

Desperdício: Miopia Informativa da Demonstração de Resultado de Exercícios

Fabiano Simões Coelho

Marcéli Cristiane Ramalho Fontoura

José Carlos Sardinha

Resumo:

O mundo está passando por um processo aumento da concorrência o que exige de cada entidade uma estrutura enxuta e crescente preocupação com os gastos realizados para geração de receita. Neste cenário, várias políticas tem sido adotadas com enfoque nos custos, resultado e lucro empresarial. Com isso, a empresa e seus gestores podem acabar perdidos em uma ilusão de que o resultado irá melhorar com constantes cortes de custos. Para que a empresa melhore os resultados deve-se buscar informações necessárias em sua principal fonte de informação: a Contabilidade. Entretanto, para que esta ciência seja considerada o principal - e o mais confiável - sistema de informação quantitativo em todas as organizações, deve a mesma estar condizente com a realidade empresarial, que é a eficiência organizacional. Os efeitos dos cortes de custos só serão sistematicamente percebidos, quando os mesmos forem feitos nos desperdícios ocorridos dentro da empresa. Portanto, será abordado neste artigo a necessidade da empresa se tornar eficiente e como um relatório contábil, a Demonstração de Resultado de Exercício, pode auxiliar de maneira precisa na localização e evidenciação dos desperdícios que ocorrem dentro da entidade. Ao usuário será melhor demonstrado a localização dos problemas a serem resolvidos, maximizando a assertividade da tomada de decisão.

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

TRABALHO 216
DESPERDÍCIO: MIOPIA INFORMATIVA DA DEMONSTRAÇÃO DE
RESULTADO DE EXERCÍCIOS

Resumo:

O mundo está passando por um processo aumento da concorrência o que exige de cada entidade uma estrutura enxuta e crescente preocupação com os gastos realizados para geração de receita.

Neste cenário, várias políticas tem sido adotadas com enfoque nos custos, resultado e lucro empresarial. Com isso, a empresa e seus gestores podem acabar perdidos em uma ilusão de que o resultado irá melhorar com constantes cortes de custos.

Para que a empresa melhore os resultados deve-se buscar informações necessárias em sua principal fonte de informação: a Contabilidade. Entretanto, para que esta ciência seja considerada o principal – e o mais confiável – sistema de informação quantitativo em todas as organizações, deve a mesma estar condizente com a realidade empresarial, que é a eficiência organizacional. Os efeitos dos cortes de custos só serão sistematicamente percebidos, quando os mesmos forem feitos nos desperdícios ocorridos dentro da empresa.

Portanto, será abordado neste artigo a necessidade da empresa se tornar eficiente e como um relatório contábil, a Demonstração de Resultado de Exercício, pode auxiliar de maneira precisa na localização e evidenciação dos desperdícios que ocorrem dentro da entidade. Ao usuário será melhor demonstrado a localização dos problemas a serem resolvidos, maximizando a assertividade da tomada de decisão.

Palavras chave: Informação, D.R.E., Desperdício

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos

DESPERDÍCIO: MIOPIA INFORMATIVA DA DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DE EXERCÍCIOS

1 - Introdução

Ultimamente, estamos sendo abarrotados de novas expressões que almejam direcionar a modernização da gerência empresarial. Cada vez mais estamos conhecendo "uma série de recursos (que) pode ser utilizada para a condução e o desenvolvimento de um processo da análise e mudanças do ambiente interno. Corresponde, em sua maioria, a novos termos que têm aflorado na administração para caracterizar processos e práticas nem sempre novos"¹. Termos estes como, entre vários, *benchmarking*, reengenharia, *downsizing* e *Theory of Constrains*.

Entretanto, um erro comum é a utilização de conceitos e mudanças estruturais, que, em sua aplicabilidade, se perdem por simples miopia estratégica. Decisões de investimentos, cortes de custos, novos investimentos ou reduções dos mesmos e expressões como "cortar a gordura da organização" são realizadas sem a devida visão sistêmica da contabilidade e, de forma mais pragmática, da contabilidade de custos.

Sua importância dentro da organização é imprescindível ao sucesso organizacional, afinal "o sistema contábil é o principal – e o mais confiável – sistema de informação quantitativo em (...) todas as organizações"², pois é, basicamente, o único "meio de coletar, resumir, analisar e relatar informação acerca dos negócios"³ de uma empresa, onde a contabilidade de custos agrega um valor inestimável à empresa, pois estas necessitam cada vez mais de "informações precisas sobre custos em todos os aspectos de sua empresa, do projeto e desenvolvimento à produção, marketing e entrega de serviços ao cliente pós compra"⁴.

Ou seja, as empresas estão vivenciando um cenário de grande concorrência e necessitam tornarem-se cada vez mais eficientes e enxutas. Ao mesmo tempo esquecem a contabilidade como principal fonte de informação.

O objetivo deste trabalho é mostrar como um relatório contábil, a Demonstração de Resultado de Exercício, pode ser um importante instrumento de tomada de decisão gerencial ao ser utilizado de forma a gerar informações dependendo do grau de evidenciação disposta na mesma.

Não é propósito deste trabalho questionar todo o referencial teórico quanto ao pensamento e aplicação de nova cultura organizacional. O que iremos discutir é como utilizar todo este conhecimento que aflora a cada dia no mundo em consonância com a realidade empresarial. O enfoque deste trabalho, de forma mais objetiva, ao entendimento de um poderoso instrumento, a Demonstração de Resultado de Exercício, para agregar valor a tomada de decisão.

2 - A importância do sistema contábil

A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira e de produtividade, com relação à entidade, objeto de contabilização.

¹ TAVARES, Mauro Calixta. Gestão estratégica. São Paulo: Atlas, 2000. p. 284

² HORNGREN, Charles T., et al. *Contabilidade de custos*. Tradução de "Cost accounting" 9 ed., por José Luiz Paravato. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000. p.2

³ ANTHONY, Robert N. Contabilidade gerencial. Tradução de Management accounting principles, por Luiz Aparecido Caruso. São Paulo: Atlas, 1975. p.17

⁴ HANSEN, Don R. e MOWEN, Maryanne M. Gestão de custos. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. p. 54

Essas informações são fornecidas a diversos tipos de usuários, que subsidiem a tomada de decisão: para o cliente interno as informações o auxiliam no planejamento e controle; para o cliente externo informa a situação econômica e financeira da empresa, que o permite tomar decisões de investimento. Assim sendo, a contabilidade é a ciência que tem por função: registrar, controlar e analisar os atos e fatos administrativos de uma atividade econômica (Empresa):

a) Registro - Ato de acumular dados de efeitos econômicos permitindo a transcrição dos mesmos em contas a serem agrupadas nos demonstrativos econômico-financeiros (Balanço, DEREEX, DOAR, etc) como caixa, estoque, etc.

b) Controle - Processo pelo qual a alta administração se certifica, na medida do possível, de que a organização está atingindo em conformidade com os planos e políticas traçados pelos donos do capital. Como a mensuração é periódica e sistemática, os dados contidos nos demonstrativos econômicos e financeiros permitem avaliar os resultados vis-à-vis aos planejados. Tal controle, ajuda a:

Comunicação - meio pelo qual a empresa e sua administração transmitem os resultados obtidos para os usuários ou interessados.

Motivação - Os meios de comunicação levam a entidade a motivar os funcionários por serviços bem prestados

c) Análise - Técnica utilizada para saber o que está errado, o que pode ser corrigido, o que está funcionando e o que pode funcionar melhor.

Integrado neste sistema, há a Contabilidade de Custos, que, em um sentido amplo, tem como principal objetivo registrar informações suficientes para abastecer a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial.

A Contabilidade, bem como a Contabilidade de Custos, sempre existiram, mas seu progresso e desenvolvimento cresceram em velocidade progressiva nos últimos 40 anos frente as novas necessidades informativas de seus usuários. Hansen⁵ define de maneira precisa este novo cenário:

"O ambiente econômico atual criou a necessidade de uma reestruturação da gestão de custos. Pressões competitivas mundiais, o crescimento do setor de serviços e os avanços nas tecnologias de informação e de manufatura mudaram a natureza de nossa economia e fizeram com que muitos fabricantes dos EUA mudassem drasticamente sua maneira de operar seus negócios."

Essas alterações dramáticas tornam a contabilidade de custos uma necessidade em toda a organização. Entretanto, expressões, modelos e técnicas como o *Just in time*⁶, Administração total da qualidade⁷, *Benchmarking*⁸, Reengenharia⁹, *Theory of Constraints*¹⁰, *Downsizing*¹¹, entre outros, estão sendo constantemente aplicados na entidade sem as devidas noções inerentes a seus efeitos colaterais.

⁵ HANSEN, Don R. e MOWEN, Maryanne M. Op cit. p. 30

⁶ Em produção ou compras, cada unidade é adquirida ou fabricada exatamente antes de ser utilizada.

⁷ Métodos gerenciais de acordo com o qual a organização procura apresentar desempenho excelente em todas as dimensões; o cliente é quem define qualidade.

⁸ O processo contínuo de acordo com o qual uma organização avalia seus produtos, serviços e atividades contra os melhores níveis de desempenho.

⁹ Redesenho radical dos processos organizacionais, de maneira a promover melhoria no desempenho.

¹⁰ Teoria das Restrições - Método gerencial que focaliza a maximização de lucros mediante a identificação de restrições de capacidade e aumento da capacidade.

¹¹ Redução do tamanho da organização, representada pela diminuição dos níveis hierárquicos e, às vezes, de pessoas.

Além disso, a empresa e seus gestores esquecem que há um impacto comportamental das informações de custos, além da simples necessidade informacional. Um pensamento equivocado é que a contabilidade de custos, bem como o sistema contábil, é um mero instrumento que reflete o que está acontecendo de forma imparcial. "Ao invés disso, um sistema de informações de contabilidade de custos também molda a empresa"¹².

A idéia básica de custos, atualmente, é de que eles devem ser determinados, tendo em vista o uso a que se destinam. A diversidade de objetivos da Contabilidade de Custos torna difícil estabelecer um só tipo de custo da produção, que se adapte a todas as necessidades. Cada utilização de custo requer, de fato, diferentes tipos de custos. Por isso, a Contabilidade de Custos, quando acumula os custos e os organiza em informações relevantes, pretende atingir três objetivos principais: a determinação do lucro, o controle das operações e a tomada de decisões.

Os dados de custos necessários para a determinação do lucro podem ser extraídos diretamente dos registros convencionais da Contabilidade. Uma ou outra compilação deverá ser feita para transformá-los em informações úteis. Por exemplo, a separação dos custos em aplicados e periódicos já vai fornecer resultados mais realísticos à Administração. A acumulação dos custos por fases de fabricação, por departamentos e por produtos resultará em apropriações mais racionais. O atendimento do princípio contábil da competência, na qual para toda renda devem ser computados os custos necessários para realizá-la, é a maneira mais usada e correta para o levantamento do lucro do período.

Considerando os mesmos dados básicos, pode a Contabilidade, por meio de classificações especiais, atender ao controle. Quando o contador acumula os custos por centros de responsabilidade e dentro de cada centro classifica os custos por função, por natureza e por possibilidade de controle, dota a Administração de meio eficaz para a determinação dos custos por componente da organização e, conseqüentemente, para o exercício de controle mais efetivo sobre o desempenho de cada um dos responsáveis por esses mesmos componentes.

O sistema de custos-padrão, adotado pelas empresas industriais e que também pode ser empregado para o controle de outras atividades, é instrumento valioso à disposição do administrador o qual permite a criação de metas, bem como medir os resultados. A separação dos custos em relação ao volume, isto é, custos fixos e custos variáveis, fornecerá ao contador meios para dar melhores informações à administração em termos de controle (por exemplo, os orçamentos flexíveis) e de auxílio ao processo decisório (por exemplo, a análise do ponto de equilíbrio).

Tratando-se das relações entre a Contabilidade de Custos e o processo de decisão, vale lembrar a existência de diversos tipos de custos que devem atender a várias finalidades. Neste ponto é que reside a maior utilidade das técnicas de Custos. Os dados de custos são manipulados de formas diferentes, objetivando emprestar-lhes a significação exigida para a solução dos mais complexos problemas que enfrenta o administrador.

O custeamento dos planos e das alternativas, das atividades de distribuição e dos inventários por meio de tipos diferentes de custos, permitirá ao administrador tomar decisões mais científicas. É sabido que existem fatores qualitativos de extrema importância que devem ser levados em conta ao se tomar uma decisão. Todavia, mesmo reconhecendo que existem elementos imponderáveis na escolha de uma alternativa, este

¹² HANSEN, Don R. e MOWEN, Maryanne M. Op cit. p. 37

processo será mais válido se auxiliado por fatores de natureza quantitativa. Em resumo, a Contabilidade de Custos fornece informações para:

1. A determinação dos custos dos fatores de produção;
2. A determinação dos custos de qualquer natureza;
3. A determinação dos custos dos setores de uma organização;
4. A redução dos custos dos fatores de produção, de qualquer atividade ou de setores da organização;
5. O controle das operações e das atividades de qualquer organização;
6. A administração, quando esta deseja tomar uma decisão, estabelecer planos ou solucionar problemas especiais;
7. O levantamento dos custos dos desperdícios, do tempo ocioso dos operários, da capacidade ociosa do equipamento, dos produtos danificados, do trabalho necessário para conserto, dos serviços de garantia de produtos;
8. A determinação da época em que se deve desfazer de um equipamento, isto é, quando as despesas de manutenção e reparos ultrapassam os benefícios advindos da utilização do equipamento;
9. A determinação dos custos dos pedidos não satisfeitos;
10. A determinação dos custos dos inventários com a finalidade de ajudar o cálculo do estoque mínimo, do lote mais econômico de compra, da época de compra;
11. O estabelecimento dos orçamentos.

3 - Como cortar custos sem derramar sangue?¹³

A contabilidade em geral e todos os seus ramos, como a auditoria, contabilidade de custos, perícia contábil, análise econômica e financeira, entre outros importantes e geradores de informações para a empresa, são instrumentos poderosos para o gestor e a própria continuidade empresarial.

Entretanto, como qualquer mecanismo, pode ser utilizado corretamente ou não e saber manipulá-lo vai decidir sobre a possibilidade de sucesso ou fracasso na assertividade informacional. Sua utilidade será questionada quando for utilizada da maneira incorreta. O problema, portanto, consiste que tais decisões, visando alcançar objetivos determinados, são feitas sem conhecimento suficiente de todo ferramental contábil podendo, assim, causar alguns efeitos negativos. A seguir será disposto algumas decisões encontradas no dia-a-dia da empresa e seus possíveis efeitos negativos:

¹³ COPELAND, Tom. Cutting costs without drawing blood. Harvard Business Review. Set-Oct / 2000. p. 155.

OBJETIVO	DECISÕES	FATORES NEGATIVOS SE UTILIZADOS DE MANEIRA ERRADA¹⁴
Calcular o resultado de cada departamento	Divisão da empresa em unidades de negócios e cálculo do lucro que cada unidade gera	Ao transformar unidades de centro de custos ou receita em centros de lucro ou investimento, cada unidade pode se preocupar em buscar apenas seus resultados, não se preocupando com a empresa como um todo, afinal o somatório do melhor de cada não será o melhor para a empresa.
Atingir metas a qualquer custo	Remuneração de executivos e gerentes atrelados a metas orçamentárias	"Se o gerente apresenta um número que é aprovado e, depois, ultrapassa esse número, ele fica tentado a esconder o fato, transferindo os custos para outro período" ¹⁵
Aumentar resultados e melhorar desempenho	Redução de Custos - Parte 01 - Visão genérica	"Há muitas companhias em que o crescimento do lucro é muito maior que o crescimento das receitas, porque eles cortam custos, mas não geram novas receitas. Sabemos que isso é um jogo que acaba abruptamente. A empresa chega num ponto que simplesmente não consegue cortar mais nada. Você não consegue criar mais lucro sem criar novas receitas" ¹⁶ .
Aumentar resultados e melhorar desempenho	Redução de Custos - Parte 02 - Corte de pessoal	A demissão de pessoas é a forma de cortar custos mais rápida e mais fácil, entretanto ela pode causar a médio e longo prazo uma deficiência operacional sentida pelos clientes.
Calcular custos unitários	Utilizado para valorar o estoque e resultado	A visão estrita do custo unitário pode levar a empresa a esquecer do comportamento de custos, tomando, assim, decisões erradas inerentes a custo prazo, como decisões de aceitar ou rejeitar uma proposta, concorrência, entre outros.

A falta de conhecimento quanto aos mecanismos contábeis fazem com que os dados produzidos dentro da empresa sejam meras peças soltas. Então, como cortar custos sem derramar sangue? A resposta bem simplificada desta questão é: conhecendo a empresa e todos os processos inerentes a evolução patrimonial.

¹⁴ Não é propósito comentar que todos os cenários causam problemas para a empresa, mas que os mesmos, se utilizados de maneira inadequada, poderão distorcer a informação a ser gerada.

¹⁵ LEVI, William. in SANVICENTE, Antonio Zoratto. As 10 maiores armadilhas do orçamento. HSM Management. N 32, ano 6, maio-junho 2002. p. 140.

¹⁶ HAMEL, Gary. O pior inimigo é a tradição. Exame n 737, ano 35 abril/2001. p. 98.

Deve-se esclarecer que o ambiente competitivo da atualidade exige uma estrutura mais enxuta e, por isso, o corte de custos muitas vezes é necessário, mas o mesmo não deve ser feito, necessariamente, através de processos “sangrentos”, nem através de fatos ilícitos como está acontecendo com algumas empresas nos E.U.A. e que provavelmente acontece com várias outras no mundo inteiro¹⁷.

Entretanto, deve-se saber que o objetivo das empresas não é cortar custos. Ao se voltar estritamente para a política de redução de custos e tentativa de alavancar lucros sem devido conhecimento do processo como um todo, muitas vezes, o foco empresarial se perde. A forma mais sensata de cortar custos é se tornando mais eficiente. Evita-se, assim, o desperdício dentro do processo operacional, como será abordado a seguir.

3.1 - Eficiência Empresarial

Todo entendimento é bastante nebuloso dentro do arcabouço, pois há uma imensa confusão entre a diferença de eficiência e eficácia. Segundo Anthony¹⁸:

"In summary, (...) is efficient if it does things right, and it is effective if it does the right things".

Ou seja, eficácia é a relação entre as saídas e seus objetivos, portanto, se a empresa alcançar seus objetivos da maneira correta, então será eficaz.

Eficiência é a relação existente entre entradas e saídas. Sardinha complementa afirmando que "o retorno sobre o ativo é o retorno sobre o investimento: sendo, uma medida de performance gerencial. Esta informação permite o investidor conhecer se a empresa **A** teve performance superior a **B**, porque: (1) apesar de ambas apresentarem o mesmo resultado operacional, os ativos da empresa **A** são inferiores aos da empresa **B**; ou, (2) ambas possuem o mesmo investimento, mas a empresa **A** apresenta um lucro superior ao da empresa **B**. Este conceito expressa: a empresa **A** é mais eficiente, pois exige menos recursos para obter os mesmos resultados ou com os mesmos recursos obtém resultados superiores."¹⁹

Conforme pode ser inferido, a eficiência está associada com o fazer tarefas, processos, ou similares, de forma correta; ou seja, está próxima ao nível tático ou operacional. Já a eficácia está associada ao alcance/obtenção de resultados, estando próxima ao nível estratégico.

À medida que o administrador se preocupa em fazer corretamente as coisas, ele está se voltando para a eficiência (melhor utilização dos recursos disponíveis). Porém, quando ele utiliza os instrumentos e resultados fornecidos por aqueles que executam para avaliar o alcance dos resultados, isto é, se as coisas bem feitas são as que realmente importam para o alcance dos objetivos e metas organizacionais, então ele está se voltando para a eficácia (alcance dos objetivos através dos recursos disponíveis).

Portanto, uma empresa eficaz é aquela capaz de produzir um resultado desejado afim de alcançar algum objetivo; mas a mesma só será eficiente se, no alcance de tais objetivos, sua produção for feita com o mínimo de perdas, gastos e esforços.

¹⁷ Os casos mencionados são da WorldCom, Xerox, Enron entre outras que inflacionaram e fraudaram resultados e balanços.

¹⁸ ANTHONY, Robert N. e GOVINDARAJAN, Vijay. Management control system. 8ª ed. Irwin, 1995, p. 111

¹⁹ SARDINHA, Carlos José. Apostila de formação de preços

4 - Cortar desperdícios e cauterizar um dos ladrões de lucros

Sendo assim, quando uma empresa não é eficiente, ela passa a ser geradora de desperdícios. Para promover uma melhoria organizacional e tornar-se mais eficiente a empresa deve promover a redução dos desperdícios dentro da entidade. Para isso, antes de mais nada, todo o processo dentro da organização deve estar claro, bem definido e estipulado.

Desde a seleção de uma estratégia bem definida, passando por um plano de contas bem estruturado e a utilização dos mecanismos contábeis são processos essenciais para tornar um desperdício em condições de ser percebido.

A chave para o crescimento sustentável, neste caso, é focar em encontrar e eliminar desperdícios valorando cada fato nos devidos lugares. Sua importância existe porque, segundo McNair²⁰, "o desperdício expulsa os lucros da firma. Apenas tornando o desperdício visível e trabalhando ativamente no sentido de eliminá-lo, a companhia poderá obter um controle de longa duração sobre seus lucros".

O problema é que o desperdício está oculto dentro de todo o processo operacional da empresa. A mensuração do que fizemos de errado (desperdício) é raro, pois o registro atual e a forma de utilização dos relatórios contábeis acabam, muitas vezes, mesclando o que é bom (trabalho eficiente) com o ruim (trabalho ineficiente).

A Demonstração de Resultado de Exercício poderia se encaixar neste contexto, pois o uso do D.R.E. muitas vezes mistura variáveis que poderão confundir o gestor no momento da tomada de decisão, distorcendo, assim, a geração de informação. Para isso é necessário entender os elementos inerentes ao D.R.E, o desperdício e sua classificação.

4.1 - Elementos Básicos

Para que o desperdício possa ser localizado e evidenciado, deve-se definir de maneira precisa os termos e elementos básicos a serem abordados, como será visto a seguir:

- a) Custo das Mercadorias Vendidas e Despesas Operacionais- Gastos relativos a bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receita. São os gastos que agregam valor ao produto ou que não agregam valor, mas são necessários. Ou seja, são os valores econômicos de recursos necessários para se fabricar produtos, fornecer serviços ao cliente ou para sustentar a organização;
- b) Despesa Não Operacional - Eventos e transações de caráter significativamente diferente das atividades típicas ou usuais da entidade. São decréscimos pela participação de transações periféricas ou incidentais de uma entidade, e em outras transações ou outros eventos e circunstâncias, afetando a entidade durante um período;
- c) Desperdício - Valor de todas as atividades utilizadas de forma ineficiente ou pelas quais os clientes não estão dispostos a pagar. Torna-se, portanto, o ladrão de lucro da empresa. São: Máquinas ociosas, pessoal subutilizado, material desnecessário, filas, retrabalhos, redundâncias operacionais, variações excessivas, ajustes, superprodução, etc.

Ou seja, dentro da estrutura empresarial, há dois tipos de esforços: aqueles que agregam valor ao bem, que compreende as atividades que realmente aumentam o valor do produto (normalmente condicionadas às atividades de transformação) e aqueles que não agregam valor ao bem, mas proporcionam suporte para o trabalho efetivo.

²⁰ MCNAIR, Carol J. Maximizando o lucro final - alto desempenho em todas as linhas do "lucro e perdas". São Paulo: Makron Books, 2000. p. XVI

Os desperdícios não adicionam valor aos produtos e também não são necessários ao trabalho efetivo. Algumas empresas, inclusive, estão utilizando tal para mensurar itens que não adicionam valor ao produto no enfoque do consumidor. Dependendo da percepção que o cliente tenha dos bens ou serviços, algumas características dos mesmos podem estar, inclusive, diminuindo o valor dos produtos.

Portanto, ao se estruturar e manipular os demonstrativos contábeis de forma a fazer submergir os desperdícios, focando, assim, em sua eliminação ou redução, a empresa se tornará mais eficiente. Enquanto não fizer isso, sua miopia contábil poderá levá-la a descontinuidade.

Percebe-se que um desperdício poderia ser classificado como Despesa não Operacional, entretanto, como não há a devida noção da importância informativa da localização e devida separabilidade dos desperdícios, os mesmos acabam configurando os custos e despesas.

4.1.1 - Tipos de Desperdícios

A partir dos conhecimentos de Shingo²¹ e McNair²² pode-se classificar os desperdícios em:

- a) Desperdícios de superprodução - Referem-se à produção de itens acima do necessário ou antecipadamente. Com isso, há um aumento dos estoques, podendo mascarar imperfeições do processo. Para ser completamente eliminado, a empresa deve produzir uma quantidade próxima ao necessário;
- b) Desperdícios por transporte - Referem-se às atividades de movimentação de materiais. Sua eliminação / redução está atrelado a reorganização física da fábrica;
- c) Desperdícios no processamento - Correlacionados às atividades de transformações desnecessárias para que o produto adquira suas características básicas de qualidade, ou seja, consistem em se trabalhar fazendo peças, detalhes ou complexidades produtivas excessivas. Além disso, define-se que parte deste desperdício está intimamente relacionado com a percepção que o cliente tem do produto. Se o bem ou serviço possuem peças e partes que são dispensáveis do ponto de vista do consumidor, então os custos dos mesmos não agregam valor para o produto final e, portanto, são gastos que não visam a geração de receita. Sua eliminação, portanto, depende de técnicas de análise do valor de produto e de processo, bem como um pós venda bem estruturado;
- d) Desperdícios por fabricação de produtos defeituosos - Relacionado à produção de itens fora das especificações de qualidade. Este talvez seja o mais comum e o mais fácil de ser identificado. Sua eliminação depende de uma confiabilidade no processo e na rápida identificação e solução de problemas;
- e) Desperdícios no movimento - Relacionam-se à movimentação inútil na consecução das atividades. Sua eliminação está no esforço de estabelecer padrões de desempenho, bem como o de atingir tais metas;
- f) Desperdícios por espera - Formados pela capacidade ociosa, ou seja, trabalhadores e máquinas paradas. Seus principais geradores são elevado tempo de preparação, ajustes necessários, mudanças de *layout* da linha de produção, falta de sincronização da produção e falhas não previstas no sistema produtivo.

²¹ SHINGO, Shigeo. Study of Toyota production system from industrial engineering viewpoint. Tokyo, Japan: Japan Management Association, 1981 in BORNIA, Antonio Cezar. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. São Paulo: Bookman, 2002. p. 31.

²² MCNAIR, Carol J. Op cit. p. 07

- Deve ser através da redução o tempo de processamento, tempo de ajustes, filas, balanceamento da produção e aumento da confiabilidade do sistema;
- g) Desperdícios de estoques - Gerado basicamente pela superprodução ou falhas no processo que podem resultar em gargalos e, conseqüentemente, em excesso de estoques em processo. Para sua eliminação deve ser localizado tais gargalos, bem como adequação da produção à necessidade do mercado;
 - h) Desperdícios de matéria-prima - Relacionados ao desperdício de matérias-primas despendidas de maneira anormal ou acima do estritamente necessário à confecção do produto. Confunde-se com desperdício de processamento, entretanto este é mais fácil de ser localizado. Para isso localiza-se variações excessivas do padrão estabelecido;
 - i) Desperdícios de capacidade humana - São aqueles muitas vezes associadas em outros processos, mas que estão relacionados ao conhecimento dos funcionários. Existem a partir de treinamentos inadequados, funcionários sem poder de decisão ou de flexibilidade, imperícia e erros no processo, ou até comunicações ineficientes transmitidas de cima para baixo ou vice versa. Sua eliminação deve estar condicionada a uma gerência de RH bem estruturada;
 - j) Outros desperdícios - Há ainda uma gama de desperdícios não alocados em nenhum anterior, por ser inclusive possível alocá-los em todos. São aqueles como redundância operacional, burocratização, erros de remessa, promessas descumpridas, insatisfação de clientes, entregas atrasadas, retrabalhos, inspeções para tentar apurar falhas não encontradas, paralisações não esperadas, e qualquer outro gasto que não visa receita e reduz o lucro da organização.

Muito em voga a tentativa da empresa em minimizar ou eliminar por completo os desperdícios na busca pela eficiência empresarial. Entretanto, percebe-se que, muitas vezes, a eliminação de um desperdício causa a maximização de outro. Assim como acontece no estudo do LEC (Lote Econômico de Compra), que, por exemplo, a escolha do mínimo custo de estocagem causa a maximização do custo de pedido, então a empresa irá calcular um ponto onde o custo será mínimo. O mesmo ocorre com desperdícios, como é o caso do desperdícios de superprodução e desperdícios por espera. Caso a empresa elimine por completo a ociosidade, pode acarretar maximização de produção e de custo de estoques, causados por esta superprodução.

4.2 - Otimizar a utilização do D.R.E.

A partir destas definições podemos reformular o D.R.E. de acordo com nossas expectativas, com intuito de valorar a demonstração e evidenciação. Lembre-se que podem existir várias "versões" do mesmo relatório para usuários diferentes, ou seja, esta reformulação pode ser naturalmente feita, desde que seja gerencial.

Os valores apresentados no relatório do Demonstrativo de Resultados, de acordo com a Contabilidade Financeira, utilizam do método da competência. Esse método tem por objetivo apropriar os gastos que foram necessários à organização para obter a receita que está sendo apresentada. De uma forma geral, o Demonstrativo de Resultado empregado na Contabilidade Financeira tem a seguinte estrutura de informação:

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	
Receita Operacional Bruta (de vendas ou serviços)	\$
(-) Deduções	\$
(=) Receita Operacional Líquida	\$
(-) Custo das Mercadorias / Produtos Vendidos (CMV / CPV)	\$
(=) Lucro Operacional Bruto	\$
(-) Despesas Operacionais (comerciais, administrativas, financeiras, gerais)	\$
(=) Lucro Operacional Líquido	\$
(+) Receitas Não Operacionais	\$
(-) Despesas Não Operacionais	\$
(=) Lucro Antes do Imposto de Renda	\$
(-) Contribuição Social / Provisão para Imposto de Renda	\$
(=) LUCRO ou PREJUÍZO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	\$

Nunca é demais recordar que a Demonstração do Resultado do Exercício possui, como objetivo, informar aos usuários das demonstrações contábeis uma série de informações acerca de seus objetivos. Algumas delas: a rentabilidade da empresa no decorrer do tempo, a margem que cada processo etapa do processo gera, o resultado do período como medida de desempenho das atividades da empresa, o peso de cada rubrica frente à receita, o comportamento de cada linha ao longo do tempo, entre outras.

Nesse sentido, o contador deve evitar processos sofisticados que interfiram no entendimento da informação contábil. As Demonstrações de Resultado dos Exercícios deverão informar a tendência do empreendimento. Por exemplo, saber uma possível correlação existente entre Receita e Custo dos Produtos Vendidos, evidenciando ou não uma eficiência; o peso das despesas financeiras que impactam o resultado e o risco inerente à empresa; uma possível relação entre o preço cobrado e o lucro atingido, de forma a entender o comportamento do mercado e aproveitar uma maior sinergia deste conhecimento.

Dentro deste relatório, pode-se visualizar melhor os desperdícios ocorridos ao expurgá-los das classificações, onde normalmente são inseridas (Custo das Mercadorias / Despesas Operacionais), lançando-os em despesas não operacionais. Isso agregaria mais informação ao gestor, indicando com maior precisão e assertividade, onde a empresa poderá se esforçar para melhorar resultados, inclusive na melhorias de índices e análises. Com o exemplo a seguir, será exposto a melhoria informacional.

4.3 - Exemplo

Uma empresa chamada *Lost'n'notfound* tentava se encontrar dentro do próprio processo de geração de valor. Seu único produto, o *energetion*, tem um preço de \$ 250,00 por unidade. Apesar do mercado absorver 1.000 unidades por mês, sua capacidade é de 2.000 unidade / mês. Seu contador informou, ainda, os seguintes dados:

Custo Variável		\$ 110,00	Custo Fixo	\$ 80.000,00
Por unidade	MAD	\$ 80,00	Despesa Variável	\$ 30,00 / unid
	MOD	\$ 20,00	Despesa Fixa	\$ 25.000,00
	Outros	\$ 10,00	Custo de Estocagem	\$ 45,00 / unid

Em uma melhor apuração, estipulou-se e apurou-se ainda:

Eficiência					
MAD	5,0 Kg / unid	\$ 16,00 / Kg	MOD	10,0 h / unid	\$ 2,00 / hora
	\$ 80,00 / unid			\$ 20,00 / unid	
Dados dos fatos ocorridos					
MAD	5,1 Kg / unid	\$ 16,30 / Kg	MOD	10,3 h / unid	\$ 2,15 / hora
	\$ 83,13 / unid			\$ 22,04 / unid	
Produção	1.200 unidades				

O seguinte D.R.E. poderia ser montado a partir das informações acima:

Receita	\$ 250.000,00
(-) C.M.V.	\$ 181.834,17
= Lucro Bruto	\$ 68.165,83
(-) Despesas	\$ 64.000,00
= Lucro Operacional	\$ 4.165,83
(-) Result Não Oper	\$ 0,00
= LAIR	\$ 4.165,83

Afim de tornar este relatório mais condizente com a funcionalidade contábil bem como gerador de informação, remodela-se o D.R.E. estruturando-o da seguinte maneira:

Receita	\$ 250.000,00
Custos Variáveis	\$ 110.000,00
Despesas Variáveis	\$ 30.000,00
Margem de Contribuição	\$ 110.000,00
Custos Fixos	\$ 40.000,00
Despesas Fixas	\$ 25.000,00
Lucro Operacional	\$ 45.000,00
Result Não Oper	
Ociosidade	\$ 26.666,67
Estocagem	\$ 9.000,00
Variação MOD	\$ 2.037,50
Variação MAD	\$ 3.130,00
LAIR	\$ 4.165,83

Percebe-se que o LAIR dos dois relatórios não possui diferença, entretanto a análise a ser formulada é mais detalhada. A relevância da informação gerencial amplia-se, visto que cada desperdício necessita uma ação específica e "a quantificação dos

mesmos permite a formação de prioridades para a atuação gerencial no combate aos desperdícios"²³.

Isso agregaria ao gestor mais valor à importância do sistema contábil como fonte de informação, pois garantiria à sua tomada de decisão uma maior assertividade e precisão.

5 - Conclusão

O controle organizacional é imprescindível ao sucesso do empreendimento. Seu principal mecanismo, a Contabilidade, bem como todas suas engrenagens, fazem com que um possível corte de custos não tenha um revés inesperado.

Como exemplo temos a Tigre que "sabe exatamente quanto custa cada novo microcomputador, cada funcionário da assistência técnica, cada máquina que processa as informações corporativas. Com essas informações ele conseguiu um ganho de eficiência notável"²⁴.

"A Basf implementou seu sistema integrado de gestão, ou ERP, dentro do prazo e a um custo 30 % inferior"²⁵ resultado de cobranças e cumprimento de custos e prazos.

Outro exemplo típico da visão capitalista atrelado a deficiência contábil é a falta de visão de longo prazo que pode agregar um risco ao crescimento corporativo, podendo levar, inclusive, a continuidade empresarial, é a CSN.

A Companhia Siderúrgica Nacional "transformou-se progressivamente na empresa mais eficiente do setor"²⁶. O artigo da Exame, deixa bem claro que uma empresa que "alcançou o menor custo de produção do mundo, é a maior geradora de caixa do setor no país e conta com os ativos de melhor qualidade" está convivendo com um cenário que pode comprometer o futuro do próprio negócio: distribuição de dividendos acima de seu lucro.

De maneira simplificada, seu sócio controlador se endividou para poder assumir o controle da empresa. Agora, necessitando pagar as dívidas assumidas, está fazendo retiradas de tal modo que, exemplificando, o total de dividendos e juros sobre capital próprio de 2000 foi na faixa de R\$ 1.918 milhões, onde o total do lucro foi de R\$ 1.640 milhões. Este fato acaba por descapitalizar a empresa fazendo com que a longo prazo possa ter dificuldades acerca de novos investimentos ou expansões.

Por isso, quando necessário, o corte de custos muitas vezes deve ser feito. Todavia, esta redução deve ser realizada de maneira coerente e inteligente atrelado ao enfoque estratégico, bem como ao controle proporcionado pela Contabilidade Gerencial.

No mundo turbulento dos negócios, há exigências das empresas tornarem-se enxutas. A demissão de pessoas passa a ser um mecanismo atraente por proporcionar resultados a curto prazo, porém a médio e longo prazos percebe-se que é uma decisão, muitas vezes, ineficaz por resultar em processos operacionais ineficientes, chocando-se diretamente com a performance estrutural e econômica das empresas.

Com a Contabilidade gerencial, através de mecanismos eficientes da gestão orçamentária, o processo de redução de custos torna-se mais preciso, proporcionando, assim, otimização dos gastos empresariais, efetivando-se numa profícua ferramenta para avaliação de desempenho e maximização de resultado.

²³ BORNIA, Antonio Cezar. Op cit. p. 65.

²⁴ TEIXEIRA JUNIOR, Sérgio. Chega de desperdício. Revista Exame. Ed 760, ano 36, n 4, fev/2002. p. 34

²⁵ TEIXEIRA JUNIOR, Sérgio. Op cit. p. 35

²⁶ DIEGUEZ, Consuelo. O futuro está em jogo. Revista Exame. Ed 760, ano 36, n 4, fev/2002. p. 56

Só que para sua eliminação, a empresa deve saber localizar e evidenciar os problemas, como no caso exemplificado, os desperdícios. O objetivo deste trabalho foi mostrar que os relatórios contábeis são de imensa importância para os gestores que buscam mensurar as variáveis que podem levar a empresa a descontinuidade, afinal tudo aquilo que não é medido, controlado ou evidenciado, não é gerenciado.

5 - Referências Bibliográficas

- ANTHONY, Robert N. Contabilidade gerencial. Tradução de Management accounting principles, por Luiz Aparecido Caruso. São Paulo: Atlas, 1975.
- BORNIA, Antonio Cezar. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. São Paulo: Bookman, 2002.
- COPELAND, Tom. Cutting costs without drawing blood. Harvard Business Review. Set-Oct / 2000.
- DIEGUEZ, Consuelo. O futuro está em jogo. Revista Exame. Ed 760, ano 36, n 4, fev/2002.
- HAMEL, Gary. O pior inimigo é a tradição. Exame n 737, ano 35, abril/2001.
- HANSEN, Don R. e MOWEN, Maryanne M. Gestão de custos. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- HORNGREN, Charles T., et al. *Contabilidade de custos*. Tradução de "Cost accounting" 9 ed., por José Luiz Paravato. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- MCNAIR, Carol J. Maximizando o lucro final - alto desempenho em todas as linhas do "lucro e perdas". São Paulo: Makron Books, 2000.
- NAGLE, Thomas. Cuidado com o preço. HSM Management, n 21. Julho-Agosto 2000.
- SANVICENTE, Antonio Zoratto. As 10 maiores armadilhas do orçamento. HSM Management. N 32, ano 6, maio-junho 2002
- TAVARES, Mauro Calixta. Gestão estratégica. São Paulo: Atlas, 2000.
- TEIXEIRA JUNIOR, Sérgio. Chega de desperdício. Revista Exame. Ed 760, ano 36, n 4, fev/2002.