

Custos, Meio Ambiente e a Responsabilidade Social das Empresas

EWERSON MORAES DA SILVA

Resumo:

Este artigo aborda a questão da responsabilidade das empresas para com a utilização dos recursos naturais, sejam eles renováveis ou não renováveis. Apresenta, ainda, os conceitos referentes a custos e princípios e métodos de custeio, que possibilitam aos empresários mensurar o desperdício de recursos, como, por exemplo, a energia elétrica gerada e não utilizada adequadamente. Apresenta um exemplo de como o correto dimensionamento da estrutura física, que irá abrigar a empresa, pode contribuir para que não haja incorporação de custos gerados por má utilização e/ou desperdícios aos produtos fabricados.

Área temática: *Custos da Responsabilidade Social*

CUSTOS, MEIO AMBIENTE E A RESPONSABILIDADE SOCIAL DAS EMPRESAS

TRABALHO: 146

Este artigo aborda a questão da responsabilidade das empresas para com a utilização dos recursos naturais, sejam eles renováveis ou não renováveis. Apresenta, ainda, os conceitos referentes a custos e princípios e métodos de custeio, que possibilitam aos empresários mensurar o desperdício de recursos, como, por exemplo, a energia elétrica gerada e não utilizada adequadamente. Apresenta um exemplo de como o correto dimensionamento da estrutura física, que irá abrigar a empresa, pode contribuir para que não haja incorporação de custos gerados por má utilização e/ou desperdícios aos produtos fabricados.

(20)

Palavras-chave: custos, meio ambiente.

Área temática: Custos da Responsabilidade Social.

CUSTOS, MEIO AMBIENTE E A RESPONSABILIDADE SOCIAL DAS EMPRESAS

Neste início de século, a humanidade se preocupa muito com os problemas ambientais, pois níveis de sustentabilidade do processo de desenvolvimento colocam em risco a qualidade de vida. Todos têm responsabilidade no processo de mudança, podendo contribuir, de forma decisiva, para as transformações necessárias. As organizações devem se incorporar a este processo, aumentando sua conscientização e, até mesmo, descobrindo novas formas de negociar e produzir.

Preservação ambiental

Para Porter e Linde (1995) a preservação ambiental pode ocasionar redução de custos e aumento de competitividade da organização. Encaram o subproduto do processo como sendo um desperdício, uma demonstração da ineficiência do processo produtivo. Portanto, ao minimizar estes produtos, reduz-se não só o impacto ambiental, mas também os custos, melhorando a qualidade do produto e aumentando sua competitividade. Os autores destacam, ainda, que, normalmente, as empresas não sabem o custo da poluição em termos de desperdícios de recursos, de esforços e de diminuição de valor para o consumidor. Defendem, também, a atuação preventiva das organizações, trabalhando para a eliminação de futuros impactos ambientais em lugar de uma atuação corretiva, em que as companhias desperdiçam recursos em eventos já realizados, geralmente, de forma descontrolada.

Observa-se que há uma grande discussão e busca de alternativas para controlar o desempenho das organizações e definir padrões mais adequados para a sociedade diante da crise ambiental. Contudo, nem todas as empresas estão conscientes da necessidade de uma administração responsável, especialmente, em relação ao meio ambiente. Nesse sentido, a Câmara de Comércio Internacional (CCI), reconhecendo que a proteção ambiental se inclui entre as principais prioridades a serem buscadas por qualquer tipo de negócio, definiu, em 27 de novembro de 1990, uma série de princípios ambientais através do “Bus iness Charter for Sustainable Development”, apud Donaire (1999, p. 60-63), dentre os quais destacam-se:

Princípios de Gestão ambiental

1 – Prioridade Organizacional

- Reconhecer que a gestão ambiental está entre as principais prioridades da empresa e que ela é uma questão-chave para o Desenvolvimento Sustentado.
- Estabelecer políticas, programas e práticas no desenvolvimento das operações que sejam adequadas ao meio ambiente.

2 – Gestão Integrada

- Integrar as políticas, programas e práticas ambientais intensamente em todos os negócios como elementos indispensáveis de administração em todas as suas funções.

5 – Prioridade de Enfoque

- Considerar as repercussões ambientais antes de iniciar nova atividade ou projeto e antes de construir novos equipamentos e instalações adicionais ou de abandonar alguma unidade produtiva.

8 – Equipamentos e Operacionalização

- Desenvolver, desenhar e operar máquinas e equipamentos levando em conta o eficiente uso de água, energia e matérias-primas, o uso sustentável dos recursos renováveis, a minimização dos impactos negativos ao ambiente e a geração de poluição e o uso responsável e seguro dos resíduos existentes.

Os estudiosos Diez e Silveira (*apud* Santos, 1999, p. 28) chamam a atenção para o fato de que a “empresa deve conhecer tanto os custos quanto os benefícios associados a uma atuação ambientalmente correta”.

Os autores advertem que alguns custos sofrerão alterações a partir da incorporação da questão ambiental na estratégia da empresa, entre eles:

- a) Custos de capital: novas instalações, manutenção adequada das infra-estruturas, dos equipamentos, dos imóveis, investimento em tecnologias limpas;
- b) Custos operacionais: uso mais racional e eficiente dos insumos produtivos, ou seja, conservação de energia e água; e
- c) Custos financeiros: financiamento de investimentos, infra-estruturas, mudanças nos processos produtivos, inovações, treinamento de pessoal, etc; dentre outros.

Ribeiro (1998) afirma que os custos ambientais precisam ser corretamente identificados, mensurados e informados para subsidiar o processo de gestão de custos e, conseqüentemente, a gestão econômica da empresa, como, também, para satisfazer às necessidades informativas dos usuários externos.

A partir das informações levantadas constata-se que os impactos ambientais podem ser identificados, porém, com o advento da industrialização a escala destes impactos tornou-se mais danosa ao meio ambiente. A conscientização social em relação aos problemas ambientais iniciou um processo contínuo de compreensão das trocas existentes entre o meio ambiente e a indústria.

Custos Gerenciais

Sabe-se que o papel da contabilidade de custos, como instrumento de gestão de administração empresarial, é fornecer informações úteis para valoração de estoques e apuração do resultado, planejamento e controle operacionais, e tomada de decisões.

Entretanto, deve-se ressaltar que a literatura acerca da contabilidade de custos tem dedicado elevado percentual de páginas aos primeiros objetivos. Deve-se reconhecer, porém que obras mais recentes revelam uma tendência cada vez maior para a tomada de decisões.

Leone (2000, p.19) considera que “Para cada necessidade a contabilidade de custos projeta e produz uma informação diferente de custos”. Ou seja, de acordo com a informação requerida, a contabilidade de custos proverá os dados precisos para o dito fim.

Outros autores, como Polimeni, Fabozzi e Adelberg (1995) e Martins (2001), também indicam o mesmo: a informação que provê um sistema de contabilidade de custos deve estar de acordo com as necessidades gerenciais, ajustando-se às modificações que ocorrem no processo de manufatura, pois dela dependerá o sucesso das decisões tomadas.

Em termos de vantagem competitiva, Porter (1986) propôs duas formas genéricas em que as empresas podem desenvolver vantagem competitiva sustentável: baixo custo e diferenciação. A liderança em custos é considerada como uma das principais estratégias competitivas.

Baixo custo e diferenciação apresentam os seguintes objetivos:

- a) baixo custo: o foco principal desta estratégia é obter um baixo custo em relação aos concorrentes, o que se pode conseguir mediante as economias de escala de produção, efeito da curva de aprendizagem, rígido controle e minimização de custos.
- b) diferenciação: o foco principal desta estratégia é diferenciar a oferta de produtos da unidade de negócios, criando um diferencial que seja percebido pelos clientes como sendo algo único.

Custos

Os custos podem ser classificados de diferentes maneiras, tais como: custos em relação ao objetivo, custos em relação ao controle, custos em relação ao período de aplicação, custo em relação ao comportamento, entre outras. Um mesmo dado de custo pode, então, assumir uma classificação diferente dependendo do propósito a que se destina a informação. A importância da classificação resulta em encontrar o conceito ou um grupo deles que melhor atenda às finalidades a que se destina o sistema.

Deve-se esclarecer, ainda, que um sistema de Contabilidade de Custos geralmente acumula os custos, segundo sua natureza, e, posteriormente, os identifica ou os associa aos produtos ou processos de fabricação, de modo que seja possível equacioná-los em termos do seu tipo, valor, origem, local, e quando foram gastos.

O processo de fabricação consiste na transformação de matéria-prima em outros produtos pelo uso de mão-de-obra e outros custos de produção. Assim, podem-se identificar três componentes principais do custo: mão-de-obra direta, materiais e gastos indiretos de fabricação.

Pode-se classificar os custos em: custos diretos, indiretos e custos de transformação.

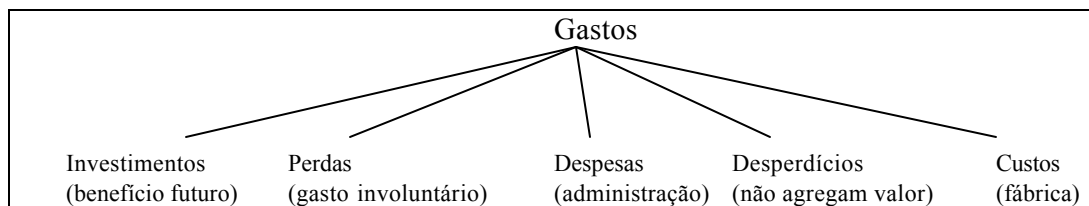


Figura 1: Definições básicas.

Fonte: Wernke, 2001, p. 12.

Os Custos Diretos são aqueles que podem ser incluídos diretamente no cálculo dos produtos. Entre eles, tem-se os materiais diretos (matéria-prima e componentes) utilizados na fabricação do produto e a mão-de-obra.

Os Custos Indiretos são aqueles custos comuns e que, apenas mediante algum critério de rateio, podem ser atribuídos aos produtos.

E, Custos de Transformação são todos os custos de produção, exceto a matéria-prima, os componentes adquiridos prontos e as embalagens compradas. Portanto, compreendem a mão-de-obra direta e os custos indiretos de fabricação.

Os custos variam de acordo com as modificações do volume de produção. Neste sentido, tem-se: custos variáveis, custos fixos, custos mistos, custos semi-variáveis e custos escalonados.

Os custos variáveis são aqueles em que o custo total se modifica em proporção direta às variações do volume de produção dentro de um intervalo relevante (intervalo de atividade no qual os custos fixos totais e custos variáveis unitários permanecem constantes), enquanto o custo variável unitário permanece constante.

Os custos fixos são aqueles em que o custo fixo total permanece constante, enquanto que o custo fixo por unidade varia com a produção. Ou seja, para uma certa capacidade instalada e para um certo período de tempo os custos não variam, qualquer que seja o volume de produção da empresa. Podem ser classificados em: custo fixo de capacidade, que são os custos que estão intrinsecamente relacionados com a atividade produtiva, isto é, as máquinas e equipamentos que compõem a capacidade instalada da empresa (a depreciação é um dos principais exemplos dessa categoria de custos); e custo fixo operacional, que são os custos relativos às operações das instalações da companhia,

como seguro, imposto predial, etc. Ou seja, o custo fixo unitário varia inversamente ao nível de atividade, mas não em relação a sua totalidade.

Os custos mistos apresentam as características de custos fixos e variáveis, ao longo de vários intervalos relevantes de operação. Os custos mistos apresentam-se em dois tipos, que são:

a) Custos semi-variáveis: são os custos que têm uma parte fixa e outra variável. Por exemplo: telefone, aluguel de caminhão, equipes, etc. Esses custos mantêm-se fixos dentro de estreitos limites e, um excedente, representa a parte variável.

b) Custos escalonados: a parte fixa dos custos escalonados se modifica em diferentes níveis de atividades. Por exemplo: salário de um supervisor. Tendo-se um supervisor para cada quinze trabalhadores, para vinte trabalhadores tem-se dois supervisores e o salário será de dois supervisores.

Princípios de Custeio

Um sistema de custeio é composto por um princípio geral, que norteia o tratamento das informações, e métodos que viabilizam a operacionalização daquele princípio (Bornia, 1995). Para o autor, os princípios de custeio são filosofias básicas a serem seguidas pelos sistemas de custos, de acordo com os objetivos e/ou o período de tempo no qual se realiza a análise. Visto de forma restrita, identificam o tratamento dado pelo sistema aos custos fixos. É a forma pela qual se aloca custos aos produtos e serviços. São três os princípios básicos de custeio: o absorção total, o absorção parcial e o custeio direto, sendo que as diferenças básicas entre eles se mostram pelas separações dos custos pelas suas naturezas. Ou seja, é o tratamento que é dado aos custos fixos e variáveis, quando de sua consideração nos produtos e serviços.

No Brasil, pelos critérios contábeis geralmente aceitos, apenas o princípio de custeio por absorção total é aceito como válido, inclusive para efeitos fiscais do imposto de renda. Tal fato não impede, no entanto, que internamente a empresa adote o critério que melhor atenda às suas necessidades de controle e informação, desde que nos relatórios contábeis para os usuários externos, ajuste os valores de acordo com o custeio por absorção total.

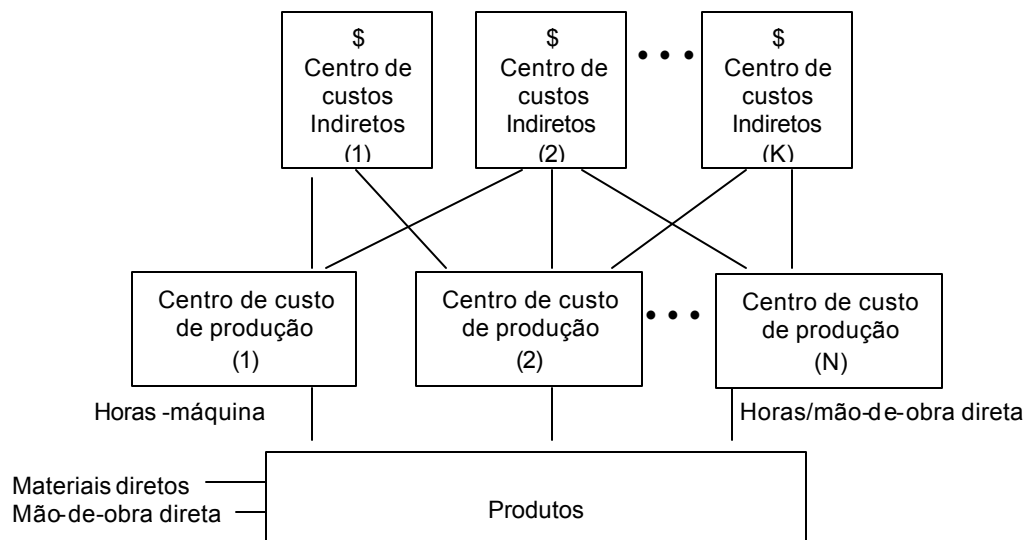


Figura 2: Sistemas de custeio tradicionais alocam custos indiretos a centros de custo de produção e, em seguida, a produtos.

Fonte: Kaplan e Cooper, 1998, p. 98.

A diferença fundamental entre ambos reside no tratamento dados aos custos indiretos fixos de fabricação.

No custeio variável consideram-se, como elementos do custo de fabricação, somente a mão-de-obra direta, os materiais diretos e o componente variável dos custos indiretos de fabricação, sendo a parcela fixa deste custo considerada como despesa do período.

Já no custeio por absorção total, todos os custos de produção, quer sejam diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, são alocados ao custo dos produtos.

A principal controvérsia existente em torno dos três princípios, entre outras que são discutidas a seguir, é que os defensores do custeio por absorção total consideram que todos os custos incorridos no processo produtivo devem ser agregados aos produtos, independentemente de serem eles identificáveis ou não com o produto. O princípio por absorção parcial considera apenas a parcela do custo bom. Ou seja, separa-se a parcela relativa às perdas ocorridas durante o processo produtivo, ao passo que os defensores do custo variável consideram os custos indiretos fixos como custo do período (despesa) por não estarem diretamente ligados ao produto elaborado.

Custeio por Absorção Parcial ou Ideal

No custeio por absorção parcial (ideal), todos os custos também são computados como custos dos produtos. Contudo, os custos relacionados com insumos usados de forma não-eficiente (desperdícios) não são alocados aos produtos. O custeio por absorção parcial adapta-se ao auxílio do controle de custos e ao apoio ao processo de melhoria contínua da empresa, analisa Bornia (2002).

Este princípio de custeio tem como referência a capacidade da empresa. A parcela decorrente de ineficiências e ociosidades da produção do período é registrada como perda do próprio período e não é contemplada nos custos unitários de cada produto. Desta forma, apresenta melhores elementos para tomada de decisão com relação ao controle das perdas no processo produtivo.

O quadro a seguir apresenta uma comparação entre os princípios de custeio, destacando a importância do custeio por absorção para mensuração das perdas. (Bornia, 1995)

Quadro 1: Características dos princípios de custeio.			
Características	Custeio		
	Variável	Integral	Absorção
Alocação dos custos fixos aos produtos	Não	Sim	Sim
Alocação das perdas aos produtos	Não	Sim	Não
Necessidade da definição de capacidade	Não	Não	Sim
Relevância para decisões de curto prazo	Alta	Baixa	Baixa
Relevância para decisões de longo prazo	Baixa	Média	Alta
Relevância para o processo de mediação das perdas	Baixa	Média	Alta
Objetivos a que se destinam	Gerencial	Fiscal	Gerencial

Fonte: Bornia, 1995, p. 67.

O Dimensionamento da Estrutura Física como Fator de Responsabilidade Social das Empresas

Produção mais limpa se limita, para a maioria das pessoas, somente em modificações nos processos produtivos, redesenho e análise do ciclo de vida de produtos e, ainda, sua eficiência energética.

O que a maioria ignora é que para se alcançar tais resultados é necessário que as instalações das empresas também sejam adequadas.

A Agenda 21 observa em seu Capítulo 30 que:

30.2. As políticas e operações do comércio e da indústria, inclusive das empresas transnacionais, podem desempenhar um papel importante na

redução do impacto sobre o uso dos recursos e o meio ambiente por meio de processos de produção mais eficientes, estratégias preventivas, tecnologias e procedimentos mais limpos de produção ao longo do ciclo de vida do produto, assim minimizando ou evitando os resíduos. Inovações tecnológicas, desenvolvimento, aplicações, transferências e os aspectos mais abrangentes da parceria e da cooperação são, em larga medida, da competência do comércio e da indústria.

A Agenda 21 enfatiza, ainda, que população, consumo e tecnologia são as principais forças que regem a mudança ambiental. Descreve, também, o que precisa ser feito para reduzir o desperdício e mudar os padrões de consumo; sugere políticas e programas para que se alcance um equilíbrio sustentável entre consumo, população e a capacidade da Terra de suportar a vida.

Assim, os benefícios para a empresa se estendem desde a redução de custos de produção e aumento da competitividade, até à implementação de medidas preventivas, caracterizando atitude favorável à conquista de consumidores exigentes.

Dentro deste contexto, pode-se tomar como exemplo o dimensionamento da estrutura física da empresa como fator de responsabilidade social e de manejo dos recursos naturais.

Sá (2002) observa, em seus estudos, que:

Se a empresa inviabiliza o seu meio, acaba por inviabilizar a sua própria atividade. Em socorro desses desastres naturais, ocorrem políticas governamentais, como as de florestamento, de obrigatoriedade de filtros nas chaminés, filtragens de detritos etc. e também de iniciativa privada. Esses acontecimentos geram fenômenos patrimoniais e esses a necessidade de observação e estudo por parte da Contabilidade. Portanto, o que se faz necessário, contabilmente, é estabelecer um plano de contas competente e também controles internos que possam fazer gerar dados gerenciais relativos à essa correlação “ambiente natural/empresa”.

O autor demonstra, ainda, como os recursos da Contabilidade se prestam à mensuração de fatos ambientais em empresas, como segue:

Tanto a ciência, como a tecnologia da Contabilidade, estão recentemente sendo aplicados para que se consiga minorar os problemas graves ao meio ambiente natural.

Os denominados “Princípios Valdez”, sobre a relação humana em face da natureza, estão ganhando amplitude internacional e referem-se a ações que implicam em responsabilidades empresariais, quer direta, quer indiretamente, e relacionam-se a:

1. Proteção da biosfera;
2. Uso racional de recursos naturais;
3. Redução e eliminação de desperdícios;
4. Uso eficiente da energia;
5. Redução de riscos para os trabalhadores e comunidade circundante;
6. Venda de produtos e serviços seguros;
7. Compensação de danos causados;
8. Informação sobre empresa/meio ambiente;
9. Designação de diretores e responsáveis pelas questões ambientais e
10. Auditoria do meio ambiente. (Sá, 2002)

A contribuição da gestão de custos para a preservação do meio ambiente pode ser exemplificada ao considerarmos a implantação e/ou adequação de qualquer empresa, seja ela de que ramo for. Ao se considerar que o empresário decida por um galpão de 200 m² para as instalações de uma indústria de confecções e, para iluminá-lo, necessite de uma lâmpada para cada 1 m², serão necessárias 200 lâmpadas. Neste galpão, o empresário objetiva produzir 10.000 peças/mês. Este é um raciocínio que não poderá ser adotado para um ano inteiro, pois deve-se considerar os meses em que o comércio faz liquidações e, ainda, o intervalo entre as estações e coleções novas. Assim, durante alguns meses do ano, haverá uma queda na produção. A queda na produção, não

significará redução das suas despesas fixas. Neste exemplo considerar-se-á a energia elétrica utilizada como foco. Seja no ápice da sua produção, seja no período de redução, a energia elétrica demandada para iluminar o galpão se apresentará constante. A iluminação não poderá ser reduzida, sob pena de prejudicar os operários e/ou pela dificuldade em enxergar provocar erros na produção das peças.

Ao final de cada mês a energia elétrica gerada para iluminar o galpão será a mesma, independente do número de peças produzidas. Se ocorrer a produção das 10.000 peças, inicialmente previstas, o seu aproveitamento terá sido total, caso contrário, estará configurado o desperdício de um recurso para o qual não haverá reposição futura.

Para Wernke (2001) o conceito de desperdícios:

pode englobar os custos e as despesas utilizados de forma não eficiente. Ou seja, são considerados desperdícios todas as atividades que não agregam valor e que resultam em gastos de tempo, dinheiro, recursos sem lucro, além de adicionarem custos desnecessários aos produtos. Podem ser enquadradas nesta categoria a produção de itens defeituosos, a movimentação desnecessária, inspeção de qualidade, a capacidade ociosa etc. (Wernke, 2001, p. 12)

Nestes aspectos se enquadra o que Sá (2002) denomina de “uso racional de recursos naturais; redução e eliminação de desperdícios; uso eficiente da energia”, em consonância com a Agenda 21.

O exemplo citado pode ser esquematizado como na figura a seguir.

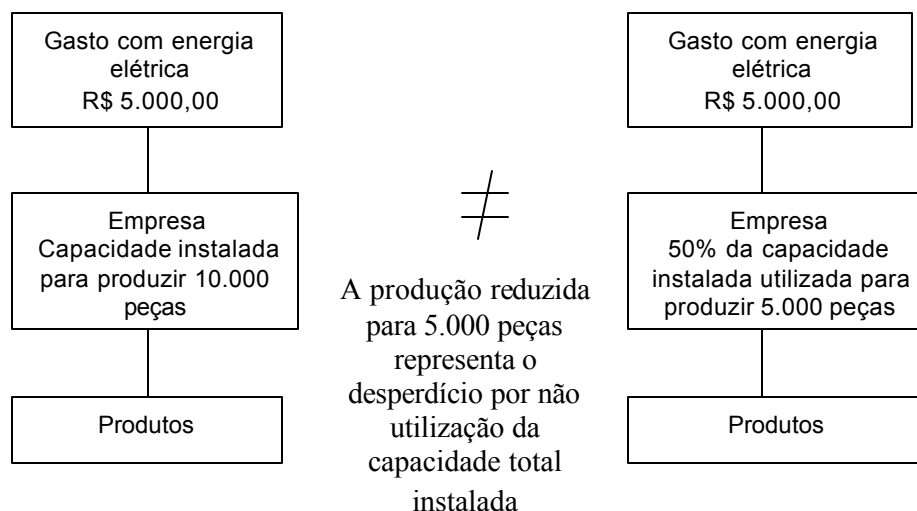


Figura 3: Desperdício de energia elétrica.

Conclusão

Os recursos naturais são finitos e, nem sempre, renováveis. A má gestão de recursos naturais não se limita a poluição, emissão de gases, despejo de dejetos em rios. A má gestão de recursos é caracterizada também pelo desperdício do que é gerado e não aproveitado, não podendo ser devolvido ou repostado, mesmo que ao longo dos anos. O que não é bem utilizado hoje fará falta no dia de amanhã ou nos próximos anos, às gerações vindouras.

Ribeiro (1998) observa que:

Do ponto de vista da gestão econômica global da empresa, a gestão estratégica de custos ambientais identifica o nível de eficiência e eficácia quanto à forma de aplicação (consumo) dos recursos. Os pontos fracos devem

ser investigados e sanados, enquanto os pontos fortes devem ser otimizados ou, no mínimo, mantidos. (Ribeiro, 1998, p. 86)

Na medida em que a não utilização da capacidade instalada da empresa deixa de atender à produção total, agrega-se custo ao produto sem que o mesmo possa ser repassado aos preços, pois o mercado, extremamente competitivo, não o permitiria.

Com a redução da produção constata-se o desperdício da energia gera e não utilizada de forma eficiente e eficaz, o que se apresenta como informação relevante para a gerência que, mediante planejamento e controle do processo de melhoria contínua da empresa, deverá atuar para a sua redução.

Bornia (2002) subdivide o desperdício em dois tipos: por ineficiência e por ociosidade. No caso exemplificado observa-se, com destaque, a ineficiência pois, além da não utilização correta do recurso, constata-se o dimensionamento inadequado da estrutura física da empresa e, ainda, a falha ao não se prever os períodos de redução da demanda.

Referências Bibliográficas

BORNIA, Antônio Cezar. **Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno**. Florianópolis: UFSC, 1995. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção). PPGE/UFSC, 1995.

_____. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

DONAIRE, Denis. **Gestão Ambiental na Empresa**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. 2 ed. São Paulo: Futura, 1998.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1981.

_____. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1988.

_____. **Contabilidade de custos**: inclui o ABC. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

POLIMENI, R.; FABOZZI, FRANK et al. **Contabilidade de Custos**: Conceptos y aplicaciones para la tomada de decisiones gerenciales. 3 ed. Colombia: Mc-Graw Hill, 1995.

PORTER, Michael. **Estratégia competitiva**: técnicas para análise de indústrias e da concorrência. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PORTER, M.; LINDE, C. Ser verde também é ser competitivo. **Exame**, São Paulo, p. 72-78, nov. 1995.

RIBEIRO, Maisa de Souza. **Custeio das Atividades de Natureza Ambiental** Teses, USP, São Paulo: 1998.

_____. **O custeio por atividades aplicado ao tratamento contábil dos gastos de natureza ambiental.** São Paulo: FIPECAFI, nº 19, v. 10 – setembro/dezembro 1998, p. 82-91.

SÁ, Antônio Lopes. **Objetos de Estudos e Evidências Ambientais através da Contabilidade.** Disponível em: <<http://www.lopesdesa.com.br/considerageral.html>>. Acesso em 26 jul. 2002.

SANTOS, Verônica Chaoui. **Metodologia para a classificação e a determinação de custos ambientais.** Florianópolis: UFSC, 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). PPGE/UFSC, 1999.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos:** uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2001.