

## Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial em Empresas Brasileiras

### Autoras

**DIONE OLESCZUK SOUTES**

Campus de Marechal Cândido Rondon

**MARIA JOSÉ DE C. M. DE ZEN**

**Resumo:** Este trabalho tem por objetivo identificar em qual estágio evolutivo a contabilidade gerencial brasileira se encontra. Para tanto verifica, através de pesquisa empírica, quais artefatos as empresas que atuam no Brasil estão utilizando. O IMA (*Institute of Management Accountants*), através do documento IMAP 1, identificou quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Visando determinar em qual estágio evolutivo a contabilidade gerencial no Brasil se encontra, foi proposta uma segregação dos artefatos nos quatro estágios citados no IMAP 1, as quais são: (1) Determinação dos custos e controle financeiro, (2) Informação para planejamento e controle gerencial, (3) Redução de perdas de recursos em processos organizacionais, (4) Criação de valor através do uso efetivo dos recursos. Através de questionários aplicados junto a profissionais que estão cursando pós-graduação, levantou-se o uso e os benefícios percebidos por eles em empresas que atuam no Brasil, bem como os fatores que podem restringir ou acelerar sua utilização. Os resultados mostram que os três primeiros estágios estão dominados pela contabilidade gerencial nestas empresas e, quanto ao quarto estágio, falta muito para ser considerado dominado, demonstrando assim que há espaço para evolução e desenvolvimento. O presente trabalho, metodologicamente, caracteriza-se como pesquisa empírica.

**Palavras-Chave:** Estágios evolutivos, Artefatos, Contabilidade Gerencial.

### 1 Introdução

O ambiente econômico empresarial vem se modificando ao longo do tempo. As tomadas de decisão são mais rápidas, as relações de trabalho mais flexíveis e incentivadas, a logística passa a ter papel fundamental em empresas que competem cliente a cliente, a tecnologia da informação abre novos canais de distribuição. Enfim, as empresas e sua demanda por informação evoluem a cada dia, alterando o papel da contabilidade dentro das organizações.

Segundo Albrecht e Sack (2000), ao menos três grandes chaves do desenvolvimento mudaram o ambiente de negócios influenciando o perfil da contabilidade nas organizações: tecnologia, globalização e concentração de capital. Estas mudanças proporcionaram alterações no mundo dos negócios como: transações comerciais complexas; produtos com ciclo de vida mais curto; demanda por melhores práticas gerenciais; aparecimento de novas indústrias e novos serviços profissionais; aumento da incerteza e reconhecimento mais explícitos dos riscos; mudanças nos relatórios e nas relações com o mercado financeiro; aumento do foco na satisfação do cliente; entre outras.

Dentro deste cenário econômico mundial, as práticas da contabilidade, principalmente da contabilidade gerencial, também sofreram alterações e evoluções. O IMA<sup>1</sup>, em seu documento IMAP 1<sup>2</sup>, mostra a evolução do foco da contabilidade gerencial em quatro estágios. A análise destes estágios permite verificar a mudança de foco e posicionamento da contabilidade gerencial, bem como indica a possibilidade de classificação dos artefatos (termo

utilizado neste trabalho para práticas, instrumentos e ferramentas da contabilidade gerencial) que surgiram em função destas mudanças.

A proposta deste trabalho é classificar os artefatos utilizados pela contabilidade gerencial dentro dos estágios estruturados pelo IMA, alterando a conotação de cronológica para evolutiva, e visando com isto responder a seguinte questão: *em qual estágio evolutivo a contabilidade gerencial brasileira pode ser enquadrada?*

O objetivo deste trabalho é avaliar, através de pesquisa empírica, como está a evolução da contabilidade gerencial nas empresas brasileiras segundo estes estágios evolutivos. Para tanto, este artigo apresenta os estágios evolutivos propostos pelo IMA e propõe uma classificação dos artefatos da contabilidade gerencial em cada um destes estágios, para que seja possível a análise das empresas no contexto de evolução da contabilidade gerencial. A pesquisa empírica foi realizada com profissionais da área contábil-gerencial que estavam cursando pós-graduação, nos meses de novembro e dezembro de 2004.

O trabalho está organizado em cinco sessões. A presente sessão traz a introdução; a segunda sessão apresenta a evolução da contabilidade gerencial ao longo do tempo e uma relação dos instrumentos utilizados; a terceira mostra a metodologia utilizada neste artigo, principalmente na pesquisa empírica; a quarta apresenta os principais resultados; e, finalmente, a quinta sessão traz as considerações finais do trabalho.

## **2 Evolução e Artefatos da Contabilidade Gerencial**

### **2.1 A evolução da Prática Gerencial Contábil**

A contabilidade gerencial, assim como outras áreas ligadas às ciências econômicas, apresentou evolução mudando seu foco e objetivo, bem como seu posicionamento no processo de planejamento e tomada de decisões dentro da empresa.

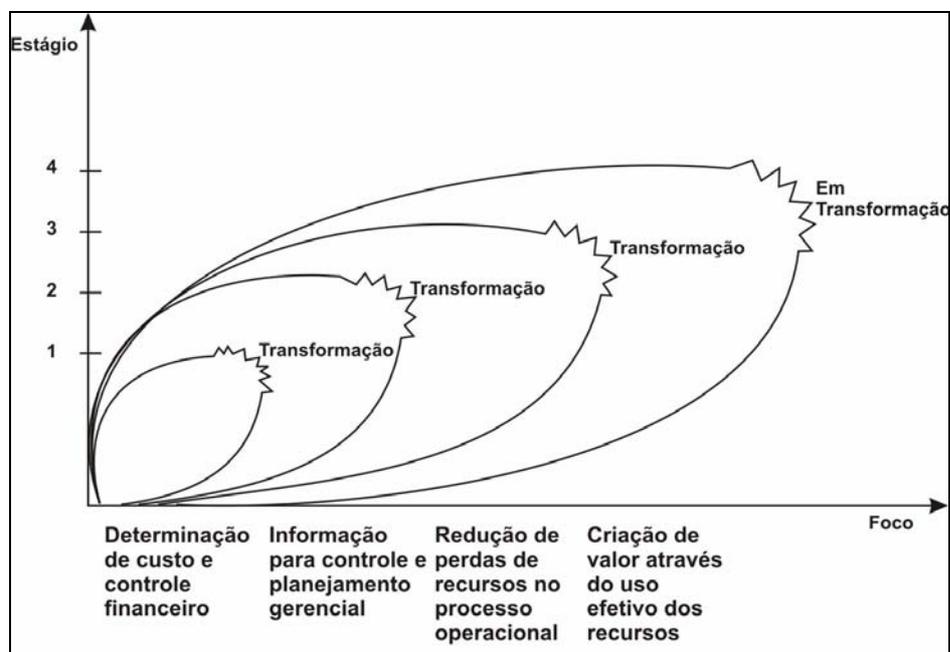
Quanto ao posicionamento da contabilidade gerencial, Siegel *et al.* (1999) destacam que, em pesquisa realizada em 1980, os resultados apresentaram que a contabilidade gerencial funcionava como um órgão de “*staff*”, fora do ambiente de tomada de decisões da empresa, efetuando apenas atividades de apoio como controle de custos, preparação de orçamentos e confecção de relatórios padronizados. Em pesquisa semelhante, realizada em 1999, este quadro se alterou, evidenciando que a contabilidade gerencial tinha passado de um órgão de apoio para um parceiro na tomada de decisões. Atualmente, “[...] os profissionais passam menos tempo elaborando relatórios, e mais tempo analisando e interpretando informações” (SIEGEL *et al.*, 1999).

Esta alteração do papel do contador gerencial é explicada pela demonstração dos estágios evolutivos da contabilidade gerencial estruturada pelo IMA no IMA 1. O IMA propôs uma evolução cronológica onde, segundo Ittner e Larcker (2001), antes de 1950 o principal objetivo da contabilidade gerencial residia na determinação do custo de produção e no controle financeiro, através do uso do orçamento e do sistema de contabilidade de custos. Em 1960, o foco mudou para o fornecimento de informações que suprissem a necessidade de planejamento gerencial e controle. Em 1980, o foco muda para a redução de perdas no processo empresarial, surgindo as métricas de custo da qualidade, o custeio baseado em atividades (ABC) e as teorias da gestão estratégica de custos.

Em meados da década de 1990, é verificado um novo rumo de desenvolvimento, onde não só são importantes o controle, planejamento e redução de perdas, mas a ênfase na criação

de valor. Ittner e Larcker (2001) citam algumas novas técnicas surgidas nesta época que mostram esta nova tendência, como *Balanced Scorecard*, no qual o objetivo é mostrar indicadores do sucesso econômico da empresa; medidas de valor econômico que se aproximam do retorno ao acionista e outras técnicas que provêm informações sobre a estratégia das empresas referindo-se a suas expectativas e incertezas (BROMWICH, 1990; SIMONS, 1991 *apud* ITTNER; LARCKER, 2001).

Os estágios referidos por Ittner e Larcker (2001) constam do documento IMAP 1, elaborado pelo IMA em 1989 e revisado em 1998. Este documento apresenta quatro estágios reconhecíveis da contabilidade gerencial, dentro de uma ordem cronológica, subdividida em décadas. O primeiro estágio é o período anterior a 1950, o segundo dura de 1950 a 1965, o terceiro de 1965 a 1985 e o último estágio apresentado pelo IMA é o posterior a 1995. O diagrama ilustrativo dos quatro estágios definidos pelo IMA é apresentado a seguir.



**Figura 1 : Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial**

Fonte: Adaptada do IMAP 1

Pela evolução do gráfico é possível identificar quais artefatos a contabilidade gerencial utilizava e utiliza nos diversos estágios, bem como sua evolução em termos de foco e posicionamento. A evolução dos artefatos e do foco da utilização da contabilidade gerencial não significa que estes artefatos foram sendo esquecidos, ao contrário, muitos deles continuam em vigor até hoje, juntamente com novas metodologias.

## 2.2 Artefatos x Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial

O presente tópico apresenta uma proposta de segregação dos artefatos entre os estágios evolutivos apresentados anteriormente, sem querer determinar que os diversos artefatos somente sejam utilizados nos estágios em que foram classificados, e que não estejam, efetivamente, sendo utilizados nos demais estágios de evolução. Como descrito, estas etapas são fases de evolução e, como tais, não é possível precisar onde se encerra um estágio e se inicia o outro, mas é possível afirmar que a evolução é um crescente, o que garante a

implementação de artefatos eficientes e a substituição, ou até mesmo a eliminação, de artefatos inadequados para as organizações em determinados momentos.

O primeiro estágio definido pelo IMA foi chamado de Estágio de “Determinação dos custos e controle financeiro”, no qual a ênfase é basicamente o controle. Dentre os artefatos que podem ser classificados neste estágio estão:

- ✓ Custeio por Absorção (CREPALDI, 2004, p. 87);
- ✓ Custeio Variável (CREPALDI, 2004, p. 117);
- ✓ Controle financeiro e operacional (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 614);
- ✓ Orçamento Anual.

No segundo estágio, chamado “Informação para planejamento e controle gerencial”, o foco se amplia para planejamento gerencial, sendo que os principais artefatos atribuídos a estágio são:

- ✓ Custo Padrão (CREPALDI, 2004, p. 179);
- ✓ Custo Baseado em Atividades (ABC) (CREPALDI, 2004, p. 226);
- ✓ Método de Custeamento RKW (CREPALDI, 2004, p. 249);
- ✓ Orçamento de capital (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004, p. 370);
- ✓ Descentralização (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 613).

No terceiro estágio, denominado “Redução de perdas de recursos em processos organizacionais”, os artefatos representam a preocupação com a redução de perdas no processo. Neste, podem-se classificar os seguintes artefatos:

- ✓ Gestão Baseada em Atividades (ABM) (CREPALDI, 2004, p. 234);
- ✓ Centros de responsabilidade (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 615);
- ✓ Preço de transferência (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 633);
- ✓ Custo Meta (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 679);
- ✓ Método de Custeio *Kaizen* (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 684);
- ✓ Custeio do ciclo de vida (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 676).

O último estágio identificado e que explicita a preocupação com a geração e criação de valor e aderência à estratégia da empresa foi denominado “Criação de valor através do uso efetivo dos recursos” e tem como principais artefatos os seguintes:

- ✓ Planejamento estratégico;
- ✓ *Balanced Scorecard* (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 592);
- ✓ Método de avaliação de desempenho: EVA, MVA.

Com base nesta segregação dos artefatos dentro dos estágios evolutivos da contabilidade gerencial, foi realizada a pesquisa quanto à utilização deles e identificada a fase em que está a contabilidade gerencial em algumas empresas brasileiras. Antes de apresentar os dados da pesquisa, faz-se necessário evidenciar qual a metodologia que a norteou.

### **3 Aspectos metodológicos**

No que tange ao tipo de pesquisa, é comum encontrar várias tipologias para classificação da pesquisa científica, que podem ser vistas em Andrade (2002), Gil (2002), Raupp e Beuren (*in*: BEUREN, 2003) e Demo (1989). Algumas são: quanto à natureza da pesquisa; quanto aos objetivos; quanto aos procedimentos; quanto ao objeto; quanto à abordagem do problema; dentre outras.

Entende-se que a pesquisa utilizada neste estudo é do tipo exploratória, quanto aos objetivos; empírica, quanto aos procedimentos; e qualitativa no tocante à abordagem do problema.

Após a revisão da literatura, os artefatos da contabilidade gerencial foram classificados conforme o entendimento do autor deste artigo. A partir desta classificação, buscou-se através de pesquisa empírica, verificar a utilização dos artefatos de acordo com a percepção dos profissionais e relacioná-los com os estágios evolutivos propostos pelo IMA.

A construção do questionário foi baseada em um questionário desenvolvido pelo IMA em conjunto com a Ernest & Young, aplicado a profissionais que atuam em empresas norte-americanas. Para o presente trabalho adaptou-se o referido questionário aos objetivos deste, estruturando-o em seis blocos distintos. O Bloco 1 contém informações sobre a empresa do respondente; o Bloco 2, o papel da contabilidade gerencial na opinião do respondente e na sua empresa; o Bloco 3, as ferramentas da contabilidade gerencial que estão sendo utilizadas na empresa do respondente em relação a planejamento, suporte a tomada de decisão, análise de custos e avaliação de desempenho; o Bloco 4, os custos e benefícios percebidos pelo respondente e que motivaram a implantação das ferramentas na sua empresa; o Bloco 5, fatores que restringiram ou motivaram a adoção de práticas gerenciais; e finalmente o Bloco 6 contém informações sobre os participantes.

Na busca de uma amostra interessante e aplicável a este estudo, foram definidas turmas de pós-graduação “*lato sensu*”, por estarem constituídas por profissionais com carreiras orientadas para a contabilidade e gestão empresarial, e que atuam em empresas relevantes no contexto econômico brasileiro. O questionário foi aplicado a três turmas em curso em novembro de 2004, totalizando um total de 70 respondentes.

Os resultados obtidos foram comparados com os resultados obtidos pela pesquisa realizada nos EUA e divulgada em artigo publicado por Garg *et al.* (2003).

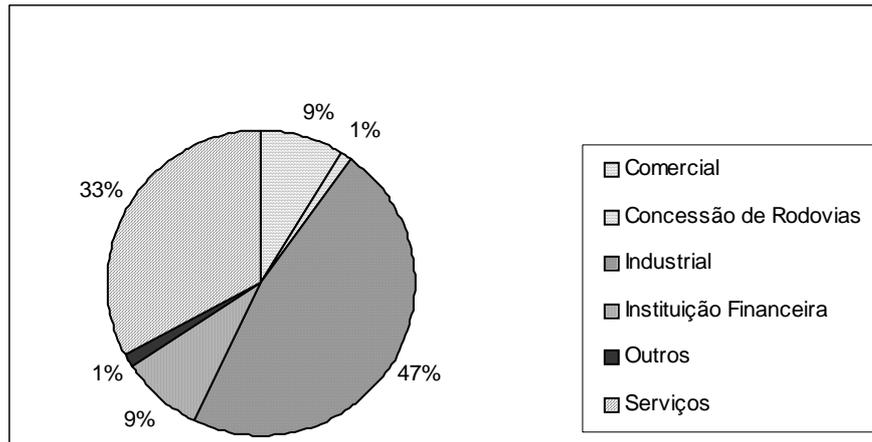
Face a amostra ser intencional, os resultados obtidos por esta pesquisa não podem ser generalizados, oferecendo apenas um breve diagnóstico da utilização dos artefatos e estágios da contabilidade gerencial no Brasil. Na seqüência são apresentados os dados e resultados obtidos pela pesquisa empírica.

### **4 Apresentação dos Resultados**

Responderam aos questionários setenta profissionais da área de contabilidade. Destes, três foram desconsiderados por se tratarem de pessoas que atuam em auditoria, assessoria ou consultoria externa. Estes profissionais, apesar de conhecerem o tema da pesquisa, não se enquadraram no que os pesquisadores consideraram como adequado, pois não estão diretamente envolvidos com uma única empresa.

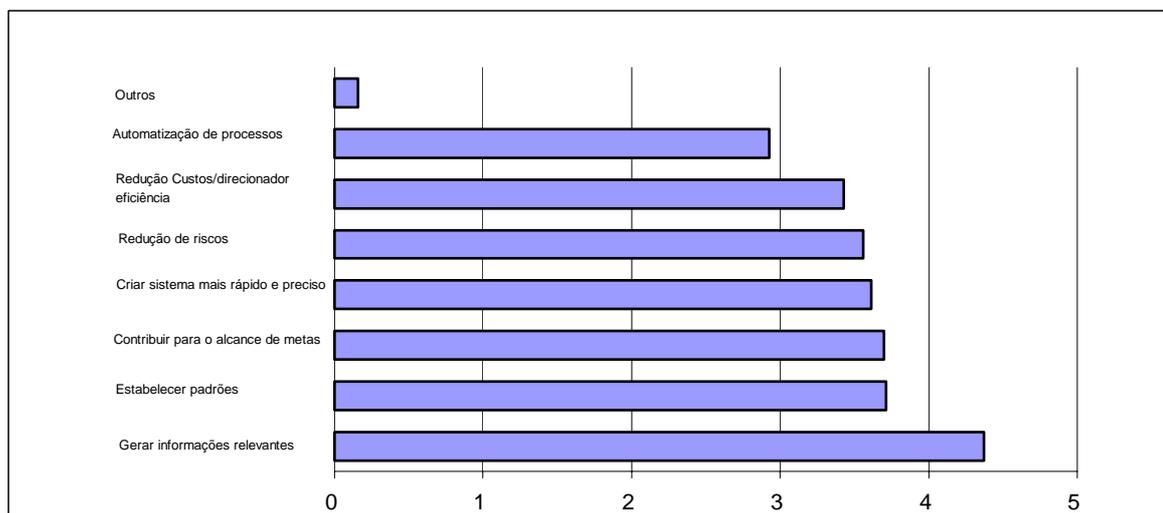
#### **4.1 Artefatos utilizados**

No primeiro bloco do questionário, foram levantados dados referentes à empresa de atuação do respondente. A figura 2 demonstra a estratificação das empresas dos respondentes de acordo com o setor econômico em que atuam. Dos 70 respondentes, 6 atuam no setor comercial, 1 em concessão pública, 33 no setor industrial, 6 em instituições financeiras, 23 em serviços, e 1 em outro setor.



**Figura 2 : Distribuição das Empresas por Setor Econômico**

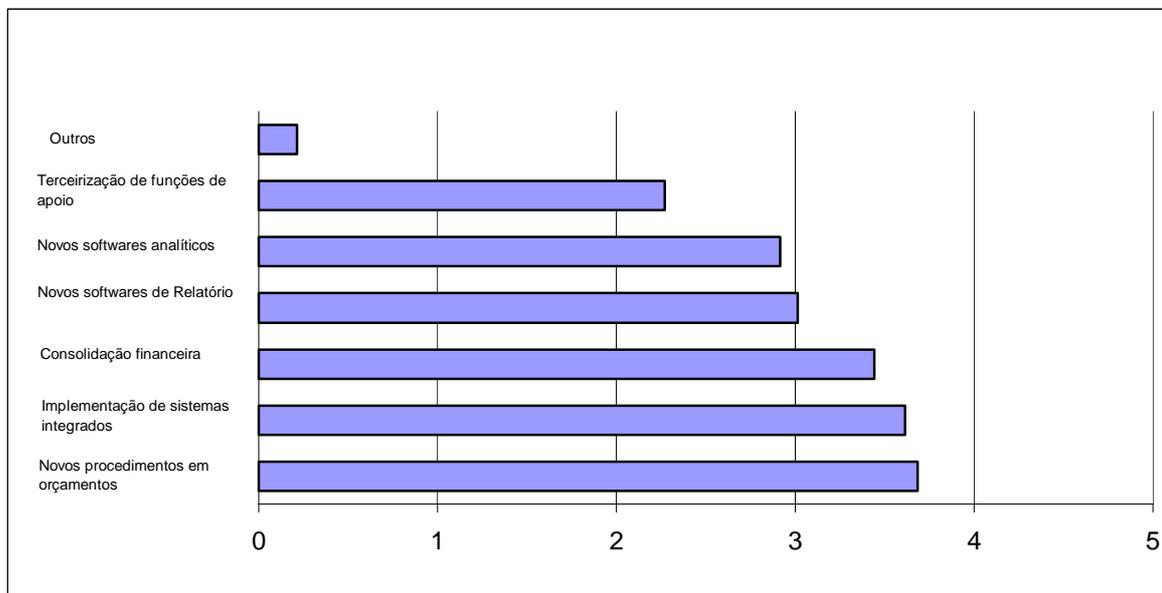
No segundo bloco foram questionadas as percepções dos respondentes quanto ao papel da contabilidade gerencial. A primeira questão foi quanto aos objetivos desta, por ordem de prioridade na opinião dos respondentes. Na figura 3, percebe-se que os dois objetivos prioritários são, praticamente empatados: 1º) gerar informações relevantes para a tomada de decisão e 2º) estabelecer padrões para eficiência e medidas de performance e contribuir para o alcance das metas estabelecidas no plano estratégico. Em contraste, na pesquisa realizada por Garg *et al.* (2003), os dois objetivos prioritários foram redução de custos e direcionadores de eficiência. Neste contexto percebe-se que, na amostra utilizada por aqueles autores, a preocupação maior ainda era a redução e controle do custo, sendo que, na amostra utilizada por este estudo, aparentemente esta preocupação já foi superada.



**Figura 3 : Objetivos da Contabilidade Gerencial**

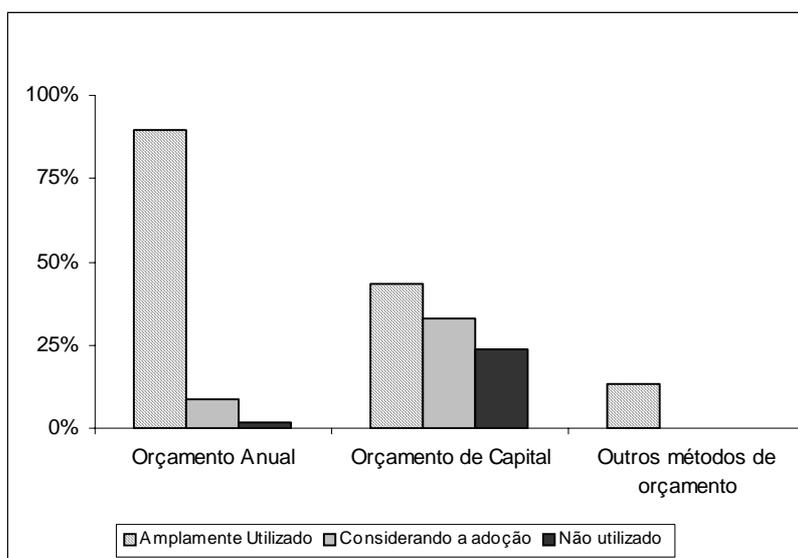
Outra questão no segundo bloco refere-se às principais iniciativas, por ordem de prioridade, que as empresas têm buscado em termos de contabilidade gerencial. A figura 4 mostra que as principais iniciativas são, em 1º lugar, novos procedimentos em orçamento, seguido pela implementação de sistemas integrados (ERPs). Esta constatação corrobora o estudo de Garg *et al.* (2003), além disto aqueles autores classificaram a amostra em grandes e

pequenas empresas e, nas grandes, a principal iniciativa tem sido a implementação de sistemas integrados, seguidos pela implementação de novos softwares de relatórios. Já nas pequenas empresas, a principal iniciativa é o desenvolvimento de novos procedimentos de orçamentos, seguido pela implementação de novos softwares de relatórios.



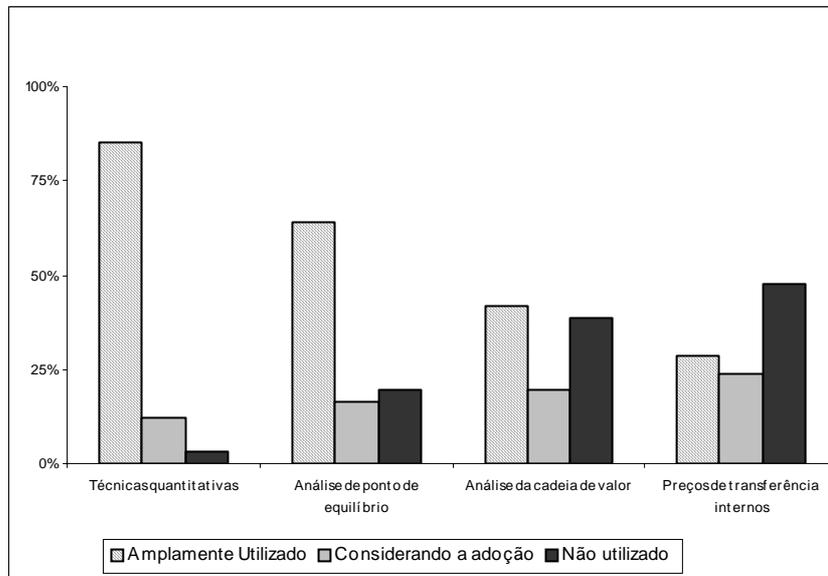
**Figura 4 : Principais Iniciativas Buscadas**

No terceiro bloco da pesquisa, o objetivo foi verificar quais artefatos estão sendo utilizados, ou sendo considerados para utilização pelas empresas. Conforme o que apresenta a figura 5 e no que tange a Orçamentos, o mais utilizado é o Orçamento Anual, com 90% de utilização entre os respondentes. Já quanto ao orçamento de Capital, 43% dos respondentes revelaram que utilizam e 33% estão considerando a adoção. Quanto a outros tipos de orçamento, 13% dos respondentes disseram que suas empresas utilizam também outro tipo de orçamento, citando o *Beyond Budgeting* e o orçamento-meta entre outros.



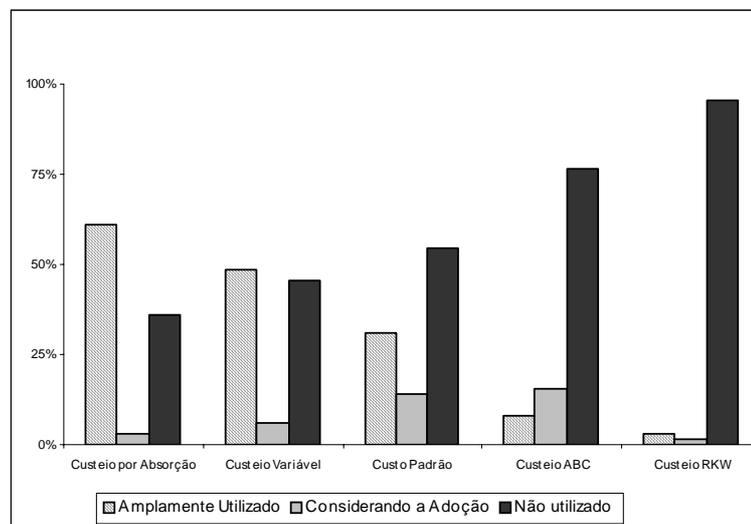
**Figura 5 : Artefatos de Orçamentos**

Quanto aos artefatos utilizados como suporte à tomada de decisão, o mais utilizado, segundo as respostas, foi Técnicas quantitativas (previsões e simulações), e o segundo, Análise do ponto de equilíbrio. Um ponto interessante encontrado foi a análise da cadeia de valor, indicada como amplamente utilizada por 42% dos respondentes e 19% estavam considerando a adoção. Na pesquisa realizada por Garg *et al.* (2003), as técnicas quantitativas também corresponderam à ferramenta mais utilizada, seguida pela análise do ponto de equilíbrio, aproximando-se dos resultados desta pesquisa. O que surpreende é que naquela pesquisa a análise da cadeia de valor é apontada somente por aproximadamente 30% dos respondentes como sendo amplamente utilizada e 40% estão considerando a adoção.



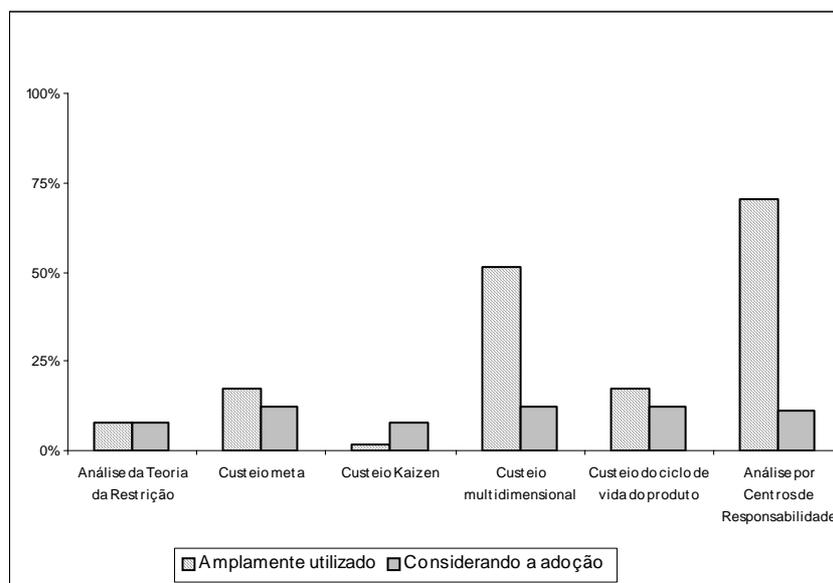
**Figura 6 : Artefatos para tomada de decisão**

Quando se avalia o nível de utilização de sistemas de custeio, 61% dos respondentes afirmaram que utilizam amplamente o Custeio por Absorção seguido pelo Custeio Variável, o que confirma o fato de as empresas estarem adotando padrões determinados pela legislação. O custeio variável aparece com 48% de utilização e 45% que não utilizam e nem consideram a sua utilização num futuro próximo.



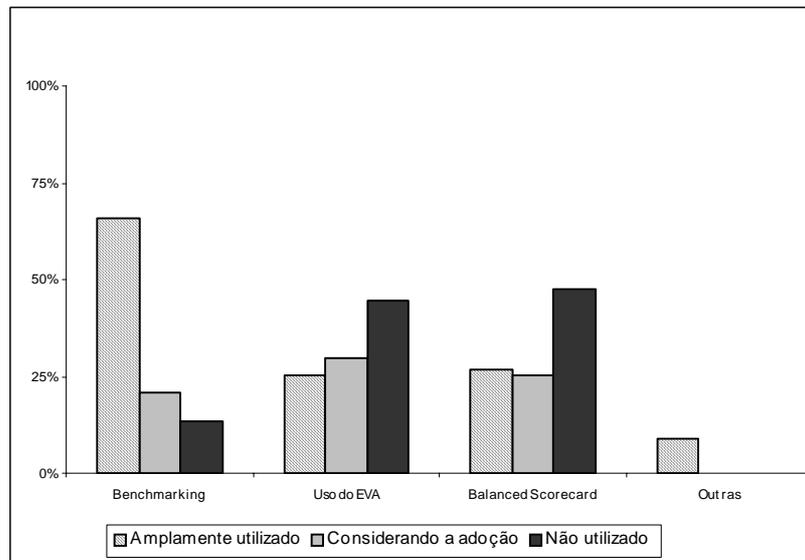
**Figura 7 : Métodos de Custeio**

No que tange às ferramentas utilizadas para análise dos custos, 70% dos respondentes afirmaram que utilizam amplamente a Análise por Centros de Responsabilidade. A segunda ferramenta mais utilizada foi o Custeio Multidimensional (método que avalia os custos segregando-os por cliente, por canal de distribuição, por região etc.): 52% dos respondentes. Isto é interessante, pois, em contraste com a pesquisa de Garg *et al.* (2003), 35% dos respondentes afirmaram utilizar o Custeio Multidimensional, e 40% deles estariam considerando a adoção.



**Figura 8 : Análise de Custos**

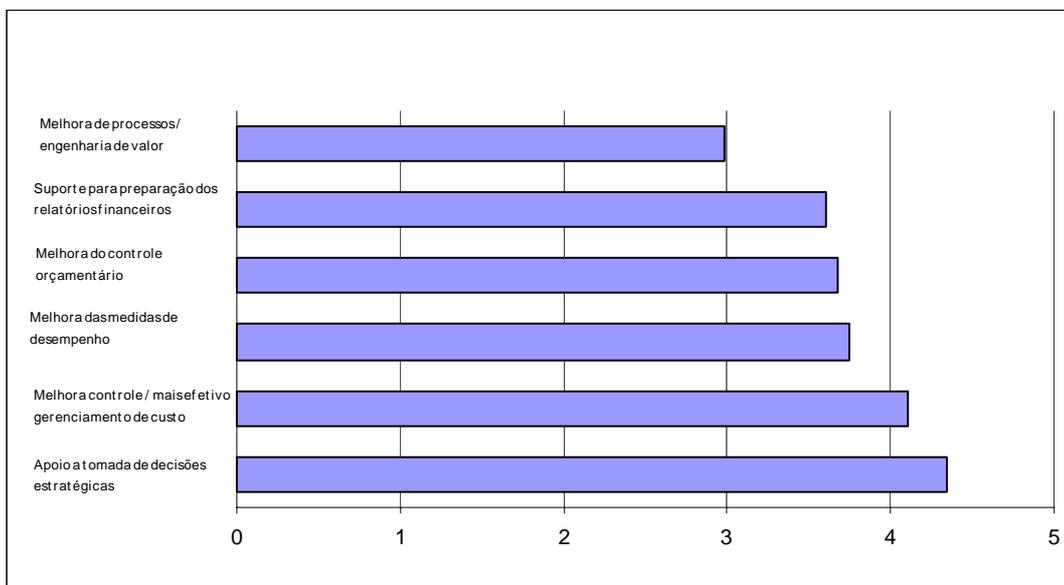
Finalizando o bloco 3, foram questionados sobre as ferramentas utilizadas para avaliar o desempenho nas organizações. Constatou-se que o indicador mais utilizado é o *benchmarking* (interno e externo). O número de respondentes que afirmaram utilizar amplamente o EVA ficou próximo ao da utilização do *Balanced Scorecard*, entretanto o número de respondentes que estão considerando a utilização do EVA é maior do que o do *Balanced Scorecard*, 30% contra 25% do *Balanced Scorecard*. Na pesquisa de Garg *et al.* (2003), o *Benchmarking* é o mais utilizado seguido pelo *Balanced Scorecard*. Lá, o EVA foi apontado como amplamente utilizado por apenas 25% dos respondentes da pesquisa, índice menor do que desta. Entretanto em ambas as pesquisas os percentuais dos respondentes que apontaram estarem considerando a adoção são significantes, 40% na pesquisa de Garg *et al.* (2003) e 30% nesta pesquisa.



**Figura 9 : Medidas de Desempenho**

No Bloco 4, os respondentes foram questionados sobre quais benefícios percebidos têm motivado as empresas a implementarem a utilização dos artefatos descritos no Bloco 3.

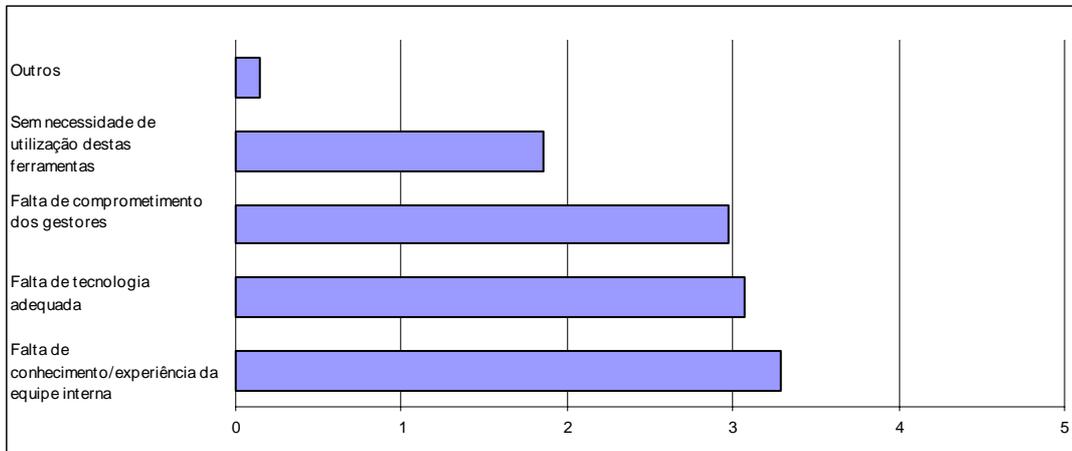
O principal benefício percebido pelos respondentes desta pesquisa foi o apoio à tomada de decisões estratégicas, que foi apontado por 73% destes. O segundo principal benefício percebido foi a melhora no controle e um gerenciamento de custo mais efetivo. Isto demonstra que a preocupação com o controle de custos está sendo superada, evoluindo para um alinhamento no planejamento da empresa.



**Figura 10 : Benefícios Percebidos**

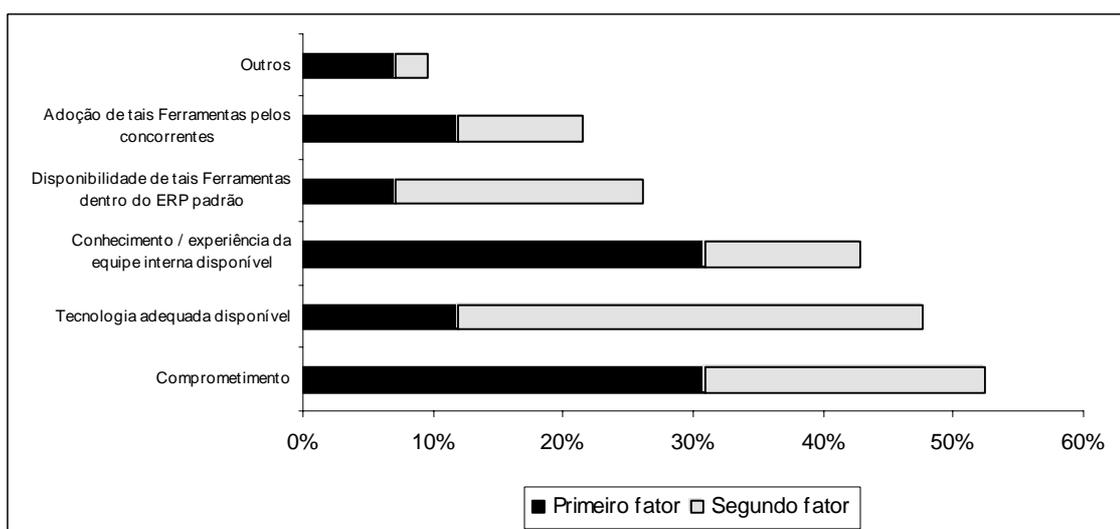
A finalidade do Bloco 5 da pesquisa foi levantar quais os fatores que podem restringir ou contribuir para a adoção das ferramentas da contabilidade gerencial. De acordo com os respondentes, os dois principais fatores que restringiram a adoção das práticas gerenciais foram a falta de conhecimento e experiência da equipe interna e a falta de tecnologia

adequada. Os dados utilizados na pesquisa de Garg *et al.* (2003) mostraram que o principal fator que restringe a adoção das ferramentas foi a falta de comprometimento dos gestores, seguido pela falta de conhecimento e experiência da equipe interna.



**Figura 11 : Fatores que restringem a adoção dos artefatos**

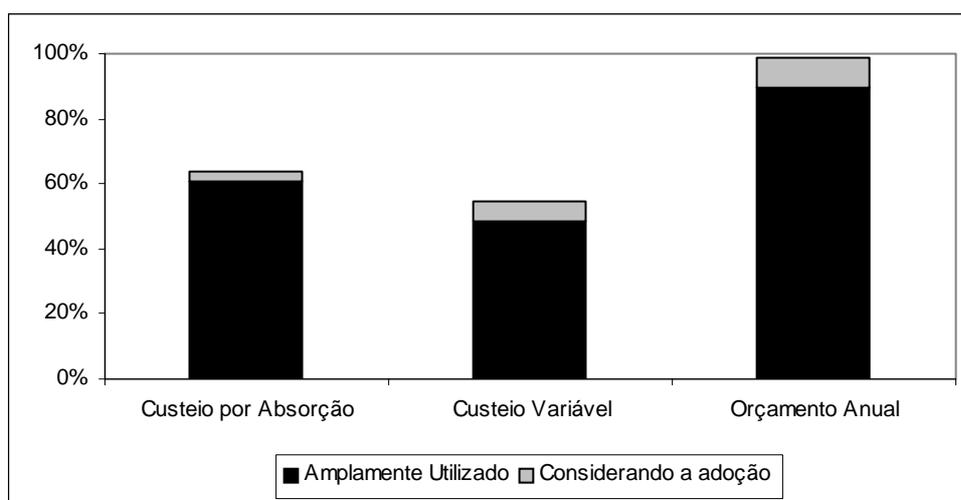
Foi solicitado ao participante que classificasse por ordem de importância os principais fatores que podem incentivar a adoção dos artefatos da contabilidade gerencial, atribuindo 1 para o mais importante e 2 para o segundo mais importante. As respostas indicaram que os fatores mais importantes são o comprometimento dos gestores e o conhecimento / experiência da equipe interna. Em segundo lugar, foi tecnologia adequada disponível. Os resultados da pesquisa de Garg *et al.* (2003) foram separados em pequenas e grandes empresas. Nas grandes empresas, o primeiro fator foi comprometimento dos gestores e, no segundo houve um empate entre tecnologia adequada disponível e conhecimento / experiência da equipe interna. Nas pequenas empresas, o primeiro fator foi conhecimento / experiência da equipe interna e o segundo, tecnologia adequada disponível.



**Figura 12 : Fatores que podem disparar a adoção dos artefatos**

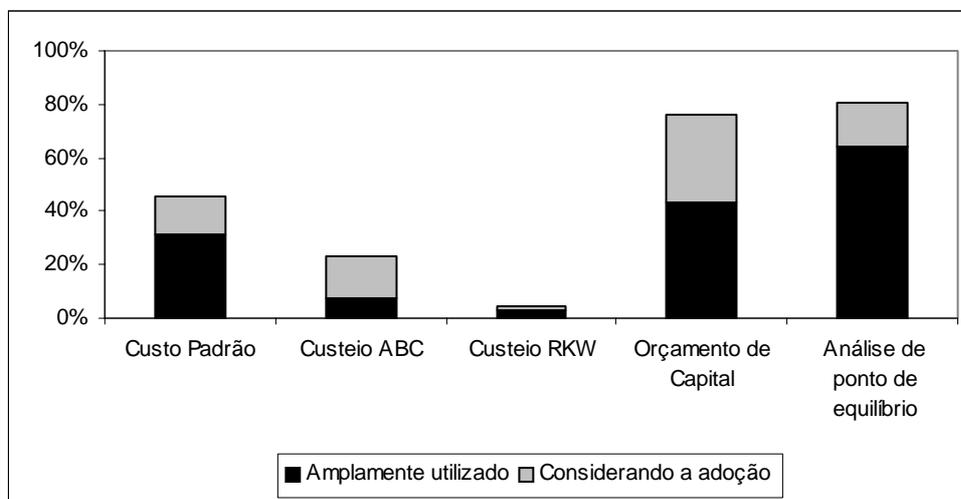
## 4.2 Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial no Brasil

Relacionando os resultados do terceiro bloco do questionário sobre a utilização dos artefatos da contabilidade gerencial com a classificação dos artefatos nos estágios evolutivos propostos no tópico 2.2, é possível mapear a situação geral da contabilidade gerencial conforme as percepções dos respondentes dos questionários. No primeiro estágio, que foi chamado de “Determinação dos Custos e Controle Financeiro”, a maior parte das empresas entrevistadas utiliza estes artefatos, mostrando que a contabilidade gerencial nas empresas brasileiras já domina este estágio.



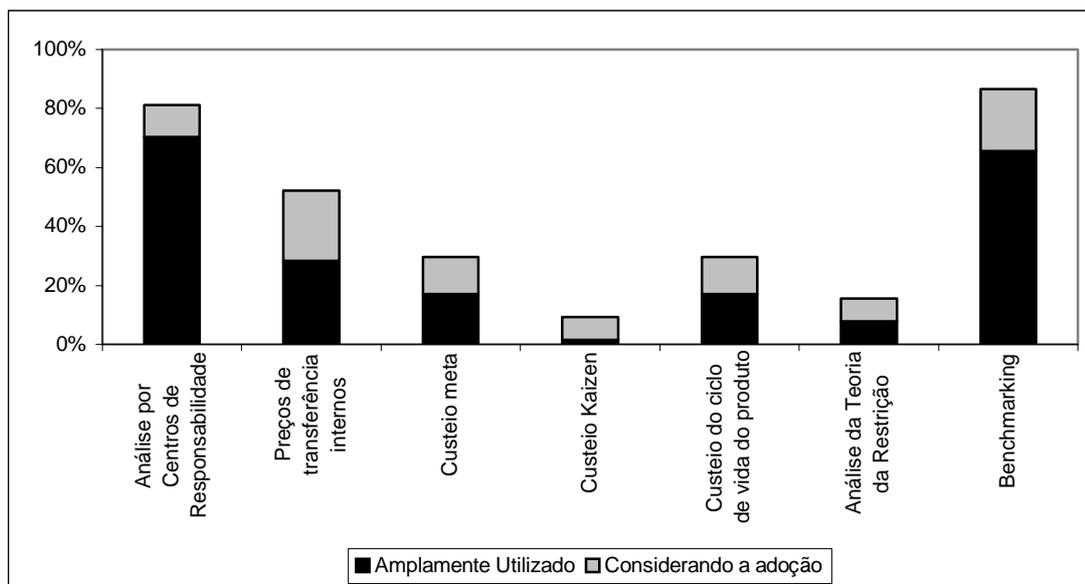
**Figura 13 : Artefatos no Primeiro Estágio**

Quanto ao segundo estágio, denominado “Informações para Planejamento e Controle Gerencial”, percebe-se que o artefato mais utilizado é a Análise do Ponto de Equilíbrio. No entanto, na totalidade das empresas entrevistadas, muitas destas estão considerando a utilização destes artefatos. 33% dos respondentes estão considerando a adoção do orçamento de capital e 16% da Análise do Ponto de Equilíbrio, preenchendo assim as lacunas destas empresas que ainda não utilizam estes artefatos. Quanto a Custo Padrão e Custeio ABC não foi constatada necessidade de implantação destes, segundo os respondentes.



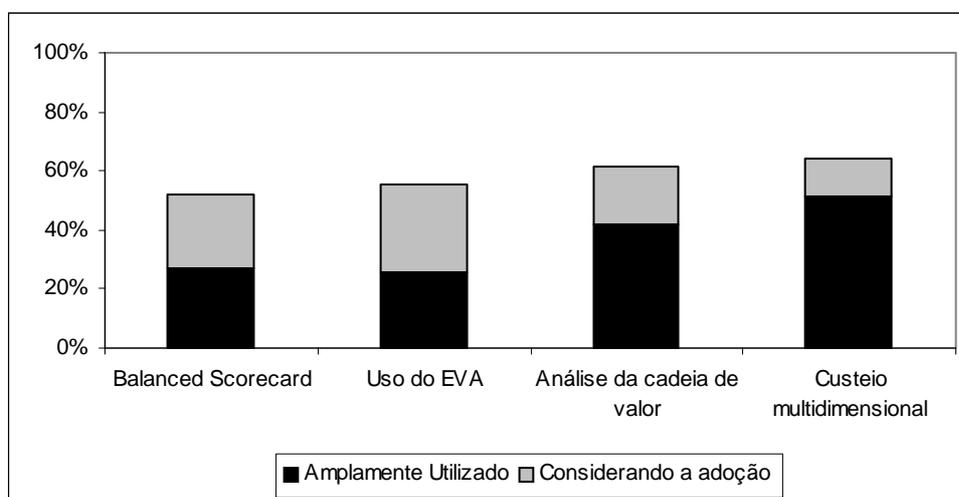
**Figura 14: Artefatos do Segundo Estágio**

No terceiro estágio, denominado “Redução de Perdas de Recursos em Processos Organizacionais”, verifica-se que Análise por Centros de Responsabilidade e *Benchmarking* estão sendo utilizados em 70% das empresas analisadas. Os outros artefatos listados neste estágio podem não estar sendo utilizados devido a sua especificidade, mas os resultados indicam que está sendo considerada a adoção destes (principalmente Preços de Transferências Internos).



**Figura 15 : Artefatos do Terceiro Estágio**

Quanto aos artefatos classificados no quarto estágio, chamado de “Criação de Valor”, e no que pode ser considerada “Perspectiva” para a Contabilidade Gerencial, verifica-se que ainda há espaço para a implementação destes artefatos. Mesmo computando as empresas que estão considerando a adoção, é visível que no máximo 60% da amostra num futuro próximo utilizará estes artefatos. Isto evidencia que a posição das empresas brasileiras neste estágio ainda está longe de ser consolidada. Na pesquisa de Garg *et al.* (2003), o uso destes artefatos não atinge significativa proporção maior de empresas do que nesta pesquisa, no entanto a proporção de empresas que estão considerando a adoção é maior.



**Figura 16 : Artefatos do Quarto Estágio e Perspectivas**

## 5 Considerações Finais

Este trabalho examinou a posição da contabilidade gerencial brasileira dentro dos estágios evolutivos propostos pelo IMA, utilizando a percepção dos profissionais da área que estavam cursando pós-graduação nos meses de novembro e dezembro de 2004.

Sobre o primeiro estágio denominado “Determinação dos Custos e Controle Financeiro”, constatou-se que grande parte dos respondentes utiliza os artefatos classificados neste, indicando que a posição da contabilidade gerencial das empresas analisadas está plenamente consolidada neste estágio. Isto corrobora a afirmação dos respondentes sobre a principal prioridade da contabilidade gerencial hoje na empresa em que atuam, que é a de gerar informações relevantes para tomada de decisão, deixando a “redução de custos” em quarto lugar em ordem de prioridade, demonstrando que as informações sobre controle orçamentário e custos não perderam importância, mas há outras preocupações latentes.

No segundo estágio, “Informação para planejamento e controle gerencial”, a utilização dos artefatos atinge menor número de empresas que o primeiro estágio. No entanto, muitas estão considerando a adoção de artefatos como o orçamento de capital e a análise do ponto de equilíbrio. Confirmando esta constatação, os respondentes apontaram como principal iniciativa do departamento de contabilidade gerencial a busca por novos sistemas de orçamentos, mostrando que neste estágio as empresas analisadas estão em vias de consolidação, ou seja, há uma preocupação explícita para informações prospectivas de planejamento, e perspectivas de controle. Reforçando, os respondentes apontaram, como principal benefício percebido na utilização dos artefatos da contabilidade gerencial, o apoio à tomada de decisões estratégicas.

Quanto ao terceiro estágio, “Redução de perdas e recursos em processos organizacionais”, alguns artefatos se mostraram plenamente utilizados, como a análise por centro de responsabilidade, e o *benchmarking* (interno e externo). A redução de perdas no processo não aparenta ser uma das prioridades destas empresas no momento. No entanto, não é possível afirmar que este estágio não esteja consolidado na contabilidade gerencial brasileira. Como a pesquisa se limitou ao levantamento das prioridades e artefatos utilizados atualmente, pode ser que esta preocupação já tenha sido superada, dando espaço a outras prioridades.

No quarto estágio, “Criação de valor, através do uso efetivo de recursos”, um percentual pequeno das empresas entrevistadas está utilizando os artefatos nele listados. Mesmo considerando-se a intenção de utilização destes artefatos, o percentual de utilização ficaria em torno de 50%. Neste sentido, conclui-se que, neste estágio, ainda há considerável espaço para desenvolvimento destes artefatos nas empresas. As respostas ainda mostraram que a falta de conhecimento da equipe interna da empresa apresenta-se como o maior fator restritivo para a adoção de novos artefatos da contabilidade gerencial e, especialmente neste estágio, este fator restritivo pode estar impedindo a adoção destes artefatos, pois a gestão baseada em valor (VBM) e o *Balanced Scorecard* demandam conhecimento e sinergia, tanto da equipe de controladoria quanto dos outros gestores internos.

Finalmente, considerando as perspectivas apontadas neste trabalho, surpreendentemente, a análise da cadeia de valor e o custeio multidimensional são artefatos que estão sendo utilizados por um percentual considerável de empresas e há intenção de adoção destas ferramentas no futuro.

Este trabalho não esgota o assunto, mas abre caminho para pesquisas futuras. Existem limitações amostrais que podem ser aprimoradas, envolvendo um maior número de

respondentes. Outro ponto que não foi tratado é sobre a origem da cultura organizacional da empresa, pois parte das empresas analisadas são subsidiárias de grupos estrangeiros, que determinam os padrões de informação utilizados.

### Referências Bibliográficas

- ALBRECHT W. S.; SACK R. J. Accounting Education – Charting the course through a perilous Future. **Accounting Education Series**, Vol.16 – IMA, 2000.
- ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olimpio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica de Rubens Fama. São Paulo: Atlas, 2000.
- BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- CREPALDI, Silvio A. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. 2. ed. rev. e aum. São Paulo: Atlas, 1989.
- GARG, Ashish; GHOSH, Debashis; HUDICK, James; NOWACKI, Chuen. Roles and Practices in Management Accounting Today. **Strategic Finance**, vol.14, iss.1, p. 30, Julho 2003.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas: 2002.
- HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATON, William O. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de Elias Pereira. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS. **International Management Accounting Practice 1 (IMAP1)**, March, 1998.
- ITTNER, C.D, LARCKER D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective? **Journal of Accounting & Economics**, vol.32, p. 349-410, 2001.
- SIEGEL, Gary; SORENSEN, James E. **Counting more, counting less: transformations in the Management Accounting Profession**. The 1999 Practice Analysis of Management Accounting; Agosto 1999. Disponível em: <<http://imanet.org/ima/docs/1600/1564.pdf>> Acessado em 05/10/2004.

### Notas

<sup>1</sup> IMA – *Institute of Management Accounting* (Instituto dos Contadores Gerenciais).

<sup>2</sup> IMAP – *Institute Management Accounting Practices*.