

DESMITIFICAÇÃO DA FUNÇÃO DE CONTROLE: O PAPEL DA CONTABILIDADE

Luiz Eurico de Souza*

RESUMO

A contabilidade gerencial é o instrumento contábil por excelência. Não se restringe aos Princípios de Contabilidade ou às normas da contabilidade financeira, mas sim ao bom senso próprio. Os relatórios da contabilidade devem ser elaborados de forma a serem prontamente utilizáveis para a tomada de decisões.

PALAVRAS-CHAVE: *Contabilidade gerencial, relatórios, controle, eficiência, eficácia.*

ABSTRACT

This article is concerned with some factors that could be suggested when providing a control system for the whole enterprise. There are two trends that is to be taken into consideration the changing nature of environment, workplace and relationship for one side and the increasing use of financial reports as tools of decision. The matter of control may be rather confused meaning different things for different persons, in a general way. This places the professional accountancy in an uneasy position because most accountancy textbooks just provides "how it's done" despite of "how it must be reported". In this paper, we intend to discuss some of the current concepts and recognize their uses and utilities in the literature. The basics concepts cover matters such as the several approaches to control and some behaviors concepts relating the managerial control in a suitable way for all levels of accountancy studies.

KEY-WORDS: *Accountability.*

Introdução

Os administradores precisam ter objetivos claros: a posição onde desejam estar num determinado momento futuro e também o que se espera deles. A posição desejada se objetiva no que se conhece como planejamento e se formaliza como orçamento. O orçamento é a expressão quantitativa dos objetivos estabelecidos pela administração.

Em sua forma mais simples, envolve a determinação de três ações:

- a) identificar os objetivos da organização;
- b) escolher as ações adequadas para chegar a estes objetivos e;
- c) manter as ações sob vigilância para que se mantenham dentro do rumo previsto como o melhor para atingir os objetivos.

O sucesso das duas ações depende de que sejam consideradas as opções

* Contador, Mestre em Ciências Contábeis e Financeiras pela PUC/SP e Professor da FCECAE Padre Anchieta.

disponíveis, a avaliação dos custos e benefícios associados a cada uma e da escolha de uma delas para ser perseguida. Isto deve ser encarado como ato preparatório para a ação. A terceira ação é correntemente conhecida como o controle.

A necessidade e a natureza do controle

Nesta fase, a contabilidade gerencial assume íntima associação com o que se entende por controle gerencial. VATTER (1961:595) sentencia: "o trabalho do contador só será de valor se influir na administração, de maneira que ela tome decisões melhores do que aquelas que poderiam ser tomadas sem ele. O contador nada terá conseguido de útil, se a administração não ver pertinência ou não compreender o significado de informações contábeis para os problemas correntes. Então, se seguirmos essa linha de raciocínio, o contador como membro do corpo administrativo, torna-se responsável pela assistência à administração no estabelecimento de padrões e formulação de orçamentos e ainda que estes orçamentos sejam realistas, exprimindo os objetivos para os quais se orientarão os esforços conjuntos e coordenados. Essa assistência toma a forma de avaliação financeira dos objetivos propostos e avaliação da eficiência da coordenação das ações praticadas. A contabilidade é uma das funções de assessoria, de auxílio aos membros da administração. A responsabilidade assumida pela função contábil resume um tema emergente, objeto de fortes discussões nos círculos acadêmicos, denominado de accountability. Entende-se por accountability o ato de reportar resultado ao executivo de nível hierárquico competente para que este possa tomar decisões oportunas e as melhores possíveis. Reportar resultados exige a mensuração, em termos de quantidade, qualidade, tempo e custos, e inclui a extensão que objetivos foram alcançados. Basicamente, accountability é mais um problema individual do que de grupo (USRY et al., 1996:6). E, nisto está o principal problema do contador. Tornar o produto do seu trabalho eficaz e eficiente. Eficaz no sentido de produzir resultados decorrentes da própria atividade e eficiente no sentido de utilizar o método certo de se fazer as coisas. Com outros termos pode ser melhor entendido: a ótima relação entre recursos empregados e os resultados obtidos. Portanto, o conceito de accountability traduz o pressuposto intrínseco da própria existência da contabilidade como uma função de assessoria.

O conceito de controle

Para USRY et al.(1996:6), citado acima, controle é "o esforço sistemático da administração para atingir objetivos, comparando a conformidade do desempenho aos planos e tomando a ação corretiva apropriada". O conceito nos remete à idéia de que as normas adotadas e os conseqüentes procedimentos devam ser capazes de assegurar que as ações corretivas pertinentes sejam tomadas para que os resultados não se desviem do curso previsto. O conceito ainda identifica a administração competente como sendo responsável por planejar, manipular e con-

trolar as variáveis relevantes, isto é, formular os objetivos, implementar as ações necessárias, monitorá-las, aplicar ações corretivas quando necessárias, para o retorno ao rumo previamente focalizado. Portanto, o controle deve ser visto sob uma perspectiva mais abrangente: tem início antes das ações e completa-se com a verificação de sua conformidade com os planos estabelecidos. É um processo contínuo que decorre da própria existência da empresa em funcionamento. Não tem um marco inicial ou um fim ou “corte” definido e previsível. Por fim, a decisão correta requer:

- 1• análise correta dos dados que servirão de base para a decisão;
- 2• previsão dos possíveis resultados da ação tomada;
- 3• avaliação de como as pessoas afetadas reagirão à decisão tomada: a aceitação plena ou rejeição.

É possível falar em princípios de controle ?

A primeira destas tarefas, via de regra, é delegada ao contador de custos gerenciais. As decisões corretas dependem de que se observem alguns princípios. Isto concorrerá para dotar as ações de coerência, para que sejam praticadas sistematicamente. Neste sentido, um princípio é uma norma, válida como guia de conduta ou como uma linha de ação, e adicionalmente, aceita como adaptável às circunstâncias e ampla o suficiente para abranger as peculiaridades das situações em que for adotada. Sem isto fica difícil delinear métodos eficazes e eficientes. Teríamos algo próximo do caos. Algumas normas básicas podem ser discutidas:

1) *Todas alternativas devem ser identificadas:* a primeira tarefa a ser apreciada no processo decisório é que o ato de decidir envolve escolha entre as melhores alternativas disponíveis, mesmo que estas simplesmente signifiquem o fazer ou não fazer. Esta, na verdade é a primeira e mais freqüente das decisões. Mas, em qualquer circunstância, as alternativas devem ser identificadas, pois é simplesmente impossível escolher a melhor, se pudermos encontrar somente uma forma ou meio de fazer alguma coisa. Neste caso, a tarefa se amplia do fazer e o não fazer para algo mais. Se tiver que fazer, qual a melhor forma, ou seja a mais econômica, mais fácil, mais rápida, mais produtiva, menos custosa, menos danosa e assim por diante. Na maioria das decisões gerenciais, esta é a parte mais difícil. Embora a tarefa de dissecar os números e dados possa não ser fácil, raramente é tão difícil quanto ordenar por ordem de importância as alternativas viáveis. Isto pode ocorrer por desconhecimento da existência de uma alternativa melhor, ou por considerar tudo o que for aplicável. Não raramente, algumas alternativas estão fora do alcance do tomador da decisão. Considere como exemplo, decisão de compra de um equipamento eletrônico cujas especificações disponíveis não contemplem um modelo em uso no exterior, que poderia facilmente atender os nossos

propósitos ou ainda, uma situação em que o adquirente de um software não tem como fazer uma modificação desejável, ainda que seja pequena. Portanto, em princípio, todas as alternativas merecem consideração se desejar tomar uma decisão consciente do que se faz.

2) Quais custos são relevantes: uma definição corrente é de que “são relevantes os custos futuros que são diferentes em cada uma das alternativas” (DIAMOND, HANSEN e MURPHY, 1994: 979). Na verdade esta é uma informação inócua, pois se trata de decidir o que se vai fazer e qual resultado poderá se obtido. Portanto, todas as decisões relacionam-se com o futuro e, por isso, o que interessa são os custos futuros. Esta é a primeira característica de custo relevante. Para ser relevante, um custo, não somente deve ser um custo futuro, mas também ser diferente de uma situação para outra. Se o valor for o mesmo em duas alternativas, torna-se irrelevante e sem efeito na decisão.” A segunda característica de um custo relevante é que pode ser afetado por uma decisão em particular. Admitamos por exemplo, que se esteja considerando a aquisição de um bem, oferecido por dois fornecedores ao preço de \$ 10. Se o preço é o mesmo, não importa de quem comprar. O que torna relevante, neste caso, serão outras considerações e certamente não quantitativas nem financeiras.

Em muitas situações de decisão, as informações de custos são até mesmo abundantes. Em conseqüência, o fundamental é que somente os custos relevantes interessam sejam incluídos nas análises. Esta afirmação, é, em si mesma, uma tautologia, já que testar relevância é tarefa que deve ser sempre feita. É mencionável neste ponto, que um custo associado a uma alternativa não é necessariamente um custo relevante. Digamos que transportar uma unidade de mercadoria a um cliente, custe \$ 5. Este custo está associado à unidade a ser entregue, mas se a questão for, por exemplo, o tamanho do bem a ser transportado, o custo do transporte não deve vir ao caso. Deve-se, todavia, notar que a inclusão de um custo irrelevante na questão, não levará, por este simples fato, necessariamente a uma decisão errônea. Apenas dificulta o trabalho. Se o custo for irrelevante, isto é, não importante para o ponto específico, é então neutro e não influenciará a decisão que vier a ser tomada. O que ocorre na prática é que quando o analista incorpora um custo irrelevante à análise, é porque ele considera que tal custo, de alguma forma, poderia influenciar o resultado final. A conseqüência provável é que ao invés de clarear os fatos e facilitar a coisa, poderia muito bem torná-los nebuloso além do que normalmente já são. Portanto, a considerar logo de início, quais custos são importantes para problema em si e quais não são. O benefício e de reduzir consideravelmente o risco de uma decisão inadequada. Na verdade, todas as demais normas que entendemos como princípios, relacionam-se de alguma forma, com a relevância do custo.

3) Das considerações acima, pode-se concluir que somente os custos futuros são relevantes: o uso de custos históricos no processo decisório deve estar restrito ao seu devido valor: base de projeção. Se não for necessário considerar o padrão de comportamento dos custos experimentados no passado, como

elemento auxiliador na decisão, tais custos devem ser totalmente alijados do processo. HARPER (1995:167), concorda que “ignorar custos passados é psicologicamente difícil. Afinal de contas se foi paga a soma de \$ 100.000, por um equipamento, esta quantia parece ser muito relevante se o problema for de decidir entre manter ou substituir o equipamento. Quer seja mantido ou substituído, os \$ 100.000, já foram desembolsados e doravante são totalmente irrelevantes. Nesta decisão o que é relevante é o valor de reposição do equipamento, (custo futuro) e o valor residual do mesmo, na eventualidade de substituição”.

4) O princípio da diferença: em todas as decisões, possivelmente o mais importante princípio a ser observado é o princípio do diferencial. Isto significa que na decisão somente os fatores que se modificam em cada alternativa deveriam ser considerados. Para aplicar este conceito é necessário detalhar cada fator que tenha alguma influencia no lucro global da empresa e decidir se, adotando uma ou outra influenciaria o fator que determina o lucro global perseguido. Se sim, é relevante, se não, não é. Uma dificuldade que se apresenta ao considerar este princípio é a de selecionar uma base a partir da qual as diferenças possam ser mensuradas. Se, por exemplo, somente dois, de três produtos podem ser fabricados, porque considerar os três?

5) Custos comuns são irrelevantes: segue-se que os custos que sejam comuns, isto é, partilhados no total entre as alternativas consideradas e que se mantenham inalterados a despeito de qualquer alternativa escolhida, são irrelevantes e não devem fazer parte da análise. Se for desejada a inclusão como um dado adicional às análises, tais custos até podem ser apresentados no final da análise, ressaltando o seu caráter complementar

6) Os juros são relevantes: são importantes para a decisão quando os juros causam diferenças de fluxo de caixa, como consequência de taxas e de diferenças de tempo. Deve-se considerá-los, por exemplo, quando os juros que serão pagos num determinado momento no futuro forem significativamente diferentes dependendo da alternativa adotada.

7) Os impostos são importantes: não se deve esquecer que os impostos tornam relevantes quando os valores a serem recolhidos ao Estado forem significativamente diferentes de acordo com a alternativa escolhida.

8) Condições existentes: se uma das alternativas envolver o uso de equipamentos já existentes e em poder da empresa acarretar diferenças nas alternativas, ou ainda, qualquer perda de vantagem já existente. É vantajoso considerar:

- a) se se tratar de um ativo, deve-se considerar seu custo de oportunidade, isto é, o valor realizável líquido para a alternativa que requeira o uso deste ativo;
- b) se se tratar de uma vantagem, carregar o fluxo de caixa com o valor que seria obtido, adotando a alternativa que despreze a vantagem. Por exemplo, assumir que a alternativa “x” resultará em perda de desconto. Assim deve imputar a “x” o valor dos descontos perdidos para o fim de decidir

9) Preços: quando uma decisão exigir que se considere um preço a ser

imputado, os critérios viáveis de serem considerados são:

- a) se o preço for considerado para finalidades externas, baseie-se a decisão considerando a maximização do patrimônio dos proprietários;
- b) se o preço for considerado para finalidades internas baseie-se a decisão na influência que exercerá sobre os gerentes envolvidos

10) Apresentação: a análise correta de dados e produção de informações é somente uma parte da responsabilidade do contador gerencial, no processo decisório, consoante o conceito de accountability. Tão importante quanto o bom senso e acurácia das informações, são apresentá-las sob um formato adequado. Assim é pertinente observar algumas regras básicas, que são, verdadeiros princípios:

a) Titulação: os relatórios devem estar encabeçados por um título que indique de forma clara o seu conteúdo e o uso a que se destine. Devem estar complementados com o período de referência, data de apresentação e algum elemento válido como base de comparação

b) Dados comparativos: sempre que for viável apresente os dados em forma comparativa. Isto facilita aos gerentes ver como, porque e onde estão as diferenças entre as alternativas em consideração. Isto proporcionará condições de intimidade e confiança na conclusão. Essa é uma regra fundamental em relatórios oriundos da contabilidade gerencial. O executivo usuário do relatório ao lê-lo, estará sempre comparando com algo que já leu, ouviu, viu, experimentou ou simplesmente achou que deveria ter acontecido. Somente assim, ele assimilará o conteúdo do relatório.

c) Um relatório para cada finalidade: o relatório deve consistir de informações requeridas. Cabe ao relator realçar aquelas que forem relevantes. Não se pode pretender que os relatórios devam ser genéricos, para fins gerais e que assim possam ser úteis a todos e cada executivo. Devem ser preparados com segurança quanto a sua finalidade e uso potencial. Pode-se neste aspecto considerar que qualidade é o atendimento estrito do que é requerido ou necessário. Em excesso perdem-se esforços, tempo e recursos. Se for por demais conciso, pode não atender ao objetivo, exigindo retrabalho ou explicações.

d) Resumos: se uma grande quantidade de dados, quase sempre estatísticos estiver envolvida, o melhor procedimento é redigir um sumário, contendo os fatos, as bases de apuração e as tendências importantes. O que for realidade deve ser claramente explicitado e também com o que for estimativas ou opiniões. Os dados-base podem ser agregados aos detalhes, em apêndice. Não inclua quaisquer dados ou números ambíguos que possam *conduzir a enganos*. Por exemplo, custo unitário baseado na capacidade plena quando a capacidade plena não pode ser atingida. Quaisquer recomendações devem ser enfatizadas como tal.

e) Apresente a exceção: deve-se ter como regra o Princípio da Exceção. Isto significa que apenas as variações devem ser ressaltadas. Nenhum ad

ministrador irá desperdiçar tempo e recursos apreciando dados que estive rem de conformidade com o esperado. A inclusão de informações desta natureza servirá apenas para repletar o relatório, perdendo-se em objetividade.

f) Apresente sempre a conclusão ou recomendação claramente: não deixe para o executivo deduzi-la.

A tomada de decisão

As sugestões abaixo, adicionais ao decálogo apresentado são úteis para o propósito de decidir. Ainda que óbvias, são pertinentes algumas observações:

a) Os valores contábeis dos livros são irrelevantes: não se deve esquecer que os valores contábeis, sendo custos passados nunca são relevantes no processo decisório, mesmo que o valor contabilizado esteja atualizado para um valor de reposição, por exemplo. Os valores da contabilidade financeira foram elaborados sob outros princípios, têm outros propósitos e raramente portam algum valor para uma decisão concernente à atividade futura.

b) Lapso de tempo: é freqüentemente aconselhável calcular todos os números envolvidos na análise considerando todo o tempo envolvido. Embora isto possa resultar em grandes somas, ainda assim é preferível a combinar valores ou números derivados de cálculos de períodos menores, situação em que pode ocorrer mais um tipo de problema: o erro de combinação. Veja-se por exemplo, uma situação em que se 300 unidades ou 100 unidades são produzidas na primeira e na segunda metade do tempo considerado a custos de R\$ 6,00 e de R\$4,00, respectivamente, o custo global não seria R\$ 5,00.

c) Custos fixos e custos variáveis: é imprudência assumir que os custos fixos são sempre irrelevantes e mesmos assumir que os custos variáveis são sempre relevantes. Custos fixos identificáveis são relevantes e custos variáveis que não se alteram com as alternativas não são.

d) Alternativas permanentes: deve ser lembrado que existem quase sempre duas alternativas do tipo standing by, às quais devem ser opostos quaisquer planos. Estas são:

- (i) nada fazer além do que já se faz atualmente;
- (ii) obter recursos diretamente de uma fonte externa.

Isto significa que no caso (i) uma comparação de conseqüências seguintes à operação do plano como continuação às operações correntes e no caso (ii) uma comparação de retorno sobre o capital aplicado contra possibilidades de investimentos externos.

Deve-se notar que a qualquer tempo uma comparação pode ser feita entre: (i) e (ii) para qualquer projeto. Isto é, a comparação entre fundos liberados para aplicação em outras operações.

e) Inflação: *quando o ambiente inflacionário for importante, a ponto de complicar a leitura e interpretação dos dados, é sempre possível eliminar-lhe os efeitos, embora isto somente seja possível nas situações em que a inflação afete as alternativas na mesma magnitude.*

f) Decisões envolvendo múltiplas alternativas: *quando for grande o número de alternativas em consideração, é sempre aconselhável agrupá-las em grupos menores, às vezes em pares semelhantes. Cada grupo é então considerado por sua própria vez e a melhor alternativa escolhida. Subseqüentes comparações entre as alternativas escolhidas indicarão a melhor para ser adotada. Com efeito promove-se uma concorrência entre as alternativas.*

Tal linha de ação é considerada porque a relevância de um fator freqüentemente depende de quais alternativas estejam sendo analisadas. Tentar comparar as alternativas simultaneamente envolverá tantos fatores que tornará o trabalho por demais complicado. A rejeição inicial daquele projeto que contiver alternativas menos favoráveis, freqüentemente torna o processo final menos complicado.

g) Sempre que possível trabalhe com valores totais e globais do que com valores unitários ou correspondentes aos custos de períodos menores: *O ponto a ser enfatizado aqui é que trabalhando com valores globais pode-se obter uma visão do projeto por inteiro (HARPER, 1995:22).*

h) Aplique o princípio de diferenças: *finalmente, lembre-se de que numa análise para fins de decisão é necessário:*

- i) introduzir cada e todos os fatores que sejam diferentes em cada alternativa e que tenham um impacto no lucro global da empresa;
- ii) ignorar qualquer elemento que permanecerá constante qualquer que seja a alternativa eleita.

Isto pode, possivelmente ser resumido enfatizando que, somente os custos futuros que sejam diferentes, são relevantes ao processo decisório

Neste ponto é aconselhável resumir o papel dos vários conceitos aplicáveis às decisões econômicas:

a) Valores históricos: *não devem ser usados nunca, embora possam ser usados como base de previsão.*

b) Valores realizáveis líquidos: *estes devem ser tomados sempre como uma medida do valor de um ativo. Segue-se, portanto, que a depreciação de um ativo em relação a um período é o valor realizável líquido no início e no fim do período.*

c) Valores de reposição: a função de um valor de reposição é a de proporcionar a medida de um valor econômico de um ativo que esteja fora do âmbito da empresa. Nesta circunstância, deveria ser usado para alcançar a decisão. Por exemplo, para fixar preços um executivo pode não estar muito interessado no valor realizável líquido como o preço médio que o mercado consideraria como razoável. Nesta hipótese, o valor de reposição serve melhor.

Conclusão

O controle esta intimamente ligado ao processo de planejamento. Com ele tenta-se garantir que os resultados correspondam ao planejado. O processo de controle é praticado pelas comparações do desempenho esperado e o desempenho ocorrido e a subsequente ação corretiva, quando necessária. O papel do contador neste processo é o de prover feedback aos administradores acerca dos resultados reais.

Embora o contador esteja primariamente preocupado com a produção de informações de caráter financeiro, outros dados não financeiros são necessários para complementar as informações financeiras e podem ser produzidos. Nisto se consubstancia o conceito de accountability tal como é apresentado e discutido. Como exemplo, podem-se citar os detalhes dos estoques, sobre ações do capital social e seu comportamento no mercado, sobre o desempenho da equipe de vendas, da força de produção e assim por diante.

A contabilidade financeira abrange uma ampla área capaz de proporcionar uma visão do desempenho retrospectivo e a posição financeira do empreendimento. Isto, em essência, é a historia da empresa. O objetivo é o de possibilitar os terceiros que estejam interessados e avaliar o resultado das decisões passadas (desempenho). A contabilidade financeira raramente oferece previsões ou projeções ou informações relativas aos planos da empresa. tais informações são consideradas como sensíveis, e a divulgação pode acarretar resultados adversos à empresa. É parte do raciocínio gerencial o “sair na frente” e não alimentar o concorrente, para obter a tão desejada vantagem competitiva.

À contabilidade gerencial importam vários aspectos diferentes: as informações podem ser obtidas tão freqüentemente quanto se deseje, para que as decisões sejam a tempo de surtir o efeito desejado. O ciclo em que são obtidas é muito menos longo do que o da contabilidade financeira, É comum serem obtidas em bases mensais, compatibilizadas com relatórios contábeis formais.

Outro elemento que visa a esclarecer a distinção entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: ambas têm em comum:

- auxílio na previsão de resultados;
- comparar as previsões passadas com o desempenho realizado.

Em ambas, o objetivo comum é contribuir para melhorar a qualidade das decisões. Todavia, observam-se importantes diferenças entre as duas contabilidades. Deve-se considerar, afinal, que a informação contábil é um “bem” que custa recursos e deve ser justificável. Para ter valor, a informação contábil fornecida deve ser capaz de influenciar as decisões dos executivos, de maneira que seja benéfica para o empreendimento. Sem isto, não vale o que custa. Além disto, é sobremaneira importante compreender que o benefício potencial da informação contábil não é o suficiente: deve ser compatível com os custos de sua obtenção. Ainda que óbvio, tais considerações na prática, nem sempre são possíveis de serem observadas. Assim, a informação contábil deve ser a um só tempo, relevante, oportuna, confiável e compreensível, qualidades que lhe emprestam a imprescindibilidade e pelas quais o contador se torna responsável.

Referências Bibliográficas

DIAMOND, Michael A, **HANSEN**, Don & **MURPHY**, David S. (1994) *Financial And Management Accounting*, Cincinnati: South Western Publishing Co.

HARPER, W.M. (1995) *Cost And Management Accounting*. LONDON: Pitman Publishing.

USRY, Milton F. *Cost Accounting Planning And Control* (s.d). Cincinnati: South Western Publishing Co.

VATTER, William J. *Accounting and statistics*. (1961) *Accounting Review*, p. 595, out. _____ *Managerial Accounting* New York Prentice Hall.