

## **O Ensino de Contabilidade Estratégica nas IES Públicas do Estado do Rio de Janeiro**

**Autores:**

**VINICIUS SILVEIRA MARQUES**

(UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO)

**ALEXANDRE SILVEIRA LOPES**

(UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ)

**ARACELI CRISTINA DE SOUSA FERREIRA**

(UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO)

**ROBERTO BREVES CHRISTO DA SILVA**

(UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO)

### **RESUMO**

Este trabalho tem como objetivo principal verificar o grau de presença dos principais conceitos de contabilidade estratégica, nas ementas das disciplinas dos cursos de Graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) públicas do Estado do Rio de Janeiro. Para tanto, o ponto de partida é uma breve exposição do papel das IES, destacando-se a sua importância para a formação dos profissionais contábeis e para o desenvolvimento das competências dessa categoria. Na seção seguinte são levantados alguns aspectos históricos da evolução da profissão contábil até o atual cenário, onde surge a abordagem da contabilidade estratégica. Na sequência são apresentadas algumas das principais definições de contabilidade gerencial estratégica, formalizadas por estudiosos, e levantados os principais conceitos da área, que servirão como base para formação do quadro de referência desta pesquisa. Ainda na revisão de literatura procuramos identificar diferenças entre países no ensino de contabilidade estratégica. Na seção seguinte é realizada a análise propriamente dita, onde as informações contidas nas ementas das disciplinas são analisadas e tabuladas de acordo com os conceitos de contabilidade estratégica tidos como referência. Após isto, seguem-se as considerações finais.

### **INTRODUÇÃO**

O desenvolvimento da contabilidade sempre esteve relacionado à evolução da humanidade, ao progresso das organizações, às novas formas de negócios e ao aprimoramento das relações comerciais. Além disso, conforme Cheibub (2003), o trabalho do contabilista

sempre esteve associado – e sempre estará – às demandas da sociedade, de acordo com a evolução natural advinda do aperfeiçoamento dos negócios empresariais.

O mundo empresarial está cada vez mais globalizado e concorrido. Nesse cenário os profissionais contábeis, para se projetarem em um nível mais alto dentro do dinâmico contexto empresarial, ou mesmo para simplesmente manter seu espaço conquistado ao longo da história, devem estar preocupados em acompanhar essa constante evolução.

Atualmente, os aspectos estratégicos são reconhecidos como fundamentais para que a empresa consiga alcançar melhores resultados ou mesmo preserve sua continuidade no mercado. Sendo assim, as empresas passaram a dar preferência aos profissionais que possuam competências estratégicas e assim contribuam para a melhora da empresa. Nesse contexto, é essencial que as Instituições de Ensino Superior (IES), que são um dos principais centros de formação de profissionais qualificados, tenham a preocupação de manterem suas grades curriculares em contínua sintonia com as reais necessidades do mercado e outros segmentos afins da sociedade.

Apesar da grande influência que a formação nas IES exerce sob diversos outros aspectos da área econômica, social, cultural, entre outras, o foco desse trabalho será voltado para o seu papel quanto a formação do profissional contábil relativo ao aspecto estratégico e a sua melhor capacitação para o mercado de trabalho. Para tal, o trabalho se concentrará na análise dos programas de disciplinas de algumas das principais Universidades Públicas do país, a Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), a Universidade Federal Fluminense (UFF) e a Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) – sediadas no Estado do Rio de Janeiro. O objetivo principal deste estudo é verificar o grau de presença dos principais conceitos de contabilidade estratégica, nas ementas das disciplinas dos cursos de Graduação em Ciências Contábeis das IES públicas do Estado do Rio de Janeiro. Consideramos que o ensino desses conceitos é uma condição necessária, mas não suficiente, para que os contadores se re-posicionem no mercado e contribuam efetivamente para elevar o prestígio da profissão contábil no meio empresarial e também para assegurar a continuidade e melhoria da empresa em que trabalha.

Embora tenha o propósito de aprofundar o entendimento sobre como está estruturado o ensino de conceitos estratégicos nos cursos de graduação de contabilidade, uma série de variáveis limitam as conclusões. Entre os fatores limitantes destaca-se a subjetividade da análise aliada a dependência exclusiva das informações disponibilizadas nas ementas das disciplinas, que por vezes não dão um detalhamento muito preciso sobre o conteúdo ou a forma como ele é ministrado em aula, ou quanto tempo é destinado a cada assunto. Além disso, até o momento do término deste trabalho, ainda não estavam disponíveis as ementas de disciplinas da nova grade curricular da UFF (a partir de 2007), motivo pelo qual a análise de suas ementas restringiu-se à grade curricular antiga (vigente até 2006).

## **O PAPEL DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR - IES**

As Instituições de Ensino Superior (IES), ao longo da história têm tido um papel de destaque em diversas áreas, principalmente no que se refere à formação de recursos humanos e no desenvolvimento de novas idéias no campo científico e tecnológico. As IES, ao longo de sua existência, consolidaram-se como um dos principais, senão o principal, meio de desenvolvimento econômico, social e cultural, dos países, dando, também, maior sustentabilidade a essas áreas, ou seja, possibilita a manutenção de bons níveis das mesmas, ao longo do tempo. Por essa razão, passaram a ter grande peso contextual dentro dos países.

A globalização, o mercado altamente competitivo e as novas competências requeridas aos atuais profissionais são fatores que requerem uma profunda reflexão a respeito do papel das entidades formadoras desses profissionais. Dentre essas unidades formadoras, destaca-se o papel das IES que são um dos principais centros formadores de recursos humanos que as empresas se valerão para auxiliarem no desenvolvimento de seus planejamentos e atividades. As rápidas mudanças de exigências do mercado atual, que busca profissionais cada vez mais bem qualificados, requer que o processo de formação desses profissionais também acompanhe essas mudanças. É nesse contexto mercadológico de contínua mudança e dinamismo que as universidades têm um papel fundamental. O tipo de formação acadêmica que os futuros profissionais recebem, formarão a maior parte de sua base de qualificação/competência profissional. Assim sendo, as universidades devem estar sempre atentas às mudanças de demandas requeridas pelo mercado, a fim de melhor adequarem os conteúdos ministrados em suas disciplinas à dinâmica realidade econômico-social que os alunos e futuros profissionais irão enfrentar ao atuarem profissionalmente no mercado de trabalho. Essa adequação contribuirá para uma melhor capacitação profissional do aluno que está sendo formado, melhorando suas chances de sucesso profissional.

## A EVOLUÇÃO DA PROFISSÃO CONTÁBIL

Observa-se em Kounrouzan que inicialmente, o objetivo da contabilidade era apenas conhecer a quantidade de bens, e posteriormente, com o desenvolvimento do comércio, buscou-se verificar os ganhos e as perdas oriundas das transações. Adiante, na revolução industrial, novas informações passaram a ser primordiais, não apenas quanto aos resultados das transações comerciais dos produtos, mas também com relação aos custos de produção, à necessidade de bens produtivos e os respectivos custos para manutenção destes. Já no atual cenário competitivo, o profissional contábil deve, ainda, estar bem qualificado para entender o “negócio”, visando orientar o gestor e participar das decisões de forma consciente.

Merlo já antecipava os desafios que os profissionais de contabilidade iriam enfrentar, analisando e prevendo a evolução da prática contábil (Quadro I).

Passado	Presente	Futuro
Baixa competitividade	Competitivo	Alta competitividade
Comércio tradicional	Relações comerciais complexas e centralizadas e burocratizadas	Globalização, desregulamentação, descentralização e desburocratização
Ênfase na escrituração	Ênfase no registro	Ênfase nos negócios
Ensino comercial	Ensino técnico	Ensino de gestão
Busca pela padronização	Padronização legal	Adaptada aos negócios
Pouco envolvimento nos negócios	Acompanhamento da gestão	Proposição de soluções
Baixa complexidade das operações	Operações complexas	Operações virtuais
Não utilização da Tecnologia da Informação	Uso intensivo da Tecnologia da Informação	Gestão do conhecimento
Luta pelo reconhecimento	Profissão reconhecida	Profissão fundamental

Quadro I – Evolução Histórica do Panorama de Atuação do Contador (adaptado pelos Autores, com base em MERLO)

Observa-se pela análise do Quadro I que o cenário denominado “futuro” por Merlo já é uma realidade. Atualmente, conforme Silva (2000, p.26) “o mercado requer modernidade, criatividade, novas tecnologias, novos conhecimentos e mudanças urgentes na visão através dos paradigmas, impondo, com isso, um desafio: o de continuar competindo”. Os avanços tecnológicos possibilitam a automação da maioria dos processos contábeis, liberando os profissionais para dedicarem mais tempo às análises gerenciais, terem maior envolvimento com os gestores operacionais e darem suporte às decisões de forma mais adequada. Conforme Holland (2000) ocorreram mudanças no envolvimento do profissional de Contabilidade, que passou a estar mais engajado no processo de gestão das organizações e, com isso, agregou mais valor a elas, além de melhorar sua imagem perante a sociedade. Outro fato importante é o maior envolvimento do profissional em trabalhos de natureza estratégica, alavancando a

comunicação com os gestores operacionais e objetivando estar localizado fisicamente mais próximos a eles, assim como melhorando a qualidade da decisão, que tem sido mais calcada em informações de natureza econômica e financeira.

De acordo com Dias, De Moura e Fonseca “os profissionais de contabilidade têm que ter a capacidade cultural e tecnológica de interpretar e explicar as informações de forma a orientar os administradores para as tomadas de decisões e estratégias, que tratarão como consequência a prosperidade ou não da entidade”.

Tal discurso é orientado no sentido da contabilidade se adequar ao caminho estratégico escolhido pela empresa, e propõe que cada departamento organizacional se utilize da contabilidade para alcance de seus objetivos. Nesse contexto surge a contabilidade estratégica, cujo objetivo consiste em fornecer a informação adequada, no tempo certo e no formato correto para ajudar a empresa a tomar a decisão que leve aos melhores lucros (Ferreira, 1992).

## **A CONTABILIDADE ESTRATÉGICA**

Diversos estudos entre eles Lord (1996), Guilding, Cravens e Tayles,(2000), Tayles et al. (2000) Grzeszeszyn e Ferreira (2004), Hofjan e Wömpener (2006) referenciam Simonds (1981) como primeiro autor a utilizar o termo “contabilidade gerencial estratégica”. Simonds (1981, p.26) define contabilidade gerencial estratégica como: “... a provisão e análise de dados da contabilidade gerencial sobre um negócio e os seus competidores para uso no desenvolvimento e monitoramento da estratégia do negócio”.

A definição de Simonds (1981) levanta a importância da compara da empresa com seus concorrentes. Logo, este sugere algumas mudanças e melhorias que devem ser incorporadas ao sistema de contabilidade gerencial, como por exemplo: o levantamento da participação de mercado de cada competidor; a comparação dos orçamentos de cada competidor e o estudo sistemático de como as decisões de precificação e remuneração de capital próprio, por exemplo, afetam o posicionamento competitivo da empresa e conseqüentemente seu status.

Govindarajan e Shank (1992) abordam a contabilidade estratégica em um aspecto mais operacional: a gestão de custos, considerando a influência desta no gerenciamento da estratégia. Os autores utilizaram a definição de Shank (1989, p. 500) sobre gestão estratégica de custos - “o uso gerencial das informações relativas a custos explicitadas diretamente em um ou mais estágios do ciclo estratégico gerencial” - como fundamento teórico. Os quatro estágios da estratégia gerencial dos quais Shank (1989) se refere são: formulação, comunicação, implementação e controle.

Browich (1990, p.28) conceitua contabilidade gerencial estratégica como: “... a provisão e análise de informações financeiras dos mercados em que a firma atua e dos custos de seus competidores e suas estruturas de custos e o monitoramento da estratégia empresarial e a de seus competidores nesse mercado durante um número de períodos”.

A definição de Browich (1990) levanta a importância da análise da competição através dos produtos finais. O autor utilizou duas teorias econômicas para fornecer suporte teórico para a contabilidade estratégica. A teoria da análise de atributos leva os contadores a monitorar constantemente os atributos do produto (acabamento, garantia, dentre outros) para prover diferenciação aos produtos ofertados. A teoria dos mercados contestados leva os contadores a analisar minuciosamente os custos de suas empresas e de seus concorrentes, para que esta possa ter em seus custos uma vantagem competitiva.

Padoveze (2003, p.94) define controladoria estratégica como: "... a atividade de controladoria que através do sistema de informação contábil, abastece os responsáveis pelo planejamento estratégico da empresa com informações tanto financeiras quanto não financeiras, para apoiar o processo de análise, planejamento, implementação e controle da estratégia". Esta definição aproxima-se da utilização de sistemas integrados de mensuração do desempenho como o *Balanced Scorecard*, por exemplo, que tem como finalidade a agregação de informações não financeiras com as financeiras, para planejamento, controle e implementação da estratégia.

Já Hofjan e Wömpener (2006, p.237) colocam a contabilidade gerencial estratégica como uma "aproximação genérica da contabilidade gerencial para um posicionamento estratégico". Esta definição inclui a 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.

## CONCEITOS DE CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

Guilding, Craves e Tayles (2000) conceituaram 12 práticas de contabilidade estratégica, cuja incidência e mérito foram testadas em grandes empresas dos Estados Unidos, Reino Unido e Nova Zelândia. Estas práticas possuíam uma ou mais das seguintes características: orientação para o mercado ou ambiente externo, foco nos competidores e orientação para o longo prazo. São elas: custeio dos atributos, avaliação e monitoramento da marca, avaliação do custo dos competidores, monitoramento da posição competitiva, avaliação dos competidores baseadas em demonstrações financeiras publicadas, custeio do ciclo de vida, custeio da qualidade, custeio estratégico, precificação estratégica, custeio meta e custeio da cadeia de valor.

As práticas descritas por Guilding, Craves e Tayles (2000) já foram utilizadas para fins de diagnóstico em alguns estudos nacionais, como, por exemplo, o trabalho de Grzerzesyn e Ferreira (2004).

Já Hofjan e Wömpener (2006) utilizaram os estudos de Guilding, Craves e Tayles (2000) e Mejer (2004) para levantarem 24 conceitos de contabilidade estratégica. Os autores utilizaram o termo conceito para representar uma definição, idéia ou prática de contabilidade gerencial estratégica. Estes conceitos são os descritos a seguir, e formarão o quadro de referência desta pesquisa:

- a) **Análise de Gaps** - A análise de *gaps* ou lacunas é a comparação sistemática do nível de desempenho da empresa com o nível de desempenho da concorrência nos critérios competitivos mais valorizados pelos clientes. A análise de *gaps*, segundo Churchill Jr. e Peter (2003), pode resultar em posicionamentos e medidas estratégicas de alto valor competitivo.
- b) **Análise PFOA (em inglês, Análise SWOT)** - A análise PFOA é a avaliação sistemática dos pontos fortes e fracos internos de uma empresa e de oportunidades e ameaças externas. Segundo Churchill Jr. e Peter (2003) um dos propósitos de identificar forças, deficiências, oportunidades e ameaças é ajudar os gerentes a encontrar os pontos fortes da empresa e combiná-los com as oportunidades do ambiente, de preferência em áreas que os concorrentes não tenham capacidade similar.
- c) **Avaliação dos competidores baseada em demonstrações financeiras** - Guilding, Craves e Tayles (2000, p.132) definem a avaliação dos competidores baseada em demonstrações financeiras como "a análise numérica das demonstrações financeiras

publicadas dos competidores como parte da avaliação de fatores chaves de vantagem competitiva dos competidores”. Essa análise deve refletir a situação dos competidores, bem com permitir inferências sobre suas estratégias futuras.

d) **Avaliação dos custos dos competidores** - Guilding, Cravens e Tayles (2000), ressaltam que a melhoria da posição competitiva, bem como decisões de investimentos, requerem o conhecimento do custo dos competidores, envolvendo, dentre outros: avaliação das instalações industriais, economias de escala, projetos de tecnologia de produtos. As fontes de informação incluem observação direta, fornecedores e clientes em comum e ex-empregados.

e) **Avaliação e Monitoramento da Marca** – Muito utilizado em empresas que possuem uma marca de renome no mercado, sendo seus produtos amplamente reconhecidos no mesmo. Nessa prática a avaliação da marca serve para que se tenha uma boa idéia do potencial que a empresa, através de sua marca, possui para conquistar novos mercados. Segundo Guilding e Pike (1991) *apud* Guilding, Cravens e Tayles (2000) o impacto estratégico desse tipo de prática, além da influência de outros fatores como o método de avaliação utilizado, também depende de outros aspectos estratégicos, destacando-se: a liderança, a estabilidade, o mercado, o fator de internacionalidade e o nível de proteção.

f) **Avaliação Estratégica de Investimentos** – Bromwich e Bhimani (1991) afirmam que as decisões estratégicas de investimento devem ser estruturadas em passos lógicos. Segundo os autores, o primeiro passo é revisar o plano estratégico da empresa e reconhecer como o investimento analisado pode ser utilizado para explorar as oportunidades e minimizar as fraquezas. Depois, constrói-se uma matriz estratégica, onde os principais benefícios e custos são explicitados. Assim, a integração com o planejamento estratégico e a sistematização, conferem racionalidade técnica às decisões de investimento, minimizando o risco associado.

g) **Benchmarking** – É um processo onde procura-se fazer uma comparação das práticas da empresa com outras do mercado que são tidas como referência, com a finalidade de buscar melhorias da performance e da competitividade de uma empresa. Segundo Carpenter e Rudge (2003), o *benchmarking* pode ser competitivo, funcional e estratégico. O uso excessivo desse tipo de prática, porém, pode aumentar o risco da organização perpetuar uma mentalidade interna de que a empresa para bem funcionar deve somente copiar as melhores práticas de seus concorrentes, o que pode inibir o desenvolvimento da sua capacidade de inovação.

h) **Contabilidade Gerencial Orientada Estrategicamente** - De acordo com Hofjan e Wömpener (2006), este conceito engloba idéias relacionadas a assuntos gerais de contabilidade estratégica como, por exemplo, planejamento estratégico e orçamento estratégico. Simonds (1981, p.28) exemplifica um orçamento apresentado estrategicamente – com colunas comparando a “Empresa”, com o “Competidor A”, “Competidor B”, etc.

i) **Curva de Experiência** - Horngren, Datar e Foster (2004) caracterizam a curva de experiência como uma função que mede o declínio no custo unitário, à medida que as unidades produzidas aumentam. Trata-se de uma importante ferramenta para análise estratégica de posicionamento, onde sua função é a de compreender a dinâmica de custos numa atividade. O custo de um produto, segundo os cálculos da curva de experiência, serve não só para demonstrar a acumulação de gastos diretos e indiretos, mas também serve como um indicador da habilidade da empresa para gerar os seus próprios recursos. O cálculo do custo dos produtos manufaturados é fundamental no cálculo do lucro em longo prazo, não importando para que empresa, ou em que tipo de mercado ela opera, o importante é sempre conseguir a habilidade de oferecer produtos a preços menores que os dos concorrentes.

j) **Custeio da Cadeia de Valor** - Shank e Govindarajan (1997) propõem a análise da cadeia de valor como uma abordagem para o custeio. Para eles a empresa é parte de uma cadeia

maior do setor econômico. Essa visão possibilita a redução dos custos e acresce valor para o cliente. Hergert e Morris (1989) consideram como um dos objetivos da análise da cadeia de valor a identificação de fontes de vantagens competitivas sustentáveis ao longo da mesma. Segundo Guilding, Cravens e Tayles (2000), o ABC, *Activity based Costing*, está contemplado nessa abordagem de custeio da cadeia de valor.

k) **Custeio da Qualidade** - Guilding, Cravens e Tayles (2000) consideram a qualidade do produto ou do serviço como uma vantagem competitiva. Horngren, Foster e Datar (2004) classificam os custos da qualidade como de prevenção, de avaliação e de falhas. O custeio da qualidade pode trazer vantagens estratégicas para a empresa, visto que reduz os custos com reparos de defeitos, além de conquistar a fidelidade dos clientes.

l) **Custeio de Atributos** – O custeio tem por base o valor que determinados atributos (acabamento, garantia, dentre outros) representam para os clientes. Nesse tipo de custeio o atributo passa a ser um objeto de observação de custos, visando evidenciar uma relação entre os atributos do produto e a opção feita pelo cliente e, com base nessas observações, é tomada a decisão quanto à oferta que será disponibilizada no mercado. Bromwich (1990), para fundamentar sua definição de contabilidade estratégica, utiliza a teoria da análise de atributos, onde deve haver uma preocupação por parte dos contadores em monitorar constantemente os atributos do produto para prover diferenciação aos produtos ofertados.

m) **Custeio do ambiente** - De acordo com Zachry, Gaharan e Chaisson (1998) como o controle ambiental se tornou um problema mundial, os preços dos produtos devem incluir os custos ambientais. Ainda segundo Zachry, Gaharan e Chaisson (1998) os custos ambientais podem ser divididos em duas categorias: custos da planta, que representam os custos ambientais que devem ser alocados para minimizar os impactos ambientais gerados pela construção da indústria e os custos de produção, que são gerados pela necessidade de controles ambientais e taxas. Libera (2003) atesta que a não consideração dos impactos ambientais pode levar à exclusão da empresa do mercado.

n) **Custeio do Ciclo de Vida** – É um processo no qual os custos vão sendo alocados aos produtos de acordo com as fases do seu ciclo de vida. Isto é, no decorrer de sua existência, o custeio dos produtos é feito com base no percentual que cada fase do seu ciclo de vida, teoricamente, representa para o custo total do produto. Segundo Guilding, Cravens e Tayles (2000, p.119), dentre as principais fases que representam esse ciclo, temos: projeto, introdução, crescimento, maturidade e declínio.

o) **Custeio do Cliente** - Yorke (1980) levanta que as mudanças ambientais levam o contador, juntamente com o marketing, a monitorar as necessidades de um cliente individual e ser envolvido em vender de todas as marcas ou produtos a esse cliente, classificando receitas e despesas em função deste. Ainda segundo Yorke (1980) a responsabilidade do lucro pode ser estendida ao gerente de cada cliente/ segmento que está servindo, e um objetivo do lucro poderia ser a possibilidade de interromper o fornecimento a determinados clientes não lucrativos.

p) **Custeio dos Fornecedores** – Segundo Porter (1980), os fornecedores representam importantes forças competitivas quando o item que fornecem responde pela maior parte do custo de produção de um produto, além de serem primordiais no processo de produção. O poder de barganha é explicitado quando a mudança de fornecedor de um suprimento implica em maior custo de produção. A possibilidade de um fornecedor ser uma força competitiva depende do poder de barganha dele de colocar os rivais em desvantagem, baseado em preços flexíveis, qualidade e performance de seus produtos, confiabilidade de entrega e condições de fornecimento. Quando os custos são pressionados por fornecedores poderosos, a empresa de custo mais baixo tem melhor condição para continuar no mercado do que seus concorrentes.

q) **Custeio Estratégico** - O custeio estratégico consiste na alocação de custo baseados em fatores do mercado e estratégicos. Essa prática objetiva montar melhores estratégias para obtenção de vantagens competitivas sustentáveis. O trabalho de Shank e Govindarajan (1988) *apud* Guilding, Cravens e Tayles (2000) conclui que a melhor solução para o estudo de caso apresentado é a que levou em consideração as variáveis estratégicas, considerando a base conceitual da literatura existente de marketing e estratégia, como, por exemplo, posicionamento de produto e penetração de mercado.

r) **Custeio Meta** – Pode ser considerado como um processo no qual a produção de determinado produto é planejada de forma a atender um custo já pré-determinado (custo meta), a fim de se atingir uma meta de lucro, também já predefinida. Alguns autores como Swenson *et al.* (2003) *apud* Guilding, Cravens e Tayles (2000) colocam como base para esse tipo de custeio os seguintes princípios: custeio baseado no preço de mercado; foco nas exigências dos clientes; foco sobre projeto e os custos para sua execução; envolvimento funcional cooperativo; envolvimento da cadeia de valor; orientação para o ciclo de vida.

s) **Estratégia** - De acordo com Richers (2000, p. 29), “estratégia é a busca de um caminho para a empresa como um todo”. Porter (1980) atesta que a estratégia define um posicionamento único para alcançar uma situação futura. Segundo Hofjan e Wömpener (2006), o conceito de estratégia aplicado à contabilidade deve englobar assuntos gerais ligados à estratégia, como por exemplo: a formulação de estratégias e estratégias genéricas.

t) **Just-in-time** - Termo usado para indicar que um processo é capaz de responder instantaneamente à demanda, sem necessidade de qualquer estoque adicional, seja na expectativa de demanda futura, seja como resultado de ineficiência no processo. Os sistemas *Just-in-Time* desenvolvem redução de custo em todas as áreas da manufatura, possibilitando assim que se possa apresentar um preço de venda mais competitivo.

u) **Mensuração Integrada do Desempenho** - Os sistemas de mensuração do desempenho têm ocupado crescente espaço na literatura contábil. Kaplan e Norton (2000, p.11) levantam pesquisas que explicitam a dificuldade encontrada pelos gestores na implementação da estratégia. A mensuração integrada do desempenho através dos sistemas contábeis, segundo Kaplan e Norton (2000, p.13), permitiria gerenciar estratégias e inclui, segundo Selto *et al.* (2003), as seguintes fases: prescrição da ferramenta de mensuração; inferência dos fatores críticos de sucesso relacionados; descrição do sistema na prática; e os testes no sistema. Entre os principais sistemas de mensuração do desempenho, destacam-se segundo Selto *et al.* (2003): *Balanced Scorecard* (Kaplan e Norton, 1990), *Performance Management Model* (Otley, 1999) e *APL Model* (Epstein *et al.*, 2000).

v) **Monitoramento da Posição Competitiva** - Segundo Guilding (1999, p. 584), refere-se a “[...] a análise da posição do competidor dentro da indústria pela apreciação e monitoração de tendências em vendas, participação de mercado, volume, custo por unidade e retorno sobre as vendas”. A observação de tais comportamentos do concorrente pode nos dar informações sobre sua estratégia. “O general que conhece a si mesmo pode ou não ganhar a guerra. O general que conhece a si mesmo e ao inimigo, com certeza vence a guerra” (Sun Tzu, 2002).

w) **Precificação Estratégica** - Segundo Guilding (1999, p. 585) a precificação estratégica pode ser definida como “a análise de fatores estratégicos no processo de decisão de preços”. Dentre esses fatores que podem ser avaliados, podemos citar: reação ao preço dos competidores, crescimento de mercado projetado, lucratividade dos clientes, dentre outros. Para a formação do preço deve ser feita uma análise de mercado, enfatizando a competitividade.

x) **Teorias do Portifólio** - As teorias do portfólio referem-se às decisões referentes à distribuição de recursos em companhias diversificadas. As principais técnicas de avaliação de portfólio, segundo Churchill Jr. e Peter (2003), são a matriz de crescimento/participação de mercado do Boston Consulting Group e a matriz de atratividade do setor/força comercial da General Electric.

## ENSINO DE CONTABILIDADE ESTRATÉGICA NO EXTERIOR

Conforme Coad (1996, p.392), “a contabilidade estratégica é um campo emergente e do qual os limites são desconhecidos e, ainda, não há visão unificada do que é ou como ela pode se desenvolver e que a literatura existente no campo é discordante e desarticulada”.

Essa afirmativa foi ratificada por Hofjan e Wömpener (2006) que analisaram os principais livros textos de língua inglesa e alemã. Os autores atestaram que os livros em inglês são mais orientados para custos, enfatizando aspectos operacionais e abordando com maior profundidade os conceitos de *just-in-time*, custeio da qualidade, do ambiente e dos clientes. Enquanto isso necessitam contemplar na literatura da área, conceitos voltados para planejamento, implementação e controle da estratégia empresarial como a análise de portfólio, análise PFOA e análise de *gaps*.

“Nós podemos interpretar que o fato dos conceitos de planejamento estratégico não estarem incluídos nos livros de contabilidade gerencial em língua inglesa é uma indicação de que estas práticas estão sendo realizadas por ocupantes de outras funções corporativas e não pelos contadores gerenciais” (Hofjan e Wömpener 2006, p.254). A afirmativa de Hofjan e Wömpener (2006) traz em seu bojo preocupação com o futuro da profissão contábil, uma vez que, os contadores podem perder cada vez mais espaço dentro das organizações onde trabalham, por não estarem desempenhando o papel estratégico que o atual contexto mercadológico exige.

Os livros germânicos segundo Hofjan e Wömpener (2006) enfatizam aspectos gerenciais em detrimento de operacionais. A Figura 1 ilustra as diferenças quanto a abordagem de conceitos na literatura em língua inglesa e alemã.

Figura 1: Divergências de cobertura dos conceitos de contabilidade estratégica nos livros

Textos em inglês	Cobertura Intensiva	Custeio da Qualidade <i>Just-in-time</i> Custeio do cliente Custeio da Qualidade	Mens. Int. do Desempenho <i>Benchmarking</i> Custeio meta Custeio do ciclo de vida
	Sem Cobertura	Aval. do custo de competidores Aval. dos competidores baseadas em demonstr. financeiras	Análise PFOA Análise de Gap Teorias do Portfólio
		Sem Cobertura	Cobertura Intensiva

Textos em alemão

Fonte: Hofjan e Wömpener (2006, p. 250)

Como podemos ver na Figura 1, existem ainda conceitos de contabilidade estratégica, como por exemplo, a análise dos custos dos competidores e a análise dos competidores baseada nas demonstrações financeiras que não são abordados pelos livros. A expectativa dos

autores era de que os conceitos fossem abordados na literatura especializada tanto em língua inglesa quanto alemã.

A compreensão e utilização destes conceitos em sua prática profissional proveriam ao contador brasileiro um diferencial competitivo, já que pela análise dos livros textos utilizados, verificamos que os conceitos de contabilidade estratégica não são enfatizados na totalidade.

## **MÉTODO DE PESQUISA**

Este trabalho tem o objetivo geral de verificar o grau de presença dos principais conceitos de contabilidade estratégica, nas ementas das disciplinas dos cursos de Graduação em Ciências Contábeis das IES públicas do Estado do Rio de Janeiro. Assim, quanto aos objetivos, o presente estudo se caracteriza como um estudo exploratório. A pesquisa exploratória segundo Gil (1996, p.41) “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito”. Este estudo pretende também, averiguar como está a estrutura curricular do ensino de contabilidade quanto ao aspecto estratégico, nessas IES, de forma a explicitar a realidade vivenciada.

Quanto aos procedimentos, o presente estudo utiliza a pesquisa bibliográfica, documental e a análise de conteúdo. Segundo Gil (1996, p.48) “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado”. Toda fundamentação do estudo foi desenvolvida a partir da literatura do tema. A pesquisa documental, de acordo com Gil (1996, p.51) “vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa”. Nesta pesquisa são utilizados materiais como: currículos dos cursos e ementas de disciplinas.

A análise de conteúdo é um conjunto de instrumentos metodológicos que se aplicam a manifestos de comunicação extremamente diversificados. Seu objetivo consiste na manipulação de mensagens (conteúdo e expressão desse conteúdo), para evidenciar os indicadores que permitam inferir sobre uma outra realidade que não a da mensagem (Bardin, 1977). Divide-se em dois tipos: qualitativa e quantitativa. A característica da análise qualitativa é a inferência a ser fundada na presença do índice (tema, palavra, etc.) e a partir daí, descobrir os "núcleos de sentido" que compõem a comunicação. Enquanto que na análise quantitativa o determinante é a frequência com que o índice se apresenta no discurso. Nossa análise compreende tanto a análise qualitativa quanto a quantitativa. Enquanto que a identificação dos índices, representados por conceitos chaves da contabilidade estratégica é qualitativa, a análise de frequência com que estes conceitos são contemplados nas ementas, é estritamente quantitativa. A organização da análise de conteúdo envolve 3 fases subseqüentes: pré-análise, exploração do material e análise e interpretação dos resultados.

Na pré-análise faz-se a escolha dos documentos, a formulação das hipóteses, dos objetivos e a escolha dos índices que fundamentam a interpretação final. Os documentos escolhidos foram as ementas das disciplinas. Estas refletem o conteúdo que será exposto aos discentes, que por sua vez formará grande parte de suas bases teóricas, sobre as quais os estudantes se apoiarão ao aplicarem seus conhecimentos no mercado. Esse tipo de análise revela uma potencial influência das Universidades no mundo corporativo. A hipótese que deu subsídio à identificação dos índices é que toda área de conhecimento é fundamentada em conceitos que devem ser estudados a fim de que sejam aplicados no exercício profissional. Em função desta hipótese, levantamos em Hofjan e Wömpener (2006) os conceitos que serviram de índices para a análise do conteúdo dos documentos.

Na fase de exploração do material ocorre a aplicação do que foi definido na fase anterior, isto é, a codificação do material em função dos índices selecionados na pré-análise.

Os temas dispostos nas ementas que referem-se a explicação de algum conceito de contabilidade estratégica serão tabulados.

A análise e interpretação dos resultados dar-se-á pela cobertura dos conceitos que foram selecionados para formar o quadro de referência (Quadro II). Dessa forma, em semelhança a Hofjan e Wömpener (2006) procuraremos auferir quais conceitos de contabilidade estratégica são contemplados no ensino dentro das IES selecionadas.

## AMOSTRA

A amostra deste estudo é composta pelas IES públicas do Estado do Rio de Janeiro que possuem o curso de Ciências Contábeis reconhecido pelo Ministério da Educação e Cultura (MEC). São elas: UERJ, UFF e: UFRJ. Foram analisados os conteúdos de um total de 303 ementas, sendo 172 de disciplinas referentes às grades do período anterior a 2007 e 131 referentes a nova grade curricular que passa a vigorar a partir de 2007. Ressalta-se que as ementas relativas a nova grade curricular da UFF, não estavam disponíveis para análise, não compondo, portanto, o resultado constante do Quadro II.

## RESULTADOS

O resultado encontrado após análise qualitativa das ementas está detalhado no quadro de referência (Quadro II), sendo feita a complementação desse resultado pelas Tabelas 1 e 2, elaboradas com base nas informações desse quadro, para melhor análise quantitativa.

Conceitos	UERJ		UFF	UFRJ	
	Período/Disciplina		Período/Disciplina	Período/Disciplina	
	Anterior a 2007	A partir de 2007	Anterior a 2007	Anterior a 2007	A partir de 2007
Análise de <i>Gaps</i>	7º/Administração Mercadológica I				
Análise PFOA					
Avaliação dos Competidores Baseada em DF					
Avaliação dos Custos dos competidores					
Avaliação e Monitoramento da Marca					
Avaliação Estratégica de Investimentos	4º/Organização e Planejamento Contábil II 5º/Administração Financeira; e Orçamento I 6º/Análise de balanços II	5º/Simulação Empresarial; e Gestão do Capital Circulante	6º/Contabilidade Analítica 7º/Gerência Financeira de Empresas	6º/ Análise Econômico-Financeira	Eletiva-Optativa/ Análise de Investimento; Administração Financeira; e Análise Econômico-Financeira
<i>Benchmarking</i>					
Contabilidade Gerencial Orientada Estrategicamente			7º/ Gerência Financeira de Empresas 8º/Gerência de Controladoria; e Técnica de Controle Contábil 9º/Técnicas de Redação e Elaboração de Relatórios Contábeis	Eletiva-Optativa/ Orçamento Empresarial; Contab. Gerencial; e Planejamento	Eletiva-Optativa/ Orçamento; e Planejamento
Curva de Experiência	3º/Contabilidade de Custos I 4º/Contabilidade de Custos II		6º/Contabilidade Analítica	Eletiva-Optativa/ Contabilida-de Custos II	Eletiva-Optativa/ Contabilidade de Custos II
Custeio da Cadeia de Valor					
Custeio da Qualidade					Eletiva-Optativa/ Gestão de Serviços
Custeio de Atributos	8º/Administração				

	mercadológica II			Eletiva-Optativa/ Contabilidade do Meio Ambiente	Eletiva-Optativa/ Contabilidade Socioambiental
Custeio do ambiente					
Custeio do Ciclo de Vida					
Custeio do Cliente	7º/Administração Mercadológica I	4º/Marketing de Serviços		2º/Microeco- nomia Eletiva-Optativa/ Marketing	2º/Microecono- mia Eletiva-Optativa/ Gestão de Serviços; e Marketing
Custeio dos Fornecedores					
Custeio Estratégico	4º/Contabilidade de Custos II; e Organização e Planejamento Contábil II	3º/ Fundamentos de Marketing			
Custeio Meta	5º/Contabilidade Industrial I				
Estratégia	7º/Administração Mercadológica I	1º /História do Pensamento Administrativo	7º/ Gerência Financeira de Empresas 8º/Gerência de Controladoria		
<i>Just in Time</i>					
Mensuração Integrada do Desempenho					
Monitoramento da Posição Competitiva		3º/Análise Microeconômica			
Precificação Estratégica	3º/Técnica Comercial 4º/Contabilidade de Custos II 4º/Organização e Planejamento Contábil II 8º/Administração mercadológica II	3º/Análise Microeconômica ; e Fundamentos de Marketing	6º/Contabilidade Analítica 8º/Gerência de Controladoria		
Teorias do Portifólio					

Quadro II – Quadro de Distribuição Curricular dos Conceitos Estratégicos de Referência

Analisando o Quadro II, observa-se que há concentração de abordagens a determinados conceitos e pouca ou nenhuma abordagem a muitos outros dos conceitos tomados por referência. Além disso, nota-se uma sensível redução da presença desses conceitos nas ementas das disciplinas das novas grades curriculares (a partir de 2007), em relação às grades anteriores a 2007.

Para melhor análise e visualização dos resultados foram elaboradas as Tabelas 1 e 2, que trazem as informações levantadas no Quadro II, em termos absolutos e percentuais.

Tabela 1: Grau de Abordagem dos Conceitos Estratégicos nas Disciplinas

Conceitos	Nº de Disciplinas que Abordam os Conceitos		Percentual em Relação ao Total de Disciplinas Analisadas: Antes 2007 – 172 A partir 2007 - 131	
	Anterior a 2007	A partir de 2007	Anterior a 2007	A partir de 2007
Avaliação Estratégica de Investimentos	7	5	4%	3,8%
Contabilidade Gerencial Orientada Estrategicamente	7	2	4%	1,5%
Precificação Estratégica	6	2	3,5%	1,5%
Custeio do Cliente	3	4	1,7%	3,1%
Curva de Experiência	4	1	2,3%	0,8%
Estratégia	3	1	1,7%	0,8%
Custeio Estratégico	2	1	1,2%	0,8%
Custeio do Ambiente	0	2		
Análise de <i>Gaps</i> ; Custeio de Atributos; Custeio Meta	1	0	0,6%	0%
Custeio da Qualidade; Monitoramento da Posição Competitiva	0	1	0%	0,8%
Análise PFOA; Avaliação dos Competidores Baseadas em DF; Avaliação dos Custos dos Competidores; Avaliação e Monitoramento da Marca; <i>Banchmarketing</i> ; Custeio da Cadeia de Valor; Custeio do Ciclo de Vida; Custeio dos	0	0	0%	0%

Fornecedores; <i>Just in Time</i> ; Mensuração Integrada do Desempenho; Teorias do Portifólio				
---	--	--	--	--

Uma análise em conjunto do Quadro II e da Tabela 1, revela que grande parte das disciplinas que foram identificadas como contendo a abordagem dos conceitos, por vezes abordam um conceito já constante em outra disciplina, enquanto que muitos conceitos (aproximadamente 46% dos 24 conceitos de referência) deixaram de ser abordados nas ementas. Nota-se, portanto, uma maior concentração em determinados conceitos como os de Avaliação Estratégica de Investimentos (3,8%), os de Contabilidade Gerencial Orientada Estrategicamente (1,5%) e Precificação Estratégica (1,5%), e pouca ou nenhuma abordagem de muitos outros conceitos estratégicos que poderiam ser abordados, como os de Análise PFOA, Avaliação dos Custos dos Competidores, Avaliação e Monitoramento da Marca, entre outros que não constaram nas ementas.

A Tabela 1 quantifica o grau de abordagem de cada conceito, contudo, algumas disciplinas abordam mais de um conceito estratégico em sua ementa. Assim, para uma melhor visualização do percentual de disciplinas que abordam pelo menos um dos conceitos estratégicos de referência, se fez necessário a elaboração da Tabela 2.

Tabela 2: Grau de Presença dos Conceitos nos Cursos de Graduação

Entidade	Nº de Disciplinas que Abordam pelo menos um Conceito Estratégico		Percentual em Relação ao Total de Disciplinas Analisadas	
	Anterior a 2007	A partir de 2007	Anterior a 2007	A partir de 2007
UERJ	9	6	13,8%	10,7%
UFF	7	-	14,6%	-
UFRJ	8	11	13,6%	14,7%
TOTAL	24	17	14%	12,9%

Com base na Tabela 2, constata-se que o grau de abordagem dos conceitos sofreu uma sensível redução da antiga para a nova grade curricular. Enquanto que nas ementas antigas era de 14% , nas ementas a partir de 2007 passou a ser de 12,9%. Uma observação oportuna é a de que não será analisado aqui o que ocorreu com cada IES individualmente, mas sim no conjunto.

Cabe ainda ressaltar que a análise do grau de abordagens foi prejudicada em termos absolutos, pela não disponibilidade das informações das ementas da nova grade curricular da UFF. Apesar disso, buscou-se minimizar o efeito negativo dessa ausência através de uma análise percentual, onde se tomou por base a relação do número de disciplinas que abordavam conceitos estratégicos em relação ao total de disciplinas analisadas das grades relativas a cada período de vigência (anterior a 2007 e a partir de 2007).

## CONCLUSÕES

Este trabalho, apesar de focar o tema estratégico, também poderá servir de base para trabalhos futuros que queiram fazer análises focadas em outros temas de interesse, ou mesmo sobre o mesmo tema, mas de maneira mais aprofundada, seja com relação a cada IES individualmente ou de forma mais extensiva em relação ao número de amostras universitárias.

A baixa presença de conceitos estratégicos nas ementas indica que não está sendo dada a devida importância à formação de profissionais contábeis com competências estratégicas. Além disso, agrava-se o cenário do ensino estratégico no contexto das IES, à medida que o resultado da análise comparativa entre as grades curriculares anteriores a 2007 e as novas grades vigentes a partir de 2007 sinaliza que não houve melhora em termos de ensino de temas estratégicos, mas sim uma possível piora, diante do quadro de redução da presença dos conceitos estratégicos, nas ementas das novas grades. Estas constatações podem ter como uma

das possíveis causas o desconhecimento, por parte dos docentes que planejam e ministram as disciplinas, sobre a importância que o conhecimento desses conceitos tem para o profissional que atuará no atual mercado. Outra causa pode ser o próprio desconhecimento ou a falta de domínio do conteúdo ou da aplicabilidade prática dos conceitos em si, por parte dos docentes.

O resultado encontrado deixa bem claro que nas IES públicas do Estado do Rio, não está havendo a necessária preocupação com a formação estratégica do contador, de forma a melhor adequar sua formação a atual tendência de demanda requerida pelo mercado, que está em busca de profissionais bem qualificados em termos estratégicos. Talvez seja a hora de uma melhor reavaliação por parte dos dirigentes e docentes das IES, a respeito da importância de ministrar temas estratégicos para bem formar os profissionais contábeis, visando preparar o contador para que ele tenha melhores condições de reaver sua posição de prestígio e destaque no mercado e mais particularmente junto às empresas em que atuam.

## **BIBLIOGRAFIA**

BARDIN, L. *Análise de Conteúdo*. Lisboa, Edições 70, 1977.

BROMWICH, M. *The case for strategic management accounting : The role of accounting information for strategy in competitive markets*. Accounting , Organizations and Society , v.15 n.1 / 2 , p.27 – 46 , 1990.

BROMWICH, Michael e BHIMANI, Al. *Strategic Investment Appraisal*. Management Accounting. Março de 1991. v. 72, n.9, p. 45- 48

CHEIBUB, Theocrito P. *Currículos plenos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis: uma análise de grades curriculares recentes*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Brasília: UNB, 2003.

CHURCHILL JR., Gilbert A.; PETER, J. Paul. *Marketing: criando valor para o cliente*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COAD, Alan. *Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting*. Management Accounting Research, n. 7, p. 387-408, 1996.

DIAS, Geisa Maria A.; DE MOURA, Iranildo José L.; FONSECA, Teodomiro O. *O processo educacional no curso de Ciências Contábeis*. Disponível em: [http://www.classecontabil.com.br/trabalhos/artigo\\_educacao.doc](http://www.classecontabil.com.br/trabalhos/artigo_educacao.doc) acessado em 20 de dezembro de 2006

FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. *A contabilidade estratégica e o mundo dos negócios*. Boletim do Ibracon, ano XV, nº 171, ago., 1992, p. 2-5.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GOVINDARAJAN, Vijay; SHANK, John K. *Strategic cost management: tailoring controls to strategies*. Journal of Cost Management, Fall, p.14-24

GRZESZEZESZYN, Gilberto. e FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. *Práticas de contabilidade gerencial estratégica no Sul e Sudeste do Brasil: uma abordagem do estudo “An*

international comparison of strategic management accounting practices”. In: ENCONTRO DA ANPAD – EnANPAD, 28., 2004, Curitiba. Anais ... Curitiba: ANPAD, 2004. CD ROM.

GUILDING, Chris. *Competitor-focused accounting: an exploratory note*. Accounting, Organizations and Society, n. 24, p. 583-595, 1999.

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

HERGERT, Michael; MORRIS, Deigan. *Accounting data for value chain analysis*. Strategic Management Journal, v.10, n.2, p.175-188, Mar/Abr, 1989

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

HOLLAND, Charles B. *A profissão de contador na atualidade e sugestões para o seu futuro*. Consultoria Ernst & Young, São Paulo, 2000.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. *Contabilidade de custos*. 11 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *Organização orientada para a estratégia*. 11 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

KOUNROUZAN, Márcia Covaciuc. O papel profissional do contador. Disponível em: <http://www.oswaldocruz.br/download/artigos/social17.pdf>. Acessado em 17 de novembro de 2006.

LÍBERA, Kátia Aurora D. *Análise da Gestão Estratégica dos Custos de Natureza Ambiental: Estudo de Caso de uma Empresa do Setor Cerâmico*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Florianópolis: UFSC, 2003.

LORD, Beverley R. *Strategic management accounting: the emperor's new clothes*. Management Accounting Research, n. 07, p. 347-366, 1996.

MERLO, Roberto Aurélio. O contabilista do século XXI <<http://www.crcsc.org.br/comunicacao/artigos.php>> Acesso em 17 de dezembro de 2006

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

PORTER, Michael E. (1980). *Estratégia competitiva: técnicas para análise da indústria e da concorrência*. 7a edição. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

RICHERS, Raimar. *Marketing: uma visão brasileira*. São Paulo: Negócio Editora, 2000.

SELTO, Frank H.; ABERNETHY, Margareth A; HORNE, Malcom; LILLIS, Anne M.; MALINA, Mary A. . In: European Accounting Association Annual Congress, Abril de 2003, Sevilla. CD ROM.

SHANK, John K.; GOVIDARAJAN, Vijay. A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados competitivos. 4a edição. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Tania Moura. *Currículo Flexível: Evolução e Competência*. Artigo publicado na Revista Brasileira de Contabilidade do CFC, edição Ano XXIX – No. 121 – Jan/Fev 2000 – páginas 23 a 27.

SIMMONDS, Kenneth. *Strategic management accounting*. Management Accounting. v. 59, n. 4, p. 26-29. Apr., 1981.

TAYLES, Mike; BRAMLEY, Andrew; ADSHEAD, Neil; FARR, Janet. *Dealing with the management of intellectual capital: the potential role of strategic management accounting*. Accounting, Auditing & Accountability Journal; n.15, p.251-267, 2002.

TSU, Sun. *A arte da guerra*. 28a edição. São Paulo: Record, 2002.

YORKE, D.A. *Customer Costing in the Development of Marketing Strategy*. Management Accounting. Londres: Maio de 1980. v. 58, n.5, p. 28- 32

ZACHRY, Benny R., GAHARAN, Catherine G. e CHAISSON, Michael A. *A critical analysis of environmental costing*. American Business Review. Janeiro de 1998, v. 1, n.1, p. 71 –74.