

ADOÇÃO, UTILIZAÇÃO E SATISFAÇÃO SOBRE AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL PELAS INDÚSTRIAS ASSOCIADAS E AFILIADAS AO SINDIMETAL-PR/SUDOESTE: UM ESTUDO PILOTO

ADOPTION, USE AND SATISFACTION ABOUT THE PRACTICES OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND ASSOCIATED INDUSTRIES AFFILIATED WITH SINDIMETAL-PR/SOUTHWEST: A PILOT STUDY

*Lauro Brito de Almeida*¹

*Ricardo Adriano Antonelli*²

*Eliandro Schvirck*³

*Fernanda Luiza Longhi*⁴

Resumo: O objetivo desta pesquisa é identificar o nível de adoção, utilização e satisfação das práticas de contabilidade gerencial. É um estudo piloto, aplicado junto às empresas associadas ao SINDIMETAL-PR/SUDOESTE, que utiliza a classificação do IFAC para avaliar o estágio evolutivo de adoção das práticas gerenciais. Os achados da pesquisa sugerem que, em geral, nas empresas pesquisadas as práticas de contabilidade gerencial são pouco conhecidas e utilizadas. Exceto as empresas de porte médio, as demais manifestam interesse em utilizar práticas gerenciais no futuro. Em geral as empresas estão satisfeitas quanto à utilização das práticas gerenciais. Quando analisadas por porte e as práticas são individualizadas, os resultados sugerem que em sua maioria – independente do porte – as empresas encontram-se nos estágios evolutivos 1 e 2 da classificação do IFAC.

Palavras-chaves: Práticas de Contabilidade Gerencial. Micros, Pequenas e Médias Empresas.

Summary: This research aims to identify the level of adoption, use and satisfaction concerning the practices of management accounting. Is a pilot study, applied in the companies affiliated to the SINDIMETAL, located at the Southwest of Paraná State, Brazil. The study utilizes the IFAC's classification to evaluate the evolutionary stage of managerial practices. The analysis suggests that, in general, managerial accounting practices are little known and used. Except for mid-sized companies, the companies shows interest in adopting them in the future. When analyzed per size and practices are grouped, the results suggest that most of the companies – regardless of size – may be classified in evolutionary stages 1 and 2, according to IFAC's classification.

Keywords: management accounting practices. Micro, small and medium-sized enterprises.

¹ Doutor e Mestre em Ciências Contábeis pela EAC/FEA/USP, gbrito@uol.com.br

² Mestre em Contabilidade pela UFPR, ricardoantonelli@yahoo.com.br

³ Doutorando em Administração no CPGA da UFSC. eliandro@utfpr.edu.br

⁴ Advogada, fer_longhi@hotmail.com

Editado por Luiz Carlos Miranda. Recebido em 17/09/2010. Avaliado em 29/05/2011. Reformulado em 12/12/2011. Recomendado para publicação em 27/12/2011. Publicado em 28/12/2011.

1 Introdução

A região sudoeste do estado do Paraná é formada por 43 municípios, ocupando uma área de 17.064 km², com uma população estimada em 2008 de 584.510 habitantes. A renda *per capita* em 2006, medida em valores correntes, era de R\$ 1.314,17. Em 2007 havia 13.237 estabelecimentos comerciais que empregavam 97.462 pessoas. O valor adicionado da região, em 2005 foi de R\$ 4.843 milhões, sendo a parcela gerada pela indústria no valor de R\$ 2.061 milhões, ou seja, 42,6% do total (AMSOP, 2010).

O SINDIMETAL/PR/SUDOESTE – Sindicato das Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico do Estado do Paraná, congrega as empresas da região sudoeste que compõem as indústrias metalúrgicas, mecânicas e de material elétrico, nas categorias de associados e afiliados. Em 2009, o quadro era formado por 35 empresas na categoria associadas e 250 empresas na categoria afiliadas. As empresas associadas e afiliadas são, majoritariamente, micro, pequenas e médias empresas (SINDIMETAL, 2010).

No Brasil, micros, pequenas e médias empresas [MPME's] desempenham um importante papel no desenvolvimento econômico, atuando nas áreas de prestação de serviços, comércio e manufatura, sendo responsável por uma parcela significativa na criação de postos de trabalho. No entanto, apesar de sua importância para a economia do país, a uma taxa insucesso nos empreendimentos é alta, e tem sido creditado como principal motivo, a gestão inadequada dos negócios.

Nesse contexto, Isa, Saleh e Sapiei [2007:2], ponderam que:

[...] tem sido debatido como contributivos para a descontinuidade das PME's, a falta de uma apropriada gestão financeira e controles de custos, bem como inadequados e inexatos registros das transações econômicas, além da inabilidade para gerir efetivamente a flutuação dos custos e preços e descapitalização. Adicione-se a esse cenário a utilização de controles falhos de estoques e créditos, a inexistência de planejamento aliado ao uso improdutivo dos ativos. Portanto, esse quadro geral tem sido crucial na determinação do desempenho dos negócios.

O aumento da competição como resultado da globalização e liberalização do comércio tem mudado o ambiente dos negócios internacionalmente, bem como no âmbito doméstico. As empresas brasileiras, com foco de atuação prioritariamente no mercado interno, geralmente, tem sido afetadas em seus negócios pelas empresas estrangeiras, quando estas conseguem colocar em nosso mercado, produtos similares, com maiores atrativos quanto a preço, tecnologia, *design* e qualidade para o consumidor.

Para manterem-se competitivas nesse cenário há a necessidade de que os gestores/proprietários estejam capacitados gerencialmente e aptos a utilizarem as informações de natureza financeira e de contabilidade gerencial. No entanto, a gestão das micros, pequenas e médias empresas – MPME's – em geral, é pautada pela falta ou uso inadequado de controles gerenciais, sendo usual que as decisões nos negócios sejam baseadas na intuição dos seus gestores. [Berry *et al.*, 2006; Alasadi & Abdelrahim, 2007; *apud* Ismail & Zin, 2009].

Por outro lado, é sabido que a informação contábil, conforme argumentam Ismail e King [2005], em especial no ambiente das PME's, pode auxiliar os gestores e/ou proprietários no

gerenciamento dos problemas de curto prazo em áreas como custeio de produtos, investimentos e fluxo de caixa.

Parece ser regra geral, entre as PME's brasileiras, que apesar da sabida importância dos relatórios financeiros, da contabilidade gerencial e das práticas de controle gerencial, quando há são utilizadas inadequadamente e na maioria das vezes inexistentes. A contabilidade é vista como uma "obrigação" para cumprir exigências fiscais, tributárias e outras demandas acessórias.

Tendo em vista a importância das informações contábeis – demonstrativos financeiros e contabilidade gerencial – para subsidiar os gestores/proprietários nas decisões tomadas, implementadas e avaliadas ao longo do processo de gestão das organizações, em especial das PME's, a questão de pesquisa orientadora desta investigação é: **Na visão dos gestores das empresas filiadas ao SINDIMETAL-PR/SUDOESTE, qual é o nível de adoção, utilização e satisfação relativo as práticas de contabilidade gerencial?**

O objetivo geral desta pesquisa é identificar junto aos gestores das empresas filiadas ao SINDIMETAL-PR/SUDOESTE, qual é o nível de adoção, utilização e satisfação relativo as práticas de contabilidade gerencial.

Além desta **1. Introdução**, o texto compõe-se de mais quatro partes. Na seção **2. Práticas de contabilidade gerencial** é a construção do marco teórico que sustenta a pesquisa. Na seção **3. Metodologia** trata sobre os métodos e técnicas utilizados na condução da pesquisa. A seção **4. Resultados e discussão** apresentam os achados da pesquisa. Por fim, em **5. Considerações finais** a reflexão sobre o impacto dos achados da pesquisa.

2. Práticas de contabilidade gerencial.

Independente do tipo de organização – se com fins lucrativos ou não – normalmente a Contabilidade como sistema de informação, é entre os sistemas de informações um dos mais importantes. É um sistema que provê informações para públicos interno e externo. Em especial no âmbito interno, as informações disponibilizadas aos gestores para subsidiar suas decisões afetam a situação econômica e financeira da organização.

É usual, categorizar a contabilidade em *contabilidade financeira* e *contabilidade gerencial*. Em geral, a *contabilidade financeira* disponibiliza relatórios para agentes externos, tais como acionistas e credores. Por outro lado, a *contabilidade gerencial* prepara e disponibiliza relatórios para uso interno pelos gestores. Na preparação dos relatórios, apesar de utilizarem os mesmos dados, há diferenças nas orientações, sendo a mais sutil delas é que para fins externos a obediência aos princípios geralmente aceitos de contabilidade e para o público interno não [Garrison, Noreen e Brewer: 2007].

A contabilidade gerencial é um processo de produção de informação operacional e financeira para os gestores e colaboradores de uma organização. Esse processo de produção compreende identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas. Por outro lado, deve, estar orientado pelas necessidades de informações dos gestores, que são demandadas para subsidiar no processo de gestão as decisões operacionais e de investimentos [Atinkson *et all*, 2000].

No entanto, não há uma uniformidade no entendimento dos termos relacionados as várias formas de fornecimentos de informações para os gestores das empresas, internamente. Por exemplo, Chenhall [2003:129], argumenta que:

Os termos contabilidade gerencial [CG], sistemas de contabilidade gerencial [SCG], sistemas de controle gerencial [SCG] e controle organizacional [CO] são, algumas vezes utilizados de maneira intercambiável. Contabilidade gerencial [CG] refere-se à coleção de práticas como orçamento ou custeio do produto, enquanto SCG refere-se ao uso sistemático da CG para atingir alguma meta. SCG é um termo amplo que envolve SCG e também inclui outros controles como pessoal ou controle dos clãs. CO é as vezes utilizado para referir-se a controles desenvolvidos para gestão das atividades e processos como o controle estatístico da qualidade, gestão do just-in-time. [...].

Assumindo que contabilidade gerencial são coleções de práticas [técnicas], estas, em geral são aquelas constantes nos conteúdos dos livros textos de contabilidade de custos, contabilidade gerencial e controle gerencial. Numa situação ideal, na inexistência de qualquer hiato entre a teoria e a prática, serão aquelas técnicas [p.e.: orçamento, métodos de custeio, análise custo volume lucro, entre outras] comumente utilizadas nas organizações.

A estrutura conceitual que classifica a evolução e mudanças das práticas de contabilidade gerencial é suportada pelo documento *Management Accounting Concepts* editado pelo *International Federation of Accountants* [IFAC] em 1998. Em linhas gerais, de acordo com o IFAC (1998,94) “O campo da atividade organizacional envolvido como contabilidade gerencial foi desenvolvido e reconhecido por meio de quatro estágios.”: (i) *Determinação de custos e controle financeiro [pré-1950]*, (ii) *Fornecimento de informações para gestão do planejamento em controle [até 1965]*; (iii) *Redução dos desperdícios de recursos nos processos do negócio* e (iv) *Criação de valor por meio da efetiva utilização dos recursos*; a seguir detalhados:

2.1 Estágio 1: Determinação de custos e controle financeiro [pré-1950]

Este estágio, de acordo com o IFAC (1998, 84), parágrafo 7,: “Anterior a 1950, o foco era na determinação de custos e controle financeiro utilizando o orçamento e a contabilidade de custos como tecnologia.” Abdel-Kader e Luther [2006], argumentam que neste estágio a contabilidade gerencial é uma atividade técnica necessária para que as organizações alcancem seus objetivos. A contabilidade gerencial era principalmente orientada para determinação dos custos dos produtos. A tecnologia de produção, na época, era relativamente simples, sendo os produtos manufaturados em série e com processos bem específicos. Mão-de-obra e materiais eram facilmente identificados e os processos de manufatura eram manuais e dependiam da rapidez de seus responsáveis. Neste contexto, era natural a mão-de-obra como base para alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos. Em termos de controle, o foco no custo de produção era complementado pelo uso do orçamento e demais controles financeiros no processo de produção.

2.2 Estágio 2: Fornecimento de informações para gestão do planejamento e controle [até 1965]

Neste estágio, pós 1965, conforme IFAC (1998:85), parágrafo 7, “[...] houve mudança no foco, passando para provedor de informações para planejamento e controle por meio do

uso das tecnologias de análise de decisão e responsabilidade contábil". Abdel-Kader e Luther [2006] observam que esta fase é vista pelo IFAC como uma atividade de gestão, no entanto, os contadores gerenciais desempenham o papel de *staff*. Estando – os contadores – envolvidos como *staff*, naturalmente a contabilidade gerencial deve prover informações que suportem os gestores de linha para que utilizem tecnologias [da contabilidade gerencial] para análise de decisão e responsabilidade contábil. Os controles para gestão devem estar orientados para o processo de manufatura e usuários internos, abrangendo aspectos estratégicos e considerações ambientais. Ashton *et all* [1995] *apud* Abdel-Kader e Luther [2006], argumentam que a contabilidade gerencial como parte do sistema de controle gerencial, tende a ser reativa, identificando problemas e as ações somente serão tomadas quando ocorrerem desvios em relação aos orçamentos.

2.3 Estágio 3: Redução dos desperdícios de recursos nos processos do negócio [após 1985]

Caracteriza este estágio, iniciado após 1985, que a “[...] atenção era focada na redução de desperdício de recursos utilizados nos processos dos negócios, por meio do uso de tecnologias como análise de processo e gestão de custos.” O contexto ambiental que permeou esta mudança de foco, conforme argumentam Abdel-Kader e Luther [2006], decorre da recessão mundial em 1970, seguido do choque do preço do petróleo, cujo efeito resultou uma competição mundial mais intensa no início dos anos 80. O ambiente dos negócios, então marcado por uma competição mais intensa, passa também, por um rápido desenvolvimento tecnológico que afeta em muitos aspectos o setor industrial. Os autores exemplificam, lembrando que a utilização da robótica e dos processos controlados por computadores melhoram a qualidade e, em muitos casos, reduzem os custos. Também, é verificado, o desenvolvimento na indústria dos computadores, em especial os computadores pessoais, que mudaram a natureza e montante de dados – além da mobilidade – que podem ser acessados pelos gestores. Neste cenário, de acordo com Ashton *et all* [1995] *apud* Abdel-Kader e Luther [2006], o *design*, manutenção e desenho do sistema de informações passa a ter considerável importância na gestão das organizações.

2.4 Estágio 4: Criação de valor por meio da efetiva utilização dos recursos [após 1995]

Por fim, o quarto estágio, iniciado após 1995, conforme IFAC (1998:85), parágrafo 7, novamente houve mudança de foco na qual a

[...] atenção mudou para a geração e criação de valor por meio do efetivo uso de recursos e fundamentados em tecnologias que examinam os direcionadores [drives] de valor para os consumidores, valor para os shareholders e inovação organizacional.

Nos anos 90 a indústria mundial continua a enfrentar considerável incerteza e um avanço em tecnologias de manufatura, processos e informação sem precedentes [Ashton *et all*, 1995 *apud* Abdel-Kader e Luther, 2006]. Observam o que o desenvolvimento da rede mundial [*world-wide web*] associado a outras tecnologias viabiliza o surgimento do *e-commerce*. No cenário mundial, a ênfase é no aumento da competição e ênfase na competição global. Para o IFAC [1998] o foco dos contadores gerenciais muda para atuarem na geração ou criação de valor, por meio do uso efetivo de recursos, sendo os gestores suportados com

tecnologias [contabilidade gerencial] que examinem os *drivers* de valor dos consumidores, *shareholder* e inovação tecnológica.

Os quatro estágios, além de identificáveis, caracterizam um processo evolucionário de mudança de um estágio para outro. O diagrama a seguir – Figura 1 – ilustra a evolução dos quatro estágios da contabilidade gerencial:

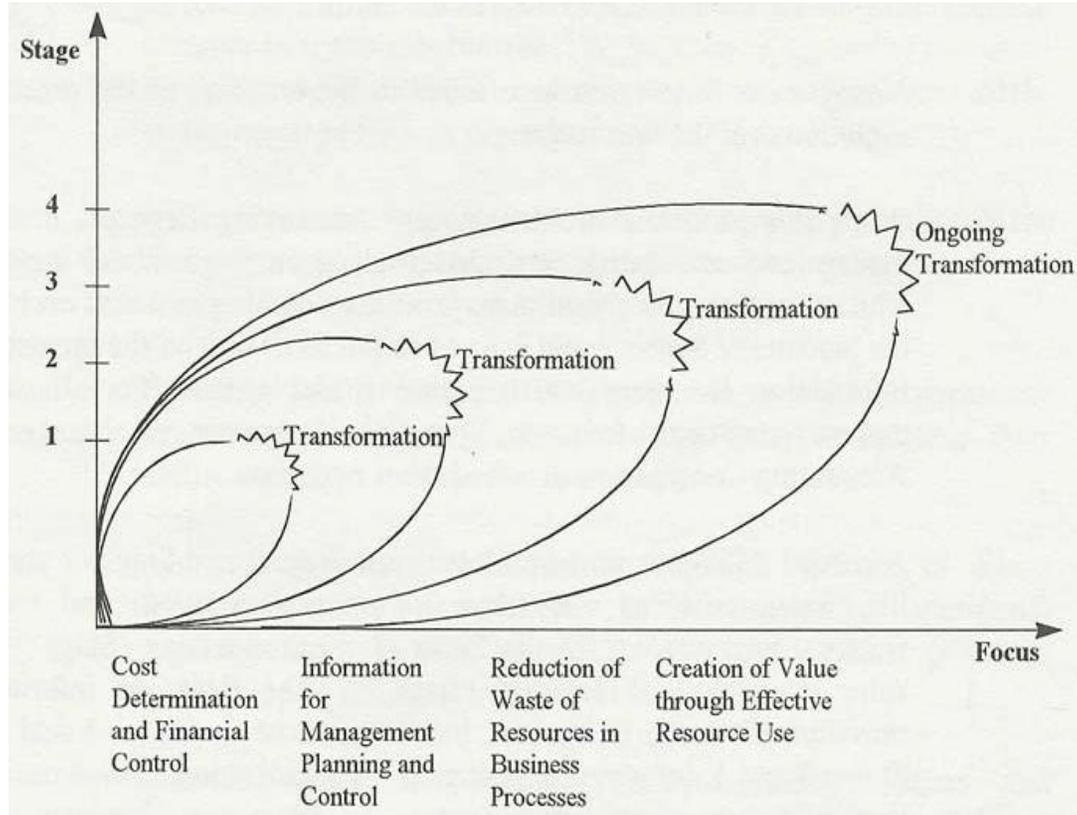


Figura 1: Estágios evolutivos da contabilidade gerencial

Fonte: IFAC, *Management Accounting Concepts*, 1998:85

A análise do documento do IFAC, de acordo com Abdel-Kader e Luther [2006] subsidia algumas reflexões sobre os estágios evolutivos. Portanto, os autores identificam as “Características das práticas de contabilidade gerencial em quatro estágios evolutivos” conforme Quadro 1.

Para os autores, a diferença crítica entre os estágios 2, 3 e 4 está na mudança do foco, evoluindo do fornecimento de informação no subsídio para gestão, para a redução de desperdício [estágio 3] e criação de valor [estágio 4]. Observam que o foco na geração de informação, conforme estágio 2, não é perdido, mas sim, reconfigurados nos estágios 3 e 4.

Quadro 1: Características das práticas de contabilidade gerencial em quatro estágios evolutivos

Aspecto	Estágio 1: Determinação de custos e controle financeiro	Estágio 2: Fornecimento de informações para gestão do planejamento e controle	Estágio 3: Redução de desperdícios de recursos nos processos de negócios.	Estágio 4: Criação de valor por meio da efetiva utilização de recursos
Período representativo	Anterior a 1950	1950-1964	1965-1984	1985 até esta data
Posição na estrutura organizacional	Similar a uma posição de secretaria.	Como <i>staff</i> dos gestores das atividades.	Contabilidade Gerencial como parte integrante da gestão, “propriedade” de todos os gestores, porém a distinção entre “ <i>staff</i> ” e linha não é clara.	
Papel	Atividade técnica necessária para “rodar” a empresa.	Prover informações para suportar os gestores operacionais de linha.	Gerenciar recursos [incluindo informações] para diretamente aumentar os lucros por meio de uma redução no consumo.	Diretamente aumentar as saídas [produção] e adicionar valor por meio de estratégias que alavanquem os recursos [especialmente informações].
Foco principal	Determinação dos custos e controle de despesas e custos.	Informação para planejamento, controle e tomada de decisão. Inclui o desenvolvimento e elaboração de um modelo básico.	Redução de consumo e perdas nos recursos utilizados por meio da utilização de tecnologias como análise de processos e gestão de custos.	Criação de valor por meio do uso efetivo de recursos no direcionamento de valor para o consumidor, criação de valor para os <i>shareholders</i> e desenvolvimento e adoção de inovação

Fonte: Abdel-Kader e Luther [2006]

Na continuidade do processo evolutivo, a informação torna-se um *recurso*, juntamente com outros recursos organizacionais, momento em que há um claro foco – por parte das organizações – na redução de desperdícios [tanto em termos físicos como monetários] e a busca da alavancagem de recursos como uma das estratégias para criação de valores. Dessa forma, a contabilidade gerencial é vista nos estágios 3 e 4 como uma parte integrante do processo de gestão, em que a disponibilização de informação em tempo real diretamente para o gestor e a distinção entre *staff* e linha torna-se difusa. Nas organizações contemporâneas, a utilização de recursos [incluso a informação] para criar valor, integra o processo de gestão.

3 Metodologia

3.1 Tipologia da pesquisa

Diante da variedade existente na classificação das pesquisas, Collis & Hussey (2005) aludem que estas podem ser classificadas de acordo com: o **objetivo** da pesquisa; o **processo** da pesquisa; a lógica da pesquisa e o **resultado** da pesquisa. Quanto ao objetivo é

uma pesquisa *exploratória* por proporcionar maior familiaridade com a questão de pesquisa proposta, procurando padrões, idéias e a obtenção de *insights*, que num plano futuro subsidiem uma investigação mais rigorosa, em especial por ser um estudo piloto. Também é *descritiva*, ao tratar da descrição das características de determinada população e o comportamento de fenômenos, possibilitando a avaliação e descrição das características de questões pertinentes (Gil, 2002 e Collis & Hussey, 2005).

3.2 População, amostra, instrumento de pesquisa e coleta de dados

A *população* a ser pesquisada será formada pelas empresas que compõem o corpo associativo do SINDIMETAL-PR/SUDOESTE, nas categorias de associadas e afiliadas. Os dados serão coletados junto às empresas componentes da população por meio de questionário. O questionário aplicado foi adaptado do instrumento desenvolvido por Soutes [2006].

Nas pesquisas por meio de questionários, em especial aquelas estruturadas e com perguntas fechadas, algumas alternativas estão presentes. A pesquisa pode ser feita pessoalmente, via correio e via *web*. A alternativa mais efetiva, seja do ponto de vista da relação custo benefício, como rapidez tem sido a coleta de dados via *web*. A pesquisa via *web* pode ser uma solução caseira ou a utilização de sítios com produtos específicos. No nosso caso a opção será por disponibilizar o questionário via *web*, utilizando para tanto um sítio específico. Como vantagens: maior segurança, credibilidade e facilidade para interface dos dados com os softwares estatísticos.

As empresas da amostra foram previamente contactadas via telefone, para identificar o responsável pela área de Controladoria ou equivalente, obter seu e-mail e concordância em participar da pesquisa. Posteriormente, foi enviado um e-mail contendo um texto explicando o propósito da pesquisa e o endereço na *web* que deve ser acessado para responder o questionário.

3.3 Tratamento dos dados

Para análise dos dados coletados, o tratamento estatístico é basicamente descritivo. Considerando que, além do caráter exploratório da pesquisa e também por ser um estudo piloto, entendemos como adequado este tipo de tratamento dos dados. O propósito é desenvolver um conhecimento descritivo acerca de um determinado conjunto de dados, de modo a fornecer elementos que contribuam para a compreensão dos níveis de dados escolhidos para a mensuração, sua distribuição e características de localização ou posição central, dispersão e forma ou ordenamento (COOPER e SCHINDLER, 2003).

4. Resultados e discussão

4.1 Aspectos demográficos

Dos questionários enviados retornam válidos 20 [vinte questionários]. As empresas respondentes foram estratificadas de acordo com o porte, determinado conforme a quantidade de funcionários, conforme definição do SEBRAE [2009] para empresas industriais. As empresas com até 19 *empregados* pertencem a categoria de micro empresa. Pequenas empresas são aquelas que empregam de 20 a 99 *empregados*. As que empregam

de 100 a 499 funcionários são classificadas média. Na categoria de grande empresa estão as contam em seus quadros com mais de 500 empregados.

4.2 Análise geral sobre a adoção, utilização e satisfação sobre as práticas de contabilidade gerencial

Frezatti *et all* [2009:14] argumentam que

O ambiente de trabalho do controle gerencial inclui uma série de elementos de diferentes naturezas que precisam ser tratados, incluindo o que se chama de conceitos, ferramentas, modelos, sistemas etc.

Retomando o nosso entendimento de que contabilidade gerencial são coleções de práticas [técnicas], que por sua vez são formadas pelos elementos de diferentes naturezas, das quais os gestores fazem uso no processo de gestão das organizações. Portanto, essa coleção de práticas, denominamos de práticas de contabilidade gerencial.

As práticas de contabilidade gerencial, definidas com base na pesquisa de Soutes [2006], incluem: *Balanced Scorecard (BSC)*, *Benchmarking*, *Business Intelligence (BI)*, *Custo Padrão*, *Método de Custeio por Absorção*, *Método de Custeio Variável*, *Descentralização*, *Economic Value Added (EVA)*, *Gestão Econômica – Gecon*, *Moeda Constante*, *Orçamento*, *Preço de Transferência*, *Simulações*, *Teoria das Restrições* e *Valor Presente*.

4.2.1 Adoção e utilização das práticas de contabilidade gerencial

As empresas pesquisadas foram estratificadas em Micro Empresas [Grupo 1], Pequenas Empresas [Grupo 2 e Médias Empresas [Grupo 3], respectivamente 9, 9 e 2, totalizando 20 empresas na pesquisa. Para formar um quadro geral sobre o conhecimento, utilização e interesse sobre as práticas de contabilidade gerencial, os gestores e/proprietários das empresas foram perguntados – questões dicotômicas: sim ou não – quanto a: (i) tem conhecimento das práticas de contabilidade gerencial?; (ii) utiliza as práticas de contabilidade no processo de tomada de decisão? e (iii) tem interesse em utilizar no futuro? A Tabela 1, resume quanto as respostas com relação aos aspectos de conhecimento, utilização e interesse de uso no futuro das práticas de contabilidade gerencial.

Tabela 1: Práticas de contabilidade gerencial: conhecimento, utilização e interesse

Porte da Empresa	Avaliação dos Respondentes (em %)					
	Tem conhecimento		Utiliza no PTD*		Interesse em utilizar no futuro	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Grupo 1: Micro empresas	28%	72%	14%	86%	60%	40%
Grupo 2: Pequenas empresas	44%	56%	26%	74%	63%	37%
Grupo 3: Médias empresas	50%	50%	27%	73%	23%	63%

* PTD = Processo de Tomada de Decisão

Os resultados evidenciados na Tabela 1 são alarmantes em alguns aspectos. Os gestores e/ou proprietários das empresas do **Grupo 1**, em sua grande maioria, não conhecem as práticas (28%) e daqueles que dizem conhecer, uma parcela menor (14%) a utilizam no

processo de tomada de decisão. Infelizmente, quanto ao interesse de utilizar no futuro, 60% não é um número alentador.

Os dados relativos aos Grupos 2 e 3, apesar de os percentuais de “sim” sobre o conhecimento e utilização das práticas de contabilidade gerencial terem aumentado, no entanto mantêm a mesma tendência da curva verificada no Grupo 1. É preocupante constatar que entre aqueles que dizem “Tenho conhecimento” – 44% e 56% respectivamente -, uma parcela significativamente menor – 26% e 27% respectivamente – afirmam utilizarem no processo de tomada de decisão.

Quanto ao “Interesse em utilizar a prática de contabilidade gerencial no futuro”, os respondentes do Grupo 2 manifestaram um interesse ligeiramente superior ao Grupo 1. No entanto, o paradoxo é o fato dos respondentes do Grupo 3 expressarem pouco interesse [23%] em utilizar no futuro. Era de se esperar que, em função das empresas pertencentes a esse grupo, por serem maiores, com estrutura de gestão mais adequada e pessoal melhor qualificado, que em sua maior parte, aqueles que responderam que não conhecem e não utilizam, manifestassem interesse em utilizar no futuro.

Os achados deste estudo piloto, em especial para as Pequenas e Médias – Grupos 1 e 2- estão aderentes com os resultados da pesquisa empreendida por Ismail e Zin (2009), com as pequenas e médias empresas da Malásia. Na pesquisa com as empresas da Malásia, os quesitos conhecimento e utilização, apresentaram, numa escala de 1 = não tenho conhecimento e 5 = muito conhecimento e 1= não uso e 5 = uso muito, respectivamente, valores em torno da média. Considerando que a nossa pesquisa, esses quesitos foram sim ou não, as respostas também ficaram em torno da média.

4.2.2 Satisfação na utilização das práticas de contabilidade gerencial

Como uma *proxy* do grau de utilidade para aqueles respondentes que afirmaram que utilizam as práticas de contabilidade gerencial, foi solicitado que expressassem o nível de satisfação do uso. Por meio de uma escala de intensidade – 1 a 10 – os respondentes indicaram o seu nível de satisfação com o uso das ferramentas de diversas naturezas que compõem as práticas de contabilidade gerencial. A Tabela 2 resume o nível de satisfação dos respondentes, por porte de empresas.

Tabela 2: Nível de satisfação com o uso das práticas de contabilidade gerencial (em %)

Porte da Empresa	Nível de Satisfação com a Utilização das Práticas de Contabilidade Gerencial (em %)									
	← Pouca satisfação					Muita Satisfação →				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Avaliação dos Respondentes (em %)									
Grupo 1: Micro empresas	-	-	-	-	10	-	20	20	50	-
Grupo 2: Pequenas empresas	-	-	-	1	10	1	14	48	15	10
Grupo 3: Médias empresas	-	-	-	-	17	-	-	-	75	8

Entre os gestores das Micro Empresas, aqueles que afirmam utilizar as práticas de contabilidade gerencial, em sua maioria mostram-se satisfeitos. Entre os respondentes das Pequenas Empresas há uma maior dispersão, sendo que um grupo significativo (48%) atribuiu nota 8, que indica um elevado nível de satisfação. Por fim, o maior nível de satisfação ocorre entre os respondentes pertencentes as **Médias Empresas**, em que (75%) ponderaram nota nove.

4.3 Análise sobre a adoção, utilização e satisfação sobre as práticas de contabilidade gerencial: por natureza de prática

4.3.1 Grupo 1 – Micro Empresas

Na amostra pesquisada, neste estudo piloto, nove empresas estão na categoria micro empresas. O conhecimento, utilização e interesse de utilizar no futuro, por natureza de práticas de contabilidade gerencial – ferramentas – , estão resumidas na Tabela 3.

Tabela 3: Práticas de contabilidade gerencial nas Micro Empresas: conhecimento, utilização e interesse (em %)

Práticas de Contabilidade Gerenciais	Avaliação dos Respondentes (em %)					
	Tem conhecimento		Utiliza no PTD*		Interesse em utilizar no futuro	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Balanced Scorecard [BSC]	33	67	22	78	6%	33
Benchmarking	33	67	22	78	67	33
Business Intelligence [BI]	22	78	11	89	57	43
Custo Padrão	44	56	33	67	80	20
Método de Custeio por Absorção	44	56	11	89	71	29
Método de Custeio Variável	44	56	11	89	86	14
Descentralização	33	67	22	78	67	33
Economic Value Added [EVA]	-	100	-	100	25	75
Gestão Econômica - Gecon	-	100	-	100	50	50
Moeda Constante	22	78	11	89	38	63
Orçamento	56	44	33	67	71	29
Preço de transferência	11	89	11	89	29	71
Simulações	33	67	22	78	67	33
Teoria das Restrições	22	78	-	100	63	38
Valor Presente	22	78	-	100	63	38

N = 9 * PTD = Processo de Tomada de Decisão

Verificamos na Tabela 3 que quanto ao **conhecimento**, as práticas de contabilidade convencionais – Custo padrão, Métodos de custeio por absorção, Método de custeio variável, Orçamento, Simulações – são as mais conhecidas. Das práticas contemporâneas – BSC, *Benchmarking*, - lideram como as mais conhecidas. As demais, convencionais e contemporâneas são conhecidas por cerca de 20% dos investigados.

A **utilização** das práticas de contabilidade gerencial pelos gestores e ou proprietários, exceto Custo Padrão e Orçamento – ambas com 33% - as demais estão entre 22% e 11%. É intrigante o percentual de conhecimento das ferramentas, em geral, em percentual mais alto do que a sua utilização. É necessário investigar o motivo da não utilização dessas ferramentas, posto que os gestores/proprietários afirmam conhecer.

Quanto ao **interesse em utilizar no futuro**, exceto EVA e Preço de Transferência, o interesse na utilização no futuro é grande. Lideram, neste quesito, os artefatos custo padrão e orçamento.

Tabela 4: Nível de Satisfação com o Uso das Práticas de Contabilidade Gerencial nas Micro Empresas (em %)

Práticas de Contabilidade Gerenciais	Nível de Satisfação									
	← Pouca satisfação					Muita Satisfação →				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Avaliação dos Respondentes (em %)										
Balanced Scorecard [BSC]	-	-	-	-	-	-	50	-	50	-
Benchmarking	-	-	-	-	-	-	-	-	100	-
Business Intelligence [BI]	-	-	-	-	100	-	-	-	-	-
Custo Padrão	-	-	-	-	-	-	50	50	-	-
Método de Custeio por Absorção	-	-	-	-	-	-	-	-	100	-
Método de Custeio Variável	-	-	-	-	-	-	-	100	-	-
Descentralização	-	-	-	-	-	-	100	-	-	-
Economic Value Added [EVA]	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Gestão Econômica - Gecon	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Moeda Constante	-	-	-	-	-	-	-	-	100	-
Orçamento	-	-	-	-	-	-	-	50	50	-
Preço de transferência	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Simulações	-	-	-	-	-	-	-	-	100	-
Teoria das Restrições	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Valor Presente	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
N = 9										

De um modo geral, os respondentes que afirmaram conhecer e utilizar as ferramentas, expressam uma satisfação de boa para ótima quando avaliam o nível de satisfação de uso.

4.3.2 Grupo 2 - Pequenas Empresas

Nove empresas representam as Pequenas Empresas nesta categoria. A Tabela 5 resume as práticas de contabilidade gerencial quanto ao conhecimento, utilização e interesse na avaliação dos gestores/proprietários.

Tabela 5: Práticas de contabilidade gerencial nas Pequenas Empresas: conhecimento, utilização e interesse (em %)

Práticas de Contabilidade Gerenciais	Avaliação dos Nove Respondentes (em %)					
	Tem conhecimento		Utiliza no PTD*		Interesse em utilizar no futuro	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
<i>Balanced Scorecard</i> [BSC]	44	56	-	100	78	22
<i>Benchmarking</i>	11	89	11	89	63	38
<i>Business Intelligence</i> [BI]	11	89	-	100	67	33
Custo Padrão	56	44	33	67	50	50
Método de Custeio por Absorção	56	44	44	56	60	40
Método de Custeio Variável	67	33	44	56	60	40
Descentralização	56	44	44	56	60	40
<i>Economic Value Added</i> [EVA]	22	78	-	100	67	33
Gestão Econômica – Gecon	22	78	11	89	75	25
Moeda Constante	56	44	22	78	57	43
Orçamento	78	22	78	22	100	-
Preço de transferência	44	56	22	78	57	43
Simulações	67	33	33	67	50	50
Teoria das Restrições	11	89	11	89	38	63
Valor Presente	67	33	33	67	67	33
N = 9 * PTD = Processo de Tomada de Decisão						

Neste segmento, Pequenas empresas, quanto ao **conhecimento**, lideram as práticas convencionais, com destaque para o Método de custeio variável, Orçamento, Simulação e Valor presente. Entre as práticas contemporâneas o destaque é para BSC. Com respeito a **utilização**, exceto o orçamento, todas as demais ferramentas ficam abaixo dos percentuais indicados de conhecimento pelos usuários. O **interesse** de utilizar no futuro é liderado pelo orçamento com 100%. Os demais apresentam percentuais altos de interesse por parte dos respondentes.

Tabela 6: Nível de satisfação com o uso das práticas de contabilidade gerencial nas Pequenas Empresas (em %)

Práticas de Contabilidade Gerenciais	Nível de Satisfação (em %)									
	← Pouca satisfação					Muita Satisfação →				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Avaliação dos Nove Respondentes (em %)									
Balanced Scorecard [BSC]	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Benchmarking	-	-	-	-	100	-	-	-	-	-
Business Intelligence [BI]	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Custo Padrão	-	-	-	-	-	-	-	67	33	-
Método de Custeio por Absorção	-	-	-	-	25	-	-	25	-	50
Método de Custeio Variável	-	-	-	-	-	-	-	50	25	25
Descentralização	-	-	-	-	-	-	25	50	25	-
Economic Value Added [EVA]	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Gestão Econômica - Gecon	-	-	-	-	-	-	-	100	-	-
Moeda Constante	-	-	-	-	-	-	50	-	50	-
Orçamento	-	-	-	14	-	14	14	29	14	14
Preço de transferência	-	-	-	-	-	-	50	50	-	-
Simulações	-	-	-	-	-	-	-	33	33	33
Teoria das Restrições	-	-	-	-	-	-	-	100	-	-
Valor Presente	-	-	-	-	-	-	33	67	-	-
N = 9										

A avaliação do nível de satisfação com a utilização das práticas de contabilidade gerencial está detalhada na Tabela 6. Merece destaque o fato do *Benchmarking*, prática contemporânea e sempre citada como importante, ser avaliada com uma nota 5 por 100% dos respondentes. O paradoxo é que o orçamento, conhecido e utilizado por 78% dos respondentes, com interesse de utilização futura de 100%, apresenta um grau de satisfação disperso. Somente 29% dos respondentes atribuíram nota oito, ou seja, cerca de três gestores/proprietários.

4.3.3 Grupo 3 – Média Empresas

Na amostra pesquisada neste estudo piloto, apenas duas empresas pertencem à categoria de **Média Empresas**. A Tabela 7, a seguir, detalha o conhecimento, utilização e interesse futuro sobre as práticas de contabilidade gerencial.

Tabela 7: Práticas de Contabilidade Gerencial nas Médias Empresas: conhecimento, utilização e interesse (em %)

Práticas de Contabilidade Gerenciais	Avaliação dos Dois Respondentes (em %)					
	Tem conhecimento		Utiliza no PTD*		Interesse em utilizar no futuro	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
<i>Balanced Scorecard</i> [BSC]	-	100	-	100	100	-
<i>Benchmarking</i>	-	100	-	100	50	50
<i>Business Intelligence</i> [BI]	100	-	100	-	-	-
Custo Padrão	50	50	-	100	-	100
Método de Custeio por Absorção	50	50	50	50	100	-
Método de Custeio Variável	50	50	-	100	-	100
Descentralização	100	-	100	-	-	-
<i>Economic Value Added</i> [EVA]	-	100	-	100	-	100
Gestão Econômica – Gecon	-	100	-	100	-	100
Moeda Constante	-	100	-	100	-	100
Orçamento	100	-	50	50	100	-
Preço de transferência	100	-	50	50	-	100
Simulações	100	-	50	50	-	100
Teoria das Restrições	50	50	-	100	-	100
Valor Presente	50	50	-	100	-	100

N = 2 * PTD = Processo de Tomada de Decisão

Com relação ao **conhecimento** os dois respondentes informam não conhecerem nenhuma das práticas contemporâneas listadas, exceto BI. No entanto a reduzida amostra não permite nenhuma inferência sobre isso.

Tabela 8: Nível de satisfação com o uso das práticas de contabilidade gerencial (em %)

Práticas de Contabilidade Gerenciais	Nível de Satisfação (em %)									
	← Pouca satisfação					Muita Satisfação →				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Avaliação dos Dois Respondentes (em %)									
Balanced Scorecard [BSC]	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Benchmarking	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Business Intelligence [BI]	-	-	-	-	50	-	-	-	-	50
Custo Padrão	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Método de Custeio por Absorção	-	-	-	-	-	-	-	-	100	-
Método de Custeio Variável	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Descentralização	-	-	-	-	50	-	-	-	50	-
Economic Value Added [EVA]	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Gestão Econômica - Gecon	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Moeda Constante	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Orçamento	-	-	-	-	-	-	-	-	100	-
Preço de transferência	-	-	-	-	-	-	-	-	100	-
Simulações	-	-	-	-	-	-	-	-	100	-
Teoria das Restrições	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Valor Presente	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
N = 2										

Referente à **utilização**, os dois respondentes informam utilizarem Business Intelligence e Descentralização. Também informam interesse na utilização futura de Custeio por absorção e Orçamento. Apenas 1 deles demonstrou interesse no Benchmarking. Um detalhe é que já utilizam essas ferramentas custeio por absorção e orçamento. Não há interesse na utilização futura das demais.

Quando solicitados a informarem o seu grau de satisfação com o uso das ferramentas, os respondentes informaram somente BI, Método de Custeio por absorção, Descentralização, Orçamento, Preço de Transferências e Simulações. Exceto Descentralização cuja nota foi cinco, nas outras o nível de satisfação com o uso foi muito bom.

Devido ao diminuto tamanho da amostra, as respostas apresentadas nessa seção não permitem qualquer inferência. Assim, recomendamos que estudos futuros investiguem os temas questionados.

5. Conclusões

Chama a atenção que os respondentes na categoria de **Micro Empresas** tenham conhecimento e utilizem BSC, Benchmarking, BI, Simulações, Teoria das Restrições, e Valor Presente, que são ferramentas de utilização sofisticada, necessitando por parte do usuário conhecimento e estrutura para implementação e manutenção. Da mesma forma o interesse na utilização futura de ferramentas como EVA, Gecon, entre outras. O mesmo tipo de ocorrência repete-se para as empresas categorizadas em **Pequenas e Médias**.

Quando comparamos com os estágios evolutivos, conforme IFAC (1998) referente as práticas de contabilidade gerencial, parte das empresas pesquisadas neste estudo piloto encontram-se majoritariamente no estágio 2 e pouquíssimas no estágio 2. É contraditório

algumas empresas afirmarem que conhecem e utilizam as práticas contemporâneas pertencentes ao estágio 4.

Os achados deste estudo piloto servirão para direcionar pesquisas futuras no segmento de indústrias metalúrgicas, mecânicas e de material elétrico, seja na região sudoeste do estado do Paraná, ou em outras. As ferramentas devem ser revistas, assim como um meio de certificação do real conhecimento dos conceitos por parte dos respondentes.

5.1 Impactos acadêmicos

Em um primeiro momento, as IES, além de assegurarem que a formação de seus egressos seja sólida com relação as práticas de contabilidade gerencial, deve também desenvolver a habilidade de consular. As MPME's, em geral não tem estrutura para incorporar em seus quadros funcionários com capacitação para utilizar as ferramentas de CG, como as aqui tratadas. É ponto pacífico que as ferramentas de CG podem auxiliar em muito a gestão dessas empresas. Uma solução para isso, é qualificar os contadores proprietários de escritórios de contabilidade a assessorarem os gestores/proprietários dessas empresas..

5.2 Impactos gerenciais

Os resultados da pesquisas, a primeira vista, são controversos quanto ao conhecimento, utilização e interesse futuro. No entanto, fica claro que os órgãos de classe devem promover treinamento que capacitem os gestores/proprietários na utilização destas ferramentas.

Dessa forma, estar-se-á preenchendo uma lacuna, por vezes creditada como um dos fatores indutores a descontinuidade das MPME's: falta de instrumentos de gestão, principalmente de contabilidade gerencial.

Por fim, como é um estudo piloto, o propósito foi ter uma visão que subsidiasse o desenho de pesquisas futuras.

Referências

- ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. **Management accounting practices in the British food and drinks industry**. *British Food Journal*, vol 18, no. 5, 2006: 336-357
- ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. **The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis**. *The British Accounting Review*, vol 40, 2008: 2-27
- AMSOP – Associação dos Municípios do Sudoeste do Paraná, 2010. Capturado em 20/02/2010 [<http://www.amsop.com.br/links.php>]
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica de Rubens Famá. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- COLLIS, J. & HUSSEY, R. 2005. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. – 2.ed.- Porto Alegre: Bookman, 2005
- Frezatti, Fábio; Rocha, Wellington, Nascimento, Arhur Roberto do; Junqueira, Emanuel. **Conrole Gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. – São Paulo, Atlas 2009
- Garrison, Ray H.; Noreen, Eric W.; Brewer, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 11. ed – Rio de Janeiro: LTC, 2007
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 206 p.
- Internacional Federation of Accountants [IFAC], **International Management Accounting Practice Statements: Management Accounting Concepts**, New York, 1998:82-100
- Isa, Che Ruhana; Saleh, Zakiah; Sapiei, Noor Sharoja. **Financial and management accounting practices among small and medium enterprises in Malaysia**. *International Management Accounting Conference IV*, 15-17 August 2007, Kuala Lumpur, Malaysia. Capturado em 10/02/1009 [<http://eprints.um.edu.my/958/1/IAR02.pdf>]
- Ismail, Noor Azizi; Zin, Rosliza Mat. **Usage of accounting information among Malaysian Bumiputra small and medium non-manufacturing firms**. *Journal of Enterprise Resource Planning Studies*: Vol. 1, No. 2, 2009, pp. 11-17.
- Ismail, Noor Azizi; King, Malcon. **Firm performance and AIS alignment in Malaysian SMEs**. *International Journal of Accounting Information Systems*: Vol. 6, 2005, pp. 241-259
- SINDIMETAL – Sindicato das indústrias metalúrgicas, mecânicas e de material elétrico do estado do Paraná, Região Sudoeste, 2010. Capturado em 20/02/2010 [<http://www.fiepr.org.br/sindicatos/sindimetalso/FreeComponent3657content22518.shtml>]
- SOUTES, O. Dione. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

<p>Lauro Brito de Almeida é Pós-Doutorando em Administração pelo PPAD PUCPR, Doutor e Mestre em Ciências Contábeis pela EAC/FEA/USP, gbrito@uol.com.br. Av. Visconde de Guarapuava, 4517, apt 171, Batel, Curitiba, Paraná, CEP 80240-010, fone 041-3779 7893.</p>	<p>Eliandro Schvirck é Doutorando em Administração no Curso de Pós-Graduação em Administração da UFSC, Mestre em Ciências Contábeis pela EAC/FEA/USP. eliandro@utfpr.edu.br Via do Conhecimento, Km 01 - Bairro Fraron, CEP 85503-390, Pato Branco - Paraná - Brasil. Fone (46) 8823.0782.</p>
<p>Ricardo Adriano Antonelli é Mestre em Contabilidade pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, ricardoantonelli@yahoo.com.br. Rua Brasília, 156, ap. 601 - Bairro Brasília, CEP: 85504-400, Pato Branco - Paraná - Brasil. Fone: (46) 3225-6096.</p>	<p>Fernanda Luiza Longhi é Advogada e Especialista em Direito Processual Civil pela Universidade Castelo Branco - RJ, fer_longhi@hotmail.com Rua Silvio Vidal nº 358, Centro, CEP 85.505-010, Pato Branco - PR, Brasil. Fone: (46) 3025 5654.</p>