

EXISTE DE FATO UMA CONTABILIDADE GERENCIAL?

Carlos Werner dos Santos¹
Geraldo José Pinheiro¹
José Fermo¹
Luís Roberto Silva Cunha¹

¹ Agentes de Tributos Estaduais SEFAZ/ES Mestrandos em Ciências Contábeis da Faculdade Humanas de Vitória – ES

RESUMO

Há discordância entre diversos autores sobre a existência de técnicas e procedimentos próprios da Contabilidade Gerencial, o que poderia caracterizar a mesma como um ramo da contabilidade. Os conceitos, abrangência, objetivos, competência e características referentes ao tema fazem parte desta discussão específica e dos profissionais que a desempenham. Neste aspecto o debate se faz necessário em função do crescimento de sua importância tanto dentro de empresas como da própria teoria contábil.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial; Teoria contábil; Sistema de informação gerencial; Contabilidade.

1 INTRODUÇÃO

Nos meios acadêmicos, o debate é intenso sobre o lugar ocupado pela Contabilidade Gerencial. Uma ferramenta? Um processo usado em momentos determinados? Um ramo da contabilidade? Um instrumento de administração? Professores e autores apresentam suas teses, a fim de defenderem usos e funções da Contabilidade Gerencial.

Alheio à inexistência do consenso de conceito, seu objetivo primeiro é produzir informações qualificadas, fazendo uma seleção dentro do mar de números, a fim auxiliar no processo de tomada de decisões. O enfoque da Contabilidade Gerencial deve estar no futuro, é pensando nele que as informações devem ser analisadas e filtradas.

Essa discussão é apresentada, tendo como ponto de partida a pergunta Existe de fato uma Contabilidade Gerencial? Para prosseguir a reflexão são apresentadas várias tangentes de pensamento, que abordam a questão proposta.

2 CONCEITOS

Ao abordar o tema “Existe de fato uma Contabilidade Gerencial?”, nos parece contra-senso, numa análise preliminar, descrever e citar autores acerca de definições do que vem a ser “Contabilidade Gerencial”. Considerando a possibilidade da mesma não existir, como então defini-la?

Estando a Contabilidade Gerencial cada vez mais presente na pauta daqueles que estudam, analisam e, sobretudo, discutem a contabilidade, principalmente no âmbito didático, fato é que a mesma ainda não é unânime no que diz respeito a existir ou não concretamente. Há os que defendem sua existência enquanto ramo da contabilidade, com técnicas e procedimentos próprios. Outros acreditam existir a partir de ações que a torne concreta, produzindo, num lapso determinado de tempo, relatórios, avaliações, interpretação e informações de fatos contábeis e econômicos a fim de oferecer subsídios aos administradores para tomada de decisões.

Antes de qualquer afirmação no sentido de responder a questão posta como tema, se é que existe resposta única, unânime e concreta, importante nos parece que vejamos e analisemos algumas das posições defendidas por renomados autores e estudiosos da contabilidade. Iudícibus (1998, p.21), por exemplo, afirma ser a Contabilidade Gerencial.

[...] todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feito 'sob medida' para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho.

Na concepção acima, entendemos que a Contabilidade Gerencial está limitada a ações circunstanciais e personalizadas a uma determinada situação, momento e empresa, apesar de englobar todo o universo de procedimentos, técnicas e relatórios contábeis, pois afirma que os mesmos são elaborados “**sob medida** para que a administração os utilize na tomada de decisões entre **alternativas conflitantes**”. (grifo nosso)

Um pouco mais abrangente é a definição dada pela Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos da América, conforme descrito por Padoveze, (2000, p.27), limitando, no entanto a identificação, acumulação, análise e preparação de **informações financeiras**. Afirma a associação que a Contabilidade Gerencial é:

O processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos.

Idêntico a Iudícibus, pelo menos no que a Contabilidade Gerencial é a produção de informações feitas com objetivos definidos ou “sob medida”, é o entendimento do Atkinson *et al.* (2000, p. 798), quando define:

A Contabilidade Gerencial é o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.

Importante nesta visão é destacar a associação da Contabilidade Gerencial como sendo um processo, ou seja, procedimentos ordenados e contínuos para produção de informações. Portanto, nessa linha de raciocínio, ela existe enquanto processo nos momentos determinados em que está em andamento.

Crepaldi (1998, p.18) entende, já numa outra linha de pensamento, que:

Contabilidade Gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

Nesta definição, o autor defende, a nosso ver, a idéia da existência da Contabilidade Gerencial tal como, a Contabilidade de Custo, Contabilidade Financeira, Contabilidade Pública, quando a classifica de um “ramo da contabilidade”. Neste horizonte, independente de ações ou objetivos previamente planejados e executados, ela está lá, existe por si só no universo da contabilidade, que seria o eixo principal, do qual derivam os diversos “ramos”.

Encontramos ainda a definição de Padoveze que, ao contrário de Crepaldi, entende ser a Contabilidade Gerencial algo além do que simples técnicas de contabilidade, fugindo, portanto da condição de “ramo” da contabilidade. Descreve Padoveze a Contabilidade Gerencial como sendo uma disciplina integradora, um instrumento de administração e uma ação administrativa, ou seja, a Contabilidade Gerencial integra as demais áreas como Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Administração Financeira. Utilizando a contabilidade como instrumento da administração, defende Padoveze que ela existe ou existirá se houver uma ação prévia que a torne concreta, não sendo apenas técnicas de contabilidade. Somente a partir desta ação que a Contabilidade Gerencial toma corpo, não existindo por si só antes dela.

Como se verifica são várias opiniões sobre a forma como a Contabilidade Gerencial se apresenta, não sendo unânime sua definição e caracterização. O fato é que, de alguma forma ela está presente, tanto nas empresas, a partir do gerenciamento das atividades e produção de informações à tomada de decisão, quanto no mundo acadêmico, haja visto as obras já publicadas e os estudos desenvolvidos. No entanto, ainda não é consenso a sua existência como ramo da contabilidade ou apenas como ferramenta esporádica ou temporária para produção de relatórios contábeis que auxiliarão a administração das entidades.

Vejamos a seguir outras áreas de estudo sobre o tema, para que, ao final, possamos opinar sobre a questão proposta.

3 ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Na atualidade não há como imaginar a contabilidade gerencial dissociada de um sistema de informação gerencial no sentido de utilização de recursos tecnológicos que possibilitem “on line” e “reall time” o acesso às informações para o gerenciamento da entidade.

Um sistema de informação gerencial necessariamente deverá ser abrangente no sentido de obter informações das mais diversas áreas da contabilidade, vez que a contabilidade

gerencial como disciplina abstrata só se faz existir concretamente quando atua como elo de ligação das diversas disciplinas autônomas visando subsidiar administradores para a tomada de decisão. (Padoveze, 2000, p.48).

Auxiliar a gerência na tomada de decisões é o objetivo precípua da contabilidade gerencial, a identificação dos fatos contábeis e sua quantificação para estabelecer as diretrizes a serem adotadas pelos administradores devem acompanhar passo a passo o cotidiano empresarial. Neste particular compete ao contador gerencial evidenciar aquilo que é relevante ou irrelevante para ser objeto de análise, aliás, a simples aglomeração de dados é algo extremamente simples de se obter através dos atuais sistemas de informações computacionais, a relevância da contabilidade gerencial reside na identificação daquilo que realmente vai fazer a diferença na decisão de fabricar um bem ou adquirir de terceiros, deixar de produzir uma linha de produtos, terceirizar, enfim, cabe ao contador atuar para subsidiar o modelo para a decisão entre diferentes linhas de ação.

A decisão do administrador deve levar em consideração a informação pretérita, a informação pretérita atualizada, a informação presente e análise de conjuntura para as possibilidades quanto ao futuro. As circunstâncias históricas do passado e presente estão associadas à predição do futuro e o contador gerencial sempre deve apresentar a relatividade dos números, identificando o período anterior, o período atual e os parâmetros a serem alcançados conforme Oliveira (1990, p. 48).

A Contabilidade Gerencial abrange de forma seletiva todos os segmentos hierárquicos existentes numa empresa. A seletividade fornece um padrão de agregação diferenciado de informações específicas para atendimento da demanda de determinada clientela.

Segundo a tipologia estabelecida por Padoveze (2000, p.34), existem três macro conjuntos de informações; o primeiro conjunto para satisfazer a alta administração da empresa, essas informações são caracterizadas por se apresentarem de forma sintética em grandes agregados a fim de possibilitar ao administrador uma visão conjuntural da empresa, tratam-se de informações sobre o todo empresarial e daí denominadas gerenciamento contábil global. Um segundo conjunto de informações, objetiva suprir a demanda da média administração, neste grupamento as informações são pouco mais detalhadas que a anterior, mas ainda contém elevado grau de sintetização, tais informações objetivam o estabelecimento de contabilidade por responsabilidade ou contabilidade divisional em que as informações contábeis qualificam e quantificam a performance de unidades, divisões, departamentos denominado de gerenciamento contábil setorial.

Por último temos o gerenciamento contábil específico, o qual fornece informações detalhadas relativas as atividades operacionais, neste conjunto de informações inexistente a visão de conjunto sendo as informações diretamente associadas a uma unidade e ou setor específico.

A Contabilidade Gerencial tem o seu enfoque no futuro, portanto as informações pretéritas serão relevantes se balizarem ações futuras, esta característica define como estratégicas para a contabilidade gerencial as áreas de orçamentos e projeções. (Padoveze, 2000, p.51).

Um sistema de informação gerencial deve estar umbilicalmente associado à contabilidade financeira, pois está contêm toda a arquitetura do plano de contas e os respectivos lançamentos contábeis a valores históricos, com a respectiva contabilização da correção monetária em seus aspectos legais.

A contabilidade gerencial deve levar em consideração que as informações devem estar traduzidas em outras moedas, índices que traduzem a inflação oficial, a inflação interna da empresa a fim de estabelecer uma relatividade comparativa, a internacionalização da economia e a inflação são variáveis que exigem do contador gerencial adaptabilidade instantânea.

Segundo Atkinson *et al.* (2000, p. 45), os objetivos dos sistemas contábeis em termos gerenciais seriam:

Controle Operacional – Fornece Informação (feedback) sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas.

Custeio do produto e do cliente – Mensura os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes.

Controle administrativo – Fornece informação sobre o desempenho dos gerentes e de unidades operacionais.

Controle estratégico – Fornece informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado preferência dos clientes e inovações tecnológicas.

Outros autores como Horngren, Foster e Datar. (2000, p.2) acrescentam ainda a versatilidade do acesso a informações financeiras pois existe uma tendência de estreitamento nas relações mercadológicas atuais implicando no acesso a informações de clientes e fornecedores e também o acesso destes às informações financeiras da entidade.

4 CONTABILIDADE GERENCIAL E A CONTABILIDADE FINANCEIRA

Mas onde começa a Contabilidade Gerencial e termina a financeira, ou seja, conforme Iudícibus (1998, p.22), onde é o ponto de ruptura?

Os relatórios mais utilizados pela contabilidade financeira são: o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultados, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstrativo de Fluxo de Caixa, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. A gerencial utiliza: orçamentos, relatórios de custos,

relatórios de desempenho e outros facilitadores da tomada de decisão. Enquanto os primeiros possuem uma frequência regulamentada, anual, mensal, os últimos são elaborados de acordo com a necessidade da administração da entidade Padoveze (2000, p.31).

Os usuários das informações geradas são, no caso da Contabilidade Gerencial, os internos como funcionários e administradores. Já a financeira visa os usuários externos, como os acionistas, os credores e outros interessados, podendo também atender os usuários internos. Entretanto, segundo Horngren *et al.* (2000, p.2), a Contabilidade Gerencial é também direcionada as partes externas, onde os administradores cada vez mais compartilham a informação contábil com os fornecedores e clientes.

Segundo Padoveze (2000, p.31) e Atkinson *et al.* (2000, p.38), existem algumas características que diferenciam os métodos das duas contabilidades.

A contabilidade financeira fornece informações objetivas, precisas e direcionadas por regras e princípios fundamentais da contabilidade e autoridades governamentais, em contraste com a gerencial que não é regulamentada, onde as informações sofrem apenas as restrições determinadas pela administração, sendo subjetivas e menos precisas.

Enquanto a Financeira fornece informações para mensuração financeira, estruturadas na Ciência Contábil, a Contabilidade Gerencial utiliza outras disciplinas nas áreas de economia, finanças, administração de forma integrada, utilizando a informação contábil como instrumento gerencial da administração. Além do que, uma de suas características principais é a ênfase dos relatórios atuais orientados para o futuro, enquanto a contabilidade financeira, não é dada a mesma importância, apresentado uma orientação histórica e atrasada.

Outra característica apresentada por Atkinson *et al.*, que diferencia as duas contabilidades, é que a financeira é muito agregada e refere-se toda a empresa. A gerencial fornece as informações das decisões e ações locais de forma não agrupadas.

No contorno didático, fica caracterizado que grande parte dos temas da Contabilidade Gerencial são baseados em outras disciplinas. É o que Padoveze (1992, p.22), apresenta em pesquisa científica realizada, em livros de Contabilidade Gerencial existente na época, que a quantidade dos capítulos dos respectivos livros por disciplina era a seguinte: 78% da titulação dos capítulos mencionam temas de outras disciplinas como Contabilidade de Finanças: Análise de Balanços; Administração Financeira e Orçamentária; Contabilidade de Custo, Contabilidade Financeira e Métodos Quantitativos, e apenas 22% da titulação não classificada nas disciplinas anteriores foram tomados como temas próprios de Contabilidade Gerencial. Dentro dos 78%, as maiores parte da titulação dos capítulos referem-se a utilização da disciplina Contabilidade de Custos.

Podemos verificar atualmente, que os percentuais levantados não apresentam alterações significativas nos livros de Contabilidade Gerencial existentes, o que levamos a concordar com Padoveze (1992, p. 287).

A finalidade da disciplina Contabilidade Gerencial é reaperesentar os temas de todas as disciplinas de Contabilidade e Administração Financeira de forma integrada, e sistêmica.

5 CARACTERÍSTICAS DO CONTADOR GERENCIAL

O contador gerencial, também conhecido como *controller* da empresa, tem como principal função na moderna Contabilidade Gerencial, a função de assessoria, é o seu departamento que tem a incumbência de prestar serviços especializados aos outros administradores e à presidência da empresa.

É pelo departamento de contabilidade que passa o aconselhamento e a ajuda na elaboração do orçamento da empresa, a análise de variações, determinação de preços, tomadas de decisões especiais, uniformização da contabilização dos departamentos para que os relatórios sejam uniformes, afim de que possa facilitar o manuseio da informação gerada.

Algumas funções do Contador Gerencial:

- a) Garantir que as informações cheguem às pessoas certas no tempo certo;
- b) Fazer compilação, síntese e análise da informação;
- c) Fazer planejamento perfeito com objetivo de se chegar a um controle eficaz, ou seja, controlar as atividades da empresa;
- d) Elaborar relatórios padrões para facilitar sua interpretação;
- e) Avaliar e assessorar os gerentes e o presidente;
- f) Organizar o sistema de informação gerencial a fim de permitir à administração ter conhecimento dos fatos ocorridos e seus resultados;
- g) Comparar o desempenho esperado com o real;
- h) Pensar e planejar a administração tributária;
- i) Elaborar relatórios para o governo e entidades oficiais;
- j) Proteger os ativos da empresa;
- k) Fazer avaliação econômica para tomada de decisões;
- l) Propor medidas corretivas a fim de melhorar a eficiência da empresa.

Também podemos definir como característica do contador gerencial a precisão e a defesa dos interesses da empresa, pois os administradores querem que o *controller* forneça dados e números precisos e pertinentes à decisão que será tomada, querem inclusive que ele recomende qual deve ser a decisão, mesmo que não seja esta a decisão tomada pela alta administração.

O contador gerencial deve ser uma pessoa altamente qualificada, com profundo conhecimento dos princípios contábeis, pois é ele quem definirá e controlará todo o fluxo de informações da empresa, fazendo com que, como já foi dito anteriormente, as informações corretas cheguem aos interessados dentro de prazos adequados e que a administração superior só receba informações úteis à tomada de decisões.

Segundo Sérgio de Iudícibus (1987, p. 23) o contador gerencial deve apresentar as seguintes características:

Saber tratar, refinar e apresentar de maneira clara, resumida e operacional dados esparsos, contidos nos registros da contabilidade financeira, de custos etc., bem como juntar tais informes com outros conhecidos não especificamente ligados à área contábil, para suprir a administração em seu processo decisório. Deve estar ciente de certos conceitos de microeconomia e observar as reações dos administradores quanto à forma e conteúdo dos relatórios. Deve ser elemento com formação bastante ampla, inclusive de conhecimento, senão das técnicas, pelo menos dos objetivos ou resultados que podem ser alcançados com métodos quantitativos.

E conclui dizendo:

Contador gerencial - este cargo ou função não existe, trata-se de atitudes, da formação, das características do contador com 'mentalidade gerencial'. Pode ser o controlador da empresa, o contador de custos, o contador geral ou o diretor financeiro.

Já o International Federation of Accountants - IFAC conforme Padoveze (2000, p.28) nos mostra uma nova característica:

Como um profissional que '... Identifica, mede, acumula, analisa, prepara, interpreta e relata informações (tanto financeiras quanto operacionais) para uso da administração de uma empresa, nas funções de planejamento, avaliação e controle de suas atividades e para assegurar o uso apropriado e a responsabilidade abrangente de seus recursos.

Crepaldi (1998, p.29) define as características do contador gerencial da seguinte forma:

O contador gerencial deve esforçar-se para assegurar que a administração tome as melhores decisões estratégicas para o longo prazo. O desafio é propiciar informações úteis e relevantes que facilitarão encontrar as respostas certas para as questões fundamentais, em toda a empresa, com um enfoque constante sobre o que deve ser feito de imediato e mais tarde. É necessário que os contadores gerenciais ultrapassem a informação contábil para serem proativos no fornecimento, para

suas equipes de administração, de dados pertinentes e oportunos sobre essas questões empresariais mais amplas.

Entendemos que o contador gerencial também deve ter conhecimento de tecnologia sofisticada, ter padrão de exigência, ser adepto a operações virtuais, desburocratizado, empreendedor, possuir uma equipe de trabalho de alta confiança, ser orientado para informação, automotivado, negociador, corajoso, consciente, altamente produtivo, democrático, saber se comunicar com facilidade, ser comprometido com o sucesso da empresa e estar sempre em processo de aprendizagem continuada.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como podemos observar no âmbito acadêmico, não são unânimes as diversas opiniões sobre a existência fáctica da Contabilidade Gerencial. Alguns autores defendem uma posição doutrinária no sentido da Contabilidade Gerencial ter sua existência abstrata, ou seja, reconhecem a mesma como uma ação, tal qual um sentimento entre duas pessoas o qual todos reconhecem que existe, mas de fato, no mundo real somente existirá concretamente se houver um ato ou efeito que atue para sua ocorrência.

Outros estudiosos sobre o tema, diversamente entendem a Contabilidade Gerencial como algo concreto, como um ramo da contabilidade análogo à outras disciplinas existentes da contabilidade. Neste sentido, a Contabilidade Gerencial existe por si só, possui vida própria como um membro do corpo contabilidade.

Diversamente das abordagens anteriores, outra corrente de pensadores da teoria contábil atribui a Contabilidade Gerencial um conceito de processo que integra diversas ações cujo produto será a informação a ser utilizado como referência na tomada de decisão dos administradores. Neste enfoque, ela é apresentada como relevante no papel assessoramento da gerência não sendo, portanto, responsável pela decisão propriamente dita.

Independente das visões explicitadas, é consenso dentro a teoria que a Contabilidade Gerencial, seja abstrata ou em concreto, necessita de um sistema de informações que traduzam imediata e de forma precisa os dados referentes aos fatos contábeis relevantes para deliberação da administração.

A Contabilidade Gerencial é também apresentada com características próprias distintas de outros ramos da contabilidade, como, por exemplo, não estar subordinada aos princípios fundamentais da contabilidade, neste ponto poríamos indagar o por quê? Se a mesma é apresentada como um ramo da contabilidade não estaria sujeita à regulamentação dos respectivos princípios?

Em face desta não subordinação acima identificada, bem como o fato de estar direcionada para a administração evidencia em nossa visão que a mesma não possa se constituir em um ramo da contabilidade. Dentre as correntes de pensamento pesquisadas coadunamos com a posição doutrinária que caracteriza a Contabilidade Gerencial como ente

abstrato, só existirá se houver ação para a produção de informação com a utilização de técnicas contábeis para o planejamento e controle da entidade.

No entanto as considerações aqui registradas objetivam trazer algumas reflexões relativa ao tema, cuja resposta dependerá de mobilização do mundo acadêmico de forma a suprir de forma científica com argumentação teórica convincente no sentido de estabelecer ponto final sobre a questão.

7 REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão Técnica de Rubens Fama. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial, Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1998.

HORNGREN, Charles T; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Tradução de José Luiz Paravato. Revisão Técnica de Luiz Henrique Baptista Machado. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos Editora S.A., 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistemas, organização & métodos: uma abordagem gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Aspectos Metodológicos do Ensino da Disciplina Contabilidade Gerencial**. 1992. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1992.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial. Um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.