

A ESTRATÉGIA DOS CUSTOS PARA A GESTÃO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

THE STRATEGY OF COSTS TO THE MANAGEMENT OF THE MICRO AND SMALL COMPANIES

*Josinei Marcos Candido da Silva**

*Luís Marcelo Martins***

*Rodrigo Candido Damas****

RESUMO:

Este trabalho demonstra a importância da micro e pequena empresa no mercado nacional e as dificuldades encontradas por estas para se manterem num ambiente altamente competitivo, tendo em vista as dificuldades em se gerenciar pela ausência de bons controles sobre os custos de suas atividades, assim como pela falta de informações e ferramentas que conduzam à boa tomada de decisão. Para obter resultados favoráveis e dar continuidade aos negócios é de suma importância implantar processo de gestão estratégica de custos. Como objetivo, buscou-se apresentar ao micro e pequeno empresário qual a importância em se conhecer e manter um controle sobre os custos de sua atividade, enfatizando e informando os benefícios e funções dos serviços contábeis que sua empresa recebe, que na grande maioria dos casos, acaba representando simplesmente mais um custo para empresa; servindo apenas como uma mera ferramenta para apurar impostos, não oferecendo nenhuma contribuição para a administração, manutenção e crescimento das atividades da empresa. Portanto, a conclusão a que se chegou é que implantando os controles de custos, utilizando-se da contabilidade como ferramenta para esse fim, há o favorecimento da manutenção das micro e pequenas empresa, a ampliação da possibilidade de sucesso, bem como a utilização destas informações como vantagem competitiva frente aos seus concorrentes.

PALAVRAS-CHAVE: Custos, contabilidade, informação e vantagem competitiva.

75

ABSTRACT:

This work demonstrates the importance of the micro and small company in the national market and the difficulties founded by them to keep themselves in a very competitive environment, aiming the difficulties do manager by the lack of good controls over costs of its activities, as well as by the lack of information and tools that lead to the good decision taken. To get favorable results and keep the business it is very important to introduce a process of strategy management of costs. As a goal, it was looked to present to the micro and small businessman how important it is to know and keep a control over costs of its activities, pointing out and informing the benefits and functions of the accountancy services that his company receive, witch in the major part of the cases, ended up representing only one more cost to the company; serving only as a simple tool to find out tributes, and not offering any contribution to the management, maintenance and growth of the activities of the company. So, the conclusion that it was able to get is that if they introduce the cost control, using the accountancy as a tool for this end, there will be a collaboration to the maintenance of the micro and small companies, the amplification of the possibility of success, as well as the utilization of those information as a competitive advantage in front of their competitive.

KEY-WORDS: Costs, accountancy, competitive information and advantage.

* Aluno do Curso de Especialização em Controladoria e Finanças da FAFICOP, Cornélio Procópio – e-mail: josineimarcos@hotmail.com

** Mestre em Administração Financeira (Unopar) e Mestre em Administração – Gestão de Organizações (UEL), Professor de Graduação e Pós-Graduação, Pesquisador, Coordenador do Curso de Graduação e de Pós-Graduação e Consultor de Empresas.

*** Aluno do Curso de Especialização em Controladoria e Finanças da FAFICOP, Cornélio Procópio e Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau/SC – e-mail: rodrigo.cnt@gmail.com

1. INTRODUÇÃO

O mundo vem passando por grandes transformações ao longo dos últimos anos. Tem-se observado que as características desse ambiente alteram-se com uma velocidade cada vez mais acentuada, contudo, essas mudanças começaram a acontecer com a explosão causada pela Revolução Industrial, quando se deixa de pensar na manufatura artesanal ou na produção para a subsistência e passa-se a buscar a produção em massa em novos mercados. No Brasil, na década de 90, houve a abertura das portas para o mundo, começando assim uma nova era, quando surgiram novos concorrentes, fortes, com novas metodologias de produção, colocando o “velho” sistema de produção numa produção de extrema desvantagem. Essas novas empresas trouxeram não só as novas tecnologias, mas também novas formas de gerir seus negócios e, desta forma, iniciaram um processo de revisão de toda a plataforma de custeamento de seus produtos, o que lhes dava base para oferecer aos brasileiros preços altamente competitivos e, na grande maioria dos casos, imbatíveis.

Com toda essa transformação, a micro e pequena empresa são as que mais sofreram e vêm sofrendo os maiores impactos. O forte empenho da concorrência dessas grandes empresas em ganhar cada vez mais mercado, acaba por ampliar suas áreas de atuação e cada vez mais o mercado da micro e pequena empresa torna-se escasso. Assim, faz-se necessário que essas busquem informações para a condução dos seus negócios, principalmente as que são administradas por empresários que não têm formação ou grandes conhecimentos de ferramentas de gestão e, desta forma, vão conduzindo seus negócios de forma empírica.

Destaca-se como um grande problema na administração de micro e pequenas empresas a questão da gestão de seus custos, que de forma em geral não são conhecidos e/ou levados em consideração na formação dos preços, ou ainda, são tratados com pouca importância.

No que se refere à participação na geração de empregos no Brasil, segundo o SEBRAE, as micro e pequenas empresas representam cerca de 60% destes, ou ainda, respondem pela parcela aproximada de 20% do PIB nacional. São 98% das empresas existentes no país. Assim, por esses dados, passa-se a ser impossível não dar a devida atenção a estas empresas, que em sua grande maioria, são administradas por empreendedores que gerenciam seus negócios de forma muito simples e sem uso de ferramentas apropriadas de gestão e com controles de custos praticamente que inexistentes.

2. Contexto Empresarial Do Brasil da Micro E Pequena Empresa

De acordo com dados estatísticos divulgados pelo Sebrae, a seguir apresentados na Tabela 1, retirado da página da internet do Sebrae Nacional, o número de micro e pequenas empresas formalizadas no Brasil vem crescendo significativamente, destacando-se as de porte considerado como “micro”.

76

Tabela 1 - Número de empresas formais, por porte e setor (1996 – 2002)

	Micro		Pequena		Média		Grande		Total	
	1996	2002	1996	2002	1996	2002	1996	2002	1996	2002
Indústria	332.049	439.013	27.011	37.227	6.375	6.548	1.521	1.430	366.956	484.218
Construção	81.923	116.287	7.177	8.282	1.473	1.694	205	221	90.778	126.484
Comercio	1.608.521	2.337.889	68.411	105.891	4.376	4.862	2.896	2.846	1.684.204	2.451.488
Serviços	934.256	1.712.418	78.516	122.609	8.303	10.548	8.850	10.605	1.029.925	1.856.180
Total	2.956.749	4.605.607	181.115	274.009	20.527	23.652	13.472	15.102	3.171.863	4.918.370

Fonte: Sebrae - http://www.sebrae.com.br/br/download/boletim_brasil.pdf, acessado em 31/10/2006.

Representando o grande potencial de empregabilidade das Micro e Pequenas, há de se considerar o volume de pessoas ocupadas nestas empresas. A Tabela 2, demonstra o número de pessoas empregadas por porte das empresas e por setor. Observa-se que no total, as empresas consideradas “micro“, no ano de 2002 já empregavam um número maior de pessoas que as empresas de “grande” porte.

Tabela 2 – Número de pessoas ocupadas nas empresas formais, por porte e setor (1996 – 2002)

	Micro		Pequena		Média		Grande		Total	
	1996	2002	1996	2002	1996	2002	1996	2002	1996	2002
Indústria	1.193.964	1.571.608	1.096.405	1.471.254	1.314.945	1.322.673	2.363.686	2.256.721	5.969.000	6.622.256
Construção	287.268	356.660	291.988	339.777	289.729	327.135	262.077	284.005	1.131.062	1.307.577
Comércio	3.256.501	4.664.545	1.181.618	1.772.233	298.218	327.443	1.049.450	1.161.426	5.785.787	7.925.647
Serviços	2.141.231	3.374.388	1.484.624	2.206.611	571.557	722.852	4.518.872	5.402.593	8.716.284	11.706.444
Total	6.878.964	9.967.201	4.054.635	5.789.875	2.474.449	2.700.103	8.194.085	9.104.745	21.602.133	27.561.924

Fonte: Sebrae - http://www.sebrae.com.br/br/download/boletim_brasil.pdf, acessado em 31/10/2006.

Apesar dos números revelarem a importância da micro e pequena empresa para economia do país, as estatísticas de fechamento destas é preocupante. No ranking dos principais motivos de fechamento destas empresas, está a falta de informação e controles internos para manterem estas empresas no mercado, competitivas e gerando emprego.

Em nosso país, 98% dos estabelecimentos mercantis são pequena empresas e detêm 60% da produção nacional. Essas pequenas empresas estão ligadas às empresas de serviços Contábeis. O ciclo de vida das pequenas empresas é inferior a 10 anos, na maioria dos casos que analisamos, por falta de informações para gerir negócios. (RIPAMONTI, 1997, p.52)

A informação é necessária para qualquer tipo de negócio, seja para a vida particular ou empresarial. As informações são alteradas e atualizadas a todo instante, das mais diversas formas, necessária ou não, desejada ou indesejada, por onde se passa existe informação sendo apresentada, e cabe a todos aqueles que se utilizarão destas a filtragem e adoção daquelas que serão utilizadas no dia-a-dia. Para as empresas esse será o grande diferencial frente aos concorrentes espalhados pelo mundo todo, assim, administrar e tomar decisões baseados em informações precisas pode colocar a empresa em posição extremamente competitiva.

Porém, para a maioria das micro e pequenas empresas, informação é algo bem diferente do que muitas delas pensam. Muitos empresários e administradores dessas esquecem de gerar informações necessárias, tais como controlar seus custos, estoque, custo de estocagem, realizar boas compras, entre tantas outras necessárias à boa administração. Contudo, em razão desta falta, a micro e a pequena empresa acabam por enfrentar dificuldades para vencer as dificuldades e superar a concorrência.

Desta forma, as empresas que detêm esses bancos de dados e os conserva constantemente alimentados e atualizados acabam por manter o gestor abastecido de informações hábeis e necessárias à tomada de decisão em qualquer instante. Esse sistema deve fornecer, entre tantas, informações, especificamente neste estudo, que visem salientar os custos da empresa, procurando demonstrar por processos, áreas ou departamentos, a fim de que com estas o gestor possa elaborar um plano estratégico e de ações relacionadas aos custos da organização, podendo assim gerar melhores condições competitivas e diferenciais perante o mercado.

3.GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Qualquer empresa que está em atividade tem uma estratégia, ou ao menos deveria tê-la. Essas não podem simplesmente pensar em vender, comprar, pagar as contas e auferir resultados positivos, têm sim que se planejar para alcançar tudo isso, caracterizando o “como fazer” para alcançar seus propósitos. Colocar uma meta onde se pretende chegar e o que se deve fazer para chegar é definir um plano ou uma estratégia para empresa, isso é a chave para o sucesso.

Na grande maioria das micro e pequenas empresas os gestores acabam por administrar seus negócios de forma a deixar que o andamento do mercado conduza seu desempenho ou, como o dito popular, “que o mar dê o destino do seu barco” não se preocupando em estabelecer uma análise da situação ambiental e uma estratégia para seu negócio. Neste momento é que a busca de um diferencial através da gestão estratégica dos custos da empresa toma seu lugar de importância.

Mas afinal o vem a ser realmente o conceito de uma estratégia de custo?

Buscando uma definição apropriada, cita-se Martins (2001, p. 318), o qual apresenta o seguinte:

Numa visão muito mais abrangente, a Gestão Estratégica de Custos requer análises que vão além dos limites da empresa para se conhecer toda a cadeia de valor: desde a origem dos recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos que utiliza, até o consumidor final. Passa a não ser apenas importante conhecer os custos da sua empresa, mas os dos fornecedores e os dos clientes que sejam ainda intermediários, a fim de procurar, ao longo de toda a cadeia de valor (até chegar ao consumidor final), onde estão as chances de redução de custos e de aumento de competitividade.

Partindo da visão do autor, é necessário que o gestor esteja atento a todos os processos que envolvam o produto, desde sua aquisição até que este seja comprado pelo consumidor. Conhecer, não unicamente os fatores internos da empresa, como os fornecedores e concorrentes, tentar avaliar toda sua cadeia de custos e procurar formas de gerenciá-los melhor, objetivando uma maior competitividade no mercado.

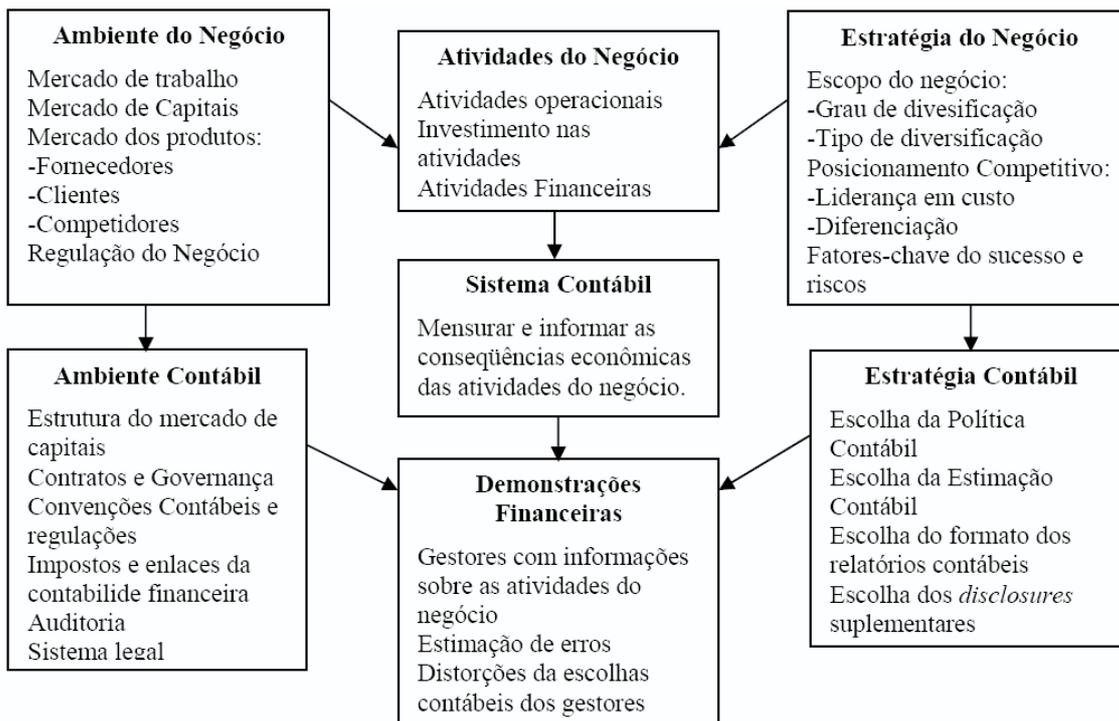
4. CONTROLE PARA O GERENCIAMENTO DOS CUSTOS DA MICRO E PEQUENA EMPRESA

Diversas são as ferramentas que contribuem de forma significativa para a gestão eficaz de uma empresa e ainda que ajudem a construir uma estratégia adequada e eficaz para a empresa. Dentre essa pode-se citar o *Balanced Scorecard*, RKW, GECON entre outras ferramentas, as quais são muito conhecidas e úteis ao processo, utilizadas geralmente em grandes corporações. Porém para empresas de pequeno porte estas podem ser ferramentas que oferecem alto grau de complicação para serem implantadas e utilizadas, ou ainda, que se tornem inviáveis para a empresa, a qual necessitaria de contratar um consultor especializado para implantar e gerenciar as mesmas. Não obstante a isso, é necessários que as empresas consigam manter meios para a implantação, controles e o estabelecimento de planos e estratégias mais simplificados, que utilizem parcialmente as ferramentas citadas e gerem informações semelhantes, as quais venham trazer diferenciais e evoluções nos processo de administração da empresa, contribuindo para se tornarem mais competitivas e lucrativas.

Uma das ferramentas que as micro e pequenas empresas já fazem uso, inclusive pagam pelo serviço, é o profissional da contabilidade. Toda e qualquer empresa tem que ter um contador responsável pela escrituração contábil de sua empresa. A contabilidade são os olhos das organizações. É ela quem deveria encarregar-se do controle financeiro, fiscal, patrimonial e ainda geras informações sobre os custos, é quem deveria ser capaz de criar sistemas hábeis a gerar informações precisas e necessárias ao gestor da empresa e auxiliá-lo na elaboração de um plano estratégico, proporcionando assim uma base sólida para a tomada de decisão. Porém há um mau uso ou falta de conhecimento dos empresários e gestores sobre qual a verdadeira função da contabilidade e do profissional da contabilidade. As empresas de pequeno porte acabam por habilitar o contador e a contabilidade simplesmente para registrar os documentos legais, gerando mais custos e impostos.

É preciso que haja uma melhor utilização dos serviços prestados pelo contador. Este deverá ser visto como um gerador de informações, utilizando a informação contábil a seu favor e não simplesmente como forma de se saber da arrecadação de impostos. Se os gestores das micro e pequenas empresas conhecessem a real função da contabilidade, ter-se-ia um maior auxílio especializado em sua gestão e não simplesmente mais um custo para empresa, mais um profissional que estaria a serviço, contribuindo para o crescimento e fortalecimento da empresa no mercado.

Para ilustrar melhor a importância da contabilidade no processo estratégico de uma empresa e até um modelo de contabilidade estratégica que contribuirá diretamente para gerenciamento de custo da empresa, apresenta-se a seguir modelo citado e adaptado por Palepu *et al* (2004):



Fonte: Adaptado de Palepu, 2004

80

Pode-se perceber no modelo apresentado que todo ciclo operacional da empresa passa pela contabilidade, sendo esta a responsável por registrar, sintetizar e fornecer as informações sobre as suas atividades e processos. É por meio de uma contabilidade bem elaborada que se pode criar uma boa estratégia de custos para empresa. Assim, conclui-se que a contabilidade pode efetivamente contribuir para a criação da estratégia da micro e pequena empresa aproveitando de um custo que ela já mantém - com o contador.

Por meio de um sistema contábil bem organizado e adaptado para a empresa e suas necessidades, e sendo este sistema alimentado com informações precisas, em tempo hábil e real das movimentações da empresa, é possível que o contador possa, disponibilizar ao gestor um leque enorme de informações, relatórios e ilustrações que venham a contribuir diretamente para a tomada de decisão.

Pode-se citar a título de exemplo:

- relatório que Demonstrará o resultado da empresa, discriminando todos os custos dos processos da empresa;
- posição do estoque da empresa e seu ciclo;
- resultado por produto ou atividade;
- necessidade de capital de giro.

5. IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE

O objetivo de qualquer empresa com sua atuação no mercado é a obtenção de lucro, para que haja a remuneração do capital investido e assim dar continuidade às suas atividades. Porém para alcançar esses objetivos, algumas empresas ainda utilizam, por falta de orientação técnica ou seguindo uma fórmula que o mercado segue há muito tempo, a equação baseada na somatória dos custos mais o lucro, conforme informações apresentadas pelo SEBRAE-SP:

$$\text{Custo} + \text{Lucro} = \text{"Preço"}$$

Como pode ser observado, dessa forma o preço era predeterminado pelo custo mais o lucro desejado, sem levar em consideração o fator “mercado”. À medida que a competitividade foi aumentando, essa influência passou a ser mais acentuada na determinação dos preços e este passa a ser conduzido pelo mercado. Desta forma, a equação passa a ser vista da seguinte maneira:

$$\text{Preço} - \text{Custo} = \text{"Lucro"}$$

Atualmente, os aspectos da competitividade são baseados na satisfação total do cliente, o qual tem exigências cada vez mais focadas na qualidade, ficando o preço determinado pelo mercado. Assim, há uma nova determinação na equação da formação ou análise do preço, passando a ser:

$$\text{Preço} - \text{Lucro} = \text{"Custo"}$$

Com esse modelo, o gerenciamento dos fatores geradores de custos é que passam a merecer uma maior atenção da administração, uma vez que a determinação do preço está extremamente relacionada ao mercado e a expectativa de lucratividade estará vinculada à necessidade de remuneração do capital, ou ainda, à expectativa gerada pela empresa.

Diante disso, para uma empresa ser competitiva precisará estabelecer uma melhor gestão e controle dos custos visando a redução não só dos valores componentes dos custos, mas deverá atuar como gestora dos fatores que poderão onerar o custo do produto ou da empresa, tais como: defeitos, desperdícios, re-trabalhos etc. Haverá a necessidade de rever, procurando uma melhora contínua, todos os seus processos e equipamentos e, muitas vezes, os projetos dos seus produtos. Para isso ser possível é essencial que se conheça toda a estrutura da empresa, todos os detalhes do negócio, de forma a ser possível conseguir um controle de custos extremamente funcional e que este seja uma ferramenta nas tomadas de decisões.

Mas para obter resultados com controles de custos é preciso conhecer o comportamento destes. E é preciso definir alguma forma para conhecer esses comportamentos, ou seja, tomar como base alguns parâmetros.

Um conceito de parâmetro, segundo Leone (2000), é a unidade de medida que representa a atividade de um segmento qualquer dentro da empresa. Por essa definição entende-se que qualquer atividade, em qualquer setor, de qualquer produto deve ser medida para obter um controle do comportamento.

Segundo o autor:

Todos os custos dentro das firmas observam comportamentos definidos em relação a parâmetros operacionais selecionados. Os custos são originados pelas atividades e pelo volume dessas atividades. Os volumes das atividades são medidos por parâmetros quantitativos, físicos, denominados parâmetros operacionais. (LEONE, 2000, P.109)

Diante disso, percebe-se que todas as atividades são geradoras de fatores de produção ou operação, esses fatores – consequentemente - são geradores de custos. Então, os custos são efeitos de uma determinada atividade, não surgem por si. Quando a empresa tem um controle eficiente dos seus custos esses serão agregados em cada etapa do processo, uma vez conhecido, torna possível localizar com maior facilidade onde ela deve concentrar esforços para sua melhor gestão. Também, dentro desse contexto, é necessário saber quanto custa a estrutura administrativa, quanto representa esse valor no preço do produto, visando dar condições de se administrar melhor.

Porém, em se tratando de micro e pequenas empresas, esse controle poderá ser visto como um grande problema, pois na maioria delas isso não é uma prática comum por parte dos microempresários. Algumas dificuldades podem ser de ordem conceitual, envolvendo desde o entendimento do conceito de custo e uma visão gerencial acerca deste, até a compreensão das características dos diversos métodos disponíveis. O que é observado é o simples controle do desembolso de caixa.

82

Outro exemplo é a falta de uma melhor política de gestão dos estoques, uma vez que tais gestores, em muitos casos, efetuam compras sem necessidade, reposições de estoques além das necessidades ou sem seguir nenhum critério baseado em alguma ferramenta técnica, observando que tal procedimento poderá comprometer a aplicação dos recursos da empresa.

Ainda, dentro desse contexto da gestão de custos nas micro e pequenas empresas, outro fator observado é que grande parte possui um fluxo de caixa estruturado, visando controlar as entradas e saídas de recursos. O reflexo de tal situação é a impossibilidade de previsões de desenhos, gerando custos adicionais de caixa (juros), assim como a perda da possibilidade de negociações mais favoráveis para a aplicação de excedentes de caixa. Tudo isso contribui para que os custos aumentem, muitas vezes desnecessariamente, por falta de um controle básico ou de uma gestão mais ativa.

Com isso, conclui-se que é de suma importância que, além dos gestores, todos os colaboradores envolvidos com o processo de elaboração de um produto e/ou serviço, estejam conscientes da gestão de custos. Fatores como o desperdício de matéria-prima, re-trabalho, má conservação dos ativos envolvidos no processo, horas gastas na produção e na prestação de um serviço, desatenção à gestão dos recursos materiais e financeiros são operacionalizados por toda a equipe de trabalho, dessa forma, deverá haver a conscientização de todos sobre suas responsabilidades.

Martins conceitua:

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 correção. (MARTINS, 2006, P.305)

Portanto, não basta apenas ter um ótimo sistema de controle de custos, é preciso entender a sistemática do negócio, efetuar um bom planejamento e utilizar esse controle para otimizar os processos objetivando tomadas de decisões conscientes, as quais propiciarão uma forma mais segura de se alcançar resultados satisfatórios e dar continuidade à empresa.

6. A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO FERRAMENTA NA GESTÃO DE CUSTOS.

Não obstante a tudo o que foi apresentado anteriormente, o empresário tem uma ótima ferramenta de gestão à sua disposição que é a contabilidade de custos. Mas não uma contabilidade de custos nos moldes antigos, que apenas controlava estoque, mas sim com enfoque gerencial, podendo ser usada no âmbito decisório das organizações. Mattos (2007) define os objetivos da contabilidade de custos da seguinte forma:

A. Inventariar os produtos fabricados e vendidos

- Determinar o valor inicial e final de matéria-prima em estoque;
- Determinar o valor final dos produtos terminados e em processamento;
- Elaborar demonstrativos do custo de produção de cada produto fabricado;
- Elaborar demonstrativos do custo dos produtos vendidos;
- Elaborar demonstrativos de lucros e prejuízos.

B. Planejar e controlar as atividades empresariais

- Analisar o comportamento dos custos (análise vertical e horizontal);
- Preparar orçamentos com base no custo de fabricação;
- Determinar o custo padrão de fabricação;
- Determinar as responsabilidades dentro do processo de produção;
- Determinar o preço de venda de cada item de produção;
- Determinar o volume da produção (além do ponto de equilíbrio, porém dentro da capacidade física da empresa).

C. Servir como instrumento para tomada de decisão

- Formar preço de venda;
- Eliminar, criar, aumentar ou diminuir a linha de produção de certos produtos;
- Produzir ou adquirir no mercado;
- Aceitar ou rejeitar encomendas;
- Alugar ou comprar.

Portanto, se considerados esses objetivos, pode-se utilizar suas informações geradas para subsidiar a gestão dessas organizações, analisando seus vários departamentos e seus respectivos custos. Quando se aprimoram essas informações, automaticamente elas proporcionam uma melhor alocação dos custos aos produtos e serviços.

7. CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Para que o gestor domine um controle de custos, é essencial que ele entenda as várias classificações que os custos possuem. Basicamente nas atividades desenvolvidas encontram-se os custos fixos e variáveis, indiretos e diretos, controláveis e não controláveis. Tornando assim de suma importância que os gestores saibam diferenciar e registrar adequadamente cada um desses custos para poder ter um controle efetivo e eficaz.

Martins (2006, p. 50) define que um custo é fixo quando seu valor, num determinado mês, independe de aumentos ou diminuições de volumes de produtos elaborados. Portanto, considera-se que custos fixos são aqueles que permanecem constantes em determinado período de tempo, mesmo que ocorra variação na quantidade produzida e/ou vendida no curto prazo. Como por exemplo, o pagamento de salário ao funcionário do setor administrativo, o aluguel do imóvel, os honorários do contador. Com relação aos custos variáveis, Martins (2006, p. 49) define que são aqueles custos que dependem diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade produzida, maior será o custo. Nesse sentido entende-se que os custos variáveis têm como características sua proporcionalidade com quantidade produzida e/ou vendida, pois na medida em que ocorre um aumento nessa quantidade, esses custos elevam-se na mesma proporção em razão direta. Como por exemplo, a comissão paga ao vendedor, as embalagens dos produtos vendidos.

Martins (2006, p.49) conceitua custos indiretos aqueles que têm uma relação indireta com o produto, que não oferecem condição de uma medida objetiva e precisa. Portanto custos indiretos, que podem ser variáveis e fixos, são aqueles que só chegarão aos produtos ou serviços mediante um critério de rateio que facilitará a alocação de um departamento ou produto que não esteja ligado diretamente ao processo produtivo. Já com relação aos custos diretos, Martins (2006, p.48) conceitua que são os custos que têm relação direta com os produtos, ou seja, após uma análise é possível, utilizando-se de alguma medida de consumo, apropriar esses valores aos produtos. Então se conclui que os custos diretos também podem ser variáveis ou fixos, mas devem aparecer de maneira clara, direta e objetiva, com facilidade de associação e apropriação através de mensuração direta.

Com relação aos custos controláveis e não controláveis, Martins (2006, p. 309) define que controláveis são aqueles que estão diretamente sob a responsabilidade e controle de alguma pessoa e os não controláveis estão fora dessa responsabilidade e controle. Portanto são controláveis quando os itens de custos podem ser controlados por alguém dentro de sua escala hierárquica, podem ser previstos, realizados e organizados pelo responsável daquela unidade, o qual poderá ser cobrado por desvios apurados; os não controláveis fogem ao controle do responsável do departamento.

Para obter um controle de custos que forneça todas as informações requeridas, é necessário estabelecer certos critérios padronizados para serem usados como base de comparação e como unidade de medida.

Uma forma bastante eficaz e até fácil e objetiva para um controle de custos é a departamentalização. Sendo que são usados alguns cálculos para a correta apropriação. Esses cálculos são os rateios.

Rateio é uma forma de apropriação de custos indiretamente, na qual é feita a distribuição de maneira a seguir critérios específicos de cada empresa na melhor forma de alocação dos custos aos produtos ou serviços. Cabe ao gestor definir a melhor forma de alocar seu custo em

função de sua natureza, utilização e grau de participação no processo produtivo de obtenção de produtos e serviços.

Vale ressaltar que para a contabilidade gerar essas informações, o profissional técnico responsável, o contador, deverá ter uma visão ampla e um perfil empreendedor para saber demonstrar essas informações ao gestor de uma maneira clara e dinâmica. Ainda deverá ter conhecimento de todos os processos da atividade da empresa e esteja junto com os gestores acompanhar o desenvolvimento de suas atividades, com todas as informações necessárias e mensurá-las em um bom sistema contábil. Um bom plano de contas contábil será necessário, esse deverá atender às necessidades de informação da empresa e gerar - posteriormente - os relatórios gerenciais que venham a ser de fácil análise e interpretação pelos gestores.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O mundo vem evoluindo a cada instante, mudanças notórias vêm aparecendo e a necessidade da mudança não pode ser descartada em nenhuma hipótese. No caso das ciências essas mudanças são fundamentais para que o mundo possa crescer cada vez mais, não em termos simplesmente de mundo, mas de técnicas que venham a contribuir para que este esteja em harmonia constante com os meios que permitiram as mudanças. Tais reflexos influenciam de forma direta o mundo empresarial, de modo que para as empresas conseguirem se manter num mercado em constante evolução e mudanças é fundamental que tenham ou desenvolvam meios para que isso ocorra.

A derrubada das fronteiras ou globalização provocou o crescimento das multinacionais e empresas com grandes capitais, as quais “engolem” as micro e pequenas empresas de forma avassaladora, utilizando de capital humano capacitado e recursos financeiros que provocam a geração de informações precisas e que lhes permitem crescer cada vez mais. Tal situação causa, para os pequenos um mercado cada vez menor, uma série de dificuldades competitivas e, conseqüentemente, de sobrevivência. Contudo, com informações precisas e corretas, haverá a possibilidade de uma sobrevivência e ampliação das chances de crescimento para os pequenos.

Nesse contexto a contabilidade se posiciona de forma estratégica para auxiliar o micro e pequeno empresário em seu processo de gestão, oferecendo informações que possam contribuir diretamente para o processo decisório e, conseqüentemente, para a maximização dos resultados. Concluindo, a necessidade de uma gestão de custos de forma eficiente e eficaz muito contribuirá para a administração desses empreendimentos. O foco da contabilidade como um gerador de custos, impostos e encargos a serem recolhidos deverá ser superado, passando para a sua primeira função que é a de gerar informações e contribuir para o desenvolvimento de empresas de forma saudável e com informações de qualidade.

9. REFERÊNCIAS:

LEONE, George S G. *Custos: planejamento, implantação e controle*. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José C Disponível em <<http://www.fipecafi.com.br/artigos/marion/preproffuturo.pdf>> acessado em 09 de outubro de 2006.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MATTOS, José Geraldo de. *Custo de produção (história, teoria & conceitos)*.

Disponível na internet <<http://www.gea.org.br/scf/aspectosteoricos.html>>. Acessado em 02 de Julho de 2007

PADOVEZE, Clóvis L.. *Curso básico gerencial de custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PALEPU, Krishna G. *et al. Business analysis & valuation: using financial statements*. 3. ed. Thomson Learning: USA, 2004.

RIPAMONTI, Alexandre. Profilaxia Contábil em Empresas de Serviços Contábeis. *Rev. Brasileira de Contabilidade*. RBC n 108, p.40-52. nov/dez. de 1997.