

AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL MAIS USADAS POR EMPRESAS QUE OPERAM NO BRASIL

PASCHOAL TADEU RUSSO
FACULDADE FIPECAFI (FIPECAFI)
ptrusso@terra.com.br

REINALDO GUERREIRO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO (USP)
reiguerr@usp.br

AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL MAIS USADAS POR EMPRESAS QUE OPERAM NO BRASIL.

1. INTRODUÇÃO

A dinâmica do processo de gestão das organizações é cercada pelo uso simultâneo de diversas tecnologias de informação que coletam dados (internos e externos à organização) em volumes cada vez mais elevados e os transformam em informação útil para a tomada de decisão. Cada vez mais, mais complexas e diversificadas formulações que requerem coordenação e combinações de artefatos, tecnologias e pessoas são realizadas no sentido de fornecer práticas que atendam as necessidades das organizações (Orlikowski e Scott, 2015). Para Chenhall (2003; 2007) a Contabilidade Gerencial pode ser compreendida como um conjunto de práticas, tais como Orçamento Empresarial (*Budget*) ou Metodos de Custeio de Produtos, entre outros, que são voltados para o fornecimento de informação útil para o apoio à tomada de decisões. Neste trabalho, tais práticas serão chamadas Práticas de Contabilidade Gerencial (PCG).

Estudos sobre as PCG as têm analisado sob a ótica de seu desenho (Chenhall & Morris, 1986; Chow, Shields & Wu, 1999; Davila, 2000; Gordon & Miller, 1976; Simons, 1987); de sua utilidade (Chenhall & Morris, 1986), do uso que lhes é dado (Bisbe & Otley, 2004; Hopwood, 1972; Otley, 1978; Simons, 1990, 1995; Tuomela, 2005, Ferreira & Otley, 2006), da associação de seu uso com o desempenho organizacional (Brandão et al, 2008; Dória, Camargo Filho & Bosquetti, 2005; González, 2009; Silva Junior, Luciano & Testa, 2013). No Brasil algumas pesquisas têm tentado identificar quais são as práticas usadas pelas organizações e têm buscado associar o uso delas, a variáveis não financeiras, ou a uma ou mais variáveis contingenciais (Gonzaga et al., 2010; Oyadomari et al., 2013; Reginato, 2010; Reginato & Guerreiro, 2012; e Soutes, 2006), entretanto, tais pesquisas não são conclusivas.

Um dos motivos que se pode considerar para a inconclusividade dos achados é a forma como essas pesquisas vem sendo realizadas. Sabe-se que a aderência no uso das PCG pelas organizações é influenciada pelo porte das organizações e vários estudos em suas abordagens, avaliam conjuntamente organizações de diversos portes sem a devida segregação (Frezatti, Guerreiro, Aguiar, & Gouvêa, 2007; Gonzaga et al., 2010; Oyadomari et al., 2013; Reginato, 2010; Reginato & Guerreiro, 2012; e Soutes, 2006).

Sabe-se que as organizações de grande porte conhecem o vasto arsenal de práticas que lhes são disponibilizadas pela academia, universidades e empresas de consultoria. Essa percepção é reforçada pelas reflexões de Otley (1994) e Scapens (1994) de que as práticas de gestão teriam sido desenhadas somente para grandes organizações. Também é evidenciado por diversas publicações, entre elas a *Management Tools & Trends*, elaborada periodicamente pela Bain & Company (2013, 2015) desde 1993 onde é apresentado o inventario de práticas usadas por organizações de grande porte (por ela chamadas de empresas globais) que lista dezenas delas.

Uma vez que as organizações de grande porte tem a possibilidade de conhecer uma ampla gama de práticas, e dispõe de maior quantidade de recursos, poder-se-ia esperar que, dadas características específicas de cada organização e dos contextos em que estão inseridas, tipos diferentes de PCG lhes sejam prioritários, comparativamente aos demais. Desta forma, tendo-se em vista o controle da variável contingencial porte, se poderia supor que as demais variáveis, tais como, setor de atividade, controle de capital, entre outras, poderiam influenciar

no uso prioritário de determinadas PCG pelas organizações, que estivessem submetidas a determinados conjuntos de variáveis (Chenhall, 2007).

Com base no que foi exposto, o objetivo desse estudo é conhecer a percepção sobre as Práticas de Contabilidade Gerencial (PCG) mais usadas por empresas não financeiras, de grande porte, que operam no território brasileiro e avaliar a associação da percepção desse uso com as variáveis contingenciais, setor de atividade econômica, controle de capital, e as de controle ligadas ao perfil do respondente (função do respondente e tempo na função).

Entende-se que a evidenciação do conjunto de práticas mais usadas por essas organizações, representará possibilitará duas principais reflexões pelas organizações e academia: a) em face da amplitude do arcabouço de práticas disponibilizadas pela Contabilidade Gerencial, conhecer quais são as PCG prioritariamente utilizadas pelas organizações de grande porte que operam no Brasil; b) dadas as diferentes combinações das variáveis contingenciais sob as quais as organizações estão submetidas conhecer suas implicações sobre as diferentes prioridades no na escolha das PCG.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Práticas de Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial pode ser considerada como a parte do sistema contábil que está voltado às informações que se destinam aos usuários internos da organização (Hansen & Mowen, 2001, p.56-57) e as Práticas de Contabilidade Gerencial (PCG) podem ser entendidas pelos instrumentos que a Contabilidade Gerencial se vale para atingir seus objetivos, e que também são conhecidos como artefatos contábeis gerenciais (Frezatti, 2005; Souza, Lisboa & Rocha, 2003; Soutes, 2006; Soutes & Guerreiro, 2007; Espejo, 2008; Espejo, Cruz & Almeida, 2009, p. 4). Espejo (2008, p.12) corrobora com esse entendimento, à luz da racionalidade econômica, afirmando que “[...] os artefatos contábeis servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais, que a priori baseiam-se na otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados de longo prazo”.

Nesse trabalho parte-se da premissa que as Práticas de Contabilidade Gerencial (PCG) são as práticas, técnicas ou artefatos, utilizados no processo de gestão empresarial, com foco no usuário interno, e que fazem uso, direta e/ou indiretamente da Contabilidade Gerencial para sua coleta, classificação, sumarização, análise, divulgação e gerenciamento.

2.2. Pesquisas sobre Práticas de Contabilidade Gerencial

Por meio da Teoria da Contingência pode-se entender que as organizações se modificam internamente como resposta a fatores externos (variáveis contingenciais), na tentativa de obter uma melhoria de desempenho, por meio desse ajuste (Chenhall, 2007). Pode-se considerar que “de um modo geral, essa teoria fornece argumentos consistentes que possibilitam uma melhor compreensão dos fatores que levaram determinada empresa a reagir ao ambiente, implantar determinado sistema gerencial ou até mesmo abandoná-lo” (Guerreiro, Pereira & Rezende, 2008, p. 81)

O IMA (1998), documento emitido pelo IMA (*Institute of Management Accountants*) em 1998, apresentou um quadro de evolução da Contabilidade Gerencial descrevendo um processo evolutivo constante de quatro estágios, a saber: a) no primeiro estágio a Contabilidade Gerencial tem como foco a determinação do custo de produção, e a realização do controle financeiro, por meio do uso do orçamento empresarial e do sistema de contabilidade de custos; b) no segundo o estágio o foco da Contabilidade Gerencial é o

planejamento e o controle; c) no terceiro estágio o foco da Contabilidade Gerencial passa para a redução de perdas, que promovem o surgimento de métricas de custo e de qualidade, a utilização do custeio ABC e as teorias de gestão estratégica de custos; e d) no quarto estágio o foco da Contabilidade Gerencial está associado ao três estágios anteriores, entretanto, com ênfase na criação de valor.

Com base no IMAP1 (1998), Soutes e Zen (2005) realizaram uma pesquisa empírica em empresas que atuam no Brasil visando a identificação do estágio evolutivo do uso da Contabilidade Gerencial Brasileira nessas organizações. Para tanto, no ano de 2004, realizaram um *survey* do qual participaram setenta empresas e os resultados evidenciaram que havia grande aderência dessas organizações aos três primeiros estágios do IMAP (1998), entretanto, quanto ao quarto estágio ainda faltava muito para que as organizações estudadas dominassem seu conteúdo. Para as pesquisadoras, esse *gap* podia ser entendido como uma oportunidade para a evolução das organizações estudadas.

A pesquisa realizada por Frezatti, Guerreiro, Aguiar e Gouvêa (2007) com um foco mais específico do que a de Soutes e Zen (2005) abordou especificamente o relacionamento entre os perfis de Contabilidade Gerencial e os perfis de planejamento de empresas brasileiras. O constructo utilizado para determinar os perfis de Contabilidade Gerencial partiu do *framework* desenvolvido por Moores e Yuen (2001, p. 355) que levou em conta dois grupos de atributos do sistema de Contabilidade Gerencial: seleção e apresentação, sugeridas a partir da *Statement of Accounting Concept 3* (SAC 3). O constructo também levou em conta a aplicação da AHP (*Analytic Hierarchy Process*) de Saaty (1987) para a priorização das informações. Valendo-se de uma base de dados do ano de 2002, a partir de uma amostra probabilística de uma população de 2.281 empresas foram obtidas 119 respostas. Os atributos da Contabilidade Gerencial das entidades foram agrupados em três diferentes perfis por meio da técnica estatística de *cluster analysis*, sendo posteriormente aplicado o teste da mediana, com o objetivo de testar a significância estatística de tais diferenças. A pesquisa identificou que os perfis da contabilidade gerencial têm relacionamento com os perfis de aderência conceitual do planejamento estratégico e orçamento das entidades analisadas.

Uma das conclusões da pesquisa de Frezatti et al. (2007) evidencia que o planejamento estratégico, quando analisado como uma prática isolada, não é identificada associação dele com a Contabilidade Gerencial. De outro lado quando ele está associado com o planejamento e controle orçamentário passa a ter associação, ou seja, observa-se significância estatística. Isso evidencia que as práticas que são voltadas para fora da organização, quando se valem de práticas que tem associação direta com o arcabouço conceitual da Contabilidade Gerencial para o atingimento de seus propósitos (como é o caso do orçamento empresarial), passam também a ter associação com atributos da Contabilidade Gerencial.

Por meio desse trabalho pôde-se também concluir que quanto mais aderentes as PCG estiverem aos modelos conceituais propostos pela Contabilidade Gerencial, maior será o seu potencial de disponibilização de informação para as organizações. Com isso pode-se inferir que nas organizações onde a estrutura de atributos da Contabilidade Gerencial esteja presente, que é o que se espera nas organizações de grande porte que operam no Brasil, que o orçamento empresarial será apresentado de forma mais significativa que o planejamento estratégico, uma vez que o primeiro gera a base de percepção da relevância da informação para o segundo.

O trabalho de Gonzaga, Luz, Guimarães e Valério Junior (2010) analisou um grupo de 89 empresas ao longo de dois anos e apresentou os seguintes achados entre outros:

- a) Em 2007, foi identificada a utilização das seguintes PCG: *benchmarking* (68%), custeio por absorção (62%), orçamento (57%) e planejamento estratégico (54%).
- b) Em 2008, foi identificada a utilização das seguintes PCG: Orçamento (75%), planejamento estratégico (73%), custeio por absorção (58%) e *benchmarking* (54%).
- c) Foi também identificado, por meio da utilização de regressões logísticas, que havia maior chance de que práticas, tais como: *benchmarking*, orçamento, BSC, custeio padrão, planejamento estratégico, preço de transferência, custeio variável, teoria das restrições, custeio meta, custeio ABC, fossem associadas a organizações de grande porte comparativamente com as de menor porte.

Os achados do trabalho de Gonzaga et al. (2010) de um lado reafirmam as preocupações de Otley (1994) de que os instrumentos de gestão parecem ter sido desenvolvidos para as grandes empresas, de outro lado, não permite afirmar que eles não são úteis para empresas menores, mais sim que a sua maior aderência conceitual é observada em empresas de maior porte. Esse levantamento também evidencia a dinâmica na prioridade do uso das PCG, mostrando as oscilações de intensidade de seu uso, comparando dois anos consecutivos. Os dados do trabalho não revelam os motivos dessas alterações ao longo do tempo, entretanto pode-se especular que em 2008, dado ao acirramento da crise mundial, as organizações estavam mais preocupadas em se preparar para lidar com fatores externo, dessa forma, a utilização mais intensa de práticas orçamentárias e de planejamento estratégico nesse período parece fazer sentido.

O trabalho de Gonzaga et al. (2010) também apresenta informações quanto ao uso simultâneo de PCG. Os grupos de empresas pesquisadas com maiores ativos totais utilizavam entre nove e doze PCG simultaneamente, enquanto que as de menor montante de ativos utilizavam entre três e cinco PCG. Observe-se que os levantamentos referem-se ao período de 2007 e 2008.

Corroborando com os achados de Gonzaga et al. (2010) as pesquisas da Bain & Company (2013, 2015) mostram uma tendência mundial de redução do número de práticas de gestão em uso simultâneo. Essa tendência vem sendo observada pela Bain & Company nas organizações pesquisadas por ela, desde 2006, e vem se acentuando. O fenômeno da redução do uso simultâneo de práticas pelas organizações é entendido pela Bain & Company como uma decorrência da redução de recursos (financeiros e humanos), e como consequência, tem contribuído para um maior cuidado, pelas organizações, nas decisões de adoção e uso de práticas. (Bain & Company, 2013, p.8). Os resultados dessas pesquisas, nos diversos portes de organizações estudadas, e em todas as regiões do mundo, evidenciam que, em 2012, houve uma redução expressiva (em torno de 50%) do número de práticas utilizadas simultaneamente, em comparação ao ano de 2004. A pesquisa Bain & Company de 2013 mostra ainda que, na América Latina e EMEA (*Europe, Middle East and Africa*), regiões com menor número de práticas usadas simultaneamente, eram utilizadas, em média por organização, 4 práticas, enquanto em 2010 eram 5,3 práticas por empresa, confirmando também nessas regiões, a tendência de redução da quantidade do uso simultâneo de práticas. Entende-se que o mesmo fenômeno observado pela Bain & Company nas práticas de gestão pode ter se refletido no uso simultâneo das PCG. Os achados da Bain & Company (2013, 2015) evidenciam a relevância maior que cada PCG passa a ter para as organizações, pois quanto menor a quantidade de práticas em uso, maior deve ser a assertividade na escolha, adoção e uso das PCG.

Os trabalhos de Reginato (2010) e Reginato e Guerreiro (2012) tiveram como objetivo comparar setorialmente (comércio, indústria e serviços) as tendências de utilização de controles gerenciais por meio de PCG, indicadores financeiros / contábeis e filosofias e conceitos utilizados para o controle gerencial. Para tanto foram enviados questionários para 223 grandes empresas Brasileiras, das quais obtiveram respostas de 118 (prioritariamente respondido por *controllers*). Os dados foram submetidos às técnicas de análise descritiva e análise de correspondência (ANACOR) visando identificar associações e tendências de uso desses controles gerenciais com os setores de atividade econômica. Como resultado foi identificado que o setor industrial é o que se vale mais intensamente das práticas e que, de forma geral, o seu uso se dá de forma parcial nas organizações estudadas. Os resultados revelam que não é possível associar estatisticamente o uso das práticas com setores de atividades econômicas.

A pesquisa desenvolvida por Guerreiro, Cornachione e Soutes (2011) visava avaliar a utilização da Contabilidade Gerencial por empresas que se destacavam na utilização da Contabilidade Financeira, e verificar se elas também se destacam no uso da Contabilidade Gerencial, comparativamente a um grupo que não se destacavam na utilização da Contabilidade Financeira. Uma amostra de 90 empresas foi selecionada dentre as listadas entre as 500 maiores empresas (edição de 2005 de Melhores e Maiores) e dentre o rol das que foram indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA, Troféu Transparência, entre os anos-base de 1996 a 2004. O constructo de pesquisa levou em conta o *framework* de estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial proposto pelo IFAC (1998). Foram também consideradas a segregação de funções apresentada por Sulaiman, Ahmad e Alwi. (2004), e a distribuição dos artefatos proposta por Soutes e Zen (2005). Os dados foram coletados por meio de questionário endereçado ao gestor da área de Contabilidade Gerencial, contendo questões relativas ao grau de utilização de artefatos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial. Os resultados do estudo demonstram que (a) as empresas da amostra utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial e (b) a amostra de empresas indicadas para o prêmio não se diferencia, em termos de utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, do grupo das demais empresas pesquisadas.

O resultado da pesquisa de Guerreiro, Cornachione e Soutes (2011) apontou que as práticas mais usadas pelas organizações estudadas eram as seguintes: orçamento (90%), *benchmarking* (85%), custeio variável (82%), custeio por absorção (60%), custeio padrão (55%), custeio meta (50%), EVA (50%), BSC (46%), custeio *Kaizen* (33%), custeio baseado em atividade (30%).

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

Esta pesquisa, de natureza descritiva, pois tem por objetivo descrever as características de determinada população, ou fenômeno, e estabelecer relações entre variáveis (Gil, 2002, p. 42) se valeu da base de dados de outra pesquisa com escopo mais amplo. Os dados originais foram obtidos por meio de um *survey*. O levantamento foi realizado por meio da aplicação de um questionário eletrônico tendo como população 1.153 organizações de grande porte (de acordo com informações da revista 500 MM no ano de 2015), com base nos critérios de classificação do BNDES (com receita operacional bruta anual maior que R\$ 300 milhões). Optou-se por essa população, com base nos elementos apresentados anteriormente, e com o objetivo de delimitar empresas que presumidamente conhece os fundamentos da Contabilidade Gerencial tem acesso a diversas PCG, pode escolhê-las, e as utiliza em seu dia-a-dia. Dessa forma, parte-se da premissa que essa população se mostra adequada para atender os objetivos dessa pesquisa, onde se pretende conhecer as PCG mais usadas por organizações não financeiras de grande porte que operam no Brasil.

Foram enviados questionários eletrônicos para 618 organizações no período de 28/04/15 a 04/09/15, e obteve-se 149 respostas completas. A escolha da amostra se deu por conveniência, sendo assim as conclusões não podem ser generalizados para toda a população estudada. O questionário visava identificar o porte, setor de atividade econômica (indústria, comércio, ou serviço), e controle de capital (nacional ou estrangeiro) da organização, além da função e do tempo do respondente na organização. Também objetivava identificar a percepção do respondente sobre a PCG mais usada pela organização.

Foram considerados como parâmetros de consistência e validação das respostas os seguintes controles: a) porte das organizações: receita operacional bruta para grandes – de R\$ 300 milhões a R\$ 1 Bilhão, e muito grandes - acima de R\$ 1 bilhão; b) a função do respondente deveria ser uma das seguintes: diretor, gerente, superintendente ou *controller*; c) tempo na função na empresa: estar nesta função, na organização pesquisada, há pelo menos um ano; d) o respondente deveria ser usuário da PCG mais usada na organização. Após analisadas com base nesses critérios foram obtidas 102 respostas válidas. Tais critérios de consistência visavam assegurar que o respondente efetivamente era conhecedor do contexto organizacional e dessa forma pudesse assegurar que a prática indicada fosse a mais usada. Salienta-se que a variável porte foi segregada em dois grupos a fim de identificar se haveria alguma influência caso essa variável apresentasse variações expressivas, apesar de todas as organizações serem de grande porte (com base nos critérios do BNDES).

Foi solicitado aos respondentes que identificassem a PCG mais usada em sua organização (somente uma). Para auxiliá-lo nessa tarefa foi disponibilizada, no questionário, uma lista com o nome de 17 práticas, com base na relação de técnicas identificadas por Ferreira e Otley (2006), e, concomitantemente, um glossário que explicava, de forma sucinta, cada uma delas. O questionário e o glossário foram testados por um grupo de cinco especialistas em Contabilidade Gerencial, em três rodadas, quando foram incorporadas suas sugestões. A lista de práticas contemplava: Planejamento estratégico, Orçamentos (*Budgets*), Análise de variações orçamentárias, Técnicas tradicionais de custeio, Análises de rentabilidade de produtos, Painel de indicadores (*Tableau de bord*), Lucro residual, Retorno sobre o investimento, Técnicas de pesquisa operacional, *Balanced Scorecard*, Orçamento baseado em atividades, Custeio baseado em atividades, Custeio Alvo (*Target costing*), Análises de rentabilidade de clientes, Valor Econômico Adicionado (EVA), Análises de ciclo de vida de produtos, *Benchmarking*, e por fim um campo vazio onde o respondente poderia incluir a PCG mais usada em sua organização, se não fosse nenhuma das citadas anteriormente.

Os dados obtidos foram tratados por meio de análise descritiva e da análise de correspondência (ANACOR), este último, visando identificar a existência de padrões de associações entre as PCG mais usadas e as variáveis contingenciais e as de controle anteriormente citadas. Valeu-se da utilização do software STATA/SE 13.0.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com base nas 102 respostas completas recebidas foi realizada inicialmente a análise descritiva dos dados, o que possibilitou identificar as seguintes distribuições de frequência:

- a) Quanto ao perfil profissional dos respondentes observou-se que o maior grupo foi o de gerentes (40,0%), seguidos dos *controllers* (30,4%), depois diretores (18,6%) e por fim superintendentes (1%). Considerou-se, com base nesses achados, para os fins dessa pesquisa, que o perfil funcional dos respondentes era adequado para

identificar qual era a prática mais usada pela organização e os contextos que elas se inseriam.

- b) Quanto ao tempo de permanência dos respondentes em suas organizações a faixa preponderantemente foi a de “1 a 5 anos” (com 47,1%), seguido daqueles na faixa de “mais de 5 a 10 anos” (com 21,6%), depois as faixas “mais de 15 anos” (com 17,6%) e “mais de 10 a 15 anos” (com 13,7%). Observe-se que mais de 50% dos respondentes estavam em seus cargos há mais de 5 anos naquelas organizações. Entende-se que os respondentes, por trabalharem nas empresas pelo tempo identificado, tiveram a oportunidade de amadurecer suas percepções sobre os eventos, contextos, processos que ocorrem e que se repetem ao longo do tempo nas organizações em que atuam, e que assim estavam aptos a perceber qual era a PCG mais usada pela organização.
- c) Quanto aos setores econômicos de atividades nos quais as organizações estudadas fazem parte foi identificado que são prioritariamente a indústria (com 58,8%), seguida dos serviços (com 25,5%), e por fim o comércio (com 15,7%).
- d) O controle de capital do grupo de empresas pesquisado é prioritariamente o brasileiro (com 77,5%), sendo o grupo com capital estrangeiro menos relevante na amostra (com 24,5%).
- e) Quanto ao porte foram consideradas somente empresas de grande, e muito grande porte sendo as de “Grande Porte” – receita bruta anual entre R\$ 300 milhões e R\$1 bilhão (com 53,9%), seguido das de “Muito Grande Porte”, com receita anual bruta superior a R\$ 1 bilhão (46,1%).

A prática percebida como mais usada pelos respondentes foi o orçamento empresarial (29,4%), seguido do Planejamento Estratégico (27,5%) e das Análises de Variações Orçamentárias (26,5%). Essas três práticas somadas representam as percepções de 83,4% da amostra. Salienta-se, entretanto, que tanto o Orçamento Empresarial como as Análises de Variações Orçamentárias, apesar de terem sido apresentadas como práticas separadas estão ligadas com a mesma PCG, o Orçamento Empresarial, sendo que uma (Controle das Variações Orçamentárias) é o controle da outra (Orçamento Empresarial). Dessa forma, reunindo essas informações, o Orçamento Empresarial posicionou-se como a PCG mais usada por 55,9% dos respondentes, e o Planejamento Estratégico veio em segundo lugar com 27,5% dos respondentes.

Na sequência, analisando as demais PCG, foram identificados os Painéis de Indicadores (*Tableau de bord*) (3,9%) e as Análises de Rentabilidade de Produtos (3,9%), seguidos do BSC – *Balanced Scorecard* (2,0%), Orçamento Baseado em Atividades (2%), Valor Econômico Adicionado (EVA) (2%), e Técnicas Tradicionais de Custeio (1%). Da mesma forma que na análise do Orçamento Empresarial, agregando-se os valores obtidos do uso do BSC com os de Painéis de Indicadores, dada a multiplicidade de usos que é conferido ao BSC e que muitas vezes dificulta fazer tal distinção, ele pode ser considerado como a quarta PCG mais usada (5,9%) (Tabela 1).

Tabela 1: A PCG mais usada na percepção do respondente

Prática de Contabilidade Gerencial Mais Usada	Frequência	%
Planejamento estratégico	28	27,5%
Orçamento (<i>Budget</i>)	30	29,4%
Análise de Variações Orçamentárias	27	26,5%
Técnicas tradicionais de custeio	1	1,0%
Análises de rentabilidade de produtos	4	3,9%
Painel de indicadores (<i>Tableau de bord</i>)	4	3,9%
Lucro residual	0	0,0%
Retorno sobre investimento	0	0,0%
Técnicas de pesquisa operacional	0	0,0%
<i>Balanced Scorecard</i>	2	2,0%
Orçamento baseado em atividades	2	2,0%
Custeio baseado em atividades	0	0,0%
Custeio alvo (<i>Target costing</i>)	0	0,0%
Análises de rentabilidade de clientes	2	2,0%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	2	2,0%
Análises de ciclo de vida de produtos	0	0,0%
<i>Benchmarking</i>	0	0,0%
Total	102	100,0%

Primeiramente é necessário salientar que o fato de que uma prática ter sido percebida como sendo a mais usada em uma organização não exclui a possibilidade de que outras sejam usadas simultaneamente. Outro ponto a ser considerado é que os dados obtidos no levantamento não possibilitam saber quais seriam as outras práticas usadas simultaneamente pelas organizações, nem mesmo a intensidade de seus usos, comparativamente prática à indicada como mais usada.

O fato do orçamento (Orçamento e Controle Orçamentário) ter sido percebido como a prática mais usada por 55,9% pelos respondentes expressa sua relevância para as organizações. O trabalho de Frezatti et al. (2007) havia identificado que em ambientes onde existissem condições conceitualmente adequadas de Contabilidade Gerencial, que é o que se espera em função do porte das organizações estudadas, o Orçamento se destaca na sua apresentação comparativamente ao planejamento estratégico, fato esse que foi confirmado com a percepção do Planejamento Estratégico por 27,5% como a prática mais usada.

Para que essas práticas, Orçamento e Planejamento Estratégico, possam prover os benefícios esperados com seus usos, é desejável que ambas sejam usadas simultaneamente pelas organizações, pois, conforme observado em na pesquisa de Frezatti et al. (2007), são os instrumentos contidos no orçamento e de seu alinhamento com o arcabouço contábil da Contabilidade Gerencial que permitirá ao planejamento estratégico que os benefícios que dele se espera possam ser mais bem assimilados pelas organizações que dele fazem uso. Observe-se, por fim que o planejamento e controle (curto e longo prazo) foram identificados como as práticas mais usadas pelas organizações pesquisadas (83,4%).

De acordo com o documento IMAPI, como foi retratado por Soutes e Zen (2005), as práticas de planejamento e controle orçamentário fazem parte do primeiro e segundo estágios de evolução da Contabilidade Gerencial. Pelo fato de as empresas da amostra pesquisadas neste trabalho serem de grande (e muito grande) porte, advindas da base de dados das 500 MM,

poder-se-ia esperar que elas se valessem mais intensamente do uso prioritário de práticas identificadas nos terceiros e quartos estágios do referido documento. Nesses estágios seriam identificadas as práticas associadas com as reduções de perdas, gestão estratégica de custos e gestão da geração de valor para a organização, fato esse que não foi constatado.

Com base nos dados obtidos no levantamento e valendo-se da classificação do IMAP pode-se identificar que somente 6,9% das organizações fazem uso prioritário de práticas associadas a redução de gastos, ou seja, que tem foco prioritário no terceiro estágio (Análises de Rentabilidade de Produtos (3,9%); Orçamento Baseado em Atividades (2%), e Técnicas Tradicionais de Custeio (1%)); e somente 7,9% das organizações fazem uso prioritário de práticas associadas à geração de valor, ou seja, que tem foco prioritário no quarto estágio (Valor Econômico Adicionado (EVA) (2%); Painéis de Indicadores (*Tableau de bord*) (3,9%); e BSC – *Balanced Scorecard* (2,0%)). Reitera-se que os resultados não excluem a possibilidade de que as organizações façam uso simultâneo de outras práticas, com menor intensidade de uso, somente causa estranheza um uso prioritário tão baixo relativamente às práticas associadas aos terceiro e quarto estágios do IMAP.

Os dados obtidos nesta pesquisa confirmam parcialmente os achados de Guerreiro et al (2011), onde o Orçamento Empresarial foi identificado como a prática mais usada (90%) pelas organizações, sendo seguido do benchmarking (85%) e custeio variável (82%). Cabe salientar que na pesquisa de Guerreiro et al. (2011), a resposta aos entrevistados não era limitada a uma única prática, o que pode evidenciar o uso simultâneo de práticas pelas organizações. De qualquer forma, causa estranheza que no levantamento objeto desta pesquisa, em meio às respostas obtidas, o *benchmarking* não tenha sido sequer citado pelos respondentes e que as técnicas de custeio tenham apresentado tão baixa expressividade (6,9%). A pesquisa de Gonzaga et al (2010), de outro lado, mostra que ao longo de dois anos, houve mudança de posicionamento relativo de intensidade no uso de práticas, o que pode levar à conjecturar sobre a possibilidade de que o levantamento por Guerreiro et al (2011) se realizado em outro momento poderia levar a outros resultados.

Com base nos achados desta pesquisa, pode-se conjecturar que a insegurança e o ambiente econômico / político nos anos de 2014, e 2015 possam ter contribuído para que as práticas relacionadas com o planejamento e controle (de curto e longo prazo) tenham sido identificados como as práticas mais usadas. De outro lado, pode-se refletir sobre a possível distância entre a amplitude e a diversidade do arcabouço conceitual da contabilidade gerencial disponível para as organizações e aquilo o que é efetivamente priorizado por elas.

Foram realizados testes estatísticos para avaliar a existência de associações entre as PCG encontradas e as variáveis contingenciais e de controle utilizadas, por meio da utilização da análise de correspondência (ANACOR), conforme pode ser observado na Tabela 2. Com base nos dados obtidos, é possível afirmar que a PCG mais usada e as demais variáveis são independentes ($\chi^2 > 0,05$), ou seja, a PCG mais usada e as demais variáveis contingenciais e de controle se combinam aleatoriamente no conjunto de observações analisadas.

Tabela 2: Valores de Chi² obtidos na análise de correspondência Entre a PCG mais usada e demais variáveis de controle

PCG x Variáveis de Controle	Grau de liberdade	Chi²	Pr
Função na Organização	27	28,80	0,371
Controle de Capital	9	8,78	0,458
Segmento de Atividade Econômica	18	18,37	0,431
Tempo na Função	27	30,57	0,289
Porte da Organização	9	5,08	0,827

Constata-se com essa pesquisa, que as organizações pesquisadas, priorizam o uso de um pequeno grupo de PCG (quanto a diversidade de uso) causa desapontamento ao considerar-se o fato de que com tantos instrumentos disponíveis para as organizações não seja percebida, na amostra pesquisada, que é constituída exclusivamente de organizações de grande porte, a existência de uma maior diversidade no uso prioritário das Práticas de Contabilidade Gerencial.

5. CONCLUSÕES

O arcabouço da Contabilidade Gerencial possibilita um grande acervo de práticas para usos em diversas condições do cotidiano organizacional. Considera-se que cada organização, apesar de estarem inseridas em contextos parecidos, tem características, histórias, recursos, propósitos, estratégias, e necessidades diferenciadas.

Levando-se em conta a racionalidade do agente econômico na busca pelo lucro, tem-se o pressuposto de que cada organização, uma vez conhecedora de um vasto ferramental que possa ajudá-la a atingir seus objetivos, fará uso das ferramentas que mais lhes sejam adequadas para tal fim. Com base nesses pressupostos, poder-se-ia esperar, num levantamento em empresas de grande porte, que operam no Brasil, que uma grande diversidade de práticas prioritárias fosse observada, o que não foi encontrado.

O resultado empírico dessa pesquisa mostrou que preponderantemente as organizações fazem uso prioritário de praticas associadas ao planejamento e controle empresarial (83,4%) e que somente a minoria se vale prioritariamente de uma pequena parcela do arcabouço disponível das práticas.

Uma das possíveis explicações para os achados reside no cenário político econômico dos anos de 2014 e 2015 e das inseguranças advindas dele, que podem levar as organizações a prioritariamente focar suas atenções e energias em ações voltadas ao planejamento de longo e curto prazo.

Outro achado desta pesquisa é que não foi possível associar estatisticamente a PCG mais usada pelas organizações com as variáveis contingencias utilizadas (controle de capital, setor de atividade econômico, e porte – grande e muito grande), nem mesmo às de controle (função do respondente e tempo na função). Isso possibilita inferir que as motivações para a escolha por tais PCG se devam a outros fatores que possam ser explicados por outras teorias, que não são objetos desta pesquisa.

Organizações, universidades e academia precisam refletir sobre a relevância da informação contábil e a sua importância na tomada de decisão e geração de valor para as organizações. As evidências desta pesquisa levam à percepção de que ainda há muito a ser

feito no sentido de que as preocupações levantadas por Otley (1994) e Scapens (1994) sejam desfeitas. Quais seriam as ações concretas que deveriam ser efetuadas pela academia para que pudesse ser percebido o valor efetivo que o uso dessas práticas por causar nas organizações? Os achados reclamam que organizações, universidades e academia reflitam sobre a relevância da informação contábil e a sua importância na tomada de decisão e geração de valor para as organizações.

Sugere-se como novas pesquisas, replicar a pesquisa atual a fim de perceber se houve mudança na priorização do uso de PCG ao longo do tempo, entretanto, adicionando elementos que possibilitem evidenciar o conjunto de práticas que é usado concomitantemente com a PCG mais usada. Sugere-se ainda, realizar estudos de caso para a verificação da qualidade do uso da PCG mais usada pelas organizações.

REFERÊNCIAS

- Bain & Company (2013). Management Tools & Trends 2013. Recuperado em 01 março, 2014, de http://www.bain.com/Images/BAIN_BRIEF_Management_Tools_%26_Trends_2013.pdf
- Bain & Company (2015). Management Tools & Trends 2015. Recuperado em 01 agosto, 2015, de http://www.bain.com/Images/BAIN_BRIEF_Management_Tools_2015.pdf
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709–737.
- Brandão, H. P.; Zimmer, M. V.; Pereira, C. G.; Marques, F.; Costa, H. V.; Carbone, P. P.; & Almada, V. F. (2008). Gestão de desempenho por competências: integrando a gestão por competências, o Balanced Scorecard e a avaliação 360 graus. *Revista de Administração Pública*, 42 (5), 875-98
- Chenhall, R.H. (2003). Management control systems designed within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
- Chenhall, R. H. (2007). Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields (Ed.) *Handbook of Management Accounting Research* (vol. 1, pp. 163–205). Amsterdam: Elsevier
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, 61(1), 16–35.
- Chow, C. W., Shields, M. D., & Wu, A. (1999). The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national operations. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 441–461.
- Davila, T. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 383–409.
- Dória, R. J., Camargo, E. M., Filho, & Bosquetti, M. A. (2005). Estudo de caso: a liderança participativa na construção do mapa estratégico da COPEL. In: A.R. Coutinho & D. Kallas (Org.). *Gestão estratégica: experiências e lições de empresas brasileiras* (pp. 45-55). Rio de Janeiro: Campus,
- Espejo, M.M.S.B.; Costa, F.; Da Cruz, A. P. C.; Almeida, L; B. (2009). Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa: A contribuição de abordagens organizacionais. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP*, v. 3 (5), p. 25 – 43.

- Ferreira, A., & Otley, D. (2006). Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems Recuperado em 01 março, 2014, de <http://ssrn.com/abstract=896228>.
- Frezatti, F.; Guerreiro, R.; Aguiar, A. B.; Gouvêa, M. A. (2007). Análise do Relacionamento entre a Contabilidade Gerencial e o Processo de Planejamento das Organizações Brasileiras. RAC. 2a. Edição Especial. p. 33-54.
- Frezatti, F.; Aguiar, A.B.; Guerreiro, R. (2007). Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: Uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. Revista Contabilidade e Finanças – USP, v. 44, p. 9 – 22.
- Gil, A. C. (2002). Como elaborar projetos de pesquisa. 4ª ed. São Paulo: Atlas.
- Gonzaga, R. P; Da Luz, A. T. M.; Guimarães, T. N.; & Valerio Junior, V. B. (2010). Associação entre práticas de contabilidade gerencial e tamanho das empresas: Um estudo empírico. Anais eletrônicos. In: IV Congresso ANPICON. Natal. Recuperado em 5 fevereiro, 2016, de http://congressos.anpcont.org.br/congressos-antigos/v/images/ccg_178.pdf
- González, P. G. (2009). La integración del balanced scorecard (BSC) y el analytic hierarchy process (AHP) para efectos de jerarquizar medidas de desempeño y toma de decisión en una institución financiera. Revista Universo Contábil, 5(2), 87-105,
- Gordon, L. A., & Miller, D. (1976). A contingency framework for the design of accounting information systems. Accounting, Organizations and Society, 1(1), 59–69.
- Geurreiro, R.; Pereira, C. A.; Rezende, A. J.. (2008) Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: Um estudo de caso. Revista de Administração Mackenzie. v.7 (2), p. 78-101
- Guerreiro, R., Cornachione Jr., E., Soutes, D. O. (2011). Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? Revista de Contabilidade e Finanças, 22(55), 88-113
- Hansen, D. R.; Mowen, M. M. (2001). Gestão de Custos: Contabilidade e controle. São Paulo. Pioneira.
- Hopwood, A. G. (1972). An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. Journal of Accounting Research, 10, 156–182.
- Moore, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. Accounting, Organizations and Society, 26(4/5), 351-389.
- Otley, D. T. (1978). Budget Use and Managerial Performance. Journal of Accounting Research, 16(1), 122–149.
- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. Management Account Review, v.5, p. 289-299.
- Oyadomari, J. C. T., Mendonça Neto, O. R. De, Cardoso, R. L., & Dutra-de-Lima, R. G. (2013). Fatores indutores de inovação e manutenção de práticas de controle gerencial: um estudo exploratório. Revista Universo Contábil, 9(2), 125–141.
- Reginato, L. (2010). Um estudo setorial sobre as relações entre variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenho das empresas. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Reginato, L; & Guerreiro, R. (2012). Perfil dos controles gerenciais de grandes empresas brasileiras: um estudo setorial. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Bento Gonçalves, RS, Brasil, 19.
- Saaty, R. W. (1987). The Analytic Hierarchy Process: What it is and how it is used. Math Modelling, Vol. 9 (3-5), pp. 161-176.

- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, 301–321.
- Silva, S. D. da , Junior, Luciano, E. M. & Testa, M. G. (2013). Contribuições do modelo de medição de desempenho organizacional da performance prism ao Balanced Scorecard: um estudo sob a perspectiva dos stakeholders. *Revista de Ciências da Administração*, 15(37), 136-153.
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357–374.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1/2), 127–143.
- Simons, R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, 73(2), 80–88.
- Soutes, D.O. (2006). Uma investigação do uso de artefatos da Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras. Dissertação de mestrado ,Universidade de São Paulo, São Paulo. SP, Brasil
- Soutes, D.O.; & De Zen, M.J.D.C.M. (2005). Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial em Empresas Brasileiras. *Anais do V Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. Recuperado em 5 fevereiro, 2016, de <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos52005/351.pdf>.
- Sulaiman, M.; Ahmad, N. N. N.; Alwi, N. (2004). Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. *Managerial Auditing Journal*, v. 4 (19), p. 493-508.
- Tuomela, T.-S. (2005). The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, 16(3), 293–320