

## RELEVÂNCIA DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS NO ATUAL CONTEXTO

Tedorno Clebsch - Contador e  
Universidade de Tuiuti - UNIJUÍ

As novas tecnologias de produção, distribuição e comercialização não tornam as práticas de contabilidade gerencial obsoletas, mas, para continuarem relevantes, reclamam sua reavaliação no contexto estratégico.

### 3 - Necessidade de Mudanças na Contabilidade Gerencial

De 1983 para cá, quando começou a crise do petróleo, todos os setores da economia fôrça desafiados pela competição global.

Ao mesmo tempo, tem havido encerramento mudanças nas tecnologias de processamento (por exemplo, a automação flexível) e nas tecnologias de informação (por exemplo, software, redes eletrônicas, computadores pessoais).

Práticas modernas de produção, tais como Just-In-Time, Contabilidade de Processo (Throughput Accounting) e Controle de Processo Estatístico (Statistical Process Control) trazem consigo um novo conjunto de medidas de desempenho para a produção, medidas que demandam informação acurada e em tempo.

Coletar esta informação por métodos manuais conduz a erros e os dados freqüentemente aparecem demasiadamente tarde para a ação corretiva a ser tomada.

A coleta de dados na própria área de operações (Shop Floor Data Capture=SFDC) oferece a solução ao captar os dados na fonte e processá-los em forma digital.

Garantem-se, assim, a exatidão dos dados, a oportunidade da informação e a eficiência da coleta de dados.

Para garantir a exatidão e a acurácia dos dados, o ponto de coleta deverá estar tão perto quanto possível de sua fonte.

A oportunidade da informação traduz-se em dados prontamente disponíveis, não só atualizados (up-to-date), mas instantâneos (real-time).

A eficiência da coleta de dados se traduz no encurtamento do tempo de preparação e de registro dos dados referentes ao andamento das operações.

Outrossim o foco da administração de produção está se movendo para a criação e manutenção de um lugar competitivo no mercado.

Isto significa fazer os produtos melhores, mais rapidamente e mais baratos do que os competidores. Isto, por sua vez, leva ao aumento da velocidade em que se completa o ciclo operacional, de aquisição, transformação, comercialização (throughput) e, com isso, à redução de custos decorrentes da redução do volume de recursos aplicados no processo.

E enquanto tudo isso está acontecendo, o essencial da contabilidade gerencial não tem, praticamente, sofrido mudanças.

Como o Professor R.S.Kaplan, da Harvard Business School, bem colocou: "Virtualmente todas as práticas empregadas por empresas hoje e explicadas nos livros-texto líderes de contabilidade de custos têm sido desenvolvidos desde 1925. À despeito da considerável mudança na natureza das organizações e as dimensões da competição durante os passados 60 anos, tem havido pouca inovação na configuração e implementação de sistemas de contabilidade de custos e de controle".

Contudo, o fato de que os princípios básicos da contabilidade gerencial não mudaram desde o início deste século não tem nada a ver com sua relevância hoje.

## 2 - Critérios de Relevância da Informação Contábil

A relevância deve ser julgada ao responder às questões:

1) estão os administradores usando sistemas tradicionais de contabilidade ? e

2) estão os administradores satisfeitos com os sistemas de contabilidade tradicionais ?

Numa pesquisa de 64 usuários de informações contábil, R.A.Howell, J.D.Brown, S.R.Soucy e A.H. Seed (1987), constataram que somente 8% dos respondentes estavam insatisfeitos com seus métodos de justificação de investimentos, 9% estavam insatisfeitos com seus métodos de custeamento de produtos, e 13% estavam insatisfeitos com seus sistemas de mensuração de desempenho.

Se os administradores estão fazendo bom uso de sistemas contábeis tradicionais e estão

satisfeitos com tais sistemas, então porque praticamente qualquer revista de negócios, cada revista para profissionais de contabilidade e cada jornal acadêmico de contabilidade, - sobretudo nos Estados Unidos - publica artigos alertando para a "morte" da contabilidade gerencial?

A ênfase dos novos sistemas está no monitoramento estatístico.

A coleta de dados na própria área de produção é uma ferramenta útil para o administrador de produção e suas principais vantagens de exatidão, oportunidade da informação e eficiência de coleta permanecem válidas. Mas todo cuidado é pouco ao usar-se tais dados, sem um sistema de geração de informações de alto nível, para a tomada de decisões e para a condução da ação administrativa. A eficiência de uma máquina, de cada setor isoladamente tomado, não se traduz necessariamente, se tomada no conjunto da empresa, na melhor aplicação de recursos.

Uma maneira mais eficiente de usar a coleta de dados seria a de monitorar as demandas aos recursos pelos produtos nos pontos de estrangulamento (gargalos).

### 3 - As Críticas à Contabilidade Gerencial

Para entender por que a contabilidade tem recebido tal tratamento desfavorável, bemos de olhar para quem está protagonizando a contenda.

As críticas dos métodos e práticas correntes de contabilidade gerencial têm sido levadas a ponta de espada pelo pessoal associado com a força-tarefa de contabilidade de custos CAM-I.

CAM-I significa "Computer-Aided Manufacturing-International Inc.", uma Cooperativa americana de pesquisa que foi originalmente fundada para desenvolver padrões de software para processos de produção computadorizados.

CAM-I contribuiu para a disciplina de contabilidade gerencial recondicionando alguns conceitos tradicionais numa forma nova e aplicando outros conceitos tradicionais a novas situações.

Mas ao defender sua causa, CAM-I realizou um desserviço aos usuários da informação contábil.

Os administradores que se convencerem do argumento da "contabilidade em crise" farão um grande erro se optarem pela "revolução contábil" e abandonarem seus sistemas contábeis tradicionais.

Os administradores devem resistir às pressões de abandonar seus sistemas contábeis tradicionais.

Há perigos reais em abandonar-se sistemas conhecidos, conquanto imperfeitos, de informação, por novos sistemas não-testados.

Há algumas diferenças significativas entre sistemas de controle gerencial e sistemas de controle de operações.

Sistemas de controle de operações são usados para monitorar e obter desempenho, e para comparar este desempenho com algum plano. Estes sistemas comumente não usam informação financeira, monetária, baseada em receitas ou em custos. Usualmente eles buscam identificar, diagnosticar e corrigir problemas operacionais. Usualmente são desenvolvidos, rodados e usados pelo pessoal de operações.

Estes sistemas se concentram exclusivamente em informações tais como tempo de ciclo (throughput time), taxas de defeitos, medidas de eficiência e de produtividade e habilidade para alcançar um desempenho planejado.

Usualmente os propósitos de contabilidade gerencial não têm a fazer, seja quanto ao projeto, seja quanto à operação destes sistemas e que se constituem no sangue vital de muitas organizações.

Os relatórios contábeis convencionais são o sistema de controle gerencial, e incluem orçamento e análise de variações e custos setoriais e determinação da lucratividade, rentabilidade e retorno do investimento.

O propósito dos sistemas de controle gerencial é o de avaliar a eficácia dos sistemas de controle de operações.

Isto é feito pela comparação do desempenho de custo da organização (relatada pelo sistema de controle gerencial) com o de seus competidores ou com o desempenho de custo da própria empresa.

Isto é importante para a tomada de decisões estratégicas.

Os sistemas de controle de operações são desenvolvidos para medir o desempenho em fatores-chave de sucesso da organização diretamente, para avaliar o desempenho e para sugerir como as coisas poderiam ser melhoradas. Estes sistemas são sistemas de diagnóstico.

Os sistemas de controle gerencial medem o desempenho de forma agregada, e desenvolvem informação que - se relevante - pode ter implicações estratégicas.

Ao medir resultados, e não o que causa os resultados, os sistemas de controle gerencial têm pouco uso no controle de atividades diárias. tem muito a ver com o controle sobre a ação administrativa, com a verificação da execução orçamentária em relação aos planos de ação estratégicos e táticos originalmente traçados.

## 3 - Necessidade de Evolução da Contabilidade Gerencial

Não estamos argumentando de que a contabilidade gerencial deve permanecer estática.

Os métodos e práticas de contabilidade devem mudar - e isto mudando.

Contudo, em oposição àqueles que sugerem mudanças revolucionárias na contabilidade, nós argumentamos o desenvolvimento evolucionário dentro das disciplinas.

Ao fazerem-se mudanças drásticas nos sistemas contábeis podem-se criar três tipos de problemas para administradores e gerentes:

1. Os números contábeis não usados para racionalizar decisões. Administradores que juntam os novos projetos justificam seus propósitos em termos de período de pagamento (payback period), retorno sobre o investimento (Return over Investment), ou fluxo de caixa descontado (Discounted Cash Flow). A introdução de variáveis de custos muda radicalmente novas regras para a preparação de decisões - um período durante o qual o executivo precisa se focar em interpretar e interpretar as saídas do novo sistema de informação, mais do que em tomar decisões.

2. Os sistemas contábeis são usados para mensurar e relatar o desempenho gerencial. Um novo tipo de avaliação financeira e de desempenho das empresas não é necessário mudar seus métodos contábeis de custo para analisar que os analistas de administradores financeiros podem melhor avaliar o desempenho da empresa com o passar do tempo.

3. Os números contábeis não usados para controle operacional. Mudanças radicais nos sistemas de informação colocam um problema para os administradores que desenvolvem um entendimento de causas efetivas dos seus números contábeis.

Um administrador aponta a seguinte: mesmo que os custos com mão-de-obra e as variações de trabalho sejam pequenos, eles são significativos. Sua análise dos custos com pessoal deu-lhe "boas" intuições ("insights") para a condução do empreendimento.

Informação radicalmente nova pode produzir informação sem sentido para os gerentes de operações.

## 4 - Reaportar às Críticas à Contabilidade Gerencial

As amplamente publicadas críticas à contabilidade gerencial dão respostas diferentes de parte de praticantes e de acadêmicos da contabilidade.

Uma resposta, a abordagem do "número verdadeiro", enfoca na mensuração de custos e resultados de modo mais acurado.

Uma segunda resposta, a abordagem da "contabilidade estratégica", enfoca no uso de sistemas contábeis em suporte da estratégia.

A abordagem dos números verdadeiros - "True Number Approach" (TNA)

As afirmações básicas do TNA são:

- Os administradores são racionais tomadores de decisão. Dados os números certos, eles irão tomar as decisões corretas.

- A função primária dos sistemas de informação é produzir bons números para a tomada de decisão.

A abordagem da contabilidade estratégica - "Strategic Accounting Approach" (SAA)

As afirmações básicas do SAA são:

- Os sistemas de contabilidade tradicionais provêem informação útil para a tomada de decisão. Todavia, os números contábeis devem ser interpretados num contexto estratégico.

- Os sistemas de mensuração têm consequências comportamentais e assim deveriam ser usados em suporte às estratégias da empresa.

- A função primária de um sistema de contabilidade gerencial é a de guiar e dar suporte às estratégias de uma organização.

John Shank e Vijay Govindarajan(1988) apontam que "Isto significa, todavia, que os conceitos de análise de custos devem ser explicitamente vinculados ao contexto estratégico do problema do negócio".

Noutro artigo, Toshiro Hiromoto(1988) mostra como sistemas contábeis podem ser usados em suporte à estratégia: "Companhias japonesas parecem usar sistemas contábeis mais para motivar empregados a agir de acordo com as estratégias de produção de longo prazo do que para prover a administração senior com dados precisos sobre custos, variações e lucros. A contabilidade desempenha mais um papel de "influenciar" do que de "informar". Por exemplo, administradores japoneses de alto nível parecem aborrecer-se menos sobre se um sistema de alocação de sobrecustos (overhead) reflete as exatas demandas que cada produto faz aos recursos da corporação do que sobre se o sistema afeta as prioridades de redução de custos de administradores intermediários e trabalhadores braçais".

A metodologia que estamos propondo está baseada num mesmo processo principal de administração, mas aplicada

diferentemente aos três níveis de responsabilidade gerencial.

Ao nível da administração estratégica, geral, a questão é "O que iremos fazer?"; ao nível da administração tática, funcional, a questão é "O que necessitamos fazer?" e ao nível operacional a questão se traduz em "Como o faremos?".

#### 6- Implicações para o Ensino da Contabilidade Gerencial

Primeiro, os professores de contabilidade gerencial devem abandonar a estória de "contabilidade em crise". Uma solução para este problema é ensinar mais história da contabilidade - para mostrar aos estudantes como a contabilidade gerencial tem-se desenvolvido no passado e para sugerir como ela pode ser adaptada a situações empresariais correntes.

Segundo, os professores devem ensinar contabilidade gerencial estratégica. Para ensinar do ponto de vista da contabilidade estratégica, os professores devem mudar o enfoque de seu ensino. Seus estudantes, especialmente aqueles que frequentam um curso de contabilidade gerencial, devem dar menos atenção aos aspectos técnicos de contabilidade e concentrar-se mais em alguns poucos e mais simples modelos de decisão.

Um curso de contabilidade gerencial estratégica irá ajudar estudantes a apreciar as limitações dos números contábeis, a relacionar números contábeis com estratégia, e a usar sistemas contábeis para promover os objetivos (metas) de uma organização.

#### BIBLIOGRAFIA

ATKINSON, Anthony A. Control systems: the differences. CMA Magazine, July-August, 1989. p.11

CIM DIVISION OF HOSKYNS GROUP. Target your data capture needs to boost efficiency. Works Management, July 1989. p.25-29

DIMNIK, Tony & KUDAR, Randy. Don't throw out the baby with the bathwater ! CMA Magazine, July-August 1989. p.12-16

HIROMOTO, Toshiro. Another Hidden Edge - Japanese Management Accounting. Harvard Business Review, July-August 1988, p.22-26

HORNGREN, Charles. T. Introdução à contabilidade gerencial. Rio de Janeiro, Prentice-Hall, 1985. 509 p.

HOWELL, R.A., BROWN, J.D., SOUCY, S.R., SEED, A.H. Management Accounting in the New Manufacturing Environment. National Association of Accountants, 1987.

JOHNSON,H.T. & KAPLAN, R.S. *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*.Boston, Harvard, 1987. 269 p.

KAPLAN, R.S. *The Evolution of Management Accounting*. *The Accounting Review*, July 1984. p.390-418

SHANK,John K. & GOVINDARAJAN,Vijay. *Making Strategy Explicit in Cost Analysis : A Case Study*. *Sloan Management Review*, Spring 1988, p. 19-29

\* Mestre em Administração, com Concentração em Contabilidade e Finanças. Professor-Pesquisador do Departamento de Ciências Contábeis da UNIJUI. Atualmente desenvolvendo e coordenando pesquisa sobre "A Relevância da Informação Contábil para os Objetivos do Orçamento-Programa como Instrumento de Gestão Participativa na Empresa Cooperativa de Grãos", com apoio de CNPq/FAPERGS/FECOTRIGO/OCB.

UNIVERSIDADE DE IJUI - UNIJUI  
CENTRO DE ESTUDOS SOCIAIS E ECONÔMICOS  
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA E CONTABILIDADE