

Contabilidade Gerencial e Contabilidade Gerencial Estratégica: Um Recorte Teórico

Oscar Lopes da Silva (UFMG) - prof_oscarlopes@hotmail.com

Neiva Andrade Caires (UFMG) - neiva.caires@hotmail.com

Wallace Vieira Silva (FEAD-MG) - wallaceex@gmail.com

Resumo:

Neste artigo, descrevemos sobre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Gerencial Estratégica, afim de, elucidar este tema que revela uma importância na mudança de comportamento no trato das informações. A Contabilidade Gerencial, a Gestão Estratégica e a Contabilidade Gerencial Estratégica são apresentadas através de conceitos de diversos autores, traçando um paralelo entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Estratégica. Ainda são apresentados exemplos de relatórios gerados pela Contabilidade Gerencial Estratégica com seus tipos de relatórios, de finalidades e de possíveis decisões.

Palavras-chave: *Contabilidade Gerencial Estratégica, Controle, Gestão*

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

Contabilidade Gerencial e Contabilidade Gerencial Estratégica: Um Recorte Teórico.

Resumo

Neste artigo, descrevemos sobre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Gerencial Estratégica, afim de, elucidar este tema que revela uma importância na mudança de comportamento no trato das informações. A Contabilidade Gerencial, a Gestão Estratégica e a Contabilidade Gerencial Estratégica são apresentadas através de conceitos de diversos autores, traçando um paralelo entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Estratégica. Ainda são apresentados exemplos de relatórios gerados pela Contabilidade Gerencial Estratégica com seus tipos de relatórios, de finalidades e de possíveis decisões.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial Estratégica, Controle, Gestão.

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos

1. INTRODUÇÃO

A tomada de decisão evoluiu no que tange as informações contábeis. No final do século passado avistávamos um cenário voltado unicamente para o processo decisório através da Contabilidade Gerencial. A evolução da economia no mundo e a necessidade de informações mais competitivas fizeram com que a contabilidade se voltasse para as partes externas das empresas, focando a obtenção de vantagem competitiva sobre os concorrentes das organizações empresariais, gerando resultados estratégicos.

É necessário neste novo cenário que a contabilidade seja um sistema de informação e avaliação para alimentar seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, física e de produtividade em relação aos fatos que irão gerar decisões.

Com o objetivo de verificar esta evolução da contabilidade é que iniciamos este estudo sobre a base conceitual da Contabilidade Gerencial e da Contabilidade Gerencial Estratégica, com um tratamento e recorte da teoria.

No que tange a este assunto, fomos aguçados no estudo teórico da disciplina Contabilidade Gerencial do mestrado, a discutir as formas de controle e de gestão. Assim escrevemos este artigo para despertar uma discussão e uma necessidade de mudar o perfil de nós profissionais da educação e dos pesquisadores para podermos contribuir com o mercado profissional, levando um despertar na mente dos empresários e seus assessores para que os mesmos comecem a mudar a forma de tratar os dados e associar aos processos decisórios as informações externas a empresa.

Assim, neste artigo, descrevemos a Contabilidade Gerencial com seus conceitos, apresentamos a Gestão Estratégica, a Contabilidade Gerencial Estratégica com seus conceitos, traçamos um paralelo entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Estratégica, apresentamos exemplos de relatórios gerados pela Contabilidade Gerencial Estratégica com relatórios, finalidades e possíveis decisões, e fechamos com as nossas considerações.

2. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O delineamento da pesquisa caracteriza-se como estudo exploratório, utilizando-se fontes secundárias, com abordagem lógica dedutiva. De acordo com Tripodi, Fellin e Meyer (1981, p.64), o estudo exploratório tem por finalidade principal “desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, a fim de fornecer hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”. Ao se referir à pesquisa exploratória, Andrade (2002) elenca como finalidades substanciais: a) proporcionar maiores informações sobre o assunto que se vai investigar; b) facilitar a delimitação do tema de pesquisa; c) orientar a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses; ou d) descobrir um novo tipo de enfoque sobre o assunto.

A abordagem lógica dedutiva, segundo Popper (1972, p.33), é um método para submeter uma idéia nova, formulada conjecturalmente e ainda não justificada de algum modo (antecipação, hipótese, sistema teórico ou algo análoga), a partir da qual pode-se tirar conclusões por meio de dedução lógica. Explica que “essas conclusões são em seguida comparadas entre si e com outros enunciados pertinentes, de modo a descobrir-se que relações lógicas (equivalência, dedutibilidade, comparabilidade ou incomparabilidade) existem no caso”.

A pesquisa bibliográfica, de acordo com Cervo e Bervian (1983), busca explicar um problema a partir de referenciais teóricos já publicados. Pode ser utilizada independentemente ou como parte de uma pesquisa descritiva ou experimental. Tem por finalidade conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado acerca de um determinado assunto ou problema. Para Martins (2000, p.28) busca conhecer as contribuições científicas sobre determinado assunto. Tem como objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto, assim tem o sentido de proporcionar maiores informações sobre o tema, a partir da observação de fenômenos, procurando descrevê-los e classificá-los.

Nesse sentido, o recorte teórico da pesquisa circunscreve-se nos conceitos existentes da Contabilidade Gerencial e da Contabilidade Gerencial Estratégica, abordado por autores de renomes nacionais e internacionais.

Quanto as limitações da pesquisa, preconiza-se das análises, destacadas as características a ele relacionadas, com aplicação de metodologia sugerida para articulação das variáveis discutidas. É apresentada uma pesquisa bibliográfica caracterizada pela ênfase nos assuntos pertinentes ao tema discutido, limitando-se, entretanto, à análise e revisão teórica.

A escolha do objeto da investigação foi intencional pela mudança de comportamento no país, enfatizado pela sua importância e sua incipiência na atualidade, sendo de bastante relevância o profissional de contabilidade que atua na gestão das organizações.

O estudo foi dividido em duas etapas. Inicialmente foi efetuada uma revisão bibliográfica acerca de estudos já efetuados sobre Contabilidade Gerencial e Contabilidade Gerencial Estratégica, com a intenção de facultar o melhor entendimento dos termos relacionados, por intermédio do embasamento teórico oriundo. Posteriormente foram abordados conceitos sobre gestão estratégica e requisitos do sistema de Contabilidade Gerencial estratégica.

3. RECORTE TEORICO: CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA

Uma nova forma de geração de informações esta ocorrendo nas organizações, quer sejam nacionais ou internacionais. O mundo econômico requer das empresas uma nova postura na forma de mensurar, analisar e de tratar as informações.

Johnson & Kaplan (1993) 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”.

Com esta expansão da capacidade de processamento de informações e que surge a necessidade de uma Contabilidade Estratégica, onde as informações serão melhores trabalhadas.

Shank & Govindarajan (1997) abordam que mesmo com uma literatura extensa e em expansão sobre o conceito de gestão estratégica de custos que "... 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".

Dixon (1998), fez críticas, tentando convencer 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 (1981), sugeriu que a habilidade do contador deveria ser desenvolvida juntamente com a análise de informações interna e com a apresentação de dados pertinentes.

A importância da Contabilidade Gerencial também se volta para os aspectos estratégicos, pois a necessidade de informações deste porte é grande e, com certeza, os gestores das organizações esperam dos contadores, administradores e assessores de gestão em pleno exercício de suas funções, o total atendimento aos anseios de uma gestão eficiente e eficaz.

Riccio (1989) 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”.

Goldemberg (1994) afirmou sobre a participação atual e sobre qual é o potencial de participação do *controller* no processo de planejamento estratégico da empresa, associando o conceito de Contabilidade Estratégica, afirmando que o *controller* “... procura prover e analisar os dados contábeis que dizem respeito à estratégia da empresa”.

A Gestão estratégica é um seguimento da gestão global das organizações que se preocupa em acompanhar as ações das empresas e de seus ambientes externos, tais como, concorrentes, fornecedores, clientes e consumidores, afim de, conceber e implementar estratégias que lhes permitam manter-se à frente dos competidores.

Segundo, Cerqueira Neto (1993), a gestão estratégica é “... 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”. Rocha (1999), já diz que “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”.

Assim, podemos afirmar que a gestão estratégica é a preocupação constante com a obtenção de vantagem competitiva sobre os concorrentes, concentrando-se nas ações organizacionais voltadas à geração de resultados estratégicos.

Segundo Shank & Govindarajan (1997) “...a contabilidade existe na administração principalmente para facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial”.

Sabemos da dimensão da contabilidade e das informações geradas pela mesma. Mas quais seriam os aspectos teóricos que dariam esta dimensão estratégica a contabilidade? Como seriam esses sistemas de contabilidade com referência ao impacto nas estratégias? E, por último, a contabilidade pode ser considerada um instrumento de gestão estratégica?

Segundo o IBRACON (1992),

“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”.

Ainda o IBRACON afirma que as informações de naturezas 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

Caso a contabilidade, através de um conjunto básico e padronizado de informações, atenda aos seus usuários, percebemos que a mesma está atingindo seu objetivo. Fávero et al.(2009) 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), abordando a Contabilidade como um sistema de informação enfatiza que a Contabilidade atua a nível estratégico.

“Assim fazendo, podemos 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”.

Assim, a contabilidade é um sistema de informação, de avaliação e de análise que visa analisar dados quantitativos, econômicos e físicos para gerar informações que serão utilizadas nas tomadas de decisões em diversos níveis nas organizações.

A Contabilidade Gerencial Estratégica está 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.

Segundo Simmonds (1981) a Contabilidade Gerencial Estratégica é

“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”.

Para Dixon (1998), 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 Saleem (1995) afirma que “A Contabilidade Gerencial Estratégica busca adquirir, interpretar e usar informações financeiras para permitir a uma organização alcançar uma vantagem competitiva sustentável.”

Porém, não saber usar uma informação estratégica no momento oportuno, a mesma deixará de ser estratégica, passando apenas a ser uma informação do passado.

Sendo assim, a Contabilidade Gerencial Estratégica é um ramo da Contabilidade Gerencial, especializada em coletar e interpretar dados extraídos do ambiente externo próximo, tais como os concorrentes, os fornecedores, os clientes e os consumidores para a geração de informações de porte estratégico assessorando a administração à tomada de decisões.

O pronunciamento do IBRACON, já citado neste artigo, 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. Assim a contabilidade também gera informações físicas, sendo a mesma de suma importância para o planejamento estratégico.

A Contabilidade Gerencial tem o foco está mais concentrado no ambiente interno, atuando no gerenciamento da informação contábil da organização e a Contabilidade Gerencial Estratégica tem o foco voltado para as partes externas.

Stainer (1997) afirma que “O foco da Contabilidade Gerencial tradicional nos custos internos deve ser ampliado para abraçar (envolver) fatores externos.”

Assim a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Gerencial Estratégia auxiliam na identificação, na formulação e na implementação de estratégias para administração, utilizando-se de técnicas e termos que são comuns às duas. Ambas são instrumentos de apoio ao processo decisório. Se distinguem em sua atuação, quer seja uma internamente e a outra externamente.

A Contabilidade Gerencial, segundo Horngren (1985) possui uma flexibilidade maior na geração de informações do que a contabilidade financeira tem o seu foco voltado a assessorar os executivos na elaboração de planejamento, execução e controle, e na tomada de decisões sobre eventos especiais.

Campiglia (1995) afirma que:

“A Contabilidade Gerencial qualifica-se na adoção de critérios técnicos que visam ensinar 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”.

Iudicibus (1998) afirma que 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”.

Horngren (1985) 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”.

A Contabilidade Gerencial Estratégica está inserida na Contabilidade Gerencial. A principal diferença é que o foco está centrado no ambiente externo. As informações de cunho estratégico são a sua abordagem, enquanto a Contabilidade Gerencial tem sua concentração na análise das informações do ambiente interno.

O Quadro abaixo apresenta uma 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 externos tais como fornecedores, clientes, consumidores, concorrentes.	Não aborda	Aborda
Informações quantitativas dos fornecedores, clientes, consumidores, concorrentes.	Não aborda	Aborda
Aspectos qualitativos em geral	Não aborda	Não aborda

Quadro 1 – Comparação: Cont. Gerencial e a Cont. Gerencial Estratégica (Fonte: Veiga, 2000)

Assim a Contabilidade Gerencial Estratégica tem seu foco na análise de informações quantitativas, físicas e monetárias do ambiente externo próximo. As informações obtidas sobre o ambiente externo devem ser comparadas com as da própria organização, disponíveis junto a Contabilidade Gerencial.

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 leva a mesma a implantar instrumentos de controle e todas as informações serão consideradas em sua função ou de sua utilidade no processo de decisão (Ferreira, 1986). Este aglomerado de informações, para atender as fases do planejamento e da gestão, são propostas por Catelli et al. (2001), ao afirmar que

“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”.

O Sistema de Informações para Gestão Econômica proposto por estes autores, possui as seguintes características: papel de subsidiar os gestores, durante a fase do planejamento estratégico, com informações do ambiente externo e se complementa com um banco de dados, com informações de diversas naturezas sobre o ambiente externo, são altamente flexíveis, são poucos estruturados. Já Riccio (1989) aborda o “Pouco estruturado”, como que

“...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)”.

Este autor apresenta o Modelo de Simulação, considerado como sistema sofisticado. Sua principal função é o de simular a estratégia identificando objetivos para

a companhia, sua origem de dados esta nas equações contábeis e empíricas, seu modo de operar é através da submissão *on-line* e resultados *Batch*. O planejamento corporativo no nível estratégico é um exemplo desta simulação. 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 são ainda parte integrante das características de do sistema pouco estruturado. As informações sobre os concorrentes são importantes neste processo, desde que a forma para consegui-los seja lícita. Já com relação a consumidores finais, a organização poderá usar a coleta de dados, através de questionários por interpelação e até uma mala direta através da *internet*.

As informações geradas pela Contabilidade Gerencial Estratégica terão condições de ser avaliadas apresentando a posição da organização perante seus principais concorrentes, podendo gerar implantação de controles estratégicos para o acompanhamento das variações que possam ser apresentadas.

Segundo Gonçalves e Silva (1999), 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.

Ainda, segundo Catelli (2001), “Avaliar um desempenho significa julgá-lo ou atribuir-lhe um conceito diante de expectativas pré-estabelecidas.”

Avaliar a situação econômica e financeira de seus principais fornecedores, principalmente casos de dependência, ocasionado pela escassez de produtos no mercado ou mesmo pela qualidade diferenciada de quem lhe oferece é foco deste processo. Assim a organização terá uma visão maior e melhor com relação a possíveis prejuízos e inadimplências, também poderá avaliar melhor o momento de possíveis expansões no mercado e sua atuação e poderá 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 informações do 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. Ainda, avalia a cadeia de valores, principalmente no que tange aos fornecedores, à organização e ao cliente. Efetua-se simulações para a eliminação do custo-alvo, buscando desta forma otimizar o resultado da cadeia de valores. Outro aspecto é a agilidade no processo de captação de dados e transformação das informações em úteis, atuais e de períodos que permitam a sua avaliação.

A Contabilidade Gerencial Estratégica gera 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 gerar seus próprios modelos de relatórios. Tais modelos podem ser gerados pela Contabilidade Gerencial Estratégica e cada organização poderá criar seus próprios relatórios, de acordo com a necessidade de informações, levando em conta o banco de dados que tiver disponível.

Para uma ordenação dos modelos, será seguida a sequência e a base de dados dos subsistemas do Sistema de Informações de Gestão Estratégica proposto por Rocha (1999), que 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”. inclusive com suas sugestões de relatórios. A opção se deve à amplitude e detalhamento deste sistema e também sua flexibilidade, o que não impede o aproveitamento de idéias de outros sistemas.

Este sistema constitui-se, pelo menos, dos seguintes módulos: clientes; fornecedores; concorrentes; valor dos produtos; produtos e serviços complementares e custo-alvo da cadeia de valor.

Nominados por Rocha (1999) 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.

Relatório	Principal Finalidade	Possíveis Decisões a Serem Tomadas
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
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.
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.
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.
Relatório comparativo	Avaliar o faturamento total	Revisão dos insumos

de análise de receitas e custos de concorrentes e a organização.	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.	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.
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;
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.
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.
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.
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	Interagir com as empresas com as quais a organização mantém relações operacionais para reduzir custos. Analiticamente, avaliar custos dos vários estágios das cadeias

	comprara a variação existente entre os elementos da cadeia de valores da organização e os dos elementos de cadeia do concorrente.	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 minimizá-los.
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.
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.

Quadro 2 – Exemplos de Relatórios Gerados pela Cont. Gerencial Estratégica (Fonte: Veiga, 2002).

Os modelos apresentados são apenas exemplificativos e limitados por não abordarem questões analíticas, devido às limitações deste artigo. O interessante é que podemos usar modelos da Contabilidade Gerencial “tradicional” com devidas adaptações ao enfoque da Contabilidade Gerencial Estratégica.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo permitiu avaliar a evolução da Contabilidade Gerencial Estratégica. Nos estudos paralelos para a elaboração deste artigo, percebemos o quanto é estruturado esta contabilidade que permeia o lado externo das empresas. A evolução e a segurança para a tomada de decisão nas organizações ficaram marcantes.

No desenvolvimento deste trabalho o estudo bibliográfico teve objetivo de proporcionar maiores informações sobre a Contabilidade Gerencial Estratégica. Com certeza lacunas estão presentes neste artigo, mas podemos iniciar uma discussão com profissionais de mercado para a geração de melhores decisões, calcadas em informações pertinentes ao processo decisório.

Com certeza temos que fazer análises mais aprofundadas sobre o tema proposto, e a escolha do objeto da investigação foi intencional pela necessidade de mudanças de comportamentos nas tomadas de decisões no país por empresas de grande e de médio

porte, enfatizando a sua importância e sua incipiência na atualidade, sendo de bastante relevância para os profissionais da Contabilidade.

Sabemos que a Gestão Estratégica é um instrumento indispensável para as organizações que vivem em um mercado de grande concorrência. A necessidade de um Planejamento Estratégico eficaz, 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, nada melhor do que este planejamento associado às informações da Contabilidade Gerencial Estratégica.

REFERÊNCIAS

- CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA Oswaldo Roberto P. — **Controles de Gestão: Controladoria financeira das empresas**. São Paulo: Atlas, 1995.
- CATELLI, Armando et al. — **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.
- CERQUEIRA NETO, Edgard Pedreira de. — **Gestão da Qualidade: Princípios e Métodos**. 3.ed. São Paulo: Pioneira, 1993.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.
- DIXON, Rob — **Accounting for Strategic Management: A practical Application**. Long Range Planning, Great Britain, v.31, n. 2, p. 272-279, 1998.
- FAVERO, Hamilton Luiz; et al. — **Contabilidade: Teoria e Prática**. 5ed São Paulo: Atlas, v.1, 2009.
- GOLDENBERG, Marta da Conceição Louro — **Contabilidade Estratégica: O Papel do Controller no Processo de Planejamento Estratégico**. Dissertação de Mestrado, São Paulo: FEA-USP, 1994.
- GONÇALVES, Rosana. C. M. G. & SILVA, A. C. — **Controles Gerenciais e Controles Estratégicos Aplicados**. VI Congresso Brasileiro de Custos. FEA-USP, São Paulo, 1999.
- HORNGREN, Charles T.; Trad. de José Ricardo Brandão Azevedo. — **Introdução à Contabilidade Gerencial**. 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, Sérgio. **Contabilidade Gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. — **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. São Paulo: Atlas, 2002.
- POPPER, Karl R. **A Lógica da Pesquisa Científica**. São Paulo: Cultrix, 1972.
- RICCIO, Edson Luiz — **Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade como Sistema de Informação**. Tese de Doutorado, São Paulo: FEA-USP, 1989.
- ROCHA, Welington. — **Contribuição ao Estudo de um Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Estratégica**. Tese de Doutorado, São Paulo: FEA-USP, 1999.
- SALEEM, Abdul-rahim — **Investigation IT/IS Evaluation Techniques in Major Business T P**. BSc Computing Conversion. Source: Management Accounting Today 1995 (Jul).

- SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vijay — **A Revolução dos Custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SIMMONDS, Kenneth.1981. **Strategic Management Accounting**. **Management Accounting**, v. 59, n. 4, p. 26-29. Apr. 1981.
- STAINER, Alan — **Productivity and Strategic Management Accounting**. **International Journal of Technology Management**, London, v.13, n. 1, p. 57-67, 1997.
- TRIPODI, T; FELLIN, P.; MAYER, H. **Análise da pesquisa social**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1981.
- VEIGA, Wlamir F. Contabilidade Gerencial Estratégica: O Uso da Contabilidade Gerencial como Suporte ao Processo de Gestão Estratégica. VI Congresso Brasileiro de Custos. FEA-USP, São Paulo, 1999.