

O dueto, a flexibilidade das informações de custos e a familiaridade com os sistemas

George S. Guerra Leone

Rodrigo José Guerra Leone

O presente artigo trata de um tema pouco estudado na literatura da Contabilidade de Custos. Apresenta-se o papel importante do dueto formado pelo contador e pelo administrador na execução das respectivas responsabilidades.

A harmonia do dueto

Um dueto, o que é? Segundo o Aurélio, um dueto é uma composição musical para duas vozes ou dois instrumentos. Para as nossas necessidades neste trabalho, um dueto é um par de cantores de vozes diferentes ou um par de músicos com instrumentos diferentes. Um dueto implica existência de harmonia. Se um dueto não for harmonioso, o som que emitirá fará mal aos ouvidos. A harmonia em um dueto de vozes ou de instrumentos é uma qualidade indispensável. A harmonia, ainda com o auxílio inestimável do Aurélio, é uma disposição bem ordenada entre as partes de um todo como, também, uma consonância ou sucessão agradável de sons. Esses esclarecimentos se referem a um dueto, isto é, a um dueto qualquer. Porém, o dueto que precisamos apresentar é um dueto especial. Pela sua singularidade, vamos denominá-lo o dueto.

O dueto, ao qual estaremos nos referindo ao longo deste ensaio, é um par de pessoas: o contador de custos e o adminis-

trador, o fornecedor de informações e o usuário dessas informações, o fornecedor e o seu cliente.

O dueto, formado pelo fornecedor e pelo cliente, existe há séculos. Os dois indivíduos devem compor um conjunto harmonioso; caso contrário a transação, que é o objetivo final, tanto de um indivíduo como do outro, não vai se realizar.

Tomemos, como exemplo, o dueto formado por dois cantores sertanejos. São vozes diferentes que criam um som harmonioso, agradável aos ouvidos. E, nesse dueto, nenhum dos dois indivíduos perde a sua característica ou a sua individualidade.

Esse fenômeno é, sem dificuldade, transposto para o dueto formado pelo contador de custos e o administrador, esse o usuário principal das informações de custos. Um não trabalha sem a ajuda do outro, mas nenhum perde as suas características. Os dois se encaixam perfeitamente como duas peças de um 'quebra-cabeça'. E se encaixam normalmente sem a necessidade de perder as suas formas. O contador de custos continua com a sua técnica, e o administrador permanece com as suas responsabilidades. Se um deles desejar atropelar o outro, o conjunto deixa de ter harmonia.

Todo o trabalho, desde a identificação de uma necessidade até a produção da informação que vai suprir essa necessidade, passando pelo planejamento, pela organização, pelo controle e pela preparação dos relatos, é feito de forma inescapável, pelo conjunto contador de custos/administrador.

É necessário lembrar, mais uma vez, que o trabalho deverá ser feito com harmonia, para que o objetivo final do conjunto seja alcançado com sucesso.



O contraditório

O contraditório é um duelo. Um duelo é um combate entre duas pessoas; é uma luta com armas iguais. A depender do tipo de duelo, um dos dois morre ou os dois morrem. Há quase sempre um vencedor e um perdedor. Ou os dois perdem.

Então, temos, como verdade, que o conjunto feito pelo contador de custos e pelo administrador é o duelo.

O duelo deve ser evitado. Na prática, porém, o duelo acontece muitas vezes. É uma das razões para que os sistemas de custos não funcionem a contento das duas partes, sobretudo da parte do administrador. É nosso intento ajudar, pela apresentação de algumas técnicas, a atenuar duelos, pois a sua total eliminação é difícil; alguns dos obstáculos são ainda intransponíveis.

As idéias de duelo e de duelo foram por nós apropriadas de um trabalho divulgado que trata, de forma muito criativa, do problema sucessório em empresas familiares (LEONE, 1996). A autora nos deu licença para usá-las neste trabalho.

Um exemplo frisante dessas duas funções diferentes que formam o duelo parece estar na seguinte consideração, que é 'velha', mas ainda prevalece:

Trata-se de um campo (a Contabilidade Administrativa que nada mais é do que a Contabilidade Gerencial, o grifo é nosso) em que o administrador e o contador têm de

trabalhar conjuntamente, de vez que grande parte das informações necessárias – se bem que nem todas – provêm dos livros de contas. Mas o superior deve ser sempre o administrador que tem de administrar a empresa, tarefa a que o contador não está obrigado.

Prosseguindo:

O contador e o industrial usam a Contabilidade de modo muito diferente (e, comumente, espantam-se com isso), e é importante que haja discussões entre eles sobre os fatores que são significativos e sobre como deve ser preparada a Contabilidade, a fim de ter o melhor valor prático. Mas a participação do contador no controle da empresa, por mais vital que seja, nunca pode ir além da metade do campo. (ROSE, 1971, p. 9).

Essa afirmação tem no mínimo 34 anos. Apesar da 'velhice' é, ainda, muito válida, em nossa opinião. Até mesmo para esclarecer a 'embrulhada' que os novos estudiosos fazem com relação aos dois indivíduos que constituem o 'formidável' duelo dentro das entidades.

Uma outra idéia, essa mais velha ainda, mas que nos ajuda a alicerçar a nossa própria idéia do indispensável duelo, é a seguinte: "É claro que nenhum problema de custo será resolvido satisfatoriamente sem que haja a preocupação pelo jeito, gostos e aversões do provável usuário da informação". (PAULA, 1967, p. 35).

Gerar e Gerir – dois verbos de grafias bastante semelhantes, mas de conceitos completamente diferentes

Atualmente, estamos vendo alguns autores de livros sobre Contabilidade e Administração apresentarem novas expressões como Gestão de Custos e Administração de Custos, sem defini-las de modo claro. Para nos ajudar, vale lembrar o que escreveu o eminente cientista Robert N. Anthony há mais de trinta anos. (ANTHONY, 1974, p. 11):

Há uma tendência generalizada em considerar o *controller* como a pessoa basicamente responsável pelo exercício da função de controle. Tal inferência, embora natural, em virtude da semelhança das palavras, é errônea. Em geral, o *controller* é responsável pelo planejamento e operação do sistema pelo qual a informação de controle é coletada e relatada, mas o uso dessa informação no controle efetivo é da responsabilidade da administração de linha.

Anotamos, mais uma vez, essa afirmação de Anthony, porque ela se encaixa muito bem nas idéias de 'Gestão de custos' e de 'Contabilidade de custos', como veremos mais adiante.

Há muitos anos nós estamos engajados nessa tarefa de não só estudar como, também, executar a Contabilidade de Custos. Temos lido muito sobre o assunto e temos praticado o que lemos. Aprendemos o que é 'administrar e gerir' os custos e o que é trabalhar a 'contabilidade' desses custos. Algumas idéias, no entanto, são recentes.

"Nos últimos vinte anos, mudanças no ambiente de negócios têm afetado profundamente a contabilidade de custos e a gestão de custos." Veja o Prefácio do livro *Gestão de Custos*. (HANSEN e MOWEN, 2000, p. 28).

Os autores erraram no tempo. As mudanças começaram a acontecer a partir do final da Segunda Guerra Mundial. A partir dessa época, as palavras 'gerar' e 'gerir' passaram a ter mais espaço nos livros de Administração.

Os mesmos autores nos dizem que "O contador de custos está assumindo um papel com implicações mais amplas e uma definição menos estreita. É dessa forma que a contabilidade de custos está evoluindo para a gestão de custos". A partir desse momento, começam a complicar. Muitos fatores podem ter influenciado no que afirmam os dois autores modernos.

"A gestão de custos engloba tanto o sistema de informações da contabilidade de custos quanto da contabilidade gerencial. A contabilidade de custos tenta satisfazer os objetivos de custeio para a contabilidade gerencial e financeira." (HANSEN e MOWEN, 2000, p. 28).

E, ainda, "A gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações que são úteis aos gestores para o custeio (determinar quanto algo custa), planejamento, controle e tomada de decisão". (HANSEN e MOWEN, 2000, p. 28).

Essa afirmação complicada parece sugerir que a gestão de custos cabe ao contador de custos. Fica clara a inclusão imediata da seguinte pergunta: "O que farão os gestores ou administradores?"

Segundo a nossa visão, os contadores de custos coletam, organizam os custos gerados pelo consumo de recursos que faz o pessoal de linha, analisam e os interpretam, provendo informações aos gerentes de linha para que esses, então, façam a gestão (administração, gerência) de seus custos. Os gerentes de linha geram os custos porque consomem recursos para cumprir os objetivos de seus departamentos. Com essa idéia, nós nos aproximamos bastante dos fundamentos do *Activity Based Costing* – ABC. Esses fundamentos, em nossa opinião, refletem, com uma certa acurácia, o que, na verdade, acontece nas atividades.

"O papel dos contadores gerenciais e de custos em uma organização é de apoio." (HANSEN e MOWEN, 2000, p. 38). Quando os autores separam os dois especialistas, contadores gerenciais e contadores de custos, os seus leitores ficam atrapalhados. Isso porque a Contabilidade de Custos é parte integrante das responsabilidades da Contabilidade Gerencial. Percebe-se, no entanto, que os autores desejaram enfatizar a presença do contador de custos porque o contador gerencial, além de se responsabilizar pela preparação das informações de custos para os demais níveis gerenciais da empresa, também prepara informações sobre outros assuntos, como o controle orçamentário, as análises financeiras e a análise dos investimentos de longo prazo.

Continuando com as explicações dos dois autores citados: Eles (os contadores gerenciais e os contadores de custos) ajudam os indivíduos que são responsáveis por levar a cabo os objetivos básicos de uma empresa. Posições que têm uma responsabilidade direta pelos objetivos básicos de uma organização são chamadas de **posições de linha**. (HANSEN e MOWEN, 2000, p. 38) (o negrito é dos próprios autores).

E enfatizam, com muita clareza:

Embora contadores gerenciais, tais como *controllers* e gestores da contabilidade de custos possam exercer considerável influência na organização, eles não têm autoridade sobre gestores nas áreas de produção.

Os gestores nas posições de linha são aqueles que estabelecem políticas e tomam decisões que têm impacto na produção. No entanto, ao fornecer e interpretar informa-

"A gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações que são úteis aos gestores para o custeio (determinar quanto algo custa), planejamento, controle e tomada de decisão."

ções contábeis, os contadores têm muito o que dizer no estabelecimento de políticas e nas tomadas de decisão. (HANSEN e MOWEN, 2000, p. 38).

O contador gerencial e de custos é responsável por gerar informações financeiras necessárias pela empresa para relatórios internos e externos. Assim, esse indivíduo é responsável por coletar, processar e relatar informações que ajudarão os gerentes nas suas atividades de planejamento, controle e tomada de decisão. (HANSEN e MOWEN, 2000, p. 39).

Ficaria muito mais claro se os autores citados afirmassem que "O contador gerencial e o contador de custos são responsáveis por gerar informações econômicas necessárias". Sempre afirmamos que o termo "financeiras" é ininteligível em algumas situações porque é restrito e alcança apenas atividades traduzidas em moeda. Essas afirmações tornam mais claras as idéias de gerar e gerir. Uma simples troca de vogais define muito bem o que estamos querendo analisar e interpretar.

Os autores apresentam um exemplo simples (HANSEN e MOWEN, 2000, p. 40). Nós fizemos pequenas alterações para melhor sintonizá-lo com o tema.

A Contabilidade de Custos coleta, organiza, interpreta e relata os gastos de hospedagem de uma equipe de vendedores do Departamento XYZ. Se esses gastos estiverem arçados, o gestor do departamento tem um instrumento para exercer o controle desses gastos. Entretanto, se o contador de custos for esparto, mas sem se "meter" no trabalho do gestor departamental, poderá fazer uma pesquisa de campo e verificar que existem hotéis da mesma categoria naquela cidade

específica e com diárias bem mais baratas. Ele, o contador de custos, se integrar o grupo de consultores que estudam as melhores formas de redução de custos dos departamentos operacionais, vai necessariamente informar os resultados da pesquisa. Caso não integre esse grupo, guarda os resultados da pesquisa e somente vai revelá-los quando for solicitado ou quando for mais oportuno.

Mesmo no caso em que seja solicitado a passar essas informações para o gerente do departamento XYZ, o contador vai deixar que ele faça o gerenciamento desses gastos. Uma coisa é gerar as informações de custos e outra coisa é gerir essas informações de custos. Gerenciamento significa, em nosso entendimento, que alguém deve estar fazendo o controle dos gastos e tomando decisões adequadas no sentido de reduzi-los.

Simplemente porque é impossível que o contador de custos e sua equipe, por maior e mais bem organizada que seja, possam gerir (ou gerenciar) todas as funções, departamentos, processos e atividades de uma entidade. Em suma, não cabe ao contador de custos fazer a gestão dos custos ou o gerenciamento dos custos de um departamento operacional que não seja o seu próprio departamento em que ele tem a obrigação de controlar o consumo dos recursos disponíveis que planeja, requisita, controla e relata para o seu superior direto. Pois é assim que as coisas devem funcionar, se não me falha a memória e salvo melhor juízo.

As seguintes afirmações, no entanto, são novíssimas, algumas espantosas

"Os administradores devem aprender que o desenho dos sistemas de contabilidade gerencial é muito importante para ser de responsabilidade única dos contadores gerenciais." (ATKINSONS *et al.*, 2000, p. 23). É uma afirmação bastante taxativa.

Continuando, afirmam os autores:

Por muitos anos, dentro das empresas, os administradores foram intimidados pelos profissionais treinados e certificados em contabilidade gerencial. Esses administradores eram consumidores passivos da informação produzida pelo sistema contábil da empresa. Apesar de reconhecer que esse sistema fornecia, geralmente, informações atrasadas relacionadas a um nível agregado, contaminadas de alocações arbitrárias e, freqüentemente, distorcidas, não havia remédio, pois era o único sistema contábil disponível. (ATKINSONS *et al.*, 2000, p. 23).

Citam ainda que “Os gerentes expressam seus sentimentos em torno de seus sistemas contábeis descrevendo-os como sistemas desenhados por contadores para contadores”. (ATKINSONS *et al.*, 2000, p. 23). Os autores deveriam, para a completa informação de seus leitores, indicar de onde tiraram essa opinião dos administradores. É intuição deles?

Essa afirmação nos faz lembrar o caso singular de um *controller* de uma empresa industrial de grande porte, em que estávamos oferecendo consultoria, que afirmava, com toda a pompa e circunstância, com um revólver em cima de sua mesa de trabalho, que não enviava as informações contábeis para os diretores e gerentes de linha simplesmente porque ‘não iria dar, para controle, suas couves para as couves’.

Cumprê-nos adiantar que trabalhamos, durante dez anos, em uma empresa industrial norte-americana, em que as informações contábeis eram destinadas exclusivamente para o pessoal das operações, separadas por níveis hierárquicos. Éramos, todos os contadores de custos, doutrinados dentro da filosofia de que nosso trabalho era indispensável para que os diretores e gerentes de linha recebessem informações de custos que os auxiliassem no seu trabalho cotidiano de planejamento, controle e tomada de decisões. Sugerimos ler o livro recentemente publicado pela Edições Inteligentes, São Paulo (SP), 2004, intitulado “Alquimia de uma corporação – A magia de um treinamento”, preparado por doze executivos, ex-funcionários brasileiros daquela empresa norte-americana que foram treinados internamente pelo programa *Business Training Courses/Financial Management Program*. Não podemos deixar de informar que escrevemos um capítulo do livro ao qual denominamos “Recordações de um Passado Atual”. Nesse livro, os doze ex-funcionários descrevem, com muito orgulho, o treinamento que tiveram e o que fizeram dentro da empresa como especialistas de informações contábeis.

A Contabilidade Gerencial foi definida, em 1981, pelo Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accounting*) como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar, controlar, dentro de uma empresa, e assegurar o uso apropriado e responsável de seus recursos.

Essa definição está apresentada, na página 67 do livro de Atkinsons *et al.*, editado em 1997, nos Estados Unidos, cuja edição brasileira, de 2000, já está referenciada neste capítulo.

Vamos fazer as contas. A definição do Instituto de Contadores Gerenciais (será verdade que os membros do instituto são todos graduados em Contabilidade?) foi apresentada no ano de 1981. Parece-nos que os autores, Atkinsons, Kaplan, Banker e Young, apreciam bastante tal definição, tanto que a divulgam em sua famosa e importante obra. Mas é curioso: os autores fazem afirmações, em 1997, dezesseis anos depois,

que não ‘batem’ com a definição do instituto, de 1981. Basta compará-las.

Tendo em vista tais afirmações sem lastro (se a embarcação ou um outro veículo de carga não dispuserem de um lastro adequado, vão emborcar, ou simplesmente virar, na próxima curva – é uma lei da física que é imutável, por enquanto) e as definições colocadas, vale a pena lembrar a simples definição de Contabilidade de Custos (que é parte integrante da Contabilidade Gerencial), assinada e apresentada em 1971, no primeiro livro sobre Custos, editado pela Editora da Fundação Getúlio Vargas – Rio de Janeiro e que, na verdade, foi pensada uns cinco anos antes, quando o autor fez o MBA, em Los Angeles, e estudou os livros de Homgren, Shillinglaw, Ferrara, Backer e Jacobsen, Matz, Cury e Frank, Willson, Dopuch, Bierman, Anthony e muitos outros e, com base na nossa aprendizagem, principalmente numa grande empresa norte-americana, o que nos leva ao longínquo ano de 1965:

A Contabilidade de Custos é o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento. (LEONE, 2000, p. 21).

Um pouco mais adiante, um dos mesmos autores deste trabalho, já com mais experiência, já com o título de Doutor em Contabilidade, já com maior volume de leitura e de estudos, preparou um novo livro de custos, pela Editora Atlas, em 1982, mas que começou a ser escrito em janeiro de 1979. Nele fez a definição, tornando-a mais concisa:

A Contabilidade de Custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais. (LEONE, 2000, p. 21)

Se fosse oportuno e adequado, nós gostaríamos de transcrever o capítulo primeiro desse livro para estas páginas, porque ele está pleno de informações úteis para um melhor entendimento do que vem a ser a verdadeira Contabilidade de Custos. Vamos deixar para um outro trabalho que tratará desse mesmo tema.

E os autores anteriormente citados continuam pairando garbosamente:

Os desafios atuais que os sistemas de contabilidade gerencial para que centrem seus focos nos clientes, que forneçam valiosas informações aos gerentes das empresas, em vez de simplesmente servirem às necessidades do pessoal contábil. (ATKINSONS *et al.* 2000, p. 23).



Essas afirmações e outras estão na contramão da história, quando não se fala mais em 'contabilidade para contadores', desde o final da década de cinquenta e nos primeiros anos da década de sessenta do século XX.

Apesar de reconhecermos que, em outros estudos, os autores aqui apresentados deram valiosas contribuições para o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, incluindo nela a Contabilidade de Custos, não estamos de acordo com as afirmações anteriores.

Vamos por partes

Não podemos acreditar que existiram administradores e proprietários de empresas que não trabalhassem em conjunto com os contadores na adoção de um comportamento gerencial para as informações contábeis, uma vez que tal comportamento estaria sendo adotado exatamente para fornecer, para eles, as informações de que necessitavam.

Os autores estão certos quando dizem que as informações contábeis chegavam com atraso. Todavia, essa 'luminosa constatação' é 'o óbvio ululante' (agradecemos ao nosso maior dramaturgo essa feliz expressão). Se compararmos a velocidade que temos hoje, por causa da informática, fica

evidente que no passado recente as informações contábeis não poderiam jamais ter a velocidade atual. O desenvolvimento das comunicações foi vertiginoso nos últimos anos do século passado e até hoje. Lembramo-nos de que um colega nosso, na função de contador-geral de uma famosa multinacional do ramo da fabricação e venda de grandes computadores, deveria entregar seus relatórios contábeis na matriz, em Nova Iorque, até 8 dias úteis depois de encerrado o mês anterior. Tal fato aconteceu em 1966, ou seja, há 40 anos praticamente. Apesar de trabalhar numa empresa especializada em produtos de informática, ele próprio, o nosso colega, levou, em mãos, no dia 11 de julho, os relatórios contábeis do final do mês de junho, depositando-os na matriz, infelizmente com um dia de atraso. Nós também trabalhávamos, nessa mesma época, em uma empresa americana que fazia questão de entregar os relatórios de um mês o mais rápido que fosse possível à matriz, em Nova Iorque. Lembramo-nos do 'sufoco' que envolvia o trabalho e das 'peripécias' e 'truques' que éramos obrigados a fazer para cumprirmos os prazos. Hoje, ficamos pensando como seríamos felizes se, naquele tempo, tivéssemos a computação eletrônica para nos ajudar! A informática foi a nossa 'fada madrinha'. Esqueceram os nossos colegas esse fenômeno!

Quanto ao fato de apenas prepararmos informações 'agregadas', estamos constatando que nossos autores, aqui 'sorteados', não leram (ou esqueceram) dezenas de autores norte-americanos que, em seus livros escritos de 1950 até agora, apresentam um grande número de exemplos em que há claramente informações detalhadas, de acordo com as necessidades gerenciais internas. Podemos citar alguns dos mais famosos que estão listados nas referências deste trabalho. Infelizmente, os autores citados não lêem autores de outros países, ou porque não querem ou porque não entendem outras línguas que não a inglesa. O Brasil, nosso país, é pouco desenvolvido, mas milagrosamente dotado de notáveis estudiosos de Contabilidade de Custos e de Contabilidade Gerencial, cujos estudos jamais chegaram ao conhecimento daqueles autores norte-americanos. Nós poderíamos listar pelos menos uns cinquenta brasileiros, mas não vamos fazê-lo. Em primeiro lugar, porque não é necessário, eles estão por aí pontificando e todos nós os conhecemos; e, em segundo lugar, porque nós poderíamos nos esquecer de outros tantos que têm lugar nesse pódio.

No texto ora estudado, os quatro autores falam de "informações contaminadas de alocações arbitrárias e frequentemente distorcidas, não havia remédio, pois era o único sistema contábil disponível".

Aqui acertaram na mosca quando caracterizaram as informações contábeis como distorcidas por causa das alocações arbitrárias. As alocações arbitrárias devem estar sendo lembra-

das por causa do critério 'de absorção'. Em primeiro lugar, esqueceram-se de que há um outro critério bem mais apropriado, que foi divulgado por um compatriota deles, em 1936, denominado 'custeio variável/direto'. Logo, existe há muito tempo um outro sistema disponível. O critério do custeio por absorção não é culpa dos contadores de custos. Gostamos muito dessa discussão, há muitos anos. O critério do custo por absorção não é 'inevitável'. Ele só é aplicado porque é 'obrigatório'. Se não fosse obrigatório, os contadores de custos certamente teriam o gosto de deixá-lo de lado na preparação de muitas informações contábeis gerenciais.

Mas o que salta aos olhos (essa expressão é muito usada pelo nosso colega de grande talento, o Prof. Olívio Koliver, ex-professor da UFRS) é que o famoso 'custeamento baseado em atividades', cunhado pela sigla ABC e tirado do baú pelos autores que aqui estamos citando é, no nosso entendimento, a 'exacerbação' do critério por absorção. Portanto, é um custeamento que tem bastante probabilidade de produzir 'informações arbitrárias e distorcidas'.

A ambrósia divina, somente saboreada pelos deuses do Olimpo, em que não existem despesas e custos indiretos, em que todos os custos e despesas são perfeitamente identificados a qualquer objeto de custeio, é inalcançável por nós, contadores/administradores, simples mortais.

Voltaremos a esses conceitos em outro trabalho, sobretudo em relação a outros termos, hoje bastante 'consumidos', como 'contabilidade de custos ambientais ou sociais', 'contabilidade de custos estratégicos' e muitos outros. É necessário conceituá-los de modo límpido como uma tentativa, embora temerosa, inclusive as próprias conceituações, visando ajudar os nossos colegas estudiosos para que possam analisá-los, com tranquilidade, e trazer boas contribuições.

Flexibilidade das informações

Na verdade, o título acima ficaria mais claro se juntássemos um subtítulo: 'Informações de custos diferentes para atender finalidades gerenciais diferentes: uma coisa puxa outra coisa'.

Para dissertarmos sobre a característica flexível das informações de custos, devemos tecer algumas considerações sobre o contraditório: a inflexibilidade das informações contábeis.

As idéias que muitos têm do que seja a Contabilidade e de como trabalham os contadores trazem no seu bojo o conceito de 'não-flexibilidade'.

Tal inferência, que se espalhou por toda a parte e ao longo do tempo, se deve precisamente à idéia de que os trabalhos dos contadores são pautados por imposições normativas oriun-

das da lei, dos princípios fundamentais e dos interessados nas entidades, mas que não fazem parte de suas administrações. Aqui é tomeada a qualidade intrínseca e definitivamente confiável que possuem as informações contábeis dirigidas ao mundo externo. Uma das qualidades obrigatórias é a de possuírem as informações contábeis total objetividade. Nas informações contábeis que visam as pessoas interessadas nas entidades do mundo externo, os contadores não podem 'inventar' nada; tudo deve ter o suporte documental e um consenso entre as partes envolvidas, o que os contadores denominam, com muita propriedade, documento hábil. Por isso, quando os contadores seguem à risca tais procedimentos internos de preparação das informações, dão a essas uma imagem de confiabilidade e segurança. Um dos pontos que ajudam a esclarecer o que estamos tentando conceituar está montado numa realidade evidente: as pessoas ou entidades que recebem informações contábeis não fazem parte da direção das empresas. Estão do lado de fora. As informações são inflexíveis. Nada de subjetivismo. Entretanto, as informações contábeis que se destinam aos administradores da entidade não necessitam estar baseadas no princípio da inflexibilidade. Quem comanda a flexibilidade dessas informações internas são os membros do 'dueto'. Para o usuário das informações que precisa atender suas necessidades gerenciais, a flexibilidade é indispensável.

Alguns desvios dessa conduta inflexível existem

Muitas vezes são casos que implicam somas vultosas de dinheiro e que trazem consigo enormes e variados prejuízos para milhares de pessoas. Aconteceram recentemente nos Estados Unidos e no Brasil. Entretanto, são casos pontuais. Não há como escapar de conluios bem-organizados. A não ser que tivéssemos uma cadeia de controle muito dispendiosa: auditores que fiscalizam outros auditores, que fiscalizam outros auditores, que fiscalizam outros auditores, e assim por diante. Onde deveríamos parar? Nós estamos colocando nessa cadeia auditores governamentais, auditores independentes privados, auditores internos, administradores e contadores e, inclusive, o que é mais grave, os próprios clientes e fornecedores. Nesse momento, o dueto que estamos descrevendo aumenta para quarteto, quinteto e assim por diante até chegar a um 'multieto', se é que existe esse termo estranhíssimo, mas que representa uma odiosa 'assoriação', difícil de ser detetada a tempo.

Então, voltando ao nosso 'inocente' dueto, teoricamente confiável, formado por contadores probos e administradores idem, devemos, mais uma vez, trazer a lume o conceito sobre o qual se assentam as particularidades dos constituintes do

dueto, com as respectivas características e responsabilidades, as quais, embora diferentes, ao se juntarem, formam um conjunto harmonioso.

Em virtude dessa harmonia natural, os contadores de custos podem preparar informações flexíveis que ajudem os administradores a se desincumbirem de suas responsabilidades gerenciais internas.

Vejam as diferenças óbvias

O contador que prepara informações para clientes externos não pode usar critérios, procedimentos e práticas flexíveis e muito menos montadas com base em subjetivismos.

Por outro lado, os contadores de custos, em conjunto com os seus 'clientes' internos, os administradores, podem fazer uso da flexibilidade que, em todo caso, não agrida substancialmente nem a verdade e nem a ética. O termo 'substancialmente', confessamos, não é lá grande coisa em termos de acurácia, mas serve dentro do contexto, porque é sempre muito difícil, entre os homens, chegarmos a alguma ação que seja totalmente verdadeira e totalmente ética.

Vale a pena relatar um caso real que nos contou um colega que era o gerente financeiro (uma espécie de controlador) de uma grande empresa industrial. O superintendente-geral, segundo homem na hierarquia administrativa (o primeiro era o próprio dono da empresa) solicitou ao colega que se apresentasse no gabinete de superintendência. A conversa foi a seguinte, conforme nos contou o colega:

"Estou pedindo esta conversa com você para que me explique por que a demonstração de resultado do mês traz um resultado completamente diferente da demonstração do fluxo de caixa do mesmo mês", disse o superintendente.

O nosso colega, muito cuidadoso, foi à presença do superintendente com o contador, que era seu subordinado e conhecia todos os meandros da empresa, não só pela sua sagacidade e capacidade de organização de arquivos, mas também porque estava na instituição, no mesmo cargo, há 25 anos.

O nosso colega pediu que o contador explicasse o 'embrulho'.

"O problema existe em virtude da competência", disse ele.

Nesse momento, o superintendente ficou ofendido seriamente, porque parecia que estavam duvidando de sua competência. O colega teve que intervir para explicar o que se entendia, em Contabilidade, pelo termo 'competência': "Estamos nos referindo ao Princípio Fundamental de Contabilidade denominado Princípio da Competência."

O superintendente entendeu e ficou mais calmo, principalmente porque o nosso colega lhe disse que, dali em diante, entregaria para ele uma demonstração de resultado que estaria em sintonia com o que demonstrava o fluxo de caixa. Além

dessa nova demonstração de resultado, o contador iria preparar imediatamente um relatório que explicasse a diferença que existia e que havia surpreendido o superintendente.

Ao saírem do gabinete da superintendência, o contador disse que seria impossível, para ele, preparar uma demonstração de resultado fora das normas contábeis existentes, ou seja, que não poderia levantar uma demonstração de resultados que não tivesse por base o princípio fundamental da competência.

O nosso colega teve que explicar, ao contador preocupado, o que poderia ser feito, apelando para um certo dito divulgado de forma simpática pelo Dadá Maravilha: "Uma coisa é uma coisa, outra coisa é outra coisa". Ou seja, em termos práticos, o contador faria uma demonstração com base no regime de caixa, apenas para uso gerencial interno e continuaria preparando a demonstração de resultado oficial na base do regime de competência para o público externo: fiscalização, bancos, investidores e financiadores de todos os tipos. Assim foi feito. E todos ficaram satisfeitos. O nosso colega e o contador marcaram pontos positivos em seus registros de desempenho funcional. É um exemplo, embora simples, muito claro da flexibilidade das informações.

Foi um caso pontual, embora real. Não acreditamos que hoje possa existir algum contador, principalmente um contador de custos, que não use a flexibilidade em seus relatórios para os administradores das entidades em que trabalha.

Num artigo que um dos autores publicou na Revista Brasileira de Contabilidade - RBC, há quase quinze anos, ele imaginou dez diferentes tipos de Demonstração de Resultados que atendiam, cada um deles, necessidades gerenciais diferentes. Dentre eles, estava uma forma que se assemelha muito à Demonstração do Valor Adicionado, tão divulgada hoje em dia (LEONE, 1991).

Precisamos ter o apoio de alguns notáveis estudiosos

Por exemplo, um deles é taxativo quando afirma que os contadores de custos, nos seus relatórios, devem, se necessário, usar a linguagem técnica do usuário. (PAULA, 1967, p. 49).

Todavia, existem estudiosos renomados que se esquecem de relevar a flexibilidade das informações gerenciais de custos, provavelmente porque devem achar que é o óbvio. Mas, por ser o óbvio, é que contadores, outros especialistas e os usuários não percebem a importância da flexibilidade.

Ensina que a Contabilidade de Custos só trabalha com vistas à produção industrial, que os contadores de custos continuam a se utilizar de dados da mão-de-obra direta para a determinação, a alocação e o controle dos custos indiretos, mesmo quando a atividade passou a ser capital-intensiva, que

os contadores usam modelos tradicionais da década de vinte do século passado, que os contadores insistem em usar custos-padrão e orçamentos, que os contadores de custos ainda não perceberam que podem fazer uso de unidades físicas e não apenas de unidades monetárias, que os contadores de custos usam dados muito agregados, que os contadores de custos empregam critérios ultrapassados, que a Contabilidade de Custos é que causou a má produtividade das atividades empresariais nos Estados Unidos, que ela não têm acompanhado as mudanças nos cenários econômicos, e assim por diante.

Os estudiosos que insistem em manter essa imagem de não-flexibilidade, pode parecer incrível, são excelentes e renomados profissionais que, apesar de divulgarem esses juízos caricatos, têm dado uma contribuição especial para a própria Contabilidade que tanto atacam e têm ajudado a mudar a imagem que muitos tinham dos contadores.

Com a justa intenção de divulgar novos modelos e novos critérios de Contabilidade de Custos criados por eles, investem contra o que faz hoje a maioria dos contadores de custos em todo o mundo (pelo menos no mundo ocidental). Tal abordagem não precisava ser empregada, pois os 'tradicionais e conservadores' contadores têm usado os novos modelos quando eles têm aplicação e porque, nesses casos, são muito úteis e têm aperfeiçoado as informações de custos, tornando-as mais realistas.

Esses desbravadores, no sentido de benfeitorias, a exemplo dos divulgadores de métodos inovadores como o custeamento com base nas atividades, o método UEP, os métodos com base na 'teoria' das restrições, o uso das informações de custos para planejamento e decisões estratégicas, os métodos relacionados à busca de melhor qualidade de produtos e de serviços, os novos modelos de relatórios de acompanhamento do desempenho econômico projetado, não devem se esquecer de que há sempre o 'dueto' formado pelos contadores de custos e os seus usuários e que há sempre, devido à atuação do dueto, oportunidades que são aproveitadas, quando possível, de flexibilizar os critérios, os instrumentos e os métodos de determinação dos custos e do seu controle.

A flexibilização permite e adota novos critérios, novos procedimentos. E o que facilita esse aproveitamento e essa adoção é exatamente o dueto formado por contadores de custos e pelos administradores das entidades.

Ao final, nos obriga a deitar as seguintes questões: "Quem inventou que os contadores de custos trabalham independentemente, produzindo informações de custos da 'idade da pedra polida' (ainda bem que não é da pedra lascada) que somente eles entendem?"; e "Quem inventou que os administradores não são suficientemente inteligentes, aceitando informações de custos planejadas e preparadas sem a sua participa-

ção efetiva"? "É verdade que os administradores não conseguem administrar bem a sua empresa ou um de seus departamentos, se não receberem informações de várias origens, sem entendê-las, inclusive vindas da contabilidade de custos?"

Conclusão

A familiaridade pode se comparar a uma rua (talvez a uma estrada), mas melhor se assemelha a uma alameda, tranqüila, cheia de árvores que dão sombra, com canteiros floridos e que levam as pessoas a usá-la de modo agradável, sempre.

A familiaridade, portanto, tem dois lados. O contador de custos tem que estar familiarizado com as operações (tudo, mesmo) e o usuário deve ter confiança nas informações, saber como elas são preparadas, quais são os critérios, quais são os problemas, suas soluções, a terminologia (evitando a Torre de Babel).

A preparação dos relatórios é feita em conjunto, a 'quatro mãos'. O contador de custos dispõe de técnica e conhecimentos especiais e o administrador sabe o que quer receber da contabilidade para ajudá-lo a resolver os seus problemas. É muito natural atentarmos para o fato de que quem vai fazer uso dos relatórios não é o contador mas, sim, o usuário.



George S. Guerra Leone – Contador-UFRJ e Doutor em Contabilidade – UFRJ, Professor da Unigranrio e da Fundação Visconde de Cairu.



Rodrigo José Guerra Leone – Matemático – UFFB e Doutor em Sistemas e Otimização – UFRJ, Professor de Finanças e de Métodos Quantitativos Aplicados no IBMEC-Rio.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, Robert N. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 1974.
- ATKINSONS, Anthony A. et al. *Contabilidade gerencial*. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro, revisão técnica de Rubens Faria. São Paulo, Atlas, 2000. Título original: *Management Accounting*.
- FERRERA, Aurélio-Benquer de Holanda. *Beccario Aurélio de Linspe*. Porto Alegre: São Paulo: Nova Fronteira, 1995.
- HANSEN, Don E; MOWEN, Maryanne M. *Gestão de Custos: Contabilidade e Controle*. São Paulo, Editora: Thomson Learning, 2000.
- HODGREN, Charles T. et al. *Contabilidade de Custos*. Rio de Janeiro, Editora LTC, 2000.
- LEONE, George S. C. *Custos - um enfoque administrativo*. 13. ed. Rio de Janeiro, Editora da Fundação Getúlio Vargas, 2000.
- LEONE, George S. C. *Custos, planejamento, implantação e controle*. 3. ed. São Paulo, Atlas, 2000.
- LEONE, Nilda Maria de Odoaldo Pires Guerra. *A sucessão nas empresas familiares*. *Revista de Administração da USP*, v. 31, n. 3, jul/sep, 1996.
- PAULA, F. C. de. *Management Accounting in practice*. Londres: Pitman Paperbacks, 1987.
- ROSE, T.G. *Contabilidade Administrativa*. Rio de Janeiro, Ed. Ao Livro Técnico, 1971.