

CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA: INTER-RELACIONAMENTO DA CONTABILIDADE FINANCEIRA COM A CONTABILIDADE GERENCIAL

STRATEGIC MANAGERIAL ACCOUNTING: INTERRELATIONSHIP BETWEEN FINANCIAL AND MANAGERIAL ACCOUNTING

ERNANI OTT

ernani@mercado.unisinos.br

RESUMO

A globalização dos mercados, o crescente aumento da competitividade, a redução do ciclo de vida dos produtos, os avanços tecnológicos sem precedentes, entre outros, têm modificado profundamente a gestão das empresas e obrigado os dirigentes a dispor de informações capazes de orientá-los no estabelecimento dos objetivos, na eleição de estratégias e na sua implementação e controle. A contabilidade gerencial deve prover estas informações. Para tal, é necessário que se desvincule do âmbito exclusivamente interno da empresa, se aprofunde na parte externa, e adote uma dimensão estratégica dando lugar ao surgimento do novo enfoque contábil: contabilidade gerencial estratégica, tema central do presente artigo.

Palavras-chave: competitividade, informação, contabilidade gerencial estratégica.

ABSTRACT

Market globalization, expanding increase in competitiveness, reduction of products lifetime, unprecedented technology evolution, among other factors, have deeply changed business management and obligated managers to secure information that can guide them in the establishment of company targets and in the selection of strategies, as well as in the implementation and control of the same. Managerial accounting should provide such information. For that purpose, it needs to divest itself from the company's exclusively internal scenario, to go deeper into its external environment and adopt a strategic dimension that makes room for the onset of a new accounting approach, namely strategic managerial accounting, which is the focus of this paper.

Key words: competitiveness, information, strategic managerial accounting.

INTRODUÇÃO

Existe uma clara vinculação entre a contabilidade e o ambiente em que as empresas se encontram competindo, e onde a disciplina contábil se desenvolve, de tal forma que esta se encontra subordinada ao ambiente, ao mesmo tempo em que também o influencia.

Nesse sentido, Tua Pereda (1995, p.6), afirma que “a contabilidade e, portanto, um sistema contábil, não tem sentido nem justificativa se não está a serviço de um ambiente concreto”. O citado autor constata, igualmente, que tanto o ambiente como a contabilidade têm evoluído de forma constante, “num diálogo e inter-relação mútua, de maneira que a contabilidade tem refletido as mudanças do ambiente e, ao mesmo tempo, tem incidido sobre as mesmas” (p.14).

A contabilidade tem como principal função gerar informações que possibilitem aos usuários conhecer a realidade da unidade econômica e, com base nessas informações, estar capacitados a tomar decisões.

Considerando este fato, Glautier e Underdown (1986, p.22) assinalam que “a menos que as demonstrações contábeis tenham o potencial de influenciar decisões e ações, será difícil justificar os custos de prepará-las.”

O papel informativo da contabilidade também está caracterizado na Deliberação CVM nº 29/86 (p.21), ao defini-la como “um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade com relação à entidade objeto de contabilização”.

Portanto, a contabilidade é parte integrante de um sistema de informação, sepultando de vez o antigo conceito que a considerava um elemento destinado a cumprir determinadas exigências fiscais (Fowler Newton, 1982).

O SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A contabilidade financeira, elaborada com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade e a contabilidade

gerencial, que adota para sua elaboração o conceito de relevância, são consideradas como dois subsistemas que dão conformidade ao sistema de informação contábil.

Nesse sentido, Iglesias Sánchez (1995, p.725) assinala que “se considerarmos a ambos os subsistemas como dois conjuntos, sua interseção dará lugar a um terceiro subsistema de informação: a contabilidade de custos”.

Dessa forma, é possível representar o sistema de informação contábil como expresso na Figura 1.

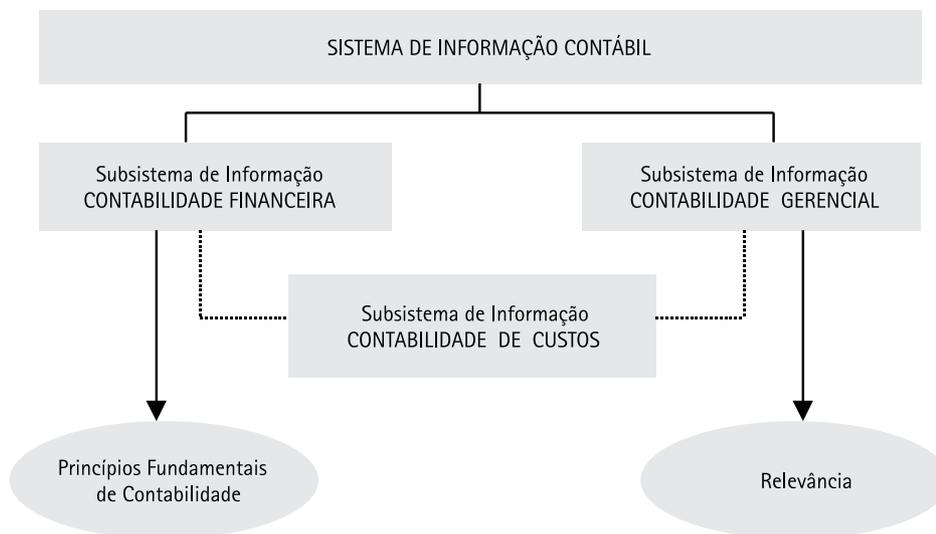


Figura 1 - Sistema de informação contábil.
Elaboração própria baseada em Iglesias Sánchez (1995).

Cada um desses subsistemas deve atender às demandas de informação dos distintos usuários, (Belkaqui,1992 *apud* Iglesias Sánchez,1995, p.726), a saber:

- 1 - Contabilidade financeira
Responsável pelo fornecimento de informações dirigidas a usuários externos.
- 2 - Contabilidade de custos
Responsável pela avaliação da produção e controle dos custos, objetivando minimizá-los.
- 3 - Contabilidade gerencial
Responsável pela geração de informações destinadas à tomada de decisões por parte dos dirigentes, estando enfocada para a maximização dos resultados.

Para Flegm (1996), a contabilidade deve assumir a condição de linguagem dos negócios do futuro. Para tanto, o autor sugere que seu ensino seja ampliado de tal forma que os

profissionais da contabilidade estejam em condições de analisar, interpretar e comunicar esta linguagem. Isso exige bons conhecimentos em disciplinas básicas de administração, com uma formação generalista que os capacite a atuar no âmbito de toda a empresa.

Pode-se dizer que a contabilidade se perfila como o principal sistema de informação dentro do sistema global de informação da empresa, fornecendo informações tanto para terceiros, por meio da contabilidade financeira, como para a adoção de decisões táticas e operacionais, por meio da contabilidade de custos e da contabilidade gerencial.

As informações necessárias para a tomada de decisões de caráter estratégico e estrutural serão fornecidas por um terceiro ramo da contabilidade: a contabilidade gerencial estratégica.

O processo evolutivo desses três ramos da contabilidade é contínuo, na medida em que buscam atender às deman-

das dos seus respectivos usuários, as quais, por seu turno, estão sofrendo mudanças permanentes (Álvarez López e Blanco Ibarra, 1990).

A Figura 2 representa o que tem sido denominado de estrutura contábil triangular, refletindo os três ramos da contabilidade a que se fez referência.

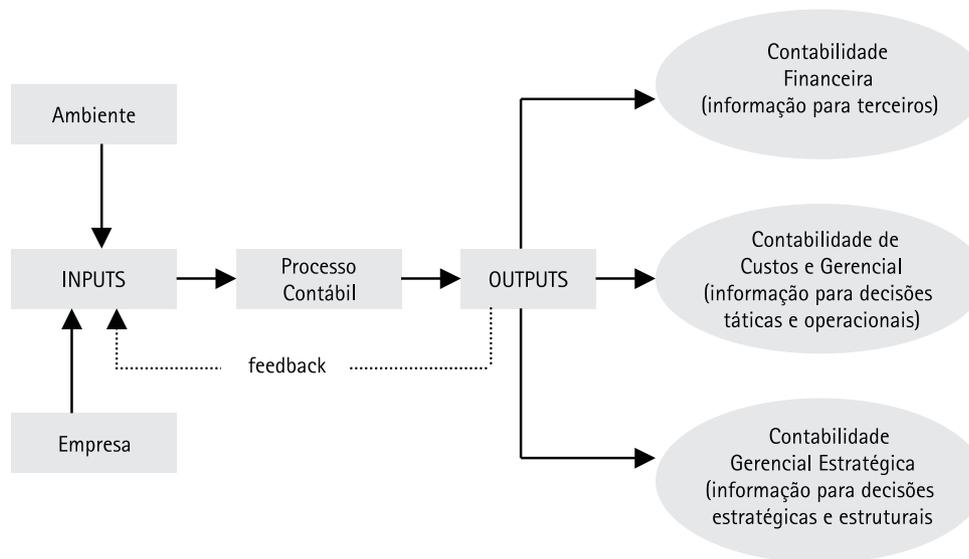


Figura 2 - Estrutura contábil triangular.

Fonte: Álvarez López e Blanco Ibarra, (1990, p. 546).

A CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial é considerada uma evolução e um aperfeiçoamento, tanto qualitativo como quantitativo, da contabilidade de custos (Álvarez López *et al.*, 1993; Sáez Torrecilla *et al.*, 1994).

A informação produzida no âmbito da contabilidade gerencial é uma informação que se destina ao uso interno da empresa, especialmente pelos tomadores de decisões.

Álvarez López *et al.*, (1993) fazem as seguintes considerações acerca de alguns aspectos relacionados com o campo de atuação da contabilidade gerencial:

- o fato de que a informação fornecida pela contabilidade gerencial seja utilizada no âmbito interno da empresa não impede que ao menos uma parte da mesma possa, atendendo a interesses da própria empresa, dirigir-se ao seu exterior como forma de revelá-la aos demais agentes econômicos interessados;
- para cumprir com sua função, a contabilidade gerencial tem que contar, necessariamente, com informações que procedem do exterior da empresa, tratando de combiná-las com os dados gerados no seu interior;
- a aplicação da contabilidade gerencial encontra acolhida não só na empresa, como unidade microeconômica por excelência, mas, também, no âmbito de qualquer outro tipo de entidade, inclusive de fins não lucrativos.

Bromwich (1988, p. 27) cita a definição de contabilidade gerencial apresentada pelo Comitê de Contabilidade Financeira e Gerencial da Federação Internacional de Contadores (IFAC):

O processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação (financeira e operacional), utilizada pela direção para o planejamento, avaliação e controle interno de uma organização e para assegurar o uso e a guarda de seus recursos.

Para o autor, trata-se de uma definição muito ampla e que compreende a totalidade das atividades dos contadores, além de ser conservadora na medida em que enfatiza os aspectos de acumulação e comunicação de informação, dando a entender que a dita informação é elaborada com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, limitando-se a dados rotineiros e sobre custos passados (estáticos), enquanto que a contabilidade gerencial deve ser dinâmica, com um posicionamento direcionado ao futuro.

Uma das mais importantes funções da contabilidade gerencial, que é o fornecimento de informação para apoiar o processo de tomada de decisões, não está contemplada na referida definição.

Além disso, depreende-se da definição que o contador gerencial está incumbido de prover informação para a dire-

ção, enquanto, segundo posicionamento de Bromwich (1988) e de outros tantos autores, o contador gerencial deve fazer parte do grupo diretivo, participando de forma integral nas decisões.

EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Bhimani e Bromwich (1992) assinalam que, durante os anos 1980, os estudiosos da contabilidade, especialmente nos Estados Unidos, manifestaram suas críticas aos procedimentos utilizados na contabilidade gerencial. Ponderavam que os sistemas tradicionais não consideravam a crescente pressão competitiva enfrentada pelas empresas, nem contemplavam o surgimento e o desenvolvimento de novas tecnologias, tornando imprescindível sua reformulação.

Constataram, também, que a contabilidade gerencial se encontrou de certa forma paralisada depois da 1ª Guerra Mundial, como resultado da grande importância e prioridade atribuída às informações produzidas pela contabilidade financeira, o que fez com que a contabilidade gerencial ficasse durante mais de setenta anos subordinada às exigências da contabilidade financeira, para a elaboração das demonstrações contábeis anuais.

Johnson e Kaplan (1988, p.15) chamam a atenção no sentido de que o redesenho dos sistemas de contabilidade gerencial devem estar enquadrados dentro de "um novo marco conceitual para reforçar o processo unitário de planejamento e controle, do qual se derivam as principais decisões da empresa".

Da mesma forma, para Álvarez López e Blanco Ibarra (1990a), a contabilidade gerencial tem estado excessivamente concentrada no curto prazo, devendo evoluir e estar capacitada a oferecer aos decisores informação relevante para o processo coerente de planejamento e controle, uma vez que, na atualidade, as empresas se encontram diante de:

- a) um incremento da competitividade, tanto no âmbito externo como interno;
- b) um ambiente cada vez mais instável, marcado pela incerteza;
- c) uma evolução tecnológica sem precedentes, tanto em instrumentos de informática, como nos processos e produtos;
- d) uma série de novas técnicas de gestão como: *just-in-time* (JIT), gestão da qualidade total (TQM), etc.;
- e) uma redução no ciclo de vida dos produtos.

O crescimento proporcional dos custos indiretos frente aos custos diretos, constatável na nova organização que utiliza cada vez mais intensivamente os avanços tecnológicos, impõe uma nova concepção da contabilidade gerencial com "o desenvolvimento de enfoques mais flexíveis... e a construção de um controle de gestão e medidas de desempenho mais eficientes" (Blanco Dopico, 1994, p.407).

Nesse sentido, Carballo Veiga (1990) identifica alguns aspectos que conformam o atual enfoque dos sistemas de contabilidade gerencial, destacando que:

- a) já não é suficiente ter uma série de dados disponíveis. O que se necessita na atualidade é informação. Por outro lado, a maior complexidade dos processos operacionais e o incremento das condições competitivas, reforçam a necessidade de simplicidade, rapidez, relevância e razoabilidade da informação que deve ser fornecida;
- b) a crescente instabilidade do ambiente requer uma informação baseada em maior grau em custos futuros;
- c) a progressiva redução da mão-de-obra direta como componente de custo do produto, provocada pela automatização dos processos de fabricação, faz com que a mesma já não sirva mais de base para o rateio dos custos indiretos, cada vez mais representativos;
- d) os custos fixos assumem cada vez maior relevância frente aos custos variáveis, em função dos investimentos em tecnologia, o que implica maiores custos de amortização e serviços de apoio à produção;
- e) o conhecimento da posição competitiva da empresa passa a ser um dado de grande relevância, "o que introduz a necessidade de medir-se parâmetros diferentes aos tradicionais da contabilidade de custos; mais qualitativos e mais ligados à estratégia da empresa" (p.25-27).
- f) os contadores podem e devem dispor de mais tempo e dedicação para as tarefas de concepção e manutenção dos sistemas de gestão, deixando as tarefas de coleta, acumulação e processamento da informação, a cargo dos meios informáticos.

Ao conceber-se um sistema de contabilidade gerencial, deve-se ter em conta alguns aspectos, entre os quais se destacam (Kaplan, 1984; Blanco Dopico, 1991):

- 1 - A contabilidade gerencial deve estar enquadrada na estratégia geral da empresa. Não pode figurar como uma disciplina isolada que desenvolve seus procedimentos e sistemas de medição divorciados das metas e estratégias da empresa.
- 2 - Além de determinar o objetivo do sistema de contabilidade gerencial, é necessário considerar a quem, de que forma e em que momento a informação deve ser dirigida.
- 3 - O sistema de contabilidade gerencial, além de considerar atributos como precisão e eficácia, deve ter flexibilidade suficiente para atender às distintas demandas dos dirigentes.
- 4 - O sistema de contabilidade gerencial deve deixar claro os desvios entre o previsto e o resultado efetivamente alcançado, proporcionando, ao mesmo tempo, condições para que os dirigentes possam tomar as decisões adequadas à consecução dos resultados esperados.
- 5 - O fator humano e a cultura da organização, entre outros, são elementos igualmente importantes a serem considerados na concepção do sistema de contabilidade gerencial.

Rippol Feliu (1995, p.48) acrescenta que o desenho da nova contabilidade gerencial, deve servir de base para fortalecer a responsabilidade da organização como um todo, com a inovação "tanto de produtos como de processos produtivos, administrativos e comerciais."

A DIMENSÃO ESTRATÉGICA DA CONTABILIDADE GERENCIAL

A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Na segunda metade dos anos 1970, os países industrializados do ocidente foram impactados pela denominada filosofia da excelência empresarial patrocinada pelo Japão, Taiwan, Coréia do Sul, etc., baseada na utilização de novas e mais avançadas tecnologias de produção e de novas filosofias de gestão das empresas (Nakagawa, 1993).

Como observa Nakagawa (1993), a competição entre as empresas, antes de 1970, se baseava principalmente em custos (sistema Ford), ao passo que, com o advento da filosofia da excelência empresarial, a competição está sendo realizada com base na qualidade e flexibilidade (sistema Toyota).

A orientação das empresas dentro dessa nova realidade deu origem à implementação da gestão estratégica de custos (*strategic cost management*), principalmente a partir dos trabalhos de Shank (1989) e Shank e Govindarajan (1989).

Contrariamente aos sistemas tradicionais de custos, a gestão estratégica de custos assume, na sua concepção, uma postura pró-ativa, orientada à gestão e redução de custos, planejamento, etc. (Nakagawa, 1993), e trata de relacionar o papel da informação contábil interna com o desenvolvimento e a implementação das estratégias de negócios (Shank, 1989; Shank e Govindarajan, 1989).

Shank (1989, p. 50) propõe que a gestão estratégica de custos leve em consideração a utilização, por parte dos dirigentes da empresa, "da informação de custos especificamente dirigida a uma ou mais das quatro etapas do ciclo de gestão estratégica (formulação das estratégias, comunicação das estratégias em toda a organização, implantação das estratégias e controle do desenvolvimento e implementação das estratégias). Considerando a gestão dos negócios como um processo cíclico contínuo formado por quatro etapas e tendo a informação contábil, em cada uma delas, um determinado papel."

Navarro Castillo e Álvarez de Novales (1996, p.2), por seu turno, definem a gestão estratégica de custos como sendo:

A provisão, análise e otimização dos custos do sistema de criação de valor da empresa, em comparação com os custos dos sistemas de criação de valor dos seus competidores e de outras organizações relevantes, utilizados para desenvolver e manter a tomada de decisões estratégicas da empresa, particularmente no que se refere ao nível e tendência dos consumos de seus recursos.

Assim considerada a contabilidade gerencial, pode-se extrair três importantes conclusões (Shank e Govindarajan, 1993):

- a) a contabilidade deve estar a serviço da gestão, o que equivale a dizer que ela não é um fim em si mesma. Suas técnicas ou sistemas terão validade na medida em que propiciam sucesso à empresa;
- b) técnicas ou sistemas específicos devem ser adotados considerando a finalidade para a qual é elaborada a informação. Algumas análises contábeis válidas para uma determinada finalidade, não o são para outra;
- c) todos os sistemas contábeis devem apresentar consistência entre seus diversos elementos e, naturalmente, com o contexto estratégico.

O acompanhamento do consumo de recursos numa estrutura de gestão estratégica de custos requer a adoção de uma visão interna e externa da empresa, denominada cadeia de valor. Esta representa um conjunto de atividades estratégicas que a empresa desenvolve em suas distintas áreas funcionais e que são relevantes para a compreensão do comportamento dos seus custos, assim como de suas fontes de diferenciação existentes e potenciais.

Essas atividades incluem o desenho, a produção, a distribuição e os serviços (Porter, 1987).

Através da cadeia de valor, constata-se a forma com que a empresa gera valor a partir das atividades desenvolvidas, constituindo-se em sua vantagem competitiva (Porter, 1987).

Para Tachibana *et al.* (1995, p. 288-289),

a cadeia de valor da empresa se encontra encaixada num sistema que inclui as cadeias de valor dos fornecedores e dos clientes. A empresa pode intensificar sua lucratividade compreendendo não somente sua própria cadeia mas, também, como suas atividades de valor se ajustam dentro da cadeia de valor dos fornecedores e clientes.

Vantagens obtidas com a utilização da gestão estratégica de custos

As vantagens que a utilização do conceito de gestão estratégica de custos apresenta sobre os sistemas tradicionais de custos são, entre outras (Nakagawa, 1993):

- 1 - Eliminação das atividades que não agregam valor

A competitividade no mercado global tem-se apresentado mais favorável àquelas empresas que vêm adotando uma postura firme na eliminação de todos aqueles custos de atividades que não agregam valor ao produto, sem que seus atributos sejam afetados.

O conceito de valor não agregado é muito mais visível no âmbito das atividades relacionadas com a produção: materiais, produtos em processo e acabados, que se encontram parados dentro da empresa. Os custos incorridos poderiam ser reduzidos ou eliminados se, por

exemplo, a empresa adotasse um fluxo contínuo dos produtos através do processo de produção.

2 - Sistema de contabilidade baseado nas atividades

Na concepção da gestão estratégica de custos está muito clara a idéia de que são as atividades desenvolvidas na empresa que causam os custos.

Com a utilização da contabilidade por atividades, a empresa obtém informação sobre a atividade financeira e operacional das atividades mais relevantes levadas a efeito. Dessa forma, o desenho conceitual da gestão estratégica de custos deve basear-se na contabilidade por atividades, uma vez que é a partir dessa que se examinam determinados pontos importantes, entre os quais se destacam:

- a) a descrição do processo produtivo;
- b) o estabelecimento de um denominador comum entre a contabilidade gerencial, a medição das atuações e a gestão dos investimentos, e
- c) a identificação das atividades que não agregam valor.

3 - Objetivos previstos pelo mercado, incluindo o custo-meta.

A característica desse sistema de custeio é a de que ele adota o mercado como ponto de referência, partindo-se do preço de venda necessário para alcançar uma participação desejada no mesmo.

Em setores industriais competitivos, o custo inicial de um produto não serve de base para o estabelecimento do seu preço de venda. O custo deve adequar-se às condições de mercado.

4 - Melhoria no acompanhamento dos custos a partir de relatórios de gestão

Os relatórios de gestão devem ser preparados com base numa correta captação dos custos.

Determinando-se a relação causa-efeito entre as atividades e o custo dos produtos, pode-se chegar a uma melhor atribuição dos custos, resultando relatórios de gestão mais adequados.

A CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA

No atual cenário competitivo, a contabilidade gerencial adquire particular relevância, na medida em que deve estar capacitada a produzir informações estratégicas capazes de apoiar adequadamente o processo de tomada de decisões estratégicas que servirão para direcionar as ações futuras na empresa (Álvarez López e Blanco Ibarra, 1993a).

Para alcançar tal objetivo, a contabilidade gerencial é obrigada a se desvincular da planta da fábrica e dirigir-se, também, às questões relacionadas com o mercado e os desafios que dele provêm, além de preocupar-se com a medição do valor agregado da empresa frente aos seus competidores (Bromwich, 1990).

Isso exige um atributo a mais da contabilidade gerencial que é a análise do desempenho da empresa no mercado, uti-

lizando, segundo Bromwich (1990, p.28), "variáveis estratégicas num horizonte de decisão suficientemente longo para que o planejamento estratégico seja exitoso".

Ward (1992, p.155) assinala que, para a contabilidade gerencial se tornar um verdadeiro instrumento de apoio às decisões empresariais, deve "avaliar o impacto do ambiente externo tão bem quanto as interrelações financeiras internas relevantes".

Tendo-se em conta que a direção estratégica deve prestar a máxima atenção ao ambiente externo e ao desenvolvimento interno da empresa, a área da contabilidade gerencial assume, necessariamente, uma dimensão estratégica, transformando-a no que vem sendo denominado de contabilidade gerencial estratégica (Ward, 1992).

A existência desse novo enfoque contábil é justificada por Álvarez López e Blanco Ibarra (1993a), ao mencionar que:

- a) a análise do ambiente externo não encontra acolhida no âmbito da contabilidade interna;
- b) a estratégia não tem sido considerada pela maioria dos estudiosos nos fundamentos da contabilidade gerencial;
- c) as análises interna e externa da organização não são tratadas com o devido rigor, extensão e coerência pela contabilidade gerencial.

Definição de contabilidade gerencial estratégica

A primeira definição de contabilidade gerencial estratégica surgiu num simpósio promovido pelo Instituto de Contadores de Custos e Gerenciais (*Institute of Cost and Management Accountants*) celebrado em Oxford, no mês de janeiro de 1981, num trabalho apresentado pelo professor Kenneth Simmonds, denominado Contabilidade Gerencial Estratégica (*Strategic Management Accounting*).

Simmonds (1981, p.26) define a contabilidade gerencial estratégica como:

o provisionamento e análise dos dados da contabilidade gerencial acerca de um negócio e de seus concorrentes, para usá-los no desenvolvimento e vigilância da estratégia do negócio, em particular os níveis e tendências dos custos e preços, quantidades, cota de mercado, cash-flow e a proporção de demanda dos recursos totais da empresa.

Como se observa, o autor enfatiza que a contabilidade gerencial deve estar atenta tanto no que se passa na empresa, quanto no seu ambiente externo, contribuindo para a avaliação e o desenvolvimento da posição competitiva de cada unidade de negócio.

Bromwich (1990, p.28) por seu turno, define a contabilidade gerencial estratégica como sendo:

o provisionamento e análise de informação financeira sobre os mercados de produtos da empresa e o custo e estrutura de cus-

to dos competidores e a vigilância da estratégia da empresa e de seus competidores nestes mercados, em distintos períodos e com uma ênfase no longo prazo.

O maior sucesso no século XXI, segundo Porter (1987), estará reservado àquelas empresas que estiverem em condições de dispor da melhor informação, a qual, por seu turno, é obtida mediante a análise do ambiente e da organização, resultando de sua adequada relação, a terceira parte que compõe o diagnóstico da empresa e corresponde à avaliação de sua posição competitiva atual.

À contabilidade gerencial estratégica cabe a importante tarefa de avaliação dessas três partes do diagnóstico empresarial (Álvarez López e Blanco Ibarra, 1992).

Objetivos da contabilidade gerencial estratégica

As empresas obtêm os seus lucros no mercado e é, também, no mercado que as mesmas sofrem constante pressão dos competidores. Considerando esse fato, Bromwich (1988) assinala que a contabilidade gerencial estratégica tem como objetivo a avaliação das vantagens comparativas da empresa frente aos seus competidores e a avaliação dos lucros proporcionados pelos produtos ao longo de sua vida útil, bem como dos lucros que a mesma alcança com a venda de seus produtos à longo prazo.

Conclui que a contabilidade gerencial estratégica não deve preocupar-se unicamente em recolher dados sobre os negócios dos competidores, mas, sim, requer-se da mesma (Bromwich, 1988, p.27):

1 - A avaliação dos lucros dos produtos da empresa sob:

- "a) a perspectiva do cliente
 - incremento da qualidade do produto;
 - redução de custos e preços;
 - aumento do nível de confiança, redução das reclamações sobre serviços, pedidos de garantia, etc.;
 - maior flexibilidade de resposta às demandas dos clientes;
 - novos produtos.
- b) a perspectiva da empresa
 - maior flexibilidade na produção;
 - melhor serviço pós-venda;
 - redução do risco."

2 - A estimativa dos custos da empresa em relação aos seus competidores

Para alcançar este objetivo, é fundamental que sejam estimados os lucros relativos alcançados pela empresa, como resultado de economias de escala e de economias proporcionadas pela carteira de seus produtos.

É importante, também, que a empresa esteja preocupada em estimar a importância dos custos fixos, assim como pela redução de custos gerados com barreiras de entrada.

3 - A ênfase no custo do ciclo de vida dos produtos

Para tal, é necessário calcular-se o valor atual da empresa, os elementos que o compõem, além do acompa-

nhamento e da aprovação das mudanças no transcurso do tempo.

Assim, a contabilidade gerencial estratégica desempenha um papel relevante na formulação dos planos de longo prazo da empresa, na formulação da estratégia corporativa, na elaboração de prognósticos e na avaliação dos competidores (Bromwich, 1988), ressaltando a posição competitiva relativa da organização, já que é justamente por meio da obtenção de vantagens competitivas que os resultados são alcançados (Ward, 1992).

O sistema de contabilidade gerencial estratégica deve, pois, proporcionar à alta direção da empresa as informações relevantes e oportunas para apoiar suas decisões estratégicas e estruturais (Ward, 1992; Álvarez López e Blanco Ibarra, 1993).

Álvarez López e Blanco Ibarra (1990a) completam essas idéias, assinalando que incumbe também à contabilidade gerencial estratégica, a interpretação e a comunicação da informação necessária para o estabelecimento e a eleição da estratégia, bem como para sua implementação e controle.

Isso implica considerar tanto o ambiente externo (informação externa) como a própria organização (informação interna) e sua provável evolução.

Dessa forma, além do fornecimento de informação sobre o desempenho relativo da empresa, a contabilidade gerencial estratégica deve analisar dados obtidos no mercado e que se referem ao grau de satisfação dos clientes, ajudando no estabelecimento da posição competitiva da mesma (Álvarez López e Blanco Ibarra, 1993).

Kawada e Johnson (1993) consideram que a chave para uma adequada estruturação da contabilidade gerencial estratégica é:

- a) adotar uma aproximação holística;
- b) expandir e fortalecer a orientação externa dos processos de negócios;
- c) planejar em primeiro lugar o produto; e
- d) integrar funcionalmente a produção e a contabilidade.

Obtenção e interpretação de informação estratégica

A contabilidade gerencial estratégica analisa uma série de dados que têm origem principalmente nas três fontes a seguir (Álvarez López e Blanco Ibarra, 1993a):

- a) na contabilidade financeira e na contabilidade de custos/gerencial;
- b) no ambiente externo e em outras áreas econômicas e
- c) em informações não financeiras da empresa.

Estes dados, uma vez integrados e analisados, produzem a informação estratégica que permite determinar a posição competitiva da empresa, indispensável à elaboração de suas estratégias.

As inter-relações da contabilidade financeira e gerencial com a contabilidade gerencial estratégica podem ser visualizadas na Figura 3.

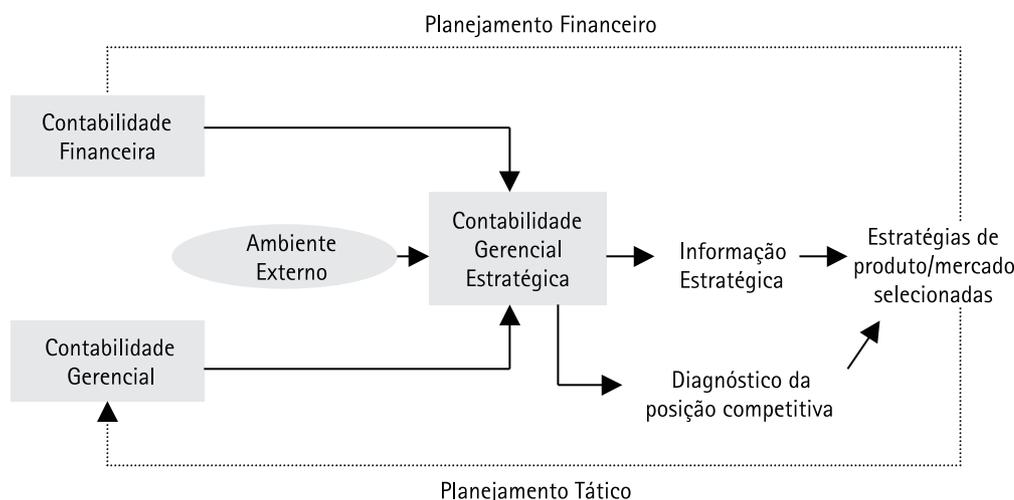


Figura 3 - Inter-relacionamento da contabilidade financeira e gerencial com a contabilidade gerencial estratégica.
Fonte: Alvarez Lopes e Blanco Ibarra (1991a, p. 5).

Avaliação ou análise do ambiente externo

Para obter sucesso nas suas estratégias, é fundamental que a organização se adapte ao ambiente competitivo como forma de garantir sua sobrevivência e crescimento.

A amplitude e profundidade da análise do ambiente externo dependem, frequentemente, da natureza da atividade industrial e do grau de conhecimento, experiência e capacidade de julgamento do analista.

Este deve buscar a compreensão integral do ambiente externo, tratando de identificar e analisar as oportunidades que ele oferece e que devem ser aproveitadas ao máximo pela empresa, bem como as ameaças que, se não forem neutralizadas adequadamente, podem significar um risco considerável para a sua sobrevivência.

No diagnóstico devem ser consideradas as forças mais cruciais identificadas pelos pesquisadores, sendo aconselhável, por isso, segmentar o ambiente de acordo com referidas forças.

Segundo McNamee (1988), essas forças são:

1 - Segmento competitivo

A essência do processo de formulação de estratégias consiste em lidar com a concorrência. A esse propósito, Porter (1980) sustenta que o grau de concorrência de uma indústria gira em torno de cinco forças competitivas básicas que são:

- a) a ameaça representada por novos participantes na indústria;
- b) a intensidade que assume a rivalidade dos competidores já existentes;
- c) a pressão de produtos ou serviços substitutos;
- d) o poder de negociação dos concorrentes; e

e) o poder de negociação dos fornecedores

As estratégias empresárias dependem da sensibilidade da organização frente às forças competitivas e sua capacidade de enfrentá-las com eficácia.

2 - Segmento marketing

Este segmento tem uma relação muito próxima com o segmento competitivo. Representa a capacidade de absorção pelo mercado, dos produtos ou serviços oferecidos pela organização.

Um ponto muito importante a considerar é a análise do ciclo de vida dos produtos da empresa, objetivando determinar a fase em que cada um se encontra: desenvolvimento, crescimento, maturidade ou declive.

A sobrevivência a longo prazo da organização, depende da capacidade em adaptar seus produtos às necessidades e desejos dos clientes. Ela representa um aspecto essencial da direção estratégica.

3 - Segmento economia

Trata-se de compreender os objetivos econômicos nacionais e sua respectiva transformação em políticas, como base para determinar os possíveis efeitos que podem causar na organização.

Do ponto de vista da análise estratégica, o segmento economia pode ser dividido em economia mundial e economia nacional.

4 - Segmento legal/governo

As operações presentes e futuras de uma organização estão sujeitas a sofrer impactos provocados, tanto pela legislação nacional, como internacional. É o caso, por exemplo, de barreiras alfandegárias contra a importação de certos produtos.

O papel do governo normalmente é dividido em duas categorias para efeitos de análise do ambiente externo: atuação em favor das empresas e atuação inibitória em determinadas atividades.

5 - Segmento sócio-cultural

A este respeito cabe examinar quais são as influências sociais que afetam ou poderão afetar a organização. Nas mudanças sociais podem produzir-se certas oportunidades suscetíveis de serem aproveitadas pela organização e certas ameaças para as quais essa deve estar atenta, com o fim de neutralizá-las.

6 - Segmento tecnológico

Os avanços tecnológicos podem ter repercussão importante em determinados setores industriais, afetando, por exemplo, os processos produtivos, matérias-primas, produtos finais, processos administrativos, etc.

Como ocorre com os demais segmentos, o analista deverá considerar as oportunidades e ameaças ao efetuar a análise do ambiente tecnológico.

Avaliação ou análise da organização

A contabilidade gerencial estratégica intervém na análise da organização, avaliando e estudando as grandezas econômico-financeiras que mais se relacionam com o ambiente, como preço de venda, unidades físicas e monetárias vendidas, custos unitários e totais, margens de contribuição para cada produto ou segmento lucrativo, margens de lucro, *cash-flow*, etc. (Álvarez López e Blanco Ibarra, 1990b).

Na análise da organização, deve-se considerar as seguintes partes (McNamee, 1988):

1 - Cultura

Em cada organização há uma série de valores e atitudes que se propagam em toda a sua extensão, e que fazem com que os colaboradores tenham um comportamento dirigido para a consecução dos objetivos propostos. Esses valores e atitudes conformam a cultura da organização.

2 - Poder

O poder equivale à habilidade que tem determinada pessoa ou grupo de pessoas de influenciar o comportamento de outras pessoas ou grupos. O conhecimento do processo de poder na organização ajuda na interpretação de suas estratégias, operações e comportamento.

3 - Liderança

O sucesso ou fracasso de uma organização tem relação direta com a direção estratégica adotada. Uma liderança eficaz pode ser obtida tanto com a utilização de uma dimensão autocrática e coercitiva, como através de uma direção democrática e participativa.

Num sistema de direção estratégica, a liderança deve estar em sintonia com a organização, possibilitando alcançar uma gestão eficiente. Isso é mais relevante que o próprio estilo adotado.

4 - Objetivos

Os objetivos devem manter uma estreita relação com a missão geral da organização, uma vez que significam o ponto de partida básico da análise estratégica (Álvarez López e Blanco Ibarra, 1992).

Enquanto a missão ou finalidades gerais da organização estão expressas em termos qualitativos como ótimo serviço ao cliente, melhor qualidade possível, integração máxima do pessoal, etc., os objetivos se expressam em termos quantitativos como percentagem de rentabilidade sobre as vendas e/ou capitais, participação relativa no mercado, incremento percentual nas vendas, etc.

5 - Estrutura organizacional

O exame da estrutura organizacional é importante, uma vez que deve ser adequada aos objetivos perseguidos pela organização, suas estratégias e operações. Portanto, o desempenho de uma organização depende, em grande parte, de sua estrutura organizacional.

6 - Análise funcional

Permite identificar as forças e fraquezas que as distintas funções da organização apresentam, ou seja, de que forma os objetivos gerais estão traduzidos em subobjetivos e metas para cada função, devendo estes estar orientados para a consecução daqueles.

O perfeito equilíbrio entre as distintas funções nem sempre é possível, já que há momentos em que algumas devem ser potencializadas mais que outras.

Álvarez López e Blanco Ibarra (1992, p.33) citam, como exemplo:

na etapa de crescimento das vendas predomina a função de marketing mais que a de controle (força na função de finanças e contabilidade). Pelo contrário, em situação de crise ou decadência, pode ser mais importante potencializar o controle.

Determinação da posição competitiva da organização

A última parte do diagnóstico se refere à determinação da posição competitiva da organização.

A contabilidade gerencial estratégica contribui no processo de determinação da posição competitiva da organização, fornecendo à alta direção informações (Álvarez López e Blanco Ibarra, 1994):

a) relacionadas com os competidores:

- produtos e serviços, desenho, custo, qualidade, preços, etc.;

- canais de distribuição e serviço pós-venda.

b) relacionadas com o grau de competitividade do setor:

- oportunidades e ameaças do ambiente externo;

- forças e fraquezas da empresa.

c) relacionadas com as estratégias seguidas pelas empresas consideradas excelentes (*benchmarking*).

O responsável pela contabilidade gerencial estratégica

Considerando-se o papel que deve desempenhar a contabilidade gerencial estratégica numa organização, cabe esperar que o seu responsável se comprometa com a gestão empresarial.

Na maioria das organizações este profissional é denominado *controller* e começa também a ser chamado de gerente ou diretor de informação.

Nessa condição, o mesmo deve integrar o grupo diretivo, desenvolvendo uma atitude positiva no apoio à decisão e na avaliação do desempenho da empresa, além de participar do processo de planejamento estratégico, pois é o responsável pelo sistema de informação estratégica, gerado com base no conceito de contabilidade gerencial estratégica (McNair *et al.*, 1989; Goldenberg, 1994).

Nas empresas que adotam o sistema de custos baseado nas atividades (ABC), esse profissional é a pessoa mais capacitada para determinar os fatores que comandam os custos e que orientam sua distribuição, constituindo-se num elemento ativo do processo de redução de custos (Castelló Taliani, 1991).

Alet (1988) assinala que, a partir da verdadeira revolução nos meios disponíveis para o tratamento da informação e das mudanças no mundo competitivo, o responsável pela contabilidade gerencial estratégica vem adquirindo uma posição de destaque, sendo chamado para assumir o papel de executivo - chave dentro da parte estratégica da organização.

Para Pipkin (1989), esse profissional se encontra em ótimas condições para liderar o processo de planejamento e controle da empresa, uma vez que é quem melhor a conhece na sua totalidade. Isso o converte numa parte integral do processo de tomada de decisões empresariais.

Mackey (1991) também observa a evolução desse profissional rumo à gestão e assinala que o sistema de contabilidade gerencial tem que produzir medidas de custos e rendimentos (não sempre de natureza financeira) que enfatizem a relevância. Ressalta que, ao relacionar-se diretamente com as decisões gerenciais, esse profissional está em melhores condições de levar a bom termo as mudanças necessárias nos dados contábeis, tornando-os mais compatíveis com as novas tecnologias.

Para Nakagawa (1987, p.2), o *controller* deve encarregar-se da projeção, da implementação, da coordenação e da manutenção de um sistema de informação que possa suprir, adequadamente, as necessidades informacionais do processo de planejamento e controle da empresa.

Em Kunz (1996), se recolhem alguns comentários sobre as mudanças que a empresa 3M vem realizando no seu departamento de controladoria, visando a adaptá-lo às exigências atuais:

- a especialização no cálculo de custos exigida no passado está sendo substituída por uma experiência empresarial e financeira mais diversificada;

- está sendo exigido dos *controllers* um melhor equilíbrio nos conhecimentos de contabilidade, sobre a empresa em geral e sobre os recursos humanos;

- os *controllers* estão reconhecendo o efeito que a mudança dos fatores externos provoca sobre sua função;

- os *controllers* estão conscientes da necessidade de reduzir seus ciclos de tempo, através de uma maior aproximação aos seus "clientes";

- os *controllers* estão se adaptando às condições competitivas do exterior que influenciam e impulsionam a empresa;

Analisando o papel da contabilidade gerencial estratégica no processo de adoção de decisões, Álvarez López e Blanco Ibarra (1991a, p.26) consideram que a alta missão do responsável pela mesma tem três funções básicas:

"a) comunicar, em tempo oportuno, informação estratégica relevante à alta direção para apoiar o processo de adoção de decisões estratégicas e estruturais;

b) liderar o processo, mais ou menos formalizado, de planejamento estratégico e de seu controle, que guie a atuação da empresa nos próximos anos;

c) participar da tomada de decisões estratégicas e estruturais, devido aos amplos conhecimentos de tipo generalista que possui da empresa no seu conjunto".

CONCLUSÃO

A gestão empresarial vem sofrendo significativas modificações nos últimos anos, em função das mudanças cada vez mais intensas e mais rápidas do ambiente competitivo, que tem passado de estável a turbulento, aumentando o grau de dinamismo, complexidade e incerteza no campo empresarial.

Por encontrar-se estreitamente vinculada ao ambiente que circunda as organizações, a contabilidade reage às suas mudanças e busca dar as respostas adequadas às demandas de informação requeridas pelos dirigentes, para garantir a sobrevivência e o desenvolvimento das mesmas.

Os modelos e procedimentos utilizados na contabilidade gerencial tradicional já não dão estas respostas, devendo a mesma adotar uma dimensão estratégica para possibilitar, também, o fornecimento de informações de caráter estratégico e estrutural à alta direção.

Para tanto, faz-se necessário que a informação contábil dê ênfase aos fatores críticos de sucesso, incorporando às informações financeiras tradicionais, informações de caráter não financeiro. Tal exigência deu lugar ao surgimento, nos últimos anos, de dois novos e importantes enfoques no âmbito da contabilidade gerencial tratados neste artigo: a gestão estratégica de custos e a contabilidade gerencial estratégica.

Referências

ALET, J. 1988. *Perspectivas de la Contabilidad Directiva y del Controller en España. XXV Años de Contabilidad Universitaria en España*. Madrid, Instituto de Planificación Contable.

- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. e BLANCO IBARRA, F. 1990. El marco de la contabilidad de gestión: la contabilidad de dirección estratégica. In: *Técnica Contable*, XLII:545-552.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. e BLANCO IBARRA, F. 1990a. La contabilidad de gestión en el ámbito de un nuevo paradigma contable: la contabilidad de dirección estratégica. In: *Técnica Contable*, XLII:305-318.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. e BLANCO IBARRA, F. 1990b. El marco de la contabilidad de gestión: la contabilidad de dirección estratégica. In: *Técnica Contable*, XLII:545-552.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. e BLANCO IBARRA, F. 1991. Evolución de la contabilidad de gestión. *Partida Doble*, 11(abril):4-13.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. e BLANCO IBARRA, F. 1991a. La contabilidad de dirección estratégica en el proceso de adopción de decisiones. *Partida Doble*, 18(diciembre):21-27.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. e BLANCO IBARRA, F. 1992. Información contable relevante para apoyar el proceso de planificación estratégica. In: *Técnica Contable*, XLIV:21-36.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. e BLANCO IBARRA, F. 1993. La contabilidad de dirección estratégica en el proceso empresarial de mejora continua. In: *Técnica Contable*, XLV:768-786 e 800.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. e BLANCO IBARRA, F. 1993a. Enfoque sistémico de la contabilidad de dirección estratégica. In: *Técnica Contable*, XLV:469-486 e 494.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. e BLANCO IBARRA, F. 1994. La contabilidad directiva en el proceso de optimización de la gestión empresarial. In: *Técnica Contable*, XLVI:689-704.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. et al. 1993. *Introducción a la contabilidad de gestión*. Madrid, McGraw-Hill Interamericana de España S.A. (coordenação de Vicente Ripoll Feliu).
- BELKAOUI, A. 1992. *The new foundations of Management Accounting*. New York, Quorum Books, Westport. (citado em Iglesias Sánchez, 1995, op.cit.)
- BHIMANI, AI e BROMWICH, M. 1992. Management Accounting: evolution in progress. In: C. DRURY (ed.). *Management Accounting Handbook*. U.K., CIMA, p.14-35.
- BLANCO DOPICO, M.I. 1991. La contabilidad estratégica como respuesta de la contabilidad de gestión frente a las tecnologías innovadoras. In: *Técnica Contable*, XLIII:61-68 e 86.
- BLANCO DOPICO, M.I. 1994. *Contabilidad de Costes - Análisis y Control*. Madrid, Ediciones Pirámide S.A.
- BROMWICH, M. 1988. Managerial Accounting Definition and Scope - from a Managerial View. *Management Accounting*, U.K. September:26-27.
- BROMWICH, M. 1990. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1/2):27-46.
- CARBALLO VEIGA, J.F.P. 1990. *Control de la Gestión Empresarial*. Madrid, ESIC Editorial.
- CASTELLÓ TALIANI, E. 1991. Los nuevos desafíos de la contabilidad de gestión. *Boletín AECA*, 25 (1º cuatrimestre):4-6.
- CVM (Comissão de Valores Mobiliários). Deliberação CVM nº 29, 1986.
- FLEGM, E.H. 1991. The Future of Management and Financial Accounting. *Journal of Cost Management*, 9(4):44-45.
- FOWLER NEWTON, E. 1982. *Contabilidad Superior*. Buenos Aires, Ediciones de Contabilidad Moderna S.A.
- GLAUTIER, M.W.E. e UNDERDOWN, B. 1986. *Accounting Theory and Practice*. London, Pitman Publishing.
- GOLDENBERG, M.C.L. 1994. *Contabilidade estratégica: o papel do controller no processo de planejamento estratégico*. São Paulo, FEA/USP.
- IGLESIAS SÁNCHEZ, J.L. 1995. La contabilidad de gestión: su contribución a la toma de decisiones empresariales. In: VIII Congreso AECA, Sevilla, 1995. Madrid, AECA-IACJC, 2:723-737.
- JOHNSON, H.T. e KAPLAN, R.S. 1988. *La contabilidad de costes - auge y caída de la contabilidad de gestión*. Madrid, Plaza & Janes Editores S.A.
- KAPLAN, R.S. 1984. The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, LIX(3):390-418.
- KUNZ, D.A. 1996. 3M: la excelencia en gestión contable. *Harvard-Deusto Finanzas & Contabilidad*, 9:6-12.
- MACKKEY, J. 1991. MRP, JIT and automated manufacturing and the role of accounting in production management. In: *Issues in Management Accounting*. Ashton, Hopper & Scapens, p.193-218.
- McNAIR, C.J. et al. 1989. *Crisis y revolución de la contabilidad interna y de los sistemas de información*. Madrid, TGP - Tecnologías de Gerencia de Producción S.A.
- McNAMEE, P. 1988. *Management Accounting: Strategic Planning and Marketing*. London, Heinemann Professional Publishing.
- NAKAGAWA, M. 1987. *Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial*. São Paulo, FEA/USP.
- NAKAGAWA, M. 1993. *Gestão estratégica de custos: conceito, sistemas e implementação*. São Paulo, Editora Atlas S/A.
- NAVARRO CASTILLO, F. e ÁLVAREZ DE NOVALES, J.M. 1996. Gestión Estratégica de Costes. *Principios de Contabilidad de Gestión*, documento borrador, Madrid, AECA.
- PIPKIN, A. 1989. The 21st. Century Controller. *Management Accounting*, U.K., February.
- PORTER, M.E. 1980. *Competitive Strategy. Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York, The Free Press.
- PORTER, M.E. 1987. *Ventaja Competitiva: creación y sostenimiento de un desempeño superior*. México, Compañía Editorial Continental.
- RIPPOL FELIÚ, V.M. 1995. Compromiso del contable de gestión. *Management & Empresa*, 106:46-50.
- SÁEZ TORRECILLA, A. et al. 1994. *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión*. Madrid, McGraw-Hill Interamericana de España S.A.
- SHANK, J. 1989. Strategic cost management: new wine or just new bottles? *Journal Management Accounting Review*, 1(Fall):47-65.
- SHANK, J. e GOVINDARAJAN, V. 1989. *Strategic cost analysis: The evolution from managerial to strategic accounting*. Boston, Irwin Homewood.
- SHANK, J. e GOVINDARAJAN, V. 1993. *Strategic Cost Management: the new tool for competitive advantage*. New York, The Free Press.
- SIMMONDS, K. 1981. Strategic Management Accounting. *Management Accounting*, U.K., 59(4):26-29.

TACHIBANA, W.K. *et al.* 1994. Administração estratégica de custos. In: I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, São Leopoldo, 1994. *Anais...* São Leopoldo, UNISINOS, 1995, 283-294.

TUA PEREDA, J. 1995. La Dimensión Social de la Contabilidad. *Revista Interamericana de Contabilidad*. Santo Domingo, 58:3-15.

WARD, K. 1992. Accounting for marketing strategies. In: C. DRURY (ed.). *Management Accounting Handbook*, U.K., CIMA, p.154-172.

Submitted in 15/01/2004

Accepted in 31/03/2004

ERNANI OTT

Doutor em Contabilidade.

Coordenador e Professor do Programa de Mestrado em Contabilidade da UNISINOS.

e-mail: ernani@mercado.unisinos.br