

A INFLUENCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTO NA TOMADA DE DECISÃO

Paola Guariso Crepaldi¹, Renato Nogueira Perez Avila²
Adriano Bueno de Oliveira³

RESUMO: A Contabilidade de Custo evoluiu durante o tempo acompanhando as mudanças e tendências de mercado no campo da indústria a fim de fornecer informações confiáveis para tomada de decisão na produção até a fixação do preço de cada produto. A evolução da Revolução Industrial até hoje na Era Tecnológica trouxe preocupações e problemáticas ao campo da produção industrial onde a maior preocupação é obtenção de lucro, mas, para que isso aconteça é necessário possuir de informações adequadas que são possíveis através de ferramentas que a Contabilidade de Custo possui tais como os Métodos de Custeio, de Contribuição e Fixação do Preço de Venda. Na atualidade muitas problemáticas vêm se levantando e é necessário saber a ferramenta adequada para utilizar para evitar informações distorcidas impedido decisões assertivas.

Palavras Chave: Contabilidade de Custo, Tomada de decisão, Problema da Fixação do Preço de Venda.

ABSTRACT: Cost accounting evolved during the time following the changes and market trends in the field of industry in order to provide reliable information for decision making in production until the pricing for each product. The evolution of Industrial Revolution until today in the technological Era brought concerns and issues to the field of industrial production where the major concern is profit, but for this to happen it is necessary to possess adequate information that are possible through tools that Cost accounting features such as the costing methods, contribution margin and sales pricing. At present, many problems have been rising and it is necessary to know the appropriate tool to use to avoid distorted information prevented assertive decisions.

Keywords: Cost accounting, Decision-making, Problem of fixing the selling price.

¹ Bacharel em ciências contábeis (2006), Especialista em Comércio Exterior e Logística Internacional na Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Atual Coordenadora e professora do curso de ciências contábeis na faculdade Inesul, em Londrina-Pr. ² Graduação em Tecnologia Em Processamento de Dados pela Faculdade Paranaense Faccar (1999), Graduação em Licenciatura Plena Em Informática pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná (2002), Especialização em Ciência da Computação pela Universidade Estadual de Londrina e Mestrado Profissional Em Gestão de Redes de Telecomunicações pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas (2004).Atualmente é acadêmico do curso de Doutorado em Ciência da Educação e é professor adjunto de informática para cursos de Graduação , de lógica em sua grande área, (ENADE, Concursos e aplicada as Ciências Exatas, Humanas, Biológicas e Sociais Aplicadas e de Métodos e Técnicas de Pesquisa na Faculdade Integrado INESUL. Editor-Chefe do Periódico Científico Múltiplo Saber na mesma Instituição de Ensino. ³ Graduando do quarto ano de Ciências Contábeis pela Faculdade Integrado INESUL.

INTRODUÇÃO:

Atualmente, o cenário do mercado consumidor é muito exigente e a competição entre Organizações é muito acirrada, o que obriga as Empresas a terem um maior controle em sua produção onde números resultam em lucro ou prejuízo. Com as novas tecnologias e métodos tem se falado em economia de recursos e alta produtividade encarada com o lema “fazer mais com menos”, o que faz o papel do profissional contábil necessitar de meio gerenciais para especificar os custos relativos à produção.

A Contabilidade de Custo, frente a essa corrente, se impõe com controles de custeios por métodos gerencias buscando uma compreensão real do processo de produção de quanto está sendo empregado para se produzir cada produto possibilitando a gerencia compreender o quanto será gasto para produzir cada produto do inicio até o fim da produção. Sendo assim, o administrador terá, através desse método a posição de quanto precisará para se produzir, podendo assim efetuar os trabalhos otimizados antes mesmo de planejar aumentar a produção de determinado produto ou optar em reduzir o mesmo de outro.

A Contabilidade de Custo para custear os custos fixos no processo de produção atribui-os por métodos de custeamento por absorção ou global, por meios específicos para cada atividade possibilitando ao final da produção ter o produto final com o custo relativo de sua produção de uma forma total. Contudo existem custeios de que alocam somente custos variáveis relativos à produção, mas é necessário avaliar qual o melhor para se realizar com confiabilidade os registros podendo obter maior proveito de cada método e não prejudicando a Empresa. A Margem de contribuição outra ferramenta que será tratada, realiza buscas através do ato de descobrir quanto sobra do preço aplicável se forem retirados todos os custos variáveis, ferramenta muito útil para ser ter um padrão de quanto obterá com cada produto pronto.

A Contabilidade de Custos, desde os seus primórdios na Era Industrial tem buscado avaliar os custos para se mensurar um preço acessível de lucro. No começo, o preço era determinado por simples fixação por parte do dono do negocio

que verificava quanto gastava e coloca o preço desejável visando seu lucro, após a evolução e o tempo surgiram na Alemanha novos conceitos e ferramentas onde o lucro era prefixado pela tabela do governo. Assim hoje no Brasil utiliza-se de varias ferramentas para alcançar um preço confiável e almejar o lucro.

Neste trabalho serão tratados os principais métodos de Contabilidade de Custo buscando analisar suas estruturas e naturais utilizações na busca de evidenciar qual dos métodos trará mais resultados para no fim mensurar o máximo de produtividade e lucro no controle de custos da produção.

REFERENCIAL TEORICO

A Contabilidade nasce desde os primórdios da sociedade, quando se era necessário realizar o calculo da quantidade e valores de sua propriedade e dos seus bens como visto no desenrolar da historia e até mesmo na Bíblia. Mas vai ganhar impulso quando começa a Era Mercantilista com a Contabilidade Financeira, entretanto, quando chega à Era da Revolução Industrial, as Empresas necessitarão de ferramentas mais avançadas e destinadas à produção.

Na Era Mercantilista, até o começo da Revolução Industrial, a apuração de resultado de cada período era dada pelo balanço em seu final, através do levantamento de estoque físico, assim, sobre o valor pago pela mercadoria se dava valor ao produto. O calculo era bem simples e tem semelhança com o atual CMV (Custo de Mercadorias Vendidas) que era obtido através do calculo: $\text{Estoque Inicial} + \text{Compra} - \text{Estoque Final} = \text{CMV}$. Realizando esse calculo e subtraído o resultado de CMV da Receita com vendas, era possível chegar ao total do Lucro Bruto então é claro se fazia os pagamentos das contas necessárias para manter o negocio, e assim, obtém o Lucro Total daquele período.

Entretanto, esse método só era possível de se utilizar em Empresas de compra e venda e com, o advento industrial, ficaria complicado ao contador ter informações confiáveis, pois, ao invés de olhar para seu estoque físico, teria que relevar em controles os gastos com a produção para proporcionar o preço do produto e os controles e cálculos teriam que ser mais apurados e destinados à

produção industrial. Assim, o contador teve que evoluir todos os métodos até aquele momento conhecido para se adaptar a Empresas industriais.

A Contabilidade de Custo nasce assim e se torna uma ferramenta de mensuração monetária dos estoques e todos os custos da fabricação de um produto e do resultado muito útil após a corrente que surge principalmente no EUA com Mercados de Capitais onde os acionistas ganham papel e as frequentes auditorias para obter a real situação de cada Empresa, assim, a Administração se distancia da produção e dos estoques físicos, e cabe ao contador através das ferramentas da Contabilidade de Custo, fornecer informações seguras e de tomada de decisão.

Nos primórdios da produção fabril em grandes e pequenas escalas começam as grandes dificuldades de mensurar quanto era gasto para se produzir o produto e surgindo questões que intrigaram os empresários da época, pois, não sabiam como alocar os custos dos produtos para se alcançar um custo total daquele produto e muito menos qual o preço adequado adotar. Pensando em fábrica temos um campo amplo para se pensar, pois, tudo que se realiza em uma produção está de alguma forma direta ou indiretamente ligada ao produto final, pois, tudo é custo. No início da era fabril se utilizava a ferramenta hoje conhecida como CMV que somava o estoque inicial às compras e subtraía o estoque final tendo o custo do produto vendido, mas, com a evolução desse novo processo teremos agora no processo novas nomenclaturas assim conceituando o CPV (Estoque de Produtos Vendidos) que modifica o modo de pensar em estoque onde o estoque inicial somado a insumos e matéria prima que soma a mão de obra somado custo de fabricação subtraído estoque final para obter o CPV. Nesse contexto é possível visualizar a mudança em termos de controle do estoque e como chegar ao custo da produção.

Entretanto, a evolução Contábil não poderia parar, uma vez que a revolução industrial avançava cada vez mais e acarretaria mais problemas para resolver com a mensuração da produção dentro do processo fabril. Um problema que acompanhou os empresários foi que, um estabelecimento não produziria um tipo único de produto, e em cada processo seria utilizado máquinas diferentes e matérias primas diferentes, assim era necessário encontrar uma forma de alocar custos que faziam parte da produção, mas, que não estavam diretamente ligados aos produtos e que

fazem parte do custo de sua produção, chegando ao custo indireto, produtos e recursos que fazem parte da produção e que não estão diretamente ligados ao produto como: mão de obra indireta, materiais indiretos, e outros. Além disso, tem os Custos Fixos de processos de produção que em si somam todos os custos fixos de fábrica que independente da produção quantidade ou produto sempre vai existir a fábrica como luz elétrica, água, aluguel e tantos outros.

Nesse ponto, é observada uma dificuldade de análise de estoques que é problemática em dias atuais para as Empresas devido à dificuldade na apropriação de dos Custos Fixos e encontramos a solução nos métodos de custeio para avaliação de estoques. Um dos métodos é chamado de Custeio por Absorção e sua conceituação é simples por que em resumo apropriam todos os custos de produção sendo custos fixos, variáveis, diretos ou indiretos e os custos da produção ao produto elaborado.

Entretanto, o problema de apropriar o Custo Fixo é muito maior por que é um custo sempre existente na produção, independente do volume de produção, e sempre é feito por métodos de rateio sua apropriação adotando uma metodologia de arbitrariedade feita pelos fatores da influencia na produção para se adotar uma forma mais justa de apropriação. Um fator do custo fixo ainda é que quanto maior a produção menor o Custo Fixo apropriado por produto. Dentro da análise para decisão, o modelo de apropriação e distribuição dos custos pode tornar um produto rentável ou não rentável para a produção. Assim essa análise é preocupante, pois, ao decidir tem que avaliar muito os riscos e os métodos a se tomar, se a Empresa decide retirar um produto por sua baixa lucratividade poderá assumir uma situação complicada por baixar seu volume de produção. Se decidir em algum momento aumentar o preço de um produto por seu retorno baixo de lucro isso pode reduzir a procura reduzindo a produção e assim aumentando os custos a ele empregados e assim cria um circulo vicioso. A análise de Custos Fixo relativo a produção então tem grande preocupação pois ela pode influenciar a rentabilidade de um produto e também o lucro da Empresa dependendo do método adotado em se fazer a apropriação.

Contudo, avaliando todos os riscos e preocupações com os Custos Fixos, começaram fortes indagações sobre se realmente era viável apropriá-lo e em que condições deveriam ser aplicadas. Assim dessas indagações surgem um novo método o Custeio Variável, onde serão alocados aos produtos os custos variáveis, deixando os custos fixos de forma separada e sendo considerado como despesas do período, alocando diretamente para o resultado, assim o estoques ficariam somente com custos variáveis em sua avaliação.

A diferença é visível ao avaliar o estoque pelo método de custeio por absorção, os resultados não acompanham a mesma direção das vendas, sendo muito influenciado pelo volume de produção, e de vários fatores não só de receitas e volume de produção, mas, também da quantidade produzida no período anterior uma vez que isso afeta o custo unitário de estoque que passa a ser baixado no período seguinte. Agora realizando a avaliação pelo custeio variável é possível observar que somente se agrega ao produto seu custo variável colocando assim os custos fixo diretamente no resultado do período, algo a ressaltar também é que o valor unitário de estoque estaria sempre fixado independente do volume de produção.

Entretanto, no Brasil pelos Princípios Contábeis o custeio variável não é aceito e nem regularizado para fins de auditoria e do fisco, o motivo é que esse modelo de custeio fere os princípios de Regime de Competência e a Confrontação que determinam que se devem apropriar a receitas e delas deduzir todos os custos envolvidos em sua obtenção. Mas a não aceitação do método de custeio variável não impede que a Empresa utilize-o de forma gerencial interna e que depois faça os devidos ajustes e devidas apropriações.

Uma vez verificados e analisados os estoques é necessário ter nítido qual o retorno que a produção está resultando, e a ferramenta para isso é a Margem de Contribuição que conceituando de forma simples é a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto, sendo o valor que sobra definitivamente de cada produto para a Empresa entre a receita e o custo que o mesmo tenha provocado. Atualmente o retorno de sua produção é extremamente importante em uma sociedade capitalista onde o lucro é essencial para se manter uma organização

em perfeito funcionamento, assim a Margem de contribuição é uma poderosa ferramenta de decisão uma vez que ela retira o problema dos custos fixos, que atrapalham a decisão e deixa clara e evidente o nível de retorno da produção a Empresa possibilitado ter dados para tomar a decisão de forma correta e segura.

Uma problemática que persegue o contador desde os princípios da industrialização, é o preço de venda que será tratado e de que forma e como deve fixá-lo. Nota-se que o custo do produto a avaliação de estoque é muito importante para ter uma visão global e específica de cada produto, e agora será tratado de como trabalhar para fixar nele o preço de venda adequado. Entretanto essa informação por si só não é suficiente para a correta aplicação apesar de ser fazer muito necessária. Além do custo temos que ter uma compreensão de mercado, mensurando o preço da concorrência, preço de produtos substitutos, a demanda pelo produto, ter uma análise de mercado conhecendo o campo em que atua e frequência de mercado, e claro uma estratégia de marketing.

O cálculo do Preço de Venda baseado na base de custos envolvidos no processo de produção segue o princípio tendo base o custo do bem ou serviço apurado seguindo os critérios de custeio por absorção ou custeio variável, assim agrega a ele uma margem que denominamos de markup, que é estimada para cobrir gastos não incluídos nos custos sendo como, por exemplo: os tributos, comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores. Assim um produto que saiu da linha de produção que segue o custeio por absorção que possui o custo unitário de 10 Reais, e que é agregado despesas gerais e administrativas de 10% da receita bruta, comissões de vendedores de 5 % do preço de venda bruto, tributos de 20% bruto, margem de lucro desejada de 5% sobre a receita bruta, resultaria assim 40% de markup. Aplicando a fórmula teríamos $PV = \$10 + 0,4PV$ que teria o resultado de 16,66 Reais que é o preço de venda. Importante observar que para esse exemplo é utilizado o método de custeio por absorção e que é necessário tomar cuidado se o critério de custeio for variável terá que se incluir ao markup um percentual para cobrir os custos fixos de produção uma vez que por esse método não está incluso no custo de produto. Considerando a venda realizada de forma a vista, pois se realizada para vendas a prazo é necessário agregar os encargos e taxas financeiras para tal. Vale ressaltar que esse método do cálculo de preço de

venda com base o custo de produtos é muito utilizado pelas Empresas, porém, apresenta deficiência por não considerar inicialmente as condições de mercado e fixar o percentual de cobertura de despesas de forma arbitrária.

O conceito de utilizar o custo de produção para fixar um preço de venda ao produto surgiu no século XX na Alemanha pelo método conhecido como RKW (*Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit* – Método dos Centros de Custos) que é órgão alemão semelhante ao conhecido no Brasil como CIP (Conselho Interministerial de Preços), que consiste no rateio não só de custos de produção como também de todas as despesas da Empresa, inclusive financeiras a todos os produtos. Assim, essa ferramenta aloca todas as despesas faltando só alocar o lucro desejado para obtenção da receita almejada. Importante à ressalva que ao fixar o lucro almejado é importante pré-fixar o volume de produção para alcançar aquela receita, e que também os preços determinados aos produtos muitas vezes são determinados pelo mercado ou por controle governamental e alguns casos foge do princípio de custo.

Atualmente, outro método que tem sido implantado para a fixação de preço de venda é pelo método ABC (Custeio Baseado em Atividades), este método de custeio busca retirar a distorção no custo causado pela arbitrariedade no rateio no processo, que acontecem por causa da frequente evolução tecnológica, que aumenta os custos indiretos em comparação aos custos diretos, principalmente considerando que a mão de obra tem se reduzindo no processo de produção onde é substituído por automatização. Assim, por meio desse método busca-se maior exatidão em aplicar o rateio devido os custos indiretos, uma vez que em uma mesma Empresa pode se aplicar a produção de uma serie de produtos de uma vez, entretanto, os métodos sustentados até hoje por subjetividade e arbitrariedade causar distorções enormes na consideração de custos e prejudicam a análise de estoques. Vale ressaltar que essa é uma poderosa ferramenta de gestão de custo disponível a contabilidade atual, com essa inovação no processo como sendo uma grande tendência atual tem a possibilidade de uma alocação mais racional de custos e despesas aos produtos, possibilitando pelo valor adicionado de lucro por unidade, chegar ao preço de venda. Entretanto assim como outros métodos o preço de venda pode ser influenciado pelo mercado, por controles governamentais,

monopólios, e concorrências. Mas, sua dificuldade hoje aparece quando se trata de produtos novos e que serão lançados no mercado por sua impossibilidade de estimar o volume de produção a ser vendido para chegar a um custo global unitário para poder incluir custos e despesas de forma assertiva e obter lucro.

Para solucionar o problema é necessário utilizar o método de custeio variável pela ferramenta da margem de contribuição, no lançamento de um produto para fixar o preço apropriado, entretanto, mesmo o setor de custos possuindo as ferramentas necessárias, é preciso observar de forma global, para fixar o preço adequado. Em uma situação como esta, onde um produto novo será lançado no mercado, faz-se necessário fazer uma pesquisa de mercado e evidenciar as possibilidades como, por exemplo, fixando ao produto o preço de 100 reais por unidade, vendendo 1000 unidades e se colocar 90 reais como preço unitário venderá vender 1200 unidades e supondo que o custo variável será de 70 reais. Assim realizará o cálculo da margem de contribuição, e quanto maior o valor do resultado de margem de contribuição melhor será para a Empresa, ressalvando que nem sempre o maior retorno de receita é o melhor para a Empresa. No exemplo abaixo fica exemplificado a questão onde a possibilidade que maior margem de contribuição é a primeira sendo a melhor em vista de retorno a Empresa e o preço adequado para se aplicar para obtenção de maior rentabilidade. Logo chegar a uma margem de contribuição ideal é importantíssimo a uma Empresa, e tem é adotado na realidade de Gestão de Empresas. Exemplo:

Possibilidade a) 1000 un. a 100 reais Margem de Contribuição: $100 - 70 = 30 / \text{un.}$ $1000 \text{ un.} \times 30 \text{ un.} = 30.000,00 \text{ MC}$
Possibilidade b) 1200 un. a 90 reais Margem de Contribuição: $90 - 70 = 20 / \text{un.}$ $1200 \text{ un.} \times 20 \text{ un.} = 24.000,00 \text{ MC}$

Tabela 1 – Margem de Contribuição – Fonte: Martins (2010, p. 222).

O *Target Cost* (Custo Meta) é o método de fixar o preço de venda que é estruturado para atender a frenética evolução tecnológica, método originário da Inglaterra e tem conceito simples que é basicamente realizar o processo inverso de

mensuração de custo, e evolue uma análise criteriosa, antes de começar a produzir o produto para fixar o preço de venda e assim atingir o retorno desejável da produção. Todos os custos incorrentes na produção são determinados na estruturação do processo na fase de projeto.

A evolução contábil, desde a revolução industrial até os dias de hoje, modificou a forma de se pensar em custos, tomada de decisão e fixação do preço. Alguns problemas foram resolvidos com o passar do tempo e aprendizagem de processos, entretanto, é necessário aprimorar processos em vista de obter análise mais estruturadas para acompanhar as tendências do cenário de mercado brasileiro. A Contabilidade de Custo evidencia que está preparada para acompanhar as mudanças atuais e fornece as ferramentas apropriadas para a tomada de decisão, avaliação de estoques e análises de custos, e é uma poderosa ferramenta de gerenciamento contábil no fornecimento de informações sobre a produção.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade de Custo é atualmente uma ciência de grande importância no campo empresarial, fornece as ferramentas necessárias para se alcançar resultados de grande lucratividade, que é o maior objetivo de toda organização de fins lucrativos atual, e principalmente na indústria onde a competitividade de mercado tem se provado cada vez mais acirrada, e que a necessidade de se manter uma análise detalhada dos custos dentro da produção é importante para a tomada de decisão, avaliação de estoques e fixação de preço.

Desde os primórdios da era industrial até nossos dias atuais na era tecnológica, há grandes preocupações com o custo e como mensurar em cada atividade. Atualmente, o profissional contábil dispõe de ferramentas distintas e adequadas para fazer análise criteriosa, desde o processo de planejamento e produção, até a fixação do preço, e assumir assim o papel determinante dentro da decisão da Empresa.

A Contabilidade passou do fundo do escritório como arquivador de papeis, para se estabelecer no fornecimento de informações criteriosas e gerenciais de extrema importância para a Empresa e que trabalhando em conjunto com outras áreas como marketing, engenharia, economia e análise de mercado para possibilitar informações confiáveis para chegar a decisões concisas e assertiva.

Desde a evolução industrial para a tecnológica a Contabilidade de Custo evoluiu e dentro desse processo nossas ferramentas de trabalho de controles, análise e tomada de decisão tem se transformado para fornecimento de informações, mas, é preciso tomar cuidado e conhecer de forma criteriosa cada processo para sem implantar os métodos adequados e de maior retorno, pois, não tomando esses cuidados teremos muitos problemas na tomada de decisão, produção até a fixação do preço de venda de cada produto. Assim o profissional contábil necessita ter uma visão global da empresa, para tratar dos custos e utilizar das ferramentas adequadas e compatíveis com as características e particularidade de cada Empresa.

REFERÊNCIAS

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. Ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6. Ed. – São Paulo: Atlas, 1998.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custo : Planejamento, Implantação e Controle**. 3. Ed. – São Paulo: Atlas, 2000.