

CONTABILIDADE GERENCIAL: NOVOS PARADIGMAS

Sérgio de Iudícibus

Resumo:

No emaranhado de responsabilidades e competências que são assumidas pelo sistema contábil-gerencial de informação das empresas modernas, freqüentemente surge a dúvida: será o sistema contábil em si que deverá assumir uma dimensão estratégica, perfeitamente definida, ou será o profissional, o Controlier, que poderá materializar, pelo seu trabalho, esta função estratégica? O objetivo deste artigo é demonstrar que as duas vertentes estão corretas, embora a primeira ainda esteja em seus estágios iniciais. A segunda o profissional estrategista deve ser uma necessidade constante...

Palavras-chave:

Área temática: *Contabilidade Gerencial: novos paradigmas*

CONTABILIDADE GERENCIAL: NOVOS PARADIGMAS

Sérgio de Iudícibus¹

É A CONTABILIDADE *ESTRATÉGICA* OU É O CONTADOR QUE DEVE ASSUMIR UMA POSTURA *ESTRATÉGICA*?

INTRODUÇÃO

No emaranhado de responsabilidades e competências que são assumidas pelo sistema contábil-gerencial de informação das empresas modernas, freqüentemente surge a dúvida: será o sistema contábil em si que deverá assumir uma dimensão estratégica, perfeitamente definida, ou será o profissional, o *Controller*, que poderá materializar, pelo seu trabalho, esta função estratégica? O objetivo deste artigo é demonstrar que as duas vertentes estão corretas, embora a primeira ainda esteja em seus estágios iniciais. A segunda – o profissional estrategista – deve ser uma necessidade constante.

Antes de qualquer consideração adicional, é preciso entender melhor algumas noções de estratégia e de planejamento. O termo "estratégia" vem do grego *strategos* e significa algo como "a arte do general". Verifica-se, assim, a alta hierarquia do significado do termo. Estratégia, entretanto, apresenta, segundo os autores mais modernos, algumas características bem definidas no que se refere à gestão de negócios, que precisam ser realizadas:

a) *Horizonte definido de tempo*: nesse contexto, o conjunto de atividades que compõe uma estratégia deve ter um horizonte de tempo perfeitamente delimitado, usualmente plurianual, e, nesse espaço de tempo, deve-se incluir não apenas o necessário à implantação das atividades, como também o indispensável para observar o impacto (os efeitos) de tais atividades nos negócios.

b) *Concentração de esforço*: uma estratégia eficaz requer uma concentração de esforços e recursos em atividades contidas num número limitado de cursos alternativos. Obviamente, isto reduz ou suprime os recursos disponíveis para outras atividades/alternativas.

c) *Padrão de decisões*: a maioria das estratégias requer que uma série de certos tipos de decisões seja tomada ao longo do tempo. Essas decisões devem ser perfeitamente concatenadas, devem apoiar-se umas às outras para seguir um padrão consistente.

d) *Penetrabilidade*: uma estratégia deve ser penetrante e abraçar toda a entidade, isto é, ser capaz de abarcar um amplo espectro de atividades, iniciando nos processos de alocação de recursos às atividades. Adicionalmente, a necessidade de consistência durante o período de tempo necessário para desenvolver as atividades requer que todos os níveis de uma organização ajam de forma a fortalecer a estratégia.

Por outro lado, a estratégia pode ser encarada quanto aos seus diversos níveis, a saber:

¹ Sérgio de Iudícibus, Doutor em Contabilidade, é professor nos Cursos de Pós-Graduação da PUCSP e da FEA-USP.

a) *Estratégia corporativa*: comporta a definição das grandes linhas de negócios em que a corporação deve ou deseja participar. Para apresentar um exemplo não edificante, lá pela década de 50, os chefões da "Cosa Nostra" discutiam acaloradamente sobre a oportunidade de o "ramo de negócios" ligado ao tráfico de drogas fazer parte das atividades "corporativas"... Obviamente, uma vez definidas as linhas de negócio, é preciso adquirir e alocar recursos corporativos para cada uma delas.

b) *Estratégia de negócio*: especifica o escopo de determinada linha de negócio, de forma a integrar sua estratégia à da corporação como um todo. Nem sempre a maximização dos resultados de linhas de negócios maximiza o resultado da empresa como um todo. A estratégia definida em nível de linha de negócios também deve preocupar-se em delinear as bases e as ações necessárias para que a linha obtenha e mantenha vantagens competitivas sobre os concorrentes.

c) *Estratégia funcional*: cada área funcional, dentro de uma unidade de negócios, deve desenvolver estratégias parciais que fortaleçam e apoiem a estratégia da unidade. O desenvolvimento de estratégia funcional inclui, entre outras, as seguintes áreas: *marketing*, manufatura, pesquisa e desenvolvimento, controle e gestão financeira, distribuição, recursos humanos.

É claro que uma estratégia precisa ser *planejada*, daí o *Planejamento Estratégico*. Muitas vezes, pessoas têm uma idéia por demais "romântica" ou "fantasmagórica" sobre o tal planejamento estratégico, imaginando que se trate apenas do resultado de projeções mirabolantes de alguns altos executivos da empresa, reunidos numa casa à beira de um lago. Na verdade, percebe-se que estratégia e seus planejamentos envolvem toda a organização, em seus diversos níveis. Entretanto, até os dias de hoje, talvez a melhor diferenciação sobre o que é *estratégico*, o que recai no *nível tático* e o que vem a ser *nível operacional* tenha sido apresentada por R.N. Anthony, o famoso pioneiro da Contabilidade Gerencial. Segundo o referido autor, temos, em *nível estratégico*, o *Planejamento Estratégico*, que vem a ser "(...) o processo de decidir sobre os objetivos da organização, alterações desses objetivos, sobre os recursos necessários para alcançá-los e sobre as políticas que governam sua aquisição e utilização". Já em *nível tático*, têm-se o *Controle Gerencial*, que seria "(...) o processo pelo qual os gerentes se asseguram de que os recursos são obtidos e usados eficazmente para o cumprimento dos objetivos da Organização". Finalmente, em *nível operacional*, nota-se o *Controle Operacional*, ou seja, "(...) o processo que visa assegurar que tarefas específicas sejam executadas eficiente e eficazmente".

Verifica-se que os conceitos emanados de R.N. Anthony, ao mesmo tempo em que são claros e definidos, parecem algo mais "elitistas", no que se refere ao planejamento estratégico, do que os anteriormente apresentados. Mas basta apenas pensar, no que se refere ao planejamento estratégico, em desdobrar os objetivos da organização (corporação) em objetivos das linhas de negócios que a compõem e depois em linhas funcionais, como foi delineado antes.

De tudo o que foi visto sobre estratégia e seu planejamento, realçam-se os seguintes pontos, em resumo:

a) o planejamento estratégico apresenta vários níveis, desde o da organização como um todo até abarcar todas as principais atividades funcionais da entidade;

b) a abordagem funcional (e não a departamental, que gasta mais arquivos de informação do que o necessário) é a base para melhor visualizar os objetivos estratégicos, em linha de atuação real, bem como para moldá-los a uma *visão sistêmica*, essencial para um sistema contábil-gerencial de informação;

c) em nível de participação pessoal, mesmo que ainda a presença do *controller* nem sempre seja notada no planejamento estratégico corporativo (com o que não concordamos), na pior das hipóteses, ele participará e até liderará o processo em nível funcional, na função de *controle e gestão financeira*.

E O SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL-GERENCIAL, COMO SE ENCAIXA DENTRO DAS NECESSIDADES ESTRATÉGICAS, TÁTICAS E OPERACIONAIS DA EMPRESA?

Aí surge o problema, visto que, usualmente, os sistemas de informações contábeis e gerenciais são delineados tendo em vista o *nível operacional* e o *tático*. É difícil os sistemas gerenciais incluírem o *estratégico*, pois os resultados e objetivos a serem alcançados, e que fazem parte do planejamento estratégico, não são facilmente mensuráveis em unidades monetárias, pelo menos de forma mais detalhada, expressando-se melhor em unidades físicas e qualitativas.

O problema, embora mais sentido no nível estratégico, que envolve o maior número de problemas *não-estruturados*, isto é, que não são suportados por qualquer sistema de informação convencional por se basearem mais em intuição e conhecimentos qualitativos, também pode acontecer nos outros níveis. Exemplos de decisões de natureza não-estruturada:

- Em nível operacional: escolha da capa de uma revista semanal;
- em nível tático: processo de admissão de um executivo;
- em nível estratégico: aplicações da "Teoria de *Portfolios*" a decisões sobre investimentos em pesquisa e desenvolvimento.

Havia uma grande expectativa no desenvolvimento dos *Sistemas de Inteligência Artificial* para ajudar a resolver tais problemas. Entretanto, parece que as notícias mais recentes não são tão animadoras. A coisa vai demorar mais do que se previa, se é que vai sair mesmo. Assim, nas decisões de natureza não-estruturada (que, como vimos, dependem mais da intuição e de outras características qualitativas), o prognóstico não é otimista, isto é, não é fácil o sistema contábil-gerencial incluir, de forma rotineira e repetitiva, cadastros que atendam a tais tipos de decisão, embora possam, e até devam, ser construídos cadastros com informação física e de produtividade.

O planejamento estratégico é formado mais por metas qualitativas, no seu mais alto nível, do que financeiras. Assim, os contadores têm tido dificuldades em montar, dentro do sistema de informação, cadastros capazes de indicar, pelo menos, o grau de desvio entre as metas previstas e o que foi realizado em nível estratégico.

Não devemos nos desesperar, todavia, pois, felizmente, as decisões (e portanto as informações) estratégicas (quais linhas de produtos, penetração no mercado, etc.) são tomadas e formuladas para um período usualmente longo de tempo e não têm características repetitivas. Por outro lado, em nível tático, por exemplo, os relatórios de comparação entre *orçado versus real* e outros têm neles diluída uma componente estratégica (os planos operacionais e orçamentários não deixam de ser um detalhamento do planejamento estratégico). Em tempo: o pessoal de *software* já desenvolveu os denominados *Sistemas de Suporte à Decisão* (SSD), os quais servem para decisões de natureza *estruturada e semi-estruturada*, usualmente para os níveis tático e operacional, mas também, em certos casos mais simples, estratégico.

Assim, concluímos que estamos um pouco longe, ainda, de ter uma Contabilidade Estratégica completamente desenvolvida, em forma sistêmica.

Entretanto, desenvolvimentos recentes, como a reengenharia, estão servindo para simplificar bastante o fluxo de informações entre as funções, substituindo-as pelos processos, que interpenetram as funções, simplificando o fluxo e diminuindo cadastros. Por exemplo, grande parte das informações necessárias para a atividade *Contas a Pagar*, dentro da função de *Controle Financeiro*, já é conhecida por ocasião da recepção da nota fiscal e já pode ser processada para efeito de *Contas a Pagar*.

Assim, o contador e o *controller* precisam realizar um grande esforço para entender melhor tais funções e quais os objetivos que pretendem maximizar, a fim de montar um sistema de informação que suporte as decisões específicas, simplificando sempre que for possível.

TALVEZ SEJA MELHOR INVESTIRMOS NO CONTADOR ESTRATÉGICO EM LUGAR DA CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

O que muitas vezes não se consegue com processos sistêmicos pode ser suprido com a qualidade dos profissionais envolvidos com a empresa, embora, é claro, sempre se deva perseguir o aperfeiçoamento dos aplicativos de suporte à decisão, mas sem ficar inativo à sua espera.

Certamente, existe um "perfil" do contador ou do *controller* que o habilita a assumir uma postura estratégica e a participar do primeiro time gerencial da empresa, pela relevância de sua participação. É preciso entender um pouco a evolução histórica da função do contador, principalmente dentro das grandes empresas, para captar a essência do que se pretende demonstrar.

Da década de 40 até a de 60, o contador vai evoluindo desde a preocupação com a *contabilidade financeira* até chegar à *contabilidade de custos* em termos bem detalhados e avançados. Apesar de existirem, desde a década de 20, complexos sistemas de contabilidade de custos para avaliação de inventários, para controle (custo-padrão) e até para a análise de retorno sobre o investimento (GM, Dupont, etc.), há pouca utilização para planejamento e tomada de decisões.

A partir dos anos 60 até os 80 é que se desenvolve, consolida e expande a visão e formação gerencial do Contador (a partir do livro de R. N. Anthony) da utilização crescente do custeamento direto para tomada de decisões, do maior desenvolvimento de métodos quantitativos aplicados aos negócios, à vulgarização, a partir da década de 70, dos microcomputadores.

O contador gerencial assume e entende as noções de risco, incerteza, custo de oportunidade, e entra no *pricing* de produtos e serviços munido de um ferramental mais poderoso de análise financeira e econômica.

Por outro lado, em nível de participação dentro da empresa, procura atuar como um "motivador" e "comunicador" dentro dos departamentos operacionais, sem, contudo, assumir uma postura nitidamente estratégica, isto é, ele acompanha e formula modelos de apuração sofisticados, mas ainda não participa da escolha dos objetivos e dos cursos alternativos de ação.

A partir dos anos 80, muitas empresas ingressam em programas de qualidade total, a fim de constarem do seleto grupo de empresas de classe mundial. As conseqüências para os contadores e *controllers* são perturbadoras:

- A essência e os procedimentos usuais da contabilidade de custos tradicional (e gerencial) começam a ser desafiados;
- surgem expressões e conteúdos novos e, às vezes, assustadores, como *Target Costing*, *Life-Cycle Costing* e *ABC Costing*, os quais, no mais das vezes,

devidamente analisados, nada mais são do que aperfeiçoamentos (importantes, é verdade) do que já existia e, outras vezes, novas denominações mais pomposas. O fato, todavia, é que são utilizados, principalmente, pelo pessoal mais novo, e os contadores e *controllers* precisam conhecer bem o que implicam e até que ponto os sistemas tradicionais precisam ser, de fato, parcial ou totalmente alterados.

Surge a necessidade, conforme admite Kaplan, de montar um *painel de indicadores* baseado não apenas em dimensões financeiras, como tradicionalmente feito, mas também em magnitudes físicas, qualitativas e de produtividade. É possível que tais indicadores ainda tenham de ser colhidos *ad hoc* e ainda não incluídos no sistema de informação formal e repetitivo. Todos esses desenvolvimentos, entretanto, mudam o "perfil" do *controller*, exercendo, ao mesmo tempo, duas ações: uma no sentido do maior aprofundamento técnico e outra para dotá-lo de uma visão global maior da empresa e seu entorno.

AS APTIDÕES REQUERIDAS DE UM CONTADOR ESTRATÉGICO

Como vimos, ao mesmo tempo que o *controller* dos anos 90 precisa investir verticalmente, isto é, conhecer as técnicas associadas aos programas de filosofia de qualidade total, com todos os desdobramentos que isto implica, como a necessidade de montar um painel de indicadores não apenas financeiros, mas também de produtividade, deve ser capaz de horizontalizar e ampliar seu conhecimento, para incluir o ambiente externo em que a empresa opera, o chamado "ecossistema" empresarial. No fundo, para montar uma empresa com filosofia de qualidade total, você precisa da colaboração de clientes, fornecedores e necessita prever as ações do governo e das agências reguladoras. Em muitos casos, esse entendimento vai além do âmbito nacional, para incluir as influências dos vários blocos econômicos e políticos mundiais. Aliás, esta condição é essencial para as empresas que desejam internacionalizar-se.

Assim, em seu esforço de educação continuada, o *controller* deverá estar atento às oportunidades de treinamentos e reciclagem em cursos de alta qualidade que abarquem os assuntos aqui citados, mantendo sempre uma atitude de equilíbrio para verificar, das técnicas que constituem as "novas modas" do momento, quais realmente se aplicam à sua empresa, e deverá tomar cuidado para, ao implantar um sistema extremamente moderno, deixar correr o sistema antigo em paralelo, até que todas as falhas e *bugs* do novo sistema sejam eliminados.

ÁREAS DE ATUAÇÃO E DE OPORTUNIDADES QUE, DEVIDAMENTE EXPLORADAS, PODEM LEVAR A ALTA ADMINISTRAÇÃO A CONSIDERAR O CONTADOR COMO PARTÍCIPE DO TIME ESTRATÉGICO

Em nível tático e operacional, o *controller* tem uma série de áreas de atuação que, se forem por ele exploradas devidamente, sem dúvida o levarão a integrar o primeiro time decisório da empresa, pela efetividade de sua participação. Vamos analisar, brevemente, algumas delas.

Montando um Painel de Indicadores para a Qualidade Total

Como foi analisado, hoje em dia as empresas que perseguem programas de qualidade total não podem mais se satisfazer apenas com indicadores de natureza financeira. Kaplan reporta-se a uns sete indicadores que devem ser observados de duas formas: como meta a ser alcançada e que reflete os parâmetros das empresas que já alcançaram níveis de qualidade mundial; em termos reais, periódicos (mensais,

por exemplo), que retrata o quanto das metas foi alcançado. Alguns dos indicadores citados:

- Custo unitário de conversão;
- tempo de ciclo de produção;
- entrega *on time*;
- qualidade (defeitos por milhão de peças ou produtos);
- linearidade da produção (a produção mensal deve ser, por exemplo, idealmente, 1/12 da anual prevista, a diária, 1/30 da mensal prevista, etc.);
- rotatividade dos estoques (muito alta);
- peças ou produtos refugo (muito baixo).

O *controller*, por outro lado, precisa montar um sistema capaz de avaliar o *custo da qualidade versus o custo da não-qualidade*. Deverá visualizar esse confronto, entretanto, em termos de médio e longo prazo, quando mais pesa o fato de não termos dado valor devido à qualidade total (altos custos de consertos, perda de cliente, etc.).

A participação do *controller* na montagem e acompanhamento da evolução de tais indicadores é um dos fatores de sucesso para sua atuação como homem-chave do *time estratégico*.

Montando um Sistema de Contabilidade por Responsabilidade

Os sistemas de informação contábil têm sido delineados para, quando muito, avaliar o desempenho das entidades, de suas principais divisões e departamentos operacionais, dos chamados centros de lucro ou de investimento, mesmo assim, para esses últimos, de forma bastante tímida ainda.

Pouco tem sido realizado, na prática, apesar da relativamente farta bibliografia sobre o assunto, para montar esquemas inteligentes de apuração contábil que consigam captar o efeito de tomadas de decisões, em vários níveis gerenciais, sobre itens de ativo, passivo, receitas ou despesas, controlados por várias pessoas dentro da organização.

Uma outra área em que podemos melhorar: além de avaliarmos o desempenho das divisões, por meio do ROI divisional, da apuração do valor do lucro divisional em excesso a seu custo de oportunidade, etc., não podemos deixar de assumir alguma responsabilidade na avaliação dos gerentes de tais unidades, que exige alguns parâmetros adicionais, tais como retorno sobre os ativos em relação aos quais o gerente da divisão teve participação efetiva na decisão de sua aquisição, comparação entre ROI orçado e real, avaliação da qualidade do produto ou serviço prestado pela divisão em face da sua importância estratégica para a entidade como um todo e outras medidas qualitativas.

Estabelecendo uma Forma Simples de Preços de Transferência

Como seqüência da área de atuação anterior, esta é outra em que o *controller*, tradicionalmente, tem deixado de atuar, não servindo como um atenuador de conflitos ou moderador. A falta de tradição em preços de transferência (o sistema em que as divisões que fabricam o produto – ou uma parte dele, transferindo-a para outra divisão – são creditadas por uma parte de lucro final, pelo estabelecimento de um *preço*

interno de transferência) é devida à:

- Excessiva ênfase dos sistemas contábeis em *centros de custos* e, como consequência;
- pouca ênfase no centro de lucro e/ou de investimento.

A contabilidade foi "bolada" para se chegar ao resultado final da inter-relação de mercado entre a empresa e o mundo exterior, mas pouca ênfase tem sido dada ao reconhecimento de quanto cada centro de lucro participou na geração do resultado global. Muito mais atrasados estamos no estudo da participação dos setores que não são centros de lucro, como, por exemplo, o de *Controladoria*, que, sem dúvida, participam na geração de resultados, a longo prazo, pelo efeito que a qualidade de seus serviços tem sobre as tomadas de decisões que levam à obtenção daquele lucro.

O *controller* moderno, mesmo que não esteja disposto a montar um complexo sistema formal de preços de transferência internos, ainda assim deverá ter uma clara percepção da contribuição de cada divisão, pelo menos na obtenção do lucro final; ser capaz, em reuniões de cúpula, de dar indicações inteligentes, servindo para evitar conflitos e enobrecendo sua participação como membro da equipe estratégica da empresa.

Existem outras áreas em que podemos encontrar oportunidades de participação, como a *contabilidade social*, com sua variante ecológica e ambiental. Por outro lado, podemos melhorar ou até mudar radicalmente algumas atitudes e "formas de pensar" tradicionais nos profissionais de origem contábil, mas que precisam ser reavaliadas. Por exemplo, temos de saber passar do raciocínio puramente aritmético, dos contadores, para o algébrico, dos economistas, sendo capazes, a partir de nossas experiências, de construir alguns *modelos*. Adicionalmente, também devemos ter a ousadia de passarmos da análise individual, item a item, ou feita numa perspectiva "micro", para uma visualização agregada, consolidada ou macroeconômica. Isto vai nos ajudar a avaliar a posição relativa de nossa empresa dentro do contexto.

CONCLUSÕES

I – Embora os sistemas contábeis, usualmente, não sejam montados para fornecer informações sobre "o quanto" foi realizado, em termos quantitativos, do que foi planejado estrategicamente, não é impossível que isto se torne realidade no futuro. Para isto, será necessário inserir no sistema cadastros de informação estruturada de natureza física e qualitativa;

II – de qualquer forma, os relatórios contábeis, principalmente do tipo *orçado versus real*, sempre contêm uma componente estratégica, como vimos;

III – mais importante, por enquanto, do que pretender chegar a uma *contabilidade estratégica* em termos sistêmicos é verificar e investir nas aptidões, conhecimentos, atitudes e ações para que o contador e o *controller*, de meros fornecedores passivos de informações (úteis embora), transformem-se em membros ativos da equipe de planejamento estratégico. Pela familiaridade com a informação e com os resultados de cursos de ação no passado, problemas podem ser evitados no futuro, no momento de planejá-lo. Para alcançar esta participação, são necessárias algumas condições, como:

a) desenvolver trabalhos nas áreas-chave já apontadas ou em outras, que avulsem e ponham em evidência a importância do sistema de informação contábil-gerencial e de seu delineador e gestor – o *controller*;

b) ganhar, por meio de estudo e observação, um conhecimento cada vez mais

globalizante da empresa e de seu ecossistema, bem como de negócios e perspectivas nacionais e internacionais;

c) acima de tudo, ter sempre presente a noção de "custo-benefício" de qualquer sistema de informação ou de mudanças que estejamos estudando para o nosso sistema.

É possível que o advento da contabilidade estratégica, com todos os requisitos sistêmicos e conceituais, ainda demore alguns anos para se consolidar. Enquanto isto, não podemos ficar esperando e perdendo as oportunidades (que já existem) de atuar, de forma envolvente, no âmbito tático e de sermos considerados capazes de participar do time estratégico da entidade.

Para ganharmos esta nova dimensão, entretanto, é preciso, também, saber correr riscos calculados, sair de nossa visão micro para uma participação e análise macroeconômica e, acima de tudo, pensar e atuar grande. Afinal, *mais importante do que informar é participar.*