

# ENSINO DE CONTABILIDADE ESTRATÉGICA: AS PRÁTICAS ABORDADAS POR LIVROS BRASILEIROS E INTERNACIONAIS

## STRATEGIC ACCOUNTING EDUCATION: PRACTICES ADDRESSED BY BRAZILIAN BOOKS AND INTERNATIONAL

*Aracéli Cristina Sousa Ferreira*<sup>1</sup>

*Alessandro Pereira Alves*<sup>2</sup>

*Tatiane Gomes Silva*<sup>3</sup>

**Resumo:** A contabilidade estratégica é uma área emergente no cenário nacional e internacional e não há um consenso sobre como esta área poderia ser desenvolvida no Brasil. Assim, partindo da premissa de que no cenário internacional o termo é mais estudado que no Brasil, este estudo tem como objetivo: 1) aprofundar o conhecimento sobre o tema; 2) verificar em alguns livros de Custos, de Contabilidade Gerencial e de Controladoria o que vem sendo abordado em termos de práticas consideradas como Práticas de Contabilidade Estratégica; e 3) comparar a frequência da abordagem destas práticas nos livros nacionais e internacionais em cada disciplina e no seu conjunto. Para a coleta de dados foram analisados os 57 livros sobre o assunto, levando em consideração a classificação dos livros mais vendidos por uma grande rede de livrarias. Os resultados mostraram que nenhum livro aborda a totalidade das práticas de Contabilidade Estratégica sendo que apenas algumas delas são abordadas nesses livros. Os livros de Contabilidade de Custos apresentaram maior quantidade de abordagens que os de outras áreas e, na comparação entre os livros Nacionais e Internacionais, as práticas foram encontradas com maior frequência nestes do que naqueles.

**Palavras-chave:** Ensino, Contabilidade estratégica, Controladoria, Práticas de contabilidade estratégica.

**Abstract:** Strategic Accounting is an emerging field in both national and international scenario and there is no agreement about how this field could be developed in Brazil. Based on the understanding that the term is studied more in the international scenario than in Brazil, this study aims to: 1) increase knowledge on the subject, 2) verify in Cost Accounting, Management Accounting and Controlling literature what is being considered as Strategic Accounting Practices, and 3) compare the frequency with which these practices are broached in national and international literature in each area of study and in the area of study as a whole. For the data collection procedure, 57 books related to the issue were analyzed, taking into consideration the bestselling books of a large bookstore network. The results presented that none of the books selected for this study addressed the totality of Strategic Accounting Practices and only some of these practices have been addressed on each of them. There are more references to the subject in the Cost Accounting books than in the others and, comparing both National and International publications, National books provide more information in terms of practices than the International publications.

**Keywords:** Education, Strategic Accounting, Controllershship, Strategic Accounting Practices.

---

<sup>1</sup> Doutora em Controladoria e Contabilidade pela USP, [araceli@facc.ufrj.br](mailto:araceli@facc.ufrj.br)

<sup>2</sup> Mestrando em Ciências Contábeis pela UFRJ, [alessandropalves@yahoo.com](mailto:alessandropalves@yahoo.com)

<sup>3</sup> Mestranda em Ciências Contábeis pela UFRJ, [tatianegsilva@gmail.com](mailto:tatianegsilva@gmail.com)

## 1 Introdução

De acordo com Miranda (2008), recentemente, com o advento da tecnologia da informação (TI), comentaristas na área de negócios equivocadamente afirmaram que os contadores seriam desnecessários. Esta profecia, como tantas outras foi desmentida pela realidade. Houve uma transformação que levou a mudança de paradigma da profissão devido à convergência das normas contábeis e da utilização da TI como uma poderosa ferramenta que facilitou o trabalho dos contadores dando mais tempo para que pudessem pensar na gestão dos negócios e poupando o tempo demandado na execução de tarefas de cunho prático e operacionais pouco voltadas para a análise da empresa.

Segundo Luppi (2009) a implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) com a lei 11.638/2007 é entendida como um grande avanço por transformar as demonstrações financeiras em um instrumento efetivo de gestão do negócio, mais transparente e confiável para os investidores.

Ainda segundo a mesma autora, para os contadores acostumados a figurar em segundo plano na escala das profissões da área financeira, trata-se de uma revolução que os coloca em um novo patamar no mercado. Seu papel, até então restrito aos registros numéricos, sobe para o nível da tomada de decisão. Todavia, apesar de o contador ter mais tempo para pensar nos negócios devido ao surgimento de novas tecnologias de apoio, a convergência das normas contábeis brasileiras tem ocorrido de forma mais rápida do que o esperado. Tal fato gerou uma demanda crescente no mercado por profissionais com conhecimento não só das normas e das novas tecnologias, mas com visão crítica e conhecimentos mais aprofundados de gestão de negócios.

Além disso, esse novo paradigma causa um grande impacto no que se refere à estrutura atual de ensino, não só por exigir uma mudança nos atuais currículos dos cursos de Ciências Contábeis das instituições de ensino brasileiras, mas na literatura disponível sobre contabilidade para a gestão de negócio e tomada de decisão. Esses fatos podem abrir caminho para a consolidação da chamada **Contabilidade Estratégica**.

No cenário internacional o termo Contabilidade Estratégica já vem sendo objeto de muitos estudos publicados principalmente em periódicos especializados, mas no Brasil a produção não alcançou um volume comparável de abordagens em Contabilidade Estratégica seja nos periódicos ou mesmo em livros.

Segundo Shank e Govindarajan (*apud* GRZESZCZESZYN, 2005), na década de 90, o tema Contabilidade Gerencial Estratégica foi abordado em inúmeros artigos de revistas no exterior, principalmente na Europa, onde foram criadas duas novas revistas, a *Management Accounting Research* e *Journal of Cost Management*, com intuito de dar vazão à crescente produção sobre a contabilidade gerencial estratégica. Ademais, em um trabalho mais recentemente, Skærbæk e Tryggestad (2009) concluíram que desde a contribuição de Anthony (1965), a ligação entre contabilidade e estratégia é um tema que tem permanecido na agenda de pesquisa da Contabilidade. Esse elo entre os dois conceitos foi tratado de várias formas e, talvez, a vertente mais duradoura foi a que enfatiza o papel da contabilidade como um meio de subsidiar a estratégia.

Considerando a abordagem crescente sob a ótica da Contabilidade Estratégica no cenário Internacional e a nova atuação esperada do profissional de Contabilidade brasileiro, surgiu a preocupação sobre a existência de material didático disponível, no Brasil, para a utilização como referencial no ensino de conceitos de Contabilidade Estratégica. Como não há livros específicos

sobre a matéria, o tema é ligado à Contabilidade Gerencial e até para alguns autores é uma evolução desta.

Os objetivos principais deste artigo são:

1 - aprofundar o conhecimento sobre o tema;

2 - verificar o que está sendo abordado seguindo uma lista pré-definida de práticas consideradas como Práticas de Contabilidade Estratégica conforme conceituadas na literatura existente e de acordo com levantamento preliminar realizado em livros de Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial e de Controladoria.

3 - comparar a frequência com que as práticas são abordadas nos livros nacionais com as dos internacionais em cada disciplina e no seu conjunto.

A lista pré-definida foi organizada com base no catálogo dos livros mais vendidos da área, pela Editora Saraiva que, segundo levantamento constante do Relatório da Administração e Balanço Patrimonial de 2008 publicado na Comissão de Valores Mobiliários – CVM em 2009 é a maior rede de livrarias no Brasil em faturamento e a que mais vende Livros Científicos, Técnicos e Profissionais. A escolha dos livros a serem pesquisados foi feita a partir de sua difusão mensurada por sua presença na lista de livros mais vendidos publicados em língua portuguesa pela Saraiva S/A Livreiro Editores nas áreas de Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial e de Controladoria. A decisão de concentrar-nos nestes livros foi tomada com base na consideração de que estes são os livros a ser adquiridos por aqueles que queiram obter conhecimento em contabilidade de gestão para tomada de decisão no ambiente empresarial e em outros ambientes, como em instituições públicas diversas. Assim, consideramos que os interessados nesse tipo de conhecimento utilizam maciçamente livros e não artigos.

O trabalho está estruturado da seguinte forma: na primeira parte (seção atual) a introdução; na segunda o referencial teórico. Na terceira parte, será detalhada a metodologia utilizada; na sequência apontaremos os resultados da pesquisa e por fim a conclusão.

## **2 Referencial Teórico**

### **2.1 Estratégia, Contabilidade e Controladoria**

A estratégia se caracteriza como sendo a forma de atuação de uma empresa, os meios que adota para atingir os seus objetivos. Horngren, Datar e Foster (2004) consideram que ela especifica de que maneira uma organização combina as próprias capacidades com as oportunidades de mercado para atingir seus objetivos.

A partir do conceito, podemos rapidamente efetuar a vinculação entre ele e a ciência contábil, já que, conforme descrito por Ribeiro (1995), a Contabilidade é uma ciência que permite, através de suas técnicas, manter um controle permanente do Patrimônio da empresa, além de ter, como expresso por Horngren, Sundem e Stratton (2004), como objetivo básico ajudar alguém a tomar decisões.

Dessa forma, verifica-se uma aproximação entre Contabilidade e Estratégia, uma vez que a primeira apresenta o grande banco de dados da empresa, enquanto a segunda necessita de informação para ser traçada.

A Contabilidade Estratégica é definida por Simmonds (apud Grzeszeszyn, 2005) como a provisão e análise de dados da contabilidade gerencial sobre um negócio e os seus competidores para uso no desenvolvimento e monitoramento da estratégia de negócio. Por sua característica, se configura

como um ramo da Contabilidade Gerencial, já que esta, de acordo com Horngren, Sundem e Stratton (2004), é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais, tendo como princípios-chave: a abordagem custo-benefício, a total consideração de condições comportamentais e o uso de diferentes custos para diferentes objetivos.

Enquanto a Contabilidade Gerencial tem abordagem mais ampla, a Contabilidade de Custos teve sua aplicação inicial nas indústrias, para gerar informações sobre a produção e auxiliar na formação de preço dos itens produzidos, tendo-se desenvolvido posteriormente para outras áreas, como a de serviços. Apresenta sistemas de custo-padrão, além da análise de custos fixos e variáveis, entre outras funcionalidades, guardando vínculo com práticas abordadas pela Contabilidade Gerencial e, por consequência, com a Contabilidade Estratégica.

Por fim, conforme colocado por Johnsson e Francisco Filho (2002), a Controladoria se apóia em informações contábeis e numa visão multidisciplinar, sendo responsável pela modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão das organizações, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os conduzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

Catelli (apud Meirelles Junior, 2009) destaca que a Controladoria tem como base científica a contabilidade, os princípios e fundamentos da gestão empresarial.

Assim, a Controladoria apresenta como principal ferramenta a Contabilidade, tendo as características de atuação sobre os sistemas de informação e a ênfase na gestão da empresa como ênfase, atuando na geração e análise de informações, de forma que permite a formulação, avaliação e atualização da estratégia. Por suas características, verifica-se a necessidade da utilização de conceitos adotados na Contabilidade Estratégica.

Nesse contexto, entendemos que a Contabilidade Gerencial, a Contabilidade de Custos e a Controladoria são disciplinas que trabalham conceitos observados na Contabilidade Estratégica, razão pela qual verificaremos nos livros didáticos mais vendidos dessas disciplinas a abordagem de práticas de Contabilidade Estratégica, como alternativa à ausência de publicação específica sobre a matéria.

Além disso, verificamos alguns estudos realizados que indicam o crescente interesse em pesquisar a contabilidade estratégica como fonte de desenvolvimento da nova realidade profissional.

## **2.2 Sínteses dos Principais Estudos**

Os quadros 01 e 02 apresentam os autores, objetivos e resultados dos principais estudos Internacionais e Nacionais sobre a ligação entre Contabilidade e Estratégia.

**Quadro 1 - Alguns Estudos Internacionais Sobre Contabilidade Estratégica**

<b>Autores</b>	<b>Objetivos</b>	<b>Resultados</b>
Simonds (1981)	Apresentar os fundamentos da contabilidade de gestão estratégica.	Definição e provavelmente o precursor da Contabilidade de Gestão Estratégica.
Bromwich (1990)	Revisar duas teorias econômicas para fornecer suporte teórico para a maior participação possível de contadores, na contabilidade de gestão estratégica.	O resultado sugere que há uma necessidade dos contadores de considerar a estrutura de custos da empresa, não só as suas próprias, mas de todas as empresas relevantes e concorrentes no mercado. Também sugere que os custos não podem ser considerados isoladamente de fatores de demanda.
Dixon e Smith (1993)	Descrever um o método de fornecer informação, com a contabilidade de gestão estratégica.	Destaca o caminho a seguir para os profissionais e acadêmicos que querem tirar proveito de seu potencial para melhorar os fluxos de informação no processo de avaliação da estratégia.
Collier e Gregory (1995)	Explorar o uso que é feito de contabilidade de gestão estratégica no setor hoteleiro, através de estudos de caso em seis grandes grupos hoteleiros do Reino Unido.	Os resultados demonstraram que a função da contabilidade em grupos de hotel está se tornando cada vez mais envolvida com a contabilidade de gestão estratégica, tanto no planejamento e em exercícios <i>ad hoc</i> sobre as condições de mercado quanto na análise da concorrência.
Lord (1996)	Criticar a noção de contabilidade de gestão estratégica e alegar que as técnicas e os elementos da contabilidade de gestão estratégica podem, e em muitos casos já se encontram nas empresas.	O resultado sugere que as características que foram atribuídas à contabilidade de gestão estratégica são suscetíveis de já estar em funcionamento em muitas empresas. No entanto, parece que o contador não deve ser envolvido no seu funcionamento e, nem precisam quantificar as informações em números contábeis.
Guilding, Cravens e Tayles (2000)	Investigar a incidência e mérito percebido das 12 práticas de Contabilidade de Gestão Estratégica em grandes empresas dos Estados Unidos, Reino Unido e Nova Zelândia simultaneamente.	A maioria das práticas não são amplamente utilizadas. Ao comparar o uso das práticas entre os países observaram-se níveis bastante semelhantes. Mas, quando se analisa a partir do tamanho da empresa, há uma sugestão de que algumas práticas são utilizadas relativamente mais na NZ e relativamente menos no Reino Unido e E.U.

<b>Autores</b>	<b>Objetivos</b>	<b>Resultados</b>
Cinquini e Tenucci (2006)	Os principais objetivos são investigar a frequência de utilização de práticas de contabilidade de gestão estratégica em empresas italianas e encontrar uma relação positiva entre tamanho da empresa e	Os resultados mostraram que o uso das práticas parece ser maior do que o que havia sido presumido. Mas na análise das empresas os resultados demonstram que o modelo estratégico não parece desempenhar um papel significativo na adoção das práticas de contabilidade de gestão estratégica e, finalmente, o estudo mostrou pouca evidência
Skærbæk e Tryggestad (2009)	Analisar o papel da contabilidade na elaboração da estratégia corporativa	A análise revela como os dispositivos de contabilidade rejeitam e defendem as mudanças da estratégia empresarial, mobilizando os leigos e os grupos interessados. Além disso, enfatiza o papel ativo da contabilidade em relação à formulação da estratégia, e na constituição da estratégia e mudança estratégica.

**Quadro 2 - Estudos Nacionais Sobre Contabilidade Estratégica**

Autor	Objetivos	Resultados
Grzeszezeszyn e Ferreira (2004)	Identificar a medida do uso e do mérito de determinadas práticas de contabilidade gerencial estratégica e medir a compreensão e o uso do termo “contabilidade gerencial estratégica”.	Foi constatada uma compreensão do significado do termo contabilidade gerencial estratégica associada a um uso menos intenso. Uma aparente incompatibilidade foi demonstrada nas medianas da região Sudeste, onde o uso do termo ficou bem abaixo da compreensão.
Grzeszezeszyn (2005)	Demonstrar os vários entendimentos que se têm sobre o conceito de contabilidade gerencial estratégica, bem como caracterizá-la por meio de práticas e ênfases dadas à informação contábil.	A contabilidade gerencial estratégica pode ser compreendida como uma resposta ao novo momento econômico que se instaura em nível globalizado e que ainda há muito a se pesquisar, constituindo-se num campo fértil para novas descobertas.
Silva; Santos e Ferreira (2007)	Medir o grau de compreensão e uso do termo “Contabilidade Estratégica” e o mérito de determinadas práticas de Contabilidade Estratégica, com a percepção dos docentes de programas de pós-graduação <i>stricto sensu</i> em Contabilidade no Brasil.	Os resultados sugerem que a temática ainda não é totalmente pacífica, podendo-se dizer que se trata de uma abordagem emergente na Contabilidade. Em relação às práticas de Contabilidade Estratégica, os resultados apontam medidas que podem levar as empresas a obter e manter vantagens competitivas.
Marques; Lopes e Ferreira (2007)	Verificar o grau de presença dos principais conceitos de contabilidade estratégica nas ementas das disciplinas dos cursos de curso de Graduação em Ciências Contábeis das Instituições de ensino Superior do Estado do Rio de Janeiro.	Constatou-se baixa presença de contabilidade estratégica nas ementas das disciplinas. Além disso, o resultado agrava-se quando comparado com as grades curriculares anteriores ao ano de 2007.
Castro <i>et al</i> (2008)	Propor uma metodologia de análise para o departamento contábil, utilizando a ferramenta de análise SWOT para auxiliar na reformulação da estratégia contábil e na redefinição do posicionamento da contabilidade, buscando adequação aos preceitos da contabilidade estratégica.	A adequação do modelo de análise ao departamento contábil poderá apresentar limitações associadas às próprias percepções dos pesquisadores na definição da metodologia proposta, bem como relacionadas ao entendimento das proposições e das perguntas propostas neste estudo por parte dos envolvidos na análise e no processo de levantamento de informações no departamento contábil.

### 2.3 Principais Práticas de Contabilidade Estratégica

Para o objetivo desta pesquisa, utilizamos uma lista pré-determinada de práticas considerada por Guilding, Cravens e Tayles (2000) como sendo Práticas de Contabilidade Estratégica. Os mesmos autores iniciaram a elaboração dessa lista pesquisando os conceitos de Estratégia, Tática e Planejamento Organizacional através da análise teórico-conceitual de alguns dos autores mais consagrados e considerados os maiores especialistas desses temas, como Henry Mintzberg, Alfred DuPont Chandler Jr., Michael Eugene Porter, Richard P. Rumelt entre outros. Eles concluíram a lista das práticas somando o conhecimento da estrutura teórico conceitual dos temas anteriores com as concepções do processo de gestão estratégica que utilizam a contabilidade. Para tanto, eles analisaram as definições conceituadas por grandes autores como Kenneth Simmonds, considerado como o primeiro a definir o termo "Contabilidade Gerencial Estratégica; John K. Shank e Vijay Govindarajan, (gestão de custo), Michael Bromwich (Contabilidade Gerencial) entre outros. Assim, para a melhor definição dessas práticas os autores as delimitaram em três categorias: 1) orientação para o mercado externo; 2) enfoque para análise dos competidores; e 3) orientação para um prazo mais longo.

Segundo Cinquini e Tenucci (2006) e Grzeszezeszyn e Ferreira (2004) as práticas de contabilidade gerencial estratégica são inúmeras e variadas, mas iremos delimitar este estudo às práticas de contabilidade estratégica definidas por Guilding, Cravens e Tayles (2000) que podem ser consideradas como relevantes, por terem sido testadas, quanto ao mérito, em grandes empresas dos Estados Unidos, Reino Unido e Nova Zelândia.

**Quadro 3 - Lista Resumida das Práticas Estratégicas**

<b>1 - Custeio dos Atributos</b>	Processo de valorização dos atributos do produto, ou seja, estes passam a ser vistos como objetos de custo. A relação entre os atributos do produto e as escolhas dos clientes determina a participação no mercado.
<b>2 - Avaliação e monitoração da marca</b>	Oportunidade para medição do potencial para atingir novos mercados, combinando ganhos projetados da marca, fornecidos pela contabilidade, com um múltiplo derivado de fatores estratégicos como: liderança, estabilidade, mercado, internacionalidade e proteção associados aos lucros históricos da marca.
<b>3 - Orçamento do valor da marca</b>	Dimensão que contribui nas decisões administrativas sobre as alocações de recursos para realçar a posição estratégica da empresa.
<b>4 - Avaliação do custo dos competidores.</b>	A melhoria da posição competitiva, bem como decisões de investimentos, requerem o conhecimento do custo dos competidores, envolvendo, dentre outros: avaliação das instalações industriais, economias de escala, projetos de tecnologia de produtos.
<b>5 - Monitoração da posição competitiva</b>	É a análise da posição do competidor dentro da indústria pela apreciação e monitoração de tendências em vendas, participação de mercado, volume, custo por unidade e retorno sobre as vendas.
<b>6 - Avaliação dos competidores baseada em demonstrações financeiras publicadas</b>	A análise numérica de demonstrações financeiras dos competidores publicadas como parte de uma avaliação das fontes-chaves de vantagem competitiva dos competidores.
<b>7 - Custeio do ciclo de vida</b>	Custos ao longo das fases do ciclo de vida possibilitam informações importantes para a determinação de preços, trazendo como consequência a recuperação dos custos das atividades da cadeia de valor.
<b>8 - Custeio da qualidade</b>	Custos de prevenção, de avaliação e de falhas, podendo trazer vantagens estratégicas para a empresa, uma vez que os gastos com prevenção podem redundar em redução de custos e fidelidade dos clientes.
<b>9 - Custeio estratégico</b>	O uso de dados de custo baseado em informações mercadológicas e estratégicas para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável.
<b>10 - Precificação estratégica</b>	A análise de fatores estratégicos no processo de decisão de preços, enfatizando a competitividade.
<b>11 - Custeio meta</b>	Processo no qual um produto é projetado para satisfazer um cliente específico, com um custo pré-determinado, cujo intuito é atingir um lucro meta.
<b>12 - Custeio da cadeia de valor</b>	É um conjunto complexo de ligações e relacionamentos entre os componentes da cadeia de valor, que vai do projeto do produto à estrutura de distribuição.

Fonte: Adaptado de Guilding, Cravens e Tayles (2000)

### 3 Metodologia

Quanto ao levantamento de dados, para a primeira fase do trabalho realizamos uma pesquisa bibliográfica, desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos; e para os objetivos principais do trabalho usamos as abordagens das 12 práticas de Contabilidade Estratégica realizando a coleta de dados em livros de Contabilidade com ênfase em gestão e para a tomada de decisão.

Inicialmente, tentamos realizar o levantamento dos livros utilizando a bibliografia indicada nos programas das disciplinas de Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial e Controladoria dos cursos de Graduação em Ciências Contábeis que obtiveram a nota máxima no ultimo ENADE (2006). Foram encontrados 15 cursos com nota máxima. Considerando que cada curso tem em seu currículo as 3 disciplinas (Custos, Gerencial e Controladoria), precisaríamos de 45 programas. Todavia, após exaustivas tentativas sem sucesso, só conseguimos 6 programas de disciplinas diferentes e de diferentes instituições o que inviabilizaria a nossa pesquisa. Devido a essa dificuldade e ao limite de tempo optamos por outra forma de coleta de dados.

Portanto, optamos por coletar os dados nos livros publicados em língua portuguesa, vendidos no Brasil, de acordo com o Site da Saraiva ([www.saraiva.com.br](http://www.saraiva.com.br)) que é considerada a maior rede no Brasil em faturamento e a que mais vende Livros Científicos, Técnicos e Profissionais. Para tanto, consideramos os livros com os seguintes temas:

- contabilidade estratégica ou contabilidade gerencial estratégica;
- contabilidade gerencial;
- contabilidade de custos; e
- controladoria.

Para identificar os livros compatíveis com o objetivo traçado, acessamos o site da livraria em 03/11/2009, e realizamos pesquisa de livros por termo, considerando os temas relacionados anteriormente, classificando a relação de livros por disciplina, ordenados com início nos mais vendidos. Obtivemos uma relação de 86 livros (ver Tabela 1). Todavia, nenhum livro de contabilidade estratégica, de forma que a pesquisa foi realizada em livros das demais disciplinas, considerando os 20 mais vendidos de cada uma. Os livros foram buscados a partir de bibliotecas e livrarias na cidade do Rio de Janeiro, obtendo-se os seguintes resultados.

**Tabela 1 - Livros por Disciplina**

Disciplina	Universo	Delimitação	Livros Localizados
Contabilidade Gerencial	21	17	11
Contabilidade de Custos	30	20	15
Controladoria	35	20	15
<b>TOTAL</b>	<b>86</b>	<b>57</b>	<b>41</b>

A partir do universo identificado, delimitamos em 20 livros por disciplina, considerando os mais vendidos, em função do tempo e de que o estudo era exploratório e não pretende exaurir o tema. Foram eliminados os livros de exercícios e os que se tratavam de edições diferentes da mesma publicação, sendo considerada apenas a mais recente. Os livros eliminados foram substituídos pelos seguintes, na relação de mais vendidos, quando havia outros relacionados, da mesma disciplina.

#### 4 Resultados

Neste item iremos apresentar a análise dos resultados fragmentando-a em algumas partes. A primeira será pela quantidade de Práticas de Contabilidade Estratégica abordadas em cada grupo de livro, depois a frequência de cada tipo de prática. Na sequência o resultado no conjunto dos livros e, por fim, faremos uma breve comparação da frequência das abordagens em livros nacionais e estrangeiros, isto é, dos livros de autores estrangeiros traduzidos para o português.

Com relação a primeira parte da análise, os resultados demonstraram que os livros de Contabilidade de Custos apresentaram o maior número (28) de abordagens das práticas de contabilidade estratégica consideradas neste estudo e, apesar de os livros de Contabilidade Gerencial aparecerem em último com a menor quantidade (16) de práticas, se utilizarmos a frequência relativa, isto é, a quantidade de práticas encontradas pelo número de livros pesquisados, podemos considerar que esses têm maior frequência relativa de abordagem das práticas que os de Controladoria (conforme quadro 04). Na análise por frequência de cada tipo de prática observamos que as práticas mais abordadas nos livros de Custos são a “Precificação Estratégica” (é a mais abordada, aparece em 8 livros); o “Custeio Meta” aparece em 5 e o “Custeio da Cadeia de Valor” aparecem em 4 livros cada. Algumas práticas são abordadas com menos frequência (ver Tabela 2) e outras nem são abordadas, como a “Avaliação e Monitoramento da Marca”, “Orçamento do Valor da Marca” e o “Custeio de Qualidade”.

Nos livros de Contabilidade Gerencial as práticas mais abordadas foram o “Custeio Meta” (6), o “Custeio da Qualidade” (5) e o “Custeio de Ciclo de Vida” (3). A “Precificação Estratégica” só foi abordada uma única vez e as outras práticas não foram abordadas para esse conjunto de livros.

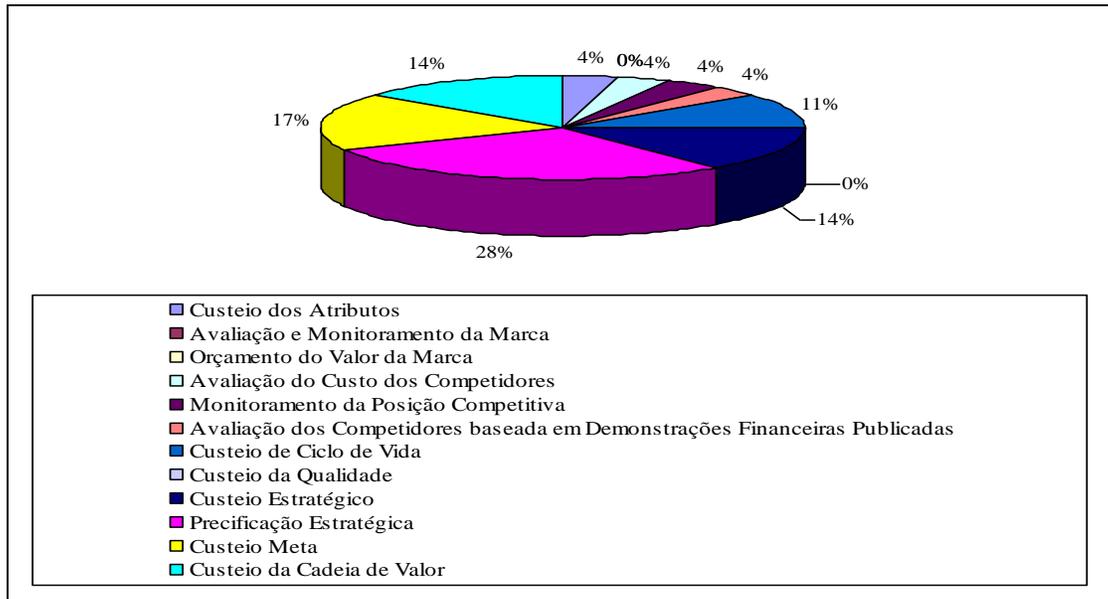
**Tabela 2 -** Frequência relativa e absoluta em que são abordadas as práticas de Contabilidade Estratégica por grupo de livros

Nº	Práticas de Contabilidade Estratégica	Frequência das abordagens nos grupos de livros						Total por Prática
		Cont. Custos		Cont. Gerencial		Controladoria		
		Frequência		Frequência		Frequência		
		rel	abs	rel	Abs	rel	Abs	
1	Custeio dos Atributos	4%	1	0%	0	6%	1	2
2	Avaliação e Monitoramento da Marca	0%	0	0%	0	0%	0	0
3	Orçamento do Valor da Marca	0%	0	0%	0	0%	0	0
4	Avaliação do Custo dos Competidores	4%	1	0%	0	6%	1	2
5	Monitoramento da Posição Competitiva	4%	1	0%	0	17%	3	4
6	Avaliação dos Competidores baseada em Demonstrações Financeiras Publicadas	4%	1	0%	0	11%	2	3
7	Custeio de Ciclo de Vida	11%	3	19%	3	0%	0	6
8	Custeio da Qualidade	0%	0	31%	5	0%	0	5
9	Custeio Estratégico	14%	4	0%	0	22%	4	8
10	Precificação Estratégica	29%	8	6%	1	22%	4	13
11	Custeio Meta	18%	5	38%	6	6%	1	12
12	Custeio da Cadeia de Valor	14%	4	6%	1	11%	2	7
<b>Totais de práticas por grupo de livros</b>		100%	<b>28</b>	100%	<b>16</b>	100%	<b>18</b>	<b>62</b>
<b>Totais de frequências relativas</b>		15,5%	-	12,1%	-	10%	-	<b>37,6%</b>
<b>Número de livros pesquisados</b>		-	15	-	11	-	15	<b>41</b>

Já nos **livros de Controladoria** as práticas mais encontradas foram “Custeio Estratégico” (4), “Precificação Estratégica” (4) e “Custeio do Ciclo de Vida” (3). As menos encontradas foram “Avaliação dos Competidores baseada em Demonstrações Financeiras Publicadas” (2), “Custeio da Cadeia de Valor” (2) e “Custeio Meta” (1). As outras práticas não foram encontradas nos livros de controladoria pesquisados.

Para a terceira parte da análise, no cômputo do conjunto dos livros, o resultado foi que as práticas mais abordadas no conjunto dos livros foram “Precificação Estratégica” e “Custeio Meta”, abordadas em 13 (22%) e 12 (19%) livros respectivamente. Na seqüência, com um número menor de abordagens vieram o “Custeio Estratégico” em 8 (13%) livros e “Custeio da Cadeia de Valor” abordadas em 7 (11%) livros cada. Depois Vieram o “Custeio de Ciclo de Vida” e o “Custeio da Qualidade” abordadas em 6 e 5 livros respectivamente. As menos abordadas foram “Monitoramento da Posição Competitiva” (4), “Avaliação dos Competidores baseada em Demonstrações Financeiras Publicadas” (3), “Avaliação do Custo dos Competidores” (2), “Custeio dos Atributos” (2). As práticas “Avaliação e Monitoramento da Marca” (0%) e o “Orçamento da Marca” (0%) não foram abordadas nos livros pesquisados. (Ver Graf. 01)

**Gráfico 1 - Frequência das Práticas de Contabilidade Estratégica no Conjunto de Livros Pesquisados**



Com relação a ultima parte da análise dos resultados, realizamos uma breve comparação no que diz respeito a frequência de abordagens das práticas de contabilidade estratégica dos livros nacionais versus estrangeiros traduzidos. Não foram encontrados livros estrangeiros de controladoria nos livros pesquisados, logo, a comparação será apenas entre os livros de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial. Os resultados demonstraram que dos 15 livros de Custos pesquisados apenas 3 eram estrangeiros traduzidos e, com relação aos livros de Contabilidade Gerencial 4 dos 11 pesquisados eram estrangeiros traduzidos, conforme Tabela 3.

**Tabela 3 - Livros Nacionais e Estrangeiros Pesquisados**

Origem	Custos		Gerencial		Controladoria		Total	
	Frequência		Frequência		Frequência		Frequência	
	rel	abs	rel	abs	rel	abs	rel	abs
Nacionais	80%	12	74%	7	100%	15	83%	34
Estrangeiros (trad.)	20%	3	36%	4	0%	0	17%	7
<b>Totais</b>		<b>15</b>		<b>11</b>		<b>15</b>		<b>41</b>

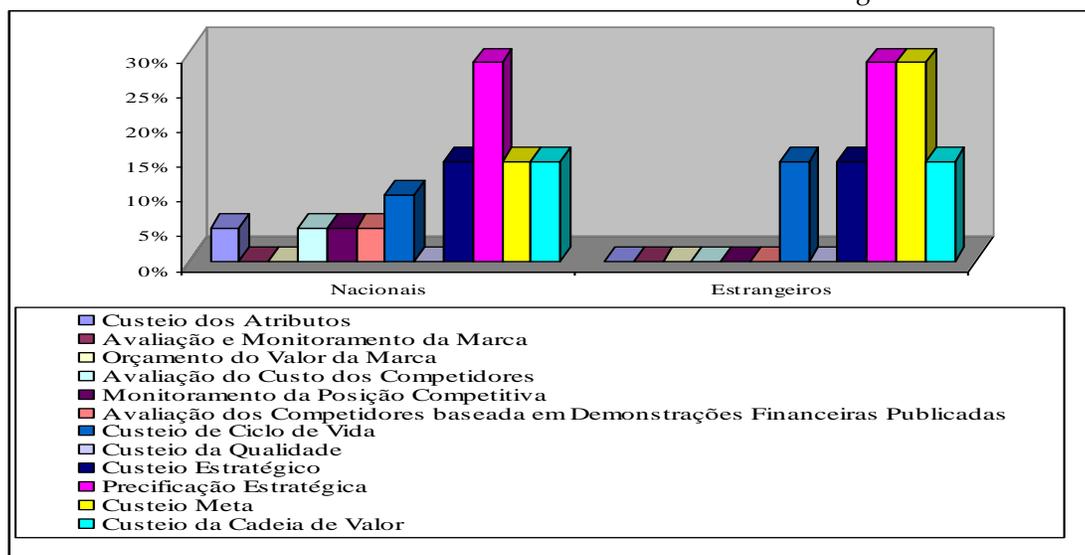
A Tabela 4, apresentada a seguir, permite verificar que em termos absolutos os livros de Custos nacionais abordam as práticas de Contabilidade Estratégica com maior frequência que os livros estrangeiros. Entretanto, quando comparado os livros de Contabilidade Gerencial, verificamos que os estrangeiros abordam com maior frequência essas Práticas.

**Tabela 4 -** Frequência das abordagens nos Grupos de livros  
NACIONAIS x ESTRANGEIROS

Nº	Práticas de Contabilidade Estratégica	Cont. Custos		Cont. Gerencial	
		Nacionais	Estrangeiros	Nacionais	Estrangeiros
1	Custeio dos Atributos	1	0	0	0
2	Avaliação e Monitoramento da Marca	0	0	0	0
3	Orçamento do Valor da Marca	0	0	0	0
4	Avaliação do Custo dos Competidores	1	0	0	0
5	Monitoramento da Posição Competitiva	1	0	0	0
6	Avaliação dos Competidores baseada em Demonstrações Financeiras Publicadas	1	0	0	0
7	Custeio de Ciclo de Vida	2	1	1	2
8	Custeio da Qualidade	0	0	1	3
9	Custeio Estratégico	3	1	0	0
10	Precificação Estratégica	6	2	0	1
11	Custeio Meta	3	2	3	3
12	Custeio da Cadeia de Valor	3	1	0	2
Totais de práticas por grupo de livros		21	7	5	11

Por outro lado, quando a comparação é realizada por meio das frequências relativas (quantidades de práticas identificadas por número de livros pesquisados) podemos verificar que algumas práticas são abordadas com frequência similares. Alguns exemplos são as práticas da “Precificação Estratégica”, do “Custeio Estratégico” e do “Custeio da Cadeia de Valor”, conforme gráfico 02.

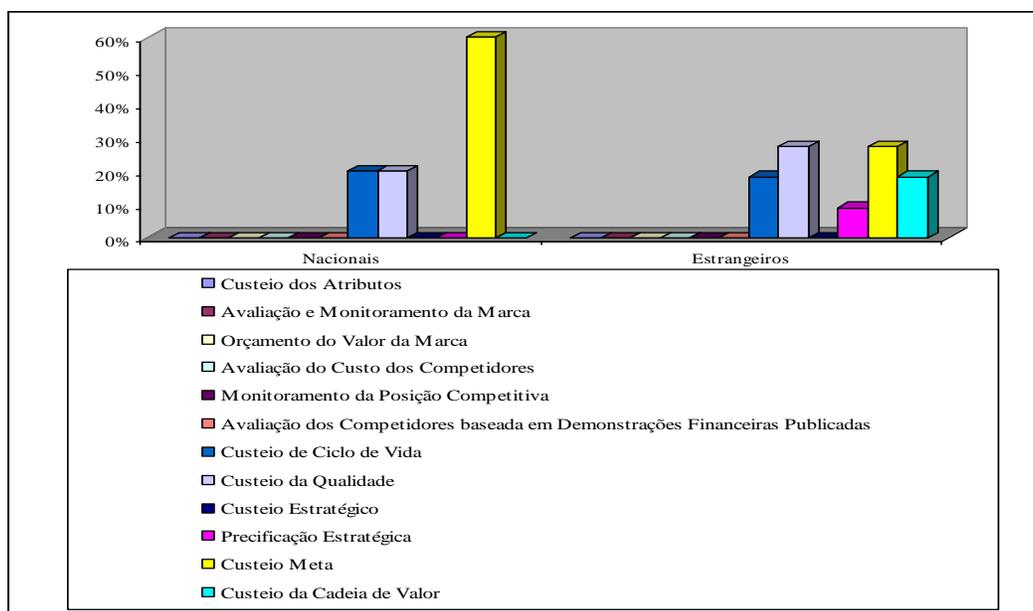
**Gráfico 2 -** Comparação da Frequência Relativa de Abordagens das Práticas nos Livros de CONTABILIDADE DE CUSTOS - Nacionais *versus* Estrangeiros



Todavia, o mesmo não ocorre quando a comparação é realizada por meio das frequências relativas entre os livros de Contabilidade Gerencial. Podemos verificar no gráfico 03 que a prática do “Custeio Meta” é muita mais abordada nos livros nacionais que nos estrangeiros e que a prática de “Custeio de Ciclo de Vida” também é relativamente mais abordada nos livros Nacionais. Mas, na maioria das outras práticas há o predomínio de abordagens nos livros estrangeiros, como o “Custeio da Qualidade”, a Precificação Estratégica e o “Custeio da Cadeia de Valor”.

Na soma do conjunto de livros, isto é, livros de Custos mais livros de Gerencial, nos livros nacionais existe uma maior predominância de abordagens das práticas.

**Gráfico 3 - Comparação da Frequência de Abordagens das Práticas nos Livros de CONTABILIDADE GERENCIAL - Nacionais versus Estrangeiros**



## 5 Conclusão

Conforme objetivos desta pesquisa, concluímos que nos livros pesquisados nenhum aborda as 12 práticas de Contabilidade Estratégica na totalidade e que a maioria das práticas não são abordadas nesses livros.

Todavia, apesar da pouca frequência de abordagens, as práticas de “Precificação Estratégica” e “Custeio Meta” foram as mais encontradas. Este resultado pode sugerir que os autores desses livros, principalmente dos livros de Contabilidade de Custos que somaram o maior número de abordagem dessas duas práticas (13), tomaram como mais importante as informações que podem resultar de uma decisão de preço que pode ser obtido pelo cálculo dos custos de fabricação/serviços (considerando a margem de lucro) ou determinado pelo mercado, isto é, na verificação do preço da concorrência como uma estratégia. Com relação ao custeio meta, entendemos que essa maior abordagem pode sugerir certa preocupação dos autores em orientar para manter a lucratividade com base na satisfação do cliente como uma melhor opção de tomada de decisão.

Por outro lado, nenhum dos livros abordou as práticas de “Avaliação e Monitoramento da Marca” e de “Orçamento do Valor da Marca”. Isto pode sugerir que os autores não consideraram como

importante a utilização do valor da marca para a tomada de decisões gerenciais e a avaliação financeira de uma marca através da avaliação dos fatores de força da marca, tais como: liderança, estabilidade, mercado, internacionalidade, tendência, apoio e proteção combinada com os lucros da marca histórica como uma oportunidade para a medição do potencial para atingir novos mercados. Ou então, não tiveram conhecimento suficiente sobre o assunto.

Os livros de Contabilidade de Custos apresentaram as maiores freqüências de abordagens das práticas tanto em termos absolutos (28) quanto em termos relativos (15,5%). Os livros de Contabilidade Gerencial apresentaram maiores freqüências relativas (12,1%) em relação aos livros de Controladoria (10%), mas em termos de freqüência absoluta os livros de Controladoria apresentaram maiores freqüências (18 contra 16).

Com relação aos resultados das comparações de abordagens das práticas entre os livros Nacionais e Internacionais, eles sugerem que mesmo tendo menor quantidade de livros estrangeiros pesquisados eles tendem a abordar mais sobre as práticas que os livros nacionais. Nos Internacionais foram encontradas 18 práticas em apenas 7 livros, enquanto que nos nacionais foram encontradas 26 práticas em 19 livros. Além disso, todos os livros estrangeiros pesquisados são de autores americanos. Sendo assim, o resultado pode ser explicado pelo fato de essas práticas terem sido sugeridas e iniciadas pelos pesquisadores estrangeiros que deram o pontapé inicial nos conceitos teóricos e estudos mais importantes sobre Estratégias Empresariais, Controle Gerencial e Planejamento.

Além disso, também pode ser explicado porque nos países mais desenvolvidos há exigências de profissionais mais qualificados, dado ao maior número de empresas Internacionais, investidores mais exigentes, ambiente corporativo mais complexo etc.

Em suma, diante desse cenário, evidenciamos a lacuna de publicações didáticas em Contabilidade Estratégica, se contrapondo à atual necessidade de mudança no perfil de atuação do profissional de Contabilidade brasileiro, com a adoção de novas técnicas, de forma a promover o melhor aproveitamento dos dados em prol da tomada de decisão e à formulação de estratégias pela empresa.

Como alternativa, os docentes podem utilizar artigos publicados por autores brasileiros e estrangeiros para ministrar suas aulas, além de utilizar material didático de outras áreas de conhecimento, como a Administração, e incentivar a pesquisa do tema por seus alunos.

Dessa forma, deixamos como alternativa para pesquisas posteriores o levantamento de publicações estrangeiras sobre o tema, das alternativas adotadas para o ensino de Contabilidade Estratégica e o levantamento sobre a utilização das práticas relacionadas por profissionais de Contabilidade em empresas brasileiras.

## Referências

- ANTHONY, R. N. **Planning and Control Systems: A framework for analysis**. Boston, 1965. MA: Harward University. Apud SKÆRBÆK, P. and TRYGGESTAD, K. **The role of accounting devices in performing corporate strategy**. *Accounting, Organizations and Society*. v. 1, n. 3, jan.2009.
- BROMWICH, M. **The Case for Strategic Management Accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets**. *Accounting, Organizations and Society*, v. 15 p. 27-46, 1990.
- CASTRO, G. S.; MORCH, R. B; RODRIGUES, R.A.T.; FERREIRA, A.C.S.. **O Uso da Contabilidade Estratégica nas Organizações: um modelo de análise estratégica para o departamento de contabilidade**. In: XV Congresso Brasileiro de Custos, 2008, Curitiba. XV Congresso Brasileiro de Custos, 2008.
- COLLIER, P. and GREGORY. A. **Strategic Management Accounting: a UK Hotel Sector Case Study**. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. v. 7, n.1, p.16-21, 1995.
- CINQUINI, Lino; TENUCCI, Andrea. **Strategic Management Accounting: exploring distinctive features and links with strategy**. Munich Personal RePEc Archive, n. 212, outubro 2006.
- CVM. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Relatório da administração e Demonstrações Contábeis 2008, Saraiva S/A Livreiros e Editores**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 03 nov. 2009.
- DENT, Jeremy F. **Strategy, Organization and Control: some possibilities for accounting research**. *Accounting, Organizations and Society*, v. 15, n. 1/2, p. 3-25, 1990.
- DIXON, R. and SMITH, Dr. **Strategic management accounting**. *Omega*. v. 21 n. 6, p. 605-618, nov. 1993.
- GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa. Como classificar as pesquisas?** (Cap. 4, p. 45-62). São Paulo: Atlas, 1991.
- GRZESZEZESZYN, G. **Contabilidade gerencial estratégica: conceito e caracterização**. *Revista Capital Científico do Centro de Ciências Sociais Aplicadas*, v. 3, n. 1, Jan/Dez. 2005.
- \_\_\_\_\_; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. **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, n. 28, 2004, Curitiba, Anais, Curitiba: ANPAD, 2004.
- GUILDING, Chris; CRAVENS, Karen S.; TAYLES, Mike. **An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices**. *Management Accounting Research*, n. 11, p. 113-135, 2000.
- HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos, v.1: uma abordagem gerencial**. 11 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- \_\_\_\_\_; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- JOHNSSON, Marcelo Evandro e FRANCISCO FILHO, Valter Pereira. **Finanças empresariais/ Fae Business School**. Curitiba: Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus, 2002. 88p. (**Coleção gestão empresarial, v. 4, cap. 5**). Disponível em: <<http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/gestao/financas.pdf>>. Acesso em: 19 jan. 2010.

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

LUPPI, Roberta. **Regras do Jogo: Mudança contábil exige novo perfil de profissionais.** Valor Econômico. São Paulo, 03 jan. 2009.

MARQUES, Vinicius Silveira; LOPES, Alexandre Silveira; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa; DA SILVA, Roberto Breves Christo. **O Ensino de Contabilidade Estratégica nas IES Públicas do Estado do Rio de Janeiro.** In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, n. 7, 2007, São Paulo, Anais, São Paulo: USP, 2007.

MEIRELLES JUNIOR, Julio Candido de. **A Controladoria Como Estratégia Empresarial.** Revista Eletrônica Machado Sobrinho. Edição 00 - Jul. - Dez. 2009, p. 47-56. Disponível em: <<http://www.machadosobrinho.com.br>>. Acesso em 19 jan. 2010.

MIRANDA, Luiz Carlos. Palestra proferida com o título "A trajetória e os desafios contemporâneos da Contabilidade", no VII Seminário PIB 2008 do Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ realizada nos dias 13 e 14 de Outubro de 2008 no Rio de Janeiro. 2008.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica Fácil.** 15ª Ed. São Paulo: Saraiva,1995.

SARAIVA. **Saraiva.com.br.** Disponível em <<http://www.livraiasaraiva.com.br/>>. Acesso em: 03 Nov. 2009. (Livros mais Vendidos de Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial e de Controladoria.)

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **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, Paula Danyelle Almeida da; SANTOS, Odilanei Moraes dos; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. **A Percepção dos Docentes Quanto às Práticas de Contabilidade Estratégica: um estudo comparativo.** Revista Contabilidade e Finanças, São Paulo, n.44, p. 44-59, maio/agosto 2007.

SIMMONDS, K. **Strategic Management Accounting.** Management Accounting, v. 59 n. 4, p. 26-30, Abr/1981. Apud GRZESZEZESZYN, G. **Contabilidade Gerencial Estratégica: conceito e caracterização.** Revista Capital Científico do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, v. 3, n. 1, Jan/Dez. 2005.

SKÆRBÆK, P.; TRYGGESTAD, K.**The Role of Accounting Devices in Performing Corporate Strategy.** Accounting, Organizations and Society. v. 1, n. 3, jan. 2009.

<p><b>Araceli Cristina de Sousa Ferreira</b> é Doutora em Controladoria e Contabilidade pela USP e professora titular da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), <a href="mailto:araceli@facc.ufrj.br">araceli@facc.ufrj.br</a>. Endereço: Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Economia e Administração, Departamento de Contabilidade. Av. Pasteur, 250 - Urca CEP 22290-240 - Rio de Janeiro - RJ - Brasil</p>	<p><b>Alessandro Pereira Alves</b> é Mestrando do Programa de Pós-graduação da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis (UFRJ), <a href="mailto:alessandropalves@yahoo.com">alessandropalves@yahoo.com</a>. Endereço: Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Economia e Administração, Departamento de Contabilidade. Av. Pasteur, 250 - Urca CEP 22290-240 - Rio de Janeiro - RJ - Brasil</p>
<p><b>Tatiane Gomes Silva</b> é Mestranda do Programa de Pós-graduação da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis (UFRJ), <a href="mailto:tatianegsilva@gmail.com">tatianegsilva@gmail.com</a>. Endereço: Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Economia e Administração, Departamento de Contabilidade. Av. Pasteur, 250 - Urca CEP 22290-240 - Rio de Janeiro - RJ - Brasil</p>	