

## **ATRIBUTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL UTILIZADOS POR EMPRESAS DE UM SEGMENTO INDUSTRIAL DE SANTA CATARINA**

### **RESUMO**

O estudo objetiva averiguar o uso dos atributos da contabilidade gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001), nas empresas do segmento industrial de máquinas, aparelhos e materiais elétricos de empresas do Estado de Santa Catarina. Pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, realizou-se por meio de levantamento com aplicação de questionário aos gestores das empresas, cujas questões foram adaptadas de Necyk (2008) fundamentadas na proposição de Moores e Yuen (2001). A população compreende as 264 empresas listadas na Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina do referido segmento de atividade econômica, e a amostra não aleatória constituiu-se das 40 que responderam a pesquisa. Os resultados mostram que os atributos da contabilidade gerencial propostos por Moores e Yuen (2001) em suas duas vertentes são utilizados nas empresas. O atributo seleção de informações, que aborda as fontes de informações utilizadas, obteve concordância de 57%. O atributo apresentação de informações, que aborda formato, tipo e disponibilidade das informações, obteve concordância de 64%. Conclui-se que as empresas participantes da pesquisa utilizam tipos de informações diversificados em maior proporção do que as fontes de informações, ainda que várias dessas informações não estejam sendo apresentadas no formato adequado, podendo prejudicar sua relevância na tomada de decisões.

### **1 INTRODUÇÃO**

O sistema de contabilidade gerencial deve prover os gestores de informações para o cumprimento de objetivos e metas da organização. Johnson e Kaplan (1993) apresentam papéis vitais desempenhados pelos sistemas de contabilidade gerencial, entre eles: informações de planejamento e controle, comunicação, motivação e avaliação. Afirmam ainda que, o sistema de contabilidade gerencial é um elemento organizacional necessário na estratégia da empresa para alcançar o sucesso competitivo.

O ambiente econômico contemporâneo exige excelência dos sistemas de contabilidade gerencial. Segundo Johnson e Kaplan (1993), com a forte competitividade global e a evolução tecnológica de processos e produtos, o sistema de contabilidade gerencial de uma organização precisa fornecer informação oportuna e precisa, alinhando-se às suas operações e estratégias. Uma organização, para manter sua vantagem competitiva, segundo Frezatti (2005), depende de vários recursos, dentre eles os sistemas de informação, os quais afetam as práticas de gestão de recursos. A contabilidade gerencial dispõe de diversos atributos que podem auxiliar no processo de gestão das organizações.

A percepção de utilidade e valor dos resultados gerados por meio do uso dos atributos da contabilidade gerencial dependerá dos objetivos organizacionais, podendo variar de uma organização para outra. Há diferenças significativas no grau de complexidade de elaboração e de utilização entre os diversos atributos contábeis de apoio à gestão organizacional. Tal complexidade pode demandar estruturas organizacionais bastante distintas para que a contabilidade gerencial seja utilizada e tenha seu valor percebido.

Os sistemas de contabilidade gerencial precisam ser adaptados à realidade e estratégias organizacionais. No entanto, Johnson e Kaplan (1993) advertem sobre a obsolescência dos sistemas de contabilidade gerencial. Segundo os autores, o predomínio de procedimentos de contabilidade financeira tem inibido o ajuste dinâmico dos sistemas de contabilidade gerencial às realidades do ambiente contemporâneo. A crítica decorre do fato que as mudanças constantes do ambiente empresarial alteram as condições operacionais das empresas, mas a contabilidade gerencial continua a utilizar práticas que eram úteis em outro ambiente e que

não contribuem tanto para as tomadas de decisão no ambiente atual.

Diversos órgãos reguladores internacionais da contabilidade financeira, como o *International Accounting Principles Board* (IASB), o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), o *Australian Accounting Research Foundation* (AARF) e, no Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), produziram documentos que abordam sobre características qualitativas da informação contábil. Tendo como referência as características qualitativas propostas para a contabilidade financeira, baseados na proposição da AARF, Moores e Yuen (2001) caracterizaram a contabilidade gerencial por meio de seus atributos, segregando-os nas dimensões de seleção e apresentação da informação.

Diante desse contexto, pretende-se neste estudo responder a seguinte questão de pesquisa: Qual o uso dos atributos da contabilidade gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001), nas empresas? Assim, o estudo objetiva averiguar o uso dos atributos da contabilidade gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001), nas empresas do segmento industrial de máquinas, aparelhos e materiais elétricos de empresas do Estado de Santa Catarina.

O estudo justifica-se pela relevância de averiguar em que medida a transposição das características qualitativas preconizadas para a contabilidade financeira são úteis ao processo decisório dos usuários da contabilidade gerencial. Em termos práticos, estudar o uso dos atributos da contabilidade gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001), nas vertentes seleção de informações e apresentação das informações da contabilidade gerencial, que aborda agregação e integração (formato), escopo (tipo) e tempestividade (disponibilidade) das informações, pode contribuir para reforçar esses atributos na contabilidade gerencial dessas empresas à medida que evoluem em seu ciclo organizacional.

## **2 CONTABILIDADE GERENCIAL**

Na tentativa de desvendar a origem da contabilidade gerencial, Ricardino (2005, p. 149) elenca três fases da teoria mais recente, indicando o início da contabilidade gerencial na Inglaterra no século XIII. Na primeira delas, a contabilidade gerencial “era tida como sendo derivada da contabilidade financeira e datava de período posterior à II Guerra Mundial”. A segunda fase identificada, que a contabilidade gerencial nasceu com a Revolução Industrial, nos Estados Unidos, em 1812, quando as empresas sentiram a necessidade de avaliar custos e despesas. Na terceira fase mencionada pelo autor, a “contabilidade gerencial já era conhecida e utilizada na Inglaterra manorial, em datas que remetem ao século XIII”.

Apesar da história da contabilidade gerencial remontar a séculos passados, Johnson e Kaplan (1993) levantam dúvidas sobre a falta de informações gerenciais nos relatórios contábeis disponibilizados aos investidores no século XX, indagando sobre os motivos que levaram os profissionais contábeis da época a não utilizar, de forma proposital, tais informações. Ricardino (2005, p. 231) entende que em épocas passadas, “os contadores não tiveram a intenção de deixar de fornecer informações, mas sim foram compelidos a fazê-lo, em face das limitações dos meios de escrituração contábil disponíveis [...]”.

Nas últimas duas décadas, a contabilidade gerencial tem recebido críticas acentuadas quanto à validade de suas práticas, quando analisadas em relação às características do atual ambiente operacional das empresas. Souza, Lisboa e Rocha (2003, p. 41) resumem essas críticas no sentido de que “as condições operacionais das empresas sofreram mudanças significativas, e a contabilidade gerencial, por sua vez, continua a utilizar práticas que eram úteis para um ambiente totalmente diferente do atual”. Sendo assim, pouco a contabilidade gerencial estaria contribuindo nas tomadas de decisões.

As técnicas de contabilidade gerencial utilizadas 10 ou 20 anos atrás podem não ser

mais adequadas ou satisfatórias para muitas organizações atualmente. Da mesma forma que “as organizações amadurecem e os ambientes mudam, os gestores devem expandir e refinar suas ferramentas de controle gerencial” (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004, p.319). Quanto maior a complexidade do ambiente empresarial, maiores são as necessidades e exigências de gerenciamento, ou seja, o processo de geração de informações gerenciais precisa estar apto a atender as demandas informacionais que viabilizem, para a empresa, a manutenção da competitividade no novo ambiente (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003).

De acordo com Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 319), as mudanças no ambiente implicam em novas metas e objetivos das organizações. “Metas diferentes criam ações diferentes e alvos relacionados, bem como níveis de referência diferentes para a avaliação de desempenho”. Dessa forma, o sistema de controle gerencial também deve evoluir, ou a organização pode ter problemas na gestão de seus recursos. Johnson e Kaplan (1993, p. 225) advertem que “sistemas de contabilidade gerencial, por si só, não levarão a organização ao fracasso. Tampouco sistemas de contabilidade gerencial excelentes irão assegurar seu sucesso”. Mas eles contribuem para o declínio ou sobrevivência das organizações.

Ao questionar quais são as conseqüências dessas tendências e da competição globalizada para a contabilidade, Ching (2006, p. 10-11) afirma que “é muito difícil que uma empresa passe a outro patamar se ela planeja e controla suas operações e negócios, bem como toma decisões com base em informações contábeis gerenciais inadequadas, que não atendem às necessidades dos seus executivos”. Ressalta que, um sistema contábil gerencial deficiente pode prejudicar os esforços dos seus executivos no sentido de torná-la eficiente e competitiva.

Atkinson et al. (2000, p. 36) afirmam que “a informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas”. Para que a contabilidade gerencial se configure como um sistema de informação útil na tomada de decisão, necessita de constante desenvolvimento de seus instrumentos, contribuindo, dessa forma, para o alcance da eficácia na condução dos negócios empresariais. A contabilidade gerencial é considerada por Necyk (2008) como um elemento da estrutura organizacional, e deve assumir características distintas conforme as necessidades de informações gerenciais de cada estágio do ciclo de vida. O autor ressalta que, à medida que a organização se desenvolve, a contabilidade gerencial precisa mudar para acompanhar as novas necessidades.

Depreende-se que a contabilidade gerencial precisa se adaptar e adequar à evolução e mudanças do ambiente organizacional para ser útil no processo decisório de seus usuários. Neste sentido, deve estar atenta às características qualitativas da informação contábil de modo geral e aos atributos da contabilidade gerencial em particular, com destaque às dimensões de seleção e apresentação de informações.

## **2.1 Características qualitativas da informação contábil**

A informação contábil, para atingir seu papel principal, que é de influenciar o processo de tomada de decisão dos usuários, precisa ser considerada por estes útil e de qualidade. Órgãos normativos, como o *International Accounting Principles Board* (IASB), o *Financial Accounting Standard Board* (FASB) e o *Australian Accounting Research Foundation* (AARF), emitiram pronunciamentos sobre características qualitativas da informação contábil.

O IASB é uma entidade privada, independente, criada em 1973 para estudar, preparar e emitir normas de padrões internacionais de contabilidade, com sede em Londres, Grã-Bretanha, constituída por mais de 140 entidades profissionais de todo o mundo, incluindo o Brasil, representado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O IASB, ao estabelecer conceitos subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras, considera algumas características qualitativas como atributos que tornam a informação útil aos seus usuários, são elas:

compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade (IASB, 1989).

Recentemente no Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) emitiu um pronunciamento conceitual básico com a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, relacionando as características qualitativas das demonstrações contábeis do país às Normas Internacionais de Contabilidade – “Estrutura para a Preparação e a Apresentação das Demonstrações Contábeis”, em inglês *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, do IASB.

O FASB é uma entidade privada, sem fins lucrativos, cujo objetivo principal é desenvolver princípios contábeis geralmente aceitos (GAAP) de interesse do público nos Estados Unidos. A missão do FASB é "estabelecer e melhorar os padrões de contabilidade e relatórios financeiros para a orientação e educação do público, incluindo os emitentes, auditores e usuários da informação financeira" (FASB,1980). As características qualitativas apresentadas pelo FASB são consideradas os ingredientes necessários para tornar a informação útil à tomada de decisão. O FASB apresenta como principais características qualitativas da informação contábil as seguintes: compreensibilidade; relevância, determinada pelo ‘valor preditivo’, pelo ‘valor como *feedback*’ e pela ‘oportunidade’ da informação; confiabilidade, representando uma função da ‘verificabilidade’, ‘fidelidade de representação’ e ‘neutralidade’ da informação; comparabilidade; e materialidade.

A AARF foi criada em 1966, com sede em Melbourne na Austrália, e desenvolve um conjunto de técnicas e atividades de pesquisa contábil. É de responsabilidade da Fundação o desenvolvimento de declarações conceituais e normas de contabilidade australianas. A AARF, por meio do *Statement of Accounting Concepts 3 (SAC 3): Qualitative Characteristics of Financial Information*, identifica os atributos, denominados características qualitativas, que as informações financeiras devem possuir para atender ao objetivo de ser útil aos usuários. Segmenta as características qualitativas da informação contábil gerencial em duas dimensões: “seleção da informação”, que inclui as características qualitativas da relevância, confiabilidade e materialidade; e “apresentação da informação”, que inclui as características qualitativas da comparabilidade e compreensibilidade.

Segundo Aguiar, Frezatti e Rezende (2005), de modo geral, as características qualitativas da informação contábil propostas por cada um desses órgãos normativos se equivalem. As distinções relacionam-se ao grau de importância que cada grupo de usuários atribui a uma determinada característica qualitativa. Os autores ainda destacam que, embora as características qualitativas da informação contábil propostas por cada um desses órgãos normativos tenham como foco a contabilidade financeira, elas podem também ser consideradas na contabilidade gerencial.

Este estudo utiliza como referência as características qualitativas da informação contábil gerencial conforme a abordagem da AARF. Esta opção decorre do fato de Moores e Yuen (2001), que é o estudo de referência desta pesquisa, ter considerado na averiguação da relação dos atributos da contabilidade gerencial com a evolução das fases do ciclo de vida das empresas as características qualitativas propostas pela AARF.

## **2.2 Atributos da contabilidade gerencial propostos por Moores e Yuen (2001)**

Moores e Yuen (2001) aplicaram as dimensões sugeridas pelo AARF por meio do SAC 3. Adaptando-as consideraram dois grupos de atributos do sistema de contabilidade gerencial: seleção e apresentação de informações. A seleção de informações, segundo os autores, inclui os elementos que se assemelham ao conteúdo ou às ferramentas utilizadas pela contabilidade. Nessa dimensão, a contabilidade gerencial deve fornecer informações que satisfaçam os conceitos das características qualitativas de relevância e confiabilidade.

A dimensão apresentação de informações assemelha-se ao formato da contabilidade. A contabilidade gerencial deve apresentar a informação de tal forma que contemple as características qualitativas de comparabilidade e compreensibilidade, realizados por meio dos níveis mais adequados de agregação e integração, e amplitude de alcance. Moores e Yuen (2001) ressaltam que a atualidade da informação é uma das restrições sobre as informações relevantes e confiáveis.

De acordo com Moores e Yuen (2001), as características qualitativas apresentadas pelo AARF como atributos que a informação financeira deve possuir, também podem ser aplicados à contabilidade gerencial e serem um indicativo da qualidade que os gestores podem esperar das informações a eles prestadas.

Os atributos da contabilidade gerencial, segregados nas dimensões de seleção e apresentação de informações, foram utilizados por Moores e Yuen (2001) ao investigar suas relações com os estágios do ciclo de vida organizacional. Necyk (2008), a partir das proposições de Moores e Yuen (2001), aglutinou os atributos da contabilidade gerencial. No Quadro 1 apresentam-se as variáveis dos atributos da contabilidade gerencial conforme proposto por Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008).

<b>Seleção de Informações</b>
1. Demonstrativo do resultado mensal
2. Balanço patrimonial mensal
3. Demonstrativo de fluxo de caixa
4. Contabilidade de custos para a análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de <i>mix</i> , estabelecimento de padrões de custos, análise de eficiência operacional
5. Orçamento autoritário, quando apenas a alta direção é envolvida no planejamento das metas financeiras
6. Orçamento participativo, quando os subordinados são envolvidos no planejamento das metas financeiras
7. Orçamento de capital, por meio do qual as alternativas de investimento são geradas, avaliadas, selecionadas e acompanhadas
8. Planejamento de longo-prazo e <i>forecast</i> (previsões) de vendas e resultados
9. Contabilidade por centros de responsabilidade ( <i>responsability accounting</i> ), análise das variações de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento
10. Controle de qualidade, embutido no sistema de gestão da qualidade, que engloba indicadores operacionais
11. Monitoramento ambiental, de variáveis competitivas externas
<b>Apresentação de Informações</b>
<b>Agregação e Integração</b>
12. Modelo de decisão ou analítico (ex: análise marginal, de estoques, de fluxo de caixa descontado, de sensibilidade/ <i>what if</i> , custo-volume-lucro, etc).
13. Combinação de dados ao longo de períodos de tempo (ex: mensal, trimestral, anual)
14. Combinação de dados por áreas funcionais (ex: resumos de atividades por unidades de negócios ou funções da organização)
15. Relatório de transações entre subunidades (ex: informações de outras unidades de negócios/departamentos que podem influenciar o desempenho de outras áreas)
<b>Escopo</b>
16. Interno (ex: eficiência, volumes, absenteísmo, etc.)
17. Externo (ex: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos, etc.)
18. Financeiro (ex: fluxo de caixa, balanço patrimonial, demonstração de resultados, etc.)
19. Não-financeiros (ex: volume de produção, tempo de parada de máquinas, absenteísmo, participação de mercado, etc.)
20. Orientado ao passado (ex: histórico, realizado)
21. Orientado ao futuro (ex: estimativas, <i>forecasting</i> )
<b>Tempestividade</b>
22. Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez
23. As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistema)
24. Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência correspondente aos eventos controlados (ex: fatos gerenciados diariamente são reportados dia-a-dia)

25. O relatório de um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que tornariam o relatório irrelevante para análise e tomada de decisões

**Quadro 1 - Variáveis dos atributos da contabilidade gerencial**

Fonte: elaborado com base em Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008).

A segregação das características da contabilidade gerencial nas dimensões de seleção e apresentação de informações, denominadas por Moores e Yuen (2001) de atributos da contabilidade gerencial, servem de apoio teórico para o desenvolvimento dessa pesquisa. Adicionalmente considerou-se o estudo de Necyk (2008), que a partir das proposições de Moores e Yuen (2001), aglutinou os atributos da contabilidade gerencial.

### 3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Estudo descritivo foi realizado para identificar os atributos da contabilidade gerencial utilizados nas empresas. Para tal realizou-se pesquisa de levantamento ou *survey*, com a utilização de um questionário como técnica de coleta de dados para responder à questão da pesquisa. Segundo Raupp e Beuren (2006, p. 85), “os dados referentes a esse tipo de pesquisa podem ser coletados com base em uma amostra retirada de determinada população ou universo que se deseja conhecer”.

A população do estudo compreende as empresas do Estado de Santa Catarina, do segmento de atividade econômica empresarial denominado de fabricação de máquinas, aparelhos e materiais elétricos. O agrupamento das empresas no segmento de atividades foi feito de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) sob a seção C Indústrias de Transformação, na divisão 27 Fabricação de Máquinas, Aparelhos e Materiais Elétricos.

Este segmento de atividade econômica empresarial foi selecionado devido a sua representatividade na economia do Estado e o crescimento que vem apresentando. O segmento apresentou um crescimento de 76,5% comparando-se o período de dezembro de 2008 com dezembro de 2009, sendo determinante para a expansão global da indústria no Estado (IBGE, 2009). Esses números sugerem que novas empresas surgiram e que houve desenvolvimento das já existentes, o que motivou a escolha desse setor para a pesquisa.

Para identificar o tamanho da população, solicitou-se à Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina uma listagem das empresas enquadradas no segmento selecionado. Os dados solicitados foram os seguintes: razão social, endereço, telefone e endereço eletrônico. Identificou-se por meio de listagem fornecida um total de 388 empresas. Em seguida contatou-se a população para a delimitação da pesquisa e confirmar se a atividade principal da empresa enquadrava-se no segmento escolhido para esta pesquisa, além de confirmar o endereço e nome da pessoa para enviar o instrumento de pesquisa.

A partir desse contato, algumas situações foram identificadas que alteraram o número de empresas da população inicial porque as impedia de prosseguir na pesquisa. Das 388 empresas subtraíram-se 57 pertencentes a um grupo empresarial, 7 inativas e em processo de baixa, 15 que não possuem unidade de negócios em SC, 18 de endereço inexistente ou desconhecido e 27 não desenvolvem atividade de indústria, resultando 264 empresas neste segmento de atividade, sendo esta a população do estudo.

Assim, o instrumento de pesquisa foi enviado para essas 264 empresas. A amostra não aleatória constituiu-se das 40 empresas que responderam a pesquisa, portanto, por uma amostra por acessibilidade. Para Colauto e Beuren (2006), nesse tipo de amostragem o pesquisador apenas obtém os elementos a que tem maior facilidade de acesso, admitindo que eles possam efetivamente representar de forma adequada a população.

Um questionário foi elaborado com questões adaptadas de Necyk (2008)

fundamentadas nas proposições de Moores e Yuen (2001). As questões foram elaboradas utilizando-se a escala de itens atitudinais: não sei, discordo totalmente, discordo, concordo e concordo plenamente. Segundo Richardson (1989, p. 226), “o uso de uma escala de cinco pontos proporciona maior informação que uma simples dicotomia acordo ou desacordo”. Essa escala de medição de atitudes é denominada de escala Likert. As questões focalizaram os atributos da contabilidade gerencial propostos por Moores e Yuen (2001) em duas vertentes: a) seleção de informações, abordando as fontes de informações utilizadas pelas empresas; e b) apresentação de informações, abordando o formato, tipo e disponibilidade das informações.

Para validar o instrumento de pesquisa fizeram-se dois pré-testes. Para Richardson (1989, p. 155), o pré-teste “refere-se à aplicação prévia do questionário a um grupo que apresenta as mesmas características da população incluída na pesquisa”. Dessa forma, os dois pré-testes foram realizados com gestores de duas indústrias. A partir desses pré-testes, identificou-se a necessidade de modificar o enunciado da questão, ressaltando que as alternativas deveriam ser respondidas em relação a situação atual da empresa. Destaca-se que essas empresas não fizeram parte da pesquisa, porque não integraram a população em estudo.

O instrumento de coleta de dados foi enviado nos meses de março a maio de 2010 ao gestor principal dessas empresas. As respostas ao questionário foram organizadas em planilha eletrônica para a tabulação e análise dos dados. Em consonância ao objetivo desta pesquisa adotou-se abordagem de natureza quantitativa, em que os dados coletados foram quantificados e analisados utilizando-se de técnicas estatísticas. Segundo Richardson (1989, p. 29), o método quantitativo de pesquisa “é frequentemente aplicado nos estudos descritivos, naqueles que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis, bem como nos que investigam a relação de causalidade entre fenômenos”.

Para a análise e interpretação dos dados, procedeu-se à construção de tabelas a fim de melhor compreender as variáveis pesquisadas, e aplicação de técnicas estatísticas simples, basicamente freqüência. Hair Jr et al. (2005, p. 306) afirmam que “a escolha de uma técnica específica depende do número de variáveis e da escala de mensuração”. A análise foi complementada com a interpretação dos dados que, segundo Gil (2002, p. 125), “consiste, fundamentalmente, em estabelecer a ligação entre os resultados obtidos com outros já conhecidos, quer sejam derivados de teorias, quer sejam de estudos realizados anteriormente”.

#### 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção apresenta-se a descrição e análise dos dados. Inicialmente discorre-se sobre o perfil dos respondentes e as características das empresas da amostra da pesquisa. Em seguida abordam-se os resultados relativos aos atributos da contabilidade gerencial, nas duas vertentes propostas por Moores e Yuen (2001): seleção de informações, abordando as fontes de informações utilizadas pelas empresas; e apresentação de informações, abordando o formato, tipo e disponibilidade das informações.

##### 4.1 Perfil dos respondentes

Para caracterizar o perfil dos respondentes da pesquisa averiguaram-se o cargo ou função dos respondentes na empresa e sua formação acadêmica. A função ou cargo exercido pelos respondentes do questionário nas empresas pesquisadas consta na Tabela 1.

**Tabela 1 - Função ou cargo dos respondentes**

Função ou cargo	Quantidade de respondentes	Frequência %
Proprietário	10	25,0%
Diretor	9	22,5%
Gerente de área funcional	8	20,0%
Assistente Administrativo	6	15,0%
Administrador	3	7,5%
Controller	2	5,0%

Assistente Contábil	1	2,5%
Não respondeu	1	2,5%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

Embora o questionário tenha sido direcionado ao administrador ou proprietário da empresa, há respondentes com outras funções. No entanto, todas as funções são ligadas à administração. A Tabela 1 mostra que a maioria dos respondentes ocupa função ou cargo de diretor, de gerente de área funcional ou de proprietário da empresa.

Averiguou-se também a formação acadêmica dos respondentes da pesquisa, indagando se possuem ou não curso de graduação concluído, oferecendo-lhes duas alternativas de resposta: sim (em que área?) ou não. As respostas podem ser visualizadas na Tabela 2.

**Tabela 2 - Formação acadêmica dos respondentes**

Curso de graduação concluído	Quantidade de respondentes	Frequência %
Administração	9	22,5%
Economia	4	10,0%
Ciências Contábeis	3	7,5%
Direito	3	7,5%
Engenharia	2	5,0%
Técnico em Processos Industriais	2	5,0%
Outros cursos	8	20,0%
Não possui	9	22,5%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

O destaque na área de formação foi a graduação em administração (22,5%). No entanto, observa-se que o mesmo percentual de respondentes não possui graduação concluída. Percebe-se ainda que profissionais graduados em outras áreas de conhecimento, diferentes de administração, também participam do processo de gestão das empresas. Dos respondentes proprietários das empresas, somente um possui graduação em administração, os demais possuem graduação relacionada à atividade operacional das empresas, como engenharia, técnico em eletromecânica e técnico em processos industriais.

A função ou cargo e a formação acadêmica dos respondentes da pesquisa constituem-se em um conjunto de características que contribui para dar consistência às respostas ao questionário. Ressalta-se que as respostas refletem o entendimento, a percepção ou o ponto de vista da pessoa que respondeu o questionário acerca da temática. Se essa pessoa exerce cargo ou função na área de gestão, participa da gestão da empresa e, adicionalmente, possui curso superior na área, tais características a qualificam para responder as questões formuladas.

#### 4.2 Caracterização das empresas

Para caracterizar as empresas pesquisadas, investigaram-se a data de constituição da empresa, quantidade de empregados, faturamento bruto de 2009, mercado de atuação e uso de serviços de contabilidade e consultoria. Inicialmente solicitou-se aos respondentes a data de início das atividades, cujas respostas constam foram tabuladas na Tabela 3.

**Tabela 3 - Tempo de constituição das empresas**

Tempo de constituição	Quantidade de empresas	Frequência
≤ 1 ano	2	5,0%
> 1 ≤ 5 anos	13	32,5%
> 5 ≤ 10 anos	6	15,0%
> 10 ≤ 20 anos	11	27,5%
> 20 anos	8	20,0%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

O tempo de existência das empresas variou entre menos 1 ano e 49 anos de idade, sendo que a mediana ficou em 9,5 anos, ou seja, metade das empresas possui menos de 9,5 anos de existência e a outra metade está acima dessa idade. No entanto, predominaram duas faixas de idade: 13 empresas estão entre  $> 1 \leq 5$  anos e 11 empresas entre  $> 10 \leq 20$  anos.



Para identificar o porte das empresas foi solicitado informar a quantidade de funcionários e o faturamento total do ano de 2009. A questão sobre a quantidade de funcionários foi elaborada por faixas segundo o critério de classificação de porte utilizado pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). A questão sobre o faturamento anual levou em consideração para o porte das empresas, a conjugação dos limites de faturamento de acordo com a legislação tributária e comercial vigentes no país.

A Tabela 4 evidencia os resultados da pesquisa para o porte das empresas, de acordo com a quantidade de empregados e com o faturamento total do ano de 2009.

**Tabela 4 - Quantidade de empregados e faturamento bruto das empresas**

Nº de empregados	Quantidade de empresas	Frequência %
Até 19	25	62,5%
De 20 até 99	9	22,5%
De 100 até 499	3	7,5%
Acima de 499	2	5,0%
Não respondeu	1	2,5%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>
Faturamento anual (2009)	Quantidade de empresas	Frequência %
Até R\$ 2.400.000,00	26	65,0%
Acima de R\$ 2.400.000,00 até R\$ 48.000.000,00	10	25,0%
Acima de R\$ 48.000.000,00 até R\$ 300.000.000,00	2	5,0%
Acima de R\$ 300.000.000,00	1	2,5%
Não respondeu	1	2,5%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

A maioria das empresas ficou enquadrada como micro e pequena empresa, tanto pelo critério da quantidade de empregados como pelo do faturamento bruto. Esse resultado é condizente com pesquisa divulgada pelo SEBRAE (2007), a qual destaca que as micro e pequenas empresas são um dos principais pilares de sustentação da economia brasileira e que em Santa Catarina, as pequenas indústrias representam mais de 95% do setor industrial.

A fim de conhecer o mercado de atuação das empresas pesquisadas, elaborou-se uma questão com as seguintes alternativas de resposta: mercado interno (quais regiões) e mercado externo (principais países). As respostas constam da Tabela 5.

**Tabela 5 - Mercado de atuação das empresas**

Área de atuação	Atua		Não atua		Não respondeu		Total de Empresas
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	
<b>Mercado externo</b>	<b>4</b>	<b>10%</b>	<b>36</b>	<b>90%</b>	<b>0</b>	<b>0%</b>	<b>40</b>
<b>Mercado interno</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>	<b>0</b>	<b>0%</b>	<b>0</b>	<b>0%</b>	<b>40</b>
Todas as regiões	12	30,0%	27	67,5%	1	2,5%	<b>40</b>
Região Sul	39	97,5%	0	0,0%	1	2,5%	<b>40</b>
Região Sudeste	19	47,5%	20	50,0%	1	2,5%	<b>40</b>
Região Centro oeste	15	37,5%	24	60,0%	1	2,5%	<b>40</b>
Região Nordeste	16	40,0%	23	57,5%	1	2,5%	<b>40</b>
Região Norte	16	40,0%	23	57,5%	1	2,5%	<b>40</b>

Observa-se que 90% atuam somente no mercado interno, e destas, 30% atuam em todas as regiões do país. As empresas com atuação no mercado externo reportaram que realizam transações comerciais com os seguintes países: EUA, Índia, China, Alemanha, Canadá, África do Sul, Chile, Argentina, Guatemala, Colômbia, Peru, Paraguai e Uruguai.

Ainda na caracterização das empresas, questionou-se sobre as atividades de contabilidade, indagando se são realizadas internamente na empresa ou terceirizadas. Além disso, procurou-se identificar se a empresa possui algum tipo de consultoria contratada e em que área. Os resultados são demonstrados na Tabela 6.

**Tabela 6 - Serviços de contabilidade e consultoria das empresas**

Serviço de contabilidade e consultoria	Quantidade de empresas	Frequência
--	------------------------	------------

Contabilidade terceirizada	36	90%
Contabilidade interna	4	10%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>
Sem contrato de consultoria	27	68%
Com contrato de consultoria	13	33%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

Constatou-se que 90% das empresas possuem as atividades de contabilidade terceirizadas e que 32,5% das empresas contratam algum tipo de consultoria. Nas empresas com algum tipo de consultoria foram indicadas as seguintes áreas focalizadas: gestão, qualidade, controladoria e auditoria.

### 4.3 Atributo seleção de informações

Adentrando na pesquisa em si, abordou-se inicialmente sobre o atributo seleção de informações, relacionando atributos da contabilidade gerencial que podem ser utilizados na tomada de decisões e para propósitos de controle pelas empresas. O respondente foi solicitado a opinar marcando as alternativas apresentadas com “0” para “Não sei” ou “1 a 4” de acordo com a escala crescente de concordância. A Tabela 7 apresenta as respostas a esta questão.

**Tabela 7 - Fontes de informações selecionadas pelas empresas**

Fontes de informações (seleção)	Concordo plenamente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente		Não sei/não respondeu	
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.
Demonstrativo do resultado mensal	8	20%	22	55%	6	15%	3	8%	1	3%
Balanço patrimonial mensal	6	15%	11	28%	16	40%	5	13%	2	5%
Demonstrativo de fluxo de caixa	8	20%	26	65%	4	10%	2	5%	0	0%
Contabilidade de custos para a análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de <i>mix</i> , estabelecimentos de padrões de custos, análise de eficiência operacional	3	8%	18	45%	9	23%	7	18%	3	8%
Orçamento autoritário, quando apenas a alta direção é envolvida no planejamento das metas financeiras	3	8%	15	38%	17	43%	4	10%	1	3%
Orçamento participativo, quando os subordinados são envolvidos no planejamento das metas financeiras	2	5%	16	40%	12	30%	9	23%	1	3%
Orçamentos de capital, por meio do qual as alternativas de investimento são geradas, avaliadas, selecionadas e acompanhadas	3	8%	17	43%	7	18%	9	23%	4	10%
Planejamento de longo-prazo e previsões de vendas e resultados	3	8%	25	63%	3	8%	5	13%	4	10%
Contabilidade por centros de responsabilidade ( <i>responsability accounting</i> ), análise das variâncias de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento	3	8%	15	38%	8	20%	7	18%	7	18%
Controle de qualidade, embutido no sistema de gestão da qualidade, que engloba indicadores operacionais	5	13%	19	48%	9	23%	3	8%	4	10%
Monitoramento ambiental, de variáveis competitivas externas	3	8%	17	43%	8	20%	6	15%	6	15%
<b>Conjunto das fontes de</b>	<b>47</b>	<b>11%</b>	<b>201</b>	<b>46%</b>	<b>99</b>	<b>22%</b>	<b>60</b>	<b>14%</b>	<b>33</b>	<b>7%</b>

## informações

O conjunto das fontes de informações foi calculado somando-se a quantidade de empresas que assinalaram cada alternativa na referida categoria, por exemplo, a categoria “concordo plenamente” foi indicada por 47 empresas considerando-se todas as alternativas ( $8+6+8+3+3+2+3+3+3+5+3=47$ ). Para determinar o percentual de respostas em cada categoria, somaram-se os totais de cada categoria e dividiu-se o total da categoria pelo montante, por exemplo [ $47 / (47+201+99+60+33) = 11\%$ ],

De modo geral, percebe-se que a maioria das respostas (57%), no conjunto das fontes de informações, concentrou-se nas opções “concordo plenamente” e “concordo”. Contudo, a opção “concordo plenamente”, que caracteriza a utilização das fontes de informações em maior proporção que as demais opções, recebeu somente 11% das respostas.

Infere-se a partir das respostas dos respondentes, considerando o conjunto das fontes de informações apresentadas, que a sua utilização pelas empresas se dá em alguma medida, ainda que não seja plena a utilização, uma vez que 14% das respostas foram para a opção “discordo totalmente” e 7% das respostas foram para a opção “não sei”.

Há ainda 22% de respostas para a opção “discordo” e, relativamente a essas respostas, se poderia deduzir que, a preferência por essa opção denota a possibilidade de utilização pela empresa, ainda que remota, das fontes de informações listadas, uma vez que o respondente tinha também à sua disposição a opção “discordo totalmente”, a qual sugere, mais fortemente, a não utilização dos atributos da contabilidade gerencial.

O destaque positivo na utilização de fontes de informações da contabilidade gerencial ficou por conta da demonstração do fluxo de caixa, do demonstrativo do resultado mensal e do planejamento de longo-prazo e previsões de vendas e resultados, cujas respostas para as opções “concordo plenamente” e “concordo” somaram, respectivamente, 85%, 75% e 71%. Ressalta-se a baixa quantidade de respostas nessas opções para o Balanço Patrimonial (43%).

### 4.4 Atributo apresentação das informações

Na sequência, o questionário abordou aspectos relativos à apresentação das informações, quanto ao formato, tipo e disponibilidade das informações. A Tabela 8 evidencia as respostas obtidas relativas ao formato das informações, que corresponde ao item agregação e integração do atributo apresentação das informações de Moores e Yuen (2001).

**Tabela 8 - Formatos das informações solicitados pela alta direção**

Formatos das informações (agregação e integração)	Concordo plenamente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente		Não sei/não respondeu	
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.
Modelos de decisão ou analíticos (ex: análise marginal, de estoques, de fluxo de caixa descontado, de sensibilidade, relação custo-volume-lucro, etc.)	2	5%	13	33%	13	33%	7	18%	5	13%
Combinação de dados ao longo de períodos de tempo (ex: mensal, trimestral, anual)	5	13%	26	65%	3	8%	4	10%	2	5%
Combinação de dados por áreas funcionais (ex: resumos de atividades por unidades de negócios ou funções da organização)	3	8%	17	43%	12	30%	6	15%	2	5%
Reporte de transações entre subunidades (ex: informações de outras unidades de negócios/departamentos que	2	5%	10	25%	12	30%	10	25%	6	15%

podem influenciar o desempenho de outras áreas)										
<b>Conjunto dos formatos das informações</b>	<b>12</b>	<b>8%</b>	<b>66</b>	<b>41%</b>	<b>40</b>	<b>25%</b>	<b>27</b>	<b>17%</b>	<b>15</b>	<b>9%</b>

Nota-se que no conjunto dos formatos das informações, 49% concentrou-se nas opções “concordo plenamente” e “concordo”, sinalizando que os gestores das empresas solicitam que as informações lhes sejam apresentadas em grande parte de acordo com os formatos listados. O maior grau de concordância encontrado nas respostas dessa questão foi para o formato que combina dados ao longo de um período, seja ele, mensal, trimestral ou anual. Em outras palavras, dentre os formatos apresentados, é o mais solicitado pela alta administração das empresas (78% de concordância).

Averiguaram-se também os tipos de informações utilizados pelas empresas, que corresponde ao escopo do atributo apresentação das informações de Moores e Yuen (2001), cujas respostas obtidas na pesquisa podem ser visualizadas na Tabela 9.

**Tabela 9 - Tipos de informações utilizados**

Tipos de informações (escopo)	Concordo plenamente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente		Não sei/não respondeu	
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.
Informação interna (ex: eficiência, volumes, absenteísmo, etc.)	5	13%	24	60%	5	13%	3	8%	3	8%
Informação externa (ex: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos, etc.)	9	23%	22	55%	3	8%	3	8%	3	8%
Informações financeiras (ex: balanço patrimonial, demonstração de resultados, fluxo de caixa, etc.)	7	18%	25	63%	7	18%	0	0%	1	3%
Informações não-financeiras (ex: volume de produção, tempo de parada de máquinas, absenteísmo, participação de mercado, etc.)	6	15%	25	63%	7	18%	1	3%	1	3%
Informações orientadas pelo passado (ex: dados históricos, realizados)	6	15%	27	68%	5	13%	0	0%	2	5%
Informações orientadas para o futuro (ex: estimativas, previsões)	8	20%	25	63%	3	8%	0	0%	4	10%
<b>Conjunto dos tipos de informações</b>	<b>41</b>	<b>17%</b>	<b>148</b>	<b>62%</b>	<b>30</b>	<b>12%</b>	<b>7</b>	<b>3%</b>	<b>14</b>	<b>6%</b>

Depreende-se das respostas obtidas para os tipos de informações utilizadas, que as empresas fazem uso de tipos de informações em proporção maior do que a utilização das fontes de informações apresentadas anteriormente. No conjunto das respostas obtidas, 17% foram para a opção “concordo plenamente” e 62% para a opção “concordo”. As alternativas que mais se destacaram dizem respeito às informações orientadas pelo passado (dados históricos e realizados) e às informações orientadas para o futuro (estimativas e previsões).

Na sequência, questionou-se quanto à disponibilidade das informações, que corresponde à tempestividade do atributo apresentação das informações de Moores e Yuen (2001). As respostas a esta questão constam da Tabela 10.

**Tabela 10 - Disponibilidade das informações**

Disponibilidade das informações (tempestividade)	Concordo plenamente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente		Não sei/não respondeu	
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.

Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez	4	10%	26	65%	10	25%	0	0%	0	0%
As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistema)	2	5%	22	55%	12	30%	2	5%	2	5%
Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência dos eventos controlados (ex: fatos gerenciados diariamente são reportados dia-a-dia)	3	8%	18	45%	13	33%	3	8%	3	8%
O reporte sobre um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que o tornariam irrelevante para análise e tomada de decisões	2	5%	19	48%	13	33%	2	5%	4	10%
<b>Conjunto das disponibilidades de informações</b>	<b>11</b>	<b>7%</b>	<b>85</b>	<b>53%</b>	<b>48</b>	<b>30%</b>	<b>7</b>	<b>4%</b>	<b>9</b>	<b>6%</b>

Se por um lado as empresas têm utilizado diversos tipos de informações, como se pode observar anteriormente, é provável que várias dessas informações não estejam sendo apresentadas no tempo devido ou oportuno. Nota-se na Tabela 10, que pouco mais da metade das respostas (60%) foram para as opções “concordo plenamente” e “concordo”, mas somente 7% foram para a opção “concordo plenamente”, sugerindo que a maioria das informações utilizadas pelas empresas não são tempestivas.

Moore e Yuen (2001) afirmam que uma das condições para que as informações sejam relevantes e confiáveis, é a tempestividade de sua apresentação. Dessa forma, considerando os resultados apresentados na Tabela 10, alerta-se que o baixo percentual de concordância plena com as questões sobre a disponibilidade das informações pode indicar prejuízo na relevância e confiabilidade das informações.

#### 4.4 Análise conjunta dos atributos seleção e apresentação das informações

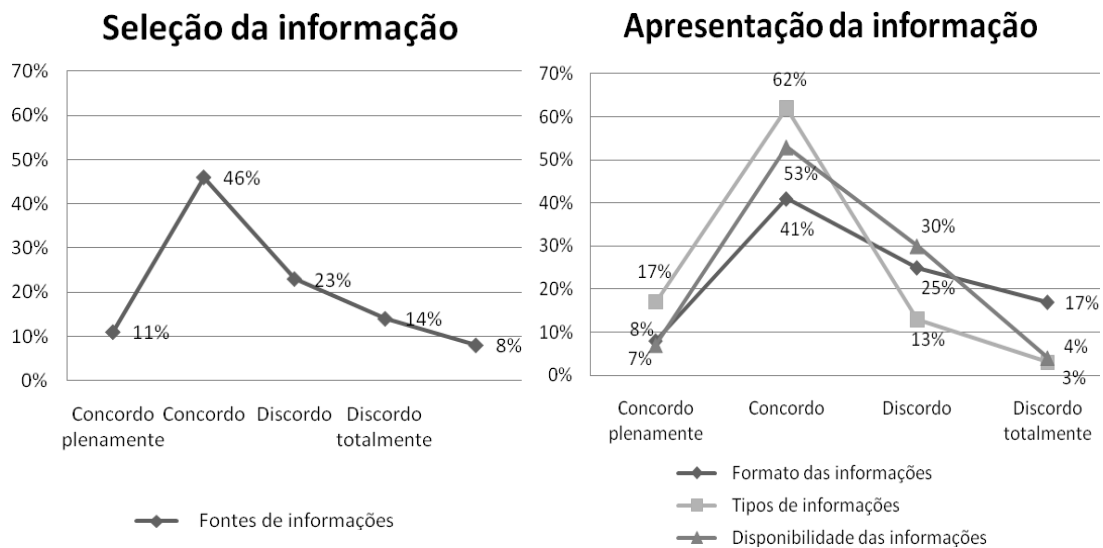
A fim de sintetizar as respostas das empresas para os atributos da contabilidade gerencial propostos por Moore e Yuen (2001), nos aspectos de seleção de informações e apresentação das informações, elaborou-se a Tabela 11 pelo conjunto das respostas para cada um dos grupos de perguntas do questionário.

**Tabela 11 - Seleção e apresentação das informações**

Seleção e apresentação de informações	Concordo plenamente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente		Não sei/não respondeu	
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.
<b>Seleção da informação:</b> Fontes de informações	<b>47</b>	<b>11%</b>	<b>201</b>	<b>46%</b>	<b>99</b>	<b>23%</b>	<b>60</b>	<b>14%</b>	<b>33</b>	<b>8%</b>
<b>Apresentação da informação:</b> Formato das informações	<b>64</b>	<b>11%</b>	<b>299</b>	<b>53%</b>	<b>118</b>	<b>21%</b>	<b>41</b>	<b>7%</b>	<b>38</b>	<b>7%</b>
Tipos de informações	41	17%	148	62%	30	13%	7	3%	14	6%
Disponibilidade das informações	11	7%	85	53%	48	30%	7	4%	9	6%

Observa-se na Tabela 11 as respostas consolidadas das empresas relativas aos atributos da contabilidade gerencial nas vertentes de seleção e apresentação das informações. A maioria das respostas demonstrou concordância com a seleção das informações (57%) e concordância de 64% com a apresentação das informações, considerando-se as categorias “concordo plenamente” e “concordo”. Mesmo não apresentando uma diferença percentual significativa no grau de concordância com os atributos de seleção e apresentação das informações, nota-se que as empresas registraram maior concordância no uso das alternativas apresentadas na vertente apresentação do que seleção das informações.

Na Figura 1 apresenta-se uma síntese das respostas consolidadas das empresas relativas aos atributos da contabilidade gerencial nas vertentes de seleção e apresentação das informações propostas por Moores e Yuen (2001).



**Figura 1 - Seleção e apresentação das informações**

A representação gráfica reforça os comentários sobre os resultados da pesquisa empírica. Vale ressaltar que, de modo geral, selecionar menos as fontes de informações, implica ter controles e procedimentos menos formais. A informalidade nos controles pode diminuir a qualidade da informação apresentada e, por consequência, se refletir de forma negativa no processo decisório devido a qualidade duvidosa das informações gerenciais fornecidas aos gestores.

## 5 CONCLUSÕES

O estudo objetivou averiguar o uso dos atributos da contabilidade gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001), nas empresas do segmento industrial de máquinas, aparelhos e materiais elétricos de empresas do Estado de Santa Catarina. Pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, foi realizada por meio de levantamento com aplicação de questionário adaptado de Necyk (2008) a partir da proposição de Moores e Yuen (2001). A população compreendeu as 264 empresas desse segmento da listagem fornecida pela Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina e a amostra não aleatória das 40 que responderam a pesquisa.

Relativamente ao atributo seleção de informações, que aborda as fontes de informações utilizadas, a maioria das respostas concentrou-se nas opções “concordo plenamente” e “concordo”. Contudo, a opção “concordo plenamente”, que caracteriza a utilização das fontes de informações em maior proporção que as demais opções, recebeu somente 11% das respostas. Depreende-se a partir das respostas ao conjunto das fontes de informações apresentadas, que a sua utilização pelas empresas se dá em alguma medida, ainda que não seja plena a utilização, uma vez que 14% das respostas foram para a opção “discordo totalmente” e 7% para a opção “não sei”.

O destaque positivo no atributo fontes de informações da contabilidade gerencial foi percebido na indicação do uso da demonstração do fluxo de caixa, do demonstrativo do resultado mensal e do planejamento de longo-prazo e previsões de vendas e resultados, cujas respostas para as opções “concordo plenamente” e “concordo” somaram, respectivamente, 85%, 75% e 71%. Por outro lado, ressalta-se a baixa quantidade de respostas nessas opções para o Balanço Patrimonial, somente 43%.

No que concerne ao atributo apresentação das informações da contabilidade gerencial, que aborda formato, tipo e disponibilidade das informações, a análise foi realizada inicialmente para cada item e depois no conjunto. No item agregação e integração (formato), 49% das respostas concentraram-se nas opções “concordo plenamente” e “concordo”. sinalizando que os gestores das empresas solicitam que as informações lhes sejam apresentadas em grande parte de acordo com os formatos listados. O maior grau (78%) de concordância nas respostas foi para o formato que combina dados ao longo de um período.

Sobre o escopo (tipo) das informações, os respondentes atribuíram maior grau de concordância ao uso de tipos de informações diversos do que de fontes de informações. No conjunto das respostas obtidas, 17% foram para a opção “concordo plenamente” e 62% para a opção “concordo”. As alternativas que mais se destacaram dizem respeito às informações orientadas pelo passado (dados históricos e realizados) e às informações orientadas para o futuro (estimativas e previsões).

Em relação à tempestividade (disponibilidade) das informações, se por um lado as empresas têm utilizado diversos tipos de informações, de outro lado é provável que várias delas não estejam sendo apresentadas tempestivamente. Embora mais da metade das respostas (60%) tenha sido conferida às opções “concordo plenamente” e “concordo”, somente 7% indicaram a opção “concordo plenamente”, sugerindo que várias das informações utilizadas pelas empresas não são oportunas. Moores e Yuen (2001) alertam que a relevância e confiabilidade da informação é dependente da tempestividade de sua apresentação.

Da análise conjunta dos atributos da contabilidade gerencial propostos por Moores e Yuen (2001), nas duas vertentes, seleção e apresentação das informações, pode-se constatar que a maioria dos respondentes demonstrou concordância com a seleção de informações (57%) e com a apresentação das informações (64%). Mesmo não tendo uma diferença percentual significativa no grau de concordância entre os atributos de seleção e apresentação da informação, pode-se verificar que as empresas priorizam mais a apresentação das informações do que a seleção de informações.

Conclui-se que nas empresas pesquisadas, o uso dos atributos da contabilidade gerencial ocorreu em maior proporção nos tipos de informações do que nas fontes de informações, ainda que várias dessas informações não estejam sendo apresentadas no formato adequado, podendo comprometer sua relevância na tomada de decisões. É importante associar esses resultados ao porte das empresas pesquisadas, que na maioria são micro e pequenas empresas, tanto pelo critério do número de empregados como pelo faturamento bruto. Moores e Yuen (2001) destacam que as empresas tendem a formalizar os atributos da contabilidade gerencial quando sentem necessidade de ganhar ou manter vantagem competitiva, ou ainda, quando há aumento significativo na complexidade de suas atividades e estruturas.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, A.B.; FREZATTI, F.; REZENDE, A.J. Relação entre atributos do sistema de contabilidade e nível de satisfação dos usuários: uma análise em organizações brasileiras. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., Itapema/SC, 2005. **Anais...** São Leopoldo/RS: ABC, 2005.

ATKINSON, A.A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S.; YOUNG, S.M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

AUSTRALIAN ACCOUNTING RESEARCH FOUNDATION (AARF). **Qualitative Characteristics of Financial Information**. Disponível em: <[http://www.aasb.com.au/admin/file/content102/c3/SAC3\\_8-90\\_2001V.pdf](http://www.aasb.com.au/admin/file/content102/c3/SAC3_8-90_2001V.pdf)>. Acesso em: 14 dez. 2009.

- CHING, H.Y. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.
- COLAUTO, R.D.; BEUREN, I.Ma. Coleta, Análise e Interpretação dos Dados. In. BEUREN, I.M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006. Cap. 5, p. 117-144.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis**. 2008. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento\\_conceitual.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf)>. Acesso em: 7 dez. 2009.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). **Características Qualitativas das Informações Contábeis**. 1980. Disponível em: <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175818746977&blobheader=application%2Fpdf>>. Acesso em: 05 jan. 2010.
- FREZATTI, F. Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study. **Brazilian Administration Review**, v. 2, n. 1, art. 5, p. 73-87, Jan./Jun. 2005.
- GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HAIR JR., J.F.; BABIN, B.; MONEY, A.H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- HORNGREN, C.T.; SUNDEM, G.L.; STRATTON, W.O. **Introdução à contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice-Hall do Brasil, 2004.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD (IASB). **Estrutura conceitual para a apresentação e preparação de demonstrações financeiras**. 2001. Disponível em: <[http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/7AC6D6AD-23A9-4021-955A-73F4EB4332A7/0/PT\\_Summary\\_Framework\\_pretranslation\\_LA.pdf](http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/7AC6D6AD-23A9-4021-955A-73F4EB4332A7/0/PT_Summary_Framework_pretranslation_LA.pdf)>. Acesso em: 14 dez. 2009.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Pesquisa industrial mensal produção física regional**. Dez./2009. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/industria/pimpfregional>>. Acesso em 05 jan. 2010.
- JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da Contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1993
- MOORES, K.; YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. **Accounting, Organizations and Society**, n. 26, p. 351-389, 2001.
- NECYK, G.A. **O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida**. 2008. 187 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- RAUPP, F.M.; BEUREN, I.M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In. BEUREN, I.M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. Cap. 3, p. 76-97
- RICARDINO, Á. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- SOUZA, M.A.; LISBOA, L.P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo. n. 32 p. 40-57, maio/ago. 2003.