



UTILIZAÇÃO DE FERRAMENTAS CONTÁBEIS GERENCIAIS: UMA ANÁLISE EM GRANDES EMPRESAS DE MANHUAÇU/MG

Silvana Cristina dos Santos¹, Messias Rodrigues Pimentel²

¹ Mestre em Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Gerenciais de Manhuaçu,
silvanacssantos@hotmail.com

² Graduado em Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Gerenciais de Manhuaçu,
mrodriguescontador@gmail.com

Resumo- Este estudo teve como objetivo verificar a utilização de ferramentas contábeis gerenciais pelas grandes empresas da cidade de Manhuaçu/MG. Pesquisou-se as principais ferramentas utilizadas, o grau de importância que representam, além dos benefícios e restrições para sua utilização. Justificou-se a pesquisa principalmente pela importância do assunto, que vem sendo alvo de diversos estudos. E além de ser aplicado em um ambiente que encontra-se em um processo de evolução no que se refere à ampliação do mercado de grandes empresas. Uma nova análise em uma amostra ainda não pesquisada vem agregar às contribuições de trabalhos anteriores. Quanto aos aspectos metodológicos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, com abordagem do tipo quantitativa e de levantamento ou *survey*. Os dados foram coletados por meio de questionário adaptado de estudos anteriores. Os questionários foram enviados pessoalmente para 29 grandes empresas da cidade de Manhuaçu/MG, obtendo-se ao final, 19 questionários respondidos. Os resultados sugerem que grande parte das empresas pesquisadas possuem um departamento de informações gerenciais. Entretanto, no que se refere à utilização das ferramentas gerenciais, observa-se que poucas das ferramentas pesquisadas são utilizadas com frequência.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial; Ferramentas Contábeis Gerenciais; Estratégias de ação.

Área do Conhecimento: Ciências Sociais Aplicadas

INTRODUÇÃO

A contabilidade gerencial, uma das importantes ramificações da ciência contábil, é definida como “o produto do processo de produzir informação operacional e financeira para gestores dentro de uma organização” (SOUTES, 2006, p. 9). Com todo o avanço tecnológico, ampliação da concorrência e abertura de mercados, tornou-se fundamental que as empresas utilizem ferramentas que possibilitem demonstrar a real situação do seu patrimônio e que produzam informações confiáveis para as devidas tomadas de decisões (BERTELLI, 2011). Neste contexto, a contabilidade gerencial tem sido alvo de diversas pesquisas. Entre essas, verifica-se um grande interesse em pesquisar a utilização das ferramentas de contabilidade gerencial.

O estudo de Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011) examinou uma amostra de 90 empresas, selecionadas dentre as listadas como as 500 maiores empresas (edição de 2005 de Melhores e Maiores) e dentre o rol de empresas que foram indicadas ao Prêmio Troféu Transparência, entre os anos-base de 1996 a 2004. O objetivo do estudo foi avaliar se as empresas brasileiras que se destacam pelo seu porte na economia brasileira utilizam artefatos

modernos de contabilidade gerencial, fato esse confirmado na conclusão da pesquisa. Mattos (2008) investigou o *status* das práticas de contabilidade gerencial adotadas por 25 grandes empresas prestadoras de serviços contábeis. Os resultados demonstraram um *status* de adoção baixa.

Buscando identificar se as empresas do estado do Espírito Santo utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial, Teixeira *et al.* (2011) utilizou como amostra as empresas presentes no *ranking* das 200 maiores empresas do estado do Espírito Santo, publicado pela revista *Finides*: edição de 2007, no período de 2006 e 2007. Foram encontradas evidências que sugerem que as empresas do estado do Espírito Santo utilizam ferramentas consideradas tradicionais de contabilidade gerencial, porém não foram encontrados indícios de relação entre a utilização de artefatos considerados tradicionais e modernos e o êxito econômico das empresas da amostra. Encontra-se também pesquisas internacionais sobre o tema, como Sulaiman *et al.* (2004) e Chenhall e Langfield-Smith (1998a, 1998b).

Neste cenário, considerando que a cidade de Manhuaçu no interior de MG, encontra-se em um processo de evolução, principalmente no que se refere à ampliação do mercado de grandes empresas, identifica-se a necessidade de verificar

se tais empresas têm utilizado ferramentas gerenciais em seu processo de gestão e na tomada de decisões. Assim, o presente trabalho teve como objetivo principal verificar a utilização de ferramentas gerenciais pelas grandes empresas da cidade de Manhuaçu. Diante do exposto, surge o seguinte questionamento: As empresas de Manhuaçu- MG utilizam as ferramentas gerenciais em seu processo de gestão e tomada de decisões?

Os resultados da pesquisa podem contribuir com a literatura existente, agregando mais informações sobre o assunto. Sobretudo, em um ambiente diferente das demais pesquisas, além de contribuir também como fonte de informação aos empresários desta cidade, que poderão ter uma visão geral sobre o nível de utilização e importância dessas ferramentas.

REFERENCIAL TEÓRICO

Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial busca atender as necessidades dos usuários da informação contábil, principalmente do usuário interno, como os administradores (CREPALDI, 1998). De acordo com Atkinson *et al.* (2000, p. 36), “é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”.

De forma geral, a contabilidade gerencial define estratégias de ação, ajudando a desenvolver ferramentas de automação, tendo parcerias em outras áreas (SOUZA *et al.*, 2007). Assim, pode ajudar a estruturar um sistema contábil, aprimorar a comunicação das informações contábeis e adequar os relatórios gerados às expectativas dos clientes.

Ferramentas Gerenciais

As ferramentas gerenciais ou artefatos são considerados como atividades, instrumentos de gestão, modelos de gestão e sistemas que auxiliam os profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções (SOUTES, 2006). Segundo o mesmo autor, as ferramentas gerenciais podem ser divididas entre modernas e tradicionais.

De acordo com Chenhall e Langfield-Smith (1998a, p. 1), “as práticas tradicionais são focadas em questões internas e financeiramente orientadas. As práticas modernas combinam informação financeira e não financeira, com foco explícito na estratégia.” Em geral, têm sido consideradas como ferramentas tradicionais: Custeio por Absorção, custeio variável, custeio padrão, preço de transferência, orçamento, valor presente etc.

(SOUTES, 2006, SOUTES; DE ZEN, 2005, REIS, 2012, TEIXEIRA *et al.*, 2011). E como ferramentas modernas: ABC (*Activity-Based Costing*), custeio meta, *benchmarking*, EVA (*Economic Value Added*), *balanced scorecard*, planejamento estratégico etc. (REIS, 2012, TEIXEIRA *et al.*, 2011, SOUTES; DE ZEN, 2005).

Orçamento Anual

Segundo Anthony e Govindarajan (2002, p.461), “o orçamento é um instrumento importante para planejamento e controle das empresas a curto-prazo”. Para Maher (2001) o orçamento é a estrutura de planejamento de recursos financeiros, cujo objetivo é determinar o alcance das metas financeiras organizacionais.

Dentre as inúmeras finalidades de um orçamento, Lunkes (2007) aponta: direcionador de planejamento na comunicação e coordenação, alocação de recursos, gerenciamento do desempenho, evolução e controle do desempenho e base para incentivos e remuneração variável.

Ponto de Equilíbrio

O ponto de equilíbrio é o nível em que o volume de vendas ou a receita necessária se iguala aos gastos totais, ou seja, a quantidade mínima que a empresa tem que vender para não ter prejuízo.

Para Martins (2000), o ponto de equilíbrio em relação a um único produto, pode ser considerado de fácil acesso. Quando existem vários produtos já existem limitações, pois cada produto possui custos e despesas variáveis diferenciados, tornando assim o ponto de equilíbrio menos preciso a âmbito global (MARTINS, 2000).

Conceito de valor presente para custos e despesas

O conceito de valor presente deve estar associado à mensuração de ativos e passivos levando-se em consideração o valor do dinheiro no tempo e as incertezas a eles associados.

Sobre o tema Atkinson *et al.* (2000, p. 528) o conceitua como: “o valor de um fluxo monetário no momento zero; valor no momento atual de uma quantia a ser adquirida em n períodos a partir de agora a determinada taxa de juros.”

Sistemas de Informações Gerenciais

Os Sistemas de Informações Gerenciais (SCG) são um grupo de informações organizadas e estruturadas de forma que possam ser utilizadas no processo decisório da empresa, buscando sempre a maior proximidade com as decisões acertadas (CABRAL, 2013).

Para Utig (2007), o papel representado pelos sistemas de informações devem possuir algumas características como: velocidade, coordenação e eficiência e informações operacionais, pois esta ferramenta auxilia e otimiza o fluxo de informações nas empresas. E de acordo com Anthony e Govindarajan (2008) a principal função do SCG é atuar como suporte à gestão na condução da organização, para atingir os objetivos organizacionais.

Conceito de Margem de Contribuição

Através da margem de contribuição é necessário encontrar o valor monetário que cada venda contribui para pagar os gastos fixos da empresa, com isso depois gerar lucro, ou seja, participação do produto em relação aos custos fixos.

As empresas necessitam identificar quais produtos trazem um maior retorno, consequentemente, quais contribuem pouco ou geram prejuízos para o lucro da empresa. Para alcançar esse objetivo, é necessário conhecer a capacidade de cada produto gerar receitas e os custos relacionados a ele. Baseado nessas informações verifica-se quais são os produtos de maior rentabilidade para a organização, aplicando direcionador de grande importância para tomada de decisão (NASCIMENTO, 2005).

Custeio Variável

No custeio variável considera-se como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos, sendo os custos fixos separados e considerados como despesa, indo todo para o resultado (MARTINS, 2006).

Dessa forma, os custos variáveis são aqueles valores que alteram em função do volume de produção, por exemplo, matéria prima consumida. Se não existir quantidade produzida, o custo variável é igual a zero, ou seja, os custos variáveis crescem na medida em que cresce a produção (BORGES, 2007).

Custeio por Absorção

No Custeio por Absorção todos os custos de fabricação são considerados custo do produto, sejam diretos ou indiretos, fixos ou variáveis (MARTINS, 2006).

De acordo com Borges (2007) os custos diretos são apropriados de forma objetiva, já o custo indireto é distribuído segundo um critério de rateio, que normalmente conduz a um certo grau de arbitrariedade.

Custeio Padrão

É o custo predeterminado, pois é levantado os custos que devem ocorrer em um certo período, baseado no planejamento.

É uma ferramenta de avaliar e controlar custos, até diminuí-los durante a produção e tem foco na produção e tecnologia, mantendo estável o desempenho operacional dentro de rumos pré-estabelecidos (AMORIM, 2006). Neste sentido, Martins (2006, p. 315) considera que: “trata-se de forma eficaz de controle de custos, passível de utilização com o custeio padrão ou variável”.

Custeio ABC – Custeio por Atividade

O método de Custeio ABC fornece um método para o tratamento dos custos indiretos, através da análise das atividades, dos seus geradores de custos, e dos utilizadores (MARTINS, 2000). Dessa forma, as atividades consomem os recursos e estes são alocados aos objetos de custos. O método busca amenizar as distorções provocadas pelo rateio dos custos, identificando de forma clara a origem do custo para lhe atribuir o valor, proporcionando informações gerenciais para tomada de decisão e correções devidas no processo interno (MARTINS, 2000).

Neste contexto, Kaplan e Anderson (2007) enfatizam que o uso do método ABC possui restrições, sendo uma das principais: o elevado custo de implantação e a dificuldade de manter o sistema atual.

Custeio Meta

O custeio meta, também conhecido como custeio alvo, é uma estratégia de gestão de custos, que busca estabelecer o custo máximo de produtos ou serviços, o preço alvo que o mercado está praticando e uma margem de lucro almejada (MATTOS, 2008). É um método, portanto, direcionado pelo mercado (MAHER, 2001).

“O ponto-chave do custo-alvo é a gestão estratégica dos custos que inicia com o desenvolvimento do produto ou serviço e perpassa toda a organização” (MATTOS, 2008, p.44). Dessa forma, a empresa pode avaliar melhor seu posicionamento estratégico e desempenho.

Benchmarking

Trata-se da comparação de alguns indicadores com os de outras empresas do mesmo setor. Para Maher (2001, p. 559) é um “processo contínuo de avaliar o desempenho de uma companhia contra o desempenho de seus concorrentes.”

A comparação de processos e de não produtos busca identificar metas, planejar e realizar

melhorias na empresa, com objetivo principal de alcançar a excelência com as melhores práticas de mercado. Visa ainda vantagem competitiva para atingir o processo de melhoria contínua (HORNGREN *et al.*, 2004).

Preço de Transferência

É a expressão monetária da movimentação de bens econômicos, matérias e serviços de um centro produtor para outro dentro de uma mesma empresa. (MAHER, 2001, HANSEN; MOWEN, 2003).

O preço de transferência deve ser similar ao preço aplicado para compradores externos, ou pago por fornecedores externos, ou seja, geraria uma parcela de lucro, pois a empresa não transfere produtos e serviços para outra pelo valor de custo ou valor menor do que o custo (COSENZA; ALEGRIA, 2004). “São amplamente utilizados na tomada de decisão, no custeio de produtos e na avaliação de desempenho” (MAHER, 2001, p. 724).

Balanced Scorecard

O *Balanced Scorecard* (BSC) cuja tradução significa indicadores balanceados de desempenho é uma metodologia de medição e gestão de desempenho. De acordo com Eldenburg e Wolcott (2007, p.640), o BSC é “um método formal de incorporar aos sistemas de gerência organizacional medidas de desempenho, tanto financeiras quanto não financeiras”, como um modo de integração entre medidas de avaliação de desempenho.

Em seu modelo de unidade de negócios o desempenho seria avaliado sob quatro perspectivas: financeira, relação- cliente, processos internos operacionais de negócios e aprendizagem e inovação (KAPLAN; NORTON, 1992).

EVA (Economic Value Added)

O Valor Econômico Adicionado (VEA) ou *Economic Value Added* (EVA) é a diferença entre os lucros operacionais anuais após o imposto de renda e o custo anual de todo o capital empregado. O custo de capital é a média ponderada do custo do capital de terceiros e do custo de capital próprio, utilizados para financiar um projeto ou uma operação (MAHER, 2001).

Pode ser usado para comunicar metas e conquistas aos investidores, em contrapartida, os investidores usam para identificar empresas com perspectivas de desempenho superiores (PANCHER, 2002).

Índices econômico-financeiros

A utilização de indicadores como fator de análise e correção de rumos gerenciais ocorre em nível mundial (BARROSO, 2007).

Os índices econômico-financeiros como o Retorno sobre Investimento (ROI), Retorno sobre PL (ROE) e Índices de liquidez etc, mostram o caminho que a empresa está seguindo, além dos setores mais rentáveis e menos rentáveis da empresa (HANSEN; MOWEN, 2003). Assim, conhecendo-se a situação econômica e financeira da empresa através dos índices, pode-se adotar correções de rumos gerenciais e se manter em patamares adequados de liquidez, endividamento e rentabilidade (BARROSO, 2007).

Avaliação de Desempenho dos Gestores

A avaliação de desempenho dos gestores tem como objetivo avaliar sobre o que se fez, o modo que se fez e onde pode ser melhorado, controlando assim, o desempenho das ações que estão sendo realizadas, se estão sendo obedientes à estratégia adotada (GIRIOLI, 2010, MATTOS, 2008).

Neste contexto, de acordo com Girioli (2010) o sistema de avaliação deve ser desenvolvido de forma a captar e organizar dados, comunicando-os de forma clara e rápida, permitindo tomar providências para melhorar o desempenho global.

METODOLOGIA

Quanto aos aspectos metodológicos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, uma vez que teve por objetivo descrever as características de uma determinada população investigada (CRESWELL, 2007). A abordagem foi do tipo quantitativa e por meio de levantamento ou *survey*. Para Creswell (2007, p. 9) “um projeto de levantamento dá uma descrição quantitativa ou numérica de tendências, atitudes ou opiniões de uma população ao estudar uma amostra dela”.

Por se tratar de uma pesquisa voltada para utilização de ferramentas gerenciais, o que é mais comum em empresas de maior porte, a escolha das empresas que fizeram parte desta pesquisa foi por meio da amostragem não probabilística por julgamento ou também conhecida como intencional. Segundo Cooper e Schindler (2003) este método “trata-se da escolha intencional dos elementos que formarão a amostra com o objetivo de atender algum requisito da pesquisa”. Sendo assim, o pesquisador pode identificar intencionalmente um viés para a sua amostra (COOPER; SCHINDLER, 2003).

Neste contexto, buscou-se as empresas de maior porte que atuam nos três segmentos: comércio, indústria e serviços da cidade de

Manhuaçu, localizada no interior de MG, na região da Zona da Mata. Essa cidade encontra-se em um processo de expansão e evolução, principalmente no que se refere à ampliação do mercado de grandes empresas.

Foram assim escolhidas o total de 29 maiores empresas. Ressalta-se que inicialmente foi feito contato com a Associação Comercial e Associação dos Contadores de Manhuaçu, buscando saber se possuíam algum cadastro de empresas que permitisse identificar as empresas de maior porte. Porém, foi informado que não tinham informações específicas que permitissem tal identificação. Dessa forma, a seleção dessas empresas foi feita através de informações em geral, como: o conhecimento dos pesquisadores, consultas a escritórios de contabilidade e algumas informações da própria Associação Comercial.

Como forma de minimizar algumas resistências existentes para preenchimento de questionário deste tipo de pesquisa, informou-se aos respondentes que não haveria nenhuma divulgação do nome das empresas e também que os dados seriam tratados de forma conjunta. Sendo assim, o nome das empresas que

compõem a amostra desta pesquisa, não foram expostos.

A partir da seleção das empresas, foi feita a entrega dos questionários pessoalmente e direcionados somente aos gestores. A amostra foi composta por: 16 empresas comerciais, 06 industriais e 07 prestadoras de serviços. Deste total, obteve-se resposta de 19 questionários, sendo que 10 empresas se recusaram a responder. Assim, a amostra da pesquisa foi composta por 19 empresas, sendo 11 comerciais, 04 industriais e 04 prestadoras de serviço.

O referido questionário foi subdividido em três partes e todas as perguntas tinham respostas fechadas, às quais passa-se a analisar abaixo.

Na primeira parte do questionário foram disponibilizadas quatro afirmativas a respeito do modelo de gestão das empresas pesquisadas, com o objetivo de ter conhecimento sobre o mesmo. Os respondentes assinalaram as afirmativas quanto ao grau de concordância, tendo como opções: 1 – Concordo, 2 – Concordo parcialmente e 3 – Discordo totalmente. A Tabela 1 apresenta os resultados desta questão, conforme dados extraídos da pesquisa:

Tabela 1 – Modelo de Gestão das empresas

AFIRMATIVAS	PERCENTUAL DE RESPOSTAS			
	Concordo	Concordo parcialmente	Discordo totalmente	Total
A missão da empresa está claramente definida.	89	11	0	100%
O planejamento estratégico é uma ferramenta usualmente utilizada na empresa.	58	42	0	100%
Os gestores participam no estabelecimento dos objetivos estratégicos.	79	21	0	100%
Existe um departamento responsável pelas informações contábeis gerenciais.	100	0	0	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados evidenciam que 89% dos 19 respondentes, ou seja, 17 gestores concordam que a missão da empresa está claramente definida, enquanto 2 deles, 11%, concordam parcialmente com esta afirmativa. Sobre a utilização usual do planejamento estratégico, 58% das empresas concordam e 42% concordam parcialmente. Em relação à participação dos gestores no estabelecimento dos objetivos estratégicos, 15 deles (79%) confirmam tal informação. Já 4 gestores, 21%, concordam parcialmente com essa participação. E 100% dos gestores afirmam existir um departamento

responsável pelas informações contábeis gerenciais das empresas.

A segunda parte do questionário trata das ferramentas da contabilidade gerencial. Os respondentes deveriam assinalar quanto ao grau de importância que cada uma delas representa, tendo como opções: (NI) não importante, (MI) moderadamente importante, e (I) importante. E também quanto à frequência em que são utilizadas, sendo: (N) nunca, (R) raramente, (AV) algumas vezes, (F) frequentemente, ou (MF) muito frequentemente. Foi disponibilizado também um campo para descreverem caso utilizassem outros

tipos de ferramentas, além dos citados. As respostas obtidas neste quesito podem ser visualizadas na Tabela 2:

Tabela 2 – Ferramentas da Contabilidade Gerencial

GRAU DE IMPORTÂNCIA				FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL	FREQUÊNCIA UTILIZADA					
NI	MI	I	Total		N	R	AV	F	MF	Total
0	16	84	100%	Orçamento Anual	5	0	21	32	42	100%
5	26	68	100%	Análise do Ponto de Equilíbrio	11	5	21	42	21	100%
11	16	74	100%	Conceito de valor presente para custos e despesas	11	0	16	26	47	100%
0	21	79	100%	Sistemas de Informações Gerenciais	0	11	5	21	63	100%
11	26	63	100%	Conceito de Margem de contribuição	11	5	37	16	32	100%
16	26	58	100%	Custeio Variável	16	16	16	21	32	100%
21	42	37	100%	Custeio por Absorção	16	32	21	21	11	100%
21	26	53	100%	Custeio Padrão	16	21	16	37	11	100%
16	26	58	100%	Custeio ABC (Custeio por Atividade)	16	11	21	42	11	100%
16	26	58	100%	Custeio Meta	16	11	5	42	26	100%
26	42	32	100%	Comparação de alguns de seus indicadores com os de outras empresas do mesmo setor (<i>Benchmarking</i>)	21	32	26	5	16	100%
37	32	32	100%	Preço de transferência	21	26	16	11	26	100%
37	26	37	100%	<i>Balanced Scorecard</i>	32	26	11	16	16	100%
37	32	32	100%	EVA para avaliar o desempenho econômico	42	11	11	11	26	100%
11	42	47	100%	Índices econômico-financeiros tais como ROI, Retorno sobre PL, índices de liquidez entre outros.	11	11	21	32	26	100%
11	21	68	100%	Avaliação de Desempenho dos gestores.	11	5	5	37	42	100%

Fonte: Dados da pesquisa

No que se refere ao grau de importância das ferramentas contábeis gerenciais, foram consideradas pelas empresas como as mais importantes: o orçamento anual (84%), a análise do ponto de equilíbrio (68%), o conceito de valor presente para custos e despesas (74%), os sistemas de informações gerenciais (79%), o conceito de margem de contribuição (63%) e a avaliação de desempenho dos gestores (68%). Conforme pode-se notar todas essas ferramentas foram consideradas importantes por mais de 60% dos respondentes.

As ferramentas que mais se destacam como moderadamente importante são: Custeio por absorção (42%), *benchmarking* (42%), índices econômico-financeiros tais como ROI, Retorno sobre PL, índices de liquidez entre outros (42%), preço de Transferência (32%) e EVA para avaliar o desempenho econômico (32%). Outras ferramentas como análise do ponto de equilíbrio, conceito de margem de contribuição, custeio variável, custeio padrão, custeio ABC (custeio por atividade), custeio meta e *balanced scorecard*, foram consideradas moderadamente importante por 26% dos respondentes.

Já entre as ferramentas consideradas como não importantes se destacam: preço de transferência (37%), *balanced scorecard* (37%) e EVA para avaliar desempenho econômico (37%).

Sobre o grau de frequência em que tais ferramentas são utilizadas pelas empresas pesquisadas, se destacam como ferramentas utilizadas muito frequentemente, conforme Tabela 2: Como mais utilizada, verifica-se os sistemas de informações gerenciais, afirmado assim por 12 empresas, 63% do total. Em seguida, o conceito de valor presente para custos e despesas, que é utilizado por 47% das empresas, ou seja, 9 empresas. O orçamento anual e a avaliação de

desempenho dos gestores também são muito utilizados pelas empresas, conforme 8 respondentes.

Como frequentemente utilizadas, têm-se: a análise do ponto de equilíbrio, o custeio ABC (custeio por atividade) e o custeio meta, conforme 42% dos respondentes, ou seja 8 empresas. Também são frequentemente utilizadas por 7 empresas pesquisadas: o custeio padrão e avaliação de desempenho dos gestores. E das ferramentas que são utilizadas às vezes, destaca-se o conceito de margem de contribuição, segundo 37% dos respondentes, 7 empresas.

Como raramente utilizadas, as principais apontadas foram: o custeio por absorção e o *benchmarking*, assim afirmados por 6 empresas. Já entre as ferramentas que nunca são utilizadas, destaca-se: EVA para avaliar o desempenho econômico, conforme 8 empresas e *balanced scorecard*, segundo 6 empresas.

Duas das empresas pesquisadas informaram que utilizam também outros métodos além dos citados no questionário. Uma delas citou *Dealer Evolution* (evolução do revendedor), *FLG Report*, análise de venda perdida e prospecção. E a outra informou que utiliza os indicadores de fábrica fornecidos pela própria empresa onde permitem as medições econômicas e de qualidade.

A terceira parte do questionário aplicado foi subdividida em duas partes: a primeira contendo alguns tipos de benefícios que podem ser obtidos pela utilização das ferramentas contábeis gerenciais. A segunda contendo fatores que restringem a utilização dessas ferramentas. Ambas foram assinaladas quanto ao grau de concordância, sendo: 1. Concordo, 2. Concordo parcialmente e 3. Discordo totalmente. A Tabela 3 apresenta o percentual dos benefícios que foram respondidos pelas empresas:

Tabela 3 – Benefícios referentes ao uso das ferramentas

BENEFÍCIOS OBTIDOS PELA UTILIZAÇÃO DAS FERRAMENTAS	PERCENTUAL DE RESPOSTAS			
	Concordo	Concordo parcialmente	Discordo totalmente	Total
Apoio à tomada de decisões	84	16	0	100%
Melhoria no controle do gerenciamento de custos	84	16	0	100%
Melhoria nas medidas de desempenho	84	16	0	100%
Melhoria no processo de engenharia de valor	63	37	0	100%
Melhoria no controle orçamentário	79	21	0	100%
Suporte para preparação dos relatórios	84	16	0	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Com base na Tabela 3, pode-se observar que grande parte das empresas pesquisadas concordam com os benefícios listados referentes ao uso das ferramentas. Entre eles, os que mais destacam são: apoio à tomada de decisão, melhoria no controle do gerenciamento de custos, melhoria nas medidas de desempenho e suporte para preparação dos relatórios financeiros, todos apontados por 84% das respostas, ou seja, 16 empresas. Em seguida, foi apontada a melhoria no controle orçamentário por 15 empresas, e a melhoria no processo de engenharia de valor por 12 empresas.

Concordando parcialmente com os benefícios apresentados, verificou-se que: 7 empresas (37%) apontaram a melhoria no processo de engenharia

de valor. Já a melhoria no controle orçamentário foi considerada por 21% das empresas, a saber, 4 delas. E ainda, concordando parcialmente com os benefícios: apoio à tomada de decisões, melhoria no controle do gerenciamento de custos, melhoria nas medidas de desempenho e o suporte para preparação dos relatórios financeiros, foram indicados por 3 empresas.

Ressalta-se que nenhuma das empresas discordaram dos benefícios que podem ser obtidos pela utilização das ferramentas.

A seguir apresenta-se a Tabela 4, que demonstra os fatores que foram indicados pelas empresas como restritivos à utilização das ferramentas gerenciais, e que também foram assinalados quanto ao grau de concordância:

Tabela 4 – Restrições referentes ao uso das ferramentas

FATORES QUE RESTRINGEM A UTILIZAÇÃO DAS FERRAMENTAS	PERCENTUAL DE RESPOSTAS			
	Concordo	Concordo parcialmente	Discordo totalmente	Total
Adoção das ferramentas pelos concorrentes	0	63	37	100%
Comprometimento parcialmente dos envolvidos no processo	37	37	26	100%
Conhecimento e experiência da equipe interna disponível	68	26	5	100%
Disponibilidade das ferramentas dentro do ERP padrão (Sistema de Gestão Empresarial)	58	42	0	100%
Tecnologia adequada disponível	74	26	0	100%
Recursos disponíveis	74	21	5	100%
Relação custos versus benefício	68	26	5	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme se observa na Tabela 4, os principais fatores restritivos à utilização das ferramentas que foram apontados são: Conhecimento e experiência da equipe interna disponível e relação custos versus benefício, que foram indicados por 13 empresas. A disponibilidade das ferramentas dentro do ERP padrão foi apresentada por 11 empresas. E ainda 14 empresas afirmaram como fatores restritivos: a tecnologia adequada disponível e recursos disponíveis.

Das que concordaram parcialmente com os fatores, destaca-se: a adoção das ferramentas pelos concorrentes por 12 empresas (63%),

seguido da disponibilidade de tais ferramentas dentro do ERP padrão, por 42%, sendo 8 empresas.

Destaca-se ainda que 37% das empresas discordaram totalmente que o fator adoção das ferramentas pelos concorrentes seria uma restrição ao uso das ferramentas.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Este trabalho teve como objetivo verificar a utilização de ferramentas gerenciais. A pesquisa

foi desenvolvida com 19 grandes empresas da cidade de Manhuaçu/MG, atuantes nos três setores: comércio, indústria e prestadoras de serviços e teve como principais respondentes seus gestores.

Com relação ao modelo de gestão das empresas, os resultados obtidos se assemelham aos encontrados por Soutes (2006) e também por Reis (2012), sugerindo que 100% das empresas possuem um departamento responsável pelas informações contábeis gerenciais. Além disso, verificou-se que os gestores participam no estabelecimento dos objetivos estratégicos. É interessante ressaltar também o estudo de Teixeira *et al.* (2010) que sugeriram existir relação entre o tamanho da empresa e a existência de um departamento ou setor específico de contabilidade gerencial ou controladoria.

No que se refere ao grau de importância das ferramentas contábeis gerenciais foram consideradas como as mais importantes: o orçamento anual, análise do ponto de equilíbrio, conceito de valor presente para custos e despesas, sistemas de informações gerenciais, conceito de margem de contribuição e avaliação de desempenho dos gestores. Já entre as ferramentas consideradas como não importantes se destacam: o *benchmarking*, preço de transferência, *balanced scorecard* e EVA para avaliar o desempenho econômico.

Sobre o grau de frequência em que as ferramentas são utilizadas pelas empresas pesquisadas, se destacaram como utilizadas muito frequentemente, apenas os sistemas de informações gerenciais seguido do conceito de valor presente para custos e despesas. Este resultado reafirma o encontrado na pesquisa realizada por Teixeira *et al.* (2010), a saber: o sistema de informação gerencial com maior índice de utilização pelas empresas.

Já entre as ferramentas que nunca são utilizadas as principais foram: *benchmarking*, *balanced scorecard*, e EVA para avaliar o desempenho econômico. Este resultado também se alinha ao estudo de Teixeira *et al.* (2010) que destacou o EVA como uma das ferramentas menos utilizadas.

Quanto aos benefícios obtidos na utilização dessas ferramentas, os principais apontados foram: apoio à tomada de decisões, melhoria no controle do gerenciamento de custos, melhoria nas medidas de desempenho e suporte para preparação dos relatórios financeiros. Estes resultados também se assemelham ao estudo de Reis (2012) e se iguala aos resultados encontrados no estudo de Teixeira *et al.* (2010), que destacou como principal benefício percebido pelas empresas pesquisadas o apoio à tomada de decisões, seguido pela melhoria no controle e

gerenciamento de custos e melhorias nas medidas de desempenho.

Verificou-se também que os fatores que mais restringem à utilização das ferramentas gerenciais pelas empresas pesquisadas são: Comprometimento parcialmente dos envolvidos no processo, conhecimento e experiência da equipe interna disponível, disponibilidade de tais ferramentas dentro do ERP padrão, tecnologia adequada disponível, recursos disponíveis e relação custos versus benefício. Esses resultados são convergentes aos encontrados por Teixeira *et al.* (2010) que destacaram como principais fatores que podem restringir a adoção das ferramentas gerenciais: falta de participação/comprometimento dos envolvidos, falta de conhecimento e experiência da equipe e falta de tecnologia adequada. Além disso, destaca-se como resultado similar neste quesito, o encontrado por Reis (2012), a saber: o fator que menos restringe a utilização das ferramentas é a adoção de tais ferramentas pelos concorrentes. Entretanto, no que se refere ao fator relação de custos versus benefícios, os resultados de Reis (2012) são divergentes.

CONCLUSÃO

Com base nos resultados expostos, conclui-se que apesar das empresas afirmarem ter um departamento de informações gerenciais, elas utilizam poucas ferramentas gerenciais disponíveis. Assim recomenda-se às empresas uma verificação aprofundada neste sentido. Pois, já que possuem uma estrutura, poderiam estar se beneficiando de informações relevantes produzidas pelas ferramentas gerenciais, que podem ser muito úteis para a tomada de decisão e que tem auxiliado várias empresas que adotaram tais ferramentas.

As limitações desta pesquisa foram: a seleção de uma amostra e o método de seleção intencional. E ainda, o questionário como meio de levantamento de dados. Embora os respondentes sejam os responsáveis pelo departamento gerencial da empresa, as respostas podem não expressar a realidade das empresas.

Sugere-se para pesquisas futuras ampliar o número de empresas a serem pesquisadas e/ou comparar se os resultados sofreram alteração. Pode ser verificado também a relação entre a qualificação do gestor e a utilização de ferramentas gerenciais. E ainda pesquisar também a utilização dessas ferramentas em microempresas e empresas de pequeno porte e comparar com os resultados obtidos neste estudo.

REFERÊNCIAS

- AMORIM, Maria Helena Fernandes. **Custo Padrão para Empresas Industriais**. 2006. Monografia (Especialista) – Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Auditoria, Instituto Universitário Cândido Mendes, Campos, 2006. Disponível em: <<http://www.avm.edu.br/monopdf/30/MARIA%20HELENA%20FERNANDES%20DE%20AMORIM.pdf>>. Acesso em: 2 nov. 2014.
- ANTHONY, Robert, N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw-Hill. 2008
- ATKINSON, Anthony T. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARROSO, Mônica Miranda. **Importância da Análise de Indicadores Econômico-financeiros para Tomada de Decisões Gerenciais**. 2007. Monografia (Bacharel) - Curso de graduação em ciências contábeis, Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2007. Disponível em: <<http://repositorio.uniceub.br/bitstream/123456789/2284/2/20202049.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2014.
- BERTELLI, Carla Letícia. **Análise das Demonstrações Contábeis, uma ferramenta importante para auxiliar a tomada de decisão: um estudo de caso na empresa Adecar Rolamentos**. 2011. Monografia (Bacharel) - Curso de graduação em ciências contábeis, Faculdade Assis Gurgacz. Cascavel, 2011. Disponível em: <<http://www.fag.edu.br/sis/upload/graduacao/tcc/51377a936fc44.pdf>>. Acesso em: 21 out. 2014.
- BORGES, Thássia. **Custeio Variável: Um estudo de caso em uma empresa de telecomunicações**. 2007. Monografia (Bacharel) - Curso de graduação em ciências contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294187>. Acesso em: 1 nov. 2014.
- CABRAL, Danilo da Silva. **Um estudo sobre a utilização de Sistemas de Informação Gerencial (SIG) para auxílio na tomada de decisão em um comércio atacadista na cidade de Picos – PI**. 2013. Monografia (Bacharel) - Curso de graduação em ciências contábeis, Universidade Federal do Piauí, Picos, 2013. Disponível em: <<http://www.ufpi.br/subsiteFiles/admpicos/arquivos/files/MONOGRAFIA%20DANILO%20DA%20SILVA%20CABRAL.pdf>>. Acesso em: 20 out de 2014.
- CHENHALL, Robert H.; LANGFIELD-SMITH, Kim. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. **Management Accounting Research**, n.9, p. 1-19, 1998a.
- _____. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**. Great Britain, v. 23, n. 3, pp. 243-264, 1998b.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em Administração**. 7 ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.
- COSENZA, José Paulo; ALEGRIA, Ana Isabel Zardoya. Considerações Sobre os Preços de Transferência a Partir de uma Perspectiva de Gestão Empresarial. **Caderno de Pesquisas em Administração**, v.11, n.3, p.57-73, 2004.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1998.
- CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativos, quantitativos e misto**. Tradução de Luciana de Oliveira da Rocha. 2 ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.
- ELDENBURG, Leslie. G.; WOLCOTT, Susan. K. **Gestão de Custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho**. Tradução: Luís Antônio Fajardo Pontes. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- GIRIOLI, Lumila Souza. **Análise do uso de medidas de desempenho de empresas presentes na pesquisa em contabilidade no Brasil**. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Controladoria e Contabilidade. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Ribeirão Preto, 2010.
- GUERREIRO, Reinaldo; CORNACHIONE JUNIOR, Edgard Bruno; SOUTES, Dione Olesczuk. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial?. **R. Cont. Fin.- USP**, São Paulo, v.22, n.55, pp. 88-113, jan./fev./mar./abr. 2011.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. Tradução

Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HORNGREN, Charles T. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. The balance scorecard – measures that drive performance. **Harvard Business Review**, jan-fev, 1992, p. 70-79.

_____.; ANDERSON, S. R. The innovation of time-driven activity based costing. **Cost Management**, v. 21, n. 2, Mar/Apr, 2007.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade Gerencial: um enfoque na Tomada de Decisão**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATTOS, Marinei Abreu. **Investigação das práticas de contabilidade gerencial: um estudo nas empresas prestadoras de serviços contábeis**. 2008. 192 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)- Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008. Disponível em: <<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D019.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2014.

NASCIMENTO, Mariney da Silva. **Margem de Contribuição no Auxílio à Tomada de Decisão Aplicada a um Alambique**. 2005. Trabalho de conclusão de curso (Bacharel) - Curso de graduação em ciências contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/124989/Contabeis294269.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 20 out. 2014.

PANCHER, Marcelo Scopinho. **Utilização do EVA Como Ferramenta de Gestão – Um Caso Prático de Implementação no Setor de Construção Pesada**. 2002. Monografia (Bacharel) -Curso de graduação em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade- FEA/USP, São Paulo, 2002. Disponível em:

<http://www.ead.fea.usp.br/tcc/trabalhos/TCC_MarceloSP.pdf>. Acesso em: 1 nov. 2014.

REIS, Antônio Marcos dos. **Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro**. 2012. 100 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2012.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

_____.; DE ZEN, Maria José de C.M. Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial em empresas brasileiras. In: 5º CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE, 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2005.

SOUZA, Diocezar Costa *et al.* A Abrangência da Contabilidade Gerencial Segundo os Docentes Paranaenses de Contabilidade. In: 7º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE GERENCIAL, 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2007. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos/72007/585.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2014.

SULAIMAN, Maliah bt *et al.* Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, v.19, p. 493, 2004.

TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo *et al.* A Utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, Vitória, v.8, n. 3, p. 108-127, jul./set. 2011.

UTIG, Alan. **Comparativo entre os sistemas de informações e necessidades de relacionamento com os clientes: um estudo na loja sibara de Balneário Camboriú**. 2007. Monografia (Bacharel) - Curso de graduação em administração, Universidade Vale do Itajaí, Balneário Camboriú, 2007. Disponível em: <http://siaibib01.univali.br/pdf/Alan%20Utzig.pdf>. Acesso em: 28 out. 2014.