

A CONTABILIDADE GERENCIAL E A SUA IMPORTÂNCIA NA GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES

LUCAS FARIAS VIEIRA¹
VANDERLEI FERREIRA VASSI²

RESUMO: A aplicação dos instrumentos e ferramentas oriundas da contabilidade gerencial tornam-se, cada vez mais, essenciais para o processo decisório da empresa, garantindo sua sobrevivência perante o mercado altamente competitivo. Sendo assim, a boa gestão, planejamento e controle, proporcionados pela contabilidade gerencial podem se tornar uma vantagem competitiva para o crescimento da empresa, e conseqüentemente isso reflete nos seus resultados. Neste contexto, o objetivo da presente pesquisa é apresentar e descrever como utilizar a Contabilidade Gerencial a favor da empresa. O estudo foi realizado por meio de uma pesquisa bibliográfica, acerca de teses já publicadas referentes ao assunto central. Trata-se, portanto, de uma pesquisa aplicada, descritiva, e de caráter qualitativo. Dentre então, encontrou-se nas publicações e livros utilizados as ferramentas *Balanced Scorecard*, *Sistema Kaizen*, *Economic Value Added - EVA* (Valor Econômico Adicionado) e o *Market Value Added - MVA* (Margem de Valor Adicionado).

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Ferramentas gerenciais. Estratégia.

1 INTRODUÇÃO

A globalização trouxe consigo a competitividade entre as empresas, uma vez que a internet se tornou a vitrine para o mundo, o concorrente das empresas não é apenas aquele que se encontra na mesma rua, na mesma cidade, ou até no mesmo país, mas sim qualquer outra empresa independente de distância, ou seja, com a

¹ Acadêmico do 8º semestre de Ciências Contábeis da Fatecie – Faculdade de Tecnologia e Ciência do Norte do Paraná, no ano de 2018. Email: lucas.faria.vieira@hotmail.com

² Professor Orientador e Coordenador do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Fatecie, Me em Administração e Bacharel e Ciências Contábeis. Email: vanderleivassi@gmail.com

internet, as possibilidades do marketing romperam as barreiras nacionais e o mercado tornou-se apenas, uma imensa aldeia global (BIAZON, 2016, p.16).

Neste contexto, as organizações podem utilizar a Contabilidade Gerencial como ferramenta para controle, estruturação, inovação e auxílio para tomada de decisões, afim de buscar a eficiência e eficácia da organização como um todo gerando valor perante o mercado.

Sendo assim, a questão norteadora do presente projeto é: Como utilizar a Contabilidade Gerencial a favor da empresa no processo de tomada de decisão? Quanto ao objetivo geral, refere-se em apresentar e descrever como utilizar a Contabilidade Gerencial a favor da empresa no processo de tomada de decisão. Já ao que tange aos objetivos específicos, estes restringem-se em levantar a importância da Contabilidade Gerencial para a organização, apresentar ferramentas que auxiliem na gestão da performance organizacional.

Atualmente, as organizações inseridas em um ambiente econômico globalizado, preocupam-se com seus fatores de produção, buscando constantemente ferramentas, mecanismos, sistemas e procedimentos que possam contribuir para a otimização da gestão. Segundo Padoveze (2012, p.11), a Contabilidade Gerencial, em vias gerais, é extremamente essencial para qualquer entidade, “o foco são os usuários internos em quaisquer níveis da administração que necessitam das informações contábeis para o processo de planejamento e controle das operações e a tomada de decisão”.

Neste sentido, a escolha do tema foi motivada partindo da ideia de que as informações geradas pela Contabilidade Gerencial podem se tornar um diferencial competitivo e um fator de sobrevivência das empresas no mercado, além de serem extremamente úteis aos usuários internos da contabilidade, contribuindo para o processo de tomada de decisão e controle das operações.

2 REFERENCIAL TEORICO

2.1 Aspectos conceituais de Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial é a ramificação da ciência contábil que congrega o conjunto de informações necessárias à administração que complementam as informações já existentes na Contabilidade Financeira (PADOVEZE, 2012, p.11). Ainda neste sentido Marques (2013, p.11) aborda que “a contabilidade gerencial pode ser contrastada com a contabilidade financeira, que é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores, e outros que estão de fora da organização”.

A contabilidade gerencial foi definida pelo Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accounting*) como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro de uma empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recursos (ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG, 2000, p.67)

De modo geral, a contabilidade gerencial pode ser conceituada como sendo um sistema de informação que tem por objetivos suprir a entidade com informações não só de natureza econômica, financeira, patrimonial, física e de produtividade, como também com outras informações de natureza operacional, para que possa auxiliar os administradores em suas tomadas de decisões (MARION; RIBEIRO, 2014, p.03).

Ainda seguindo a linha de pensamento de Marques (2013, p.12), a contabilidade gerencial “possui o objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho, e tomada de decisão internamente”.

Por outro lado, Jeff Tomson, presidente e CEO do Instituto dos Contadores Gerenciais (IMA) (apud, GARRISON; NORREN; e BREWER, 2013, p. 01) afirma que:

“Criar valor por meio de valores” é o lema da contabilidade gerencial de hoje. Isso significa que os contadores gerenciais devem manter um compromisso inabalável com valores éticos ao usarem seus conhecimentos e habilidades para influenciar decisões que criam valor para as partes interessadas na organização. Essas habilidades incluem a gestão de riscos, a implementação de estratégias por meio de planejamento, orçamento e previsões e o suporte à tomada de decisões.

Desta forma, a contabilidade gerencial tem a finalidade de divulgar informações para gerentes da organização com o propósito de planejamento, controle e tomada de decisão; enfatizar decisões que afetarão o futuro; enfatizar a relevância; enfatizar fazer as coisas em tempo hábil; enfatizar relatórios no nível de segmento; e, apesar

de toda a sua relevância, ela não é obrigatória (GARRISON; NORREN; e BREWER, 2013, p. 02).

Assim, a contabilidade gerencial assume papel operacional, gerencial e estratégico na organização, visto que dependendo da sua área de atuação na entidade, as orientações da contabilidade gerencial poderão assumir características diferentes. Em síntese, a função operacional se refere em prestar informações para tomadas de decisões de curto prazo, sendo destinadas para o pessoal de frente (vendedores e trabalhadores); por outro lado, a função gerencial trata das informações de decisões para curto e médio prazo, destinadas a gerentes (nível tático); e por fim, a função estratégica aborda as informações para decisões de longo prazo, destinadas aos altos executivos, cuja principal preocupação é o futuro da entidade (MARION; RIBEIRO, 2014, p.08).

Ludícibus (2008, p.21) afirma que:

A contabilidade gerencial, em sentido profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”.

Ao que tange a utilização da contabilidade gerencial como uma ferramenta decisória na organização, de acordo com a linha de pensamento de Crepaldi (2008, p.14), “o ponto fundamental da contabilidade gerencial é o uso da informação contábil como ferramenta para a administração. É o processo de produzir informações operacional financeira para funcionários e administradores”.

Todavia, a contabilidade gerencial desobriga o cumprimento de determinadas ações legais ou regras fixadas por órgãos reguladores, como a Comissão dos Valores Mobiliários (CVM), a Superintendência de Seguros privados (SUSEP), o Banco Central do Brasil (BCB) e outros órgãos, visto que possui efeito gerencial e interno (MARION; RIBEIRO, 2014, p.03).

Por outro lado, Marques (2013, p.14) alude que “tendo em vista que uma organização é estruturada de forma hierárquica, a contabilidade gerencial deve suprir, através do sistema de informação contábil gerencial, todas as áreas da organização”. Ora, cada nível da administração da empresa necessita de informações contábeis de

maneiras diversas, cabe, assim, ao profissional contador gerencial prestar essas informações de forma específica para cada tipo de cliente interno, de acordo com a sua necessidade e a utilização da informação contábil (PADOVEZE, 2012, p.18).

Segundo Padoveze (2012, p.29), o campo da atividade organizacional englobado pela Contabilidade Gerencial foi desenvolvido através de quatro estágios reconhecíveis, sendo:

- Estágio 1: antes de 1950, o foco era na determinação do custo e controle financeiro, através do uso das tecnologias de orçamento e contabilidade de custos;
- Estágio 2: por volta de 1965, o foco foi mudado para o fornecimento de informação para o controle e planejamento gerencial, através do uso de tecnologias tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade;
- Estágio 3: por volta de 1985, a atenção foi focada na redução de desperdícios de recursos usados nos processos de negócios, através do uso das tecnologias de análise de processo e administração estratégica dos custos;
- Estágio 4: por volta de 1995, a atenção foi mudada para a geração ou criação de valor através do uso efetivo dos recursos, através do uso de tecnologias tais como exames dos direcionadores de valor ao cliente, valor para o acionista, e inovação organizacional.

De maneira geral, pode-se dizer que todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feitos especificamente para que a administração os utilize no processo de tomada de decisão entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho, recai na contabilidade gerencial (IUDÍCIBUS, 2008, p.21).

Ainda assim, em sentido amplo, Crepaldi (2008, p.05) afirma que a contabilidade gerencial “é voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuados por um sistema de informação gerencial”.

2.2 A Contabilidade Gerencial e a Controladoria

Padavoze (2012, p.27) afirma que:

Na literatura contábil norte-americana os instrumentos da controladoria são apresentados dentro do escopo da Contabilidade Gerencial. Podemos afirmar então que a controladoria é o setor dentro de uma empresa que, com sua estrutura organizacional, deve efetuar o conjunto da contabilidade dentro da organização nos seus aspectos legais e gerencias.

Já para Marques (2013, p.18), “a contabilidade gerencial desempenha há muito tempo um papel de controlador das informações necessárias, que torne a organização uma força de análise e tomada de decisões nos fatores mais preponderantes e importantes”.

Com isso, Junior (2012, p.15) destaca a controladoria como “uma unidade administrativa, com estrutura própria pela utilização intensa da teoria contábil, inserida aos conceitos necessários das demais ciências exercendo função específica”.

Neste contexto, segundo Roehl-Anderson e Bragg (1996), conforme citado por Nascimento e Reginato (2013, p.02), a controladoria deve atuar:

compreendendo as operações globais da empresa, promovendo informações e tendo como finalidade a comunicação destas para os gestores. Deve ser capaz de analisar as informações obtidas de diversas áreas, disponibilizando projeções de resultados econômicos frutos desta análise, fornecendo-as, por fim, em tempo hábil para aqueles que por elas interessados a fim de orientar a tomada de decisões.

Ainda segundo Junior (2012, p.15), “a função da controladoria não deve limitar-se a fornecer informações gerenciais para a tomada de decisão. Cabe fornecer também modelos decisórios para a gestão econômica do sistema da empresa”. Sua missão é apoiar todos os gestores da entidade, partindo da alta administração, nas suas funções decisórias e operacionais, tendo por foco o retorno sobre o investimento (PADOVEZE, 2012, p.28).

Neste sentido, Nascimento e Reginato (2013, p.02) alude que a área de controladoria tem a função de:

“promover a eficácia dessas decisões, monitorando a execução dos objetivos estabelecidos, investigando e diagnosticando as razões para a ocorrência de eventuais desvios entre os resultados alcançados e os esperados, indicando as correções de rumo, quando necessárias, e principalmente, suavizando as imponderabilidades das variáveis econômicas, através do provimento de informações sobre operações passadas e presentes e de sua adequada comunicação aos gestores, de forma a sustentar a integridade do processo decisória.

2.3 A Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira

A contabilidade gerencial deve-se ser avaliada de maneira diferente da contabilidade financeira, pois cada uma delas tem suas particularidades, e sobre tudo a contabilidade gerencial utiliza-se da própria contabilidade financeira, acrescido as demais contabilidades (como a contabilidade de custos, por exemplo) e ainda desenvolve sua análise para dar as suas informações (MARQUES, 2013, p.11).

No entanto, segundo Padoveze (2012, p.12) “chamamos de Contabilidade Financeira a Contabilidade Tradicional, a contabilidade obrigatória para as entidades para fins societários e tributários.

A diferença entre ambos os ramos da contabilidade, é evidenciada por Padoveze (2012, p.14), que afirma:

O objetivo da contabilidade financeira é permitir aos usuários avaliar a situação econômica e financeira da empresa. Isso significa avaliar se a empresa tem condições de saldar seus compromissos, se está dando o lucro e o retorno esperado, se tem condições de receber novos créditos, etc. A contabilidade gerencial, além dessas avaliações, também tem outros objetivos, por exemplo, informações para o planejamento financeiro, projeções de lucro e fluxo de caixa, criação de modelos de análise para tomada de decisão em vários níveis, etc.

No quadro abaixo, fica evidente as particularidades entre a Contabilidade Financeira, ou Tradicional, e a Contabilidade Gerencial seguindo a linha de pensamento de Marques (2013, p.12).

Quadro 01: Comparação entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuário dos Relatórios	Externos e Internos	Internos
Objetivo dos Relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente
Forma dos Relatórios	Balanço patrimonial, Demonstração do Resultado de Exercício, Demonstração das Origens e Aplicação dos Recursos, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e De-	Orçamento, Contabilidade por responsabilidade, Relatório de desempenho, Relatório de Custo, Relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão

	monstração dos Lucros ou Prejuízos acumulados	
Frequência dos Relatórios	Anual, Trimestral, ou Ocasionalmente mensal	Quando necessário para a administração
Custos ou valores utilizados	Primeiramente Histórico (passado)	Histórico e esperados (previsto)
Bases de mensuração usadas para quantificar os dados	Moeda corrente	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira, moeda forte, medidas físicas, índices, etc)
Restrições nas informações fornecidas	Princípios Contábeis geralmente aceitos	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração
Arcabouço teórico e técnico	Ciências Contábeis	Utilização pesada de outras disciplinas, como economia, administração financeira, estatística, pesquisa operacional, comportamental e organizacional
Característica da informação fornecida	Deve ser objetiva, verificável, relevante e a tempo (tempestiva)	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e menos precisão
Perspectiva dos Relatórios	Orientação histórica	Orientada para o futuro, para facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do fato (para impor metas), acoplada como uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle posterior do fato)

Fonte: Marques (2013, p.12-13)

Neste sentido, Marion e Ribeiro (2014, p.10) afirma que:

A contabilidade gerencial não pode ser tratada como simples ramificação da contabilidade financeira ou geral, criada para o registro e controle das operações típicas de um tipo de entidade. Ela deve ser considerada como um processo que surgiu da necessidade das entidades, especialmente daquelas que visam ao lucro, em promover a redução dos custos e a melhoria da qualidade de seus produtos, sejam eles em forma de bens ou de serviços, para maximizar a satisfação do cliente.

2.4 O Papel do Contador Gerencial

A fundamental característica do profissional da contabilidade gerencial pode ser definida como saber “tratar”, refinar e apresentar de maneira clara, explicativa, e resumida os dados esparsos contidos nos registros da contabilidade financeira, de custos, etc, bem como juntar tais informes com outros conhecimentos não especificamente ligados à área contábil, afim de suprir a administração em seu processo decisório (IUDÍCIBUS, 2008, p.22-23).

Diante disso, segundo Crepaldi (2008, p.07) cabe ao contador gerencial:

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

Sendo assim, de acordo com o pensamento de Iudibus (2008, p.23), um contador gerencial, “deve ser elemento com formação bastante ampla, inclusive com conhecimento, senão das técnicas, pelo menos dos objetivos ou resultados que podem ser alcançados com métodos quantitativos”.

Este profissional deve ser um contabilista experiente e versátil, com conhecimento não só em contabilidade como em administração, matemática financeira, estatística e economia. Ainda deve ser um profissional que domine bem a análise de balanços e conheça bem as rotinas internas e os objetivos da organização (MARION; RIBEIRO, 2014, p.08).

Segundo Crepaldi (2008, p.06-07) a Federação Internacional de Contabilidade³ define o contador gerencial como sendo o profissional que:

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

³ *International Federation of Accounting – IFAC*

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia utilizada na pesquisa se classifica como sendo aplicada no que se refere à sua natureza, restringindo-se na produção de conhecimentos úteis e que tenham aplicação prática para solução de problemas reais e específicos, “abrange estudos elaborados a finalidade de resolver problemas idênticos no âmbito das sociedades” (GIL, 2008, p.26).

Quanto aos objetivos gerais trata-se de uma pesquisa descritiva, tendo como objetivo recolher informações sobre determinados grupos de pessoas, a fim de analisar, classificar e identificar características em comum, “as pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis” (GIL, 2008, p. 28).

Já no que tange à forma de abordagem, ela apresenta caráter qualitativo, já que não trata de instrumentos estatísticos e/ou numéricos como base na análise do problema, caracterizando-se assim pela sua natureza analítica e pela objetividade avaliativa das informações coletadas, ou seja, “é o estudo de um objeto, buscando interpretá-lo em termos do seu significado. Nesse sentido, a análise considera mais a subjetividade do pesquisador” (ALYRIO, 2009, p.108).

A pesquisa ainda remete ao delineamento como sendo bibliográfico, no qual restringe a utilização de fontes secundárias a fim de recolher e levantar informações, “é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. (GIL, 2008, p.71).

Foi realizado um estudo bibliográfico, que se fundamentam nas contribuições teóricas de vários autores que produziram artigos, livros, teses, referentes ao tema estudado. Segundo Marconi e Lakatos (1992), “a sua finalidade é fazer com que o pesquisador entre em contato direto com todo o material escrito sobre um determinado assunto, auxiliando o cientista na análise de suas pesquisas”.

Por fim, quanto a análise dos dados, nesta pesquisa foi utilizada a análise de

conteúdo, que se caracteriza por visar verificar hipóteses e ou descobrir o que está por trás de cada conteúdo. Esta técnica é usual no tratamento de dados que busca identificar o que está sendo dito a respeito de determinado tema, ou seja, “tem como objetivo organizar e resumir os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de resposta ao problema proposto para a investigação” (GIL, 2008, p.166).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo apresentam-se as principais ferramentas gerenciais, na qual foram obtidas através de livros e dos artigos utilizados como instrumento de informação, conforme foram apresentados no item 3 Procedimentos Metodológicos.

4.1 *Balanced Scorecard* (BSC)

O *Balanced Scorecard* foi desenvolvido por Robert S. Kaplan e David P. Norton, partindo da percepção de ambos que as medidas de desempenho tradicionais (financeiras), utilizadas na era industrial, já não atendiam às medidas de desempenho requeridas na era da informação, determinando a incorporação no sistema de indicadores não financeiros e relacionados com os ativos intangíveis (NASCIMENTO; REGINATO, 2013, p.243-244).

Ainda do ponto de vista evolutivo, o BSC é proveniente de outros sistemas de avaliação de desempenho já existente. De acordo com Cardoso e Fama (2001, apud NASCIMENTO; REGINATO, 2013, p.244), “o precursor dos sistemas de medição foi o *Tableau de Bord*, que surgiu na França e começou a ser utilizado depois da crise de 1929”. Voyer (1994, apud NASCIMENTO; REGINATO, 2013, p.244) complementa que esta metodologia foi “desenvolvida por engenheiros de produção com o objetivo de testar as causas e os efeitos dos processos produtivos, por meio de indicadores financeiros e não financeiros”.

De acordo com Herrero (2005, p.27), tal ferramenta pode ser considerada como um:

Sistema balanceado de gestão, porque promove um equilíbrio entre as principais variáveis estratégicas: equilíbrio entre os objetivos de curto e

longos prazos; equilíbrio entre o foco interno e o ambiente externo da organização; equilíbrio entre medidas financeiras e medidas de capital intelectual; e o equilíbrio entre os indicadores de ocorrência (*lagg indicators*) e os indicadores de tendências (*leading indicators*).

Deste modo, o BSC pode ser entendido como sendo uma ferramenta sistêmica que traduz a estratégia empresarial, em objetivos e medidas, por meio de um conjunto equilibrado de perspectivas (ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG, 2000, p.62). Assim, torna-se um excelente instrumento de gestão da performance organizacional e individual, e que permite a tradução da Visão, Missão e Aspiração Estratégica da empresa em objetivos mensuráveis e tangíveis (CREPALDI, 2008, p.322).

Neste sentido, Nascimento e Reginato (2013, p.244) afirmam que o BSC pode ser entendido como “um sistema de suporte à decisão, na medida em que reúne os elementos-chave para acompanhar o cumprimento da estratégia da organização”.

Segundo Crepaldi (2008, p.321), o Balanced Scorecard se trata de:

Um sistema de gestão estratégica para atingir propósitos de curto, médio, e longo prazo, de forma a integrar as perspectivas empresariais relevantes. Seu principal foco é o alinhamento da organização, dos indivíduos e das iniciativas interdepartamentais de maneira tal que propiciem identificar novos processos para o cumprimento da missão de dada organização.

Deste modo, Atkinson; Banker; Kaplan; Young (2008, p.60) especifica o Balanced Scorecard como um “sistema de gerenciamento e de avaliação que vê o desempenho de uma unidade de negócios sob quatro perspectivas: financeira, do cliente, do processo empresarial interno e de aprendizagem e crescimento”.

Além de ser uma poderosa ferramenta que possibilita a introdução de propósitos de longo prazo no sistema gerencial do presente, o BSC pode ser entendido como um método de administração baseado no equilíbrio organizacional, uma vez que ele garante que a empresa tenha níveis de comprometimento, e conseqüentemente, estratégias e ações equilibradas em todas as áreas que afetam o negócio (CREPALDI, 2008, p.322).

Identificar o Balanced Scorecard como instrumento direcionado para o sistema de gestão estratégica, que utiliza indicadores de desempenho baseados em variáveis

capazes de interferir, direta e indiretamente, nas ações da empresa. Neste contexto, Crepaldi (2008, p.322) afirma que o BSC “funciona como um painel de controle para a empresa. Com ele, a alta cúpula consegue visualizar a organização de várias perspectivas de uma só vez”.

O Balanced Scorecard tem-se mostrado altamente eficaz com um sistema que proporciona traduzir a visão em um conjunto claro de objetivos das diversas unidades ou áreas de uma mesma empresa. Desta forma, transforma a Visão em Estratégias que se desdobrem em Ações adequadas para sua realização, em termos de resultado (CREPALDI, p. 321).

Baseado em Costa, Fernandes e Pagin (2000, apud CREPALDI, 2008, p.328), tal ferramenta “transformou-se no sistema operacional de um novo processo gerencial estratégico, criando um novo tipo de organização, estruturada sob as exigências estratégicas”.

Segundo Kaplan e Norton (1997, p.20), o Balanced Scorecard pode ser utilizado para:

- Esclarecer e obter consenso em relação à estratégia;
- Comunicar a estratégia a toda a empresa;
- Alinhar metas departamentais e pessoais à estratégia;
- Associar os objetivos estratégicos com metas de longo prazo e orçamentos anuais;
- Identificar e alinhar iniciativas estratégicas;
- Realizar revisões estratégicas periódicas e sistemáticas;
- Obter feedback para aprofundar o conhecimento da estratégia e aperfeiçoá-la;

Todavia, fundamentado em Kaplan e Norton, Crepaldi (2008, p.329), a respeito da implementação do BSC, a empresa deve “obter o consenso da ala administração sobre os objetivos que estão levando a adoção desta ferramenta; definir o arquiteto do projeto, ou seja, a pessoa que o comandará”.

Por outro lado, Costa; Fernandes e Pagin (2000, apud CREPALDI, 2008, p.330) destaca as críticas e limitações do *Balanced Scorecard*, sendo:

- Não identifica se estratégia concebida pela organização está coerente com a estrutura e as limitações que ela possui;
- Falta de subsídios para a definição das metas e perspectivas do BSC;
- É orientado para o econômico e, em especial, o quantificável, em oposição ao social e político ou mesmo ao econômico não quantificável. Dessa forma, até mesmo a seleção de estratégia pode ser tendenciosa, porque as estratégias de liderança em custo geralmente contam com mais dados factuais;

- É pouco flexível às mudanças estratégicas, ou seja, uma vez iniciado o confronto estratégico, você fica preso aquilo que tem – mudanças, só antes ou depois;
- Considera igual importância entre os indicadores nas diversas perspectivas. Em muitos momentos pode haver disposição em “sacrificar” a performance de alguns indicadores, diante de ganhos em outros;
- É carente no que se refere à inter-relação entre os indicadores controlados e o desempenho global da organização. É possível que um conjunto de indicadores apresente valores satisfatórios e outro conjunto de indicadores não satisfatórios;

Ainda assim, do ponto de vista de Crepaldi (2008, p.330), a ferramenta “apresenta mais fatores positivos a implementação do modelo do que críticas ou limitações. [...] ao final da implantação, a empresa terá constituído uma excelente ferramenta de gestão empresarial”.

4.2 O Sistema Kaizen

Para Ortiz (2010, p.22), “Kaizen é uma palavra japonesa para “melhoria contínua”. [...], mas não significa produção enxuta. A produção enxuta trata de remover desperdícios; o Kaizen trata das melhorias contínuas”.

Em vias gerais o Custeio Kaizen refere-se ao método de redução de custo desenvolvido no Japão, tendo por objetivo principal a redução dos custos durante o ciclo de fabricação de um produto por meio da melhoria contínua e mudança incremental dos processos como um todo (ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG, 2000, p.684).

Kaizen é o termo japonês para trazer pequenas melhoras para um processo, por meio de montantes incrementais em vez de grandes inovações. A intenção do Kaizen é razoável porque o produto já está em processo de fabricação. Por esse motivo é difícil e caro fazer grandes mudanças para reduzir os custos. O custeio Kaizen [...] propicia muito mais oportunidades para efetuar mudanças, porque o projeto do produto ainda está em andamento enquanto as decisões estão sendo tomadas. O custeio Kaizen está ligado ao sistema de planejamento de lucro (ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG, 2000, p.684).

Sendo assim, o sistema Kaizen se espalhou pelas organizações japonesas, onde os grupos de operários, colaboradores e/ou funcionários se reuniam para melhoramentos de produtividade e também redução de custos. Segundo Cogan

(2012, p.52), “o objetivo é o constante melhoramento do processo crítico, de forma que os custos possam ser continuamente reduzidos”.

A filosofia do Kaizen trata de envolver todas as pessoas da organização para que se concentrem nas melhoras globais, enfatizando e priorizando o desenvolvimento de uma cultura voltada para o processo, direcionada para aprimorar a forma como a organização trabalha (ORTIZ, 2010, p.31-32).

4.3 Economic Value Added - EVA (Valor Econômico Adicionado)

Crepaldi (2008, p.287) define o EVA como sendo “a medida do lucro econômico de uma empresa depois de descontado o custo de todo o capital empregado”.

O EVA foi criado com a finalidade de avaliar se, a cada ano, a empresa está ganhando dinheiro suficiente para pagar o custo do capital que administra. Portanto, o conceito básico é o de calcular a remuneração mínima exigida pelos acionistas e abatê-la do lucro quando apurado pela empresa (CREPALDI, 2008, p.287).

O conceito mais avançado de análise da rentabilidade é considerar como rentabilidade, de fato, apenas o valor de lucro que excede a um custo de capital de mercado, ou seja, o custo de oportunidade, e esta diferença é denominado de valor econômico adicionado (PADOVEZE, 2012, p.186). Já Crepaldi (2008, p.287) afirma que o “EVA não é mais do que o resultado operacional após impostos, menos o custo de oportunidade de todo o capital investido na empresa”.

Sendo assim, o EVA pode ser expresso pela seguinte expressão: $EVA = \text{Resultado Operacional após impostos} - (\text{Capital} \times \text{Custo do Capital})$.

Junior, Rigo e Cherobim (2016, p.456) evidenciam que:

Se a diferença resulta for positiva, significa que a empresa ou o investimento está gerando lucros em volumes maiores do que os custos dos capitais empregados e, conseqüentemente, estão contribuindo para aumentar a riqueza dos proprietários da empresa. Se a diferença for negativa, a empresa ou o investimento está gerando lucros em volumes menores do que os custos dos capitais empregados, reduzindo a riqueza dos proprietários. Nesta situação o gestor deverá buscar meios para reverter os resultados, procurando sempre diferenças positivas.

De modo geral, uma empresa pode apurar lucros líquidos e ainda assim não ser lucrativa, em seu sentido econômico, uma vez que não está cobrindo seu custo

de capital próprio; daí se dá tal ênfase para a aplicação de tal ferramenta (BRIGHAM, 2001, apud COSTA; LIMEIRA; GONÇALVES; CARVALHO, 2011, p.80).

Neste sentido, Crepaldi (2008, p.287) destaca que este instrumento de gestão “é considerado por muitos como a forma mais perfeita de medir a performance econômica em determinado período, traduzindo os resultados verificados numa óptica contábil numa realidade econômica”.

Todavia, o EVA evidencia que não é suficiente a empresa apenas apresentar lucros fantásticos na Demonstração de Resultado de Exercício (DRE), se o capital aplicado para chegar a tal resultado for muito maior. Conforme Crepaldi (2008, p.290-291) o EVA apresenta quatro pilares que ajudam a identificar os pontos a serem focados na estratégia de criação de valor, sendo eles:

- Operacional – aumentar o retorno para a mesma base de capital por meio de cortes de custos, aumento de lucros ou economia de impostos;
- Financeiro – reduzir o Custo de Capital;
- Investimento – investir capital adicional em projetos com valor presente líquido positivo;
- Racionalização – desinvestir (retirar) capital de projetos com valor presente líquido negativo;

Por outro lado, tal ferramenta possui grande vantagem de ser um indicador conceitualmente simples e fácil de se compreender, uma vez que se resume em expressar a relação entre o resultado operacional e o custo do capital investido (CREPALDI, 2008, p.287).

4.4 Market Value Added - MVA (Margem de Valor Adicionado)

Crepaldi (2008, p.306) afirma que:

O MVA significa *Market Value Added*. Ou seja, é o valor de mercado adicionado, valor de mercado criado ou valor de mercado agregado. Adicionado, criado ou agregado em relação a quê? Ao capital investido. Fica-se mais rico quando se tem um ativo que vale mais que o capital investido. O MVA é um valor pontual, têm dia, mês e ano.

Em síntese, o MVA possui a finalidade principal de apurar a diferença do valor de mercado adicionado pelo montante de capital investido. Por este motivo esta ferramenta torna-se um fator importante para avaliação de desempenho de empresas,

uma vez que é calculado por resultados esperados no futuro (CREPALDI, 2008, p.293-295).

Sendo assim, de acordo com Stewart (2005 apud SOBUE; JUNIOR, 2012, p. 106), o MVA tem por definição:

A diferença entre o valor de mercado de uma empresa e seu capital empregado, o MVA é a medida do valor que uma empresa criou em excesso, sobre recursos já comprometidas com o empreendimento. Em tese, o MVA representa o valor presente líquido de todos os projetos de investimentos de capital passados e projetados.

Deste modo, complementando esta ideia, Crepaldi (2008, p.299) afirma que, “o MVA nos diz quanto de riqueza a empresa irá gerar para o acionista ao longo de sua vida útil, portanto, somatório de todos EVAs futuros trazidos a valor presente, utilizando-se do velho conceito de VPL (valor presente líquido)”.

Todavia, o MVA busca avaliar o valor econômico da empresa de acordo com o potencial de resultados futuros, fato este que diferencia tal ferramenta do EVA, que por sua vez é uma medida estática da performance já passada (CREPALDI, 2008, p.291).

Por outro lado, Ehrbar (1999, apud SOBUE; JUNIOR, 2012, p.107) destaca que:

O MVA em si não tem muita utilidade como parâmetro para auxiliar os gestores na tomada de decisão cotidiana. Isso acontece devido ao fato de o indicador só poder ser calculado se a empresa tiver ações listadas em alguma bolsa de valores, tendo um preço de mercado. Outra limitação é que o MVA só pode ser calculado em níveis agregados, não podendo ser discriminado para unidades de negócio ou empresas subsidiárias.

O EVA em conjunto com o MVA, propicia uma avaliação de performance das empresas muito superior às técnicas tradicionais, já que uma se relaciona em avaliar dados passados (EVA), e outro em analisar expectativas futuras da empresa (MVA). Neste sentido, tais ferramentas mostram-se importantes auxiliares no planejamento baseado na criação de valor (CREPALDI, 2008, p.32).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A aplicação dos instrumentos e ferramentas provindas da contabilidade

gerencial tornam-se, cada vez mais, essencial para o processo decisório da empresa, garantindo sua sobrevivência perante o mercado altamente competitivo. Sendo assim, a boa gestão, planejamento e controle, proporcionados pela contabilidade gerencial podem se tornar uma vantagem competitiva para o crescimento da empresa, e consequentemente isso reflete nos seus resultados.

Sendo assim, respondendo ao primeiro objetivo específico, que pretendia levantar a importância da Contabilidade Gerencial para a organização, percebe-se que ela desempenha papel categoricamente estratégico, de planejamento e gestão dentro de um contexto interno, tendo por principal finalidade o suporte para tomadas de decisões de curto, médio e longo prazo.

Ainda ao que diz respeito, tendo como base os conceitos de Atkinson; Banker; Kaplam e Young (2000); Crepaldi (2008); Garrison; Norren e Brewer (2013); Ludícibus (2008); Junior (2012); Marion e Riberio (2014); Marques (2013); Pazoveze (2010), a contabilidade gerencial tem a finalidade de divulgar informações para gerentes da organização com o propósito de planejamento, controle e tomada de decisão, enfatizar decisões que afetarão o futuro, enfatizar a relevância, enfatizar fazer as coisas em tempo hábil, tempestivo, e enfatizar relatórios no nível de segmento. Neste sentido, ela (a contabilidade gerencial) deve ser vista como uma parte integral do processo de gestão do negócio, afim de criar, ou adicionar valor distintivamente pela investigação contínua sobre a efetividade da utilização de recursos pelas organizações.

Respondendo ao segundo objetivo específico que se refere em apresentar ferramentas que auxiliem na gestão da performance organizacional, propõe-se a aplicação e análise por meio do *Balanced Scorecard*, *Sistema Kaizen*, *Economic Value Added* - EVA (Valor Econômico Adicionado) e o *Market Value Added* - MVA (Margem de Valor Adicionado). Por outro lado, fica visível que cada uma das ferramentas complementa a outra, e que o gestor deve combiná-los e adequá-los conforme as condições, de modo que consiga ter uma informação mais rápida, acurada, completa e confiável, oferecendo maior qualidade dos seus serviços aos seus clientes internos, e melhorando os aspectos internos da organização.

Por fim, no que tange a resposta do objetivo geral de apresentar e descrever como utilizar a Contabilidade Gerencial a favor da empresa no processo de tomada de decisão, fica evidente que é incontestável o planejamento, controle e a boa gestão para uma empresa, ainda mais no cenário altamente competitivo e acirrado, onde as empresas tendem a passar por constantes mudanças e se adaptar, fato que requer planejamento e estratégia. Desta forma, a contabilidade gerencial deve ser vista sob o foco de prestar informações precisas, rápidas, e úteis para o processo de tomada de decisão de uma entidade, mostrando aos gestores a melhor alternativa a ser seguida afim de alcançar os objetivos da empresa.

Diante disso pode-se afirmar que o profissional da contabilidade gerencial tem o grande papel de assegurar que a administração tome as melhores decisões estratégicas, devendo propiciar informações úteis e relevantes que facilitarão tal processo (CREPALDI, 2008).

Ainda assim, apesar de não ser obrigatória, a prática da contabilidade gerencial surge da necessidade de promover a redução de custos e a melhoria da qualidade dos processos e produtos, possuindo foco operacional, estratégico e gerencial (MARION; RIBEIRO, 2014).

Quanto aos fatores limitadores da pesquisa, pode ser apontada a vasta gama de conhecimentos que engloba a contabilidade gerencial e suas aplicabilidades na empresa, sendo assim, neste trabalho foi tratado apenas de algumas ferramentas, que proporcionam informações quanto a performance da organização. Os resultados aqui apresentados representam a escolha de pesquisas antecessoras a essa, sendo assim pode haver outros métodos a serem estudados, e em virtude disso, propõe-se para pesquisas futuras a investigação, o aprofundamento da aplicabilidade desses métodos no cotidiano empresarial.

REFERÊNCIAS

- ALYRIO, Rovigati Danilo, **Métodos e técnicas de pesquisa em administração**; Rio de Janeiro: Fundação CECIERJ, 2009.
- ATKINSON; Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**; São Paulo: Atlas, 2000.
- BIAZON, Victor Vinicius. **Inovação e Competitividade**; Paranavaí: Faculdade de Tecnologia e Ciências do Norte do Paraná - FATECIE, 2016.
- COGAN, Samuel. **Gestão pelos números certos**: uma novela sobre a transformação da contabilidade gerencial para as empresas lean; Porto Alegre: Bookman, 2012.
- COSTA, Luiz Guilherme Tinoco Aboim; LIMEIRA, Andréia, Fátima Fernandes; GONÇALVES, Hiram de Melo; CARVALHO, Ueliton Tarciso de. **Análise econômico-financeira de empresas**: série gestão financeira, controladoria e auditoria; 3.ed.; Rio de Janeiro: FGV Editora, 2011.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial**: teoria e prática. 4. ed.; São Paulo: Atlas, 2008.
- GARRISON, Ray H.; NORREN, Eric W.; BREWER, Peter C.. **Contabilidade Gerencial**. 14ª ed.; Porto Alegre: AMGH Editora Ltda, 2013.
- GIL, Antonio Carlos, **Métodos e técnicas de pesquisa social**; 6. ed.; Atlas: São Paulo, 2008.
- HERRERO, Emílio. **Balanced Scorecard e a gestão estratégica**: uma abordagem prática. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**; 6. ed.; São Paulo: Atlas, 2008.
- JUNIOR, Antônio Barbosa Lemes; RIGO, Cláudio Miessa; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo. **Administração Financeira**: princípios, fundamentos e práticas brasileiras; 4.ed.; Rio de Janeiro: Elsevier, 2016.
- JUNIOR, Franco Kalou Takakura. **Controladoria na gestão de serviços**; Jundiaí: Paco Editorial, 2012.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**; Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**; 4. ed.; São Paulo: Atlas, 1992.

MARION, José Carlos; RIBEIRO, Osni Moura. **Introdução a contabilidade gerencial**; 2 ed.; São Paulo: Saraiva, 2014.

MARQUES, Wagner Luiz, **Contabilidade Gerencial à necessidade das empresas!**; 4. ed.; Cianorte: Jardim Universitário, 2013.

ORTIZ, Chris A. **Kaizen e implementação de eventos Kaizen**; Porto Alegre: Bookman, 2010.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**; 3. Ed.; São Paulo: Atlas, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luíz. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**; 7. ed.; São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luíz. **Contabilidade Gerencial**; Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2012.

SOBUE, Melise Alessandra; JUNIOR, Tabajara Pimenta. **A relação entre a geração de valor econômico e o valor de mercado das empresas Sucroalcooleiras brasileiras**. Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, v.9, n.17, p.103-120, 2012.