

OS ELEMENTOS ENVOLVIDOS NA GESTÃO DOS CUSTOS

Carlos Antonio De Rocchi

Universidade Federal do Rio Grande do Sul, UFRGS - Brasil

ca.rocchi@aol.com.br

PALAVRAS CHAVE:

Gestão dos fatores geradores de custos; informação de custos; panóptico; informação de custos; Teoria da Informação contábil

SÍNTESES:

Este trabalho avalia a proposição apresentada por Rodrigo Jose Guerra Leone e George Sebastião Guerra Leone, segundo a qual “os engenheiros geram custos, e os contadores os gerem”. O autor demonstra que tal posicionamento é uma abordagem inadequada e totalmente equivocada para explicar a formação de um fenômeno econômico, que ignora o ferramental que se dispõe para evidenciar-lo e tentar controlá-lo.

O trabalho demonstra que “gestão de custos” é uma forma abreviada para conceituar a gestão dos fatores geradores dos custos, que abrange as atividades relacionadas com o ordenamento racional das compras, fixação dos níveis de estoques, otimização dos tempos de armazenamento, controle e atribuição contábil dos consumos, etc. Os custos a que se referem Rodrigo Jose Guerra Leone e George Sebastião Guerra Leone são apenas os custos de manufatura, vale dizer, apenas a primeira fase do processo da gestão dos fatores geradores de custos, ou seja, utilizando uma conceituação do Professor Olívio Koliver, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, as expressões monetária e físico-quantitativa dos insumos aplicados nos processos produtivos.

1.- Justificando o tema

Na palestra de abertura do XIVº Congresso Brasileiro de Custos, realizado em João Pessoa, Paraíba, nos dias 5, 6 e 7 de dezembro de 2007, o senhor George Sebastião Guerra Leone voltou a defender a ideia que “os engenheiros geram custos, e os contadores os gerem”, proposição anteriormente apresentada no livro “Doze Mandamentos da Gestão de Custos”, do qual é coautor (LEONE & LEONE, 2007). Tal posicionamento é uma abordagem inadequada e totalmente equivocada para explicar a formação de um fenômeno econômico e o ferramental que se tem para evidenciar-lo e tentar controlá-lo.

Existe uma ampla bibliografia alertando sobre os inconvenientes que podem advir da utilização de uma nomenclatura imprecisa na contabilização dos custos. Frequentemente, tanto o étimo “custos” como os substantivos e os adjuntos adnominais dele derivados são utilizadas de maneira totalmente incorreta, o que levou recentemente um acadêmico observar que “o custeamento é uma incorreção idiomática, utilizada para encobrir inexatidões conceituais” (FIGUEIRA, 2000).

No contexto em que foi utilizada na palestra e na obra citada acima, “gestão de custos” é uma forma abreviada para conceituar a gestão dos fatores geradores dos custos, que abrange as atividades relacionadas com o ordenamento racional das compras, fixação dos níveis de estoques, otimização dos tempos de armazenamento, controle e atribuição contábil dos consumos, etc. Na interpretação deste autor, os custos que seriam gerados pelos Engenheiros e geridos pelos Contadores, na colocação incorreta de Rodrigo José Guerra Leone e George Sebastião Guerra Leone, constituem apenas uma fração da última fase do processo da gestão dos fatores geradores de custos, ou seja; as expressões monetária e físico-quantitativa dos insumos aplicados nos processos produtivos (KOLIVER, 1989).

Da mesma forma que qualquer outro profissional inserido no quadro funcional de uma entidade econômica, Contadores e Engenheiros geram custos para a azienda [célula social] em que estão inseridos; quando desempenham suas funções de forma perfeita, seus custos equivalem ao valor de suas remunerações, acrescidos dos encargos previdenciários e sociais correspondentes. Rodrigo José Guerra Leone e George Sebastião Guerra Leone atribuíram aos contadores grau de importância e poder que estes profissionais apenas raramente conseguem ter. Salvo nas grandes corporações, e quando guindado ao cargo de Controlador [Controller], o Contador [de Custos] gera e gere parcialmente apenas a informação de custos. A Contabilidade de Custos apenas evidencia o consumo de fatores econômicos, busca uma explicação racional para o gasto, Controller lhes dá uma avaliação contábil.

De modo semelhante, não se deve classificar o Engenheiro como “gerador de custos”. Sua função, em uma empresa administrada racionalmente, é buscar a forma mais racional de aplicar os fatores geradores de custos aos processos produtivos. Neste sentido, ele também gere parcialmente os custos.

Aceitar-se a proposição de Rodrigo José Guerra Leone e George Sebastião Guerra Leone equivale a colocar o Contador de Custos no centro de um panóptico perfeito, tipo de construção frequentemente citada nas obras de Michel Foucault, que avaliou sociologicamente a arquitetura deste tipo de edificação em seu livro “Surveiller et punir: naissance de la prison” [Vigiar e punir: o nascimento da prisão], para discorrer sobre as sociedades disciplinadoras e repressivas (FOUCAULT, 1975).

2.- A gestão de custos colocada em um panóptico contábil

O panóptico é um tipo de construção projetado em 1785 pelo filósofo inglês Jeremy Bentham, para constituir um centro penitenciário ideal. Este tipo de construção é formado por um edifício anelar com um grande pátio interno e uma torre de vigilância no centro. O edifício é dividido em celas, todas dotadas de duas janelas; uma voltada para o exterior, para permitir a entrada de luz e a circulação de ar, e a outra para o interior, dirigida para a torre de vigilância. Normalmente, os ocupantes das celas ficam confinados e isolados por paredes divisórias, mas sujeitos ao permanente escrutínio individual e ao mesmo tempo coletivo de vigilantes instalados no topo da torre central que, por permanecerem ocultos, podem observar e controlar todos os prisioneiros sem que estes possam saber se estão ou não sendo observados (FOUCAULT, 1975). O projeto arquitetônico de Jeremy Bentham foi adotado em um grande número de países, e mais tarde algumas das construções foram adaptadas para outras atividades, sem contudo perder sua configuração básica. Os casos mais conhecidos são; na Colômbia, a antiga Penitenciária Central de Cundinamarca, atualmente abrigando o Museu Nacional da Colômbia e em Cuba, o Presídio Modelo da Isla de la Juventud, que também foi transformado em museu.

Frequentemente aplica-se a denominação também a uma torre de observação localizada no pátio central de uma prisão, manicômio, escola, hospital ou fábrica. As torres de controle dos aeroportos também se aproximam dessa última definição. Em qualquer caso, quem estiver colocado no topo destas torres, pode observar todas as pessoas confinadas e/ou encarcerados no entorno da estrutura panóptica [no caso dos aeroportos, o campo de visão alcança as aeronaves e outros veículos estacionados ou em movimentação nas pistas e prédios], mantendo-os total ou parcialmente sob seu controle.

O principal argumento que Jeremy Bentham utilizava para interessar governos em seu projeto prisional era demonstrar que a operação do panóptico teria custo operacional bem menor que as prisões de igual tamanho, por requerer um número bem menor de funcionários.

É lícito acreditar que, ao apresentar o panóptico de Jeremy Bentham como exemplo de instrumento para o controle social, Michel Foucault pretendesse demonstrar sua teoria, segundo a qual vigiar é mais racional que punir; o panóptico minimizava o controle pessoal direto entre o vigiador e o vigiado, o que, no caso das prisões, sempre contribui para redução de conflitos e riscos de agressões físicas. Em termos econômicos e contábeis, a vigilância mais eficiente embora discreta, permite reduções de

custos. Foucault insistia que, para quem exerce o poder, é sempre mais rentável e mais eficaz vigiar do que punir. Isso é facilmente observado nos grandes centros urbanos que instalaram câmeras de segurança; percebe-se nas estatísticas policiais que está ocorrendo sensível redução da criminalidade nas zonas controladas. Tornou-se muito mais barato vigiar as pessoas para que estas não infrinjam as leis, do que posteriormente puni-las, pois na punição terá que ser gasto muito dinheiro para que o delinquente seja ressocializado [reeducado]. Mas deve-se trabalhar sempre com a probabilidade de a reeducação não ser alcançada. Além disso, a história tem comprovado que nenhuma prisão consegue ser totalmente blindada contra fugas; criminosos astuciosos sempre encontram alguma forma de ocultar-se por algum tempo da visão de seus carcereiros e burlar as normas estabelecidas e – nos casos mais graves – encontrar uma rota de fuga.

O fato do panóptico não chegar a constituir o tipo ideal de prisão não invalida nem a proposta de Jeremy Bentham, nem a tese de Michel Foucault. Tomando-se o caso específico da Colômbia, as estatísticas disponíveis comprovam que os custos incorridos com os apenados e os índices de ressocialização alcançados na antiga Penitenciária Central de Cundinamarca, fechada em 1948, são nitidamente superiores aos registrados na prisão de alta segurança que funcionou na ilha de Gorgona a partir de 1950, e que foi fechada em 1984.

3.– A Gestão de Custos colocada sob a ótica da Teoria da Comunicação

Em um panóptico, a missão dos ocupantes da torre central de vigilância é observar, relatar e, em casos extremos, intervir para restaurar a disciplina interna a que devem submeter-se os detentos. Dito de outra forma, o ocupante da torre central atua como elemento de um sistema de informação. Em linhas gerais, é a mesma função exercida por um Contador de Custos; observar a fenomenologia desenvolvida no interior da empresa ou instituição, produzir relatórios, e, somente em casos extremos, propor ações corretivas. Atualmente, a contabilidade aplicada é definida como o processo de identificação, mensuração e comunicação de informações financeiras e econômicas, para permitir julgamentos e tomada de decisões pelos gestores do empreendimento (BEDFORD & BALADOUNI, 1962).

Se transportarmos o conceito do panóptico para o campo da Contabilidade Gerencial, se deverá admitir que, atualmente, um Contador de Custos – esteja ele a serviço de um órgão governamental, de uma organização não governamental, ou de uma empresa com fins lucrativos - pode ter acesso quase instantâneo a quase todas as operações econômicas e financeiras desenvolvidas pela entidade. Mas isto não o transforma no “gestor dos custos” conceituado por Rodrigo José Guerra Leone e George Sebastião Guerra Leone; ele apenas registra e informa. De modo semelhante, um Engenheiro tem acesso a todas as especificações dos produtos fabricados e/ou serviços prestados pela entidade e, por

extensão, sabe quais os fatores geradores de custos serão necessários para atender um específico plano ou atividade. Mas isto não o transforma no “gerador dos custos”.

O fato mais importante a destacar, quando se faz uma comparação ou analogia entre panóptico e Sistemas de Informação Contábil, é que até agora, nenhuma prisão conseguiu comprovar que é realmente à prova de fugas, e nenhum sistema prisional logrou alcançar a total e plena reeducação dos detentos. Com respeito aos Sistemas de Informação Contábil, o fato mais importante a ser levado em consideração é que nenhuma mensagem poderá ser conduzida desde a fonte primária dos dados até seus destinatários finais com total fidelidade, pois será sempre baseada em informações com maior ou menor grau de distorção. Nenhum contador consegue receber todas as informações que deseja, nem garantir totalmente a acurácia, fidelidade e neutralidade das informações econômicas e financeiras que recebe. E, quando reprocessa os dados, codifica-os em uma metalinguagem contábil e os reenvia, inclui neles, proposita ou inconscientemente, sua visão pessoal sobre o que está relatando. A informação contábil nunca é totalmente neutra (OSORIO, 1983).

Toda e qualquer informação necessária para a Gestão dos Custos deve ser processada e evidenciada no Sistema de Apuração e Análise de Custos, ou Sistema de Custeamento, que costuma ser definido como um dos subsistemas componentes do Sistema de Informação Contábil. Também se tem afirmado, com base nas propostas dualistas de Erich Schneider (1941), que o Sistema de Apuração e Análise de Custos constitui um modelo, destinado a representar os fenômenos relacionados com a gestão interna [produção]; mas deve ser observado que, modernamente, o Sistema de Custeamento preocupa-se também e ainda com fenômenos decorrentes do gerenciamento de recursos e da comercialização dos produtos fabricados e dos serviços prestados.

Observada e interpretada desde a ótica da Teoria da Comunicação Contábil, a Contabilidade de Custos destina-se a evidenciar a fenomenologia relacionada com a gestão dos fatores econômicos cujo consumo irá gerar os custos. Neste entorno e dentro dos processos da comunicação contábil, tanto o Contador como o Engenheiro atuam como unidades autônomas de informação, agindo simultânea ou alternadamente como emissores ou destinatários das mensagens.

Observando-se a função do Contador, constata-se que, como um dos elementos envolvidos com o processo de comunicação, ele está investido da responsabilidade de produzir Demonstrações Contábeis, em um código linguístico adequado, para conduzir as mensagens aos usuários da informação contábil. Para poder fazer isto corretamente, o Contador deve, inicialmente, determinar quais os tipos de mensagens que deverá receber, inclusive dos Engenheiros, para traduzir o conteúdo de tais mensagens para o código linguístico que deverá ser empregado para compor e transmitir as mensagens desejadas pelos destinatários da informação contábil. Isso é da mais alta importância, e, na verdade, é a única justificativa para que a comunicação ocorra. Quando a mensagem for expressa de maneira relativamente diferente do desejado, isso deverá ser atribuído a alguma necessidade que o destinatário tem, e que foi notada pelo Contador (BEDFORD & BALADOUNI, 1962).

Desde a apresentação da tese de Erich Schneider, existe um consenso generalizado que a Contabilidade Formal e a Contabilidade Interna geram a mesma informação, apenas empregando critérios valorimétricos diferenciados. E é reconhecido que o Sistema de Informação Contábil deve ser subdividido em dois subsistemas menores; O Sistema Contábil Formal [ou Contabilidade Financeira] e o Sistema Contábil Gerencial. Como se demonstra na figura 1, estes dois subsistemas devem operar de forma coordenada e integrada, mas independentemente (SCHNEIDER, 1941).

Para Erich Schneider, a escrituração por partida dobrada é o instrumento ideal para a relevação dos fenômenos decorrentes das relações da Azienda com elementos do mundo exterior [fornecedores, clientes, bancos, governo], função realizada pelo Sistema Contábil Formal; entretanto, para o registro, tabulação, análise e interpretação dos fenômenos relacionados com a gestão interna [produção], a Contabilidade deverá se valer de outros instrumentos e técnicas. Transcorridos quase três quartos de século, a proposição de Erich continua válida e é amplamente utilizada.

Entretanto, o campo de atuação da Contabilidade Interna evoluiu, e atualmente extrapola a evidenciação pura e simples da fenomenologia relacionada com a produção, estendendo-se a todos os aspectos da logística empresarial, incluindo os fenômenos relacionados com as compras, armazenamento, distribuição, consumo, administração interna [gestão] e comercialização. Dito de outra forma; cabe a Contabilidade Gerencial [evolução natural da Contabilidade Interna proposta por Erich Schneider], acompanhar, evidenciar, relevar e analisar todos os atos praticados pelos elementos subjetivos [pessoas], utilizando os elementos objetivos [recursos], para materializar os elementos dinâmicos [atos gestivos] que visam materializar os elementos econômicos [interesses centrados na azienda].

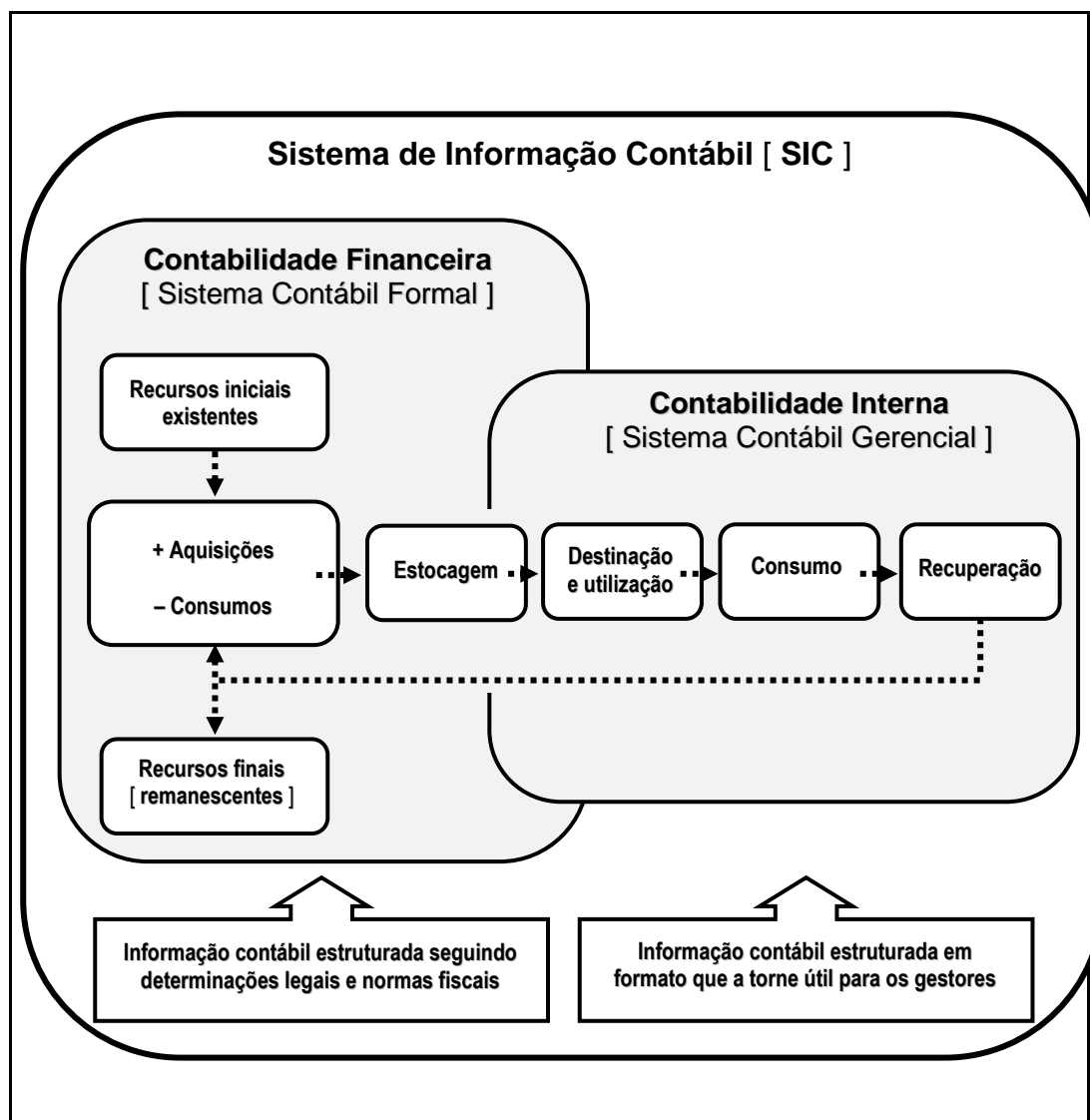


Figura 1 – Funções e inter-relacionamentos do Sistema Contábil Formal e da Contabilidade Interna
Elaborado pelo autor

4.- A Célula Social ou Azienda

Uma colocação didática muito antiga, mas ainda perfeitamente válida, define o campo de aplicação da Contabilidade – e por extensão o campo de atuação do Contador – como sendo a azienda [ou célula social]. A azienda tanto poderá ser uma nação, um de seus estados membros, uma comunidade municipal, um órgão de controle governamental, como um conglomerado empresarial, uma empresa, um setor da empresa. Para a maior parte dos pesquisadores contábeis, uma família também constitui uma azienda.

Independentemente de seu tamanho ou complexidade, qualquer empresa se utiliza de bens econômicos, cujo valor pode ser reduzido a um denominador comum monetário. Tanto a Nação como qualquer um de seus cidadãos adquire, armazena, consome, transforma e comercializa bens

econômicos, e a função básica e primordial da Contabilidade é acompanhar e relevar a fenomenologia envolvida.

Conceituar que o campo de aplicação da Contabilidade são as aziendas ou entidades econômicas é um truísmo, pois no contexto da Teoria Geral da Contabilidade proposta por Cibilis da Rocha Viana, o principal objetivo operacional da Contabilidade é evidenciar os inter-relacionamentos dos elementos constitutivos da azienda entre si e com o mundo exterior, vale dizer, com outras aziendas. Esta definição equivale a dizer, grosso modo, que a Contabilidade é um sistema de Informação (VIANA, 1955).

Discorrendo sobre a estrutura e funcionamento das aziendas, Cibilis da Rocha Viana reconheceu nelas quatro classes de elementos constitutivos: subjetivos, objetivos, dinâmicos, e econômicos. As funções destes elementos estão demonstradas na Figura 2.

Os elementos subjetivos são representados por pessoas físicas e jurídicas com capacidade para interferir direta ou indiretamente sobre os recursos econômicos que constituem o patrimônio aziendale, ordenando, supervisionando ou executando ações das quais resultam modificações positivas, neutras ou negativas nos elementos econômicos. Neste sentido, tanto o Contador como o Engenheiro são elementos subjetivos dentro do organismo aziendale, e entre suas funções está o controle dos fatores econômicos geradores dos custos; mas suas ações não podem ser reduzidas dicotomicamente ao gerir e ao gerar custos. Cibilis da Rocha Viana (1955) demonstra que os elementos subjetivos devem ser subdivididos em classes, pois o principal interesse dos sócios e proprietários é a formação de lucros, enquanto executivos e gestores se preocupam com desempenhos operacionais e aperfeiçoamento das técnicas, e os clientes e compradores buscam qualidade dos produtos e serviços, preços justos, etc.

Os elementos objetivos da azienda são compostos pelos bens econômicos pertencentes ou colocadas à disposição da célula social. Aceitando-se que, da mesma forma que qualquer entidade dotada de dinamicidade, as aziendas irão cumprir um ciclo vital ao final do qual perecerão, se pode afirmar que todo o conjunto de elementos objetivos será consumido ao longo da vida útil da célula social, nos processos de produção de bens e prestação de serviços. Vale dizer, na consecução dos objetivos sociais e econômicos perseguidos pela entidade. Exceção às micro células social, normalmente tais operações pedem a participação de diversos elementos subjetivos, e a aplicação ou consumo dos elementos econômicos nelas utilizados depende da aprovação e controle de um gestor, não necessariamente o Contador ou o Engenheiro.

Os elementos dinâmicos são definidos como fenômenos resultantes do conjunto de operações de ordem econômica e social que ocorrem na entidade. Tais fatos são necessários e essenciais para a colimação do objetivo meta de qualquer célula social gerenciada racionalmente; a formação de um efeito positivo ou benéfico para a própria célula social [azienda], e que repercutirá no ambiente em que ela atua e está inserida. Na literatura técnica contábil, utiliza-se o italicismo “*rédito*” para designar este resultado.

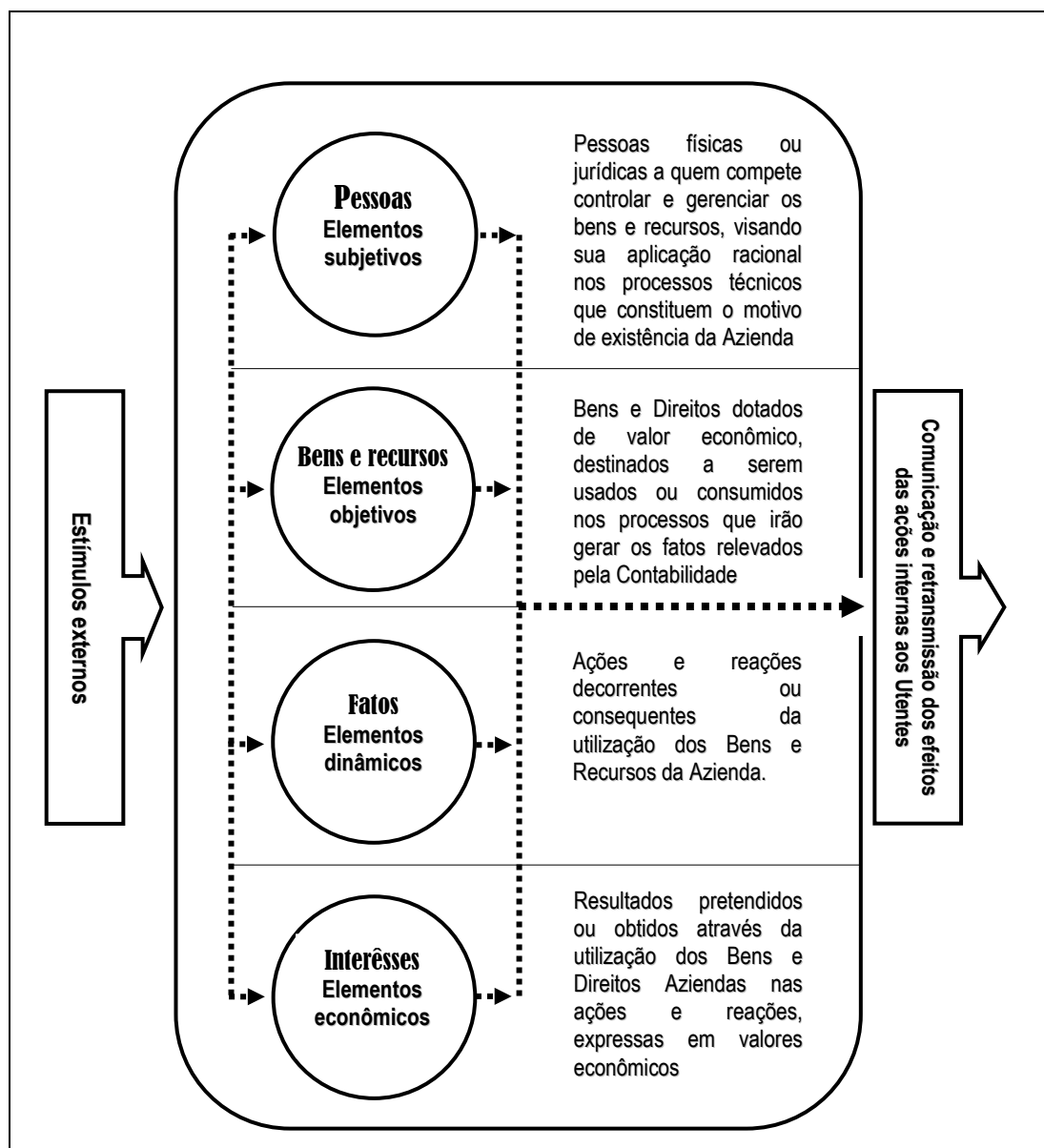


Figura 2 – Os elementos constituintes da azienda, e suas inter-relações.

Elaborado pelo autor.

Os elementos econômicos correspondem aos interesses das pessoas físicas e jurídicas que constituem os elementos subjetivos da célula social, e devem ser subdivididos em duas categorias; interesses internos e interesses externos. Os interesses internos são relacionados ao proprietário, aos administradores e empregados. Os interesses externos são relacionados aos clientes, financiadores, fornecedores e entidades governamentais; quando observados também os aspectos sociais e ecológicos, toda a comunidade.

O aspecto mais importante a se levar em conta, no estudo da estrutura e funcionamento das aziendeas, é a interação entre seus elementos constitutivos: nenhuma ação ocorre sem a participação simultânea e coordenada dos elementos econômicos, subjetivos, objetivos, e dinâmicos.

5.– O Sistema de Custeamento e a informação relacionada aos custos

A pedra angular da Contabilidade Gerencial é o Sistema de Custeamento, operacionalizado para fins práticos e operacionais na Contabilidade de Custos. Dados e informações sobre os custos são indispensáveis na elaboração das Demonstrações Financeiras [Balanços], apuração dos resultados, e preparação dos Orçamentos. Frequentemente, o bom cumprimento destas funções obriga o Sistema de Custeamento expressar as mesmas mensagens sob dois formatos:

- A.– Valorimetradas para atender objetivos preponderantemente avaliativos das existências de bens produzidos e serviços prestados que ainda devem ser escriturados como itens componentes do patrimônio aziendale; e,
- B.– Formatadas para cumprir funções de orientação, controle e apoio dos processos decisórios.

Igualmente, embora a bibliografia especializada se refira frequentemente a Sistemas de Custeamento, costuma se revelar totalmente omissa em explicar o que seja ou em defini-lo. A exata definição do que é um Sistema de Apuração e Análise de Custos e a forma pela qual ele deve ser estruturado e operacionalizado constitui um dos temas mais polêmicos da Contabilidade Gerencial. Grande parte do problema deve ser atribuída às imprecisões idiomáticas e imprecisões conceituais (FIGUEIRA, 2000). Este problema vem sendo discutido desde o início da sistematização das técnicas de custeamento, nos albores do século XX (CLARK, 1923), e sua resolução passará necessariamente pela definição do que é custo, e como se deverá expressá-lo em termos monetários (COLE, 1936).

Na literatura técnica originada em países latinófonos, o vocábulo “custos” é tomado em diversos sentidos, e quase sempre o étimo necessita ser complementado por um substantivo ou adjetivo, para que se possa entender seu real significado dentro de um determinado contexto. Assim, frequentemente se fala de “tipo de custos”, “centro de custos”, “portador de custos”, “custos ativados”, “custos estocados”, “custos comprometidos”, “custo integral”, “custos imputados”, etc.

A última expressão, “custos imputados”, define quase sempre a expressão monetária que se atribuí ao somatório dos recursos econômicos consumidos e incumbidos na administração de processos gestivos, ou na obtenção e comercialização de um bem ou serviço. A leitura do livro de Leone & Leone (2007) permite concluir que, na ótica dos referidos autores, é este o custo gerado pelos engenheiros e gerido pelos contadores.

Na opinião do autor, “custos imputados” é uma abreviação da expressão “custo dos fatores econômicos consumidos no processo”. Pois a Contabilidade apenas avalia monetariamente o consumo de um fator econômico; o verdadeiro custo é a expressão físico-financeira de um consumo, que deverá ser repostado para que a empresa ou entidade possa manter a continuidade de suas operações. É uma

constatação comprobatória do Princípio Contábil da Continuidade das Operações [ou da Empresa em Marcha].

Esta definição de “custos” [para o caso em estudo] encontra apoio na definição oferecida por Oscar Eduardo Bottaro, em suas aulas na Universidad Nacional del Sur, em Bahia Blanca; “Costo es consumo recuperable” [custo é um consumo recuperável] (BOTTARO, 1977); o fator econômico gerador dos custos é consumido e precisa ser repostado, a expressão financeira que a Contabilidade atribui ao consumo serve para acompanhar e analisar o fluxo monetário.

A proposição de Oscar Eduardo Bottaro pode ser complementada pela colocação de Takeyuki Tani; custos são um mal necessário ou boas oportunidades perdidas (TANI, 1998). Custos são um mal necessário, pois nenhuma empresa pode gerar lucros sem antes ter realizado custos; custos serão boas oportunidades perdidas, se os recursos não forem aplicados na melhor alternativa de emprego disponível, ou, se os produtos obtidos e/ou serviços prestados com sua aplicação, não alcançarem o preço de venda que permita a integral reposição dos fatores econômicos aplicados.

Esta problemática da reposição dos fatores econômicos que geram os custos está claramente definida em outra proposição de Takeyuki Tani; a Contabilidade de Custos deve registrar dois específicos momentos; uma posição cronológica do momento da ocorrência e outro da liquidação (TANI, 1998). Entende-se como posição cronológica do momento da ocorrência a aquisição do fator gerador e, por momento da liquidação a recuperação do fator gerador pelo recebimento do valor monetário acertado para a venda do produto ou a prestação do serviço.

Os posicionamentos de Takeyuki Tani também comprovam que a gestão dos fatores econômicos que geram os custos não é monopólio do Contador, e vários outros elementos subjetivos participam significativamente da fenomenologia na qual são gerados os custos.

6.- As dificuldades em obter-se uma informação confiável

Falta ainda analisar um aspecto fortemente relacionado com quaisquer sistemas de comunicação, e com a gestão dos custos em particular; a veracidade e confiabilidade das informações. Ocorre que, quase sempre, tanto o emissor como o receptor da informação quer ou precisa melhorar a situação constatada – ou piora-la. Isso foi demonstrado pelo psicanalista Karl Ludwig Bühler, ao afirmar que toda e qualquer emissão humana, cantada, falada ou exclamada, apresenta três funções (BÜHLER, 1934):

- a.- Representar [Mensagem verbal ou escrita];
- b.- Expressar [revelando as características do emissor]; e,
- c.- Apelar [desejo de provocar reação no ouvinte].

Aplicando as funções indicadas por Karl Bühler ao caso específico da informação contábil, pode-se afirmar que o objetivo pretendido é representar adequadamente as modificações qualitativas e quantitativas ocorridas no patrimônio da entidade, em decorrência das aplicações e consumos nos fenômenos relacionados com a produção e a comercialização. A primeira função – representar – é inerente às mensagens contábeis. A relevância assumida pela segunda função – expressar – dependerá grandemente dos interesses envolvidos e do clima organizacional existente; quanto maior forem os interesses envolvidos, e tanto mais conturbado o ambiente, menor será a confiabilidade. A terceira função da mensagem – apelar e provocar uma reação no destinatário da informação – pretende alcançar metas que frequentemente envolvem alta subjetividade.

As dificuldades de manter abertos e em bom funcionamento os canais pelos quais circulam as mensagens contábeis, foram muito bem observados no único trabalho que Palle Hansen teve publicado no Brasil. No referido artigo, ele citava a lei de Finagles, cujo enunciado é (HANSEN, 1984):

- a.– A informação obtida nem sempre é a desejada;
- b.– A informação desejada nem sempre é a realmente necessária;
- c.– A informação realmente necessária nem sempre está disponível.

A lei de Finagles enfatiza os três principais motivos causadores de falhas na comunicação contábil:

- A.– A incapacidade dos administradores em explicitar ou formular claramente suas necessidades de informações contábeis;
- B.– A impossibilidade de muitos contadores em trabalhar com modelos que demonstrem efetivamente a realidade empresarial, inclusive por imposição e/ou desinteresse dos próprios destinatários das informações; e,
- C.– O desinteresse dos administradores em capturar mensagens que poderiam auxiliá-los a melhor planejar suas decisões, parte por não acreditar nelas, parte por não desejá-las.

No caso específico da informação contábil, se deve reconhecer desde logo que, dentro de uma mesma azienda, existem fortes diferenças entre a Informação Contábil propriamente dita e a Informação de Custos. A melhor forma de demonstrar tais diferenças será imaginar uma equipe formada por um Contador Financeiro, um Contador de Custos, um Engenheiro, um Gerente de Vendas e o Diretor Superintendente, colocados no topo da torre central do “panóptico contábil”, todos eles pretendendo observar e registrar tudo que aconteceu no interior da azienda, ao mesmo tempo em que tentam prospectar sobre o futuro da entidade.

Cada um deles terá uma visão diferente do que observam, e relatarão os fenômenos observados utilizando – inclusive o Contador Financeiro e o Contador de Custos – diferentes “dialetos tribais”,

fato que, obviamente, prejudicará o entendimento e a utilidade das informações registradas, e conduzindo, ao mesmo tempo a diferentes interpretações sobre a futura evolução dos fenômenos observados.

Igualmente, é fácil perceber que cada um dos autores desempenha uma função diferente em relação aos fatores econômicos consumidos – e que devem ser repostos; o Contador Financeiro relata sobre o valor monetário que em um primeiro momento é um “bem de troca” que deverá ser registrado como investimento de giro, e somente passa a ser considerado como “custo” quando da venda do bem [Custo do Produto Vendido ou Custo do Produto Prestado]; o Contador de Custos também relata os sacrifícios feitos na produção, mas reconhece implicitamente que outros gastos também deverão ser incluídos, para a precificação; o Engenheiro preocupa-se com os consumos físicos ocorridos na produção do bem ou na prestação do serviço, e relata sobre as necessidades de proceder as reposições; o Gerente de Vendas preocupa-se com os gastos adicionais que ocorrem a após a fase de produção, e decorrentes de armazenamento, transporte, despesas de financiamento, parcela de lucro desejado, etc. O Diretor Superintendente aglutina todos os relatórios, toma as decisões.

Contrariamente ao afirmado por Leone & Leone (2007) nenhum dos dois Contadores participa do gerenciamento dos custos. E o Engenheiro, da mesma forma que o Gerente de Vendas, não é o gerador dos custos; do ponto de vista da Contabilidade de Custos, são elementos subjetivos cuja função é controlar e otimizar uma parcela do consumo dos fatores econômicos, cujo somatório constitui o custo total.

O custo total é obtido pelo somatório de várias funções – de produção, de comercialização, de gerenciamento – que constituem etapas na determinação de seu cálculo. Em cada etapa se aplicam recursos, e o valor desses recursos constituem um Objetivo de Custeamento [ou Portador de Custos], que é incorporado ao Patrimônio Aziendal, para receber o aporte de novos recursos, ou aguardar o momento de sua comercialização e venda, fase final do processo de acumulação. A nível teórico, o recebimento do valor de venda significa a total cobertura e o retorno de todos os gastos efetuados.

Para a Teoria da Comunicação, a Contabilidade de Custos deve ser vista e entendida como um “dialecto contábil” especializado, que quantifica e explica a fenomenologia interna, relacionada com as compras, estocagem, consumo e reposição de recursos econômicos, empregados para produzir e vender os produtos fabricados e os serviços prestados para terceiros.

Como qualquer outra linguagem, a Contabilidade de Custos gera mensagens, que devem ser transmitidas aos agentes governamentais, diretores, gerentes, supervisores, clientes e fornecedores com interesses na empresa ou instituição. E, como em qualquer processo de comunicação, as mensagens conduzindo informações relacionadas com os custos não podem ser transmitidas com total fidelidade, pois nos canais de comunicação utilizados para conduzir os dados desde o transmissor até o receptor das mensagens existe sempre um ou mais elementos perturbadores, as fontes de perturbação ou ruído, que introduzem distorções nos sinais. O trabalho demonstra que entender tais fontes de

distorção e buscar os meios de minimizar seus efeitos se constitui, atualmente, em um dos importantes campos da pesquisa contábil.

Para gerar as informações de custos, o Sistema de Custeamento coleta e computa os dados gerados no mundo exterior e no interior da própria azienda para, através de sucessivas tabulações, produzir os Relatórios e Demonstrativos solicitados ou requeridos para os processos decisórios e pelos controles internos. Mas, como se sabe, nenhuma mensagem pode ser codificada para a transmissão, nem ser decodificada na recepção com total fidelidade. Isto se deve ao fato que nas comunicações humanas os sinais são passíveis de perturbação por distorções [ruídos], e sofrem distorções (BEDFORD & BALADOUNI, 1962). Na Teoria da Comunicação Contábil, distorção é definida como aqueles fatores que interferem na qualidade das mensagens contábeis. Este fenômeno, prejudicial à fidedignidade, fidelidade e confiabilidade das mensagens contábeis, se apresenta bem mais grave no âmbito da Contabilidade de Custos.

Para que se possa gerir adequadamente a reposição dos fatores geradores de custos, é necessário acompanhar todas as fases que compõem a determinação do custo total, até o momento da venda do Portador de Custos, e comprovação que todos os gastos efetuados puderam ser repostos. Este processo deve prever melhoria na produtividade, modificações no desenho do produto ou serviço, alteração nos níveis de demanda, etc. Consequentemente, devem ser esperadas “distorções internas” ‘em cada fase de acumulação dos custos, ao mesmo tempo em que as informações enviadas ou recebidas de terceiros também ocasionarão distorções nos valores iniciais.

A figura 3 oferece uma visualização do problema.

7.- Notas finais e conclusão

Apesar dos grandes avanços e desenvolvimentos que ocorreram e ainda estão acontecendo em todos os campos do conhecimento técnico e científico desde o início do século XX, ainda existem muitos problemas de relevância aguardando solução. E entre estes, está a qualidade e confiabilidade da informação contábil, em especial a de custos.

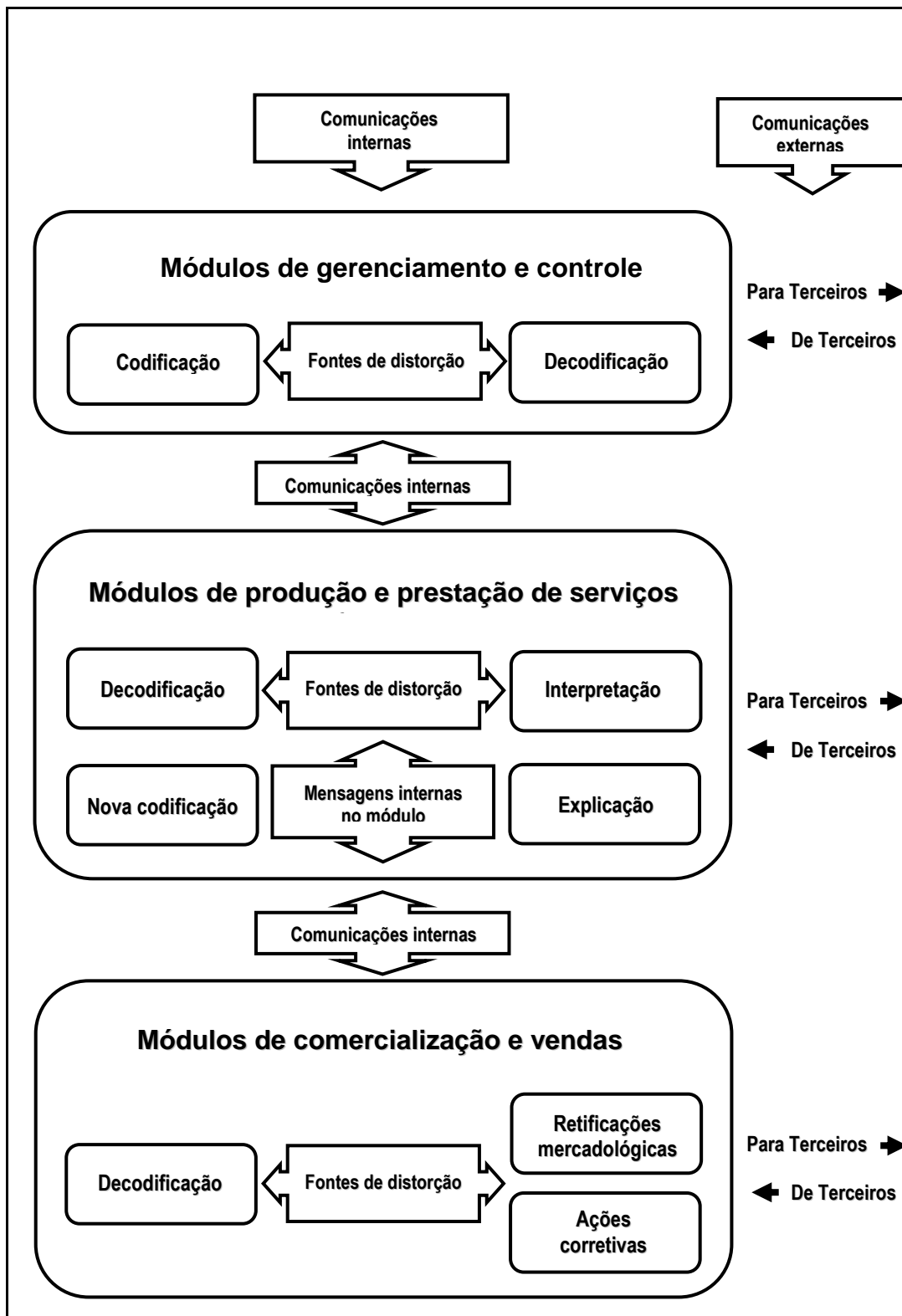


Figura 3 – Circuito dos fatores de custos, desde a aquisição até a recuperação, e possíveis fontes de distorção das mensagens contábeis
Elaborado pelo autor

Para gerar as informações de custos, o Sistema de Custeamento coleta e computa os dados gerados no mundo exterior e no interior da própria Entidade para, através de sucessivas tabulações, produzir os

Relatórios e Demonstrativos solicitados ou requeridos para os processos decisoriais e pelos controles internos.

Custo é o consumo de fatores econômicos, destinados a sofrerem modificações até se transformarem em produtos e serviços claramente identificáveis. A Contabilidade de Custos reduz todos os consumos a um denominador comum monetário, e procurar rastrear, toda a fenomenologia por que vão passar, antes de serem repostos para que a azienda continue a atuar.

Custos são gastos gerados pelas atividades de gerenciamento, produção e comercialização. O gestor – aquele que gere os custos – é o empresário ou gerente que ordena a aquisição dos fatores geradores de custos, e determina de que forma deverão ser utilizados.

Referências

- ALMADA RODRIGUES, A. (1983) Contabilidade do futuro [as novas contabilidades]. São Paulo, **Revista Paulista de Contabilidade**. [62]446:4-7.
- BEDFORD, N. & BALADOUNI, V. (1962) A Communication Theory Approach to Accounting. **The Accounting Review**, 36[4]:650-659, Oct.
- BOTTARO, O. E. (1977) **Ganancia Contable: ensayo de conceptualización, homogeneización y compatibilización de ingresos y costos para una adecuada determinación**. Bahia Blanca, Centro de Estudios de Administración de la Universidad Nacional del Sur. (Tesis Doctoral).
- BÜHLER, K. L. (1934) **Sprachtheorie: Die Darstellungsfunktion der Sprache**. Jena, Gustav Fischer Verlag.
- CLARK, J. M. (1923) **Studies in the Economics of Overhead Costs**. The University of Chicago Press.
- COLE, W. M. (1936) – Theories of Cost. **The Accounting Review**, [8]1:4-9, Mar.
- FIGUEIRA, M. (2000) Costeo, incorrección idiomática encubridora de inexactitudes conceptuales. Rosario, **XXIIIº Congreso Argentino de Profesores Universitários de Costos**, 20-23 set.
- FOUCAULT, M. (1975) **Surveiller et punir: naissance de la prison**, Paris, Editions Gallimard.
- HANSEN, P. (1984) A idéia errônea da alocação de custo conjunto. Rio de Janeiro, **Revista Brasileira de Contabilidade**, [14]51:5-9, Out./Dez.
- LEONE, R. J. G. & LEONE, G. S. G. (2007) **Os Doze Mandamentos da Gestão de Custos**. Rio de Janeiro, Editora da Fundação Getulio Vargas.
- OSORIO, O. M. (1983) La información contable es neutra? Buenos Aires, **La Información**, [42]7:263-70, Set.
- SCHNEIDER, E. (1941) **Industriell Regnskabsvæsen**. Copenhagen, Harcks Förlag.
- TANI, T. (1998) Cost measurement and analysis. Antwerp, **XXI Congress of the European Accounting Association**. 24-27 April
- VIANA, C. R. (1955) **Teoria Geral da Contabilidade**. Porto Alegre, Editora Sulina S. A.