



v. 4, n. 1, art. 5, p. 84-105
ISSN 1981-8610
jan/abr. 2010.

Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade

www.repec.org.br

**O USO DA CONTABILIDADE ESTRATÉGICA NAS ORGANIZAÇÕES: UM
MODELO DE ANÁLISE ESTRATÉGICA PARA O DEPARTAMENTO DE
CONTABILIDADE**

**USE OF THE STRATEGIC ACCOUNTING IN THE ENTITIES: A MODEL OF
STRATEGIC ANALYSIS FOR ACCOUNTING DEPARTMENT**

**EL USO DE LA CONTABILIDAD ESTRATÉGICA EN LAS
ORGANIZACIONES: UN MODELO DE ANÁLISIS ESTRATÉGICO PARA EL
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD**

GISELE DE SOUZA CASTRO VIEIRA

*Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro
giscastro@yahoo.com.br*

RAFAEL BORGES MORCH

*Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro.
rafael.morch@gmail.com*

RICARDO ANTONIO TORRES RODRIGUES

*Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro.
serrot@hotmail.com*

ARACÉLI CRISTINA DE SOUSA FERREIRA

*Doutora em Contabilidade e Controladoria pela Universidade de São Paulo e Professora Titular do
Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro.
araceli@facc.ufrj.br*

RESUMO

O objetivo deste estudo é, com o uso da ferramenta de análise SWOT, propor uma metodologia para o departamento de contabilidade que possa auxiliá-lo no diagnóstico e na formulação de uma estratégia e na redefinição de seu posicionamento na administração da empresa. Trata-se de um estudo teórico e bibliográfico no qual se pretende discutir como as técnicas de administração estratégica para a análise do ambiente podem ser aplicadas na contabilidade de uma empresa. Espera-se que o modelo proposto, que combina métodos de análise com as questões elaboradas a partir da análise das variáveis internas e externas, auxilie o alcance satisfatório dos objetivos propostos por departamentos de contabilidade comprometidos com o processo de reposicionamento e adaptação aos preceitos da contabilidade estratégica.

Palavras-chave: Contabilidade Estratégica; Análise SWOT; Planejamento Estratégico.

ABSTRACT

Using the SWOT analysis this study proposes a methodology to the accounting department to help the recast its accounting strategy and redefining its positioning. It is a theoretical and bibliographical study to discuss how an accounting department could internalize strategic business techniques. It is expected that the use of this proposal, combining analysis methods and the questions arising from the internal and external issues, could help to get a satisfactory result to the goals proposed by the department and adapting to the strategic accounting concepts.

Keywords: Strategic Accounting; Swot Analysis; Strategic Planning

RESUMEN

El objetivo de este estudio es, con el uso de la herramienta de análisis SWOT, proponer una metodología para el departamento de contabilidad que pueda auxiliarle en el diagnóstico y en la formulación de una estrategia y en la redefinición de su posicionamiento en la administración de la empresa. Se trata de un estudio teórico y bibliográfico en el cual se pretende discutir como las técnicas de administración estratégica para el análisis del ambiente pueden ser aplicadas en la contabilidad de una empresa. Se espera que el modelo propuesto, que combina métodos de análisis con las cuestiones elaboradas a partir del análisis de las variables internas y externas, auxilie el alcance satisfactorio de los objetivos propuestos por departamentos de contabilidad

comprometidos con el proceso de reposicionamiento y adaptación a los preceptos de la contabilidad estratégica.

Palabras clave: Contabilidade Estratégica; Análisis SWOT; Planificación Estratégica.

1. INTRODUÇÃO

Mudanças culturais e tecnológicas influenciam o ambiente organizacional. O impacto dessas alterações exige estruturas mais complexas, fazendo com que todas as áreas que compõem as organizações evoluam de forma a se adaptar a um novo contexto. A contabilidade, como parte integrante das organizações, passa pelo mesmo processo de mudanças de forma a estar apta ao fornecimento de informações estratégicas.

Além disso, a ampliação dos mercados, o crescimento e a internacionalização das organizações tornaram as operações comerciais e financeiras mais complexas e fizeram emergir a necessidade de maior controle sobre as informações ao mercado, com o aprofundamento de leis e a intensificação da atuação dos órgãos de normalização e fiscalização. O tempo gasto para cumprir as novas e crescentes exigências impostas fez com que o contador se distanciasse da realidade da empresa, ficando cada vez mais próximo dos interesses do fisco e da sociedade.

Com isso, os contadores precisam passar por uma mudança de postura e de mentalidade, colocando-se como parte integrante do processo de formulação e implementação da estratégia organizacional. Conforme Ferreira (1992), a estratégia inserida neste contexto implica verificar possibilidades futuras, identificar necessidades e tendências, presumir mudanças; é o olhar para frente, diferentemente de se restringir ao que existe, que implica olhar para trás, através do registro dos fatos históricos.

Ao ser capaz de atender a esses requisitos da estratégia, o contador deve assumir uma postura proativa, utilizando-se do potencial da contabilidade para gerar informações estratégicas. A contabilidade precisa repensar suas formas de contribuição a acionistas, empregados e comunidade como um todo, procurando oferecer novas formas de cooperação nos principais *stakeholders*.

Para que esse processo de reformulação e avaliação esteja condizente com os objetivos da Contabilidade Estratégica, faz-se necessário que a área contábil passe por um processo de autoavaliação, procurando estabelecer-se em um novo posicionamento dentro da própria organização e frente ao ambiente em que se encontra inserida. Para auxiliá-la nesse processo de reformulação estratégica, a análise SWOT é uma alternativa, por ter como finalidade cotejar os pontos fortes (*Strengths*) e fracos (*Weakenesses*) de uma empresa com as oportunidades (*Opportunities*) e ameaças (*Threats*) oferecidas pelo ambiente externo.

Com base no exposto, o presente estudo buscará responder à seguinte pergunta: “É possível desenvolver um método de análise interna e externa para o departamento de contabilidade, com a utilização da ferramenta de análise SWOT?” Essa ferramenta, caso seja aplicável, poderia auxiliar na reformulação da estratégia contábil e na redefinição do posicionamento estratégico da contabilidade, buscando adequação aos preceitos da contabilidade estratégica.

Trata-se, portanto, de uma pesquisa teórica e bibliográfica, na qual se pretende discutir como as técnicas de administração estratégica para análise ambiental, amplamente utilizadas na fase preliminar da elaboração do planejamento estratégico das empresas, podem ser aplicadas na contabilidade de uma empresa para a realização de uma análise SWOT do departamento contábil.

O debate aberto das ideias ora propostas subsidiará a continuidade do trabalho, cujo próximo passo prevê a aplicação do modelo apresentado, com a expectativa de incorporar ideias resultantes de outro ponto de vista.

2. CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

Para Goldenberg (1994), a Contabilidade Estratégica é um ramo da Contabilidade que procura estimar comparativamente o valor da vantagem competitiva da empresa ou o valor adicionado sobre seus competidores e avaliar os benefícios do rendimento dos produtos em relação ao curso de vida dos clientes e os benefícios que esses rendimentos gerarão para a empresa sobre uma decisão de longo prazo.

Outra definição para a Contabilidade Estratégica é dada por Hofjan e Wömpener (2006), que colocam a contabilidade (gerencial) estratégica como uma relação mais abrangente da contabilidade gerencial com as metas de longo prazo, ou seja, para um posicionamento estratégico. Esta definição inclui coleta, refino, análise e apresentação de dados originados no ambiente competitivo e, portanto, abrange tanto clientes quanto competidores. Hofjan e Wömpener (2006) atestam que, como a estratégia é orientada para o longo prazo, a contabilidade estratégica também tende a ser orientada para o futuro.

Já há um bom tempo, a contabilidade vem sendo desafiada a considerar aspectos advindos da avaliação externa em adição às variáveis internas usualmente consideradas, como forma de antever o impacto das estratégias atuais das organizações sobre seu futuro. A abordagem estratégica da contabilidade gerencial considera que a informação contábil, ao contemplar os vários atores do ambiente competitivo, pode vir a ser fonte de vantagem competitiva.

Lord (1996) afirma que o primeiro autor a usar o termo contabilidade gerencial estratégica foi Simmonds, em 1981, que a criou para denominar as informações de contabilidade que ajudariam na tomada de decisões estratégicas.

Todavia, embora já tenha se passado um tempo considerável desde que Simmonds usou primeiramente o termo e, apesar de já terem sido publicados muitos artigos sobre o assunto, especialmente em periódicos especializados, ainda parece haver uma escassez de exemplos de que a contabilidade gerencial estratégica esteja sendo realmente usada (LORD, 1996).

De acordo com as ideias apresentadas por Shank e Govindarajan (1997), para se utilizar deste conceito, o contador deve fazer parte do processo de formulação de estratégias, que consiste em formulá-las, comunicá-las a toda a organização, desenvolver e colocar em prática táticas para implementá-las e desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas na execução da estratégia, bem como o sucesso das metas estratégicas alcançadas.

O que se propõe com essa abordagem é uma maior abertura da área contábil, buscando não só uma maior interação com as demais áreas da empresa, como também com o mercado externo através da inclusão de informações advindas de todos os integrantes da cadeia de valor em seu sistema contábil.

Goold (1984, apud NOSSA e HOLANDA, 1998) aponta as cinco deficiências principais e comuns que, a seu ver, dificultam o referido apoio da informação contábil à estratégia: (1) os custos não são registrados em categorias úteis à estratégia; (2) em muitas entidades ainda os custos não são alocados por segmento de negócios e não é disponibilizada a rentabilidade líquida por segmento; (3) observa-se pouca ou nenhuma tentativa para modelar os custos e os lucros dos competidores; (4) ausência de flexibilidade na análise de opções estratégicas; e (5) ênfase no curto prazo, nas análises internas e em medidas financeiras, em detrimento do longo prazo, análise externa, mercado, medidas tecnológicas e de competitividade.

Adicionado a isso, Ludícibus (1994) coloca que as questões relacionadas à estratégia, normalmente desenvolvida por meio do planejamento estratégico, não são facilmente mensuráveis quantitativamente. Neste ponto entra a importância de um profissional estrategista, que, conforme o autor (1994), deve ser uma necessidade constante.

A visão contábil, portanto, deve ser ampliada, indo além das informações produzidas pelos fatos já conhecidos para as atividades de planejamento, de modo a antever as consequências para a empresa no futuro e tornando-se parte integrante do processo de decisão da empresa (GOLDENBERG, 1994).

Esse conceito de que a contabilidade deve ampliar seu campo de atuação para além das informações passadas vai ao encontro do exposto por Catelli (1999), quando o autor argumenta que a gestão deve assegurar o processo de tomadas de decisões na empresa, seja conduzida ao cumprimento de sua missão, garantindo-lhe a adaptabilidade e o equilíbrio necessário para sua continuidade da organização.

3. ANÁLISE SWOT

De acordo com Wright et al. (2000), o propósito de uma empresa pode ser conceitualizado no contexto da análise SWOT, que avalia os pontos fortes (*Strengths*) e fracos (*Weakenesses*) da empresa em relação a seus concorrentes, bem como as oportunidades (*Opportunities*) e ameaças (*Threats*) do ambiente externo.

Criada por Kenneth Andrews e Roland Christensen, dois professores da Harvard Business School, e posteriormente aplicada por numerosos acadêmicos, a *SWOT Analysis* estuda a competitividade de uma organização segundo as quatro variáveis acima mencionadas.

A análise SWOT corresponde à identificação por parte de uma organização e, de forma integrada, dos principais aspectos que caracterizam a sua posição estratégica em um determinado momento, tanto em nível interno como externo (forma como a organização se relaciona com o ambiente em que se insere).

Wright et al. (2000) afirmam que o objetivo da análise é possibilitar que a empresa se posicione para tirar vantagem das oportunidades do ambiente e evitar ou minimizar as ameaças ambientais. Com isso, a empresa tenta enfatizar seus pontos fortes e moderar o impacto de seus pontos fracos, além de revelar pontos fortes que ainda não foram inteiramente utilizados e identificar pontos fracos que podem ser corrigidos.

Os fatos que se encontram no ambiente externo à empresa não estão sob o seu controle, sendo todas as demais entidades influenciadas da mesma forma por eles, representando oportunidades ou ameaças iguais para todas essas organizações, na qual a probabilidade de impacto está relacionada a como a gestão da empresa absorve seus efeitos. Por outro lado, o ambiente interno é aquele que pode ser controlado pela empresa, sendo, portanto, diretamente sensível às estratégias formuladas pela organização.

De acordo com Porter (1981), a análise SWOT deve ser proposta de forma integrada, analisando os elementos internos e externos à organização. O resultado deve servir como uma fonte de informação para a determinação da gestão estratégica da empresa.

Por meio de uma matriz de dois eixos, as variáveis internas e externas são sobrepostas de forma a permitir análises que auxiliem o processo de definição (ou redefinição) estratégica. O cruzamento entre os quatro quadrantes de análise provê uma moldura na qual a empresa pode desenvolver melhor suas vantagens competitivas.

As variáveis internas existem dentro da empresa ou em seus principais relacionamentos com os diversos *stakeholders* (acionistas, fornecedores, credores, distribuidores e consumidores).

As Forças (*Strengths*) correspondem aos recursos e capacidades da empresa, que podem ser combinados para gerar vantagens competitivas em relação a seus competidores. Por outro lado, as fraquezas (*Weaknesses*) constituem-se nos pontos mais vulneráveis da empresa em comparação com os mesmos pontos de competidores atuais ou em potencial.

Já no âmbito externo, estão as oportunidades e as ameaças que envolvem os assuntos que ocorrem no ambiente fora da empresa. Elas não devem ser ignoradas, à medida que a empresa se envolve no desenvolvimento das forças e das capacidades, por receio de criar uma organização eficiente, mas ineficaz. Podem decorrer de mudanças nos ambientes competitivo, sociocultural, político/legal ou interno da organização.

As oportunidades (*Opportunities*) são definidas por Oliveira (1991, p. 64) como “[...] forças ambientais incontroláveis pela empresa, que podem favorecer a sua ação estratégica, desde que conhecidas e aproveitadas satisfatoriamente enquanto durarem”. O mesmo autor afirma ainda que as ameaças (*Threats*) “são forças ambientais incontroláveis pela empresa, que criam obstáculos à sua ação estratégica, mas poderão ou não ser evitadas, desde que conhecidas em tempo hábil”.

Dessa forma, o uso da matriz SWOT deve estar centrado nas seguintes possibilidades de análise, sumarizadas na Figura 1.

Figura 1 – Análise da Matriz SWOT

		Análise Interna	
		S (Strengths) Pontos Fortes	W (Weaknesses) Pontos fracos
Análise Externa	O (Opportunities) Oportunidades	SO (maxi-maxi) Tirar o máximo partido dos pontos fortes para aproveitar ao máximo as oportunidades detectadas.	WO (mini-maxi) Desenvolver as estratégias que minimizem os efeitos negativos dos pontos fracos e que em simultâneo aproveitem as oportunidades emergentes.
	T (Threats) Ameaças	ST (maxi-mini) Tirar o máximo partido dos pontos fortes para minimizar os efeitos das ameaças detectadas.	WT (mini-mini) As estratégias a desenvolver devem minimizar ou ultrapassar os pontos fracos e, tanto quanto possível, fazer face às ameaças.

Fonte: adaptado de Santos (1994).

Cabe ressaltar que os conceitos do SWOT não devem ser considerados em termos absolutos (tudo depende do ambiente), uma vez que uma oportunidade também pode ser uma ameaça, assim como um ponto forte pode ser um ponto fraco em outro contexto.

Outro aspecto a ser destacado é o fato de que, para facilitar a análise, uma organização pode realizar diversos SWOTs menores, para unidades operacionais (*marketing*, finanças, operações, contabilidade, etc.), por exemplo, de forma a reduzir a complexidade do problema.

Alguns riscos relacionados à aplicação da análise SWOT foram levantados por Johnson et al. (2007). Um deles está relacionado à possibilidade de o exercício SWOT gerar listas muito longas de aparentes forças, fraquezas, oportunidade e ameaças. Para eles, deve-se distinguir o que é essencial e prioritário do que é menos importante. Há, também, o risco de generalização excessiva, que não ajuda muito a explicar as razões implícitas da capacidade estratégica.

4. MODELO DE ANÁLISE ESTRATÉGICA PARA O DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

O desenvolvimento de uma matriz SWOT, conforme demonstrado na seção anterior, constitui-se de um eficiente método para identificar as forças e as fraquezas e examinar as oportunidades e ameaças que a empresa enfrenta.

O presente estudo enfatiza a utilização dessa ferramenta no departamento de contabilidade e procura desenvolver uma forma de aplicação da análise SWOT que auxilie na adequação da estratégia da contabilidade em relação à estratégia organizacional.

O processo de aplicação da análise estratégica no departamento de contabilidade, cujos resultados devem ser sumarizados e apresentados na matriz SWOT, será elaborado de acordo com a metodologia proposta por autores da área de administração estratégica (BORN, 2007; JOHNSON et al. , 2007; MINTZBERG et al. , 2000, entre outros) que recomendam duas abordagens. Uma interna, em que devem ser trabalhadas as forças (pontos fortes) e as fraquezas (pontos fracos); e uma abordagem externa, na qual se trabalham as oportunidades e as ameaças.

Para isso, foram adaptadas as metodologias referentes a cada uma das principais etapas que envolvem a análise estratégica da empresa e do ambiente, procurando enfatizar o departamento contábil de uma organização. Pretende-se, dessa forma, chegar a um modelo de aplicação da análise SWOT na contabilidade que auxilie um melhor posicionamento do departamento contábil na organização e possibilite a utilização dos conceitos de Contabilidade Estratégica neste departamento.

O objetivo, portanto, é instituir um modelo para aplicação na área contábil de uma empresa que permita efetuar um diagnóstico da Contabilidade que possa auxiliar no redirecionamento da estratégia desse departamento em busca de melhor adequação aos propósitos da Contabilidade Estratégica.

A utilização da matriz SWOT na análise proposta para a realização deste trabalho justifica-se pela sua capacidade de sintetizar os aspectos básicos a serem considerados na formulação e no delineamento da estratégia. Entende-se que a discussão sobre a aplicação da referida ferramenta poderá apontar as ações necessárias que auxiliarão o departamento de contabilidade a melhor utilizar os conceitos e pressupostos da contabilidade estratégica discutidos na seção 2 do presente artigo.

Ressalta-se que os passos descritos a seguir são essenciais para a construção da matriz SWOT, servindo de base para um adequado entendimento dos ambientes interno e externo ao departamento contábil. A análise da aplicação desse método servirá como catalisadora para estruturar o diagnóstico atual do setor contábil e a geração de estratégias para sua adequação aos preceitos da contabilidade estratégica. Com isso, espera-se proporcionar a interligação entre as estratégias empresariais e a estratégia desenvolvida para o departamento de contabilidade.

Por outro lado, o debate dessas ideias fortalecerá o desenvolvimento de um modelo apropriado de processo de planejamento estratégico para a área contábil.

4.1. Análise do departamento de contabilidade

Conforme Born (2007), a análise interna se concentra nas potencialidades e nas fraquezas da empresa objeto de estudo – no nosso caso, um departamento de contabilidade. Além disso, deve-se buscar descrever as suas estratégias correntes. Com isso, busca-se identificar o grau em que as forças e fraquezas atuais são relevantes para o processo de planejamento estratégico. Tendo em vista que os fatores internos são elementos efetivamente controláveis pela gestão, eles assumem primordial importância no processo de planejamento estratégico.

O ponto de partida da metodologia de análise proposta neste estudo deve ser uma descrição, provida de um olhar crítico, acerca da capacidade do departamento contábil de destacar-se em seu setor e gerar valor à organização como um todo. O objetivo é trazer elementos que auxiliem em uma melhor compreensão das demais análises realizadas, que, por sua vez, sustentarão as decisões tomadas.

Para atingir a análise proposta, os conceitos que envolvem o arcabouço estratégico foram confrontados com autores do meio contábil que já escreveram sobre o tema contabilidade estratégica (ver SIMMONDS, 1986; FERREIRA, 1992; IUDÍCIBUS, 1994; BROUHERS e ROOZEN, 1999; CATELLI, 1999; PELEIAS, 2002; GRZESZESZYN, 2005, entre outros)

Esta primeira etapa compreende, basicamente, três partes:

- **Histórico:** tem por finalidade permitir o entendimento de todos os fatos relevantes ocorridos no departamento de contabilidade. Deve-se, ao elaborá-lo, adotar uma postura crítica, buscando associar as causas de eventos e decisões importantes e seus efeitos e conseqüências, de maneira a melhor compreender a formação e evolução do setor contábil.
- **Recursos:** dividem-se em recursos, processos e valores. O fator recursos trata de pessoas, equipamentos, tecnologia, informações, dinheiro e relacionamento com fornecedores, distribuidores e clientes, sob o ponto de vista do departamento contábil. Processos dizem respeito à maneira como o departamento contábil transforma seus recursos em resultados, devendo-se observar itens, como interação, coordenação, comunicação e decisões. Por fim, valores tratam das normas que determinam o sistema de priorização nas tomadas de decisão e resultam em decisões que privilegiam a linha estratégica pretendida pela contabilidade.
- **Resultados:** apresentar os resultados daquilo que foi produzido pelo departamento contábil, a partir de seus recursos, ao longo dos últimos anos. Nesta etapa, deve-se buscar analisar o desempenho e a oscilação dos principais indicadores operacionais associados ao departamento contábil.

Quadro 1: Histórico, Recursos e Resultados

<p>Área: (nome do setor contábil na empresa).</p> <p>Localização: (onde está situado o setor contábil fisicamente e dentro da estrutura organizacional da empresa).</p> <p>Histórico: (marcos na área mostrando a data (ano) em que ocorreram, como ampliação da atuação do setor, implementação e mudanças no sistema contábil, parcerias, subunidades locadas em outras áreas ou unidades de negócio, etc.).</p> <p>Serviços: (listagem dos principais serviços prestados pela área).</p> <p>Clientes: (relação dos clientes internos ou externos aos quais a área contábil atende, pode-se colocar na frente o serviço prestado a cada um).</p> <p>Recursos Materiais: (softwares, computadores, impressoras, outros recursos relevantes).</p> <p>Recursos Humanos: (total de colaboradores; formação dos mesmos).</p> <p>Resultados: (comparação do desempenho real e projetado para os indicadores operacionais).</p>
--

A próxima etapa da análise interna é a definição dos norteadores estratégicos. O negócio, a visão, a missão e os valores auxiliam no direcionamento e facilitam a comunicação interna acerca daquilo que é mais relevante para o departamento contábil e, conseqüentemente, para a organização como um todo.

- **Negócio:** determina o escopo de sua atuação, permitindo a concentração de esforços em torno de uma determinada necessidade da organização para a qual possui uma competência central capaz de gerar valor de maneira superior aos possíveis concorrentes.
- **Visão:** expressa aonde a organização quer chegar. Tem a função não só de orientar e organizar como também de desafiar. A visão do departamento contábil deve buscar coerência com a visão da organização como um todo.
- **Valores:** são critérios de tomada de decisão que correm a organização do topo até a sua base, constituindo uma unidade de conduta que forma a cultura organizacional. Inserida dentro da organização, a contabilidade também será influenciada por esses valores.
- **Missão:** representa o papel da área contábil em relação aos diferentes públicos com quem se relaciona.

Cabe ressaltar que, quando os norteadores não existem ou estão maldefinidos, é imprescindível a definição destes para que se prossiga com o processo de planejamento estratégico.

Quadro 2: Norteadores Estratégicos

<p>Negócio: (necessidade da organização para a qual a contabilidade possui uma competência central).</p> <p>Visão: (o que a área contábil quer ser, onde ela quer estar).</p> <p>Valores: (valores importantes no relacionamento com o público interno e externo).</p> <p>Missão: (o que apenas ela pode oferecer aos seus <i>stakeholders</i>).</p>
--

Outra técnica que pode ser utilizada para a análise interna é a cadeia de valor, introduzida por Porter, em 1985, a qual sugere a divisão da empresa nas suas atividades de relevância estratégica para a compreensão dos custos e das fontes existentes ou potenciais de diferenciação (PORTER, 1990). A cadeia de valor desagrega as atividades da empresa em primárias e de suporte (apoio), conforme pode ser visto pela Figura 2. Para o objetivo deste estudo, os conceitos da cadeia de valor devem ser considerados sob o ponto de vista do departamento contábil, analisando-se suas atividades internas.

Segundo Born (2007), as atividades primárias são aquelas diretamente relacionadas à geração de valor, ou seja, inseridas no fluxo de produtos até o cliente (logística interna, operações, logística externa, *marketing* e vendas, e serviços). Por sua vez, as atividades de apoio são criadas para sustentar as atividades primárias bem como a si próprias (infraestrutura da empresa, gerência de recursos humanos, desenvolvimento de tecnologia e aquisição). Mintzberg et al. (2000) acrescentam que a palavra “margem” no lado direito da Figura 2 indica que as empresas alcançam margens de lucro baseadas em como é gerenciada a cadeia de valor.

Figura 2: A cadeia de valor genérica



Fonte: PORTER (1990, p.35).

Utilizando-se as premissas do modelo de Porter, pode-se propor a seguinte estruturação para a cadeia de valor do departamento de contabilidade:

Quadro 3: Cadeia de Valor – Atividades de Apoio

Infraestrutura do departamento contábil: sistemas contábeis eficientes e que atendam as necessidades dos usuários da informação; adequada estruturação de cargos; ênfase na qualidade dos produtos e serviços.
Gerência de recursos humanos: programas de remuneração e incentivo; adequado treinamento de pessoal para melhorar produtividade e antecipar-se a alterações que possam influenciar a forma como a contabilidade é realizada.
Desenvolvimento de tecnologia: investimentos em tecnologia que permitam o aprimoramento dos serviços prestados pela contabilidade.
Aquisição: avaliação frequente da qualidade (exatidão e veracidade) dos dados e informações que alimentam o departamento contábil.

A última técnica selecionada para a realização da análise interna do departamento contábil é o exercício de identificação dos fatores-chave de sucesso (FCS). Entendem-se por FCS as condições necessárias para competir em um determinado setor, expressos por meio de critérios técnicos. Quanto melhor o departamento contábil estiver em relação aos fatores-chave de sucesso, mais chance ele terá de obter bons resultados. Ao aplicar a técnica, deve-se primeiramente, identificar e conceituar os FCS que se aplicam a um departamento de contabilidade. Em seguida, faz-se a qualificação do departamento sob análise, procurando, a partir de uma análise crítica, realizar um parecer descritivo em relação ao desempenho do mesmo em cada um dos FCS identificados.

Quadro 4: Cadeia de Valor – Atividades Primárias

Infraestrutura do departamento contábil: sistemas contábeis eficientes e que atendam as necessidades dos usuários da informação; adequada estruturação de cargos; ênfase na qualidade dos produtos e serviços.
Gerência de recursos humanos: programas de remuneração e incentivo; adequado treinamento de pessoal para melhorar produtividade e antecipar-se a alterações que possam influenciar a forma como a contabilidade é realizada.
Desenvolvimento de tecnologia: investimentos em tecnologia que permitam o aprimoramento dos serviços prestados pela contabilidade.
Aquisição: avaliação frequente da qualidade (exatidão e veracidade) dos dados e informações que alimentam o departamento contábil.

Zarowin (1995) e Ettorre (1995) relatam em seus trabalhos sobre a geração das informações contábeis da Motorola, a importância que essas informações têm quando são precisas e oportunas.

Os autores relatam que, quando as informações de eventos passados são fornecidas em um curto período de tempo e com mínimos erros são uma fonte preciosa para a gestão operacional. Isso se torna possível graças a sistemas apropriados e com funcionários qualificados.

4.2. Análise Estratégica

De acordo com Born (2007), na análise estratégica, busca-se identificar as oportunidades e as ameaças que se apresentam no ambiente, para, posteriormente, avaliar de que forma as primeiras serão aproveitadas e a melhor forma de lidar com as últimas.

Assim como na análise interna, propõe-se uma mescla de ferramentas de análise

ambiental para a exploração dos diversos aspectos externos que possam influenciar, de alguma forma, o departamento contábil. Sugere-se incluir no conceito de ambiente externo não só as outras áreas da organização, mas também as ameaças e oportunidades do mercado que possam influenciar de alguma forma a contabilidade.

Inicialmente, realiza-se a análise macroambiental, buscando destacar as ameaças e as oportunidades existentes para o departamento contábil. Nesta etapa, considera-se importante verificar como a contabilidade está inserida dentro da organização.

Quadro 5: Fatores-Chave de Sucesso

(Descrever na coluna “Como está a empresa” a situação atual em relação a cada fator, procurando destacar quando se tratar de uma POTENCIALIDADE ou FRAGILIDADE do setor. Incluir mais FCS que considerar relevantes).

FCS	Situação Ideal	Como está a empresa
Agilidade	O tempo entre a solicitação de um trabalho e a sua execução atende as expectativas dos clientes.	
Competência técnica	A equipe possui conhecimento técnico, <i>know-how</i> e é qualificada para executar as tarefas propostas.	
Qualidade dos serviços prestados	A área apresenta excelência nos serviços prestados, mostrando-se eficiente e eficaz.	
Estrutura operacional	As instalações, pessoas e equipamentos são adequados para atender as demandas dos clientes.	
Etc...		

Ao considerar os diversos ramos da contabilidade, percebe-se que ela atende a diversos usuários (clientes da informação). Sendo assim, para implantar adequadamente uma análise das ameaças e oportunidades, deve-se primeiramente segregá-la e verificar cada um desses ramos distintamente. A análise macroambiental de cada segmento da contabilidade visa conhecer macrotendências das funções desenvolvidas em cada um.

Quadro 6: Análise Macroambiental

Entre os pontos a serem abordados, inclui-se:

- (1) **Ambiente demográfico, econômico e político:** verificar o crescimento da empresa, do mercado, alterações nas legislações e normas aplicáveis e, com isso, verificar as mudanças nas exigências e requisições à contabilidade;
- (2) **Ambiente tecnológico:** deve-se questionar se os sistemas de informação atendem as necessidades do departamento de forma a melhor atender as solicitações. Sistemas adequados permitem diminuir o tempo de geração da informação bem como aumentar a qualidade das mesmas;
- (3) **Ambiente sociocultural:** Deve-se buscar entender quais são as tendências comportamentais e de que forma elas afetarão o departamento. Conflitos de comportamento podem ser considerados

A seguir, são elaborados cenários, considerados importantes instrumentos para que os gestores entendam os riscos e as oportunidades que podem vir a ocorrer em um futuro próximo.

As principais etapas que envolvem essa técnica são descritas por Porter (1990), sendo adaptadas da seguinte forma para a análise da contabilidade:

- identificar as incertezas que podem afetar a estrutura da contabilidade;
- determinar os fatores causais que as conduzem;
- fazer uma série de suposições plausíveis sobre cada fator causal importante;
- combinar suposições sobre fatores individuais em cenários internamente consistentes;
- analisar a estrutura departamental que prevaleceria sob cada cenário;
- determinar as fontes de vantagem competitiva sob cada cenário e prever comportamento da concorrência sob cada cenário.

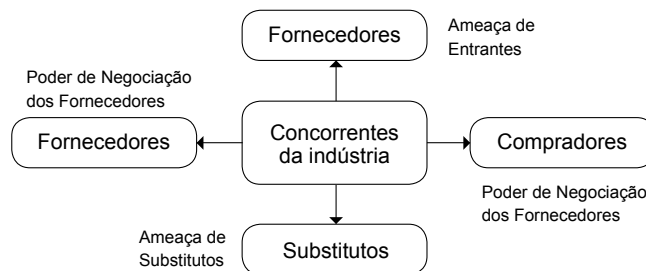
Destaca-se, neste item, a importância de se verificar tanto os eventos futuros para o departamento contábil em si como também para toda a empresa. Alterações nas práticas contábeis, como a convergência para as normas internacionais, por exemplo, irão exigir uma adaptação ou, até mesmo, uma reestruturação da contabilidade. Além disso, deve-se atentar para o monitoramento permanente dos cenários, buscando identificar qual cenário mais se aproxima da realidade dos fatos.

Quadro 7: Cenários

- 1 Identificação da questão central para o departamento de contabilidade.
- 2 Levantamento das forças do ambiente local.
- 3 Apontar as forças motrizes que efetivamente interferem nos acontecimentos futuros.
- 4 Destacar as incertezas críticas para construir os cenários (com base nas forças motrizes e fatos predeterminados).
- 5 Cenários identificados: (listar os cenários identificados).
- 6 Descrição dos cenários: (fazer uma descrição de cada um, apontando aquele que for considerado mais provável).

Em seguida, elabora-se o estudo da indústria em questão, no nosso caso a contabilidade, buscando entender a dinâmica de suas forças competitivas. Para tanto, será utilizado o modelo de Porter de análise competitiva. Este modelo identifica cinco forças no ambiente de uma organização que influenciam a concorrência: fornecedores, concorrentes na indústria, compradores, entrantes potenciais e produtos substitutos, os quais podem ser vistos na Figura 4 a seguir.

Figura 4: Cinco forças competitivas da indústria



Fonte: Adaptado de Porter (1990, p. 04)

Analisando-se as cinco forças competitivas sob o ponto de vista de um departamento contábil, sugere-se a abordagem, entre outros, dos seguintes aspectos:

Quadro 8: Estudo da indústria

- **Fornecedores:** outros setores da empresa ou externos que provêem os dados, informações e serviços necessários à contabilidade. Exercem diferentes níveis de barganha, dependendo do nível de dependência da contabilidade para com os mesmos.
- **Concorrentes:** compreensão da rivalidade existente entre os “*players*” do setor (escritórios contábeis, empresas de consultoria, outros departamentos da empresa da área de informações ou sistemas, etc.), podendo levar a situações em que a posição de exclusividade no preparo e fornecimento de informações relacionadas à contabilidade ou até mesmo a permanência do setor esteja ameaçada.
- **Compradores:** também exercem seu poder de barganha em busca de vantagens. São as demais áreas da organização que requisitam serviços à Contabilidade, exigindo prazos menores, maior detalhamento de relatórios, qualidade e confiabilidade das informações prestadas, etc. É necessário compreender o poder de barganha dos mesmos para que melhor se possa agir no futuro.
- **Entrantes Potenciais:** entender quais organizações ou profissionais ameaçam atuar no setor nos próximos anos. Deve-se também realizar um estudo das barreiras de entrada, para entender o real nível de ameaça existente.
- **Substitutos:** buscar, para cada tipo de produto, identificar a sua tendência de substitutividade nos

A análise das cinco forças competitivas aplicada ao departamento contábil poderá proporcionar um melhor posicionamento da contabilidade, revelando a forma como deseja atuar em relação às suas forças, em busca de uma melhor posição dentro da organização.

O passo seguinte é o aprofundamento das potencialidades, fraquezas e movimentos estratégicos da concorrência, o que pode ser feito através do mapa de grupos estratégicos, ferramenta de identificação de conjuntos de empresas com semelhanças relevantes, em uma perspectiva estratégica.

Deve-se avaliar a capacidade de gerar valor de cada concorrente, e seus planos (estratégias) mais relevantes em sua forma de atuar e qualificar-se para a competição.

Alguns vetores (ou dimensões) que podem ajudar na construção do mapa de grupos estratégicos para o departamento de contabilidade são:

Quadro 9: Mapa de grupos estratégicos

- Especialização: relacionado ao grau em que o departamento contábil concentra seus esforços nos tipos de serviços prestados, segmentos de clientes-alvo (que podem estar localizados em diferentes níveis da organização) e os mercados geográficos atendidos (demanda interna e atendimento de exigências externas).
- Política de canal: refere-se ao relacionamento do departamento de contabilidade com os canais de distribuição de seus produtos e serviços.
- Qualidade do produto (serviço): também pode interferir na análise de grupos estratégicos, através das especificações, observância das tolerâncias, características etc.
- Tolerância tecnológica: não confundir, uma vez que a empresa ou departamento de contabilidade líder em tecnologia não necessariamente precisa prestar os serviços de mais alta qualidade.
- Integração vertical: o grau de integração vertical, seja para frente ou para trás, também pode ser considerado um vetor relevante, uma vez que existe a possibilidade de terceirizar os serviços contábeis (considerados atividades de apoio dentro das organizações).
- Posição de custo: poder do departamento contábil em buscar a posição de mais baixo custo na elaboração e distribuição de produtos e serviços, investindo estruturalmente para minimizá-los.
- Atendimento: grau de serviços auxiliares que o departamento proporciona a seus clientes, como relatórios personalizados, adaptados às diferentes necessidades de informação.

Identificado o grupo estratégico ao qual o departamento contábil sob estudo pertence, é possível reavaliar sua posição estratégica diante da concorrência, concluindo assim sobre as potencialidades e fraquezas.

Westwood (1997) propõe a utilização de uma “matriz cruzada”, na qual um departamento contábil seria comparado aos seus concorrentes do grupo estratégico, a partir do emprego dos FCS.

Cabe ressaltar que é necessário utilizar os mesmos fatores-chave identificados na primeira parte do plano e definir pesos para cada um deles, conforme a sua importância para o sucesso no setor. O resultado final por departamento ou empresa (soma de pesos x notas) representará o seu nível de competitividade.

A análise do ambiente envolve ainda o mapeamento do comportamento dos consumidores (usuários da informação contábil) ou das áreas da organização que requisitam serviços da contabilidade, tendo em vista o melhor direcionamento dos esforços de configuração de valor.

De acordo com Born (2007), a compreensão das tendências de solicitações dos diferentes ocupantes do mercado auxilia a descobrir oportunidades, bem como a identificar os seus melhores segmentos para direcionar a empresa (no caso, o departamento contábil) em uma perspectiva de longo prazo.

A análise de mercado para um departamento de contabilidade tem o objetivo de identificar a interação entre o setor, juntamente com seus serviços e produtos, com os usuários da informação contábil (suas preferências, intenção de uso da informação contábil, participação das informações prestadas nas decisões tomadas).

Nesta etapa, é importante realizar uma pesquisa do comportamento do consumidor. Como o presente estudo, trata apenas dos clientes internos (outras áreas que se

relacionam com a contabilidade), isso tende a facilitar e a reduzir o trabalho de coleta e análise de informações.

Deve-se realizar ainda, uma análise quantitativa do mercado consumidor para o departamento contábil, que deve conter algumas informações básicas, como:

Quadro 10: Análise de Mercado Quantitativa

- **Potencial de mercado:** tamanho (R\$, unidades, volume, etc.) que o mercado contábil pode atingir no período do plano e em uma perspectiva de mais longo prazo.
- **Mercado atendido:** tamanho atual do mercado, ou seja, o montante total dos serviços prestados pelo setor contábil ao mercado.
- **Mercado disponível:** representa o mercado que pode vir a utilizar serviços contábeis, mas, por alguma razão (renda, acesso ou interesse) ainda não o faz. O entendimento desse montante é útil para decifrar possibilidades de crescimento ou esgotamento.
- Taxa de crescimento do mercado: geralmente é medido em base anual, sendo importante na realização de comparações de performance tanto internas quanto externas.
- **Mercado penetrado:** montante de participação de cada *player*, ou ao menos dos mais relevantes.

Após a análise de mercado, é importante propor uma segmentação e, então, avaliar os segmentos resultantes quanto à sua atratividade. Nesta etapa, busca-se chegar a grandes grupos de usuários do serviço contábil, que possuam características perenes, isto é, que não constituam um grupo momentâneo no mercado, para assim estabelecer uma segmentação efetivamente estratégica.

Para chegar a uma boa segmentação estratégica, Born (2007) indica que o planejador escolha uma ou duas bases de segmentação apenas. Uma base de segmentação pode ser comparada a uma faca, que realiza cortes no mercado. Com uma base, pode-se realizar um ou mais cortes.

4.3. Matriz SWOT

A conclusão da análise de mercado e de sua segmentação finda com a etapa de “garimpo” e estudo das variáveis externas. Neste momento, dispõe-se de um bom volume de informações internas (da empresa) e externas (macroambiente, indústria, análise de mercado, etc.), devendo cruzá-las e formatá-las, de modo que se mostrem resumidas, mas, não, reduzidas.

O apanhado de todos os principais tópicos vistos até o momento formam a base para a aplicação da ferramenta de análise SWOT apresentada no item 3. Nesta etapa final, é necessário resumi-los e alocá-los, procurando avaliar as forças, fraquezas, oportunidades e ameaças do departamento contábil e seu mercado.

O primeiro passo para se elaborar a matriz SWOT é fazer uma estrutura em forma de cruz, criando quatro quadrantes: forças, fraquezas, oportunidades e ameaças (ver Figura 1 – Matriz SWOT). O próximo passo é listar os itens específicos relacionados ao departamento contábil selecionados nas análises realizadas.

Kunzel (2001) ressalta que, para implementar a análise SWOT, é necessário que os responsáveis pela tomada de decisões sejam estimulados a relacionar respostas a uma série de questões relativas a cada um dos elementos objeto de análise, ou seja, para cada uma das variáveis da matriz SWOT.

Para ajudar na determinação das forças, fraquezas, oportunidades e ameaças, Weihrich (1982) relaciona perguntas abrangentes para cada tópico específico. Utilizando como base os tópicos apontados por esse autor, foram formuladas algumas questões relacionadas à contabilidade, que podem auxiliar na identificação e segregação das informações obtidas nas etapas anteriores:

Quadro 11: Questões para complementação da Análise SWOT

Forças:

1. Há alguma vantagem distinta que faz o departamento contábil se sobressair sobre as demais possibilidades para realização dos serviços contábeis?
2. O que determina a escolha do departamento de contabilidade pelos clientes internos em detrimento às outras áreas para fornecimento de informações relevantes à tomada de decisão?
3. Há algum produto ou serviço que outras áreas ou mesmo concorrentes externos (escritórios contábeis e de consultoria) não podem copiar (agora e no futuro)?

Fraquezas:

4. Há alguma operação ou procedimento que pode ser melhorado?
5. O que e por que seus concorrentes operam melhor que o departamento contábil?
6. Há alguma restrição sob a qual o departamento contábil deveria estar atento?
7. Seus concorrentes possuem um certo segmento de mercado conquistado?
8. Os outros setores da empresa possuem alguma atribuição ou responsabilidade conquistada que poderia ter sido absorvida pela contabilidade?
9. Reclamações sobre a não adequação dos relatórios oferecidos pela Contabilidade às tomadas de decisão estratégica ocorrem com frequência?
10. Atrasos na entrega de produtos e relatórios da área contábil são frequentes?

Oportunidades:

11. Onde e o que são as oportunidades atraentes dentro de seu negócio?
12. Há alguma nova tendência emergindo no mercado que está sendo considerada pelo setor contábil?
13. Há algum sinal/indício que a contabilidade no futuro poderá desenvolver novas atividades que agreguem valor à organização como um todo?
14. As inovações tecnológicas disponíveis são bem aproveitadas pela Contabilidade?
15. A cultura da empresa valoriza a participação da Contabilidade no processo de formulação e implementação da estratégia?

Ameaças:

16. Seus concorrentes (no caso outros departamentos) estão desenvolvendo alguma ação que poderá impedir o desenvolvimento organizacional da contabilidade?
17. Há alguma mudança na demanda dos usuários que implique na criação de novos produtos ou serviços elaborados pela contabilidade?
18. As mudanças de tecnologia estão influenciando negativamente a contabilidade dentro do mercado (ex.: outros setores ou a contabilidade de outras empresas possuem uma tecnologia de informação mais aprimorada que fazem com que eles consigam agilizar o processo)?
19. Existem restrições por parte das outras áreas da empresa quanto à possível contribuição da Contabilidade no fornecimento de informações estratégicas que auxiliem a tomada de decisão?

As questões acima têm o objetivo de auxiliar na segregação das informações obtidas com as técnicas anteriores e no levantamento de informação não identificadas anteriormente, alocando na matriz SWOT os principais aspectos observados que possam influenciar a análise estratégica da contabilidade. O cruzamento dessas informações permitirá uma melhor visualização das estratégias necessárias para alcançar o novo posicionamento da área contábil, em busca de uma melhor utilização das possibilidades que envolvem a contabilidade estratégica.

Cabe ressaltar que o departamento de contabilidade deve avaliar periodicamente suas forças e fraquezas, não sendo necessário melhorar todos os seus pontos fracos ou deixar de retomar seus pontos fortes, mas, sim, identificar quais são os pontos a serem trabalhados estrategicamente. Além disso, a constante observação das mudanças no ambiente é importante para agilizar as correções de rumo que se façam necessárias, antevendo novas oportunidades que possam ser aproveitadas e esquivando-se de ameaças que possam prejudicar o alcance dos objetivos pretendidos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo o desenvolvimento de um modelo teórico de análise estratégica para o departamento de contabilidade com a utilização da ferramenta de análise SWOT para auxiliar na reformulação da estratégia contábil e na redefinição do seu posicionamento estratégico, buscando sua adequação aos preceitos da contabilidade estratégica.

Para o seu alcance, procurou-se, primeiramente, abordar os principais conceitos e objetivos da contabilidade estratégica, procurando evidenciar a sua relevância para o alcance de um melhor posicionamento da contabilidade dentro da própria organização, bem como frente ao ambiente em que se encontra inserida. Em seguida, foram apresentadas as premissas da ferramenta de análise SWOT, nas quais se procurou pautar nos seus proponentes e nos principais autores de administração estratégica. De acordo com os autores pesquisados, o uso desta técnica pode auxiliar sobremaneira no processo de planejamento e reposicionamento estratégico de organizações ou de suas unidades operacionais, confirmando a sua aplicabilidade para o departamento de contabilidade.

Todavia, a identificação de forças e fraquezas, bem como o exame de oportunidades e ameaças enfrentadas pela área contábil não é simples, devendo ser feito por meio de uma análise estratégica do próprio departamento, bem como do ambiente em que se encontra inserido. Para isso, foram adaptadas as metodologias referentes a cada uma das principais etapas que compreendem a análise estratégica, desenvolvendo-se um modelo de análise aplicado ao objeto de estudo.

Para a análise interna do departamento de contabilidade, o modelo proposto visa sugerir a utilização de ferramentas que busquem descrever e identificar o grau no qual as

potencialidades e fraquezas são relevantes para o processo de planejamento estratégico. Ressalta-se a importância desta etapa da análise, devido a tratar de elementos efetivamente controláveis pela gestão.

A próxima etapa do modelo está relacionada à análise estratégica que trata das oportunidades e das ameaças presentes no ambiente. O modelo proposto sugere uma mescla de ferramentas de análise ambiental que permita explorar os diversos aspectos externos e que possa influenciar, de alguma forma, o departamento contábil.

Após a realização da análise sugerida pelo modelo, as informações levantadas devem ser alocadas na matriz SWOT, podendo-se recorrer ainda a um questionário para complementar a análise, de forma a auxiliar na alocação das informações obtidas e na observação de questões relevantes que possam ter sido esquecidas anteriormente. Somente neste momento é que se terão condições de cruzar as informações obtidas para melhor visualizar as estratégias necessárias para o alcance do reposicionamento almejado.

Espera-se que a utilização do modelo sugerido, por meio da combinação dos métodos de análise com as questões elaboradas, a partir da análise das variáveis internas e externas, auxilie o alcance satisfatório dos objetivos propostos por departamentos contábeis comprometidos com o processo de reposicionamento e adaptação aos preceitos da contabilidade estratégica.

Reconhece-se, porém, que 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 apresentadas neste estudo por parte dos envolvidos na análise, no processo de levantamento de informações no departamento contábil.

Para futuras pesquisas, sugere-se um estudo de caso que demonstre a aplicação do modelo proposto no departamento de contabilidade de uma organização que se mostre comprometida com o propósito de adequação aos preceitos da contabilidade estratégica e almeje um melhor posicionamento, por meio de uma participação mais efetiva no processo de formulação e implementação da estratégia organizacional.

REFERÊNCIAS

BORN, R. **Construindo o Plano Estratégico**. Porto Alegre: ESPM/Sulina, 2007.

BROUHERS, K. D.; ROOZEN, F. A. Is it time to start thinking about strategic accounting? **Long Range Planning**, v. 32, n. 3, p. 311-322, 1999. Disponível em < www.elsevier.com>. Acesso em: 23 de março 2009.

CATELLI, A. **Controladoria uma Abordagem da Gestão Econômica GECON**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1999

ETTORRE, B. How Motorola closes its books in two days. **Management Review**. New York: Mar 1995. Vol. 84, Iss. 3; p. 40 (5 pages)

FERREIRA, A. C. S. A Contabilidade Estratégica e o Mundo dos Negócios. **Boletim do IBRACON**, ano XV, n. 171, ago/1992, p. 2-5.

GOLDENBERG, M. C. L. **Contabilidade estratégica**: o papel do controller no processo de planejamento estratégico. 1994. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, SP.
GRZESZEZESZYN, G. Contabilidade Gerencial Estratégica: Conceito e Caracterização. **Revista Capital Científico**, v. 3 n. 1 p. 09-27 jan/dez. 2005.

HOFJAN, A.; WÖMPENER, A.. Comparative analysis of strategic management accounting in german and english language general management accounting textbooks. **SBR**, n.58, p.234-258, 2006.

IUDICIBUS, S. “É a contabilidade estratégica” ou é o contador que deve assumir uma postura estratégica? **IOB - Informações Objetivas**, Caderno Temática Contábil e Balanços, n. 37 p.1-6, 1994.

JOHNSON, G.; SCHOLES, K.; WHITTINGTON, R. **Explorando a Estratégia Corporativa**. 7 ed. Porto Alegre: Bookman, 2007.

KUNZEL, A. **A análise estratégica como orientação ao processo de Inteligência Competitiva (IC) num caso empresarial do segmento industrial alimentício do Vale do Taquari (VT/RS)**. 2001. Dissertação (Mestrado em Administração). Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA/EA/UFRGS). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, RS.

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

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de estratégia**: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Porto Alegre: Bookman, 2000.

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

OLIVEIRA, D. P. R. **Estratégia Empresarial**: uma abordagem empreendedora. São Paulo: Atlas, 1991.

PELEIAS, I. R. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

PORTER, M. **A vantagem competitiva das nações**. Rio de Janeiro, Campus, 1990.

PORTER, M.E. “The contributions of industrial organization to strategic management”, **Aca-**

demy of Management Review, V. 6, N. 4, p. 609-20, 1981.

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.

SIMMONDS, Kenneth. The accounting assessment of competitive position. **European Journal of Marketing**, v. 20, n. 1, p. 16-31, 1986.

WEIHRICH, H. The TOWS matrix – a tool for situational analysis. **Journal of Long Range Planning**, Vol. 15, No. 2 ,1982.WESTWOOD, J. **O plano de marketing**: guia prático. 2 ed. São Paulo: Makron Books, 1997.

WRIGHT, P. L., KROLL, M. J. e PARNELL, J., **Administração Estratégica**: conceitos. São Paulo: Atlas, 2000.

ZAROWIN, S. Motorola's financial closings: 12 "nonevents" a year. **Journal of Accountancy**. New York: Nov 1995. Vol. 180, Iss. 5; p. 59