

Tomada de decisão: um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais pelas empresas da grande João Pessoa (PB)

Decision making: a study on the use of managerial artifacts by companies in grether João Pessoa

Trabalho apresentado no XXI Congresso Brasileiro de Custos Natal, RN, Brasil, de 17 a 19 de novembro de 2014

RESUMO

Este trabalho identificou os artefatos gerenciais utilizados pelas companhias da Grande João Pessoa (PB). Foram analisadas 32 empresas da região metropolitana como amostra da pesquisa, sendo aplicados questionários destinados a identificar a utilização de artefatos gerenciais. Utilizou-se a estatística descritiva para apurar os resultados, bem como o teste de correlação de Spearman visando à validação dos dados. Desse modo, foi possível verificar que as empresas empregam artefatos gerenciais para o processo decisório. Ademais, os resultados se mostraram concernentes no que diz respeito aos artefatos utilizados e enfoques dos relatórios gerenciais, por apresentarem características dos 1º e 2º estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Os artefatos com maior destaque em utilização pelas empresas foram o orçamento e planejamento estratégico. Ainda foi possível, de acordo com os artefatos utilizados e enfoques dos relatórios gerenciais, classificar as empresas com características mais específicas do 1º e 2º estágio evolutivo, bem como classificar os artefatos utilizados pelas empresas em tradicionais e modernos. Nesse sentido, é importante mencionar que os relatórios gerenciais elaborados pelos contadores e gerentes contábeis concentram maior enfoque nos custos, controles financeiros e informações para controle e planejamento gerencial. Portanto, com base nas respostas dos responsáveis pelo setor contábil e gerencial, as empresas possuem influência dos artefatos gerenciais em relação ao alinhamento de suas estratégias, ou seja, os instrumentos da contabilidade gerencial são alinhados aos objetivos estratégicos para alcançarem as metas empresariais.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Artefatos gerenciais. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Tomada de decisão.

ABSTRACT:

This study identified the managerial artifacts used by the companies in Greater João Pessoa (PB). We analyzed 32 companies in the metropolitan area as the research sample and questionnaires were applied to identify the use of managerial artifacts. Descriptive statistics were used to determine the results as well as Spearman correlation test in order to validate the data. Thus, we found that companies employ managerial artifacts to the decision-making process. Moreover, the results were concerning with respect to those used artifacts and approaches of management reports, for showing characteristics of 1st and 2nd stages of evolution in management accounting. The most notable artifacts in use by companies were the budget and strategic planning. It was also possible, according to the artifacts used and approaches of management reports, to rank companies with more specific characteristics of the 1st and 2nd stage of evolution and classify artifacts used by companies in both traditional and modern. Therefore, it is important to mention that the management reports prepared by accountants and financial managers put greater focus on costs, financial controls and information for control and management planning. Therefore, based on the responses of those responsible for accounting and managerial sector, the companies have influence of managerial artifacts in relation to the alignment of their strategies, ie the instruments of management accounting are aligned with strategic objectives to achieve business goals.

Keywords: Managerial Accounting. Managerial Artifacts. Evolutionary Stages of Managerial Accounting. Decision taking.

Igor José Dantas Vasconcelos da Silva

Especialista em Gestão e Auditoria Pública pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba – IESP (2015). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba (2014). Contato: UFPB – Departamento de Contabilidade, Cidade Universitária, João Pessoa (PB), CEP 58051-900. E-mail: igorjdv@hotmail.com.

Wenner Glaucio Lopes Lucena

Doutorado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (2011) e Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (2004). Especialista em Controladoria pela Universidade Federal da Paraíba (2001). Graduado em Engenharia de Minas pela Universidade Federal da Paraíba (2001). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Paraíba (1998). Professor Adjunto II da Universidade Federal da Paraíba. Contato: UFPB – Departamento de Contabilidade, Cidade Universitária, João Pessoa (PB), CEP 58051-900. E-mail: wdlucena@yahoo.com.br.

1 INTRODUÇÃO

No ambiente competitivo de mercado as informações contábeis auxiliam os usuários a tomarem decisões. A contabilidade gerencial possibilita às empresas terem informações necessárias e relatórios concretos que sejam úteis para os gestores. Segundo Fernandes, Klann e Figueredo (2011), a contabilidade gerencial é utilizada como provedora de informação para a tomada de decisão.

A contabilidade é essencial para a sobrevivência financeira de uma entidade, pois fornece informações primordiais para o planejamento e avaliação de desempenho (STONE, 2011). Ela prioriza os *stakeholders*, ou seja, público-alvo que participa direta ou indiretamente da organização, visando o planejamento, direção, controle e avaliação de desempenho das atividades operacionais e estratégicas da empresa. De acordo com Soutes (2006), a contabilidade gerencial no Brasil segue em consonância com a definição do *Institute of Management Accountants*, a qual evidencia que a contabilidade gerencial se refere ao produto do processo de evolução por meio dos estágios evolutivos, no qual houve uma reconfiguração da atividade do contador gerencial, passando de fornecimento de informação para gerenciamento de recursos.

O objetivo da pesquisa é identificar quais são os artefatos gerenciais que as empresas da Grande João Pessoa (PB) utilizam para auxílio na tomada de decisão, de acordo com o *International Federation of Accountants* (IFAC) em seu documento *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1). Ademais, como objetivos específicos, propõe verificar se os artefatos gerenciais influenciam os objetivos empresariais do tipo visão e alinhamento de estratégias; identificar quais os artefatos gerenciais de cada estágio evolutivo são utilizados pelas empresas da Grande João Pessoa/PB; apresentar quais os principais enfoques dados aos artefatos gerenciais pelas empresas da Grande João Pessoa no processo de tomada de decisão; e descrever em qual grupo as empresas da região metropolitana se enquadram em relação aos artefatos gerenciais tradicionais ou modernos.

A contabilidade gerencial passou por grandes transformações, apresentando melhorias na administração da informação. Segundo Soutes (2006), a contabilidade gerencial é um produto do processo de produzir informações para os gestores de uma organização. Com a evolução da contabilidade gerencial, apresentada pelo IFAC (1998), surge a relevância de estudar os artefatos gerenciais, a atual conjuntura de mercado que propicia a utilização dessas ferramentas nas organizações e investigar se as empresas acompanham essas mudanças referentes aos estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Além disso, pouco se fala em questões estratégicas e gerenciais nas empresas da Grande João Pessoa (PB). Destarte, visto o pouco reconhecimento de estudos ligados à contabilidade gerencial na referida localização da pesquisa, torna-se importante absorver as perspectivas quanto à atividade da contabilidade gerencial e a utilização de ferramentas estratégicas pelas empresas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Atinente à literatura para embasamento da presente pesquisa, serão discutidas as principais características da contabilidade gerencial e aspectos que irão demonstrar os mais importantes fatos acerca da evolução da contabilidade no âmbito gerencial. Além do mais, serão abordadas as classificações e utilizações dos artefatos gerenciais, instrumentos esses relevantes para o fornecimento de informações gerenciais e alcance de objetivos.

2.1 Contabilidade Gerencial

A importância da utilização da contabilidade gerencial no suporte ao processo de gestão das organizações ultrapassa a vertente que orienta as práticas da contabilidade financeira (ALMEIDA; STARKE JÚNIOR e FREITAG, 2011).

De acordo com o pronunciamento *Statement of Financial Accounting Concepts 1* (SFAC 1), editado pelo *Financial Accounting Standards Board* – FASB, 1978, a contabilidade gerencial objetiva o fornecimento de informações e o suporte às atividades de planejar, executar e controlar vários níveis administrativos de uma empresa. Para Teixeira *et al.* (2013), o cotidiano das companhias é repleto de mudanças e desafios, assim são necessárias informações úteis e relevantes que atendam às necessidades empresariais de planejamento, controle e tomada de decisão, possibilitando ao gestor administrar bem o negócio.

As organizações enfrentam uma incerteza no ambiente de negócios com o aumento da concorrência no mercado. Como resultado, os recursos e processos organizacionais devem ser controlados para alcançar os objetivos organizacionais. Para conseguir isso, a contabilidade gerencial é importante, pois fornece informações para o processo de tomada de decisão (CULLEN e WANDERLEY, 2013). Soutes (2006) define contabilidade gerencial como parte integrante dos sistemas de controle gerencial, com o objetivo de fornecer informações financeiras e não financeiras para os gestores tomarem decisões e assegurar a utilização dos recursos de acordo com sua finalidade.

2.2 Evolução da Contabilidade Gerencial

Em março de 1998, o IFAC atualizou o trabalho originalmente publicado em 1989 sobre a contabilidade gerencial, por intermédio do seu documento IMAP 1, com o intuito de apresentar os objetivos, práticas, ferramentas e parâmetros da contabilidade gerencial. O quadro a seguir resume a evolução.

Quadro 1 – Estágios da Contabilidade Gerencial segundo o IMAP 1

Estágio	Período	Foco de atuação da contabilidade gerencial
Estágio 1	Antes de 1950	Foco na determinação de custos e controle financeiro, por meio do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos.
Estágio 2	De 1950 a 1965	Foco no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, por meio do uso de tecnologias, tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.
Estágio 3	De 1965 a 1985	Atenção na redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, por meio do uso da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos.
Estágio 4	De 1985 até hoje	Atenção na geração de valor por meio do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e para o acionista, e de inovação organizacional.

Fonte: Adaptado de IMAP 1 (1998)

De acordo com o IFAC (1998), os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial não são facilmente identificáveis em muitos países, pois não há uma definição clara dos artefatos utilizados, nem foco definido em nenhuma das fases reconhecíveis, sendo influenciados por fatores culturais, sociais e econômicos de cada país. No trabalho feito pelo IFAC (1998), não são enfatizadas as práticas de Contabilidade Gerencial utilizada em cada estágio. Assim, verifica-se a importância de apresentar a evolução dos diversos estágios da contabilidade gerencial, a qual mostra a modernização de instrumentos e práticas gerenciais desenvolvidas ao longo do tempo.

2.3 Classificação dos Artefatos da Contabilidade Gerencial

Os artefatos disponibilizados pela contabilidade gerencial orientam o desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais (ALMEIDA; STARKE JÚNIOR e FREITAG, 2011). Soutes (2006) define artefatos como atividades, ferramentas e instrumentos de gestão e produção, ou seja, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial.

Soutes (2006) divide as categorias dos artefatos gerenciais em tradicionais e modernos. Observando a classificação dos estágios feita pelo *International Management Accounting Practice* (IMAP 1), Soutes (2006) considera como artefatos tradicionais de contabilidade gerencial aqueles que atendam aos objetivos dos 1º e 2º estágios (da contabilidade propostos pelo *Institute of Management Accountants* (IMA) demonstrados no Quadro 1. Artefatos modernos são os que satisfazem os objetivos do 3º e 4º estágios evolutivos.

2.4 Utilização dos Artefatos da Contabilidade Gerencial

Uma adaptação feita por Soutes (2006) mostra alguns dos principais artefatos. No 1º estágio, com foco nos custos e controle financeiro: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão e Retorno sobre Investimento. No 2º estágio, informação para controle e planejamento: Preço de Transferência, Valor Presente, Orçamento, Descentralização. No 3º estágio, redução de perdas e de recursos: Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custeio Meta, *Benchmarking*, *Just in Time*, Kaizen, Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico, Gestão Baseada em Atividades (ABM). E no 4º estágio, com foco na criação de valor com o uso efetivo dos recursos: *Economic Value Added* (EVA), Gestão Econômica (GECON), Simulação, *Balanced Scorecard* e Gestão Baseada em Valor (VBM). A pesquisa promovida por Soutes (2006), assim como as publicações realizadas pelo IFAC (1998) em seu documento IMAP 1, serão utilizadas como base para as explicações e classificações dos artefatos gerenciais.

A apresentação dos artefatos gerenciais compreendidos nos estágios evolutivos identificados por Soutes (2006) mostra que a utilização desse instrumental se adequa às necessidades informacionais das organizações. Portanto, com o desenvolvimento vivenciado no mundo empresarial, demonstra-se uma evolução das necessidades de informações dos gestores e, como resultado, uma evolução da própria contabilidade gerencial.

3 METODOLOGIA

De acordo com Gil (2006), método científico é um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicas adotadas para atingir o conhecimento. A metodologia utilizada, quanto aos procedimentos, foi a pesquisa bibliográfica, pois foram adotadas fontes secundárias como livros, artigos, revistas científicas e periódicos para a complementação do raciocínio e explicações do fato.

Quanto aos objetivos, o estudo é do tipo levantamento ou *survey*, ou seja, quando a pesquisa envolve o questionamento direto das pessoas cujo comportamento deseja conhecer (MARCONI e LAKATOS, 2003). Para o levantamento de dados, Marconi e Lakatos (2003) afirmam que o procedimento de contato direto é feito com pessoas que tenham conhecimento sobre os dados e informações úteis aos pesquisados. Foram aplicados questionários para os responsáveis pela contabilidade gerencial das empresas. Pode ser classificada também como empírica, ou seja, uma pesquisa dedicada ao tratamento do fato real (DEMO, 2000).

Devido à necessidade de minimização de custos da pesquisa, o questionário foi feito e enviado para os respondentes por meio do *Google Drive*. O questionário foi estruturado em três blocos: o primeiro, destinado à identificação de informações do entrevistado; o segundo bloco, dirigido à identificação de informações da empresa; e o terceiro, que teve por função saber informações sobre o propósito da pesquisa, identificar a realidade das empresas quanto à utilização dos artefatos gerenciais. As assertivas do questionário são constituídas por questões de Escala Likert de cinco pontos, variando entre total desacordo (1) e concordo plenamente (5), bem como de múltipla escolha. Ademais, antes de seu envio à população investigada, o questionário foi pré-testado e validado por alunos do curso de ciências contábeis e professores do curso de ciências contábeis e administração, para dirimir quaisquer dúvidas quanto aos questionamentos apresentados. O questionário foi criado a partir da vasta literatura que trata do assunto em epígrafe.

Para Colauto e Beuren (2006), a população é a totalidade de elementos distintos que possuem certas características definidas para determinado estudo. A amostragem não probabilística é muitas vezes a opção para algum estudo devido à sua simplicidade, ou seja, não é possível ter uma amostra tão definida para obter amostras probabilísticas. As técnicas de amostragem não probabilísticas são utilizadas quando se conhece a probabilidade de um elemento da população a ser escolhido para participar da amostra.

A população deste estudo compreende uma quantidade de 1.000 empresas dos setores industriais, de comércio, serviços, construção civil e instituições financeiras, localizadas na grande João Pessoa/PB, das quais foram disponibilizadas informações via CD, pela Federação das Indústrias do Estado da Paraíba (FIEP). As empresas foram escolhidas de forma não probabilística, o que conforme Vergara (2000) é um procedimento estatístico que seleciona elementos pela facilidade de acesso. O CD disponibilizado pela FIEP contém nomes das empresas, endereços, telefones e e-mails para contato dos responsáveis pela contabilidade e contabilidade gerencial. A amostra da pesquisa compreende 32 companhias, sendo seis empresas do setor industrial, uma instituição financeira, oito empresas do setor de construção civil, doze comerciais e cinco de serviços, sendo os questionários respondidos pelos respectivos responsáveis pela contabilidade e contabilidade gerencial. A amostra da pesquisa foi definida de acordo com a quantidade de empresas que aceitaram responder os referidos questionários, tendo em vista os vários setores aos quais pertencem.

As coletas dos dados foram feitas em um período de quatro meses, partindo do envio dos questionários até o período de análise. Os resultados da aplicação dos questionários são analisados de forma qualitativa e quantitativa, por utilização de métodos de estatística descritiva, levantando uma média das respostas obtidas, com o objetivo de analisar os dados, tabelas e gráficos extraídos dos resultados, explicando os fatores que determinaram os resultados encontrados. Este estudo contou com o auxílio de ferramentas estatísticas que buscaram aumentar a robustez da análise dos dados. Assim, além da análise descritiva, foi utilizado o coeficiente de correlação de *Spearman*. As empresas filtradas para envio dos questionários foram remetidas a uma consulta por meio do *site* da Receita Federal para verificar se estão ativas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

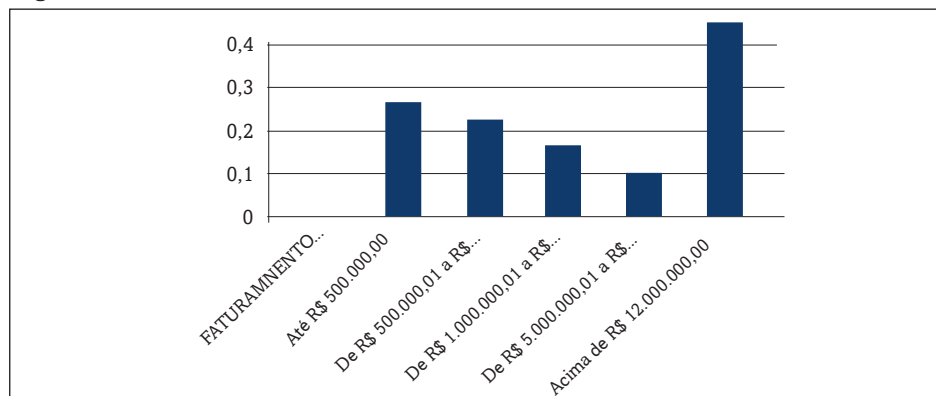
Preliminarmente, foram efetuadas indagações a respeito de informações do respondente. Diante dos dados coletados, pode-se afirmar que o perfil dos respondentes corresponde a um grupo de 59,38% do gênero masculino e 40,62% do gênero feminino. Em relação à idade, 21,88% têm idades entre 21 e 25 anos; 15,62%, de 26 a 30 anos; 28,13%, de 31 a 40 anos; e 34,38%, acima de 40 anos.

Quanto ao grau de instrução do responsável pela contabilidade gerencial, 3,12% dos respondentes informaram que possuem o superior incompleto, 56,25% têm graduação e 40,62% dos respondentes fizeram especialização.

Também foi verificada a existência de um responsável pela área da contabilidade gerencial, 90,62% apontam a existência de profissionais que tratam das informações gerenciais e 9,38% não possuem responsáveis pela contabilidade gerencial. Os resultados assemelham-se aos encontrados por Soutes (2006), indicando que as empresas respondentes afirmaram concordar em ter um responsável específico pelas informações contábeis e gerenciais.

Quanto ao faturamento bruto anual das empresas, observa-se a predominância de empresas com o faturamento acima de R\$ 12.000.000,00 (40,62%), seguidas daquelas com faturamento bruto anual de até R\$ 500.000,00 (21,88%), conforme gráfico a seguir:

Figura 1 – Faturamento bruto anual



Fonte: Dados da pesquisa

Nesse sentido, é possível verificar informações importantes sobre o perfil dos respondentes e características das empresas em estudo, para definir observações quanto à atividade dos profissionais nas empresas e características referentes ao porte econômico e financeiro.

4.1 Papel atual da contabilidade gerencial

A distribuição de respostas relativas ao papel da contabilidade gerencial, ou seja, sua percepção e entendimento para cada respondente é apresentada na Tabela 1:

Tabela 1 – Papel atual da contabilidade gerencial

Itens	Focalizar o uso dos recursos e criação de valor	Atividade necessária para alcançar objetivos	Operar em contextos competitivos	Atividade de gerência para planejamento e controle
Total Desacordo	3,12%	0,00%	3,12%	0,00%
Desacordo Parcial	0,00%	0,00%	6,25%	6,25%
Neutro	3,13%	15,62%	3,13%	6,25%
Concordo Parcialmente	43,75%	25,00%	40,63%	37,50%
Concordo Plenamente	50,00%	59,38%	46,88%	50,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Indagados sobre o papel atual da contabilidade, em sua grande maioria, em um grau de concordância e discordância utilizado pela Escala Likert, ocorreu uma média de 50% dos respondentes concordando com quatro objetivos apresentados pela contabilidade gerencial. Caso análogo pode ser obtido na pesquisa de Beuren e Erfuth (2010) em relação aos objetivos da contabilidade gerencial, respondidos pelos 17 entrevistados, apresentaram médias de 4,1 a 4,6 referentes ao papel atual da contabilidade.

4.2 Áreas da contabilidade gerencial que necessitam de desenvolvimento

De acordo com a Tabela 2, é possível verificar, segundo os respondentes, as áreas da contabilidade gerencial que necessitam desenvolvimento para a sua sobrevivência no futuro.

Tabela 2 – Áreas da contabilidade gerencial que necessitam se desenvolver para sobreviver no futuro

Escala Likert / Área da contabilidade	Controles e indicadores financeiros	Controladoria e previsão para o futuro	Geração de valor pelo uso efetivo dos recursos produtivos	Implantação e viabilidade de estratégias
Total Desacordo	3,12%	6,25%	6,25%	6,25%
Desacordo Parcial	3,13%	0,00%	3,12%	3,13%
Neutro	15,62%	6,25%	12,50%	3,12%
Concordo Parcialmente	40,63%	28,12%	40,63%	25,00%
Concordo Plenamente	37,50%	59,38%	37,50%	62,50%

Fonte: Dados da pesquisa.

Entre as assertivas mais respondidas pelas empresas, a implantação e viabilidade de estratégias, seguida de controladoria e previsão para o futuro, foram as mais destacadas. Com intuito de mensurar a importância dessas características, é possível perceber o grau de necessidade nos dois aspectos mencionados para a contabilidade gerencial, como ferramenta para implantação de estratégias e tomada de decisões necessárias para a previsão do futuro. Em contraste, caso

análogo foi verificado na pesquisa realizada por Beuren e Erfurth (2010), os quais observam, como resultado relevante, uma tendência de objetivos específicos da contabilidade gerencial no futuro, apresentando melhores respostas no quesito de controladoria e previsão para o futuro como característica fundamental.

4.3 Artefatos gerenciais utilizados pelas empresas

No bloco de questões sobre as práticas contábeis gerenciais mais utilizadas, os respondentes deveriam escolher as opções de artefatos gerenciais fornecidos, tendo sido disponibilizados 21. As escolhas desses artefatos consideraram estudos anteriores de Soutes (2006) e Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011). Os resultados obtidos são apresentados na Tabela 3:

Tabela 3 – Uso dos artefatos gerenciais

Artefatos	Utiliza	Não utiliza
Custeio Variável	6	26
Retorno sobre Investimento	15	17
Custeio Padrão (Standard)	3	29
Custeio por Absorção	2	30
Preço de Transferência	2	30
Valor Presente	8	24
Orçamento	26	6
Descentralização	3	29
Planejamento Estratégico	25	7
Custeio por Atividade (ABC)	6	26
<i>Benchmarking</i>	5	27
Custeio Meta	2	30
Gestão Baseada em Atividades	5	27
<i>Just in Time</i>	1	31
<i>Kaizen</i>	0	32
Gestão Baseada em Valor	5	27
Simulação	9	23
<i>Balanced Scorecard</i>	3	29
<i>EVA (Economic Value Added)</i>	0	32
Teoria das Restrições	1	31
Gestão Econômica (GECON)	4	28

Fonte: Dados da pesquisa.

O orçamento destaca-se como artefato mais utilizado, sendo empregado por 26 empresas entrevistadas, o que corrobora os estudos de Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2010), relativamente ao emprego do orçamento como instrumento de tomada de decisão, confirmando que a maioria das empresas concorda totalmente com o uso deste instrumento gerencial. Em pesquisa de Beuren e Macohon (2010), listando 15 companhias do polo moveleiro do interior de Santa Catarina, confirma-se que muitas empresas do estudo mencionado utilizam o orçamento para a tomada de decisão.

Em seguida, tem-se o planejamento estratégico, utilizado por 25 das empresas respondentes, podendo ser justificado pelo alto orçamento bruto anual de muitas delas. Também, conforme pesquisa de Beuren e Macohon (2010), o planejamento estratégico é uma ferramenta usualmente utilizada pelas empresas daquele estudo.

Quanto ao retorno sobre o investimento, artefato utilizado por 15 empresas respondentes deste estudo é um instrumento com grande utilização para cálculo do retorno do investimento inicial. Em consonância com pesquisa de Oyadomari *et al* (2008), o retorno sobre o investimento teve uma participação bastante significativa no que concerne às práticas contábeis gerenciais mais utilizadas das 27 empresas respondentes da respectiva pesquisa. Conciliando com o estudo de Beuren e Macohon (2010), a maioria dos respondentes afirmou que este tipo de artefato é constantemente utilizado pelos gestores das empresas.

Nenhuma companhia consolidou nos questionários o uso dos artefatos *Economic Value Added* (EVA) e *Kaizen*. Em estudo, Soutes (2006) confirma a baixa utilização do instrumento *kaizen*, levantada pelas empresas como discordância total em relação a sua adoção. Para Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2010), grande parte das empresas não utiliza o *Kaizen*. Não obstante, pesquisas de (Beuren; Erfuth, 2010; Oyadomari *et al* 2008) relatam resultados ínfimos em relação ao EVA e *kaizen* para utilização destes artefatos no futuro e utilizados pelas empresas, respectivamente.

4.3.1 Classificação dos artefatos tradicionais e modernos utilizados pelas empresas

Sendo assim, conforme análise anterior, é possível identificar e classificar os artefatos gerenciais em tradicionais e modernos de acordo com Soutes (2006).

Pela classificação dos estágios evolutivos feita pelo *International Management Accounting Practice* (IMAP 1), Soutes (2006) considera como artefatos tradicionais aqueles que atendem aos objetivos dos 1º e 2º estágios da contabilidade gerencial, bem como os modernos, atendendo aos 3º e 4º estágios evolutivos, propostos pelo *Institute of Management Accountants* (IMA). O orçamento, representado como artefato tradicional, evidencia que 26 empresas utilizam esta ferramenta gerencial, enquanto o planejamento estratégico, retratado como artefato moderno, conforme resultado, 25 empresas da amostra do estudo utilizam esse instrumento para a tomada de decisão. O retorno sobre o investimento, classificado como artefato tradicional, resultou em 15 empresas como usuárias desta ferramenta. Outrossim, destaca-se que as companhias analisadas estão inseridas na classificação do 1º e 2º estágio evolutivo da contabilidade gerencial.

4.4 Utilização dos artefatos gerenciais para os objetivos empresariais

Após a análise da utilização dos artefatos adotados pelas empresas, foi perguntado aos entrevistados se os instrumentos da contabilidade gerencial atendem aos objetivos empresariais. Destarte, evidencia-se por meio da tabela a seguir que 62,50% dos respondentes concordam parcialmente em ter seus objetivos atendidos pela utilização efetiva dos artefatos gerenciais.

Tabela 4 – Artefatos utilizados pelas empresas que atendem aos objetivos empresariais

Itens	Artefatos utilizados pela empresas que atendem aos objetivos empresariais
Total Desacordo	3,12%
Desacordo Parcial	6,25%
Neutro	6,25%
Concordo Parcialmente	62,50%
Concordo Plenamente	21,88%

Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Nesse sentido, os resultados obtidos no que se refere ao atendimento dos objetivos das empresas serem influenciados pelo uso de artefatos gerenciais mostram que os gestores das empresas se preocupam com as mensurações das informações que os artefatos gerenciais fornecem devido a sua utilização.

4.5 Benefícios Gerados

Preliminarmente, foi perguntado aos entrevistados se os artefatos utilizados pelas empresas as beneficiariam em aspectos ligados à controladoria e contabilidade gerencial. No tocante à utilização dos artefatos em reflexo na melhoria dos processos internos da entidade, 50% concordaram plenamente com o alinhamento dos instrumentos gerenciais relacionados aos processos internos. O resultado, ora encontrado, para suporte na elaboração de relatórios gerenciais, coincide com o da variável mencionada anteriormente, conforme Tabela 5.

Tabela 5 – Benefícios gerados pela utilização dos artefatos gerenciais

Itens	Melhora nos processos internos	Suporte para elaboração de relatórios gerenciais	Controle e gerenciamento de custos	Apoio à tomada de decisão e criação de valor
Total Desacordo	6,25%	3,12%	3,12%	3,12%
Desacordo Parcial	3,13%	0,00%	3,13%	0,00%
Neutro	3,13%	3,13%	3,13%	3,13%
Concordo Parcialmente	40,62%	21,88%	40,62%	34,38%
Concordo Plenamente	37,50%	40,63%	37,50%	28,13%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Nas questões relacionadas ao controle e gerenciamento de custos, muitas empresas responderam que concordam parcialmente e totalmente. Assim como o objetivo de apoio à tomada de decisões estratégicas e criação de valor para os usuários, 50% concordaram parcialmente e totalmente. Quanto à criação de valor para os usuários, presume-se, de acordo com os dados analisados, que a baixa utilização de artefatos que propiciam a criação de valor tem um reflexo nesse aspecto, tais como, Economic Value Added (EVA), Gestão Econômica (GECON), Simulação, Balanced Scorecard e Gestão Baseada em Valor (VBM). É possível verificar resultados semelhantes na pesquisa de Beuren e Macohon (2010), mostrando que os vários métodos utilizados para criação de valor são poucos utilizados pelas empresas.

4.6 Utilização de relatórios gerenciais e objetivos estratégicos alinhados aos artefatos gerenciais

De acordo com a Tabela 6, verifica-se que 26 empresas possuem objetivos alinhados aos artefatos gerenciais e 28 utilizam os relatórios gerenciais estratégicos para a tomada de decisão. Em pesquisa realizada por Oyadomari *et al.* (2008), o apoio dos gerentes é fato importante para o processo de implementação de técnicas gerenciais.

Tabela 6 – Alinhamento de artefatos e utilização de relatórios gerenciais

Respostas / Variáveis	Objetivos alinhados aos artefatos gerenciais	Utilização de relatórios gerenciais para a tomada de decisão
Sim	26	28
Não	6	4

Fonte: Dados da Pesquisa

Nessa senda, conforme entendimento de Oyadomari *et al.* (2008), bem como dos entrevistados, a atuação do contador ou gerente na área possibilita às empresas alinharem seus objetivos aos artefatos gerenciais, assim como fornecer relatórios para fins de tomada de decisão. Ainda, conforme estudo de Beuren e Macohon (2010), as empresas possuem softwares para simulações de resultados devido ao alinhamento de artefatos aos objetivos e promovem elaborações de planilhas e relatórios para a tomada de decisão. Portanto, é importante que os objetivos empresariais estejam alinhados aos artefatos gerenciais e estratégicos, com o objetivo de mensurar as informações para utilizá-las nos relatórios para a tomada de decisão.

4.7 Características dos relatórios gerenciais

Nos questionários foi perguntado aos contadores gerenciais das empresas quais seriam as principais características e maior foco de seus relatórios elaborados para os gestores das empresas. A tabela abaixo mostra os resultados acerca dos objetivos dos relatórios gerenciais nas empresas entrevistadas.

Tabela 7 – Característica e Objetivos dos relatórios gerenciais

Itens	Foco nos custos e controle financeiro	Informações para controle e planejamento gerencial	Redução de perdas no processo produtivo	Criação de valor para os usuários
Total Desacordo	3,12%	3,12%	3,13%	3,13%
Desacordo Parcial	0,00%	0,00%	3,12%	3,12%
Neutro	3,13%	15,62%	18,75%	9,38%
Concordo Parcialmente	28,13%	18,75%	12,50%	34,38%
Concordo Plenamente	37,50%	37,50%	28,13%	12,50%

Fonte: Dados da pesquisa

Com o intuito de mensurar as características e enfoques dos relatórios para os gestores tomarem as devidas decisões, foram analisadas as características de cada estágio evolutivo em ordem cronológica. Nesse sentido, visando promover uma classificação das empresas com base nos relatórios emanados dessas entidades participantes da pesquisa, é verificável que muitas empresas ainda possuem características do 1º estágio evolutivo (56,25%) – Foco nos custos e controle financeiro – e do 2º estágio evolutivo (53,13%) – Informações para controle e planejamento gerencial. Levando-se em consideração a concordância plena das variáveis comentadas.

4.8 Técnica estatística dos dados

4.8.1 Áreas da contabilidade gerencial para sobrevivência

Para identificar as correspondências existentes entre as variáveis, foi utilizada a correlação de *Spearman*. Conforme Tabela 8, o teste estatístico se mostrou significativo no nível de 1%, havendo correlação entre as empresas que se preocupam com a controladoria e previsão para o futuro e controles e indicadores financeiros, ou seja, ambos necessários para estudo e desenvolvimento. O teste também se mostrou significativo no nível de 5%, demonstrando correlação entre as variáveis de controles e indicadores financeiros com uso efetivo dos recursos produtivos para a geração de valor aos usuários. Confirmando novamente a preocupação dos controles e indicadores financeiros, ou seja, ambos necessários para estudo e desenvolvimento.

Tabela 8 – Teste de Correlação entre as áreas da contabilidade gerencial que necessitam ser desenvolvidas

Variáveis		Controles e indicadores financeiros	Controladoria e previsão para o futuro	Geração de valor e recurso	Implantação e viabilidade de estratégias
Controles e indicadores financeiros	Coeficiente de Correlação	1	0,529**	0,402*	0,479**
	Sig.	.	0,002	0,023	0,006
	N	32	32	32	32
Controladoria e previsão para o futuro	Coeficiente de Correlação	0,529**	1	0,291	0,244
	Sig.	0,002	.	0,107	0,179
	N	32	32	32	32
Geração de valor e recurso	Coeficiente de Correlação	0,402*	0,291	1	0,529**
	Sig.	0,023	0,107	.	0,002
	N	32	32	32	32
Implantação e viabilidade de estratégias	Coeficiente de Correlação	0,479**	0,244	0,529**	1
	Sig.	0,006	0,179	0,002	.
	N	32	32	32	32

** Correlação é significativa ao nível de 0,01

* Correlação é significativa ao nível de 0,05

Fonte: Dados da pesquisa

Identifica-se a necessidade de informações que sustentem a tomada de decisões mais propícias aos objetivos das empresas. Os controles e indicadores financeiros são mecanismos que geram possibilidades de comparação entre resultados de outros períodos. Assim, as empresas necessitam de indicadores financeiros mais eficazes para auxiliarem os objetivos dos gestores.

4.8.2 Correlação entre benefícios gerados pelos artefatos gerenciais

Outras variáveis que apresentaram correlação, conforme a Tabela 9, foram relacionadas aos benefícios gerados às empresas respondentes pela utilização de artefatos gerenciais. O teste se mostrou significativo no nível de 5%, quanto ao suporte para elaboração de relatórios gerenciais e apoio à tomada de decisão. A um nível de significância de 1%, novamente o suporte para elaborar os relatórios gerenciais relacionou-se com melhorias nos processos internos, bem como ocorreu correlação entre controle dos custos e melhoria nos processos internos com apoio para a tomada de decisão, havendo assim, relação entre essas variáveis devido à necessidade dessas informações para os gestores tomarem as decisões mais propícias para as necessidades das entidades.

Tabela 9 – Correlação entre benefícios gerados pela utilização de artefatos gerenciais

Variáveis		Melhoria nos processos internos	Suporte gerencial	Controle gerencial de custos	Apoio à tomada de decisão
Melhoria nos processos internos	Coefficiente de Correlação	1	0,507**	0,506**	0,676**
	Sig.	.	0,003	0,003	0
	N	32	32	32	32
Suporte gerencial	Coefficiente de Correlação	0,507**	1	0,508**	0,382*
	Sig.	0,003	.	0,003	0,031
	N	32	32	32	32
Controle gerencial de custos	Coefficiente de Correlação	0,506**	0,508**	1	0,559**
	Sig.	0,003	0,003	.	0,001
	N	32	32	32	32
Apoio à tomada de decisão	Coefficiente de Correlação	0,676**	0,382*	0,559**	1
	Sig.	0	0,031	0,001	.
	N	32	32	32	32

** Correlação é significativa ao nível de 0,01

* Correlação é significativa ao nível de 0,05

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados que apresentam correlação decorrem, provavelmente, do fato de tais empresas pesquisadas, em sua maioria, demonstrarem que utilizam artefatos gerenciais e se preocuparem com as informações de controles de custos e padronizações dos processos internos presentes nos relatórios gerenciais.

4.8.3 Objetivos dos relatórios gerenciais

Quanto aos objetivos e enfoques dos relatórios gerenciais elaborados pelos responsáveis dos setores específicos, conforme resultado das respostas das empresas na Tabela 10, ocorreu significância entre relatórios com objetivos na informação para planejamento e relatórios com determinação dos custos e controles financeiros, bem como a utilização de relatórios para redução de perdas no processo produtivo. Os resultados que possuem maior significância nos relatórios para planejamento estratégico, conforme Tabela 10, são propensos a determinar maior importância aos custos e às reduções de perdas. Relatórios gerenciais para a criação de valor para os usuários e relatórios com enfoques na redução de perdas também apresentaram significância, evidenciando que essas variáveis possuem correlação no grau de importância de utilização nos relatórios das empresas respondentes.

Tabela 10 – Enfoque dos relatórios gerenciais

Variáveis		Relatório gerencial de custos	Relatório gerencial para informações e planejamento	Relatório gerencial para redução de perdas	Relatório gerencial para criação de valor
Relatório gerencial de custos	Coefficiente de Correlação	1	0,724**	0,219	0,214
	Sig.	.	0	0,227	0,24
	N	32	32	32	32
Relatório gerencial para informações e planejamento	Coefficiente de Correlação	0,724**	1	0,519**	0,215
	Sig.	0	.	0,002	0,238
	N	32	32	32	32
Relatório gerencial para redução de perdas	Coefficiente de Correlação	0,219	,519**	1	0,446*
	Sig.	0,227	0,002	.	0,011
	N	32	32	32	32
Relatório gerencial para criação de valor	Coefficiente de Correlação	0,214	0,215	0,446*	1
	Sig.	0,24	0,238	0,011	.
	N	32	32	32	32

** Correlação é significativa ao nível de 0,01

* Correlação é significativa ao nível de 0,05

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados decorrem da grande preocupação das empresas, de acordo com os resultados apresentados, terem vistas ao planejamento estratégico como um dos artefatos mais utilizados, dando ênfase em seus relatórios gerenciais ao controle dos custos e à redução de perdas do processo produtivo, como fatores importantes para o processo decisório.

4.8.4 Papel atual da contabilidade gerencial de acordo com os entrevistados

Em relação ao papel atual da contabilidade nas empresas em que os entrevistados trabalham, ocorreu significância em contextos competitivos e alcance de objetivos, o que é explicado pela notoriedade de as empresas almejam seus objetivos em um ambiente competitivo de mercado.

Tabela 11 – Papel atual da contabilidade gerencial

Variáveis		Criação de valor	Alcançar objetivos	Contexto competitivo	Planejamento e controle
Criação de valor	Coeficiente de Correlação	1	0,138	0,302	0,204
	Sig.	.	0,453	0,093	0,262
	N	32	32	32	32
Alcançar objetivos	Coeficiente de Correlação	0,138	1	0,570**	0,416*
	Sig.	0,453	.	0,001	0,018
	N	32	32	32	32
Contexto competitivo	Coeficiente de Correlação	0,302	0,570**	1	0,428*
	Sig.	0,093	0,001	.	0,014
	N	32	32	32	32
Planejamento e controle	Coeficiente de Correlação	0,204	0,416*	0,428*	1
	Sig.	0,262	0,018	0,014	.
	N	32	32	32	32

** Correlação é significativa ao nível de 0,01

* Correlação é significativa ao nível de 0,05

Fonte: Dados da pesquisa

Além do mais, o teste apresentou correlação entre planejamento e controle, com alcance de objetivos em contextos competitivos, confirmando a intenção das empresas em uma economia de mercado, conforme é possível verificar na Tabela 11.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho foi identificar quais os artefatos gerenciais que as empresas da Grande João Pessoa (PB) utilizam para auxílio na tomada de decisão.

De acordo com os resultados da pesquisa, orçamento e planejamento estratégico são os artefatos mais utilizados pelas empresas, bem como o retorno sobre o investimento, que também apresentou uma quantidade significativa em relação ao total das companhias pesquisadas.

Cabe destacar o *Economic Value Added* e o *Kaizen*, por não serem utilizados por nenhuma das 32 empresas respondentes. Apesar da grande quantidade de artefatos modernos se sobrepor aos tradicionais, foi possível verificar que as entidades da grande João Pessoa/PB possuem uma significativa concentração de utilização nos artefatos classificados como tradicionais.

Também foi possível, de acordo com os resultados da utilização dos artefatos gerenciais, classificar em qual estágio evolutivo a contabilidade gerencial das empresas está inserida. Destarte, conforme resultados apresentados, há maior utilização de artefatos tradicionais, dessa forma ficou demonstrado na pesquisa que as empresas possuem maiores características, quanto aos artefatos utilizados, do 1º e 2º estágio evolutivo da contabilidade gerencial, conforme determinado pelo IFAC (1998).

Nesse sentido, é importante mencionar que no resultado obtido pelos relatórios gerenciais elaborados pelos contadores gerenciais e gerentes contábeis também foram verificados maiores enfoques nos custos, controles financeiros e informações para controle e planejamento gerencial. Assim, tais características são classificadas no 1º e 2º estágios evolutivos da contabilidade gerencial, respectivamente. Ademais, com base nas respostas dos responsáveis pelo setor con-

tável e gerencial, as empresas possuem influência dos artefatos gerenciais em relação ao alinhamento de suas estratégias, ou seja, os objetivos estratégicos são alinhados aos instrumentos da contabilidade gerencial para alcançarem suas metas.

Portanto, pode-se concluir que as empresas utilizam os instrumentos disponibilizados pela contabilidade gerencial para tomarem decisões estratégicas, demonstrando, assim, a importância da prática no âmbito empresarial para alcance de informações importantes para planejamento de maximizações de lucros e minimizações de custos.

Em relação às limitações da pesquisa, ocorreu grande dificuldade para a coleta de informações necessárias ao seu objetivo.

Quanto às sugestões de futuras pesquisas, devido às características mais propícias e relevantes para a contabilidade gerencial nas empresas de setores industriais, torna-se viável o estudo de utilização de artefatos gerenciais somente nesse setor, devido à constatação de que estas empresas apresentam maiores destaques e relevâncias para os instrumentos gerenciais e de custos que viabilizam o planejamento de gestão empresarial.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Lauro Brito; STARKE JUNIOR, Paulo César; FREITAG, Viviane Costa. Um Ensaio sobre as forças que modelam a dinâmica da Contabilidade Gerencial em empresas prestadoras de serviços. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)* v. 5, n. 3, pp. 117-140, set./dez. 2011.
- BEUREN, Ilse Maria; ERFURTH, Alfredo Ernesto. Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro realizada no Brasil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v. 13, n.1, p. 44-58, jan./abr. 2010.
- BEUREN, Ilse Maria; MACOHON, Edson Roberto. *Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial do IFAC Predominantes no Polo Moveleiro de São Bento do Sul/SC*. VI ENCONTRO DE ESTUDOS SOBRE EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS. Recife (PE) 14 a 16 abr. 2010.
- COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretações dos dados, In: Bereun, I. M. (Org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2006.
- CULLEN, John; WANDERLEY, Claudio. Management accounting change: a review. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos* 10(4):294-307, outubro/dezembro 2013.
- DEMO, Pedro. *Metodologia do conhecimento científico*. São Paulo: Atlas, 2000.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). *Statements of Financial Accounting Concepts n.º. 1*. 1978. Disponível em: <<http://www.fasb.org>>. Acesso em: 28 maio 2014.
- FERNANDES, Francisco Carlos; KLANN, Roberto Carlos; FIGUEREDO, Marcelo Salmeron. A Utilidade da Informação Contábil para a Tomada de Decisões: uma pesquisa com gestores alunos. *Contabilidade Vista & Revista*, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 22, n. 3, pp. 99-126, jul./set. 2011.
- GIL, Antônio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- GUERREIRO, Reinaldo; CORNACHIONE JÚNIOR, 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? *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, v. 22, n. 55, pp. 88-113, jan./fev./mar./abr. 2011.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). (1998). *International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1)*.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Fundamentos de Metodologia Científica*. 5 ed. São Paulo: Atlas 2003.
- OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu; CARDOSO, Ricardo Lopes; NETO, Octávio Ribeiro de Mendonça; DE LIMA, Mariana Ponciano. Fatores que Influenciam a Adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a Ótica da Teoria Institucional. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP*, v. 2, n. 2, p. 55 - 70 jan./abr. 2008.
- SOUTES, Dione O. *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*, 2006. 116 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo (SP).
- STONE, G. Let's talk adapting accountants' communications to small business managers' objectives and preferences. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. v. 24, n. 6, pp. 781-809, 2011.
- TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo; ANDRADE, Luiz Claudio Magnago; FORTUNATO, Graziela; NOSSA, Valcemiro. Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica: um estudo empírico. *RAM – Rev. Adm. Mackenzie*, v. 14, n. 1. São Paulo (SP) jan./fev. 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em 3 jan. 2014.