

Controladoria e o Método de Custeio Ideal

José Luiz Nunes Fernandes

Resumo:

O trabalho estuda a área do conhecimento humano denominada de Controladoria e busca identificar o método de custeio que melhor se adeqüe aos anseios informativos da área estudada.

Palavras-chave:

Área temática: *GESTÃO DE CUSTOS E SISTEMA DE INFORMAÇÃO*

CONTROLADORIA E O MÉTODO DE CUSTEIO IDEAL

José Luiz Nunes Fernandes
Mestre em Ciências Contábeis
Universidade Federal do Pará
CESAM - Centro de Estudos Superiores da Amazônia
Docente
BR. 316 – KM 03 – Conjunto Jardim Narciso, Casa 4
Bairro: Guanabara
Ananindeua - Pará
CEP: 67.020-000
Fone/Fax: (0xx91) 244 0567 / 245 8433

Área Temática(5): GESTÃO DE CUSTOS E SISTEMA DE INFORMAÇÃO

CONTROLADORIA E O MÉTODO DE CUSTEIO IDEAL

Área Temática(5): GESTÃO DE CUSTOS E SISTEMA DE INFORMAÇÃO

RESUMO:

O trabalho estuda a área do conhecimento humano denominada de Controladoria e busca identificar o método de custeio que melhor se adeque aos anseios informativos da área estudada.

INTRODUÇÃO

O mundo dinâmico e empresarial tem envidado esforços para bem entender o que é controladoria e sua aplicação no cotidiano, isto na busca de bem utilizar este *instrumento* como uma das efetivas contribuições para a continuidade dos empreendimentos neste mundo contemporâneo caracterizado por mutações constantes e profundas.

A controladoria tem como ferramenta um sistema de informação que transforma dados em informações úteis, lógicas, tempestivas e direcionadas ao usuário interno, para que estes possam tomar decisões consistentes com a missão e objetivos da empresa.

O mundo irreversivelmente globalizado em que as empresa perseguem o consumo eficiente de recursos e para isto, necessário se faz, um sistema de informação que dê o devido suporte e assim, cria-se orçamentos e fixa padrões. Ao fixar padrões a empresa optará por um método de custeio dentre os existentes, e o trabalho estudará os métodos mais usuais e conhecidos com o objetivo de identificar o que melhor satisfaça os anseios informativos da área controladora.

1. CONTROLADORIA

A controladoria pode ser vista estudada e operacionalizada sob dois aspectos distintos e interrelacionados.

1.1. Como departamento da empresa

A controladoria pode ser vista como um departamento da empresa cujo responsável (o controller) tem como missão direcionar os esforços para que as diversas áreas possam alcançar o resultado planejado ou previamente fixado, Catelli (1999:371) corrobora nosso entendimento quando diz: *A controladoria vista como unidade administrativa é responsável pela – e também, como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização.*

Assim, a controladoria pode ser vista como um departamento ou área de responsabilidade cujo gestor é denominado de controller.

1.2. Como ramo do conhecimento humano

A controladoria pode ser vista e estudada como um ramo do conhecimento humano com visão multidisciplinar e apoiada na teoria da contabilidade, responsável pelo planejamento, execução e controle de um sistema de informação que transforme dados em informações lógicas, úteis e que façam sentido para que possam induzir/conduzir os gestores das áreas a tomarem as melhores decisões na busca do resultado planejado.

Após mostrarmos duas facetas que podem visualizar o ramo controladoria, estudaremos a missão e objetivos.

1.3. Missão e objetivos da controladoria

Precedendo a missão da área controladoria, incursionaremos pela teoria dos sistemas, que sob nossa ótica, é como estudar/visualizar a empresa de uma posição superior (do alto) onde o funcionamento das partes torna-se cristalino. Assim, em 1937 o biólogo alemão Ludwing Von Bertalanfi lançou as bases da Teoria dos Sistemas que foi amplamente reconhecida na administração das empresas, portanto as empresas passaram a ser estudadas/visualizadas como um todo, composto por partes que se interrelacionam na busca/direção do resultado almejado/planejado. O todo (empresa) composto por partes (departamentos) é que credencia a empresa como um *sistema* que impacta e sofre influência do meio em que atua, por isto denominado como sistema *aberto*, podemos representá-la:



Ferreira *et alii* (1997:63) explicando a visão sistêmica, nos dizem:

As entradas (inputs) do sistema organizacional são os recursos que a empresa obtém ou extrai do ambiente. O processamento se refere às competências das pessoas, aos procedimentos e à tecnologia adotada pela organização, para transformação dos recursos utilizados em bens e serviços. As saídas (outputs) são os resultados do processamento e compreendem os produtos, serviços e informações que serão destinados ao ambiente e mais especificamente aos clientes ou usuários da organização.

Aprofundando nossa reflexão, passaremos a aplicar a visão holística no estudo das empresa. O estudo pioneiro acerca do holismo foi publicado em Londres em 1926, pelo general sul-africano Ian Christian Smuts. A palavra **holismo** vem do grego *holos*, que significa todo. A teoria defende que o homem é um ser indivisível, que não pode ser entendido através de uma análise separada de suas diferentes partes. Na gestão empresarial, o holismo vem sendo estudado de forma paralela à evolução do conceito de globalização dos mercados, Ferreira (1997:177) expressa que *a empresa não é mais vista como um conjunto de departamentos, que executam atividades isoladas, mas como um corpo uno, um sistema aberto em contínua interação com o ambiente.*

Assim, ao analisarmos de maneira simplista e compararmos a Teoria Sistêmica e o holismo, a princípio, parece existir contradições, porém, tal julgamento é precipitado, na verdade a visão holística e a Teoria Sistêmica se completam.

Adentrando mais um pouco em nossas reflexões, não é difícil incursionar que neste mundo contemporâneo caracterizado por constantes e profundas mudanças, os gestores devem planejar analiticamente as ações que desejam empreender e *a posteriori* comparar o realizado com o planejado, com o objetivo de corrigir a *rota*. Assim, a análise das variáveis do ambiente externo (oportunidades e ameaças) e do ambiente interno a empresa (pontos fortes e fracos) deve ser considerada, para tal análise denominamos de planejamento estratégia que tem como objetivo assegurar o cumprimento da missão da empresa.

Obedecendo as diretrizes firmadas no planejamento estratégico, elabora-se o planejamento operacional que consiste na escolha de alternativas de ação e definição de plano a ser executado.

Catelli nos diz (1999:132) que o planejamento operacional possui ou compreende as seguintes etapas:

1. *Estabelecimento de objetivos operacionais;*
2. *Definição de meios e recursos;*
3. *Identificação de alternativas de ação;*
4. *Simulação das alternativas identificadas;*
5. *Escolha das alternativas e incorporação ao plano;*
6. *Estrutura e quantificação do plano;*
7. *Aprovação e divulgação do plano.*

Portanto, no planejamento operacional fixa-se orçamentos e padrões direcionados ao resultado planejado. Os orçamentos e padrões são fixados por área de responsabilidade e os resultados planejados (resultados ótimos) setorialmente, somados,

levam ao resultado ótimo do todo (empresa); porém o resultado máximo setorial não leva ao resultado máximo da empresa.

Isto posto, a controladoria tem como missão assegurar a otimização do resultado da empresa.

Catelli (anotação em sala de aula) nos diz que *como a soma dos resultados máximos das partes (departamentos) não resultam necessariamente no lucro ótimo da empresa, fica para a controladoria a missão de interagir e dar o apoio requerido às áreas operacionais neste sentido.*

Quanto aos objetivos da área controladoria, destaca-se:

- a) Coordenação de esforços visando a sinergia de ações;
- b) Participação ativa do planejamento (estrangeiro e operacional);
- c) Interação e apoio às áreas de responsabilidades;
- d) Induzir para que as melhores decisões sejam tomadas para o todo (empresa).

1.4. Responsabilidade da área controladoria

Dentre as diversas responsabilidades, destacamos a de disponibilizar aos gestores das áreas informações que os induzam às melhores decisões visando a otimização do resultado setorial e global.

Catelli (1999:374) afirma que *a quota-parte da contribuição da área de controladoria caracteriza-se por buscar a otimização do resultado da empresa, numa atuação sinérgica junto às demais áreas de responsabilidade, provendo toda a base conceitual e operacional relativa aos sistemas de informações.*

1.5. Funções da controladoria

Os propósitos da controladoria são:

Apoio a gestão

Materializa-se através de efetivo apoio às fases do processo de gestão por meio de eficaz sistema de informações que permita simulações e projeções (orçamentos e padrões) no processo de tomada de decisão.

Catelli (1999:376) nos diz que: *o inerente a esta função monitorar a elaboração do orçamento – e respectiva consolidação – das diversas áreas de responsabilidade da empresa.*

Avaliar desempenho dos gestores das áreas

A controladoria, dentre as funções, destaca-se a de avaliar desempenho os gestores e das respectivas áreas.

Avaliar resultados setoriais

A controladoria compara o resultado do produto ou da área com o padrão fixado, buscando a causa de desvios e sugerindo soluções.

Gerenciar o sistema de informação

O sistema de informação gerenciado pela controladoria está voltado ao usuário interno de informação, definindo consistente base de dados, elaborando modelos de decisão e equaciona conjunto de informações úteis e lógicas para os gestores.

Satisfazer os agentes externos

A empresa vista como um sistema aberto impacta e é impactado pelo meio ambiente, assim a controladoria analisa os impactos da complexa legislação no resultado da empresa, podendo ainda representar a empresa e gestores no ambiente externo.

1.6. O processo de gestão e a controladoria

O processo de gestão e a interrelação com a controladoria tem as seguintes fases:

- Planejamento: estratégico e operacional;
- Execução das atividades;
- Controle.

O planejamento estratégico consiste na busca de vislumbrar panorama futuro onde a empresa atuará identificando oportunidades e ameaças. O planejamento operacional tem como objetivo identificar o melhor plano de ação, a execução é efetiva realização, o controle verifica se as atividades estão sendo desempenhadas de acordo com os planos.

1.7. Sistema de informações e a controladoria

O processo de gestão deve ser alicerçado com informações úteis e lógicas e a controladoria é a arquiteta e produtora deste sistema. O sistema de informação é composto pelas seguintes subsistemas:

- Orçamentos;
- Padrões;
- Realizados.

Os subsistemas induzirão os gestores das áreas às seguintes ações:

- Melhor decisão;
- Apurar resultados (empresa, área, produto);
- Avaliar resultados.

Os subsistemas supra referidos produzirão informações que permitirão comparar desempenhos orçados, padrões, com o realizado, tal fato é grande estimulador para que gestores busquem alcançar os resultados almejados, acendendo a chama motivacional do labor cotidiano.

1.8. O papel do controller

A visão sistêmica a empresa como um todo formado por partes onde cada gestor deve exercer o papel de *dono* de sua parte/área ou departamento, como se a área fosse uma empresa menor dentro da empresa. Como a soma dos resultados máximos das partes não resulta no lucro ótimo da empresa, fica a controladoria a missão de integrar e dar o apoio às áreas neste sentido.

Exemplificamos como o resultado máximo das partes não garante o resultado ótimo do todo, veja a área de produção cuja capacidade máxima é de 10.000 peças/mês, porém a área de vendas só consegue vender, face as variáveis do mercado, 5.000 peças/mês, assim, outras 5.000 peças/mês ficam estocadas, acumulando recursos que poderão fazer falta para as atividades operacionais, portanto a produção ótima é 5.000 peças/mês, ao invés da produção máxima de 10.000 peças/mês.

Porém, em relação ao controller, responsável pela área controladoria, destaca-se o papel:

- Organizar dados e produzir informações úteis, lógicas e tempestivas;
- Induzir os gestores das áreas a tomarem decisões consistentes com a missão e objetivos da empresa.

2. A CONTROLADORIA E OS MÉTODOS DE CUSTEIO

Conforme dito, a controladoria dentre seus objetivos destaca-se a indução, através de informações úteis e lógicas, para que os gestores tomem decisões consistentes com os objetivos e missão da empresa. Para isto fixa-se orçamentos e padrões.

O orçamento é o instrumento que busca a otimização do resultado, prevendo o consumo ideal de recursos e a receita que propicie o resultado almejado. O padrão representa o consumo ideal de recursos para a produção de uma unidade do produto.

Ao fixar o padrão opta-se por um método de custeio, ou o absorção ou o variável ou o baseado em atividades, ou outro que se adeque aos interesses informativos dos gestores das áreas. Portanto, custo padrão não é sinônimo de custeio padrão, a rigor não existe custeio padrão, Martins (1996:334) ao falar de custo padrão nos diz que *seu grande objetivo, portanto, é o de fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido. E isto nos leva à conclusão de que custo-padrão não é outra forma de contabilização de custos (como o absorção e variável), e sim uma técnica auxiliar.*

Isto posto, necessário se faz a diferenciar custo de custeio.

2.1. Custo x Custeio – terminologias diferentes

Custo é o consumo de recursos (financeiros, materiais, humanos, etc.) para se produzir um bem ou um serviço, Martins (1996:25) diz que *custo é o gasto relativo a*

bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços, ainda Martins (1996:31) de outra forma nos diz custo só se refere a sacrifício na produção.

Já **custeio** trata-se de como alocar ou direcionar os custos (fixos ou variáveis/diretos ou indiretos) ao bem ou serviço produzido Martins (1996:215) corrobora nosso entendimento quando expressa que *custeio significa forma de aprovação de custos.*

Em seguida, o trabalho buscará identificar o método de custeio que melhor adapte-se às informações produzidas pela área controladoria, quando esta fixa padrões.

2.2. Custeio por absorção e a controladoria

O custeio por absorção é caracterizado pelo produto *absorver* todos os custos de produção quer fixos ou variáveis, quer diretos ou indiretos e tão somente os custos de produção o método de custeio amplamente aceito pelo fisco, auditores externos, Lei das S/A e princípios fundamentais de contabilidade.

Como fragilidades destacamos a distribuição dos custos fixos, que geralmente são indiretos, ao(s) produtos, através de critérios de rateio, geralmente inconsistentes e arbitrários e em função de fatores desvinculado a produção de cada bem ou serviço. Os custos fixos também conhecidos como custos estruturais, por ocorrerem mais em função da estrutura da empresa do que do sacrifício para produzir, seu rateio ao produto deturpa o custo destes e, ainda como fator deturpador, destacamos que o valor do custo fixo unitário depende do volume de produção, quanto maior o volume menor o custo fixo unitário e quanto menor o volume maior o custo fixo unitário, assim decidir com base no custo necessário se faz a constante associação do custo global e o volume que serviu como base, ainda como agravante, destacamos que o custo de um produto pode variar em função da quantidade produzida de outro bem e não da sua própria, aumentando o volume de outro produto; o custo fixo direcionado a determinado produto será diminuído já que os custos fixos globais serão direcionados mais para aquele bem, cuja a quantidade cresceu, assim, o custo irá variar não mais em função do seu volume, e sim da quantidade de outros bens produzidos, durma com um barulho deste!!!

Finalmente, não é difícil incursior que o custeio por absorção não é o ideal como método de custeio compromissado com a informação lógica e útil, direcionada aos gestores das áreas de responsabilidade do sistema empresa informação esta arquitetada e produzida pela área controladora.

2.3. Custeio Direto/Variável e a Controladoria

O Custeio Direto ou Variável direciona aos produtos somente os custos variáveis, considerando os custos fixos como despesas do período compondendo, portanto, o resultado, para o estoque só vai os custos variáveis.

Como vantagem, destacamos a desnecessidade de rateios e o surgimento da informação denominada de Margem de Contribuição, que é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis, informação que retrata a verdadeira contribuição do produto ou produtos para o resultado da empresa, destaca-se também, a rapidez com que a informação pode ser gerada quando usado o custeio variável e o

tratamento dos custos fixos como se fossem despesas, face a repetitividade e falta de correlação com os produtos, é sem sombra de dúvida procedimento eficaz quando o objetivo é gerar informação útil e lógica para o processo decisório.

Como desvantagem destaca-se a não aceitabilidade pelo fisco federal (Regulamento do Imposto de Renda) sob o argumento que os custos fixos ao comporem o resultado do período, estarão diminuindo de forma antecipada o resultado tributável, deveriam, argumenta o fisco, compor primeiro o estoque e diminuir o resultado somente no momento da venda, destaca-se ainda, a não aceitação pelos auditores externos e Lei das S/A, por ferir os Princípios Contábeis, em especial o da competência e a confrontação.

O Prof. Eliseu Martins (1996:220) opinando sobre as vedações supra referidas nos diz: *mas essa não aceitação do custeio variável não impede que a empresa o utilize para efeito interno.*

Sem intencionar antecipar conclusões, porém não é difícil incursior a validade do referido método de custeio pelo ramo do conhecimento humano denominado de controladoria.

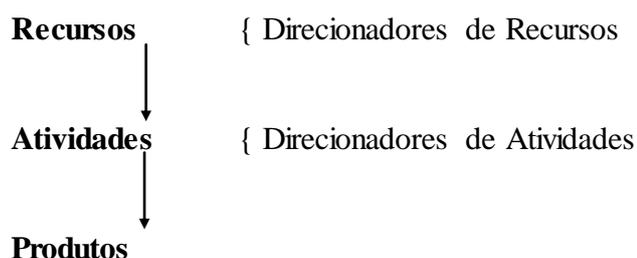
2.4. Custeio em Atividade e a Controladoria

O custeio baseado em atividades, conhecido como ABC (*activity – Based Costing*) é um método de custeio que em relação aos custos identificados com os produtos (custos diretos) não diferencia-se dos demais no tratamento dado aos custos indiretos.

Os custos diretos são direcionados aos produtos sem maiores problemas, porém, em relação aos indiretos o ABC parte do pressuposto de quem consome recursos são as atividades e que os produtos consomem atividades e para identificar esta cadeia de consumo de recursos, o ABC usa o rastreamento.

O método busca o rastreamento da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos e para isto usa o conceito de *direcionadores de recursos*, portanto os direcionadores de recursos identificam como as atividades consomem recursos, assim custeiam as atividades. Em seguida, a busca é da identificação de como os produtos consomem as atividades e para isto usa o conceito de *direcionadores de atividades* que indicam a relação entre as atividades e os produtos, portanto custeiam os produtos, como pode-se representar:

RASTREAMENTO



Não restam dúvidas de que o custeio baseado em atividade reduz sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos e que é bem mais do que um método de custeio, é alicerçado por inúmeros conceitos os que o caracterizam como forte ferramenta de gestão, além de usar o rastreamento que analisa a real relação entre o custo e a atividade, portanto uma relação mais acurada e resultante de estudos e pesquisas, diferenciando-se portanto de arbitrariedade e subjetivismos.

O custeio baseado em atividades admite que a atribuição dos recursos às atividades e destas para os produtos deva ser feita da forma mais racional possível e atribui ordem de prioridade:

- 1º Alocação direta;
- 2º Rastreamento; e
- 3º Rateio.

O rateio é utilizado na impossibilidade de utilização da alocação direta ou rastreamento, portanto, ao admitir o *rateio* o método cai na *vala comum* da arbitrariedade e do subjetivismo aceito por outros métodos de custeio, já que o rateio não indica a verdadeira relação custos com as atividades e produtos o que gera irreparáveis distorções.

Assim, a controladoria responsável pelo sistema de informação direcionado aos gestores das áreas que formam o sistema empresa, poderá produzir informações deturpadas e irreais ao usar o método de custeio ABC.

2.5. O RKW e a Controladoria

O RKW - Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit é um método de custeio que surgiu no início do século na Alemanha e consiste no rateio de custos e despesas, não diferenciando área fabril da não fabril, e também das despesas financeiras, aos produtos e/ou serviços, um grande rateio.

Ao ratear o consumo de recursos – despesas administrativas, vendas, financeiras e mais os fatores de produção – aos produtos e/ou serviços, o custo torna-se irreal, deturpado, imprestável para decisões, portanto a controladoria ao utilizar o RKW como método de custear produtos e serviços deturpará as informações imprescindíveis para a consecução dos objetivos da empresa.

CONCLUSÃO

Considerando que a controladoria gerencia sistema de informações direcionado ao usuário interno e que estas informações deverão ser úteis e lógicas para os gestores das áreas que formam o ente empresa.

O sistema de informação gerenciado pela controladoria é composto por subsistemas (orçamentos, padrões e realizados) que produzirão informações que permitirão comparar os orçamentos e padrões com o realizado, com o objetivo de corrigir a *rota* da empresa, na busca dos objetivos macros, portanto, estas informações deverão ser reais, úteis, lógicas e que façam sentido aos gestores das áreas, o que nos permite concluir que dentre os métodos de custeio estudados (absorção, direto ou variável, ABC, RKW) o custeio direto/variável é o que melhor atende às necessidades informativas da área controladoria.

BIBLIOGRAFIA

CATELLI, Armando. *Controladoria uma Abordagem da Gestão Econômica*. GECON. Atlas, 1999.

FERREIRA, Ademira ; REIS, Ana Carla F. PEREIRA, Maria I. *Gestão Empresarial: de Taylor aos nossos dias*. Ed. Pioneira. São Paulo, 1997.

MARTINS, Elizeu. *Contabilidade de Custos*. Ed. Atlas. São Paulo, 1996.

NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à Controladoria*. Ed. Atlas. São Paulo, 1993.