

ÁREA TEMÁTICA: CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

# Uso dos Atributos da Contabilidade Gerencial Propostos por Moores e Yuen (2001) em Empresas de um Segmento Industrial de Santa Catarina

*Use of the Management Accounting Attributes Proposed by Moores and Yuen (2001) in Companies of an Industry in de State of Santa Catarina*

*Uso de los Atributos de la Contabilidad de Gestión Propuestos por Yuen y Moores (2001) en Empresas de un Segmento de la Industria de Santa Catarina*

Ilse Maria Beuren<sup>1</sup>  
Silene Rengel<sup>2</sup>

Recebido em 31 de março de 2011 / Aprovado em 28 de novembro de 2012

Editor Responsável: Ivam Ricardo Peleias, Dr.

Processo de Avaliação: *Double Blind Review*

## RESUMO

O sistema de contabilidade gerencial deve prover os gestores de informações para o cumprimento de objetivos e metas da organização, adaptadas à realidade e estratégias organizacionais. O estudo objetiva averiguar o uso dos atributos da contabilidade gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001), nas empresas do segmento industrial de máquinas, aparelhos e materiais elétricos do Estado de Santa Catarina. Pesquisa descritiva realizou-se por meio de levantamento com aplicação de questionário aos gestores das empresas, cujas questões foram adaptadas de Necyk (2008), fundamentadas na proposição de Moores e Yuen (2001). A população compreende as 264 empresas listadas na Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina do referido segmento de atividade

de econômica, e a amostra não aleatória constituiu-se das 40 que responderam à pesquisa. Os resultados mostram que os atributos da contabilidade gerencial propostos por Moores e Yuen (2001) em suas duas vertentes são utilizados nas empresas. O atributo seleção de informações, que aborda as fontes de informações utilizadas, obteve concordância de 57%. O atributo apresentação de informações, que aborda formato, tipo e disponibilidade das informações, obteve concordância de 64%. Conclui-se que as empresas participantes da pesquisa utilizam tipos de informações diversificados em maior proporção do que as fontes de informações, ainda que várias dessas informações não estejam sendo apresentadas no formato adequado, podendo prejudicar sua relevância na tomada de decisões.

1. Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade –USP/FEA. Professora da Universidade Federal do Paraná – UFPR. [ilse@furb.br]

Endereço da autora: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 – Jardim Botânico, Curitiba – PR Cep. 80210-070 – Brasil

2. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau – FURB. [silene@cgconteg.com.br]

Endereço da autora: Rua Antônio da Veiga, 140 – Victor Konder, Blumenau – SC Cep. 89012-900 – Brasil

**Palavras-chave:** Atributos da contabilidade gerencial. Seleção de informações. Apresentação de informações. Empresas de Santa Catarina.

#### ABSTRACT

The management accounting system should provide to managers the information required to accomplish goals and objectives of the organization, adapted to reality and organizational strategies. The goal of this study is to investigate the use of the management accounting attributes, as proposed by Moores and Yuen (2001), in companies operating in the machinery, electrical equipment and materials industry in the state of Santa Catarina. A descriptive research was conducted through a questionnaire applied to the companies' managers, having its questions adapted from Necyk (2008) and based on the proposition of Moores and Yuen (2001). The population comprises 264 companies listed on the Financial Department of Santa Catarina State in the referred to economic activity segment, and the non-random sample comprises the 40 survey respondents. The results show that the management accounting attributes proposed by Moores and Yuen (2001) in its two lines of thought are used in those companies. The information selection attribute, which addresses information sources used, had 57% of adhesion. The information presentation attribute, addressing information format, type and availability, had 64% of adhesion. The conclusion is that the companies participating in the research use diverse types of information in greater proportion than the sources of information, even though a significant volume of information is not presented in a proper format, which may adversely affect their relevance in the decision-making process.

**Key words:** Managerial accounting attributes. Information selection. Presentation of information. Companies in Santa Catarina State.

#### RESUMEN

El sistema de contabilidad de gestión debe proporcionar a los gestores información para

lograr las metas y objetivos de la organización, adaptada a la realidad y a las estrategias de la organización. El estudio tiene como objetivo investigar el uso de los atributos de la contabilidad de gestión, según lo propuesto por Moore y Yuen (2001), en las empresas de maquinaria industrial, equipo y materiales eléctricos en el Estado de Santa Catarina. La investigación descriptiva se realizó por medio de un estudio con la aplicación de un cuestionario a los directores de empresas, cuyas preguntas fueron adaptadas a partir de Necyk (2008) basado en la propuesta de Moores y Yuen (2001). La población engloba a 264 empresas que cotizan en el Departamento del Tesoro del Estado de Santa Catarina, en ese sector de la actividad económica, y la muestra no aleatoria se compone de 40 encuestados. Los resultados muestran que los atributos de la contabilidad de gestión, propuestos por Moore y Yuen (2001) en sus dos ramas, se utilizan en las empresas. En la selección de información de atributos, que se ocupa de las fuentes de información utilizadas, la concordancia fue del 57%. En el atributo presentación de la información, dirigiéndose a formato, tipo y disponibilidad de la información, se obtuvo una concordancia del 64%. Como conclusión, se puede afirmar que las empresas participantes en la investigación utilizan diversos tipos de información en mayor proporción que las fuentes de información, aunque algunas de estas informaciones no se presentan en el formato adecuado, lo que puede obstaculizar su relevancia en la toma de decisiones.

**Palabras clave:** Atributos de contabilidad de gestión. Selección de información. Presentación de la información. Empresas de Santa Catarina.

#### 1 INTRODUÇÃO

O sistema de contabilidade gerencial deve prover os gestores de informações para o cumprimento de objetivos e metas da organização. Johnson e Kaplan (1993) apresentam papéis relevantes desempenhados pelos sistemas de contabilidade gerencial, entre eles informações de pla-

nejamento e controle, comunicação, motivação e avaliação. Afirmam ainda que o sistema de contabilidade gerencial é um elemento organizacional necessário na estratégia da empresa para alcançar o sucesso competitivo. Busco, Giovannoni e Scapens (2008) destacam que ele pode ser usado para apoiar o desenvolvimento de novos arranjos organizacionais, que impõem a padronização e a centralização em torno de estratégias comuns.

O ambiente econômico contemporâneo exige excelência dos sistemas de contabilidade gerencial. Johnson e Kaplan (1993), há aproximadamente duas décadas, já alertavam que, com a forte competitividade global e a evolução tecnológica de processos e produtos, o sistema de contabilidade gerencial de uma organização precisaria fornecer informação oportuna e precisa, alinhando-se a suas operações e estratégias. Frezatti (2005) adverte que uma organização, para manter sua vantagem competitiva, depende de vários recursos, dentre eles os sistemas de informação, os quais afetam as práticas de gestão de recursos. Ressalta ainda que a contabilidade gerencial dispõe de diversos atributos que podem auxiliar no processo de gestão das organizações.

A percepção de utilidade e valor dos resultados gerados por meio do uso dos atributos da contabilidade gerencial dependerá dos objetivos organizacionais, podendo variar de uma organização para outra. Há diferenças significativas no grau de complexidade de elaboração e de utilização entre os diversos atributos contábeis de apoio à gestão organizacional (MOORES; YUEN, 2001). Tal complexidade pode demandar estruturas organizacionais bastante distintas para que a contabilidade gerencial seja utilizada e tenha seu valor percebido.

Depreende-se do exposto que os sistemas de contabilidade gerencial precisam ser adaptados à realidade e às estratégias organizacionais, para evitar sua obsolescência. Johnson e Kaplan (1993) destacam que o predomínio de procedimentos de contabilidade financeira, pautada em normas rígidas, tem inibido o ajuste dinâmico dos sistemas de contabilidade gerencial à realidade do ambiente contemporâneo. A crítica decorre do fato de que as mudanças constantes do ambiente empresarial

alteraram as condições operacionais das empresas, mas a contabilidade gerencial continuou a utilizar práticas que eram úteis em outro ambiente, porém não contribuem para as tomadas de decisão no ambiente atual.

Contrapondo com esses argumentos, Lima *et al.* (2011, p. 199) afirmam que a contabilidade gerencial jamais perdeu sua relevância: “o que houve em um momento histórico é que os instrumentos da contabilidade gerencial não estavam adequados para a realidade organizacional da época”. Os autores destacam que a academia não se encontra estática com relação a essa crítica da relevância perdida e da obsolescência da contabilidade gerencial. Os debates sobre a obsolescência ou não dos sistemas de contabilidade gerencial servem de alerta para evitar sua estagnação, seja no meio empresarial ou no âmbito acadêmico.

A dinâmica do ambiente interno e externo das organizações exige inovações constantes nas práticas da contabilidade gerencial. Estudos mais recentes, como os de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008), investigaram como a contabilidade gerencial pode contribuir com a contabilidade financeira, a partir da convergência das normas locais de cada país para as normas internacionais de contabilidade, particularmente na geração de relatórios que possam integrar ambos os sistemas contábeis. Essa discussão tangencia as características qualitativas das informações geradas pelas contabilidades financeira e gerencial.

Características qualitativas da informação contábil, já contempladas na Teoria da Contabilidade, constam em documentos produzidos por diversos órgãos reguladores internacionais da contabilidade financeira, como o International Accounting Principles Board (IASB, 1989), o Financial Accounting Standards Board (FASB, 1980), o Australian Accounting Research Foundation (AARF, 2001) e, no Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2008). Moores e Yuen (2001), tendo como referência as características qualitativas propostas para a contabilidade financeira, baseados na proposição da AARF, caracterizaram a contabilidade gerencial por meio de seus atributos, segregando-

os nas dimensões de seleção e apresentação da informação.

Diante desse contexto, pretende-se, neste estudo, responder à seguinte questão de pesquisa: Qual é o uso dos atributos da contabilidade gerencial, nas vertentes seleção de informações e apresentação das informações, em empresas nas fases iniciais do ciclo de vida organizacional de um segmento industrial em expansão no Estado de Santa Catarina? O intuito é verificar se os atributos da contabilidade gerencial estão refletidos nos sistemas/relatórios contábeis das empresas em fases iniciais do ciclo de vida organizacional e com maior expansão no Estado. Assim, o estudo objetiva averiguar o uso dos atributos da contabilidade gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001), nas empresas do segmento industrial de máquinas, aparelhos e materiais elétricos de empresas do Estado de Santa Catarina.

Pressupõe-se que, com a expansão da indústria, aumenta o número de empresas do segmento econômico crescente, além de implicar avanços no desenvolvimento gerencial das empresas existentes, acompanhados de melhorias qualitativas nas informações da contabilidade gerencial. Era de esperar, conforme Necyk e Frezatti (2010, p. 726), que “à medida que a organização se desenvolvesse ao longo dos estágios, a Contabilidade Gerencial estaria se adaptando para acompanhar as novas necessidades”. Esses pressupostos motivaram a escolha do segmento para essa pesquisa e justificam o estudo do uso dos atributos da contabilidade gerencial nestas empresas, nas vertentes seleção de informações e apresentação das informações da contabilidade gerencial.

O estudo justifica-se pela relevância de averiguar se as características qualitativas preconizadas para a contabilidade financeira são úteis ao processo decisório quando ocorre sua transposição para a contabilidade gerencial. Em termos práticos, estudar o uso dos atributos da contabilidade gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001), nas vertentes seleção de informações e apresentação das informações da contabilidade gerencial, que aborda agregação e integração (formato), escopo (tipo) e tempestividade (disponibilidade) das informações, pode contribuir para

reforçar esses atributos na contabilidade gerencial dessas empresas, à medida que evoluem em seu ciclo de vida organizacional.

Moores e Yuen (2001) investigaram se as diferentes configurações durante o ciclo de vida organizacional ajudam a explicar as variações dos sistemas de contabilidade gerencial. Com base em um questionário respondido por 49 gestores de empresas do setor de vestuário e calçadista da Austrália, concluíram que a formalização do sistema de contabilidade gerencial muda para se adaptar às características organizacionais específicas durante cada estágio do ciclo de vida. Necyk (2008) objetivou aprofundar esse entendimento realizando um estudo de caso em uma indústria brasileira de transformação, ao longo de seus 40 anos de existência, e observou que as características foram compatíveis com as descritas no referencial teórico. Nesta pesquisa focalizam-se micro e pequenas empresas, para verificar se, nas fases iniciais do ciclo de vida, o uso dos atributos da contabilidade gerencial propostos por Moores e Yuen (2001) concentram-se mais na seleção de informações ou na apresentação de informações.

## 2 CARACTERÍSTICAS E ATRIBUTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Formas rudimentares de contabilidade mostraram-se inadequadas para empreendimentos que exigiam mais capital do que um indivíduo era capaz de investir. Nesse momento – século XIV – surge, no norte da Itália, o método das partidas dobradas. Os investidores desses empreendimentos, que resultaram em sociedades de economia mista, passaram a exigir dos gestores informações relativas às operações a título de prestação de contas (OLDROYD; DOBIE, 2009). Esse desenvolvimento, de acordo com os autores, resultou na divisão dos sistemas de contabilidade para usuários internos (contabilidade gerencial) e externos (contabilidade financeira). Eles atribuem o impulso da contabilidade gerencial, porém, ao surgimento dos processos contábeis mecânicos e computadorizados, que permitiram aos contadores dedicar mais tempo à identificação e prepa-

ração das informações necessárias para apoio ao processo decisório.

Ricardino (2005, p. 149) aponta três fases da teoria mais recente que indicam o início da contabilidade gerencial. Na primeira delas, a contabilidade gerencial “era tida como sendo derivada da contabilidade financeira e datava de período posterior à Segunda Guerra Mundial”. A segunda fase aponta que a contabilidade gerencial nasceu com a Revolução Industrial, nos Estados Unidos, em 1812, quando as empresas sentiram a necessidade de avaliar custos e despesas. A terceira fase indica que a “contabilidade gerencial já era conhecida e utilizada na Inglaterra senhorial, em datas que remetem ao século XIII”.

Apesar da história da contabilidade gerencial remontar a séculos passados, Johnson e Kaplan (1993) levantam dúvidas sobre a falta de informações gerenciais nos relatórios contábeis disponibilizados aos investidores no século XX, indagando sobre os motivos que levaram os profissionais contábeis da época a não utilizar, propositalmente, tais informações. Ricardino (2005, p. 231) entende que, em épocas passadas, “os contadores não tiveram a intenção de deixar de fornecer informações, mas sim foram compelidos a fazê-lo, em face das limitações dos meios de escrituração contábil disponíveis [...]”. Isso ocorreu também pela falta de modelos de mensuração sob a ótica gerencial, por exemplo, a falta de uma contabilidade de custos gerencial.

Nas últimas duas décadas, a contabilidade gerencial tem recebido críticas acentuadas quanto à validade de suas práticas, quando analisadas em relação às características do atual ambiente operacional das empresas. Souza, Lisboa e Rocha (2003, p. 41) resumem essas críticas no sentido de que “as condições operacionais das empresas sofreram mudanças significativas, e a contabilidade gerencial, por sua vez, continua a utilizar práticas que eram úteis para um ambiente totalmente diferente do atual”. Sendo assim, pouco a contabilidade gerencial estaria contribuindo nas tomadas de decisões.

A literatura também sugere que são recentes os estudos com avanços na contabilidade gerencial. Na década de 1980, por exemplo, pela primeira

vez em pesquisas científicas Simmonds (1981) menciona a expressão Contabilidade Gerencial Estratégica, que compreende a provisão e a análise de dados sobre o empreendimento e seus concorrentes para uso no desenvolvimento e no monitoramento da estratégia empresarial. Artefatos da contabilidade gerencial com foco na estratégia organizacional, como o Balanced Scorecard, surgiram na literatura na década de 1990. Também são contemporâneos os estudos que envolvem teorias organizacionais e psicológicas na abordagem da contabilidade gerencial.

Reforça-se, assim, que as técnicas de contabilidade gerencial utilizadas em décadas passadas podem não ser mais adequadas ou satisfatórias para muitas organizações. Da mesma forma que “as organizações amadurecem e os ambientes mudam, os gestores devem expandir e refinar suas ferramentas de controle gerencial” (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004, p. 319). Quanto maior a complexidade do ambiente empresarial, maiores são as necessidades e exigências de gerenciamento, ou seja, o processo de geração de informações gerenciais precisa estar apto a atender as demandas informacionais que viabilizem, para a empresa, a manutenção da competitividade no novo ambiente. Souza, Lisboa e Rocha (2003) reforçam essa necessidade particularmente nas práticas de custos.

De acordo com Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 319), as mudanças no ambiente implicam novas metas nas organizações: “Metas diferentes criam ações diferentes e alvos relacionados, bem como níveis de referência diferentes para a avaliação de desempenho”. Dessa forma, o sistema de controle gerencial também deve evoluir, ou a organização pode ter problemas na gestão de seus recursos. Johnson e Kaplan (1993, p. 225) advertem que “sistemas de contabilidade gerencial, por si só, não levarão a organização ao fracasso. Tampouco sistemas de contabilidade gerencial excelentes irão assegurar seu sucesso”.

Denota-se que sistemas de contabilidade gerencial podem contribuir para o declínio ou sobrevivência das organizações. As consequências de sistemas de contabilidade gerencial não adequados são abordadas por Ching (2006, p. 10-11),

ao comentar que “é muito difícil que uma empresa passe a outro patamar se ela planeja e controla suas operações e negócios, bem como toma decisões, com base em informações contábeis gerenciais inadequadas, que não atendem às necessidades de seus executivos”. O autor ressalta que um sistema contábil gerencial deficiente pode prejudicar os esforços de seus executivos, além de tornar a empresa pouco eficiente e competitiva.

Atkinson *et al.* (2000, p. 36) afirmam que “a informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas”. A contabilidade gerencial, para se configurar como um sistema de informação útil na tomada de decisão, necessita de constante desenvolvimento de seus instrumentos, contribuindo, dessa forma, para o alcance da eficácia na condução dos negócios empresariais. A contabilidade gerencial é considerada por Necyk (2008) como um elemento da estrutura organizacional, e deve assumir características distintas conforme as necessidades de informações gerenciais de cada estágio do ciclo de vida. O autor ressalta que, à medida que a organização se desenvolve, a contabilidade gerencial precisa mudar para acompanhar as novas necessidades.

Depreende-se que a contabilidade gerencial precisa se adaptar e adequar à evolução e mudanças do ambiente organizacional para ser útil no processo decisório de seus usuários. Nesse sentido, deve estar atenta às características qualitativas da informação contábil de modo geral e aos atributos da contabilidade gerencial em particular, com destaque às dimensões de seleção e apresentação de informações.

## 2.1 Características qualitativas da informação contábil

A informação contábil, para atingir seu papel principal, que é de influenciar o processo de tomada de decisão dos usuários, precisa ser útil e possuir qualidade. Órgãos normativos, como o IASB (1989), o FASB (1980) e o AARF (2001), emitiram pronunciamentos sobre características qualitativas da informação contábil. Esses órgãos

se reportam às características da contabilidade financeira, mas elas também podem ser aplicáveis na contabilidade gerencial, uma vez que permeiam as características qualitativas gerais preconizadas na teoria da contabilidade.

O IASB é uma entidade privada, independente, criada em 1973 para estudar, preparar e emitir normas de padrões internacionais de contabilidade. Com sede em Londres, Grã-Bretanha, é constituída por mais de 140 entidades profissionais de todo o mundo, incluindo o Brasil, representado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O IASB (1989), ao estabelecer conceitos subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras, considera algumas características qualitativas como atributos que tornam a informação útil a seus usuários: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade (IASB, 1989).

No Brasil, o CPC (2008) emitiu um pronunciamento conceitual básico, com a estrutura conceitual para a elaboração e a apresentação das demonstrações contábeis. Esse documento, denominado “Estrutura para a Preparação e a Apresentação das Demonstrações Contábeis”, traduzido e adaptado quando do processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade, do Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements do IASB (1989), diz respeito às características qualitativas das demonstrações contábeis.

O FASB é uma entidade privada, sem fins lucrativos, cujo objetivo principal é desenvolver princípios contábeis geralmente aceitos (GAAP) de interesse do público nos Estados Unidos. A missão do FASB é “estabelecer e melhorar os padrões de contabilidade e relatórios financeiros para a orientação e educação do público, incluindo os emitentes, auditores e usuários da informação financeira” (FASB, 1980). As características qualitativas apresentadas pelo FASB (1980) são consideradas os ingredientes necessários para tornar a informação útil à tomada de decisão. O FASB (1980) apresenta, como principais características qualitativas da informação contábil, as seguintes:

compreensibilidade; relevância, determinada pelo “valor preditivo”, pelo “valor como *feedback*” e pela “oportunidade” da informação; confiabilidade, representando as funções da “verificabilidade”, “fidelidade de representação” e “neutralidade” da informação; comparabilidade; e materialidade.

A AARF foi criada em 1966, com sede em Melbourne, na Austrália, e desenvolve um conjunto de técnicas e atividades de pesquisa contábil. É de responsabilidade da Fundação o desenvolvimento de declarações conceituais e normas de contabilidade australianas. A AARF (2001), por meio do Statement of Accounting Concepts 3 (SAC 3): Qualitative Characteristics of Financial Information, identifica os atributos, denominados características qualitativas, que as informações financeiras devem possuir para atender ao objetivo de ser útil aos usuários. Segmenta as características qualitativas da informação contábil gerencial em duas dimensões: “seleção da informação”, que inclui as características qualitativas da relevância, confiabilidade e materialidade; e “apresentação da informação”, que inclui as características qualitativas da comparabilidade e compreensibilidade. Apresenta ainda uma restrição para uma informação confiável e relevante, a tempestividade e a relação custo *versus* benefício.

Segundo Aguiar, Frezatti e Rezende (2005), de modo geral as características qualitativas da informação contábil propostas por cada um desses órgãos normativos se equivalem. As distinções relacionam-se ao grau de importância que cada grupo de usuários atribui a uma determinada característica qualitativa. Os autores ainda destacam que, embora as características qualitativas da informação contábil propostas por cada um desses órgãos normativos tenham como foco a contabilidade financeira, elas podem também ser consideradas na contabilidade gerencial.

Sob essa perspectiva, a contabilidade é concebida como um sistema de informações, indiferente se financeiras ou gerenciais, tratando-a sob a ótica da ciência contábil. Já em 1994, em pesquisa promovida pelo International Federation of Accountants (IFAC, 1994) e realizada pelo Financial and Management Accounting Committee (FMAC) com profissionais e pesqui-

sadores de diversos países sobre a previsão da contabilidade gerencial para a próxima década, houve concordância quanto à efetividade de suas informações para fins decisórios.

Embora haja diversas alternativas para fundamentar as características qualitativas da informação contábil gerencial, conforme exposto, no presente estudo utiliza-se como referência a abordagem da AARF (2001). Essa opção decorre do fato de Moores e Yuen (2001), que é o estudo de referência desta pesquisa, terem considerado, na averiguação da relação dos atributos da contabilidade gerencial com a evolução das fases do ciclo de vida das empresas, as características qualitativas propostas pela AARF (2001).

## 2.2 Atributos da contabilidade gerencial propostos por Moores e Yuen (2001)

Moores e Yuen (2001) aplicaram as duas dimensões (seleção de informações e apresentação de informações) sugeridas pelo AARF (2001) por meio do SAC 3, fazendo sua transposição da contabilidade financeira para a contabilidade gerencial.

A seleção de informações, segundo os autores, inclui os elementos que se assemelham ao conteúdo ou às ferramentas utilizadas pela contabilidade financeira. Nessa dimensão, a contabilidade gerencial deve fornecer informações que satisfaçam os conceitos das características qualitativas de relevância e confiabilidade. A dimensão apresentação de informações assemelha-se ao formato da contabilidade financeira. A contabilidade gerencial deve apresentar a informação de tal forma que satisfaça os conceitos das características qualitativas de comparabilidade e compreensibilidade, realizados por meio dos níveis mais adequados de agregação e integração, e amplitude de alcance.

De acordo com Moores e Yuen (2001), as características qualitativas apresentadas pelo AARF (2001) como atributos que a informação da contabilidade financeira deve possuir também podem ser aplicadas à contabilidade gerencial e serem um indicativo da qualidade que os gestores podem esperar das informações a eles prestadas.

No presente estudo assume-se como premissa essa visão dos autores relativa à possibilidade de aplicação das características qualitativas, consideradas como atributos necessários da informação contábil financeira (contabilidade financeira), na contabilidade gerencial.

Os atributos da contabilidade gerencial, segregados nas dimensões de seleção e apresentação de informações, foram utilizados por Moores e Yuen (2001) ao investigar suas relações com os estágios do ciclo de vida organizacional. Necyk (2008), a partir das proposições de Moores e

<b>Seleção de informações</b>
Demonstrativo do resultado mensal
Balanco patrimonial mensal
Demonstrativo de fluxo de caixa
Contabilidade de custos para a análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de <i>mix</i> , estabelecimento de padrões de custos, análise de eficiência operacional
Orçamento autoritário, quando apenas a alta direção é envolvida no planejamento das metas financeiras
Orçamento participativo, quando os subordinados são envolvidos no planejamento das metas financeiras
Orçamento de capital, por meio do qual as alternativas de investimento são geradas, avaliadas, selecionadas e acompanhadas
Planejamento de longo prazo e <i>forecast</i> (previsões) de vendas e resultados
Contabilidade por centros de responsabilidade ( <i>responsability accounting</i> ), análise das variações de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento
Controle de qualidade, embutido no sistema de gestão da qualidade, que engloba indicadores operacionais
Monitoramento ambiental, de variáveis competitivas externas
<b>Apresentação de informações</b>
<b>Agregação e integração</b>
Modelo de decisão ou analítico (ex.: análise marginal, de estoques, de fluxo de caixa descontado, de sensibilidade/ <i>what if</i> , custo-volume-lucro etc.
Combinação de dados ao longo de períodos (ex.: mensal, trimestral, anual)
Combinação de dados por áreas funcionais (ex.: resumos de atividades por unidades de negócios ou funções da organização)
Relatório de transações entre subunidades (ex.: informações de outras unidades de negócios/departamentos que podem influenciar o desempenho de outras áreas)
<b>Escopo</b>
Interno (ex.: eficiência, volumes, absenteísmo etc.)
Externo (ex.: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos etc.)
Financeiro (ex.: fluxo de caixa, balanço patrimonial, demonstração de resultados etc.)
Não financeiros (ex.: volume de produção, tempo de parada de máquinas, absenteísmo, participação de mercado etc.)
Orientado ao passado (ex.: históricos, realizado)
Orientado ao futuro (ex.: estimativas, <i>forecasting</i> )
<b>Tempestividade</b>
Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez
As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistema)
Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência correspondente aos eventos controlados (ex.: fatos gerenciados diariamente são reportados dia a dia)
O relatório de um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que tornariam o <i>relatório</i> irrelevante para análise e tomada de decisões

**Quadro 1** – Variáveis dos atributos da contabilidade gerencial.

Fonte: elaborado com base em Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008).



Yuen (2001), aglutinou os atributos da contabilidade gerencial. No Quadro 1 apresentam-se as variáveis dos atributos da contabilidade gerencial conforme proposto por Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008).

A segregação das características da contabilidade gerencial nas dimensões de seleção e apresentação de informações, denominadas por Moores e Yuen (2001) atributos da contabilidade gerencial, serve de apoio teórico para o desenvolvimento desta pesquisa. Adicionalmente considerou-se o estudo de Necyk (2008), que, a partir das proposições de Moores e Yuen (2001), aglutinou os atributos da contabilidade gerencial.

Nas variáveis dos atributos da contabilidade gerencial propostas por Moores e Yuen (2001), também consideradas no estudo de Necyk (2008), há algumas que são típicas da contabilidade financeira, como: Demonstrativo do resultado mensal, Balanço patrimonial mensal, Demonstrativo de fluxo de caixa, Financeiro (ex: fluxo de caixa, balanço patrimonial, demonstração de resultados etc.), Orientado ao passado (ex: históricos, realizado). Weibnberger e Angelkort (2011), no entanto, apontam que as informações fornecidas pelos *controllers* são consistentes com os relatórios financeiros. Assim, infere-se que os relatórios da contabilidade gerencial podem se consubstanciar das informações da contabilidade financeira ou fundamentar os da contabilidade financeira.

### 3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Estudo descritivo foi realizado para identificar os atributos da contabilidade gerencial utilizados nas empresas. Para tal realizou-se pesquisa de levantamento ou *survey*, com a utilização de um questionário como técnica de coleta de dados para responder à questão da pesquisa. Segundo Raupp e Beuren (2006, p. 85), “os dados referentes a esse tipo de pesquisa podem ser coletados com base em uma amostra retirada de determinada população ou universo que se deseja conhecer”.

A população do estudo compreende as empresas do Estado de Santa Catarina, do segmen-

to de atividade econômica empresarial denominado fabricação de máquinas, aparelhos e materiais elétricos. O agrupamento das empresas no segmento de atividades foi feito de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) sob a seção C – Indústrias de Transformação, na divisão 27 – Fabricação de Máquinas, Aparelhos e Materiais Elétricos.

O segmento de atividade econômica empresarial denominado “fabricação de máquinas, aparelhos e materiais elétricos” foi escolhido para esta pesquisa em razão de sua representatividade na expansão da indústria do Estado de Santa Catarina em 2009. A pesquisa industrial mensal de produção física realizada pelo IBGE, divulgada em dezembro de 2009, demonstrou que a produção da indústria do Estado de Santa Catarina teve um acréscimo de 12,4%, comparando-se dezembro de 2008 com dezembro de 2009.

Segundo o IBGE (2009), dos 11 ramos industriais pesquisados, nove deles tiveram expansão no Estado de Santa Catarina. O desempenho dos setores de máquinas e equipamentos, com crescimento de 63,0%, e de máquinas, aparelhos e materiais elétricos, com 76,5% de crescimento, foram determinantes para a expansão global da indústria no Estado. Nesses segmentos, destacaram-se os compressores, usados em aparelhos de refrigeração, e motores elétricos de corrente alternada ou contínua.

Para identificar o tamanho da população, solicitou-se à Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina uma listagem das empresas enquadradas no segmento selecionado. Os dados solicitados foram os seguintes: razão social, endereço, telefone e endereço eletrônico. Identificou-se, por meio de listagem fornecida, um total de 388 empresas. Em seguida, contactou-se a população para delimitar a pesquisa e confirmar se a atividade principal da empresa enquadrava-se no segmento escolhido para esta pesquisa, além de verificar o endereço e nome da pessoa para enviar o instrumento de pesquisa.

A partir desse contato, algumas situações foram identificadas que alteraram o número de empresas da população inicial, porque as impe-

dia de prosseguir na pesquisa. Das 388 empresas subtraíram-se 57 pertencentes a grupos empresariais, 7 inativas e em processo de baixa, 15 que não possuem unidade de negócios em SC, 18 de endereço inexistente ou desconhecido e 27 que não desenvolvem atividade de indústria, resultando 264 empresas nesse segmento de atividade, sendo essa a população do estudo.

Assim, o instrumento de pesquisa foi enviado para essas 264 empresas. A amostra não aleatória constitui-se das 40 empresas (15,2% da população) que responderam à pesquisa – portanto, uma amostra por acessibilidade, apesar das diversas tentativas de ampliá-la. Para Colauto e Beuren (2006), nesse tipo de amostragem o pesquisador apenas obtém os elementos a que tem maior facilidade de acesso. Desse modo, as análises e os resultados da pesquisa se limitam às empresas que se dispuseram a responder ao instrumento de pesquisa.

Um questionário foi elaborado com questões adaptadas de Necyk (2008), fundamentadas nas proposições de Moores e Yuen (2001). As questões afirmativas (assertivas) sobre o uso dos atributos da contabilidade gerencial foram elaboradas utilizando-se a escala de cinco pontos: “não sei”, “discordo totalmente”, “discordo”, “concordo” e “concordo plenamente”. Segundo Richardson (1989, p. 226), “o uso de uma escala de cinco pontos proporciona maior informação que uma simples dicotomia acordo ou desacordo”. Essa escala de medição de atitudes é denominada escala Likert. As questões focalizaram os atributos da contabilidade gerencial propostos por Moores e Yuen (2001) em duas vertentes: a) seleção de informações, abordando as fontes de informações utilizadas pelas empresas; e b) apresentação de informações, abordando o formato, tipo e disponibilidade das informações.

Para validar o instrumento de pesquisa fizeram-se dois pré-testes. Para Richardson (1989, p. 155), o pré-teste “refere-se à aplicação prévia do questionário a um grupo que apresenta as mesmas características da população incluída na pesquisa”. Dessa forma, os dois pré-testes foram realizados com gestores de duas indústrias. A partir desses pré-testes, identificou-se a necessidade de

modificar, entre outros detalhes, o enunciado da questão, ressaltando-se que as alternativas deveriam ser respondidas em relação à situação atual da empresa. Destaca-se que essas empresas do pré-teste não fizeram parte da pesquisa porque não integraram a população em estudo.

O instrumento de coleta de dados foi enviado no mês de março e reenviado em abril, além dos contatos telefônicos realizados no mês de maio de 2010 ao gestor principal dessas empresas. As respostas ao questionário foram organizadas em planilha eletrônica para a tabulação e a análise dos dados. Em consonância ao objetivo desta pesquisa adotou-se abordagem de natureza quantitativa, em que os dados coletados foram quantificados e analisados utilizando-se técnicas estatísticas. Segundo Richardson (1989, p. 29), o método quantitativo de pesquisa “é frequentemente aplicado nos estudos descritivos, naqueles que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis, bem como nos que investigam a relação de causalidade entre fenômenos”.

Para a análise e a interpretação dos dados, procedeu-se à construção de tabelas a fim de melhor compreender as variáveis pesquisadas e a aplicação de técnicas estatísticas simples, basicamente frequência. Em razão do limitado volume de respostas, não foi aplicado nenhum tratamento estatístico mais sofisticado. Hair Jr. *et al.* (2005, p. 306) afirmam que “a escolha de uma técnica específica depende do número de variáveis e da escala de mensuração”. A análise foi complementada com a interpretação dos dados que, segundo Gil (2002, p. 125), “consiste, fundamentalmente, em estabelecer a ligação entre os resultados obtidos com outros já conhecidos, quer sejam derivados de teorias, quer sejam de estudos realizados anteriormente”.

#### 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção apresenta-se a descrição e a análise dos dados. Inicialmente discorre-se sobre o perfil dos respondentes e as características das empresas da amostra da pesquisa. Em seguida abordam-se os resultados relativos aos atributos

**Tabela 1** – Função ou cargo dos respondentes e tempo de ocupação do cargo.

Função ou cargo	Quantidade de respondentes	Frequência %
Proprietário	10	25,0
Diretor	9	22,5
Gerente de área funcional	8	20,0
Assistente administrativo	6	15,0
Administrador	3	7,5
Controller	2	5,0
Assistente contábil	1	2,5
Não respondeu	1	2,5
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>

Tempo de ocupação do cargo	Quantidade de respondentes	Frequência
≤ 1 ano	5	12,5
> 1 ≤ 5 anos	23	57,5
> 5 ≤ 10 anos	6	15,0
> 10 ≤ 20 anos	5	12,5
> 20 anos	1	2,5
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>

Fonte: dos autores.

da contabilidade gerencial, nas duas vertentes propostas por Moores e Yuen (2001): seleção de informações, abordando as fontes de informações utilizadas pelas empresas; e apresentação de informações, abordando o formato, o tipo e a disponibilidade das informações.

#### 4.1 Perfil dos respondentes

O questionário foi enviado ao gestor da empresa para que as respostas fossem de pessoas que conhecem a empresa e estejam envolvidas com sua gestão. Diante da impossibilidade de o gestor respondê-lo, solicitava-se que essa tarefa fosse delegada a alguém com condições de fazê-lo.

Para caracterizar o perfil dos respondentes da pesquisa foi investigado o cargo ou função dos respondentes na empresa, o tempo que ocupam tal cargo ou função e sua formação acadêmica. A função ou cargo exercido pelos respondentes do questionário nas empresas pesquisadas e o tempo que ocupam o cargo são apresentados na Tabela 1.

Observa-se na Tabela 1 que, além do proprietário da empresa, há respondentes com outras funções ligadas à administração. As funções ou cargos que se destacaram são as de diretor, de gerente de área funcional e de assistente administrativo. A denominação do cargo ou função depende da estrutura administrativa de cada empresa, por isso

se solicitou que o instrumento de pesquisa fosse respondido pelo proprietário ou pessoa que conhece a empresa e esteja envolvido/a com sua gestão, cujo perfil é importante neste estudo.

As questões constantes no instrumento de coleta de dados requeriam respostas para o tempo presente. Sendo assim, para responder ao questionário, era necessário que o respondente conhecesse aspectos recentes e atuais relativos à gestão da empresa. Para conhecer tais aspectos, todavia, supõe-se necessário algum período de experiência na organização. Das respostas recebidas, pode-se constatar que a maioria dos respondentes está a mais de um ano no cargo e somente 12,5% ainda não completaram um ano de atuação na empresa.

Averiguou-se também a formação acadêmica dos respondentes da pesquisa, indagando se possuem ou não curso de graduação concluído, oferecendo-lhes duas alternativas de resposta: sim (em que área?) ou não. As respostas podem ser visualizadas na Tabela 2.

Pode-se verificar, na Tabela 2, que o destaque na área de formação foi a graduação em Administração (22,5%). Observa-se, no entanto, que o mesmo percentual de respondentes não possui graduação concluída. Percebe-se ainda que profissionais graduados em outras áreas de conhecimento, diferentes de Administração, também participam do processo de gestão das empresas. Dos respondentes proprietários das empresas, somente um possui

**Tabela 2 – Formação acadêmica dos respondentes.**

<b>Curso de graduação concluído</b>	<b>Quantidade de respondentes</b>	<b>Frequência %</b>
Administração	9	22,5
Economia	4	10,0
Ciências Contábeis	3	7,5
Direito	3	7,5
Engenharia	2	5,0
Técnico em Processos Industriais	2	5,0
Outros cursos	8	20,0
Não possui	9	22,5
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>

Fonte: dos autores.

graduação em Administração – os demais possuem graduação relacionada à atividade operacional das empresas, como Engenharia, ou cursos técnicos em Eletromecânica e Processos Industriais.

Os cursos indicados por apenas um respondente foram apresentados na Tabela 2 como “Outros cursos”, e são eles: Ciências da Computação, Eletroeletrônica, Marketing, Processamento de Dados, Técnico em Eletromecânica e Turismo e Lazer. Também foram incluídos nesse item dois respondentes que não informaram o nome do curso.

A função ou cargo, o tempo no cargo e a formação acadêmica dos respondentes da pesquisa constituem-se em um conjunto de características que contribui para dar consistência às respostas das demais questões formuladas no questionário, uma vez que em conjunto lhe conferem o conhecimento necessário para este fim. Ressalta-se que as respostas obtidas refletem o entendimento, a percepção ou o ponto de vista da pessoa que respondeu ao questionário acerca da temática abor-

dada. Se essa pessoa exerce cargo ou função na área de gestão, participa da gestão da empresa há algum tempo e, adicionalmente, possui curso superior, tais características a qualificam para responder ao instrumento de coleta de dados.

#### 4.2 Caracterização das empresas

Para caracterizar as empresas participantes da pesquisa investigou-se a data de constituição da empresa, sua forma jurídica, quantidade de empregados, faturamento bruto de 2009, mercado de atuação e uso de serviços de contabilidade e consultoria. Inicialmente solicitou-se aos respondentes a data de início das atividades e a forma jurídica de constituição da empresa. Essas respostas foram tabuladas na Tabela 3.

Verifica-se, na Tabela 3, que o tempo de existência das empresas variou entre menos 1 ano e 49 anos de idade, sendo que a mediana ficou

**Tabela 3 – Tempo e forma jurídica de constituição das empresas.**

<b>Tempo de constituição</b>	<b>Quantidade de empresas</b>	<b>Frequência %</b>
≤ 1 ano	2	5,0
> 1 ≤ 5 anos	13	32,5
> 5 ≤ 10 anos	6	15,0
> 10 ≤ 20 anos	11	27,5
> 20 anos	8	20,0
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>
<b>Forma jurídica</b>	<b>Quantidade de empresas</b>	<b>Frequência</b>
Sociedade limitada	35	87,5
Sociedade anônima	3	7,5
Empresa individual	2	5,0
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>

Fonte: dos autores.

em 9,5 anos, ou seja, metade das empresas possui menos de 9,5 anos de existência e a outra metade está acima dessa idade. Predominaram, no entanto, duas faixas de idade: 13 empresas estão entre  $> 1 \leq 5$  anos e 11 empresas entre  $> 10 \leq 20$  anos. Destaca-se que a grande maioria (87,5%) é constituída sob a forma de sociedade limitada.

Para identificar o porte das empresas solicitou-se que informassem a quantidade de funcionários e o faturamento total do ano de 2009. A questão sobre a quantidade de funcionários foi elaborada por faixas segundo o critério de classificação de porte utilizado pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae). A questão sobre o faturamento anual levou em consideração o porte das empresas e a conjugação dos limites de faturamento de acordo com a legislação tributária e comercial vigentes no país.

O menor porte em termos de faturamento é o estabelecido pela Lei Geral da Microempresa (Lei n. 123/06). Por sua vez, o montante anual de faturamento que caracteriza a empresa como sendo de grande porte é aquele estabelecido na Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404/76, alterada pela Lei n. 11.638/07). E os portes intermediários constam da legislação tributária (Decreto n. 3.000/99, que trata do Regulamento do Imposto de Renda).

A Tabela 4 evidencia os resultados da pesquisa para o porte das empresas, de acordo com a quantidade de empregados e com o faturamento total do ano de 2009.

A Tabela 4 mostra que maioria das empresas ficou enquadrada como micro e pequena empresa, tanto pelo critério da quantidade de empregados como pelo do faturamento bruto. Esse resultado é condizente com pesquisa divulgada pelo Sebrae (2007), a qual destaca que as micro e pequenas empresas são um dos principais pilares de sustentação da economia brasileira e que em Santa Catarina, as pequenas indústrias representam mais de 95% do setor industrial.

O porte das empresas sugere que estão em fases iniciais do ciclo de vida organizacional. Por outro lado, as empresas pesquisadas integram um setor em expansão no estado de Santa Catarina. Essas características justificam verificar os atributos da contabilidade gerencial considerados na gestão desses empreendimentos, no sentido de averiguar se mesmo sendo de micro ou pequeno porte usam as informações contábeis gerenciais.

A fim de conhecer o mercado de atuação das empresas pesquisadas, elaborou-se uma questão com as seguintes alternativas de resposta: mercado interno (quais regiões) e mercado externo (principais países). As respostas constam da Tabela 5.

Observa-se na Tabela 5 que 90% atuam somente no mercado interno, e destas 30% atuam em todas as regiões do país. As empresas com atuação no mercado externo reportaram que realizam transações comerciais com os seguintes países: EUA, Índia, China, Alemanha, Canadá, África

**Tabela 4** – Quantidade de empregados e faturamento bruto das empresas.

N. de empregados	Quantidade de empresas	Frequência %
Até 19	25	62,5
De 20 até 99	9	22,5
De 100 até 499	3	7,5
Acima de 499	2	5,0
Não respondeu	1	2,5
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>
Faturamento anual (2009)	Quantidade de empresas	Frequência %
Até R\$ 2.400.000,00	26	65,0
Acima de R\$ 2.400.000,00 até R\$ 48.000.000,00	10	25,0
Acima de R\$ 48.000.000,00 até R\$ 300.000.000,00	2	5,0
Acima de R\$ 300.000.000,00	1	2,5
Não respondeu	1	2,5
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>

Fonte: dos autores.

Tabela 5 – Mercado de atuação das empresas.

Área de atuação	Atua		Não atua		Não respondeu		Total de empresas
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	
<b>Mercado externo</b>	<b>4</b>	<b>10,0</b>	<b>36</b>	<b>90,0</b>	<b>0</b>	<b>0,0</b>	<b>40</b>
<b>Mercado interno</b>	<b>40</b>	<b>100</b>	<b>0</b>	<b>0,0</b>	<b>0</b>	<b>0,0</b>	<b>40</b>
Todas as regiões	12	30,0	27	67,5	1	2,5	<b>40</b>
Região Sul	39	97,5	0	0,0	1	2,5	<b>40</b>
Região Sudeste	19	47,5	20	50,0	1	2,5	<b>40</b>
Região Centro-oeste	15	37,5	24	60,0	1	2,5	<b>40</b>
Região Nordeste	16	40,0	23	57,5	1	2,5	<b>40</b>
Região Norte	16	40,0	23	57,5	1	2,5	<b>40</b>

Fonte: dos autores.

do Sul, Chile, Argentina, Guatemala, Colômbia, Peru, Paraguai e Uruguai.

Embora sejam micro e pequenas empresas, as operações industriais que realizam e a abrangência de suas transações comerciais certamente lhes exigem cada vez mais enaltecimento as informações contábeis gerenciais no suporte ao processo decisório, a fim de assegurar sua continuidade no mercado e acompanhar o crescimento do setor.

Ainda na caracterização das empresas, questionou-se sobre as atividades de contabilidade, indagando se são realizadas internamente na empresa ou terceirizadas. Além disso, procurou-se identificar se a empresa possui algum tipo de consultoria contratada e em que área. Os resultados são demonstrados na Tabela 6.

Constata-se na Tabela 6 que 90% das empresas possuem as atividades de contabilidade terceirizadas e que 32,5% das empresas contrataram algum tipo de consultoria. Nas empresas com algum tipo de consultoria foram indicadas as seguintes áreas focalizadas: gestão, qualidade, controladoria e auditoria.

O fato de a maioria das empresas terceirizarem a atividade de contabilidade pode sugerir

pouca ênfase na utilização da contabilidade gerencial pelos gestores. A terceirização da contabilidade para usuários externos não é, no entanto, fator impeditivo para a empresa implementar paralelamente uma contabilidade gerencial. A percepção de sua utilidade pode ocorrer justamente porque a contabilidade financeira terceirizada tende a não favorecer a tempestividade das informações no suporte ao processo decisório.

As empresas que declararam possuir contrato de consultoria sinalizam preocupação com as informações gerenciais. Também os cargos dos respondentes relacionados ao gerenciamento de informações, como o de *controller* e assistente contábil, são indícios da presença de elementos da contabilidade gerencial nas empresas pesquisadas. A formação de em Ciências Contábeis de alguns dos respondentes é outro fator sinalizador.

#### 4.3 Atributo seleção de informações

Adentrando na pesquisa em si, abordou-se inicialmente sobre o atributo seleção de informações, relacionando atributos da contabilidade

Tabela 6 – Serviços de contabilidade e consultoria das empresas.

Serviço de contabilidade e consultoria	Quantidade de empresas	Frequência %
Contabilidade terceirizada	36	90,0
Contabilidade interna	4	10,0
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>
Sem contrato de consultoria	27	68,0
Com contrato de consultoria	13	33,0
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>

Fonte: dos autores.

gerencial que podem ser utilizados na tomada de decisões e para propósitos de controle pelas empresas. O respondente foi solicitado a opinar marcando as alternativas apresentadas com “0” para “Não sei” ou “1 a 4”, de acordo com a escala crescente de concordância sobre o uso de cada fonte de informação na empresa. A Tabela 7 apresenta as respostas a esta questão.

O conjunto das fontes de informações foi calculado somando-se a quantidade de empresas que assinalaram cada alternativa na referida categoria, por exemplo, a categoria “concordo plenamente” foi indicada por 47 empresas considerando-se todas as alternativas ( $8 + 6 + 8 + 3 + 3 + 2 + 3 + 3 + 3 + 5 + 3 = 47$ ). Para determinar o percentual de respostas em cada categoria, somaram-se os totais de cada categoria e dividiu-se o total da categoria pelo montante, por exemplo [ $47 / (47 + 201 + 99 + 60 + 33) = 11\%$ ]. Para o

cálculo do *Ranking* Médio (*RM*) utilizou-se o método de análise de *escala Likert* apresentado por Malhotra (2001).

Percebe-se na Tabela 7 que a maioria das respostas ( $11\% + 46\% = 57\%$ ), no conjunto das fontes de informações, concentrou-se nas opções “concordo plenamente” e “concordo”. A opção “concordo plenamente”, contudo, que caracteriza a utilização das fontes de informações em maior proporção que as demais opções, recebeu somente 11% das respostas.

Inferre-se a partir das respostas dos respondentes, considerando o conjunto das fontes de informações apresentadas, que sua utilização pelas empresas se dá em alguma medida, ainda que não seja plena a utilização, uma vez que 14% das respostas foram para a opção “discordo totalmente” e 7% das respostas foram para a opção “não sei”. O *ranking* médio do conjunto das fontes de infor-

**Tabela 7** – Fontes de informações selecionadas pelas empresas.

Fontes de informações (seleção)	Concordo plenamente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente		Não sei/não respondeu		Ranking médio
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	
Demonstrativo de fluxo de caixa	8	20	26	65	4	10	2	5	0	0	2,83
Demonstrativo do resultado mensal	8	20	22	55	6	15	3	8	1	3	2,35
Planejamento de longo prazo e previsões de vendas e resultados	3	8	25	63	3	8	5	13	4	10	3,00
Controle de qualidade, embutido no sistema de gestão da qualidade, que engloba indicadores operacionais	5	13	19	48	9	23	3	8	4	10	2,28
Contabilidade de custos para a análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de <i>mix</i> , estabelecimentos de padrões de custos, análise de eficiência operacional	3	8	18	45	9	23	7	18	3	8	2,38
Monitoramento ambiental, de variáveis competitivas externas	3	8	17	43	8	20	6	15	6	15	2,23
Orçamentos de capital, por meio do qual as alternativas de investimento são geradas, avaliadas, selecionadas e acompanhadas	3	8	17	43	7	18	9	23	4	10	2,15
Orçamento autoritário, quando apenas a alta direção é envolvida no planejamento das metas financeiras	3	8	15	38	17	43	4	10	1	3	2,45
Orçamento participativo, quando os subordinados são envolvidos no planejamento das metas financeiras	2	5	16	40	12	30	9	23	1	3	2,00
Contabilidade por centros de responsabilidade ( <i>responsability accounting</i> ), análise das variâncias de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento	3	8	15	38	8	20	7	18	7	18	2,45
Balanco patrimonial mensal	6	15	11	28	16	40	5	13	2	5	2,13
<b>Conjunto das fontes de informações</b>	<b>47</b>	<b>11</b>	<b>201</b>	<b>46</b>	<b>99</b>	<b>22</b>	<b>60</b>	<b>14</b>	<b>33</b>	<b>7</b>	<b>2,38</b>

Fonte: dos autores.

mações apresentadas foi de 2,38 e em nenhuma das alternativas ficou abaixo de 2,00.

Há ainda 22% de respostas para a opção “discordo” e, relativamente a essas respostas, se poderia deduzir que a preferência por essa opção denota a possibilidade de utilização pela empresa, ainda que remota, das fontes de informações listadas, uma vez que o respondente tinha também a sua disposição a opção “discordo totalmente”, a qual sugere, mais fortemente, a não utilização dos atributos da contabilidade gerencial.

O destaque positivo em termos de utilização de fontes de informações da contabilidade gerencial ficou por conta da demonstração do fluxo de caixa e do demonstrativo do resultado mensal, cujas respostas para as opções “concordo plenamente” e “concordo” somaram, respectivamente, 85% e 75%. No outro extremo, ressalta-se a baixa quantidade de respostas nessas opções para o Balanço Patrimonial, somente 43%.

Vale ressaltar que as fontes de informações nos dois extremos são típicas da contabilidade financeira, que é terceirizada na maioria das empresas pesquisadas. É possível que o demonstrativo do resultado mensal seja gerado internamente, pela contabilidade gerencial, dado o intenso uso apontado pelos respondentes. Por sua vez, o baixo uso do Balanço Patrimonial pode decorrer da dificuldade de elaborar internamente o balanço sem o efetivo registro das operações, uma vez que exige a acumulação dos valores do patrimônio.

As fontes de informações relativas ao planejamento, representadas pela assertiva planejamento de longo prazo e previsões de vendas e resultados, cujas respostas para as opções “concordo plenamente” e “concordo” somaram 71%, também indicaram uso elevado nas empresas. Esse resultado coaduna em parte com o preconizado por Johnson e Kaplan (1993), que destaca o relevante papel do sistema de contabilidade gerencial nas informações de planejamento e controle. Corrobora em parte porque, no que concerne ao controle, com exceção do item controle de qualidade, embutido no sistema de gestão da qualidade, que engloba indicadores operacionais, a soma das respostas para as opções “concordo plenamente” e “concordo” totalizou aproximadamente 50%.

Os resultados da pesquisa também não indicam que o sistema de contabilidade gerencial seja usado para apoiar o desenvolvimento de novos arranjos organizacionais, que impõem a padronização e a centralização em torno de estratégias comuns, conforme proposto por Busco, Giovannoni e Scapens (2008). Na assertiva contabilidade por centros de responsabilidade (*responsability accounting*), análise das variâncias de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento, as respostas para as opções “concordo plenamente” e “concordo” resultaram em 46%. Talvez o porte das empresas possa justificar a não consonância entre a teoria e a prática das empresas.

Denotam-se semelhanças e diferenças em relação à pesquisa realizada por Necyk (2008), que nos atributos da contabilidade gerencial identificou ampla seleção de informações na empresa pesquisada. Constatou concordância total quanto ao uso da demonstração de resultado, da contabilidade de custos e do orçamento participativo. Por outro lado, verificou nível de concordância menor quanto ao uso para o orçamento de capital, planejamento de longo prazo e monitoramento das variáveis competitivas. Encontrou baixo nível de concordância no uso do balanço patrimonial, conforme também verificado nesta pesquisa.

Na Tabela 8 faz-se uma análise paramétrica, com teste de médias de grupos, comparando-se as fontes de informações selecionadas com as características das empresas pesquisadas.

Considerando-se o coeficiente de significância de 0,05, verifica-se na Tabela 8 a existência de diferenças apenas na questão relativa a presença de consultoria. Essas empresas se destacaram nas fontes de informações selecionadas em comparação às demais empresas. O resultado sugere que empresas que contrataram consultoria apresentam um melhor escopo de uso de fontes de informações da contabilidade gerencial.

Souza, Necyk e Frezatti (2008) alertam sobre possíveis limitações apontadas por Otley (1980), Fisher (1995), Chapman (1997) e Chenhall (2003), que podem decorrer de estudos *cross-sectional* em pesquisas que associam fatores con-



**Tabela 8** – Comparação das fontes de informações selecionadas com as características das empresas.

Característica	Grupos	Frequência	Mean rank	Sig.
Tempo	Até 1 ano	2	32,750	0,297
	de 1 a 5 anos	13	23,615	
	de 5 a 10 anos	6	15,200	
	de 10 a 20 anos	11	17,545	
	acima de 20 anos	8	19,833	
Constituição jurídica	Sociedade anônima	3	33,333	0,086
	Sociedade limitada	35	19,914	
	Empresa individual	2	11,500	
Número de empregados	Até 19	25	17,940	0,290
	de 20 a 99	9	22,667	
	de 100 a 499	3	20,833	
	Acima de 499	2	32,500	
Faturamento	Até R\$ 2,4 milhões	26	16,962	0,063
	de R\$ 2,4 até 48 milhões	10	24,050	
	de R\$ 48 até 300 milhões	2	30,000	
	acima de R\$ 300 milhões	1	38,500	
Abrangência mercado interno	1 região	18	17,694	0,683
	2 regiões	2	27,500	
	3 regiões	5	23,000	
	4 regiões	2	21,250	
	5 regiões	13	22,231	
Mercado externo	Não atua	36	20,694	0,752
	Atua	4	18,750	
Serviço contábil	Contabilidade interna	4	27,500	0,206
	Contabilidade terceirizada	36	19,722	
Consultoria	Sem consultoria	27	15,870	0,000*
	Com consultoria	13	30,115	

Fonte: dos autores.

tingentes a características do sistema de contabilidade gerencial. As críticas são atribuídas à investigação de um grande número de empresas, com aplicação de métodos estatísticos, na tentativa de generalização dos achados.

Neste estudo não se buscaram associações, privilegiou-se a constatação de atitudes relativas às características do sistema de contabilidade gerencial, em razão do fato das pesquisas a respeito de seus atributos ainda se encontrarem em fase embrionária. Também não se exploraram os motivos atitudinais das empresas em relação ao uso ou não de determinadas fontes de informação da contabilidade gerencial. Essa abordagem seria favorecida em estudos longitudinais, conforme Souza, Necyk e Frezatti (2008, p. 10), “em que a interação das variáveis ao longo do tempo pode ser observada, permitindo melhor entendimento das relações causais”.

#### 4.4 Atributo apresentação das informações

Na sequência, o questionário abordou aspectos relativos à apresentação das informações, quanto ao formato, tipo e disponibilidade das informações. A Tabela 9 evidencia as respostas obtidas relativas ao uso dos formatos das informações, que correspondem ao item agregação e integração do atributo apresentação das informações de Moores e Yuen (2001).

Nota-se, na Tabela 9, que, no conjunto dos formatos das informações, 49% concentraram-se nas opções “concordo plenamente” e “concordo”, sinalizando que os gestores das empresas solicitam que as informações lhes sejam apresentadas em grande parte de acordo com os formatos listados. O maior grau de concordância encontrado nas respostas dessa questão foi para o formato que combina dados ao longo de um período, seja ele

**Tabela 9** – Formatos das informações solicitados pela alta direção.

Formatos das informações (agregação e integração)	Concordo plenamente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente		Não sei/não respondeu		Ranking médio
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	
Combinação de dados ao longo de períodos de tempo (ex: mensal, trimestral, anual)	5	13	26	65	3	8	4	10	2	5	2,00
Combinação de dados por áreas funcionais (ex: resumos de atividades por unidades de negócios ou funções da organização)	3	8	17	43	12	30	6	15	2	5	2,70
Modelos de decisão ou analíticos (ex: análise marginal, de estoques, de fluxo de caixa descontado, de sensibilidade, relação custo-volume-lucro etc.)	2	5	13	33	13	33	7	18	5	13	2,33
Reporte de transações entre subunidades (ex: informações de outras unidades de negócios/departamentos que podem influenciar o desempenho de outras áreas)	2	5	10	25	12	30	10	25	6	15	1,80
<b>Conjunto dos formatos das informações</b>	<b>12</b>	<b>8</b>	<b>66</b>	<b>41</b>	<b>40</b>	<b>25</b>	<b>27</b>	<b>17</b>	<b>15</b>	<b>9</b>	<b>2,21</b>

Fonte: dos autores.

mensal, trimestral ou anual. Em outras palavras, dentre os formatos apresentados, é o mais solicitado pela alta administração das empresas (78% de concordância).

Necyk (2008) também constatou, em sua pesquisa, a presença das diferentes formas de apresentação da informação, entre os atributos da contabilidade gerencial, bem como não verificou concordância total entre os participantes da pesquisa. No comparativo dos resultados deve-se considerar, no entanto, o porte da empresa investigada e a pesquisa longitudinal realizada pelo autor, cujas características diferem desta pesquisa, conforme pode ser observado no *ranking* médio dos itens relativos ao formato das informações.

Em uma análise complementar compararam-se os formatos de informações solicitados com as características das empresas pesquisadas, conforme demonstrado na Tabela 10.

Na Tabela 10 notam-se diferenças significativas na comparação dos formatos de informações solicitados com as características das empresas. Destaca-se inicialmente a constituição jurídica, com ênfase nas empresas com constituição sob a forma de sociedade limitada. Empresas com maior faturamento também apresentaram respostas com pesos mais elevados. Empresas com contabilidade interna foram mais bem avaliadas do

que as demais. Por fim, empresas com consultoria foram significativamente superiores às demais. Significa dizer que os gestores dessas empresas solicitam que as informações lhes sejam apresentadas, em grande parte, de acordo com os formatos listados no instrumento de pesquisa.

Averiguaram-se também os tipos de informações utilizados pelas empresas, que correspondem ao escopo do atributo apresentação das informações de Moores e Yuen (2001), cujas respostas obtidas na pesquisa podem ser visualizadas na Tabela 11.

Depreende-se das respostas obtidas para os tipos de informações utilizadas, conforme Tabela 11, que as empresas fazem uso de tipos de informações em proporção maior do que a utilização das fontes de informações apresentadas anteriormente, com um *ranking* médio geral de 2,81 e o item com menor média não muito distante (2,63). No conjunto das respostas obtidas, 17% foram para a opção “concordo plenamente” e 62% para a opção “concordo”. As alternativas que mais se destacaram dizem respeito à informação externa, informações financeiras e informações orientadas pelo passado (dados históricos e realizados).

Necyk (2008) encontrou diferenças de intensidade de uso em sua pesquisa entre os tipos de informações interno-externa e orientada ao

passado-futuro, sendo que prevaleceu uma concordância de intensidade em média mais forte no primeiro tipo de cada par apresentado. Entre as informações financeiras e não financeiras construiu um equilíbrio. Esses resultados se alteraram ao longo da evolução do ciclo de vida organizacional. Isso pode explicar, de certo modo, a prevalência, nesta pesquisa, do uso da informação externa, informações financeiras e informações orientadas pelo passado, já que as empresas se encontram em fases iniciais do ciclo de vida.

Na Tabela 12 apresenta-se a comparação dos tipos de informações utilizados com as características das empresas pesquisadas.

Observa-se, na Tabela 12, que os resultados apontam a existência de diferenças apenas nas questões relativas a quem presta o serviço de contabilidade e sobre a presença ou não de consultoria. No que diz respeito aos serviços de contabi-

lidade, as empresas com serviços internos foram significativamente melhores no escopo do uso de tipos de informações do que as demais. No que tange à consultoria, as empresas com consultoria apresentaram melhor *performance* no uso dos tipos de informações. Essas duas características apontam que a especialidade dos profissionais responsáveis pelo escopo dos tipos de informações torna-se necessária com a evolução das empresas em seus estágios do ciclo de vida.

Na sequência, questionou-se quanto à disponibilidade das informações, que corresponde à tempestividade do atributo apresentação das informações de Moores e Yuen (2001). As respostas a essa questão constam da Tabela 13.

Se por um lado as empresas têm utilizado diversos tipos de informações, como se pôde observar anteriormente, é provável que várias dessas informações não estejam sendo apresentadas no

**Tabela 10** – Comparação dos formatos das informações solicitados com as características das empresas.

Característica	Grupos	Frequência	Mean rank	Sig.
Tempo	Até 1 ano	2	27,500	0,777
	de 1 a 5 anos	13	21,692	
	de 5 a 10 anos	5	17,000	
	de 10 a 20 anos	11	18,409	
	acima de 20 anos	9	21,722	
Constituição jurídica	Sociedade anônima	3	36,833	0,039*
	Sociedade limitada	35	19,314	
	Empresa individual	2	16,750	
Número de empregados	Até 19	25	17,940	0,162
	de 20 a 99	9	22,667	
	de 100 a 499	3	20,833	
	Acima de 499	2	32,500	
Faturamento	Até R\$ 2,4 milhões	26	16,308	0,013*
	de R\$ 2,4 até 48 milhões	10	24,750	
	de R\$ 48 até 300 milhões	2	35,000	
	acima de R\$ 300 milhões	1	38,500	
Abrangência mercado interno	1 região	18	18,000	0,734
	2 regiões	2	25,000	
	3 regiões	5	25,000	
	4 regiões	2	20,000	
	5 regiões	13	21,615	
Mercado externo	Não atua	36	19,847	0,286
	Atua	4	26,375	
Serviço contábil	Contabilidade interna	4	32,625	0,028*
	Contabilidade terceirizada	36	19,153	
Consultoria	Sem consultoria	27	16,056	0,000*
	Com consultoria	13	29,731	

Fonte: dos autores.

**Tabela 11** – Tipos de informações utilizados.

Tipos de informações (escopo)	Concordo plenamente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente		Não sei/não respondeu		Ranking médio
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	
Informação externa (ex: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos etc.)	9	23	22	55	3	8	3	8	3	8	2,63
Informação interna (ex: eficiência, volumes, absenteísmo etc.)	5	13	24	60	5	13	3	8	3	8	2,78
Informações financeiras (ex: balanço patrimonial, demonstração de resultados, fluxo de caixa etc.)	7	18	25	63	7	18	0	0	1	3	2,93
Informações não-financeiras (ex: volume de produção, tempo de parada de máquinas, absenteísmo, participação de mercado etc.)	6	15	25	63	7	18	1	3	1	3	2,85
Informações orientadas para o futuro (ex: estimativas, previsões)	8	20	25	63	3	8	0	0	4	10	2,88
Informações orientadas pelo passado (ex: dados históricos, realizados)	6	15	27	68	5	13	0	0	2	5	2,83
<b>Conjunto dos tipos de informações</b>	<b>41</b>	<b>17</b>	<b>148</b>	<b>62</b>	<b>30</b>	<b>12</b>	<b>7</b>	<b>3</b>	<b>14</b>	<b>6</b>	<b>2,81</b>

Fonte: dos autores.

tempo devido ou oportuno. Nota-se, na Tabela 13, que pouco mais da metade das respostas (60%) foi para as opções “concordo plenamente” e “concordo”, mas somente 7% foram para a opção “concordo plenamente”, sugerindo que a maioria das informações utilizadas pelas empresas não é tempestiva.

Na pesquisa de Necyk (2008) houve concordância sobre a tempestividade das informações, mas com baixa intensidade. Ressalte-se que a empresa pesquisada pelo autor já evoluiu nos diversos estágios do ciclo de vida organizacional, diferente do presente estudo, que investiga empresas em ascensão, o que pode justificar um *ranking* médio não muito alto (2,51) para o conjunto de itens relativos à disponibilidade da informação.

Moore e Yuen (2001) afirmam que uma das condições para que as informações sejam relevantes e confiáveis é a tempestividade de sua apresentação. Dessa forma, considerando os resultados apresentados na Tabela 13, alerta-se que o baixo percentual de concordância plena com as questões sobre a disponibilidade das informações pode indicar prejuízo na relevância e confiabilidade das informações.

Na Tabela 14 faz-se uma análise paramétrica, com teste de médias de grupos, comparan-

do-se a disponibilidade das informações com as características das empresas.

Verifica-se, na Tabela 14, que empresas com maior faturamento são significativamente mais bem-sucedidas no que tange à disponibilidade de informações. Observa-se também diferença significativa na disponibilidade de informações em empresas com atuação do mercado externo, com contabilidade interna e com consultoria, as quais têm maior disponibilidade de informações comparativamente às que não possuem essas características. Depreende-se que empresas com essas características apresentam-se mais estruturadas para uma maior disponibilidade de informações, o que é inerente a seu avanço nas fases do ciclo de vida organizacional.

#### 4.5 Análise conjunta dos atributos seleção e apresentação das informações

A fim de sintetizar as respostas das empresas para os atributos da contabilidade gerencial propostos por Moore e Yuen (2001), nos aspectos de seleção de informações e apresentação das informações, elaborou-se a Tabela 15 pelo conjunto das respostas para cada um dos grupos de perguntas do questionário.

**Tabela 12 – Comparação dos tipos de informações utilizados com as características das empresas.**

Característica	Grupos	Frequência	Mean rank	Sig.
Tempo	Até 1 ano	2	28,500	0,707
	de 1 a 5 anos	13	21,538	
	de 5 a 10 anos	5	16,800	
	de 10 a 20 anos	11	18,318	
	acima de 20 anos	9	21,944	
Constituição jurídica	Sociedade anônima	3	29,333	0,343
	Sociedade limitada	35	19,986	
	Empresa individual	2	16,250	
Número de empregados	Até 19	25	19,280	0,572
	de 20 a 99	9	19,444	
	de 100 a 499	3	20,500	
	Acima de 499	2	30,750	
Faturamento	Até R\$ 2,4 milhões	26	17,865	0,210
	de R\$ 2,4 até 48 milhões	10	23,050	
	de R\$ 48 até 300 milhões	2	23,500	
	acima de R\$ 300 milhões	1	38,000	
Abrangência mercado interno	1 região	18	18,889	0,730
	2 regiões	2	30,500	
	3 regiões	5	20,900	
	4 regiões	2	18,500	
	5 regiões	13	21,346	
Mercado externo	Não atua	36	20,111	0,518
	Atua	4	24,000	
Serviço contábil	Contabilidade interna	4	31,125	0,050*
	Contabilidade terceirizada	36	19,319	
Consultoria	Sem consultoria	27	17,352	0,012*
	Com consultoria	13	27,038	

Fonte: dos autores.

Na Tabela 15 observam-se as respostas consolidadas das empresas relativas aos atributos da contabilidade gerencial nas vertentes de seleção e

apresentação das informações. A maioria das respostas demonstrou concordância com a seleção das informações (57%) e concordância de 64%

**Tabela 13 – Disponibilidade das informações.**

Disponibilidade das informações (tempestividade)	Concordo plenamente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente		Não sei/não respondeu		Ranking médio
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	
Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez	4	10	26	65	10	25	0	0	0	0	2,85
As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistema)	2	5	22	55	12	30	2	5	2	5	2,50
Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência dos eventos controlados (ex: fatos gerenciados diariamente são reportados dia a dia)	3	8	18	45	13	33	3	8	3	8	2,38
O reporte sobre um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que o tornariam irrelevante para análise e tomada de decisões	2	5	19	48	13	33	2	5	4	10	2,33
<b>Conjunto das disponibilidades de informações</b>	<b>11</b>	<b>7</b>	<b>85</b>	<b>53</b>	<b>48</b>	<b>30</b>	<b>7</b>	<b>4</b>	<b>9</b>	<b>6</b>	<b>2,51</b>

Fonte: dos autores.

**Tabela 14** – Comparação da disponibilidade das informações com as características das empresas.

Característica	Grupos	Frequência	Mean Rank	Sig.
Tempo	Até 1 ano	2	24,750	0,881
	de 1 a 5 anos	13	21,615	
	de 5 a 10 anos	5	16,000	
	de 10 a 20 anos	11	20,773	
	acima de 20 anos	9	20,111	
Constituição jurídica	Sociedade anônima	3	33,000	0,138
	Sociedade limitada	35	19,329	
	Empresa individual	2	22,250	
Número de empregados	Até 19	25	17,260	0,125
	de 20 a 99	9	24,444	
	de 100 a 499	3	20,667	
	Acima de 499	2	33,250	
Faturamento	Até R\$ 2,4 milhões	26	16,481	0,033*
	de R\$ 2,4 até 48 milhões	10	25,550	
	de R\$ 48 até 300 milhões	2	29,500	
	acima de R\$ 300 milhões	1	37,000	
Abrangência mercado interno	1 região	18	19,111	0,580
	2 regiões	2	26,500	
	3 regiões	5	23,600	
	4 regiões	2	10,500	
	5 regiões	13	21,846	
Mercado externo	Não atua	36	19,181	0,029*
	Atua	4	32,375	
Serviço contábil	Contabilidade interna	4	32,375	0,029*
	Contabilidade terceirizada	36	19,181	
Consultoria	Sem consultoria	27	16,741	0,003*
	Com consultoria	13	28,308	

Fonte: dos autores.

com a apresentação das informações, considerando-se as categorias “concordo plenamente” e “concordo” no que concerne ao uso das categorias de análise nas empresas pesquisadas. Mesmo não apresentando uma diferença percentual significativa no grau de concordância com os atributos de seleção e apresentação das informações, nota-se que as empresas registraram maior concordância

no uso das alternativas apresentadas na vertente apresentação do que na vertente seleção das informações.

Nas Figuras 1 e 2 apresenta-se uma síntese das respostas consolidadas das empresas relativas aos atributos da contabilidade gerencial nas vertentes de seleção e apresentação das informações propostas por Moores e Yuen (2001).

**Tabela 15** – Seleção e apresentação das informações.

Seleção e apresentação de informações	Concordo plenamente		Concordo		Discordo		Discordo totalmente		Não sei/não respondeu	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
<b>Seleção da informação:</b>										
Fontes de informações	47	11	201	46	99	23	60	14	33	8
<b>Apresentação da informação:</b>	64	11	299	53	118	21	41	7	38	7
Formato das informações	12	8	66	41	40	25	27	17	15	9
Tipos de informações	41	17	148	62	30	13	7	3	14	6
Disponibilidade das informações	11	7	85	53	48	30	7	4	9	6

Fonte: dos autores.



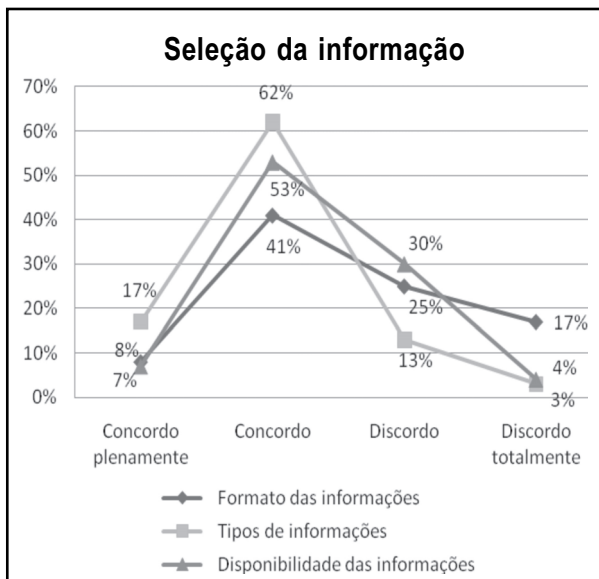


Figura 1 – Seleção das informações.

Fonte: dos autores.

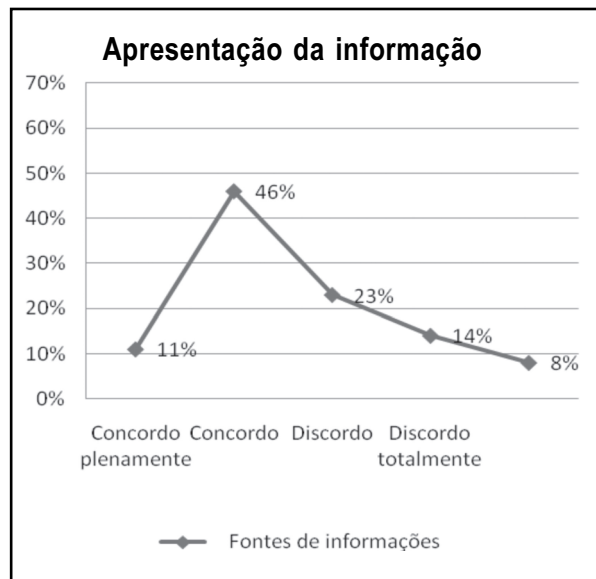


Figura 2 – Apresentação das informações.

Fonte: dos autores.

A representação gráfica da Figura 1 reforça os comentários sobre os resultados acima apontados da pesquisa empírica realizada. Vale ressaltar que, de modo geral, selecionar menos as fontes de informações implica ter controles e procedimentos menos formais. A informalidade nos controles pode diminuir a qualidade da informação apresentada e, por consequência, se refletir de forma negativa no processo decisório em razão da qualidade duvidosa das informações gerenciais fornecidas aos gestores.

Um comparativo dos atributos da contabilidade gerencial nas vertentes de seleção e apresentação das informações propostas por Moores e Yuen (2001) também é realizado com a aplicação do teste Qui-Quadrado, conforme apresentado na

Tabela 16. O teste Qui-Quadrado é aplicado porque os dados são categóricos, por conta da escala de respostas, e buscou-se medir se existe ou não relação de interdependência entre as respostas.

A comparação apresentada na Tabela 16, realizada com aplicação do teste Qui-Quadrado, descreve a dependência existente entre as Fontes de informações selecionadas e o Formato e Disponibilidade das informações. A relação entre e as Fontes de informações e os Tipos de informações não auferiu significância. As relações entre as questões relativas à vertente Apresentação da informação foram todas significativas.

Considerando-se que as empresas pesquisadas estão mais concentradas nas fases iniciais do ciclo de vida organizacional e pertencem a um

Tabela 16 – Comparação entre seleção e apresentação da informação.

		Formato das informações	Tipos de informações	Disponibilidade das informações
Fontes de informações	Qui-Quadrado	67,772	21,154	38,785
	Sig	0,000*	0,173	0,001*
Formato das informações	Qui-Quadrado		39,977	50,808
	Sig		0,001*	0,000*
Tipos de informações	Qui-Quadrado			35,508
	Sig			0,003*

Fonte: dos autores.

setor em expansão, destaca-se a relevância de formalizar suas fontes de informações. É preciso, todavia, considerar que a utilidade de determinado atributo ou informação oriunda da contabilidade gerencial depende de diversos outros fatores. Por exemplo, depende dos processos de implantação de sistemas de informações gerenciais, em que a ênfase para a contabilidade gerencial dependerá da composição da equipe de profissionais responsáveis pela implantação do sistema.

## 5 CONCLUSÃO

O estudo objetivou averiguar o uso dos atributos da contabilidade gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001), nas empresas do segmento industrial de máquinas, aparelhos e materiais elétricos de empresas do Estado de Santa Catarina. Pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, foi realizada por meio de levantamento com aplicação de questionário adaptado de Necyk (2008) a partir da proposição de Moores e Yuen (2001). A população compreendeu as 264 empresas desse segmento da listagem fornecida pela Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina e a amostra não aleatória das 40 que responderam à pesquisa.

No atributo seleção de informações, que aborda as fontes de informações utilizadas, a maioria das respostas concentrou-se nas opções “concordo plenamente” e “concordo”. A opção “concordo plenamente”, contudo, que caracteriza a utilização das fontes de informações em maior proporção que as demais opções, recebeu somente 11% das respostas. As fontes de informações da contabilidade gerencial que se destacaram quanto ao uso foram a demonstração do fluxo de caixa, o demonstrativo do resultado mensal e o planejamento de longo prazo e previsões de vendas e resultados. Por outro lado, ressalta-se a baixa quantidade de respostas nessas opções para o Balanço Patrimonial.

Na pesquisa de Necyk (2008), as fontes de informações mais utilizadas na empresa que investigou se originam efetivamente da contabilidade gerencial: demonstração de resultado, contabilidade

de custos e orçamento participativo. Nesta pesquisa identificou-se forte influência de fontes da contabilidade financeira. O autor também encontrou baixo nível de concordância no uso do balanço patrimonial, conforme constado nesta pesquisa. No comparativo, é importante observar que, nesta pesquisa, investigaram-se pequenas empresas, nas fases iniciais do ciclo de vida, ao passo que o autor pesquisou uma empresa consolidada.

No que concerne ao atributo apresentação das informações da contabilidade gerencial, que aborda formato, tipo e disponibilidade das informações, a análise foi realizada inicialmente para cada item e depois no conjunto. No item agregação e integração (formato), 49% das respostas concentraram-se nas opções “concordo plenamente” e “concordo”, sinalizando que os gestores das empresas solicitam que as informações lhes sejam apresentadas em grande parte de acordo com os formatos listados.

Sobre o escopo (tipo) das informações, os respondentes atribuíram maior grau de concordância ao uso de tipos de informações do que de fontes de informações. No conjunto das respostas obtidas, 17% foram para a opção “concordo plenamente” e 62% para a opção “concordo”. As alternativas que mais se destacaram dizem respeito às informações externas, financeiras e orientadas pelo passado em oposição às informações internas, não financeiras e orientadas ao futuro, divergindo, portanto, dos resultados da pesquisa de Necyk (2008).

Em relação à tempestividade (disponibilidade) das informações, se por um lado as empresas têm utilizado diversos tipos de informações, de outro lado é provável que várias delas não estejam sendo apresentadas tempestivamente. Embora mais da metade das respostas (60%) tenha sido conferida às opções “concordo plenamente” e “concordo”, somente 7% indicaram a opção “concordo plenamente”, sugerindo que várias das informações utilizadas pelas empresas não são oportunas. Moores e Yuen (2001) alertam que a relevância e a confiabilidade da informação são dependentes da tempestividade de sua apresentação.

Da análise dos atributos da contabilidade gerencial propostos por Moores e Yuen (2001),



nas duas vertentes – seleção e apresentação das informações –, conclui-se que, nas empresas pesquisadas, o uso ocorreu em maior proporção nos tipos de informações (apresentação) do que nas fontes de informações (seleção), ainda que várias dessas informações não estejam sendo apresentadas no formato adequado, podendo comprometer sua relevância na tomada de decisões. É importante associar esses resultados ao porte das empresas pesquisadas, que na maioria são micro e pequenas empresas, nas fases iniciais do ciclo de vida organizacional. Moores e Yuen (2001) destacam que as empresas tendem a formalizar os atributos da contabilidade gerencial quando sentem necessidade de ganhar ou manter vantagem competitiva, ou ainda quando há aumento significativo na complexidade de suas atividades e estruturas.

Embora não tenha sido averiguada a motivação para a intensidade do uso de cada atributo da contabilidade gerencial, nem tampouco os aspectos de complexidade envolvidos em sua utilização, é possível sugerir que a utilização ou a percepção de utilidade de um conjunto maior de atributos da contabilidade gerencial por determinada organização a coloca em nível diferente daquela cuja utilização ou percepção de utilidade se dá para um conjunto menor de atributos da contabilidade gerencial. Depreende-se a relevância de investigar o uso de cada atributo da contabilidade gerencial nas empresas, por isso recomenda-se que sejam foco de futuras pesquisas no sentido de permitir análises explicativas.

## REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F.; REZENDE, A. J. Relação entre atributos do sistema de contabilidade e nível de satisfação dos usuários: uma análise em organizações brasileiras. *REAd*, Porto Alegre, v. 11, n. 6, p. 1-21, nov./dez. 2005. Disponível em: <[http://www.read.ea.ufrgs.br/edicoes/pdf/artigo\\_405.pdf](http://www.read.ea.ufrgs.br/edicoes/pdf/artigo_405.pdf)>. Acesso em: 14 dez. 2009.
- ANGELKORT, H.; SANDT, J.; WEIßENBERGER, B. E. Controllershship under IFRS: some critical observations from a German-speaking country. *Working Paper 1*, Justus-Liebig- Universitat Giessen, 2008. Disponível em: <[http://geb.uni-giessen.de/geb/volltexte/2008/5397/pdf/ApapIMC\\_2008\\_01.pdf](http://geb.uni-giessen.de/geb/volltexte/2008/5397/pdf/ApapIMC_2008_01.pdf)>. Acesso em: 05 jan. 2010.
- ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- AUSTRALIAN ACCOUNTING RESEARCH FOUNDATION – AARF. *Qualitative characteristics of financial information*. 2001. Disponível em: <[http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/SAC3\\_8-90\\_2001V.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/SAC3_8-90_2001V.pdf)>. Acesso em: 14 dez. 2009.
- BUSCO, C.; GIOVANNONI, E.; SCAPENS, R. W. Managing the tensions in integrating global organizations: the role of performance management systems. *Management Accounting Research*, Sarasota, v. 19, n. 2, p. 103-125, June 2008.
- CHAPMAN, C. S. Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, Oxford, v. 22, n. 2, p. 189-205, Feb. 1997.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, Oxford, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, Feb./Apr. 2003.
- CHING, H. Y. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.
- COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. Cap. 5, p. 117-144.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. *Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis*. 2008. Disponível em: <<http://www>>

cpc.org.br/pdf/pronunciamento\_conceitual.pdf>. Acesso em: 7 dez. 2009.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB. **Características qualitativas das informações contábeis**. 1980. Disponível em: <[http://www.fasb.org/cs/BlobServer? blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175818746977&blobheader=application %2Fpdf](http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175818746977&blobheader=application%2Fpdf)>. Acesso em: 5 jan. 2010.

FISHER, J. Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. **Journal of Accounting Literature**, Gainesville, v. 14, p. 24-53, 1995.

FREZATTI, F. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. **Brazilian Administration Review**, v. 2, n. 1, art. 5, p. 73-87, jan./jun. 2005.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HAIR JR., J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Introdução à contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice-Hall do Brasil, 2004.

IBGE. **Pesquisa industrial mensal produção física regional**. dez. 2009. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/industria/pimpfregional>>. Acesso em: 05 jan. 2010.

INTERNATIONAL ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD – IASB. **Estrutura conceitual para a apresentação e preparação de demonstrações financeiras**. 1989. Disponível em: <[http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/7AC6D6AD-23A9-4021-955A-73F4EB4332A7/0/PTSummary\\_Framework\\_pretranslation\\_LA.pdf](http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/7AC6D6AD-23A9-4021-955A-73F4EB4332A7/0/PTSummary_Framework_pretranslation_LA.pdf)>. Acesso em: 14 dez. 2009.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. **A view of tomorrow: management accounting in the year 2004**. 1994. Disponível em: <[http://www.ifac.org/Standards AndGuidance/ C/View2004](http://www.ifac.org/StandardsAndGuidance/C/View2004)>. Acesso em: 04 mar. 2012.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

LIMA, E. M. et al. As respostas do Gecon às críticas do relevance lost. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 1, p. 177-200, jan./mar. 2011.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MOORES, K.; YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v.26, n. 4-5, p. 351-389, May/ July 2001.

NECYK, G. A. **O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida**. 2008. 187 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

\_\_\_\_\_; FREZATTI, F. A contabilidade gerencial: uma perspectiva de ciclo de vida de seu desenvolvimento nas organizações. **Organizações & Sociedade**, Salvador, v. 17, n. 55, p. 725-744, out./dez. 2010.

OLDROYD, D.; DOBIE, A. Bookkeeping. In: EDWARDS, J. R.; WALKER, S. P. (Eds.). **The routledge companion to accounting history**. New York: Routledge, 2009. p. 95-119.

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In. BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. Cap. 3, p. 76-97.

RICARDINO, Á. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

RICHARDSON, R. J. Pesquisa social: métodos e técnicas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SIMMONDS, K. Strategic management accounting. **Management Accounting**, United Kingdom, v. 59, n. 4, p. 26-29, Apr., 1981.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por

subsidiárias de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 14, n. 32 p. 40-57, maio/ago. 2003.

SOUZA, B. C; NECYK, G. A.; FREZATTI, F. Ciclo de vida das organizações e a contabilidade gerencial. **Enfoque Reflexão Contábil**, Paraná, v. 27, n. 1, p. 09-22, jan./abr. 2008.

WEIßENBERGER, B. E.; ANGELKORT, H. Integration of financial and management accounting systems: the mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. **Management Accounting Research**, London, v. 22, n. 3, p. 160-180, Sept. 2011. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500511000175>>. Acesso em: 04 mar. 2012.