há alguma relação de interdependência, e, nela, a restrição é qualquer coisa que impeça este sistema de atingir um desempenho maior em relação à sua meta. Estes afirmam que todo sistema tem uma restrição, caso contrário, seu desempenho e a lucratividade da empresa seriam infinitos.

Quesado e Branco (2017) desenvolveram também a teoria das restrições como suporte à decisão dos gestores. A metodologia

de investigação utilizada foi qualitativa e o método de investigação foi estudo de caso descritivo, sendo os dados recolhidos através de entrevistas e de um questionário. No entanto, constatou-se que a restrição desejada identificada foi o mercado e, com a aplicação da ARA, a raiz dos problemas da empresa está na distribuição e promoção dos queijos, tendo sido identificados como efeitos indesejáveis a diminuição das vendas, a dificuldade de encontrar os produtos no mercado, a distribuição limitada nas grandes superfícies comerciais e, ao norte do país, a pouca margem para negociar preços.

A similaridade dos dois últimos estudos reside no facto de existência de uma restrição no sistema. Afinal, Strottmann e Antunes (2010) argumentaram com base em diversas bibliografias, e Quesado e Branco (2017) fundamentaram igualmente a existência de uma restrição com base na aplicação de um questionário onde foi possível identificar o mercado como restrição. Todavia, este estudo diverge dos restantes por ter analisado apenas as cinco etapas fundamentais da TOC, não analisando outros aspectos que caracterizam a teoria, nomeadamente a contabilidade de ganhos e suas medidas.

Dentre os resultados apresentados pelos autores acima descritos é evidente que a Teoria das Restrições é instrumento de estratégia empresarial no apoio à tomada de decisão de curto ou longo prazo por facilitar a identificação dos fatores críticos para o sucesso da empresa, definindo e elevando as restrições da organização e contribuindo para o aumento dos seus resultados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da adopção de conceitos simples e usuais, a TOC estabeleceu uma integração mais efectiva entre as áreas de contabilidade e produção, o que acabou por viabilizar a tomada de

decisões mais eficazes, sempre com vista a atingir o objectivo primário de qualquer negócio, ganhar dinheiro agora e sempre.

A pesquisa teve como objectivo geral analisar a aplicabilidade da teoria das restrições como ferramenta a disposição na contabilidade de gestão. Diante do exposto, neste artigo, conclui-se que a Teoria das Restrições é uma ferramenta útil na tomada de decisões na Contabilidade de gestão, com a capacidade de indicar o melhor caminho para que a empresa possa alcançar os resultados esperados, assim como para o melhor desempenho das organizações. Desta forma, estimula-se a utilização da Teoria aliada a outras metodologias consolidadas no mercado e condizentes com a modalidade de negócio desempenhado pela empresa. Em suma, a teoria das restrições é aplicável a contabilidade de gestão, como ferramenta de tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, R. S.; COGAN, S.; ALMEIDA, M. L. T. "O processo de raciocínio da teoria das restrições: um estudo de caso em uma microempresa brasileira". **Revista da Micro e Pequena Empresa**, vol. 2, 2012.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos**: Aplicação em empresas modernas. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

CORBETT, N. T. **Contabilidade de Ganhos**: a nova Contabilidade Gerencial de acordo com a teoria das restrições. São Paulo: Editora Nobel, 1997.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial Teoria e Prática**. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

GOLDRATT, E. M.; COX, J. **A Meta**: um processo de aprimoramento continuo. São Paulo: Editora Educator, 1993.

GRESPAN, C. P.; HOS, O. "Análise decisorial via Teoria das Restrições e contabilidade de ganhos versus método de custeio ABC-estudo de caso: empresa do ramo de compensados de madeira". **Revista CAP: Accounting and Management**, n. 1, 2006.

HILMOLA, O. "Enhancing system-wide profitability with new product introduction and throughput accounting". **International Journal of Innovation and Technology Management**, vol. 3, 2004.

LAKATOS, M.; MARCONI, M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

QUESADO, P. R.; BRANCO, R. J. F. "Teoria das Restrições (TOC) como suporte à decisão dos gestores: um estudo na organização agroindústria". **Revista Custos e Agro-negócio**, vol. 4, 2017.

RAMOS, S. T.; NARANJO, E. S. **Metodologia da Investigação Científica**. Luanda: Escolar Editora, 2014.

SIQUEIRA, A. M. **Aplicação das medidas de desempenho da TOC (Theory of Constraints) como instrumento de decisão** (Dissertação de Mestrado em Economia). Itajubá: UNIFEI, 2007.

STROTTMANN, C. G.; ANTUNES, M. A. "A teoria das restrições como Ferramenta para a tomada de decisões econômicas". **Anais do XIV Encontro Latino Americano de Iniciação Científica**. São Paulo: Univap, 2010.

(

SOBRE OS AUTORES

SOBRE OS AUTORES

Agostinho Macane é professor da Universidade Católica de Moçambique (UCM). Mestre em Administração Pública. Doutor em Economia pela Universidade Católica de Moçambique (UCM). E-mail para contacto: amacane@ucm.ac.mz

Belisária Bartolomeu Macueve é licenciada em Contabilidade e Auditoria. Mestranda em Contabilidade e Auditoria pela Universidade Católica de Moçambique (UCM). E-mail para contacto: belisariamacueve@gmail.com

David Cristovao Baitone é licenciado em Contabilidade e Auditoria. Mestrando em Contabilidade e Auditoria pela Universidade Católica de Moçambique (UCM). E-mail para contacto: dbaitone@ucm.ac.mz

Dénise Rita Guilherme Simião Mabasso é licenciada em Contabilidade e Auditoria. Mestranda em Contabilidade e Auditoria pela Universidade Católica de Moçambique (UCM). E-mail para contacto: mabassodenyyseneyd@gmail.com

Dércio Carlos Cuco é técnico de contas. Licenciado em Contabilidade e Auditoria. Mestrando em Contabilidade e Auditoria pela Universidade Católica de Moçambique (UCM). E-mail para contacto: dercio2102@gmail.com

SOBRE OS AUTORES

Ercília Luanda Zimba Matavele é licenciada em Contabilidade e Auditoria. Mestranda em Contabilidade e Auditoria pela Universidade Católica de Moçambique (UCM). E-mail para contacto: erluzmatavele@gmail.com

Fátima Ismael Gonçalves Hassamo é licenciada em Economia e Gestão, mestre em Gestão de Empresas. Mestranda em Contabilidade e Auditoria pela Universidade Católica de Moçambique (UCM). E-mail para contacto: fatimahassamo@gmail.com.br

Nhipass Alberto Munguambe Pondecane é licenciada em Gestão de Empresas. Mestranda em Contabilidade e Auditoria pela Universidade Católica de Moçambique (UCM). E-mail para contacto: nhipass.tara.mik@gmail.com

NORMAS DE PUBLICAÇÃO



NORMAS PARA PUBLICAÇÃO

A editora IOLE recebe propostas de livros autorais ou de coletânea a serem publicados em fluxo contínuo em qualquer período do ano. O prazo de avaliação por pares dos manuscritos é de 7 dias. O prazo de publicação é de 60 dias após o envio do manuscrito.

O texto que for submetido para avaliação deverá ter uma extensão de no mínimo de 50 laudas. O texto deverá estar obrigatoriamente em espaçamento simples, letra Times New Roman e tamanho de fonte 12. Todo o texto deve seguir as normas da ABNT.

Os elementos pré-textuais como dedicatória e agradecimento não devem constar no livro. Os elementos pós-textuais como biografia do autor de até 10 linhas e referências bibliográficas são obrigatórios. As imagens e figuras deverão ser apresentadas dentro do corpo do texto.

A submissão do texto deverá ser realizada em um único arquivo por meio do envio online de arquivo documento em Word. O autor / organizador / autores /organizadores devem encaminhar o manuscrito diretamente pelo sistema da editora IOLE: http://ioles.com.br/editora

Copyright © Editora IOLE
2023

CONTATO

EDITORA IOLE

Caixa Postal 253. Praça do Centro Cívico

Boa Vista, RR - Brasil

CEP: 69.301-970

@ http://ioles.com.br/editora

+ 55 (95) 981235533

eloisenhoras@gmail.com

Copyright © Editora IOLE
2023