

RESPONSABILIDADE DA AÇÃO COM BASE NAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS

George Guerra Leone

Maria da Graça Pitiá Barreto

Eduardo Fausto Barreto

Anselmo Montes Teixeira

Resumo:

Este artigo destaca a responsabilidade da ação do gestor nos resultados da companhia e a utilidade das informações da Contabilidade de Custos no desenvolvimento do processo gerencial. Ele reforça a necessidade da quebra dos paradigmas cristalizados pelos gestores, facilitando o reconhecimento da informação contábil como produtora de sinais visíveis anteriores aos possíveis sintomas evidentes de que algo está fora de ordem. Destacam-se os vários métodos de custeio à disposição dos gestores, cabendo a eles a solicitação à Controladoria das informações geradas por ela para o desenvolvimento da ação gerencial. Por fim, está evidenciada a necessidade de mudança da cultura organizacional, objetivando-se evitar os desperdícios habituais, buscando-se sempre a racionalização dos gastos e o reconhecimento, nos bens e materiais disponíveis às operações da empresa, o valor monetário neles aplicado.

Palavras-chave:

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

RESPONSABILIDADE DA AÇÃO COM BASE NAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS

George Guerra Leone - Contador, Doutor em Contabilidade

Maria da Graça Pitiá Barreto - Administradora, Doutora em Administração pela Escola de Administração da UFBA

Eduardo Fausto Barreto - Administrador, Mestre em Administração pela UFPB, Doutorando em Administração pela Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia

Anselmo Montes Teixeira – Administrador pela Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia

FUNDAÇÃO VISCONDE DE CAIRU – Rua do Saete – Barris – Salvador – Bahia
e-mail do primeiro autor: leone@cairu.br
Coordenador do Mestrado em Contabilidade da Fundação Visconde de Cairu

Área temática: Os Custos e a Tomada de Decisões

RESPONSABILIDADE DA AÇÃO COM BASE NAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS

Área temática: Os Custos e a Tomada de Decisões

RESUMO

Este artigo destaca a responsabilidade da ação do gestor nos resultados da companhia e a utilidade das informações da Contabilidade de Custos no desenvolvimento do processo gerencial. Ele reforça a necessidade da quebra dos paradigmas cristalizados pelos gestores, facilitando o reconhecimento da informação contábil como produtora de **sinais** visíveis anteriores aos possíveis **sintomas** evidentes de que algo está fora de ordem. Destacam-se os vários métodos de custeio à disposição dos gestores, cabendo a eles a solicitação à Controladoria das informações geradas por ela para o desenvolvimento da ação gerencial. Por fim, está evidenciada a necessidade de mudança da cultura organizacional, objetivando-se evitar os desperdícios habituais, buscando-se sempre a racionalização dos gastos e o reconhecimento, nos bens e materiais disponíveis às operações da empresa, o valor monetário neles aplicado.

RESPONSABILIDADE DA AÇÃO COM BASE NAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS

1. INTRODUÇÃO

Muito se culpa a Contabilidade de Custos por algumas das decisões erradas que são tomadas numa organização. A Contabilidade de Custos é apenas um setor que registra e informa os dados de custos da entidade. Não se pode colocar nos ombros do contador, a culpa pelas decisões erradas que foram tomadas.

Cabe à Controladoria¹, por exemplo, uma posição de prudência e cuidado, se alguma informação lhe parecer fora dos padrões, que poderá comprometer os resultados da entidade. É importante alertar a administração com relação aos sinais detectados pela interpretação dos dados registrados.

Veja-se este exemplo:

Determinada empresa adotava os seguintes procedimentos para registro dos custos das operações. Quando algum setor solicitava algum material, o registro do custo se dava com base na requisição de material

¹ No contexto deste trabalho, consiste em julgá-la de modo bem amplo, como um setor que cuida das informações gerenciais, preparando-as e endereçando-as aos administradores competentes.

preenchida pelo setor respectivo. Só que o setor ao requisitar o material, nem sempre o utilizava imediatamente na operação. Armazenava no setor e, algumas vezes, o material se deteriorava. Vê-se, então, que os custos já haviam sido registrados, porém sem a respectiva utilização no processo produtivo. O gasto ocorreu, porém, não seria um custo. Na realidade, seria classificado como uma perda. De quem seria a responsabilidade por esse procedimento? Da Contabilidade de Custos?

Observa-se, através dessa ilustração, que o erro não partiu da Contabilidade de Custos a qual, pelo contrário, agiu corretamente ao receber o valor a ser registrado como custo do processo, do serviço, do produto, ou do que esse gasto esteja se referindo. O grande equívoco foi retirar-se o material com tanta antecedência ao seu uso, que a falta de acondicionamento adequado lhe tenha levado ao processo de deterioração. Pode-se, portanto, nesse caso, responsabilizar-se o administrador do setor que solicitou ou permitiu a solicitação inadequada do material. A falta de zelo administrativo pode ter levado à perda de competitividade da companhia pelos custos excessivos da operação, onerada pela perda do material deteriorado.

O órgão mais importante para levar a organização ao sucesso é a diretoria. Os empregados seguem a rotina estabelecida. Caberia, então, aos gestores da empresa a adoção de cuidados gerenciais para que a Contabilidade de Custos refletisse dados reais de gastos incorridos na operação. O paradigma de que a Contabilidade de Custos é a grande vilã de alguns fracassos administrativos, precisa ser combatido e deve-se buscar enxergar os dados contábeis como balizadores da ação gerencial.

A observação de sinais, muitas vezes desconsiderados pelos gestores, é um aspecto muito importante no processo de gestão da entidade, pois pedem providências urgentes que precisam ser adotadas sob pena de perder-se o que foi construído com tanto esforço e empenho durante muito tempo.

Um filme que esteve em recente cartaz nos cinemas da cidade, mostra a tragédia a que se expôs uma comunidade, por não dar importância aos sinais inequívocos de que um vulcão entraria em erupção². Fazendo um paralelo desse episódio com a interpretação dos dados contábeis pelos gestores de uma empresa, vê-se que a organização precisa estar atenta aos sinais visíveis dos relatórios contábeis, para que as providências administrativas cabíveis possam ser adotadas para a regularização do processo interno da empresa, antes mesmo que haja uma “**erupção**” de resultados catastróficos que deixem a organização em apuros.

Este artigo feito em continuidade ao trabalho de parceria entre a Escola de Administração da UFBA e o Mestrado em Contabilidade da Fundação Visconde de Cairu, procura mostrar a importância para a gestão da entidade, dos paradigmas da Contabilidade de Custos e da observação dos sinais e sintomas detectados pela Contabilidade de que cuidados e procedimentos administrativos precisam ser adotados.

² O filme é: “O Inferno de Dante”, estrelado por Pierce Brosnan (o atual 007).

2. CONCEITO DE PARADIGMA

É um axioma aceito pelo grupo. É mais que isso: é uma barreira na mente que “não permite entrar mais nada”. É o modelo aceito e assumido como verdadeiro.

Os paradigmas podem ser associados à evolução da Contabilidade de Custos. Não está correto dizer-se que os paradigmas da Contabilidade de Custos estão mudando. Muitos estudiosos afirmam isso, mas a idéia não é verdadeira. O que vem realmente sendo modificado é o modelo mental dos gestores que passaram a valorizar mais as informações fornecidas pela Contabilidade de Custos, no processo de tomada de decisões e, também, no exercício da função de controle gerencial.

A Contabilidade de Custos tem que acompanhar a evolução da civilização. A Contabilidade de Custos, nesse caso, é o reboque, não é a locomotiva. A locomotiva é a sociedade mundial como um todo que vai mudando. O contador de custos vai acompanhando essas mudanças; não pode parar. Os paradigmas estão na locomotiva, estão na sociedade em modificação. A Contabilidade de Custos acompanha essa evolução, não se antecipa a essa evolução.

Thomas Khun (1987) define adequadamente o que seja um paradigma. Se se coloca uma idéia fixa, interioriza-se determinadas idéias e conceitos. Precisa-se mudar o paradigma para aceitar coisas novas. Naturalmente, para a modificação de um paradigma é preciso uma motivação externa.

Um exemplo muito simples é o seguinte: Se forem dados a alguém 06 palitos de fósforo para que sejam feitos 04 triângulos equiláteros, só se poderá fazê-los se for modificado o paradigma do plano para o espaço. Arrumando-se no plano, os palitos de fósforos um ao lado do outro, jamais se conseguirá executar a tarefa. Contudo, elevando-se do plano para o espaço, consegue-se dar o formato de uma pirâmide e, logicamente, consegue-se atingir o objetivo delimitado. Essa ilustração foi narrada por Leone (1999) em seu artigo para a Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo e representa bem o quanto não se consegue achar soluções, quando se está amarrado a paradigmas que imobilizam a ação.

Para muitos, o Custeamento Baseado em Atividades (ABC, para os americanos) é algo novo. No entanto, tal critério já vinha sendo discutido desde a década de 50. Pode-se, até mesmo, supor que já se adotava o custeio por atividades desde o tempo da construção das pirâmides no Egito. Basta atentar-se para o fato de que a construção era realizada pela execução de múltiplas atividades, que deveriam estar sendo controladas. Sabe-se que, naquela época, os recursos produtivos eram abundantes e que o próprio governo e seus delegados não se preocupavam com o consumo não controlado desses

recursos. A construção de monumentos faraônicos, não só as pirâmides, como outros, era exaustiva, minuciosa e custosa. Justamente por se visualizar esse cenário é que se pode justapor os cenários – de hoje e daquela época – e se considerar que o Egito já aplicava conceitos semelhantes aos do Custeamento por Atividades e, aí, vem sendo feito ao longo da história. Entretanto, as técnicas do Custeamento por Atividades só alcançam a sua maior plenitude, quando se sustentam pelo avanço das técnicas de computação eletrônica. O paradigma mudou por causa das facilidades favorecidas pelo progresso da informática e da crescente competitividade que tem feito os gestores valorizarem a informação contábil.

A competitividade entre as organizações motivou a necessidade de uma gerência de seus custos. Daí a valorização da informação do custo das atividades para fazer-se uma racionalização dos gastos envolvidos.

Os Estados Unidos é um país poderoso e se basta a si mesmo. Se não houver mercado externo, ele pode produzir e consumir seus itens dentro de seu próprio território. As empresas americanas são habituadas a conviverem competindo entre si. No entanto, com a globalização, quando os produtos japoneses, franceses, alemães, tailandeses e de outros países, entraram de maneira competitiva no mercado americano, é que surgiu a preocupação de estudar formas de impactar a concorrência. Enquanto não existiu a tecnologia da informação e o transporte barato, essa concorrência não se acirrou.

Um outro exemplo de sintonia da Contabilidade de Custos com a evolução tecnológica, é o do cálculo da reciprocidade de custos entre departamentos. Esse cálculo só pode ser adequadamente feito através do cálculo matricial. Sem o uso da informática, esse cálculo se tornava infinitamente complicado de ser efetivado. Com o uso de computadores, a distribuição recíproca dos custos pôde ser feita rapidamente.

As modificações vão surgindo e a Contabilidade de Custos vai-lhes seguindo. Parece ficar claro que os paradigmas para serem modificados precisam de motivação externa ou mesmo da observação das mudanças externas. Como se destacou, a competitividade acirrada e o avanço tecnológico vêm sendo fatores motivadores ao repensar os conceitos e hábitos de ação gerencial interiorizados. Sem eles, talvez, os atuais contadores ainda estivessem se comportando como os antigos “guarda-livros”.

3. SINAIS E SINTOMAS NA CONTABILIDADE

Existem alguns indicadores de que a Contabilidade de Custos não anda funcionando muito bem. Alguns sinais e sintomas detectam que alguma coisa precisa melhorar.

Analogamente a um organismo humano, se alguém identifica uma tendência familiar a, por exemplo: câncer de pâncreas, de mama, problemas de coração etc., deve procurar fazer exames periódicos e adotar cuidados preventivos para que o mesmo, se lhe ocorrer, seja conhecido a tempo de serem adotadas medidas curativas que lhe prolonguem a vida.

O mesmo cuidado precisa ser introduzido na Contabilidade de Custos. A Controladoria é quem seria responsável por desenvolver esse papel. Precisa-se, para tal, entender e distinguir os conceitos de sinais e sintomas.

Os **sinais** auxiliam a identificação preventiva dos sintomas. É uma indicação de que os sintomas poderão aparecer. Os **sintomas** são evidências claras de que algo está fora de ordem.

Analisando-se o exemplo do que pode ocorrer com um automóvel, pode-se clarear a idéia. Imagine-se que um proprietário colocou seu carro na oficina para fazer um *check up* e ao levantar-se o veículo, verificou-se que a fiação de injeção do combustível estava descascada e tênue, havendo a possibilidade de rompimento. Esse é um **sinal** antecipado de que haveria problemas futuros. Se o proprietário não adotar as providências necessárias, fatalmente vai perceber o **sintoma** de ter seu carro engasgando, por falta do fluxo de combustível.

Na Contabilidade de Custos, qual seria o **sinal** de que algo está fora de ordem? Uma colocação de produto à venda com preço superior ao de mercado, quando a estratégia adotada para competição no mercado é a do preço do produto; ou ainda, a perda de uma licitação que a empresa tenha concorrido, seriam sinais de que a organização não anda avaliando cuidadosamente os seus custos.

O posicionamento da Contabilidade, hoje, difere da sua atuação no passado. Com a realidade que as organizações enfrentam atualmente, a análise contábil deve ser ágil na detecção desses sinais para que os gestores das entidades possam modificar suas atitudes gerenciais, situando melhor a empresa frente à concorrência.

A Contabilidade, quando prepara informações apenas do passado, (ou seja, a Contabilidade Financeira), pode ser comparada a uma pessoa que anda na rua, olhando para trás. Logicamente, essa pessoa vai chocar-se com o primeiro poste que aparecer. No entanto, ao se dar o enfoque gerencial às informações contábeis, vê-se que a atitude se modifica porque se necessita vislumbrar o horizonte que se quer alcançar no futuro.

Um paralelo da gestão das organizações ainda pode ser feito, comparando-se os dados contábeis com a atividade de direção de um automóvel. O motorista olha o retrovisor para situar-se melhor na condução do veículo. Se ele só olhar o retrovisor, fatalmente colidirá adiante. O mesmo acontece com o uso das informações contábeis. É preciso identificar-se, nessas informações, **sinais** que orientem a posição gerencial antes mesmo que surjam os primeiros **sintomas**.

As demonstrações contábeis são excelentes instrumentos para a verificação do posicionamento da entidade. O registro dos seus dados é feito pelo contador da firma, mas suas informações refletem a postura adotada pelos membros da organização. Se houver uma cultura interna de diminuição de gastos, isso será refletido na Demonstração de Resultado, mediante verificação da diminuição das despesas e dos custos.

Dessa forma, os **sinais** estariam nas decisões operacionais tomadas pelos dirigentes da organização. A Contabilidade faz o registro e não pode ser responsabilizada pelos resultados, a não ser por um posicionamento ativo de alerta aos gestores da empresa a respeito dos sinais observados.

Por exemplo: em passado recente, observando-se a Demonstração de Resultado das Lojas Americanas, podia-se observar que o seu ganho maior era oriundo de aplicações financeiras. Os gestores dessa companhia adotavam uma política de preços dos produtos de *mark up* reduzido, de negociação de prazo de pagamento com os fornecedores e de aplicação do montante de recursos obtidos pelo volume representativo de vendas. Quando o plano real foi implantado e a inflação controlada, as Lojas Americanas tiveram dificuldades. Dessa forma, o sinal de política equivocada adotada por essa empresa estava visível na análise da composição da sua Demonstração de Resultado.

Então, fica claro que os **sinais** se evidenciam antes que os **sintomas** se estabeleçam. Cabe à Controladoria destacar os **sinais** para a administração da companhia a tempo dos gestores poderem atuar de forma a impedir que os **sintomas** surjam.

A Controladoria precisa trabalhar voltada para a avaliação do desempenho, para que sejam identificados os sinais de algo não anda bem com a Contabilidade de Custos. A comparação com os parâmetros estabelecidos é muito útil para identificar-se se algo está fora de ordem.

No entanto, o passado serve como fonte de aprendizado e de comparações com o presente de forma a avaliar o desempenho atual. A compreensão crítica dos fatos passados e dos dados históricos servem como base importante de avaliação do desempenho.

Para que se possa ter uma boa visão do desempenho de uma organização, deve-se dispor de alguns parâmetros para análise e comparação, tais como:

- Os dados históricos;
- Um concorrente que a empresa julgue importante;
- A média ou a mediana do setor;
- A análise da conjuntura - o ambiente macro.

A conjuntura precisa ser analisada e considerada, mas não pode ser utilizada como "muleta", para justificar ineficiências da organização. A economia de um país que esteja em recessão, pode ter alguns setores que se

apresentem em expansão. O conhecimento da conjuntura é importante para que a organização possa posicionar-se diante dela.

Os indicadores financeiros e contábeis, calculados a partir dos dados da empresa, são sinalizadores da sua situação. O custo tem uma importância fundamental dentro desses indicadores. Custos e despesas, apesar de haver distinção conceitual entre os dois na teoria contábil, têm, gerencialmente, o mesmo grau de importância, uma vez que são abatidos das receitas.

4. UTILIZAÇÃO DE DIFERENTES MÉTODOS DE CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS

A depender do objetivo que se deseje alcançar com as informações de custos, pode-se utilizar diferentes métodos de cálculo e contabilização dos custos. Para que se possa dispor de *sinais* contábeis confiáveis que motivem a ação administrativa adequada, é preciso que se valorize a utilidade das informações fornecidas pelos vários métodos de cálculo e contabilização dos custos.

A Contabilidade de Custos pode não seguir fielmente os critérios e normas vinculados à Contabilidade Geral. A Contabilidade Geral ou Financeira, feita para atender o mundo externo, segue normas rígidas de contabilização. A Contabilidade Gerencial é flexível e feita para atendimento das necessidades de informações para a tomada de decisões.

Observe-se este exemplo muito simples, mas revelador:

Uma empresa, sediada em Feira de Santana, fabricante de biscoitos, deseja penetrar no mercado de Salvador. Investiga o mercado e descobre que seus concorrentes, utilizando o **custeio por absorção**, estão vendendo os seus biscoitos a R\$ 1,00 o pacote. A fábrica de biscoitos feirense pergunta a seus contadores de quanto é o montante de seus custos de fabricação, independente dos custos fixos. Seus contadores, através do **custeio variável**, informam-lhe que os custos de fabricação dos biscoitos são da ordem de R\$0,50 por pacote. Com o risco de ser acusado de **dumping**, o fabricante estabelece seu preço de venda em R\$ 0,51 o pacote. Com essa estratégia de penetração do mercado, a fábrica poderia aumentar seu fluxo de caixa, tendo seus custos fixos cobertos pela produção vendida em Feira de Santana.

Por meio dessa ilustração, pode-se notar o uso de dois métodos distintos de custeio e a utilização das informações dos custos para uma decisão administrativa de fixação de preços, com objetivos de ampliação do mercado da companhia. No entanto, é conveniente lembrar-se que a crescente competitividade a que, hoje, se vêem expostas as organizações, tem motivado o uso das informações de custos para fixação do preço do bem ou do serviço, de forma que a empresa consiga manter a sua margem de lucratividade sem, contudo, apresentar ao mercado o seu produto com preço superior aos seus concorrentes.

Há, muitas vezes, a crença de que o setor de serviços não seja afetado pela globalização, raciocinando-se que o cliente não se locomova para usufruir determinado serviço. O que vem ocorrendo, no entanto, é o seguinte:

- 1) Firms multinacionais têm-se instalado no país, oferecendo serviço semelhante e, às vezes, de melhor qualidade, com preços compensadores para o cliente;
- 2) Firms regionais migram para outras regiões do país, concorrendo com as locais, atendendo aos clientes com serviços e preços bem mais em conta;
- 3) O consumidor desloca-se para ter o serviço necessário, se o preço do serviço oferecido no país estiver exorbitante.
Por exemplo: Se um paciente estiver com problemas de coração e precisar de um tratamento no INCOR e se esse instituto lhe cobrar preços elevados em demasia, ele irá para Cleveland, tradicional local nos Estados Unidos, onde as pessoas com problemas de coração vão tratar-se (na hipótese, talvez incorreta, de que lá os preços sejam menores).

A partir daí, vê-se a necessidade das empresas estarem atentas para a gestão dos seus custos. O estabelecimento de um programa de redução de custos vai necessitar um sistema de custeio que lhe favoreça essa ação. **O Sistema de Custeio por Atividades**, já mencionado neste artigo e hoje facilitado pelo extensivo uso pelas organizações da tecnologia da informação, forneceria ao gestor as informações para uma análise crítica das atividades da companhia, de forma que pudessem ser mantidas aquelas que fossem economicamente interessantes e eliminadas, ou racionalizadas, as que não fossem economicamente convenientes.

Masayuki (1994, p.11) destaca que o ABC, como é comumente conhecido, não é mais um sistema de acumulação de custos para fins contábeis. Esse sistema possibilita ao gestor uma visão *ex-ante* da ocorrência dos custos para que se proceda a análise da sua necessidade e da sua racionalização.

A primeira análise a ser feita, seria a verificação de quais atividades agregam valor ao produto final. Se a empresa estiver sendo onerada por atividades que não acrescentem valor ao produto final, convém ou eliminá-la ou restringi-la ao gasto mínimo necessário, caso seja imprescindível sua prática.

Por exemplo:

Numa atividade agrícola, muitas vezes, o criador elimina alguns animais que, ao nascerem, apresentaram peso inferior ao desejado como padrão médio de uma rês. As atividades necessárias para desenvolverem a cria, não compensam economicamente o esforço. Nesse caso, as atividades com a recuperação da cria foram eliminadas porque se verificou que seus gastos não agregam valor ao preço final do produto.

Destaca-se a utilidade do Sistema de Custeio por Atividades, mas não se defende, neste artigo, a utilização de um só Sistema de Custeio. Pelo

contrário, acredita-se que uma empresa para funcionar gerencialmente bem estruturada, precisa utilizar mais de um Sistema de Custeio. Cada método produzirá informações e destacará detalhes necessários para o objetivo gerencial que mobiliza o executivo naquele momento.

A empresa precisará registrar os seus gastos pelo **Sistema de Custeio por Absorção**, porque esse sistema é o aceito pelo fisco e quando a empresa apresentar os seus relatórios contábeis, terá que mostrar a quantificação dos seus gastos através da metodologia praticada por esse método.

Leone (1980, p.420) destaca como vantagem do **Custeamento Direto**, o cálculo da Margem de Contribuição que “oferece meios para identificar os produtos, territórios, clientes e outros segmentos da empresa e da atividade que estão oferecendo maior rentabilidade”. Vê-se, então, que se o gestor necessitar tomar decisões a respeito de qual o produto deve ser mantido por conta da sua rentabilidade ou qual a região que precisa ser desaquecida em função da sua baixa rentabilidade, ou outra decisão desse gênero, disporá do ferramental necessário fornecido por esse método para embasar a sua ação.

Se a problemática da organização for avaliar seu desempenho, elaborar orçamentos úteis, ou mesmo nortear o estabelecimento de preços, obtendo um custo significativo do produto, com economia de escrituração, Horngren (1989, p.198) aponta o **sistema de custo-padrão** como de grande utilidade nesses casos.

Na busca do conhecimento de quanto a organização vem perdendo com a falta de qualidade no desempenho de suas atividades e na tentativa de avaliação de quanto a empresa necessita para atingir o padrão de qualidade desejado, elegendo áreas prioritárias da ação de melhoria, o **sistema de mensuração dos custos da qualidade** será de grande valia.

O que se está tentando destacar, é que os gestores das organizações dispõem de vários sistemas de acumulação dos custos das atividades desenvolvidas pela empresa. Caberá a eles solicitarem da sua Controladoria e da sua Contabilidade de Custos as informações contábeis de que necessitam para a decisão administrativa que precisarão tomar.

5. A CULTURA DO DESPERDÍCIO NAS ORGANIZAÇÕES

Quando se pensa em racionalizar-se os gastos, cortando-se custos e despesas desnecessários, é imprescindível que se modifique a cultura interna da entidade, pois os costumes, geralmente, internalizados são de desperdício. É preciso implantar-se a cultura da economicidade.

Normalmente, as pessoas não vêem os recursos financeiros aplicados. Valorizam a moeda em espécie, mas não vêem nos veículos, nos bens

utilizados na produção de bens e/ou serviços, os recursos financeiros que ali estão aplicados.

Conta-se que um certo gerente do setor de almoxarifado vinha colocando no seu orçamento anual, solicitação de melhorias em seu setor para facilitar e acondicionar adequadamente os itens armazenados. No entanto, suas reivindicações não eram atendidas, havendo sempre cortes orçamentários pela diretoria que não considerava suas recomendações. Em consequência do mau acondicionamento dos itens, havia muita perda e deterioração do estoque. Para chamar a atenção da diretoria para as suas razões, o inteligente gestor usou o fundo fixo de caixa à sua disposição e trocou R\$ 100,00 em notas de R\$ 1,00. Sabendo que a diretoria estaria reunida num certo dia, o executivo, antes de começar a reunião, chegou na sala de reuniões e espalhou as notas de R\$ 1,00 por toda a sala. Quando a cúpula lá chegou e vendo as notas espalhadas, saiu indagando qual o louco que teria feito essa ação. O gerente do almoxarifado se apresentou como autor da façanha e questionou a diretoria: - *Venho chamando a atenção dos senhores para a adoção de medidas que evitariam a perda de quantias vultosas para a organização (e disse o valor aproximado das perdas que estavam ocorrendo) e os senhores não me têm atendido. Agora, os senhores se espantam com a minha ação de espalhar notas de R\$ 1,00. Os senhores já imaginaram quanto seria economizado se as melhorias no almoxarifado já tivessem sido implementadas? Quem seria o louco?*

Sempre que se inicia um programa de economia de gastos, tem-se primeiro que mudar a cultura interna da organização, porque as pessoas possuem hábitos de desperdício que oneram a empresa e que seriam perfeitamente evitáveis, tais como: (1) sair da sala e deixar a luz acesa; (2) usar a torneira no banheiro e deixá-la mal fechada, gotejando; e outros gastos que, se fossem realizados de forma racional, evitariam desperdícios na sua utilização.

Um professor ministrando um treinamento para um grupo de funcionários de uma instituição, no qual estaria enfocando medidas de economia de gastos, perguntou aos ouvintes: *Quanto custa um retroprojektor?* Um deles que era do departamento de compras, disse qual era o preço de compra do aparelho. O professor continuou: *Se eu pegasse esse retroprojektor e atirasse contra a parede, estaria dando prejuízo de quanto à empresa?* O funcionário retrucou: *Está louco, professor! Um aparelho desse é caro. A empresa estaria perdendo X* (e disse o valor do aparelho). O professor observou que o funcionário que o interlocutava, tinha às mãos um *clips* de papel e o estava deformando. O professor, então, aproveitando aquela atitude perdulária, perguntou ao funcionário: *Quanto custa um *clips*, que o senhor tem às mãos?* Ele respondeu: *Ah! Isso custo R\$ 0,01.* O professor continuou: *Quantos funcionários tem esta empresa?* O funcionário respondeu: *5000 funcionários.* O professor continuou: *Façamos as contas. Se cada funcionário deformar um *clips* por dia, a empresa estará perdendo 5000 *clips*, ou R\$ 50,00 / dia ⇔ R\$ 12000,00 / ano.* Através desse exemplo, o professor pôde chamar a atenção dos funcionários em treinamento, para as suas atitudes automatizadas oriundas de hábitos perdulários que oneram a organização.

Há normalmente muito maior cuidado no zelo do retroprojetor do que com a utilização de *clips* numa organização. Não se está defendendo, aqui, o descaso no uso do retroprojetor. Pelo contrário, o que se está tentando conscientizar é que a empresa para funcionar, aplicou recursos financeiros em bens e materiais necessários ao desenvolvimento de suas atividades, e que, portanto, precisam de cuidados e zelo para não serem desperdiçados.

Mesmo em empresas que se têm preocupado com a economicidade, se combatem os desperdícios na área da produção, conscientizando os funcionários para o uso racional dos materiais e avaliando os processos produtivos para que ações desnecessárias sejam evitadas. Só que na área administrativa, essa preocupação ainda não foi instalada. Será que desperdícios só existem na parte produtiva da organização? Há de se ter, também, a preocupação com a qualidade das ações administrativas.

Uma refinaria de petróleo adota a seguinte metodologia de economia da energia utilizada no processo produtivo:

Basicamente, a destilação do petróleo (*cru*) consiste no aquecimento do *cru* em um forno (retorta) e no envio posterior por uma torre de destilação, onde os derivados são retirados a partir de cada uma de suas temperaturas de condensação. No topo, são retiradas as partes gasosas, a seguir: a nafta, o óleo diesel, o óleo combustível e, finalmente, o resíduo.

Na execução desse processo, se gasta muita energia para se alcançar as elevadas temperaturas necessárias à destilação. Como não se pode estocar os derivados aquecidos e para evitar-se perdas por evaporação e, também, por medida de segurança, os derivados são resfriados. Então, para que não se perca a energia que foi usada para o aquecimento no início do processo de destilação e, ainda, para se poupar energia para o aquecimento da nova porção do *cru*, que vai ser introduzido no processo, a refinaria costuma resfriar os derivados com a matéria-prima introduzida. Dessa forma, há a troca de calor entre os derivados e o *cru*, utilizando-se a energia térmica agregada ao derivado para pré-aquecer o *cru*.³

Observa-se no desenvolvimento dessa tecnologia de destilação, a preocupação básica da companhia em não desperdiçar a sua matéria-prima e ainda, em economizar a energia, responsável pela operacionalização do processo. Será que, administrativamente, há esse mesmo esforço?

Precisa-se ter, no desenvolvimento das atividades administrativas, uma visão crítica da sua necessidade e da sua contribuição para o objetivo final da empresa, de maneira que se possa eliminar ou racionalizar as desnecessárias.

³ A experiência foi vivenciada pelo Prof. Anselmo Montes Teixeira, no período que trabalhou na Petrobrás.

6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

É importante que se reconheça que a Contabilidade de Custos não é a responsável pelo resultado observado como consequência das atividades da organização. O bom ou o mau desempenho registrado pela Contabilidade é fruto da atuação do gestor que tomou determinadas decisões.

No inconsciente do gestor, há imagens cristalizadas que formam os paradigmas, os quais, muitas vezes, dominam a ação do gestor.

Tem-se observado que um dos paradigmas aceitos no mundo gerencial é o de que um só método de custeio deva ser adotado pela organização. No entanto, é verdadeiro que os gestores dispõem de vários sistemas de cálculo dos custos das atividades desenvolvidas pela empresa, que lhes possibilitariam dados importantes para o desenvolvimento do seu processo de decisão e controle administrativo. Caberá a eles solicitarem à Controladoria e à Contabilidade as informações contábeis necessárias à sua atividade gerencial.

A mudança de paradigmas é motivada por ações externas ao indivíduo que o inquietam e o fazem repensar suas crenças internas. Na Contabilidade de Custos, o progresso da informática e a crescente competitividade mundial têm favorecido à mudança de paradigmas, conduzindo os gestores a valorizarem a informação dos custos no seu processo decisório.

É preciso que a informação contábil seja cada vez mais reconhecida como produtora de indicadores que, observados durante o processo decisório da organização, funcionam como **sinais** visíveis anteriores aos possíveis **sintomas** que evidenciam que algo está fora de ordem.

Conclui-se, portanto, neste artigo, que há necessidade de que o gestor dê mais atenção e interprete melhor as informações de custos, pois podem formar, inclusive, uma base para o plano estratégico da companhia.

Recomenda-se que, nas organizações, seja feito um trabalho interno de mudança da cultura organizacional, objetivando-se evitar os desperdícios habituais, buscando-se sempre uma racionalização dos gastos e um reconhecimento, nos bens e materiais disponíveis às operações da empresa, o valor monetário neles aplicado.

7. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

HORNGREN, Charles T. et al. **Contabilidade de Custos** - Um Enfoque Administrativo. Rio de Janeiro: Guanabara, 2000.

Kaplan, Robert e outros – **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

KHUN, Thomas – **A Estrutura das Revoluções Científicas**. 2^a edição. São Paulo: Perspectiva S/A, 1987

LEONE, George S. Guerra – **A Contabilidade de Custos: Paradigmas, Mitos e Realidades**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade. São Paulo. Out/99. p. 35-41.

_____ - **Custos – Um Enfoque Administrativo**. 13^a edição. Rio de Janeiro: FGV, 2000.

MARTINS, Eliseu – **Contabilidade de Custos**. 6^a edição. São Paulo: Atlas, 1996.

NAKAGAWA, Masayuki – **ABC – Custeio Baseado por Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

ROBLES JR., Antônio – **Custos da Qualidade – Uma Estratégia para a Competição Global**. São Paulo: Atlas, 1994.