

Contabilidade Gerencial Estratégica como auxílio na gestão e controle das empresas

Tiza Cardoso Pinheiro ¹

Resumo

O presente artigo tem como objetivo reconhecer a importância da Contabilidade Gerencial Estratégica como auxílio na gestão e controle das empresas. Para atingi-lo buscou-se analisar o valor que as demonstrações contábeis possuem nesse processo de gestão, já que a partir delas pode-se visualizar, a capacidade de compra, de pagamento, sendo, portanto ferramenta de planejamento, onde os resultados são soluções estratégicas capazes de otimizar processos nas perspectivas de curto, médios e longo prazo. Na revisão literária foram abordados os métodos a análise dos novos paradigmas da Contabilidade Gerencial, a qual, com o suporte que viabiliza através de suas informações e a aplicação dos métodos contábeis que reconhecem os efeitos do mercado financeiro e das novas dinâmicas surgidas com a globalização, as quais vêm auxiliar as empresas tanto no que tange no funcionamento das atividades dos processos produtivos, quanto na ruptura em relação aos limites dos modelos clássicos de custos aos bens e serviços. Com isto esta pesquisa pretende contribuir para o aprofundamento do estudo da Contabilidade Gerencial Estratégica, suas características, aperfeiçoamentos e contribuições para a reflexão dos alunos na utilização da contabilidade gerencial como instrumento capaz de proporcionar um meio de participação efetiva na gestão empresarial e, portanto, na futura tomada de decisões, preparando e interpretando as informações.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Gestão. Demonstrativos Contábeis. Contabilidade Gerencial Estratégica.

Belém/2007

¹ Aluna do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Pará.

Introdução

De tempos em tempos, os “arautos de novidade”, fazem soar suas inovações anunciando as “revoluções definitivas” no processo de gestão das empresas. Algumas dessas novidades, no que circunda a atividade empresarial, provam ser inovações reais que irão alavancar a técnica administrativa no que tange a gestão e controle das empresas.

O uso de novas tecnologias na gestão dos negócios tem se desenvolvido nos últimos anos devido principalmente a expansão da atividade empresarial, a concorrência acirrada, a busca de planejamento e controle adequados e principalmente a dificuldade que muitas empresas possuem em angariar recursos financeiros, isso faz com que as corporações sejam obrigadas a buscar meios para alcançar um bom andamento da empresa. Na área empresarial esses meios inquiridos pelas corporações podem ser vistos em diversas áreas, porem neste artigo verificam-se principalmente as mudanças que as empresas realizaram em suas praticas contábeis.

As organizações durante muito tempo foram geridas de forma assistemática, ou seja, os administradores tomavam, decisões sem o auxílio dos demais componentes da empresa, e com as atuais mudanças a organização precisa de uma contabilidade mais analítica, bem mais avançada do que a contabilidade financeira e gerencial tradicionais para que empresa seja acondicionada a um sistema aberto e dinâmico. Este trabalho, porém, tem seu direcionamento sob a contabilidade gerencial estratégica, com isso, a transição da contabilidade gerencial tradicional e a contabilidade gerencial estratégica serão realizadas no decorrer deste trabalho.

A contabilidade é um dos instrumentos que auxiliam no processo de decisão, pois proporciona uma base de informações que são de suma importância para o bom desenvolvimento da empresa e como esta pode se comportar no contexto de um ambiente volátil e competitivo como o atual.

Assim, com este artigo objetiva-se mostrar a ramificação da contabilidade responsável em melhor direcionar as empresas para uma boa gestão e controle. Esse ramo da contabilidade é denominado de contabilidade gerencial estratégica, e que neste contexto de tantas mudanças vem dimensionar as informações e a responsabilidade que tem em fornecer dados as pessoas periodicamente dentro das firmas. Logo a reunião e a discussão farão parte deste trabalho para o aprimoramento e no auxílio a participação da Contabilidade nos aspectos estratégicos da gestão de uma organização.

1. A transição da Contabilidade Gerencial para a Contabilidade Gerencial Estratégica

Nos anos 80 o campo de atuação da contabilidade sofreu severas críticas no que se refere às soluções ditas gerenciais em virtude das informações, não medirem corretamente o patrimônio da empresa e seus custos, tendo como consequência a não visualização das ocorrências físicas, promovendo inovações obscuras e inoportunas para a avaliação do desempenho. O Instituto de Contadores Gerenciais dos Estados Unidos, (IMA, www.inamet.org) define Contabilidade Gerencial² como um instrumento de suma importância para que a empresa possa apresentar sua eficácia empresarial obtendo os resultados desejados em suas atividades, permitindo a definição de modelos decisórios adequados aos da empresa.

A Contabilidade Gerencial tem sua importância no que se refere aos aspectos estratégicos dentro da empresa, porém apresentam um maior cunho direcionado para o interior da empresa, com isso VEIGA, Waldemir da Fonseca citando Johnson e Kaplan reforça esta idéia em relação às informações:

“Os sistemas de contabilidade gerencial das empresas são inadequados para a realidade atual. Nesta era de rápida mudança tecnológica, de vigorosa competição global e doméstica e uma enorme expansão da capacidade de processamento das informações, os sistemas de contabilidade gerencial estão deixando de fornecer informações úteis, oportunas para as atividades de controle de processos, avaliação dos custos dos produtos e avaliação de desempenho dos gerentes”. (Johnson e Kaplan / 1993, p.65).

Com esta inadequação das informações para o desempenho da empresa e de seus componentes, como os contadores e suas práticas introspectivas realizadas no passado, entra neste cenário a Contabilidade Gerencial Estratégica, ramo da Contabilidade Gerencial que está cada vez mais sendo firmado no território empresarial, onde as informações que são geradas por esse ramo da contabilidade passam a ser vitais para a formulação de novas estratégias administrativas e para o monitoramento da organização.

² “Contabilidade Gerencial como um processo contínuo de melhoria de planejamento, desenho, mensuração e operação de sistemas de informação financeiro-não financeiro. Tal processo direciona a ação gerencial, motiva comportamentos, suporta e cria valores culturais para uma empresa alcançar seus objetivos estratégicos, táticos e operacional”.

A Contabilidade Gerencial Estratégica está mais voltada ao ambiente externo da corporação mostrando assim a avaliação de informações sobre a concorrência, os fornecedores, os clientes e, até mesmo sobre os consumidores e esses dados, quando agregados as outras áreas da empresa contribui aos contadores e administradores na elaboração de planos a longo prazo, dando oportunidade a partir desses planos uma estimativa comparativa do valor da vantagem competitiva ou o valor sobre seus competidores.

O contador diante desse ramo da contabilidade precisa voltar-ser também para os aspectos estratégicos, propiciando informações úteis e relevantes assegurando que a administração tome as melhores decisões estratégicas para o longo prazo. Assim, o trabalho do contador gerencial precisa estar voltado a alcançar três principais objetivos, segundo Veiga (2001, p. 105): “a) Identificar informação financeira que não é colecionada atualmente, e demonstrar como pode ser usada pra melhorar a posição competitiva de uma companhia a longo prazo; b) Criar procedimentos executáveis para a administração de informações úteis; c) Provocar mudanças nos papéis e atitudes do cargo de superiores e gerentes medianos para enfocar a atenção deles no longo prazo, sendo que o comum dos departamentos é considerar o curto prazo”.

A Contabilidade Gerencial, assim como o contador gerencial só irão conseguir um bom desempenho dentro de uma companhia através da adoção de todos os departamentos e componentes de uma gestão estratégica, ou Sistema de Informação Estratégica (SIGE), onde Rocha (1999, p.88), em sua tese conceitua-o como “... um conjunto, formalizado, de recursos intelectuais, materiais, financeiros, tecnológicos, informacionais e de procedimentos para coletar, analisar e selecionar dados, gerar e transmitir informações estratégicas”.

O SIGE é caracterizado por enfatizar a geração de informações contábeis específicas sobre os agentes próximos como os clientes, fornecedores, concorrentes, valor dos produtos, produtos e serviços complementares e custo-alvo da cadeia de valor, pois tais dados irão fornecer suporte para o conhecimento de informações quantitativas, tanto físicas como monetárias, sendo as informações de cunho qualitativo fornecida pelos departamentos de marketing, recursos humanos, etc.

Tanto as informações quantitativas, como as qualitativas são analisadas no processo de gestão e controle das empresas, alguns autores como Rocha (1999, p.101) mencionam dados divididos em quantitativos não monetários, informações monetárias,

índices, quocientes e outras evidenciais obtidas de análise e interpretação sistemática de demonstrações contábeis. Veja alguns exemplos na figura 1.

FIGURA 1

a) dados e informações quantitativos não monetários	1- número de níveis hierárquicos na estrutura organizacional, 2- amplitude da linha de produtos e/ou serviços oferecidos em termos de modelo, tamanho, volume,etc; 3- dimensão da planta e da capacidade de produção; 4- media histórica d proporção de utilização da capacidade de produção; 5- media da proporção de peças defeituosas do processo produtivo, no caso de manufatura; 6- proporção de peças corrigidas, no caso de manufatura; 7- tempo médio de preparação de máquinas, no caso de manufatura; 8- tempo médio de parada por quebra de máquinas; 9- tempo médio de atendimento do pedido; 10- numero de sugestões de melhorias, feitas por funcionários.
b) dados e informações monetários:	1- montante de gastos com reparos durante o período de garantia dos produtos e/ou serviços; 2- montante de custos de produção, comercialização, etc.dos produtos e/ou serviços; 3- montante de investimentos (por

	<p>período) em pesquisa para desenvolvimento de novos produtos, serviços e processos;</p> <p>4- montante de investimento em marketing, por período;</p> <p>5- montante de investimentos em programas de qualidade;</p> <p>6- montante de investimentos em programas de treinamento e desenvolvimento de funcionários;</p> <p>7- montante de investimento em programas de preservação ambiental;</p> <p>8- custos de mudanças relativos a: equipamentos, dispositivos e ferramentas.</p>
<p>c) índices, quocientes e todas as demais evidências obtidas de análise e interpretação sistemáticas de demonstrações contábeis.</p>	<p>1- taxas de retorno, giro margens de lucro, liquidez, etc;</p> <p>2- custo fixo total, por período, e margens de contribuição, unitária e total;</p> <p>3- ponto de equilíbrio</p> <p>4- margem de segurança operacional;</p> <p>5- graus de alavancagem operacional, financeira e combinada.</p>

Fonte: Veiga, W. da F. / UNOPAR, p.106. 2001.

Todas essas informações vistas na figura 1 irão ser geradas, a partir da análise do ambiente próximo da empresa como os clientes, fornecedores, concorrentes e consumidores, as quais gerarão informações de cunho estratégico, onde como consequência será analisada pela administração da empresa para uma melhor gestão e tomada de decisão da empresa.

A Contabilidade Gerencial Estratégica é uma ramificação da Contabilidade Gerencial como foi visto no decorrer deste trabalho, com isso ambas apresentam semelhanças e diferenças. Tanto uma quanto a outra auxiliam na identificação, formulação e implementação de estratégias para a administração usando técnicas que são comuns as duas.

A Contabilidade Gerencial foi e é chamada por alguns autores como Contabilidade Administrativa, na medida em que, suas informações apresentam um foco voltado em auxiliar melhor os executivos na elaboração de planejamento, execução e controle. Essa afirmação é reforçada quando o autor Iudícibus (1998, p.21) que “... a Contabilidade Gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se encaixem de maneira valida e efetiva no modelo decisório do administrador”.

Com isso a Contabilidade Gerencial Estratégica vem para completar a Contabilidade Gerencial “Tradicional”, pois enquanto está preocupa-se em organizar os defeitos encontrados no interior das empresas como a falta de análises dos relatórios contábeis, como fonte de dados que resultaram em soluções para muitos problemas financeiros, econômicos e ate mesmo social dentro de uma empresa.

Partindo deste pressuposto de tentativa de organização do interior da empresa a Contabilidade Gerencial sente a necessidade de uma ramificação que venha completar seu trabalho, neste caso, a Contabilidade Gerencial Estratégica, a qual vem supri o outro lado que a empresa necessita conhecer para seu melhor desempenho, o ambiente próximo, onde deve conhecer, o lugar que irá atuar, as pessoas que irão comprar seus produtos, os fornecedores que contratarão para um melhor fornecimento de suas mercadorias e assim criar estratégias que circundará tanto o aspecto interno quanto o externo. Para uma melhor visualização das diferenças entre a Contabilidade Gerencial Tradicional e a Estratégica, veja a figura 2.

FIGURA 2

Aspectos	Contabilida de Gerencial	Contabilidade Gerencial Estratégica
Análise dos custos internos	Aborda	Não aborda
Informações quantitativas internas.	Aborda	Não aborda
Análise dos custos dos fornecedores, clientes, consumidores, concorrentes e da comunidade.	Não aborda	Aborda
Informações quantitativas dos fornecedores, clientes, consumidores, concorrentes e da comunidade.	Não aborda	Aborda
Aspectos qualitativos em geral	Não aborda	Não aborda

Fonte: Veiga, W. da F. / UNOPAR, p.106. 2001

2- Condições de atuação do Sistema de Contabilidade Gerencial Estratégica.

As informações repassadas pela Contabilidade Gerencial Estratégica para a gestão e controle da empresa são constantemente de três naturezas. A informação de natureza econômica deve ser sempre entendida dentro da visão que a contabilidade tem do que seja econômico, e não necessariamente, do tratamento que a economia daria ao mesmo fenômeno, em largos traços, podemos afirmar que os fluxos de receitas e despesas, visualizadas na Demonstração do Resultado do Exercício, bem como o capital e o patrimônio, em geral, são dimensões econômicas da contabilidade, ao passo que os fluxos de caixa, de capital de giro³, por exemplo, caracterizam a dimensão financeira.

As informações de natureza físicas constituem um importante referencial dentro da evolução dos sistemas contábeis, já que um bom sistema de informação é aquele que não utiliza e nem avalia somente as informações de cunho monetário, e sim, inclui na medida do possível, mensurações⁴ de natureza física, como por exemplo, quantidades geradas de produtos ou serviços, número de depositantes em estabelecimentos bancários e outras que possam permitir melhor inferência da evolução do empreendimento por parte do usuário.

As informações de natureza de produtividade, por sua vez, compreendem a utilização mista de conceitos valorativo (financeiros no sentido restrito) e quantitativo (físico no sentido restrito) como, por exemplo: receita bruta per capita, depósitos por clientes, etc.

Todas estas informações estratégicas estão diretamente relacionadas com as ameaças externas ao ambiente da organização, pois a partir delas os administradores e contadores, poderão implantar instrumentos oportunos, corretos e confiáveis que auxiliam na tomada de eficazes decisões por parte dos gestores da organização. Esta coleta de dados e posterior processamento em informações deverão ser monitoradas periodicamente pelo contador gerencial da organização, com ênfase maior, principalmente, na fase de implantação e na fase de geração de relatórios.

Além dos relatórios que são elaborados, a Contabilidade Gerencial Estratégica deverá também disponibilizar sua base de dados aos usuários que desejam criar seus próprios relatórios, uma prática comum hoje em dia nas organizações, principalmente com a integração das áreas pela informática através da comunicação em rede.

³ É o próprio Ativo circulante.

⁴ Mensuração é o ato de quantificação física de coisas, bens, direitos e obrigações.

Essa comunicação em rede agregará um grande volume de informações, já que a coleta de dados será feita por diversos profissionais de áreas diferentes, as quais serão de grande valia, pois cada profissional sabe exatamente como o departamento que trabalha se comporta.

Atualmente muitas empresas fazem reuniões e convocam um representante de cada departamento e acabam resolvendo problemas de muitos setores, tanto financeiro, gerenciais como social, fazendo com que a empresa tenha um bom desempenho perante seus principais concorrentes, podendo implantar controles estratégicos para o acompanhamento das oscilações que possam estar ocorrendo.

A avaliação⁵ da situação econômico-financeira da empresa precisa ser feita periodicamente principalmente de se seus fornecedores, os quais são os responsáveis pelo fornecimento das mercadorias. Dessa forma a organização terá uma visão muito maior, com relação a possíveis prejuízos, inadimplências, avaliar o momento de expandir seu mercado de atuação e, ate mesmo, verificar a característica de clientes que trazem um maior retorno a organização.

A avaliação feita pela empresa em relação ao poder econômico de seus consumidores poderá fornecer a mesma até quando vai o poder de consumo de seus clientes, podendo assim colocar seus produtos ao alcance financeiro de seus consumidores, verificando dessa forma todos os gastos acessórios do produto ofertado.

Essa verificação de clientes e consumidores se faz necessária, pois os gestores da organização poderão efetuar simulações para a eliminação do custo-alvo, buscando dessa forma otimizar o resultado da empresa.

Outro aspecto importante para a tomada de decisão e gestão da corporação é a captação e transformação de dados em informações úteis, atuais e de períodos que permitam a avaliação. Essa transformação de dados em informações precisa ser principalmente compreensível aos executivos, por que estes estão interessados em resultados e não em ficar analisando números ou a situação do mercado.

No decorrer da leitura de todo este trabalho pode surgir a seguinte indagação. A Contabilidade Gerencial Estratégica apresenta “produtos” que conseguem gerar todas essas informações?. Esta ramificação da Contabilidade Gerencial “tradicional” produz informações que podem ser consultadas através de consultas on-line em sua base de dados, mediante programas desenvolvidos para serem acessados ou através de relatórios

⁵ A avaliação é o ato de estabelecer o valor de coisas (valor de mercado), bens, direitos, obrigações, despesas e receitas.

impressos. Esses “produtos” ofertados pela Contabilidade Gerencial Estratégica devem estar sendo continuamente atualizados para serem divulgados aos usuários da empresa.

2.1- A formulação da estratégia

A formulação da estratégia tem a ver com a criatividade, a imaginação de como a empresa deve interagir com uma realidade complexa para obter vantagens sobre os demais competidores. Onde a formulação de estratégias tem que ser algo criativo e inovador, diferenciando-a do planejamento estratégico.

Assim, a estratégia nasce de um conjunto de experiências e conhecimentos próprios dos estrategistas. Estas são pessoas envolvidas, atentas aos seus recursos, que aprendem constantemente sobre suas organizações e setores industriais, porém, sabedoras de que a perspectiva individual não é suficiente para formulação das estratégias. Então, estratégia tem a ver com aprendizagem em toda a organização.

A aprendizagem organizacional consiste em ter os recursos humanos atentos, com conhecimento e experiência acumulada, de modo que possam aproveitar oportunidades, otimizar as forças, minimizar as fraquezas e as ameaças.

A importância da formulação de estratégias está na estabilidade que se proporciona à empresa, estabelecendo-se rumos, objetivos e gerando sinergia entre as unidades de negócios e os seus componentes para que atinjam as metas estipuladas.

3- Fundamentos e enfoques da contabilidade gerencial estratégica

A Contabilidade Gerencial Estratégica por sua grande abrangência em diversos setores da empresa apresenta para sua formação alguns fundamentos que irão fortalecer suas teorias como: a) atenção a todos os *stakeholders*; b) preocupação com o longo prazo; c) uso de informações financeiras e não-financeiras (produtividade, qualidade, satisfação dos clientes e funcionários, dentre outras); e d) foco constante no ambiente externo. Atua sobre informações relativas a: a) competidores: custos, rentabilidade, preços de venda, capacidade produtiva; b) clientes: satisfação em relação aos concorrentes, motivos dos negócios não realizados e outras informações; c) funcionários: satisfação, absenteísmo, imagem da empresa junto a potenciais funcionários, produtividade, e outras; d) fornecedores: evolução da qualidade, capacidade produtiva e situação financeira, grau de satisfação com os fornecedores; e) macro-ambiente: conjunturas, política e sócio-econômica, relacionadas com a empresa,

indicadores de mercado externo, importações, câmbio e outras; f) acionistas: satisfação, valor da empresa e outras.

Embora o entendimento do que venha a ser contabilidade gerencial estratégica dentre a maioria dos estudiosos pesquisados tenha aspectos comuns (foco no ambiente externo, no marketing, nos competidores), a “contabilidade gerencial estratégica é um campo emergente do qual os limites são desconhecidos e, ainda, não há visão unificada do que é ou como pode desenvolver-se.

A existência da contabilidade gerencial estratégica passa pela postura estratégica dos contadores ou *controllers* quando estes ganham importância no processo decisório estratégico, onde entendem que o posicionamento do contador ou *controller* na empresa faz com que a contabilidade ganhe importância no processo de administração estratégica.

3.1- Práticas de contabilidade gerencial estratégica

As práticas de contabilidade gerencial estratégica podem ser inúmeras e variadas. Há trabalhos que relacionam a contabilidade gerencial e os investimentos da empresa dando enfoque no longo prazo, para determinar parâmetros para discernir as práticas de contabilidade gerencial estratégica, os quais são:

- a) orientação para o mercado ou ambiental;
- b) enfoque sobre competidores; e
- c) orientação para o futuro de longo prazo.

Assim, Guilding, Cravens e Tayles (2000) abstraíram 12 práticas de contabilidade gerencial estratégica, a saber: custeio dos atributos, avaliação da marca, monitoração da marca, avaliação do custo dos competidores, monitoração da posição competitiva, avaliação dos competidores baseada em demonstrações financeiras publicadas, custeio do ciclo de vida, custeio da qualidade, custeio estratégico, recificação estratégica, custeio meta, custeio da cadeia de valor.

Outras práticas poderiam ser vistas, como a utilização do EVA, *economic value added*, porém estas, neste presente artigo são suficientes para dar um direcionamento da amplitude do entendimento do que seja contabilidade gerencial estratégica, por parte dos estudiosos.

Considerações Finais

A contabilidade tem evoluído juntamente com os momentos econômicos vivenciados pela humanidade ao longo de sua história. Partindo dessa percepção, pudesse entender a contabilidade gerencial estratégica como um esforço de profissionais e estudiosos da contabilidade em propiciar novas práticas e teorias que possibilitem informações em tempo e relevância capazes de atribuir maior segurança durante o processo de formulação, planejamento e execução da estratégia.

Um mercado de grande concorrência esta cada vez mais presente nas médias e grandes empresas, e para se ter um bom desempenho nesse mercado é necessário a apresentação de um instrumento indispensável, a Contabilidade Gerencial Estratégica, que com as informações geradas a partir deste instrumento pode-se obter tanto informações internas, mas principalmente as externas que possibilitarão a uma firmação da empresa neste mercado tão competitivo.

A Contabilidade Gerencial Estratégica ainda não esta firmada nas organizações e com certeza haverá um certa resistência com relação a sua implantação. Para finalizar, foi elencado um conjunto de práticas, as quais foram mencionadas em trabalhos pesquisados como sendo de contabilidade gerencial estratégica, de maneira que se ilustrasse com exemplos a diversidade de entendimentos do termo. A percepção do que seja e o campo de atuação da contabilidade gerencial estratégica pode ser decorrente da cultura de cada país, uma vez que publicações de outros países foram utilizadas neste trabalho.

Em parte, essa diversidade de práticas é decorrente do termo estratégia, cujos diversos conceitos foram abordados. No entanto, não houve o intuito de fechar a questão, uma vez que se desconhecem os limites deste campo de pesquisa. Ao contrário, aponta para oportunidades de pesquisa do tipo estudos de caso visando demonstrar como são desenvolvidas tais práticas no cotidiano.

Referencias Bibliográficas

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, n. 11, p. 113- 135, 2000. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em 12 nov, 2002.

IUDICIBUS, S. de. É a Contabilidade “Estratégica” ou é o contador que deve assumir uma postura estratégica? IOB,1994 (Caderno de temática Contábil, nº37)

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. Contabilidade Gerencial. Rio de Janeiro: Campus,1993.

ROCHA< W. Gestão Estratégica. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6. 1999, São Paulo. (Anais..). São Paulo: FEA-USP,1999.

VEIGA, W da F. Contabilidade Gerencial Estratégica: o uso da contabilidade gerencial como suporte ao processo de gestão estratégica. 2000. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Norte do Paraná (UNOPAR), Londrina, 2000.