

INFORMAÇÃO CONTÁBIL E A MEDIÇÃO DO DESEMPENHO GERENCIAL

Ernani Ott

Resumo:

A globalização dos mercados, o crescente aumento da competitividade, a redução do ciclo de vida dos produtos, os avanços tecnológicos sem precedentes, entre outros, têm modificado profundamente a gestão das empresas e obrigado os dirigentes a dispor de informações capazes de orientá-los no estabelecimento dos objetivos, na eleição de estratégias e na sua implementação e controle. A contabilidade gerencial deve prover estas informações. Para tal, é necessário que se desvincule do âmbito exclusivamente interno da empresa, se aprofunde na parte externa e adote uma dimensão estratégica, dando lugar ao surgimento do novo enfoque contábil; a contabilidade gerencial estratégica, tema central do presente trabalho.

Palavras-chave:

Área temática: *A Medição de Desempenho Gerencial*

INFORMAÇÃO CONTÁBIL E A MEDIÇÃO DO DESEMPENHO GERENCIAL

Ernani Ott
Doutor em Contabilidade
Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS
Av. Unisinos, 950 – CEP 93022-000 – São Leopoldo (RS)
E-mail: ernani@mercado.unisinos.br
Professor e Pesquisador

Área Temática: A medição do desempenho gerencial

INFORMAÇÃO CONTÁBIL E A MEDIÇÃO DO DESEMPENHO GERENCIAL

Área Temática: A medição do desempenho gerencial

RESUMO

A globalização dos mercados, o crescente aumento da competitividade, a redução do ciclo de vida dos produtos, os avanços tecnológicos sem precedentes, entre outros, têm modificado profundamente a gestão das empresas e obrigado os dirigentes a dispor de informações capazes de orientá-los no estabelecimento dos objetivos, na eleição de estratégias e na sua implementação e controle.

A contabilidade gerencial deve prover estas informações. Para tal, é necessário que se desvincule do âmbito exclusivamente interno da empresa, se aprofunde na parte externa e adote uma dimensão estratégica, dando lugar ao surgimento do novo enfoque contábil; a contabilidade gerencial estratégica, tema central do presente trabalho.

1 INTRODUÇÃO

Existe uma clara vinculação entre a contabilidade e o ambiente em que as empresas se encontram competindo, e onde a disciplina contábil se desenvolve, de tal forma que esta se encontra subordinada ao ambiente, ao mesmo tempo em que também o influencia.

Neste sentido Tua (1995,p.6), afirma que "a contabilidade e, portanto, um sistema contábil, não tem sentido nem justificativa se não está a serviço de um ambiente concreto". O citado autor constata, igualmente, que tanto o ambiente como a contabilidade têm evoluído de forma constante, "num diálogo e interrelação mútua, de maneira que a contabilidade tem refletido as mudanças do ambiente e, ao mesmo tempo, tem incidido sobre as mesmas"(p.14).

A contabilidade tem como principal função gerar informações que possibilitem aos usuários conhecer a realidade da unidade econômica e, com base nessas informações, estar capacitados a tomar decisões.

Considerando este fato, Glautier e Underdown (1986, p.22) assinalam que "a menos que as demonstrações contábeis tenham o potencial de influenciar decisões e ações, será difícil justificar os custos de prepará-las."

O papel informativo da contabilidade também está caracterizado na Deliberação CVM nº 29/86, p.21, ao defini-la como:

"Um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade com relação à entidade objeto de contabilização".

Portanto, a contabilidade é parte integrante de um sistema de informação, sepultando de vez o antigo conceito que a considerava um elemento destinado a cumprir determinadas exigências fiscais (Fowler Newton,1982).

2 O SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A contabilidade financeira, elaborada com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, e a contabilidade gerencial, que adota para sua elaboração o conceito de relevância, são consideradas como dois subsistemas que dão conformidade ao sistema de informação contábil.

Neste sentido, Iglesias Sánchez (1995,p.725) assinala que "se considerarmos a ambos subsistemas como dois conjuntos, sua interseção dará lugar a um terceiro subsistema de informação; a contabilidade de custos".

Desta forma, é possível representar o sistema de informação contábil como segue:

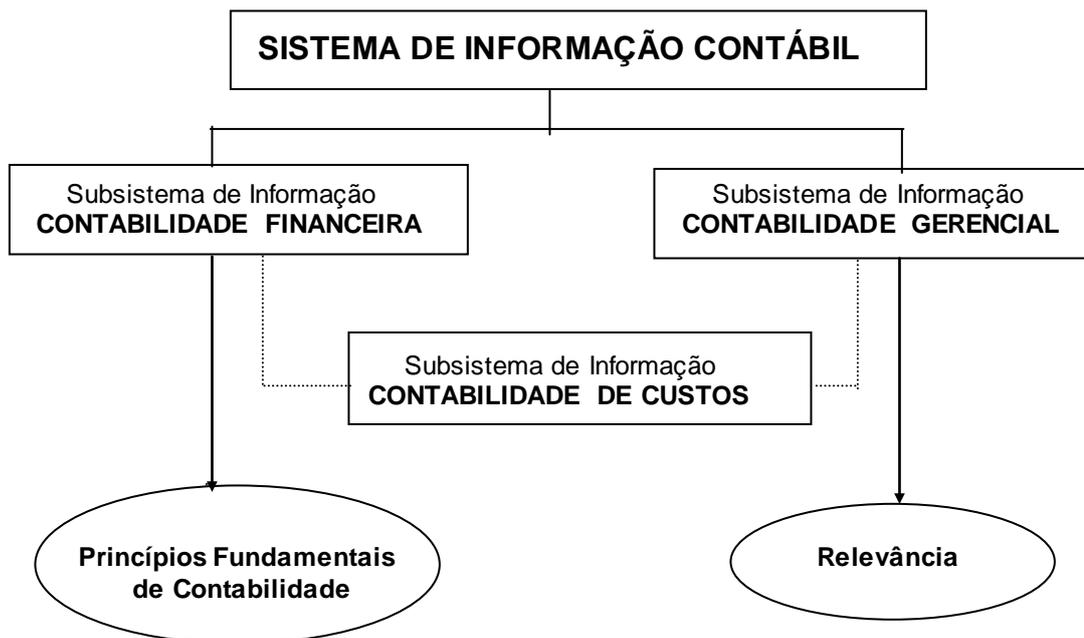


Figura nº 1 - Sistema de informação contábil

Elaboração própria baseada em Iglesias Sánchez,1995.

Cada um destes subsistemas deve atender as demandas de informação dos distintos usuários, a saber (Belkaoui,1992 apud Iglesias Sánchez, 1995, p.726):

1 - Contabilidade financeira

Responsável pelo fornecimento de informações dirigidas a usuários externos.

2 - Contabilidade de custos

Responsável pela avaliação da produção e controle dos custos, objetivando minimizá-los.

3 - Contabilidade gerencial

Responsável pela geração de informações destinadas à tomada de decisões por parte dos dirigentes, estando enfocada para a maximização dos resultados.

Para Flegm (1996), a contabilidade deve assumir a condição de linguagem dos negócios do futuro. Para tanto, o autor sugere que seu ensino

seja ampliado de tal forma que os profissionais estejam em condições de analisar, interpretar e comunicar esta linguagem. Isso exige bons conhecimentos em disciplinas básicas de administração, com uma formação generalista que os capacite a atuar no âmbito de toda a empresa.

Pode-se dizer que a contabilidade se perfila como o principal sistema de informação dentro do sistema global de informação da empresa, fornecendo informações tanto para terceiros, através da contabilidade financeira, como para a adoção de decisões táticas e operacionais, através da contabilidade de custos e da contabilidade gerencial.

As informações necessárias para a tomada de decisões de caráter estratégico e estrutural, serão fornecidas por um terceiro ramo da contabilidade; a contabilidade gerencial estratégica.

O processo evolutivo destes três ramos da contabilidade é contínuo, na medida em que buscam atender as demandas dos seus respectivos usuários, as quais, por seu turno, estão sofrendo mudanças permanentes (Álvarez López & Blanco Ibarra, 1990).

A figura, a seguir, representa o que tem sido denominado de estrutura contábil triangular, refletindo os três ramos da contabilidade a que se fez referência:

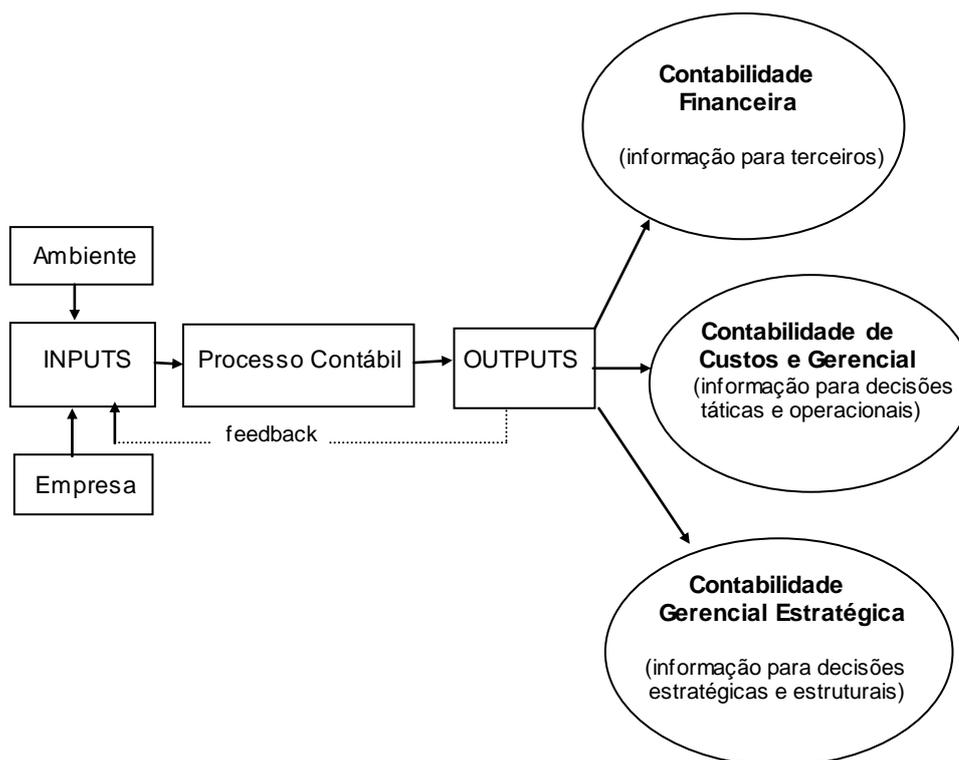


Figura nº 2 - Estrutura contábil triangular

Fonte: Álvarez López & Blanco Ibarra, 1990, p.546.

3 A CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial é considerada uma evolução e aperfeiçoamento, tanto qualitativo como quantitativo, da contabilidade de custos (Álvarez López et alii, 1993; Sáez Torrecilla et alii, 1994).

A informação produzida no âmbito da contabilidade gerencial é uma informação que se destina ao uso interno da empresa, especialmente pelos tomadores de decisões.

Álvarez López et alii (1993) fazem as seguintes considerações acerca de alguns aspectos relacionados com o campo de atuação da contabilidade gerencial:

- a) o fato de que a informação fornecida pela contabilidade gerencial seja utilizada no âmbito interno da empresa, não impede que ao menos uma parte da mesma possa, atendendo interesses da própria empresa, dirigir-se ao seu exterior como forma de revelá-la aos demais agentes econômicos interessados;
- b) para cumprir com sua função, a contabilidade gerencial tem que contar, necessariamente, com informações que procedem do exterior da empresa, tratando de combiná-las com os dados gerados no seu interior;
- c) a aplicação da contabilidade gerencial encontra acolhida não só na empresa, como unidade microeconômica por excelência, mas também, no âmbito de qualquer outro tipo de entidade, inclusive de fins não lucrativos.

O Comitê de Contabilidade Financeira e Gerencial da Federação Internacional de Contadores (IFAC) define a contabilidade gerencial como:

O processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação (financeira e operacional), utilizada pela direção para o planejamento, avaliação e controle interno de uma organização e para assegurar o uso e a guarda de seus recursos (Management Accounting, June 1988, p.27).

Para Bromwich (1988), trata-se de uma definição muito ampla e que compreende a totalidade das atividades dos contadores, além de ser conservadora na medida em que enfatiza os aspectos de acumulação e comunicação de informação, dando a entender que dita informação é elaborada com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, limitando-se a dados rotineiros e sobre custos passados (estáticos), enquanto que a contabilidade gerencial deve ser dinâmica, com um posicionamento direcionado ao futuro.

Uma das mais importantes funções da contabilidade gerencial que é o fornecimento de informação para apoiar o processo de tomada de decisões, não está contemplada na referida definição.

Além disso, depreende-se da definição, que o contador gerencial está incumbido de prover informação para a direção, enquanto segundo posicionamento de Bromwich (1988) e de outros tantos autores, o contador gerencial deve fazer parte do grupo diretivo, participando de forma integral nas decisões.

3.1 Evolução da contabilidade gerencial

Bhimani e Bromwich (1992) assinalam que durante os anos oitenta, os estudiosos da contabilidade, especialmente nos Estados Unidos, manifestaram suas críticas aos procedimentos utilizados na contabilidade gerencial. Ponderavam que os sistemas tradicionais não consideravam a crescente pressão competitiva enfrentada pelas empresas, nem contemplavam o

surgimento e desenvolvimento de novas tecnologias, tornando imprescindível sua reformulação.

Constataram, também, que a contabilidade gerencial se encontrou de certa forma paralisada depois da 1ª Guerra Mundial, como resultado da grande importância e prioridade atribuída às informações produzidas pela contabilidade financeira, o que fez com que a mesma ficasse durante mais de setenta anos subordinada às exigências da contabilidade financeira, para a elaboração das demonstrações contábeis anuais.

Johnson & Kaplan (1988, p.15) chamam a atenção no sentido de que o redesenho dos sistemas de contabilidade gerencial devem estar enquadrados dentro de "um novo marco conceitual para reforçar o processo unitário de planejamento e controle, do qual se derivam as principais decisões da empresa".

Da mesma forma, para Álvarez López & Blanco Ibarra (1990a), a contabilidade gerencial tem estado excessivamente concentrada no curto prazo, devendo evoluir e estar capacitada a oferecer aos decisores informação relevante para o processo coerente de planejamento e controle.

O crescimento proporcional dos custos indiretos frente aos custos diretos, constatável na nova organização, que utiliza cada vez mais intensivamente os avanços tecnológicos, impõe uma nova concepção da contabilidade gerencial com "o desenvolvimento de enfoques mais flexíveis(...) e a construção de um controle de gestão e medidas de desempenho mais eficientes" (Blanco Dopico, 1994, p.407).

Neste sentido Carballo Veiga (1990) identifica alguns aspectos que conformam o atual enfoque dos sistemas de contabilidade gerencial, destacando que:

- a) já não é suficiente ter uma série de dados disponíveis. O que se necessita na atualidade é informação. Por outro lado, a maior complexidade dos processos operacionais e o incremento das condições competitivas, reforçam a necessidade de simplicidade, rapidez, relevância e razoabilidade da informação que deve ser fornecida;
- b) a crescente instabilidade do ambiente, requer uma informação baseada em maior grau em custos futuros;
- c) a progressiva redução da mão de obra direta como componente de custo do produto, provocada pela automatização dos processos de fabricação, faz com que a mesma já não sirva mais de base para o rateio dos custos indiretos, cada vez mais representativos;
- d) em função dos investimentos em tecnologia, os custos fixos assumem cada vez maior relevância frente aos custos variáveis, o que implica em maiores custos de amortização e serviços de apoio à produção;
- e) o conhecimento da posição competitiva da empresa passa a ser um dado de grande relevância, "o que introduz a necessidade de medir-se parâmetros diferentes aos tradicionais da contabilidade de custos; mais qualitativos e mais ligados à estratégia da empresa" (p.25-27).
- f) os contadores podem e devem dispor de mais tempo e dedicação para as tarefas de concepção e manutenção dos sistemas de gestão, deixando as tarefas de coleta, acumulação e processamento da informação, a cargo dos meios informáticos.

Ao conceber-se um sistema de contabilidade gerencial, deve-se ter em conta alguns aspectos, entre os quais se destacam (Kaplan, 1984; Blanco Dopico, 1991):

1 - A contabilidade gerencial deve estar enquadrada na estratégia geral da empresa. Não pode figurar como uma disciplina isolada que desenvolve seus procedimentos e sistemas de medição divorciados das metas e estratégias da empresa.

2 - Além de determinar o objetivo do sistema de contabilidade gerencial, é necessário considerar a quem, de que forma e em que momento a informação deve ser dirigida.

3 - O sistema de contabilidade gerencial, além de considerar atributos como precisão e eficácia, deve ter flexibilidade suficiente para atender as distintas demandas dos dirigentes.

4 - O sistema de contabilidade gerencial deve deixar claro os desvios entre o previsto e o resultado efetivamente alcançado, proporcionando ao mesmo tempo condições para que os dirigentes possam tomar as decisões adequadas à consecução dos resultados esperados.

5 - O fator humano e a cultura da organização, entre outros, são elementos igualmente importantes a serem considerados na concepção do sistema de contabilidade gerencial.

3.2 A dimensão estratégica da contabilidade gerencial

3.2.1 A gestão estratégica de custos

Na segunda metade dos anos setenta, os países industrializados do ocidente foram impactados pela denominada **filosofia da excelência empresarial** patrocinada pelo Japão, Taiwan, Coréia do Sul, etc., baseada na utilização de novas e mais avançadas tecnologias de produção e de novas filosofias de gestão das empresas (Nakagawa, 1993).

Como observa Nakagawa (1993), a competição entre as empresas antes de 1970, se baseava principalmente em custos (sistema Ford) ao passo que com o advento da filosofia da excelência empresarial, a competição está sendo realizada com base na qualidade e flexibilidade (sistema Toyota).

A orientação das empresas dentro dessa nova realidade, deu origem a implementação da gestão estratégica de custos (*strategic cost management*) principalmente a partir dos trabalhos de Shank (1989) e Shank & Govindarajan (1989).

Contrariamente aos sistemas tradicionais de custos, a gestão estratégica de custos assume em sua concepção uma postura pró-ativa, orientada à gestão e redução de custos, planejamento, etc., (Nakagawa, 1993) e trata de relacionar o papel da informação contábil interna com o desenvolvimento e implementação das estratégias de negócios (Shank, 1989; Shank & Govindarajan, 1989).

Shank (1989, p. 50), propõe que a gestão estratégica de custos leve em consideração a utilização, por parte dos dirigentes da empresa, "da informação de custos especificamente dirigida a uma ou mais das quatro etapas do ciclo de gestão estratégica (formulação das estratégias, comunicação em toda a organização, implantação e controle do desenvolvimento, e implementação das estratégias), considerando a gestão dos negócios como um processo

cíclico contínuo formado por quatro etapas e jogando a informação contábil, em cada uma delas, um determinado papel”.

Assim considerada a contabilidade gerencial, pode-se extrair três importantes conclusões (Shank & Govindaraj, 1993):

- a) a contabilidade deve estar a serviço da gestão, o que equivale a dizer que ela não é um fim em si mesma. Suas técnicas ou sistemas terão validade na medida em que propiciam sucesso à empresa;
- b) técnicas ou sistemas específicos devem ser adotados considerando a finalidade para a qual é elaborada a informação. Algumas análises contábeis válidas para uma determinada finalidade, não o são para outra;
- c) todos os sistemas contábeis devem apresentar consistência entre seus diversos elementos e, naturalmente, com o contexto estratégico.

O acompanhamento dos custos numa estrutura de gestão estratégica de custos, requer a adoção de uma visão interna e externa da empresa, denominada cadeia de valor. Esta, representa um conjunto de atividades estratégicas que a empresa desenvolve em suas distintas áreas funcionais e que são relevantes para a compreensão do comportamento dos seus custos, assim como de suas fontes de diferenciação existentes e potenciais. Estas atividades incluem o desenho, produção, distribuição e serviços (Porter, 1987).

Para Tachibana et alii (1995,p.288-289), a cadeia de valor da empresa se encontra encaixada num sistema que inclui as cadeias de valor dos fornecedores e dos clientes. A empresa pode intensificar sua lucratividade compreendendo não somente sua própria cadeia mas, também, como suas atividades de valor se ajustam dentro da cadeia de valor dos fornecedores e clientes.

3.2.2 A contabilidade gerencial estratégica

No atual cenário competitivo, a contabilidade gerencial adquire particular relevância, na medida em que deve produzir informações estratégicas capazes de apoiar adequadamente o processo de tomada de decisões estratégicas, que servirão para direcionar as ações futuras da empresa (Álvarez López & Blanco Ibarra, 1993a).

Para alcançar tal objetivo, a contabilidade gerencial é obrigada a se desvincular da planta da fábrica e dirigir-se, também, às questões relacionadas com o mercado e os desafios que dele provém, além de preocupar-se com a medição do valor agregado da empresa frente aos seus competidores (Bromwich, 1990).

Isso exige um atributo a mais da contabilidade gerencial que é a análise do desempenho da empresa no mercado, utilizando segundo Bromwich (1990, p.28), "variáveis estratégicas num horizonte de decisão suficientemente longo para que o planejamento estratégico seja exitoso".

Ward (1992, p.155) assinala que para que a contabilidade gerencial se torne um verdadeiro instrumento de apoio às decisões empresariais, deve "avaliar o impacto do ambiente externo tão bem quanto as interrelações financeiras internas relevantes".

Tendo-se em conta que a direção estratégica deve prestar a máxima atenção ao ambiente externo e ao desenvolvimento interno da empresa, esta área da contabilidade gerencial assume, necessariamente, uma dimensão

estratégica, transformando-a no que vem sendo denominado de **contabilidade gerencial estratégica** (Ward, 1992).

A existência desse novo enfoque contábil é justificada por Álvarez López & Blanco Ibarra (1993a), ao mencionar que:

- a) a análise do ambiente externo não encontra acolhida no âmbito da contabilidade interna;
- b) a estratégia não tem sido considerada pela maioria dos estudiosos nos fundamentos da contabilidade gerencial;
- c) as análises interna e externa da organização não são tratadas com o devido rigor, extensão e coerência pela contabilidade gerencial.

3.2.2.1 Definição de contabilidade gerencial estratégica

A primeira definição de contabilidade gerencial estratégica surgiu num Simpósio promovido pelo Instituto de Contadores de Custos e Gerenciais (*Institute of Cost and Management Accountants*) celebrado em Oxford, no mês de janeiro de 1981, num trabalho apresentado pelo professor Kenneth Simmonds, denominado Contabilidade Gerencial Estratégica (*Strategic Management Accounting*).

Simmonds (1981, p.26) define a contabilidade gerencial estratégica como:

“O provisionamento e análise dos dados da contabilidade gerencial acerca de um negócio e de seus concorrentes, para usá-los no desenvolvimento e vigilância da estratégia do negócio, em particular os níveis e tendências dos custos e preços, quantidades, cota de mercado, *cash-flow* e a proporção de demanda dos recursos totais da empresa”.

Como se observa, o autor enfatiza que a contabilidade gerencial deve estar atenta tanto no que se passa na empresa, quanto no seu ambiente externo, contribuindo para a avaliação e desenvolvimento da posição competitiva de cada unidade de negócio.

O maior sucesso no século XXI, segundo Porter (1987), estará reservado àquelas empresas que estiverem em condições de dispor da melhor informação, a qual, por seu turno, é obtida mediante a análise do ambiente e da organização, resultando de sua adequada relação, a terceira parte que compõe o diagnóstico da empresa e corresponde à avaliação de sua posição competitiva atual.

À contabilidade gerencial estratégica cabe a importante tarefa de avaliação destas três partes do diagnóstico empresarial (Álvarez López & Blanco Ibarra, 1992a).

3.2.2.2 Objetivos da contabilidade gerencial estratégica

As empresas obtêm os seus lucros no mercado e é, também, no mercado que as mesmas sofrem constante pressão dos competidores. Considerando este fato, Bromwich (1988) assinala que a contabilidade gerencial estratégica tem como objetivo a avaliação das vantagens comparativas da empresa frente aos seus competidores e a avaliação dos lucros proporcionados pelos produtos ao longo de sua vida útil, bem como dos lucros que a mesma alcança com a venda de seus produtos a longo prazo.

Conclui que a contabilidade gerencial estratégica não deve preocupar-se unicamente em recolher dados sobre os negócios dos competidores, mas sim, requer-se da mesma (Bromwich,1988, p.27):

1 - A avaliação dos lucros dos produtos da empresa sob:

"a) a perspectiva do cliente

- incremento da qualidade do produto;
- redução de custos e preços;
- aumento do nível de confiança, redução das reclamações sobre serviços, pedidos de garantia, etc.;
- maior flexibilidade de resposta às demandas dos clientes;
- novos produtos.

b) a perspectiva da empresa

- maior flexibilidade na produção;
- melhor serviço pós-venda;
- redução do risco".

2 - A estimativa dos custos da empresa em relação aos seus competidores

Para alcançar este objetivo, é fundamental que sejam estimados os lucros relativos, obtidos pela empresa como resultado de economias de escala e de economias proporcionadas pela carteira de seus produtos.

É importante, também, que a empresa esteja preocupada em estimar a importância dos custos fixos, assim como pela redução de custos gerados com barreiras de entrada.

3 - A ênfase no custo do ciclo de vida dos produtos

Para tal, é necessário calcular-se o valor atual da empresa, os elementos que o compõe, além do acompanhamento e aprovação das mudanças no transcurso do tempo.

Assim, a contabilidade gerencial estratégica desempenha um papel relevante na formulação dos planos de longo prazo da empresa, na formulação da estratégia corporativa, na elaboração de prognósticos e na avaliação dos competidores (Bromwich,1988), ressaltando a posição competitiva relativa da organização, já que é justamente através da obtenção de vantagens competitivas que os resultados são alcançados (Ward,1992).

O sistema de contabilidade gerencial estratégica deve, pois, proporcionar a alta direção da empresa as informações relevantes e oportunas para apoiar suas decisões estratégicas e estruturais (Wart,1992; Álvarez López & Blanco Ibarra, 1993).

Álvarez López & Blanco Ibarra (1990a) completam estas idéias, assinalando que incumbe também à contabilidade gerencial estratégica, a interpretação e comunicação da informação necessária para o estabelecimento e eleição da estratégia, bem como para sua implementação e controle. Isso implica considerar tanto o ambiente externo (informação externa) como a própria organização (informação interna) e sua provável evolução.

Desta forma, além do fornecimento de informação sobre o desempenho relativo da empresa, a contabilidade gerencial estratégica deve analisar dados obtidos no mercado e que se referem ao grau de satisfação dos clientes, ajudando no estabelecimento da posição competitiva da mesma (Álvarez López & Blanco Ibarra,1993).

3.2.2.3 Obtenção e interpretação de informação estratégica

A contabilidade gerencial estratégica analisa uma série de dados que têm origem principalmente nas três fontes a seguir (Alvarez Lopez & Blanco Ibarra, 1993a):

- a) na contabilidade financeira e na contabilidade de custos/gerencial;
- b) no ambiente externo e em outras áreas econômicas e
- c) em informações não financeiras da empresa.

Estes dados, uma vez integrados e analisados, produzem a informação estratégica que permite determinar a posição competitiva da empresa, indispensável à elaboração de suas estratégias.

As inter-relações da contabilidade financeira e gerencial com a contabilidade gerencial estratégica, podem ser visualizadas na figura a seguir:

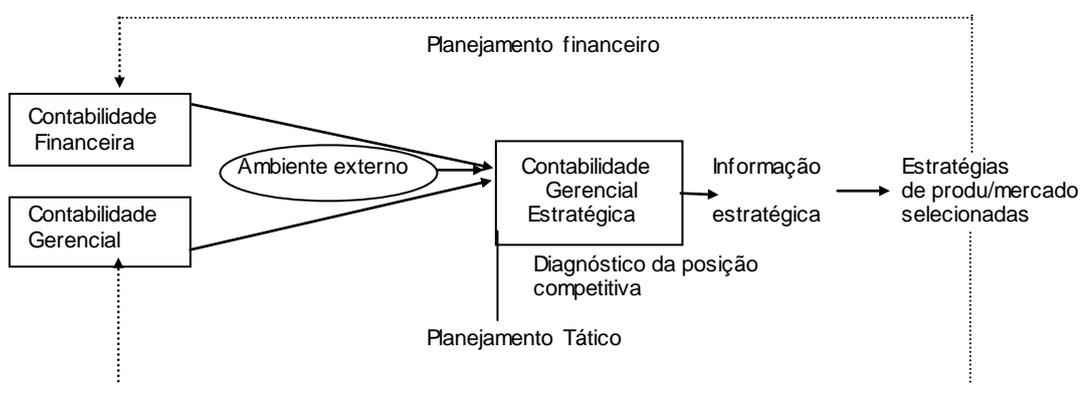


Figura nº 3 - Inter-relacionamento da contabilidade financeira e gerencial com a contabilidade gerencial estratégica

Fonte: Alvarez Lopez & Blanco Ibarra, 1991a, p.5.

3.2.2.4 Avaliação ou análise do ambiente externo

Para obter sucesso nas suas estratégias, é fundamental que a organização se adapte ao ambiente competitivo como forma de garantir sua sobrevivência e crescimento.

A amplitude e profundidade da análise do ambiente externo dependem, freqüentemente, da natureza da atividade industrial e do grau de conhecimento, experiência e capacidade de julgamento do analista.

Este, deve buscar a compreensão integral do ambiente externo, tratando de identificar e analisar as oportunidades que ele oferece e que devem ser aproveitadas ao máximo pela empresa, bem como as ameaças, que se não forem neutralizadas adequadamente, podem significar um risco considerável para a sua sobrevivência. No diagnóstico devem ser consideradas as forças mais cruciais identificadas pelos pesquisadores, sendo aconselhável, por isso, segmentar o ambiente de acordo com referidas forças.

Segundo McNamee (1988) estas forças são o segmento competitivo, o segmento de marketing, o segmento economia, o segmento legal/governo, o segmento sócio-cultural e o segmento tecnológico.

3.2.2.5 Avaliação ou análise da organização

A contabilidade gerencial estratégica intervém na análise da organização, avaliando e estudando as grandezas econômico-financeiras que mais se relacionam com o ambiente, como preço de venda, unidades físicas e monetárias vendidas, custos unitários e totais, margens de contribuição para cada produto ou segmento lucrativo, margens de lucro, *cash-flow*, etc. (Álvarez López & Blanco Ibarra, 1990b).

Na análise da organização, deve-se considerar as seguintes partes (McNamee, 1988):

1 - Cultura

Em cada organização há uma série de valores e atitudes que se propagam em toda a sua extensão, e que fazem com que os colaboradores tenham um comportamento dirigido para a consecução dos objetivos propostos. Esses valores e atitudes conformam a cultura da organização.

2 - Poder

O poder equivale à habilidade que tem determinada pessoa ou grupo de pessoas de influenciar o comportamento de outras pessoas ou grupos. O conhecimento do processo de poder na organização, ajuda na interpretação de suas estratégias, operações e comportamento.

3 - Liderança

O sucesso ou fracasso de uma organização tem relação direta com a direção estratégica adotada. Uma liderança eficaz pode ser obtida tanto com a utilização de uma direção autocrática e coercitiva, como através de uma direção democrática e participativa.

Num sistema de direção estratégica, a liderança deve estar em sintonia com a organização, possibilitando alcançar uma gestão eficiente. Isso é mais relevante que o próprio estilo adotado.

4 - Objetivos

Os objetivos devem manter uma estreita relação com a missão geral da organização, uma vez que significam o ponto de partida básico da análise estratégica (Álvarez López & Blanco Ibarra, 1992).

Enquanto a missão ou finalidades gerais da organização estão expressas em termos qualitativos, como ótimo serviço ao cliente, melhor qualidade possível, integração máxima do pessoal, etc., os objetivos se expressam em termos quantitativos como percentagem de rentabilidade sobre as vendas e/ou capitais, participação relativa no mercado, incremento percentual nas vendas, etc.

5 - Estrutura organizacional

O exame da estrutura organizacional é importante uma vez que esta deve ser adequada aos objetivos perseguidos pela organização, suas estratégias e operações. Portanto, o desempenho de uma organização depende em grande parte de sua estrutura organizacional.

6 - Análise funcional

Permite identificar as forças e fraquezas que as distintas funções da organização apresentam, ou seja, de que forma os objetivos gerais estão traduzidos em sub-objetivos e metas para cada função, devendo estes estar orientados para a consecução daqueles.

O perfeito equilíbrio entre as distintas funções nem sempre é possível, já que há momentos em que algumas devem ser potencializadas mais que outras.

3.2.2.6 Determinação da posição competitiva da organização

A última parte do diagnóstico se refere à determinação da posição competitiva da organização.

A contabilidade gerencial estratégica contribui no processo de determinação da posição competitiva da organização, fornecendo à alta direção informações (Álvarez López & Blanco Ibarra, 1994):

- a) relacionadas com os competidores:
 - produtos e serviços, desenho, custo, qualidade, preços, etc.;
 - canais de distribuição e serviço pós-venda.
- b) relacionadas com o grau de competitividade do setor:
 - oportunidades e ameaças do ambiente externo;
 - forças e fraquezas da empresa.
- c) relacionadas com as estratégias seguidas pelas empresas consideradas excelentes (*benchmarking*).

3.2.2.7 O responsável pela contabilidade gerencial estratégica

Considerando-se o papel que deve desempenhar a contabilidade gerencial estratégica numa organização, cabe esperar que o seu responsável se implique na gestão empresarial.

Na maioria das organizações este profissional é denominado *controller* e começa também a ser chamado de gerente ou diretor de informação.

Nessa condição, o mesmo deve integrar o grupo diretivo, desenvolvendo uma atitude positiva no apoio à decisão e na avaliação do desempenho da empresa, além de participar no processo de planejamento estratégico, pois é o responsável pelo sistema de informação estratégica, gerado com base no conceito de contabilidade gerencial estratégica (McNair et alii, 1989; Goldenberg, 1994).

Nas empresas que adotam o sistema de custeio baseado nas atividades (ABC), este profissional é a pessoa mais capacitada para determinar os fatores que comandam os custos e que orientam sua distribuição, constituindo-se num elemento ativo do processo de redução de custos (Castelló, 1991).

Alet (1988) assinala que a partir da verdadeira revolução nos meios disponíveis para o tratamento da informação e das mudanças no mundo competitivo, o responsável pela contabilidade gerencial estratégica vem adquirindo uma posição muito destacada, sendo chamado para assumir o papel de executivo chave dentro da parte estratégica da organização.

Para Pipkin (1989), o *controller* se encontra em ótimas condições para liderar o processo de planejamento e controle da empresa, uma vez que é quem melhor a conhece na sua totalidade. Isto converte-o numa parte integral do processo de tomada de decisões empresariais.

Mackey (1991) também observa a evolução deste profissional rumo à gestão e assinala que o sistema de contabilidade gerencial tem que produzir medidas de custos e rendimentos (não sempre de natureza financeira), que enfatizem a relevância. Ressalta que, ao relacionar-se diretamente com as decisões gerenciais, este profissional está em melhores condições de levar a bom termo as mudanças necessárias nos dados contábeis, tornando-os mais compatíveis com as novas tecnologias.

Em Kunz (1996), se recolhe alguns comentários sobre as mudanças que a empresa 3M vem realizando no seu departamento de controladoria, visando adaptá-lo às exigências dos novos tempos:

- a especialização no cálculo de custos exigida no passado, está sendo substituída por uma experiência empresarial e financeira mais diversificada;
- está sendo exigido dos *controllers* um melhor equilíbrio nos conhecimentos de contabilidade, sobre a empresa em geral e sobre os recursos humanos;
- os *controllers* estão reconhecendo o efeito que a mudança dos fatores externos provoca sobre sua função;
- os *controllers* estão conscientes da necessidade de reduzir seus ciclos de tempo, através de uma maior aproximação aos seus "clientes";
- os *controllers* estão se adaptando às condições competitivas do exterior que influenciam e impulsionam a empresa;

Analisando o papel da contabilidade gerencial estratégica no processo de adoção de decisões, Álvarez López & Blanco Ibarra (1991a, p.26) consideram que a alta missão do responsável pela mesma tem três funções básicas:

"a) comunicar, em tempo oportuno, informação estratégica relevante à alta direção para apoiar o processo de adoção de decisões estratégicas e estruturais;

b) liderar o processo, mais ou menos formalizado, de planejamento estratégico e de seu controle, que guie a atuação da empresa nos próximos anos;

c) participar na tomada de decisões estratégicas e estruturais, devido aos amplos conhecimentos de tipo generalista que possui da empresa no seu conjunto".

CONCLUSÃO

A gestão empresarial vem sofrendo significativas modificações nos últimos anos, em função das mudanças cada vez mais intensas e mais rápidas do ambiente competitivo, que tem passado de estável a turbulento, aumentando o grau de dinamismo, complexidade e incerteza no campo empresarial.

Por encontrar-se estreitamente vinculada ao ambiente que circunda as organizações, a contabilidade reage às suas mudanças e busca dar as respostas adequadas às demandas de informação requeridas pelos dirigentes, para garantir a sobrevivência e desenvolvimento das mesmas.

Os modelos e procedimentos utilizados na contabilidade gerencial tradicional já não dão estas respostas, devendo a mesma adotar uma dimensão estratégica para possibilitar, também, o fornecimento de informações de caráter estratégico e estrutural à alta direção.

Para tanto, faz-se necessário que a informação contábil dê ênfase aos fatores críticos de sucesso, incorporando às informações financeiras tradicionais, informações de caráter não financeiro. Tal exigência deu lugar ao surgimento nos últimos anos de dois novos e importantes enfoques no âmbito da contabilidade gerencial tratados neste trabalho; a gestão estratégica de custos e a contabilidade gerencial estratégica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALET, J. Perspectivas de la Contabilidad Directiva y del Controller en España. XXV Años de Contabilidad Universitaria en España, Madrid, Instituto de Planificación Contable, 1988.

ALVAREZ LOPEZ, José & Blanco Ibarra, Felipe. El marco de la contabilidad de gestión: la contabilidad de dirección estratégica. Técnica Contable, vol.XLII, 1990,pp.545-552.

_____. La contabilidad de gestión en el ámbito de un nuevo paradigma contable: la contabilidad de dirección estratégica. Técnica Contable, vol. XLII,1990 a, pp.305-318.

_____. El marco de la contabilidad de gestión: la contabilidad de dirección estratégica. Técnica Contable, vol. XLII, 1990b, pp.545-552.

_____. Evolución de la contabilidad de gestión. Partida Doble, nº 11, abril 1991, pp.4-13.

_____. La contabilidad de dirección estratégica en el proceso de adopción de decisiones..Partida Doble, n] 18, diciembre 1991a, pp.21-27.

_____. Información contable relevante para apoyar el proceso de planificación estratégica. Técnica Contable, vol. XLIV, 1992 , pp.21-36.

_____. La contabilidad de dirección estratégica en el proceso empresarial de mejora continua.Técnica Contable, vol. XLV, 1993 , pp.768/786 e 800.

_____. Enfoque sistémico de la contabilidad de dirección estratégica. Técnica Contable. vol. XLV,1993a, pp.469-486 e 494.

_____. La contabilidad directiva en el proceso de optimización de la gestión empresarial. Técnica Contable, vol. XLVI, 1994, pp.689-704.

ALVAREZ LOPEZ, José et.alii. Introducción a la contabilidad de gestión. Madrid. McGraw-Hill Interamericana de España S.A., 1993 (coordenação de Vicente Ripoll Feliu).

BELKAOUI, Ahmed. The new foundations of Management Accounting. New York, Quorum Books, Westport 1992, citado em Iglesias Sánchez, 1995, op.cit.

BHIMANI, Al & Bromwich, Michael. Management Accounting: evolution in progress.Cap.2 do livro Management Accounting Handbook, editado por Colin Drury, U.K., CIMA, 1992, pp.14-35.

BLANCO DO PICO, María Isabel. La contabilidad estratégica como respuesta de la contabilidad de gestión frente a las tecnologías innovadoras. Técnica Contable, vol. XLIII, 1991, PP.61-68 e 86.

_____. Contabilidad de Costes - Análisis y Control. Madrid,Ediciones Pirámide,S.A.,1994.

BROMWICH, Michael. Managerial Accounting Definition and Scope - from a Managerial View. Management Accounting, U.K., september 1988, pp.26-27.

_____. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. Accounting, Organizations and Society, vol.15, nº 1/2, 1990, pp. 27-46.

CARBALLO VEIGA, Juan, F.P. Control de la Gestión Empresarial. Madrid, ESIC Editorial, 1990.

CASTELLÓ TALIANI, Emma. Los nuevos desafíos de la contabilidad de gestión. Boletín AECA, nº 25, 1º cuatrimestre, 1991, pp.4-6

CVM (Comissão de Valores Mobiliários). Deliberação CVM nº 29, 1986.

FLEGM, Eugene H. The Future of Management and Financial Accounting. Journal of Cost Management, vol.9, nº 4, Winter 1996, pp.44-45.

- FOWLER NEWTON, Enrique. Contabilidad Superior. Buenos Aires, Ediciones de Contabilidad Moderna, S.A., 1982.
- GLAUTIER, M.W.E. & UNDERDOWN, B. Accounting Theory and Practice. London. Pitman Publishing, 3th.ed., 1986.
- GOLDENBERG, Marta da C.Louro. Contabilidade estratégica: o papel do controller no processo de planejamento estratégico. São Paulo, FEA/USP, 1994.
- IGLESIAS SANCHEZ, José Luis. La contabilidad de gestión:su contribución a la toma de decisiones empresariales. VIII Congreso AECA. Sevilla, septiembre 1995, Tomo 2, Madrid, AECA-IACJC, 1995, pp. 723-737.
- JOHNSON, H.Thomas & KAPLAN, Robert S. La contabilidad de costes - auge y caída de la contabilidad de gestión. Madrid, Plaza & Janes Editores S.A., 1988 (tradução de Marta Duran).
- KAPLAN, Robert S. The evolution of Management Accounting. The Accounting Review, vol. LIX, nº 3, July 1984, pp.390-418.
- KUNZ, David A. 3M: la excelencia en gestión contable. Harvard-Deusto Finanzas & Contabilidad, nº 9, enero/febrero 1996, pp.6-12.
- MACKKEY, J. MRP, JIT and automated manufacturing and the role of accounting in production management. Cap. 10 no livro Issues in Management Accounting. Ashton, Hopper & Scapens, 1991, pp.193-218.
- McNAIR, Carol J. et alii. Crisis y revolución de la contabilidad interna y de los sistemas de información. Madrid, TGP - Tecnologías de Gerencia de Producción, S.A., 1989.
- McNAMEE, P. Management Accounting: Strategic Planning and Marketing. London, Heinemann Professional Publishing, 1th ed., 1988.
- NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos: conceito, sistemas e implementação. São Paulo, Editora Atlas S/A, 1993.
- NAVARRO CASTILLO, Francisco & Alvarez de Novales, J.Mario. Gestión Estratégica de Costes. Principios de Contabilidad de Gestión, documento borrador, Madrid, AECA, 1996.
- PIPKIN, Al. The 21st. Century Controller. Management Accounting, U.K., february 1989.
- PORTER, Michael E. Ventaja Competitiva:creación y sostenimiento de un desempeño superior. México, Compañía Editorial Continental, 1987.
- SAEZ TORECILLA, Angel et alii. Contabilidad de costes y contabilidad de gestión. Mdrid, McGraw-Hill Interamericana de España S.A., vol.2, 1994.
- SHANK, John. Strategic cost management:new wine or just new bottles?. Journal Management Accounting Review, vol.1, Fall 1989, pp.47-65.
- _____ & Govindarajan, Vijav. Strategic cost analysis:The evolution from managerial to strategic accounting. Boston, Irwin Homewood, 1989.
- _____. Strategic Cost Management:the new tool for competitive advantage. New York, The Free Press, 1993.
- SIMMONDS, Kenneth. Strategic Management Accounting. Management Accounting,U.K., vol.59, nº 4, april 1981, pp.26-29.
- TACHIBANA, W.K. et alii. Administração estratégica de custos. I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, UNISINOS, nov/1994, São Leopoldo,RS, Editora UNISINOS, 1995, pp.283-294.
- TUA PEREDA, Jorge. La Dimensión Social de la Contabilidad. Revista Interamericana de Contabilidad Santo Domingo, nº 58, abril-junio 1995, pp. 3-15.

WARD, Keith. Accounting for marketing strategies. Cap. 7 do livro Management Accounting Handbook, U.K., Colin Drury & CIMA, 1992, pp.154-172.