

Contabilidade gerencial estratégica: o uso da contabilidade gerencial como suporte ao processo de gestão estratégica*

Walmir da Fonseca Veiga**

Resumo

O objetivo deste artigo é o de mostrar os principais vínculos existentes entre a Contabilidade Gerencial e o Processo de Gestão Estratégica. Para atingi-lo buscou-se na pesquisa bibliográfica, principalmente, encontrar, primeiramente, as principais analogias entre a Contabilidade Gerencial, neste estudo tida como “Tradicional” e a Contabilidade Estratégica. Neste particular foi possível observar que os autores pesquisados observam que a Contabilidade Gerencial exerce papel fundamental no processo de gestão estratégica das organizações. O estudo também aborda a gestão estratégica e a sua integração com a Contabilidade, evidenciando, mais uma vez, a sua importância neste contexto como um facilitador no desenvolvimento e na implantação de estratégias empresariais. Na seqüência, como objeto principal deste estudo, evidenciaram a Contabilidade Gerencial Estratégica (CGE) e suas principais contribuições para o Processo de Gestão Estratégica da organização, valendo-se de um sistema de informações estratégicas para auxiliar a CGE na coleta de dados e estruturá-los em modelos de relatórios gerenciais. Neste trabalho foram nominados doze exemplos de relatórios gerenciais que podem ser elaborados pela Contabilidade Gerencial Estratégica, ressaltando suas finalidades e possíveis decisões estratégicas por parte das organizações.

Palavras-chave: Contabilidade Estratégica; processo de gestão; Controladoria; relatórios gerenciais.

VEIGA, W. da F. Contabilidade gerencial estratégica: o uso da contabilidade gerencial como suporte ao processo de gestão estratégica. *UNOPAR Cient., Ciênc. Juríd. Empres.*, Londrina, v. 2, n. 2, p. 99-118, set. 2001.

Introdução

Nos últimos tempos, o mundo tem passado por constantes mudanças, sejam elas culturais ou mesmo tecnológicas, e é na área do conhecimento humano que as transformações são de maior impacto, pois o homem cada vez mais vence barreiras que antes eram intransponíveis. Todas essas mudanças atingem diretamente as organizações e também seus integrantes que precisam estar preparados para reações de respostas rápidas de retorno ao mercado, para não serem ultrapassadas por outras organizações.

Para estar preparada em relação a estas mudanças, bem como alcançar seus objetivos¹, a empresa deverá ter inserido em sua organização o processo de Gestão Estratégica, cuja primeira etapa é a elaboração do planejamento estratégico. Mas antes de darem início ao processo de formulação de estratégias, os administradores precisam analisar a situação de suas organizações no contexto de um ambiente volátil e competitivo, como o atual.

* Artigo produzido a partir da dissertação de mestrado defendida junto ao programa de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria, da Universidade Norte do Paraná (UNOPAR).

** Mestre em Contabilidade e Controladoria pela UNOPAR. Docente da Universidade Estadual de Londrina (UEL) e da Universidade Norte do Paraná (UNOPAR). Endereço para correspondência: Rua Aurélio Buarque de Holanda, 685 – Cj. Parigot de Souza 3 – Fone 0xx43 3488617 CEP 86081-070 Londrina, Paraná. e-mail: <walmir@uel.br>.

¹ Objetivos segundo Fischmann e Almeida (1991, p. 25) “[...] são aspectos concretos que a organização deverá alcançar para seguir a estratégia estabelecida.”

Que instrumentos a empresa utilizará para poder fazer um exame ambiental de todos os aspectos que podem influenciar a sua gestão, uma análise da concorrência, do perfil característico de seus clientes e fornecedores, bem como olhar para o futuro? Se a empresa não olhar para o futuro, ela não terá futuro.

A Contabilidade é um dos instrumentos que auxiliam no processo de tomada de decisão, no entanto, o problema principal é sua falta de informações para fins estratégicos.

Assim, objetivamos com este trabalho verificar como os autores estão tratando o relacionamento da Contabilidade Gerencial com o Planejamento Estratégico e com a Gestão Estratégica, para onde estão caminhando as pesquisas e em que estágio se encontram, buscando um melhor entendimento da ligação existente entre eles. O trabalho é de caráter predominantemente teórico, valendo-se da pesquisa bibliográfica, e o seu principal objetivo é expor o resultado da análise bibliográfica sobre os *conceitos de gestão estratégica*, com ênfase em Contabilidade Gerencial Estratégica, visando reunir, analisar e discutir as informações publicadas sobre o tema até o momento de elaboração deste trabalho, a fim de fundamentá-lo teoricamente em bases sólidas, destacando as citações da literatura correspondente.

Através da presente artigo, espera-se proporcionar uma contribuição para um melhor entendimento do papel da Contabilidade Gerencial Estratégica no processo de Gestão de uma empresa, auxiliando também no aprimoramento de novos conceitos sobre os termos aqui abordados, principalmente no que tange à participação da Contabilidade nos aspectos estratégicos da gestão de uma organização.

Da Contabilidade Gerencial à Contabilidade Gerencial Estratégica

Por que o uso da Contabilidade Gerencial Estratégica se já se tem a Contabilidade Gerencial ?

Johnson e Kaplan (1993, p. 65) reforçam esta nova tendência de geração de informações quando afirmam:

Os sistemas de contabilidade gerencial das empresas são inadequados para a realidade atual. Nesta era de rápida mudança tecnológica, de vigorosa competição global e doméstica e uma enorme expansão da capacidade de processamento das informações, os sistemas de contabilidade gerencial estão deixando de fornecer informações úteis, oportunas para as atividades de controle de processos, avaliação dos custos dos produtos e avaliação de desempenho dos gerentes.

Por que abordar a Contabilidade Gerencial Estratégica ?

Shank e Govindarajan (1997, p. 4) comentam que apesar de haver uma literatura extensa e em rápida expansão sobre o conceito de gestão estratégica de custos: “[...] as idéias refletidas no conceito receberam até hoje uma atenção insuficiente nos mais destacados periódicos de pesquisa em contabilidade, nos principais livros didáticos ou no conteúdo dos currículos de graduação e de pós-graduação.”

Kaplan *apud* Crepaldi (1998, p. 21), em meados de 80, já citava que as informações gerenciais contábeis fornecidas, não são relevantes para os atuais termos de concorrência: “[...] as informações gerenciais contábeis, movidas pelos procedimentos e pelo ciclo do sistema de relatórios financeiros da organização, são demasiado tardias, agregadas e distorcidas para terem relevância para as decisões de planejamento e controle dos gerentes.

Críticos, como Bromwich e Winson *apud* Dixon (1998, p. 273), discutiram fervorosamente, tentando convencer os contadores gerenciais de que eles precisavam adotar uma perspectiva mais estratégica, informando dados relativos à competição de mercado.

Um dos primeiros defensores da Contabilidade Gerencial Estratégica, Simmonds *apud* Dixon (1998, p. 273) foi quem sugeriu que a habilidade do contador deveria ser usada junto com a análise de informações interna e com a apresentação de dados pertinentes aos competidores.

Segundo Stainer (1997, p. 65), “A procura por Contabilidade Gerencial Estratégica aumentou nos últimos anos com o desenvolvimento de negócios de planejamento de longo prazo. Então, um dos grandes desafios para os contadores gerenciais é serem extrovertidos.”

O que o autor quer afirmar é que, no passado, a aproximação dos contadores foi muito introspectiva e estes dedicaram nenhuma ou pouca atenção para informações estratégicas obtidas do ambiente externo que poderiam ser usadas para medir os prováveis competidores da organização.

Todos os autores aqui citados reforçam a importância de a Contabilidade Gerencial também se voltar para os aspectos estratégicos, pois a carência de informações deste cunho é muito grande e, com certeza, o Contador no exercício de suas funções é totalmente apto a atender a estes anseios, bastando para tanto incorporar os conceitos tratados nesta dissertação no exercício de suas atividades.

Riccio (1989, p. 164), ao contribuir com o estudo da Contabilidade como sistema de informação, afirma que “O Sistema de Informação Contábil deve ser desenvolvido dentro do conceito de sistema amplo, isto é, ‘voltado à empresa’, ao contrário do conceito de ‘Sistema particular da Área Contábil’”.

O autor reforça o pensamento de que os líderes do Sistema (Contadores e Administradores), devem estar conscientes das mudanças culturais que devem acompanhar a passagem do Sistema de Informação Contábil para um novo patamar dentro da estrutura de sistemas de informação da empresa.

Goldenberg (1994, p. 161-163) trouxe uma contribuição sobre como é a participação atual e qual é o potencial de participação do *controller* no processo de planejamento estratégico da empresa, utilizando-se para isto o conceito de contabilidade estratégica que, segundo a autora: “[...] procura prover e analisar os dados contábeis que dizem respeito à estratégia da empresa.”

Rocha (1999) propõe um modelo conceitual de sistema de informação, com o objetivo de gerar informações que dêem adequado suporte ao processo de gestão estratégica. O sistema proposto, denominado “Sistema de Informações de Gestão Estratégica”, sem dúvida alguma avança um passo em direção à aplicação prática do conceito de Contabilidade Gerencial Estratégica. Este modelo conceitual servirá de base para a operacionalização dos modelos de relatórios propostos neste artigo.

A Contabilidade e a Gestão Estratégica

Gestão estratégica é uma parte da gestão global das organizações que se preocupa em acompanhar as ações das entidades de seu ambiente próximo – tais como concorrentes, fornecedores, clientes e consumidores – para conceber e implementar estratégias que lhes permitam manter-se à frente dos competidores.

Cerqueira Neto (1993, p. 18) define Gestão Estratégica como “[...] o processo de buscar a compatibilização da empresa com seu meio ambiente externo, através de atividades de planejamento, implementação e controle, consideradas as variáveis técnicas, econômicas, informacionais, sociais, psicológicas e políticas.” Esta definição está mais voltada à visão das adaptações que uma empresa deve efetuar para estar em sintonia com o meio ambiente externo, mas o autor não menciona a importância das ações que devem ser tomadas para mantê-la em uma situação favorável estrategicamente.

Rocha (1999, p. 46), de uma forma mais abrangente, define Gestão Estratégica como: “o processo de tomada de decisões e a implementação de ações que visa a conceber, desenvolver, implementar e sustentar estratégias que garantam vantagens competitivas a uma organização.”

Pelas considerações dos autores aqui citados, foi possível verificar que a essência da Gestão Estratégica é, portanto, a preocupação constante com a obtenção de vantagem competitiva sobre os concorrentes, concentrando-se nas ações organizacionais voltadas à geração de resultados estratégicos.

Shank e Govindarajan (1997, p. 5) ressaltam a importância da contabilidade na estratégia empresarial ao afirmarem: “[...] a contabilidade existe na administração principalmente para facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial.”

Sobre essa visão, os autores comentam que a administração de empresas é um processo cíclico contínuo de:

- 1) formular estratégias;
- 2) comunicar estas estratégias por toda a organização;
- 3) desenvolver e por em prática táticas para implementar as estratégias, e
- 4) desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas da implementação e depois o sucesso no alcance das metas estratégicas.

Ao demonstrar esse processo cíclico, os autores comentam que a informação contábil desempenha um papel em cada um dos estágios, conforme descritos abaixo:

No estágio um a informação contábil é a base da análise financeira, que é um aspecto do processo de avaliação das alternativas estratégicas. Estratégias que não sejam financeiramente exequíveis ou que não produzam retornos financeiros adequados não podem ser estratégias apropriadas.

No estágio dois, os relatórios contábeis constituem uma das formas importantes através das quais a estratégia é comunicada por toda a organização. O que relatamos é o que importa as pessoas. Bons relatórios contábeis são, assim, relatórios que centram a atenção naqueles fatores que são fundamentais para o sucesso da estratégia adotada.

No estágio três, táticas específicas devem ser desenvolvidas para apoio da estratégia global e depois conduzidas ao término. A análise financeira, baseada na informação contábil, é um dos elementos-chave para decidir que programas táticos serão mais eficazes para ajudar uma empresa a atingir suas metas estratégicas.

E finalmente, no estágio quatro, monitorar o desempenho dos gerentes ou das unidades empresariais geralmente depende em parte da informação contábil. O papel dos custos padrões, orçamentos de despesas e planos de lucros anuais funcionando como base para a avaliação de desempenho é bem aceito nas empresas em todo o mundo. Estas ferramentas devem ser explicitamente adaptadas para o contexto estratégico da empresa para que possam ser úteis ao máximo.

Esses autores esclarecem, ainda, que em qualquer teoria contábil, torna-se necessário que as três perguntas abaixo tenham respostas afirmativas:

- 1) Serve a uma meta empresarial identificável? (Por exemplo, facilitar a formulação da estratégia, avaliar o desempenho administrativo, etc.);
- 2) Para meta a que se propões, determinada teoria contábil aumenta as chances de se atingir a meta (“goal”)?;
- 3) A meta cuja consecução é facilitada pela teoria contábil encaixa-se estrategicamente com a ação global da empresa?

Este artigo trata da Contabilidade como um instrumento para a gestão estratégica, e as idéias aqui apresentadas também produzem respostas afirmativas a essas três perguntas. Essas perguntas serão analisadas na seção seguinte quando da discussão do tema “Contabilidade Gerencial Estratégica”, caracterizada neste estudo como um importante instrumento no processo de decisão das organizações e que deve ser utilizada no processo de gestão estratégica, como elemento de suporte para a competitividade.

Contabilidade Gerencial Estratégica

Neste momento, é importante abordar os aspectos teóricos com respeito às dimensões estratégicas da Contabilidade e o designio de sistemas de contabilidade com referência ao impacto em estratégia. A primeira questão que deve ser levantada aqui é a seguinte: Até que ponto a Contabilidade pode ser considerada um instrumento de Gestão Estratégica? O primeiro passo para responder esta questão é verificar alguns conceitos de Contabilidade que fazem menção a aspectos estratégicos.

Segundo o IBRACON (1992, p. 21): “A contabilidade é, objetivamente, 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 à entidade objeto de contabilização.”

E o IBRACON justifica cada natureza constante deste sistema, sendo que é necessária uma atenção especial na justificativa dos aspectos físicos que também fazem parte das informações estratégicas constantes da Contabilidade Gerencial Estratégica:

informação de natureza econômica deve ser sempre entendida dentro da visão que a Contabilidade tem do que seja econômico e não, necessariamente, do tratamento que a Economia daria ao mesmo fenômeno; em largos traços, podemos afirmar que os fluxos de receitas e despesas (demonstração de resultado, por exemplo), bem como o capital e o patrimônio, em geral, são dimensões econômicas da Contabilidade, ao passo que os fluxos de caixa, de capital de giro, por exemplo caracterizam a dimensão financeira.

informações de natureza físicas constituem um importante desdobramento dentro da evolução da teoria dos sistemas contábeis, pois as mais recentes pesquisas sobre a evolução de empreendimentos têm revelado que um bom sistema de informação e avaliação não pode repousar apenas em valores monetário, mas deverá incluir, na medida do possível, mensurações de natureza física tais como: quantidades geradas de produtos ou serviços, número de depositantes em estabelecimentos bancários e outras que possam permitir melhor inferência da evolução do empreendimento por parte do usuário

informação de natureza de produtividade compreende a utilização mista de conceitos valorativos (financeiros no sentido restrito) e quantitativos (físicos no sentido restrito) como, por exemplo: receita bruta per capita, depósitos por cliente etc.

A partir do momento em que a contabilidade procura, através de um conjunto básico e padronizado de informações, atender aos diversos usuários, percebe-se que ela está atingindo seu objetivo. Favero *et al.* (1997, p. 15) afirmam:

Na verdade, gerar informações oportunas de acordo com o modelo decisório de cada usuário não é tarefa fácil. Todavia, é uma meta que se busca atingir via aperfeiçoamento da Contabilidade, e, nesse caminho, o importante é ter consciência de que a etapa mais significativa é conhecer melhor os requisitos dos usuários da informação contábil.

Riccio (1989, p. 163), abordando a Contabilidade como um sistema de informação, seguindo um raciocínio sistêmico, enfatiza que a Contabilidade pode (e deve) atuar a nível estratégico. Vejamos a opinião do autor:

Assim fazendo, pudemos constatar que o Sistema de Informação Contábil de fato abrange não somente a Contabilidade Financeira (Nível Operacional), mas também Contabilidade Gerencial (Nível Tático) e já contem os elementos essenciais do que poderíamos denominar de “Contabilidade Estratégica”.

Desta forma, após uma análise de todos os conceitos aqui abordados, pode-se resumir:

Contabilidade é um sistema de informação e avaliação que busca coletar e interpretar dados quantitativos, monetários e físicos para gerar informações que serão utilizadas para a tomada de decisões: administrativas, financeiras e até mesmo estratégicas de uma organização.

O Conceito de Contabilidade Gerencial Estratégica

Apesar de Goldenberg (1994, p. 79) ter afirmado que: “A profissão contábil gerencial está movendo-se por um novo caminho, dirigindo-se para um novo território. Até o fim da década de 90 deverá estar fundamentado um novo território da contabilidade gerencial, a contabilidade estratégica.” esse período chegou e muito pouco tem sido feito ou falado para consolidar esse novo campo da contabilidade gerencial.

A denominação que a autora deu está incompleta, pois a informação a ser gerada passa a se tornar vital para a formulação de novas estratégias administrativas e para o monitoramento da performance da organização. Desta forma, usar-se-á o termo Contabilidade Gerencial Estratégica.

A Contabilidade Gerencial Estratégica está mais voltada ao ambiente externo, como, por exemplo, a avaliação de informações sobre a concorrência, os fornecedores, os clientes e, até mesmo, aos consumidores, atuando juntamente com as demais áreas da empresa na elaboração de planos de longo prazo, estimando comparativamente o valor da vantagem competitiva da empresa ou o valor adicionado sobre seus competidores e avaliando o rendimento de seus produtos.

Simmonds apud Dixon (1998, p. 273) conceitua Contabilidade Gerencial Estratégica como:

A provisão e análise de dados de contabilidade gerencial sobre um negócio e o seu uso para competição, desenvolvendo e monitorando a estratégia empresarial, particularmente níveis relativos e tendências em custos reais e preços, volume, divisão de mercado, fluxo monetário e a proporção exigida dos recursos totais de uma firma.

Dixon (1998) aplicou, na prática, o conceito de Contabilidade Gerencial Estratégica em uma companhia Britânica no ramo de empacotamento, voltada para o setor de caixas de papelão, a qual estava inserida em um mercado maduro, onde só pode ser estabelecida vantagem competitiva tendo vários pontos de diferenciação.

A companhia foi escolhida por estar procurando uma política ativa de analisar informações de competidores em uma base regular, com todas as características exigidas para se usar o referido conceito e por possuir algumas técnicas de Contabilidade Gerencial voltadas ao planejamento estratégico.

O objetivo do seu estudo do citado autor foi o de compreender como uma organização poderia implantar e fazer o uso prático deste conceito. Durante todo o processo de implantação foram analisados: a história e a estrutura da companhia, seus produtos e mercados, sua cultura, o sistema de informação gerencial que possuía, formulação de estratégia e o uso da informação estratégica.

O ponto principal tirado de sua pesquisa é que a Contabilidade Gerencial Estratégica como um conceito é aceitável, mas tem limitações práticas. A companhia no final do processo reconheceu a importância da CGE para gerar informações de competidores, mas ao analisar o custo benefício do processo, afirmou que sua implantação na organização não é alta na lista de prioridades para o sustento da vantagem competitiva.

Dixon (1998, p. 279), concluindo que o conceito era válido, afirmou:

O conceito de Contabilidade Gerencial Estratégica tem que ser desenvolvido por profissionais e acadêmicos, mas para isso deve haver maior interação entre os dois, este conceito pode ser desenvolvido além do seu estado atual, e pode alcançar aplicação mais difundida e pode ajudar as organizações a aumentarem as vantagens competitivas em mercados intensamente competitivos.

Andrea e Dunning apud Saleem (1995, p. 136) afirmam: “A Contabilidade Gerencial Estratégica

busca adquirir, interpretar e usar informações financeiras para permitir a uma organização alcançar uma vantagem competitiva sustentável.”

A afirmação dos autores é válida no sentido de que a finalidade da CGE é propiciar meios da organização alcançar uma vantagem competitiva sustentável. Apenas deve ser acrescentado que ela busca adquirir dados extraídos do ambiente próximo à organização.

Ter em mãos uma informação estratégica e não usá-la no momento oportuno, ou pelo menos não monitorar qualquer mudança, deixará de ser estratégica, passando apenas a ser uma informação histórica.

Mackey *apud* Saleem (1995, p. 137) apresenta um programa de trabalho para o contador gerencial estratégico:

- (I) Identificar informação financeira que não é colecionada atualmente, e demonstrar como pode ser usada para melhorar a posição competitiva de uma companhia em longo prazo.
- (II) Criar procedimentos executáveis para a administração de informações úteis.
- (III) Provocar mudança nos papéis e atitudes do cargo de superiores e gerentes medianos para enfocar a atenção deles no longo prazo, sendo que o comum dos departamentos é considerar o curto prazo.

Rocha (1999, p. 88) propõe em sua tese de doutorado o Sistema de Informação de Gestão Estratégica (SIGE) que o autor conceitua como: “[...] um conjunto, formalizado, de recursos intelectuais, materiais, financeiros, tecnológicos, informacionais e de procedimentos para coletar, analisar e selecionar dados, gerar e transmitir informações estratégicas.”

Com relação à característica principal do sistema, Rocha (1999, p. 99) justifica: “...é o fato de ele enfatizar a geração de informações contábeis específicas sobre os agentes do ambiente próximo; esse aspecto é que é inovador para a prática da Contabilidade” e reforça a idéia dizendo: “É como *Enxergar a floresta além da árvore*, como diz a máxima.”

O objetivo do Sistema de Informação de Gestão Estratégica (SIGE) proposto pelo autor em questão volta-se exclusivamente a captar dados e gerar informações sobre entidades e variáveis do ambiente próximo, uma vez que a literatura existente sobre sistemas de informações gerenciais tradicionais já inclui informações relativas aos eventos por ele citados no que se refere à própria organização.

O sistema proposto por Rocha (1999, p. 99-100) constitui-se, pelo menos, dos seguintes módulos:

- clientes;
- fornecedores;
- concorrentes;
- valor dos produtos;
- produtos e serviços complementares;
- custo-alvo da cadeia de valor.

Nominados pelo autor como subsistemas, as informações geradas em cada um deles devem proporcionar adequado suporte às diferentes fases do processo de gestão estratégica, apoiando os gestores nas decisões sobre eventos característicos do processo estratégico.

Com relação aos três primeiros subsistemas, há um conjunto básico de informações cuja natureza é comum aos subsistemas de clientes, fornecedores e concorrentes. Esse núcleo compreende a coleta de dados e a geração de informações qualitativas e quantitativas.

A Contabilidade Gerencial Estratégica tem por objetivo gerar informações quantitativas, tanto físicas como monetárias, utilizando dados do Sistema de Informação de Gestão Estratégica ou outro sistema que tenha em sua base dados estratégicos. Já as informações de cunho qualitativo seriam geradas pelas outras áreas da empresa, tais como marketing, recursos humanos, etc.

Apesar do SIGE também tratar de aspectos qualitativos, a CGE não os utiliza para a geração de informações a serem usadas na tomada de decisões estratégicas, estando então suas ações nos de cunho quantitativos. No entanto, é certo que no momento de tomada de decisão, os gestores analisam tanto as informações quantitativas como as qualitativas disponíveis.

Das informações quantitativas extraídas do trabalho de Rocha (1999, p. 101), citam-se os seguintes dados divididos em quantitativos não monetários, informações monetárias, e índices, quocientes e outras evidências obtidas de análise e interpretação sistemática de demonstrações contábeis:

a) dados e informações quantitativos não monetários:

1. número de níveis hierárquicos na estrutura organizacional;
2. amplitude da linha de produtos e/ou serviços oferecidos (grau de diversidade) em termos de modelos, tamanhos, volumes etc.;
3. dimensões da planta e da capacidade de produção;
4. média histórica da proporção de utilização da capacidade de produção;
5. média da proporção de peças defeituosas no processo produtivo, no caso de manufatura;
6. proporção de peças corrigidas (retrabalho), no caso de manufatura;
7. tempo médio de preparação de máquinas, no caso de manufatura;
8. tempo médio de parada por quebra de máquinas;
9. tempo médio de atendimento de pedidos;
10. número (por período) de sugestões de melhorias, feitas por funcionários;

b) dados e informações monetários:

1. montante de gastos com reparos durante o período de garantia dos produtos e/ou serviços;
2. montante de custos de produção, comercialização etc. dos produtos e/ou serviços;
3. montante de investimentos (por período) em pesquisa para desenvolvimento de novos produtos, serviços e processos;
4. montante de investimento em marketing, por período;
5. montante de investimentos (por período) em programas de qualidade;
6. montante de investimentos (por período) em programas de treinamento e desenvolvimento de funcionários;
7. montante de investimentos (por período) em programas de preservação ambiental;
8. custos de mudança,² relativos a: equipamentos, dispositivos e ferramentas, alteração do arranjo físico, protótipos, testes, treinamento de funcionários etc.;

c) índices, quocientes e todas as demais evidências obtidas de análise e interpretação sistemáticas de demonstrações contábeis, tais como:

1. taxas de retorno, giro, margens de lucro, liquidez etc.;
2. custo fixo total, por período, e margens de contribuição, unitária e total;
3. ponto de equilíbrio;
4. margem de segurança operacional;
5. graus de alavancagem operacional, financeira e combinada; etc.

Essas informações devem ser geradas em relação a cada uma das entidades componentes dos respectivos subsistemas: clientes, fornecedores e concorrentes. Além desse conjunto básico comum, outros dados e informações específicos para clientes, fornecedores e concorrentes devem ser contemplados.

² Custos de mudança são todos os sacrifícios em que uma empresa deverá incorrer caso outra organização da sua cadeia de relacionamentos (clientes, fornecedores etc.) decida alterar o projeto do seu produto ou do processo de produção, para adequar-se à nova situação.

Com base nos conceitos dos autores estudados neste item, é possível afirmar que a Contabilidade Gerencial Estratégica é um ramo da Contabilidade Gerencial, especializada em coletar e interpretar dados extraídos do ambiente externo próximo (concorrentes, fornecedores, clientes e consumidores) para a geração de informações de cunho estratégico auxiliando, desta forma, a administração à tomada de decisões estratégicas.

Estudos sobre o termo “Contabilidade Estratégica”

Será o sistema contábil gerencial em si que deverá assumir uma dimensão estratégica, perfeitamente definida ou será o profissional, o *Controller*, que poderá materializar, pelo seu trabalho, esta função estratégica? Segundo Iudícibus (1994, p. 307) “[...] as duas vertentes estão corretas, embora a primeira ainda esteja em seus estágios iniciais. A Segunda – o profissional estrategista – deve ser uma necessidade constante.”

Iudícibus (1994, p. 306) comenta que usualmente os sistemas de informações contábeis e gerenciais são delineados tendo em vista o *nível operacional e tático e que:*

É difícil para os sistemas gerenciais incluírem o estratégico, pois os resultados e objetivos a serem alcançados, e que fazem parte do planejamento estratégico, não são facilmente mensuráveis em unidades monetárias, pelo menos de forma mais detalhada, expressando-se melhor em unidades físicas e qualitativas.

O pronunciamento do IBRACON, anteriormente citado, mostra que a contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análise de natureza econômica, financeira, física e de produtividade. Isto mostra que a contabilidade também poderá gerar informações físicas, podendo ser de suma importância para o planejamento estratégico.

Sá (1999, p. 7), em uma posição contrária à denominação de “Contabilidade Estratégica” para designar o que se considera como um novo aspecto na “Contabilidade Gerencial”, afirma: “Não é a Contabilidade que se torna estratégica, mas as conquistas científicas da Contabilidade que ensejam estratégias à administração, por intermédio de sugestões de comportamentos.”

Ainda, segundo Sá (1999, p. 9), quando cita casos de insucessos administrativos, reafirma sua posição:

Não se trata, entendo, pois, de uma Contabilidade Estratégica, mas de estratégias que devem ser derivadas de estudos contábeis para socorrerem a administração. [...] O que se conclui, pois, de todas essas coisas é que a estratégia administrativa não pode prescindir de estudos científicos contábeis competentes e que não existe uma “Contabilidade Estratégica” como um ramo autônomo ou identificável por um conceito.

Na realidade, não é um ramo autônomo que está sendo criado ou defendido, apenas definindo-se um ramo da Contabilidade Gerencial que tem seu foco voltado para o ambiente próximo (concorrentes, fornecedores, clientes e consumidores), o qual é denominado de Contabilidade Gerencial Estratégica, diferente da Contabilidade Gerencial Tradicional, onde o foco está mais concentrado no ambiente interno, atuando no gerenciamento da informação contábil da organização.

Como reforça Stainer (1997, p. 57): “O foco da contabilidade gerencial tradicional nos custos internos deve ser ampliado para abraçar (envolver) fatores externos.”

A importância de o contador voltar-se para os aspectos estratégicos está reforçada no pensamento de Crepaldi (1998, p. 20) quando afirma:

O contador gerencial deve esforçar-se para assegurar que a administração tome as melhores decisões

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

Pode-se argumentar, então, que a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Gerencial Estratégica estão intimamente ligadas, pois ambas auxiliam na identificação, formulação e implementação de estratégias para administração, usando técnicas e termos que são comuns às duas. Tanto uma, como a outra, são usadas como instrumentos de apoio ao processo decisório. A diferença está apenas no raio de atuação de cada uma, onde a primeira é voltada ao ambiente interno e a segunda ao ambiente próximo.

Diferença entre a Contabilidade Gerencial Tradicional e a Contabilidade Gerencial Estratégica

A contabilidade gerencial, também chamada por Horngren (1985) de Contabilidade Administrativa, com uma flexibilidade maior na geração de informações do que a contabilidade financeira tem o seu foco voltado a auxiliar os executivos na elaboração de planejamento, execução e controle, e na tomada de decisões sobre eventos especiais.

Sobre esta flexibilidade, Campiglia, A.O. e Campiglia, O.R.P. (1995, p. 446) afirmam:

A contabilidade gerencial qualifica-se na adoção de critérios técnicos que visam ensejar a possibilidade de melhor avaliação do *desempenho* de administradores em face de suas responsabilidades, assim como ajustar determinados valores à realidade de mercado e certos efeitos gerenciais da própria empresa.

Segundo Iudícibus (1998, p. 21):

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e 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.

O autor reforça que a concentração maior desta contabilidade está no auxílio de tomada de decisão pela administração, quando afirma: “A contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se ‘encaixem’ de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador.”

Segundo a Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos, através de seu relatório número 1A citado por Padoveze (1997, p. 25):

Contabilidade gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos.

Horngren (1985, p. 4) afirma que a contabilidade gerencial: “[...] interessa-se pela acumulação, classificação e interpretação de informações que ajudem os executivos a atingir objetivos organizacionais tal como explícita ou implicitamente definidos pela direção.”

Após a análise dos conceitos tratados nesta seção, pode-se resumir o conceito de Contabilidade Gerencial como uma extensão da Contabilidade Financeira (Geral), com uma flexibilidade maior no tratamento das informações, mesclando dados reais e simulações que servirão como base para os gestores da organização tomarem decisões.

A contabilidade Gerencial Estratégica está inserida na Contabilidade Gerencial. No entanto, a principal diferença é que seu foco está centrado no ambiente externo. Preocupa-se mais com as informações de cunho estratégico, enquanto a Contabilidade Gerencial “tradicional” tem sua concentração maior na análise das informações do ambiente interno. No Quadro 1 que se segue, é possível fazer uma comparação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Gerencial Estratégica.

Quadro 1 – Comparação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Gerencial Estratégica.

Aspectos	Contabilidade Gerencial	Contabilidade Gerencial Estratégica
Análise dos custos internos	Aborda	Não Aborda
Informações quantitativas internas	Aborda	Não Aborda
Análise dos custos dos fornecedores, clientes, consumidores, concorrentes e da comunidade (ambiente próximo)	Não aborda	Aborda
Informações quantitativas dos fornecedores, clientes, consumidores, concorrentes e da comunidade (ambiente próximo).	Não aborda	Aborda
Aspectos Qualitativos em geral	Não aborda	Não aborda

Como pode ser visualizado no Quadro 1, a Contabilidade Gerencial Estratégica está centrada na análise de informações quantitativas, físicas e monetárias do ambiente externo próximo (cliente, fornecedores, concorrente e consumidor). As informações obtidas sobre os concorrentes devem ser comparadas com as da própria organização, disponíveis junto a Contabilidade Gerencial “tradicional”.

Requisitos do Sistema de Contabilidade Gerencial Estratégica

A necessidade de informações estratégicas justifica-se pela atual conjuntura econômica e social e pelas ameaças do ambiente em que a organização está inserida, o que a leva a implantar instrumentos³ que a auxiliem na tomada de decisões. Essa geração de informações, para atender a todas as fases do planejamento e da gestão, é também proposta por Catelli *et al. apud* Catelli (1999, p. 138), ao afirmar: “Cada uma dessas fases, anteriormente descritas, deve ser atendida pelo Sistema de Informação Gerencial com informações oportunas, corretas, confiáveis, com a periodicidade necessária para viabilizar a tomada eficaz de decisões por parte dos gestores da organização.”

Um dos sistemas propostos pelos autores, que pertence a um sistema maior, denominado Sistema de Informações para Gestão Econômica, é o “Sistema de informações sobre variáveis ambientais”, o qual detém as seguintes características:

Papel:

- Subsidiar os gestores, durante a fase do planejamento estratégico, com informações do ambiente externo.

³ Qualquer objeto considerado em sua função ou utilidade (FERREIRA, 1986).

Características:

- Banco de Dados;
- Informações de diversas naturezas sobre o ambiente externo;
- Altamente flexível;
- Pouco estruturado (revistas especializadas, jornais, vídeos, pesquisas de mercado etc.).

Pela característica de “Pouco estruturado”, Riccio (1989, p. 152) comenta: [...] “a Contabilidade Gerencial já oferece amplo suporte aos problemas semi-estruturados, bem como aos estruturados.” Isso é feito pelo emprego de modelo de simulação contábil, e métodos quantitativos em geral, e que são chamados de Sistemas de Suporte à Decisão (SSD).

Um dos modelos comparados por Riccio, é o Modelo de Simulação, considerado pelo autor como um dos mais sofisticados:

- **Sua principal função é:** Simular estratégia identificando objetivos para a Companhia;
- **Origem de Dados:** Equações Contábeis, e Equações Empíricas;
- **Modo de Operação:** Submissão On Line e Resultados Batch;
- **Exemplo:** Planejamento Corporativo;
- **Uso:** Nível Estratégico.

Ainda com relação à característica “pouco estruturado”, pode-se acrescentar um bom cadastro de informações junto aos clientes e aos fornecedores, onde podem ser coletados diversos dados, até mesmo de concorrentes, dependendo da abertura da empresa que estiver fornecendo as informações. As informações sobre os concorrentes são, sem dúvida, as mais importantes neste processo e não se pode negar esforços, desde que lícitos, para obtê-las. Já com relação a consumidores finais, a organização poderá usar o auxílio de empresas especializadas em coleta de dados, através de questionários por interpelação, ou mesmo mala direta com despesas de retorno garantido.

É certo que a administração de um sistema, com estas características, despenderá um investimento considerável, principalmente na coleta de dados e no desenvolvimento de programas que poderão ser significativos, dependendo do porte da organização. Cabe a cada organização avaliar se deve ou não implantá-lo, mas não deixando de levar em conta que isto é imprescindível para se alcançar uma vantagem competitiva de mercado.

Iudícibus e Marion (1999, p. 63-64) afirmam:

A informação contábil, como todo bem econômico, tem um custo e esse custo deve ser sempre comparado com os benefícios esperados da informação. [...] Alguns tomadores de decisão sabem “tirar leite de pedra” de informações simples ao passo que outros nem tomam conhecimento de sistemas mais complexos. Para esses últimos a informação quase que terá somente custo e nenhum benefício.

Esta coleta de dados e posterior processamento em informações úteis devem ser monitoradas periodicamente pelo contador gerencial da organização, com uma ênfase maior, principalmente, na fase de implantação e na fase de geração de relatórios.

Na fase de implantação devem-se discutir, junto aos gestores da organização, todas as informações estratégicas que consideram imprescindíveis para a tomada eficaz de decisões. É importante lembrar que, por serem informações estratégicas, deve-se discutir com os gestores quem terá acesso a elas, tanto na base de dados, como nas informações geradas.

Já na fase de geração de relatórios, neste trabalho denominados de “produtos” da Contabilidade Gerencial Estratégica, outra reunião deverá acontecer para que se discutam os principais relatórios que devem ser apresentados, levando em conta a base de dados que se tem em mãos, a periodicidade de geração destes relatórios que atendam às necessidades dos gestores.

Como em todo relatório a ser fornecido a um usuário, não poderá faltar um questionário de avaliação, ou mesmo reuniões periódicas para discuti-los; dessa forma, o Contador Gerencial terá em mãos um *feedback* que o auxiliará nas possíveis correções que se façam necessárias.

Além dos relatórios que são elaborados, a Contabilidade Gerencial Estratégica deverá, também, disponibilizar sua base de dados aos usuários que desejam criar seus próprios relatórios, uma prática comum hoje em dia nas organizações, principalmente com a integração das áreas pela informática através da comunicação em rede.

No início, para minimizar os custos operacionais, a empresa pode utilizar planilhas de cálculo para armazenar os dados; mas dependendo do volume de informações, poderá não haver um aproveitamento integral das informações coletadas. Para isso, é necessário que ela tenha profissionais habilitados na utilização dos recursos avançados de planilhas de cálculos, tais como: tabelas dinâmicas, auto filtros, ODBC, etc.

Dependendo do volume de informações, poderão até ser os mesmos profissionais que atuarem na coleta de dados, o que nada impede que as informações venham de outras áreas. O importante é não esquecer das outras fontes de dados tais como: revistas especializadas, jornais, demonstrações contábeis publicadas, relatórios de atividades etc. e também de que as informações internas, na maioria dos casos, já estão disponíveis, para uso nos relatórios comparativos entre a empresa e outras organizações.

Com as informações geradas pela Contabilidade Gerencial Estratégica em mãos, os gestores terão condições de avaliar a posição da organização perante seus principais concorrentes, podendo implantar controles estratégicos para o acompanhamento das oscilações que possam estar ocorrendo.

Segundo Gonçalves e Silva (1999, p. 2):

O controle estratégico deve reunir informações internas e externas à empresa, capacitando-a a controlar a consecução dos objetivos estratégicos, através de um conjunto de medidas não exclusivamente financeiras. Devem ser providas informações a cerca de um negócio e de seus competidores para serem usadas no desenvolvimento e manutenção da vantagem competitiva.

Segundo Pereira *apud* Catelli (1999, p. 189): “Avaliar um desempenho significa julgá-lo ou atribuir-lhe um conceito diante de expectativas preestabelecidas.”

Poderão também avaliar a situação econômica e financeira de seus principais fornecedores, principalmente aqueles casos em que a dependência é grande, ocasionado pela escassez de produtos no mercado, ou mesmo pela qualidade diferenciada de quem lhe oferece. Dessa forma a organização terá uma visão muito maior, com relação a possíveis prejuízos com inadimplências, avaliar o momento de expandir seu mercado de atuação e, até mesmo, verificar a característica dos clientes que trazem um maior retorno à organização.

Avaliando o perfil econômico e financeiro dos consumidores de produtos da organização, pode-se ter em mãos até onde vai seu poder de consumo; que preço está disposto a pagar pelos produtos ofertados pela organização, verificando todos os gastos acessórios que o mesmo tem durante a vida útil econômica do produto consumido.

Por último, avaliando toda a cadeia de valores, principalmente no que tange ao fornecedor, à organização e ao cliente, podem-se efetuar simulações para a eliminação do custo-alvo, buscando desta forma otimizar o resultado da cadeia de valores. Um outro aspecto que não pode ser esquecido, para não prejudicar o processo de tomada de decisão, é a agilidade no processo de captação de dados e transformação em informações úteis, atuais e de períodos que permitam a sua avaliação.

“Produtos” da Contabilidade Gerencial Estratégica – Exemplos de Relatórios

A Contabilidade Gerencial Estratégica poderá gerar informações através de consultas on-line em sua base de dados, mediante programas desenvolvidos para serem acessados ou através de relatórios

impressos e quadros informativos. Esta base de dados deve estar sendo continuamente atualizada e processada para gerar informações eficazes no que se propõe e os usuários podem também confeccionar seus próprios modelos de relatórios.

Relacionam-se, na seqüência, alguns modelos que podem ser gerados pela Contabilidade Gerencial Estratégica. A lista não é exaustiva, mas apenas exemplificativa. Além disso, tendo em vista as características deste trabalho, os modelos não serão analisados de forma detalhada. Enfatiza-se, também, que cada organização poderá criar seus próprios relatórios, de acordo com a necessidade de informações, levando em conta a base de dados que tiver disponível.

Quadro 2 – Exemplos de Relatórios Gerados pela Contabilidade Gerencial Estratégica⁴.

Modelo	Relatório	Principal Finalidade	Possíveis Decisões a Serem Tomadas
1.	Relatório indicativo da relevância de participação da empresa em produtos oferecidos aos principais clientes em relação aos demais fornecedores.	Avaliar o grau de dependência do cliente em relação à empresa e o preço médio praticado pelos concorrentes.	Conhecendo a participação do concorrente, tomar ações defensivas e ofensivas para “tomar” a participação de concorrentes
2.	Relatório da relevância de participação da matéria prima, embalagem, componente, subconjuntos, fornecidos em relação ao produto final do cliente.	Analisar e estudar alternativas para viabilizar aumentos de pedidos por parte do cliente.	Redesenho do produto final; Redesenho dos componentes fornecidos; Optar por fabricar o produto final; Produção simultânea do componente fornecido e do produto final.
3.	Relatório para análise da relevância de participação da organização, de materiais ofertados pelos fornecedores em relação à aquisição dos demais compradores.	Visualizar a relevância de participação da organização sobre o faturamento dos principais fornecedores, verificando o grau de dependência de ambas as partes.	Através da monitoração do preço praticado, projetar o preço final de seu produto, lançando mão de ações ofensivas e defensivas para aumentar a participação no mercado comprador.
4.	Relatório de relevância da proporção do custo do material adquirido do fornecedor em relação ao custo do produto fabricado pela empresa.	Analisar e estudar alternativas para viabilizar diminuição de custos, inclusive comparando o custo total entre os fornecedores.	Negociação junto ao fornecedor para tornar o produto mais acessível, viabilizando o produto final; Estudar substituição do item por outro insumo equivalente; Testar insumos de outros fornecedores, mais atrativos para a empresa; Fabricar o insumo, caso viável.
5.	Relatório comparativo de análise de Receitas e custos de concorrentes e a organização.	Avaliar o faturamento total dos concorrentes em relação à empresa; Avaliar os recursos consumidos pela empresa em relação aos dos concorrentes Avaliar a participação dos concorrentes na margem bruta, operacional e líquida; Avaliar o ponto de equilíbrio contábil e margem de segurança operacional.	Revisão dos insumos utilizados no processo fabril, caso o concorrente tenha custos menores; Possível redução do preço de venda dos produtos caso os custos dos concorrentes sejam maiores; Ações para reduzir o ponto de equilíbrio contábil e aumentar a margem de segurança operacional.

⁴ Exemplos ilustrativos dos relatórios constam em Veiga (2000, p. 110).

Quadro 2 – Exemplos de Relatórios Gerados pela Contabilidade Gerencial Estratégica.

(continuação)

Modelo	Relatório	Principal Finalidade	Possíveis Decisões a Serem Tomadas
6.	Relação depreciação acumulada/valor original, dos bens do ativo imobilizado dos concorrentes.	Avaliar o nível de investimentos em termos de volume e qualidade (depreciação e obsolescência) e modernidade; Avaliação do comportamento dos concorrentes que investiram em novas tecnologias em relação aos que não fizeram investimentos recentes.	Substituição de equipamentos obsoletos e/ou sucateados, principalmente se os concorrentes estão à frente;
7.	Relatório de condições de empréstimos e financiamentos dos concorrentes.	Verificar quais concorrentes estão com endividamento elevado, bem como sua composição (de curto ou longo prazos).	Criar estratégias de ação ofensiva junto ao mercado. Se, por exemplo, a situação do concorrente é confortável, analisar seu modo de atuação e verificar a possibilidade de usar as mesmas formas de utilização de recursos financeiros.
8.	Relatório da quantidade de ingredientes usados pelo consumidor, comparando insumos fornecidos pela empresa em relação aos de concorrentes.	Comparar o custo do insumo ofertado pela organização e o de determinado concorrente, para analisar as respectivas participações de cada um em relação ao custo do produto final para o consumidor.	Sendo o insumo da organização mais rentável, utilizar esta informação para a sua divulgação pela área de marketing. Caso contrário, os gestores envolvidos deverão estudar alterações em sua composição.
9.	Relatório para comparação de desempenho de produtos da empresa em relação ao de concorrentes	Avaliar produtividade.	Eliminação de determinados insumos ou, até mesmo, eliminação de certas atividades.
10.	Relatório de custos dos estágios da cadeia de valores	Apresentar análise vertical, comparando o custo de cada elemento da cadeia de valores no custo total do equipamento estimado e, ao mesmo tempo, uma análise horizontal, que compare a variação existente entre os elementos da cadeia de valores da organização e os dos elementos de cadeia do concorrente.	Interagir com as empresas com as quais a organização mantém relações operacionais para reduzir custos. Analiticamente, avaliar custos dos vários estágios das cadeias de valores, objetivando aumentar a produtividade e reduzir desperdícios. Caso algum gasto identificado tenha percentual significativo, a empresa pode estudar juntamente com os estágios anteriores ao seu, formas de minimiza-los.

(continua)

Quadro 2 – Exemplos de Relatórios Gerados pela Contabilidade Gerencial Estratégica.

(continua)

Modelo	Relatório	Principal Finalidade	Possíveis Decisões a Serem Tomadas
11.	Relatório analítico de produtos e serviços complementares, para evidenciar o custo total do conjunto para o consumidor final.	Avaliar a composição dos valores desembolsados pelos consumidores para adquirir o produto bem como gastos com serviços e produtos complementares durante a vida útil do bem.	Se os produtos e serviços complementares, para o produto final do concorrente, tiverem um valor de participação menor que o da organização, é necessário que se faça uma investigação para verificar o que está ocorrendo. Verificar, eventualmente, possibilidade de alterar o projeto para diminuir os gastos com serviços e produtos complementares.
12.	Relatório de cálculo do custo-alvo da cadeia de valores, tendo em vista o custo total de uso e de propriedade para o consumidor final.	Definido o custo-alvo da cadeia de valores, ajustar os custos estimados de um produto ou serviço ao admissível.	Eliminar, por exemplo, algum dos estágios da cadeia de valores, visando diminuição dos custos, tanto na hipótese de passar a exercer o papel do estágio ou mesmo eliminar a necessidade de sua utilização.

Como enfatizado anteriormente, dada as limitações deste trabalho, os modelos apresentados são apenas exemplificativos e limitados por não abordarem questões analíticas. Uma infinidade de outros modelos poderá ser criada, bastando para tanto ter em mãos a base de dados e a necessidade das referidas informações, até mesmo usando modelos da contabilidade Gerencial “tradicional” com as devidas adaptações ao enfoque da Contabilidade Gerencial Estratégica.

Considerações Finais

A Gestão Estratégica tornou-se um instrumento indispensável, principalmente para aquelas organizações que vivem em um mercado de grande concorrência. Tudo se inicia por um bom Planejamento Estratégico, fazendo uma análise interna dos pontos fortes e fracos da organização, e externa sobre as oportunidades e ameaças do ambiente em que a organização está inserida, traçando os objetivos e metas a serem alcançados, sempre se preocupando com os efeitos futuros das decisões tomadas no presente.

Para isso, é necessário ter em mãos o máximo de informações possíveis sobre o ambiente externo próximo (concorrentes, fornecedores, clientes e consumidores), informações estas que serão fornecidas pela Contabilidade Gerencial Estratégica que desempenha papel fundamental na Gestão Estratégica das organizações. Esta atua desde a elaboração do Planejamento Estratégico, na geração de informações para o controle e execução de todas as fases, auxilia na identificação do grau de influência recebida do ambiente próximo, e serve como um instrumento precioso no processo de tomada de decisões estratégicas.

Com a pesquisa científica sobre a Contabilidade Gerencial Estratégica, foi possível verificar que ela se encontra em um estágio sedimentado e que alguns conceitos já estão sendo formados, podendo ser aplicada em todas organizações, de pequeno a grande porte, desde que a mesma utilize como base de dados um bom sistema de informações de gestão estratégica.

Segundo os autores pesquisados, sua utilização ainda é pouco expressiva pelos profissionais de Contabilidade, mas é certo que Contadores dinâmicos e voltados ao acompanhamento das novas técnicas de geração de informações, já a incorporam em suas ações atitudes estratégicas, implantando relatórios que tratam de algumas informações do ambiente próximo.

A Contabilidade Gerencial Estratégica ainda não está consolidada nas organizações e com certeza haverá uma certa resistência com relação a sua implantação, principalmente quando da avaliação da relação custo/benefício de sua utilização efetiva. Aquelas empresas que estão inseridas em mercados turbulentos de concorrência acirrada, no entanto, perceberão que sua utilização se fará necessária para que a mesma tenha vantagem adquirida sustentável.

A função básica de um Contador Gerencial Estratégico é a de processar dados operacionais e financeiros que ajudem a organização em suas decisões estratégicas. A organização que tiver em seu quadro um profissional com esta qualificação, com certeza terá grandes possibilidades de alcançar uma vantagem competitiva no mercado globalizado.

É certo que, na prática, as empresas já buscam este tipo de informação, mas o processo é desordenado e feito aleatoriamente por diversas áreas da empresa. Cada uma visando coletar o que está ligado com sua atividade, mas nem sempre os dados são analisados no conjunto. O que está sendo proposto, é uma forma sistematizada, organizada e permanente de coleta de dados, com a coordenação da Controladoria. Estes dados, na seqüência, serão processados pela CGE a qual gerará as informações estratégicas que serão usadas no processo de tomada de decisão pelos gestores da organização.

Os modelos de relatórios apresentados neste trabalho são exemplificativos e não exaustivos, cujo objetivo principal foi o de evidenciar como pode ser viável a utilização da Contabilidade Gerencial Estratégica nas organizações.

Para finalizar, uma citação de Stainer (1997, p. 65): “Contadores Gerenciais Estratégicos não deveriam ter medo de aproximações com novas filosofias de medidas de desempenho. E nas palavras de Galileo: *Conte o que é contável, meça o que é mensurável e o que não é mensurável, faça mensurável.*”

Referências Bibliográficas

BACK-HOCK, A. Towards strategic accounting in product management: Implementing a holist approach in a data and methods base for managerial accounting. *European Journal of Operational Research*, North-Holland, v. 61, p. 98-105, 1992.

CAMPIGLIA, A. O.; CAMPIGLIA, O. R. P. *Controles de Gestão: Controladoria financeira das empresas*. São Paulo: Atlas, 1995.

CATELLI, A. *et al.* Sistema de gestão econômica - GECON: um instrumento para mensuração, otimização e avaliação de resultados e desempenhos. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*, ano 1, n. 5, p. 5-17, 1998

_____. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo: Atlas, 1999.

CERQUEIRA NETO, E. P. de. *Gestão da qualidade: princípios e métodos*. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1993.

CREPALDI, S. A. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1998.

DIXON, R. Accounting for Strategic Management: A practical Application. *Long Range Planning*, Great Britain, v.31, n. 2, p. 272-279, 1998.

FAVERO, H. L. *et al.* *Contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1997.

- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. *Controladoria: teoria e prática*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- FISCHMANN, A. A. *Implementação de estratégias: identificação e análise de problema*. 1987. Tese (Livre Docência) – FEA-USP, São Paulo, 1987.
- FISCHMANN, A. A.; ALMEIDA, M. I. R. de. *Planejamento Estratégico na Prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- GAJ, L. *Tornando a administração estratégica possível*. São Paulo: McGraw-Hill, 1990.
- GOLDENBERG, M. da C. L. *Contabilidade Estratégica: o papel do controller no processo de planejamento estratégico*. 1994. Dissertação (Mestrado) – FEA-USP, São Paulo, 1994.
- GONÇALVES, R. C. M. G.; SILVA, A. C. Controles gerenciais e controles estratégicos aplicados. In: VI CONGRESSO Brasileiro de Custos. São Paulo: FEA-USP, 1999.
- _____; OLIVEIRA NETO, J. D. Sistemas de controle de desempenho: definição e projeto. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7., 2000, Recife. [Anais...]. Recife, 2000.
- GUERREIRO, R. *A teoria das restrições e o sistema de gestão econômica: uma proposta de integração conceitual*. 1995. Tese (Livre-docencia em controladoria e contabilidade) – FEA-USP, São Paulo, 1995.
- HAX, A. C.; MAJLUF, N. S. *Strategic management - an integrative perspective*. New Jersey, Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1984.
- HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. Van. *Teoria da Contabilidade*. Trad. de Antonio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HORNGREN, C. T. *Introdução à contabilidade gerencial*. Trad. de José Ricardo Brandão Azevedo. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice/Hall do Brasil, 1985.
- IBRACON. Estrutura conceitual básica da contabilidade. In: PRINCÍPIOS contábeis. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- IUDÍCIBUS, S. de. *É a Contabilidade “Estratégica” ou é o Contador que Deve Assumir uma Postura Estratégica?* São Paulo: IOB, 1994. (Caderno de Temática Contábil, n.º 37)
- _____. *Teoria da contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- _____. *Contabilidade gerencial*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- _____; MARION, J. C. *Introdução a teoria da contabilidade para o nível de graduação*. São Paulo: Atlas, 1999.
- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *Contabilidade Gerencial*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- JOKSIMOVIC, N. Z.; FILIPOVIC, V. *Managerial accounting in the function of the strategic business management*. 21st EAA Congress in Antwerp in April 1998.
- KANITZ, S. C. *Controladoria: teoria e estudo de casos*. São Paulo: Pioneira, 1977.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *A Estratégia em Ação (Balanced Scorecard)*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KOONTZ, H. D.; O’DONNEL, C. *Fundamentos da Administração*. São Paulo: Pioneira, 1981.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MAXIMIANO, A. C. A. *Introdução à administração*. São Paulo: Atlas, 1991.

- MINTZBERG, H. *et al.* *The strategy process*. New Jersey: Prentice Hall, 1988.
- MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, M. *Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial*. 1987. Tese (Doutorado) – FEA-USP, São Paulo, 1987.
- _____. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1995.
- OLIVEIRA, D. de P. R. *Estratégia empresarial: uma abordagem empreendedora*. São Paulo: Atlas, 1988.
- _____. *Excelência na administração estratégica: a competitividade para administrar o futuro das empresas*. São Paulo: Atlas, 1997.
- PADOVEZE, C. L. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- _____. *Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise*. São Paulo: Atlas, 1998.
- PEREZ JUNIOR, J. F. *et al.* *Controladoria de gestão: teoria e prática*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- PORTER, M. E. *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. Tradução de Elizabeth Maria do Pinho Braga; revisão técnica de Jorge A. Garcia Gomez. 15. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- _____. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Tradução de Elizabeth Maria do Pinho Braga; revisão técnica de Jorge A. Garcia Gomez. 13.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.
- RASMUSSEN, U. W. *Manual de Metodologia do planejamento estratégico*. São Paulo: Edições Aduaneiras, 1990.
- RICCIO, E. L. *Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação*. 1989. Tese (Doutorado) – FEA-USP, São Paulo, 1989.
- ROBLES JR, A. *Custos da qualidade: uma estratégia para a competição global*. São Paulo: Atlas, 1994.
- ROCHA, W. *Gestão Estratégica*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo. [Anais...]. São Paulo: FEA-USP, 1999.
- _____. *Contribuição ao Estudo de um Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Estratégica*. 1999. Tese (Doutorado) – FEA-USP, São Paulo, 1999.
- SÁ, A. L. de. *Estratégias administrativas derivadas da contabilidade*. São Paulo: Revista IOB, Caderno de Temática Contábil n.º 30, 1999.
- SAKURAI, M. *Gerenciamento integrado de custos*. Tradução Adalberto Ferreira das Neves; revisão técnica Eliseu Martins. São Paulo: Atlas, 1997.
- SALEEM, A. *Investigation IT/IS Evaluation Techniques in Major Business T P*. BSc Computing Conversion. Source: Management Accounting Today 1995 (Jul)
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. *A revolução dos custos*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- STAINER, A. Productivity and strategic management accounting. *International Journal of Technology Management*, London, v.13, n. 1, p. 57-67, 1997.

VEIGA, W. da F. *Contabilidade gerencial estratégica: o uso da contabilidade gerencial como suporte ao processo de gestão estratégica*. 2000. Dissertação (Mestrado) – Universidade Norte do Paraná (UNOPAR), Londrina, 2000.

VELHO, A. da S. *O aperfeiçoamento contínuo da qualidade do serviço*. 1995. Dissertação (Mestrado) – UFSC, Florianópolis, 1995.

Strategic managerial accounting: the use of managerial accounting as support to the process of strategic management

Abstract

This purpose of this paper is to present the main ties between the Managerial Accounting and the Process of Strategic Management. In order to achieve this aim, the first step was to carry out a bibliographical search through which the main analogies between the Managerial Accounting (considered as Traditional in this study) and the Strategic Accounting were to be found out. Based on such search, it was possible to note that the authors declare the Managerial Accounting plays an essential role in the process of strategic management of the organizations. The study also focus on the strategic management and its integration with Accounting, evidencing, one more time, its importance in the context as a facilitator in the development and implementation of business strategies. After that, it was enhanced the Strategic Managerial Accounting (SMA) and its main contributions to the Process of Strategic Management of the organizations., using a system of strategic information to help SMA to gather the data and consider them within a framework of managerial reports. In this work, twelve examples of managerial reports which can be elaborated by Strategic Managerial Accounting were named, evidencing both their ends and some possible strategic decisions can be taken based on them.

Key words: Strategic Managerial Accounting; management process; controller; managerial reports.

VEIGA, W. da F. Strategic managerial accounting: the use of managerial accounting as support to the process of strategic management. *UNOPAR Cient., Ciênc. Juríd. Empres.*, Londrina, v. 2, n. 2, p. 99-118, set. 2001.