

CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA: CONCEITO E CARACTERIZAÇÃO

Gilberto Grzeszeszyn

E-mail: gilbertogr@unicentro.br

Universidade Estadual do Centro-Oeste

Guarapuava, Pr - Brasil

Recebido para publicação em Março de 2005

Aprovado para publicação em Julho de 2005

Resumo: Este trabalho aborda a contabilidade gerencial sob o aspecto estratégico. A realidade empresarial atual enseja um ambiente de competitividade no qual as decisões relacionadas aos objetivos estratégicos devem ser tomadas com agilidade e com maior grau de segurança possível. Desse modo, o objetivo da pesquisa é demonstrar os vários entendimentos que se têm sobre o conceito de contabilidade gerencial estratégica, bem como caracterizá-la por meio de práticas e ênfases dadas à informação contábil. Assim, por se tratar de uma revisão de literatura sobre a temática, a metodologia de pesquisa caracteriza-se como bibliográfica, tendo por base artigos publicados em revistas e livros que abordam esse campo de pesquisa. Considera-se, ao final deste trabalho, que a contabilidade gerencial estratégica pode ser compreendida como uma resposta ao novo momento econômico que se instaura em nível globalizado e que ainda há muito a se pesquisar, constituindo-se num campo fértil para novas descobertas.

Palavras-chave: contabilidade; estratégia; contabilidade estratégica

Abstract: This article deals with the management accounting in relation to the strategic aspect. The current business reality provides a competitive environment in which the decisions regarding the strategic goals must be taken with agility and with the highest level of possible security. In this way, the purpose of this research is to examine the several perceptions about the concept of strategic management accounting as well as characterize it by means of practices and emphasis placed on accounts information. Thus, this study presents a review of literature about the topic, from which it is surveyed and

discussed published articles from international magazines and books that approach this field of research. Concerning the final considerations to this investigation, it is pointed out that the strategic management accounting may be understood as a new reaction to the new economic moment which is established in the globalized level and that this topic still has a lot to advance in terms of research, representing a productive field for new findings.

Key-words: accounting; strategy; strategic management accounting.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade tem sido, nos últimos anos, questionada a respeito das informações prestadas para a gestão de longo prazo das empresas. Frequentemente, a informação contábil é reduzida aos aspectos financeiros e fiscais, sendo estes procedimentos parametrizados por normas e legislações tributárias, as quais fazem com que os relatórios sejam passíveis de comparação entre uma e outra empresa. Em que pese a importância incontestável das normas para o relacionamento da empresa com o mercado, estas, por vezes, fazem com que as informações geradas não sejam adequadas para o gerenciamento interno da entidade.

Para atender a administração da empresa, foi tomando corpo ao longo do tempo, um conjunto de técnicas de contabilidade voltadas para o fornecimento de informações, tanto em nível corporativo, quanto em suas divisões organizacionais, o que se convencionou chamar de contabilidade gerencial. Nesse campo da contabilidade, têm-se realizado pesquisas relacionando-a às temáticas organizacional e comportamental, abrangendo a estrutura, o controle gerencial e a estratégia empresarial.

A primeira alusão a este campo de pesquisa foi feita por Anthony (1972), em sua obra de 1965, traduzida para o português. Johnson e Kaplan (1987) criticaram a predominância de modelos matemáticos aplicados à contabilidade pela falta de aplicabilidade dos resultados das pesquisas e ressaltam a necessidade da contabilidade repensar as informações para uma gestão estratégica.

Desse momento em diante, um artigo de Dent (1990), ganhou relevância no contexto acadêmico, ao abordar as possibilidades de pesquisas envolvendo a estrutura organizacional, o controle gerencial e a estratégia. Nessa década, o tema contabilidade gerencial estratégica foi abordado em inúmeros artigos de revistas no exterior, principalmente na Europa, onde foram criadas duas novas revistas: *Management Accounting Research* e *Journal of Cost Management* com intuito de dar vazão à crescente produção sobre a contabilidade gerencial estratégica (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). A abordagem sobre contabilidade e estratégia foi merecedora de um volume exclusivo, em 1996, publicado pelo periódico *Management Accounting Research*.

No Brasil, há poucos artigos publicados a respeito, entretanto, recentemente têm chegado ao mercado livros cujos títulos incluem os termos “controladoria estratégica” tais como Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002) e Padoveze (2003), dentre outros, que buscam uma abordagem para a contabilidade inclinada à estratégia.

Assim, este trabalho tem por objetivo realizar uma abordagem conceitual e caracterizadora por meio de práticas da contabilidade gerencial estratégica.

Como se trata de uma revisão de literatura, a metodologia de pesquisa adotada foi a bibliográfica, tendo por referencial as literaturas relacionadas à estratégia e à contabilidade, na perspectiva da informação para formulação, planejamento e controle da estratégia.

Este estudo apresenta, em seqüência, uma abordagem de gestão estratégica, diferenças entre formulação e planejamento estratégico, os conceitos de contabilidade gerencial, financeira e contabilidade gerencial estratégica e para finalizar, algumas práticas de contabilidade gerencial estratégica apresentadas em literaturas referenciadas.

2 A DEFINIÇÃO DE ESTRATÉGIA

Segundo Oliveira (2002), independente do estado da economia do país – desenvolvida, em desenvolvimento ou subdesenvolvida – a análise e o acompanhamento do ambiente empresarial são necessários para a sobrevivência da empresa.

Nesse contexto, a gestão das empresas necessita de instrumentos que lhes possibilite sobreviver e crescer, sob pena de sucumbir às dificuldades enfrentadas, ganhando destaque na administração de empresas a estratégia empresarial.

A origem do termo estratégia provém da língua grega, cujo termo original é *strategos* que quer dizer a arte do general, ou seja, as concepções, planos, ações engendradas por este com intuito de vencer o inimigo. A competitividade estabelecida nos mercados, nos quais deve-se ter por meta conquistar e manter clientes, sob pena de não o fazendo, sucumbir à conquista dos concorrentes, fez com que o termo estratégia fosse usado na atividade empresarial. Näsi comenta que:

[...] pelos anos 80, um vasto número de escolas de pensamento em raciocínio estratégico foram sendo sujeitadas a um processo de denominação e classificação. Por exemplo, Kärlof foi capaz de encontrar dez, Näsi selecionou sete, Gilbert et al. listou seis, e finalmente Mintzberg definiu dez escolas de pensamento (1999, p. 137, tradução do autor).

Portanto, definir estratégia, no atual contexto empresarial, tornou-se complexo. Vários estudiosos têm se debruçado sobre o assunto sem necessariamente confluírem para uma definição ou conceito de estratégia. Dentre outras definições, abordam-se as mais evidenciadas nas literaturas consultadas:

- “Estratégia empresarial é definida como um caminho ou maneira, ou ação estabelecida e adequada para alcançar os objetivos da empresa” (OLIVEIRA, 1988, p. 25).
- Stahl e Grisbi percebem estratégia como “o conjunto de decisões gerenciais que relaciona a organização ao seu ambiente, orienta atividades internas e determina o desempenho de longo prazo da organização” (1991 citado por GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000, p. 116, tradução nossa).
- Chandler entende estratégia como sendo “a determinação das metas e objetivos de longo prazo de uma empresa, a adoção de cursos de ação e a alocação de recursos necessários para a consecução dessas metas” (1962 citado por Mintzberg, 1978, p. 935, tradução nossa).
- “Estratégia é criar uma posição exclusiva e valiosa, envolvendo um conjunto diferente de atividades” (PORTER, 1999, p. 63).

Em busca de uma definição comum, foi elencado um conjunto de elementos representativos da estratégia como: um plano que enseja um conjunto de diretrizes; um pretexto utilizado para enganar os concorrentes ou competidores; um padrão que se estabelece pela uniformidade de comportamento durante um certo período; uma posição em que a empresa se coloca no ambiente de modo a continuar ativa; e uma perspectiva, pois parte de concepções de uma realidade futura (MINTZBERG; QUINN, 2001). Anthony e Govindarajan, considerando todas as definições, diz que há concordância de que “a estratégia descreve a direção geral em que uma organização planeja mover-se para atingir seus objetivos” (2001, p. 92).

Para Ohmae (1982 citado por GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000), estratégia somente tem razão de existir num ambiente em que há competitividade, em que a empresa busca ganhar e sustentar uma vantagem em relação aos concorrentes.

Porter (1991) associa tática a políticas funcionais ou operacionais, relatando que a tática está mais preocupada com os meios para levar a cabo a estratégia. Esta teria uma maior relação com a eficácia enquanto aquela estaria mais preocupada com a eficiência. Contudo, Porter (1999) comenta que eficácia operacional, que inclui a eficiência, não é estratégia, embora seja também essencial. Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002) entendem que tática estaria mais associada ao controle gerencial, cujos procedimentos buscam assegurar que os recursos são obtidos e utilizados eficazmente para que se atinjam os objetivos da organização. Apesar das ponderações expostas, ainda Rumelt (1979 citado por GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000, p. 115) e Terreberry dizem que “a estratégia de um pode ser a tática de outro; o que é estratégico depende da perspectiva” (1968 citado por GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000, p. 115).

2.1 A formulação da estratégia

A formulação da estratégia tem a ver com a criatividade, a imaginação de como a empresa deve interagir com uma realidade complexa para obter vantagens sobre

os demais competidores. Anthony e Govindarajan (2001) entendem formulação de estratégias como algo criativo e inovador, diferenciando-a do planejamento estratégico.

Assim, a estratégia nasce de um conjunto de experiências e conhecimentos próprios dos estrategistas. Estas são pessoas envolvidas, atentas aos seus recursos, que aprendem constantemente sobre suas organizações e setores industriais, porém, sabedoras de que a perspectiva individual não é suficiente para formulação das estratégias (PORTER; MONTGOMERY, 1998). Deduz-se, então, que estratégia tem a ver com aprendizagem em toda a organização. A aprendizagem organizacional consiste em ter os recursos humanos atentos, com conhecimento e experiência acumulada, de modo que possam aproveitar oportunidades, otimizar as forças, minimizar as fraquezas e as ameaças.

A importância da formulação de estratégias está na estabilidade que se proporciona à empresa, estabelecendo-se rumos, objetivos e gerando sinergia entre as unidades de negócios e os seus componentes para que atinjam as metas estipuladas. A esse respeito, Porter e Montgomery informam que “a estratégia impõe estabilidade à organização” (1998, p. 429).

2.2 Planejamento estratégico

O planejamento é uma das funções da administração. É importante para que a empresa estabeleça as metas de forma quantificada. O planejamento conduz à idéia de controle sobre os recursos utilizados de forma que se atinjam as metas e objetivos anteriormente estipulados. A relação existente entre formulação da estratégia e planejamento estratégico tem seus limites, na maioria das vezes, imperceptíveis. Entretanto, a escolha dentre as várias possibilidades de atuação estratégica e a disposição dos gestores é a origem do planejamento estratégico.

Para Anthony, “planejamento estratégico é o processo de decidir sobre as mudanças de objetivos da organização, de recursos que a empresa deve usar para atingir esses objetivos, e de políticas que devem reger a aquisição e uso desses recursos” (1972, p. 456). Anthony e Govindarajan entendem que “[...] é o processo pelo qual se decidem os programas que a empresa adotará e a quantidade aproximada de recursos que a empresa reservará para cada um desses programas, nos vários anos seguintes [...] é o processo pelo qual se decide como implementar uma estratégia” (2001, p. 382).

Oliveira entende planejamento estratégico como “o processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa, visando ao otimizado grau de interação com o ambiente e atuando de forma inovadora e diferenciada” (2002, p. 48). Ainda, considera que os níveis mais altos da administração têm a responsabilidade de formular e determinar os cursos de ação para que sejam atingidos os objetivos.

“Planejamento estratégico é o processo que mobiliza a empresa para escolher e construir seu futuro” (VASCONCELOS FILHO; PAGNONCELLI, 2001, p. 31). Nessa definição, percebe-se uma interação de mais níveis gerenciais para a elaboração, implantação

e implementação do plano. Uma maior ou menor participação das gerências depende da cultura empresarial interna.

Pode-se dizer que o conjunto de ações que deverão ser desencadeadas pelos gestores em todos os níveis da estrutura organizacional, bem como a alocação dos recursos necessários para a sua consecução, compõem o planejamento estratégico. Planejar é importante para comunicar a estratégia para toda a organização, direcionar os esforços, controlar os resultados por meio de medidas de desempenho, bem como para criar a sinergia capaz de conduzir a empresa às metas estratégicas.

O planejamento é racional, pois age sobre os recursos e possibilidades reais existentes, para construir formalmente uma realidade esperada pela formulação estratégica inicial. Sendo a estratégia fruto do conhecimento, experiência, visão do setor de atuação, consumidores, tecnologia e do aproveitamento de oportunidades, podendo sofrer mudanças, o planejamento também deve ser flexível a ponto de absorver as novas realidades. Assim como o planejamento estratégico pode mudar devido a influências do ambiente externo, também pode propiciar mudanças internas, fazendo com que ocorram resistências, principalmente se afetar determinada situação funcional. Daí, a relevância de uma organização que aprende e se adapta rapidamente, pois, isso pode vir a ser uma vantagem competitiva diante das novas tecnologias.

3 A CONTABILIDADE

A contabilidade pode ser definida de várias formas segundo as correntes do pensamento contábil, notadamente as escolas italiana ou européia e a americana. Esta escola associa a contabilidade mais a um sistema de informação econômico-financeira, destacando o lado prático enquanto que aquela a enfatiza como ciência e destaca mais o lado filosófico.

Como representantes, no Brasil, da escola americana podem-se citar IUDÍCIBUS, Martins e Gelbke que entendem contabilidade como “um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação a entidade objeto de contabilização” (1990, p. 66). Compreendem sistema de informação como “um conjunto articulado de dados, técnicas de acumulação, ajustes e editagens de relatórios.” O sistema de informação contábil deve ser capaz de propiciar relatórios diversos além dos exigidos pela legislação societária e fiscal.

Como representante, no Brasil, da escola italiana pode-se citar SÁ, que conceitua contabilidade como uma “ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos em relação à eficácia funcional das células sociais” (1999, p. 42).

O conceito que mais destaca o caráter utilitário da contabilidade é o da escola americana, o qual será considerado como principal para fins deste trabalho. Logo, a

contabilidade não só olha o passado da gestão, mas também procura contribuir com o futuro da empresa por meio de análises situacionais e projeções que auxiliem a tomada de decisões. Para Iudícibus (1994), o objetivo da contabilidade é manter um banco de dados cujas informações possam servir de alguma forma a todos os usuários (externos e internos).

3.1 Percepção estratégica dos postulados ambientais da contabilidade

Dentre as parametrizações contábeis, postulados, princípios e convenções, observou-se que os postulados, também chamados de postulados ambientais não restringem os procedimentos relacionados ao tratamento contábil dos eventos econômicos. Essa restrição é imposta pelos princípios contábeis geralmente aceitos, cujas exceções são as convenções. Os postulados contábeis trazem uma compreensão do ambiente empresarial, o que também respalda uma abordagem e interpretação estratégica da contabilidade.

Os postulados ambientais consideram que a empresa é uma organização com personalidade própria, composta dos recursos necessários à interação com o ambiente, o que é essencial para a sua sobrevivência. A esse respeito Iudícibus, Martins e Gelbke comentam:

[...] os postulados ambientais enunciam, solenemente, condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a contabilidade atua; escapam ao restrito domínio da contabilidade, para inserir-se no mais amplo feudo da sociologia comercial e do direito, bem como da economia e outras ciências. Predispõe a contabilidade, no que se segue a assumir esta ou aquela postura, embora o condicionamento não seja tão restrito quanto se possa imaginar (1990, p. 74).

Têm-se dois postulados, como premissas das normas contábeis: entidade e continuidade. Hendriksen e Van Breda dizem que é importante definir a entidade porque: “[...] define o campo de interesse e delimita, assim, os objetivos e atividades possíveis e os atributos correspondentes que podem ser escolhidos para inclusão nos relatórios [...] e pode ajudar a determinar a melhor maneira de apresentar informações que lhe dizem respeito” (1999, p. 104).

O simples fato da existência da entidade a coloca em interação com o ambiente, por meio da utilização dos seus recursos. A busca pela manutenção da atividade da entidade depende de informações que possibilitem um planejamento que leve em consideração a longevidade, dando origem ao postulado da continuidade.

Embora Hendriksen e Van Breda (1999) acresçam outras interpretações do postulado da entidade, a percepção que respalda a visão da entidade em interação com o ambiente é que, para a contabilidade, a entidade irá viver por tempo indeterminado até que existam evidências em contrário. A contabilidade age como recurso que auxilia na manutenção da vida desta. Este postulado complementa o da entidade, sendo também denominado como da entidade em continuidade. Enquanto a entidade existir, estará atuando dentro das quatro dimensões abordadas anteriormente: jurídica, econômica, organizacional

e social. Considera que a entidade é capaz de gerar riqueza de forma contínua, por meio da utilização dos seus recursos. A utilização dos recursos faz com que a entidade relacione-se com outras entidades que compõem o mercado (fornecedores, clientes, concorrentes, governo, sindicatos, investidores, dentre outros), buscando uma posição na qual possa estabelecer-se.

O resultado dessa relação será um desempenho econômico, cujo resultado a contabilidade evidenciará por meio de indicadores econômico-financeiros, tanto para os usuários externos, observando os princípios contábeis, quanto para os usuários internos, independentemente da observância dos princípios contábeis.

3.2 A contabilidade gerencial

A contabilidade gerencial pode receber diversas definições. As palavras-chaves para o entendimento da contabilidade gerencial são informação e gestão.

Iudícibus caracteriza a contabilidade gerencial como:

[...] um enfoque especial conferido às várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise de balanços, etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório (1998, p. 21).

A definição de Anthony (1972) é mais sintética, porém, não menos significativa, caracterizando a contabilidade gerencial como sendo aquela destinada a prover informações úteis para a administração. O IFAC, *International Federation of Accountants*, diz que:

[...] contabilidade gerencial pode ser definida como o processo de identificação, medição, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação (financeira e operacional) usada pela administração para planejar, avaliar, controlar e assegurar, dentro de uma organização, o uso dos recursos com responsabilidade (1998, p. 99, tradução nossa).

Anthony e Govindarajan (2001) destacam que a contabilidade gerencial tem três divisões: contabilidade de custo total, responsável pelo custeio de produtos e serviços para fins de avaliação de estoques, da precificação e da lucratividade dos produtos; a contabilidade diferencial, responsável por estimar os custos existentes em condições alternativas; e o controle gerencial, responsável pelo controle e medição das variáveis estratégicas, bem como de unidades de negócios, dentre outros.

A contabilidade, em sua origem, era gerencial, haja vista que era realizada para que os gestores pudessem ter controle sobre seus bens e orientar suas ações em vista do futuro. Além de estar composta em conformidade com o modelo de gestão então adotado. A contabilidade permaneceu dessa forma até que houve um movimento do

mercado financeiro e de capitais que culminou com a padronização da atividade contábil. As fases e o contexto histórico em que se desenvolveu a contabilidade gerencial até os tempos atuais são abordadas a seguir.

3.2.1 A evolução da contabilidade gerencial

No final do século XIX, com o advento das grandes companhias de produção industrial, tornaram-se necessárias novas técnicas de controle e custeio dos produtos. Para Schmidt (2000), foi nesse momento que uma das primeiras contribuições à contabilidade gerencial foi realizada, com a apresentação de algumas formas utilizadas para calcular o custo de produção real, incluindo custos indiretos e alocação de despesas indiretas. Trabalhos sobre custos de fabricação evidenciaram a preocupação primeira nos estudos no início do século XX. Com o crescimento das empresas, mais era exigido da contabilidade como fonte de informações e controle dos resultados da gestão. Para Johnson e Kaplan (1987), um dos principais elementos do controle e análise dos resultados foi o retorno sobre os investimentos, ao qual foram associados os orçamentos flexíveis e os preços de transferência. Dada essa realidade, o papel da contabilidade na elaboração de orçamentos, na determinação de preços e no controle operacional, dentre outras atividades, aumentou sobremaneira.

Segundo Schmidt (2000), nos anos cinquenta e sessenta, outros trabalhos emergiram sobre orçamento de capital, fluxos de caixa, a influência da informação contábil sobre o comportamento dos empregados, a informação contábil para a tomada de decisões e para a avaliação de desempenho divisional. Ainda informa que nos anos setenta, as pesquisas pautaram-se pela aplicação da estatística para evidenciar as práticas de contabilidade gerencial.

Em que pese os avanços da contabilidade gerencial citados até então, Johnson e Kaplan (1987) comentam que as informações dela perderam relevância no contexto da gestão. Justificam essa opinião dizendo que a contabilidade financeira está voltada e parametrizada para atender aos usuários externos e não aos gestores da entidade, enquanto que a contabilidade gerencial foi internalizada a ponto de não vislumbrar o cenário em que a empresa está envolta, bem como ser intempestiva para a tomada de decisões. O ambiente que Johnson e Kaplan (1987) consideram para as exposições deles está baseado num mercado de competição globalizada, cuja tecnologia da informação coloca a empresa em condições de concorrer em qualquer lugar do planeta. O IFAC (1998) tem considerado a evolução da contabilidade gerencial em quatro estágios distintos, a saber:

- a) o estágio um compreende o período antes de 1950 e enfatiza a determinação de custos e o controle financeiro, por meio da utilização de técnicas de contabilidade de custos e orçamento;
- b) o estágio dois teve início por volta de 1965, quando deu ênfase ao fornecimento de informações para o planejamento e controle, por meio do uso de técnicas como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade;

- c) o estágio três ocorreu por volta de 1985, quando a atenção voltou-se para a redução de desperdícios dos recursos usados nos processos de negócios, por meio do uso de técnicas de gerenciamento de custo e análise do processo; e
- d) o estágio quatro teve início por volta de 1995, quando a atenção foi deslocada para a geração ou criação de valor por meio do efetivo uso dos recursos, do uso de tecnologias, as quais examinam os direcionadores de valor dos clientes, de valor dos acionistas e inovação organizacional.

O IFAC (1998) destaca que cada estágio representa uma evolução da contabilidade gerencial em resposta a novas realidades enfrentadas pelas empresas. Desse modo, é uma evolução que considera as tecnologias utilizadas até a fase anterior, acrescentando algo de novo, perfazendo uma combinação entre o velho e o novo, para atender ao novo ambiente gerencial.

3.2.2 Comparação entre a contabilidade gerencial e a financeira

Abaixo apresenta-se um quadro comparativo entre contabilidade financeira e contabilidade gerencial (HORNGREN, 1985; GARRISON; NOREEN, 2001; WARREN; REEVE; FEES, 2001; ATKINSON et al., 2000).

QUADRO: COMPARAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE FINANCEIRA E GERENCIAL

Aspecto	Contabilidade financeira	Contabilidade gerencial
Público-alvo	Externo: acionistas, credores, governo, legisladores, dentre outros.	Interno: planejamento, direção e motivação, controle e avaliação do desempenho.
Ênfase	Consequências financeiras do passado. Objetividade e consistência dos dados.	Decisões que afetam o futuro. Relevância e a flexibilidade dos dados.
Informação	Precisa, objetiva.	Oportuna, objetiva e subjetiva.
Relatórios	Resumidos com informações sobre a entidade como um todo.	Detalhados sobre setores, departamentos, produtos, clientes, fornecedores, dentre outros.
Princípios de contabilidade geralmente aceitos	São observados.	Podem ser observados.
Obrigatoriedade	É obrigatória.	Não é obrigatória. Única Restrição: custo x benefício.
Orientação	Eventos passados.	Eventos futuros.
Implicações comportamentais	Preocupada com a forma pela qual se devem medir e comunicar eventos econômicos. Impacto sobre o comportamento é secundário.	Preocupada com a forma pela qual os relatórios e as medidas influenciarão o comportamento dos gerentes.
Delineamento das atividades	Campo de atuação é mais preciso. Menor uso de disciplinas afins.	Campo de atuação é menos preciso. Maior interação com as ciências econômicas e ciências do comportamento.

Fonte: Adaptado de Horngren (1985), Garrison e Noreen (2001), Warren, Reeve e Fess (2001) e Atkinson et al. (2000).

É notória, por essa comparação, a visão holística que a contabilidade gerencial procura expressar em seus relatórios. Destaca-se a orientação para o futuro, a preocupação com o impacto e a tempestividade das informações sobre os gerentes e a amplitude do campo de atuação, permitindo a utilização de técnicas e teorias advindas de disciplinas afins.

Johnson e Kaplan (1987) argumentam que a contabilidade gerencial tem se preocupado muito com informações para decisões de curto prazo voltado para o ambiente interno das empresas, não contribuindo para o seu futuro de longo prazo, ou seja no aspecto estratégico. Dada a importância atribuída à estratégia no atual contexto de competitividade global crescente, este comportamento estaria colocando a contabilidade numa posição de pouca relevância para o processo de gestão.

Assim, foi caracterizada como convencional aquela contabilidade gerencial preocupada com o fornecimento de informações para a gestão de curto prazo, cujas técnicas foram desenvolvidas ainda na década de 50, as quais não respondem de forma adequada para o planejamento de longo prazo, embora contribuam para a consecução dos objetivos de curto prazo, tidos como táticos e, dessa forma para a consecução dos objetivos estratégicos, por meio do controle gerencial, responsável pelo *feedback* aos gerentes de modo que possam realizar ajustes nos planos e metas.

Horngrén, Foster e Datar (2000) alertam para o fato de que as informações gerenciais não são apenas utilizadas pela administração interna da empresa, sendo cada vez mais partilhadas com clientes e fornecedores.

3.2.3 A contabilidade gerencial estratégica

Estudiosos e pesquisadores vêm publicando sobre os aspectos estratégicos da contabilidade gerencial. Isso pode ser observado a partir da apresentação dos seus objetivos e finalidades. Para Horngrén, Foster e Datar (2000), o objetivo da contabilidade gerencial, dentre outros é fornecer informações para formulação das estratégias gerais, implicando numa perspectiva de longo prazo. Assim, inclui decisões acerca do desenvolvimento de inovações e de produtos, bem como investimentos em ativos tangíveis e intangíveis (marcas, patentes, recursos humanos, dentre outros).

O IFAC (1998, p. 99, tradução nossa) afirma que a contabilidade gerencial está inserida no processo de gestão, fornecendo informações para:

- a) controlar as atividades correntes de uma organização;
- b) planejar estratégias, táticas e operações futuras;
- c) otimizar o uso dos recursos;
- d) medir e avaliar o desempenho;
- e) reduzir a subjetividade no processo de tomada de decisões; e
- f) melhorar a comunicação interna e a externa.

Shank e Govindarajan (1997, p. 5) consideram que a contabilidade gerencial participa do processo cíclico estratégico, no qual se constitui a administração, a saber:

- 1) formular estratégias;

- 2) comunicar essas estratégias a toda a organização;
- 3) desenvolver e pôr em prática as táticas para implementar as estratégias; e
- 4) desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas de implementação da estratégia e depois o sucesso no alcance das metas estratégicas.

A contabilidade, mais especificamente no aspecto gerencial, enquanto sistema de informações, encontra-se em todas as etapas de desenvolvimento da estratégia. IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBKE (1990, p. 67) argumentam que “[...] um bom sistema de informação e avaliação não pode repousar apenas em valores monetários, mas deverá incluir, na medida do possível, mensurações de natureza física”.

Para BROMWICH (1990), a característica de estratégia atribuída à contabilidade gerencial pode ser justificada considerando duas teorias econômicas: a primeira diz que o produto é valorizado de acordo com os seus atributos e características oferecidos ao consumidor. LANCASTER (1966, 1979 citado por BROMWICH, 1990) vê os produtos como um conjunto de características que são avaliadas pelo mercado; a segunda repousa num conjunto de conhecimentos sobre economia da organização industrial que correspondem à teoria dos mercados disputáveis, a qual apresenta as condições para estratégias de preço e produção, buscando sustentação diante de uma potencial competição, concentrando-se sobre condições de custo conforme BAUMOL, PANZAR e WILLING (1988 citado por BROMWICH, 1990).

DIXON (1998) argumenta que a contabilidade gerencial é influenciada pelas decisões estratégicas, pois estas devem ser redigidas em linguagem e técnicas contábeis, caso se queira monitorar e controlar o gerenciamento estratégico. Informa, ainda, que a formulação e o desenvolvimento das estratégias dependem de informações que podem ser fornecidas pela contabilidade gerencial, como estrutura de custos, estratégias de preços e produtos, volumes e participação no mercado dos competidores, entre outras. Contudo, Bromwich (1989 citado por DIXON, 1998) e Wilson (1991 citado por DIXON, 1998) argumentam que a contabilidade gerencial deve assumir uma postura estratégica por meio de relatórios com informações do ambiente externo.

Procurando advogar em prol da contabilidade estratégica, Brouthers e Roozen (1999) apontam as principais deficiências dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial convencional:

- a) tendência a confiar em informações financeiras para inúmeras aplicações;
- b) utilizam principalmente informações históricas;
- c) fornecem informações relativas as atividades internas da empresa, não explorando informações do ambiente externo, como a dos competidores;
- d) a pouca orientação para o futuro é obtida com uma simples extrapolação do passado.

Contrastando, Brouthers e Roozen (1999) informam que a contabilidade estratégica atua fornecendo informações necessárias para as seguintes funções estratégicas:

- a) análise ambiental;
- b) geração de estratégia alternativa;
- c) seleção de estratégia alternativa;
- d) planejamento da implementação da estratégia;
- e) controle do processo de gerenciamento estratégico.

Um outro aspecto, destacado por Hamel, Doz e Prahalad (1989), diz que a contabilidade gerencial estratégica contribui para a obtenção de vantagem competitiva sustentável. Entretanto, Cooper (1996) argumenta que em mercados onde as empresas negociam praticamente os mesmos produtos e são capazes de absorver rapidamente inovações das concorrentes, essas acabam por criar vantagens competitivas temporárias, por meio das quais procuram obter lucro.

3.2.3.1 Definições de contabilidade gerencial estratégica

O primeiro a cunhar o termo contabilidade gerencial estratégica foi Simmonds (1981 citado por GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000, p. 116, tradução nossa) que a define como “a provisão e análise de dados da contabilidade gerencial sobre um negócio e os seus competidores para uso no desenvolvimento e monitoramento da estratégia de negócio”.

Bromwich define-a como: “...a provisão e análise de informações financeiras sobre o mercado do produto, estrutura de custos da firma, custo dos competidores e o monitoramento das estratégias da empresa e aquelas dos seus competidores sobre vários períodos” (1990, p. 28, tradução nossa).

Ward (1996 citado por PADOVEZE, 2003) comenta que a contabilidade gerencial, para responder a administração estratégica, deve ser capaz de fornecer as informações financeiras necessárias dentro de um tempo adequado. Padoveze define controladoria estratégica como:

[...] a atividade de controladoria que, através do sistema de informação contábil, abastece os responsáveis pelo planejamento estratégico da companhia com informações tanto financeiras quanto não-financeiras, para apoiar o processo de análise, planejamento, implementação e controle da estratégia organizacional (2003, p. 94).

O foco para contabilidade gerencial estratégica destacado nas definições é a estratégia empresarial, cabendo a formulação, planejamento e controle, procurando participar efetivamente do sucesso empresarial.

3.2.3.2 Fundamentos e enfoques da contabilidade gerencial estratégica

No trabalho de Martins (1998 citado por PADOVEZE, 2003), foram apresentados os fundamentos e os enfoques de atuação da controladoria ou contabilidade estratégica. Os fundamentos são:

- a) atenção a todos os *stakeholders*;
- b) preocupação com o longo prazo;
- c) uso de informações financeiras e não-financeiras (produtividade, qualidade, satisfação dos clientes e funcionários, dentre outras); e
- d) foco constante no ambiente externo.
Atua sobre informações relativas a:
 - a) competidores: custos, rentabilidade, preços de venda, capacidade produtiva;
 - b) clientes: satisfação em relação aos concorrentes, motivos dos negócios não realizados e outras informações;
 - c) funcionários: satisfação, absentéismo, imagem da empresa junto a potenciais funcionários, produtividade, e outras;
 - d) fornecedores: evolução da qualidade, capacidade produtiva e situação financeira, grau de satisfação com os fornecedores;
 - e) macro-ambiente: conjunturas, política e sócio-econômica, relacionadas com a empresa, indicadores de mercado externo, importações, câmbio e outras;
 - f) acionistas: satisfação, valor da empresa e outras.

Embora o entendimento do que venha a ser contabilidade gerencial estratégica dentre a maioria dos estudiosos pesquisados tenha aspectos comuns (foco no ambiente externo, no marketing, nos competidores), Coad (1996 citado por GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000, p. 116, tradução nossa) comenta que “contabilidade gerencial estratégica é um campo emergente do qual os limites são desconhecidos e, ainda, não há visão unificada do que é ou como pode desenvolver-se. A literatura existente no campo é discordante e desarticulada”.

A discussão é alimentada por Lord (1996) que argumentou, por meio de um estudo de caso, que práticas e técnicas apresentadas como sendo de contabilidade gerencial estratégica podem ser encontradas em muitas empresas, fazendo parte do gerenciamento operacional e, em muitos casos, não são coletadas e ou usadas pela contabilidade gerencial.

Entretanto, a existência da contabilidade gerencial estratégica passa pela postura estratégica dos contadores ou *controllers* quando estes ganham importância no processo decisório estratégico. Esse raciocínio é corroborado por Simmonds (1986), Bromwich e Bhimani (1994 citado por ROSLENDER; HART, 2002), Ferreira (1992), Iudícibus (2001), que entendem que o posicionamento do contador ou *controller* na empresa faz com que a contabilidade ganhe importância no processo de administração estratégica.

3.2.3.3 Práticas de contabilidade gerencial estratégica

As práticas de contabilidade gerencial estratégica podem ser inúmeras e variadas. Há trabalhos que relacionam a contabilidade gerencial e os investimentos da empresa (CAWENBERGH et al., 1996; SHANK, 1996; CARR; TOMKINS, 1996) ou

ainda ser abordado o *balanced scorecard* (KAPLAN; NORTON, 1997). Guilding, Cravens e Tayles (2000) tomaram por referência os trabalhos de Simmonds (1986), enfoque em marketing, Bromwich (1990), enfoque em competidores e Wilson (1995 citado por GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000), enfoque no longo prazo, para determinar parâmetros para discernir as práticas de contabilidade gerencial estratégica, os quais são:

- a) orientação para o mercado ou ambiental;
- b) enfoque sobre competidores; e
- c) orientação para o futuro de longo prazo.

Assim, parametrizado Guilding, Cravens e Tayles (2000) abstraíram 12 práticas de contabilidade gerencial estratégica, a saber: custeio dos atributos, avaliação da marca, monitoração da marca, avaliação do custo dos competidores, monitoração da posição competitiva, avaliação dos competidores baseada em demonstrações financeiras publicadas, custeio do ciclo de vida, custeio da qualidade, custeio estratégico, precificação estratégica, custeio meta, custeio da cadeia de valor.

Outras práticas poderiam ser elencadas, como a utilização do EVA, *economic value added*, porém estas são suficientes para dar uma perspectiva da amplitude do entendimento do que seja contabilidade gerencial estratégica, por parte dos estudiosos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho abordou a relação estratégia e contabilidade, o que se tem denominado de contabilidade gerencial estratégica, desde as suas primeiras referências como campo para pesquisa. O estudo revelou que essa temática não é recente, porém, pouco se produziu a respeito desde que foi considerada profícua para trabalhos científicos, na década de 1960, por Anthony (1972). Foi somente em 1981 que surgiu numa revista de cunho profissional uma definição inicial de contabilidade gerencial estratégica. Ainda na década de 1980, Johnson e Kaplan (1987) fazem um questionamento aos pesquisadores da área quanto a importância dos estudos realizados num contexto de globalização dos negócios e do rápido desenvolvimento da tecnologia da informação. Esta perspectiva para a informação contábil fez com que estudiosos se voltassem para uma realidade de competitividade mundial crescente.

A contabilidade tem evoluído juntamente com os momentos econômicos vivenciados pela humanidade ao longo de sua história. Partindo dessa percepção, pode-se entender a contabilidade gerencial estratégica como um esforço de profissionais e estudiosos da contabilidade em propiciar novas práticas e teorias que possibilitem informações em tempo e relevância capazes de atribuir maior segurança durante o processo de formulação, planejamento e execução da estratégia.

Uma releitura dos postulados contábeis, tendo por consequência uma mudança de postura dos profissionais da área, pode respaldar uma adjetivação da contabilidade

como estratégica, uma vez que se entende uma entidade como sendo aquela composta por recursos humanos, econômicos e financeiros que tem por meta sobreviver em quaisquer cenários econômicos. Isso vai de encontro ao postulado da continuidade, em que a entidade não tem um tempo delimitado de vida. Embora caibam outras interpretações deste postulado, a abordagem estratégica está implicada neste.

Para finalizar, foi elencado um conjunto de práticas, as quais foram mencionadas em trabalhos pesquisados como sendo de contabilidade gerencial estratégica, de maneira que se ilustrasse com exemplos a diversidade de entendimentos do termo. A percepção do que seja e o campo de atuação da contabilidade gerencial estratégica pode ser decorrente da cultura de cada país, uma vez que publicações de outros países foram utilizadas neste trabalho. Em parte, essa diversidade de práticas é decorrente do termo estratégia, cujos diversos conceitos foram abordados. No entanto, não houve o intuito de fechar a questão, uma vez que se desconhecem os limites deste campo de pesquisa. Ao contrário, aponta para oportunidades de pesquisa do tipo estudos de caso visando demonstrar como são desenvolvidas tais práticas no cotidiano.

5 REFERÊNCIAS

ANTHONY, R. N. *Contabilidade gerencial: introdução à contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1972.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2001.

ATKINSON et al. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BETHLEM, A. de S. *Estratégia empresarial: conceitos, processo e administração estratégica*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BROMWICH, M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*, v. 15, n. 1/2, p. 27-46, 1990. Disponível em: <<http://www.elsevier.com/locate/aos>>. Acesso em: 12 nov, 2002.

BROUHERS, K. D.; ROOZEN, F. A. Is it time to start thinking about strategic accounting? *Long Range Planning*, v. 32, n. 3, p. 311-322, 1999. Disponível em <<http://www.elsevier.com/locate/lrp>>. Acesso em: 20 jan 2003.

CARR, C.; TOMKINS, C. Strategic investments decisions: the importance of SCM: a comparative analysis of 51 case studies in U.K., U.S. and German companies. *Management*

Accounting Research, n. 7, p. 199-217, 1996. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em 8 dez, 2002.

CAUWENBERGH, A. V. et al. On the role and function of formal analysis in strategic investment decision processes: results from an empirical study in Belgium. *Management Accounting Research*, n. 7, p. 169-184, 1996. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em 8 dez, 2002.

COOPER, Robin. Costing techniques to support corporate strategy: evidence from Japan. *Management Accounting Research*, n. 7, p. 219-246, 1996. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em 12 nov, 2002.

DENT, J. Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, v. 15, n. 1/2, p. 3-25, 1990. Disponível em: <<http://www.elsevier.com/locate/aos>>. Acesso em 12 nov, 2002.

DIXON, R. Accounting for strategic management: a practical application. *Long Range Planning*, v. 31, n. 2, p. 272-279, 1998. Disponível em <<http://www.elsevier.com/locate/lrp>>. Acesso em: 20 jan, 2003.

FERREIRA, A. C. de S. A contabilidade estratégica e o mundo dos negócios. *Boletim do IBRACON*, n. 171, ago 1992.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. *Contabilidade gerencial*. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, n. 11, p. 113-135, 2000. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em 12 nov, 2002.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, C. T. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5.ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. *Contabilidade de custos*. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Management accounting concepts: revised report*. p. 82-100, 1998. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 1 maio, 2003.

IUDICIBUS, S. de. *Teoria da Contabilidade*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. *Contabilidade gerencial*. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. “É a contabilidade estratégica” ou é o contador que deve assumir uma postura estratégica? *IOB - Informações Objetivas*, Caderno Temática Contábil e Balanços, n. 29, p.1-6, 2001.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBKE, R. E. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*: aplicável também as demais sociedades. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1990.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, Robert S. *Relevance lost: rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. 11 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LORD, Beverley R. Strategic management accounting: the emperor’s new clothes. *Management Accounting Research*, n. 07, p. 347-366, 1996. Disponível em: <<<http://www.idealibrary.com>>>. Acesso em 12 nov, 2002.

MINTZBERG, Henry. Patterns in strategy formation. *Management Science*, v. 24, n. 9, May, 1978.

MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. *O processo da estratégia*. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISH, Silvio. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NÄSI, Juha. Information systems and strategy design the knowledge creation function in three modes of strategy-making. *Decision Support System*, n. 26, p. 137-149, 1999. Disponível em: <<<http://www.elsevier.com/locate/orms>>>. Acesso em: 1 abr, 2003.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas*. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. *Estratégia empresarial: uma abordagem empreendedora*. São Paulo: Atlas, 1988.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JR., José Hernandes; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria estratégica*. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luis. *Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação*. São Paulo: Thomson Learning, 2003.

PORTER, Michael E. *Estratégia competitiva: técnicas para análise da indústria e da concorrência*. 8 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

_____. *Competição: estratégias competitivas essenciais*. 9 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

PORTER, Michael E.; MONTGOMERY, Cynthia A. *Estratégia: a busca da vantagem competitiva*. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

ROSLENDER, Robin; HART, Susan J. Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. *Critical Perspective on Accounting*, n. 13, p. 255-277, 2002. Disponível em: <<<http://www.idealibrary.com>>>. Acesso em: 12 nov, 2002.

SÁ, Antonio Lopes de. *Teoria da contabilidade*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SCHMIDT, Paulo. *História do pensamento contábil*. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados competitivos*. 4 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SHANK, John K. Analysing technology investments - from NPV to strategic cost management (SCM). *Management Accounting Research*, n. 7, p. 185-197, 1996. Disponível em: <<<http://www.idealibrary.com>>>. Acesso em 8 dez, 2002.

SIMMONDS, Kenneth. The accounting assessment of competitive position. *European Journal of Marketing*, v. 20, n. 1, p. 16-31, 1986.

VASCONCELOS FILHO, Paulo de; PAGNONCELLI, Dernizo. *Construindo estratégia para vencer: um método prático, objetivo e testado para o sucesso de sua empresa*. 6 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Thomson Learning, 2001.