

Contabilidade de Gestão Contingencial: uma Perspectiva Estratégica

Joaquim Mendes Leite

ESTiG – Instituto Politécnico de Bragança

Campus de Sta. Apolónia 5301-857 Bragança – PORTUGAL

E-mail: jleite@ipb.pt

Resumo:

À ideia tradicional de estimar o futuro em função de acontecimentos passados impõem-se uma outra muito mais inquietante: é o futuro que condiciona o presente. Para além de competir em custos, em qualidade e em flexibilidade, vai ser necessário, cada vez mais, competir em velocidade de resposta. Tal exige sistemas de informação contabilísticos que tentem anular ou reduzir o efeito surpresa como forma de preparação para as contingências.

Nos últimos anos, a Contabilidade de Gestão acordou para a necessidade de sair das fronteiras da empresa e a relação entre os sistemas de informação para a gestão e a estratégia empresarial passaram a constituir uma importante linha de investigação em Contabilidade de Gestão. Nesta perspectiva, esta comunicação apresenta um modelo de abordagem à “Contabilidade de Gestão Contingencial”, dando conta de que as conjunturas, cada vez mais instáveis e incertas, características da presente economia globalizada, são reflexo de aceleradas mudanças que tornam as diversas interdependências futuras de tal forma complexas que a informação contingente assumirá preponderância como factor de decisão para a reorientação contínua de estratégias alternativas e para a pronta tomada de decisões.

Palavras chave: Contingências, “Contabilidade de Gestão Contingencial” e Contabilidade de Gestão Estratégica

Sumário:

1. Introdução
2. Estratégia: do conceito puro às conceptualizações contemporâneas
3. A prospectiva pela óptica da Contabilidade de Gestão
4. A incerteza na era da informação
5. Planeamento contingente: ontem e hoje
6. A informação contingente em Contabilidade de Gestão Estratégica
 - 6.1. Contingências: uma perspectiva conceptual
 - 6.2. O lugar da “Contabilidade de Gestão Contingencial”
 - 6.3. Contabilidade de Gestão Estratégica e “Contabilidade de Gestão Contingencial”: as diferenças
 - 6.4. Contingências e Contabilidade Prospectiva
 - 6.5. A gestão da incerteza
7. A Contabilidade de Gestão na “auditoria das imagens”
8. Conclusão
9. Bibliografia

1. Introdução

Este trabalho procura apresentar uma faceta original para a Contabilidade de Gestão Estratégica. Seria mais cómodo, certamente, o recurso a literatura especializada para, em função de determinado tema, sintetizar e ordenar ideias, afirmações, teorias e modelos já concebidos. No entanto, ousamos a atitude oposta: sem descurar os fundamentos e contributos mais recentes em Contabilidade de Gestão Estratégica, apresentamos e justificamos uma abordagem teórica criativa à problemática das contingências em Contabilidade de Gestão no sentido de preparar informação útil a um planeamento contingencial emergente.

Para o efeito, começa-se por fazer referência à fertilidade semântica do conceito de estratégia que atingiu já, e em boa hora, a Contabilidade de Gestão, pois que, na sociedade da informação, o que antes era conhecimento agora é incerteza, o que era estável passou a contingente e o que era confiança tornou-se cepticismo: razões suficientes para que se justifique que o planeamento contingente de hoje, enquanto sistema de ajuste à estratégia, em pouco se parece com o planeamento contingente de ontem.

Depois dos pontos que justificam e enquadram o tema do trabalho, o ponto central trata da informação contingente em Contabilidade de Gestão Estratégica: desde a proposta perspectiva conceptual de contingências a uma breve alusão à gestão da incerteza, sem deixar de localizar, num espaço contabilístico, o lugar daquela que denominamos por “Contabilidade de Gestão Contingencial”. Este ponto apresenta ainda os aspectos que distinguem a Contabilidade de Gestão Estratégica da “Contabilidade de gestão Contingencial” e relaciona as contingências com a Contabilidade Prospectiva.

A propósito da Contabilidade Prospectiva, este trabalho termina com uma referência à auditoria da estratégia e da gestão, na passagem da informação fiável para a informação relevante, em que atribuímos diferentes “imagens” a alguns conceitos contabilísticos. Para o que denominamos de “Contabilidade de Gestão Contingencial” fizemos corresponder as “imagens possíveis”.

2. Estratégia: do conceito puro às conceptualizações contemporâneas

O conceito puro de estratégia deriva da Grécia Clássica onde o termo adquiriu a sua definição funcional: a função do *stratêgos*, o comandante do exército, que era defender determinada cidade (Horta Fernandes, 1998, p.29). A par desta conotação militar, surgiram ao longo do tempo, com carácter próprio e até possibilidades de eficácia, múltiplos conceitos colaterais à estratégia correspondentes a vários domínios (da diplomacia ao social, da política ao desporto, da economia ao amor, da gestão à contabilidade). Esta situação impõe um esforço de conceptualização, numa marcha que exige grande rigor na fundamentação e delimitação dos conceitos, evitando derrapagens ou confusões perturbadoras. Tal proliferação de conceitos foi tão fecunda que a deriva em relação ao conceito inicial continua nos dias de hoje e, no vocabulário contemporâneo, é um daqueles termos portador de uma fertilidade semântica e de uma polivalência doutrinal.

Este contágio também afectou a Contabilidade. A literatura especializada aborda já a Contabilidade Estratégica, a Contabilidade Prospectiva, mas nem sempre no sentido terapêutico de injectar a

Contabilidade na estratégia. Não raras vezes, assiste-se a uma injeção de estratégia na Contabilidade de que resulta uma reposição ou adaptação dos conceitos, dos planos e dos modelos que a literatura da estratégia já apresentou. E revisitamos as filosofias dos conceitos de “ciclo de vida do produto” e de “cadeia de valor”, as estratégias genéricas de Porter, as estratégias ascendentes e descendentes de Nonaka e Suutari, as estratégias corporativa e de negócios de Thompson, entre tantos outros (citados por Aibar Guzmán, 1999, pp.267-274).

As projecções e previsões prolongam no futuro uma evolução passada. Por seu turno, a prospectiva procura futuros possíveis, múltiplos, indeterminados e diferentes do passado para que a estratégia possa ser a arte de coordenar e dirigir recursos, mobilizando os factores necessários, num processo de planeamento, para a busca de um futuro desejado. A prospectiva situa-se entre o determinismo e o acaso numa indisciplina intelectual (Michel Godet, 1993, p.30). Na verdade, a imagem do futuro que se tem exprime-se no presente, porque o futuro resulta de acções passadas ou presentes. Por isso, é preciso olhar para o futuro para iluminar o presente, isto é, iluminar o presente à luz dos futuros possíveis. É que “o mundo real é demasiado complexo para que se possa esperar equacionar, um dia, o seu determinismo oculto” (Michel Godet, 1993, p.31): a incerteza inerente mantém sempre muito em aberto.

Mesmo perante um objecto pejado de indeterminações, a estratégia busca um instrumento para o reconhecimento das contingências. Todavia, a incontornabilidade de uma contingência quase impossibilita a sua superação. Na sociedade da informação impõe-se a antecipação e fazer estratégia é conspirar no futuro. Mas a estratégia está intrinsecamente ligada ao subjectivismo de quem a exerce patente na intuição e no *savoir faire*.

3. A prospectiva pela óptica da Contabilidade de Gestão

Em Janeiro de 1981, num simpósio em Oxford, K. Simmonds introduziu o conceito de *Strategic Management Accounting* (Contabilidade de Gestão Estratégica – CGE). A partir de então a estratégia passou a ser o centro do *Management Accounting*, emergindo um novo paradigma contabilístico assente na necessidade de informação para a tomada de decisões estratégicas (Sáez Torrecilla *et als.*, 1994, p.221).

Simmonds referiu-se à denominação e aos requisitos principais: necessidade de reorientar a Contabilidade de Gestão, incorporando o aspecto estratégico no seu âmbito de actuação (porque as decisões estratégicas, relativas à posição competitiva e à obtenção de vantagens competitivas, precisam de informação com valor estratégico e essa posição competitiva deriva da conjugação de informação interna com informação externa). Este autor referiu-se também aos papéis da CGE: proporcionar informação para a tomada de decisões estratégicas, ser eminentemente dinâmica, reflectir o valor da empresa em função da sua capacidade competitiva, oferecer um diagnóstico da atitude estratégica e proporcionar informação útil para os diferentes níveis de decisão.

Neste contexto, assume-se que a CGE deverá construir e apresentar informação relevante capaz de esclarecer como potenciar (ou alavancar) forças, superar (anular ou minimizar) fraquezas, aproveitar (ou maximizar) oportunidades e contornar (ou evitar) ameaças.

Enquanto suporte de formulação estratégica, salientamos que a CGE deve fornecer elementos para a gestão previsional num papel profilático e de despistagem, visando a integração entre informação interna e informação externa. Uma Contabilidade que constrói informação para um aperfeiçoamento contínuo do potencial. “A Contabilidade Estratégica é o ramo da Contabilidade de Gestão que constrói informação financeira e não financeira, quantitativa e qualitativa, dirigida aos diferentes níveis hierárquicos da organização, relativa às variáveis internas da empresa com conteúdo estratégico, assim como as variáveis externas, com o fim de estabelecer um plano de actuação estratégico e o seu posterior controlo” (Sáez Torrecilla *et als.*, 1999, p.222).

Na verdade, a Contabilidade não pode ser um repositório de informação desligado da planificação estratégica. Antes tem de construir sistemas de gestão poderosos, de que o Quadro de Comando Integral (*Balanced Scorecard*) é um exemplo, ao pretender coordenar a reflexão estratégica com as acções de curto prazo de controlo dos resultados (Kaplan e Norton, 1996).

“A CGE encontra-se nos seus inícios, pelo que ainda se observa uma certa disparidade de enfoques quando se trata de estabelecer um marco conceptual que lhe sirva de suporte” (Sáez Torrecilla *et als.*, 1999, p.220). É desta constatação que propomos, neste trabalho, um alargamento conceptual para a construção de informação de base contingente em CGE.

Colin Drury (1996, pp.642-643) faz referência ao contingente, associando-o à Contabilidade de Gestão, no sentido de que não há um sistema contabilístico universal aplicável a todas as organizações e a todas as circunstâncias (teoria contingencial), contrariamente à teoria universal. É uma abordagem teórica correcta que nem sequer questionamos mas que em nada se relaciona com a especificidade da abordagem contingencial que nos propomos efectuar, que sai do universo genérico da teoria e se direcciona especificamente para a gestão da incerteza e para as estratégias contingentes no âmbito específico da CGE.

4. A incerteza na era da informação

À entrada de um novo milénio, a empresa depara-se com um ambiente muito mais competitivo, globalizado, em que as mutações são portadoras de múltiplas incertezas (económicas, tecnológicas e sociais). As discontinuidades são a norma.

Os sistemas de informação contabilísticos não respondem adequadamente a aspectos, tais como: realidade económica, ciclos de vida do produto cada vez mais curtos, consumidores mais exigentes e mais informados, envolventes económicas turbulentas e globalizadas, conjunturas instáveis, competitividade crescente nos mercados, forte ritmo dos avanços tecnológicos, peso crescente da fase comercial em detrimento da fase de produção, aumento da velocidade da informação, circunstâncias dinâmicas e complexidade de interdependências.

Esta velocidade das mudanças na envolvente empresarial permite-nos sintetizar as principais diferenças, em relação à era industrial, no seguinte quadro:

Quadro 1: A era industrial e a era da informação

Era industrial	Era da informação
Especialização de funções	Cruzamento de funções
Produtos /serviços baratos	Produtos/serviços personalizados
Atenção aos planos de produção	Atenção ao mercado
Concorrência à escala regional	Concorrência à escala global
Ciclos de vida do produto longos (qualidade)	Ciclos de vida do produto mais curtos (qualidade e inovação)
Prevalência do trabalho físico	Prevalência da trabalho intelectual
Forte importância dos activos tangíveis	Forte importância dos activos intangíveis
Indicadores financeiros	Indicadores financeiros e não financeiros
Ênfase na informação histórica	Ênfase na informação prospectiva
Ênfase na gestão operacional	Ênfase na gestão estratégica
Satisfação dos clientes (necessidades actuais)	Ultrapassar as expectativas dos clientes (necessidades emergentes)
Estratégias lineares e estáveis	Estratégias flexíveis e contingentes
Planos rígidos e fechados	Planos abertos e flexíveis
Procura da estabilidade	Aceitação da incerteza
Defesa de vantagens competitivas	Procura de vantagens competitivas

Perante este cenário, em que a incerteza tem um enfoque duplo: sobre o rigor relativo das variáveis (condições iniciais) e sobre as consequências dessa imprecisão, definir e cumprir uma estratégia é uma das questões mais importantes com que se deparam os gestores.

5. Planeamento contingente: ontem e hoje

Sem entrar no conceito de contingência, assunto que abordaremos no ponto seguinte, face ao panorama actual de incerteza e às potencialidades da estratégia, importa questionar se o planeamento contingente do séc. XXI deverá ser diferente do planeamento contingente do séc. XX. Julgamos que sim e é nessa convicção que justificamos um novo enfoque para o planeamento estratégico das contingências.

Qualquer processo de formulação estratégica parte da análise da situação estratégica do momento, passa por uma análise interna e externa para terminar com a definição de estratégias futuras onde marcam presença contingências. Definir essa estratégia futura passa por comparar alternativas estratégicas. Para efectuar tal comparação é necessário avaliar a diferença entre a projecção estratégica e os objectivos fixados, fazer uma análise não só da estratégia corporativa mas também da estratégia do negócio ao nível dos factores chave de sucesso (ciclo de vida, curva de experiência, curva tecnológica e tipo de sector de negócio) e definir estratégias contingentes. Quando, na maior parte das vezes, o plano estratégico contém o único cenário que não vai acontecer, qual a importância do planeamento das contingências?

Em termos de significado do conceito, um plano de contingências visa definir o conjunto de medidas, de correcção ou de alerta, necessárias para fazer face às variações da envolvente competitiva, interna e externa, pondo em perigo o plano estratégico previamente definido. A probabilidade de ocorrência, o impacto financeiro, as pessoas responsáveis, os planos de acção e as estimativas dos efeitos são elementos críticos de um plano contingencial, seja ele de correcção, de oportunidade ou estratégico.

O planeamento estratégico deve desenvolver um plano de contingência (com alternativas estratégicas), que assegure a orientação ou reorientação do plano estratégico, tentando cobrir possíveis riscos e assegurar o mais possível os resultados de curto prazo.

Em termos de estratégia tradicional, no caso de erros de previsão ou mudanças imprevistas, internas ou externas, é necessário desenvolver estratégias alternativas que podem e devem ser contempladas desde o início do planeamento estratégico na forma de estratégias contingentes, a accionar esporadicamente, desenhadas em três fases: identificação das variáveis chave; determinar os pontos de referência (sinais de alarme) que implicam entrada imediata em acção de estratégias contingentes e delinear as linhas de acção para cada variável chave. Todavia, nos dias de hoje e no futuro, a complexidade da envolvente empresarial deu ao planeamento contingente um carácter mais permanente, pois que o leque das mudanças imprevistas aumentou exponencialmente e a prospectiva superiorizou-se às previsões efectuadas à luz do passado.

Assim, por planeamento contingente entende-se uma estratégia flexível que permita adaptações rápidas à envolvente de turbulência, um processo interactivo de redefinição de problemas e de soluções, uma informação para reinventar estratégias com rapidez, um processo de adaptação à envolvente, uma reorientação contínua da estratégia no sentido da competitividade, um conjunto de ajustes à estratégia e ao seu processo de desenvolvimento e uma informação orientada para o futuro (informação financeira e não financeira, qualitativa e quantitativa). Ora, esta noção de planeamento contingente mantém-se. O que muda é a oportunidade e relevância criadas pelas novas circunstâncias da envolvente empresarial. Além do mais, deriva do princípio da contingência a constatação de que há combinações de factores (humanos, organizacionais, técnicos e financeiros) que são eficazes num contexto e que já não o são no outro.

Ao falar de prospectiva, nunca poderíamos atribuir às contingências a maior parte dos acontecimentos, sob pena de pecar por contingentismo. Mesmo assim, a envolvente actual das empresas é, sem dúvida, de incerteza. As contingências são factor de quebra de consistência da informação histórica com a informação prospectiva.

6. A informação contingente em Contabilidade de Gestão Estratégica

Para justificar a importância da informação contingente em CGE, este ponto apresenta uma alargada proposta conceptual das contingências de gestão, localiza a “Contabilidade de Gestão Contingencial” num espaço contabilístico, especifica alguns aspectos distintivos do conceito face à CGE e faz uma breve referência à gestão da incerteza.

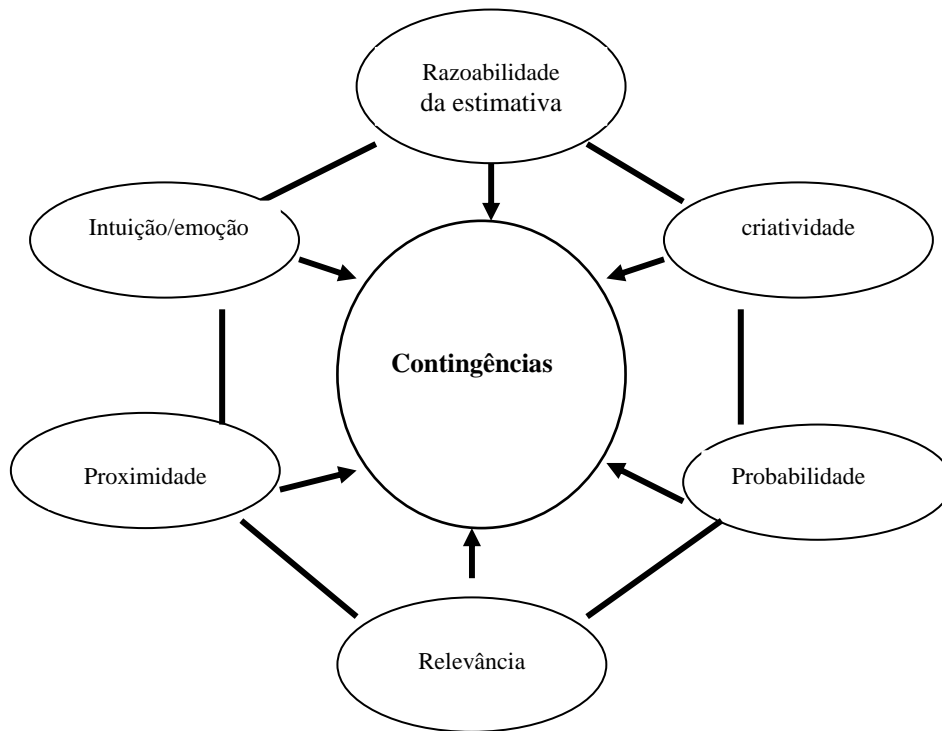
6.1. Contingências: uma perspectiva conceptual

As contingências, em Contabilidade, respeitam a circunstâncias, factos ou situações que envolvem incerteza, cuja consequência final implicará perdas ou ganhos. Em termos simplistas diríamos que uma contingência se refere a tudo o que pode não ser ou pode ser de outra maneira.

Subsistem divergências conceptuais acerca daquilo que é ou não uma contingência em função da menor ou maior probabilidade de ocorrência. Será que contingente é apenas o que tem uma probabilidade próxima de zero? Pensamos que a qualidade do que é contingente se refere a factos possíveis mas incertos quanto á probabilidade de sucederem ou não, independentemente de essa probabilidade se situar próxima de zero ou de um. Até porque a probabilidade não pode ser o único factor para definir um facto contingente. Todavia, é comum a conotação que associa as contingências à ideia do “quase improvável”. É nesta acepção que diversos autores da estratégia se referem a esta figura enquanto ocorrência de eventos considerados pouco prováveis (Adriano Freire, 1997, p.513). Mas não foi o pouco provável de ontem que se tornou a realidade de hoje, e em circunstâncias muito menos dinâmicas e muito mais previsíveis? A verdade é que também grande parte da literatura da Contabilidade Financeira, ao referir-se às perdas contingentes, em especial, faz semelhante associação conceptual com ênfase para o grau de probabilidade (*International Accounting Standard 37 – Provisions, contingent liabilities and contingent assets* - IAS 37 - do *International Accounting Standards Committee – IASC*, para citar apenas um exemplo).

Só porque o âmbito da Contabilidade Estratégica é a incerteza é que não faz sentido uma ligação directa entre contingências e estratégia sob pena de se falar de “Contabilidade Contingencial” em lugar de “Contabilidade Estratégica”. No entanto, inserido na CGE, faz todo o sentido uma abordagem abarcadora das contingências pois que a dificuldade em objectivar a probabilidade dos factos tornar-se-á cada vez mais subjectiva, dependendo dos métodos (econométricos, estatísticos ou outros), das técnicas, das variáveis a considerar e até daqueles que as calculam. Por outro lado, para além da probabilidade, há que considerar a razoabilidade da estimativa (quantitativa ou qualitativa), a relevância (tamanho e intensidade do impacto possível), a proximidade (presunção temporal do impacto) e até conceitos ainda mais subjectivos, como sejam a intuição e a criatividade, que representamos na figura de um hexágono contingencial (Fig.1).

Figura 1: O hexágono Contingencial



Qualquer dos seis factores poderá ter uma ponderação diferente, função de diferentes circunstâncias para o conhecimento e selecção de contingências. É que, metodologicamente, o planeamento contingente passa pela análise e selecção dos elementos contingentes e pelo estabelecimento de estratégias contingentes para os elementos previamente seleccionados. Neste contexto, face aos elementos contingentes seleccionados, podemos estabelecer dois blocos de contingências: contingências internas e contingências externas.

As contingências internas referem-se a consequências incertas de decisões já tomadas pela empresa (já existe um facto contingente activo assumido por um direito ou obrigação presente). Por seu turno, as contingências externas respeitam a consequências incertas, condicionadas ainda por variáveis exógenas, de decisões a tomar pela empresa ou por outros sujeitos exteriores a ela mas que se repercutem, directa ou indirectamente, na empresa (ainda não existe um facto contingente activo). Esta distinção pode ser resumida no seguinte quadro:

Quadro 2: Distinção entre contingências internas e externas

Características	Contingências internas	Contingências externas
Proximidade	Próximo	Distante
Relevância	Definida	Indefinida
Probabilidade	Muito Prováveis	Indefinida
Domínio	Conhecimento	Especulação
Facto contingente activo	Já existe	Ainda não existe
Consequências incertas	De decisões passadas (situação presente)	De decisões futuras (situação futura)

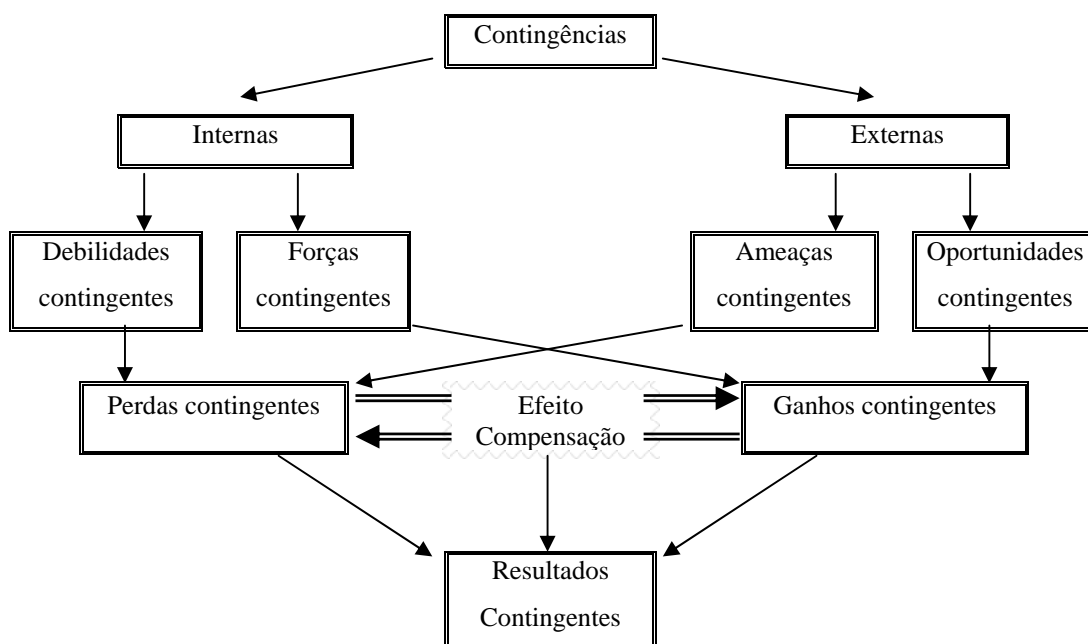
Assim, e ressaltando que cada sector ou empresa é que tem capacidade para fazer a distinção em função do seu contexto próprio, exemplificamos algumas contingências, internas e externas, no quadro abaixo:

Quadro 3: Alguns exemplos de contingências

Contingências internas	Contingências externas
Contingências de vendas	Contingências naturais
Contingências com litígios e reclamações	Contingências económicas
Contingências com contratos a longo prazo	Contingências concorrenciais
Contingências com subsídios	Contingências do mercado
Contingências com funcionários	Contingências legais
Contingências em aquisições ou combinações de empresas	Contingências socio-culturais
Contingências fiscais	Contingências tecnológicas
Contingências com garantias e avales sobre dívidas de ou a terceiros	Contingências políticas
Outras	Outras

Assim, no âmbito da CGE, propomos um modelo contingencial que representamos na seguinte figura:

Figura 2: O Modelo Contingencial



Partindo de uma selecção das contingências (internas e externas), com base nos factores que compõem o hexágono contingencial, identificam-se as forças contingentes, fraquezas contingentes, oportunidades contingentes (vantagens contingentes) e ameaças contingentes (desvantagens contingentes) para, basicamente, orientar forças de defesa/ataque e aumentar capacidades de acção, reacção e prospecção. Este processo visa determinar resultados contingentes pela comparação e compensação das perdas contingentes com os ganhos contingentes que, no caso de ocorrência do perspectivado, se traduzirão em ganhos ou perdas efectivas. Para a determinação das perdas e ganhos contingentes ter-se-á de recorrer a instrumentos apropriados para o tratamento de problemas de subjectividade e incerteza, nomeadamente: números vagos, análise de sensibilidade, construção de cenários, decisão sequencial, método Delphi, métodos de impactos cruzados, entre outros.

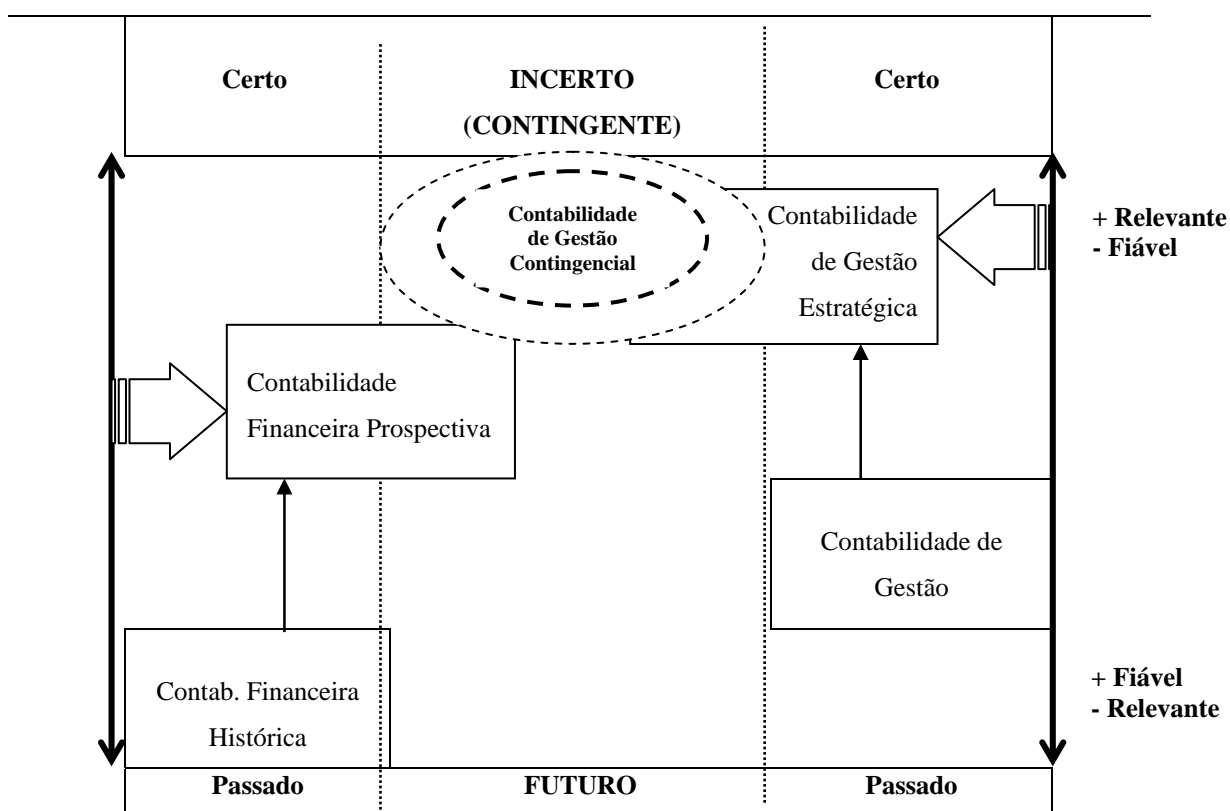
É por demais evidente que a obtenção de um resultado exacto não é possível em Contabilidade. Muito menos o será quando se trata de factos contingentes. Mas, como a exactidão não é possível também é desnecessária: antes aproximadamente certo que exactamente errado.

A contingência e a incerteza sempre teimarão em não se deixarem objectivar. Por isso, a “Contabilidade de Gestão Contingencial” terá de fornecer instrumentos de decisão num meio incerto e cambiante, capaz de reduzir o ruído da contingência e ampliar a eficácia e utilidade do planeamento contingente.

6.2. O lugar da “Contabilidade de Gestão Contingencial”

Depois de apresentada a problemática conceptual associada às contingências, expostos os factores determinantes (hexágono contingencial) e apresentado um modelo contingencial inserido na Contabilidade de Gestão Estratégica, propomo-nos delimitar o espaço da “Contabilidade de Gestão Contingencial” na actualidade para a tomada de decisões, considerando a incerteza, a fiabilidade e a relevância numa base temporal, por comparação com outros ramos da Contabilidade, na seguinte figura:

Figura 3: O espaço da “Contabilidade de Gestão Contingencial”



A interpretação desta figura permite localizar o espaço para a informação exclusivamente contingente. A Contabilidade Financeira, tradicionalmente, retrata a informação financeira histórica numa referência a um passado certo. Também a Contabilidade de Gestão se revê nesse passado, embora vocacionada para a construção de informação útil à gestão no que se refere aos processos internos de gestão. Quando a Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Gestão compreenderam que o presente se constrói à luz do futuro, surgiram os conceitos de Contabilidade Financeira Prospectiva (com menor grau de fiabilidade) e Contabilidade de Gestão Estratégica (a caminho da relevância), ambos os conceitos com um pé no passado e outro no futuro. É desta constatação que assume particular pertinência uma Contabilidade com os dois pés assentes no futuro mas numa especulação orientada e coerente: a “Contabilidade de Gestão Contingencial”. Trata-se de uma abordagem contingente para a construção do futuro no presente e não um mero jogo de cenários puramente potenciais.

Na verdade, é pertinente o interesse em construir uma informação não improvável mas cem por cento contingente, isto é, embora não descurando a coerência possível com o passado, esta informação deve ser construída à luz do futuro, para e sobre o futuro. É claro que se trata de um futuro múltiplo e indeterminado onde predomina a incerteza. Todavia, o risco é independente da incerteza e depende do sujeito que o assume. Por isso, independentemente da ponderação que o utilizador der à informação contingente para a tomada de decisões, este tipo de informação deve ser construído. Não podemos esquecer que as decisões, tal como a selecção dos factos contingentes, para além de se basearem em todo o tipo de informação (histórica, actual e prospectiva), se baseiam também na intuição, na criatividade e até na emoção.

6.3. Contabilidade de Gestão Estratégica e “Contabilidade de Gestão contingencial”: as diferenças

Fundamentalmente, a Contabilidade de Gestão desdobra-se em três partes: a Contabilidade de Gestão Operacional em apoio à tomada de decisões dos chefes operacionais, a Contabilidade de Gestão Tática em apoio às direcções funcionais ou departamentais e a Contabilidade de Gestão Estratégica como suporte estratégico para a gestão do topo (quadro 4).

Quadro 4: Os três ramos da Contabilidade de Gestão

Classes da Contabilidade para a Gestão	Características gerais			Informação contabilística		
	Principal tipo de controlo	Ciclo temporal	Fins	Modelos	Utilizadores	Tempo
Contabilidade Estratégica	Antecipado Adaptativo	Períodos de 2 ou mais anos	Controlo Global	Planeamento Estratégico	Gestão de topo e gabinete de planeamento	Informação prospectiva e retrospectiva agregada
Contabilidade Tática	Antecipado Em <i>feed-back</i>	Um ano em períodos mensais	Controlo Global anual/mês	Planeamento anual/mensal	Gestão de topo e direcções funcionais	Informação prospectiva e retrospectiva agregada e desagregada
Contabilidade Operacional	Em <i>feed-back</i>	Muito curto prazo	Controlo Parcial mês/semana	Digráficos, desagregados e outros	Unidades operacionais	Informação retrospectiva desagregada e parcial

Fonte: Documento nº1 da ACODI (1992)

A gestão de custos transformou-se num factor chave de sobrevivência e a gestão estratégica de custos visa, simultaneamente, a redução de custos e a melhoria da posição competitiva (Robin Cooper e Regine Slagmulder, 1998a, p.14). Esta perspectiva da Contabilidade de Gestão marca as novas posturas da gestão estratégica de custos por oposição à gestão tradicional, conforme sintetizamos no quadro seguinte:

Quadro 5: A gestão tradicional e estratégica de custos

Gestão tradicional de custos	Gestão estratégica de custos
Perspectiva ex-post	Perspectiva ex-ante
Controlo correctivo	Controlo profiláctico
Enfoque interno	Enfoque externo
Suporte à gestão corrente	Suporte à gestão estratégica
Inter-relações no processo interno	Inter-relações na cadeia de valor
Informação confiável (fiabilidade)	Informação pertinente (relevância)
Ênfase nos custos (redução de custos)	Ênfase na criação de valor (posição competitiva)
Controlo de custos	Planeamento de resultados

Sendo a incerteza e o risco uma marca no âmbito da Contabilidade de Gestão Estratégica, convém, sinteticamente, expor os enfoques principais que justificam a especificidade da “Contabilidade de Gestão Contingencial”, a que nos referimos dentro da CGE, evitando a percepção errada de uma sobreposição aparente de conceitos (quadro 6).

Quadro 6: CGE e “Contabilidade de Gestão Contingencial”

Aspectos	Contabilidade de Gestão Estratégica	“Contabilidade de Gestão Contingencial”
Tipo de informação	Informação estratégica	Informação contingente
Planeamento subjacente	Planeamento estratégico	Planeamento contingente
Ocorrência futura	Probabilidades altas	Probabilidades relativas
Estratégias subjacentes	Estratégias competitivas	Estratégias contingentes
Posição pretendida	Posição competitiva	Posições possíveis
Finalidade básica	Suporte informativo ao planeamento e controlo estratégico	Suporte informativo ao pensamento estratégico (planeamento contingente)

Não se trata de uma apropriação do conceito de prospectiva pelo conceito de contingente, até porque este tem uma conotação muito menos forte. Trata-se sim, dentro da prospectiva, de uma focalização naquilo que efectivamente é contingente, pois que as circunstâncias actuais e futuras ampliarão a existência destes factos.

A “Contabilidade de Gestão contingencial” traduz um misto de Contabilidade de Gestão Especulativa e Contabilidade de Gestão das Intenções. Mesmo assim, não contraria o objectivo básico do paradigma da CGE de fornecer e analisar a informação relativa à estratégia empresarial.

Neste contexto, definimos “Contabilidade de Gestão Contingencial” como uma abordagem contabilística, financeira e não financeira, quantitativa e qualitativa, de situações puramente contingentes, construindo informação contingente útil para ser utilizada como mais um factor de decisão. O peso desta informação para a tomada de decisões é função do risco que cada sujeito decida correr. O objectivo fundamental deste ramo da CGE é orientar forças de defesa/ataque, direccionar e construir tendências, aumentando a capacidade de prospecção, a circunstâncias eventuais ou incertas que exigem sentido de alerta.

6.4. Contingências e Contabilidade Prospectiva

É a crescente instabilidade e complexidade das condições económicas e políticas que atribui importância crescente à informação prospectiva. Compreende-se a probabilidade de inexactidão deste tipo

de informação, mas justifica-se a sua necessidade pelas características que a distinguem da informação histórica e que apresentamos no seguinte quadro-resumo:

Quadro 7: Da informação histórica à informação prospectiva

Informação histórica	Informação prospectiva
Maior grau de precisão	Menor grau de precisão
Com evidência física	Sem evidência física
Orientação para a Contabilidade e a Fiscalidade	Orientação para a Estratégia
Análise <i>a posteriori</i>	Análise <i>a priori</i>
Fundamento real	Fundamento potencial
Visa a prestação de contas	Visa a tomada de decisões
Posição financeira	Posição competitiva
Ênfase na Fiabilidade	Ênfase na Relevância e Oportunidade
“Imagem fidedigna”	“Imagem potencial”
Gestão reactiva	Gestão pró-activa
Ênfase nos factores tangíveis	Ênfase nos factores intangíveis
Extensão ao passado	Extensão ao futuro
Modelo estático	Modelo dinâmico
Raciocínio científico-contabilístico	Raciocínio económico-estratégico
Controlo em <i>feed-back</i>	Controlo antecipativo e adaptativo
Planeamento periódico	Planeamento permanente

Em conjunturas instáveis, apesar da informação prospectiva ter a probabilidade de ser inexacta, compreende-se a sua utilidade. Por seu turno, a informação histórica, por respeitar a factos que já ocorreram no passado, em pouco contribui para os seus utilizadores tomarem decisões.

A informação contabilística, para além de conter mais informação sobre planos, oportunidades, riscos e incertezas, deve centrar-se mais nos factores que criam valor a longo prazo, incluindo as medidas não financeiras que indicam como evoluem os processos chave da empresa. Todavia, é certo que há uma subjectividade inerente à aplicação das normas contabilísticas referentes a contingências. Nem sempre é possível trabalhar com dados certos, sendo necessário realizar estimativas sobre hipóteses que dão à informação um conteúdo subjectivo.

Outros Organismos Contabilísticos Internacionais, tais como o *Financial Accounting Standard Board* (FASB) e o *International Accounting Standards Committee* (IASC) têm publicado documentos que clarificam o conceito de contingência e prescrevem as condições para o seu reconhecimento, mensuração e divulgação. Contudo, a classificação de contingências em vários graus de probabilidade, do provável ao remoto, sempre significarão diferentes coisas em diferentes contextos. Por esta razão, propomos a orientação genérica de distinguir o que é provável ou improvável e as contingências relacionam-se apenas com o provável, independentemente do grau.

É no mínimo suspeita a nítida preocupação da Contabilidade Financeira com as perdas contingentes em desconsideração pelos ganhos contingentes. As limitações dos normativos da Contabilidade Financeira visam a fiabilidade. Todavia, estes constrangimentos não são válidos quando se entra nos campos da Contabilidade de Gestão Estratégica onde a relevância é rainha.

É neste espaço que se situa a “Contabilidade de Gestão Contingencial” como fonte construtora de modelos de cálculo e apresentação de informação contingente (Mapas de custos e proveitos contingenciais, Demonstrações de Resultados contingentes, informação não financeira contingente, entre outros) útil aos diversos utilizadores (*stakeholders*) e onde os proveitos contingentes poderão compensar os custos contingentes para a conquista ou melhoria de posições competitivas.

6.5. A gestão da incerteza

A teoria das probabilidades e a estatística não chegam para tratar incerteza e risco porque as principais fontes de incerteza não são medíveis, são não estatísticas por natureza. Não é possível técnicas objectivas para medir probabilidades. Por isso é discutível afirmar-se que o provável é o que se pode medir e o possível aquilo que não pode ser medido. Valorizar contingências implica utilizar estimativas. É possível quantificar contingências por meio de técnicas estatísticas, modelos econométricos ou outros procedimentos de carácter subjectivo baseados na intuição, na experiência, entre outros, e é já muito positivo o reconhecimento atempado das situações de incerteza. Na verdade, estabelecer probabilidades não é tarefa fácil e sempre cai no domínio da subjectividade.

A título de exemplo, Adriano Freire (1997, p.511), ao equacionar as variáveis, em função do grau de incerteza e do grau de controlo potencial sobre a mesma, clarifica diferentes formas de lidar com a incerteza tal como o mostra o seguinte quadro:

Quadro 8: A gestão da incerteza

		Grau de incerteza do meio envolvente	
		Reduzido	Elevado
Grau de controlo potencial sobre as fontes de incerteza	Elevado	(Baixo nível de incerteza)	Gestão política da incerteza
	Reduzido	Gestão tecnocrática da incerteza	Gestão estrutural da incerteza

Fonte: Adriano Freire, 1997, p.511

É a gestão tecnocrática da incerteza que mais se relaciona com o Plano estratégico: desde o plano formal, que incorpora eventos com alta probabilidade de concretização, ao plano contingente, relativo a eventos com média ou baixa probabilidade de concretização, que estima o impacto e descreve as medidas a tomar, devendo incluir um quadro de alerta com relações causais. Esta gestão passa pelas seguintes fases: previsão das evoluções alternativas da envolvente, recolha de informação adicional sobre as variáveis críticas do meio envolvente, previsão por casos (análise de sensibilidade, simulações, entre

outros), sistema de aviso (quadro de alarme) e plano de contingência com as acções a tomar se determinados eventos ocorrerem.

A gestão política da incerteza apenas poderá passar pelo denominado *Lobbying*, campanhas institucionais, aquisições ou alianças estratégicas e acções judiciais (que atrasem ou bloqueiem uma alteração anunciada do meio envolvente).

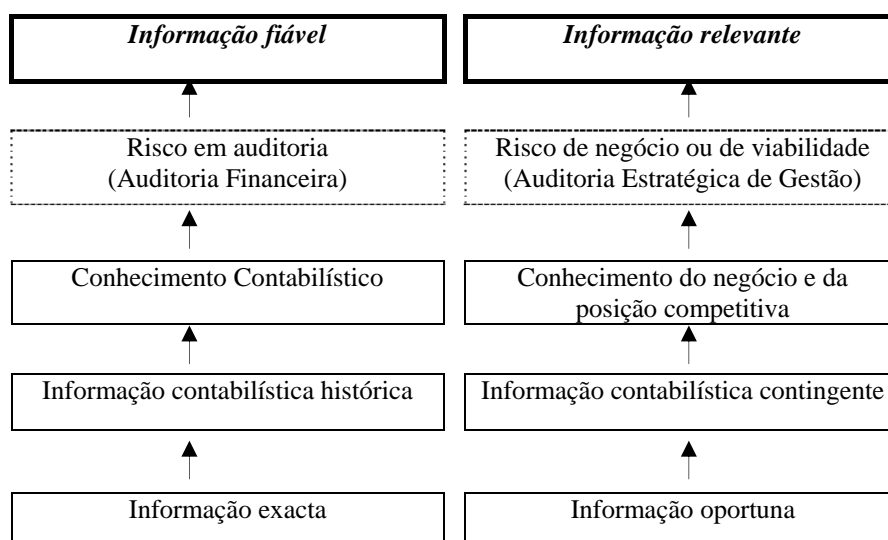
Finalmente, no que se refere à gestão estrutural da incerteza, a margem de manobra é tão curta que torna a posição competitiva inexpugnável.

Uma informação baseada em contingências poderá marcar um novo paradigma no cenário da prospectiva contabilística, mas a gestão da incerteza sempre assentará em bases moveáveis.

7. Contabilidade de Gestão e a “Auditoria das imagens”

Para a razoabilidade das previsões assume particular relevância o conhecimento estratégico do negócio numa perspectiva prospectiva e a informação prospectiva em Contabilidade Financeira obrigará a Auditoria Financeira a caminhar para a Auditoria Estratégica de Gestão: uma passagem clara da informação fiável para a informação relevante tal como, de forma simplificada, se esquematiza na seguinte figura:

Fig. 4: Da informação fiável à informação relevante



A Contabilidade de Gestão, ao constituir um suporte informativo essencial para as decisões da gestão operacional, tática e estratégica, assumirá, no futuro, um papel preponderante na construção responsável dessa informação. E quando essa informação é contingente?

A complexidade da era industrial orientou-se para a imagem fidedigna e a sociedade da informação obrigou à compreensão da estratégia e à análise da viabilidade presente e futura da empresa contida na informação prospectiva (contingente ou não, financeira ou não).

Nesta abordagem visual há diferentes imagens que se obtêm em função dos diferentes conceitos que as tendências de Contabilidade vão ditando e de que referimos alguns exemplos. Para concluir, diremos que da “Contabilidade de Gestão Contingencial” se esperam as imagens possíveis como suporte à tomada de decisões. É esta perspectiva que se resume na figura 5.

Fig. 5: As imagens da Contabilidade



8. Conclusão

Toda a actividade económica se desenvolve num ambiente de incerteza, ou seja, num desconhecimento ou conhecimento incompleto das consequências de uma decisão económica. Mas, na hora de tomar decisões sempre se olha para a frente. A construção, não projecção, do futuro é um imaginário que tem de ser ideologizado por instrumentos da racionalidade possível. Há uma dificuldade de formalização de sistemas de informação contabilísticos de suporte à estratégia por se tratar de um objecto em criação, complexo, furtivo e dinâmico, mas porventura necessário e compensador.

Sem pretender, por enquanto, exemplificar com casos concretos que levem a teoria à prática e melhorem a percepção da realidade, objecto de uma fase posterior desta investigação, trata-se de uma abordagem contingencial como uma forma de pensar, numa proposta de arrumação conceptual que sempre se tentou justificar sem ter como objectivo encontrar soluções únicas, pois que só existem soluções universais em cenários de certeza. No entanto, cremos que uma análise exclusiva de contingências proporcionará uma fonte de informação no campo das expectativas para uma antecipação à concorrência e uma aproximação aos mercados, ajudando a uma adequação mais rápida ao meio envolvente, ao clarificar as acções a tomar caso determinados eventos venham a concretizar-se, permitindo um sentido de alerta permanente.

É nossa convicção de que o desenvolvimento de sistemas de informação contingente, baseados na perspectiva conceptual exposta, face às características da envolvente actual e futura, servirá de base a um planeamento contingente emergente, e respectivo controlo, das contingências que ladeiam a gestão de uma empresa, reportadas à filosofia do pensamento estratégico. Ainda que não seja possível prever todas

as desvantagens contingentes, descobrir todas as oportunidades contingentes, pesar todas as forças contingentes e perceber todas as debilidades contingentes, um bom modelo de informação contingente permitirá desbravar terreno e diminuir a possibilidade de omissões.

Sem sequer correr o risco de se tornar uma concepção no abstracto, esta abordagem contingencial fica desde já exposta à crítica daqueles cujos méritos científicos, académicos e profissionais a tal legitimam. Todavia, fica a nossa intenção de evoluir na investigação em Contabilidade de Gestão, sempre na tentativa de somar e não de subtrair. Além do mais, a crítica é contingente e a ciência também evolui com o ensaio e com a constatação do erro...

9. Bibliografia

ABASCAL ROJAS, Francisco (1996), *Como se hace un plan estrategico*, 1ª Ed., Esic Editotrial, Madrid, Espanha.

ACODI (1992), *Documento nº1*, Asociación Española de Contabilidad Directiva “ACODI”, Madrid, Espanha.

AIBAR GUZMÁN, Beatriz (1999), “Algunas reflexiones acerca de la relación entre el sistema de información de gestión Y la estrategia empresarial: um estudo empírico”, comunicação apresentada nas X Jornadas Luso-espanholas de Gestão Científica, pp. 267-274, Algarve, Portugal.

ÁLVAREZ LÓPEZ, J. (1997), “La contabilidad de dirección estratégica enfocada a la medición de las paradojas empresariales”, *Técnica Contable*, ano XLIX, nº584-585, Agosto/Setembro, pp561-566, Madrid, Espanha.

BROUTHERS, Keith D., ROOZEN, A. (1999), “Is it true to start thinking about Strategic Accounting?”, *International Journal of Strategic Management*, volume 32, Junho, pp.311-321, Nova Iorque, EUA.

COOPER, Robin e SLAGMULDER, Regine (1998a), “What is Strategic Cost Management?”, *Management Accounting*, Janeiro, pp. 14-16, Londres, Reino Unido.

COOPER, Robin e SLAGMULDER, Regine (1998b), “Strategic Costing and Financial Reporting”, *Management Accounting*, Outubro, pp. 14-16, Londres, Reino Unido.

DRURY, Colin (1996), *Management and Cost Accounting*, 4ª Ed., International Thomson Business Press, Londres, Reino Unido.

ERCOLE, Raúl Alberto (1999), “El apoyo contable a la estrategia”, Comunicação apresentada no VI Congresso Internacional de Custos, Braga, Portugal.

FERNANDES, António Horta (1998), *O homo strategicus ou a ilusão de uma razão estratégica?*, edições Cosmos – Instituto da Defesa Nacional, Lisboa, Portugal.

FREIRE, Adriano (1997), *Estratégia – Sucesso em portugal*, 1ª Ed., Verbo, Lisboa, Portugal.

GODET, Michel (1993), *Manual de Prospectiva Estratégica*, 1ª Ed., Publicações D. Quixote, Lisboa, Portugal.

HORNGREN, Charles, FOSTER, George e DATAR, S. (1997), *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, 9ª Ed., Ed. Prentice-Hall Int., Upper Sadle River, Nova Jersey, EUA.

IASC (1998), *IAS 37 - 37 – Provisions, contingent liabilities and contingent assets*, International Accounting Standards Committee “IASC”, Londres, Reino Unido.

KAPLAN, Robert S. e NORTON David P. (1996), *The Balanced Scorecard: Translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston, EUA.

RYAN, B. (1995), *Strategic Accounting for the Management*, The Dryden Press, Londres, Reino Unido.

SAÉZ TORRECILLA, A., FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A., GUTIÉRREZ DÍAZ, G. (1996), *Contabilidad de Costes Y Contabilidad de Gestión – Vol. 2*, McGraw Hill, Madrid, España.