

# Contabilidade Estratégica: Três décadas de evolução

**Araceli Cristina Sousa Ferreira** (UFRJ) - araceli@ufrj.br

**Maitê Garcia Cruz Ribeiro** (UFRJ) - maitegr@yahoo.com.br

**Rodrigo Barreiros Leal** (FACC - UFRJ) - rodrigobl77@hotmail.com

**Carlos Alexandre Nascimento Wanderley** (UFRJ) - chapuwand@hotmail.com

## **Resumo:**

*Devido à importância que o Sistema de Informações Contábeis veio adquirindo, aliado aos estudos sobre a Contabilidade Gerencial Estratégica, verifica-se a criação de várias vertentes e segmentos contábeis. O objetivo do trabalho foi estudar o estado da arte da Contabilidade Estratégica (CE), buscando reunir elementos de convicção de forma a alicerçar os entendimentos de qual é o estágio atual da CE. Além do objetivo principal, foram contemplados alguns propósitos secundários, tais como verificar se ocorreram mudanças significativas no decorrer das décadas, buscando compará-las. Para isso, foram utilizados estudos de autores tanto estrangeiros, como nacionais. Identificada a evolução que a Contabilidade Gerencial (CG) veio tomando, foram analisadas as tendências de novos estudos para a CE. Pois de todo o exposto, verificou-se a diversidade de entendimentos acerca do tema, estando seu estudo em constante expansão. Portanto, para os próximos anos, espera-se que mais técnicas e abordagens para a Contabilidade Estratégica venham por ser definidas, desvinculando seu laço com a gestão de custos de recursos e produtos.*

**Palavras-chave:** *Sistema de Informações Contábeis, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Estratégica.*

**Área temática:** *Gestão Estratégica de Custos*

## **Contabilidade Estratégica: Três décadas de evolução**

### **Resumo**

Devido à importância que o Sistema de Informações Contábeis veio adquirindo, aliado aos estudos sobre a Contabilidade Gerencial Estratégica, verifica-se a criação de várias vertentes e segmentos contábeis. O objetivo do trabalho foi estudar o estado da arte da Contabilidade Estratégica (CE), buscando reunir elementos de convicção de forma a alicerçar os entendimentos de qual é o estágio atual da CE. Além do objetivo principal, foram contemplados alguns propósitos secundários, tais como verificar se ocorreram mudanças significativas no decorrer das décadas, buscando compará-las. Para isso, foram utilizados estudos de autores tanto estrangeiros, como nacionais. Identificada a evolução que a Contabilidade Gerencial (CG) veio tomando, foram analisadas as tendências de novos estudos para a CE. Pois de todo o exposto, verificou-se a diversidade de entendimentos acerca do tema, estando seu estudo em constante expansão. Portanto, para os próximos anos, espera-se que mais técnicas e abordagens para a Contabilidade Estratégica venham por ser definidas, desvinculando seu laço com a gestão de custos de recursos e produtos.

**Palavras-chave:** Sistema de Informações Contábeis, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Estratégica.

**Área Temática:** Gestão Estratégica de Custos.

### **1 Introdução**

O tipo de estratégia organizacional orienta as características e o comportamento dos sistemas de controle, que são concebidos em função da estratégia organizacional, facilitando o fluxo de informações que vão permitir a formulação de estratégias e para o enfrentamento o ambiente de atuação tão competitivo (GOMES; SALAS, 1999).

Enquadrada em um sistema de controle, a contabilidade surge possuindo duas funções, uma administrativa (controlar o patrimônio) e outra econômica (apurar o resultado), com a finalidade de prestar informações úteis aos diversos usuários, que possuem necessidades cada vez mais complexas e diferenciadas. Sendo assim, deve estar preparada para as novas perspectivas mercadológicas e desafios impostos pelos mercados.

As empresas estão sujeitas a ação de variáveis ambientais tais como políticas, econômicas, sociais, culturais e mercadológicas que poderão ser determinantes para o sucesso da empreitada. Devido a essa necessidade das empresas na expansão de seus negócios, diversos autores vêm estudando a atuação e ampliação da contabilidade, criando diferentes vertentes, entre elas a Contabilidade Gerencial (CG), a Contabilidade Gerencial Estratégica e a Contabilidade Estratégica (CE). As duas últimas mais voltadas para fornecer o suporte para a intervenção consciente no ambiente externo, ou seja, informações sobre a concorrência, fornecedores, clientes e, até mesmo, em relação aos consumidores.

Embora a CE não seja um tema recente, não é muito abordado. Sua primeira publicação deu-se em 1981, por Simmonds, dando início a uma definição concisa sobre Contabilidade Estratégica (GRZESZEZESZYN; FERREIRA, 2004), frente a um período no qual a competitividade entre as empresas se tornava mais visível, surgindo a necessidade da criação de uma contabilidade para o meio externo. E, apesar de ter surgido na década de 80, o assunto começou a ser abordado no Brasil somente na década de 90, em um estudo um pouco mais elaborado sobre a contabilidade vista como um sistema de informação e sua necessidade nas empresas. Após o aparecimento de outras definições e pesquisas ao longo das décadas, alguns autores ainda não concordam com a existência de uma CE, tão pouco acham

importante pesquisas científicas sobre o assunto. Havendo, assim, poucos artigos publicados a respeito (GRZESZEZESZYN, 2005).

Sendo assim, com o objetivo de estudar o estado da arte da Contabilidade Estratégica, o presente estudo buscou reunir elementos de convicção de forma a alicerçar os entendimentos de qual é o estágio atual da CE. Portanto, esse trabalho pretende fazer uma descrição por décadas das definições de diversos autores sobre a CE.

Além do objetivo principal, foram contemplados alguns propósitos secundários, tais como: comparação de mudanças observadas em relação à doutrina da CE; avaliação do progresso nas definições e considerações; verificação de quais as definições foram inovadoras; demarcação das perspectivas e tendências em relação ao estudo da contabilidade estratégica. Este artigo se propõe a contribuir para o enriquecimento do debate a cerca dos temas relacionados com a CE, bem como com a produção de material teórico que possibilitará a continuidade da pesquisa.

Quanto aos aspectos metodológicos, foi utilizada a pesquisa bibliográfica em razão da procura em explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, sites, dentre outros. Dessa maneira, busca-se conhecer, analisar e explicar contribuições sobre determinado assunto, tema ou problema. Trata-se do levantamento de toda a bibliografia já publicada (MARTINS, 2007). Para Gil (1996, p.48), a principal vantagem desse tipo de pesquisa, “[...] reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente.”

A revisão de literatura aborda aspectos de transições da Estratégia Empresarial, Contabilidade Gerencial e Contabilidade Estratégica e é procedida de uma análise das diversas abordagens sobre a CE, proporcionando comparações entre elas, de maneira a visualizarmos suas perspectivas e tendências.

## **2 Referencial Teórico**

### **2.1 Da Estratégia Empresarial para a Contabilidade Gerencial**

A estratégia empresarial é uma parte da gestão global das organizações que se preocupa em acompanhar as ações das entidades de seu ambiente próximo (concorrentes, fornecedores, clientes e consumidores) para conceber e implementar estratégias que lhes permitam manter-se à frente dos competidores.

Cerqueira Neto (1993) define Gestão Estratégica como o processo que busca a combinação da empresa com seu meio ambiente externo, por meio de atividades de planejamento, implementação e controle, consideradas as variáveis técnicas, econômicas, informacionais, sociais, psicológicas e políticas. Já Rocha (1999) define Gestão Estratégica como o processo de tomada de decisões e implementação de ações que tem em vista conceber, desenvolver, implementar e sustentar estratégias que garantam vantagens competitivas a uma organização.

Para implementação de uma boa estratégia empresarial faz-se uso de uma gama de recursos, sejam eles humanos, materiais, capital intelectual, sistemas de informações e unidades de controle, na busca dos maiores níveis de qualidade, produtividade, desempenho e superação dos desafios impostos pelo mercado.

Em relação aos sistemas de informações, o sistema de informações contábeis (SIC) é uma ferramenta que possibilita a busca de um melhor desempenho organizacional, de acordo com as necessidades dos usuários e estratégia organizacional.

A contabilidade como ciência social aplicada destina-se ao tratamento de informações e fatos contábeis essenciais a determinada organização ou empresa. Com o aparecimento da tecnologia da informação surgiram os Sistemas de Informações Contábeis (SIC) que buscam

as melhores definições para os processos próprios aos bancos de dados. Sendo uma das mais importantes áreas da contabilidade, os sistemas de informação constituem, juntamente com sistemas integrados, importante ferramenta de auxílio à tomada de decisão e na gestão estratégica dos diversos tipos de organização.

A questão da informação contábil aparece quando a administração empresarial se vê necessitada de um veículo formal para o processamento operacional de dados contábeis para as atividades de suporte à decisão. Nesse sentido, O SIC aparece como um componente, dentro de uma organização, que processa transações financeiras para prover informações para operação, controle e tomada de decisões aos usuários (TINOCO, 1996).

Devido à grande abrangência que o sistema de informação contábil alcança, acaba por apresentar algumas lacunas se considerarmos que existem alguns assuntos dos quais ele não trata. Pois se a contabilidade é um sistema de informação fundamental, ela deveria englobar também blocos de informação sobre: Informática/Processamento de dados, Marketing/Propaganda, qualidade, segurança, recursos humanos, área jurídica e relações públicas.

Sendo assim, a segregação da Contabilidade em ramos que busquem atender de forma mais adequada às necessidades de seus usuários e, assim, auxiliá-los na obtenção de informações úteis no gerenciamento das organizações e interesses, vê-se necessária. Considerando a divisão clássica tem-se: Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial.

Na Contabilidade Financeira, os objetivos e fundamentos estão relacionados com um grupo específico de usuários: os usuários externos. E na Contabilidade Gerencial está direcionada ao processo interno da informação contábil, auxiliando os gestores no processo de tomada de decisão, e servindo de um grande sistema necessário para estudos da estrutura de custos, assim como de outros fatores internos da organização.

A Contabilidade Gerencial, portanto, preocupa-se com informações relativas a aspectos internos, reprimindo a magnitude que a observação do contexto externo traria, além de concentrar seus esforços numa perspectiva de curto prazo, se relacionando diretamente com a estratégia empresarial.

Segundo o IFAC (1998), a contabilidade gerencial é o processo de identificação, medição, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações financeiras e operacionais usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro de uma organização e assegurar o uso dos recursos com responsabilidade. Representa a contabilidade destinada a prover informações úteis para a administração (ANTHONY, 1972).

## **2 2 Evolução da Contabilidade Gerencial para a Contabilidade Gerencial Estratégica**

Reforçando a nova tendência em que a Contabilidade Gerencial vinha assumindo quanto à geração de informações, Johnson & Kaplan (1993) afirmam que os sistemas de contabilidade gerencial das empresas são inadequados para a realidade atual, ou seja, devido à velocidade das mudanças tecnológicas e vigorosa competição empresarial, o sistema acaba por deixar de fornecer informações úteis e oportunas.

No entanto, Simmonds (1981) passa a sugerir que a habilidade do contador deveria ser usada junto com a análise de informações interna e com a apresentação de dados pertinentes aos competidores. Surgindo, assim, a Contabilidade Estratégica contribuindo para a obtenção de vantagem competitiva sustentável.

A Contabilidade Estratégica, deste modo, seria uma ramificação da Contabilidade Gerencial, tendo como objetivo fornecer informações essenciais não só para a tomada de decisão face a um problema específico. Visando prover e analisar os dados contábeis que dizem respeito à estratégia da empresa, de modo a prever mudanças nos cenários futuros e assinalar a necessidade de mudanças nas estratégias da empresa. (GOLDENBERG, 1994). Ela estaria mais voltada ao ambiente externo, como, por exemplo, a avaliação de informações

sobre a concorrência, os fornecedores e os clientes.

Segundo Silva, Santos e Ferreira (2007), essa ramificação da Contabilidade ainda não tem seus limites perfeitamente delineados, tratando-se de um campo emergente, no qual não se tem uma visão unificada do que vem ser Contabilidade Estratégica e como ela pode se desenvolver, como pode ser percebido pela literatura discordante e desarticulada existente sobre o tema. A Contabilidade Estratégica deve procurar identificar as estratégias que criam vantagem competitiva e clarificam o plano estratégico da empresa.

## **2 3 Abordagens da Contabilidade Estratégica**

### **2 3 1 Abordagens da Contabilidade Estratégica na Década de 80**

No início da década de 1980, Simmonds (1981) conceitua contabilidade gerencial estratégica como “a provisão e análise de dados da contabilidade gerencial sobre um negócio e seus competidores para o uso no desenvolvimento e monitoramento da estratégia do negócio”. Simmonds (*ibid*) evidencia o termo contabilidade gerencial estratégica, pioneiramente, como a informação contábil que auxilia a tomada de decisões estratégicas.

Embora sejam apontados os avanços da contabilidade em resposta aos avanços na gestão, na economia e na tecnologia da informação ao longo do tempo, Johnson e Kaplan (1987) comentam que as informações contábeis perderam relevância no atual processo de gestão. Essa opinião é baseada em um ambiente de competitividade, que traz a integração dos mercados e a tecnologia da informação como duas das principais características. Assim, a contabilidade gerencial convencional é aquela preocupada com informações restritas a aspectos internos da organização e numa perspectiva de curto prazo. Após as críticas de Johnson e Kaplan, estudiosos voltaram-se para a informação contábil no contexto estratégico.

Ao final da mesma década, Tricker (1989) relaciona estratégia de negócio e contabilidade gerencial com estratégia militar e inteligência militar ao ressaltar que os gerentes de contabilidade podem avaliar o impacto da estratégia através de informações internas e coletar informações sobre o posicionamento da concorrência, sintetizando a informação resultante tornando disponível para o processo estratégico.

No Brasil, a discussão sobre o assunto ganhou espaço desde 1987, quando Iudícibus (1987, p.15) afirma que “a Contabilidade Gerencial também se vale, em suas aplicações, de outros campos de conhecimento não circunscritos à contabilidade”.

### **2 3 2 Abordagens da Contabilidade Estratégica na Década de 90**

Segundo Ferreira (1992), “a contabilidade estratégica visa fornecer a informação correta, no tempo certo, no formato certo para ajudar a fazer a decisão correta para melhores lucros”. Ainda nesse contexto, Johnson e Kaplan (1993) reforçam essa ideia e voltam a comentar que as informações contábeis perderam relevância no atual processo de gestão:

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 de custos dos produtos e avaliação de desempenho dos gerentes.

Nesse cenário, teorias que na década passada mudaram a abordagem da Contabilidade Gerencial, como, por exemplo: pesquisa comportamental; teoria das organizações; teoria social e pesquisas voltadas à prática passaram a ter mais impacto sobre a Contabilidade Gerencial. Além dessas teorias, na busca da reformulação da Contabilidade Gerencial surge a abordagem da Contabilidade Estratégica.

Iudícibus (1994, *apud* FERREIRA *et. al.* 2007) apresenta uma indagação interessante sobre a temática, qual seja: será o sistema contábil gerencial em si que deve assumir uma dimensão estratégica, perfeitamente definida ou será o profissional, o controller, que pode materializar, pelo seu trabalho, essa função estratégica? O autor conclui que as duas vertentes estavam corretas, embora a primeira ainda esteja em seus estágios iniciais e a segunda – o profissional estrategista – deva ser uma necessidade constante. A grande dificuldade para o desenvolvimento da Contabilidade Estratégica apontada por Iudícibus (*Ibid.*) reside no fato de que usualmente os Sistemas de Informações Contábeis (SIC) e gerenciais são delineados tendo em vista o nível operacional e tático da organização 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.

Em meados da década de 1990, Goldenberg (1994) define que a contabilidade estratégica visa estimar comparativamente o valor da vantagem competitiva da empresa sobre seus concorrentes e avaliar os benefícios do rendimento dos produtos para a empresa sobre uma decisão de longo prazo. Ainda nesta década, Ward (1996 *apud* PADOVEZE, 2003, p. 95) listou os principais pontos a serem desenvolvidos nos sistemas de informações contábeis gerenciais para atender os diversos tipos de estratégia, relacionados abaixo:

- Contabilidade para estratégia competitiva: rentabilidade por segmento; contabilidade de competidores; contabilidade de rentabilidade de clientes; contabilidade para análise de rentabilidade de produtos.
- Contabilidade para estratégia corporativa: contabilidade para a estrutura organizacional (centros de custos, de lucros e contribuição e de investimentos); contabilidade de negócios com foco único; contabilidade para estratégias de diversificação; contabilidade de negócios integrados verticalmente; contabilidade para conglomerados; contabilidade para companhias multinacionais.
- Contabilidade para desenvolvimento dos negócios (funcional): contabilidade do ciclo de vida dos produtos; estratégias de lançamento de novos produtos; contabilidade para o crescimento dos negócios; contabilidade para análise do risco dos negócios.

Para Bob Ryan (1995), a contabilidade deve servir para habilitar os gestores a valorizar suas oportunidades e possibilitar um eficiente controle dos recursos consumidos. Segundo Lord (1996), apesar de muitos trabalhos sobre o assunto, ainda parece haver uma escassez de exemplos de contabilidade de gestão estratégica a ser utilizadas. Argumenta que as técnicas e os elementos da contabilidade de gestão estratégica podem, em muitos casos, já se encontrarem nas empresas. No entanto, as informações não podem ser quantificadas em valores contábeis e não podem ser coletadas e utilizadas por contadores de gestão. Pelo contrário, as técnicas de coleta e utilização de informações necessárias para a sobrevivência em um ambiente hostil e competitivo podem ser parte da gestão operacional das empresas.

Shank e Govindarajan (1997 *apud* GRZESZESZESYN; FERREIRA, 2004) afirmam que a contabilidade gerencial participa do processo cíclico estratégico, no qual se constitui a administração, a saber:

- Formular estratégias;
- Comunicar essas estratégias a toda a organização;
- Desenvolver e pôr em prática as táticas para implementar as estratégias; e
- Desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas de implementação da estratégia e depois o sucesso no alcance das metas estratégicas.

Para Dixon (1998, *apud* FERREIRA *et al* 2007) a Contabilidade Estratégica deve procurar identificar as estratégias que criam vantagem competitiva e clarificam o plano estratégico da empresa. Padoveze (2003, p. 95) cita que Martins, em 1998, destacou os fundamentos e enfoques a serem abordados pela contabilidade gerencial estratégica, apontados abaixo:

Fundamentos:

- Atenção a todos os credores ou depositários (*stakeholders*).
- Preocupação com o longo prazo.
- Inclusão dos indicadores de aderência ao Planejamento Estratégico.
- Uso de informações monetárias, físicas, de produtividade e de qualidade.
- Foco constante ao ambiente externo à empresa.

Enfoques:

- Custo dos competidores.
- Rentabilidade dos produtos dos competidores.
- Informações sobre o processo de gestão de preços de venda dos competidores.
- Capacidade produtiva dos concorrentes.
- Satisfação dos clientes em relação à concorrência.
- Motivos dos negócios perdidos.
- Grau de satisfação dos empregados.
- Imagem da empresa junto aos recrutadores e funcionários potenciais.
- Índice de absentéismo.
- Indicadores de produtividade X produtividade esperada.
- Evolução da qualidade dos fornecedores.
- Capacidade produtiva e saúde financeira dos fornecedores.
- Grau de relacionamento e satisfação com os fornecedores.
- Imagem institucional.
- Impacto na empresa das conjunturas econômica, política e social.
- Indicadores do mercado externo, importações, câmbio etc.
- Satisfação dos acionistas.
- Valor da empresa etc.

Stainer (1997) afirma que o foco da Contabilidade Gerencial tradicional nos custos internos deve ser ampliado para envolver fatores externos. Segundo Nossa e Holanda (1998) o sistema contábil gerencial tradicional traz inquestionáveis benefícios, porém não evidencia os tópicos que as organizações encaram quando estão tentando desenvolver uma estratégia competitiva.

Desde 1998, o *International Federation of Accountants* – IFAC – tem considerado a evolução da contabilidade gerencial em quatro estágios distintos a saber:

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

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

### 2.3.3. A partir do ano 2000

Citando o termo estratégia, Horngren, Foster e Datar (2000) incluem dentre os objetivos da contabilidade gerencial fornecer informações para:

- Formulação das estratégias gerais, implicando numa perspectiva de longo prazo. Assim, inclui decisões acerca do desenvolvimento de inovações e de produtos, bem como investimentos em ativos tangíveis e intangíveis (marcas, patentes, recursos humanos, dentre outros);
- Decisões de alocação de recursos baseadas em relatórios que demonstram a rentabilidade dos clientes e produtos, categorias de marcas, canais de distribuição, dentre outros.

Nos idos de 2000, o estudo intitulado “*An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices*”, de Guilding, Cravens e Tayles (2000) estabeleceu os seguintes parâmetros para orientar as práticas de contabilidade gerencial estratégica:

- Orientação para o mercado ou ambiental.
- Enfoque sobre competidores.
- Orientação para o futuro de longo prazo.

Nesse contexto, as práticas de contabilidade gerencial estratégica no estudo de Guilding, Cravens e Tayles (2000), cuja incidência e mérito foram testadas em grandes empresas dos EUA, Reino Unido e Nova Zelândia, foram identificadas como: custeio dos atributos; avaliação e monitoração da marca; avaliação do custo dos competidores; monitoração da posição competitiva; avaliação dos competidores baseada em DF publicadas; custeio do ciclo de vida; custeio de qualidade; custeio estratégico; precificação estratégica; custeio meta; e custeio da cadeia de valor. Cabe ressaltar que as práticas de contabilidade estratégica são inúmeras. Podemos citar os trabalhos de que relacionam a contabilidade gerencial e os investimentos da empresa (CAWENBERGH *et. al.*, 1996; SHANK, 1996; CARR; TOMKINS, 1996), ou ainda ser abordado o *balanced scorecard* (KAPLAN e NORTON, 1997), dentre outras.

Além disso, verificou-se também a utilização pouco expressiva (GUILDING, 2000) de algumas práticas de contabilidade estratégica, indicando a necessidade de participação mais dinâmica e proativa dos contadores. Fica registrado que as práticas pesquisadas não espelham o universo das práticas de contabilidade estratégica, indicando a possibilidade de aperfeiçoamento teórico nessa área.

Acontece que, segundo Roslender e Hart (2003), contabilidade estratégica é um termo aberto a várias interpretações, algo que se reflete na natureza variada da pesquisa a ele associados. É definida como uma tentativa de integrar *insights* contábeis relacionados à gestão e ao *marketing*, dentro de um contexto estratégico. Possui, até a presente data, enfoque nas técnicas de custeio e benefícios decorrentes atrelados aos produtos.

De acordo com os estudos de Guerreiro *et. al.* (2004), existe um *gap* entre a teoria e a

prática da contabilidade gerencial, na medida em que as empresas não utilizam de forma intensa os novos modelos propostos na teoria. Nesse contexto, as causas identificadas como geradoras desse problema correspondem aos hábitos instalados na organização. Os autores enfatizam também que os hábitos profundamente enraizados na mente dos indivíduos e na cultura do grupo são simplesmente aceitos, não importa quão adequados ou inadequados sejam para a organização. Adicionalmente, conhecer as verdadeiras causas do *gap* em lide facilita e permite o processo de implementação de mudanças e de melhoria nos sistemas de contabilidade gerencial.

Em verdade, a gestão de custos figura como ferramenta crucial para sobrevivência de inúmeras empresas. Porém, conforme entendimentos de Cooper e Slagmulder (2003), não basta reduzir custos e sim administrá-lo de modo estratégico, com a participação de clientes e fornecedores. Em resumo, a gestão estratégica de custos consiste na aplicação das técnicas de gestão de custos com dois objetivos simultâneos: reduzir custos e reforçar o posicionamento estratégico. Nesse cenário, os autores ressaltam que iniciativas que conduzem ao enfraquecimento do posicionamento estratégico são comparadas a “programas de redução de receita”, não devendo, portanto, ser implementadas.

Já, as pesquisas de Grzeszeszyn e Ferreira (2004) e de Silva, Santos e Ferreira (2007), contribuíram para demonstrar a percepção da contabilidade estratégica no meio acadêmico e empresarial, quanto aos seus méritos, uso, e compreensão do tema no Brasil, comparando, por sua vez, com os estudos realizados por Guilding *et al* (2000). Em linhas gerais, o estudo de 2004 constata uma compreensão do significado do termo contabilidade gerencial estratégica associada a um uso menos intenso. Ao confrontar os dados relacionados à percepção do uso e do mérito das práticas com os dados relacionados à compreensão e ao uso do termo “contabilidade gerencial estratégica”, verificou-se que pode estar ocorrendo uma postura estratégica por parte dos profissionais pesquisados, ensejando a relevância da informação contábil para o processo estratégico no qual se constitui a gestão. Já o ensaio de 2007, conclui que a contabilidade estratégica é um ramo em expansão. Fica claro a percepção dos docentes de que as práticas de contabilidade estratégica criam vantagem competitiva para empresas ou adicionam valor sobre seus competidores.

Segundo Godoy (2006), os contadores gerenciais de hoje são consultores internos, em vez de meros preparadores de relatórios. No Brasil, uma grande parte dos Contadores não tem formação em gestão empresarial, estratégia, e em política de negócios. O Contador ainda é visto como um profissional introvertido, compenetrado, com função de elaborar demonstrativos contábeis. Essa imagem está sendo alterada à medida que o Contador se dedica às funções de Controladoria e de apoio à gestão das organizações. Esse estereótipo do Contador, de ser um profissional menos expansivo, em parte, deve-se à sua formação. Godoy (*Ibid.*) defende que as Universidades deveriam lecionar Marketing Contábil para o estudante de Contabilidade, mas cabe, também, ao Contador assumir uma postura de se colocar à frente das decisões na empresa, naquilo que lhe compete. A importância dessa aproximação entre ciências administrativas e contábeis é relevante conforme afirma Lopes de Sá:

Entendo que tal será a aproximação da Contabilidade Gerencial com a Administração e tal será a importância daquela que até uma simbiose poderá ocorrer... Não creio que haveria perda de autonomia, mas, sim, um gigantismo tal da Contabilidade Gerencial que ela passaria a realizar uma simbiose no intento de produzir doutrinas onde se somariam os interesses comuns de tais disciplinas” (Lopes de Sá, 2002).

Em 2008, Cadez e Guilding publicam um trabalho que amplia o número de técnicas de Contabilidade Gerencial Estratégica anteriormente apresentadas na literatura. Sua contribuição científica oferece, ao invés das 12 (doze) de Guilding, Cravens e Tayles, 16

(dezesseis) práticas de Contabilidade Gerencial Estratégica divididas em 5 (cinco) categorias, conforme demonstrado no Quadro 1:

Custeio	Planejamento, Controle e Avaliação de Performance	Tomada de Decisão Estratégica	Contabilidade dos Competidores	Contabilidade dos Consumidores
Custeio dos Atributos	Avaliação da Performance Integrada	Custeio Estratégico	Avaliação do Custo dos Competidores	Análise da lucratividade dos consumidores
Custeio do Ciclo de Vida	Benchmarking	Precificação Estratégica	Monitoramento da Posição Competitiva	Análise do tempo de vida da lucratividade dos consumidores
Custeio da Qualidade		Avaliação da Marca	Avaliação da Performance dos Competidores	Avaliação dos Consumidores como Ativos
Custeio Meta				
Custeio da Cadeia de Valor				

Fonte: Cadez e Guilding (2008)

Quadro 1 – Práticas Gerenciais Estratégicas

Nesse sentido, o trabalho de Tillmann e Goddard (2008), ao demonstrar a utilização da contabilidade de gestão estratégica em uma empresa alemã, está preocupado em demonstrar como ela é percebida e aplicada na prática. Além disso, propõe uma teoria formal nascente de contabilidade gerencial estratégica, enfatizando, também, as diversas percepções dentro de uma mesma organização. Nesse contexto, as competências profissionais dos contabilistas de gestão são extremamente valorizadas, pois não é suficiente apenas saber das técnicas de contabilidade, e sim mais *know-how* proporcionado pela aprendizagem organizacional e de socialização no trabalho.

De acordo com Silva, Santos e Ferreira (2007), o arcabouço da Contabilidade Gerencial foi desenvolvido nas décadas de 60 e 70 a partir do estudo da estrutura de custos das empresas. Sendo um modelo ainda utilizado e visto como requisito fundamental na adaptação ao atual contexto econômico. Ainda de acordo com os autores, foi ocasionada certa descrença no fornecimento de informações realmente úteis pela Contabilidade Gerencial para a gestão das empresas, devido à desconsideração de questões tão relevantes da realidade empresarial.

A Contabilidade deve acompanhar o desenvolvimento da empresa, tanto a nível organizacional e operacional, quanto ao nível de negócios. Iudicibus (2005 *apud* GODOY, 2006) explanando sobre a temática de custos aponta para a contrapartida que a Contabilidade forçosamente precisa dar, para não ficar atrás dos avanços ocorridos nas empresas na área de qualidade total, na busca pela competitividade e maior eficácia nos negócios. Argumenta, ainda, que resultado é um conceito muito mais amplo que lucro contábil para englobar os mais variados indicadores de desempenho da entidade.

### 3 Análise e Considerações Finais

A partir das abordagens identificadas nas três décadas pesquisadas: décadas de 80 (oitenta), 90 (noventa) e 2000 (dois mil), foi possível identificar a evolução da Contabilidade Estratégica (CE). No quadro a seguir (Quadro 2), procuramos sintetizar tal evolução destacando opiniões dos principais doutrinadores da área, moldando, com isso, nossas considerações.

**CARACTERÍSTICAS SINTETIZADAS DA CONTABILIDADE ESTRATÉGICA**

<b>Década com início em 1980</b>	<b>Década com início em 1990</b>	<b>Década com início em 2000</b>
Objetivo: a provisão e análise de dados da contabilidade gerencial sobre um negócio e seus competidores para uso no desenvolvimento/monitoramento da estratégia do negócio.	Objetivo: fornecer a informação correta, no tempo certo, no formato certo para ajudar a fazer a decisão correta para melhores lucros.	Objetivo: fornecer informações para formulação das estratégias gerais e decisões de alocação de recursos.
As informações contábeis perderam relevância no atual processo de gestão. Estudiosos se voltam para a informação contábil no contexto estratégico.	Reforço da ideia de que as informações contábeis perderam relevância no atual processo de gestão.	Estabelecimento da orientação para o mercado ou ambiental, o enfoque sobre competidores e a orientação para o futuro de longo prazo como os parâmetros para orientação das práticas de contabilidade estratégica.
Relação da estratégia e contabilidade gerencial com estratégia militar.	O sistema contábil gerencial em si deve assumir uma dimensão estratégica, perfeitamente definida X O profissional, <i>controller</i> , pode materializar, pelo seu trabalho, essa função estratégica.	Afirmção de que contabilidade estratégica é um termo aberto a várias interpretações, algo que se reflete na natureza variada da pesquisa a ele associados.
A Contabilidade Gerencial também se vale, em suas aplicações, de outros campos de conhecimento não circunscritos à contabilidade.	Contabilidade estratégica visa estimar comparativamente o valor da vantagem competitiva da empresa sobre seus concorrentes e avaliar os benefícios do rendimento dos produtos para a empresa sobre uma decisão de longo prazo.	Existência de um <i>gap</i> entre a teoria e a prática da contabilidade gerencial, na medida em que as empresas não utilizam de forma intensa os novos modelos propostos na teoria.
	A contabilidade deve servir para habilitar os gestores a valorizar suas oportunidades e possibilitar um eficiente controle dos recursos consumidos.	Demonstração da percepção da contabilidade estratégica no meio acadêmico e empresarial, quanto aos seus méritos, uso, e compreensão do tema no Brasil
	Constata-se uma escassez de exemplos de contabilidade de gestão estratégica a ser utilizadas.	Os contadores gerenciais de hoje são vistos como consultores internos, em vez de meros preparadores de relatórios.
	A contabilidade gerencial participa do processo cíclico estratégico, no qual se constitui a administração.	16 (dezesseis) Práticas de Contabilidade Gerencial Estratégica divididas em 5 (cinco) categorias ( custeio, planejamento, tomada de decisão, contabilidade dos competidores e consumidores).
	A contabilidade estratégica deve procurar identificar as estratégias que criam vantagem competitiva e clarificam o plano estratégico da empresa.	Preocupação em demonstrar como a contabilidade de gestão estratégica é percebida e aplicada na prática.
	O sistema contábil gerencial tradicional traz inquestionáveis benefícios, porém não evidencia os tópicos que as organizações encaram quando estão tentando desenvolver uma estratégia competitiva.	

Quadro 2 – Características da CE sintetizadas por décadas

Na década de 80, tendo início conflitos mercadológicos devido ao crescimento da competitividade, tornou-se necessário avanços da contabilidade em resposta aos avanços na gestão, na economia e na tecnologia da informação. Entretanto, a contabilidade é vista como a

informação que auxilia a tomada de decisões estratégicas. Porém, tendo em vista a contabilidade gerencial convencional, a preocupação se volta a informações restritas de aspectos internos também limitados, acabando por perder relevância no processo de gestão. Já no Brasil, é quando a questão da Contabilidade Gerencial (CG) começa a ganhar espaço pela voz de Iudícibus (1987), trazendo discussões sobre o assunto.

O início da década de 90 reforça a ideia de que os sistemas de Contabilidade Gerencial das empresas são inadequados para a realidade. A CG estava deixando de fornecer informações úteis e oportunas para os gestores por não acompanhar o ritmo acelerado da competitividade e globalização. Portanto, acaba por surgir uma reformulação da CG, surgindo teorias diversas mudando sua abordagem, trazendo temas como comportamento organizacional, teoria da organização e social, etc. Surge, assim, a Contabilidade Estratégica.

No fim da década de 90, os estudos sobre Contabilidade Gerencial acabam por trazer novos enfoques e fundamentos para esse ramo da Contabilidade, deixando para depois do ano 2000 o aprofundamento e aprimoramento da estratégia empresarial. Os objetivos da CG começam a mudar. O foco passa a ser na formulação de estratégias gerais e na ajuda para tomada de decisão de alocação de recursos, se tornando essenciais para a empresa.

Começam a serem definidas técnicas de Contabilidade Estratégica e, nos anos 2000 (dois mil), a CE passa a ser vista como um termo aberto a varias interpretações. Entretanto, ainda se vê muito atrelada a técnicas de custeio e benefícios decorrentes ligados aos produtos. No exterior, as competências profissionais dos contabilistas de gestão passam a ser extremamente valorizadas. Enquanto que no Brasil, uma grande parte dos Contadores não tem formação em gestão empresarial e estratégica, pois as grades dos cursos de contabilidade, em sua grande maioria, não oferecem essa vertente, havendo essa busca nos cursos de especialização.

Para os próximos anos, espera-se que mais técnicas e abordagens para a Contabilidade Gerencial Estratégica venham por ser definidas, e desvincule o laço presente desta somente com a gestão de custos de recursos e produtos. A luz de alguns doutrinadores citados, a profissão contábil no Brasil só começará a ganhar mais força quando os currículos começarem a mudar, focando na especialização de contadores para gestão de empresas ou negócios.

Diante de todo o exposto, verificamos a diversidade de entendimentos acerca da expressão “Contabilidade Estratégica”, estando seu estudo em constante expansão. Entretanto, para estudos científicos, não houve mudanças significativas nos novos estudos publicados, e sim grandes avanços com relação a esse tema e uma proposta de adaptação das empresas para esse tipo de contabilidade.

Portanto, pode-se entender que há uma tendência para a Contabilidade Estratégica ser uma aplicação da contabilidade na geração de informações estruturadas, financeiras e não financeiras, nas mais variadas áreas, que possibilitem a mensuração e controle do desempenho da organização e da eficácia das estratégias organizacionais, além de trazer informações sobre os aspectos externos, como concorrência, fornecedores e clientes, colaborando, assim, com o crescimento da organização no longo prazo.

## Referências

CADEZ, S.; GUILDING, C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, 33, p.836-863, 2008. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com>>. Acesso em: Nov.2009.

CARR, C.; TOMKINS, C. Strategic investments decisions: the importance of SCM: a comparative analysis of 51 case studies in U.K., U.S. and German companies. **Management Accounting Research**, n. 7, p. 199-217, 1996.

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

FERREIRA, A. C. de S. A contabilidade estratégica e o mundo dos negócios. **Boletim do IBRACON**, ano XV, n. 171, p. 2-5, ago., 1992.

FREZATTI, F.; GUERREIRO, R. Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial. **Congresso USP**, 2004.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de Gestão: Uma abordagem Contextual e Organizacional**. 2. ed. São Paulo, Atlas, 1999.

GODOY, G. de. **Excelência em Desempenho e a Contabilidade**. São Paulo, 2006. Dissertação. Programa de estudos pós-graduados em ciências contábeis e financeiras da Pontifícia Universidade Católica – SP.

GOLDENBERG, M. da C.L. **Contabilidade Estratégica: o papel do controller no processo de planejamento estratégico**. 1994. Dissertação (Mestrado). São Paulo: FEA/USP, 1994.

GRZESZEZESZYN, G. Contabilidade Gerencial Estratégica: Conceito e Caracterização. **Revista Capital Científico: Guarapuava, Paraná**, 2005.

GRZESZEZESZYN, G.; FERREIRA, A. C. de S. Práticas de Contabilidade Gerencial Estratégica no Sul e Sudeste do Brasil: Uma Abordagem do Estudo “An International Comparison of Strategic management Accounting Practices”. **In: Encontro da ANPAD, EnANPAD**, 28., 2004, Curitiba. Anais. Curitiba: ANPAD, 2004. CD 1.

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**, n. 11, p. 113-135, 2000.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. **Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial**. Disponível em <[www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/51.pdf](http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/51.pdf)>. Acesso em Dez2009.

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

IUDICÍBUS, S. de. **Contabilidade gerencial**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1987.

JOHNSON, T.H.; KAPLAN, R.S., **Relevance Lost**. Boston: Havard Business School Press, 1987.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Gerencial - a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Estratégia em ação: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

LOPES DE SÁ, A. O futuro da contabilidade. **Revista Contábil & Empresarial FISCOLEGIS**. Dezembro, 2009. Disponível em:<<http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=/detalhesDestaques.jsp&cod=11391>>. Acesso em Dez, 2009.

LORD, B. R. Strategic Management Accounting: the emperor's new clothes. **Management Accounting Research**, n. 7, p. 347-366, 1996.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia de Investigação Científica Para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

NOSSA, V.; HOLANDA, V. B. de. A contabilidade estratégica e os sistemas de informações como suporte às decisões. **In: Congresso Brasileiro de Custos, 5.**, Anais. Fortaleza: UFC, 1998.

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

ROBIN, C.; SLAGMULDER, R. Redução de Custos com Inteligência. **HSM Management**, n. 40, Set-Out. 2003.

ROCHA, W. Gestão Estratégica. **In: Congresso Brasileiro de Custos, 6.**, 1999, São Paulo. São Paulo: FEA/USP.

ROSLENDER, R.; HART, S. J. In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. **Management Accounting Research**, Volume 14, Issue 3, September 2003, Pages 255-279.

RYAN, B. **Strategic Accounting for Management**. P. Brownell, Research Methods in Management Accounting. Thompson, 1995.

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

SILVA, P. D. A. da; SANTOS, O. M. dos; FERREIRA, A. C. de S. A percepção dos docentes quanto às práticas de contabilidade estratégica: um estudo comparativo. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo: FIPECAFI, v.18, n.44, (ago. 2007), p.44-59.

SIMMONDS, K. Strategic management accounting, **Management Accounting**, Vol. 59 No.4, 1881

STAINER, Allan. Productivity and strategic management accounting. **International Journal of Technology Management**, v. 13, n. 1, p. 57-67, 1997.

VEIGA, Walmir da Fonseca. **Contabilidade Gerencial Estratégica: O uso da contabilidade gerencial como suporte ao processo de gestão estratégica**. Síntese de dissertação de mestrado UNOPAR. Londrina: 2000.

TILLMANN, K; GODDARD, A. Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. **Management Accounting Research**, n.19, 80–102, 2008.

TRICKER, R. I. The management accountant as strategist. **Management Accounting**, 1989.