

E a Contabilidade Gerencial Estratégica, que fim levou?

Simone Alves da Costa (USP) - simone.ac@gmail.com

Resumo:

O objetivo deste artigo é analisar o tipo de evolução trazida pela Contabilidade Gerencial Estratégica para Contabilidade Gerencial como ramo do conhecimento. Para isso, foi realizado um estudo bibliográfico e bibliométrico, visando analisar a produção científica sobre o assunto. Dentre outros recursos, foram analisados: períodos de maior produção, principais publicações em periódicos, autores que mais se interessam pelo assunto e papers mais importantes sobre o tópico. A pesquisa data do ano em que houve a primeira publicação no assunto, 1981, até o ano de 2011. Percebeu-se que não há uma constância na pesquisa empreendida sobre Contabilidade Gerencial Estratégica, tendo havido um pico de publicações no início dos anos 1990, ritmo que foi retomado nos últimos anos. A inclusão da estratégia na contabilidade gerencial foi um avanço importante e percebido pelos pesquisadores, no entanto, sua operacionalização tanto no que diz respeito à difusão desses conceitos como à operacionalização de pesquisas empíricas tem sido deficitária ao longo dos anos, o que prejudica uma evolução real desse campo de estudos. Como sugestão de estudos futuros, a pesquisa no Brasil sobre o tema, bem como o aprofundamento no conteúdo da CGE nos trabalhos pesquisados.

Palavras-chave: *Contabilidade Gerencial Estratégica. Evolução. Estudo bibliométrico.*

Área temática: *Abordagens contemporâneas de custos*

E a Contabilidade Gerencial Estratégica, que fim levou?

Resumo

O objetivo deste artigo é analisar o tipo de evolução trazida pela Contabilidade Gerencial Estratégica para Contabilidade Gerencial como ramo do conhecimento. Para isso, foi realizado um estudo bibliográfico e bibliométrico, visando analisar a produção científica sobre o assunto. Dentre outros recursos, foram analisados: períodos de maior produção, principais publicações em periódicos, autores que mais se interessam pelo assunto e *papers* mais importantes sobre o tópico. A pesquisa data do ano em que houve a primeira publicação no assunto, 1981, até o ano de 2011. Percebeu-se que não há uma constância na pesquisa empreendida sobre Contabilidade Gerencial Estratégica, tendo havido um pico de publicações no início dos anos 1990, ritmo que foi retomado nos últimos anos. A inclusão da estratégia na contabilidade gerencial foi um avanço importante e percebido pelos pesquisadores, no entanto, sua operacionalização tanto no que diz respeito à difusão desses conceitos como à operacionalização de pesquisas empíricas tem sido deficitária ao longo dos anos, o que prejudica uma evolução real desse campo de estudos. Como sugestão de estudos futuros, a pesquisa no Brasil sobre o tema, bem como o aprofundamento no conteúdo da CGE nos trabalhos pesquisados.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial Estratégica. Evolução. Estudo bibliométrico.

Área Temática: 7. Abordagens contemporâneas de custos

1 INTRODUÇÃO

A década de 1980 foi marcada por uma gama de críticas à contabilidade gerencial, o que desencadeou um movimento crescente por provimento de informação relevante ao tomador de decisão (JOHNSON; KAPLAN, 1987; BROMWICH, 1988; DIMNIK; KUDAR, 1989; HERGERT; MORRIS, 1989; PIERCY; MORGAN, 1989). Os velhos modelos utilizados não eram mais eficazes no sentido de atender às reais necessidades dos novos sistemas de informação (JOHNSON; KAPLAN, 1987).

Para responder a esta demanda, recorreu-se ao conceito denominado Contabilidade Gerencial Estratégica (CGE). Uma definição para o termo foi proposta por Bromwich (1990), como sendo a provisão e análise de informações financeiras no mercado de produtos da empresa, bem como de custos de concorrentes, estruturas de custos, monitoramento de estratégias da empresa e dos concorrentes no mercado em que atua por alguns períodos.

Desde a primeira menção do termo no início dos anos 1980 por Simmonds (GUILDING, 1999), foram realizadas inúmeras pesquisas de cunho teórico e/ou empírico analisando o assunto. No entanto, o que se tem observado é um declínio nas pesquisas relacionadas ao termo nos últimos anos (LANGFIELD-SMITH, 2008).

Considerando que a Contabilidade Gerencial é uma parte relevante do estudo das Ciências Contábeis e que a introdução de conceitos relacionados à estratégia tinha por objetivo sanar as críticas feitas à área até o seu surgimento, uma questão de pesquisa norteia este estudo: Que tipo de evolução a Contabilidade Gerencial Estratégica trouxe para a Contabilidade Gerencial como ramo do conhecimento?

Dessa forma, o objetivo principal deste estudo é analisar o tipo de evolução trazida pela Contabilidade Gerencial Estratégica, entre outros assuntos tratados por pesquisadores da

área de Contabilidade Gerencial, para esse ramo do conhecimento. Como objetivo secundário, pretende-se levantar o estado da arte em que se encontra tal campo de estudo.

Para tais finalidades, propõe-se um estudo bibliográfico e bibliométrico, onde são revistas as principais pesquisas envolvendo o assunto durante o período, bem como analisada a evolução na pesquisa sobre esse tópico.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, usa-se a pesquisa bibliográfica a fim de construir a plataforma teórica do estudo, buscando conhecer, analisar e explicar determinado assunto (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Como o tema Contabilidade Gerencial Estratégica surgiu em função de críticas oriundas de trabalhos anteriores, procede-se a pesquisa analisando os antecedentes à CGE, prosseguindo com os principais estudos sobre o assunto e, finalmente, as perspectivas vislumbradas pelos autores concernentes ao tema.

2.1 Antecedentes

Uma discussão inicial sobre CGE parte da perda de relevância da contabilidade gerencial para fins de tomada de decisão (JOHNSON; KAPLAN, 1987; BROMWICH, 1988; DIMNIK; KUDAR, 1989; HERGERT; MORRIS, 1989; LITTLER, SWWETING, 1989; PIERCY; MORGAN, 1989). Bromwich (1988) argumentou que existe uma relação direta entre contabilidade gerencial e financeira, uma vez que ambas partem dos mesmos dados. No entanto, a contabilidade gerencial deveria ser mais dinâmica e orientada ao futuro. Para ele, o que se via eram sistemas limitados e técnicas restritas às atividades internas da empresa, deixando de lado a perspectiva externa, que deveria ser a maior atenção da contabilidade gerencial. Com isso, a contabilidade gerencial teria pequeno impacto na rotina organizacional.

Para Piercy e Morgan (1989), a contabilidade gerencial tinha uma abordagem excessivamente voltada ao passado, deixando de lado o planejamento estratégico. Littler e Sweeting (1989) afirmaram que o posicionamento competitivo dos negócios, em um contexto global, requer que gestores e contadores adotem uma perspectiva estratégica.

Segundo Dimnik e Kudar (1989), a melhoria da contabilidade gerencial envolveria a evolução dos métodos e a introdução da abordagem estratégica para tornar mais relevante a informação produzida. Eles usam a abordagem de Johnson e Kaplan (1987) para argumentar que todas as práticas empreendidas pela contabilidade gerencial na época datavam de 1925, mesmo com tantas mudanças nas organizações e aumento da competitividade.

Wilson (1990) sugeriu que o enfoque tradicional da contabilidade gerencial é inadequado para uma abordagem estratégica, uma vez que o sistema contábil-gerencial tradicional lida com decisões parametrizadas e/ou programadas e, portanto, reativas. Enquanto a abordagem estratégica necessita de pró-atividade, tendo uma clara noção de posicionamento competitivo.

Shank e Govindarajan (1988) defendiam que a visão tradicional da contabilidade gerencial leva a um resultado muito parecido com o que são os sistemas de controle gerencial, quando na verdade a contabilidade gerencial deveria trabalhar para enfrentar questões estratégicas pelas quais a empresa passa.

Os trabalhos e críticas apresentados mostram o desenvolvimento de uma nova abordagem que contemplasse técnicas originais, buscando trazer informações ligadas à estratégia das empresas, a fim de enriquecer o processo de tomada de decisão dos gestores.

Além disso, surge também uma necessidade de olhar para o lado de fora das empresas, ou seja, a concorrência, preocupação oriunda do aumento da competitividade.

2.2 Contabilidade Gerencial Estratégica

Simmonds é considerado o pai da Contabilidade Gerencial Estratégica (CGE), tendo introduzido o uso do termo no início dos anos 1980 (WILSON, 1990; GUILDING, 1999; GUILDING *et al.*, 2000; HOFFJAN; WÖMPENER, 2006; LANGFIELD-SMITH, 2008).

A Figura 1 apresenta uma linha do tempo com as principais contribuições encontradas durante essa pesquisa para o desenvolvimento do arcabouço teórico da CGE. Alguns desses estudos são comentados em maiores detalhes na sequência, juntamente com outros trabalhos empíricos que buscaram verificar tais achados.

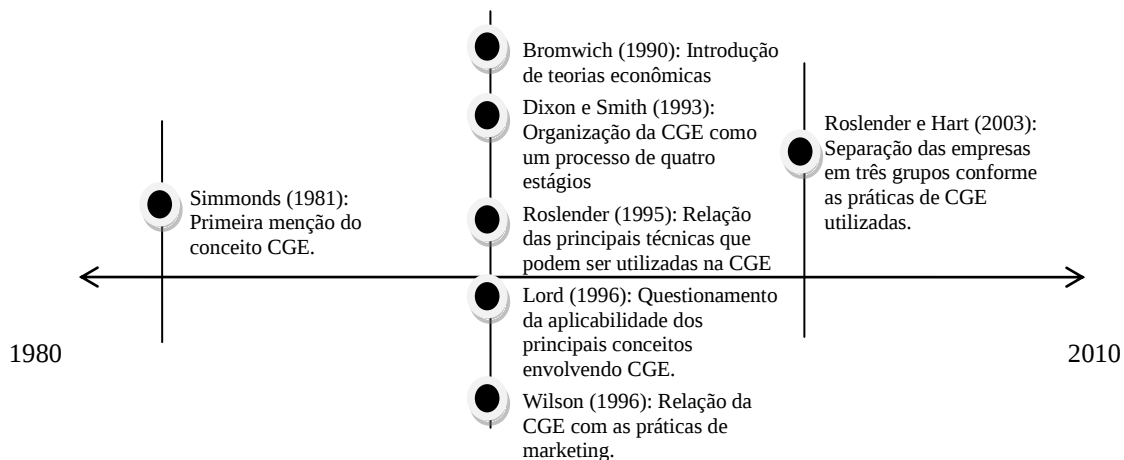


Figura 1 - Principais trabalhos sobre Contabilidade Gerencial Estratégica

Bromwich (1990) se apoia em duas teorias econômicas para justificar a importância da Contabilidade Gerencial Estratégica:

- (1) Teoria dos Atributos: os bens econômicos não são desejáveis por eles mesmos, mas sim, pela base dos atributos ou características que eles provêm aos consumidores. Assim, eles constituem pacotes de características avaliadas em mercados. O contador se torna importante em decisões de diversificação por atributos de custo e monitoramento do desempenho desses atributos ao longo do tempo;
- (2) Teoria do mercado contestável: o principal argumento é a manutenção da vantagem em custo sobre os rivais, se as estratégias do negócio são sustentáveis. Desta maneira, a contabilidade precisa estender suas análises em relação à estrutura de custos dos concorrentes.

Boa parte do pensamento do autor consiste em uma tentativa de trazer legitimidade à função da CGE através da racionalidade econômica presente nessas teorias. Essa tentativa, apesar de inovadora, não trouxe o desenvolvimento esperado pelos autores, que seria materializado em pesquisas empíricas posteriores utilizando e verificando a ocorrência desses conceitos, o que não aconteceu.

Rickwood *et al.* (1990) realizaram um estudo de caso único onde foi possível utilizar conceitos de contabilidade gerencial do ponto de vista estratégico. O trabalho consistiu em acompanhar o processo de reestruturação estratégica de uma empresa de produtos de higiene e

limpeza, sendo as análises realizadas sempre em comparação ao seu principal concorrente. Essa avaliação foi fundamental para auxiliar a empresa a estabelecer sua política de preços.

Além disso, eles buscaram outras informações dos competidores que pudessem ser relevantes ao processo e, com isso, conseguiram tomar decisões de posicionamento estratégico para enfrentar a competição no setor. Entretanto, embora tenha ressaltado a importância da atenção ao que ocorre no ambiente externo à empresa, não ficou claro o fundamento teórico utilizado, que seria importante para que esse tipo de análise pudesse ser aprofundado na academia ou testado em outras empresas.

Segundo Dixon e Smith (1993), a CGE é a responsável pela provisão e análise de informações relativas às atividades internas da firma, cujos concorrentes e tendências atuais e futuras podem auxiliar no processo de evolução estratégica. Eles trouxeram uma relação das principais partes integrantes do processo da CGE: identificação de unidades de negócio estratégicas, análise de custo estratégico, análise de mercado estratégico e avaliação de investimentos estratégicos. As áreas mais importantes nesse processo seriam o marketing e a contabilidade gerencial, no sentido de prover informação relevante para tomada de decisão. No caso da contabilidade gerencial, os autores criticam a ausência de uma postura estratégica, necessária à disseminação de tais conceitos.

Kawada e Johnson (1993) abordaram em seu trabalho a integração de uma companhia japonesa (Teijin Seiki) a novos processos de manufatura em custos, sob a ótica da CGE. Para isso, alguns fatores-chave seriam: abordagem holística; expansão dos processos de negócios orientados externamente; atenção primeira ao planejamento de produtos; e integração funcional entre a produção e a contabilidade.

Os autores fizeram uso, ao longo do trabalho, de uma constante relação de cada etapa aos problemas enfrentados pela contabilidade gerencial tradicional, fazendo referência à abordagem de Kaplan e Johnson (1987). Porém, não acrescenta nada novo, exceto ao mostrar a companhia japonesa tratando as questões relacionadas à CGE em conjunto com novos métodos de otimização (exemplos: *Just in time* - JIT, *Optimized Production Technology* - OPT etc.). A pesquisa tem o mérito de organizar, de acordo com conceitos que são amplamente valorizados no Japão, as etapas da CGE, principalmente ao abordar o foco no ambiente externo, até então não muito enfatizado nas empresas japonesas.

Clarke (1995) argumenta que a Contabilidade Gerencial Estratégica amplia o escopo em que a empresa opera por incluir a preocupação com o ambiente. Esta preocupação pode ser entendida pela atenção aos agentes que interagem no entorno da empresa, ou seja, preocupação com clientes, fornecedores, concorrentes, governo etc. Além disso, para o autor, a CGE deveria prover informação sobre o mercado e seus concorrentes, mas também observar dados internos com uma perspectiva estratégica. Esse olhar é o que possibilita a empresa sobreviver em um mercado competitivo.

Collier e Gregory (1995) realizaram um estudo de caso fazendo um exame detalhado de um grupo de hotéis no Reino Unido em relação às práticas da CGE. O resultado sugere dois tipos de práticas no setor: o provisionamento de informação que assessorie o desenvolvimento de planos estratégicos; e o monitoramento do mercado, como estrutura de preços e custos dos concorrentes.

Nos casos estudados pelos autores, foram notadas as mais diversas situações: funções da CGE exercidas de fato pelo marketing, ausência de relatórios que reunissem as informações públicas sobre os concorrentes, ausência de análise formal dos competidores (apenas monitoramento das ações em alguns casos) e, também, em poucos casos, produção

regular de informação contábil com foco na concorrência. Também foi mostrado que os concorrentes, em geral, não conheciam/entendiam as ações do maior *player* do mercado.

Finalmente, o estudo sugeriu que as práticas de CGE estão aumentando no setor, tanto no planejamento, quanto em exercícios *ad hoc* de análise de concorrentes e de análises das condições de mercado. Este é um dos poucos estudos encontrados nesta pesquisa que realiza um trabalho de campo focando o setor como um todo, sendo o Reino Unido iniciante nas práticas de CGE, o que poderia indicar uma boa perspectiva de aceitação de tais práticas a longo prazo.

Coad (1996) relacionou as características psicológicas cognitivas do profissional envolvido na contabilidade gerencial com a CGE. As características estudadas foram orientação ao desempenho e orientação ao aprendizado, sendo que a segunda opção é a que mais se encaixa no leque de habilidades necessárias para o exercício na área. Com isto, alguns processos seriam alterados: o recrutamento dos contadores gerenciais, pois passaria a se requerer habilidades de comunicação, a fim de lidar com indivíduos dentro e fora da empresa; e a educação, uma vez que os métodos de ensino teriam que propiciar o desenvolvimento de outras habilidades (exemplos: trabalhos em grupo ou com outras áreas), além do conhecimento técnico.

Segundo Lord (1996), as práticas incluídas no arcabouço da CGE são: coleção de informações sobre competidores; exploração de oportunidades de redução de custos; e harmonização da ênfase da contabilidade com o posicionamento estratégico. Através do estudo de caso de uma empresa, ela mostra que as informações de custos dos concorrentes foram obtidas através de um processo de engenharia reversa, contradizendo muito do que já foi estabelecido na teoria.

As principais críticas neste estudo foram: não há necessidade da presença de um contador gerencial neste tipo de análise, que pode ser feita por qualquer elemento de áreas operacionais; não há necessidade de um gerenciamento estratégico de custo, uma vez que a análise da cadeia de valor pode ser realizada sem a necessidade de uma análise financeira formal; falta de aplicabilidade dos conceitos da CGE na prática; dificuldade de realizar trabalhos nesta área de forma interdisciplinar; e relatórios contábeis que não fornecem as informações em segmentação/nomenclatura adequadas ao tomador de decisão, usando sempre sua padronização própria.

Pearson (1996) efetuou uma tentativa de utilizar o arcabouço da CGE de forma empírica para auxiliar na resolução de problemas enfrentados pelo setor das indústrias farmacêuticas. Ele listou inúmeras técnicas da CGE que poderiam ser empregadas para resolver problemas, como custos de qualidade e vantagens de custo em relação aos competidores (exemplos: análise de custo estratégico, *benchmarking*, análise de sensibilidade, controle de custos de *overhead* etc.). No entanto, o estudo fica no meio termo entre o teórico e prático, pois não há um referencial teórico que suporte a argumentação e a lista de técnicas sugeridas não é de fato aplicada às empresas do setor.

Roslender *et al.* (1998) enfatizaram a ligação do tema com a área de marketing, baseando-se no trabalho de Wilson (1996). Para os autores, a CGE envolve um trabalho muito mais de natureza interdisciplinar, cujo esforço conjunto entre contadores e profissionais de marketing resultará em algo mais consistente com o que realmente é a Contabilidade Gerencial Estratégica. Todavia, o estudo restringe-se ao arcabouço teórico já produzido, sem novidades nem alguma aplicação empírica que pudesse sustentar a argumentação dos autores.

Em estudo sobre o arcabouço da CGE nos EUA, Reino Unido e Nova Zelândia, Guilding *et al.* (2000) observaram as seguintes práticas: custeio por atributos; valoração do

orçamento e monitoramento; avaliação do custo do concorrente; monitoramento da posição competitiva; avaliação do concorrente baseada em balanços financeiros publicados; custeio por ciclo de vida; custeio da qualidade; custeio estratégico; fixação de preço estratégica; custeio alvo; e custeio da cadeia de valores.

Neste estudo, observou-se que as práticas são similares entre os países, com exceção da que se refere ao tamanho da companhia. É importante destacar que não há uma relação consensual das práticas que compõe o arcabouço da CGE, reforçando o argumento sobre a fragilidade do *framework* que envolve o assunto (LORD, 1996; TOMKINS; CARR, 1996; COAD, 1996; GUILDING *et al.*, 2000; LANGFIELD-SMITH, 2008). Também se observou que o termo não é conhecido, porém, as técnicas observadas muitas vezes o são, nem sempre sob essa nomenclatura. No entanto, deve-se ressaltar que as diferenças culturais entre os países podem ter afetado de alguma forma as considerações em relação às diferenças encontradas.

Para Clarke e Tagoe (2002), a CGE poderia coletar informações sobre entidades externas e contingências e, também, dados financeiros sob a ótica da cadeia de valor para suas análises, sempre observando os agentes ambientais (clientes, fornecedores, reguladores etc.).

Roslender e Hart (2003) realizaram um estudo multi-casos buscando práticas integradas entre a contabilidade gerencial e o marketing, sob o ponto de vista da CGE. Dessa pesquisa obteve-se uma classificação das empresas no que se refere ao seu estágio de desenvolvimento em relação a essas práticas. A classificação considera as empresas como:

- (a) Tradicionais: empresas com cooperação interfuncional limitada, função de controladoria de significância primária, disciplinas de gerenciamento financeiro estabelecidas de forma rudimentar, responsabilidade contábil em implementação;
- (b) Transicionais: estas empresas apresentam, além das características mencionadas nas empresas tradicionais de forma já bem estabelecida, uma exploração conjunta construtiva de novas técnicas de contabilidade gerencial, especialmente as mais recentes;
- (c) Sinérgicas: são empresas que já provaram benefícios mútuos com resultados significativamente positivos, levando à aquisição de vantagem competitiva e, além disso, perseguem maior cooperação interfuncional, tendo presenças mínimas dos limites de função tradicionais e desenvolvendo a agenda de forma conjunta entre as áreas.

No entanto, uma consideração sobre este estudo é que mesmo nas empresas transicionais ou sinérgicas, foram encontradas poucas práticas relativas à CGE. Porém, os gestores viam estas práticas com bons olhos, o que pode vir a aumentar seu uso.

Hoffjan e Wömpener (2006) também afirmam que não há um *framework* consistente para a CGE. Em pesquisa realizada na Inglaterra, EUA e Alemanha, eles observaram que há uma abordagem robusta quando se consideram os subconceitos da CGE, uma vez que, ao analisar os principais livros de contabilidade gerencial desses países, foi verificado que há menção sobre alguns assuntos: mensuração de *performance*, custeio alvo, *benchmarking* e custeio por ciclo de vida. Por outro lado, não há menção em nenhum deles sobre: avaliação de custos de concorrentes e avaliação de concorrentes baseadas em demonstrações financeiras publicadas.

Por esta pesquisa, pode-se dizer que a não menção da CGE nos livros-texto pode dificultar a ampliação do assunto aos contadores e, também, o aumento do uso das práticas envolvendo CGE no ambiente corporativo, bem como o desenvolvimento da teoria e de novas

técnicas, uma vez que os livros são ferramenta comumente utilizada na formação do profissional contábil.

Langfield-Smith (2008) faz uma revisão teórica sobre os 25 anos de pesquisa em Contabilidade Gerencial Estratégica. Ela lista uma série de práticas que seriam pertencentes ao arcabouço da CGE, entre elas o ABC.

Considerar o ABC, porém, é bastante questionável, uma vez que os trabalhos que tratam das técnicas pertencentes à CGE diferem nos itens considerados. Por exemplo, o trabalho já citado, de Guilding *et al.* (2000), não usa o ABC dentro da CGE, pois considera esta prática mais relacionada à acurácia de custos. Hoffjan e Wömpener (2006) também não usaram o ABC por considerá-lo uma abordagem genérica, cobrindo apenas parte dos conceitos envolvidos na CGE.

Analisando os principais trabalhos da área a autora considerou que: houve uma fraca adoção da CGE, uma vez que o termo não é bem entendido pelos pesquisadores e é pouco conhecido pelos profissionais; a adoção difundida das técnicas da CGE tem poucas evidências (quando considerado o ABC, o cenário é ainda pior, pois há evidências que a aderência vem diminuindo com o passar do tempo); e apesar do tão falado uso das técnicas novas pelas companhias japonesas, há pouca evidência de um amplo uso fora do Japão dessas técnicas.

Na visão da autora, a preocupação com os problemas envolvendo a contabilidade financeira, que afeta diretamente os *stakeholders*, pode ter feito com que as novas práticas de contabilidade gerencial não tivessem tanta atenção. Entre esses problemas estariam os escândalos financeiros ocorridos na década de 2000 e a implantação do IFRS (*International Financial Reporting Standards*) como um padrão global.

Além disso, a autora afirma que os 25 anos de surgimento do termo tornam difícil sustentar o argumento de que há um retardamento da contabilidade em relação ao repasse desse ensino ou que a CGE está em seu estágio inicial. Tal argumento, no entanto, é questionável, pois pensando em outras áreas do conhecimento, levam-se muitos anos de pesquisa até formar uma teoria robusta.

Ela também considerou que apesar do tempo considerável de pesquisa sobre o assunto, muitos trabalhos foram propostos, mas ainda não há uma plataforma teórica consistente, o que já havia sido reconhecido por outros autores (TOMKINS; CARR, 1996; COAD, 1996; GUILDING *et al.*, 2000).

Apesar de todas estas críticas, a CGE ainda tem chamado a atenção de pesquisadores, o que mostra que ela de fato está presente nas organizações, mas nem sempre sob a liderança ou com o envolvimento da função contábil. A seguir, algumas perspectivas do ponto de vista de parte dos autores consultados do que pode ser feito para melhorar sua utilização, efetividade e utilidade.

2.3 Perspectivas

Bromwich e Bhimani (1994) fazem algumas considerações relevantes em termos de tendências para a contabilidade gerencial. Em primeiro lugar, abordaram a implantação de técnicas modernas (exemplos: *Just in time* - JIT, *Material Requirement Planning* – MRP, *Total Quality Management* - TQM etc.) favorecendo a adoção de novas perspectivas contábeis, embora não haja registros de alguma destas abordagens como única solução do problema. Em segundo lugar, as evidências para os autores sugeriam que os mecanismos contábeis não operavam isolados em relação aos fatores administrativos ou operacionais, de forma que deveria ser dada atenção a técnicas que relacionassem mecanismos contábeis a processos empresariais. Um terceiro ponto é que, para desenvolver novas técnicas de

gerenciamento de custos, seria preciso a conscientização da complexidade do ambiente empresarial e social e dos fatores que envolvem esse ambiente. Para os autores, a Contabilidade Gerencial Estratégica, juntamente com as áreas de compras e custos indiretos (*overhead*), é a área que pode trazer mudança mais significativa à função contábil considerando-se esses aspectos.

Kawada e Johnson (1993) sugerem que a CGE pode ser dirigida por pessoas da produção (engenharia e vendas), e não só por indivíduos da área contábil. Isso levanta uma tendência que pode incentivar a multidisciplinaridade.

Essa tendência é reforçada por Roslender e Hart (2003), que apresentam a necessidade de um alto grau de integração necessário entre as áreas para que estes conceitos sejam, de fato, aplicados. Esse fator é importante, pois compromete muito a utilização das práticas envolvendo a CGE. Também foi constatado que o termo CGE era pouco conhecido entre os entrevistados, mostrando uma necessidade de divulgação e treinamento nesses conceitos.

Langfield-Smith (2008) argumenta que a CGE leva a uma orientação estratégica para geração, interpretação e análise de informação contábil-gerencial, bem como das atividades dos concorrentes, fornecendo material para comparação. O grande foco da CGE seria extrapolar os limites da empresa, observando fatores externos como a concorrência, de forma a adequar o provimento de informações ao foco estratégico.

A própria linguagem dos negócios pode confundir a adoção ou constatação do uso destas práticas, o que seria um fator a ser investigado e considerado em pesquisas posteriores.

Nesta seção, foram analisados estudos teóricos e/ou empíricos que de alguma forma contribuíram para o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial Estratégica como um campo de estudo. Na seção seguinte, analisa-se o caminho a ser percorrido para rastrear a produção acadêmica envolvendo CGE.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa parte de um levantamento, pois procura identificar as características dos componentes do universo pesquisado, tornando possível a caracterização de seus segmentos (GIL, 2002).

Castro (1997) argumenta que a pesquisa bibliométrica ameniza os elementos de julgamento individuais e produz resultados quantitativos que tendem a ser a soma de muitos pequenos julgamentos e apreciações realizados por indivíduos distintos, tendo sido este o método escolhido para proceder com este estudo.

Vanti (2002) apresenta a bibliometria como uma pesquisa bibliográfica precedida pela estatística. Dentro dessa abordagem se destacam os autores Lotka, Zipf e Bradford, surgindo três importantes leis para a bibliometria:

- (1) Lei de Lotka (Lei do Quadrado Inverso), que aponta para a medição da produtividade dos autores em um conjunto de documentos;
- (2) Lei de Zipf (Lei do Mínimo Esforço), que consiste na medição da frequência do aparecimento das palavras em vários textos;
- (3) Lei de Bradford (Lei de Dispersão), que permite estabelecer o núcleo e as áreas de dispersão sobre um determinado assunto em um mesmo conjunto de revistas.

Partiu-se de artigos extraídos das bases de dados Proquest® e Web of Science®, visando a busca de publicações que verssem sobre o tema Contabilidade Gerencial Estratégica,

através da busca pelo termo '*Strategic Management Accounting*'. Foram encontrados 66 artigos, em busca realizada até o ano de 2011.

Algumas análises bibliométricas foram empreendidas: quantidade de artigos por ano; periódicos que contém publicações sobre o tema; países com publicação sobre o assunto; principais palavras-chave utilizadas; e principais autores. Os resultados dessas análises são apresentados na sequência.

4 RESULTADOS

A pesquisa realizada nos portais Proquest® e Web of Science® resultou em 66 artigos, dos quais foram extraídas algumas análises bibliométricas empreendidas nas seções seguintes.

4.1 Quantidade de artigos por ano

A primeira análise foi a quantidade de artigos publicados anualmente, da qual obteve-se o seguinte resultado:

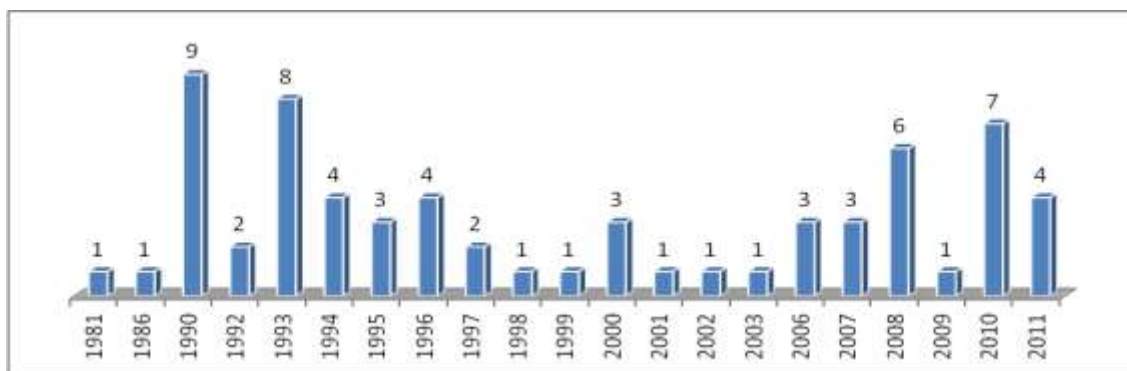


Figura 2: Publicação Anual sobre Contabilidade Gerencial Estratégica

Pela pesquisa realizada mostrada na Figura 2, o ano de 1981 marca o início da pesquisa com o surgimento do termo. Nota-se que houve um pico de publicações nos anos 1990 e 1993, e nos anos seguintes esse ritmo não se manteve, tendo aumentado novamente apenas nos anos de 2008 e 2010.

Por essa análise, nota-se que há uma tendência de crescimento nos últimos anos sobre esse assunto, talvez aproveitando a construção da teoria ao longo do período, que ocorreu paulatinamente.

4.2 Periódicos que contém publicação sobre o tema

Além dos artigos publicados ano a ano, buscou-se analisar os principais periódicos que continham publicação sobre o assunto. O resultado dessa busca está exposto na Figura 3.

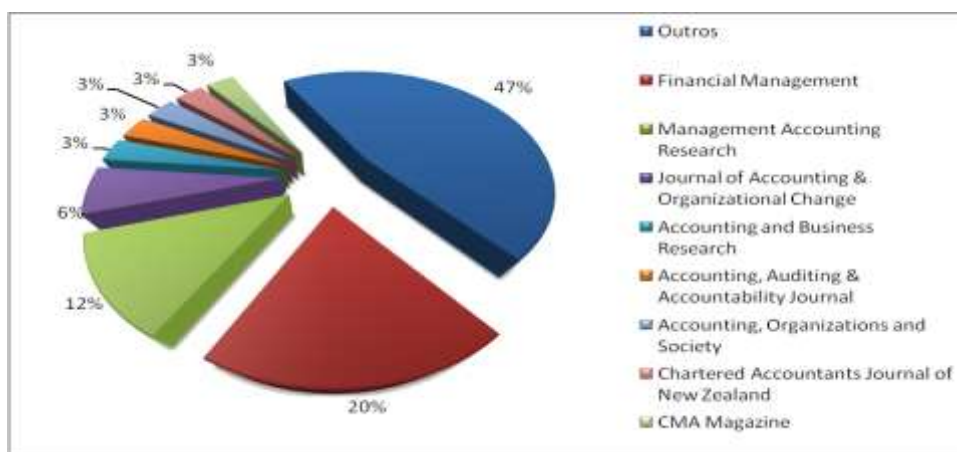


Figura 3: Concentração de artigos que tratam da Contabilidade Gerencial Estratégica por periódicos

Nota-se que o *Financial Management* é o periódico com maior número de publicações sobre Contabilidade Gerencial Estratégica (20%), seguido pelo *Management Accounting Research* (12%) e pelo *Journal of Accounting and Organizational Change* (6%). No entanto, há um grande contingente de periódicos que continham apenas uma publicação sobre o assunto (47%), no total se referindo a 31 artigos.

Pela lei bibliométrica de Bradford, soma-se o total de artigos e divide-se por 3, e o grupo que tiver até 1/3 dos artigos é o grupo de principal publicação sobre o assunto (VANTI, 2002). Nesse caso, os principais periódicos seriam o *Financial Management* e o *Management Accounting Research*, que juntos correspondem a 1/3 da produção sobre o tema. Essa análise pode ser visualizada na Figura 4.

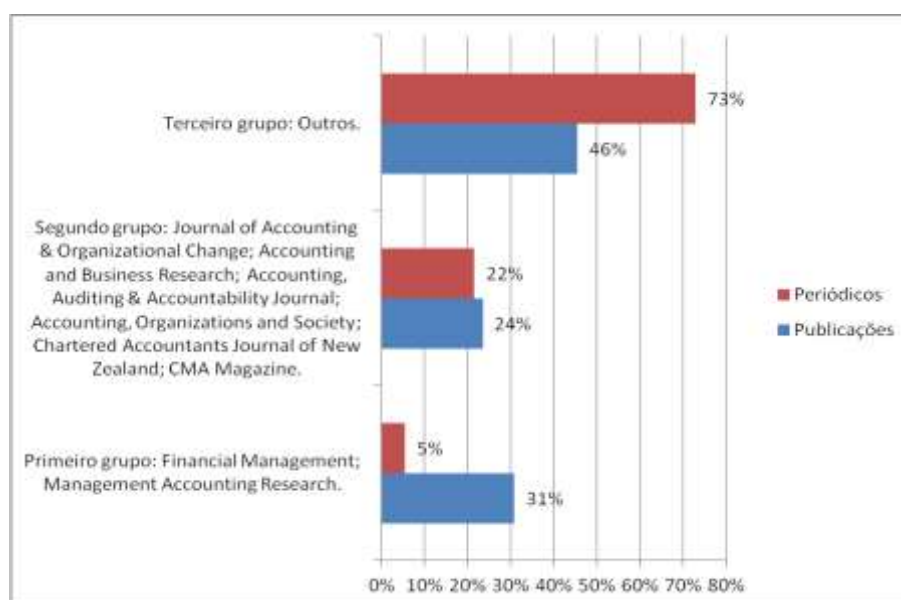


Figura 4: Lei de Bradford

4.3 Países com publicação sobre o assunto

De um total de 66 artigos, foram encontrados 94 autores distintos, os quais foram considerados os países de vínculo institucional para esta contagem. A Figura 5 mostra os resultados da produção acadêmica de cada país.

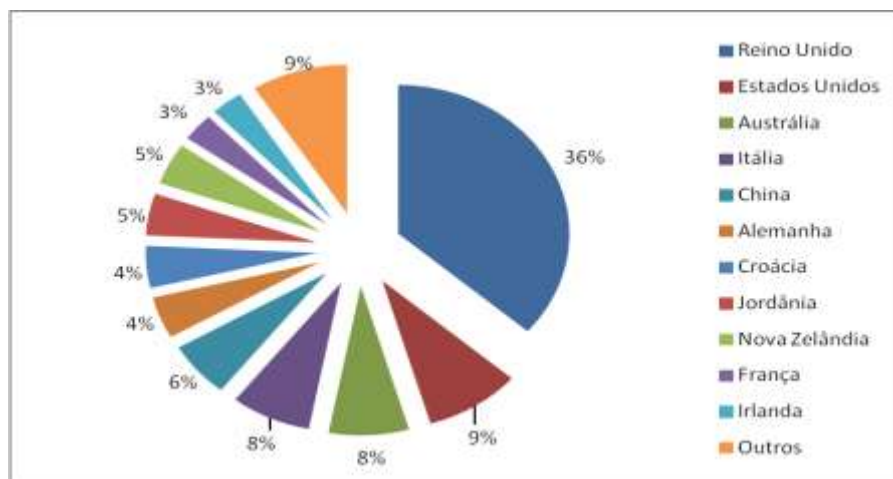


Figura 5: Países com publicação sobre Contabilidade Gerencial Estratégica

Pela figura acima, é possível notar a predominância do Reino Unido na publicação sobre o tema, o qual soma 24 autores (36% da amostra). O segundo lugar é ocupado pelos Estados Unidos com 6 autores (9% da amostra). Nesse caso, talvez se deva ao fato de assuntos relacionados à estratégia serem tratados nesse país pelo termo Gestão Estratégica de Custos (LANGFIELD-SMITH, 2008). Na sequência, Austrália e Itália, com 5 artigos cada (8% da amostra para cada país). Os países que compõe a guia ‘Outros’ são: Arábia Saudita, Áustria, Eslovênia, Japão, Noruega e Suíça.

4.4 Principais palavras-chave utilizadas

A análise a seguir expressa as principais palavras-chave encontradas nos artigos sobre Contabilidade Gerencial Estratégica, mostradas na Figura 6.

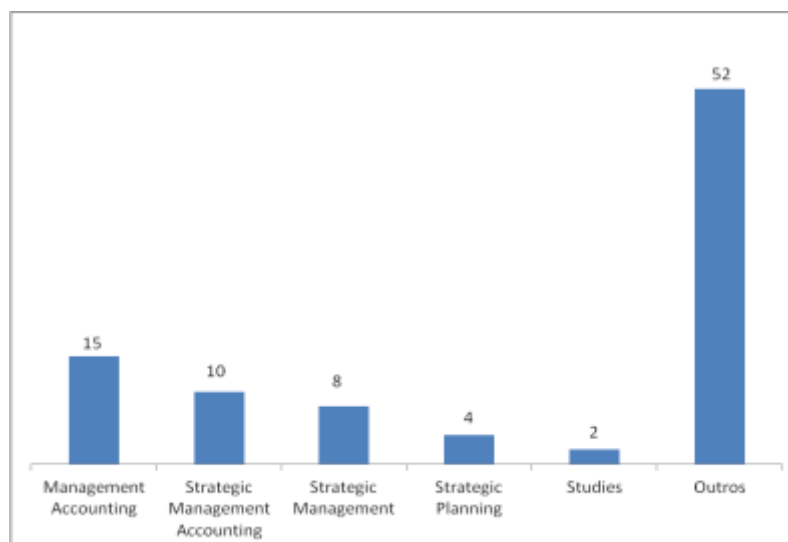


Figura 6: Principais palavras-chave em artigos sobre CGE

A principal palavra chave, diferentemente do esperado, é *Management Accounting*, seguida em pela expressão *Strategic Management Accounting* que era a expectativa inicial. Outros termos comuns foram os ligados à estratégia: *Strategic Management* e *Strategic Planning*.

A guia de destaque foi a que expressa outras palavras que são usadas como termo de busca nesses artigos, geralmente compostas por nomes de países ou outras teorias e técnicas

usadas para serem estudadas em conjunto com a Contabilidade Gerencial Estratégica. Esse ponto ajuda também a esclarecer a questão de pesquisa, reforçando a ideia de que introduzir conceitos de estratégia à contabilidade gerencial pela CGE foi uma forma de alavancar e melhorar os estudos da área.

4.5 Principais autores

Na pesquisa realizada, foram levantados os principais autores sobre a CGE, que podem ser visualizados na Figura 7.

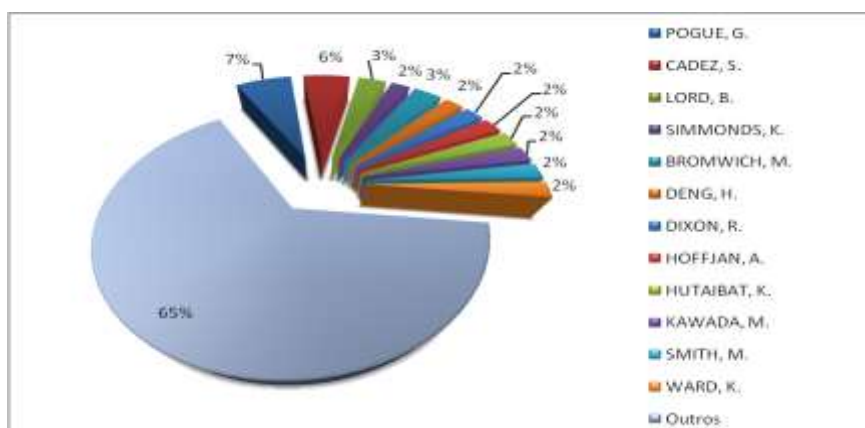


Figura 7: Concentração de autores que escrevem sobre Contabilidade Gerencial Estratégica

A base pesquisada conta com 66 artigos. Nesses, encontrou-se um contingente de 94 autores distintos envolvidos. Um autor participa com 6 artigos (POGUE, G.), outro com 5 (CADEZ, S.); dois autores com três artigos (BROMWICH, M.; LORD, B); nove autores com dois artigos (DENG, H.; DIXON, R.; HOFFJAN, A.; HUTAIBAT, K.; KAWADA, M.; SMITH, M.; SIMMONDS, K; STAINER, A.; WARD, K.), destacando-se Simmonds que foi o precursor sobre o assunto; e os demais (56 autores) com um artigo (31 artigos).

Pela lei de Lotka, uma larga proporção da literatura científica é produzida por um pequeno número de autores e o restante é feito por um pequeno número de autores e artigos (VANTI, 2002). Para isso, foram analisados os autores com mais de um artigo e excluídas as duplicidades. Dos 94 autores, 6 (aproximadamente 7%) eram responsáveis por 31,8% da produção científica sobre o assunto (aproximadamente 1/3). Tal análise pode ser vista na Figura 8.

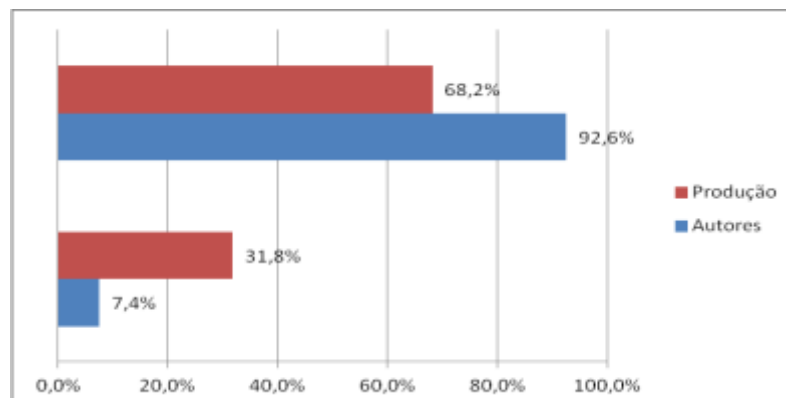


Figura 8: Lei de Lotka e produtividade dos autores

5 CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo foi verificar que tipo de evolução a Contabilidade Gerencial Estratégica trouxe para a área de Contabilidade Gerencial como ramo do conhecimento. Para isso, foram realizados os estudos bibliográfico e bibliométrico.

Percebeu-se que a CGE como campo de estudo ainda não se encontra sedimentada. No entanto, a inclusão da preocupação de assuntos estratégicos ao arcabouço da contabilidade gerencial foi um incremento relevante no sentido de aumentar a utilidade da informação fornecida pela contabilidade gerencial. Outra menção importante refere-se à possível necessidade de que a formação do profissional dessa área inclua características como trabalhos em grupo e abordagens multidisciplinares.

Além dessas questões, há pouca evidência do conhecimento e/ou uso dessa abordagem no campo profissional, já que em algumas pesquisas notou-se o desconhecimento de termos ligados à CGE. Ainda, a atenção dada à contabilidade financeira pode ter prejudicado a atenção para a contabilidade gerencial, principalmente pensando na implantação do IFRS como padrão mundial, pois influencia diretamente informações destinadas aos investidores.

Outro ponto que pode ser visto é que não há uma constância na pesquisa empreendida sobre Contabilidade Gerencial Estratégica, tendo havido um pico de publicações no início dos anos 1990, quase dez anos depois de o tema ter surgido; e esse ritmo foi retomado nos quatro últimos anos. Entre esses períodos, as publicações foram pontuais e pouco expressivas em termos de quantidade.

Pela lei de Bradford, percebeu-se que 2 periódicos (5% do total pesquisado) representam 31% da produção sobre o assunto (aproximadamente 1/3), destacando-se os periódicos *Financial Management* e *Management Accounting Research*.

Vale mencionar também que o Reino Unido é o principal país com publicações sobre o tema, com 36%. Ainda, as principais palavras-chaves encontradas em artigos relacionados à CGE foram *Management Accounting* e *Strategic Management Accounting*, sugerindo que a CGE surgiu como um novo olhar às práticas da contabilidade gerencial vigentes até então.

Pela lei de Lotka, percebeu-se que 7 autores (aproximadamente 7%) abarcam 32,4% das publicações sobre o assunto (22 artigos), que reforçam o que a lei diz: um pequeno número de autores agrega boa parte da produção científica sobre um determinado assunto, neste caso, a Contabilidade Gerencial Estratégica. Vale destacar que entre os dois principais autores, Pogue aparece com uma gama de estudos em um mesmo ano (6 artigos em 1990), enquanto para o segundo autor, Cadez, as publicações são mais espaçadas e concentradas nos últimos anos da análise (5 artigos publicados entre os anos de 2006 e 2008).

Todas essas considerações levam a se considerar que a inclusão da estratégia na contabilidade gerencial foi um avanço importante e percebido pelos pesquisadores, no entanto, sua operacionalização tanto no que diz respeito à difusão desses conceitos na academia e no mercado, como a operacionalização de pesquisas empíricas, tem sido deficitária ao longo dos anos, o que prejudica uma evolução real desse campo de estudos.

Como limitação, apresenta-se que o estudo se restringiu ao conteúdo dos portais Proquest® e Web of Science®, que mesmo sendo bastante utilizados, não apresentam toda a base possível para pesquisa.

Um estudo semelhante a esse poderia trazer inferência sobre a pesquisa no Brasil e é aqui sugerido para estudos posteriores. Outro estudo que pode ser realizado em estudos futuros é o aprofundamento no conteúdo da CGE nos trabalhos pesquisados, por exemplo, o

que cada autor considera dentro do escopo da CGE em termos de técnicas e artefatos para utilização nas empresas. Tais estudos incrementariam o conhecimento sobre o assunto, organizando o estudo para desenvolvimento de pesquisas de campo subsequentes a esta fase exploratória.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BROMWICH, Michael. *Managerial Accounting Definition and Scope-From A Managerial View*. **Management Accounting**. Vol. 66, n. 8, Sep 1988.

_____. *The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets*. **Accounting, Organization and Society**. Vol. 15, n. 1/2, 1990.

BROMWICH, Michael; BHIMANI, Al. *Management accounting: Pathways to Progress*. **Management Accounting**. Vol. 72, n. 5, May 1994.

CASTRO, C.M. **Ciência e universidade**. Rio de Janeiro: Zahar, 1997.

CLARKE, Peter J. *The old and the new in management accounting*. **Management Accounting**. Vol. 73, n. 6, Jun. 1995.

CLARKE, Peter J.; TAGOE, Noel. *Strategic Management Accounting - do we need it?* **Accountancy Ireland**. Vol. 34, n. 6, Dec. 2002.

COAD, Alan. *Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting*. **Management Accounting Research**. Vol. 7, 1996.

COLLIER, Paul; GREGORY, Alan. *Strategic Management Accounting: A UK hotel sector case study*. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**. Vol. 7, n. 1, 1995.

DIMNIK, Tony; KUDAR, Randy. *Don't Throw Out The Baby With The Bathwater!* **CMA**. Vol. 63, n. 6, Jul/Aug 1989.

DIXON, Rob; SMITH, D. R. *Strategic Management Accounting*. **International Journal of Management Science**. Vol. 21, n. 6, 1993.

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

GUILDING, Chris. *Competitor-focused accounting: an exploratory note*. **Accounting, Organization and Society**. Vol. 24, 1999.

GUILDING, Chris; CRAVENS, Karen S.; TAYLES, Mike. *An international comparison of strategic management accounting practices*. **Management Accounting Research**. Vol. 11, 2000.

HERGERT, Michael; MORRIS, Deigan. *Accounting data for value chain analysis*. **Strategic Management Journal**. Vol. 10, n. 2, Mar/Apr 1989.

HOFFJAN, Andreas; WÖMPENER, Andreas. *Comparative analysis of Strategic Management Accounting in German- and English-language general management accounting textbooks*. **Schmalenbach Business Review: ZFBF**. Dusseldorf: Vol. 58, Jul. 2006.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Relevance Lost: The rise and fall of Management Accounting**. Massachusetts: Harvard Business School Press, 1987.

KAWADA, Makoto; JOHNSON, Daniel F. *Strategic Management Accounting - Why and How*. **Management Accounting**. Vol. 75, n. 2, Aug. 1993.

LANGFIELD-SMITH, Kim. *Strategic Management Accounting: how far have we come in 25 years?* **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. Vol. 21, n. 2, 2008.

LITTLER, D. A.; SWEETING, R. C. *Management Accounting – The Challenge of Technological Innovation: Management Accounting in Technology Based Business*. CIMA. 1989.

LORD, B. *Strategic management accounting: the emperor's new clothes?* **Management Accounting Research**. Vol. 7, 1996.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia de Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PEARSON, Timothy A. *Strategic management accounting in practice*. **CMA**. Vol. 70, n. 10, Dec 1996/Jan 1997.

PIERCY, Nigel; MORGAN, Neil. *Strategic Planning And The Management Accountant*. **Management Accounting**. Vol. 67, n.10, Nov 1989.

PROQUEST®. **Search**. Disponível em: <<http://www.proquest.com.br/>>.

RICKWOOD, Collin P.; COATES, Jeff B.; STACEY, Ray J. *Stapylon: Strategic Management accounting to gain competitive advantage*. **Management Accounting Research**. Vol. 1, 1990.

ROSLENDER, Robin. *Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting*. **British Journal of Management**. Vol. 6, 1995.

ROSLENDER, Robin; HART, Susan. *In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives*. **Management Accounting Research**. Vol. 14, 2003.

ROSLENDER, Robin; HART, Susan; GHOSH, Joydip. *Strategic management accounting: Refocusing the agenda*. **Management Accounting**. Vol. 76, n. 11, Dec. 1998.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Making strategy explicit in cost analysis: a case study*. **Sloan Management Review**. Vol. 29, n. 3, 1988.

SIMMONDS, K. *Strategic Management Accounting*. **Financial Management**, United Kingdom, London, v. 59, n. 4, 1981. ISSN 14719185. Disponível em: <http://search.proquest.com/docview/195647188?accountid=14643>.

TOMKINS, C.; CARR, C. *Strategic investment decisions: the importance of SCM - A comparative analysis of 51 case studies in U.K., U.S. and German companies*. **Management Accounting Research**. Vol. 7, n. 2, 1996.

VANTI, Nadia Aurora Peres. *Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento*. **Ci. Inf.** Brasília, v. 31, n. 2. Mai/ago, 2002.

WEB OF SCIENCE®. **Search**. Disponível em: <<http://apps.isiknowledge.com/>>.

WILSON, Richard. *Strategic Cost Analysis*. **Management Accounting**. Vol. 68, n. 9, Oct. 1990.

_____. *Criteria for measuring marketing performance* apud ROSLENDER, R.; HART, S.; GHOSH, J. *Strategic management accounting: Refocusing the agenda*. **Management Accounting**. Vol. 76, n. 11, Dec 1998.