
As Respostas do GECON às Críticas do *Relevance Lost*

Emanoel Marcos Lima ¹
Márcia Bortolocci Espejo ²
Carlos Alberto Pereira ³
Fábio Frezatti ⁴

• Artigo recebido em: 12/04/2010 •• Artigo aceito em: 18/05/2010 ••• Segunda versão aceita em: 16/06/2010

Resumo

A contabilidade gerencial deve ser capaz de suprir o usuário de informações que lhe permitam tomar decisões de maneira eficiente e eficaz. Em um dado momento da História, Johnson e Kaplan (1987) questionaram a utilidade da contabilidade gerencial, com sua tese da perda de relevância, baseando-se nos seguintes pressupostos: a mudança nos padrões organizacionais; informações contábeis voltadas aos usuários externos; a ênfase na contabilidade de custos; a automatização de sistemas de informações antigos, sem inovação; a pouca participação dos acadêmicos e pouca divulgação de profissionais sobre novas técnicas da época. Sendo assim, o presente artigo pretende identificar as respostas às críticas do *Relevance Lost* dadas pelo GECON, artefato contábil gerencial desenvolvido pelo pesquisador da Universidade de São Paulo, Catelli (2001). Utilizando-se um levantamento bibliográfico e uma análise dos pontos críticos do *Relevance Lost*, este ensaio teórico defende que o GECON oferece respostas que derrubam os argumentos da tese da perda de relevância, por meio de uma visão holística da contabilidade gerencial.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial; Relevância Perdida; GECON.

¹ Professor Doutor da Faculdade de Administração, Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados - FACE/UFGD. Endereço: Rodovia Dourados, Itahum, Km 12 - CEP: 79804-970, Dourados/Mato Grosso do Sul. Telefone: (67) 3410-2059. E-mail: emanoellima@ufgd.edu.br

² Professora Doutora e Coordenadora do PPG-Mestrado em Contabilidade (UFPR). Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632, 1º andar - CEP: 80210-170, Curitiba/Paraná. Telefone: (41) 3360-4193. E-mail: marciabortolocci@ufpr.br

³ Professor Doutor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto, 908, Cidade Universitária - CEP: 05508-010, São Paulo/SP. Telefone: (11) 3091-5820. E-mail: cap@usp.br

⁴ Professor Doutor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto, 908, Cidade Universitária - CEP: 05508-010, São Paulo/SP. Fone: (11)3091-5820. E-mail: frezatti@usp.br

Nota: este artigo foi aceito pela Editora Científica Jacqueline Veneroso Alves Cunha e passou por uma avaliação *double blind review*.

GECON's Responses to the Critiques of *Relevance Lost*

Abstract

Management Accounting must be able to provide the users with information that allows them to make decisions in an efficient and effective manner. In a given moment in history, Johnson e Kaplan (1987) questioned the usefulness of management accounting in their thesis of loss of relevance, being based on the following components: the change in organizational patterns; accounting information aimed at the external user; emphasis in cost accounting; automation of outdated information systems, without any innovation; the scarce participation of academic people and insufficient disclosure by professionals of new techniques of that time. Thus, this article intends to identify the responses to the critiques of Relevance Lost given by GECON, a management accounting tool developed by Catelli (2001), a researcher of University de São Paulo. By means of a bibliographical study, this theoretical essay argues that GECON offers responses that defeat the arguments in the thesis of loss of relevance, using a holistic view of management accounting.

Keywords: Management Accounting; Relevance Lost; GECON.

1. Introdução

As empresas contemporâneas do início do século XXI são compostas de elementos cujas relações são completamente distintas daquelas observadas no início do século passado. As mudanças nos negócios e nos ambientes sociais afetaram não somente os *stockholders* (acionistas da empresa), mas também todos os *stakeholders* da entidade, ou seja, todas as pessoas afetadas social e/ou economicamente pelo desempenho da organização.

Sendo assim, diante de um mundo de aceleradas transformações, as organizações, de modo geral, competem entre si por uma fatia de mercado, do qual o consumidor está cada vez mais exigente e em que as decisões devem ser tomadas rapidamente, de maneira eficiente (relacionada ao processo) e eficaz (relacionada ao resultado). Portanto, a contabilidade, essencialmente a gerencial, deve ser capaz de prover o usuário de informações que lhe permitam transitar facilmente nessa nova realidade.

Contudo, tem sido a contabilidade gerencial capaz de informar, oportuna e adequadamente, o usuário? Algumas críticas foram feitas à contabilidade gerencial por ela não ter se adaptado às mudanças socioeconômicas, e por continuar utilizando instrumentos e filosofias arcaicas para o desenvolvimento social da época. Johnson e Kaplan (1987) realizaram essa discussão em sua obra *Relevance lost – the rise and fall of management accounting*. Argumentavam que a contabilidade gerencial não era capaz de atingir os objetivos a que se propunha, tais como fornecer custos precisos dos produtos e apurar a rentabilidade de maneira que seja um reflexo da tecnologia, produtos, processos e do ambiente competitivo.

Esses autores argumentavam que, se a contabilidade gerencial não cumpria o seu papel, os gestores organizacionais deveriam tomá-la como irrelevante, não possuindo funcionalidade para a tomada de decisões. Esse fator parecia um paradoxo diante da oportunidade que os avanços tecnológicos ofereciam para reduzir os custos de implementação de sistemas informatizados e para facilitar o acesso a informações.

À luz dessa realidade, diversos pesquisadores, dentre eles um brasileiro, Catelli (2001), inclusive o próprio Kaplan (KAPLAN; NORTON, 1997), desenvolveram artefatos contábeis gerenciais que seriam adequados à realidade moderna, respondendo às críticas que conduziram ao *Relevance Lost*. O escopo da contabilidade gerencial foi ampliado na tentativa de atender às exigências do mercado, e assim, desde a década de 1970, foi desenvolvido o GECON – Gestão Econômica (CATELLI, 2001).

Isto posto, uma questão deve ser levada à reflexão: *Quais foram as respostas do GECON às críticas do Relevance Lost?* O objetivo deste ensaio teórico é, por meio de fundamentação bibliográfica, realizar um levantamento sobre as possíveis respostas do GECON às críticas do *Relevance Lost*. O presente artigo consiste em uma reflexão baseada na obra de Johnson e Kaplan (1987), *Relevance Lost*. A seguir serão apresentados alguns conceitos de contabilidade gerencial e parte da sua evolução histórica, além da tese de Johnson e Kaplan sobre sua perda de relevância. Logo após se faz referência ao modelo do GECON, ressaltando aspectos importantes para a sua compreensão. Por fim, realiza-se uma análise desse artefato gerencial (GECON) com a finalidade de verificar as suas contribuições para responder à tese da relevância perdida.

2. Procedimentos Metodológicos

Metodologicamente, a presente investigação caracteriza-se como uma pesquisa de cunho teórico, explicitada por meio da revisão conceitual de contabilidade gerencial e sua evolução histórica, bem como dos argumentos e evidências que oferecem suporte à hipótese da tese da relevância perdida. Em seguida, busca-se estabelecer referências para o modelo GECON, esclarecendo importantes aspectos para a sua compreensão. A posteriori, realiza-se a análise de contraposição de pressupostos, subsidiando o entendimento e o aprofundamento das contribuições dos principais teóricos sobre o tema que se procura explicar e estabelecer relações (CERVO; BERVIAN, 2002).

3. A Contabilidade Gerencial e sua Evolução Histórica

A contabilidade gerencial pode ser entendida como uma extensão da contabilidade financeira, embora sendo aplicada, inicialmente, “às atividades internas da empresa”, porém “as decisões gerenciais devem acompanhar a missão da empresa” (ANDERSON; NEEDLES; CALDWELL, 1973, p. 2). Norgard (1985) comenta que a contabilidade gerencial deve ser útil aos administradores de empresa (usuários internos e não externos). Observa-se, segundo Anthony (1979, p. 212), que a função da contabilidade gerencial é imprescindível ao seu usuário, sendo através dela a avaliação da melhor decisão a ser tomada, pois deve ser “a contabilidade útil à administração na operação da empresa”.

A contabilidade gerencial tem sua origem nos Estados Unidos (JOHNSON; KAPLAN, 1993), durante o século XIX, em virtude da necessidade de proprietários estabelecerem controles internos para acompanhar os diversos processos produtivos que antes eram de um só processo. Esse controle deveria ser centralizado, pois os gestores buscavam lucros maiores pela aglutinação de vários processos produtivos, ao invés de terceirizá-los, e com isso, obtinham custos reduzidos e a melhoria da eficiência da produção.

Contudo, Ricardino Filho (1999) refuta as origens da contabilidade gerencial denotadas por Johnson e Kaplan (1993), dizendo que esses autores utilizaram-se de estudos somente nas indústrias norte-americanas e consideraram contabilidade de custos e contabilidade gerencial como sinônimos. Scorgie citado por Ricardino Filho (1999, p. 246) relata que:

(...) as evidências encontradas nos primeiros estatutos, tratados, registros de propriedades agrícolas e outros registros permitem concluir que as modernas técnicas de mensuração utilizadas no gerenciamento das decisões e controles já eram utilizadas na Inglaterra pré-industrial.

Johnson e Kaplan (1993, p. 18), sobre a origem da contabilidade gerencial, comentam que há um equívoco dos historiadores ao relatarem que a contabilidade gerencial é proveniente do surgimento das grandes empresas. Observam que:

Na verdade, a contabilidade gerencial precedeu as ferrovias, e não tinha qualquer conexão com a “grande empresa” como tal. Ela não surgiu porque vastas organizações necessitassem dela. Pelo contrário, a própria contabilidade gerencial pode ter facilitado o desenvolvimento de firmas de grande escala. [...] A contabilidade gerencial, sem dúvida, ampliou a extensão do mercado – o quase-mercado de trocas no interior de uma firma comercial – pela racionalização de novas oportunidades internamente direcionadas de especialização e divisão do trabalho. A contabilidade gerencial focalizou a atenção das pessoas nos ganhos potenciais da coordenação interna da troca econômica, encorajando assim os proprietários – gerentes a aumentarem o tamanho de suas firmas.

Antes de as fábricas utilizarem processos produtivos de relativa complexidade, a contabilidade servia para registrar trocas com o mercado. Depois, a exemplo das tecelagens de algodão mecanizadas e integradas, surgidas após 1812, instrumentos contábeis foram desenvolvidos para explicitar com maior assertividade o custo de mão de obra direta, por exemplo.

Ricardino Filho (1999) corrobora com a tese de Johnson e Kaplan (1993), segundo as quais as práticas utilizadas pela contabilidade gerencial atual foram desenvolvidas por volta de 1925, ou seja, não estavam voltadas às mudanças sociais ocorridas até então. Burns e Vaivio (2001, p. 396) externalizam essa preocupação realizando uma reflexão sobre a seguinte

questão: *Como as tecnologias provenientes da contabilidade gerencial poderão ser aplicadas em um contexto dinâmico e repleto de incertezas?*

A esse novo cenário, os autores denominam de nova economia, caracterizada pela inovação e um espírito empreendedor que assume riscos de investimentos. Burns e Vaivio (2001) defendem uma contabilidade gerencial chamada pós-moderna, que deve acompanhar o desenvolvimento e o crescimento de organizações flexíveis, com padrões orgânicos, em vez de mecânicos, e caracterizada por ambientes turbulentos.

A contabilidade gerencial, portanto, não deve ser somente uma contabilidade capaz de prover informações para a gestão intraorganizacional, mas, antes de tudo, deve habilitar o comandante organizacional a gerir as mudanças. Essa incapacidade em atender essas novas exigências, nessa chamada nova economia, é o aspecto crítico da contabilidade gerencial. Se ela não está servindo para tal função, então ela não tem serventia alguma. Devido a esse fator deu-se a tese da perda de relevância da contabilidade gerencial, desenvolvida por Johnson e Kaplan (1987).

4. A Perda da Relevância da Contabilidade Gerencial – A Tese de Johnson e Kaplan (1987)

Como visto anteriormente, a contabilidade gerencial deve ser capaz de auxiliar o usuário intraorganizacional em busca dos objetivos da empresa. A crítica principal dos pesquisadores sobre a perda de relevância da contabilidade gerencial subsidia-se no pressuposto de que essa contabilidade apresentava resultados periféricos e não centrais que pudessem auxiliar efetivamente a resolver problemas organizacionais (OTLEY, 1994).

O mundo dos negócios mudou e, com ele, acompanha-se a incerteza, as concentrações e alianças e uma ascensão de organizações de capital intelectual intensivo, que inclui componentes de inovação. A principal meta das empresas, nesse sentido, torna-se a necessidade de sobreviver por meio da adaptação, sendo flexível, utilizando-se do custo-alvo e benchmarking, orientadas completamente ao processo de negócios. Otley (1994) defende a contabilidade gerencial como o principal suporte do controle gerencial necessário para a adaptação organizacional.

Em 1987, Thomas Johnson e Robert Kaplan publicaram a obra *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*. Nela, realizaram pesquisas sobre a adoção da contabilidade gerencial por empresas norte-americanas, como *Du Pont Powder Company*, com os seus sistemas de informações sobre retorno do investimento, e a *General Motors*.

A tese de Johnson e Kaplan (1993) baseia-se no pressuposto de que, de 1925 até o momento em que escreveram seu desabafo, o mundo dos negócios havia mudado e a contabilidade gerencial permanecia a mesma, não respondendo eficaz e eficientemente aos anseios organizacionais a partir de então. A constatação da irrelevância da contabilidade gerencial deu-se a partir de algumas observações, cujos principais argumentos são expostos no Quadro 1.

Quadro 1 – Argumentos e evidências da tese de Johnson e Kaplan (1987)

	Argumentos	Evidências
1	Crescimento das organizações hierárquicas, de corporações diversificadas de múltiplas atividades, descentralizadas e multidivisionais.	Citam-se as empresas Du Pont, General Motors, General Electric, as tecelagens fundadas na primeira metade do século XIX, ferrovias, companhias siderúrgicas e empresas como Marshall Field, Sears e Woolworth. Estas organizações necessitavam de informações contábeis mais precisas, pois aplicavam a descentralização da gestão. No entanto, os administradores profissionais nem sempre conheciam todo o processo da empresa, tomando decisões pautadas nos números financeiros a eles apresentados.
2	As informações contábeis eram utilizadas mais para fins financeiros (usuários externos) do que para fins gerenciais (usuários internos)	As informações contábeis apresentavam atraso para serem utilizadas em decisões gerenciais de planejamento e controle. Geralmente enfatizavam objetivos trimestrais ou anuais e “tal número não mede o aumento ou a diminuição real do valor econômico ocorrido durante o período” (JOHNSON; KAPLAN, 1993, p. 1).

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 1 – Argumentos e evidências da tese de Johnson e Kaplan (1987) (continuação)

	Argumentos	Evidências
3	Redução do foco de gestão de custos e ênfase na contabilidade de custos	<p>Os custos não eram geridos; eram somente contabilizados para fins de avaliação de estoque. Johnson e Kaplan (1993, p. 109) afirmam que</p> <p>(...) até os anos 20, os administradores se valiam invariavelmente de informações sobre processos, transações e eventos, que produzem os números financeiros. Porém, nos anos 60 e 70, os administradores passaram a confiar apenas nos números financeiros. Guiados cada vez mais por dados compilados para informes financeiros externos, a administração das corporações – a chamada ‘mão invisível’- vem ‘gerenciando pelos números’ desde os anos 50.</p> <p>Estes dados, embora pareçam ter utilidade, costumam representar informações enganosas e irrelevantes para traçar estratégias com relação aos produtos da organização. Este fato pode ser atribuído aos altos custos de coletar e processar informações do início do século XX; muitas empresas não dispunham de recursos para fazê-los. Outra questão a ser observada é que a formação dos contadores nos Estados Unidos, na época, era voltada à contabilidade financeira, e não gerencial.</p>
4	Automatização dos sistemas de informação a partir dos registros manuais já existentes	<p>Johnson e Kaplan (1993, p. 159) comentam que</p> <p>Visitas, publicações atuais e numerosas conversações revelam as seguintes características dos sistemas de contabilidade gerencial comuns nos anos 80. Na maior parte, as companhias continuam utilizando os mesmos sistemas de vinte ou trinta anos atrás. Ainda que os sistemas estejam rodando em computadores, poucos revelam diferenças na filosofia de sua concepção que reflitam a maior potência computacional dos computadores digitais.</p> <p>Complementam ainda que (1993, p. 163)</p> <p>Em virtude do uso da mão-de-obra na distribuição dos custos de despesas gerais aos produtos, os gerentes de produtos e de centros de custos têm seus esforços para redução de custos dirigidos apenas a economias de mão-de-obra direta. (...) Ao final de um período contábil, gasta-se um tempo imenso de administração na análise de divergências desfavoráveis de mão-de-obra, em montantes aparentemente triviais. Assim, pouca atenção é voltada às contas de despesas gerais, onde se dá, de fato, o maior crescimento de custos.</p>

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 1 – Argumentos e evidências da tese de Johnson e Kaplan (1987)
(continuação)

	Argumentos	Evidências
5	Pouca participação dos acadêmicos	<p>Os autores citam que (1993, p. 152) (...) ainda que algumas inovações nos sistemas de planejamento, orçamento e controle das organizações possam ter ocorrido, praticamente nenhuma nova idéia tem afetado o projeto e o uso de sistemas de gerência de custos.</p> <p>Os modelos desenvolvidos pelos pesquisadores acadêmicos eram sofisticados, mas aplicados em realidades extremamente simplistas, distintas das observadas de organizações complexas. Este fato tornou os sistemas de contabilidade gerencial da época obsoletos.</p> <p>Quando a alta administração deixa de receber informações exatas sobre a eficiência e efetividade das operações internas, a organização torna-se vulnerável à competição das organizações menores e mais focalizadas (JOHNSON; KAPLAN, p. 178).</p>
6	Os profissionais não estavam divulgando novas técnicas	<p>Johnson e Kaplan (1993, p. 153) complementam o argumento anterior sobre a pouca pesquisa por parte dos acadêmicos afirmando que</p> <p>Ao mesmo tempo, profissionais de contabilidade gerencial não estavam escrevendo sobre os problemas ou inovações em suas organizações. À diferença da situação de um século antes, a comunidade profissional não estava interessada na pesquisa ou inovação em contabilidade gerencial.</p>

Fonte: Elaborado pelos autores.

Como pode ser observado nesse quadro, um primeiro argumento refere-se à mudança nas estruturas organizacionais. Em virtude do grande porte apresentado pelas organizações na época, com estruturas verticalizadas e multidivisionais, pode-se constatar que os

(...) contadores acadêmicos dedicaram grande esforço, nos últimos sessenta anos, em forjar relevância gerencial das informações de contabilidade financeira. Para tal, se valeram de um modelo de firma industrial simples, produzindo uma linha homogênea de produtos (...) Num cenário simples, os autores acadêmicos reorganizam informações de custos de estoques para solu-

cionar teóricos problemas de produção. Nos cenários mais complexos do mundo real, todavia, a informação de custo de estoques é irrelevante para as decisões reais. (JOHNSON; KAPLAN, 1993, p. 126).

Empresas menores possuem seu foco concentrado numa linha de produtos limitada, por exemplo, o que a torna mais competitiva diante de uma organização maior com ineficiência nas informações a respeito de seus múltiplos processos produtivos. Para a sua sobrevivência no mercado, as grandes empresas que trabalham dessa forma devem rever seus sistemas contábeis gerenciais, para que suas informações sejam relevantes subsídios para decisões acertadas.

Essa obsolescência também ocorre em virtude da mudança de enfoque das organizações atuais diante da alta competitividade. As empresas, diante da necessidade de flexibilidade e da mudança de objetivos de lucros a curto prazo para resultados a longo prazo, não veem na contabilidade gerencial um auxílio para mensuração e avaliação desses lucros.

Outra questão a ser observada é quanto à ênfase de utilização das informações contábeis para fins financeiros e não gerenciais, priorizando o usuário externo. As informações, em vez de serem disponibilizadas por períodos mais curtos de tempo (mensal ou trimestralmente), são “atrasadas demais, agregadas demais e distorcidas demais para que sejam relevantes para as decisões de planejamento e controle dos gerentes” (JOHNSON; KAPLAN, 1993, p. 1).

Nesse mesmo sentido, gerou-se o terceiro argumento da ênfase na contabilidade de custos, ao invés da gestão de custos. Sem informações precisas, os administradores não realizavam uma gestão estratégica de custos, mas somente os registravam.

Outro aspecto a ser observado é com relação à obsolescência dos sistemas de informação que eram automatizados baseando-se nos sistemas manuais existentes *a anteriori*. A estrutura de custos das empresas mudou. A mão de obra direta não mais tem participação imprescindível na estrutura de custos. Desta forma, o esforço da contabilidade gerencial deve se voltar aos investimentos que geram resultados a longo prazo, tais como investimentos em Pesquisa & Desenvolvimento, em equipamentos de processamento de informações e seus respectivos *softwares*, e em treinamentos para aperfeiçoamento do capital intelectual, por exemplo.

Com relação aos investimentos que geram recursos a longo prazo, os autores da tese da relevância perdida observam que

(...) as políticas existentes de contabilidade financeira para tais investimentos de longo prazo exigem que sejam completamente contabilizados no período corrente, ou então distribuídos de alguma forma arbitrária pelo período corrente e períodos futuros. Assim sendo, os cálculos de lucratividade de uma organização em períodos curtos são bastante distorcidos pela contabilização arbitrária dos investimentos em seu futuro. (JOHNSON; KAPLAN, 1993, p. 193)

Adicionalmente, outro aspecto citado pelos autores da tese da perda de relevância e que parece ter contribuído para os demais argumentos é com relação à pesquisa acadêmica que produzia o desenvolvimento dos artefatos contábeis utilizados nas organizações pela contabilidade gerencial. Se a contabilidade, enquanto ciência, é incapaz de produzir instrumentos gerenciais eficientes, ao aplicá-los nas estruturas organizacionais complexas, não trará resultados satisfatórios.

Os autores argumentam que os modelos desenvolvidos eram por demais simples se comparados à realidade dos negócios; modelos eram desenvolvidos através da simulação de um só produto ou um só processo produtivo, por exemplo. O que acontecia, na realidade, eram sistemas de produção muito mais complexos (ROSLENDER, 1996).

Destarte, caso os gerentes aplicassem esses modelos na prática, poderiam encontrar dificuldades para sua implantação. Por outro lado, ao aplicá-los, tais modelos poderiam se mostrar ineficientes quando apresentados a situações reais, que envolvessem múltiplos produtos e processos produtivos. E, numa pior hipótese, tais instrumentos seriam capazes de induzir a decisões equivocadas, prejudicando o bom andamento organizacional.

Além disso, as pesquisas contábeis na área gerencial não eram inovadoras para a época. Johnson e Kaplan (1993, p. 152) ressaltam que

Durante os anos 50, a Associação Nacional dos Contadores norte-americana publicou uma série de mono-

grafias sintetizando a prática contábil gerencial vigente. Ainda assim, tais obras – abordando tópicos como análise de *breakeven*, análise de custo-volume-lucro, avaliação de custos diretos e estimativas de custo fixo e variável – não apresentaram grandes novidades, em relação às idéias já incorporadas por compêndios como *Management Accounting*, de Vatter. (...) A leitura cuidadosa da revista *Management Accounting*, publicada pela Associação Nacional de Contadores, para os profissionais de contabilidade gerencial, não revela quaisquer inovações práticas surpreendentes, entre 1955 e 1980.

Apesar de a contabilidade gerencial ser desenvolvida, essencialmente, por contadores, esses autores ressaltam que é necessário uma visão holística para a produção de um sistema de contabilidade gerencial adequado à necessidade organizacional. Para tal, deve-se envolver não somente os contadores, mas também os engenheiros responsáveis pelas linhas de produção e os administradores, gestores organizacionais. Cada qual com sua competência, mas munidos dos objetivos organizacionais, deverão ser capazes de prover a entidade de informações que sustentem a sobrevivência da empresa.

Após as críticas apontadas em *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*, sobre a relevância da contabilidade gerencial, surgiram alguns estudos e instrumentos com o objetivo de preencher as lacunas apontadas pelos autores e, conseqüentemente, resgatar a relevância da contabilidade gerencial.

Johnson (1994, p. 151), em sua obra *Relevance Regained – From Top-Down control to Botton-Up Empowerment* afirma que “a excelência global supõe que o único padrão operacional é aquele que satisfaz o cliente”. Segundo o autor, adotando esse padrão, os gerentes das empresas influenciam o pessoal a aperfeiçoar os processos, remover as restrições e ajustar os sistemas operacionais à medida que surgem novos desejos dos clientes. Essa é, segundo o autor, a chave para atingir a competitividade e lucratividade.

Portanto, os pesquisadores da contabilidade gerencial devem se atentar à realidade que se apresenta, antes de formularem instrumentos que

são implementados nas organizações como se fossem verdades absolutas, sem se resguardar dos devidos cuidados para identificar se realmente irão contribuir para os objetivos da empresa. Na tentativa de fazê-lo, o pesquisador brasileiro Armando Catelli criou um modelo de gestão econômica denominado GECON (CATELLI, 2001). Nos tópicos a seguir, esse artefato contábil será apresentado, na tentativa de verificar suas respostas à tese da relevância perdida da contabilidade gerencial.

5. O GECON

O modelo de Gestão Econômica - GECON começou a ser concebido no final dos anos 1970 pelo professor Armando Catelli quando, segundo Parisi (citado por CATELLI, 2001, p. 21), “já constatava a necessidade de adequação dos modelos de administração das organizações à realidade empresarial e também a ineficácia dos sistemas de contabilidade e de custos para apoio ao processo decisório”.

Com o passar dos tempos, o GECON passou a ser objeto de pesquisa no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, e tem contribuído para o aperfeiçoamento do ensino da contabilidade e controladoria através de inúmeros trabalhos científicos publicados, envolvendo artigos publicados em congressos nacionais e internacionais, dissertações de mestrado, teses de doutoramento e livre-docência.

O GECON é um modelo de gestão econômica que significa administração por resultados, inteiramente voltado para a eficácia empresarial, que tem por objetivo a otimização dos resultados por meio da melhoria da produtividade e da eficiência operacional. É formado por um sistema de gestão e um sistema de informações.

Para o desenvolvimento e operacionalização da atividade empresarial, são necessários recursos que podem ser originários dos proprietários ou de terceiros. Desta forma, o patrimônio da empresa no início da atividade se refere ao capital empregado que será transformado em recursos para a realização da atividade. Além disso, durante a realização do processo, a empresa pode decidir por aplicar recursos em ativos ou aumentar a produção. Essas operações produzem resultados econômicos, e conseqüentemente

modificam a situação patrimonial da entidade, e por isso são denominadas de eventos econômicos, fenômenos estes que transformam o patrimônio da empresa e, portanto, geram os seus resultados. Esses fenômenos decorrem das decisões dos gestores, que se referem, nesse caso, basicamente, às inúmeras decisões tomadas em função da realização da atividade empresarial.

No sistema GECON, o lucro é a melhor e mais consistente medida da eficácia de uma empresa, sendo utilizado, para fins de determinação do lucro, um conjunto de conceitos voltados à correta mensuração deste e do patrimônio da empresa, partindo da premissa de que o patrimônio líquido tem de representar o valor real da empresa.

O sistema GECON efetua uma “amarração” entre todas as atividades da empresa, subdividindo-as em áreas de responsabilidades, centros de resultado e de custos, de forma a verificar a eficiência e eficácia de cada atividade envolvida no processo. Desta forma, é possível identificar qual a contribuição de cada atividade para o resultado global da empresa.

Outra característica do sistema GECON é o reconhecimento de receitas no momento da produção, descontando-se os recursos consumidos na produção e as despesas necessárias para a venda do produto com a finalidade de se apurar o lucro. A proposta de modelo de gestão desenvolvida pelo GECON apresenta os seguintes aspectos, segundo Parisi (citado por CATELLI, 2001, p. 276):

- Processo decisório descentralizado.
- Funções e responsabilidades decorrentes da missão (da empresa e da área específica do gestor).
- Autoridade compatível com as funções e responsabilidades.
- Estilo participativo (busca a integração).
- Postura empreendedora (faz acontecer).
- Papel de “dono” do empreendimento sob sua responsabilidade.
- Processo de gestão que abrange: planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle; orientado à otimização do resultado econômico.
- Avaliação de desempenho baseada no resultado econômico.

O modelo reconhece as pressões impostas em função dos mercados competitivos e propõe a descentralização como forma de agilizar as decisões nas organizações, para aproveitar melhor as oportunidades e diminuir rapidamente as ameaças. Para que se viabilize a descentralização, o modelo propõe que se deve atribuir funções e responsabilidades compatíveis com a autoridade e decorrentes da missão de cada área e em sintonia com a missão da empresa – o gestor é responsável tanto pela gestão operacional de suas atividades quanto pelas gestões econômica e financeira.

De acordo com Parisi (citado por CATELLI, 2001), o modelo busca garantir a integração tanto horizontal (entre áreas clientes e fornecedores) como vertical (subordinação) e interna de cada área, devendo-se adotar o estilo participativo, garantindo, desta forma, a motivação para que todos os profissionais busquem as melhores soluções para a empresa.

A postura empreendedora por parte dos gestores torna-se necessária, na medida em que o gestor é o responsável para que os resultados esperados sejam alcançados na sua área. Portanto, ele deve exercer o papel de “dono” do negócio e, independentemente da área, deve estar orientado para os negócios.

O processo de gestão deve estar organizado, com o objetivo de se alcançar o melhor desempenho. Para que isso aconteça, é necessário que o planejamento ocorra de uma maneira lógica e coordenada, considerando os cenários, onde todos os gestores estejam envolvidos na busca do melhor plano para a empresa. Desta forma, todos estarão comprometidos para que o resultado da empresa, e não somente o da sua área, seja o melhor possível.

Nesse contexto, Parisi (citado por CATELLI, 2001, p. 279) afirma:

(...) o modelo de gestão econômica é baseado na gestão por resultados econômicos, ou seja, aquele indicador único do grau de eficácia da organização, refletindo as variações de: eficiência, produtividade, satisfação dos agentes, adaptabilidade do processo decisório e desenvolvimento da organização.

Fica evidente que o resultado econômico é a base para a tomada de decisão e também para a avaliação dos gestores.

5.1 Sistemas de Informações do GECON

No que diz respeito às informações, o sistema GECON, segundo Parisi (citado por CATELLI, 2001, p. 279), “objetiva, essencialmente, sua consistência, a confiabilidade e a oportunidade, propiciando maior nível de delegação de autoridade sem perda de controle”. O sistema de informação para gestão econômica, de acordo com Catelli *et al.* (2001, p. 148), contempla, entre outros, os seguintes aspectos:

- É estruturado sob o conceito de banco de dados: Planos de Contas; Planos de Áreas de Responsabilidade/Centro de Resultados; Contabilidade Gerencial e Contabilidade Societária.
- As informações e relatórios atendem os conceitos e o modelo de decisão dos usuários: Modelo de Informação com base no Modelo de Decisão e Modelo de Mensuração.
- A mensuração das transações é efetuada com a utilização de conceitos econômicos: valor de mercado; reconhecimento da receita pela produção dos bens e serviços; preço de transferência; custo de oportunidade; equivalência de capitais.
- Aos recursos e produtos/serviços das atividades são atribuídos, respectivamente, custos e receitas com base em valor de mercado: Preço de Transferência; Preço e Custos Correntes.

Tendo em vista que o foco da gestão econômica concentra-se em resultados, estes devem ser adequadamente mensurados. De acordo com Catelli e Guerreiro (citado por CATELLI, 2001, p. 288),

(...) a informação do resultado econômico gerado pelas transações, eventos e atividades permitem a identificação da formação do resultado global da empresa, qual atividade vale a pena terceirizar, qual atividade vale a pena manter e qual a perda econômica pela manutenção de atividades estratégicas deficitárias.

Sendo assim, o sistema de informação do GECON deve contemplar todas as fases do processo decisório, sendo estruturado, conforme Guerreiro (1989, p. 283), em quatro subsistemas: Pré-Orçamentação, Orçamento, Custos e Contabilidade.

- a) Pré-Orçamentação – nessa fase são realizadas simulações do resultado econômico com cada alternativa operacional disponível, facilitando ao tomador de decisão na escolha da alternativa mais viável;
- b) Orçamento – A partir da seleção das alternativas ocorridas na pré-orçamentação são realizadas simulações para a apuração do resultado econômico;
- c) Custos – tem por objetivo a obtenção do resultado econômico realizado, contemplando todos os eventos que impactam o resultado das diversas atividades e eventos econômicos que, segundo Guerreiro (1989, p. 286), são:
- receitas externas e internas;
 - custos e despesas;
 - compras;
 - estoques;
 - resultados financeiros externos; e
 - resultados financeiros internos.
- d) Contabilidade – objetiva identificar, mensurar e reportar as informações a todos os usuários, referentes a todos os eventos econômicos gerados pela empresa.

Desta forma, cada fase do processo decisório é subsidiada pelos sistemas de informações do GECON, que fornecem informações detalhadas sobre as variáveis ambientais, resultados econômicos simulados e realizados, que, por sua vez, contribuirão para a elaboração do planejamento estratégico, dos sistemas de simulação de resultados econômicos, do sistema orçamentário e acompanhamento, do controle e avaliação dos resultados realizados.

Para que o processo de mensuração ocorra de forma adequada, o GECON enfoca quatro dimensões, as quais existem em cada evento.

A dimensão operacional diz respeito aos aspectos físicos dos eventos, ou seja, a quantidade de serviços e produtos gerados, quantidade de recursos consumidos, qualidade e cumprimento de prazos. A materialização dos eventos

em determinado período gera um fluxo físico-operacional, no qual determinados recursos passarão por um processo de transformação, gerando produtos e serviços. Nessa dimensão são avaliados a qualidade, a quantidade e o cumprimento dos prazos na geração dos produtos e serviços.

Na dimensão econômica, a quantidade física dos recursos consumidos e de produtos gerados na dimensão operacional é submetida a um processo de mensuração econômica, que se utiliza dos valores de mercado na condição de pagamento à vista. O resultado econômico será apurado através do confronto entre os custos (recursos consumidos) e as receitas (produtos gerados). Sendo assim, toda atividade apresenta um resultado econômico-operacional.

Na dimensão financeira, toda atividade gera um fluxo de caixa, podendo este ocorrer antecipadamente, quando no consumo dos recursos ou em um determinado prazo, por exemplo, 30 (trinta) dias. O mesmo processo ocorre com os produtos gerados, ou seja, a receita pode ser recebida antecipadamente, na entrega dos produtos, ou em um determinado prazo após a entrega do produto. Em virtude do conceito econômico “valor do dinheiro no tempo”, esse fluxo financeiro da atividade produz receitas e despesas financeiras que irão formar o resultado econômico-financeiro da atividade. Assim, os custos ou as receitas não são onerados em função da data do recebimento ou pagamento, sendo que o custo de um produto ou serviço pago à vista é igual ao custo do produto ou serviço pago a prazo, já que a diferença que vier a ocorrer em função do prazo é tratada como custo ou receita financeira.

A dimensão patrimonial evidencia as mudanças nas contas patrimoniais ocorridas em um determinado período de tempo em função dos resultados financeiros e econômicos relativos aos eventos/transações econômicas. Considerando que os eventos foram corretamente mensurados, a variação no patrimônio representa o resultado econômico apurado no período que representa o real incremento de riqueza em termos monetários em um intervalo de tempo. Nesse aspecto, a variação no patrimônio, que é o real incremento de riqueza em termos monetários, reflete o resultado das decisões tomadas e implementadas pelos gestores, sendo que o patrimônio líquido representa o quanto vale a empresa para os proprietários.

5.2 Alguns Princípios Norteadores do GECON

Dentre o conjunto de definições, o GECON faz uso de diversos conceitos, diferentes dos modelos tradicionais, tais como: resultado econômico, custo de oportunidade, custeio variável, preço de transferência, margem de contribuição, valor de mercado à vista e outros.

- a) Resultado econômico – é a variação positiva ou negativa ocorrida no patrimônio de uma entidade num determinado período de tempo, ou seja, o quanto aumentou ou diminuiu a riqueza da entidade desde o início até o final da atividade;
- b) Custo de oportunidade – representa o custo para a empresa pela escolha de determinada alternativa em detrimento de outra, ou seja, é o custo da renúncia da melhor oportunidade pela opção de outra alternativa;
- c) Custeio variável – no método de custeio variável, apenas os custos variáveis são alocados aos produtos, enquanto os demais custos são apropriados diretamente ao resultado do período em que ocorrem, sendo confrontados com a receita do período para a determinação do resultado;
- d) Preço de transferência – é definido como valor pelo qual os bens e os serviços são transferidos para outras atividades e departamentos internos da organização;
- e) Margem de contribuição – é a diferença entre o preço de venda de cada produto e os custos e despesas variáveis; é o valor com que cada unidade contribui para a cobertura dos custos e despesas fixas, dos impostos, participações e lucros;
- f) Valor de mercado à vista – para fins de apuração de resultados, tanto os recursos consumidos quanto os recursos gerados são considerados pelo valor de mercado à vista.

Ressalta-se que os conceitos que norteiam o GECON, se utilizados corretamente, geram informações sobre diversos aspectos operacionais da empresa, que podem auxiliar os gestores no processo de gestão das organizações.

Tendo em vista cada um dos aspectos acima expostos, o sistema GECON defende que o processo de gestão deve ser apoiado por sistemas de

informações, conforme descrito no item 5.1., que gere informações oportunas, corretas, confiáveis e com a periodicidade necessária para que as decisões tomadas pelos gestores sejam eficazes.

6. O Gecon e as Respostas às Críticas do *Relevance Lost*

Após elucidações a respeito do GECON, no Quadro 2 serão estabelecidas as respostas desse sistema de informações da contabilidade gerencial à tese da relevância perdida. Primeiramente, deve-se ressaltar a crítica de Johnson e Kaplan (1987) com relação à pouca participação da academia em pesquisas na construção de instrumentos contábeis gerenciais que são efetivamente eficientes. Nesse sentido, Catelli (2001) é um pesquisador da contabilidade gerencial que procurou, com o desenvolvimento do GECON, trazer não somente inovação à área contábil gerencial, como também buscou adequar a contabilidade gerencial à realidade organizacional atual.

Quadro 2 – Quadro resumo dos argumentos e respostas ao *Relevance Lost*

Argumento	Justificativa	Respostas do Gecon
Crescimento das organizações e descentralização da gestão	<ul style="list-style-type: none"> • Administração profissional desconhece o processo produtivo; • Tomada de decisão com base em indicadores financeiros de curto prazo; • Crescimento de custos não identificáveis diretamente com os produtos; • Todos os custos e despesas deveriam ser imputados aos produtos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Cada gestor tem definida claramente uma área de responsabilidade com missão, autoridade e responsabilidade; • Planejamento estratégico, operacional de: curto, médio e longo prazo; • Margem de contribuição; • Os custos e despesas fixas são estruturais, necessários ao desenvolvimento da atividade.
Influência das informações contábeis para usuários externos	<ul style="list-style-type: none"> • Inexistência de informações periódicas; • Subserviência da contabilidade gerencial à contabilidade financeira; • Números financeiros inadequados para informações gerenciais. 	<ul style="list-style-type: none"> • Simulação dos resultados para a escolha da melhor alternativa; • Gerenciamento por resultados; • Apuração do resultado econômico de cada atividade; • Análise dos ambientes externo e interno (Planejamento estratégico); • Planejamento Operacional; • Avaliação interna e externa dos resultados e dos desempenhos.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 2 – Quadro resumo dos argumentos e respostas ao *Relevance Lost* (continuação)

Argumento	Justificativa	Respostas do Gecon
Redução do foco de gestão de custos e ênfase na contabilidade de custos	<ul style="list-style-type: none"> • Ênfase na contabilidade e não na gestão de custos; • Alto custo de geração de informações por produtos; • Formação universitária pautada em informes financeiros. 	<ul style="list-style-type: none"> • Foco nas atividades para tomada de decisão; • Resultados suficientes para garantir a continuidade do negócio; • Otimização do resultado econômico; • Análise dos efeitos das decisões sobre as atividades; • As decisões visam ao incremento qualitativo das atividades, em seus níveis de eficiência e eficácia; • Análise de desempenho considerando o custo de oportunidade.
Automatização dos sistemas de informação que já existiam	<ul style="list-style-type: none"> • Automatização dos sistemas já existentes; • Ausência de inovações. 	<ul style="list-style-type: none"> • Descentralização das informações; • Banco de dados unificado e estruturado; • Informações disponíveis no momento da ocorrência dos eventos.
Pouca participação dos acadêmicos	<ul style="list-style-type: none"> • Desaparecimento da avaliação gerencial de custos de produtos após a Primeira Guerra Mundial; • Educação pautada na administração com base em indicadores financeiros; 	<ul style="list-style-type: none"> • Artigos publicados em congressos nacionais e internacionais; • Dissertações de mestrado; • Teses de doutoramento e livre-docência; • Livros publicados.
Os profissionais não estavam divulgando novas técnicas	<ul style="list-style-type: none"> • Pesquisadores acadêmicos influenciados por um modelo simplificado do comportamento das empresas. • Questionamento das contribuições dos profissionais nos últimos 60 anos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Integração entre academia e empresas; • Estudos de aplicação do GECON.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Sendo assim, a academia não se encontra estática com relação a essa crítica da relevância perdida. O GECON busca analisar a empresa de forma estratégica, para torná-la flexível e adaptável ao ambiente. Além do caráter de flexibilidade, esse artefato contábil gerencial denota a necessidade do comprometimento dos membros componentes da organização, levando em consideração os seus valores, atitudes e crenças ao elaborarem uma estratégia de definição de trabalho.

Partindo do pressuposto de que se argumenta, por meio da tese da relevância perdida, a obsolescência da contabilidade gerencial diante de

organizações complexas em ambientes altamente competitivos, o GECON traz importante contribuição à derrocada desse argumento, pois está em constante atualização através do *feedback*, tanto do cliente externo quanto do interno, adaptando-se às mudanças organizacionais que puderem se fazer presentes.

O GECON utiliza-se de abordagem econômica para a elaboração de objetivos, metas, indicadores e iniciativas. Além disso, considera clientes em uma perspectiva interna e externa à empresa, abrangendo toda a cadeia produtiva. Reconhece o acionista como um cliente externo e prepara um *feedback* do investimento realizado por esse cliente em termo de rentabilidade.

Esse artefato contábil gerencial avalia os processos e determina metas considerando itens objetivos e subjetivos, tais como: produtividade e satisfação dos clientes, de acordo com as atividades operacionais, que mantêm relação estreita com clientes. Considera que as crenças e valores dos funcionários devem estar em sintonia com as crenças e valores dos acionistas (organização), para que o aprendizado possa ocorrer sem atritos.

Percebe-se, portanto, que o GECON não oferece respostas prontas, mas sim meios de adaptação organizacional ao ambiente que se apresenta em determinado momento, levando em consideração não somente os aspectos internos da empresa, mas todos os elementos que influenciam no desempenho organizacional. Esse artefato contábil possibilita que a contabilidade gerencial, além de mensurar e avaliar resultados, torne-se responsável por gerir informações, principalmente para as formulações estratégicas, que trarão resultados de longo prazo.

7. Considerações Finais

O presente artigo procurou discutir os fatores que levaram à tese de Johnson e Kaplan (1987) para a perda de relevância da contabilidade gerencial, como também constatar as respostas oferecidas pelo GECON para a recuperação da relevância. A contabilidade gerencial não apresentava inovações que pudessem fazer frente às necessidades organizacionais de adaptação ao ambiente turbulento e em constante mudança. Desta maneira, os instrumentos contábeis gerenciais, segundo Johnson e Kaplan (1987), estavam obsoletos e, além disso, as pesquisas contábeis não apontavam para

modificações nesse contexto, acenando a irrelevância da contabilidade gerencial para a gestão das entidades.

Entretanto, já nesta época, pesquisadores vêm discutindo de que forma a contabilidade gerencial pode se tornar atual e fazer frente às funções para as quais se propõe. Dentre eles, no final dos anos 1970, o professor Armando Catelli, que desenvolveu o GECON, o qual mistura ingredientes tais como o comprometimento dos funcionários, o respeito aos valores, crenças e atitudes, a análise do clima e cultura organizacionais e a busca de resultados de longo prazo. Constatou-se, portanto, que, através dos elementos que compõem a estratégia da empresa, esse artefato contábil oferece respostas condizentes às críticas de Johnson e Kaplan (1987), rebatendo-as.

Por fim, faz-se necessário ressaltar que a contabilidade gerencial, aos olhos dos autores deste ensaio teórico, jamais perdeu a relevância. O que houve em um momento histórico é que os instrumentos da contabilidade gerencial não estavam adequados para a realidade organizacional da época. Contudo, sempre foram necessários sistemas que proovessem o usuário de informações para a condução do seu negócio. À luz destas considerações, recomenda-se que futuras pesquisas identifiquem o escopo do presente ensaio empiricamente, verificando a relevância (ou não) dos artefatos contábeis para a tomada de decisão do gestor contemporâneo.

Referências

ANDERSON, H. R.; NEEDLES Jr., B. E.; CALDWELL, J. C. *Managerial Accounting*. [S. l.]: Houghton Mifflin, 1973.

ANTHONY, R. N. *Contabilidade gerencial: uma introdução à contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1979.

BURNS, J.; VAIVIO, J. Management accounting change. *Management Accounting Research*, v. 12, p. 389-402, 2001.

CATELLI, A. (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo Conceitual de Sistema de Informações de Gestão Econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da Contabilidade*. Tese de Doutorado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1989, 387 p.

JOHNSON, H. Thomas. *Relevância recuperada*. São Paulo: Pioneira, 1994.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost – The rise and fall of management accounting*. Massachusetts: Harvard Business School Press, 1987.

_____. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

NORGARD, M. A. *The nature of management accounting*. [S.l.]: Prentice Hall, 1985.

OTLEY, D. Management control in contemporary organizations: towards a framework. *Management Accounting Review*, v. 5, p. 289-299, Sept. 1994.

RICARDINO FILHO, A. A. *Do Steward ao Controller, quase mil anos de management Accounting: o enfoque anglo-americano*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria). Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

ROSLENDER, R. Relevance Lost and Found: critical perspectives on the promise of management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 7, p. 533-561, Jan. 1996.