

VII Congresso do Instituto Internacional de Custos, León, Espanha, 4 a 6 de Julho de 2001

Análise Explícita às Contingências: a Pertinência de Uma Abordagem Integrada na Contabilidade de Gestão Estratégica

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

Esta comunicação pretende contribuir para a afirmação da Contabilidade de Gestão Estratégica, inserindo nesta uma abordagem específica às contingências que se associam ao risco, na certeza de que os conteúdos da verdadeira Contabilidade de Gestão Estratégica estão ainda por explorar, em fase embrionária. Além do mais, o tratamento das contingências pela Contabilidade Financeira e pela Gestão Estratégica denuncia a evidência da necessidade de um papel de suporte informativo a desempenhar pela Contabilidade de Gestão.

O objectivo fundamental deste trabalho visa justificar e apresentar, enquadrado no âmbito da Contabilidade de Gestão Estratégica, uma abordagem que fundamente aquela que denominamos por Contabilidade de Gestão Contingencial mediante o desenvolvimento de um modelo contingencial que sirva o relato financeiro, o planeamento e a gestão estratégica das contingências. Uma proposta de sistema contabilístico integrado que, debruçado sobre factos contingentes, sirva objectivos estratégicos, escute, permanentemente, o meio envolvente e constitua informação útil.

Palavras chave: Contingências, Contabilidade de Gestão Contingencial, Contabilidade de Gestão Estratégica

Abstract

The present paper main goal is to contribute to the assertion of Strategic Management Accountancy. Hereby it is including a specific approach to contingencies inherent to risk, convinced that the contents of real Strategic Management Accounting are yet to be explore, and in an embryonic stage. Moreover, the handling of the Financial Accounting contingencies by the Strategic Management reveal the necessity of a data assistance role to be performed by the Management Accounting.

The main aim of this research is to justify and to present, under the Strategic Accounting Management scope, an approach that grounds the one designated as Contingent Management Accounting, by means of development of a contingent model that is assisting financial report, planning and strategic management of the contingencies. A proposal for an integrated accounting system, which lean on contingent facts, satisfy strategic goals, permanently attentive to the surrounding environment and that creates useful information.

Key-words: *Contingencies, Contingent Management Accounting, Strategic Accounting Management*

1. Introdução

Perante os contextos de incerteza da era da informação, este trabalho procura apresentar e justificar a pertinência de uma abordagem explícita às contingências integrada na Contabilidade de Gestão Estratégica, partindo da distinção entre contingências e princípio da contingência para passar a analisar o tratamento dado às contingências em áreas contíguas à Contabilidade de Gestão, como sejam a Contabilidade Financeira, a Auditoria e a Gestão Estratégica.

Assim, no que concerne à Contabilidade de Gestão, apresenta-se o conceito de Contabilidade de Gestão Estratégica, face às limitações da Contabilidade de Gestão Tradicional, e a classificação e gestão estratégica de contingências, onde se enquadra a análise contingencial que denominamos de Contabilidade de Gestão Contingencial. Para apresentar e justificar este novo conceito, far-se-á uma referência ao enquadramento conceptual, aos aspectos que o distinguem da Contabilidade de Gestão Estratégica, ao modelo contingencial e ao quadro de comando contingencial.

2. A Incerteza na Era da Informação: Que Soluções?

Para Sanin Vilar (1998), a gestão dos negócios converteu-se na gestão da mudança e a gestão da empresa tem de estar permanentemente atenta ao que sucede na envolvente, captar sinais e, depois de os analisar, responder de forma rápida.

Comparativamente à era industrial, a velocidade das mudanças na envolvente empresarial fica patente na síntese das principais diferenças, face à era actual, no quadro 1.

<i>Era industrial</i>	<i>Era do conhecimento</i>
Atenção aos planos de produção	Atenção ao mercado
Concorrência à escala regional	Concorrência à escala global
Prevalência do trabalho físico	Prevalência da trabalho intelectual
Ênfase na informação histórica	Ênfase na informação prospectiva
Ênfase na gestão operacional	Ênfase na Gestão Estratégica
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

Quadro 1. A era industrial e a era do conhecimento

É nesta perspectiva que a incerteza assume um enfoque duplo: sobre o rigor relativo das variáveis (condições iniciais) e sobre as consequências dessa imprecisão. Por isso, definir e cumprir uma estratégia é uma questão essencial com que se deparam os gestores. Ressalta, principalmente, na actualidade, o ênfase à informação prospectiva para a tomada de decisões, em detrimento da informação histórica, e o enfoque na Gestão Estratégica e nos planos flexíveis com estratégias contingentes, numa atitude clara de aceitação da incerteza por oposição à procura da estabilidade de outros tempos.

3. Distinção Entre Contingências e Princípio da Contingência: Perspectiva Conceptual

Etimologicamente, contingência deriva do latim da palavra *contingentia* e traduz um facto possível mas incerto, ou seja, a possibilidade de que algo aconteça ou não. É uma ligação directa à ideia de possibilidade de ocorrência de um acontecimento.

Assim, o que é contingente é incerto suceder ou não, independentemente do conhecimento e do valor relativo da probabilidade. É esta a acepção pura do conceito, antes das apropriações particulares por diversas disciplinas.

Decorrentes da incerteza, a identificação de contingências para a gestão deverá ter em conta outros factores para além da probabilidade de ocorrência, ou seja, a probabilidade não pode ser o único factor para definir se um facto é contingente ou não. Também a relevância, a proximidade temporal, a razoabilidade da estimativa, a criatividade e até a intuição/emoção contribuem para discernir contingências. Todavia, há que ressaltar que tratar contingências, em relato financeiro, em planeamento ou em gestão, é também não pecar por contingentismo, atribuindo à contingência a maior ou menor parte dos acontecimentos, como que o acaso justificasse a sucessão dos fenómenos.

Ao definir contingências, interessa, apesar da óbvia dificuldade, distinguir os conceitos de risco e incerteza que lhe estão associados. Castrillo Lara (1996) esclarece que a incerteza é o desconhecimento ou conhecimento incompleto das consequências de uma decisão económica ao passo que os perigos e dificuldades inerentes a uma tomada de decisão em incerteza definem o risco.

Uma distinção diferente, que em termos conceptuais importa também realçar, relaciona-se com o princípio da contingência segundo o qual se constata que há combinações de factores (humanos, organizacionais, técnicos e financeiros) que são eficazes num contexto e que já não o são no outro. Mintzberg (cit. por Godet, 1993) atribui a paternidade do princípio da contingência a Woodward (1965), citando também Lawrence e Lorsh (1967) segundo os quais não existe uma estrutura que seja melhor, mas sim diferentes estruturas que são as melhores em diferentes condições. Na verdade, não há factores críticos de sucesso universais: modelos rentáveis para certas empresas tornaram-se muito caros a outras.

É também na óptica da teoria contingencial que Drury (1996) se refere ao contingente em 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 ou princípio da contingência), por oposição à teoria universal.

Trata-se de uma abordagem teórica correcta e inquestionável mas que não se direcciona, especificamente, para a gestão da incerteza em sentido estratégico, nem para as estratégias contingentes no âmbito específico da SMA, mas para as diferentes circunstâncias da envolvente.

Tratar contingências, em Contabilidade, implica uma abordagem prospectiva específica que, sem contrariar a verdade da teoria contingencial, visa construir sistemas de informação úteis ao planeamento, relato e gestão das contingências, e não justificar que, face a diferentes circunstâncias, a eficiência de um modelo contabilístico se torna variável.

4. As Contingências Pela Óptica da Contabilidade Financeira e da Auditoria

Em termos financeiros, dir-se-á que, em Contabilidade, as contingências respeitam a circunstâncias, factos ou situações, existentes à data das demonstrações financeiras, que envolvem incerteza, cuja consequência final implicará perdas ou ganhos¹. É neste contexto que a incerteza inerente aos negócios se apresenta, na Contabilidade Financeira, na figura de provisões e contingências. As provisões para passivos estimados ou prováveis e as contingências para passivos remotos. Trata-se de uma nítida redução da distinção entre estas figuras apenas ao grau de probabilidade.

Nesta sequência, e a título de exemplo, refiram-se os organismos contabilísticos internacionais, *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e *International Accounting Standards Committee* (IASC), que têm publicado documentos no sentido de clarificar o conceito de contingência e prescrever as condições para o seu reconhecimento, mensuração e divulgação. Contudo, a classificação de contingências em função dos graus de probabilidade, do provável ao remoto, sempre terá significados diferentes em diferentes contextos, caindo na matéria do julgamento profissional. A Contabilidade Financeira, ao referir-se às perdas contingentes, em especial, faz tal associação conceptual com ênfase para o grau de probabilidade (IAS 37 do IASC, para citar apenas um exemplo).

Ora, uma preocupação com a plenitude da informação financeira traduz a necessidade de incluir, nas peças do relato financeiro, informação prospectiva, em geral, e informação contingente, em particular, desde que relevante para a tomada de decisões dos *stakeholders*. Todavia, estas limitações das normas, hesitantes entre a relevância e uma imagem fidedigna cada vez mais associada a um maior potencial de utilidade informativa, dão asas a que as contingências possam vir a ser apresentadas em demonstrações de

¹ No essencial, esta definição surge em vários documentos de normalização contabilística: SFAS 5, IAS 10, entre outros.

resultados não realizados, no sentido de evitar fenómenos de Contabilidade Criativa e cosmética nos resultados apresentados pelas demonstrações financeiras.

Ao debruçar-se sobre este tema na área da Contabilidade Financeira, e atendendo às limitações com que esta condiciona o tratamento do assunto, Castrillo Lara (1996) identificou apenas as contingências contabilísticas que podem originar passivos e que passamos a referir a título de exemplificação: contingências relacionadas com as vendas de produtos/serviços, com litígios e reclamações, com contratos de prazos longos, com subsídios, com os trabalhadores, com a aquisição ou outro tipo de combinação de empresas quando se utiliza o método da compra, com impostos e com garantias e avais sobre dívidas de terceiros.

Em suma, é oportuno apontar algumas críticas, ao tratamento dos factos contingentes, que justificarão, em parte, uma abordagem às contingências numa Contabilidade com objectivos diferentes dos da Contabilidade Financeira. Assim, da exposição feita ressaltam os seguintes aspectos:

- Preocupação direccionada para as perdas contingentes, inerente ao princípio da prudência;
 - Impossibilidade de compensação entre perdas e ganhos contingentes, mesmo que com idênticos suportes: grau de probabilidade, razoabilidade da estimativa ou outros;
 - Propensão para fenómenos de Contabilidade Criativa e alisamento de resultados;
 - Preponderância da fiabilidade em detrimento da relevância;
 - Ausência de referências claras ao horizonte temporal das contingências;
 - Necessidade de maior ênfase para a informação financeira qualitativa, relacionada com factos contingentes, dadas as limitações à quantificação de eventos envoltos em risco e incerteza;
 - Dificuldades para assumir directamente a influência de factores de natureza subjectiva, transportando toda a subjectividade para os resultados finais e não como parte integrante do processo em si;
 - Preocupação essencial com utilizadores externos em detrimento dos utilizadores internos (da gestão, em particular);
-

- A natureza da Contabilidade Financeira limita o relato financeiro de contingências a uma pequena parte das contingências possíveis;
- Dificuldade em misturar informação financeira histórica com informação financeira prospectiva numa mesma demonstração financeira;
- Conceito de contingência condicionado por: existência de uma obrigação presente, função de acontecimentos passados, associação a determinado grau de probabilidade e razoabilidade de estimativa;
- Impossibilidade de tratamento de contingências associadas a decisões estratégicas, de longo prazo, cujas obrigações poderão ser assumidas apenas no futuro;
- Tratamento privilegiado a contingências relativas a situações de curto ou médio prazo;
- Subjectividade dos resultados fornecidos pelos métodos ou procedimentos de quantificação de contingências.

Em Auditoria, as contingências definem-se da mesma forma que em Contabilidade Financeira. O facto contingente de base é o mesmo. Todavia, enquanto a Contabilidade Financeira constrói a informação prospectiva, a Auditoria pretende credibilizar essa informação. Ao risco da própria informação contabilística acresce o risco da Auditoria. Quando a Auditoria incide sobre provisões e contingências o risco é ampliado.

5. As Contingências na Gestão Estratégica: do Planeamento à Gestão

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. A resposta é afirmativa. É nessa convicção que se justifica um novo enfoque para o planeamento estratégico das contingências: o planeamento das alternativas. Repare-se que se alude à envolvente actual de maior incerteza para se justificar que é novo apenas o enfoque, e não o planeamento contingente em si que sempre tem sido contemplado por bons planos estratégicos. Todavia, o que antes era conhecimento agora é incerteza, o que era estável passou a contingente e o que era confiança tornou-se cepticismo: impera a dúvida. E o planeamento contingente precisa de novos papéis.

Marsden (1998) considera que as abordagens em Gestão Estratégica, nos últimos vinte anos, foram mudando e o planeamento formal deu lugar a uma abordagem contingente mais flexível que reconhece estratégias alternativas para a possibilidade de

ocorrência de determinados eventos ou processos cognitivos, culturais, políticos, entre outros.

Ao referir-se a medidas de aviso e correção, como integrantes do plano de contingências, Abascal Rojas (1996) confirma a desconsideração pelos planos de oportunidade, em coerência com a sua definição de contingências associadas a possíveis factos negativos. Como tal, ao não referir contingências positivas, também não prevê a oportunidade de as potenciar ou aproveitar.

6. As Contingências em Contabilidade de Gestão

Neste ponto, impõe-se uma referência à Contabilidade de Gestão Estratégica em oposição, ou em complemento, à Contabilidade de Gestão Tradicional e a apresentação de uma classificação estratégica de contingências que suporte a denominada Contabilidade de Gestão Contingencial.

6.1. A Contabilidade de Gestão Estratégica Face às Limitações da Contabilidade de Gestão Tradicional

Não há unanimidade entre os autores que se debruçam sobre a história da Contabilidade de Gestão. Também não é o propósito deste trabalho levantar tais questões, quer em termos de conteúdo quer em termos de autores e cronologia. Todavia, é inegável que, desde uma Contabilidade de Custos subserviente à Contabilidade Financeira (daí que pouco tenha evoluído nesse período), se passou, nos últimos anos, para uma atitude utilitarista de suporte à gestão, a Contabilidade de Gestão, em particular a gestão tática e operacional. E é nesta sequência evolutiva que, atendendo à utilidade premente e indiscutível da construção de modelos contabilísticos que suportem as decisões estratégicas, se encontra o âmbito do conceito SMA.

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

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

Entende-se, assim, que a Contabilidade não pode ser um repositório de informação desligado da planificação estratégica. Antes tem de construir sistemas de gestão poderosos, capazes de coordenar a reflexão estratégica com as acções de curto prazo de controlo dos resultados (Kaplan e Norton, 1996).

Para Bromwich e Bhimani (1994), uma perspectiva estratégica em Contabilidade de Gestão requer uma bifurcação em Contabilidade: integrar os custos da empresa na estratégia e identificar as estruturas de custos dos concorrentes, por um lado, e supervisionar as suas evoluções no tempo, por outro.

6.2. Classificação Estratégica de Contingências: Que Gestão?

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. Por seu turno, 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.

Para Álvarez López (1996) a informação estratégica para suporte ao planeamento, valorização e selecção das opções alternativas adequadas passa por duas fases essenciais: fase de obtenção por fontes externas (microambiente: clientes, concorrentes, fornecedores e mercado; macroambiente: problemática legal, fiscal, financeira, tecnológica e social) e internas (inerentes à própria organização: informações económico-financeiras – subsistemas de Contabilidade – ou dados não financeiros, qualitativos ou quantitativos, referentes à cadeia de valor da empresa).

Num plano estratégico, é da análise dos factores internos que se identificam os pontos fortes e fracos, assim como é da análise externa dos factores exógenos que se detectam as ameaças e oportunidades para uma situação estratégica concreta. Tal plano passa, obrigatoriamente, pela análise interna e externa. Todavia, convém salientar que o

conceito de contingência anula a ideia eventual de que as contingências internas se identificam com os factores internos, ou que as contingências externas correspondam aos factores externos, tratados no plano formal. Cumpre, então, esclarecer o seguinte: enquanto o plano estratégico se baseia na “configuração formal”, o plano contingente detém-se sobre outras “configurações possíveis”, consubstanciadas por eventos que, mesmo que não tenham sido explicitamente tratados pelo plano formal, representam, a concretizar-se, grande interferência na actividade da empresa;

Importa saber se uma análise contingencial (interna e externa), em Contabilidade de Gestão, pode incorporar mais um sistema de informação útil na perspectiva que mostra a Figura 1 (adaptado de Kaplan e Norton, 1997, p. 22).

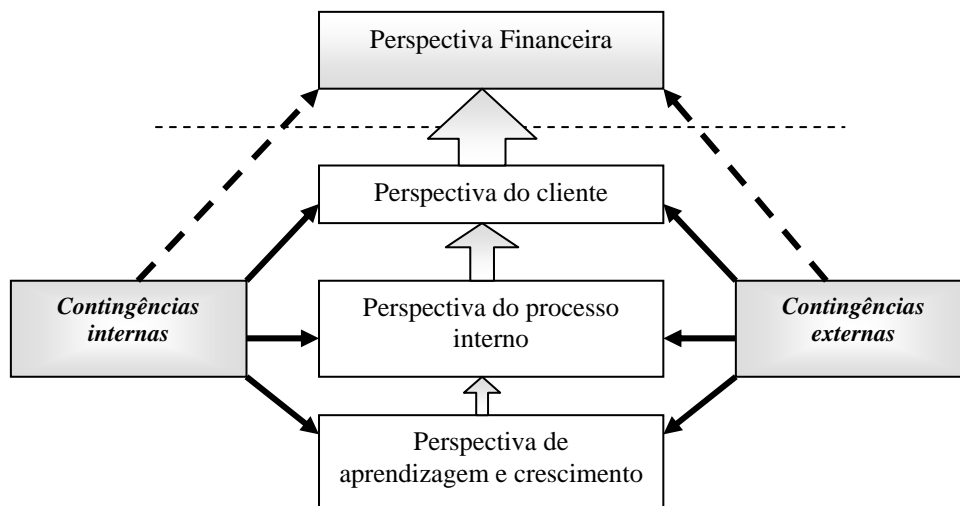


Figura 1. Gestão Estratégica de contingências

O relacionamento causa-efeito, nas quatro perspectivas genéricas do *Balanced Scorecard*, representa um sistema de pensamento dinâmico que não se pode alhear das contingências. Ora, qualquer acção de aprendizagem e crescimento reflecte-se na orientação do processo interno que, por sua vez, se torna conseqüente ao nível dos clientes e, finalmente, o efeito traduzir-se-á também nos resultados financeiros da empresa. Quer as contingências internas quer as contingências externas, da forma como as apresentamos, exercem influência sobre todas as perspectivas, sendo que a perspectiva financeira representa a conseqüência em última análise. Em função da relação apresentada, justifica-se uma Contabilidade de Gestão Contingencial capaz de construir sistemas de informação para a Gestão Estratégica de contingências.

6.3. A Contabilidade de Gestão Contingencial

São o enquadramento e fundamentação do conceito que suportam a distinção entre Contabilidade de Gestão Estratégica e Contabilidade de Gestão Contingencial. O modelo contingencial e o quadro de comando contingencial completam a apresentação desta abordagem explícita às contingências.

6.3.1. Enquadramento do Conceito: Fundamentos da Contabilidade de Gestão Contingencial

Na sequência dos pontos anteriores, queremos questionar, neste ponto, se a Contabilidade de Gestão, enquanto suporte informativo para o relato, planeamento e gestão operacional, tática e estratégica, poderá contribuir para a construção responsável de informação útil. Até que ponto a definição de contingências apresentada, apropriada aos objectivos e âmbito de actuação da Contabilidade de Gestão, servirá de base para a construção de novos ou renovados modelos contabilísticos que realcem as estruturas e relações da realidade que representam? Como poderá uma análise contingencial potenciar a capacidade de resposta rápida, para apreciar a eficácia da gestão, para introduzir correcções com oportunidade ou até alterar objectivos? Como poderá construir informação que sirva de suporte ao contorno de situações de risco e incerteza?

Neste contexto, justifica-se que se comece por delimitar um espaço para uma Contabilidade de Gestão Contingencial abarcadora do tratamento das contingências em Contabilidade de Gestão, para efeitos de tomada de decisões, considerando a incerteza, a fiabilidade e a relevância numa base temporal, por comparação com outros ramos da Contabilidade (Figura 2).

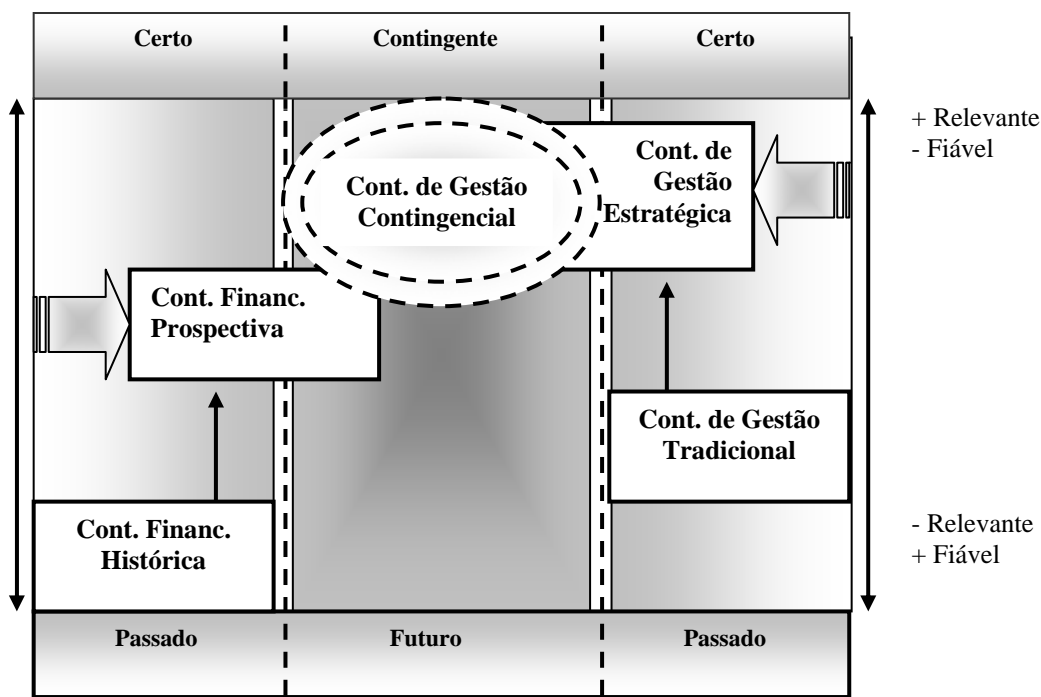


Figura 2. O espaço da Contabilidade de Gestão Contingencial

A interpretação da figura permite situar o espaço da informação exclusivamente contingente. Apesar de entre grandezas como a fiabilidade e a relevância ser fundamental o equilíbrio, parece claro que a relevância deve estar mais ao alcance da Contabilidade de Gestão, daí a cumplicidade desta com as contingências para uma relação mais apropriada e menos conflituosa. Tradicionalmente, a Contabilidade Financeira retrata a informação financeira histórica numa referência a um passado certo. Por seu turno, a Contabilidade de Gestão também se revê nesse passado, embora vocacionada para a construção de informação útil aos processos internos de gestão.

À medida que a Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Gestão compreenderam que o presente se constrói à luz do futuro, emergiram os conceitos de Contabilidade Financeira Prospectiva (com menor grau de fiabilidade que a informação histórica) e SMA (definitivamente no caminho da relevância). Todavia, ambos os conceitos com um pé no passado e outro no futuro. Desta constatação reveste-se de particular pertinência uma Contabilidade com os dois pés assentes no futuro numa especulação orientada: a Contabilidade de Gestão Contingencial. Contudo, com a coerência necessária

face à informação histórica. Esta especificidade encarna uma abordagem contingente para a construção do futuro no presente e não um mero jogo de cenários sobrepotenciais.

Neste contexto, fundamenta-se a Contabilidade de Gestão Contingencial como uma vertente da SMA dedicada à construção de sistemas/modelos de informação contingente que sirvam de suporte ao relato financeiro das contingências, à gestão de contingências e ao planeamento contingente (Figura 3).

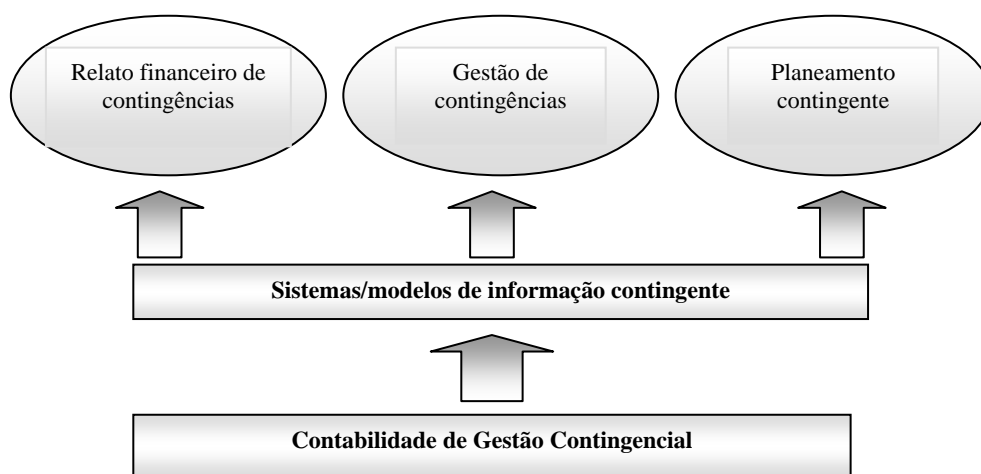


Figura 3. Os fundamentos da Contabilidade de Gestão Contingencial

6.3.2. Contabilidade de Gestão Contingencial e Contabilidade de Gestão Estratégica: a Distinção

Sendo a incerteza e o risco uma marca no âmbito da SMA, interessa expôr os enfoques principais que justificam a especificidade da Contabilidade de Gestão Contingencial, inserida na SMA, evitando a percepção de uma sobreposição de conceitos (Quadro 2).

<i>Aspectos</i>	<i>Contabilidade de Gestão Estratégica (SMA)</i>	<i>Contabilidade de Gestão Contingencial</i>
Tipo de informação	Informação estratégica	Informação contingente
Tipo de gestão	Gestão Estratégica	Gestão de contingências

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 relato, planeamento e gestão de contingências

Quadro 2. SMA e Contabilidade de Gestão Contingencial

6.3.3. O Modelo Contingencial

Perante a abordagem às contingências que estamos a apresentar, é no contexto da SMA que propomos um modelo contingencial tal como se representa na figura seguinte:

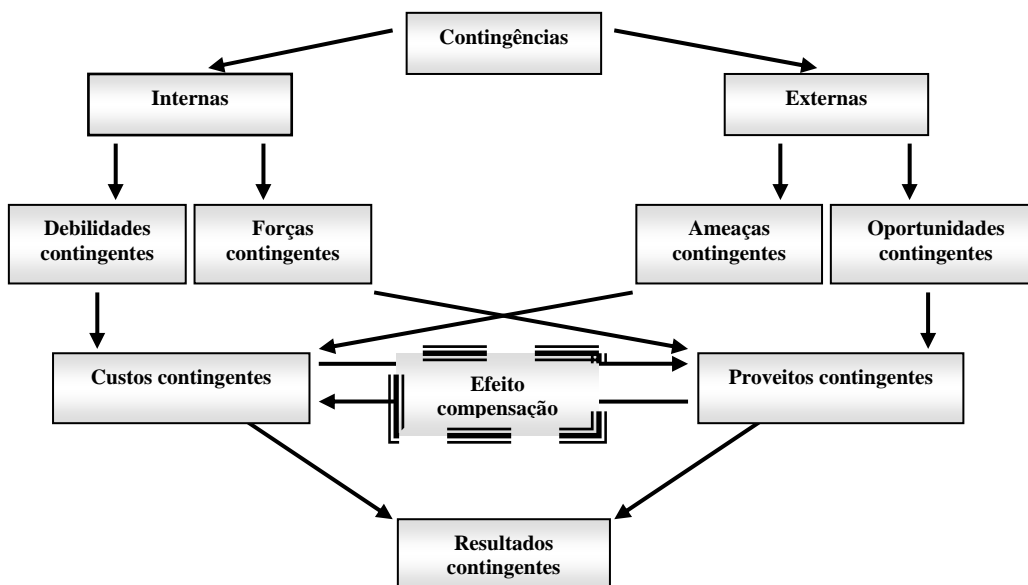


Figura 4. O modelo contingencial

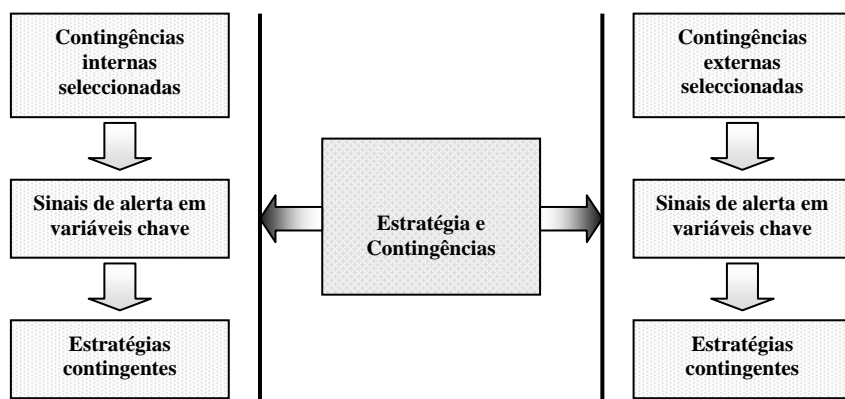
É com base numa selecção das contingências (internas e externas) que se identificam as forças contingentes, fraquezas contingentes, oportunidades contingentes e ameaças contingentes para, basicamente, orientar forças de defesa/ataque e aumentar capacidades de acção, reacção e prospecção.

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.

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.

6.3.4. Quadro de Comando Contingencial

Neste ponto, queremos aludir para a construção de uma espécie de quadro de alerta que contenha apenas alguns indicadores susceptíveis de avaliar a evolução das variáveis chave de cada contingência, interna ou externa. Dada a diversidade de variáveis, tais indicadores poderão ser financeiros (traduzíveis directamente em custos ou proveitos) ou não financeiros (traduzíveis indirectamente, mesmo que de forma subjectiva, em custos ou proveitos). Mais importante que a valorização em si, interessa definir um mecanismo de avaliação e compreender a sua evolução perante as alterações das envolventes. Em termos genéricos, é um instrumento com tais propósitos que se esquematiza no seguinte quadro:



Quadro 3. Quadro de Comando Contingencial

Muito mais que um sistema de gestão tática ou operativa para alterações correntes, trata-se de um sistema de gestão estratégica de contingências, internas e externas,

capaz de compreender estratégias flexíveis e ajustáveis; identificar as contingências de maior impacto; comunicar alterações significativas nas variáveis chave associadas às contingências, visualizando evoluções; e identificar sinais de alerta impulsadores 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 riscos.

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.

8. Bibliografia

- Abascal Rojas, F. (1996): *Como se Hace un Plan Estrategico*, 1ª Ed. Esic Editotrial, Madrid.
- Álvarez López, J. (1996): “Obtención de Información Estratégica para Mejorar la Competitividad”. *Técnica Contable*, ano XLVIII, nº574, Outubro, pp. 649-654.
- 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.
- Bromwich, M. e Bhimani, A. (1994): *Management Accounting: Pathways to Progress*, Sucessor to “Management Accounting: Evolution not Revolution”. The Chartered Institute of Management Accountants, CIMA, Londres.

- Castrillo Lara, L. A. (1996): Contingencias Contables que Pueden Originar el Nacimiento de Pasivos: Un Estudio Empírico sobre su Tratamiento en las Empresas Españolas. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- Drury, J. C. (1996): Management and Cost Accounting, 4ª Ed. International Thompson Business Press, Londres.
- FASB (1975): SFAS 5 – Accounting for Contingencies. Financial Accounting Standards Board “FASB”, Nova Iorque.
- Godet, M. (1993): Manual de Prospectiva Estratégica, 1ª Ed. Publicações D. Quixote, Lisboa.
- IASB (1994): IAS 10 – Contingencies and Events Occurring after the Balance Sheet Date. International Accounting Standards Committee “IASC”, Londres.
- IASB (1998): IAS 37 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. International Accounting Standards Committee “IASC”, Londres.
- Kaplan, R. S. e Norton D. P. (1997): Cuadro de Mando Integral (The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action). Ediciones Gestión 2000, SA, Barcelona.
- Marsden, A. (1998): “Strategic Management: Which Way to Competitive Advantage?”. Management Accounting – CIMA, Vol.76, nº1, Janeiro, pp. 32-37.
- Saéz Torrecilla, A., Fernández Fernández, A., Gutiérrez Díaz, G. (1999): Contabilidad de Costes Y Contabilidad de Gestión – Vol. 2. McGraw Hill, Madrid.
- Sanin Vilar, A. (1998): ”El Control de Gestión en los Objetivos de la Empresa”. Harvard Deusto Finanzas & Contabilidad, nº 22, Março-Abril, pp. 53-60.