

IX Congresso de Contabilidade e Auditoria, Porto, Portugal, 20 a 22 de Novembro de 2002

Custos e Proveitos Contingentes: a Pertinência de Um Resultado Não Realizado

Leite, Joaquim Mendes*

*Escola Superior de Tecnologia e Gestão ESTiG. Instituto Politécnico de Bragança

Campus de Sta. Apolónia 5301-857 Bragança. PORTUGAL

E-mail: jleite@ipb.pt

Resumo

Perante as limitações apontadas à Contabilidade de Gestão Tradicional, assentes num enfoque interno, a Contabilidade de Gestão Estratégica prossegue esforços conceptuais tendentes a sistematizar a integração da informação interna com a informação externa, na certeza de que os sistemas de informação contabilísticos têm de tratar a dimensão estratégica de forma explícita e como suporte às decisões estratégicas. É nesta perspectiva que esta comunicação insere a pertinência de um resultado contingente, não realizado, para um determinado objecto de análise (uma unidade industrial, um segmento, um mercado, um cliente, uma função, um projecto), que confronte custos e proveitos contingentes derivados de contingências internas e externas. E fundamentar um resultado contingente passa pela selecção e avaliação de contingências nas áreas internas e nos factores externos. Em consistência com a posição competitiva de uma empresa num dado momento, a Contabilidade de Gestão Estratégica deve explorar a posição competitiva potencial, onde poderão ter lugar os resultados contingentes. Trata-se de uma perspectiva conceptual pertinente, acreditando que a Contabilidade de Gestão progride com as novas interrogações e perplexidades que suscita, muito antes de chegar às soluções.

Palavras chave: Contabilidade de Gestão Estratégica, Contabilidade de Gestão Contingencial e Resultado Contingente

1. Introdução

Na actualidade, a ênfase na informação prospectiva para a tomada de decisões, em detrimento da informação histórica e os enfoques na Gestão Estratégica, nos planos flexíveis com estratégias contingentes, na aceitação da incerteza e na procura de vantagens competitivas, por oposição, respectivamente, aos enfoques na gestão operacional, aos planos rígidos e fechados com estratégias lineares e estáveis, à procura da estabilidade e à defesa de vantagens competitivas, marcam a passagem da era industrial para a era do conhecimento, onde a velocidade da mudança na envolvente empresarial é a norma.

É neste contexto que esta comunicação começa por situar a Contabilidade de Gestão Estratégica em oposição à Contabilidade de Gestão Tradicional, explicitando um novo papel para a informação externa em sobreposição à informação estritamente interna.

A classificação estratégica de contingências, distinguindo as áreas internas e externas, por comparação com o conceito de contingência, precede a abordagem à Contabilidade de Gestão Contingencial que visa determinar resultados contingentes, não realizados, para um determinado objecto, em função de custos e proveitos contingentes previamente determinados.

Uma preocupação com a utilidade e plenitude da informação para a tomada de decisões traduz-se também na construção de sistemas de informação prospectiva, incluindo contingências e resultados não realizados, mesmo que por entre a incerteza e o risco, impossíveis de contornar nos tempos da competitividade actual.

2. A Contabilidade de Gestão Tradicional

Ao longo da história, manifestando um processo de evolução, foram diversas as denominações que hoje agrupamos na Contabilidade de Gestão Tradicional. Até aos anos sessenta, o objectivo principal da Contabilidade de Custos era a determinação do custo dos produtos da forma mais precisa possível. Foi a época em que a Contabilidade de Custos se submeteu à Contabilidade Financeira. A partir da década de setenta, surgiu a necessidade de conhecer diferentes custos para as diferentes necessidades dos utilizadores internos. E a Contabilidade de Custos evoluiu para a Contabilidade de Gestão. Nos anos oitenta, emerge

um novo conceito na Contabilidade de Gestão: *Strategic Management Accounting* – SMA (Contabilidade de Gestão Estratégica) que tem por objecto a obtenção de vantagens competitivas para a organização, baseando-se não só na análise da informação interna mas também na análise da informação externa.

Mesmo quando trata o planeamento, a Contabilidade de Gestão Tradicional tem por base o planeamento da produção ou de outras actividades operacionais e táticas sem se referir explicitamente à estratégia ou às contingências. Separando as vertentes, Contabilidade de Gestão Tradicional e Contabilidade de Gestão Estratégica (SMA), o enfoque na gestão operacional e tática e a informação com ênfase interno, dentro das fronteiras da empresa, são as principais limitações que se apontam à primeira, constituindo, por seu turno, o fundamento da segunda.

Face às limitações da Contabilidade de Gestão Tradicional, eminentemente interna, a Contabilidade de Gestão Estratégica pretende constituir-se como uma importante fonte de informação para a gestão estratégica. Esta viragem para a função planeamento pretende alargar o âmbito de actuação, pois que a Contabilidade de Gestão Tradicional tinha sido essencialmente controlo. Apesar das naturais contingências, no cenário actual de globalização dos mercados e forte competitividade empresarial, a Contabilidade de Gestão Estratégica volta-se para o futuro, para uma Contabilidade Prospectiva.

3. A Contabilidade de Gestão Estratégica

Depois de se afirmar enquanto base de controlo, a Contabilidade começa a evoluir como suporte ao planeamento. Ao falar-se em planificação, fala-se, necessariamente, em estratégia.

A informação contabilística tradicional tem uma natureza histórica, ou seja, reportada ao passado. Todavia, as necessidades da gestão, bem como dos diversos utilizadores (*stakeholders*), têm vindo a atribuir importância crescente à informação prospectiva, no reconhecimento das diferenças entre uma informação contabilística dinâmica e uma informação contabilística estática.

Neste contexto, a Contabilidade tem vindo a alargar as suas fronteiras. Em consequência, os sistemas de informação contabilísticos tendem a abarcar o facto económico como um todo em que a componente estratégica é presença obrigatória. A informação contabilística estende-se a todas as áreas de negócio para decisões mais fundamentadas.

É neste sentido que Rodrigues (1997) cita Kipfer:

“Os sistemas contabilísticos precisam de mudar para fornecer à gestão a informação necessária à tomada de decisões estratégicas, táticas e operacionais, havendo nas empresas uma vontade cada vez maior de fazer dos sistemas de informação contabilísticos um instrumento estratégico para obter uma vantagem concorrencial” (Kipfer, cit. por Rodrigues, 1997, p. 77)

Para Juan Bacic (1999), também a interacção competitiva se reflecte na gestão de custos, pois que a competitividade empresarial é afectada por quatro factores: sistema de relações, interacção competitiva na indústria, factores internos e factores externos.

Foi num simpósio em Oxford, em Janeiro de 1981, que Simmonds introduziu, pela primeira vez, o conceito de *Strategic Management Accounting* - SMA. 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 al.*, 1999).

Simmonds fundamentou o conceito pela necessidade de reorientar a Contabilidade de Gestão, passando a incorporar o aspecto estratégico no seu âmbito de actuação, na justificação de que as decisões estratégicas, referentes à posição competitiva, precisam de informação com valor estratégico; e essa posição competitiva deriva da conjugação de informação interna com informação externa.

É absolutamente necessária uma atitude pró-activa como forma de antecipar as mudanças e assumir um protagonismo na criação do futuro (Álvarez López e Blanco Ibarra, 1999). É nesta fundamentação que a SMA assume o papel de construir e apresentar

informação relevante, eminentemente dinâmica, de diagnóstico e orientação estratégica, capaz de esclarecer como potenciar (ou alavancar) forças, anular (ou minimizar) fraquezas, aproveitar (ou maximizar) oportunidades e evitar (ou contornar) ameaças.

Perante as definições de SMA de Bromwich e Bhimani (preparação e análise da informação financeira, relativa aos custos estruturais e dos produtos, da empresa e dos concorrentes, e acompanhamento das estratégias da empresa e dos seus concorrentes durante alguns períodos), da terminologia oficial do CIMA – *The Chartered Institute of Management Accountants* – (o papel da Contabilidade de Gestão é fornecer informação relevante relativa a factores internos e externos, incluindo informação não financeira) e Clarke (elaboração de informação a respeito dos concorrentes da empresa, tratando os dados internos numa perspectiva estratégica), Roslender e Hart (1998) referem que é evidente que a característica que define a SMA é o enfoque externo ou, dito de outra forma, um enfoque para o mercado, traduzido também em expressões como *market-driven* ou *market-oriented* (orientação para o mercado).

4. A Classificação Estratégica de Contingências

Para uma classificação estratégica de contingências, convém distinguir custos internos e custos externos, em função da sua origem, permitindo distinguir também contingências internas e contingências externas.

4.1. Custos internos e custos externos

Metodologias, sistemas de custeio e procedimentos diversos de Contabilidade de Gestão sempre têm por base classificações de custos apropriadas. Mas, pela sua utilidade, as classificações de custos quanto ao modo de imputação (custos directos e custos indirectos) e quanto ao comportamento em função do volume de produção (custos fixos e custos variáveis) são aquelas a que mais se recorre para o estudo de diferentes estruturas de custos.

Quanto ao grau de controlo, distinguimos custos internos e custos externos. Entenda-se por internos os custos cujo controlo depende essencialmente da empresa. Os

custos externos são aqueles que escapam ao controlo directo da empresa. Na verdade, e atendendo à perspectiva de Quesada Sánchez (1999), o risco inerente à tomada de decisões em contextos de incerteza pode ter causas em duas origens: internas e externas.

Há utilidade numa classificação que distinga custos internos e custos externos. Por exemplo, a “importação” dos custos dos fornecedores pode ser acompanhada pelas ineficiências destes. A mesma interpretação se poderá fazer em relação aos mercados ou outros agentes externos. Assim, os custos internos são aqueles cuja formação, em termos de quantidade de recursos ou valor monetário, estão sob o controlo quase total das decisões da empresa; enquanto que os custos externos respeitam aos recursos adquiridos a terceiros e cuja influência da empresa se limita a aspectos operacionais da negociação de cada transação.

Numa perspectiva histórica é mais discutível a utilidade desta classificação. Mas, quando se trata do conhecimento de custos teóricos ou pré-determinados, que suportem não análises de curto ou médio prazo mas antes numa perspectiva de longo prazo, estratégica, a sua consideração poderá mostrar-se relevante e oportuna para a tomada de decisões. É por esta razão que denominamos tal classificação de estratégica, quando voltada para o futuro numa atitude de antecipação, prospectiva.

Tal como na classificação de custos internos e externos, a razão para esta distinção assenta na necessidade de distinguir os factos em função da sua origem e, conseqüentemente, da possibilidade de algum controlo ou algum poder de influência. Mas há que esclarecer a relação entre contingências, internas e externas, e os factores, internos e externos, associados

Assim, identificar contingências, internas e externas, para o estabelecimento de estratégias alternativas, é retirar aos factores das áreas internas e aos factores externos os temas e eventos de carácter marcadamente contingente e interferência na actividade da organização.

4.2. Contingências internas e factores internos

As contingências internas referem-se a consequências futuras incertas de decisões já tomadas pela empresa (já existe um facto contingente activo) ou a tomar, mas directamente associadas à análise interna futura.

É nos factores de natureza interna, ou em aspectos colaterais, agrupados e identificados por áreas ou departamentos funcionais: produção e logística, recursos humanos, finanças, investigação e desenvolvimento, contabilidade e administração e marketing/vendas, que se extraem as contingências internas tal como as definimos.

As contingências internas a considerar, depois da identificação, selecção e avaliação, retirar-se-ão das áreas internas referidas, independentemente de terem sido ou não consideradas no plano estratégico formal. Esta observação decorre da distinção entre planeamento estratégico e planeamento contingente.

4.3. Contingências externas e factores externos

As contingências externas respeitam a consequências futuras incertas, condicionadas por variáveis exógenas associadas à análise externa futura, de decisões tomadas (já existe um facto contingente activo condicionador) ou a tomar por agentes exteriores à empresa, mas que se repercutem, directa ou indirectamente, na actividade desta.

Relativamente aos factores externos (político, legal, económico, tecnológico, sócio-cultural, concorrencial entre outros), cuja incidência sobre a actividade da empresa escapa ao seu controlo directo, considerar os potenciais efeitos das variáveis exógenas do negócio assume-se, a par das dificuldades inerentes à incerteza, de uma importância crescente.

Refira-se, finalmente, que os papéis de identificação, selecção, quantificação ou qualificação das contingências (internas e externas), a extrair das áreas internas e dos factores externos apresentados, exige, ao contabilista de gestão, capacidade de prospecção e especulação, por entre cenários múltiplos e indeterminados, capaz de prever e interpretar

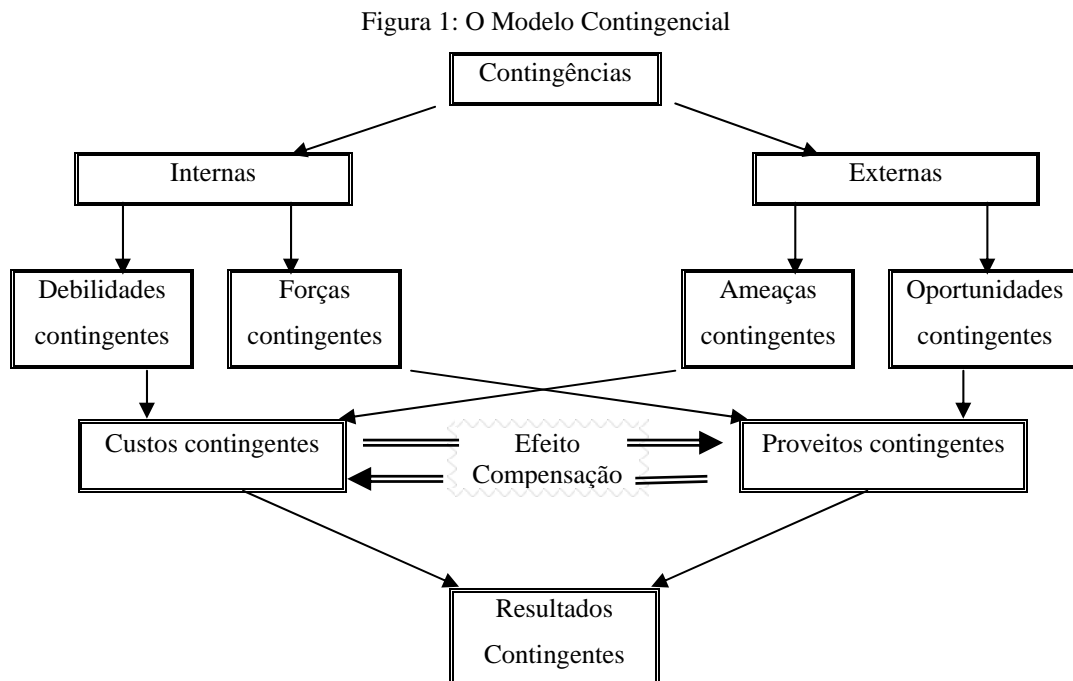
possíveis consequências para a empresa de orientações e decisões com origem na área interna ou na envolvente externa.

5. A Contabilidade de Gestão Contingencial

Perante uma proposta de modelo contingencial, assume-se de particular pertinência o estudo de custos e proveitos contingentes para a construção de uma demonstração de resultados não realizados, exclusivamente contingentes.

5.1. O Modelo Contingencial

Enquanto as debilidades e ameaças contingentes poderão corresponder a desvantagens competitivas, as forças e oportunidades contingentes representam vantagens competitivas potenciais numa análise de contingências. Findo este processo, determinar-se-ão os resultados contingentes pela comparação e/ou compensação dos custos contingentes com os proveitos contingentes que, no caso de ocorrência do perspectivado, se traduzirão em ganhos ou perdas efectivas (figura 1).



Fonte: Leite, 2000, p.670

É com base numa selecção das contingências (internas e externas) que se identificam as forças contingentes, fraquezas contingentes, oportunidades contingentes e ameaças contingentes para, basicamente, orientar forças de defesa/ataque e aumentar capacidades de acção, reacção e prospecção.

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

Dadas as obvias condicionantes à quantificação, interessa deixar, desde já, algumas questões em aberto:

- O resultado contingente é sempre quantificável? E por que técnica ou método?
- Um resultado contingente pode ser qualificável? E com que fundamentos?
- Mesmo que quantificado, um resultado absolutamente incerto vale pelo montante puro de um número?
- Um resultado, em cenários de incerteza, tem valor interpretativo?
- Pode ser gerível ou planeável o que não é claramente quantificável?

É por demais evidente que a obtenção de um resultado exacto não é possível em Contabilidade de Gestão. Ao tratar-se os factos contingentes, tal pretensão ainda tem menos sentido. Todavia, como a exactidão não é possível também é desnecessária num pensar contingencial, pois que antes aproximadamente certo que exactamente errado.

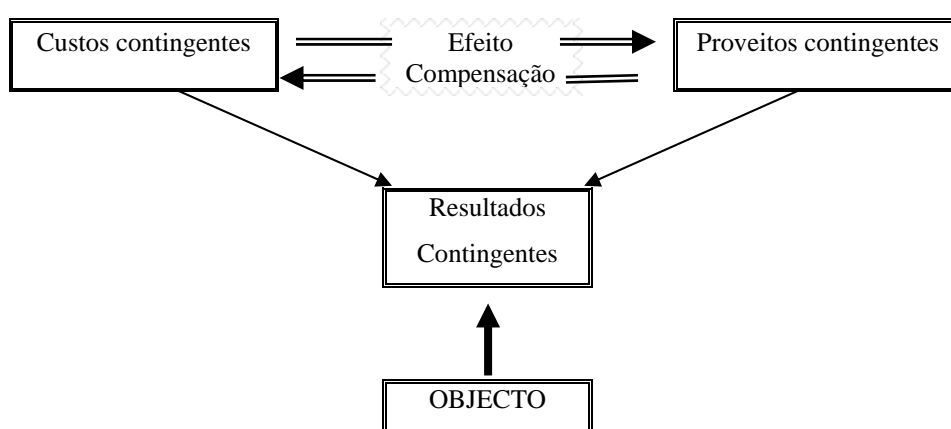
5.2. A Demonstração de Resultados Contingentes

Tendo presente o modelo contingencial apresentado, e depois da referência às contingências identificadas como debilidade ou força, ameaça ou oportunidade, importa visualizar que custos ou que proveitos é possível associar-lhes.

Por se tratar de uma abordagem genérica, optamos por identificar e agrupar os custos contingentes (debilidades contingentes e ameaças contingentes) e os proveitos contingentes (forças contingentes e oportunidades contingentes) sem entrar na

exemplificação em concreto. É que tal exemplificação, para melhor compreensão, passa também por situar o objecto em análise (uma unidade industrial, um segmento, um cliente, uma função organizacional, um mercado, um projecto entre outros) em função do tipo de actividade/indústria, do tipo de empresa/organização e do tipo de envolvente competitiva (figura 2).

Figura 2: O resultado contingente associado a determinado objecto



Em consonância com o modelo contingencial já apresentado, é a possibilidade de um efeito compensação que suporta a determinação de um resultado contingente.

É de salientar que, como se depreende da exemplificação apresentada no ponto anterior, a uma mesma situação contingente poderão corresponder não apenas custos contingentes mas também proveitos contingentes, reportados ou não a diferentes períodos de tempo, ou até estabelecerem-se algumas correlações entre contingências. Todavia, são aspectos particulares difíceis de tratar na generalidade, sem exemplos concretos, pelo que, e no essencial, o conceito de resultado contingente reflecte, acima de tudo, no seio da Contabilidade de Gestão, a aceitação dos proveitos contingentes que tenham razões de existência idênticas às dos custos contingentes.

5.2.1. Custos Contingentes

Atendendo ao modelo contingencial proposto, e considerando as áreas internas e os factores externos referidos, preconizamos um mapa que reúna todos os custos

contingentes: uma coluna relativa a contingências internas e outra referente a contingências externas (quadro 1).

Quadro 1: Mapa de custos contingentes

<i>Debilidades contingentes</i>	<i>Ameaças contingentes</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Custos contingentes da área de produção/logística • Custos contingentes da área de recursos humanos • Custos contingentes da área financeira • Custos contingentes da área de investigação e desenvolvimento • Custos contingentes da área de contabilidade e administração • Custos contingentes da área de marketing/vendas 	<ul style="list-style-type: none"> • Custos contingentes em factores políticos • Custos contingentes em factores legais • Custos contingentes em factores económicos • Custos contingentes em factores tecnológicos • Custos contingentes em factores socio-culturais • Custos contingentes em factores concorrenciais • Custos contingentes em outros factores

5.2.2. Proveitos Contingentes

À semelhança do apresentado para os custos contingentes, importa também identificar e agrupar os proveitos contingentes, associando-os às forças contingentes ou às oportunidades contingentes que lhes dão origem (quadro 2).

Quadro 2: Mapa de proveitos contingentes

<i>Forças contingentes</i>	<i>Oportunidades contingentes</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Proveitos contingentes da área de produção/logística • Proveitos contingentes da área de recursos humanos • Proveitos contingentes da área financeira • Proveitos contingentes da área de investigação e desenvolvimento • Proveitos contingentes da área de contabilidade e administração • Proveitos contingentes da área de marketing/vendas 	<ul style="list-style-type: none"> • Proveitos contingentes em factores políticos • Proveitos contingentes em factores legais • Proveitos contingentes em factores económicos • Proveitos contingentes em factores tecnológicos • Proveitos contingentes em factores socio-culturais • Proveitos contingentes em factores concorrenciais • Proveitos contingentes em outros factores

5.2.3. Resultados Contingentes

Na sequência dos pontos anteriores, sendo que o resultado traduz a diferença entre proveitos e custos, uma demonstração de resultados contingentes tem por suporte os mapas de custos e proveitos contingentes anteriormente apresentados e poderá sintetizar-se no seguinte quadro:

Quadro 3: Demonstração de resultados contingentes

<i>Custos contingentes</i>	<i>Proveitos contingentes</i>
Custos associados a debilidades contingentes	Proveitos associados a forças contingentes
Custos associados a ameaças contingentes	Proveitos associados a oportunidades contingentes
<i>Resultado contingente</i>	

Pela comparação entre as contingências seleccionadas, estabelecem-se resultados contingentes para toda a empresa, para um produto/serviço, uma função, um cliente, uma secção, uma actividade, uma unidade de negócio, ou outro objecto de custos e/ou proveitos, no formato da demonstração apresentada.

6. A informação contingente

De referir ainda que quantificar para mensurar contingências pode apresentar-se com um tal grau de incerteza que a informação qualitativa assuma maior importância. Na verdade, certas contingências, associadas a uma quantificação de razoabilidade e pressupostos relativos, exigem uma informação qualitativa que complemente, amplie e comente um resultado contingente. Por isso, não pode ser linear a interpretação destas rubricas, quantificadas ou não.

Assim, uma análise de um resultado contingente pode nem valer pelo resultado em si, mas vale, certamente, pela identificação e hierarquização dos fenómenos contingenciais

potencialmente de maior impacto na actividade da empresa. Dessa forma, reduz ou até evita efeitos surpresa indesejáveis, estabelece um sentido de alerta, permite uma pré-visualização dos fenómenos para o seu aproveitamento ou superação, mediante as alternativas previstas, e proporciona uma mais rápida capacidade de resposta, porque antecipadamente analisada, para uma tomada de decisões atempada.

A “Contabilidade de Gestão Contingencial” deverá ser capaz de construir sistemas de informação que realcem as contingências no seio da estratégia para que, mediante o conhecimento das contingências , internas e externas, seleccionadas, possa identificar sinais de alerta em variáveis chave e accionar as estratégias contingentes. Trata-se de uma gestão estratégica das contingências, no sentido de compreender estratégias flexíveis e ajustáveis, identificar as contingências de maior impacto, comunicar alterações significativas nas variáveis chave associadas às contingências, visualizando evoluções e identificando sinais de alerta impulsionadores de uma actuação mais rápida.

7. Conclusão

Na actualidade, toda a actividade económica se desenvolve em ambiente de incerteza, ou seja, num desconhecimento ou conhecimento incompleto das consequências de uma decisão económica. Todavia, na hora de tomar decisões sempre se olha para a frente. Gerir sob incerteza tem custos e tem riscos. Mas é certo que a única solução é correr os.

Quando, no capítulo anterior, a este propósito, ousamos falar em demonstrações de resultados não realizados, em proveito da oportunidade e utilidade da informação prospectiva, perspectivamos já a utilidade de sistemas de informação contingente elaborados no âmbito da Contabilidade de Gestão.

Mas, falar de um resultado contingente implica, obrigatoriamente, que se volte a levantar a questão da quantificação. Saber se, para a gestão, um resultado quantificado na incerteza vale mais que a prévia identificação e hierarquização dos fenómenos contingenciais que lhe serviram de base.

Esta abordagem contingencial assume-se como uma forma de pensar, numa proposta de arrumação conceptual que sempre se tentou justificar sem ter como objectivo encontrar soluções únicas. No entanto, é nossa convicção que uma análise exclusiva de contingências, com a abrangência da Contabilidade de Gestão, proporcionará uma fonte de informação no campo das expectativas conducente a uma antecipação à concorrência e uma aproximação aos mercados, possibilitando também uma adequação mais rápida ao meio

envolvente, ao clarificar as acções a tomar caso determinados eventos venham a concretizar-se. Trata-se da conquista de uma postura de sentido de alerta permanente.

9. Bibliografia

Álvarez López, J. e Blanco Ibarra, F. (1999): “A Contabilidad de Dirección Estrategica para la Competitividad en el Siglo XXI – El Capital Intelectual”. Comunicação apresentada no VI Congresso Internacional de Custos, Braga.

Cooper, R. e Slagmulder, R. (1998), “What is Strategic Cost Management?”, *Management Accounting* - IMA, Janeiro, pp. 14-16, Nova Iorque, EUA.

Juan Bacic, M. (1999), “Aspectos Estratégicos que Devem Ser Considerados para Implementar a Gestão de Custos”, Comunicação apresentada no VI Congresso Internacional de Custos, Braga, Portugal.

Leite, J. M. (2000), “Contabilidade de Gestão Contingencial”, *Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol. LVII, nº 228, pp. 657-691, Porto, Portugal.

Quesada Sánchez, F. J. (1999), “Estudio Contable de los Riesgos y Contingencias Empresariales”, *Técnica Contable*, ano LI, nº603, Março, pp. 161-168, Madrid, Espanha.

Rodrigues, L. M. P. L. (1997), *Aplicação da Teoria dos Conjuntos Vagos na Medida e Gestão do Risco Cambial Económico: Um Enfoque Normativo e Prático*, Universidade do Minho, Braga, Portugal

Roslender, R. e Hart, S. (1998), “Strategic Management Accounting: refocusing the agenda”, *Management Accounting* - CIMA, Vol.76, Dezembro, pp. 44-46, Londres, Reino Unido.

Saéz Torrecilla, A., Fernández Fernández, A., Gutiérrez Díaz, G. (1999): *Contabilidad de Costes Y Contabilidad de Gestión – Vol. 2*. McGraw Hill, Madrid.

Ward, K. (1999), *Strategic Management Accounting*, CIMA, Londres, Reino Unido.