

# Agrupamentos dos Perfis da Contabilidade Gerencial no Brasil

*Fábio Frezatti\**

## 1 – INTRODUÇÃO

Otley (1994) enfatiza que, num ambiente cada vez mais volátil e incerto, os instrumentos preditivos, de planejamento, deveriam proporcionar condições para as organizações atuarem de maneira mais eficiente na controlabilidade de seu futuro. Dessa maneira, em teoria, cada vez mais existiria oportunidade para o uso dos instrumentos gerenciais. Scapens (1994), desde longa data, tem persistido em uma discussão muito significativa sobre o distanciamento entre a teoria e a prática nas pesquisas sobre a contabilidade gerencial. A sua motivação para a continuidade do tema está relacionada com a perspectiva de que o nível de incerteza poderia e deveria ser diminuído pela disponibilização de informações. Hansen, Otley e Van der Stede (2003) corroboram o exposto por Scapens no que diz respeito à distância entre teoria e prática. Em outras palavras, o tempo tem passado e a questão ainda continua importante e não resolvida. Ao contrário, questiona-se o fato de que a contabilidade gerencial foi desenhada para as grandes empresas apenas.

Nas salas de aula, os professores ensinam que as organizações têm que contar com vários tipos de recursos para manter as suas vantagens competitivas, as quais são fatores importantes para o sucesso. Estes recursos são compostos por uma grande variedade de elementos, tais como sistemas de informação, conceitos econômico-financeiros, modelos e estruturas organizacionais. Esse conjunto, melhor detalhado na seqüência deste trabalho, será denominado COMPONENTES, os quais afetam as práticas gerenciais. Cada

---

\* Fábio Frezatti é professor livre docente em Ciências Contábeis no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, e-mail: frezatti@usp.br

organização pode ser caracterizada por dado perfil de COMPONENTES, que indicam o perfil de um tipo de organização. Significa dizer que algumas organizações dispõem de inúmeros COMPONENTES, enquanto que outras não os têm. De outra forma, aquilo que uma organização considera ser seu plano estratégico não contém, necessariamente, todos os ingredientes que outra entidade utiliza. Dessa maneira, surge a necessidade de ser feito um inventário daquilo que está sendo utilizado pelas organizações a partir da contabilidade gerencial como suporte ao processo decisório.

Algumas pesquisas têm sido desenvolvidas com enfoque metodológico restrito, em termos de abrangência populacional, ou restrições em termos de amostra ou mesmo foco muito limitado no que se refere a entender a contabilidade gerencial. Isto pode ser explicado por seu histórico, ou seja, poucas décadas de desenvolvimento, o que, em termos de massa crítica, é muito pouco. Essa foi a grande motivação para o desenvolvimento da pesquisa, já que um inventário da utilização dos componentes da contabilidade gerencial, comparado com o referencial teórico, permite a apuração da aderência da utilização em relação ao desenvolvimento conceitual, como o primeiro passo para o entendimento do estágio atual de desenvolvimento da área no Brasil.

Nesse sentido, em termos de foco do presente estudo, as organizações de médio e grande porte são tratadas, dado que as organizações de pequeno porte apresentam uma série de dificuldades em termos de obtenção de informações confiáveis. A pergunta de pesquisa que direciona este trabalho é a seguinte: *qual o nível de aderência que as empresas brasileiras de médio e grande porte têm em relação ao arcabouço teórico dos elementos da contabilidade gerencial?* Nessas condições, a pesquisa teve como objetivo estudar o mercado brasileiro, especificamente as empresas de médio e grande porte, no que se refere à existência dos COMPONENTES referenciados pelos autores que tratam da contabilidade gerencial, mensurando a intensidade de sua utilização, denominado no texto de **nível de aderência**, para classificar as empresas de acordo com seus perfis de utilização. Os objetivos específicos da pesquisa de campo são:

- Identificar a população de empresas brasileiras de médio e grande porte;
- Identificar, nas várias organizações, a extensão de COMPONENTES da contabilidade gerencial como descritos na literatura, a fim de apurar o nível de aderência;
- Estruturar e coletar os dados que permitam trazer resposta à questão de pesquisa; e
- Identificar os agrupamentos de organizações (os *clusters*) e analisar os vários perfis das organizações brasileiras de médio e grande porte.

Os principais fatores que justificam esta pesquisa são:

- Dado que são escassos os estudos empíricos nesta área, esta contribuição é significativa, pois, após a revisão da literatura, gera subsídios para entendimento do *status quo* da gestão das empresas em termos de utilização de COMPONENTES, podendo trazer benefícios para a melhoria do desempenho dos gestores;
- Uma proporção significativa das entidades estudadas tem ações comercializadas no mercado. Um entendimento mais profundo do tema em questão é crítico para que o mercado financeiro se sinta mais confiante sobre investimento futuro. Pode-se afirmar que tais recursos proporcionam apoio à governança corporativa, aspecto de especial interesse no mercado em que as organizações atuam.
- Dado que a contabilidade gerencial pode contemplar dimensões diferentes para pessoas diferentes, a análise do assunto ajudará a identificar os vários agrupamentos sobre os quais a prática da contabilidade gerencial se desenvolve.

Em termos de estrutura, o trabalho levará em conta:

- Revisão da literatura no sentido de abranger os estudiosos do tema;
- *Design* da pesquisa especificando a natureza do estudo, a população, a definição de amostra, variáveis de interesse, subpopulações e fonte das informações;
- Análise das variáveis e dos agrupamentos;
- Principais agrupamentos de perfis, apresentando o resultado

- da aplicação da técnica de *cluster* sobre a amostra disponível; e
- Conclusões.

## 2 – REVISÃO DA LITERATURA

Anthony (1984) considerou que o controle gerencial deve assegurar que as estratégias sejam seguidas e, como decorrência, as metas sejam atingidas. A contabilidade gerencial afeta as atividades de planejamento, coordenação, comunicação, avaliação e as decisões dela decorrentes, influenciando o comportamento das pessoas que são envolvidas no processo.

Para Otley (1986), é pouco provável que sistemas não customizados, generalistas, tenham chance de êxito como sistema de controle gerencial, pois eles deveriam ser customizados para poderem trazer respostas às circunstâncias específicas da organização na qual serão utilizados. Alguns estudos foram desenvolvidos com o objetivo de analisar o perfil e condições da contabilidade gerencial em alguns países, sendo que podem ser mencionados Wijewardena e de Zoysa (1999), Amat e Roberts (1994), Ask, Ax e Jonsson (1996) e Bescos e Mendoza (1995), Beuren et al (2001), Modell (2003), Abdel-Kader et al (2004).

Em 1998, a International Federation of Accountants, doravante referido como IFA, emitiu o pronunciamento denominado International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1), no qual os possíveis estágios de evolução da Contabilidade Gerencial das organizações foram definidos, sendo:

- **Estágio 1.** Antes de 1950, o foco principal era a apuração dos custos e controle financeiro por meio do orçamento. Nesse estágio, o orçamento, previsões e controle de processos eram as atividades evidenciadas.
- **Estágio 2.** Observa-se um destaque significativo no suprimento de informações através de tecnologias, ênfase na análise do processo decisório e contabilidade por responsabilidade.
- **Estágio 3.** Atenção dada aos projetos de redução de desperdício e gestão de custos.

- **Estágio 4.** A criação de valor tornou-se atração principal neste estágio, enquanto utilizando *drivers* que relacionam clientes, acionistas e inovação organizacional.

A partir da abordagem da IFA, os elementos identificados para o foco da análise da pesquisa são os seguintes:

- Sistema de custeio estruturado;
- Planejamento estratégico e orçamento formalizados;
- Relatórios gerenciais;
- Programa de redução de desperdício; e
- Sistema de gestão de valor.

Embora a abordagem da IFA seja adotada devido a sua abrangência e possibilidade de consolidação e confronto com outras pesquisas, longe de ser pacífica, a análise taxonômica da contabilidade gerencial encontra diferentes focos e preocupações que merecem ser mencionados:

- Otley (1994), citando Anthony, considera que a contabilidade gerencial é a principal ferramenta do controle gerencial. Otley reconhece que, embora Anthony tenha considerado que tanto o planejamento estratégico como o operacional sejam distintos do controle gerencial, não deixam de se mesclar e inter-relacionar.
- Baines e Langfield-Smith (2003) classificam as práticas de contabilidade gerencial mais avançadas: programas de melhoria de qualidade, análise de lucratividade de produtos, *benchmarking*, análise de lucratividade de clientes, análise de valor do acionista, *target costing*, *activity-based costing*, *activity based management*, análise da cadeia de valor e análise de ciclo de vida de produtos. Exceto no que se refere ao *benchmarking*, *target costing*, *activity based management*, análise da cadeia de valor e análise de ciclo de vida de produtos, os demais foram considerados na estrutura da pesquisa, não necessariamente de maneira explícita.
- Chenhall e Langfield-Smith (1998) incluíram o planejamento estratégico no âmbito do controle gerencial. Por sua vez, a contabilidade gerencial é parte integrante do controle gerencial. Ao analisar o planejamento estratégico, seus ingre-

dientes mercadológicos, por exemplo, não fazem parte da contabilidade gerencial, mas o relacionamento com a base de dados que poderá permitir o seu acompanhamento e proporcionar a projeção dos resultados por vários anos provém da contabilidade gerencial. Dado o interesse em perceber o planejamento e controle como um todo, foi considerado adequada a sua inclusão na pesquisa, embora entendendo que se trata de artefato que transcende a contabilidade gerencial propriamente dita.

Na língua portuguesa, alguns termos são encontrados para identificar o elenco de itens mencionados acima: ferramenta, sistemas, instrumentos, COMPONENTES etc. Infelizmente, não existe um único termo consagrado que possa abranger satisfatoriamente todos, pois trata-se de coisas diferentes, com abrangências distintas. Dessa maneira, para efeito deste trabalho, os cinco itens identificados pela IFA serão denominados ELEMENTOS. Tais elementos são caracterizados de maneira que possam ser definidas as VARIÁVEIS DE INTERESSE. No momento em que tais variáveis, por sua vez, forem detalhadas, os itens identificados serão chamados de COMPONENTES (Quadro 1). Por sua vez, entende-se por perfil a decorrência da abrangência e intensidade encontradas nos COMPONENTES identificados em cada empresa.

A preocupação maior da IFA não foi tanto a identificação do momento histórico propriamente dito, mas sim a seqüência de desenvolvimento desses COMPONENTES, já que podem ser encontrados perfis distintos nas várias empresas, em decorrência de diversos fatores. É possível identificar organizações em que a classificação em um dado estágio é simples e clara, enquanto existem outras que seguem um perfil diferente, sendo difícil a sua caracterização. Além disso, o entendimento do que abrange cada um dos COMPONENTES é algo claramente diferenciado de empresa para empresa, constituindo-se no maior empecilho para análises mais profundas.

As escolas de administração e contabilidade incluem, em seus programas, novos conceitos, novas visões de aplicação e mesmo novas tecnologias - especialmente nas áreas de planeja-

mento, orçamento, sistemas de custeio e programas de redução de desperdício. Como consequência, conceitos novos e também aqueles reciclados, continuamente, são oferecidos ao mercado e as organizações questionam sobre a sua real necessidade, muitas vezes por não terem claros os benefícios que possam trazer. Para elas, o custo do investimento é claro e definido, mas o benefício não parece ser dimensionável.

### **3 – DESIGN DA PESQUISA**

A estrutura da pesquisa foi baseada na abordagem desenvolvida por Henry (1990) que relaciona a natureza do estudo, a população, a definição de amostra, variáveis de interesse, subpopulações e fonte das informações.

#### **3.1. Natureza do estudo**

A pesquisa caracteriza-se como sendo descritiva, baseada em dados primários coletados pelo autor.

#### **3.2. População**

Na população foram incluídas organizações que operam no país, sejam elas multinacionais, nacionais, estatais ou privadas, de todos os estados da Federação. Com relação à definição do que caracteriza a empresa de médio porte, foi utilizado o conceito do Banco de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) que considera empresa de porte médio aquela cujo faturamento anual seja superior a US\$18 milhões.

A base de dados da revista brasileira “Melhores e Maiores” foi utilizada como a fonte de informação sobre as organizações na definição da população a ser estudada. No total foram identificadas 2.281 organizações caracterizadas como sendo de médio ou grande porte e a receita total deste grupo chegou a US\$502 bilhões em 2001. A população, dividida originariamente pela revista em vinte e cinco estratos, foi combinada em sete setores. Para complementar os estratos populacionais, os setores foram segmentados por faixas de faturamento anual em dólar (Tabela 1) como referência ao porte da entidade.

Tabela 1 - Segmentação da população por setor

Códigos por setor resumido	Códigos por setor originais	Título	Número de organizações	
			Planejado	Realizado
1	2	Atacadista e comércio exterior	20	16
	5	Varejo		
2	1	Alimentos	64	55
	3	Automóvel		
	4	Cerveja e refrigerantes		
	6	Têxtil e confecções		
	7	Construção civil		
	8	Elétrico - eletrônico		
	9	Farmacêutico		
	10	Higiene, limpeza e cosméticos		
	12	Materiais para construção civil		
	13	Mecânico		
	14	Mineração		
	15	Papel e celulose		
	16	Plástico e borracha		
	17	Substância química e petroquímica		
	21	Siderurgia e metalurgia		
	22	Tecnologia e informática		
3	11	Instituições financeiras	11	14
4	23	Telecomunicações	5	4
5	19	Serviços públicos	11	12
6	18	Serviços - outros	10	17
	20	Transportes		
		Comunicação		
7	24	Vários outros	4	1
<b>Total</b>			<b>125</b>	<b>119</b>

Fonte: elaboração própria.

### 3.3. Alguns elementos do plano amostral

No planejamento do trabalho, considerando a média da população finita, 10% de erro (em relação à média), a amostra de 125 entidades foi definida. No trabalho de campo foram obtidas 119 entidades, o que foi considerado satisfatório, tanto pela exaustão dos estratos populacionais nos casos de não resposta, como pela aproximação obtida (Tabelas 2 e 3). As entidades foram identificadas levando em conta a abordagem randômica, através dos números aleatórios, utilizando os recursos da planilha eletrônica EXCEL, considerando tanto o setor como o porte.

Tabela 2 - População e amostra

Descrição	Planejado	Realizado
População total - entidades	2,281	2,281
Tamanho de amostra - entidades	125	119
% amostra / população total	5.4	5.2
Erro estatístico - %	10.0	12.2
Questionários enviados	190	204
Casos de questionários entrevistados	38	34
% de casos entrevistados	30	29

Fonte: elaboração própria.

Tabela 3 - Segmentação da amostra e erro estatístico

Nível de Receitas/ ano em US\$	Planejado			Realizado		
	Entidades	Erro %	Erro em US\$	Entidades	Erro %	Erro em US\$
Até 50 milhões	30	10,0	3.260	20	12,1	4.100
>50 <100	16	10,0	7.000	16	10,0	7.000
>100 <250	25	10,0	15.300	17	12,4	19.000
>250 <500	10	3,4	12.000	16	2,2	7.600
>500 <1,000	13	10,0	69.000	20	7,7	53.000
>1,000 <3,000	22	10,0	178.000	23	9,6	171.000
>3,000 <30,000	9	49,7	3.000.000	7	61,4	3.700.000
<b>Total</b>	125	10,0		119	12,2	

Fonte: elaboração própria.

### 3.4. Variáveis de interesse na pesquisa

Os cinco ELEMENTOS descritos pela IFA (IMAP 1), nos diferentes estágios da contabilidade, constituem-se na base para a identificação das VARIÁVEIS que compreenderam a pesquisa. Ao detalhar as variáveis, foram identificados os COMPONENTES que correspondem aos quesitos que foram considerados na estrutura do questionário (Quadro 1).

Elementos	MA Estágio origem	Variáveis	Componentes
Sistema de custeio estruturado	1	Métodos de custeio  Custo-padrão	Métodos de custeio (absorção-ABC, absorção-outros, variável e direto) Existência de custo-padrão

Quadro 1 - Elementos, variáveis e componentes – racional

Elementos	MA Estágio origem	Variáveis	Componentes
Planejamento estratégico e orçamento	1	Planejamento estratégico	Visão, Missão, Objetivos de Longo Prazo, Cenários Externos, e Plano Operacional de Longo Prazo
		Orçamento	Premissas, Plano de Mkt, Produção + suprimentos + estocagem, Recursos humanos, Plano de Investimento, Demonstrações Financeiras Projetadas
		Controle orçamentário	Análise das receitas, despesas e custos, análise do lucro líquido, Retorno sobre o patrimônio líquido, análise de fluxo de caixa, EVA, MVA
Relatórios gerenciais	2	Segmentação de entidade	Centro de custo, centro de investimento, unidade de negócios
		Foco de relatório	Grupo de produto, áreas empresariais, mercados, clientes, projetos
		Informação sobre integração de sistemas	ERP implementou completamente, em parte e ERP não existente
Programas de redução de desperdício	3	Programa de redução de desperdício	Programa de redução de desperdício
Sistema de gestão de valor	4	Indicadores	Retorno sobre o Patrimônio líquido, EVA, MVA, BSC

Quadro 1 - Elementos, variáveis e componentes – racional (continuação)

Fonte: elaboração própria.

Todas as variáveis consideradas são típicas da contabilidade gerencial e proporcionam condições de indicar o estágio de seu desenvolvimento. Levou-se em conta a importância de identificar os ELEMENTOS que as entidades estariam utilizando e entendeu-se que, caso as perguntas fossem construídas a partir dos referidos ELEMENTOS, ao final da pesquisa não seria possível concluir que os respondentes teriam o mesmo entendimento conceitual sobre eles. Por exemplo, dispor de um sistema de orçamento pode implicar em ter todo um leque de planos para um respondente, enquanto

que, para outro, bastaria dispor de uma projeção das demonstrações financeiras. Dessa maneira, as perguntas foram estruturadas a partir dos COMPONENTES, permitindo ao pesquisador concluir se e em que dimensão os COMPONENTES daquele elemento estariam presentes na entidade.

O passo seguinte exigiu (Tabelas 5, 6, 7, 8, 9 e 10) prover critérios para construir um parâmetro ordinal para as variáveis das entidades. A técnica da *Analytic Hierarchy Process* (SAATY, 1996) foi a base para tal tratamento. Para cada COMPONENTE foi atribuída pontuação dentro do intervalo de 1 a 5, levando em conta as seguintes opções, sendo que as duas primeiras foram as preferenciais e a terceira só foi utilizada quando as duas primeiras não foram possíveis:

- Do relativamente mais **básico** para o mais **complexo/completo** (no conceitual, recurso, ou atualiza senso);
- Da **precedência natural** para o **último em ser obtido** (no conceitual); ou
- Do **mínimo** requerido ao **mais desejável** da perspectiva conceitual.

A contagem geral de pontos de cada componente serve para se obter o total de pontos possíveis (PP), dentro de uma perspectiva hierárquica. A soma dos pontos obtidos em cada organização (PO) dividida pelos pontos possíveis do componente (PP) proporciona a obtenção de um **percentual de aderência**. Quanto maior for o percentual para um dado componente, maior a aderência verificada em relação ao arcabouço teórico.

### 3.5. Análise estatística

Este estudo utiliza os seguintes recursos estatísticos:

- Estatística descritiva, considerando média, desvio-padrão, mínimos e máximos;
- Análise Multivariada, especificamente a técnica de *clusters*, com o objetivo de segmentar as entidades e identificar diferentes perfis de contabilidade gerencial.
- Os aspectos mais críticos para serem analisados na classificação dos agrupamentos referem-se à representatividade da

amostra. Como consequência, foi aplicado o Alfa de Cronbach, que é comumente considerado como uma medida adequada de confiabilidade dos dados utilizados (HAIR et al., 1995). O direcionamento dos sinais permite utilizar o teste e o coeficiente obtido dos dados (77.3%) é excelente sob qualquer ponto de vista.

Análise de *Cluster* (agrupamento) é uma técnica que provê condições “[...] de classificar uma amostra de entidades em um número pequeno de grupos mutuamente exclusivos baseado em semelhanças entre as entidades” (HAIR et al., 1995, p. 15). Na estrutura de *Cluster*, o método hierárquico foi escolhido para esta pesquisa. Entre várias alternativas para construir o *Cluster*, o *furthest neighbour* (também denominado *complete linkage*) foi escolhido, a fim de evitar distorções de relacionamento e aumentar as chances de haver grupos mais equilibrados e simétricos. Aparentemente, um máximo de cinco *Clusters* é suficiente para **separar** e também **formar** grupos com uma relativa semelhança iniciando com aquele que mais se aproxime da abordagem conceitual e finalizando com aquele que mais distante fique da proposta conceitual:

- Agrupamento 1: o perfil relativamente **mais distante** da abordagem conceitual;
- Agrupamento 2: perfil relativamente **distante** da abordagem conceitual;
- Agrupamento 3: perfil equidistante dos extremos;
- Agrupamento 4: perfil **aderente** à abordagem conceitual;
- Agrupamento 5: o perfil **mais aderente** à abordagem conceitual.

Neste trabalho, o *software* SPSS 10 produziu toda a computação de dados exigida no que se refere ao tratamento estatístico.

### 3.6. Coleta de dados

O questionário foi escolhido como instrumento para coleta de dados, pois pode ser utilizado com objetividade, abrangência de tratamento e não invalida a entrevista pessoal, que pode ser feita complementarmente. Na construção do questionário, foram considerados os fatores seguintes: (i) quais ELEMENTOS pesquisar

(detalhamento de COMPONENTES que poderiam afetar a formulação das perguntas); e (ii) análise de consistência das perguntas (sucessão de perguntas, saltos e verificação das metas testadas no pré-teste). As questões foram estruturadas de maneira dicotômica, no sentido de ter ou não o COMPONENTE; contudo, no caso das questões sobre o custeio, mais de uma alternativa foi possível.

Todos os questionários foram enviados através de *e-mail* e, com o retorno deles, uma entrevista pessoal foi marcada com cerca de 30% dos respondentes. A pesquisa de campo foi desenvolvida de abril a novembro de 2002, contando com três entrevistadores que mantiveram o contato com as organizações.

#### 4 – ANÁLISE DAS VARIÁVEIS E DOS AGRUPAMENTOS

A análise está separada em duas partes: as **variáveis** e os **agrupamentos**. Antes de examinar os agrupamentos é importante entender o estado da amostra total. O resumo das variáveis com os percentuais de aderência podem ser percebidos na Tabela 4. Ela oferece, em termos decrescentes, os percentuais de aderência dos vários COMPONENTES que estruturam as variáveis. Os percentuais de aderência oscilam entre um máximo de 87% como média de todos os agrupamentos para as análises gerenciais do resultado (lucro líquido) e um mínimo de 13% para o MVA como instrumento de gestão de valor da empresa. Dentre os dez itens com percentuais mais significativos, a preponderância é de COMPONENTES relacionados com o controle orçamentário e relatórios gerenciais, ou seja, com o controle, enquanto que os COMPONENTES referentes ao orçamento, por exemplo, são menos aderentes.

Tabela 4 - Variáveis por nível (%) de aderência

		% de Aderência por agrupamento					
		1	2	3	4	5	Total
<b>Entidades</b>		<b>16</b>	<b>17</b>	<b>34</b>	<b>37</b>	<b>15</b>	<b>119</b>
Lucro Líquido	Contr.Orçam.	81%	88%	87%	84%	100%	87%
Custos e Despesas	Contr.Orçam.	81%	94%	85%	74%	100%	86%
Objetivos de longo prazo	Plan.Estrat.	88%	82%	81%	84%	100%	85%
Centro de custo	Rel.Gerenciais	69%	100%	81%	79%	87%	82%
Receitas Líquidas	Contr.Orçam.	81%	88%	81%	68%	87%	81%
Demonstrações Financeiras	Orçamento	69%	82%	79%	68%	87%	77%

Tabela 4 - Variáveis por nível (%) de aderência (continuação)

		% de Aderência por agrupamento					
		1	2	3	4	5	Total
Entidades		16	17	34	37	15	119
Fluxo de caixa	Contr.Orçam.	75%	88%	69%	74%	80%	75%
Plano de Investimentos	Orçamento	75%	82%	67%	84%	73%	74%
Plano de Prod./Logística	Orçamento	69%	76%	73%	74%	73%	73%
Área de negócios	Rel.Gerenciais	50%	59%	75%	74%	67%	68%
Premissas	Orçamento	63%	82%	67%	68%	53%	67%
Planos operacionais	Plan.Estrat.	56%	59%	63%	79%	80%	66%
Plano de Recursos Humanos	Orçamento	63%	53%	67%	74%	60%	65%
Visão	Plan.Estrat.	75%	65%	60%	58%	73%	64%
Grupo de produtos	Rel.Gerenciais	56%	82%	67%	58%	47%	64%
Plano de Marketing	Orçamento	56%	53%	67%	63%	67%	63%
Retorno sobre o Patrim.Líquido	Contr.Orçam.	38%	76%	56%	68%	93%	63%
Unidade de negócios	Rel.Gerenciais	44%	65%	60%	74%	73%	62%
Cenários	Plan.Estrat.	50%	47%	56%	53%	67%	55%
Missão	Plan.Estrat.	44%	59%	50%	47%	73%	53%
Retorno sobre o Patrim.Líquido	Rel.Gerenciais	38%	59%	46%	42%	87%	51%
Mercado	Rel.Gerenciais	31%	71%	38%	63%	47%	47%
Prog. de Redução de desperdício	Prog.Red.Des.	69%	71%	38%	32%	40%	46%
Custeio por absorção	Custeio	38%	71%	44%	37%	47%	46%
Centro de resultado	Rel.Gerenciais	25%	35%	46%	53%	40%	42%
Cliente	Rel.Gerenciais	31%	53%	38%	47%	40%	41%
Projetos	Rel.Gerenciais	44%	59%	29%	53%	47%	41%
ERP totalmente implementado	Rel.Gerenciais	19%	35%	40%	37%	33%	35%
ERP parcialmente implementado	Rel.Gerenciais	50%	18%	33%	37%	27%	33%
Sistemas parcialmente integrados	Rel.Gerenciais	31%	47%	25%	37%	33%	32%
Custo Padrão	Custeio	38%	35%	33%	42%	7%	32%
EVA	Sist.Ges.Valor	0%	24%	33%	26%	53%	29%
EVA	Contr.Orçam.	6%	29%	35%	16%	40%	28%
Custeio direto	Custeio	25%	18%	29%	26%	20%	25%
Valor de mercado	Contr.Orçam.	13%	18%	17%	16%	13%	16%
Custeio variável	Custeio	13%	18%	13%	26%	13%	16%
ABC	Custeio	19%	12%	17%	5%	20%	15%
BSC	Sist.Ges.Valor	0%	12%	15%	32%	13%	15%
MVA	Sist.Ges.Valor	6%	18%	13%	16%	13%	13%

Fonte: elaboração própria.

Os pontos principais na análise das variáveis são:

#### 4.1. Sistema de custeio estruturado

Tabela 5 - Sistema de custeio

Descrição	Peso	Respostas	% de Aderência
Métodos de custeio	1	122	Absorção=46 Direto=25 Variável=16 ABC=15
Custeio-padrão	2	38	32

Fonte: elaboração própria.

O custo-padrão e os métodos de custeio (absorção, variável, direto e ABC) foram considerados relevantes na diferenciação dos ELEMENTOS entre as entidades (Tabela 5). Por questões qualitativas, o custo-padrão deveria ser mais utilizado, já que demanda uma estrutura de planejamento que ajuda a entidade a se organizar adequadamente, o que não é conseguido com o custo histórico. Apenas 32% da amostra declararam dispor do custo-padrão, numa amostra em que as indústrias contribuíram com mais de 50%, e a estrutura requerida para dispor de custo-padrão está presente (sistema de informações, estrutura de planejamento etc.).

Com relação aos métodos absorção, variável e direto, estas são alternativas identificadas nos vários setores e nenhum peso diferente foi atribuído como conseqüência de uma opção específica por um dos métodos em decorrência de diferentes percepções de aplicação. Nesta questão, as empresas poderiam indicar a existência de mais de um método.

#### 4.2. Planejamento estratégico e orçamento formalizados

Tabela 6 - Planejamento estratégico

Descrição	Peso	Respostas	% de Aderência
Visão	1	92	64
Missão	2	63	53
Cenários externos	3	101	55
Objetivos de longo prazo	4	79	85
Planos operacionais	5	65	66

Fonte: elaboração própria.

No elemento planejamento estratégico, os COMPONENTES que diferenciam as entidades são: Visão, Missão, Objetivos de Longo Prazo, Cenários Externos e Plano Operacional de Longo Prazo. Em termos gerais, os totais de pontos obtidos pelos COMPONENTES foram relativamente altos, o que é importante como ênfase de utilização da contabilidade gerencial. A Tabela 6 mostra que o componente mais aderente é o que trata dos **objetivos de longo prazo** (mencionado por 85% das entidades). O segundo componente em aderência foi aquele que se relaciona com os planos operacionais

de longo prazo, com 66%. Tal constatação demonstra que a visão pragmática das entidades é muito significativa em detrimento de COMPONENTES “mais abstratos”.

Tabela 7 - Orçamento

Descrição	Peso	Respostas	% de Aderência
Premissas	1	80	67
Plano de Mkt	2	75	63
Produção + suprimentos + estocagem	2	87	73
Recursos humanos planejam	2	77	65
Plano de investimento	2	88	74
Demonstrações financeiras previstas	3	92	77

Fonte: elaboração própria.

Com respeito ao Orçamento, a aderência das demonstrações financeiras projetadas foi de 77%, enquanto que as premissas do orçamento foram encontradas em 67% das entidades. Uma das várias possíveis interpretações é que, em algumas organizações, os gestores estão preocupados exclusivamente com a parte final do orçamento, ou seja, as demonstrações financeiras, sem o apoio consistente dos Planos operacionais, que são o próprio foco de uma relação conceitual. Poderia ser dito que, em algumas organizações, as demonstrações estão mais próximas de um exercício de simulação do que de uma verdadeira ferramenta gerencial que trate de compromissos e responsabilidades. Tanto o plano de investimento como o plano de produção, suprimento e estocagem foram mencionados por número significativo, 74% e 73% de aderência respectivamente. Os planos de recursos humanos e planos de marketing foram tratados por número menor de entidades (65 e 63%, respectivamente), quando seria esperado um percentual maior (Tabela 6), já que estes últimos deveriam ser a base para as demonstrações financeiras. A existência de revisões, pré-definidas ou não, foi importante para entender o perfil.

Tabela 8 - Controle orçamentário

Descrição	Peso	Respostas	% de Aderência
Receitas	1	96	81
Despesas e custos	2	102	86
Lucro líquido	3	104	87

Tabela 8 - Controle orçamentário (continuação)

Descrição	Peso	Respostas	% de Aderência
Fluxo de caixa	3	61	75
Retorno sobre o Patrimônio líquido	4	89	51
EVA	5	33	28
MVA	6	19	16

Fonte: elaboração própria.

Embora o controle orçamentário esteja implícito no processo de orçamento, foi separado no questionário deste estudo. A pesquisa tenta capturar o significado atual de controle perguntando para as entidades o que elas procuram e comparam. Vários COMPONENTES diferentes foram detalhados no questionário com um nível crescente de complexidade: receitas, custo e despesas, lucro líquido, fluxo de caixa, EVA e valor de mercado. Os maiores percentuais de aderência foram verificados nestes ELEMENTOS: o lucro líquido (87%), custos e despesas (86%), resultados líquidos (81%) e fluxo de caixa (75%). Aparentemente isso pode revelar que as entidades têm uma maior preocupação com o controle do que com o planejamento.

Algumas entidades informaram aos entrevistadores que elas controlam, embora não planejem, o que revela percepção inadequada, do ponto de vista conceitual, do planejamento e controle. O EVA e a análise de valor de mercado são considerados como partes do controle orçamentário em poucos casos, o que indica que a administração de valor não é um conceito estruturado em suas mentes.

### 4.3. Relatórios gerenciais

Tabela 9 - Relatórios gerenciais

Descrição	Peso	Respostas	% de Aderência
Segmentação da entidade	Centro de custo = 1	98	82
	Centro de resultado = 2	50	42
	Unidade de negócios = 3	74	62
Foco de relatório	Grupo de produto = 1	76	64
	Área de negócios = 2	81	68
	Mercados = 3	56	47
	Tipos de cliente = 4	49	41
	Projetos = 5	49	41

Tabela 9 - Relatórios gerenciais (continuação)

Descrição	Peso	Respostas	% de Aderência
Informação sobre integração de sistemas	Sistemas integrados parcialmente = 1	42	35
	ERP em implementação = 2	39	33
	ERP = 3 implementado	38	32

Fonte: elaboração própria.

Para cumprir com a administração de um negócio, a análise dos relatórios gerenciais é fundamental e o assunto foi dividido em três ELEMENTOS diferentes: (i) segmentação da entidade no modo como a organização detalha as áreas internas (como centros de custo, centro de investimento e unidades de negócios); (ii) foco de relatórios nos aspectos em que o grupo gerencial deseja olhar (como grupo de produto, área de negócios, mercados, tipos de cliente e projetos); e (iii) o sistema de informações, que é a base para obter todas as informações.

Está claro que o centro de custo é a segmentação da entidade que obteve a maioria absoluta já que 82% do número total de organizações estruturam seus relatórios de acordo com esse conceito, podendo também ser encontradas as unidades de negócios (62%) e centros de resultados (42%).

Com respeito a isso, as informações por **área de negócio e por grupo de produto** foram as mais encontradas (68% e 64%). Finalmente, a implantação de sistemas ERP ainda se encontra em momento de maturação, pois apenas 32% das entidades implementaram completamente. Este é um achado que poderia explicar os diferentes estágios de cada agrupamento. As entidades que ainda se utilizam de sistemas não integrados correspondem a cerca de 35% do total, o que é significativo.

#### 4.4. Programa de redução de desperdício

Trata-se de um elemento com condições bastante genéricas e a pergunta foi formulada dessa maneira, aceitando qualquer elemento que a organização quisesse especificar. O aspecto não negociável na pergunta dizia respeito a ser formalizado. Outros aspectos como **áreas envolvidas e impactos na avaliação**

foram considerados muito subjetivos e os respectivos impactos foram considerados muito difíceis de capturar com a finalidade da pesquisa atual. As respostas chegaram a uma aderência de 46%. Esse número é explicado pelo fato de que as entidades entenderam a pergunta em um sentido restrito. O número de organizações que não são “indústrias” afetou significativamente o tom das respostas.

Tabela 10 - Projetos de redução de desperdício

Descrição	Peso	Respostas	% de Aderência
Projetos de redução de desperdício	1	55	46

Fonte: elaboração própria.

#### 4.5. Sistema de gestão de valor

Tabela 11 - Sistema de gestão de valor

Descrição	Peso	Respostas	% de Aderência
Retorno sobre Patrimônio líquido	1	75	63
EVA	2	34	29
MVA	3	16	13
BSC	4	18	15

Fonte: elaboração própria.

Este assunto é relativamente aberto, uma vez que, embora todas as perguntas tenham sido apresentadas a todas as entidades, algumas ferramentas são específicas para entidades que têm ações comercializadas em bolsas de valores. Os ELEMENTOS pertinentes na diferenciação da entidade foram os seguintes: *Balanced Scorecard*, *Activity Based Management*, Retorno sobre o Patrimônio Líquido, *EVA* e *Market Value Added*. Além disso, uma pergunta sobre a disponibilidade de análise de criação de valor para clientes foi incluída. Com respeito a valor, o grupo que recorre ao Retorno sobre o Patrimônio Líquido foi aquele mencionado como o mais usado (63% de aderência), embora, do ponto de vista conceitual, não seja a ferramenta mais adequada para isso. O EVA e MVA foram dois dos menos usados (29 e 13%, respectivamente). O *Balanced Scorecard* é relativamente recente no mercado com 15% das organizações

indicando a sua utilização. Foi observado que o controle orçamentário tem como informações o foco em Retorno sobre o Patrimônio Líquido, enquanto que o EVA e o MVA são pouco usados. Dessa maneira, a gestão de valor não parece ser uma atividade que, predominantemente, faça parte do dia-a-dia das entidades pesquisadas.

## 5 – PRINCIPAIS AGRUPAMENTOS E PERFIS

A análise considerou dois assuntos distintos: a natureza dos agrupamentos e as diferenças entre eles.

Tabela 12 - Agrupamentos por porte de faturamento

Agrupamentos	Classificação por porte de faturamento em US\$milhões							Total
	>50	>50 <100	>100 <250	>250 <500	>500 <1,000	>1,000 <3000	>3000 <30,000	
Agrupamento 1	9	5	0	0	2	0	0	16
Agrupamento 2	1	0	1	4	1	10	0	17
Agrupamento 3	8	10	8	3	5	0	0	34
Agrupamento 4	3	1	8	9	12	4	0	37
Agrupamento 5	0	0	0	0	0	9	6	15
Total	21	16	17	16	20	23	6	119
% Agrupamento 1/Total	7.6	4.2	0	0	1.7	0	0	13.5
% Agrupamento 2/Total	0.8	0	0.8	3.4	0.8	8.4	0	14.2
% Agrupamento 3/Total	6.7	8.4	6.7	2.5	4.2	0	0	28.5
% Agrupamento 4/Total	2.5	0.8	6.7	7.6	10.1	3.4	0	31.1
% Agrupamento 5/Total	0	0	0	0	0	7.7	5.0	12.7
% - Total	17.6	13.4	14.2	13.5	16.8	19.5	5.0	100.0

Fonte: elaboração própria.

Está claro que o porte de faturamento é extremamente significativo nesta área e todas as organizações que apresentaram maior aderência ao arcabouço conceitual, denominado agrupamento 5, eram organizações de grande porte. Por outro lado, o perfil de organizações com a menor aderência, situado no agrupamento 1, é essencialmente aquele que abriga de maneira mais significativa as organizações de menor porte. Neste estudo, não há nenhuma evidência de que a organização é pequena devido ao fato de não possuir perfil pleno de utilização de ferramentas de gestão, nem que as organizações

menores não têm ferramentas de gestão estritamente porque elas são pequenas.

Tabela 13 - Agrupamentos através de setor de entidade

Agrupamentos	Setor							Total
	A C E V*	Indústrias em geral	Insttit. financeiras	Telecomu- nicações	Serviços públicos	T S C**	Outros	
Agrupamento 1	2	7	1	1	1	4	0	16
Agrupamento 2	2	12	1	0	2	0	0	17
Agrupamento 3	6	18	2	1	6	0	1	34
Agrupamento 4	4	17	4	1	3	8	0	37
Agrupamento 5	2	1	6	1	0	5	0	15
Total	16	55	14	4	12	17	1	119
% Agrupamento 1 /Total	1.7	5.9	0.8	0.8	0.8	3.4	0	13.4
% Agrupamento 2/Total	1.7	10.1	0.8	0	1.7	0	0	14.3
% Agrupamento 3/Total	5.0	15.1	1.7	0.8	5.0	0	0.8	28.6
% Agrupamento 4/Total	3.4	14.3	3.4	0.8	2.5	6.7	0	31.1
% Agrupamento 5/Total	1.7	0.8	5.0	0.8	0	4.2	0	12.6
% - Total	13.4	46.2	11.8	3.4	10.1	14.3	0.8	100.0

\* Atacadista e comércio exterior + varejo

\*\* Transportes serviços e comunicações

Fonte: elaboração própria.

Instituições financeiras são os contribuintes mais significativos para o agrupamento 5. Isto faz sentido devido ao fato de serem, relativamente, mais demandadas por mudanças rápidas e a contabilidade gerencial é, acentuadamente, vista como forma de diminuir o risco do caminho do negócio. Por outro lado, o setor indústrias tem mais casos no agrupamento 1 e isto poderia ser associado com um negócio tradicional e estável.

Os perfis foram separados em cinco agrupamentos, com o objetivo principal de separar os dois extremos: a alta aderência e a baixa aderência. Por conseguinte, os grupos 2, 3 e 4 são muito largos já que incluem as entidades com perfis heterogêneos da contabilidade gerencial.

Tabela 14 - Agrupamento características- resultados da medição ordinal

	Média						Desvio-Padrão					
	1	2	3	4	5	Total	1	2	3	4	5	Total
<b>Entidades</b>	<b>16</b>	<b>17</b>	<b>34</b>	<b>37</b>	<b>15</b>	<b>119</b>	<b>16</b>	<b>17</b>	<b>34</b>	<b>37</b>	<b>15</b>	<b>119</b>
Visão	0,75	0,65	0,60	0,58	0,73	0,64	0,60	0,76	0,83	0,88	0,62	0,76
Missão	0,88	1,18	1,00	0,95	1,47	1,06	1,17	0,86	1,01	1,08	0,62	0,95
Objetivos de longo prazo	3,50	3,29	3,23	3,37	4,00	3,39	0,39	0,48	0,49	0,44	0,00	0,42
Planos operacionais	2,81	2,94	3,17	3,95	4,00	3,32	0,91	0,86	0,77	0,53	0,52	0,71
Cenários	1,50	1,41	1,67	1,58	2,00	1,64	1,03	1,09	0,90	0,97	0,73	0,92
Premissas	0,63	0,82	0,67	0,68	0,53	0,67	0,80	0,48	0,70	0,70	0,97	0,70
Plano de Marketing	1,13	1,06	1,35	1,26	1,33	1,26	0,91	0,97	0,70	0,78	0,73	0,77
Plano de Prod./Logística	1,38	1,53	1,46	1,47	1,47	1,46	0,70	0,57	0,61	0,61	0,62	0,61
Plano de Recursos Humanos	1,25	1,06	1,35	1,47	1,20	1,29	0,80	0,97	0,70	0,61	0,85	0,74
Plano de Investimentos	1,50	1,65	1,35	1,68	1,47	1,48	0,60	0,48	0,70	0,44	0,62	0,60
Demonstrações Financeiras	2,06	2,47	2,37	2,05	2,60	2,32	0,70	0,48	0,52	0,70	0,41	0,54
Receitas Líquidas	0,81	0,88	0,81	0,68	0,87	0,81	0,50	0,38	0,49	0,70	0,41	0,49
Custos e Despesas	1,63	1,88	1,69	1,47	2,00	1,71	0,50	0,26	0,43	0,61	0,00	0,41
Lucro Líquido	2,44	2,65	2,60	2,53	3,00	2,62	0,50	0,38	0,40	0,44	0,00	0,38
Retorno sobre o Patrim.Líquido	1,50	2,35	1,85	1,68	3,47	2,05	1,33	0,86	1,09	1,20	0,41	0,98
Fluxo de caixa	2,25	2,65	2,08	2,21	2,40	2,24	0,60	0,38	0,67	0,61	0,52	0,58
EVA	0,31	1,47	1,73	0,79	2,00	1,39	4,00	1,60	1,39	2,37	1,27	1,62
Valor de mercado	0,75	1,06	1,04	0,95	0,80	0,96	2,73	2,23	2,21	2,37	2,64	2,30

Centro de custo	0,69	1,00	0,81	0,79	0,87	0,82	0,70	0,00	0,49	0,53	0,41	0,46
Centro de resultado	0,50	0,71	0,92	1,05	0,80	0,84	1,79	1,40	1,09	0,97	1,27	1,18
Unidade de negócios	1,31	1,94	1,79	2,21	2,20	1,87	1,17	0,76	0,83	0,61	0,62	0,78
Grupo de produtos	0,56	0,82	0,67	0,58	0,47	0,64	0,91	0,48	0,70	0,88	1,11	0,76
Área de negócios	1,00	1,18	1,50	1,47	1,33	1,36	1,03	0,86	0,58	0,61	0,73	0,69
Mercado 0	,94	2,12	1,15	1,89	1,40	1,41	1,53	0,67	1,28	0,78	1,11	1,07
Cliente	1,25	2,12	1,54	1,89	1,60	1,65	1,53	0,97	1,28	1,08	1,27	1,20
Projetos	2,19	2,94	1,44	2,63	2,33	2,06	1,17	0,86	1,59	0,97	1,11	1,20
ERP totalmente implementado	0,56	1,06	1,21	1,11	1,00	1,06	2,15	1,40	1,23	1,35	1,46	1,36
ERP parcialmente implementado	1,00	0,35	0,65	0,74	0,53	0,66	1,03	2,23	1,45	1,35	1,72	1,44
Sistemas parcialmente integrados	0,31	0,47	0,25	0,37	0,33	0,32	1,53	1,09	1,75	1,35	1,46	1,47
Programa de Redução de desperdício	0,69	0,71	0,38	0,32	0,40	0,46	0,70	0,67	1,28	1,51	1,27	1,08
Custo Padrão	0,75	0,71	0,65	0,84	0,13	0,64	1,33	1,40	1,45	1,20	3,87	1,47
Custeio por absorção	0,38	0,71	0,44	0,37	0,47	0,46	1,33	0,67	1,13	1,35	1,11	1,08
ABC	0,19	0,12	0,17	0,05	0,20	0,15	2,15	2,82	2,21	4,36	2,07	2,38
Custeio direto	0,25	0,18	0,29	0,26	0,20	0,25	1,79	2,23	1,59	1,72	2,07	1,73
Custeio variável	0,13	0,18	0,13	0,26	0,13	0,16	2,73	2,23	2,56	1,72	2,64	2,30
Retorno sobre o Patrim. Líquido	0,38	0,76	0,56	0,68	0,93	0,63	1,33	0,57	0,90	0,70	0,28	0,77
EVA	0,00	0,47	0,65	0,53	1,07	0,57	0,00	1,86	1,45	1,72	0,97	1,59
MVA	0,19	0,53	0,40	0,47	0,40	0,40	4,00	2,23	2,56	2,37	2,64	2,55
BSC	0,00	0,47	0,62	1,26	0,53	0,61	0,00	2,82	2,37	1,51	2,64	2,38

Fonte: elaboração própria.

Depois de aplicar a seqüência ordinal no grupo de ELEMENTOS, os resultados permitiram a apuração dos vários agrupamentos demonstrados na Tabela 14. Diferentemente do que foi apresentado nas tabelas 4 a 11, nas quais a ênfase foi dada ao percentual de aderência, a Tabela 14 mostra os resultados dentro de cada agrupamento, tanto no que se refere à média quanto ao desvio-padrão de cada ELEMENTO considerado. Tais valores decorrem da escala ordinal construída a partir do critério explicitado no tópico “Variáveis de interesse na pesquisa”. Em cada agrupamento a análise focalizou os ELEMENTOS mais enfatizados.

**Agrupamento 1:** o perfil relativamente **mais distante** da abordagem conceitual.

Representa 13,4% do número total de entidades da amostra. Os ELEMENTOS enfatizados pelas entidades não têm o benefício de sinergia e consistência entre si:

1. *Sistema de custeio.* ABC obtendo praticamente o nível de agrupamento 4 que é o máximo de pontos possíveis.
2. *Planejamento estratégico.* Como parte do planejamento estratégico o componente **visão** obteve o mesmo nível de pontuação que obteve no agrupamento 5. Uma possível conclusão é ser aquela visão muito importante, mas não é suficiente se a entidade não tiver sistema de planejamento estruturado e formal.
3. *Orçamento e controle orçamentário.* Com exceção das receitas, em linha com a máxima pontuação, nenhum outro componente foi realçado.
4. *Relatórios gerenciais.* A menor indicação de implementação total de ERPs foi encontrada neste agrupamento, o que poderia justificar a ênfase menos acentuada em planejamento estratégico, orçamento e controle dada a dificuldade na gestão da base de dados. Esta poderia ser a razão crucial para o estado do grupo, devido ao fato de o sistema de informações ser o coração do modelo, conforme percepção prática.
5. *Programa de redução de desperdício.* É significativo devido à maioria das entidades da amostra vir do setor industrial.

6. *Sistema de gestão de valor*. Nenhuma organização usa EVA ou BSC e os outros indicadores têm baixas pontuações, indicando que a gestão de valor não é uma prioridade para este agrupamento.

**Agrupamento 2:** o perfil relativamente **distante** da abordagem conceitual.

Este grupo representou 14,3% da amostra total, não sendo forte em planejamento estratégico, mas sendo mais forte que o grupo anterior em alguns ELEMENTOS do orçamento e controle orçamentário. Com respeito ao sistema de informações, está claro que este agrupamento tem dois extremos: de um lado as entidades que implementaram totalmente um ERP e, do outro, aquelas que ainda não o fizeram, ainda trabalhando com um sistema não-integrado. Os ELEMENTOS enfatizados são:

1. *Sistema de custeio*. O uso de critérios de absorção é a ênfase deste grupo.
2. *Planejamento estratégico*. Nenhum elemento realçado para este componente.
3. *Orçamento e controle orçamentário*. Na perspectiva Orçamento, as **premissas** e o Plano de **produção, suprimento e estocagem** obtiveram os maiores pontos da amostra. O Plano de investimento e as demonstrações financeiras também são significativos. Tratando-se do controle nas empresas, **o fluxo de caixa** e o *market value added* são os focos principais do mercado, o que poderia indicar, no que se refere ao segundo componente, a expectativa de controle baseada em estruturas complexas de gerenciamento.
4. *Relatórios gerenciais*. ERP integrado, em comparação com outros agrupamentos, é razoavelmente alto acompanhado por enfoque de informações por área, por centro de custo, por produto (reportado por 100% das entidades deste agrupamento), por grupo de produto, por mercados, por cliente, e por projetos. Em resumo, informação detalhada e integrada está disponível neste grupo mais que em outros, mas não é usada para planejar e controlar.

5. *Programa de redução de desperdício*. Este agrupamento tem a mais significativa pontuação da amostra no que se refere a esse tipo de elemento.
6. *Sistema de gestão de valor*. O MVA foi o maior destaque deste agrupamento. Isto é consistente com as respostas que indicam valor de mercado como um assunto importante para controle orçamentário.

**Agrupamento 3:** perfil eqüidistante dos extremos.

Este agrupamento corresponde a 28,5% da amostra total:

1. *Sistema de custeio*. Custeio direto é enfatizado, tendo obtido a mais alta pontuação da amostra.
2. *Planejamento estratégico*. Nenhuma ênfase foi encontrada.
3. *Orçamento e controle orçamentário*. No orçamento é enfatizado o Plano de Marketing. Na perspectiva de controle orçamentário, o EVA obteve uma das mais altas pontuações da amostra.
4. *Relatórios gerenciais*. A área como foco de informação é realçada, sendo que o nível mais alto de ERPs implementados foi encontrado neste agrupamento.
5. *Programa de redução de desperdício*. Não tem uma pontuação significativa quando considerada a amostra.
6. *Sistema de gestão de valor*. Não foi encontrada pontuação significativa dentro da amostra total.

**Agrupamento 4:** perfil aderente à abordagem conceitual.

Este agrupamento recebe o número mais alto de entidades de amostra, ou seja, 31,2%.

1. *Sistema de custeio*. Pontuação média mais alta para custo-padrão, que é importante como um sinal de contabilidade gerencial mais desenvolvida. O método de custeio variável obtém o grau mais alto neste agrupamento.
2. *Planejamento estratégico*. Nenhuma ênfase especial.
3. *Orçamento e controle orçamentário*. Dentro da perspectiva do Orçamento, as pontuações mais altas estão ligadas aos Planos de Recursos Humanos, Produção, Suprimentos e Estocagem e Investimentos.

4. *Relatórios gerenciais*. Alguns destaques foram encontrados: informações por centro de resultado, por unidade de negócios, área e projeto.
5. *Programa de redução de desperdício*. Este agrupamento não tem pontuação significativa neste quesito, dentro da amostra.
6. *Sistema de gestão de valor*. O nível mais alto de uso do *Balanced Scorecard* foi encontrado neste agrupamento.

**Agrupamento 5: o perfil mais aderente à abordagem conceitual.**

No total representou 12,6% da amostra. Está claro que o que o distinguiu dos outros grupos foi a consistência, um foco forte, tanto em COMPONENTES estratégicos como táticos:

1. *Sistema de custeio*. O ABC foi o único componente enfatizado neste elemento, mas não é homogêneo no agrupamento. O custo-padrão teve a pontuação mais baixa de toda a amostra neste agrupamento. Uma possível explicação está relacionada à pequena quantidade de entidades do setor industrial.
2. *Planejamento estratégico*. Todos os COMPONENTES deste elemento receberam as mais altas pontuações de toda a amostra. Adicionalmente, quando considerado o desvio-padrão, fica claro que os COMPONENTES Objetivos de Longo Prazo e Planos de Longo Prazo constituem-se em pontos coincidentes, em 100% de casos, podendo indicar diferencial deste grupo.
3. *Orçamento e controle orçamentário*. Ao examinar orçamento, o componente Demonstrações Financeiras projetadas foi o único que recebeu a maior pontuação. Nos demais, apesar de estar próximo, não se destaca tanto. Isso pode indicar que, desenvolvendo o orçamento anual, a entidade tem ênfase com as projeções financeiras apenas, mas não se aplica na consistência dos seus Planos. Por outro lado, na perspectiva do controle orçamentário, com exceção do controle de fluxo de caixa, a pontuação não se destaca dos demais agrupamentos. Um exame do desvio-padrão revela que o controle de custos, despesas e lucro foram indicados por todas as entidades neste agrupamento como parte do foco, o que não apareceu de maneira homogênea nos demais agrupamentos.

4. *Relatórios gerenciais*. Uma característica deste agrupamento é ter informação das unidades de negócio, o que é consistente com o perfil devido ao fato de que este grupo só inclui as organizações de grande porte.
5. *Programa de redução de desperdício*. Não houve destaque deste componente.
6. *Sistema de gestão de valor*. O EVA e o retorno sobre o patrimônio líquido receberam as maiores notas de todos os agrupamentos analisados.

## 6 - CONCLUSÕES

Os agrupamentos de perfis da contabilidade gerencial são importantes para que se possa entender o *status quo* das organizações e tentar prever tendências ou oportunidades. A preocupação de Scapens (1994) apontada no início deste trabalho leva em conta a necessidade de entender o grau de aderência encontrada, bem como as causas da não aderência. Embora o estudo presente não faça qualquer tentativa para generalizar as conclusões, alguns comentários podem ser oferecidos:

- Pode ser entendido que a economia brasileira é composta de organizações que estão vivendo diferentes estágios da contabilidade gerencial, e que essas diferenças são significativas. O agrupamento 5 representa o perfil de relativa maior aderência à visão conceitual disponível no momento. No outro extremo, encontra-se aquele com menor aderência, no agrupamento 1. Isso não significa que o primeiro tenha todos os COMPONENTES e o último não. Significa que são agrupamentos que utilizam de maneiras e intensidades distintas os referidos COMPONENTES. Como consequência dessa percepção, os agentes podem identificar oportunidades de desenvolvimento, as empresas podem fazer comparações dentro dos seus setores e questionamentos sobre perdas de
- oportunidades podem ser feitos;  
Com relação ao agrupamento 5, dada a aderência das variáveis, está claro que é caracterizado por uma consistência forte entre as questões estratégicas e táticas. A consistência en-

tre planejar e controlar também é claramente presente neste agrupamento. O oposto pode ser achado no agrupamento 1, onde os ELEMENTOS enfatizados não são integrados ou relacionados de um modo sinérgico.

- Os agrupamentos indicam diferenças significativas dentro do “estado de arte” das entidades. O bloco intermediário (2, 3 e 4) tem semelhanças e diferenças que não se compensam e que devem ser estudadas com mais profundidade para permitir um entendimento mínimo das causas.
- A associação entre **porte** da entidade e o **agrupamento** com a maior aderência ao arcabouço conceitual foi observada neste trabalho. Na verdade, para a amostra considerada, essa é a única associação indiscutível. Esse é um aspecto a ser considerado em um processo de reflexão por parte dos pesquisadores, indicando que o desenvolvimento da contabilidade gerencial continua sendo preponderantemente absorvido pelas organizações de maior porte, sendo lenta e menos evidenciada a proliferação para as demais. Esse fenômeno não é apenas verificado no país, mas também relatado por vários pesquisadores (Scapens e Otley, por exemplo). De qualquer maneira, é importante saber quais os motivos da não utilização.
- Nenhuma associação entre setor econômico e agrupamento foi encontrada na análise, o que não foi uma surpresa para o pesquisador, dada a distribuição verificada.
- As variáveis analisadas podem ser segmentadas em tradicionais e as mais recentes, também denominadas mais avançadas. A análise das variáveis mostrou que as contribuições mais recentes são aquelas que têm menor aderência, ou seja, são as menos praticadas. Levando-se em conta que algumas são disponíveis já de longa data, num ambiente cada vez mais complexo em que a informação permite a redução da incerteza, seria de esperar uma maior aderência. Algumas delas são: custo-padrão (32% de aderência), EVA como parte do sistema de gestão de valor e como controle orçamentário (29 e 28% respectivamente), ABC (15% de aderência), BSC (15% de aderência) e MVA (13% de aderência).

Por se tratar de estudo com pretensão descritiva, respostas para questões ligadas às causas e conseqüências em termos de resultados econômicos não foram analisadas, tanto por fugirem do escopo como por se tratar de outra etapa do projeto que originou este artigo.

## REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, M. e LUTHER, R *An Empirical Investigation of the Evolution of Management Accounting Practice*. Working paper, October 2004.
- AMAT, J., CARMONA, S.; ROBERTS, H., *Context and change in management accounting systems: a Spanish case study*, *Management Accounting Research*, vol.5, p. 107-126, 1994.
- ANTHONY, R. N.; DEARDEN, J.; BEDFORD, N. *Management Control Systems*. Homewood: Irwin, 1984.
- ASK, U.; AX, C.; JONSSON, S. Cost management in Sweden: from modern to post-modern. In BHIRMANI, A. (ed) *Management Accounting: European Perspectives*. Oxford: Oxford University Press, p.199-217, 1996.
- BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organization and Society*, vol.28, p. 675-698, 2003.
- BAXTER, J., CHUA, W. F. Alternative management accounting research - Whence and Whither. *Accounting, Organizations and Society*. Oxford: Feb-Apr 2003. Vol.28, Iss 2,3; pg 97.
- BESCOS, P.L.; MENDOZA, C., 1995. ABC in France. *Management Accounting* (UK), p.33-41, April, 1995.
- BEUREN, I. M.; LONGARAY, A. A.; WILHELM, L. ; PORTON, R. A. B. Utilização de instrumentos de gestão: um comparativo entre empresas mundiais, brasileiras e catarinenses. *In: Congresso Internacional de Custos*, 2003, Punta Del Este/Uruguay, 2003. v. 1. p. 1-15.

- CHENHALL, R.H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a system approach. *Accounting, Organization and Society*, vol.23, no.3, p. 243-264, 1998.
- GARRISON, R. H., NOREEN, E. W., *Contabilidade gerencial*. 9a ed., Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- HAIR Jr., J. *et al. Multivariate data analysis*. 5th edition, Upper Saddle River: Prentice Hall, 1995.
- HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, Forthcoming, 2003.
- HENRY, G. *Practical sampling*. London: Sage, 1990.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1)*, March, 1998.
- MODELL, Sven. Goals versus institutions: the development of performance measurement in the Swedish university sector. *Management Accounting Research*, n. 14, 2003.
- OTLEY, D. *Accounting control and organizational behavior*. Oxford: CIMA, 1986.
- OTLEY, D. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Review*, vol.5, p.289-299, 1994.
- SAATY, T. *The analytic hierarch process*. RWS Publications, 1996.
- SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Review*, vol.5, p. 301-321, 1994.
- WIJewardena, H.; DE ZOYSA, A. A comparative analysis of management accounting practices in Australia and Japan: an empirical investigation. *The International Journal of Accounting*, vol.34, n.1, p.49-70, 1999.