

# MODELO DE DECISÃO: UMA NECESSIDADE DO GESTOR

**Fernando José Arrigoni**

**Joaquim Luiz R. Dorneles**

**Jorge de Souza Pinto**

## **Resumo:**

*A necessidade de decidir afeta diariamente a vida das empresas, independente do tamanho, natureza das operações ou setor econômico em que atua. A dificuldade de tomar decisão afeta várias esferas da cadeia produtiva, e leva o gestor a questionar sobre as melhores ferramentas para a solucionar a questão. O presente trabalho objetiva destacar aspectos relevantes da tomada de decisão, que contribuam para as pesquisas em desenvolvimento nesse campo, através da avaliação de alguns Modelos de Decisão disponíveis aos gestores e a contribuição das diferentes abordagens no tratamento dos problemas que impossibilitam, dentro de uma visão sistêmica, uma extrapolação dos modelos de decisão para um contexto maior de empresas. Sobre isso faz uma uma abordagem comparando os principais modelos de decisão, proporcionados pela contabilidade de custos, os quais permitem orientar os gestores em suas decisões. São eles: 1) Modelos Ortodoxos ou Convencionais: proporcionam apoio às decisões a partir do custeio por absorção e variável. Este último engloba os conceitos de margem de contribuição, suas aplicações, o ponto de equilíbrio e suas variações; 2) Modelos Gerenciais: enfatizam o Sistema de Informações da Gestão Econômica GECON. Trata os modelos a partir da análise evolutiva histórica, passando por sua estruturação conceitual, aplicabilidade, limitação e contribuição. Posteriormente compara-se com a necessidade informativa do tomador de decisão e a limitação dos modelos ortodoxos.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Custos e Tomada de Decisões*

## 5.12. MODELO DE DECISÃO: UMA NECESSIDADE DO GESTOR

Fernando José Arrigoni – Prof. da Universidade Federal do Espírito Santo e Mestrando em Controladoria e Contabilidade pela FEA – USP.

Joaquim Luiz R. Dorneles – Prof. da Universidade Federal de Santa Maria – RS e Mestrando em Controladoria e Contabilidade pela FEA – USP.

Jorge de Souza Pinto – Prof. da Universidade Federal de Três Lagoas – MS e Mestrando em Controladoria e Contabilidade pela FEA – USP.

Universidade de São Paulo – USP.

Rua Prof. Luciano Gualberto, 908 – Cidade Universitária

E-mail: [arrigoni@usp.br](mailto:arrigoni@usp.br).

Estudante do Curso de Pós-Graduação.

### RESUMO

A necessidade de decidir afeta diariamente a vida das empresas, independente do tamanho, natureza das operações ou setor econômico em que atua. A dificuldade de tomar decisão afeta várias esferas da cadeia produtiva, e leva o gestor a questionar sobre as melhores ferramentas para a solucionar a questão.

O presente trabalho objetiva destacar aspectos relevantes da tomada de decisão, que contribuam para as pesquisas em desenvolvimento nesse campo, através da avaliação de alguns Modelos de Decisão disponíveis aos gestores e a contribuição das diferentes abordagens no tratamento dos problemas que impossibilitam, dentro de uma visão sistêmica, uma extrapolação dos modelos de decisão para um contexto maior de empresas. Sobre isso faz uma uma abordagem comparando os principais modelos de decisão, proporcionados pela contabilidade de custos, os quais permitem orientar os gestores em suas decisões. São eles:

- 1) Modelos Ortodoxos ou Convencionais: proporcionam apoio às decisões a partir do custeio por absorção e variável. Este último engloba os conceitos de margem de contribuição, suas aplicações, o ponto de equilíbrio e suas variações;
- 2) Modelos Gerenciais: enfatizam o Sistema de Informações da Gestão Econômica – GECON.

Trata os modelos a partir da análise evolutiva histórica, passando por sua estruturação conceitual, aplicabilidade, limitação e contribuição. Posteriormente compara-se com a necessidade informativa do tomador de decisão e a limitação dos modelos ortodoxos.

## INTRODUÇÃO

Os constantes avanços tecnológicos e as tendências de globalização dos mercados que dominam o mundo hoje, oneram de maneira decisiva a postura do administrador ou gestor quanto as decisões a ele pertinentes na condução das atividades econômicas.

Considerando que as empresas são organizações que sofrem a influência da dinâmica do ambiente situacional, caracterizado pela alta competitividade que integra o padrão empresarial globalizado, suas interações com o meio ambiente devem ser coordenadas e integradas, visando atingir seus objetivos, ou seja, sua continuidade no longo prazo, a qual, depende de seus resultados econômicos levados a termo pelas políticas e diretrizes que orientam a gestão.

A abordagem atual de gestão orienta que as informações devem ser interativamente completas e oportunas, o que, de certa forma, distancia a contabilidade, em alguns aspectos, da qualidade de fomentadora destas informações.

Johnson & Kaplan (1987) afirmam que “os sistemas contábeis para a administração são inadequados para o meio ambiente atual”. Tal afirmação coloca o papel da Contabilidade, principalmente a de custos, em discussão, por estar direcionada a emitir informações que não agregam valor às decisões, e pior que isso, podem induzir a decisões errôneas.

Por outro lado, os próprios gestores a nível de administração podem estar gerando o problema, quando não conseguem caracterizar adequadamente as suas necessidades informativas, não contribuindo, assim, para deixar a contabilidade ágil a ponto de ser interativa às suas necessidades de informações para as decisões.

Dessa forma, segundo Guerreiro (1994), a partir de um acirramento na competição das empresas a nível nacional e internacional, impulsionado-as a incrementar seus modelos de gestão com a utilização de novas tecnologias de produção, novas filosofias de atuação, novas políticas de decisão e novos processos operacionais, com o objetivo fundamental de otimizar o lucro e a geração de caixa, vê-se a eminente necessidade da Contabilidade quebrar o estigma de suas informações serem tidas como “relativamente inoperantes”, para participar deste contexto como a principal e mais importante ferramenta na adequação das empresas à competitividade.

A partir dessa afirmação, algumas premissas podem levantadas para a orientação do trabalho:

- a) a continuidade da empresa é garantida pela otimização do resultado;
- b) o modelo de decisão tem o objetivo de permitir a seleção da melhor alternativa de ação;
- c) o resultado é conseqüência do sucesso ou insucesso da decisão do gestor;
- d) para aferir o resultado real da empresa é necessário consolidar os resultados de todas as suas áreas.

O final do milênio se configura como sendo a época da informação. Se olhar para a última década, é possível verificar que houve uma verdadeira revolução nos sistemas de informações, com o advento da tecnologia da informática on-line, em que as empresas podem se ligar umas as outras por um simples tocar de botões, e até mais, em muitos

casos, várias transações já ocorrem em ambientes virtuais, ou seja, gerados e gerenciados por sistemas eletrônicos de dados.

Esse cenário se caracteriza ainda mais, através da criação de áreas de livre comércio, como é o caso da Comunidade Econômica Européia e do Mercosul, onde as empresas enfrentam concorrentes detentores de alta tecnologia e devem adequar-se a competitividade a partir do incremento de seus mecanismos de gestão e principalmente com a atualização e incremento de seus modelos de decisão.

É importante, também, ressaltar que apenas através de modelos de decisão adequados é que as organizações poderão estabelecer de forma eficaz os produtos e serviços que otimizem seus resultados, a fim de fortalecer sua participação no mercado, gerar recursos e proporcionar retorno aos investimentos. Reconhecidamente, a Contabilidade de Custos deveria ter uma participação significativa no processo.

O presente trabalho pretende analisar e tecer comparações entre os modelos convencionais e gerenciais, adotados pela Contabilidade de Custos:

1. Modelos Ortodoxos ou Convencionais: que englobam o apoio de decisões a partir do custeio por absorção e do variável. Neste último trata dos conceitos de margem de contribuição e suas aplicações e do ponto de equilíbrio e suas variações;
2. Modelos Gerenciais: onde a ênfase é dada a apresentação do Sistema de Informações da Gestão Econômica - GECON.

O presente trabalho parte da hipótese que, à luz da Teoria da Comunicação da Contabilidade, conceituada por Iudícibus (1995) como sendo “o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação”.

Esse processo de identificação e informação procura entender as necessidades dos modelos de decisão de cada tipo de usuário e fornecer a alternativa adequada, ressaltando as restrições eminentes por parte do usuário, para que o contador as interprete e interaja a fim de otimizar a informação, suplantando até as próprias restrições que ocorrem em relação a mensuração por parte da Contabilidade.

A necessidade de expressar a realidade física e operacional da empresa, é a orientação mais pertinente para a determinação de uma modelo de decisão dentro da Contabilidade, fornecendo desta forma o conjunto de pressupostos adequados ao estabelecimento das decisões.

### ***CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA***

A tomada de decisão é um cotidiano das organizações, haja vista a velocidade com que ocorrem as mutações no mundo dos negócios e é preciso todo um trabalho, a fim de adequar as informações ao contexto.

Dessa forma os modelos de decisão de uma empresa devem estar integrados a sua estratégia global de negócios frente ao meio-ambiente, e com plena interação com a Contabilidade a quem caberá fomentar as informações necessárias ao estudo das variáveis dos mesmos. O Problema é: **qual modelo de decisão que gera informações corretas que apoiam os gestores no processo decisório?**

Nesse contexto, o contador precisa dedicar uma atenção especial ao processo de gestão desenvolvido dentro da organização, em particular as variáveis que tem influência sobre a determinação do custo, sua acumulação e principalmente para determinação do Lucro Certo. O modelo deve oportunizar uma flexibilidade tal que, ao se alterarem as variáveis ambientais que se relacionam com as decisões necessárias à empresa, este também possa se adequar ao ambiente proporcionando uma interação corretiva a nível das alterações .

Para proceder um tratamento adequado do problema, será feita uma evolução conceitual do que é modelo e do que é decisão. A partir dessa aferição será feita uma extrapolação para tratar dos modelos de decisão e sua implicação junto a Contabilidade e junto aos aspectos ambientais das decisões na empresa.

A partir da fixação dos predicados principais dos modelos de decisão será, então, tratado o processo decisório, buscando determinar e delimitar o ambiente onde são tomadas as decisões, as influências de fatores externos e internos no contexto das mesmas e principalmente as variáveis ligadas ao tratamento dos seus custos.

### **OBJETIVOS DO TRABALHO**

Como resposta ao problema de fixação de um modelo de decisão, as organizações necessitam adequar seu sistema de informação e mensuração com as funções do processo administrativo da organização de planejar objetivos, estratégias, políticas e filosofias que reflitam as crenças e valores da empresa, para apoiar neles a monitoração do ambiente interno e externo, de forma a adotar estratégias competitivas.

O processo de determinar o modelo de decisão passa pela coleta, ordenação e avaliação de um conjunto de variáveis interligadas, buscando adequar as informações contábeis aos objetivos de otimizar os resultados econômicos.

Dessa forma, os objetivos deste trabalho são:

- a) determinar o que é um modelo de decisão;
- b) determinar as características de um modelo de decisão;
- c) determinar uma base teórica do modelo de decisão;
- d) evidenciar aspectos relevantes das decisões;
- e) conceituar os principais elementos que compõem os modelos de decisão;
- f) identificar os elementos do processo decisório;
- g) identificar o modelo de decisão que contribua para a otimização do resultado econômico.

Ressalta-se que este trabalho busca abordar os modelos ligados ao tratamento dado pelos modelos envolvidos com a Contabilidade de Custos, como fomentadora de informações para os tomadores de decisão. Não se pretende esgotar o assunto, dada a variedade de enfoques, para os quais necessitam trabalhos específicos.

### **CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO**

Permitir a organização fortalecer seus resultados econômicos, promovendo a otimização dos objetivos produtivos da organização e a manutenção e retribuição adequada dos investimentos, além de procurar despertar nos profissionais da Contabilidade a necessidade de:

- a) desenvolver uma visão crítica a cerca do tipo de informação que o sistema de custeio ortodoxo ou convencional disponibiliza para os gestores;
- b) entender que os gestores precisam de informações que adicionam valor às decisões;
- c) reconhecer o potencial dos recursos teóricos aplicáveis nas soluções de questões inerentes a geração de informações;
- d) proporcionar uma visão crítica que colabore para a quebra de alguns paradigmas que ofuscam a contribuição que a Contabilidade pode proporcionar com seus sistemas de identificação, mensuração e acumulação.

Por último, o presente trabalho reúne algumas características interdisciplinares (administração, economia e contabilidade), consolidadas num só discurso, de forma a interagirem na interpretação das necessidades de um modelo de decisão.

### **METODOLOGIA DA PESQUISA**

Este trabalho buscou, através do método comparativo de pesquisa bibliográfica, selecionar e interpretar as várias contribuições científicas sobre o tema, dentro da Contabilidade de Custos, explorando seus aspectos gerenciais e estratégicas. Dessa forma foi possível identificar os dois modelos de informações abaixo:

- a) Modelos Ortodoxos ou Convencionais: que englobam o apoio de decisões a partir do custeio por absorção e do variável. Este último trata dos conceitos de margem de contribuição e suas aplicações e de ponto de equilíbrio e suas variações;
- b) Modelos Gerenciais: onde a ênfase é dada a apresentação do Sistema de Informações da Gestão Econômica – GECON, os quais serão tratados a partir de uma análise evolutiva histórica, estrutural, conceitual, aplicabilidade, limitações e contribuições.

### **MODELOS**

A arte de criar modelos é tão antiga, possivelmente, tanto quanto a existência da humanidade. Os povos antigos faziam as esculturas, geralmente, de seus deuses; gravavam em pedras imagens e símbolos, querendo com isso representar algo de suas crenças, realidade e cultura.

Para o presente trabalho modelo é entendido como representação daquilo que é relevante:

- a) em uma realidade e
- b) de algo que é criação da mente.

Referindo-se a modelos, Guerreiro (1989) os define como sendo “imagens intelectuais sobre as quais se desenvolve o conhecimento obtido de um trabalho explicitado ou não, de seleção dos elementos relevantes da porção da realidade em análise”.

Ackoff e Sasieni apud Santos (1995) classificam os modelos geralmente usados pela pesquisa operacional e pela maioria das outras ciências, em três tipos: *Icônicos*, *analógicos* e *simbólicos*. Nos icônicos são mantidas as propriedades de um objeto real, havendo, geralmente, mudanças na escala. Os analógicos se utilizam de um conjunto de propriedades para representar outro conjunto de propriedades e os simbólicos fazem uso de números e letras para representar outro conjunto de variáveis e suas relações.

Os modelos são compostos de variáveis exógenas caracterizadas pelo ambiente externo, podendo ou não ser manipuladas pelo operador dos mesmos. É o caso da preferência dos clientes a determinados produtos, do valor de mercado desses mesmos produtos ou das quantidades que o mercado está disposto a consumir, ou outras.

As endógenas são as resultantes dos próprios modelos. É o caso da junção da variáveis: valor de mercado (exógena) versus quantidade (exógena) = valor total das vendas (endógena).

Diversas são as vantagens apresentadas pelos modelos. Para melhor entendimento são destacadas algumas citadas por Miranda apud Santos (1995):

- a) *Experimentação e simulação* - Permitem a experimentação e simulação de uma série de variáveis de uma realidade, sem que seja a própria realidade. Como exemplo pode-se citar os testes dos cintos de segurança dos veículos via computadores;
- b) *Capacidade preditiva* - Permite prever os efeitos de uma ou mais variáveis, antes mesmo que aconteçam na realidade. Por exemplo, a vida útil de um, veículo sob variadas condições de uso;
- c) *Facilidade pedagógica* - Alguns modelos são auto-explicativos. Por exemplo o manual de instalação de um microcomputador.
- d) *Transformam experiências em patrimônio* - Há certas criações que sua materialização, às vezes pode depender de tecnologias especializadas fora do alcance do criador. Daí o externar da idéia em um modelo e o patentear da mesma.

### **MODELOS DE DECISÃO**

Os modelos de decisão são recursos utilitários, com poder comunicativo, ainda que por vezes estáticos ou representados por uma simples planilha eletrônica, ou outro recurso computacional, ou por apenas uma folha de papel.

As decisões de uma pessoa podem desencadear enormes conseqüências. Por isso, é indispensável a utilização de recursos que contribuam para minimizar os efeitos do subjetivismo humano.

O conhecimento e a percepção do homem — do gestor, do administrador — são agregados indispensáveis na salvaguarda do ato de avaliação ou interpretação dos “sinais” emitidos pelos modelos. Nesse sentido, o decisor deverá posicionar-se e “escolher dentre as alternativas disponíveis, a mais favorável” Santos (1995) para certo

momento, segundo os indicativos sinalizados e as percepções emanadas do contexto ambiental.

Doravante, e para atender o delineamento deste trabalho, todo o tratamento dado a modelos será tido no sentido de *modelos de decisão*.

Pidd (1997), após diversas reflexões, sustenta que: “...um modelo é uma representação externa e explícita de parte da realidade vista pela pessoa que deseja usar aquele modelo para entender, mudar, gerenciar e controlar parte daquela realidade.” Um modelo é a representação de uma realidade, sem jamais sê-la e é útil e, por vezes, indispensável ao processo decisório.

Assim, cada empresa poderá desenvolver diferentes modelos para atender seus múltiplos interesses, tornando-os conforme (Catelli, 1995): “uma ferramenta utilizada para resumir os efeitos e os relacionamentos dos fatores relevantes de um problema específico”, capaz de (Almeida, 1995) “simplificar a visão das relações empresariais e reduzir as inúmeras variáveis complexas a um número possível de manipulação”.

Intrinsecamente aos modelos de decisão estão contidos os pontos que lhe agregam valor e utilidade, por:

- a. conter critérios e bases para auxiliar na sustentação de uma decisão;
- b. considerar as alternativas de ação e suas conseqüências;
- c. possuir variáveis controláveis e não controláveis;
- d. considerar a relação probabilística das várias alternativas, indicando a mais provável;
- e. tomar o conjunto de cenários para cada alternativa, segundo critérios selecionados.

Da adoção de modelos de decisão decorrem uma série de vantagens que, se oportunamente geradas e bem interpretadas, contribuem significativamente para o processo decisório. Em estudo recente, Santos (1995) destaca, dentre outras, as seguintes, que nos parecem pertinentes e relevantes:

- a. ajudar a identificar várias relações entre os elementos da realidade;
- b. servir como base para o estabelecimento de regras de decisão;
- c. facilitar a observação do sistema como um todo;
- d. contribuir para substituir complexidade por simplicidade;
- e. permitir simulação das conseqüências de cada ação dentro dos parâmetros considerados ou escolhidos.

É indispensável que no conjunto de seus elementos o modelo contenha as regras, princípios, variáveis e limites que nortearão o posicionamento do gestor. Pidd (1997) sustenta que ao longo do processo de desenvolvimento dos modelos com os fins de apoiar o processo decisório devem ser observados, dentre outros, os seguintes princípios básicos:

- a. um modelo deve ser simples, ainda que altamente crítico e rigoroso;
- b. gradativo e planejado, partindo de um modelo geral em direção a um que se torne mais realista e válido para os propósitos desejados;
- c. começar com considerações simples e complicar apenas se for necessário;

d. construir pequenos modelos, autocontidos, que podem ser facilmente entendidos.

Se de um lado há vantagens, há que se considerar também suas limitações que, segundo Boucinhas *apud* Santos (1995):

- a. *limitações de natureza estrutural* — diz da inclusão ou relacionamento de variáveis incorretas. A inclusão dessas variáveis levam, fatalmente, a resultados incorretos;
- b. *problemas de mensuração* — podem ocorrer escolha da unidade de medida ou a adoção de técnicas de mensuração inadequadas;
- c. *problemas de desenvolvimento e implantação* — podem derivar da inobservância dos princípios da modelagem ou da comunicação deficiente entre planejadores, modeladores e usuários dos modelos.

Muitas das limitações dos modelos de decisão são conseqüências naturais de serem (Guerreiro, 1989) “representação, simulação ou idealização de algo que se deseja conceber” e estruturados sob variáveis que devem responder a muitas categorias de decisão que deles se valem, ao longo dos diversos níveis estruturais das organizações. Além disso há que se considerar que por mais amplo que seja o modelo, só atinge maior eficácia quando tratar de decisões repetitivas e rotineiras, baseadas em estruturas, políticas, algoritmos ou regras de decisão. As decisões *não programadas*, por serem excepcionais e às vezes imprevisíveis, não são contempladas nos modelos convencionais.

### **PROCESSO DECISÓRIO**

Observando a reação humana frente às diversas situações, um filósofo americano descreveu os estágios do pensamento na resolução de problemas: Indaga-se: **Qual o problema?**; a seguir **identifica as alternativas** possíveis de respostas, analisa-as com o propósito de **escolher a melhor** para implementá-la (Dewey *apud* Santos, 1995).

Deduz-se que o processo decisório se inicia com a percepção dos fatos que estimula e impulsiona a busca de soluções a partir do problema.

O problema aqui enfocado é aquele criado num ambiente empresarial, onde, das crenças, valores, princípios e convicções dos agentes advém a missão, subordinando a si todos os recursos, metas e pessoas ou grupos de entidades (Catelli, 1995). Vê-se que a missão é a razão da existência da entidade, subordinando a si a existência dos objetivos, metas, problemas e satisfações.

Outros elementos considerados comuns em qualquer decisão, segundo Churchman, Ackoff & Arnoff *apud* Santos (1995):

- a) *Decisor ou tomador de decisões* - aquele que escolhe entre as alternativas de ação disponíveis, a que melhor se adequa à situação.;
- b) *Objetivo* - é aquilo que o decisor deseja alcançar;
- c) *Sistema de valores do decisor* - critérios do decisor na decisão;
- d) *Alternativa de ação* - diversas disponíveis que podem ser implementadas;
- e) *Estados ambientais* - variáveis originadas pela decisão, mas que independem da vontade do decisor, mas, influenciam no processo.

A estes Miranda apud Santos (1995) acrescenta o seguinte:

f) *Momento da decisão* - quando é eleita a melhor alternativa ;

E, finalmente, Santos (1995) acrescenta mais três elementos:

g) *Objeto da decisão* - é o próprio problema a ser resolvido;

h) *Estímulo para decisão* - é o que estimula ao processo decisório;

i) *Processo decisório* – etapas percorridas, objetivando efetuar a escolha.

Uma vez tomada a decisão, é preciso validá-la com o “feedback” e acompanhá-la com medidas corretivas, se necessário.

A teoria da decisão oferece uma estrutura formalizada onde se pode organizar e examinar cuidadosamente os parâmetros de decisão e as suas restrições. Guerreiro (1989) indica alguns aspectos importantes descritos pela teoria da decisão:

a) descrição formal das fases e componentes de um processo;

b) identificação dos objetivos que se quer atingir;

c) determinação de ações relevantes e disponíveis a serem implementadas;

d) definição do objeto da decisão e onde implementar a alternativa eleita.

A contabilidade tem desempenhado relevante papel nos processos decisórios, através das suas informações. Toda decisão tem na informação a matéria prima para o desencadeamento e êxito de todo o processo.

Para Lemes (1996) o próprio escopo da Contabilidade prevê a existência de um modelo de decisão, embora que não específico, se valendo dos modelos de identificação, mensuração e informação.

Convém precisar a informação oferecida ao gestor, com o fim de “espelhar a realidade física e operacional da empresa ”(Guerreiro, palestra proferida no dia 29/10/97).

Daí o cuidado de se fornecer informação de “valor”, rompendo, inclusive, com paradigmas impostos por uma cultura contábil voltada para si mesma, esquecendo de saber do usuário sobre sua real necessidade.

A empresa, como um grande sistema, sustentado pelo objetivo de realizar sua missão. O atingimento da Missão é uma consequência da eficácia do sistema, cujos elementos são os seguintes, segundo interpretação do texto de Santos (1995):

a) *Eficiência* — relação entre recursos consumidos e produtos obtidos;

b) *Produtividade* — relação entre produção e capacidade produtiva;

c) *Satisfação* — o processamento das atividades deve satisfazer os agentes envolvidos;

d) *Adaptabilidade do processo decisório* — Ser flexível às mudanças ambientais;

e) *Desenvolvimento* — aperfeiçoamento contínuo da empresa.

Quando são tomadas decisões devidamente ponderadas, muitos podem ser os beneficiados. Do contrário, as consequências podem ser desastrosas. Isto também é verdade nas organizações empresariais. Avalia-se o peso da responsabilidade em decidir, por exemplo, diante da questão de ter que construir uma nova fábrica, ou reequipar uma já existente, ou lançar novos produtos, ou analisar propostas de produção

e fornecimento a clientes especiais, enfim, o que fazer, que produtos descontinuar, qual e quanto produzir.

Como os gestores podem ter certeza de que suas decisões acontecerão como pretendido? Como podem ter certeza de que haverá demanda para os produtos que a fábrica produzirá? Como acolher um pedido onde o preço proposto é inferior ao custo de produção? É claro que as decisões e investimentos só se realizarão se houver prévio indicativo de que gerarão o retorno pretendido. Uma maneira para assegurar uma melhor decisão diante desse tipo de cenário, é dotar os gestores de *um modelo de decisão* que contribua para melhorar a decisão e minimizar os riscos do processo.

### ***Eleição dos modelos de decisão***

Ainda que o banco de modelos que podem ser disponibilizados seja amplo, elegeu-se alguns dos que podem contribuir para alcançar o objetivo deste trabalho, sem a intenção de maior aprofundamento, evidenciando apenas os pontos que os distinguem conceitual e operacionalmente, em relação ao problema objetivado pelo gestor enquanto busca a informação correta para apoiar sua decisão.

Assim, os modelos eleitos, sugerem os seguintes enfoques:

- a) Modelo baseado no custeio por absorção;
- b) Modelo baseado no custeio variável;
- c) Modelo baseado no Sistema de Informação da Gestão Econômica - GECON.

### ***Custeio Variável***

Considera a existência dos custos fixos relacionados à capacidade instalada, independe da produção. Sua aplicação consiste em apropriar aos produtos e/ou serviços, somente os custos diretos, e apresenta as seguintes características:

- a) não utiliza o sistema de rateio;
- b) permite a visão da margem de contribuição de cada produto;
- c) permite o reconhecimento do ponto de equilíbrio;
- d) permite o cálculo do retorno sobre os investimentos, quando esses forem destinados a prover a fábrica (instalações) de capacidade específica para atender sua produção;
- e) está bem mais perto do “lucro certo”, uma vez que não utiliza do recurso do rateio para distribuição dos custos fixos indiretos;
- f) se comparado ao custeio por absorção e ABC, apresenta melhor análise;
- g) não considera custos não contabilizáveis, tal como o de oportunidade;
- h) não considera o valor dos ativos em função de benefícios futuros;
- i) enfoca custos e não resultados.

### ***Custeio por Absorção***

Consiste em apropriar todos os custos aos bens e/ou serviços elaborados (Martins, 1996), além de apresentar dentre outras, as seguintes particularidades:

- a) é aceito pela legislação tributária;
- b) muito pouco contribui para a apuração do “lucro certo”.

- c) como as demais modalidades de custeio “ortodoxos”, enfoca custos e não resultados;
- d) incorpora o custo fixo nos estoques de produtos acabados e em andamento;
- e) apropria custos fixos indiretos sob o critério arbitrário do rateio.

A seguir destacam-se algumas das diferenças e semelhanças entre os dois métodos de custeio, segundo Leone (1981):

<i>Custeio Variável</i>	<i>Custeio por Absorção</i>
a) Classifica os custos em fixos e variáveis.	a) Não efetua esta classificação.
b) Classifica custos em diretos e indiretos.	b) Classifica custos em diretos e indiretos.
c) Apropria ao produto apenas os custos que são diretos e variáveis.	c) Apropria ao produto, além dos custos diretos e variáveis, os indiretos.
d) Volume de vendas altera resultado	d) Volume de vendas altera resultado
e) É um Critério administrativo, gerencial, interno.	e) É um critério legal, fiscal, externo.
f) Apresenta a Margem de Contribuição	f) Apresenta a Margem Operacional.
g) Auxilia a gerência no processo de planejamento e de tomada de decisões.	g) Auxiliar a gerência a determinar a rentabilidade e a avaliação patrimonial.

### ***Gestão Econômica***

É um modelo gerencial para administração por resultados econômicos, dentro de uma concepção global, e compreende um conjunto integrado de conhecimentos que objetiva a eficácia empresarial, englobando os modelos de gestão, decisão, informação e mensuração do resultado.

O modelo de gestão é estruturado a partir da missão da empresa e refere-se ao planejamento, execução e controle operacional das atividades, objetivando a otimização do resultado econômico e a excelência empresarial. O modelo de informação visa evidenciar, em termos econômico-financeiros, os fatos a nível de atividades operacionais, através da satisfação das necessidades informativas dos gestores.

No plano metodológico, o GECON é um instrumento decisório, com reconhecimento do resultado econômico das atividades, a partir de sua unidade básica – o evento – e conduz ao “**lucro (resultado) certo**”, ao contrário dos modelos “ortodoxos”, que ficam limitados ao plano dos custos.

Por não considerarem as variáveis externas, tais como: inflação, juros imbutidos no preço de aquisição e por não utilizarem os conceitos de preço à vista, preço de mercado, valor de aplicação e captação, custo de oportunidade, entre outros, os modelos “ortodoxos” não reconhecem seus efeitos nos valores patrimoniais e do resultado.

Por ser um modelo gerencial de administração por resultados, o GECON apura o “**resultado certo**”. Atribui aos custos sua devida importância, sem contudo priorizá-los como fazem os modelos “ortodoxos” e reconhece nos eventos as influências das

variáveis externas e internas.

### ***CONSIDERAÇÕES FINAIS***

Diversas são as opções no mundo dos negócios e o homem freqüentemente necessita tomar determinadas decisões, objetivando multiplicar ou mesmo manter sua riqueza.

Numerosas são as tentativas de encontrar algumas ferramentas que facilitem as decisões, mas é preciso não perder de vista o “disclosure” do resultado “certo”.

Os modelos ortodoxos apresentam resultados que ignoram fatores que não tenham sido realizados, entendendo aqui o termo “realizado” sob a ótica dos Princípios Fundamentais da Contabilidade. E porque não se flexibilizam, deixam de evidenciar alterações significativas no patrimônio

A proposta do Modelo de Decisão apresentada pela Gestão Econômica - GECON, é sensível a um número maior de variáveis, o que o torna uma ferramenta mais eficaz, se comparado com os modelos ortodoxos.

## **REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA:**

- ALMEIDA, Lauro Brito de. Estudo de um modelo conceitual de decisão, aplicado a eventos econômicos, sob a ótica da gestão econômica. São Paulo, Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1996.
- BEUREN, Ilse Maria. Modelo de mensuração do resultado de eventos econômicos empresariais: um enfoque de sistema de informação de gestão econômica. São Paulo, Tese de Doutorado, FEA/USP, 1995.
- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. *GECON - Gestão Econômica: Administração por resultados econômicos para otimização da eficácia empresarial*. Anais do XVII Congresso Argentino de Profesores Universitarios de Costos - las. Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Gestion, Argentina, out/1994.
- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. GECON - Sistema de informação de gestão econômica: uma proposta para mensuração contábil do resultado das atividades empresariais. Boletim Interamericano da Asociación Interamericana de Contabilidad, nov/1992.
- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. *Mensuração de atividades: ABC vs. GECON*. Anais do XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade, Temário 5, Salvador, nov/1992.
- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. *Uma análise crítica do sistema "ABC - Activity Based Costing"*. Revista Brasileira de Contabilidade, jan-fev/1995, p.18-21.
- CATELLI, Armando (Org.). *Gecon – Gestão Econômica*. São Paulo: 1995 - Coletânea de trabalhos de pós-graduação FEA/USP.
- CATELLI, Armando. *Sistema de contabilidade de custos estandar*. São Paulo, Tese de Doutorado, FEA/USP, 1972.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário da Língua Portuguesa. 13. Ed. Rio de Janeiro, Editora Nova Fronteira AS. 1975.
- FOUREZ, Gérard. *A construção das ciências*. São Paulo: Unesp, 1995.
- GUERREIRO, Reinaldo & CATELLI, Armando. *Uma contribuição para o resgate da relevância da contabilidade de custos para a administração*. Anais do XVII Congresso Argentino de Profesores Universitarios de Costos - las. Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Testion, Argentina, out/1994.
- GUERREIRO, Reinaldo. *A meta da empresa: seu alcance sem mistérios*. São Paulo, Atlas, 1996.

- GUERREIRO, Reinaldo. *Mensuração do resultado econômico*. Caderno de Estudos da FIPECAFI - FEA/USP, set/1991.
- GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. São Paulo, Tese de Doutorado, FEA/USP, 1989.
- GUERREIRO, Reinaldo. Sistema de custo direto padrão: estruturação e processamento integrado com os princípios de contabilidade geralmente aceitos. Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1984.
- GUERREIRO, Reinaldo. Um modelo de sistema de informação contábil para mensuração do desempenho econômico das atividades empresariais. Anais da XIX Conferência Interamericana de Contabilidade, Buenos Aires, out/1991.
- HORNGREN, Charles et. al. *Cost Accounting: a managerial emphasis*. 9 ed. Hardcover: Prentice Hall, 1996.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- LEMES, Sirlei. *Aspectos da gestão econômica na atividade de bovinocultura*. Dissertação (Mestrado) - FEA/USP. São Paulo, 1996.
- LEONE, George S. Guerra. Custos: Planejamento, Implantação e Controle. São Paulo: Atlas, 1981
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 5 ed. São Paulo: Atlas. 1997.
- OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva e PEREIRA, Carlos Alberto. *Preço de transferência no sistema de gestão econômica: uma aplicação do conceito de custo de oportunidade*. Anais do XV Congresso Brasileiro de Contabilidade, Fortaleza (CE), outubro/96.
- PEREIRA, Carlos Alberto e OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. *Preço de transferência no sistema de gestão econômica: uma aplicação do conceito de custo de oportunidade*. Anais do 20o. ENANPAD, Angra dos Reis (RJ), setembro/96.
- PIDD, Michael. Modelagem Empresarial: ferramentas para tomada de decisão. Porto Alegre: Artes Médicas. 1997.
- SANTOS, Roberto Vatan dos. *Modelos de decisão para gestão de preço de venda*. Dissertação (Mestrado) - FEA/USP, São Paulo, 1995.