

CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA: O USO DA CONTABILIDADE GERENCIAL COMO SUPORTE AO PROCESSO DE GESTÃO ESTRATÉGICA

Walmir da Fonseca Veiga

Resumo:

O principal objetivo deste artigo é o de mostrar os principais vínculos existentes entre a Contabilidade Gerencial e o Processo de Gestão Estratégica. Para atingir tal objetivo 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 importância da mesma neste contexto como um facilitador no desenvolvimento e na implantação de estratégias empresariais. Na seqüência, como objeto principal deste estudo, evidenciou-se 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 estrutura-los em modelos de relatórios gerenciais. Neste trabalho foram nominados doze exemplos de relatórios gerenciais que podem ser elaborados pela Contabilidade Gerencial Estratégica, evidenciando suas finalidades e possíveis decisões estratégicas a partir dos mesmos por parte das organizações.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA: O USO DA
CONTABILIDADE GERENCIAL COMO SUPORTE AO PROCESSO DE
GESTÃO ESTRATÉGICA¹

Walmir da Fonseca Veiga Mestre em Contabilidade e Controladoria em
06/2000 pela UNOPAR

Universidade Norte do Paraná UNOPAR e Universidade
Estadual de Londrina UEL
Rua Aurélio Buarque de Holanda, 685 – Cj. Parigot de Souza 3
Cep: 86081-070 – Londrina Pr – Fone 0xx43 3488617
E_mail: walmir@uel.br

Tema 1 : Gestão Estratégica de Custos

¹ Este artigo é uma síntese da dissertação de mestrado com o mesmo título, defendida por este autor em 06/2000 na Universidade Norte do Paraná - UNOPAR.

CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA: O USO DA CONTABILIDADE GERENCIAL COMO SUPORTE AO PROCESSO DE GESTÃO ESTRATÉGICA

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos

RESUMO

O principal objetivo deste artigo é o de mostrar os principais vínculos existentes entre a Contabilidade Gerencial e o Processo de Gestão Estratégica. Para atingir tal objetivo 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 importância da mesma neste contexto como um facilitador no desenvolvimento e na implantação de estratégias empresariais. Na seqüência, como objeto principal deste estudo, evidenciou-se 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 estrutura-los em modelos de relatórios gerenciais. Neste trabalho foram nominados doze exemplos de relatórios gerenciais que podem ser elaborados pela Contabilidade Gerencial Estratégica, evidenciando suas finalidades e possíveis decisões estratégicas a partir dos mesmos por parte das organizações.

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 estas 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 objetivos², 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

² Objetivos segundo FISCHMANN & ALMEIDA (1991: 25) “...são aspectos concretos que a organização deverá alcançar para seguir a estratégia estabelecida.”

suas organizações no contexto de um ambiente volátil e competitivo, como o atual.

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 as mesmas se encontram, buscando um melhor entendimento da ligação existente entre os mesmos. 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 & KAPLAN (1993: 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 & GOVINDARAJAN (1997:4) 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."

Críticos como BROMWICH e WINSON apud DIXON (1998:273), 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 (1998:273) 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.

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 (1989:164), 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'".

GOLDENBERG (1994: 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: 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: 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 & GOVINDARAJAN (1997: 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.”

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 estas 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 desígnio 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: 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:

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

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: 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 (1989:163), 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, 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".

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: 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." este período chegou e muito pouco tem sido feito ou falado para consolidar este 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: 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 a mesma 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: 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: 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: 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.*

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 (1994:307) “...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 (1994:306) 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 (1999:7) 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 (1999:9), 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 (1997:57): “O foco da contabilidade gerencial tradicional nos custos internos deve ser ampliado para abraçar (envolver) fatores externos.”

Pode-se argumentar, então, que a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Gerencial Estratégia 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 & CAMPIGLIA (1995: 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: 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 da 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.”

HORNGREN (1985: 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 leva a implantar instrumentos³ que auxiliem na tomada de decisões. Esta geração de informações, para atender a todas as fases do planejamento e da gestão, é também proposta por CATELLI et al. in CATELLI (1999: 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.

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: 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

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

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 & MARION (1999: 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.

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 & SILVA (1999: 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 *in* CATELLI (1999:189): “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 aonde 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.

Para uma ordenação dos modelos, será seguida a seqüência e a base de dados dos subsistemas do SIGE (Sistema de Informações de Gestão Estratégica) proposto por ROCHA (1999: 88), 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.” 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, como por exemplo: o “Sistema de informações sobre variáveis ambientais” proposto por CATELLI et al. (1999). As Cinco Forças Competitivas de PORTER (1999: 4) também são contempladas nos modelos de relatórios propostos.

O sistema proposto por ROCHA (1999: 99-100) 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 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.

Quadro 2 – Exemplos de Relatórios Gerados pela Contabilidade Gerencial Estratégica

Nº	Relatório	Principal Finalidade	Possíveis Decisões a Serem Tomadas
1.	Relatório indicativo da relevância de participação da empresa em produtos	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

	oferecidos aos principais clientes em relação aos demais fornecedores.		
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.
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 comprara 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.
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 as 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.

Para finalizar, uma citação de STAINER (1997: 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

- 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, 1999.
- CERQUEIRA NETO, Edgard Pedreira de. — *Gestão da qualidade : Princípios e métodos*. 3.ed. São Paulo: Pioneira, 1993.
- 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*. São Paulo: Atlas, 1997.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda Ferreira — *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.
- FISCHMANN, Adalberto A; ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. — *Planejamento Estratégico na Prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- 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 de. — *É a Contabilidade “Estratégica” ou é o Contador que Deve Assumir uma Postura Estratégica?* São Paulo: Revista IOB, Caderno de Temática Contábil n.º 37, 1994.
- _____. — *Contabilidade gerencial*. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- _____; MARION, José Carlos. — *Introdução a teoria da contabilidade para o nível de graduação*. São Paulo: Atlas, 1999.
- JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. — *Contabilidade Gerencial*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- PORTER, Michael E.; tradução de Elizabeth Maria do Pinho Braga; revisão técnica de Jorge A. Garcia Gomez. — *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. 13.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.
- 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.
- SÁ, Antônio Lopes de — *Estratégias administrativas derivadas da contabilidade*. São Paulo: Revista IOB, Caderno de Temática Contábil n.º 30, 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.
- STAINER, Alan — *Productivity and strategic management accounting*. International Journal of Technology Management, London, v.13, n. 1, p. 57-67, 1997.