

da da mudança de comportamento, apesar de reconhecermos, como os autores bem ressaltam, as dificuldades em pesquisar tal aceitação.

Destacamos especialmente aqui, a importância das cinco bases de poder social de French e Raven (1959) (p. 73). Esses dois autores, bem como Kelman e Festinger, estão concordes em um ponto de extrema importância para o comportamento de grupos ou pessoas, ou seja: prêmio e castigo levam a um comportamento de simples obediência, sem aceitação íntima. Se lembrarmos que o comportamento obediente através de coação cessa na ausência dos prêmios ou castigos, ou na ausência das pessoas que premiam ou que punem, vemos quão inócua é essa técnica, para uma real mudança de comportamento.

French e Raven acreditam que a "identificação com os outros", a "capacidade de percepção de algum conhecimento ou habilidade do outro" e a "percepção do direito do outro sobre si" influem na aceitação íntima (p. 74) e conseqüentemente geram uma mudança de comportamento mais duradoura porque convicta; levam a um conformismo as pressões do grupo porque realmente aceitam as normas desse grupo como válidas.

Como conclusão, gostaríamos de enfatizar que o livro comentado atinge de forma excepcional os objetivos propostos pelos autores — o de ser indicado para principiantes em psicologia social — sem, todavia, tornar-se superficial para os mais adiantados.

Está didaticamente organizado, não deixando lacunas ou termos não definidos.

Relatam com profusão experimentos sobre o tema e os comentam, chamando atenção para os possíveis pontos fracos ou dificuldades encontrados pelos pesquisadores. Colocam lado a lado teorias divergentes e tentam uma conclusão conciliadora.

Resumem a cada fim de capítulo o assunto discutido e abrem

o novo capítulo focalizando o que será abordado, não deixando de encadear o antecedente e o conseqüente.

E, finalmente, foi traduzido por uma autoridade em psicologia social, o Prof. Dante Moreira Leite, que por si só recomenda a obra citada. □

Maria Irene Stocco Betiol

Costing: a management approach

Por A. H. Taylor. London, Pan Books Ltd., 1974. 192 p. + XL. Brochura.

Eis um livro que faz falta em português. Existem em nossa língua volumes que satisfazem plenamente ao magistério, mormente para especialistas ou pessoas que queiram dedicar-se à importante incumbência de achar o custo das coisas. É possível citar as excelentes traduções de Lawrence-Ruswinckel (Ibrasa) ou os três volumes de Matz, Curry e Frank (Atlas), Florentino (FGV) e os livros de José Geraldo de Lima e Frederico Herrmann Jr., além de muitos outros, escritos em português. Mas todos os volumes que conheço, até a obra de Anthony e Hekimian (traduzida também para o português, que se destina mais ao controle pelo custo das operações industriais), são tomos de sabedoria que informam e trabalham com pessoas cujo conhecimento na área deve resultar de ação, ou em ação, em lugar de ser um conhecimento suplementar que permita uma administração melhor. Acredito que o presente livro preenche a proverbial lacuna, menos pela escolha do conteúdo e mais pelo conhecimento do autor. Na mesma série, o autor elaborou o livro **Financial planning and control**,¹ e acredito que os aspectos tais como "nível de atividade" e "determinação de preços" devem ser lidos com pro-

veito paralelamente ao volume re-senhado.

Os capítulos tratados pelo autor de **Costing** são os seguintes:

1. O significado e os objetivos de custeio.
2. Elementos de custeio.
3. Custos fixos.
4. O conceito de custo.
5. Custo-padrão.
6. O uso e o abuso do custeio marginal.
7. Esquemas de incentivo.
8. Algumas observações sobre o custeio de reposição.

Bibliografia.

Índice alfabético.

O autor demonstra claramente que a administração não deve acreditar que figuras de custo são quantidades imutáveis e absolutas. Isso porque o custo começou na produção, mas hoje grande quantidade de despesas que aumentam incessantemente os custos são só remotamente ligadas à atividade produtiva. Um cruzeiro economizado no escritório vale tanto quanto um cruzeiro economizado na fábrica. O controle de despesas administrativas e de vendas é uma área que hoje é menos fortemente controlada que a área produtiva, mas que pode dar lucros crescentes pela sua racionalização.

Assim, vem à mente o exemplo de uma multinacional que, simplesmente, antes da chegada do controlador internacional, combinava o que era e o que não era mostrado, mas caso o controlador visse algo que não devia, isso seria explicado de uma maneira inócua, pela possibilidade de sempre existir uma saída para pro-

blemas de custo, pelo rateio ou pela base de comparação, como afirmou o contador local.

Fica claro que mesmo informações de custo preparadas para o empresário e não para fins fiscais estão cheias de procedimentos convencionais ou de suposições simplificadoras, especialmente nos rateios. Os objetivos muitas vezes justificam o sistema adotado, o que aliás é uma verdade também para a contabilidade fiscal. Para fins de custeio, na Alemanha, e não para fins fiscais, o governo permite a continuação da depreciação de máquinas já integralmente depreciadas, pois se trata de uma espécie de custeio por reposição. Aliás, esse tipo de custeio, que seria útil em certas condições inflacionárias no Brasil, é tratado nas páginas 174 e seguintes (infelizmente não muitas) do livro. O autor desta resenha teve ocasião, em recente artigo na revista **Exame**, de demonstrar como a inflação no período entre a compra da matéria-prima e pagamento da mão-de-obra e a entrada do dinheiro pela venda (3 a 4 meses) sem considerar despesas financeiras eventuais, pode fazer desaparecer não só o lucro mas dar prejuízo. Assim, considerando um custo de dinheiro de 2% ao mês, 4 meses significam um encarecimento de 8% e mesmo numa inflação controlada em 1,5% de encarecimento por mês, 4 meses significam 6% a mais. Então, o seguinte quadro mostra que ou o custeio deve ser de reposição ou a empresa "perde substância" — na expressão dos especialistas alemães em inflação, pois foram eles os primeiros "modernos" a experimentar a inflação galopante.

Considerando que, do lucro de 5%, nada menos que 30% ficam para o imposto de renda, abstraído os demais impostos de venda, a empresa, em lugar de levar uma falta de 0,7 no seu poder de reposição, terá $0,30 \times 5 + 0,7 = 2,2\%$ de descoberto na reposição.

Ora, antigamente, isto é, antes do Conselho Interministerial de Preços, o industrial ou comerciante contribuía para a inflação galopante, aumentando o preço de venda de tal maneira que não só ficava com seus 5% de lucro, mas também cobria o imposto de renda eventualmente incidente em escala maior. O que ele queria era obter 105,7 livres. Para isso tinha de aumentar o custo 95 de 15,3 para um preço de venda de 110,3. Com isso apresentava para imposto de renda um "lucro" de 15,3, o que, após o pagamento de 30% de imposto de renda, deixava 10,7, sendo 5,7 de reposição e 5 de lucro. Ora, nesse processo, com uma inflação de 6% em 4 meses, o industrial aumentou o preço de venda de 10,3%, o que provoca, em prazo curto, o galope de inflação. Nada disso é possível hoje devido ao CIP; mas muitas vezes a qualidade sofre em compensação.

O autor, quando fala em **replacement costing**, não menciona tais perigos nem as vantagens. O autor explica bem as consequências fiscais, pois os custos da matéria-prima e da mão-de-obra (esta, só eventualmente), sendo valorizados acima do custo "real", diminuem o lucro e, portanto, a fatia que cabe ao fisco. O autor acredita que o "lucro extra" assim obtido deve ser creditado numa conta especial de reserva para reposição a preço mais elevado.

O autor procura, pelo custeio de reposição, evitar que a empresa empregue um lucro que, na realidade, não existiu, em dividendos, etc. Esse perigo no Brasil só atingia os muito incautos ou os mal-avisados. O autor acha que o sistema de custeio por reposição é um bom exemplo de como a contabilidade pode ser adotada para mostrar as informações que a gerência deseja ter ou

	Índice % na participação do preço	Índice na participação após aumento de 6%
Matéria-prima	50	53,00
Mão-de-obra	30	31,80
Custos administrativos	15	15,90
Lucro (para 100)	5	(0,7 prejuízo)

precisa ter presente. O capítulo termina com a forma preferida pelo autor para apresentar a reposição:

Lucros e perdas		Estoques iniciais 10 000 unid. a £ 5,
Vendas — 6 000 unidades a £ 10		£ 60 000
Menos custo de vendas a custo de reposição, portanto, 6 000 a £, — cada		£ 36 000
Balanco		£ 24 000
Passivo Capital		£ 50 000
Lucro — a distribuir		£ 24 000
Reserva (lucro inflacionário dos bens vendidos) 6 000 (£ 6 — £ 5) (Nota: o custo pré-inflacionário era £ 5. —/unidade)		£ 6 000
		£ 80 000
Ativo Caixa (de vendas)	£ 60 000	
Estoque a preço original		
4 000 unid. a £ 5	£ 20 000	
	£ 80 000	

Definitivamente, porém, o autor não trata só de custeio de reposição. Continuando a analisar o livro de trás para diante, o capítulo sobre incentivos salariais é o primeiro que torna bem claro que o incentivo pode dar anomalias na estrutura de preços e no planejamento da produção, a não ser que se use o custo-padrão. O efeito do incentivo sobre o custeio fica otimamente explicado no capítulo, especialmente o reflexo na variação dos custos fixos. Finalmente, o autor descreve a pesquisa do objetivo do incentivo salarial.

O maior capítulo do livro — 30 páginas — é dedicado ao uso e abuso do custeio marginal, havendo certa imprecisão relativa ao custo direto que é tratado como espécie de custo marginal. Esse capítulo inclui o gráfico de ponto de equilíbrio e este em “escadinha”, em lugar da perfeição da reta usual — e erroneamente apresentado. A subdivisão do capítulo descreve melhor o que é tratado:

Importância para tomada de decisões — prazo curto e longo.

Custo marginal e planejamento — exemplo de planejamento.

Custo marginal e mistura de produtos.

Custo marginal e nível de paridade no ponto de equilíbrio.

Custo marginal e fixação de preço, estudo de caso.

Outras aplicações: comprar ou fazer; investimentos de capital; métodos alternativos de produção.

Os capítulos 1, 2 e 3 são dedicados quase que somente a definições básicas dos termos contábeis, especialmente àqueles algumas vezes sujeitos a dúvidas, como custos fixos e semifixos (**variable overhead**).

No capítulo 4 são definidos os sistemas de custeio — por reposição, marginal, e padrão — e conceitos como: custo oportunidade, custos imputados (atribuídos), custos abandonados ou passados (**sunk costs**), custos conjuntos e custo de sucata.

Há no livro uma boa crítica do conceito econômico de custo marginal, “pois na prática uma unidade a mais ou a menos não tem significado; a teoria de decisão procura a lucratividade absoluta e relativa antes e depois da aplicação do custo marginal”. “E quando se fala em economia de custo marginal para uma unidade a mais, confunde-se com o conceito de custo incremental.” Taylor prefere definir custo marginal como “despesas adicionais que uma empresa tem como resultado de um aumento da produção”.

O conceito de custos abandonados ou passados para Taylor é o de custos do passado dos quais

se espera um resultado no futuro. **Sunk cost** é para ele rateado pelo futuro. Como um sistema de contabilidade administrativa é um conceito válido, mas o outro conceito de **sunk cost**, para uma unidade pouco produtiva ser abandonada, não consta no livro, com a extensão devida. O fato de que eles nada representam na teoria da decisão é mencionado, em conjunto com o fato de que, para a empresa, tais custos são importantes, mesmo se para a decisão não o são.

Resumindo: um ótimo livro, com conceitos claros, importantes e modernos, o que aliás é lógico, sendo o livro de 1974. Para o autor da resenha, um livro indispensável para administradores da produção e de empresas em geral. Uma tradução seria interessante. Não se encontra referência ao sistema RKW alemão, ou ao célebre **Betriebsabrechnungsbogen**, mas o livro é inglês, em inglês, e se destina a uma audiência que exclui só a germânica, pois para toda audiência brasileira, além da anglo-saxã, o RKW é desnecessário como informação, a não ser para especialistas.

Além de tudo, o livro é de fácil leitura e não há necessidade de conhecimento prévio de contabilidade mais complexa, bastam algumas definições fundamentais. □

Kurt E. Weil

¹ Taylor, A. & Palmer, R.E. **Financial planning and control**. Pan Books Ltd., 1969.