

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

UMA INVESTIGAÇÃO DO USO DE ARTEFATOS DA CONTABILIDADE
GERENCIAL POR EMPRESAS BRASILEIRAS

Dione Olesczuk Soutes

Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

SÃO PAULO

2006

Prof. Dra. Suely Vilela
Reitor da Universidade de São Paulo

Profa. Dr. Carlos Roberto Azzoni
Diretora da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuarial

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

DIONE OLESCZUK SOUTES

**UMA INVESTIGAÇÃO DO USO DE ARTEFATOS DA CONTABILIDADE
GERENCIAL POR EMPRESAS BRASILEIRAS**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

SÃO PAULO

2006

Dissertação defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, pela seguinte banca examinadora:

Soutes, Dione Olesczuk

Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras / Dione Olesczuk Soutes.

– São Paulo, 2006.

116 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2006
Bibliografia

1. Contabilidade gerencial 2. Medidas de atitude 3. Sistemas de informação gerencial I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade II. Título

CDD – 658.151

À minha família e amigos

Crescência Rukhaber, minha amada avó.

Maria Soutes, minha mãe e exemplo de amor.

Estefano Olesczuk Soutes, meu pai.

Cláudia, Édina e Luiz Augusto, meus irmãos e
amigos.

Agradeço a Deus que nos acompanha em todos os momentos de nossa vida.

Agradeço ao prof. Dr. Reinaldo Guerreiro pelo apoio, carinho e compreensão.

A minha família, que contribuiu de forma significativa na realização deste trabalho, seja nos ensinamentos que me prestaram, ou pela simples tolerância das minhas ausências durante o transcorrer deste trabalho.

Aos professores, por todo conhecimento que foi transmitido e pela atenção dedicada, sempre indicando o caminho a ser seguido.

Aos colegas que, apesar das dificuldades e da falta de tempo, mantiveram o ânimo para continuar.

Ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Fundação Instituto de Pesquisas contábeis, Atuárias e Financeiras (FIPECAFI), pelo apoio financeiro.

À Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE) pela concessão de afastamento integral remunerado durante o período de realização deste curso.

Aos professores do curso de Ciências Contábeis da UNIOESTE, campus de Marechal Cândido Rondon, que sustentaram as atividades do curso durante minha ausência.

Por fim, agradeço a todas as empresas que concordaram em participar da pesquisa, sem as quais não seria possível realizar este trabalho.

RESUMO

Após a afirmação de Johnson e Kaplan, em 1987, através do livro “*Relevance Lost*”, de que a Contabilidade Gerencial tinha perdido sua relevância, diversos artefatos foram desenvolvidos. Ao final da década de 1980, o IMA divulgou pesquisa que identificava quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial. A presente dissertação distribuiu alguns artefatos – expressão genérica para atividades, ferramentas, filosofias de gestão, filosofias de produção, instrumentos, modelos de gestão e sistemas – entre estes estágios. Os artefatos enquadrados no terceiro e quarto estágio foram considerados ‘modernos’. Esta pesquisa é um *survey*, e foi orientada pela seguinte questão: *empresas brasileiras utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial*. Os objetivos do trabalho são: (1) verificar se as empresas que foram indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA, Troféu Transparência, e as que constam da relação das 500 Melhores e Maiores, ano base 2004, utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial; (2) verificar se as empresas que utilizam artefatos, tanto tradicionais quanto modernos, possuem desempenho e porte diferenciado das que não utilizam; e (3) verificar se existe relação entre a utilização de artefatos com o setor econômico e com o controle acionário. A coleta de dados se deu por meio de questionário enviado pela internet no mês de novembro de 2005. O tratamento estatístico à que os dados foram submetidos é o teste de significância de médias de duas ou mais amostras independentes. A revisão da literatura apresenta resultados evidenciados por algumas pesquisas realizadas em âmbito mundial, os quais foram comparados aos resultados obtidos pela presente dissertação. Foram evidenciados os resultados obtidos sobre a utilização dos artefatos pelas empresas constantes da amostra, bem como testados estatisticamente, em cada um dos artefatos, o grau de concordância ‘concordo totalmente’ com ‘discordo totalmente’. Algumas afirmações são possíveis: (1) 66% das empresas indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA e 52% das empresas listadas entre as 500 maiores em vendas no ano de 2004 utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial; (2) empresas classificadas como ‘modernas’ apresentam desempenho diferenciado do que as classificadas como ‘tradicionais’, (3) no que se refere a porte, as médias dos dois grupos de empresas (‘modernas’ e ‘tradicionais’) foram consideradas estatisticamente iguais; (4) não foi possível identificar relacionamento entre setor econômico e utilização dos artefatos modernos; e (5) a exemplo do item anterior, não é possível afirmar que existe relacionamento entre controle acionário e utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial.

ABSTRACT

After the affirmation of Johnson and Kaplan, in 1987, through the book "Relevance Lost", of that the Management Accounting had lost its relevance, diverse tools had been developed. To the end of the decade of 1980, the IMA divulged research that identified four stages of the Management Accounting. The present job distributed some tools - generic expression for activities, tools, philosophies of management, philosophies of production, instruments, models of management and systems - between these stages. The tools fit in the third and fourth stages had been considered 'moderns'. This research is one survey, and was guided by the following question: *Brazilian companies use modern tools of Management Accounting*. The objectives of the work are: (1) to verify if the companies who had been indicated to the Premium ANEFAC-FIPECAFI-SERASA, Trophy Transparency, and those that consist of the relation of the 500 Better and Biggest ones, year base 2004, use modern tools of management accounting; (2) to verify if the companies who use tools, as traditional as modern, they possess performance and differentiated size of that they do not use; and (3) to verify if exists relation between the use of tools with the economic sector and the shareholding control. The collection of data if gave by way of questionnaire sent for the Internet in the month of November of 2005. The statistical treatment to that the data had been submitted is of two or more independent sample test significance of averages. The revision of literature presents resulted evidenced for some research carried through in world-wide scope, which had been compared with the results gotten for the present job. The results gotten on the use of the tools for the constant companies of the sample had been evidenced, as well as tested statistically, to each one of the tools, the agreement degree 'I agree total' to 'I disagree total'. Some affirmations are possible: (1) 66% of the companies indicated to Premium ANEFAC-FIPECAFI-SERASA and 52% of the companies listed between the 500 greater in sales in the year of 2004 use modern tools of Management Accounting; (2) companies classified like 'moderns' present differentiated performance of that classified as 'traditional', (3) in the that refer at size, the averages of the two groups of companies ('moderns' and 'traditional') had been considered statistically equal; (4) it was not possible to identify to relationship between economic sector and use of the modern tools; and (5) the example of the previous item, is not possible to affirm that it exists relationship between shareholding control and use of tools of Management Accounting.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----|
| RESUMO | iii |
| ABSTRACT | iv |
| SUMÁRIO | 1 |
| LISTA DE TABELAS | 3 |
| LISTA DE APÊNDICES | 6 |
| 1 INTRODUÇÃO | 7 |
| 1.1 Justificativa..... | 7 |
| 1.2 Questão de pesquisa | 9 |
| 1.2.1 Definição dos termos..... | 9 |
| 1.3 Objetivos | 10 |
| 1.3.1 Objetivo geral..... | 10 |
| 1.3.2 Objetivos específicos..... | 10 |
| 1.4 Estrutura do trabalho | 10 |
| 2 ASPECTOS METODOLÓGICOS | 11 |
| 2.1 Tipo de pesquisa..... | 12 |
| 2.2 Procedimentos técnicos | 13 |
| 2.3 Método de pesquisa..... | 14 |
| 2.4 Coleta dos dados..... | 14 |
| 2.5 Amostra | 15 |
| 2.6 Hipóteses | 17 |
| 2.7 Tratamento estatístico | 17 |
| 2.8 Limitações e dificuldades da pesquisa | 18 |
| 3 DA CONTABILIDADE GERENCIAL..... | 19 |
| 3.1 Evolução histórica da Contabilidade Gerencial | 19 |
| 3.2 Objetivos da Contabilidade Gerencial..... | 23 |
| 3.3 Artefatos da Contabilidade Gerencial | 23 |
| 3.3.1 Conceitos e definições..... | 24 |
| 3.3.2 Artefatos tradicionais e artefatos modernos | 30 |
| 4 PESQUISAS ANTERIORES E REVISÃO DA LITERATURA | 33 |
| 5 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS | 45 |
| 5.1 Perfil dos respondentes..... | 45 |

| | | |
|--------|--|----|
| 5.2 | Sobre o Departamento de Contabilidade Gerencial dos Respondentes | 46 |
| 5.3 | Formalização do Modelo de Gestão dos Respondentes | 49 |
| 5.4 | Artefatos da Contabilidade Gerencial Utilizados | 52 |
| 5.4.1 | Custeio por Absorção | 53 |
| 5.4.2 | Custeio Variável | 54 |
| 5.4.3 | Custeio Baseado em Atividades (ABC) | 56 |
| 5.4.4 | Custeio Padrão | 58 |
| 5.4.5 | Custeio Meta (<i>Target Costing</i>) | 60 |
| 5.4.6 | Preço de Transferência | 62 |
| 5.4.7 | Moeda Constante e Valor Presente | 64 |
| 5.4.8 | <i>Benchmarking</i> | 66 |
| 5.4.9 | EVA (<i>Economic Value Added</i>) | 67 |
| 5.4.10 | Orçamento | 68 |
| 5.4.11 | Simulações | 69 |
| 5.4.12 | Descentralização | 70 |
| 5.4.13 | Kaizen | 72 |
| 5.4.14 | Just in Time | 73 |
| 5.4.15 | Teoria das Restrições | 74 |
| 5.4.16 | GECON | 76 |
| 5.4.17 | <i>Balanced Scorecard</i> | 77 |
| 5.4.18 | Outros Artefatos | 79 |
| 6 | ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS | 81 |
| 7 | CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES | 87 |
| 7.1 | Conclusões | 87 |
| 7.2 | Recomendações | 88 |
| | Referências Bibliográficas | 89 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|--|----|
| Tabela 1 - Composição da amostra | 16 |
| Tabela 2 - Composição da amostra quanto a origem do capital..... | 16 |
| Tabela 3 - Composição da amostra quanto ao setor econômico | 16 |
| Tabela 4 - Práticas de Contabilidade Gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor | 33 |
| Tabela 5 - Princípios e métodos usados no custeio de produtos por empresas de manufatura da Estônia..... | 36 |
| Tabela 6 – Distribuição dos sistemas de custeio utilizadas pelas empresas de Manufatura dos EUA..... | 37 |
| Tabela 7 - Uso dos métodos de custeio em diferentes situações..... | 38 |
| Tabela 8 - Adoção relativa de práticas da Contabilidade Gerencial | 39 |
| Tabela 9 - Uso de precificação e custeios estratégicos | 41 |
| Tabela 10 - Práticas de Contabilidade Gerencial na Índia, Singapura, Malásia e China..... | 42 |
| Tabela 11 - Percentual de respondentes indicando sua experiência das técnicas listadas (n=190)..... | 43 |
| Tabela 12 - Tempo de conclusão da graduação do responsável pela Contabilidade Gerencial..... | 45 |
| Tabela 13 - Tempo que o responsável pela Contabilidade Gerencial exerce a função | 46 |
| Tabela 14 - Distribuição do número de funcionários..... | 46 |
| Tabela 15 - Distribuição quanto à existência do departamento de Contabilidade Gerencial... .. | 47 |
| Tabela 16 - Histograma da existência de um departamento de Contabilidade Gerencial..... | 48 |
| Tabela 17 - Distribuição dos serviços de consultoria externa..... | 49 |
| Tabela 18 - Distribuição das respostas do modelo de gestão..... | 50 |
| Tabela 19 - Histograma do grau de formalização do modelo de gestão | 51 |
| Tabela 20 - Distribuição dos artefatos de Contabilidade Gerencial..... | 52 |
| Tabela 21 - Distribuição das respostas do custeio por absorção | 53 |
| Tabela 22 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_25 - custeio por absorção) | 54 |
| Tabela 23 - Distribuição das respostas do custeio variável (1ª questão)..... | 55 |
| Tabela 24 - Distribuição das respostas do custeio variável (2ª questão)..... | 55 |
| Tabela 25 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_26 - custeio variável) | 56 |
| Tabela 26 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_28 - custeio variável) | 56 |
| Tabela 27 - Distribuição das respostas do custeio baseado em atividades (ABC)..... | 57 |

| | |
|--|----|
| Tabela 28 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_32 - ABC) | 57 |
| Tabela 29 - Distribuição das respostas do custeio padrão (1ª questão)..... | 59 |
| Tabela 30 - Distribuição das respostas do custeio padrão (2ª questão)..... | 59 |
| Tabela 31 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_30 - custeio padrão) | 59 |
| Tabela 32 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_31 - custeio padrão) | 59 |
| Tabela 33 - Distribuição das respostas do custeio meta (1ª questão)..... | 61 |
| Tabela 34 - Distribuição das respostas do custeio meta (2ª questão)..... | 61 |
| Tabela 35 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_47 – custeio meta)..... | 62 |
| Tabela 36 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_46 – custeio meta)..... | 62 |
| Tabela 37 - Distribuição das respostas do preço de transferência (1ª questão)..... | 63 |
| Tabela 38 - Distribuição das respostas do preço de transferência (2ª questão)..... | 63 |
| Tabela 39 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_41 - preço de transferência) | 63 |
| Tabela 40 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_42 - preço de transferência) | 63 |
| Tabela 41 - Distribuição das respostas de moeda constante | 64 |
| Tabela 42 - Distribuição das respostas de valor presente..... | 65 |
| Tabela 43 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_40 - moeda constante)..... | 65 |
| Tabela 44 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_39 - valor presente)..... | 65 |
| Tabela 45 - Distribuição das respostas do <i>benchmarking</i> (1ª questão) | 66 |
| Tabela 46 - Distribuição das respostas do <i>benchmarking</i> (2ª questão) | 66 |
| Tabela 47 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_34 - <i>benchmarking</i>) | 67 |
| Tabela 48 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_35 - <i>benchmarking</i>) | 67 |
| Tabela 49 - Distribuição das respostas do EVA (<i>Economic Value Added</i>) | 68 |
| Tabela 50 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_37 - EVA) | 68 |
| Tabela 51 - Distribuição das respostas do orçamento | 69 |
| Tabela 52 - Distribuição das respostas do simulações (1ª questão) | 70 |
| Tabela 53 - Distribuição das respostas do simulações (2ª questão) | 70 |
| Tabela 54 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_24 - simulações)..... | 70 |
| Tabela 55 - Distribuição das respostas de descentralização..... | 71 |
| Tabela 56 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_27 - descentralização)..... | 71 |
| Tabela 57 - Distribuição das respostas do <i>kaizen</i> | 72 |
| Tabela 58 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_45 - <i>kaizen</i>) | 72 |
| Tabela 59 - Distribuição das respostas do <i>Just in Time</i> | 73 |
| Tabela 60 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_44 - <i>Just in Time</i>)..... | 74 |
| Tabela 61 - Distribuição das respostas da Teoria das Restrições (1ª questão)..... | 75 |

| | |
|---|----|
| Tabela 62 - Distribuição das respostas da Teoria das Restrições (2ª questão)..... | 75 |
| Tabela 63 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_29 - Teoria das Restrições)..... | 75 |
| Tabela 64 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_38 - Teoria das Restrições)..... | 76 |
| Tabela 65 - Distribuição das respostas da Gestão Econômica (GECON)..... | 76 |
| Tabela 66 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_43 - GECON)..... | 77 |
| Tabela 67 - Distribuição das respostas do <i>Balanced Scorecard</i> | 78 |
| Tabela 68 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_36 - <i>Balanced Scorecard</i>)..... | 78 |
| Tabela 69 - Distribuição das respostas de BI (<i>Business Intelligence</i>)..... | 79 |
| Tabela 70 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_33 - BI) | 79 |
| Tabela 71 - Distribuição das respostas de logística..... | 80 |
| Tabela 72 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_48 - logística)..... | 80 |
| Tabela 73 – Número de artefatos modernos utilizados pelas empresas | 81 |
| Tabela 74 - Distribuição dos artefatos entre as empresas indicadas e não indicadas..... | 82 |
| Tabela 75 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: Modernas)..... | 82 |
| Tabela 76 - Distribuição das empresas entre tradicionais e modernas por setor econômico ... | 83 |
| Tabela 77 - Teste Estatístico (Teste Kruskal Wallis, Agrupando Variável: Ramo) | 84 |
| Tabela 78 - Distribuição das empresas entre tradicionais e modernas por controle acionário | 84 |
| Tabela 79 - Teste Estatístico (Teste Kruskal Wallis, Agrupando Variável: Cultura) | 85 |
| Tabela 80 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: quartil de modelo de gestão)..... | 86 |

LISTA DE APÊNDICES

| | |
|---|-----|
| Apêndice 1 - Empresas da amostra | 95 |
| Apêndice 2 - Questionário..... | 98 |
| Apêndice 3 - Distribuição das respostas por controle acionário | 99 |
| Apêndice 4 - Distribuição das respostas por setor econômico..... | 102 |
| Apêndice 5 - Relação das empresas indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA entre os anos de 1996 e 2004 | 105 |
| Apêndice 6 - Classificação dos setores econômicos e contexto operacional da Melhores e Maiores FIPECAFI | 106 |
| Apêndice 7 - Distribuição dos artefatos por decil de lucratividade, rentabilidade do ativo e rentabilidade do patrimônio líquido | 107 |
| Apêndice 8 - Distribuição dos artefatos por decil de faturamento e valor dos ativos..... | 108 |

1 INTRODUÇÃO

1.1 Justificativa

Após a publicação do livro *Relevance Lost*, de Thomas Johnson e Robert S. Kaplan em 1987, vários autores têm desenvolvido pesquisas e artefatos e divulgado trabalhos que visem recuperar a relevância da Contabilidade Gerencial. Desde então, inúmeros artefatos surgiram dentre os quais podem ser citados: ABC (Custeio Baseado em Atividades), ABM (Gestão Baseada em Atividades), Gecon, *Balanced Scorecard*, Custeio Meta, Teoria das Restrições, entre outros.

Porém, a despeito da existência de fatores indutores e facilitadores para a modernização da Contabilidade Gerencial, ela pouco tem se modificado. Autores e pesquisadores da área têm alertado para o problema que pode denominar-se de “estabilidade da Contabilidade Gerencial”, chamando a atenção para o fato de que a pesquisa contábil tem possibilitado pouco impacto na prática, estabilidade esta percebida pelas diferenças existentes entre o que diz a teoria e o que é feito na prática. Desde o início da década de 1990, já se realizavam trabalhos que abordavam esse tema, destacando-se: Scapens (1985), Otley (1985), Choudhury (1986), Johnson e Kaplan (1987), Edwards e Emmanuel (1990), Cohen e Paquete (1991), Bright *et al.* (1992), Emore e Ness (1991), Green e Amenkhiem (1992), Ask e Ax (1992), Drury *et al.* (1993), Evans e Ashworth (1996) e Granlund (2001). Essa visão pode ser confirmada pela exposição de Green e Amenkhiem (1992), quando mencionam que:

Existe um descompasso significativo entre inovações em manufatura e inovações na contabilidade gerencial. Embora mudanças estejam ocorrendo, as empresas em grande extensão continuam a se apoiar em modelos contábeis desatualizados.

Bright *et al.* (1992) têm opinião semelhante e acrescentam:

Pode-se observar que muitas empresas estão ainda ativamente trabalhando na introdução e desenvolvimento do que muito observadores poderiam caracterizar como sistemas de custeio tradicionais.

Granlund (2001), por sua vez, ressalta que os sistemas contábeis são estruturas difíceis de mudar, apesar de sofrerem influência das alterações significativas ocorridas no mercado, além de outras mudanças que lançam grande pressão sobre a contabilidade.

Confirmando a baixa utilização de artefatos desenvolvidos após a publicação do *Relevance Lost*, Ask e Ax (1992) afirmam que existe pouca evidência de que o sistema ABC ou outra nova técnica tenha sido adotada pelas companhias. Evans e Ashworth (1996) mencionam que somente 21% das companhias têm desenvolvido alguma atividade para a introdução do sistema ABC, e dentre essas, apenas 28% têm implantado efetivamente o sistema.

Ao analisar os resultados de pesquisas empíricas sobre a aplicação do sistema ABC, Fechner (1999) destaca que esse tem sido um sucesso, porém restrito, se comparado com técnicas tradicionais de Contabilidade Gerencial, relatando que:

Resultados de pesquisas sobre a adoção e implementação ABC indicam que em países como Estados Unidos, Canadá, Austrália, Japão e em alguns países europeus, a taxa de aceitação/implementação varia entre 6% a 12% no âmbito industrial [...]

Horngren *et al.* (2000, p.80) evidenciam o interesse crescente das empresas no método ABC, levando-se em consideração os resultados de várias pesquisas, efetuadas na prática empresarial em diferentes países. Esses autores apresentam evidências sobre o fato de que a implementação prática desse sistema ainda é bastante reduzida:

Entre as empresas canadenses, um levantamento indicou que 14% dos negócios entrevistados implementaram o ABC e 15% estão pensando em adotá-lo...Um levantamento feito no Reino Unido identificou que menos de 20% dos entrevistados adotaram o ABC [...]

As reflexões desenvolvidas demonstram um certo descompasso entre a teoria e a prática da Contabilidade Gerencial e indicam o baixo nível de implementação de novos artefatos gerenciais, mesmo em se tratando daqueles com maior divulgação, dentre os quais se ressalta o sistema ABC.

Sendo assim, a presente dissertação faz um levantamento sobre a utilização de artefatos da Contabilidade Gerencial, pelas empresas constantes na relação das 500 Melhores e Maiores Empresas Brasileiras, publicada pela Revista Exame de Julho de 2005.

1.2 Questão de pesquisa

A presente pesquisa foi norteadada pela seguinte questão: *Empresas brasileiras utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial?*

1.2.1 Definição dos termos

Para a plena compreensão da questão de pesquisa, faz-se necessário definir alguns termos.

Por “**empresas brasileiras**” entende-se as empresas que atuam no mercado brasileiro listadas entre as 500 maiores empresas em vendas, do caderno Melhores e Maiores da Revista Exame de Julho de 2005 ou as empresas que foram indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA, Troféu Transparência, entre os anos-base de 1996 a 2004.

Por “**artefatos**” entende-se os artefatos, atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções.

Por “**contabilidade gerencial**” entende-se o produto do processo de produzir informação operacional e financeira para gestores dentro de uma organização. “O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos”. (ATKINSON *et al.*, 2000, p.36)

Por “**artefatos modernos de Contabilidade Gerencial**” a presente pesquisa considera aqueles artefatos que satisfaçam os objetivos dos 3º e 4º estágios da contabilidade gerencial propostos pelo IMA – *Institute of Management Accountants* (conforme apresentado no Quadro 1).

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

- Verificar a utilização de artefatos, tradicionais e modernos, de Contabilidade Gerencial em empresas brasileiras.

1.3.2 Objetivos específicos

- Verificar se as empresas que foram indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA, Troféu Transparência e as que constam da relação das 500 Melhores e Maiores, ano base 2004, utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial.
- Verificar se as empresas que utilizam artefatos, tanto tradicionais quanto modernos, possuem desempenho e porte diferenciado das que não utilizam.
- Verificar se existe relação entre a utilização de artefatos com o setor econômico e com o controle acionário.

1.4 Estrutura do trabalho

O presente trabalho está subdividido em sete capítulos. O primeiro é este apresentado, o qual apresenta a justificativa para o desenvolvimento da pesquisa, a questão de pesquisa norteadora bem como seus objetivos. O segundo capítulo descreve os aspectos metodológicos seguidos durante a pesquisa científica. O terceiro, traz um breve histórico da Contabilidade Gerencial, juntamente com seus objetivos e descrição dos artefatos abordados no *survey*. O quarto capítulo apresenta os resultados obtidos por algumas pesquisas realizadas anteriormente, em âmbito mundial. O quinto, demonstra os resultados obtidos no levantamento. O sexto capítulo apresenta a análise e discussão dos resultados obtidos na presente pesquisa comparando-os às pesquisas anteriores. O último capítulo traz as conclusões, bem como recomendações para futuras pesquisas.

2 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Matallo Jr (1994, p.29), citando Pierre Grimal, afirma que é objetivo tanto do mito quanto da ciência explicar o mundo, fazer seus fenômenos compreensíveis. Porém, ambos não são semelhantes. A visão mítica fornece uma espécie de quadro do mundo para que possamos refletir sobre ele, empreender ações que sejam coerentes, embora possam parecer contraditórias e incompreensíveis. O conhecimento mítico, metafísico, e suas variantes em termos de teorias pré-científicas prescindem da idéia de verificação, um dos pilares do conhecimento científico. Portanto, a demarcação entre ciência e não-ciência consiste no fato de que suas afirmações possam ser verificadas e testadas.

O conhecimento científico necessita de:

a) encadeamento racional, o qual é obtido pela utilização de teorias que se apresentam como estruturas, como cadeias de cognição que visam à explicação de fenômenos de maneira a encaixá-los em explicações universais (MATALLO Jr., 1994);

b) causalidade ou relação entre os eventos; e

c) possibilidade de verificabilidade.

Para que um trabalho fique caracterizado como científico se utilizam metodologias e métodos. Castro (1978, p.33), citando Kaplan, entende por metodologia “o interesse por princípios e técnicas de alcance médio [...]. Métodos são técnicas suficientemente gerais para se tornarem comuns a todas as ciências ou a uma significativa parte delas.” Richardson (1999, p.22) explica que “método é o caminho ou a maneira para chegar a determinado fim ou objetivo, distinguindo-se, assim, do conceito de metodologia, [...] que são os procedimentos e regras utilizadas por determinado método.”

Richardson (1999, p.23) afirma que, “não obstante a complexidade das pesquisas realizadas nas diversas áreas do conhecimento, existe uma estrutura subjacente comum a todas elas”.

Citando Pease e Bull (1996) aquele autor (1999, p.23) salienta que essa estrutura integra cinco elementos:

- 1) Meta - o objetivo do estudo;
- 2) Modelo - qualquer abstração do que está sendo trabalhado ou estudado;
- 3) Dados - as observações realizadas para representar a natureza do fenômeno;
- 4) Avaliação - processo de decisão sobre a validade do modelo;
- 5) Revisão - mudanças necessárias no modelo.

Os elementos apresentados por Pease e Bull (1996) são observados e contemplados neste trabalho, sendo que cada um deles é introduzido no momento em que pode fornecer a melhor contribuição para a compreensão de todo o processo científico seguido por esta pesquisa.

Como explicado anteriormente, todo trabalho científico requer uma estruturação passível de comprovação e teste. Para tanto, faz-se mister esclarecer alguns conceitos, estabelecer o tipo de pesquisa, os procedimentos técnicos seguidos, a estratégia para a coleta dos dados, a análise dos mesmos para se chegar à conclusão, além de evidenciar as limitações da pesquisa. Estes pontos são apresentados a seguir.

2.1 Tipo de pesquisa

Segundo Gil (2002), existem três tipos de pesquisa e estas podem ser classificadas quanto a seus objetivos em:

- a) **exploratórias** – têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses.
- b) **descritivas** – têm como objetivo primordial a descrição de características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.
- c) **explicativas** – têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos.

Considerando a questão de pesquisa e objetivos, o presente trabalho pode ser classificado quanto a seus objetivos como uma pesquisa exploratória.

Gil (2002, p.43) afirma que o “modelo conceitual e operativo da pesquisa” necessita do estabelecimento do marco teórico para analisar os fatos do ponto de vista empírico, e isto é atingido com a correta seleção do procedimento técnico, o qual é apresentado a seguir.

2.2 Procedimentos técnicos

Quanto aos procedimentos técnicos, o presente trabalho pode ser classificado como levantamento, ou ‘*survey*’ como conhecido na literatura internacional.

De acordo com Gil (2002, p.50), um *survey* se caracteriza

pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

As principais vantagens dos *surveys* apresentadas por Gil (2002, p.51) são:

- a) *conhecimento direto da realidade*: a medida que as próprias pessoas informam acerca de seu comportamento, crenças e opiniões, a investigação torna-se mais livre de interpretações calcadas no subjetivismo dos pesquisadores;
- b) *economia e rapidez*: desde que se tenha uma equipe de entrevistadores, codificadores e tabuladores devidamente treinados, torna-se possível a obtenção de grande quantidade de dados em curto espaço de tempo. Quando os dados são obtidos mediante questionários, os custos tornam-se relativamente baixos;
- c) *quantificação*: os dados obtidos mediante levantamento podem ser agrupados em tabelas, possibilitando sua análise estatística. As variáveis em estudo podem ser quantificadas, permitindo o uso de correlações e outros procedimentos estatísticos. À medida que os levantamentos se valem de amostras probabilísticas, torna-se possível até mesmo conhecer a margem de erro dos resultados obtidos.

Entre as principais limitações dos *surveys* estão:

- a) *ênfase nos aspectos perceptivos*: os levantamentos recolhem dados referentes à percepção que as pessoas têm acerca de si mesmas. Ora, a percepção é subjetiva, o que pode resultar em dados distorcidos. Há muita diferença entre o que as pessoas fazem ou sentem e o que elas dizem a esse respeito;
- b) *pouca profundidade no estudo da estrutura e dos processos sociais*: mediante levantamentos, é possível a obtenção de grande quantidade de dados a respeito dos indivíduos. Como, porém, os fenômenos sociais são determinados sobretudo por fatores inter-pessoais e institucionais, os levantamentos mostram-se pouco adequados para a investigação profunda desses fenômenos;
- c) *limitada apreensão do processo de mudança*: o levantamento, de modo geral, proporciona visão estática do fenômeno estudado. Oferece, por assim dizer, uma espécie de fotografia de determinado problema, mas não indica suas tendências à variação e muito menos as possíveis mudanças estruturais. (GIL, 2002, p.51-52)

2.3 Método de pesquisa

As pesquisas podem ser classificadas quanto aos métodos, adotando a nomenclatura apresentada por Richardson (1999), em dois grandes grupos delineados a partir do método de coleta e análise de dados: (1) “aqueles que se valem das chamadas fontes de ‘papel’ e (2) aqueles cujos dados são fornecidos por pessoas” (GIL, 2002, p.43).

Para Gil (2002), no primeiro grande grupo estão enquadradas a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. No segundo, a pesquisa experimental, a pesquisa *ex-post facto*, o levantamento (*survey*), o estudo de caso, o estudo de campo, a pesquisa-ação e a pesquisa participante.

Para atingir os objetivos propostos e considerando o método de coleta e análise de dados, a presente pesquisa pode ser considerada quanto aos métodos em: (1) bibliográfica – pois apresenta um breve levantamento e aponta pesquisas e publicações acerca do tema, e (2) *survey* – porque recorre à “solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados” (GIL, 2002, p. 50).

2.4 Coleta dos dados

A coleta dos dados se deu por meio de leitura exploratória, seletiva e analítica e questionário.

A leitura exploratória se deu através da localização de textos contidos em livros, revistas, periódicos, anais de congressos e *homepages* relacionados ao tema da pesquisa, ou seja, artefatos de Contabilidade Gerencial. Após a leitura exploratória, foram selecionados e analisados textos que apresentavam resultados de pesquisas empíricas realizadas em diversos países.

O questionário foi subdividido em seis blocos e composto por 48 (quarenta e oito) questões. Os três primeiros blocos são constituídos por questões, nas quais o respondente assinalava uma ou mais alternativas, dependendo do caso. Os demais blocos são compostos por questões de diferencial semântica, nas quais o respondente assinalava o grau de concordância com a

afirmação apresentada no enunciado, podendo optar entre: concordo totalmente, concordo parcialmente, não concordo nem discordo, discordo parcialmente ou discordo totalmente.

O primeiro bloco indagava sobre a formação do responsável pela contabilidade gerencial da empresa. O segundo, sobre a utilização de serviços de consultoria externa para auxiliar a implantação de instrumentos de gestão. No terceiro, o respondente assinalava a faixa correspondente ao número de funcionários da empresa. O quarto bloco identificava o grau de formalização do modelo de gestão da empresa. O quinto, se a empresa possuía ou não um departamento ou setor específico de contabilidade gerencial. No último bloco, o respondente informava o grau de concordância quanto à utilização dos artefatos da Contabilidade Gerencial por sua empresa.

O referido questionário foi encaminhado para as empresas constantes da amostra por duas vias: 1) para as empresas indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA, via correio; e 2) para as empresas listadas entre as 500 maiores empresas em vendas, do caderno Melhores e Maiores da Revista Exame de julho de 2005, via meio eletrônico. A postagem dos questionários via correio foi realizada no mês de novembro de 2005. O envio de e-mails foi realizado durante os meses de dezembro/2005, janeiro e fevereiro de 2006.

2.5 Amostra

A amostragem utilizada na pesquisa é considerada não probabilística e por conveniência, de acordo com Megliorini *et al.* (2004, p.24), ou, de acordo com Martins (2002, p.195), acidental, pois “trata-se de uma amostra formada por aqueles que vão aparecendo, que podem ser obtidos até completar o número desejado de elementos.”

Foram enviados questionários para as empresas listadas entre as 500 maiores do caderno Melhores e Maiores da Revista Exame, de julho de 2005, e para as indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA, das quais era conhecido o endereço eletrônico do respondente na empresa. Das 44 (quarenta e quatro) empresas indicadas ao Prêmio, somente 2 (duas) não integravam a lista das 500 maiores; portanto, primeiramente, a amostra esteve composta por 502 empresas, sendo que, destas, era conhecido o endereço eletrônico de 434.

Foram enviados *e-mails* para as 434 empresas, recebendo-se resposta de 90 (noventa), o que corresponde a um índice de retorno de 20,7%. Destas respostas, 29 são de empresas indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA e 61 de outras listadas entre as 500 Melhores e Maiores. A Tabela 1 apresenta o resumo da composição da amostra; a Tabela 2, a distribuição dos respondentes quanto à origem do capital das empresas e, a Tabela 3 a distribuição de acordo com o setor econômico¹ em que os respondentes atuam. O Apêndice 1 traz a relação completa das 90 empresas da amostra.

Tabela 1 - Composição da amostra

| | |
|---|----|
| Empresas indicadas ao Prêmio Transparência que responderam o questionário | 29 |
| Empresas contidas na relação das 500 Maiores e Melhores do ano 2005 | 61 |
| Total | 90 |

Tabela 2 - Composição da amostra quanto a origem do capital

| | Quantidade |
|-------------------|------------|
| Alemão | 2 |
| Amer./Brasileiro | 1 |
| Americano | 5 |
| Belga | 2 |
| Bermudense | |
| Brasileiro | 52 |
| Espanhol | 1 |
| Estatal | 12 |
| Francês | 2 |
| Franco-brasileiro | |
| Holandês | 2 |
| Inglês | |
| Italiano | 1 |
| Japonês | 1 |
| Luso-espanhol | |
| Luxemburguês | 1 |
| Mexicano | |
| Nipo-brasileiro | 1 |
| Sueco | 2 |
| Suíço | 3 |
| NI | 2 |
| Total | 90 |

Tabela 3 - Composição da amostra quanto ao setor econômico

| | Quantidade |
|-----------------------------|------------|
| Alimentos, bebidas e fumo | 12 |
| Automotivo e peças | 4 |
| Atacado e comércio exterior | 8 |

¹ A segregação por setor econômico se deu de acordo com o apresentado pela FIPECAFI, conforme exposto no Apêndice 6.

| | Quantidade |
|------------------------------------|-------------------|
| Comércio varejista | 2 |
| Confecções e têxteis | |
| Construção | 4 |
| Eletroeletrônico | 2 |
| Farmacêutico, higiene e cosméticos | 4 |
| Limpeza | 1 |
| Material de construção | 4 |
| Mecânica | 1 |
| Mineração | 3 |
| Papel e celulose | 3 |
| Plástico e borracha | |
| Química e petroquímica | 8 |
| Serviços de transporte | 5 |
| Serviços diversos | 4 |
| Serviços públicos | 15 |
| Siderurgia e metalurgia | 6 |
| Tecnologia e computação | |
| Telecomunicações | |
| Comunicações | 2 |
| Não identificado | 2 |
| Total | 90 |

2.6 Hipóteses

As hipóteses da pesquisa são:

H₁: As empresas constantes da amostra não utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial.

H₂: A utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial é resultante de porte diferenciado.

H₃: A utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial implica em desempenho diferenciado.

2.7 Tratamento estatístico

Os dados foram testados estatisticamente pelo teste de significância de médias de duas amostras independentes, ou como denominado no software SPSS, ‘*Teste Mann-Whitney*’ e

pelo teste de significância de mais de duas amostras independentes, ou como denominado no software SPSS, '*Teste Kruskal-Wallis*'.

Tanto para o *Teste Mann-Whitney* quanto para o *Teste Kruskal-Wallis*, o objetivo principal é verificar se duas ou mais amostras independentes possuem médias iguais e posteriormente definir se as diferenças são ou não significativas.

A definição de se as diferenças nas médias podem ser consideradas significativamente diferentes ou não se dá pela comparação entre o valor do 'Alfa de Significância' e do valor obtido pelo teste. Quando o valor de alfa for superior ao valor obtido, as médias dos grupos são consideradas estatisticamente iguais. O valor definido para o alfa de significância dos testes analisados foi de 0,05, sendo 0,025 na cauda direita e 0,025 na cauda esquerda da curva de probabilidade, desta forma as médias podem ser tanto maiores quanto menores. Sabendo, portanto, que o nível de significância é de 0,05, os resultados encontrados nos testes estatísticos realizados podem ser considerados corretos ao nível de confiança de 95%.

O teste Z, apresentado nos relatórios dos testes estatísticos deve ser analisado pela tabela de distribuição 't', que pode ser consultada em Martins (2002, p.365-366) ou em outros livros de estatística.

2.8 Limitações e dificuldades da pesquisa

Castro (1978, p.22) afirma que a "limitação das ciências sociais é não pedir delas o que não está em condições de oferecer e tampouco sucumbir à tentação de usá-la para respaldar decisões de cunho político." Em parte por ingenuidade e desconhecimento dos limites da ciência, é hoje comum querer dar caráter científico a decisões cujo desenvolvimento atual das ciências sociais e os dados disponíveis não permitem que se façam afirmativas que preencham exigências metodológicas mínimas. "É necessário conhecer os limites da ciência e não tentar ir além de seus recursos presentes. É preciso saber o que não pode ser objeto de pesquisas de cunho científico." (CASTRO, 1978, p.24)

Uma das grandes limitações a ser considerada na extrapolação dos resultados obtidos nesta pesquisa é o fato de a amostra utilizada não ser probabilística, impedindo assim inferências.

3 DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Este tópico apresenta o segundo elemento citado por Pease e Bull (1996), qual seja, os conceitos teóricos observados na pesquisa. Para proporcionar uma melhor compreensão do referencial teórico, este capítulo está subdividido em três partes: a primeira apresenta um breve relato da evolução histórica da Contabilidade Gerencial; a segunda, os objetivos da mesma; e a terceira, os artefatos da Contabilidade Gerencial considerados por esta autora como sendo relevantes para a elaboração desta dissertação.

3.1 Evolução histórica da Contabilidade Gerencial

Historiadores demonstraram que informes contábeis têm sido preparados há milhares de anos. Registros contábeis, remontando às antigas civilizações, foram encontrados em blocos de pedra. Há quinhentos anos, um monge veneziano, Fra Pacioli, descreveu os fundamentos de um sistema contábil de partidas dobradas bastante funcional. A necessidade de registrar informações sobre transações comerciais tem existido sempre que as pessoas têm comerciado entre si nos mercados de troca. (JOHNSON; KAPLAN, 1996, p.5)

Este parágrafo, extraído do livro *A relevância da contabilidade de custos*, escrito por Thomas Johnson e Robert Kaplan, deixa claro que a contabilidade é tão antiga quanto o próprio comércio, e deixa evidente também que a contabilidade nasceu da necessidade do usuário interno ter informações sobre seu capital e sua movimentação.

De acordo com Johnson e Kaplan (1996, p.5), antes do início século XIX, praticamente todas as transações de troca eram realizadas entre o empresário-proprietário e indivíduos que não faziam parte da organização, ou seja, tanto a administração quanto o comércio eram exercidos pelo proprietário do empreendimento e não existiam níveis de gerência ou empregados assalariados por longos prazos. Naquele contexto, indicadores de sucesso eram facilmente obtidos: “o empresário-proprietário tinha de arrecadar mais dinheiro das vendas aos clientes do que pagava aos fornecedores dos insumos de produção, primariamente mão-de-obra e matéria-prima.” (JOHNSON; KAPLAN, 1996, p.5)

Com a revolução industrial, surgiu à possibilidade de produção em grande escala, surgiram empregados assalariados para prazos longos, empresas com vários níveis hierárquicos e

sistemas operacionais mais complexos. Com o advento das estradas de ferro começaram a surgir grandes empresas, que eram administradas por gestores contratados, os quais recebiam remuneração com base em indicadores que sintetizassem a eficiência da mão-de-obra e matéria-prima, ou seja, estas empresas passaram a necessitar de sistemas de contabilidade de custos mais efetivos.

Com o desenvolvimento da economia, através da melhoria nos transportes e comunicações, grandes organizações surgiram. Estas organizações possuíam atividades operacionais ainda mais complexas, nas quais já não bastavam os sistemas de contabilidade de custos e foram necessárias inovações nos sistemas de informação como um todo. E assim, em constante evolução novas necessidades deram origem a novos artefatos gerenciais, no mundo empresarial.

Em março de 1998² o IMA³ divulgou um trabalho que visava descrever a atividade conhecida como Contabilidade Gerencial. O referido trabalho foi desenvolvido na forma de estrutura conceitual (*conceptual framework*) e apresenta os objetivos, tarefas e parâmetros da Contabilidade Gerencial, descrevendo, também, um pouco da evolução e mudanças ocorridas no campo de atuação desta atividade.

O IMA identificou quatro fases de mudança e evolução nos artefatos da Contabilidade Gerencial, as quais denominou estágios. Em trabalho divulgado em março de 2001 pelo IFAC⁴, Petty e Sharma (2001, p.27), confirmando as fases propostas pelo IMA, acrescentam as principais tecnologias utilizadas em cada um dos estágios. Segundo o IMA, o primeiro estágio durou até 1950, e, neste, o foco era a determinação do custo e controle financeiro, através do uso de orçamento e contabilidade de custos; o segundo estágio foi de 1950 até 1965, e a atenção foi substituída para o fornecimento de informação para planejamento e controle gerencial, através do uso de análise de decisão e responsabilidade contábil; o terceiro estágio iniciou em 1965 e durou até 1985. E, neste, a atenção estava focada na redução de perdas de recursos nos processos, sendo utilizado a análise de processos e gerenciamento de custos; o último estágio identificado pelo IMA teve início em 1985 e dura até os dias de hoje, seu foco está na geração ou criação de valor através do uso efetivo dos recursos, utilizando

² A primeira versão do trabalho foi divulgada em fevereiro de 1989.

³ IMA – *Institute of Management Accountants* (Instituto de Contadores Gerenciais)

⁴ IFAC – *International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contadores)

direcionadores como valor para o consumidor, valor para o acionista e inovação organizacional. A Figura 1 evidencia o diagrama ilustrativo dos quatro estágios.

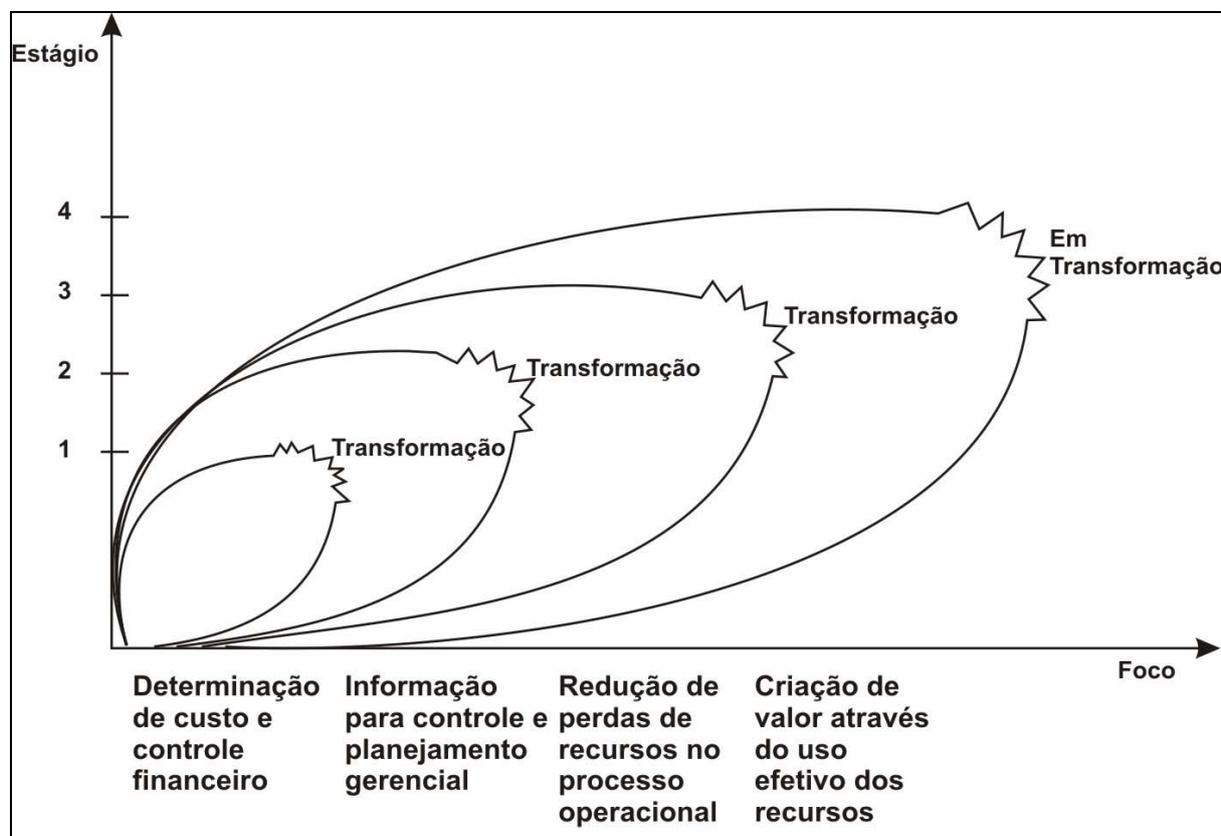


Figura 1 - Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial

Fonte: Adaptado do IMA P 1

Ittner e Larcker (2001) corroboram o trabalho realizado pelo IMA e por Petty e Sharma (2001) e afirmam que, antes de 1950, o principal foco da Contabilidade Gerencial residia na determinação do custo de produção e no controle financeiro, através do uso do orçamento e do sistema de contabilidade de custos. Em 1960, este foco começou a mudar para informações que suprissem a necessidade de planejamento gerencial e controle.

No estudo realizado pelo IMA, este também identificou ter havido uma diferença quanto ao posicionamento da Contabilidade Gerencial dentro das organizações. Segundo o IMA, “no estágio 1, era vista como uma atividade técnica necessária para perseguir os objetivos organizacionais”⁵. No estágio 2, “era vista como uma atividade de gerenciamento, mas em um

⁵ In Stage 1, it was seen as a technical activity necessary for the pursuit of organizational objectives.

papel de apoio, [...] através do fornecimento de informações para planejamento e controle”⁶. Nos estágios 3 e 4, é vista como parte integrante do processo de gestão⁷.

Confirmando o estudo do IMA, Siegel e Sorensen (1999), mostram que, quanto ao posicionamento da Contabilidade Gerencial, nos anos 80, esta funcionava como um órgão de *staff*, fora do ambiente de tomada de decisões operacionais da empresa, exercendo funções de apoio como controle de custos, preparação de orçamentos e confecção de relatórios padronizados. Mais tarde, a Contabilidade Gerencial passa de órgão de apoio para parceira na tomada de decisões, muitas vezes posicionada fisicamente dentro dos departamentos operacionais. Atualmente, segundo Siegel e Sorensen (1999), os profissionais passam menos tempo elaborando relatórios, e mais tempo analisando e interpretando informações.

Vários estudos citados por Ittner e Larcker (2001), mostram que nas duas décadas posteriores a 1960, os sistemas contábeis gerenciais não deveriam ser universais, mas apropriados à realidade de cada organização conforme seu ambiente externo, seu desenvolvimento tecnológico, sua competitividade estratégica e missão e as características da indústria em que cada organização está inserida.

Quando em 1980, o foco muda para a redução de perdas no processo empresarial, surgem métricas de custo da qualidade, custeio baseado em atividades (ABC), e teorias da gestão estratégica de custos.

Em meados da década de 1990, é verificado um novo rumo de desenvolvimento, onde não são importantes o controle, planejamento e redução de perdas, mas a ênfase na criação de valor. Ittner e Larcker (2001) citam algumas novas técnicas surgidas nesta época que mostram esta nova tendência, como *Balanced Scorecard*, cujo objetivo é mostrar indicadores do sucesso econômico da empresa; medidas de valor econômico que se aproximam do retorno ao acionista e outras técnicas que fornecem informações sobre a estratégia das empresas

⁶ *By Stage 2, it is seen as a management activity, but in a staff role; it involved staff (management) support to line management through the provision of information for planning and control purposes.*

⁷ *In Stages 3 and 4, it is seen as an integral part of the management process, as real time information becomes available to management directly and as the distinction between staff and line management becomes progressively blurred. The focusing of the use of resources (including information) to create value is an integral part of the management process in organizations.*

referindo-se a suas expectativas e incertezas (BROMWICH, 1990; SIMONS, 1991 *apud* ITTNER; LARCKER, 2001).

3.2 Objetivos da Contabilidade Gerencial

Como pode ser depreendido do tópico anterior, a Contabilidade Gerencial evoluiu mudando e implementando seu foco e objetivo, bem como seu posicionamento no processo de planejamento e tomada de decisões da empresa.

Na primeira versão do trabalho, o IMA definiu a Contabilidade Gerencial como sendo “o processo de identificação, avaliação, acumulação, análise, preparação, interpretação, e comunicação da informação (ambas, financeira e operacional) utilizada para planejamento, avaliação e controle interno de uma organização e assegurar o uso e *accountability* dos seus recursos.”⁸. Esta definição também é apresentada por Horngren *et al.* (2004, p.4).

Na segunda versão, o IMA suprime a definição de Contabilidade Gerencial e argumenta que a “Contabilidade Gerencial refere-se ao produto do processo de evolução através dos quatro estágios”⁹. Definição semelhante é apresentada por Atkinson *et al.* (2000, p.36). Isto se deve ao fato de, segundo eles, ter havido uma reconfiguração no foco da atividade do contador gerencial, a qual, antes, era o fornecimento de informação e agora é o gerenciamento de recursos, na forma de redução de perdas e geração ou criação de valor.

3.3 Artefatos da Contabilidade Gerencial

O termo *artefatos da Contabilidade Gerencial*, neste trabalho, é utilizado como termo genérico, referindo-se a artefatos, atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que

⁸ *Management accounting may be defined as the process of identification, measurement, accumulation, analysis, preparation, interpretation, and communication of information (both financial and operating) used by management to plan, evaluate, and control within an organization and to assure use of and accountability for its resources.*

⁹ *Management accounting here refers to the outcome of the process of evolution over the four stages.*

possam ser utilizados por profissionais da Contabilidade Gerencial no exercício de suas funções.

Na seqüência, são apresentados os artefatos considerados por esta pesquisa. A segregação e ordem de apresentação dos artefatos se dá conforme o apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 - Segregação das artefatos da contabilidade gerencial

| Foco | 1º Estágio | 2º Estágio | 3º Estágio | 4º Estágio |
|--|---|---|---|--|
| | Determinação do custo e controle financeiro | Informação para controle e planejamento gerencial | Redução de perdas de recursos no processo operacional | Criação de valor através do uso efetivo dos recursos |
| Métodos e sistemas de custeio | | | | |
| Custeio por absorção | X | | | |
| Custeio Variável | X | | | |
| Custeio Baseado em Atividades (ABC) | | | X | |
| Custeio Padrão | X | | | |
| Custeio Meta (<i>Target Costing</i>) | | | X | |
| Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho | | | | |
| Preço de transferência | | X | | |
| Moeda constante | | X | | |
| Valor presente | | X | | |
| Retorno sobre o Investimento | X | | | |
| <i>Benchmarking</i> | | | X | |
| EVA (<i>Economic Value Added</i>) | | | | X |
| Filosofias e modelos de gestão | | | | |
| Orçamento | | X | | |
| Simulação | | | | X |
| Descentralização | | X | | |
| <i>Kaizen</i> | | | X | |
| <i>Just in Time (JIT)</i> | | | X | |
| Teoria das Restrições | | | X | |
| Planejamento estratégico | | | X | |
| Gestão Baseada em Atividades (ABM) | | | X | |
| GECON | | | | X |
| <i>Balanced Scorecard</i> | | | | X |
| Gestão Baseada em Valor (VBM) | | | | X |

Fonte: dados da pesquisa

A seguir, são apresentados os conceitos e definições de cada um dos artefatos considerados neste trabalho.

3.3.1 Conceitos e definições

Martins e Pelissaro (2005) desenvolveram um trabalho visando a diferenciar conceitos e definições. De acordo com eles,

[...] um conceito é uma abstração a partir de conhecimentos percebidos. Constitui uma representação resumida de uma diversidade de fatos. Seu objetivo é simplificar o pensamento, ao colocar alguns acontecimentos sob um mesmo título geral. Devem dar o sentido geral ao que se deseja transmitir para que se possa ligar o estudo ao conjunto de conhecimentos que empregam conceitos semelhantes.

Já a definição

[...] é adequada quando propicia suficientes características essenciais por meio das quais seja possível relacionar o termo em causa com a referência correspondente. Deve esclarecer o fenômeno sob investigação e permitir uma comunicação não ambígua. Definir consiste em determinar a extensão e a compreensão de um objeto ou abstração. Enunciar, dentro de um limite demarcado, os atributos essenciais e específicos do definido, tornando-o inconfundível. Conforme, (sic) depreende-se de Köche (1997), em geral, uma definição é a releitura, à luz de uma teoria, de um certo número de elementos do mundo real; é, portanto uma interpretação/explicação. (MARTINS, PELISSARO, 2005)

Nestes termos, considerando os esclarecimentos fornecidos por Martins e Pelissaro (2005), são apresentados os conceitos e definições dos artefatos considerados neste trabalho.

Custeio por absorção - Martins (2003, p.37) afirma que o “custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos” e que “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.”

Custeio Variável - Consiste em considerar como custo de produção apenas os custos variáveis incorridos. Segundo Martins (2003, p.198), com base no custeio variável, “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Custeio Baseado em Atividades (ABC) - O método de custeio ABC baseia-se na premissa de que são as atividades, e não os produtos, que provocam o consumo de recursos, e estas atividades, conforme são requeridas, é que formam os custos dos produtos.

A metodologia ABC representa uma metodologia que parte da premissa de que as diversas atividades realizadas pelas diferentes áreas de uma organização geram custos e os produtos e serviços se utilizam dessas atividades. A partir dessa premissa, procura-se estabelecer o relacionamento entre os produtos, serviços e atividades por meio de direcionadores de custos, ou

cost drivers. Segundo os estudiosos e pesquisadores do ABC, esse relacionamento permite alocar os custos indiretos aos produtos, o que só é permitido por processos de rateio. (PELEIAS, 2002, p.39-40)

Custeio Padrão - O custeio padrão não pode ser considerado um método de custeio, mas sim uma forma ou sistema de custeio que permite a mensuração dos fatores envolvidos na produção. A Figura 2 apresenta o relacionamento existente entre os métodos de custeio, os sistemas de acumulação e as formas ou sistemas de custeio.

O objetivo principal da metodologia do custo padrão é fornecer suporte para o controle dos custos da empresa. A idéia básica é fornecer um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixar quais deveriam ser os montantes para, ao final da apuração dos custos do período, proceder a comparação com os custos reais. As diferenças existentes entre o padrão e o real são, então, evidenciadas e analisadas. As causas das variações devem ser encontradas e as correções decorrentes efetuadas o mais rapidamente possível.

O método do custo padrão não substitui os sistemas de apuração de custos. O cálculo e alocação dos custos realmente incorridos aos produtos precisa ser processado por outro sistema que não o do custo padrão. Este apenas guia o processo de detecção dos desvios e aponta para a direção das causas.

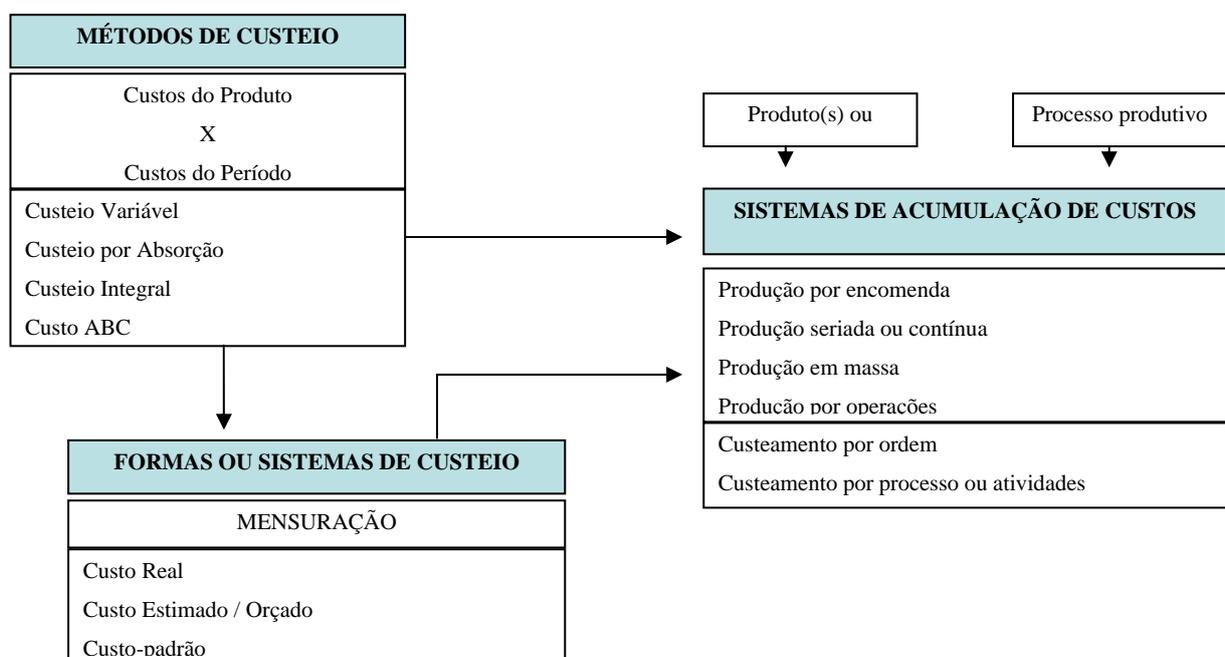


Figura 2 - Relacionamento entre Métodos de custeio, Sistemas de acumulação e Sistemas de custeio
 Fonte: Adaptado de Padoveze (2004, p.217)

Custeio Meta (*Target Costing*) - Hansen (2002, p.14) define custeio meta como:

[...] um processo de planejamento de resultados, com base no gerenciamento de custos e preços, que se fundamenta em preços de venda estabelecidos pelo mercado e nas margens objetivadas pela empresa. Nesse processo, os custos são definidos na fase de projeto de novos produtos (ou de produtos reprojatados), visando à satisfação dos clientes e otimizando o custo de propriedade do consumidor, abrangendo toda a estrutura organizacional da empresa e todo o ciclo de vida do produto, envolvendo um segmento relevante da cadeia de valor.

Preço de transferência - Para efeito de prática da contabilidade gerencial, considera-se que “preço de transferência é um conjunto de ferramentas e métodos (regras) usados pela empresa para distribuir as receitas conjuntamente arrecadadas entre as subunidades da empresa” (ATKINSON *et al.*, 2000, p.633), ou seja, “o preço de transferência é o mecanismo de distribuição dessa receita [gerada por dois ou mais centros de lucros].” (ANTHONY; GOVIDARAJAN, 2001, p.271).

Retorno sobre o Investimento - Martins (2003, p.208) explica que

Para o cálculo do retorno, não devem constar as Despesas Financeiras, já que são derivadas do Passivo (Financiamento), e não do Ativo (Investimento). Do retorno dado pelo Investimento, parte será utilizada para remunerar o capital de terceiros (Despesas Financeiras), e parte para remunerar o capital próprio (Lucro Líquido do proprietário). O retorno total, soma dos dois, é o que melhor define o desempenho global.

Benchmarking - Segundo Ten Have *et al.* (2003, p.21) “*benchmarking* é a comparação sistemática dos processos e desempenhos organizacionais para criar novos padrões e/ou melhorar processos.”

EVA (*Economic Value Added*) - o EVA é mais do que simples uma medida de desempenho, mas sim, um modelo de avaliação bastante complexo (MÜLLER; TELÓ; 2003; p.111). De acordo com Müller e Teló (2003; p.111), “o valor da empresa através do modelo é dado pela adição ao capital dos acionistas do valor presente do valor econômico adicionado pela empresa, considerando o custo de capital e a expectativa de crescimento futuro.”

Orçamento - Segundo Padoveze (2004, p.501), “o orçamento é ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia”. Uma definição que pode ser dada é que o orçamento é a expressão quantitativa de um plano de ação e ajuda à coordenação e implementação de um plano. De acordo com Anthony e Govindarajan (2001, p.461), “o orçamento é um instrumento importante para o planejamento e o controle das empresas a curto prazo.”

Kaizen - é uma expressão usada para descrever um processo de gestão e uma cultura de negócios, que passou a significar aprimoramento contínuo e gradual, implementado por meio do envolvimento ativo e comprometido de todos os empregados da empresa no que e como as coisas são feitas.

Just in Time (JIT) - De acordo com Ten Have *et al.* (2003, p.99),

Just in Time (JIT) é fruto de uma filosofia japonesa de organização de produção, na qual os estoques são vistos como desculpas pobres para um planejamento deficiente, inflexibilidade, maquinário errado, falhas de qualidade etc. em outras palavras, o estoque representa ineficiência. O objetivo do JIT é acelerar a resposta ao cliente e ao mesmo tempo minimizar os estoques.

Os seguidores dessa filosofia entendem que, com cuidadoso planejamento e controle, os estoques podem ser drasticamente reduzidos e até eliminados e, com isso, reduzidos os custos.

Teoria das Restrições - uma filosofia de gerenciamento cujo objetivo é a programação da produção rompendo as barreiras globais da empresa, utilizando como medidas do alcance da meta global indicadores exclusivamente financeiros como: Lucro Líquido, Retorno sobre o Investimento e Fluxo de Caixa.

Planejamento estratégico - Anthony e Govindarajan (2001, p.382) afirmam que “O planejamento estratégico é o processo pelo qual se decidem os programas que a empresa adotará e a quantidade aproximada de recursos que a empresa reservará para cada um desses programas, nos vários anos seguintes.”

Gestão Baseada em Atividades (ABM) - A gestão baseada em atividades apóia-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para obter vantagens competitivas; utiliza o custeio baseado em atividade (ABC) e caracteriza-se por decisões estratégicas. Também conhecido como ABC de segunda geração ou versão, o ABM usa a informação fornecida pela análise do ABC para melhorar a lucratividade da empresa. (HORNGREN *et al.* (2004, p.128).

GECON - O modelo de gestão econômica GECON parte de uma proposta que procura identificar o valor econômico da empresa em cada uma das datas, ou seja, busca evidenciar a

essência econômica de todas as transações realizadas pela empresa em cada momento. O GECON tem sido desenvolvido por uma equipe de professores e pesquisadores do núcleo GECON da FEA-USP com o apoio da FIPECAFI¹⁰. Segundo Catelli (2001, p.30), o sistema de gestão no modelo GECON tem como preocupação básica espelhar, em termos econômico-financeiros, o que ocorre nas atividades operacionais da empresa. Para os objetivos de avaliação de desempenho de gestores e resultado das áreas operacionais, o GECON emprega o conceito de custo de oportunidade na remuneração dos valores investidos na empresa.

Balanced Scorecard - Também conhecido como “painel equilibrado de indicadores”, neste modelo uma série de informações estratégicas são organizadas em um conjunto de indicadores que permitem localizar problemas, definir rumos, prever turbulências e entender para onde vai a empresa. Basicamente, o *balanced scorecard* apresenta o relacionamento de quatro perspectivas: a financeira, a do cliente, a do processo interno e a de aprendizado e crescimento. O peso atribuído a cada uma destas perspectivas depende, em cada empresa, dos objetivos que estas esperam obter com o *balanced scorecard* e de sua estratégia.

O *Balanced Scorecard* pode ser sumariado como um relatório único, contendo medidas de desempenho financeiro e não-financeiro nas quatro perspectivas de gestão (financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento) que indicam como a estratégia da empresa será cumprida. Seus autores afirmam que ele constitui-se num sistema de gestão estratégica mas, seu foco não é a estratégia em si e sim, o desdobramento dessa estratégia. (COSTA, 2001, p.135)

Gestão Baseada em Valor (VBM – Value Based Management) - De acordo com Ten Have *et al.* (2003, p.182)

a gestão baseada em valor (VBM – *Value Based Management*) é um método de gestão integrado, que tem por finalidade a maximização do valor do acionista. O método exige planejamento, avaliação, compensação e comunicação organizacional relacionados com recompensas por desempenho, com base em valor agregado para os acionistas. A VBM ganhou popularidade nos últimos anos, à medida que o controle corporativo tornou-se uma questão delicada e os acionistas vêm de diversos segmentos da população.

Martins (2001, p.238) afirma que “VBM constitui-se numa abordagem em que as aspirações, as técnicas de análise e os processos gerenciais são orientados para a maximização do valor da empresa, focalizando as decisões sobre os direcionadores de valor [...], especialmente o custo de capital.”

¹⁰ FIPECAFI - Fundação de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras, conveniada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Basicamente a estrutura da gestão baseada em valor segue o seguinte raciocínio: definição e implementação de estratégias que visem a criação de valor para o acionista; implementação de um sistema de informações focado nestas estratégias e que forneça informações sobre os direcionadores de valor; alinhamento de um processo de gerenciamento de recursos e desenho de um sistema de medidas de desempenho e de planos de compensação que reflitam o valor gerado pelo negócio.

3.3.2 Artefatos tradicionais e artefatos modernos

Vários autores propuseram segregações dos artefatos utilizados pela Contabilidade Gerencial. Como exemplo, pode-se citar: Ittner e Larcker (1995), Chenhall e Langfield-Smith (1998c), Coad (1999), Sulaiman *et al.* (2004), Soutes e De Zen (2005), entre outros. Ittner e Larcker (1995, p.1–2), citados por Widener (2004, p.380) consideram

[...] sistemas de contabilidade gerencial tradicionais aqueles que fornecem informações financeiras agregadas relativamente infreqüentemente, controle operacional baseado em orçamento padrão, e sistemas de remuneração vinculados primeiramente em performance financeira. Em contraste, sistemas não-tradicionais fornecem medidas físicas de performance operacional mais oportunamente e sistemas de remuneração mais focados em medidas não financeiras.¹¹

Coad (1999, p.115) cita como “algumas abordagens recentemente defendidas pela contabilidade gerencial”: ABC, ABM, Contabilidade de Ganhos, Custeio do Ciclo de Vida, Gestão Estratégica de Custos para Cadeia de Valor, Avaliação contábil do posicionamento competitivo, Medidas qualitativas de performance, *Balanced scorecard*, Custeio Meta, Gestão de Custo Kaizen.

Chenhall e Langfield-Smith (1998c, p.244) afirmam que técnicas tradicionais “incluem o uso de sistemas de orçamento para planejamento e controle, medidas de performance tais como ROI, relatórios de resultado por divisões, e técnicas de custo-volume-lucro para decisões”, já “uma variedade de práticas contemporâneas incluem várias formas de *benchmarking*, técnicas

¹¹ Consider traditional managerial accounting systems to be those that provide aggregated financial information relatively infrequently, operational control based on variances from budgeted standards, and reward systems tied primarily to financial performance. In contrast, nontraditional systems provide more timely physical measures of operational performance, increased provision of problem solving information to the workers actually performing the job, and reward systems that focus more on nonfinancial measures.

baseadas em atividade, tais como custeio baseado em atividade e gestão baseada em atividade, medidas de performance balanceadas, medidas de performance baseada em equipe, medidas baseadas em empregados, e planejamento estratégico”.

Em pesquisa sobre o estágio evolutivo de empresas brasileiras, Soutes e De Zen (2005, p.2-3) propõem uma segregação dos artefatos da Contabilidade Gerencial entre os estágios, frisando que o fato de um artefato estar classificado em um dos estágios não implica a não utilização do mesmo em outro estágio, ou seja, “[...] estas etapas são fases de evolução, e como tais, não é possível precisar onde encerra um estágio e inicia o outro, mas é possível afirmar que a evolução é um crescente, o que garante a implementação de artefatos eficientes e a substituição, ou até mesmo a eliminação, de artefatos inadequados para as organizações em determinados momentos.” (SOUTES; DE ZEN, 2005, p.3)

Sulaiman *et al.* (2004, p.496) apresentam, em seu trabalho, uma tabela com alguns artefatos da Contabilidade Gerencial e segregam os artefatos entre tradicionais e modernos. Na classificação deles, artefatos como custeio padrão, análise de custo/volume/lucro, retorno sobre investimentos e orçamentos, foram consideradas tradicionais; e gestão da qualidade total, custeio baseado em atividades (ABC), custeio meta (*Target Costing*) e *Balanced Scorecard* foram considerados artefatos modernos.

Para a presente dissertação, levar-se-á em consideração os estágios evolutivos do IMA, a distribuição dos artefatos proposta por Soutes e De Zen (2005) e a segregação apresentada por Sulaiman *et al.* (2004), ou seja, os artefatos serão segregados em tradicionais e modernos, considerando como tradicionais os utilizados no primeiro e segundo estágios evolutivos e modernos os artefatos compatíveis com o terceiro e quarto estágios evolutivos. O Quadro 1 apresenta os artefatos da Contabilidade Gerencial abordados neste trabalho e sua devida segregação entre tradicionais e modernos.

Foram considerados artefatos tradicionais da Contabilidade Gerencial os seguintes: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, preço de transferência, retorno sobre o investimento, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização.

O elenco de artefatos apresentados neste trabalho como modernos são: custeio baseado em atividades (ABC), custeio meta (*target costing*), *benchmarking*, *kaizen*, *just in time* (JIT),

teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades (ABM), GECON, EVA (*Economic Value Added*), simulação, *Balanced Scorecard* e gestão baseada em valor (VBM).

A relação de artefatos tradicionais e modernos não pretende encerrar todas as possibilidades de artefatos existentes atualmente na Contabilidade Gerencial, mas somente apresentar os mais conhecidos pelos profissionais e/ou citados pela literatura especializada.

4 PESQUISAS ANTERIORES E REVISÃO DA LITERATURA

Diversas pesquisas sobre a utilização e benefícios percebidos pela utilização dos artefatos da Contabilidade Gerencial têm sido desenvolvidas nos últimos anos. Como exemplo pode-se citar: Bjornenak (1997), Chenhall e Langfield-Smith (1998), Guilding, Cravens e Tayles (2000), Sharma (2000), Cagwin e Bouwman (2002), Haldma e Lääts (2002), Szychta (2002), Tidd e Bodley (2002), Williams e Seaman (2002), Da Silva (2005), Soutes e De Zen (2005), Adelegan (2006), entre outros.

O que se percebe pelos resultados apresentados das pesquisas é que, além de não haver consenso entre quais artefatos são tradicionais e não-tradicionais, não existe consenso entre os termos utilizados para práticas, sistemas, artefatos ou outra designação para as atividades, ferramentas, artefatos ou sistemas utilizados pela Contabilidade Gerencial, dificultando assim a comparação entre os resultados obtidos nas diferentes pesquisas.

No presente tópico são apresentados os resultados de algumas pesquisas desenvolvidas com o objetivo de verificar a utilização destes artefatos da Contabilidade Gerencial pelas empresas.

No Brasil, Da Silva desenvolveu, em 2005, pesquisa junto a Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife, com objetivo de analisar as práticas de Contabilidade Gerencial utilizadas por elas. A Tabela 4 apresenta alguns dos resultados obtidos pela pesquisadora, a qual considerou como práticas a utilização das demonstrações financeiras da contabilidade.

Tabela 4 - Práticas de Contabilidade Gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor

| | |
|---|-------|
| Elaboram e preparam | |
| Balanço Patrimonial | 90,5% |
| Demonstração do Resultado do Exercício | 95,2% |
| Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos | 85,7% |
| Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido | 81% |
| Notas Explicativas às suas demonstrações contábeis | 95,2% |
| Utilizam a informação contábil para | |
| Prestar contas aos financiadores e para controle da Organização | 90,5% |
| Para fins fiscais | 61,9% |
| Periodicidade das informações contábeis | |
| Mensalmente | 45% |
| Trimestralmente | 25% |
| Semestralmente | 5% |
| Anualmente | 25% |

Fonte: Adaptado de Da Silva (2005, p.102-103)

Outros resultados obtidos pela mesma são:

- 81% Organizações responderam calcular os custos dos serviços ou produtos por elas oferecidos, todavia, apenas 9,6% afirmaram saber o método de custeio enquanto que as outras quinze Organizações não conseguiram determinar ao certo qual o método utilizado, ou por desconhecimento dos métodos existentes ou por nunca haver pensado no assunto. Das que calculam, uma utiliza o custeio por absorção e a outra utiliza o absorção e o variável.
- Das 21 Organizações pesquisadas, apenas uma não avalia o desempenho dos seus resultados.
- 90% dos entrevistados responderam que a implantação de um sistema de medição deve-se à necessidade de transparência da Organização; 20% que o motivo foi a imposição do conselho; 15% por imposição legal e, apenas, 10% implantou a pedido da comunidade.
- Não há relação entre o grau de instrução dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.
- Faz-se presente a existência de relação entre tempo de atuação dos gestores e a utilização do grupo de medidas de qualidade na Organização;
- Existe relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação;
- Há relação entre porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio e do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação, ou seja, as Organizações de maior porte utilizam mais, nesses casos, a referida demonstração;
- Todas as Organizações, classificadas como “grandes”, avaliam os resultados da Organização e dos projetos separadamente, por meio de indicadores de desempenho criados para cada um; enquanto que as de “pequeno porte”, para cada projeto, estabelecem metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos ou comparam apenas o que foi realizado com o que foi orçado em cada projeto;
- Há relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade, demonstrando que as Organizações mais novas prestam mais contas à comunidade do que as mais antigas;
- É evidente a relação entre a qualificação da Organização enquanto Oscip e a prestação de contas à comunidade, permitindo inferir que as Organizações qualificadas como Oscip prestam mais contas à comunidade do que aquelas, as quais não possuem tal qualificação.
- Existe relação entre a qualificação como Oscip e a utilização do balanço patrimonial; da demonstração do resultado do exercício; do balanço social; das notas explicativas e da demonstração das mutações do patrimônio líquido, na prestação de contas aos doadores;
- Ficou evidente a inexistência de relação entre a “qualificação como Oscip” e as “características do modelo de avaliação de desempenho”, adotado pelas Organizações pesquisadas.
- A pesquisa também revela que existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e a dificuldade sofrida pelas Organizações devido à insuficiência de informações necessárias para formulação de indicadores de desempenho, demonstrando que as entidades com tal qualificação sofrem menos essa dificuldade.

Também no Brasil, Soutes e De Zen realizaram pesquisa junto a profissionais da área de Contabilidade que estavam cursando MBA em Controladoria no período de novembro de 2004, a fim de verificarem quais artefatos da Contabilidade Gerencial eram utilizados nas empresas daqueles entrevistados. O questionário era constituído por seis blocos, sendo que o terceiro inquiria sobre a utilização ou futura utilização de alguns artefatos. Com o resultado do

questionário, as autoras classificaram o estágio evolutivo em que estava a Contabilidade Gerencial daquelas empresas da amostra. Os resultados apresentados foram:

[...] no que tange a Orçamentos, o mais utilizado é o Orçamento Anual, com 90% de utilização entre os respondentes. Já quanto ao orçamento de Capital, 43% dos respondentes revelaram que utilizam e 33% estão considerando a adoção. Quanto a outros tipos de orçamento, 13% dos respondentes disseram que suas empresas utilizam também outro tipo de orçamento, citando o *Beyond Budgeting* e o orçamento-meta entre outros. (Soutes, De Zen, 2005, p.7)

Quanto aos artefatos utilizados como suporte à tomada de decisão, o mais utilizado, segundo as respostas, foi Técnicas quantitativas (previsões e simulações), e o segundo, Análise do ponto de equilíbrio. Um ponto interessante encontrado foi a análise da cadeia de valor, indicada como amplamente utilizada por 42% dos respondentes e 19% estavam considerando a adoção. Na pesquisa realizada por Garg *et al.* (2003), as técnicas quantitativas também corresponderam à ferramenta mais utilizada, seguida pela análise do ponto de equilíbrio, aproximando-se dos resultados desta pesquisa. O que surpreende é que naquela pesquisa a análise da cadeia de valor é apontada somente por aproximadamente 30% dos respondentes como sendo amplamente utilizada e 40% estão considerando a adoção. (Soutes, De Zen, 2005, p.8)

Quando se avalia o nível de utilização de sistemas de custeio, 61% dos respondentes afirmaram que utilizam amplamente o Custeio por Absorção seguido pelo Custeio Variável, o que confirma o fato de as empresas estarem adotando padrões determinados pela legislação. O custeio variável aparece com 48% de utilização e 45% que não utilizam e nem consideram a sua utilização num futuro próximo. (Soutes, De Zen, 2005, p.8)

No que tange às ferramentas utilizadas para análise dos custos, 70% dos respondentes afirmaram que utilizam amplamente a Análise por Centros de Responsabilidade. A segunda ferramenta mais utilizada foi o Custeio Multidimensional (método que avalia os custos segregando-os por cliente, por canal de distribuição, por região etc.): 52% dos respondentes. Isto é interessante, pois, em contraste com a pesquisa de Garg *et al.* (2003), 35% dos respondentes afirmaram utilizar o Custeio Multidimensional, e 40% deles estariam considerando a adoção. (Soutes, De Zen, 2005, p.9)

[...] foram questionados sobre as ferramentas utilizadas para avaliar o desempenho nas organizações. Constatou-se que o indicador mais utilizado é o *benchmarking* (interno e externo). O número de respondentes que afirmaram utilizar amplamente o EVA ficou próximo ao da utilização do *Balanced Scorecard*, entretanto o número de respondentes que estão considerando a utilização do EVA é maior do que o do *Balanced Scorecard*, 30% contra 25% do *Balanced Scorecard*. Na pesquisa de Garg *et al.* (2003), o *Benchmarking* é o mais utilizado seguido pelo *Balanced Scorecard*. Lá, o EVA foi apontado como amplamente utilizado por apenas 25% dos respondentes da pesquisa, índice menor do que desta. Entretanto em ambas as pesquisas os percentuais dos respondentes que apontaram estarem considerando a adoção são significantes, 40% na pesquisa de Garg *et al.* (2003) e 30% nesta pesquisa. (Soutes, De Zen, 2005, p.9)

Na Estônia, Haldma e Lääts (2002) examinaram algumas práticas da Contabilidade Gerencial de 62 grandes empresas de manufatura após os dez anos de independência daquele país. A Tabela 5 apresenta resultados obtidos por aqueles autores. Eles observaram que

É comparativamente infreqüente que empresas de manufatura da Estônia tenham tido aperfeiçoamento nos seus métodos de custeio contábil, embora a maioria dos respondentes

aparentam conhecer a importância destas práticas na redução e redução dos custos efetivos e modernização dos sistemas de custeio. (HALDMA; LÄÄTS, 2002, p.379)¹²

Tabela 5 - Princípios e métodos usados no custeio de produtos por empresas de manufatura da Estônia

| Princípios de custeio de produtos | Proporção (%) (N = 62) |
|--|-------------------------------|
| Custeio por Absorção | 54.8 |
| Custeio Variável | 38.7 |
| Custeio Variável e Custeio por Absorção | 6.5 |
| Métodos de Custeio de produtos | Proporção (%) (N = 62) |
| Custeio por processo | 51.3 |
| Custeio por ordem | 33.7 |
| Ambos | 15 |
| ABC | 7 |

Fonte: Haldma e Lääts (2002, pág.391)

Em Singapura, Williams e Seaman (2002) realizaram pesquisa junto a 232 empresas de médio porte daquele país com a hipótese de que alterações nos sistemas de controle e Contabilidade Gerencial afetam a performance departamental mas não diretamente. Este relacionamento é mediado por informação gerencial relevante que é impactada pelas alterações nos sistemas de controle e Contabilidade Gerencial, a qual, em retorno, aumenta a performance. As descobertas da pesquisa confirmam os efeitos indiretos positivos de melhoria de performance departamental pela melhora na informação gerencial relevante, obtida através das alterações. Infelizmente, aqueles autores não divulgaram lista dos artefatos ou práticas da Contabilidade Gerencial utilizados pelas empresas questionadas.

Nos Estados Unidos, Cagwin e Bouwman (2002) realizaram pesquisa com objetivo de verificar se existe uma melhoria na performance financeira das empresas após a implantação do ABC. O questionário foi respondido por 204 empresas auditadas pela IIA (*Institute Internal Auditors*), daquele país. Segundo aqueles autores, 47 daquelas empresas utilizam o ABC.

Os resultados mostram que realmente existe uma associação positiva entre o ABC e a melhoria no ROI quando o ABC é usado concomitantemente com outras iniciativas estratégicas, quando

¹² *It is comparatively infrequently that Estonian manufacturing companies have made improvements in their cost accounting methods, although the majority of respondents appear to acknowledge the importance of these practices in finding and lowering real product costs and modernizing the cost accounting systems. The effectiveness of an accounting systems' design depends on its ability to adapt to changes both in external circumstances and internal factors. We have found some evidence that changes in cost and management accounting practices are associated with shifts in the business and accounting environment as external contingencies, and with those in technology and organizational aspects as internal contingencies. This research aims on the one hand to confirm earlier findings related to the 'contingent factors' that influence management accounting and on the other, to identify possible new factors, such as, for example, the legal accounting environment and shortage of properly qualified accountants.*

implementado em empresas complexas e diversificadas, quando usado em ambientes onde os custos são relativamente importantes, e quando da existência de um número limitado de transações intra-companhia.¹³

Hughes e Gjerde (2003) desenvolveram pesquisa junto a empresas de manufatura dos Estados Unidos, recebendo 130 respostas. O objetivo daquelas pesquisadoras era identificar possíveis diferenças entre a aplicação dos métodos de custeio e confirmar se existe um método que melhor se aplique à complexidade do processo de produção, frequência de produção, capacidade de operações ou natureza de competições. Através das respostas obtidas, as pesquisadoras concluíram que há “poucas diferenças no ambiente interno e externo de usuário do ABC, custeio por absorção e custeio variável, mas os sistemas ABC e custeio variável servem melhor as necessidades dos usuários.”¹⁴ (HUGHES; GJERDE, 2003, p.22) A Tabela 6 apresenta os resultados obtidos por aquelas pesquisadoras.

Tabela 6 – Distribuição dos sistemas de custeio utilizadas pelas empresas de Manufatura dos EUA

| | Número de usuários | % |
|--|--------------------|-----|
| Usam somente sistemas de custos tradicionais | 46 | 35% |
| Usam sistema ABC | 11 | 8% |
| Usam ambos, sistemas tradicionais e ABC | 39 | 30% |
| Usam Custeio variável | 29 | 22% |
| Usam Teoria das Restrições | 5 | 4% |

Fonte: Adaptado Hughes e Gjerde (2003, p.25)

Na Noruega, Bjornenak (1997) estudou simultaneamente os métodos de custeio apresentados nos livros-texto e as práticas de custeio de grandes empresas de manufatura. A Tabela 7 apresenta o resultado do questionário respondido por 75 das maiores empresas norueguesas. O estudo daquele autor

[...] mostra um desenvolvimento que é consistente com o correspondente desenvolvimento nos livros-texto. O artigo enfatiza como as mudanças nos livros-texto correspondem com as mudanças nas práticas, e não a diferença em si. A similaridade nos desenvolvimentos mostram que o conhecimento convencional pode ter colocado um importante papel na institucionalização das práticas de custeio. Todavia, as práticas de custeio de hoje na Noruega são mais heterogêneas que o conhecimento convencional orientado nos livros-texto dos EUA. Isto pode ser explicado pela falta de um custeio tradicional forte na Noruega e o fato que é mais fácil mudar livros-texto que práticas de custeio.¹⁵ (BJORNENAK, 1997, p.367)

¹³ Results show that there indeed is a positive association between ABC and improvement in ROI when ABC is used concurrently with other strategic initiatives, when implemented in complex and diverse firms, when used in environments where costs are relatively important, and when there are limited numbers of intra-company transactions.

¹⁴ A survey of 130 U.S. manufacturing companies finds few differences in the internal and external environments of ABC, traditional, and variable-cost system users, but ABC and variable-cost systems better serve users' needs.

¹⁵ These studies show a development that is consistent with the corresponding development in the textbooks. The paper emphasises how the changes made in textbooks correspond with the changes found in practices, and not the gap per se. The similarity in the developments shows that conventional wisdom may have played an

Tabela 7 - Uso dos métodos de custeio em diferentes situações

| | Variável (%) | Absorção (%) | Ambos |
|--------------------------|--------------|--------------|-------|
| Método principal | 55 | 29 | 16 |
| Precificação | 34 | 17 | 49 |
| Análise de lucratividade | 48 | 10 | 42 |
| Preço de transferência | 33 | 43 | 24 |
| Custeio de estoque | 24 | 56 | 20 |

Fonte: Bjørnenak (1997, p.375)

Na Inglaterra, Tidd e Bodley (2002) revisaram algumas das práticas e técnicas disponíveis que dão suporte ao processo de desenvolvimento de novos produtos e examinaram o uso e a utilidade destas através de *survey* em 50 novos projetos de 25 empresas. Para cada empresa, foram comparados rotinas e desenvolvimento de produtos novos, e identificada a influência destes na frequência de uso e utilidade percebida das diferentes práticas e métodos. Em termos de utilidade, *focus group*, grupos de consumidores e usuários líder e protótipos foram todos considerados mais efetivos para projetos de alta inovação, e segmentação menos útil. Equipes de desenvolvimento de *cross-functional* foram comuns para todos os tipos de projetos, mas significativamente mais efetivos para casos de alta inovação. Ao passo que muitas práticas tidas como úteis não são comumente usadas e, contrariamente, algumas práticas comuns são consideradas de uso limitado.

Na Austrália, Chenhall e Langfield-Smith (1998a) realizaram pesquisa junto a 140 grandes empresas de manufatura, para verificar os benefícios percebidos e a intenção de ênfase em práticas tradicionais e emergentes de Contabilidade Gerencial. As descobertas indicam que, no geral, práticas tradicionais são mais utilizadas que práticas desenvolvidas recentemente. Porém, práticas novas, como ABC, são mais utilizadas do que o encontrado em *surveys* anteriores. Também os benefícios percebidos das práticas tradicionais foram maiores do que das práticas desenvolvidas recentemente. A evidência sugere que a maioria das grandes empresas australianas tem adotado um grande número de técnicas de Contabilidade Gerencial que enfatizam informações não-financeiras.¹⁶ Aqueles autores consideraram práticas

important role in the institutionalization of costing practices. However, today's costing practices in Norway are more heterogeneous than the U.S. oriented conventional wisdom found in textbooks. This may be explained by the lack of a strong costing tradition in Norway and the fact that it is easier to change textbooks than costing practices.

¹⁶ *The findings indicate that, overall, the rates of adoption of traditional management accounting practices were higher than recently developed techniques. However, newer techniques, such as activity-based costing, were more widely adopted than found in prior surveys. Also, the benefits obtained from traditional management accounting techniques were higher than those of newer techniques. The evidence suggests that the majority of*

tradicionais aquelas que focam aspectos internos da organização e são financeiramente orientadas, ao passo que técnicas mais contemporâneas combinam informações financeiras e não-financeiras e apresentam foco explicitamente estratégico.¹⁷ A Tabela 8 apresenta os resultados obtidos por aqueles autores quanto a adoção reativa das práticas da Contabilidade Gerencial.

Tabela 8 - Adoção relativa de práticas da Contabilidade Gerencial

| | Rank | |
|--|------|------|
| Alta Adoção | | |
| Orçamento para planejamento financeiro | 1 | 100% |
| Orçamento de capital | 2 | 99% |
| Orçamento para fluxo de caixa | 2 | 99% |
| Orçamento para planejar ações do dia-a-dia | 2 | 99% |
| Orçamento para controle de custos | 2 | 99% |
| Avaliação de performance: ROI | 3 | 96% |
| Avaliação de performance: análise das variações do orçamento | 4 | 95% |
| Orçamento para coordenar atividades através das unidades organizacionais | 5 | 94% |
| Benchmarking de processos operacionais | 6 | 93% |
| Avaliação de performance: medidas não financeiras | 7 | 92% |
| Benchmarking de prioridades estratégicas | 8 | 91% |
| Benchmarking de processos de gestão | 8 | 91% |
| Planejamento estratégico formal | 8 | 91% |
| Planejamento de longo prazo | 9 | 90% |
| Avaliação de performance: resultado divisional | 9 | 90% |
| Adoção moderada | | |
| Avaliação de performance: resultado controlável | 10 | 89% |
| Análise de lucratividade por produto | 10 | 89% |
| Avaliação de performance: <i>balanced scorecard</i> (mix de medidas financeiras e não financeiras) | 11 | 88% |
| Avaliação de performance: satisfação do consumidor | 11 | 88% |
| Avaliação de performance: atitude dos funcionários | 11 | 88% |
| Avaliação de performance: performance da equipe | 12 | 87% |
| Avaliação de performance: medidas qualitativas | 12 | 87% |
| Benchmarking de características de produtos | 12 | 87% |
| Planos estratégicos desenvolvidos com orçamentos | 12 | 87% |
| Orçamento para compensação de gestores | 13 | 86% |
| Avaliação de performance: avaliação de fornecedores | 14 | 86% |
| Análise de custo-volume-lucro | 14 | 86% |
| Avaliação de performance: fluxo de caixa do retorno de investimentos | 15 | 84% |
| Benchmarking dentro de grandes organizações | 15 | 84% |
| Baixa adoção | | |
| Custeio por absorção | 16 | 80% |
| Orçamento baseado em atividades | 17 | 78% |
| Benchmarking com organizações externas | 18 | 77% |
| Custeio variável | 19 | 76% |
| Planejamento estratégico separado de orçamentos | 20 | 70% |

large Australian firms have adopted a range of management accounting techniques that emphasize non-financial information, and take a more strategic focus.

¹⁷ *Traditional management accounting practices, such as cost variance analysis and profit-based performance measures, focus on concerns internal to the organization and are financially-oriented. In contrast, more contemporary management accounting techniques combine both financial and non-financial information and take an explicit strategic focus.*

| | Rank | |
|---|------|-----|
| Análise do ciclo de vida do produto | 20 | 70% |
| Gestão baseada em atividades | 21 | 68% |
| Avaliação de performance: Análise de valor para o acionista | 22 | 64% |
| Avaliação de performance: lucro residual | 23 | 60% |
| Custeio baseado em atividades | 24 | 56% |
| Técnicas de pesquisa operacional | 25 | 55% |
| Análise da cadeia de valor | 26 | 49% |
| Custeio meta | 27 | 38% |

Fonte: Chenhall e Langfield-Smith (1998a, pág.4)

A exemplo de Chenhall e Langfield-Smith (1998a), Sharma (2000) questionou gestores membros da base de dados do CPA (*Certified Practicing Accountant*) da Austrália, sobre os benefícios percebidos em algumas práticas gerenciais tradicionais e emergentes. Segundo aqueles gestores, os benefícios percebidos nas práticas consideradas emergentes foram maiores do que nas práticas tradicionais, porém o pesquisador não verificou o nível de utilização de ambas. Como práticas tradicionais foram consideradas: Sistemas de orçamento (controle de custos, avaliação da performance dos gestores e planejamento de fluxo de caixa), planejamento da posição financeira, métodos de custeio tradicionais (custeio por absorção e custeio variável), além de análise de produtos (análise de custo volume lucro, custo meta, lucratividade de produtos e análise do ciclo de vida do produto). Como práticas emergentes estão: medidas baseadas nos empregados (medidas de performance da equipe, medidas qualitativas e medidas de atitude dos empregados), *Benchmarking* (características dos produtos, processo operacional e processos gerenciais), técnicas de planejamento estratégico (planejamento estratégico formal, orçamento de longo prazo, *Benchmarking* com organizações externas e *Benchmarking* prioridade estratégicas), medidas de performance balanceadas (*Balanced Scorecard* e medidas não financeiras), técnicas baseadas em atividades, custeio baseado em atividades, gerenciamento baseado em atividade, métodos de criação de valor (análise de valor para os acionistas e análise da cadeia de valor). Como outras foram consideradas: técnicas de orçamento de capital (NPV, IRR, *Payback*), levantamento da satisfação dos clientes, *Benchmarking* dentro de grandes organizações, desenvolvimento de estratégias separadas do orçamento, lucro residual e avaliação de fornecedores.

Na Nigéria, Adelegan (2006) realizou pesquisa para obter uma visão ampla da natureza e objetivos da Contabilidade Gerencial naquele país. A autora recebeu 55 questionários de empresas nigerianas. Na pesquisa, 58% dos respondentes afirmaram que analisam a lucratividade enquanto que 34% nunca avaliaram a lucratividade de seus produtos ou atividades. 40% utilizam custeio direto, 22% utilizam ABC e 14% *cost-plus* fixado em

porcentagem. Apenas 4% utilizam custeio padrão, 94% utilizam o controle baseado em orçamento, e somente 4% no o fazem. Em uma questão sobre a avaliação de performance dos gestores, o resultado foi que 36% dos pesquisados utilizam o nível de sucesso das medidas do orçamento, 42% comparam os resultados do gestor com outros de dentro da empresa, e apenas 14% dos respondentes comparam os resultados dos gestores com os de concorrentes.

Guilding, Cravens e Tayles (2000) desenvolveram pesquisa abrangendo grandes empresas da Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos, a fim de verificar a incidência e os méritos percebidos por 12 práticas da Contabilidade Gerencial estratégica. As práticas analisadas foram: *attribute costing*; orçamento e monitoramento de valor de marcas; avaliação dos custos concorrentes; monitoração do posicionamento competitivo; avaliação de competidores baseada em demonstrações financeiras publicadas; custeio ciclo de vida; custeio da qualidade; custeio estratégico; preços estratégicos; custeio meta; e custeio da cadeia de valor. A amostra foi composta por 314 empresas, sendo: 124 da Nova Zelândia, 63 do Reino Unido e 127 dos Estados Unidos. Os resultados obtidos por aqueles pesquisadores é apresentado na Tabela 9.

Tabela 9 - Uso de precificação e custeios estratégicos

| | <i>% de utilização</i> | <i>Amostra completa</i> | <i>New Zealand</i> | <i>U.K.</i> | <i>U.S.A.</i> |
|---|----------------------------|-----------------------------|------------------------|-------------|---------------|
| Média de uso de precificação e custeios estratégicos | | | | | |
| Precificação estratégica | 65% | 4.54 | 4.63 | 4.73 | 4.36 |
| Custeio estratégico | 50% | 3.49 | 3.44 | 3.72 | 3.43 |
| Custeio da qualidade | 46% | 3.22 | 3.46 | 3.11 | 3.07 |
| Custeio meta | 45% | 3.12 | 3.16 | 2.90 | 3.19 |
| Custeio da Cadeia de Valor | 43% | 3.04 | 3.15 | 2.60 | 3.15 |
| Custeio do Ciclo de Vida | 37% | 2.60 | 2.43 | 2.60 | 2.73 |
| <i>Attribute costing</i> | 33% | 2.33 | 2.54 | 1.91 | 2.37 |
| <i>N</i> | | 239-279 | 79-109 | 52-54 | 107-116 |
| Média do mérito percebido pelo uso de precificação e custeios estratégicos | | | | | |
| Precificação estratégica | 78% | 5.45 | 5.32 | 5.38 | 5.62 |
| Custeio estratégico | 70% | 4.91 | 4.86 | 4.94 | 4.93 |
| Custeio da qualidade | 61% | 4.29 | 4.65 | 3.98 | 4.10 |
| Custeio meta | 61% | 4.27 | 4.37 | 3.96 | 4.35 |
| Custeio da Cadeia de Valor | 56% | 3.94 | 3.83 | 3.40 | 4.35 |
| Custeio do Ciclo de Vida | 51% | 3.58 | 3.38 | 3.58 | 3.76 |
| <i>Attribute costing</i> | 50% | 3.49 | 3.65 | 3.13 | 3.56 |
| <i>N</i> | | 219-247 | 79-95 | 52-53 | 88-98 |

Nota: Todos os itens do escore na Escala Likert eram “1” denota usado “não sempre”, e “7” denota usado “para uma grande extensão”.

Fonte: Guilding, Cravens e Tayles (2000, p.124)

Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) realizaram estudo para examinar a extensão do uso de técnicas tradicionais e contemporâneas em quatro países da Ásia (Singapura, Malásia, China e Índia). As evidências daquele estudo sugerem pouco uso de técnicas contemporâneas de

Contabilidade Gerencial nos quatro países. O uso de técnicas tradicionais permanece forte. Para aqueles autores foram consideradas técnicas tradicionais: custeio padrão e análise das variações, orçamento tradicional e análise de custo-volume-lucro, as quais são tidas como de baixa utilidade no atual ambiente de manufatura; e artefatos e estratégias contemporâneas foram considerados: JIT, ABC, TQM, processo de reengenharia, avaliação do ciclo de vida e custeio meta.

Tabela 10 - Práticas de Contabilidade Gerencial na Índia, Singapura, Malásia e China

| | Índia | Singapura | | Malásia | | China | |
|--------------------------|--------------|----------------------------|---------------------|-----------------------------------|-------------------------------|--|-----|
| | Joshi (2001) | Ghosh <i>et al.</i> (1987) | Ghosh e Chan (1996) | Abdul Rahman <i>et al.</i> (1998) | Sulaiman <i>et al.</i> (2002) | Firth (1996) Multinacionais Estatais | |
| Artefatos tradicionais | 60 | 165 | 109 | 48 | 61 | 432 | 370 |
| Custeio padrão | 68% | 47% | 56% | 49% | 70% | 94% | 72% |
| Custo-Volume-Lucro | 65% | 55% | 66% | 0% | 0% | 0% | 0% |
| ROI | 100% | 63% | 56% | 17% | 0% | 0% | 0% |
| Orçamentos | 100% | 95% | 98% | 97% | 98% | | |
| Artefatos Contemporâneos | | | | | | | |
| TQM | 0% | 0% | 48% | 0% | 52% | 0% | 0% |
| ABC | 20% | 0% | 13% | 4% | 28% | 2% | 1% |
| Custeio Meta | 35% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% |
| Balanced scorecard | 40% | | 16% | | | | |

Fonte: Sulaiman; Ahmad; Alwi (2004, p.496)

Coad (1999) desenvolveu pesquisa visando identificar se os contadores gerenciais são ou foram responsáveis por mudanças ocorridas no aprendizado e orientação de metas nas empresas em que trabalham. Para tanto, recebeu 190 respostas de questionário enviado a membros do CIMA (*Chartered Institute Management Accountants*). Aquele autor concluiu que os contadores gerenciais com comportamento líder possuem envolvimento com o estabelecimento das metas, e, portanto, conseguem orientá-las e implantá-las, alterando assim o comportamento organizacional. A Tabela 11 apresenta o resultado obtido por aqueles pesquisadores quanto à implantação, implementação ou utilização de alguns artefatos da Contabilidade Gerencial em suas empresas.

Tabela 11 - Percentual de respondentes indicando sua experiência das técnicas listadas (n=190)

| | A técnica não é usada em minha companhia | A técnica é usada em minha empresa mas eu não estou envolvido com ela. | A técnica é usada em minha empresa e eu ajudo a operar o sistema. | Eu iniciei a introdução desta técnica. | Eu implementei esta técnica. | Eu iniciei sua introdução e sou responsável por sua implementação. |
|--|--|--|---|--|------------------------------|--|
| ABC | 63.7 | 14.2 | 12.1 | 2.1 | 2.6 | 3.7 |
| ABM | 69.5 | 11.1 | 11.6 | 3.2 | 1.1 | 1.1 |
| Contabilidade de ganhos | 75.8 | 8.4 | 9.5 | 1.6 | 0.0 | 0.0 |
| Custeio de ciclo de vida | 77.4 | 10.0 | 6.3 | 1.1 | 0.5 | 0.0 |
| Abordagem de cadeia valor para gerenciamento estratégico de custos | 73.2 | 10.5 | 8.9 | 2.1 | 0.5 | 0.0 |
| Avaliação contábil de posição de competidores | 46.8 | 23.7 | 18.9 | 3.2 | 0.5 | 3.7 |
| Medidas qualitativas de performance | 26.3 | 25.8 | 33.7 | 2.6 | 1.6 | 4.7 |
| Balanced scorecard | 76.3 | 7.9 | 6.8 | 1.1 | 0.5 | 1.6 |
| Custeio Meta | 66.8 | 9.5 | 13.7 | 1.1 | 0.5 | 1.6 |
| Custeio 'Kaizen' | 54.7 | 11.6 | 23.2 | 2.6 | 0.5 | 2.1 |

Fonte: Coad (1999, p.122)

Szychta (2002) desenvolveu pesquisa sobre o escopo de aplicação dos conceitos e métodos da Contabilidade Gerencial em 60 empresas da Polônia. As principais descobertas da pesquisa foram:

- A meta da contabilidade em um empresa é primeiramente fornecer informação apropriada para a preparação de demonstrativos financeiros, de acordo com a lei contábil, e para propósitos de impostos. Na maioria das empresas a contabilidade serve como uma fonte de informações úteis para a tomada de decisão dos gestores.¹⁸
- A maioria das empresas usa sistemas de custeio por absorção baseados no custo atual.¹⁹
- Ponto de equilíbrio é calculado por métodos simples para a empresa como um todo em 47% dos casos. O ponto de equilíbrio por divisão e faixa de produtos é determinado somente em casos raros.²⁰
- O mais popular método usado pelas empresas polonesas para determinação do preço dos produtos é a fórmula *cost-plus*.²¹
- Orçamento financeiro operacional anual para a empresa como um todo é preparado por 80% das empresas entrevistadas.²²

¹⁸ *The aim of accounting in a company is primarily to provide information appropriate to preparation of financial statements, in accordance with the accounting law, and for tax purposes. In the majority of companies accounting serves as a source of information useful for top management decision-making, but it provides information for lower-level managers in their decision-making or for control and performance measurement purposes in only one-half of the surveyed companies.*

¹⁹ *The majority of companies use the traditional full costing system based on actual costs (90%).*

²⁰ *Break-even points are calculated by simple methods for the whole company in about 47 per cent of enterprises. The break-even points for divisions of the enterprise and the product range are determined only in rare cases.*

²¹ *The most popular method used by Polish companies for product price determination is the cost plus formula.*

²² *Annual operating financial budgets for the whole enterprise are prepared by a considerable proportion of the companies studied, mainly large manufacturing and service enterprises (80% of the respondents). However, a complete or nearly complete master budget is prepared by a much smaller proportion of enterprises (17%). The*

- Planejamento de longo prazo, principalmente na forma de planos comerciais e planos de gastos em investimentos, é feito por 60% das empresas. Mas muito poucas empresas aplicam os métodos de avaliação de investimentos proposto na literatura contábil, especificamente o método de Fluxo de Caixa Descontado.²³

remaining enterprises prepare varying numbers of component budgets, mainly sales, production and cost budgets. Budgeting is not applied in small trade and service companies, nor in some large state enterprises. About 50 per cent of the surveyed companies use cost centre budgets for management purposes.

²³ *Long-term planning, mainly in the form of business plans and investment expenditure plans, is done in about 60 per cent of the surveyed companies. But many fewer companies apply the methods of investment appraisal proposed in accounting literature, especially the discounted cash-flow methods (25–30%).*

5 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Este tópico está subdividido em quatro blocos e nele são apresentados e discutidos os resultados da pesquisa.

5.1 Perfil dos respondentes

No primeiro bloco do questionário, os respondentes forneceram algumas informações pessoais, como: ano de conclusão da graduação do responsável pela Contabilidade Gerencial, nível de instrução, tempo que exerce a função e se costuma participar de cursos de reciclagem.

Com a indicação do ano de conclusão do curso, foi apurado o tempo transcorrido (em anos) entre a conclusão do curso e o ano de 2005. Como pode ser observado na Tabela 12, aparentemente não existe concentração quanto ao tempo de graduação do responsável pela Contabilidade Gerencial da empresa.

Tabela 12 - Tempo de conclusão da graduação do responsável pela Contabilidade Gerencial

| | Indicadas | Não Indicadas | Total |
|------------------|------------------|----------------------|--------------|
| Até 5 anos | 6 | 12 | 18 |
| De 6 a 10 anos | 6 | 10 | 16 |
| De 11 a 15 anos | 3 | 7 | 10 |
| De 16 a 20 anos | 3 | 11 | 14 |
| De 21 a 25 anos | 8 | 14 | 22 |
| De 26 a 30 anos | 1 | 3 | 4 |
| De 31 a 35 anos | 1 | 3 | 4 |
| Acima de 36 anos | 1 | 1 | 2 |
| Total | 29 | 61 | 90 |

A Tabela 13 apresenta o resumo das respostas quanto ao tempo que o responsável pela Contabilidade Gerencial exerce esta função. O resultado indica uma aparente renovação nos profissionais desta função.

Tabela 13 - Tempo que o responsável pela Contabilidade Gerencial exerce a função

| | Indicadas | Não Indicadas | Total |
|------------------|------------------|----------------------|--------------|
| Até 5 anos | 9 | 18 | 27 |
| De 6 a 10 anos | 7 | 18 | 25 |
| De 11 a 15 anos | 4 | 7 | 11 |
| De 16 a 20 anos | 6 | 10 | 16 |
| De 21 a 25 anos | 1 | 1 | 2 |
| De 26 a 30 anos | 2 | 4 | 6 |
| De 31 a 35 anos | - | 1 | 1 |
| Acima de 36 anos | - | 2 | 2 |
| Total | 29 | 61 | 90 |

O terceiro bloco do questionário indagou a quantidade de funcionários que as empresas possuem, tanto efetivos quanto terceirizados. Os resultados obtidos constam da Tabela 14.

Tabela 14 - Distribuição do número de funcionários

| | Indicadas | Não Indicadas | Total |
|--------------|------------------|----------------------|--------------|
| De 0 a 99 | - | - | - |
| De 100 a 499 | 2 | 3 | 5 |
| Acima de 500 | 27 | 58 | 85 |
| Total | 29 | 61 | 90 |

5.2 Sobre o Departamento de Contabilidade Gerencial dos Respondentes

No terceiro bloco, o respondente foi questionado quanto ao grau de concordância, variando de ‘concordo totalmente’ a ‘discordo totalmente’, sobre a existência ou não de um departamento ou setor que trata especificamente das informações da Contabilidade Gerencial e quais seriam as principais tarefas deste departamento. A distribuição das respostas consta da Tabela 15.

Tabela 15 - Distribuição quanto à existência do departamento de Contabilidade Gerencial

| Enunciado das questões | Concordo totalmente | Concordo parcialmente | Não concordo nem discordo | Discordo parcialmente | Discordo totalmente | Concordo totalmente | Concordo parcialmente | Não concordo nem discordo | Discordo parcialmente | Discordo totalmente |
|--|--|-----------------------|---------------------------|-----------------------|---------------------|---------------------|-----------------------|---------------------------|-----------------------|---------------------|
| | Indicadas | | | | | Não Indicadas | | | | |
| | Existe na empresa, formalmente constituído, um departamento responsável pelas informações contábil-gerenciais. | 25 | 4 | | | | 55 | 5 | 1 | |
| Em sua empresa, a geração de informações gerenciais é uma das principais funções da área de Contabilidade Gerencial. | 17 | 11 | 1 | | | 53 | 5 | 2 | 1 | |
| O controle do cumprimento das metas planejadas é uma das principais funções da Contabilidade Gerencial em sua empresa. | 11 | 10 | 2 | 3 | 3 | 35 | 16 | 5 | 2 | 3 |
| Assegurar a otimização do resultado econômico da empresa é uma das principais funções da Contabilidade Gerencial em sua empresa. | 7 | 17 | | 4 | 1 | 29 | 20 | 4 | 4 | 4 |
| Assessorar a Diretoria e todos os gestores da empresa em assuntos relativos a impactos econômico-financeiros é uma das principais funções da Contabilidade Gerencial em sua empresa. | 19 | 6 | 1 | 3 | | 43 | 14 | 1 | 2 | 1 |

Comprova-se, com os resultados apresentados na Tabela 15, que praticamente todas as empresas da amostra possuem um departamento ou setor que cuida especificamente das informações da Contabilidade Gerencial.

Contrariamente ao observado pela pesquisa de Szychta (2002, p.414), a qual informou que, para as empresas polonesas, a meta da Contabilidade é primeiramente fornecer informação apropriada para a preparação de demonstrativos financeiros de acordo com o proposto pela lei contábil e para propósitos de impostos, para os respondentes desta pesquisa a geração de informações gerenciais e o assessoramento à Diretoria e todos os gestores da empresa em assuntos relativos a impactos econômico-financeiros são as principais funções da Contabilidade Gerencial nas empresas da amostra.

O resultado evidenciado na Tabela 15 é compatível com o resultado obtido na pesquisa de Adelegan (2006, p.9), a qual afirmou que a maioria (77%) dos respondentes de sua pesquisa afirmaram que o fornecimento da informação requisitada pelos gestores para formulação de políticas é uma função muito importante; e com a pesquisa de Soutes e De Zen (2005, p.7), a qual revelou que “os dois objetivos prioritários são [...]: 1º) gerar informações relevantes para

a tomada de decisão e 2º) estabelecer padrões para eficiência e medidas de performance e contribuir para o alcance das metas estabelecidas no plano estratégico.” A pesquisa de Garg *et al.* (2003, p.31) apontou que as prioridades, tanto dos tomadores de decisão quanto dos fornecedores das informações, são: (1) gerar informações de custos acionáveis e (2) reduzir custos e direcionar eficiência.²⁴

Para verificar se existe alguma relação entre o grau de formalização do processo de gestão e o departamento ou setor de Contabilidade Gerencial, ou mesmo, entre o desempenho obtido pela empresa e a existência de um departamento ou setor específico para auxiliar a administração na gestão das empresas incluídas na amostra, foram atribuídos valores ao grau de concordância assinalado. Para ‘concordo totalmente’ foi atribuído o valor 5 (cinco); para ‘concordo parcialmente’, 4 (quatro); para ‘não concordo nem discordo’, 3 (três); para ‘discordo parcialmente’, 2 (dois) e quando o grau de concordância era ‘discordo totalmente’ atribuiu-se valor 1 (um). Após a definição dos valores para as assertivas, foi elaborado o histograma das respostas, o qual é apresentado na Tabela 16. Na coluna ‘Bloco’ consta a soma do valor atribuído para as assertivas; na coluna ‘Frequência’ consta o número de empresas que obtiveram o escore. Por exemplo, apenas uma empresa obteve um escore de 09 (nove) pontos quanto à existência de um departamento de Contabilidade Gerencial, o que revela que esta empresa assinalou a opção ‘discordo’ na maioria das assertivas.

Tabela 16 - Histograma da existência de um departamento de Contabilidade Gerencial

| <i>Bloco</i> | <i>Frequência</i> | | |
|--------------|-------------------|----------------------|--------------|
| | Indicadas | Não Indicadas | Total |
| 9 | | 1 | 1 |
| 13 | | 1 | 1 |
| 15 | 1 | | 1 |
| 16 | 1 | 2 | 3 |
| 17 | 4 | 2 | 6 |
| 18 | 1 | 1 | 2 |
| 20 | 1 | 5 | 6 |
| 21 | 3 | 3 | 6 |
| 22 | 3 | 5 | 8 |
| 23 | 6 | 8 | 14 |
| 24 | 6 | 8 | 14 |
| 25 | 3 | 25 | 28 |
| Total | 29 | 61 | 90 |

²⁴ *There was remarkable alignment between decision makers and decision enablers on top priorities facing management accountants. Both believe that the top two priorities for cost managers are to: (1) generate “actionable” cost information and (2) reduce costs and drive efficiency.*

O segundo bloco do questionário, indagou sobre a utilização de serviços de consultoria externa. Das 90 empresas que responderam o questionário, apenas 8 (oito) informaram que não utilizam estes serviços, as demais utilizam e os resultados são apresentados na Tabela 17.

Tabela 17 - Distribuição dos serviços de consultoria externa

| Enunciado da questão: A empresa tem utilizado serviços de consultoria externa para auxiliar a implantação de instrumentos de gestão? | Indicadas | Não Indicadas | Total |
|--|------------------|----------------------|--------------|
| Não | 2 | 6 | 8 |
| Sim, em gestão da qualidade total. | 12 | 41 | 53 |
| Sim, em implantação de sistemas de custos. | 12 | 19 | 31 |
| Sim, em implantação de sistema de custeio ABC. | 2 | 9 | 11 |
| Sim, em implantação de sistema de orçamento. | 13 | 22 | 35 |
| Sim, em implantação de processo de planejamento estratégico. | 15 | 33 | 48 |
| Sim, em implantação de EVA. | 6 | 10 | 16 |
| Sim, em implantação de Custeio Meta (<i>Target Costing</i>). | - | 2 | 2 |
| Sim, em implantação de <i>Just-in-Time</i> . | 1 | 2 | 3 |
| Sim, em implantação de gestão baseada em valor (<i>VBM</i>). | 4 | 5 | 9 |
| Sim, em implantação de <i>Balanced Scorecard</i> . | 12 | 19 | 31 |
| Sim, em implantação de <i>Benchmarking</i> . | 3 | 9 | 12 |
| Sim, em implantação de Teoria das Restrições. | 1 | 3 | 4 |
| Sim, em implantação de modelo GECON. | 3 | 4 | 7 |
| Sim, em implantação de gestão de Logística. | 5 | 21 | 26 |
| Sim, outros. | 5 | 14 | 19 |

Algumas empresas afirmaram estarem e/ou terem utilizado outros serviços de consultoria externa e citaram os seguintes serviços: *Business Intelligence*; Controles Internos; CRM; Gerenciamento por diretrizes; Gestão de Riscos (*Risk Management*); GVA; Implantação de ERP; Jurídico; Orçamento Base Zero; Planejamento tributário; PNQ, 6 SIGMA, Trabalho por Processo; *Private Label*; *Processos de Shared Services* para América Latina; PROFMIX - Otimização da Receita; Sistema de gestão integrada e Reestruturação administrativa e organizacional da área de controladoria; Sistemas próprios e planilhas; softwares de contabilidade; SOX - Sarbanes Oxley; e TI.

5.3 Formalização do Modelo de Gestão dos Respondentes

O quarto bloco continha questões sobre o modelo de gestão. Neste, o respondente deveria assinalar o grau de concordância ('concordo totalmente', 'concordo parcialmente', 'não

concordo nem discordo’, ‘discordo parcialmente’, ‘discordo totalmente’) que possui em relação ao que estava sendo utilizado por sua empresa, na época em que o questionário foi respondido. A Tabela 18 apresenta a distribuição das respostas obtidas, agrupadas em ‘indicadas’ ou ‘não indicadas’.

Tabela 18 - Distribuição das respostas do modelo de gestão

| Enunciado das questões: | Concorda totalmente | Concorda parcialmente | Não concorda nem discorda | Discorda parcialmente | Discorda totalmente | Concorda totalmente | Concorda parcialmente | Não concorda nem discorda | Discorda parcialmente | Discorda totalmente |
|--|---------------------|-----------------------|---------------------------|-----------------------|---------------------|---------------------|-----------------------|---------------------------|-----------------------|---------------------|
| | Indicadas | | | | | Não Indicadas | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| A missão da empresa está claramente definida. | 24 | 4 | 1 | | | 50 | 8 | 1 | 1 | 1 |
| O planejamento estratégico é uma ferramenta usualmente utilizada na empresa. | 18 | 10 | 1 | | | 37 | 20 | | 2 | 2 |
| Todos os gestores participam ativamente no estabelecimento dos objetivos estratégicos. | 15 | 12 | 2 | | | 32 | 21 | 3 | 3 | 2 |
| Os objetivos estratégicos orientam os gestores nas suas atividades operacionais. | 17 | 9 | 2 | 1 | | 26 | 27 | 4 | 2 | 2 |
| Os objetivos estratégicos das áreas são objetivamente materializados em metas operacionais. | 17 | 7 | 3 | 2 | | 32 | 21 | 3 | 3 | 2 |
| As metas estabelecidas no planejamento operacional são utilizadas para avaliação de desempenho. | 19 | 8 | | | 2 | 35 | 17 | 2 | 4 | 3 |
| São realizadas reuniões formais periódicas pelos gestores para avaliação e re-planejamento das estratégias da empresa. | 14 | 10 | 2 | 2 | 1 | 34 | 17 | 4 | 4 | 2 |
| São realizadas reuniões formais para análise e avaliação de desempenho dos gestores em relação aos planos estabelecidos. | 15 | 9 | 3 | 1 | 1 | 33 | 20 | 3 | 2 | 3 |
| O pagamento de bônus aos gestores está condicionado ao cumprimento das metas operacionais. | 15 | 5 | 2 | 2 | 5 | 39 | 8 | 6 | 1 | 7 |
| Os fatores críticos de sucesso da empresa estão formalmente determinados. | 16 | 8 | 3 | 1 | 1 | 24 | 28 | 4 | 3 | 2 |

Para verificar o quão formalizado é o modelo de gestão das empresas incluídas na amostra, foram atribuídos valores ao grau de concordância assinalado, a exemplo do apresentado sobre a existência de um departamento ou setor de Contabilidade Gerencial. Após a definição dos valores para as assertivas, calculou-se o índice de formalização do modelo de gestão somando-se os valores de cada assertiva assinalada. Através deste índice foi elaborado o histograma das respostas, o qual é evidenciado na Tabela 19. Na coluna ‘Bloco’ consta a

soma do valor atribuído para as assertivas; na coluna ‘Frequência’ consta o número de empresas que obtiveram o escore. Por exemplo, apenas uma empresa obteve um escore de 11 (onze) pontos quanto à formalização do modelo de gestão, assim sendo, esta empresa assinalou a opção ‘discordo’ na maioria das assertivas.

Tabela 19 - Histograma do grau de formalização do modelo de gestão

| <i>Bloco</i> | <i>Quartil</i> | <i>Frequência</i> | | |
|--------------|----------------|-------------------|----------------------|--------------|
| | | Indicadas | Não Indicadas | Total |
| 11 | 1 | | 1 | 1 |
| 14 | 1 | | 1 | 1 |
| 25 | 1 | 1 | 2 | 3 |
| 27 | 1 | | 1 | 1 |
| 28 | 1 | 1 | | 1 |
| 31 | 1 | | 1 | 1 |
| 32 | 1 | 1 | | 1 |
| 33 | 1 | | 1 | 1 |
| 34 | 1 | 1 | | 1 |
| 35 | 1 | 1 | | 1 |
| 36 | 1 | | 1 | 1 |
| 37 | 1 | 1 | 1 | 2 |
| 39 | 1 | 1 | 1 | 2 |
| 40 | 1 | | 2 | 2 |
| 41 | 1 | | 3 | 3 |
| 42 | 2 | 2 | 2 | 4 |
| 43 | 2 | | 4 | 4 |
| 44 | 2 | 3 | 7 | 10 |
| 45 | 2 | | 6 | 6 |
| 46 | 2 | 3 | 4 | 7 |
| 47 | 2 | 3 | 2 | 5 |
| 48 | 2 | 4 | 6 | 10 |
| 49 | 3 | 4 | 7 | 11 |
| 50 | 3 | 3 | 8 | 11 |
| Total | | 29 | 61 | 90 |

Para realizar o teste de médias, os escores foram ordenados por ordem crescente e subdivididos em quartis, o resultado destes quartis é apresentado na segunda coluna da Tabela 19.

Os resultados exibidos pela Tabela 18 e Tabela 19 evidenciam que existe um alto grau de formalização do modelo de gestão das empresas incluídas na amostra.

5.4 Artefatos da Contabilidade Gerencial Utilizados

O último bloco indagou sobre os artefatos da Contabilidade Gerencial utilizadas pela empresa do respondente. Este bloco era composto por 27 (vinte e sete) questões incluindo tanto artefatos classificados, neste trabalho, como tradicionais quanto modernos. A Tabela 20 apresenta um resumo da distribuição do grau de concordância às afirmativas do questionário.

Tabela 20 - Distribuição dos artefatos de Contabilidade Gerencial

| | Concorda totalmente | Concorda parcialmente | Não concorda nem discorda | Discorda parcialmente | Discorda totalmente | Concorda totalmente | Concorda parcialmente | Não concorda nem discorda | Discorda parcialmente | Discorda totalmente |
|---|---------------------|-----------------------|---------------------------|-----------------------|---------------------|---------------------|-----------------------|---------------------------|-----------------------|---------------------|
| Métodos e sistemas de custeio | | | | | | | | | | |
| Custeio por absorção (QT_25) | 45 | 9 | 10 | 5 | 21 | 50% | 10% | 11% | 6% | 23% |
| Custeio variável (QT_26) | 20 | 14 | 18 | 7 | 31 | 22% | 16% | 20% | 8% | 34% |
| Custeio variável (QT_28) | 56 | 18 | 6 | 6 | 4 | 62% | 20% | 7% | 7% | 4% |
| Custeio baseado em Atividades (QT_32) | 7 | 20 | 11 | 11 | 41 | 8% | 22% | 12% | 12% | 46% |
| Custeio padrão (QT_30) | 22 | 15 | 12 | 7 | 34 | 24% | 17% | 13% | 8% | 38% |
| Custeio padrão (QT_31) | 25 | 24 | 9 | 2 | 30 | 28% | 27% | 10% | 2% | 33% |
| Custeio Meta (<i>Target Costing</i>) (QT_46) | 19 | 26 | 19 | 13 | 13 | 21% | 29% | 21% | 14% | 14% |
| Custeio Meta (<i>Target Costing</i>) (QT_47) | 4 | 26 | 25 | 7 | 28 | 4% | 29% | 28% | 8% | 31% |
| Métodos de Avaliação e medidas de desempenho | | | | | | | | | | |
| Preço de transferência (QT_41) | 24 | 8 | 18 | 4 | 36 | 27% | 9% | 20% | 4% | 40% |
| Preço de transferência (QT_42) | 16 | 13 | 18 | 5 | 38 | 18% | 14% | 20% | 6% | 42% |
| Moeda Constante (QT_40) | 25 | 14 | 7 | 4 | 40 | 28% | 16% | 8% | 4% | 44% |
| Valor Presente (QT_39) | 20 | 27 | 19 | 4 | 20 | 22% | 30% | 21% | 4% | 22% |
| <i>Benchmarking</i> (QT_34) | 42 | 32 | 10 | 1 | 5 | 47% | 36% | 11% | 1% | 6% |
| <i>Benchmarking</i> (QT_35) | 51 | 25 | 4 | 8 | 2 | 57% | 28% | 4% | 9% | 2% |
| <i>Economic Value Added</i> (EVA) (QT_37) | 33 | 12 | 12 | 5 | 28 | 37% | 13% | 13% | 6% | 31% |
| Filosofias e modelos de gestão | | | | | | | | | | |
| Orçamento (QT_22) | 48 | 33 | 4 | 4 | 1 | 53% | 37% | 4% | 4% | 1% |
| Simulações (QT_23) | 60 | 19 | 7 | 3 | 1 | 67% | 21% | 8% | 3% | 1% |
| Simulações (QT_24) | 34 | 18 | 14 | 10 | 14 | 38% | 20% | 16% | 11% | 16% |
| Descentralização (QT_27) | 38 | 27 | 6 | 5 | 14 | 42% | 30% | 7% | 6% | 16% |
| <i>Kaizen</i> (QT_45) | 14 | 15 | 19 | 7 | 35 | 16% | 17% | 21% | 8% | 39% |
| <i>Just in Time</i> (JIT) (QT_44) | 12 | 16 | 17 | 8 | 37 | 13% | 18% | 19% | 9% | 41% |
| Teoria das Restrições (QT_29) | 16 | 31 | 18 | 5 | 20 | 18% | 34% | 20% | 6% | 22% |
| Teoria das Restrições (QT_38) | 53 | 23 | 5 | 4 | 5 | 59% | 26% | 6% | 4% | 6% |
| Gestão Econômica (GECON) (QT_43) | 27 | 23 | 9 | 4 | 27 | 30% | 26% | 10% | 4% | 30% |
| <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) (QT_36) | 24 | 17 | 10 | 5 | 34 | 27% | 19% | 11% | 6% | 38% |

Obs.: Os artefatos considerados 'modernos' estão sombreados.

5.4.1 Custeio por Absorção

Da amostra utilizada, 54 empresas (60%) afirmaram que, para efeito gerencial, o custo dos produtos em suas empresas é calculado com base no método de Custeio por Absorção (Tabela 21).

Tabela 21 - Distribuição das respostas do custeio por absorção

| QT_25 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 17 | 28 | 45 | 59% | 46% | 50% |
| Concorda parcialmente | 3 | 6 | 9 | 10% | 10% | 10% |
| Não concorda nem discorda | 2 | 8 | 10 | 7% | 13% | 11% |
| Discorda parcialmente | 1 | 4 | 5 | 3% | 7% | 6% |
| Discorda totalmente | 6 | 15 | 21 | 21% | 25% | 23% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

A presente pesquisa confirma o apontado pela literatura, ou seja, que o custeio por absorção é uma prática bastante utilizada pelas empresas. O percentual de utilização observado nesta pesquisa pode ser considerado próximo ao obtido por Haldma e Lääts (2002, p.391), os quais observaram que 54,8% das empresas de manufatura da Estônia utilizam o Custeio por Absorção. Hughes e Gjerde (2003, p.25) informaram que, para as empresas dos Estados Unidos, o percentual de utilização do custeio por absorção para fins gerenciais é de 35%, um percentual significativamente inferior ao encontrado em empresas aqui no Brasil. A pesquisa realizada por Soutes e De Zen (2005, p.8) observou que 61% dos respondentes afirmaram utilizar este método de custeio para fins gerenciais, percentual este confirmado pela presente pesquisa (60%).

Percebe-se que a média do desempenho obtido entre os respondentes que afirmaram ‘concordar totalmente’ e ‘discordar totalmente’ da utilização do custeio por absorção para efeitos gerenciais foi considerada estatisticamente diferente, o que pode ser observado na Tabela 22 pelo valor do sig., o qual é menor do que o nível de significância de 0,025. Este resultado confirma que empresas implantam artefatos visando melhorar o desempenho percebido.

Tabela 22 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_25 - custeio por absorção)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|----------|----------|-------------|----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 3891,000 | 4151,000 | 4395,000 | 6025,000 | 5407,000 |
| Wilcoxon W | 6894,000 | 7232,000 | 7476,000 | 9028,000 | 8488,000 |
| Z | -4,697 | -4,302 | -3,817 | -,424 | -1,808 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,000 | ,000 | ,000 | ,671 | ,071 |

A Tabela 22 apresenta que, quanto à variável porte, a expectativa não é confirmada pois a média dos dois grupos, ‘concordo totalmente’ e ‘discordo totalmente’, nas variáveis faturamento e valor dos ativos, foram consideradas estatisticamente iguais.

Ao testar estatisticamente a existência de relacionamento entre o controle acionário e a utilização desta prática, o observado no Apêndice 3 não permite a confirmação de que exista relação entre as variáveis, pois pairam dúvidas nas empresas de controle acionário brasileiro e estatal, as quais apresentam uma distribuição quase que homogênea entre os dois grupos, o dos que utilizam esta prática e dos que não utilizam.

Quanto às variáveis incerteza e tecnologia, testadas pela variável setor econômico, não é possível identificar se empresas que atuam no mesmo setor possuem o mesmo grau de concordância quanto à utilização do custeio por absorção, como pode ser observado no Apêndice 4.

5.4.2 Custeio Variável

O questionário continha duas questões para avaliar a utilização do custeio variável: ‘para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio Variável’ (QT_26) e ‘a empresa utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos custos e despesas variáveis dos produtos)’ (QT_28). Comparando-se o resultado da primeira questão com o obtido na do custeio por absorção, percebe-se coerência entre os mesmos, ou seja, aquelas empresas que afirmaram concordar totalmente com a utilização gerencial do método de custeio por absorção para o cálculo dos produtos, afirmaram discordar totalmente da utilização do método de custeio variável para este fim. A Tabela 23 evidencia que menos da metade dos respondentes (38%) afirmaram que, em sua empresa, o custeio variável é utilizado gerencialmente. Porém o que surpreende é o número de respondentes que afirmaram utilizar o conceito de margem de contribuição, 82% dos respondentes da amostra.

Os resultados das pesquisas apresentadas são discrepantes. Haldma e Lääts (2002, p.391) afirmaram que 38,7% das empresas de manufatura da Estônia utilizam o Custeio Variável; Hughes e Gjerde (2003, p.25) retrataram que apenas 22% das empresas dos Estados Unidos utilizam o Custeio Variável; Soutes e De Zen (2005, p.8) mostraram que 48% das empresas brasileiras o utilizam e Adelegan (2006, p.9) constatou que 40% das empresas de manufatura da Nigéria o utilizam. Apesar das disparidades dos resultados encontrados nas diversas pesquisas, todas apresentam que esta prática, apesar de considerada tradicional, é utilizada por menos de 50% das empresas entrevistadas, independentemente do país.

Tabela 23 - Distribuição das respostas do custeio variável (1ª questão)

| QT_26 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 5 | 15 | 20 | 17% | 25% | 22% |
| Concorda parcialmente | 4 | 10 | 14 | 14% | 16% | 16% |
| Não concorda nem discorda | 6 | 12 | 18 | 21% | 20% | 20% |
| Discorda parcialmente | 2 | 5 | 7 | 7% | 8% | 8% |
| Discorda totalmente | 12 | 19 | 31 | 41% | 31% | 34% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Tabela 24 - Distribuição das respostas do custeio variável (2ª questão)

| QT_28 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 15 | 41 | 56 | 52% | 67% | 62% |
| Concorda parcialmente | 6 | 12 | 18 | 21% | 20% | 20% |
| Não concorda nem discorda | 2 | 4 | 6 | 7% | 7% | 7% |
| Discorda parcialmente | 4 | 2 | 6 | 14% | 3% | 7% |
| Discorda totalmente | 2 | 2 | 4 | 7% | 3% | 4% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

O resultado dos testes estatísticos quanto a desempenho, justificam a baixa utilização desta prática, pois de acordo com os referidos testes não existem diferenças significativas entre as médias, nas variáveis desempenho e porte, dos grupos 'concordo totalmente' e 'discordo totalmente', comprovado pelo valor do sig. superior ao alfa de 0,025 (Tabela 25 e Tabela 26), o qual evidencia que as médias dos dois grupos são consideradas estatisticamente iguais, logo, empresas que utilizam tal prática não obtém resultado diferenciado das que não utilizam.

Tabela 25 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_26 - custeio variável)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|----------|----------|-------------|----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 3895,000 | 3913,000 | 3902,000 | 3694,000 | 3592,000 |
| Wilcoxon W | 9566,000 | 9584,000 | 9573,000 | 6697,000 | 6673,000 |
| Z | -,526 | -,619 | -,650 | -1,094 | -1,518 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,599 | ,536 | ,516 | ,274 | ,129 |

Tabela 26 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_28 - custeio variável)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|----------|----------|-------------|-----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 939,000 | 1038,000 | 923,000 | 1137,000 | 1141,000 |
| Wilcoxon W | 1017,000 | 1116,000 | 1001,000 | 1215,000 | 23719,000 |
| Z | -1,504 | -1,071 | -1,598 | -,593 | -,600 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,133 | ,284 | ,110 | ,553 | ,549 |

Quanto à cultura, o Apêndice 3 evidencia que não é possível afirmar a existência de relacionamento entre controle acionário e a utilização das práticas, pois existem 11 empresas brasileiras que afirmaram concordar totalmente com a utilização gerencial do custeio variável e 18 que discordaram totalmente.

Quanto à incerteza e tecnologia, não foi possível identificar que empresas atuantes no mesmo setor econômico possuam o mesmo grau de concordância quanto à utilização do custeio variável, como pode ser observado no Apêndice 4.

5.4.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Quando questionados se “a empresa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC)” (QT_32), 46% afirmaram ‘discordar totalmente’ contra 8% que afirmaram ‘concordar totalmente’ com a utilização desta prática (Tabela 27).

O resultado obtido vem ao encontro de pesquisas realizadas no exterior, as quais comprovam a baixa utilização do ABC pelas empresas. Pesquisa desenvolvida por Riccio, Segura e Sakata (2000), que analisaram a composição temática dos trabalhos científicos de custos publicados no período de 1967 a 1999 no Brasil, concluiu que o volume de publicações da área temática “teoria contábil de custos” representa 44% de todos os trabalhos publicados, sendo que desse total 38% são trabalhos relacionados ao sistema ABC. Evans e Ashworth (1996) mencionam que somente 21% das companhias têm desenvolvido alguma atividade para a introdução do

sistema ABC; e dentro dessas, apenas 28% têm implantado efetivamente o sistema. Ask e Ax (1992) afirmaram que existe pouca evidência que o sistema ABC ou outra nova técnica tenha sido adotada pelas companhias. Haldma e Lääts (2002, p.391) afirmaram que apenas 7% das empresas de manufatura da Estônia utilizam o ABC, Chenhall e Langfield-Smith (1998a) o classificaram como sendo de baixa adoção; Hughes e Gjerde (2003, p.25) constataram que apenas 8% das empresas dos Estados Unidos utilizam este artefato, sendo este (8%) o mesmo resultado obtido por Soutes e De Zen (2005, p.8); Adelegan (2006, p.9) relatou que 22% das empresas de manufatura da Nigéria o utilizam. Já Cagwin e Bouwman (2002) obtiveram um resultado de utilização de 23% pelas empresas auditadas pela IIA (*Institute Internal Auditors*), dos Estados Unidos da América.

Tabela 27 - Distribuição das respostas do custeio baseado em atividades (ABC)

| QT_32 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 0 | 7 | 7 | 0% | 11% | 8% |
| Concorda parcialmente | 5 | 15 | 20 | 17% | 25% | 22% |
| Não concorda nem discorda | 5 | 6 | 11 | 17% | 10% | 12% |
| Discorda parcialmente | 4 | 7 | 11 | 14% | 11% | 12% |
| Discorda totalmente | 15 | 26 | 41 | 52% | 43% | 46% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Tabela 28 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_32 - ABC)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|-----------|-----------|-------------|----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 1438,000 | 1144,000 | 1320,000 | 1639,000 | 1173,000 |
| Wilcoxon W | 11734,000 | 11584,000 | 11760,000 | 1939,000 | 1473,000 |
| Z | -1,268 | -2,647 | -1,849 | -,351 | -2,516 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,205 | ,008 | ,064 | ,725 | ,012 |

Estatisticamente, existe diferença significativa nas médias da Rentabilidade do Ativo entre quem afirmou ‘concordar totalmente’ e ‘discordar totalmente’ da utilização do ABC gerencialmente, conforme observado pelo valor de sig. maior do que o nível de significância de 0,025 (Tabela 28), embora as demais variáveis de desempenho não apresentem diferenças estatisticamente significativas. Isto impossibilita a confirmação dos argumentos quanto a diferenças percebidas no desempenho de empresas que utilizam tal prática. O mesmo acontece com a diferença percebida na variável porte, avaliada pelo faturamento e valor dos ativos, onde as médias do valor dos ativos foram consideradas estatisticamente diferentes e, as médias da variável faturamento, estatisticamente iguais, não permitindo assim refutar os

argumentos de que somente organizações grandes e centralizadas utilizariam tal prática, ou o contrário.

Quanto às variáveis incerteza e tecnologia, avaliadas pelo setor econômico, e a variável cultura, avaliada pelo controle acionário e grau de formalização do modelo de gestão, não foi possível confirmar os argumentos devido ao baixo número de respondentes que afirmaram ‘concordar totalmente’ com a utilização do ABC. Os resultados encontrados estão expostos nos Apêndice 3 e Apêndice 4.

5.4.4 Custeio Padrão

O custeio padrão é uma forma de custeio que visa ao controle dos custos da empresa. Com o objetivo de verificar se esta prática está sendo utilizada pelas empresas da amostra, foram inseridas duas questões no formulário: ‘a empresa utiliza o custeio padrão como instrumento de controle de custos’ (QT_30) e ‘os gestores são cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e o custo real obtido’ (QT_31). A Tabela 29 apresenta os resultados obtidos com a primeira questão, e a Tabela 30, os da segunda. O que se percebe, confrontando-se o resultado das duas tabelas, é uma incompatibilidade. No grupo das indicadas, apenas 21% dos respondentes afirmaram utilizar o custeio padrão, porém 34% afirmaram que os gestores são cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e custo real. Como pode haver cobrança de algo que não é utilizado? No grupo das não indicadas, aparentemente não há incompatibilidade pois 26% afirmaram que utilizam o custeio padrão e 25% que os gestores são cobrados pelas variações percebidas. Entretanto quando a análise é expandida para o resultado das alternativas ‘concordo parcialmente’, novamente se percebe a incoerência; apenas 15% dos respondentes afirmaram utilizar o custeio padrão e 31% afirmam que os gestores são cobrados pelas variações registradas. Se tivesse ocorrido o inverso, poder-se-ia afirmar que a prática é utilizada, mas que ainda não está institucionalizada.

Tabela 29 - Distribuição das respostas do custeio padrão (1ª questão)

| QT_30 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 6 | 16 | 22 | 21% | 26% | 24% |
| Concorda parcialmente | 6 | 9 | 15 | 21% | 15% | 17% |
| Não concorda nem discorda | 3 | 9 | 12 | 10% | 15% | 13% |
| Discorda parcialmente | 3 | 4 | 7 | 10% | 7% | 8% |
| Discorda totalmente | 11 | 23 | 34 | 38% | 38% | 38% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Tabela 30 - Distribuição das respostas do custeio padrão (2ª questão)

| QT_31 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 10 | 15 | 25 | 34% | 25% | 28% |
| Concorda parcialmente | 5 | 19 | 24 | 17% | 31% | 27% |
| Não concorda nem discorda | 1 | 8 | 9 | 3% | 13% | 10% |
| Discorda parcialmente | 1 | 1 | 2 | 3% | 2% | 2% |
| Discorda totalmente | 12 | 18 | 30 | 41% | 30% | 33% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Os resultados obtidos pelas diversas pesquisas apresentadas são bastante variáveis. Apesar de os resultados apresentados por Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004, p.496) poderem ser considerados altos índices de adoção pelas empresas dos quatro países da Ásia, a pesquisa de Soutes e De Zen (2005, p.8) evidenciou que 31% das empresas brasileiras o utilizam e Adelegan (2006, p.9) apresentou índice de utilização de 4% nas empresas de manufatura da Nigéria.

Tabela 31 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_30 - custeio padrão)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|----------|----------|-------------|----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 4162,000 | 4057,000 | 4321,000 | 4040,000 | 4601,000 |
| Wilcoxon W | 6577,000 | 6472,000 | 6736,000 | 6455,000 | 7016,000 |
| Z | -1,163 | -1,428 | -,762 | -1,471 | -,055 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,245 | ,153 | ,446 | ,141 | ,956 |

Tabela 32 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_31 - custeio padrão)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|----------|----------|-------------|----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 4440,000 | 4485,000 | 4220,000 | 3746,000 | 3713,000 |
| Wilcoxon W | 7680,000 | 7806,000 | 7541,000 | 6986,000 | 7034,000 |
| Z | -,512 | -,541 | -1,214 | -2,290 | -2,502 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,608 | ,589 | ,225 | ,022 | ,012 |

Ao avaliar estatisticamente as variáveis desempenho e porte, verifica-se que, para a questão sobre o uso do custeio padrão (Tabela 31), as médias dos grupos ‘concordo totalmente’ e ‘discordo totalmente’ são consideradas iguais, negando argumentos de que a utilização desta prática implementa o desempenho. Ao testar a questão sobre a cobrança dos gestores (Tabela 32), conclui-se que, no tocante à variável porte, estatisticamente as médias dos dois grupos são diferentes (o valor de sig. é menor do que o valor de alfa 0,025). Logo, pode-se concluir que os respondentes que afirmaram concordar totalmente na primeira questão não são os mesmos da segunda, podendo assim justificar a incompatibilidade percebida nos resultados da Tabela 29 e Tabela 30.

Quanto à variável cultura (Apêndice 3), não foi possível confirmar a existência de relacionamento entre o controle acionário e a utilização do custeio padrão, pois existe grande dispersão dos respondentes entre os dois grupos.

Avaliando se as empresas respondentes reagem à incerteza e/ou à tecnologia do ambiente em que atuam, foi possível confirmar que empresas do mesmo setor econômico utilizam os mesmos artefatos, como observado no Apêndice 4.

5.4.5 Custeio Meta (*Target Costing*)

Para avaliar a utilização do custeio meta foram feitas duas perguntas: ‘a empresa utiliza o conceito de custeio meta’ (QT_47) e ‘os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto’ (QT_46). Os resultados obtidos com as questões evidenciaram incompatibilidade nas respostas pois, a primeira obteve grau de concordância inferior ao da segunda. Apenas 31% dos respondentes afirmaram utilizar o custeio meta (Tabela 33), contra 50% que afirmaram concordar que os gestores percebem que a redução do custo é obtida na fase do projeto do produto (Tabela 34).

Chenhall e Langfield-Smith (1998a) consideraram este artefato como emergente e relataram que, segundo os pesquisados por aqueles autores, os benefícios percebidos são irrisórios, o que justifica a baixa utilização (1998a, p.4); Guilding, Cravens e Tayles (2000) informaram que 45% dos seus entrevistados afirmaram utilizar este artefato em suas decisões estratégicas; Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) obtiveram baixos índices de utilização deste artefato: apenas

uma das pesquisas relacionadas por aqueles autores obteve utilização de 35%, as demais se aproximaram de zero; na pesquisa realizada por Soutes e De Zen (2005), o índice de utilização foi de 17% por empresas brasileiras. Os resultados obtidos asseguram, portanto, que este é um artefato importante para uso estratégico que os gestores têm consciência disto, mas sua efetiva utilização pelas empresas ainda é baixa.

Tabela 33 - Distribuição das respostas do custeio meta (1ª questão)

| QT_47 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 1 | 3 | 4 | 3% | 5% | 4% |
| Concorda parcialmente | 7 | 19 | 26 | 24% | 31% | 29% |
| Não concorda nem discorda | 7 | 18 | 25 | 24% | 30% | 28% |
| Discorda parcialmente | 3 | 4 | 7 | 10% | 7% | 8% |
| Discorda totalmente | 11 | 17 | 28 | 38% | 28% | 31% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Tabela 34 - Distribuição das respostas do custeio meta (2ª questão)

| QT_46 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 6 | 13 | 19 | 21% | 21% | 21% |
| Concorda parcialmente | 7 | 19 | 26 | 24% | 31% | 29% |
| Não concorda nem discorda | 5 | 14 | 19 | 17% | 23% | 21% |
| Discorda parcialmente | 8 | 5 | 13 | 28% | 8% | 14% |
| Discorda totalmente | 3 | 10 | 13 | 10% | 16% | 14% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Os resultados dos testes estatísticos, evidenciados na Tabela 35, comprovam que as médias do desempenho obtido entre os grupos ‘concordo totalmente’ e ‘discordo totalmente’ não podem ser consideradas estatisticamente diferentes, confirmando o resultado de Chenhall e Langfield-Smith (1998a) quanto ao baixo benefício percebido. Quanto à variável porte, as médias foram consideradas estatisticamente diferentes entre os dois grupos. Na Tabela 36, verifica-se que, na questão sobre a crença do momento de redução do custo, não existem diferenças estatisticamente significativas em nenhuma das variáveis propostas, quais sejam: desempenho e porte. Pode-se, então, afirmar que a causa da incompatibilidade percebida no resultado da Tabela 33 e da Tabela 34 é o fato de os respondentes das questões serem diferentes.

Tabela 35 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_47 – custeio meta)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|----------|----------|-------------|---------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 701,000 | 655,000 | 717,000 | 456,000 | 491,000 |
| Wilcoxon W | 5454,000 | 5408,000 | 5470,000 | 592,000 | 627,000 |
| Z | -,618 | -,997 | -,486 | -2,635 | -2,347 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,537 | ,319 | ,627 | ,008 | ,019 |

Tabela 36 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_46 – custeio meta)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|----------|----------|-------------|----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 1313,000 | 1273,000 | 1460,000 | 1436,000 | 1541,000 |
| Wilcoxon W | 2348,000 | 2308,000 | 2495,000 | 2471,000 | 2576,000 |
| Z | -1,612 | -1,944 | -,896 | -,915 | -,443 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,107 | ,052 | ,370 | ,360 | ,658 |

Quanto ao controle acionário, não foi possível comprovar a existência de relacionamento entre o mesmo e a utilização do custeio meta (Apêndice 3), o mesmo ocorrendo com as variáveis incerteza e tecnologia (Apêndice 4), pois, tanto em controle acionário quanto em setor econômico, a dispersão percebida nos respondentes dos grupos que afirmaram ‘concordar totalmente’ e ‘discordar totalmente’ é grande.

5.4.6 Preço de Transferência

O conceito do preço de transferência surge quando da adoção de contabilidade setorial, estando intimamente relacionado com a descentralização das empresas, e é necessário apurar valores para setores diferentes e específicos. Para verificar qual conceito de preço de transferência as empresas da amostra têm utilizado, foram feitas duas perguntas: ‘para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em custos’ (QT_41) e ‘para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em preços de mercado’ (QT_42). Constata-se, na Tabela 37 e na Tabela 38 que tanto o preço baseado em custos quanto o preço baseado no mercado são utilizados, 36% para o primeiro e 32% para o segundo, existindo, entretanto, uma preferência pelo valor baseado no custo. Esta preferência pode ser notada no fato de, apesar de os percentuais serem bastante próximos, o grau de ‘concordo totalmente’ ser maior no primeiro caso. Não foram encontradas pesquisas que apresentem índices de utilização deste artefato.

Tabela 37 - Distribuição das respostas do preço de transferência (1ª questão)

| QT_41 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 7 | 17 | 24 | 24% | 28% | 27% |
| Concorda parcialmente | 1 | 7 | 8 | 3% | 11% | 9% |
| Não concorda nem discorda | 8 | 10 | 18 | 28% | 16% | 20% |
| Discorda parcialmente | 3 | 1 | 4 | 10% | 2% | 4% |
| Discorda totalmente | 10 | 26 | 36 | 34% | 43% | 40% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Tabela 38 - Distribuição das respostas do preço de transferência (2ª questão)

| QT_42 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 8 | 8 | 16 | 28% | 13% | 18% |
| Concorda parcialmente | 3 | 10 | 13 | 10% | 16% | 14% |
| Não concorda nem discorda | 9 | 9 | 18 | 31% | 15% | 20% |
| Discorda parcialmente | 2 | 3 | 5 | 7% | 5% | 6% |
| Discorda totalmente | 7 | 31 | 38 | 24% | 51% | 42% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Ao testar estatisticamente os argumentos quanto a desempenho e porte, na questão em que as empresas indicaram o grau de concordância com a utilização do preço de transferência baseado no custo, concluiu-se que as médias dos grupos ‘concordo totalmente’ e ‘discordo totalmente’ são consideradas estatisticamente iguais (Tabela 39), negando assim o argumento de que a implantação de uma prática é determinada pela melhoria no desempenho percebido. O mesmo ocorre com a variável porte, pois o resultado do teste estatístico comprovou que as médias dos dois grupos são iguais.

Tabela 39 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_41 - preço de transferência)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|-----------|-----------|-------------|-----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 4932,000 | 5028,000 | 4919,000 | 5537,000 | 5585,000 |
| Wilcoxon W | 14385,000 | 14481,000 | 14372,000 | 14990,000 | 15038,000 |
| Z | -1,914 | -1,708 | -1,942 | -,614 | -,511 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,056 | ,088 | ,052 | ,539 | ,610 |

Tabela 40 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_42 - preço de transferência)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|-----------|-----------|-------------|-----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 2434,000 | 3054,000 | 3489,000 | 3359,000 | 2251,000 |
| Wilcoxon W | 12304,000 | 12924,000 | 13359,000 | 13229,000 | 12121,000 |
| Z | -4,142 | -2,414 | -1,201 | -1,564 | -4,652 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,000 | ,016 | ,230 | ,118 | ,000 |

Ao efetuar o mesmo teste na questão que considerou o preço de transferência baseado no mercado, não se pôde nem confirmar nem refutar os argumentos (Tabela 40), pois, na variável desempenho, as variáveis lucratividade e rentabilidade do ativo apresentaram como resultado estatístico que as médias dos dois grupos eram diferentes e, na rentabilidade do passivo, as médias dos dois grupos foram consideradas estatisticamente iguais. Quanto à variável porte, o teste resultou em médias estatisticamente iguais para a variável faturamento e estatisticamente diferentes para a variável valor dos ativos, não permitindo assim nem confirmar nem refutar os argumentos.

Quanto ao controle acionário, não houve confirmação de existência de relacionamento entre esta e a utilização do preço de transferência, pois, conforme o exposto no Apêndice 3, há grande dispersão dos respondentes entre os grupos ‘concordo totalmente’ e ‘discordo totalmente’. O mesmo ocorrendo com as variáveis incerteza e tecnologia, visualizado no Apêndice 4.

5.4.7 Moeda Constante e Valor Presente

A preocupação das empresas da amostra em gerar relatórios com informações coerentes e adequadas pôde ser averiguada a partir das afirmações que seguem: ‘são elaborados e analisados relatórios gerenciais em moeda constante’ (QT_40) e ‘a empresa trabalha com conceito de valor presente para custos e despesas’ (QT_39). O resultado da primeira afirmação pode ser visualizado na Tabela 41, onde 44% dos respondentes afirmam gerar relatórios em moeda constante, já a Tabela 42, mostra que 52% dos questionados trabalham com conceito de valor presente. Não foram encontradas pesquisas que apresentem índices de utilização destas práticas.

Tabela 41 - Distribuição das respostas de moeda constante

| QT_40 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 11 | 14 | 25 | 38% | 23% | 28% |
| Concorda parcialmente | 5 | 9 | 14 | 17% | 15% | 16% |
| Não concorda nem discorda | 1 | 6 | 7 | 3% | 10% | 8% |
| Discorda parcialmente | 2 | 2 | 4 | 7% | 3% | 4% |
| Discorda totalmente | 10 | 30 | 40 | 34% | 49% | 44% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Tabela 42 - Distribuição das respostas de valor presente

| QT_39 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 5 | 15 | 20 | 17% | 25% | 22% |
| Concorda parcialmente | 12 | 15 | 27 | 41% | 25% | 30% |
| Não concorda nem discorda | 6 | 13 | 19 | 21% | 21% | 21% |
| Discorda parcialmente | 2 | 2 | 4 | 7% | 3% | 4% |
| Discorda totalmente | 4 | 16 | 20 | 14% | 26% | 22% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Na utilização destes indicadores, novamente os argumentos quanto a desempenho não puderam ser confirmados, pois os testes estatísticos resultaram que as médias dos dois grupos são iguais (Tabela 43 e Tabela 44). Quanto à variável porte, não foi possível nem confirmar nem refutar os argumentos, pois uma das variáveis, valor dos ativos, apresentou que as médias dos dois grupos são estatisticamente diferentes e a variável faturamento que as médias dos dois grupos são estatisticamente iguais.

Tabela 43 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_40 - moeda constante)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|-----------|-----------|-------------|-----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 5545,000 | 6541,000 | 6347,000 | 5887,000 | 4736,000 |
| Wilcoxon W | 17173,000 | 18169,000 | 17975,000 | 17515,000 | 16364,000 |
| Z | -2,075 | -,284 | -,658 | -1,410 | -3,766 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,038 | ,777 | ,511 | ,159 | ,000 |

Tabela 44 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_39 - valor presente)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|----------|----------|-------------|----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 2104,000 | 2295,000 | 2085,000 | 2381,000 | 1743,000 |
| Wilcoxon W | 4519,000 | 4710,000 | 4570,000 | 4796,000 | 4158,000 |
| Z | -1,310 | -,506 | -1,390 | -,143 | -2,831 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,190 | ,613 | ,164 | ,886 | ,005 |

Quanto à incerteza e tecnologia, os argumentos também não puderam ser confirmados, pois há grande dispersão dos respondentes entre os dois grupos, conclusão esta baseada no apresentado pelo Apêndice 3 e pelo Apêndice 4.

5.4.8 *Benchmarking*

Foram feitas duas perguntas sobre *benchmarking*, ‘a empresa acompanha a evolução dos indicadores NÃO financeiros da mesma’ (QT_34) e ‘a empresa compara alguns de seus indicadores com os de outras empresas do mesmo setor (*Benchmarking*)’ (QT_35). Os resultados obtidos evidenciam que as empresas da amostra utilizam esta técnica para avaliar seu desempenho perante o mercado. A Tabela 45 mostra que 83% das empresas da amostra utilizam indicadores não financeiros, o que leva a crer que possuem *benchmarks* internos, e a Tabela 46 indica que 85% das empresas da amostra utilizam *benchmarks* externos.

Os resultados das diversas pesquisas apresentadas são consistentes com o observado na presente pesquisa, pois Chenhall e Langfield-Smith (1998a) concluíram que esta prática possui alta adoção entre os seus pesquisados, o mesmo ocorrendo com a pesquisa de Soutes e De Zen (2005, p.8), a qual comprova esta afirmação ao observar que 66% dos seus entrevistados utilizam esta ferramenta.

Tabela 45 - Distribuição das respostas do *benchmarking* (1ª questão)

| QT_34 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 17 | 25 | 42 | 59% | 41% | 47% |
| Concorda parcialmente | 7 | 25 | 32 | 24% | 41% | 36% |
| Não concorda nem discorda | 4 | 6 | 10 | 14% | 10% | 11% |
| Discorda parcialmente | 0 | 1 | 1 | 0% | 2% | 1% |
| Discorda totalmente | 1 | 4 | 5 | 3% | 7% | 6% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Tabela 46 - Distribuição das respostas do *benchmarking* (2ª questão)

| QT_35 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 16 | 35 | 51 | 55% | 57% | 57% |
| Concorda parcialmente | 10 | 15 | 25 | 34% | 25% | 28% |
| Não concorda nem discorda | 2 | 2 | 4 | 7% | 3% | 4% |
| Discorda parcialmente | 1 | 7 | 8 | 3% | 11% | 9% |
| Discorda totalmente | 0 | 2 | 2 | 0% | 3% | 2% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Os argumentos quanto à implantação do *benchmarking* para implementar o desempenho das empresas não foram confirmados, pois, conforme visualizado na Tabela 47 e na Tabela 48, as médias das variáveis de desempenho e de porte dos dois grupos, ‘concordo totalmente’ e ‘discordo totalmente’, foram consideradas estatisticamente iguais. Logo não há desempenho

superior por aqueles que utilizam esta prática. A única variável que apresentou como resultado médias diferentes entre os dois grupos foi a variável valor dos ativos, para as empresas que afirmaram concordar totalmente com o uso de *benchmarks* externos (Tabela 48). Este resultado é compatível com o observado por Chenhall e Langfield-Smith (1998a), os quais relataram que, para seus pesquisados, os benefícios percebidos na utilização de *benchmarks* internos são médios e na, de *benchmarks* externos, os benefícios percebidos podem ser considerados baixos.

Tabela 47 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_34 - benchmarking)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|-----------|-----------|-------------|-----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 1127,000 | 1167,000 | 1157,000 | 1252,000 | 1160,000 |
| Wilcoxon W | 13530,000 | 13728,000 | 13718,000 | 13655,000 | 13721,000 |
| Z | -,676 | -,505 | -,557 | -,021 | -,542 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,499 | ,613 | ,577 | ,983 | ,588 |

Tabela 48 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_35 - benchmarking)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|---------|-----------|-------------|---------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 542,000 | 671,000 | 678,000 | 507,000 | 321,000 |
| Wilcoxon W | 578,000 | 707,000 | 17883,000 | 543,000 | 357,000 |
| Z | -1,261 | -,446 | -,401 | -1,488 | -2,709 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,207 | ,656 | ,689 | ,137 | ,007 |

Quanto à incerteza e tecnologia, o Apêndice 3 confirma os argumentos, pois praticamente todos os respondentes do mesmo setor estão agrupados no mesmo grupo. O Apêndice 4 confirma a existência de relacionamento entre o controle acionário e a utilização de *benchmarking*.

5.4.9 EVA (Economic Value Added)

‘A empresa utiliza o EVA para avaliar seu desempenho econômico’ (QT_37) foi a afirmação utilizada para verificar se as empresas utilizam ou não esta medida de desempenho. A Tabela 49 mostra que 50% das empresas da amostra afirmaram concordar com a utilização desta prática, resultado bastante superior ao obtido por Soutes e De Zen (2005, p.8), as quais comprovaram que apenas 25% dos seus entrevistados utilizam o EVA para avaliar desempenho econômico.

Tabela 49 - Distribuição das respostas do EVA (Economic Value Added)

| QT_37 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 11 | 22 | 33 | 38% | 36% | 37% |
| Concorda parcialmente | 6 | 6 | 12 | 21% | 10% | 13% |
| Não concorda nem discorda | 4 | 8 | 12 | 14% | 13% | 13% |
| Discorda parcialmente | 2 | 3 | 5 | 7% | 5% | 6% |
| Discorda totalmente | 6 | 22 | 28 | 21% | 36% | 31% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Os testes estatísticos confirmam a afirmação de que as empresas implantam certos artefatos para implementarem seu desempenho. Isto fica comprovado na Tabela 50, que mostra que as médias das variáveis escolhidas para testar o desempenho são estatisticamente diferentes. Porém, com base na mesma tabela, não é possível confirmar os argumentos quanto à variável porte, pois uma das variáveis, faturamento, apresentou que as médias dos dois grupos são iguais, ao passo que, na variável valor dos ativos, as médias dos dois grupos foram consideradas estatisticamente diferentes.

Tabela 50 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_37 - EVA)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|----------|----------|-------------|----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 3319,000 | 3517,000 | 4250,000 | 5203,000 | 4307,000 |
| Wilcoxon W | 8884,000 | 9082,000 | 9815,000 | 10768,000 | 9872,000 |
| Z | -5,147 | -4,788 | -3,158 | -,928 | -3,031 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,000 | ,000 | ,002 | ,353 | ,002 |

Quanto ao controle acionário, não se pôde confirmar os argumentos da teoria, pois, conforme o Apêndice 3, existe uma grande dispersão de respondentes, de mesmo controle acionário, entre os grupos ‘concordo totalmente’ e ‘discordo totalmente’. Quanto às variáveis incerteza e tecnologia, a mesma conclusão pôde ser obtida, ou seja, respondentes do mesmo setor econômico aparecem nos dois grupos quase que na mesma proporção.

5.4.10 Orçamento

O orçamento é tido como uma prática gerencial tradicional. Os respondentes indicaram o grau de concordância com a afirmação ‘os gestores utilizam o orçamento como base para tomada de decisão’ (QT_22) e os resultados obtidos constam na Tabela 51, a qual evidencia que 53% das empresas da amostra utilizam o orçamento.

Tabela 51 - Distribuição das respostas do orçamento

| QT_22 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 13 | 35 | 48 | 45% | 57% | 53% |
| Concorda parcialmente | 13 | 20 | 33 | 45% | 33% | 37% |
| Não concorda nem discorda | 0 | 4 | 4 | 0% | 7% | 4% |
| Discorda parcialmente | 2 | 2 | 4 | 7% | 3% | 4% |
| Discorda totalmente | 1 | 0 | 1 | 3% | 0% | 1% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Os resultados das diversas pesquisas apresentadas são consistentes com o observado na presente pesquisa pois, Chenhall e Langfield-Smith (1998a) concluíram que esta prática possui alta adoção entre os seus pesquisados, o mesmo ocorrendo com a pesquisa de Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) e Soutes e De Zen (2005, p.8), as quais comprovaram um índice de utilização de 90% do orçamento anual e 43% do orçamento de capital por seus entrevistados.

Devido ao fato de apenas um respondente ter informado ‘discordar totalmente’ da utilização desta prática, não foi possível verificar a existência de relação entre a utilização desta e o desempenho, porte, incerteza, tecnologia, e controle acionário.

5.4.11 Simulações

O grau de formalização do processo de gestão das empresas também foi testado ao se inserir duas questões que questionavam a utilização de simulações. Uma afirmação foi ‘são realizadas simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem)’ (QT_23) e a outra ‘a empresa possui software específico para fazer simulação de resultados’ (QT_24). Os resultados obtidos na primeira afirmação podem ser visualizado na Tabela 52, a qual evidencia que 88% das empresas da amostra afirmaram realizar simulações de rentabilidade. Já a Tabela 53 mostra que 58% das empresas possuem softwares específicos para realizar tais simulações. Não foram encontradas outras pesquisas que apresentem índices de utilização destas práticas.

Tabela 52 - Distribuição das respostas do simulações (1ª questão)

| QT_23 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 20 | 40 | 60 | 69% | 66% | 67% |
| Concorda parcialmente | 7 | 12 | 19 | 24% | 20% | 21% |
| Não concorda nem discorda | 1 | 6 | 7 | 3% | 10% | 8% |
| Discorda parcialmente | 1 | 2 | 3 | 3% | 3% | 3% |
| Discorda totalmente | 0 | 1 | 1 | 0% | 2% | 1% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Tabela 53 - Distribuição das respostas do simulações (2ª questão)

| QT_24 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 9 | 25 | 34 | 31% | 41% | 38% |
| Concorda parcialmente | 6 | 12 | 18 | 21% | 20% | 20% |
| Não concorda nem discorda | 4 | 10 | 14 | 14% | 16% | 16% |
| Discorda parcialmente | 3 | 7 | 10 | 10% | 11% | 11% |
| Discorda totalmente | 7 | 7 | 14 | 24% | 11% | 16% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Pelo fato de apenas um respondente ter informado que em sua empresa esta prática não é realmente utilizada, não foi possível realizar testes estatísticos para verificar os argumentos quanto a desempenho e porte. Porém, os argumentos quanto a controle acionário, incerteza e tecnologia, foram confirmados. Esta conclusão está embasada no exposto no Apêndice 3 e no Apêndice 4, os quais mostram que existe grande concentração dos respondentes no mesmo grupo.

Tabela 54 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_24 - simulações)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|----------|----------|-------------|-----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 2818,000 | 2838,000 | 3107,000 | 2961,000 | 3173,000 |
| Wilcoxon W | 4144,000 | 4216,000 | 4485,000 | 11476,000 | 11688,000 |
| Z | -1,567 | -1,688 | -,850 | -1,116 | -,645 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,117 | ,091 | ,395 | ,264 | ,519 |

5.4.12 Descentralização

Como afirmado anteriormente, esta prática está intimamente relacionada com a utilização de contabilidade setorial e preços de transferência. A afirmação ‘a empresa calcula rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região, entre outros’ (QT_27) foi utilizada para verificar a utilização da descentralização. A Tabela 55 mostra que 72% das empresas da amostra avaliam

seus clientes, regiões, entre outros, separadamente. Esta informação confirma a existência de um processo de gestão formalizado.

O resultado obtido é consistente com o obtido pela utilização de preços de transferência e o da pesquisa de Soutes e De Zen (2005, p.8), as quais verificaram que 70% dos seus entrevistados utilizam este artefato.

Tabela 55 - Distribuição das respostas de descentralização

| QT_27 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 9 | 29 | 38 | 31% | 48% | 42% |
| Concorda parcialmente | 11 | 16 | 27 | 38% | 26% | 30% |
| Não concorda nem discorda | 3 | 3 | 6 | 10% | 5% | 7% |
| Discorda parcialmente | 3 | 2 | 5 | 10% | 3% | 6% |
| Discorda totalmente | 3 | 11 | 14 | 10% | 18% | 16% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Ao testar estatisticamente os argumentos, quanto às variáveis desempenho e porte, as médias dos grupos ‘concordo totalmente’ e ‘discordo totalmente’ foram consideradas estatisticamente iguais (Tabela 56), negando assim o argumento de que a implantação de uma prática é determinada pela melhoria no desempenho percebido. O mesmo ocorre com a variável porte: o resultado do teste estatístico comprovou que as médias dos dois grupos são estatisticamente iguais.

Tabela 56 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_27 - descentralização)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|----------|----------|-------------|-----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 2972,000 | 2964,000 | 3020,000 | 3367,000 | 3250,000 |
| Wilcoxon W | 4197,000 | 4189,000 | 4245,000 | 13097,000 | 12980,000 |
| Z | -1,324 | -1,348 | -1,177 | -,118 | -,475 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,186 | ,178 | ,239 | ,906 | ,635 |

Quanto às variáveis incerteza e tecnologia, o Apêndice 3 confirma os argumentos, pois praticamente todos os respondentes do mesmo setor estão agrupados no mesmo grupo. O argumento, com relação à variável controle acionário, foi confirmado pelo Apêndice 4.

5.4.13 Kaizen

As empresas foram questionadas sobre a utilização do *kaizen* com a afirmação: ‘a empresa utiliza a filosofia *kaizen*’ (QT_45). Esta filosofia de gestão pode ser considerada como resultante do *boom* de implantação dos programas de qualidade total ocorrido nas décadas de 1980 e 1990. Como 53 das 90 empresas constantes da amostra afirmaram possuir serviços de consultoria externa (Tabela 17) esperava-se que o índice de concordância com a utilização desta prática fosse maior. Porém, a Tabela 57 mostra que apenas 33% dos respondentes afirmaram concordar com a utilização desta prática em suas empresas.

Esta prática foi considerada emergente por Coad (1999), o qual comprovou que 54,7% dos respondentes não utilizam esta prática. Na pesquisa realizada por Soutes e De Zen (2005), o índice de utilização foi de apenas 2% por empresas brasileiras; ou seja, os resultados obtidos asseguram que os gestores têm consciência de que este é um artefato importante, porém sua efetiva utilização pelas empresas ainda é baixa.

Tabela 57 - Distribuição das respostas do *kaizen*

| QT_45 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 4 | 10 | 14 | 14% | 16% | 16% |
| Concorda parcialmente | 6 | 9 | 15 | 21% | 15% | 17% |
| Não concorda nem discorda | 4 | 15 | 19 | 14% | 25% | 21% |
| Discorda parcialmente | 3 | 4 | 7 | 10% | 7% | 8% |
| Discorda totalmente | 12 | 23 | 35 | 41% | 38% | 39% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Retomando o argumento de que empresas buscam implantar artefatos que implementem o desempenho percebido, a Tabela 58 os nega, pois os resultados dos testes comprovam que a média do desempenho obtido pelas empresas que afirmaram ‘concordar totalmente’ e ‘discordar totalmente’ da utilização do *kaizen* foram consideradas estatisticamente iguais, o mesmo ocorrendo com a variável porte.

Tabela 58 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_45 - *kaizen*)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|-----------|-----------|-------------|----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 2677,000 | 2494,000 | 2777,000 | 2766,000 | 2834,000 |
| Wilcoxon W | 11455,000 | 11272,000 | 11555,000 | 3847,000 | 3915,000 |
| Z | -1,193 | -1,801 | -,861 | -,897 | -,671 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,233 | ,072 | ,389 | ,370 | ,502 |

Quanto à variável controle acionário, o Apêndice 3 mostra que existe uma grande dispersão dos respondentes entre os grupos ‘concordo totalmente’ e ‘discordo totalmente’, refutando o argumento de que empresas de mesma cultura utilizam artefatos semelhantes. Quanto às variáveis incerteza e tecnologia, confirmou-se o argumento, pois os respondentes estão concentrados na mesma opinião.

5.4.14 Just in Time

O *Just in time* é uma filosofia de organização de produção que visa reduzir os custos de estocagem. Esta prática também foi inserida no contexto brasileiro com o *boom* dos programas de qualidade total. Verificou-se se as empresas estão ou não utilizando esta prática através da afirmação ‘a empresa adota o conceito de *Just in time*’ (QT_44). A Tabela 59 apresenta os resultados obtidos, os quais evidenciam que 31% das empresas utilizam esta prática. O resultado obtido difere consideravelmente do de Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), os quais consideraram esta uma prática contemporânea, porém sua utilização foi tão insignificante que nem informaram o índice de utilização obtido.

Tabela 59 - Distribuição das respostas do *Just in Time*

| QT_44 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 1 | 11 | 12 | 3% | 18% | 13% |
| Concorda parcialmente | 5 | 11 | 16 | 17% | 18% | 18% |
| Não concorda nem discorda | 4 | 13 | 17 | 14% | 21% | 19% |
| Discorda parcialmente | 3 | 5 | 8 | 10% | 8% | 9% |
| Discorda totalmente | 16 | 21 | 37 | 55% | 34% | 41% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Os resultados dos testes estatísticos refutam os argumentos que afirmam que a implantação de uma prática é determinada pelo desempenho percebido. Isto fica evidente na Tabela 60, que retrata que as médias dos grupos ‘concordo totalmente’ e ‘discordo totalmente’ são estatisticamente iguais. Quanto à variável porte, não foi possível confirmar nem refutar o argumento, pois na variável faturamento o teste comprovou que as médias dos dois grupos são estatisticamente diferentes, mas, na variável valor dos ativos, o teste concluiu que as médias dos dois grupos são iguais.

Tabela 60 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_44 - *Just in Time*)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|-----------|-----------|-------------|----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 1970,000 | 1986,000 | 2236,000 | 1767,000 | 1881,000 |
| Wilcoxon W | 11286,000 | 11439,000 | 11689,000 | 2397,000 | 2511,000 |
| Z | -1,570 | -1,565 | -,614 | -2,347 | -1,964 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,116 | ,118 | ,539 | ,019 | ,049 |

A teoria afirma que empresas que atuam em ambientes com mesmo grau de incerteza e tecnologia adotam artefatos semelhantes. O exposto no Apêndice 3 confirma tais argumentos, pois mostra que existe concentração dos respondentes nos grupos. O Apêndice 4 confirma o argumento que assevera que empresas de mesmo controle acionário utilizam os mesmos artefatos.

5.4.15 Teoria das Restrições

A Teoria das Restrições iniciou como uma forma de administração da produção, porém evoluiu e se transformou em uma forma de administrar a empresa toda. Para verificar se as empresas utilizam ou não conceitos desta teoria, o questionário continha duas questões: ‘a empresa avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção’ (QT_29) e ‘Índices econômico-financeiros tais como ROI, Retorno sobre PL, índices de liquidez entre outros, são constantemente utilizados pela empresa’ (QT_38). O resultado da primeira questão evidencia que 52% das empresas trabalham com o conceito de margem de contribuição por fator limitante, contudo o resultado da segunda questão foi muito superior. Não se pode afirmar que estes resultados sejam incompatíveis, pois, apesar de a questão ter sido elaborada com o objetivo de verificar se os índices citados por Goldrat eram utilizados pelas empresas, estes índices também são utilizados por outros artefatos, não servindo exclusivamente como indicadores de utilização da Teoria das Restrições. Os resultados obtidos com as questões são apresentados na Tabela 61 e na Tabela 62. Não foram encontradas pesquisas que apresentem índices de utilização destas práticas.

Tabela 61 - Distribuição das respostas da Teoria das Restrições (1ª questão)

| QT_29 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 5 | 11 | 16 | 17% | 18% | 18% |
| Concorda parcialmente | 9 | 22 | 31 | 31% | 36% | 34% |
| Não concorda nem discorda | 6 | 12 | 18 | 21% | 20% | 20% |
| Discorda parcialmente | 2 | 3 | 5 | 7% | 5% | 6% |
| Discorda totalmente | 7 | 13 | 20 | 24% | 21% | 22% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Tabela 62 - Distribuição das respostas da Teoria das Restrições (2ª questão)

| QT_38 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 17 | 36 | 53 | 59% | 59% | 59% |
| Concorda parcialmente | 9 | 14 | 23 | 31% | 23% | 26% |
| Não concorda nem discorda | 0 | 5 | 5 | 0% | 8% | 6% |
| Discorda parcialmente | 2 | 2 | 4 | 7% | 3% | 4% |
| Discorda totalmente | 1 | 4 | 5 | 3% | 7% | 6% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

A Tabela 63 evidencia que os argumentos de que empresas buscam implantar artefatos para implementar seu desempenho não foram confirmados nas empresas da amostra, pois estatisticamente as médias do desempenho obtido entre os grupos ‘concordo totalmente’ e ‘discordo totalmente’ foram iguais. O mesmo ocorre com a variável porte.

Tabela 63 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_29 - Teoria das Restrições)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|----------|----------|----------|----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Receita | Ativo |
| Mann-Whitney U | 2181,000 | 2262,000 | 1975,000 | 2113,000 | 2154,000 |
| Wilcoxon W | 4737,000 | 4818,000 | 4531,000 | 4669,000 | 4234,000 |
| Z | -,401 | -,044 | -1,309 | -,701 | -,520 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,688 | ,965 | ,191 | ,484 | ,603 |

A Tabela 64 também não permite comprovar os argumentos quanto a desempenho e porte, pois duas variáveis de desempenho apresentaram como resultado estatístico que as médias são diferentes, lucratividade e rentabilidade do ativo, porém a variável de desempenho rentabilidade do patrimônio líquido apresentou, como resultado estatístico, que as médias dos dois grupos, ‘concordo totalmente’ e ‘discordo totalmente’, são iguais. A mesma conclusão foi obtida com a variável porte, onde as médias dos grupos quanto à variável faturamento foram consideradas estatisticamente diferentes, mas as da variável valor dos ativos, iguais.

Tabela 64 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_38 - Teoria das Restrições)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|---------|----------|-------------|-----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 564,000 | 638,000 | 1441,000 | 877,000 | 1285,000 |
| Wilcoxon W | 700,000 | 774,000 | 1577,000 | 20183,000 | 20591,000 |
| Z | -4,255 | -3,942 | -,538 | -2,929 | -1,199 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,000 | ,000 | ,590 | ,003 | ,230 |

Os argumentos propostos quanto à incerteza e tecnologia foram confirmados pela presente pesquisa, conforme pode ser observado no Apêndice 3, o qual evidencia a concentração das empresas de mesmo setor no mesmo grupo. O mesmo ocorre com a variável cultura: o Apêndice 4 mostra que empresas de mesmo controle acionário concentram-se no mesmo grupo.

5.4.16 GECON

O Gecon apura o resultado econômico por centros de resultado e uma das variáveis desta prática é o cálculo do custo financeiro dos estoques. Para avaliar a utilização dos conceitos propostos pelo Gecon, as empresas assinalaram o grau de concordância com a seguinte afirmação: ‘a empresa calcula o custo financeiro dos estoques’ (QT_43). Muitas vezes, sem imaginar que estão adotando certa prática, as empresas podem estar fazendo uso de parte de um conceito. Este parece ser o caso do Gecon, pois apesar do baixo número de empresas que possuem serviços de consultoria externo para esta prática (Tabela 17), 56% das empresas da amostra afirmaram calcular o custo financeiro do estoque (Tabela 65). Não foram encontradas pesquisas que apresentem índices de utilização destas práticas.

Tabela 65 - Distribuição das respostas da Gestão Econômica (GECON)

| QT_43 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 6 | 21 | 27 | 21% | 34% | 30% |
| Concorda parcialmente | 11 | 12 | 23 | 38% | 20% | 26% |
| Não concorda nem discorda | 2 | 7 | 9 | 7% | 11% | 10% |
| Discorda parcialmente | 3 | 1 | 4 | 10% | 2% | 4% |
| Discorda totalmente | 7 | 20 | 27 | 24% | 33% | 30% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Tabela 66 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_43 - GECON)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|----------|-----------|-------------|-----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 4255,000 | 4124,000 | 4542,000 | 4399,000 | 4646,000 |
| Wilcoxon W | 9926,000 | 9795,000 | 10213,000 | 10070,000 | 10317,000 |
| Z | -1,301 | -1,752 | -,704 | -,937 | -,444 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,193 | ,080 | ,481 | ,349 | ,657 |

Já os testes estatísticos não conseguiram confirmar o proposto pela teoria quanto à variável desempenho, segundo a qual quem utiliza o Gecon possui desempenho diferenciado daquele que não utiliza. Isto fica evidente na Tabela 66, a qual mostra que as médias dos dois grupos foram consideradas estatisticamente iguais, o mesmo ocorre com a variável porte. Também os argumentos, quanto a controle acionário, incerteza e tecnologia não foram confirmados, pois existe grande dispersão dos respondentes entre os dois grupos, o que é visualizado pelo Apêndice 3 e pelo Apêndice 4, respectivamente.

5.4.17 *Balanced Scorecard*

O *balanced scorecard* é visto como um dos artefatos mais modernos de gestão, isto porque utiliza tanto indicadores monetários quanto indicadores não monetários, e todos combinados de maneira equilibrada. O peso a ser atribuído para cada uma das perspectivas propostas é definido por cada empresa. Para verificar se as empresas estão ou não utilizando tal prática foi feita a afirmação ‘a empresa utiliza o *Balanced Scorecard*’ (QT_36), à qual os respondentes assinalaram o grau de concordância. A Tabela 67 apresenta os resultados obtidos. Segundo esta tabela, 46% das empresas da amostra utilizam o *balanced scorecard*.

Chenhall e Langfield-Smith (1998a) consideraram este artefato como emergente e observaram que seu índice de utilização deste artefato é moderado (1998a, p.4); Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) obtiveram baixos índices de utilização deste artefato nas empresas da Malásia - apenas 13% destas o utilizam; nas empresas da Índia este índice foi de 40% e em Singapura e China não foram feitas pesquisas sobre a utilização deste artefato; na pesquisa realizada por Soutes e De Zen (2005), o índice de utilização foi de 27% por empresas brasileiras. Isto demonstra que este artefato está intimamente alinhado com o desenvolvimento de metas estratégicas das grandes empresas, mas sua efetiva utilização ainda é moderada.

Tabela 67 - Distribuição das respostas do *Balanced Scorecard*

| QT_36 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 9 | 15 | 24 | 31% | 25% | 27% |
| Concorda parcialmente | 4 | 13 | 17 | 14% | 21% | 19% |
| Não concorda nem discorda | 3 | 7 | 10 | 10% | 11% | 11% |
| Discorda parcialmente | 2 | 3 | 5 | 7% | 5% | 6% |
| Discorda totalmente | 11 | 23 | 34 | 38% | 38% | 38% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Para o *balanced scorecard* foi possível confirmar os argumentos teóricos quanto à diferença no desempenho e porte das empresas que utilizam esta prática. A Tabela 68 mostra que as médias dos dois grupos foram consideradas estatisticamente diferentes, exceto na variável desempenho rentabilidade do patrimônio líquido. Este resultado é compatível com o observado por Sharma (2000), o qual relata que, para seus pesquisados, este artefato possui um alto índice de benefícios percebidos; já para os pesquisados de Chenhall e Langfield-Smith (1998a) os benefícios percebidos foram considerados moderados.

Tabela 68 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_36 - *Balanced Scorecard*)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|-----------|----------|-------------|-----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 3979,000 | 4267,000 | 5287,000 | 4292,000 | 3416,000 |
| Wilcoxon W | 12235,000 | 12652,000 | 8773,000 | 12548,000 | 11801,000 |
| Z | -3,077 | -2,492 | -,153 | -2,354 | -4,444 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,002 | ,013 | ,879 | ,019 | ,000 |

Observou-se, ainda, que é grande o número de empresas que possuem serviços de consultoria externa, mais de 30% das empresas da amostra. Os fatores de desempenho indicam que, aparentemente, a implantação desta prática realmente melhora o desempenho das empresas, pois a média de lucratividade, rentabilidade do patrimônio líquido e rentabilidade do ativo das empresas foi superior nas empresas que utilizam este artefato.

O argumento de que a incerteza e tecnologia do ambiente em que a empresa atua interferem na utilização de determinada prática foi confirmado, exceto no setor econômico química e petroquímica, o qual apresentou grande dispersão dos respondentes, e é visualizado no Apêndice 3. O argumento quanto a controle acionário da empresa também foi confirmado e o resultado é evidenciado pelo Apêndice 4.

5.4.18 Outros Artefatos

Além dos artefatos apresentados no referencial teórico, as empresas constantes da amostra foram convidadas a responderem sobre a utilização de outros artefatos, entre elas Ferramentas de BI (*Business Intelligence*) e logística. As questões sobre estes artefatos tinham por objetivo complementar a análise dos dados do modelo de gestão, planejamento estratégico e construção de relatórios.

Conforme exposto pela Tabela 69, 48% das empresas da amostra geram relatórios através de ferramentas de BI. A questão proposta foi: ‘a empresa gera relatórios através de ferramentas de BI (*Business Intelligence*)’ (QT_33). Algumas observações são possíveis: (1) empresas com processo de gestão mais formalizado utilizam mais esta prática do que empresas com processo de gestão menos formalizado; (2) empresas que se utilizam desta prática possuem média de lucratividade, média de rentabilidade do patrimônio líquido e rentabilidade do ativo superior às que não utilizam, mas esta diferença não foi considerada estatisticamente significativa (Tabela 70); (3) não existe relacionamento entre a existência ou não de departamento ou setor específico de Contabilidade Gerencial.

Tabela 69 - Distribuição das respostas de BI (*Business Intelligence*)

| QT_33 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 5 | 22 | 27 | 17% | 36% | 30% |
| Concorda parcialmente | 7 | 9 | 16 | 24% | 15% | 18% |
| Não concorda nem discorda | 6 | 9 | 15 | 21% | 15% | 17% |
| Discorda parcialmente | 4 | 4 | 8 | 14% | 7% | 9% |
| Discorda totalmente | 7 | 17 | 24 | 24% | 28% | 27% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

Tabela 70 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_33 - BI)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|----------|----------|-------------|----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 3925,000 | 3530,000 | 3931,000 | 3249,000 | 2459,000 |
| Wilcoxon W | 8111,000 | 7358,000 | 7759,000 | 7435,000 | 6645,000 |
| Z | -,097 | -1,247 | -,080 | -2,065 | -4,363 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,922 | ,212 | ,936 | ,039 | ,000 |

Os argumentos quanto a porte, não puderam ser confirmados, pois uma das variáveis apresentou como resultado que as médias dos dois grupos são estatisticamente diferentes

(Tabela 70). Quanto a controle acionário, incerteza e tecnologia, os argumentos também não foram confirmados, pois há grande dispersão dos respondentes entre os dois grupos.

Ao assinalar o grau de concordância com a afirmação ‘a empresa calcula custos logísticos’ (QT_48), o objetivo era confirmar a preocupação em avaliar corretamente os centros de resultado. A Tabela 71 apresenta que 80% das empresas da amostra fazem o cálculo dos custos logísticos.

Tabela 71 - Distribuição das respostas de logística

| QT_48 | Quantidade de respondentes | | | Participação % | | |
|---------------------------|----------------------------|---------------|-------|----------------|---------------|-------|
| | Indicadas | Não indicadas | Total | Indicadas | Não indicadas | Total |
| Concorda totalmente | 17 | 35 | 52 | 59% | 57% | 58% |
| Concorda parcialmente | 6 | 14 | 20 | 21% | 23% | 22% |
| Não concorda nem discorda | 3 | 5 | 8 | 10% | 8% | 9% |
| Discorda parcialmente | 0 | 1 | 1 | 0% | 2% | 1% |
| Discorda totalmente | 3 | 6 | 9 | 10% | 10% | 10% |
| Total | 29 | 61 | 90 | 100% | 100% | 100% |

A Tabela 17 mostra que, das 72 empresas que calculam os custos logísticos, apenas 24 delas possuem serviços de consultoria externa nesta prática. Porém, não pôde ser comprovado que a utilização desta prática melhora o desempenho das empresas (Tabela 72), pois os testes comprovaram que as médias dos dois grupos de respondentes, quanto a desempenho e porte, são estatisticamente iguais.

Tabela 72 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: qt_48 - logística)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|----------|----------|-------------|-----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Faturamento | Ativo |
| Mann-Whitney U | 3399,000 | 2907,000 | 3365,000 | 3330,000 | 2892,000 |
| Wilcoxon W | 21544,000 | 3573,000 | 4031,000 | 3996,000 | 21228,000 |
| Z | -,058 | -1,469 | -,202 | -,250 | -1,511 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,953 | ,142 | ,840 | ,802 | ,131 |

6 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Para responder à questão de pesquisa, os artefatos apresentados no tópico 3.3 foram, primeiramente, classificados entre os estágios evolutivos propostos pelo IMA (apresentados na Figura 1); em seguida, considerou-se que os artefatos classificados no terceiro e quarto estágio eram modernos. O Quadro 1 apresenta os artefatos classificados em cada um dos estágios e quais foram considerados artefatos modernos e ou tradicionais.

O sexto bloco do questionário apresentava os artefatos da Contabilidade Gerencial considerados por esta pesquisa e solicitava ao respondente que assinalasse o grau de concordância com a utilização de cada artefato em sua empresa. As opções de concordância que o respondente possuía eram: ‘concordo totalmente’, ‘concordo parcialmente’, ‘não concordo nem discordo’, ‘discordo parcialmente’ e ‘discordo totalmente’. Neste bloco, havia 14 questões que indagavam sobre a utilização de artefatos modernos, do total de 27. A Tabela 73 apresenta a distribuição da utilização dos artefatos pelas empresas brasileiras constantes da amostra.

Tabela 73 – Número de artefatos modernos utilizados pelas empresas

| | Indicadas | Não Indicadas | Total |
|--------------|------------------|----------------------|--------------|
| Nenhum | 3 | 7 | 10 |
| Um | 1 | 5 | 6 |
| Dois | 1 | 10 | 11 |
| Tres | 3 | 8 | 11 |
| Quatro | 2 | 7 | 9 |
| Cinco | 7 | 1 | 8 |
| Seis | 5 | 4 | 9 |
| Sete | 2 | 6 | 8 |
| Oito | | 6 | 6 |
| Nove | 2 | 1 | 3 |
| Dez | 2 | | 2 |
| Onze | 1 | 4 | 5 |
| Doze | | 1 | 1 |
| Treze | | | |
| Quatorze | | 1 | 1 |
| Total | 29 | 61 | 90 |

Para que pudessem ser realizados os testes estatísticos, definiu-se que, se uma empresa assinalasse em mais de 50% das 14 questões uma das opções ‘concordo’, ela seria enquadrada como utilizando artefatos modernos de Contabilidade Gerencial. Assim sendo, das 90

empresas da amostra, 51 foram classificadas como usuárias de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial. A Tabela 74 apresenta a distribuição por categoria de respondentes.

Tabela 74 - Distribuição dos artefatos entre as empresas indicadas e não indicadas

| | Modernos | Tradicionais | Total | Modernos | Tradicionais |
|---------------|-----------|--------------|-----------|------------|--------------|
| Indicadas | 19 | 10 | 29 | 66% | 34% |
| Não indicadas | 32 | 29 | 61 | 52% | 48% |
| Total | 51 | 39 | 90 | 57% | 43% |

Através da visualização da Tabela 74, constata-se que, das empresas que foram indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA e que responderam ao questionário, 66% utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial. A mesma tabela permite verificar que 52% das empresas que responderam ao questionário e que compõem o grupo das 500 maiores em vendas no ano de 2004 também os utilizam, ou seja, a maioria das empresas que responderam ao questionário utilizam artefatos modernos.

A Tabela 75 apresenta o resultado dos testes estatísticos que confirmam os argumentos quanto à variável desempenho, ou seja, empresas que utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial possuem um desempenho diferente em relação as que não os utilizam. Porém, na mesma tabela, percebe-se que, quanto à variável porte, os argumentos foram refutados, pois os resultados dos testes de médias atestam que estas foram consideradas estatisticamente iguais entre os grupos de empresas que utilizam e que não utilizam artefatos modernos.

Tabela 75 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: Modernas)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Receita | Ativo |
| Mann-Whitney U | 14923,000 | 14333,000 | 15476,000 | 18550,000 | 18767,000 |
| Wilcoxon W | 38143,000 | 37553,000 | 38696,000 | 34840,000 | 35238,000 |
| Z | -3,917 | -4,516 | -3,509 | -,708 | -,609 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,000 | ,000 | ,000 | ,479 | ,543 |

O Apêndice 7, confirmando o resultado do teste estatístico, evidenciam que existe relação entre a utilização de artefatos modernos com o desempenho obtido pela empresa. O Apêndice 8 também confirmam o resultados dos testes estatísticos, evidenciando que não existe relação entre a utilização de artefatos modernos e o porte da empresa.

A Tabela 76 apresenta o resultado da distribuição, por setor econômico, das empresas enquadradas no grupo das que utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial. Esta

tabela evidencia que os argumentos, quanto às variáveis incerteza e tecnologia, podem ser confirmados. Alguns setores carecem de maior detalhamento e pesquisa, são eles: Alimentos, Bebidas e Fumo, Atacado e Comércio Exterior, Construção, Papel e Celulose, Serviços Diversos e Siderurgia e Metalurgia. Os demais setores confirmam os argumentos de que a incerteza e a tecnologia do ambiente servem como indutor de utilização de artefatos modernos.

Tabela 76 - Distribuição das empresas entre tradicionais e modernas por setor econômico

| | Total | Tradicionais | Modernas |
|------------------------------------|--------------|---------------------|-----------------|
| Alimentos, bebidas e fumo | 13 | 7 | 6 |
| Automotivo e peças | 4 | 1 | 3 |
| Atacado e comércio exterior | 10 | 4 | 6 |
| Comércio varejista | 3 | 3 | |
| Confecções e têxteis | | | |
| Construção | 4 | 2 | 2 |
| Eletroeletrônico | 2 | | 2 |
| Farmacêutico, higiene e cosméticos | 4 | | 4 |
| Limpeza | 1 | | 1 |
| Material de construção | 4 | 1 | 3 |
| Mecânica | 1 | 1 | |
| Mineração | 3 | | 3 |
| Papel e celulose | 5 | 3 | 2 |
| Plástico e borracha | | | |
| Química e petroquímica | 9 | 1 | 8 |
| Serviços de transporte | 5 | 5 | |
| Serviços diversos | 4 | 2 | 2 |
| Serviços públicos | 19 | 16 | 3 |
| Siderurgia e metalurgia | 9 | 5 | 4 |
| Tecnologia e computação | | | |
| Telecomunicações | 3 | 3 | |
| Comunicações | 2 | 2 | |
| Não identificado | 2 | | 2 |
| Total | 107 | 56 | 51 |

Visando testar estatisticamente os argumentos, quanto às variáveis desempenho e porte, os setores econômicos foram agrupados em três grandes grupos: (1) indústria, (2) comércio e (3) serviços. O resultado dos testes, apresentados na Tabela 77, confirma os argumentos de que as médias de desempenho dos três grupos são estatisticamente diferentes. Quanto à variável porte, o resultado dos testes foi o de que as médias dos três grupos são iguais.

Tabela 77 - Teste Estatístico (Teste Kruskal Wallis, Agrupando Variável: Ramo)

| | Desempenho | | | Porte | |
|-------------|------------|---------|---------|---------|-------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Receita | Ativo |
| Chi-Square | 12,393 | 25,985 | 17,880 | ,052 | 7,231 |
| df | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 |
| Asymp. Sig. | ,002 | ,000 | ,000 | ,975 | ,027 |

A Tabela 78 apresenta o resultado da distribuição das empresas classificadas pela utilização de artefatos tradicionais e modernos. Esta tabela evidencia que os argumentos, quanto ao controle acionário da empresa, foram rejeitados, pois deixa evidente que existe uma grande dispersão das empresas entre os dois grupos, empresas classificadas como utilitárias de artefatos modernos e utilitárias de artefatos tradicionais.

Tabela 78 - Distribuição das empresas entre tradicionais e modernas por controle acionário

| | Tradicionais | Modernos |
|----------------------|--------------|----------|
| Alemão | | 2 |
| Americano/Brasileiro | | 1 |
| Americano | 2 | 3 |
| Belga | | 2 |
| Bermudense | 1 | |
| Brasileiro | 33 | 27 |
| Espanhol | 1 | |
| Estatat | 8 | 6 |
| Francês | 2 | |
| Franco-brasileiro | 1 | |
| Holandês | 2 | |
| Inglês | 1 | |
| Italiano | | 1 |
| Japonês | 1 | |
| Luso-espanhol | 1 | |
| Luxemburguês | 1 | 1 |
| Mexicano | 1 | |
| Nipo-brasileiro | 1 | 1 |
| Sueco | | 2 |
| Suíço | | 3 |
| Não Identificado | | 2 |
| Total | 56 | 51 |

Para que testes estatísticos pudessem ser realizados, as empresas da amostra foram agrupadas em três grupos, quanto à origem do capital: (1) brasileiro, (2) estatal e (3) estrangeiro. Após esse agrupamento, foi realizado o teste de médias Kruskal Wallis, que verifica se as médias de mais de dois grupos são estatisticamente iguais ou não. Seguindo o mesmo raciocínio que o teste Mann-Whitney, de duas amostras independentes, o Kruskal Wallis utiliza a distribuição Qui-Quadrado, e o que atesta a igualdade das médias é o fato do valor de sig. ser superior ao

valor de alfa de 0,025. A Tabela 79 evidencia que os argumentos quanto à variável desempenho não podem ser nem confirmados nem refutados, pois em duas das três variáveis de desempenho, lucratividade e rentabilidade do ativo, o resultado atestou que as médias entre os grupos foram iguais e em uma das três variáveis, rentabilidade do patrimônio líquido, o resultado foi que a média, de pelo menos um dos três grupos, é diferente das demais. A mesma tabela confirma os argumentos quanto à variável porte, pois o resultado do teste das médias confirmou que, pelo menos um dos três grupos, possui média estatisticamente diferente dos demais.

Tabela 79 - Teste Estatístico (Teste Kruskal Wallis, Agrupando Variável: Cultura)

| | Desempenho | | | Porte | |
|-------------|------------|---------|---------|---------|--------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Receita | Ativo |
| Chi-Square | 2,864 | 3,510 | 7,486 | 19,012 | 47,310 |
| Df | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 |
| Asymp. Sig. | ,239 | ,173 | ,024 | ,000 | ,000 |

Outra forma utilizada para testar a variável cultura é através do grau de formalização do modelo de gestão da empresa. Para que esta variável fosse testada, foi destinado a ela um bloco do questionário, contendo dez questões, nas quais o respondente assinalava o grau de concordância com cada afirmação, sendo que as alternativas variavam de ‘concordo totalmente’ até ‘discordo totalmente’. Para cada alternativa foi atribuído um peso; após, foram somados os pesos assinalados, chegando-se ao histograma apresentado na Tabela 19. em seguida, apurou-se a mediana, o valor do 1º e 3º quartil do resultado desta soma. Enfim, efetuou-se os testes estatísticos de médias, entre as empresas agrupadas no 1º quartil e as empresas agrupadas no 3º quartil. O resultado destes testes é evidenciado na Tabela 80. A referida tabela mostra que os argumentos, no tocante a desempenho, não puderam ser nem confirmados nem refutados, pois em uma das variáveis, rentabilidade do ativo, o resultado foi que as médias dos dois grupos eram estatisticamente diferentes, mas nas outras duas variáveis, lucratividade e rentabilidade do patrimônio líquido, as médias dos dois grupos foram consideradas estatisticamente iguais. Quanto à variável porte, o resultado dos testes informou que as médias dos dois grupos são estatisticamente iguais.

Tabela 80 - Teste Estatístico (Agrupando Variável: quartil de modelo de gestão)

| | Desempenho | | | Porte | |
|------------------------|------------|-------------|----------|----------|----------|
| | Lucrativ | Rent_At | Rent_PL | Receita | Ativo |
| Mann-Whitney U | 2894,000 | 2729,000 | 3305,000 | 3210,000 | 3367,000 |
| Wilcoxon W | 6464,000 | 6299,000 | 6875,000 | 6780,000 | 6937,000 |
| Z | -1,656 | -2,309 | -,449 | -,626 | -,249 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,098 | ,021 | ,653 | ,531 | ,804 |

Comparando os resultados obtidos entre ‘modelo de gestão’ e ‘controle acionário’, verifica-se que há incompatibilidade entre os mesmos. Ao testar o desempenho obtido com a variável ‘controle acionário’, os argumentos não foram nem confirmados nem refutados devido à variável rentabilidade do patrimônio líquido; já com a variável ‘modelo de gestão’, o que não permitiu a conclusão foi a rentabilidade do ativo. Ao testar o porte das organizações, a variável ‘controle acionário’ concluiu que as médias dos grupos são estatisticamente diferentes, mas a variável ‘modelo de gestão’ concluiu que as médias dos grupos são estatisticamente iguais. Sendo assim, estas variáveis exigem que estudos mais aprofundados sejam realizados.

7 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

7.1 Conclusões

Este trabalho foi norteado pela seguinte questão de pesquisa: *Empresas brasileiras utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial?* A resposta para esta questão é sim, as empresas brasileiras utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial. Esta afirmação está embasada na Tabela 73, a qual evidencia que, em um universo de 90 (noventa) respondentes, apenas 10 (dez) afirmaram não utilizar nenhum artefato moderno. Todas as demais utilizam pelo menos um artefato considerado moderno.

Os objetivos do trabalho foram atingidos no momento em que se testaram as hipóteses de pesquisa. Os objetivos eram (1) verificar se as empresas que foram indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA, Troféu Transparência, e as que constam da relação das 500 Melhores e Maiores, ano base 2004, utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial; (2) verificar se as empresas que utilizam artefatos, tanto tradicionais quanto modernos, possuem desempenho e porte diferenciado das que não utilizam; e (3) verificar se existe relação entre a utilização de artefatos com o setor econômico e com o controle acionário.

A hipótese H_1 (As empresas constantes da amostra não utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial) foi rejeitada pois, conforme apresentado na Tabela 74, 57% das empresas dos respondentes constantes da amostra utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial.

A hipótese H_2 (A utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial é resultante de porte diferenciado) foi rejeitada pois, conforme apresentado na Tabela 75, as diferenças entre as médias dos dois grupos de empresas ('modernas' e 'tradicionais') foram consideradas estatisticamente iguais.

A hipótese H_3 (A utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial implica em desempenho diferenciado) foi aceita, pois, conforme exposto na Tabela 75, empresas

classificadas como ‘modernas’ apresentam desempenho diferenciado do que as que foram classificadas como ‘tradicionais’.

7.2 Recomendações

O presente trabalho apresenta uma ligeira indicação de que as afirmações de diversos autores, quanto ao descompasso entre o desenvolvimento da teoria e a utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, podem estar defasadas. Algumas oportunidades para futuras pesquisas podem ser indicadas.

A primeira indicação é a de ampliação da amostra para mais empresas brasileiras, sendo assim ter-se-ia mais evidências a respeito de ‘controle acionário’, ‘modelo de gestão’, ‘setor econômico’, entre outros.

Outra oportunidade para futuras pesquisas é a de verificação da existência de relacionamento entre regiões demográficas do Brasil e utilização de artefatos.

Ainda outra oportunidade, poderia ser a verificação da existência de relacionamento entre nível de instrução dos contadores gerenciais e utilização de artefatos, comprovando assim o argumento do Jonhson e Kaplan, quando afirmaram que os pesquisadores e acadêmicos são responsáveis pela perda da relevância da Contabilidade Gerencial.

Mais uma oportunidade, pode ser, após a confirmação de que a utilização de artefatos modernos implica em desempenho diferenciado, identificar possíveis razões pela não utilização destes artefatos por todas as empresas.

Referências Bibliográficas

ADELEGAN, O. J. Management Accounting Practices in Nigerian Companies. **Lecturer of accounting and business Finance in the department of economics University of Ibadan, Nigeria.** <http://www.ifac.org/Library/SpeechArticle.tmpl?NID=99721684027547> (Acessado em 03/05/2006).

ALNESTIG, P.; SEGERSTEDT, A. Product costing in ten Swedish manufacturing companies. **International Journal of Production Economics**; n.46, p. 441-457, 1996.

ANSARI, S. **Target costing**. Burr Ridge: Irwin, 1997.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ASK, U.; AX, C. **Trends in the development of product costing practices and techniques – a survey of Swedish manufacturing industry**. Paper presented at the 15th Annual Congress of the European Accounting Association, Madri, 1992.

ATKINSON, A. A. *et al.* **Contabilidade gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselmann Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.

AX, C.; BJORNENAK, T. Bundling and diffusion of management accounting innovations-the case of the balanced scorecard in Sweden. **Management Accounting Research**. n.16, p.1-20, 2005.

BJORNENAK, T. Conventional wisdom and costing practices. **Management Accounting Research**. n. 8, p.367-382, 1997.

BJORNENAK, T.; OLSON, O. Unbundling management accounting innovations. **Management Accounting Research**. n. 10, p. 325-338, 1999.

BORENSTEIN, C. R. Notas de Aula da Disciplina Planejamento Estratégico, Curso de Mestrado Engenharia de Produção - Convênio UNIOESTE e UFSC, 1999.

BRIGTH, J.; DAVIES, R. E.; DOWNES, C. A.; SWEETING, R. C. The deployment of costing techniques and practices: a UK study. **Management Accounting**, v. 3, p. 201-212, 1992.

BURNS, J.; VAIVIO, J. Management accounting change. **Management Accounting Research**. n.12, p. 389-402, 2001.

CAGWIN, D.; BOUWMAN, M. The association between activity-based costing and improvement in financial performance. **Management Accounting Research**, n.13, p. 1-39. 2002.

CASTRO, C. de M. e. **A prática da pesquisa**. McGraw Hill do Brasil, São Paulo, 1978.

CATELLI, A. (org.) **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, A. *et al.* **Transações como objeto da gestão: Uma análise da abordagem Gecon e dos sistemas tradicionais**. Trabalho discutido na Disciplina de Sistema de Informação para Gestão Econômica de Empresas, FEA-USP 1º Semestre de 2005.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. **Management Accounting Research**, n.9, p. 1-19, 1998a.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. Factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organizational change programs. **Management Accounting Research**, n.9, p. 361-386, 1998b.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, n.23, v.3, p.243-264, 1998c.

CHOUDHURY, N. In search of relevance in management accounting research. **Accounting and Business Research**, Winter, p. 21-26, 1986.

COAD, A. F. Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. **Management Accounting Research**. n.10, p. 109-135, 1999.

COHEN, J. R.; PAQUETTE, L. Management accounting practices: perceptions of controllers. **Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry**, p. 73-83, 1991.

COSTA, A. P. P. da. **Contabilidade Gerencial: Um estudo sobre a contribuição do Balanced Scorecard**. Dissertação de mestrado FEA/USP, São Paulo, 2001.

DA SILVA, A. C. M. **Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor - Um estudo na região metropolitana do Recife – PE**. Dissertação de mestrado, programa multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. 123 f., 2005.

DE MEYER, A.; NAKANE, J.; MILLER, J. G.; FERDOWS, K. Flexibility: The Next Competitive Battle The Manufacturing. **Strategic Management Journal**. n. 10, v. 2, 1989.

DONALDSON, L. Teoria da Contingência Estrutural. *In*: CLEGG, Stewart R. *et al.* (Org.) **Handbook de estudos organizacionais**. v.1, São Paulo: Atlas, 1999.

DRURY, C.; BRAUND, S.; OSBORNE, P.; TAYLEST, M. A survey of management accounting practices in UK manufacturing companies. **Chartered Association of Certified Accountants**, 1993.

DRURY, C.; TAYLES, M. Issues arising from surveys of management accounting practice. **Management Accounting Research**. n. 6, p. 267-280, 1995.

DUGDALE, D. Theory and practice: the views of CIMA members and students. **Management Accounting**, n. 72, v. 8, p. 56-59, September 1994.

EDWARDS, K. A.; EMMANUEL, C. R. Diverging views on the boundaries of management accounting. **Management Accounting Research**, n. 1, v.1, p. 551-563, 1990.

EMORE, J. R.; NESS, J. A. The slow pace of meaningful changes in cost systems. **Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry**, Winter, p. 36-45, 1991.

EVANS, H.; ASHWORTH, G. Survey conclusion: make up to the competition. **Management Accounting (UK)**, v. 74, p.16-18, 1996.

FISCHMANN, A. A.; ALMEIDA, M. I. R. de. **Planejamento Estratégico na Prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1991.

FURLAN, J. G. A. D. *et al.* **Sistema de Informação Executiva** – Como integrar os Executivos ao sistema informacional das empresas. 1994.

GARG, A. *et al.* Roles and practices management. **Strategic Finance**, p.30-35, 2003.

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

GRACIOSO, F. **Planejamento estratégico orientado para o mercado** – Como planejar o crescimento da empresa conciliando recursos e “cultura” com as oportunidades do ambiente externo. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1990.

GRANLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. **Management Accounting Research**, vol. 12, p. 141-146, 2001.

GRASSO, L. P. Barriers to lean accounting. **Cost Management**. n.20, v.2, p.6-19, 2006.

GREEN, F. B.; AMENKHIENAN, F. E. Accounting inovations: a cross sectional survey of manufacturing firms. **Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry**, Spring, 1992.

GUERREIRO, R. *et al.* Em Busca do Entendimento da Formação dos Hábitos e das Rotinas da Contabilidade: Um estudo de caso. **Anais do XXIX EnANPAD**, Brasília, 2005.

GUERREIRO, R. *et al.* Uma Contribuição ao Entendimento da Estabilidade e da Mudança da Contabilidade Gerencial sob a Ótica da Teoria Institucional. **Anais do 4º Congresso USP de Contabilidade**, São Paulo, 2004.

GUERREIRO, R. **A meta da empresa: seu alcance sem mistérios**. São Paulo: Atlas, 1999.

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management practices. **Management Accounting Research**. n.11, p.113-135, 2000.

HALDMA, T.; LÄÄTS, K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management Accounting Research**. n. 13, p. 379-400, 2002.

HANSEN, J. E. **Aplicação do custeio alvo em cursos de pós-graduação lato sensu: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos.** Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

HORNGREN, C. T. *et al.* **Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HUGHES, S. B.; GJERDE, K. A. P. Do different cost systems make a difference? **Management Accounting Quarterly**, Montvale; n.5, v. 1; p.22-30, 2003.

INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS. **International Management Accounting Practice 1 (IMAP1)**, March, 1998.

ITTNER, C.; LARCKER, D. Total quality management and the choice of information and reward systems. **Journal of Accounting Research**, n.33, p.1-41, 1995.

ITTNER, C.D, LARCKER D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective? **Journal of Accounting & Economics**. n.32, p. 349-410, 2001.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance lost-the rise and fall of management accounting.** Boston: Harvard Business School Press, 1987.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **A relevância da contabilidade de custos.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, R. S. Management Accounting (1984-1994): development of new practice and theory. **Management Accounting Research**. n.5, p.247-260, 1994.

KITTREDGE, J. A new era in corporate performance management. **Cost Management**; n.20, v.3, p. 23-31, 2006.

LAPSLEY, I.; MITCHELL, F. Management accounting research: the change agenda. **Management Accounting Research**. n.5, p.215-219, 1994.

MALMI, T. Balanced Scorecards in Finnish companies: A research note. **Management Accounting Research**. n.12, p.207-220, 2001.

MARTINS, E. (org). **Avaliação de Empresas: da mensuração contábil à econômica.** São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, G. de A. **Estatística geral e aplicada.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MATALLO Jr., H. **Construindo o Saber – Metodologia Científica: Fundamentos e Técnicas.** Maria Cecília M. de Carvalho (Org.). Papirus Editora, Campinas, 4.ed. 1994.

MEGLIORINI, E. *et al.* Amostragem. In: CORRAR, L. J.; THEÓFILO, C. R. (coord.) **Pesquisa operacional para decisão em contabilidade e administração: contabilometria.** São Paulo: Atlas, 2004.

MÜLLER, A. N.; TELÓ, A. R **Modelos de avaliação de empresas.** Revista FAE, Curitiba, v.6, n.2, p.97-112, maio/dez. 2003.

OLIVEIRA, D. de P. R. de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas.** 13.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVER, C. Strategic responses to institutional processes academy of management. **The Academy of Management Review.** n.16, v.1; p. 145-179, 1991.

OSTRENGA, M. *et al.* **Guia da Ernest & Young para gestão total dos custos.** 2.ed. Rio de Janeiro: Record, 1994.

OTLEY, D. T. Developments in management accounting research. **Management Accounting,** p. 37-42, sep. 1985.

OTLEY, D. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research.** n.10, p.363-382, 1999.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PAGNONCELLI, D.; VASCONCELLOS FILHO, P. de. **Sucesso empresarial planejado.** Rio de Janeiro: Qualitymark Ed., 1992.

PELEIAS, I. R. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões.** São Paulo: Saraiva, 2002.

PETTY, J.; SHARMA, R. Reforming the accounting stereotype: from management accountant to strategic business manager. A Profession Transforming: From Accounting To Management. Study 11 Issued by the IFAC – International Federation of Accountants, 2001.

PIERCE, B.; O'DEA, T. Management accounting information and the needs of managers Perceptions of managers and accountants compared. **The British Accounting Review,** n.35, p.257-290, 2003.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social – Métodos e Técnicas.** Editora Atlas, São Paulo, 3.ed. 1999.

ROCHA, W.; MARTINS, E. A. Custeio Alvo (Target Costing). **Anais do V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos.** Fortaleza – CE, setembro de 1998.

SCAPENS, R. W. Never mind de gap: towards an institutional perspective on management practice. **Management Accounting Research.** n.5, p.301-321, 1994.

SCARPIN, J. E. **Target Costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos.** Dissertação de Mestrado, Universidade Norte do Paraná, Londrina, 2000.

SHARMA, R. From relevance lost to relevance regained: management practice in the new millennium. **Financial and Management Accounting**, 2000. <http://www.ifac.org/Library/SpeechArticle.tmpl?NID=9762908175453> (acessado em 03/05/2006) (International Federation of Accountants (IFAC))

SIEGEL, G.; SORENSEN, J. E. **Counting more, counting less: transformations in the Management Accounting Profession**. The 1999 Practice Analysis of Management Accounting; Agosto 1999. <http://imanet.org/ima/docs/1600/1564.pdf> (acessado em 05/10/2004)

SOUTES, D. O.; DE ZEN, M. J. de C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. **Anais do 5º Congresso USP de Contabilidade**, São Paulo, 2005.

STENZEL, J.; STENZEL, C. Applications-Driven Thought Leadership. **Cost Management**; n.20, v.3; p.5-13, 2006.

STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1981.

SULAIMAN, M. bt; AHMAD, N. N.; ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. **Managerial Auditing Journal**; n.19, v.4, p.493-508, 2004.

SZYCHTA, A. The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises. **Management Accounting Research**. n.13, p.401-418, 2002.

TEN HAVE, S. **Modelos de gestão: o que são e quando devem ser usados**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2003.

TIDD, J.; BODLEY, K. The influence of project novelty on the new product development process. **R & D Management**. n.32, v.2, p. 127-138, 2002.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da Teoria Institucional. In CLEGG, Stewart R. *et al.* (Org.) **Handbook de estudos organizacionais**. v.1, São Paulo: Atlas, 1999.

VANDERBECK, E. J.; NAGY, C. F. **Contabilidade de Custos**. 11.ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

VICECONTI, P. E.V.; DAS NEVES, S. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 6.ed. São Paulo: Frase Editora, 2000.

WIDENER, S. K. An empirical investigation of the relation between the use of strategic human capital and the design of the management control system. **Accounting, Organizations and Society**. n.29, p. 377-399, 2004.

WILLIAMS, J. J.; SEAMAN, A. E. Management accounting systems change and departmental performance: the influence of managerial information and task uncertainty. **Management Accounting Research**. n. 13, p.419-445, 2002.

Apêndice 1 - Empresas da amostra

| Empresa | Indic. | Controle Acionário | Setor Econômico |
|---|---------------|---------------------------|------------------------|
| Albras - Alumínio Brasileiro S.A. | Sim | Brasileiro | Siderurg. e Metalurg. |
| Alunorte - Alumina do Norte Brasil S.A | Sim | Brasileiro | Quím. e PetroQuím. |
| Ampla Energia e Serv. S.A | Não | Espanhol | Serv. Públicos |
| Aracruz Celulose S.A. | Sim | Brasileiro | Papel e Celulose |
| Arthur Lundgren Tecidos S.A. Casas Pernambucanas | Não | Brasileiro | Com.Varejista |
| Bayer S.A | Não | Alemão | Quím. e PetroQuím. |
| Belgo Bekaert Arames Ltda | Não | Luxemburguês | Siderurg. e Metalurg. |
| Bombril S.A. | Sim | Italiano | Limpeza |
| Braskem S.A | Sim | Brasileiro | Quím. e PetroQuím. |
| Camargo Corrêa Cimentos S.A. | Não | Brasileiro | Material de constr |
| Camil Alimentos S.A. | Não | Americano | Alim., Beb. e Fumo |
| Carafba Metais S.A. | Não | Brasileiro | Siderurg. e Metalurg. |
| Carbocloro S.A Indústrias Químicas | Não | Amer./Brasileiro | Quím. e Petroquím. |
| Celulose Nipo-Brasileira S.A. - Cenibra | Não | Japonês | Papel e Celulose |
| Cesp - Cia. Energética de São Paulo | Sim | Estatat | Serv. Públicos |
| Cia. Brasileira de Bebidas | Sim | Belga | Alim., Beb. e Fumo |
| Cia. de Saneamento do Paraná - Sanepar | Sim | Estatat | Serv. Públicos |
| Cia. Energética de Goiás | Não | Estatat | Serv. Públicos |
| Cia. Energética de Minas Gerais | Sim | Estatat | Serv. Públicos |
| Cia. Estadual de Energia Elétrica | Sim | Estatat | Serv. Públicos |
| Cia. Vale do Rio Doce | Sim | Brasileiro | Mineração |
| Coamo Agroindustrial Coop. | Não | Brasileiro | Atacado e Com.Ext. |
| Cocamar Coop.Agroindustrial | Não | Brasileiro | Atacado e Com.Ext. |
| Construções e Com.Camargo Corrêa S.A. | Não | Brasileiro | Construção |
| Construtora Andrade Gutierrez S.A. | Não | Brasileiro | Construção |
| Construtora Norberto Odebrecht S.A. | Não | Brasileiro | Construção |
| Construtora Queiroz Galvão S.A. | Não | Brasileiro | Construção |
| Coop. de Consumo | Não | | |
| Coop.Central Oeste Catarinense Ltda. | Não | Brasileiro | Alim., Beb. e Fumo |
| Copel Distribuição S.A. | Sim | Estatat | Serv. Públicos |
| Copel Geração S/A | Não | Estatat | Serv. Públicos |
| Copesul Cia. Petroquímica do Sul | Sim | Brasileiro | Quím. e Petroquím. |
| Cosan S.A. Ind.e Comércio | Não | Brasileiro | Alim., Beb. e Fumo |
| CTEEP- Cia. de Transm.de Energia Elétrica Paulista | Não | Estatat | Serv. Públicos |
| DESCONHECIDO 1 | Sim | NI | NI |
| DESCONHECIDO 2 | Sim | NI | NI |
| Dimed S. A. Distribuidora de Medicamentos | Não | Brasileiro | Atacado e Com.Ext. |
| Distribuidora de Produtos de Petróleo Ipiranga S.A. | Sim | Brasileiro | Atacado e Com.Ext. |
| Eaton Ltda. | Não | Americano | Automotivo |

Continuação Apêndice 1 - Empresas da amostra

| Empresa | Indic. | Controle Acionário | Setor Econômico |
|---|---------------|---------------------------|------------------------|
| Editora Abril S.A. | Sim | Brasileiro | Comunicações |
| Eletropaulo Metropolitana Eletric.de São Paulo S.A. | Sim | Brasileiro | Serv. Públicos |
| Empresa Brasileira Aeronáutica S.A. | Sim | Brasileiro | Automotivo |
| Emp.Bras.de Infra-Estrutura Aeroportuária Infraero | Não | Estatal | Serv. Públicos |
| Ericsson Serv. de Telecomunicações Ltda | Não | Sueco | Serv. Diversos |
| Ericsson Telecomunicações S.A. | Não | Sueco | Eletroeletrônico |
| Esso Brasileira de Petróleo Ltda. | Não | Americano | Atacado e Com.Ext. |
| Eucatex S.A. Ind.e Comércio | Não | Brasileiro | Mat. de Construção |
| Eurofarma Laboratórios Ltda | Não | Brasileiro | Farm., Hig.e Cosmét. |
| Gol Transportes Aéreos S/A | Sim | Brasileiro | Serv. de Transporte |
| Golden Cross Assist.a Internacional de Saúde Ltda | Não | Brasileiro | Serv. Diversos |
| Holcim Brasil S.A. | Não | Suíço | Mat.de Construção |
| Ind.de Bebidas Antartica do Sudeste S.A. | Sim | Belga | Alim., Beb. e Fumo |
| Kraft Foods Brasil S.A. | Não | Americano | Alim., Beb. e Fumo |
| Light Serv. de Eletricidade S.A. | Sim | Francês | Serv. Públicos |
| Localiza Rent a Car S.A. | Sim | Brasileiro | Serv. de Transporte |
| Mangels Ind.e Com.Ltda. | Não | Brasileiro | Siderurg. e Metalurg. |
| Marcopolo S.A. | Não | Brasileiro | Automotivo |
| Martins Com.e Serv. de Distribuição S.A. | Não | Brasileiro | Atacado e Com.Ext. |
| Minasgás Distribuidora de Gás Combustível Ltda | Não | Holandês | Serv. Públicos |
| Minerações Brasileiras Reunidas S.A. | Não | Brasileiro | Mineração |
| Moinhos Cruzeiro do Sul S.A. | Não | Brasileiro | Alim., Beb. e Fumo |
| Natura Cosméticos S.A. | Sim | Brasileiro | Farm., Hig.e Cosmét. |
| Norsa Refrigerantes Ltda | Não | Brasileiro | Alim., Beb. e Fumo |
| Novartis Biociências S.A. | Não | Suíço | Farm., Hig.e Cosmét. |
| Petrobras Distribuidora S.A. | Sim | Estatal | Atacado e Com.Ext. |
| Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobras | Sim | Estatal | Quím. e Petroquím. |
| Petroquímica União S.A. | Não | | |
| Produtos Roche Químicos e Farmacêuticos S.A. | Não | Suíço | Farm., Hig.e Cosmét. |
| Rio Grande Energia S.A | Não | Brasileiro | Serv. Públicos |
| Rio Negro Com.e Ind.de Aço S.A. | Não | Brasileiro | Siderurg. e Metalurg. |
| Sadia S.A. | Não | Brasileiro | Alim., Beb. e Fumo |
| Saint-Gobain Vidros S.A | Não | Francês | Mat. de Construção |
| Samarco Mineração S.A. | Não | Brasileiro | Mineração |
| Siemens Ltda. | Não | Alemão | Eletroeletrônico |
| Spaipa S.A Ind.Brasileira de Bebidas | Não | Brasileiro | Alim., Beb. e Fumo |
| Supergasbras Distribuidora de Gás Ltda | Não | Holandês | Serv. Públicos |
| Suzano Bahia Sul Papel e Celulose S.A. | Sim | Brasileiro | Papel e Celulose |
| TNL Contax S.A. | Não | Brasileiro | Serv. Diversos |
| Transportadora Brás. Gasoduto Bolívia-Brasil SA. | Sim | Brasileiro | Serv. de Transporte |
| TRW Automotive Ltda. | Não | Americano | Automotivo |
| TV SBT Canal 4 de São Paulo S.A. | Não | Brasileiro | Comunicações |
| Ultrafertil S.A. | Não | Brasileiro | Quím. e Petroquím. |
| Unicafé Cia. de Com.Exterior | Não | Brasileiro | Atacado e Com.Ext. |
| Unimed - BH Coop.de Trabalho Médico Ltda | Não | Brasileiro | Serv. Diversos |
| Usiminas Mecânica S.A. | Não | Brasileiro | Mecânica |
| Usina Caeté S.A. | Não | Brasileiro | Alim., Beb. e Fumo |
| Usina da Barra S/A Açucar e Álcool | Não | Brasileiro | Alim., Beb. e Fumo |

Continuação Apêndice 1 - Empresas da amostra

| Empresa | Indic. | Controle Acionário | Setor Econômico |
|--|---------------|---------------------------|------------------------|
| Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A - Usiminas | Sim | Nipo-brasileiro | Siderurg. e Metalurg. |
| Varig Logística S.A | Não | Brasileiro | Serv. de Transporte |
| Varig S.A (Viação Aérea Rio-grandense) | Não | Brasileiro | Serv. de Transporte |

Apêndice 2 - Questionário

| | MODELO DE GESTÃO |
|-------|--|
| qt_7 | A missão da empresa está claramente definida. |
| qt_8 | O planejamento estratégico é uma ferramenta usualmente utilizada na empresa. |
| qt_9 | Todos os gestores participam ativamente no estabelecimento dos objetivos estratégicos . |
| qt_10 | Os objetivos estratégicos orientam os gestores nas suas atividades operacionais. |
| qt_11 | Os objetivos estratégicos das áreas são objetivamente materializados em metas operacionais . |
| qt_12 | As metas estabelecidas no planejamento operacional são utilizadas para avaliação de desempenho. |
| qt_13 | São realizadas reuniões formais periódicas pelos gestores para avaliação e re-planejamento das estratégias da empresa. |
| qt_14 | São realizadas reuniões formais para análise e avaliação de desempenho dos gestores em relação aos planos estabelecidos. |
| qt_15 | O pagamento de bônus aos gestores está condicionado ao cumprimento das metas operacionais. |
| qt_16 | Os fatores críticos de sucesso da empresa estão formalmente determinados. |
| | DO DEPARTAMENTO (SETOR) DA CONTABILIDADE GERENCIAL |
| qt_17 | Existe na empresa, formalmente constituído, um departamento responsável pelas informações contábil-gerenciais. |
| qt_18 | Em sua empresa, a geração de informações gerenciais é uma das principais funções da área de Contabilidade Gerencial. |
| qt_19 | O controle do cumprimento das metas planejadas é uma das principais funções da contabilidade gerencial em sua empresa. |
| qt_20 | Assegurar a otimização do resultado econômico da empresa é uma das principais funções da contabilidade gerencial em sua empresa. |
| qt_21 | Assessorar a Diretoria e todos os gestores da empresa em assuntos relativos a impactos econômico-financeiros é uma das principais funções da contabilidade gerencial em sua empresa. |
| | PRÁTICAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL |
| qt_22 | Os gestores utilizam o orçamento como base para tomada de decisão. |
| qt_23 | São realizadas simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem). |
| qt_24 | A empresa possui software específico para fazer simulação de resultados. |
| qt_25 | Para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio por Absorção . |
| qt_26 | Para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio Variável . |
| qt_27 | A empresa calcula rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região, entre outros. |
| qt_28 | A empresa utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos custos e despesas variáveis dos produtos). |
| qt_29 | A empresa avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção. |
| qt_30 | A empresa utiliza o Custeio Padrão como instrumento de controle de custos. |
| qt_31 | Os gestores são cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e o custo real obtido. |
| qt_32 | A empresa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC). |
| qt_33 | A empresa gera relatórios através de ferramentas de BI (<i>Business Intelligence</i>). |
| qt_34 | A empresa acompanha a evolução dos indicadores NÃO financeiros da mesma. |
| qt_35 | A empresa compara alguns de seus indicadores com os de outras empresas do mesmo setor (Benchmarking). |
| qt_36 | A empresa utiliza o Balanced Scorecard . |
| qt_37 | A empresa utiliza o EVA para avaliar seu desempenho econômico. |
| qt_38 | Índices econômico-financeiros tais como ROI , Retorno sobre PL, índices de liquidez entre outros, são constantemente utilizados pela empresa. |
| qt_39 | A empresa trabalha com conceito de valor presente para custos e despesas. |
| qt_40 | São elaborados e analisados relatórios gerenciais em moeda constante. |
| qt_41 | Para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em custos. |
| qt_42 | Para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em preços de mercado. |
| qt_43 | A empresa calcula o custo financeiro dos estoques. |
| qt_44 | A empresa adota o conceito de Just-in-time . |
| qt_45 | A empresa utiliza a filosofia Kaizen . |
| qt_46 | Os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto. |
| qt_47 | A empresa utiliza o conceito de custeio-meta . |
| qt_48 | A empresa calcula custos logísticos. |

Apêndice 3 - Distribuição das respostas por controle acionário

| | Concordo totalmente | Discordo totalmente |
|-------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| | qt_22 | | qt_23 | | qt_24 | | qt_25 | | qt_26 | | qt_27 | | qt_28 | | qt_29 | | qt_30 | |
| Alemão | 2 | | 2 | | 1 | | 2 | | | 1 | 1 | | 1 | | 1 | | | |
| Amer./Brasileiro | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | | | |
| Americano | 4 | | 5 | | 2 | 1 | | 3 | 2 | 1 | 3 | 1 | 4 | | 1 | 2 | 5 | |
| Belga | | | 2 | | | 2 | | 2 | 2 | | | | 2 | | | | | |
| Bermudense | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Brasileiro | 30 | | 38 | 1 | 22 | 6 | 26 | 10 | 11 | 18 | 20 | 9 | 36 | 2 | 12 | 8 | 12 | 25 |
| Espanhol | 1 | | 1 | | | 1 | 1 | | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 |
| Estatual | 4 | | 3 | | 4 | 1 | 3 | 5 | 1 | 5 | 2 | 3 | 3 | | 3 | | | 4 |
| Francês | | | | | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | | 2 | | 1 | | | 1 | | 1 |
| Franco-brasileiro | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Holandês | | | | | | | 2 | | | | | | 2 | | | | | 2 |
| Inglês | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Italiano | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | | | | 1 | | 1 | | | | | |
| Japonês | 1 | | 1 | | | | 1 | | | | 1 | | 1 | | | 1 | | |
| Luso-espanhol | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Luxemburguês | 1 | | | | | | | | | | | | 1 | | | | | |
| Mexicano | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Nipo-brasileiro | | | 1 | | | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | |
| Sueco | 2 | | 2 | | | | 2 | | | 2 | 2 | | | | | 2 | 2 | |
| Suíço | 1 | | 2 | | 2 | 1 | 2 | | | 1 | 3 | | 2 | | | 1 | 1 | 1 |
| NI | | 1 | 1 | | | 1 | 2 | | | 2 | 1 | | | 1 | | 1 | 1 | |
| Total | 48 | 1 | 60 | 1 | 34 | 14 | 45 | 21 | 20 | 31 | 38 | 14 | 56 | 4 | 16 | 20 | 22 | 34 |

Continuação Apêndice 3 - Distribuição das respostas por controle acionário

| | Concordo totalmente | Discordo totalmente |
|-------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| | qt_31 | | qt_32 | | qt_33 | | qt_34 | | qt_35 | | qt_36 | | qt_37 | | qt_38 | | qt_39 | |
| Alemão | | | | | 1 | | 1 | | 1 | | | 1 | 1 | 2 | | | | |
| Amer./Brasileiro | 1 | | | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | |
| Americano | 5 | | 1 | 4 | 3 | 2 | 3 | 1 | 4 | 1 | 3 | 1 | 2 | 3 | 1 | 2 | 2 | 2 |
| Belga | 2 | | | 2 | | | 2 | | 2 | | | 2 | 2 | | | | | |
| Bermudense | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Brasileiro | 11 | 19 | 5 | 22 | 15 | 11 | 24 | 4 | 27 | 1 | 9 | 23 | 18 | 17 | 36 | 1 | 14 | 12 |
| Espanhol | 1 | | | 1 | | 1 | 1 | | 1 | | 1 | | | 1 | | | 1 | |
| Estatal | | 8 | 1 | 5 | 2 | 4 | 5 | | 6 | | 6 | 1 | 4 | 1 | 6 | | 2 | 1 |
| Francês | | 1 | | | | 1 | 1 | | 1 | | | 2 | | 2 | 1 | 1 | | |
| Franco-brasileiro | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Holandês | | | | | 2 | | | | | | | | | 2 | 2 | | | 2 |
| Inglês | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Italiano | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Japonês | | | | | | 1 | | | 1 | | | 1 | | 1 | 1 | | | 1 |
| Luso-espanhol | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Luxemburguês | | | | 1 | | 1 | | | | | | 1 | | | 1 | | | |
| Mexicano | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Nipo-brasileiro | 1 | | | | | | 1 | | 1 | | | | 1 | | 1 | | | |
| Sueco | 2 | | | 2 | | 2 | | | 2 | | 2 | | | | | | | |
| Suíço | 1 | 1 | | 2 | 1 | 1 | 2 | | 3 | | 1 | 1 | 2 | | | 1 | | |
| NI | 1 | 1 | | 2 | 2 | | 1 | | 1 | | 1 | 1 | 2 | | 1 | | | 2 |
| Total | 25 | 30 | 7 | 41 | 27 | 24 | 42 | 5 | 51 | 2 | 24 | 34 | 33 | 28 | 53 | 5 | 20 | 20 |

Continuação Apêndice 3 - Distribuição das respostas por controle acionário

| | Concordo totalmente | Discordo totalmente |
|-------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| | qt_40 | | qt_41 | | qt_42 | | qt_43 | | qt_44 | | qt_45 | | qt_46 | | qt_47 | | qt_48 | |
| Alemão | 1 | | 1 | | 1 | | 2 | | | | | | | | | | 1 | |
| Amer./Brasileiro | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | | | | | | | | | | 1 | |
| Americano | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 3 | 3 | | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | | | 2 | 4 | |
| Belga | 2 | | | | | | 2 | | | 2 | | | | 2 | | | 2 | |
| Bermudense | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Brasileiro | 10 | 21 | 12 | 22 | 10 | 22 | 13 | 16 | 5 | 20 | 9 | 20 | 11 | 7 | 3 | 17 | 31 | 5 |
| Espanhol | | 1 | | 1 | | 1 | 1 | | | 1 | | 1 | | | 1 | | 1 | |
| Estatal | 3 | 8 | 2 | 7 | 2 | 4 | | 7 | | 7 | 1 | 4 | 1 | 2 | | 4 | 4 | 4 |
| Francês | | 2 | | 1 | | 1 | | 2 | | 2 | | 1 | | 2 | | 2 | 1 | |
| Franco-brasileiro | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Holandês | | 2 | | 2 | | 2 | | | | | | 2 | | | | | 2 | |
| Inglês | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Italiano | 1 | | 1 | | | | | | | | | | | | | | | |
| Japonês | 1 | | | 1 | | 1 | | 1 | | | | | | | | | 1 | |
| Luso-espanhol | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Luxemburguês | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Mexicano | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Nipo-brasileiro | | 1 | | | | | | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | |
| Sueco | | 2 | 2 | | | 2 | 2 | | 2 | | | 2 | | | | | | |
| Suíço | 2 | 1 | 2 | | | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | | | | 2 | |
| NI | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | | | 2 | | 1 | | 1 | | 2 | 1 | |
| Total | 25 | 40 | 24 | 36 | 16 | 38 | 27 | 27 | 12 | 37 | 14 | 35 | 19 | 13 | 4 | 28 | 52 | 9 |

Apêndice 4 - Distribuição das respostas por setor econômico

| | Concordo totalmente | Discordo totalmente |
|---------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| | qt_22 | | qt_23 | | qt_24 | | qt_25 | | qt_26 | | qt_27 | | qt_28 | | qt_29 | | qt_30 | |
| Alimentos, Bebidas e Fumo | 5 | | 9 | | 5 | 3 | 4 | 5 | 7 | 2 | 4 | 2 | 9 | | 3 | 1 | 5 | 1 |
| Automotivo e peças | 3 | | 4 | | 2 | | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | | | 1 | 2 | 1 |
| Atacado e Comércio Exterior | 6 | | 6 | | 3 | 1 | 3 | 2 | 2 | 4 | 3 | 2 | 7 | 1 | 3 | 3 | 1 | 5 |
| Comércio Varejista | 1 | | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | | 2 | 1 | | 2 | | | 2 | | 2 |
| Confecções e têxteis | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Construção | | | 2 | | 2 | | 1 | | | | 3 | | 1 | | | | 1 | |
| Eletroeletrônico | 2 | | 2 | | | | 2 | | | 1 | 1 | | | | | 1 | 1 | |
| Farmacêut., Higiene e Cosmético | 1 | | 3 | | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 2 | 3 | | 3 | | | 1 | 3 | |
| Limpeza | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | | | | 1 | | 1 | | | | | |
| Material de Construção | 2 | | 3 | | 4 | | 3 | 1 | 2 | | 4 | | 4 | | 1 | | 2 | 1 |
| Mecânica | 1 | | | | | | | | | | | | 1 | | | | | 1 |
| Mineração | 3 | | 2 | | 2 | | 3 | | | | 1 | | 1 | | | 1 | | 2 |
| Papel e Celulose | 2 | | 3 | | 1 | | 2 | | | 1 | 2 | | 3 | | 2 | 1 | 1 | 1 |
| Plástico e borracha | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Química e Petroquímica | 7 | | 7 | | 5 | 1 | 7 | 1 | 3 | 3 | 2 | 1 | 6 | 1 | 4 | 1 | 1 | 4 |
| Serviços de Transporte | 2 | | 3 | | 1 | 2 | 2 | | | 2 | | 1 | 2 | | 1 | | | 3 |
| Serviços Diversos | 3 | | 4 | | 1 | | 3 | 1 | 1 | 2 | 4 | | 3 | | 1 | 1 | 2 | 1 |
| Serviços Públicos | 4 | | 3 | | 2 | 3 | 4 | 6 | 1 | 6 | 2 | 5 | 4 | 1 | | 4 | | 7 |
| Siderurgia e Metalurgia | 4 | | 5 | | 1 | | 4 | 1 | 2 | 1 | 3 | 1 | 6 | | 1 | 1 | 1 | 4 |
| Tecnologia e computação | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Telecomunicações | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Comunicações | 1 | | 1 | | 1 | | | | | 1 | 1 | 1 | 1 | | | 1 | 1 | 1 |
| Diversos | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Total | 48 | | 59 | 1 | 34 | 13 | 43 | 21 | 20 | 29 | 37 | 14 | 56 | 3 | 16 | 19 | 21 | 34 |

Continuação Apêndice 4 - Distribuição das respostas por setor econômico

| | Concordo totalmente | Discordo totalmente |
|---------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| | qt_31 | | qt_32 | | qt_33 | | qt_34 | | qt_35 | | qt_36 | | qt_37 | | qt_38 | | qt_39 | |
| Alimentos, Bebidas e Fumo | 6 | 1 | 1 | 8 | 6 | 1 | 8 | 1 | 7 | 1 | 1 | 7 | 4 | 6 | 4 | 1 | 1 | 6 |
| Automotivo e peças | 2 | 1 | | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 3 | | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | |
| Atacado e Comércio Exterior | 2 | 4 | 4 | 3 | 5 | 1 | 3 | 1 | 5 | 1 | 2 | 4 | 4 | 1 | 7 | | 3 | 3 |
| Comércio Varejista | | 2 | | 2 | | 1 | 1 | | 1 | | | 2 | | 2 | 1 | | 1 | 1 |
| Confeções e têxteis | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Construção | | | | 1 | 1 | | 2 | | 2 | | 3 | | 2 | | 4 | | 3 | |
| Eletroeletrônico | 1 | | | 1 | | 1 | | | 1 | | 1 | | 1 | | 1 | | | |
| Farmacêut., Higiene e Cosmético | 3 | | | 2 | 2 | 1 | 2 | | 3 | | 2 | | 2 | 1 | 1 | 1 | | |
| Limpeza | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Material de Construção | 1 | 1 | | 1 | 2 | | 3 | | 3 | | 1 | 2 | 2 | 1 | 3 | | 2 | |
| Mecânica | | | | 1 | | 1 | 1 | | | | | | | | 1 | | 1 | |
| Mineração | 1 | 1 | 1 | | 1 | | 2 | | 3 | | | 1 | 2 | | 3 | | | |
| Papel e Celulose | 1 | 1 | | 1 | | 2 | | 1 | 3 | | 2 | 1 | | 2 | 3 | | 1 | 1 |
| Plástico e borracha | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Química e Petroquímica | 1 | 5 | | 5 | 3 | 2 | 7 | | 5 | | 4 | 3 | 5 | 1 | 7 | | 2 | 1 |
| Serviços de Transporte | 1 | 2 | | 2 | | 2 | 2 | | 1 | | | 4 | 1 | 3 | 3 | 1 | | 2 |
| Serviços Diversos | 2 | | | 2 | 1 | 1 | 1 | | 3 | | 1 | | 2 | | 3 | | 2 | |
| Serviços Públicos | 1 | 8 | 1 | 5 | 3 | 6 | 5 | 1 | 7 | | 4 | 2 | 2 | 6 | 6 | 1 | 3 | 2 |
| Siderurgia e Metalurgia | 1 | 2 | | 2 | | 2 | 3 | | 3 | | | 4 | 2 | 3 | 3 | | | 2 |
| Tecnologia e computação | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Telecomunicações | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Comunicações | 1 | 1 | | | | 1 | | | | | | 2 | | 1 | | | | |
| Diversos | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Total | 24 | 29 | 7 | 39 | 25 | 24 | 41 | 5 | 50 | 2 | 23 | 33 | 31 | 28 | 52 | 5 | 20 | 18 |

Continuação Apêndice 4 - Distribuição das respostas por setor econômico

| | Concordo totalmente | Discordo totalmente |
|---------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| | qt_40 | | qt_41 | | qt_42 | | qt_43 | | qt_44 | | qt_45 | | qt_46 | | qt_47 | | qt_48 | |
| Alimentos, Bebidas e Fumo | 3 | 6 | 3 | 5 | | 7 | 4 | 4 | 1 | 8 | 1 | 6 | 4 | 3 | 1 | 3 | 10 | |
| Automotivo e peças | 1 | | 2 | | | 1 | 3 | | 3 | 1 | 3 | 1 | 2 | | | 2 | 3 | |
| Atacado e Comércio Exterior | 1 | 6 | 1 | 4 | 2 | 3 | 3 | 1 | 1 | 4 | 2 | 3 | 3 | 1 | 1 | 2 | 5 | |
| Comércio Varejista | | 2 | 1 | 1 | | 2 | 1 | 1 | | 2 | | 2 | 1 | 1 | | 2 | 2 | |
| Confecções e têxteis | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Construção | 3 | | 1 | | | 1 | 1 | | 1 | | | | | | | | 3 | |
| Eletroeletrônico | | 1 | 1 | | | 1 | 2 | | 1 | | | 1 | | | | | | |
| Farmacêut., Higiene e Cosmético | 2 | | 2 | | | | 2 | | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | | | | 3 | |
| Limpeza | 1 | | 1 | | | | | | | | | | | | | | | |
| Material de Construção | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | | 1 | 3 | |
| Mecânica | | | | 1 | | 1 | | | | | | | | | | | 1 | |
| Mineração | 1 | 1 | | 1 | 1 | 1 | 1 | | | | 1 | | | | | 1 | 1 | 1 |
| Papel e Celulose | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | | 1 | | | | 1 | 1 | | | 1 | 3 | |
| Plástico e borracha | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Química e Petroquímica | 5 | 3 | 5 | 3 | 7 | 1 | 4 | 2 | | 4 | | 5 | 2 | 1 | | 3 | 7 | 1 |
| Serviços de Transporte | 1 | 1 | | 3 | | 3 | | 3 | | 2 | | 2 | | 1 | | 2 | 1 | 2 |
| Serviços Diversos | | 2 | 1 | 1 | | 2 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | | 1 |
| Serviços Públicos | 3 | 10 | 1 | 10 | 1 | 7 | 1 | 8 | | 8 | | 8 | 1 | 3 | | 7 | 6 | 4 |
| Siderurgia e Metalurgia | 1 | 3 | | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | | 3 | | 2 | | 1 | 1 | 3 | |
| Tecnologia e computação | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Telecomunicações | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Comunicações | | 1 | 1 | 1 | | 2 | | 1 | | 2 | | 1 | | | | | | |
| Diversos | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Total | 24 | 39 | 23 | 35 | 15 | 37 | 26 | 27 | 12 | 35 | 14 | 34 | 19 | 12 | 4 | 26 | 51 | 9 |

Apêndice 5 - Relação das empresas indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA entre os anos de 1996 e 2004

| Empresa | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
|---------------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Albras | | | | | | | | | x |
| Alunorte | | | | | | | | | x |
| Antarctica do Sudeste | x | x | | | | | | | |
| Aracruz Celulose | | | | | x | | | | |
| Bombril | x | | | | | | | | |
| Brahma | | x | | | | | | | |
| Brasil Telecom | | | | | | x | x | x | x |
| Bunge | | | | | | | | x | |
| CEB | | | | | x | | | | |
| CEEE | | | | | x | | | | |
| Cemig | | | | | | | | x | x |
| CESP | x | | | x | x | x | x | | |
| Comgás | x | | | | | | | | |
| Cooperativa Batavo | | | | | | | | | x |
| Copel Distribuição | | v | v | x | x | x | x | x | |
| Copene | | | | x | | | | | |
| Copesul | | | x | x | x | | | | x |
| Cosipa | x | | | | | | | | |
| CPFL - Paulista | x | | | | | | | | |
| CST | | | | | | | | | x |
| Distribuidora Petróleo Ipiranga | | | | | x | | | | |
| Editora Abril | | x | | | | | | | |
| Eletropaulo Metropolitana | | | x | | | | | | |
| Embraer | | | x | x | v | x | x | x | x |
| Embratel | | | | | | | | x | |
| Fertibrás | x | | | | | | | | |
| Gerdau Açominas | | | | x | x | x | x | x | x |
| Gol Linhas Aéreas Inteligentes | | | | | | | | x | |
| Grupo Pão de Açúcar | x | | | | | | | x | |
| Ipiranga | | | | | x | | | | |
| Klabin | v | x | x | | | | | | |
| Light - SE SA | | | x | | | | | | |
| Localiza | | | | | | | | | x |
| Natura | | | | | | | | x | |
| OPP Petroquímica | | x | | | | | | | |
| Paranapanema | | x | | | | | | | |
| Petrobras | | x | | | | x | x | v | v |
| Petrobras Distribuidora | | | | | x | | | | |
| Sabesp | x | x | x | v | x | x | x | x | x |
| Sanepar | | | | | | x | x | x | |
| Suzano Papel e Celulose | | | | x | | | | | |
| TBG | | | | | | | | | x |
| Telepar | | | x | | | | | | |
| Telesp Celular S/A | | | x | x | | | | x | |
| Usiminas | | x | | | | | x | | x |
| Vale do Rio Doce | | | x | x | x | v | v | x | x |
| Votorantin Celulose e Papel | | | | | | x | x | | |
| Total | 10 | 10 | 10 | 10 | 13 | 10 | 11 | 15 | 15 |

**Apêndice 6 - Classificação dos setores econômicos e contexto operacional
da Melhores e Maiores FIPECAFI**

| Setor | Contexto operacional |
|------------------------------------|--|
| Alimentos, bebidas e fumo | Fabricante de produtos alimentícios, frigoríficos, laticínios, fabricantes de doces e chocolates, cervejarias, fabricantes de refrigerantes, fumo e produtos de fumo. |
| Automotivo e peças | Montadoras de automóveis e caminhões, fabricantes de tratores e máquinas agrícolas, fabricantes de carrocerias, fornecedores de autopeças e componentes, etc. |
| Atacado e comércio exterior | Trading companies, atacadistas, distribuidoras de combustíveis, cooperativas de produtores. |
| Comércio varejista | Supermercados, redes de lojas de eletrodomésticos, vestuário e calçados, revendedores de veículos. |
| Confeções e têxteis | Fabricantes de tecidos, de peças de vestuário, de calçados, de lingerie, de fios têxteis, malharias. |
| Construção | Empreiteiras de construção pesada, construção civil, empresas de montagem industrial, de projetos de engenharia. |
| Eletrônicos | Fabricantes de aparelhos eletroeletrônicos (televisores, videocassetes, rádios, etc), fabricantes de linha branca (geladeiras, máquinas de lavar, etc), fabricantes de equipamentos de telefonia, fabricantes de cabos. |
| Farmacêutico, higiene e cosméticos | Laboratórios farmacêuticos, fabricantes de produtos de higiene pessoal (sabonetes, dentífricos, etc), de perfumes e produtos de beleza. |
| Limpeza | Material de limpeza. |
| Material de construção | Fabricantes de cimento, de vidro, de tubos e conexões, cerâmicas, revestimentos e forros. |
| Mecânica | Fabricante de bens de capital seriado e não seriado (motores, turbinas, tubos, máquinas operatrizes, elevadores, pontes rolantes). |
| Mineração | Empresas mineradoras |
| Papel e celulose | Fabricantes de papel e celulose |
| Plástico e borracha | Fabricantes de pneus e artefatos de borrachas, embalagens e utensílios de plástico. |
| Química e petroquímica | Companhias petrolíferas, refinarias, centrais de matérias primas petroquímicas, fabricantes de fertilizantes. |
| Serviços de transporte | Companhias de transporte aéreo, empresas de transporte rodoviário de passageiros e de carga, companhias de cabotagem e navegação marítima, courier, transporte de valores, transporte ferroviário de passageiros e carga, de logística, locadores de veículos. |
| Serviços diversos | Hospitais, empresas de assistência médica, administradoras de cartões de crédito, hotéis, administradoras de vale-refeição, empresas de refeições industriais. |
| Serviços públicos | Correios, concessionárias de energia elétrica, de abastecimento de água e gás, de administração portuária, de rodovias e pontes, de serviços de tráfego aéreo, distribuidoras de GLP. |
| Siderurgia e metalurgia | Siderúrgicas, metalúrgicas, fabricantes de tubos e dutos, produtoras de alumínio. |
| Tecnologia e computação | Fabricantes de computadores e periféricos, de sistemas de automação bancária, produtores de software. |
| Telecomunicações | Operadoras de telefonia fixa e móvel |
| Comunicações | Veículo de comunicação (televisão, revista, etc). |
| Diversos | Empresas que atuam em diversos segmentos. |

Apêndice 7 - Distribuição dos artefatos por decil de lucratividade, rentabilidade do ativo e rentabilidade do patrimônio líquido

| Decil | Lucratividade | | | Lucratividade | | |
|--------------|---------------|--------------|------------|---------------|--------------|-------------|
| | Modernos | Tradicionais | Total | Modernos | Tradicionais | Total |
| NI | 5 | 1 | 6 | 10% | 3% | 6% |
| 1 | 2 | | 2 | 4% | 0% | 2% |
| 2 | 1 | 6 | 7 | 2% | 15% | 7% |
| 3 | 1 | 7 | 8 | 2% | 18% | 7% |
| 4 | 2 | 5 | 7 | 4% | 13% | 7% |
| 5 | 6 | 10 | 16 | 12% | 26% | 15% |
| 6 | 7 | 5 | 12 | 14% | 13% | 11% |
| 7 | 6 | 8 | 14 | 12% | 21% | 13% |
| 8 | 7 | 5 | 12 | 14% | 13% | 11% |
| 9 | 6 | 2 | 8 | 12% | 5% | 7% |
| 10 | 8 | 7 | 15 | 16% | 18% | 14% |
| Total | 51 | 56 | 107 | 48% | 52% | 100% |

| Decil | Rentabilidade do Ativo | | | Rentabilidade do Ativo | | |
|--------------|------------------------|--------------|------------|------------------------|--------------|-------------|
| | Modernos | Tradicionais | Total | Modernos | Tradicionais | Total |
| NI | 5 | 1 | 6 | 10% | 3% | 6% |
| 1 | 3 | 2 | 5 | 6% | 5% | 5% |
| 2 | | 3 | 3 | 0% | 8% | 3% |
| 3 | 1 | 8 | 9 | 2% | 21% | 8% |
| 4 | 2 | 7 | 9 | 4% | 18% | 8% |
| 5 | 3 | 5 | 8 | 6% | 13% | 7% |
| 6 | 5 | 7 | 12 | 10% | 18% | 11% |
| 7 | 7 | 5 | 12 | 14% | 13% | 11% |
| 8 | 4 | 5 | 9 | 8% | 13% | 8% |
| 9 | 8 | 6 | 14 | 16% | 15% | 13% |
| 10 | 13 | 7 | 20 | 25% | 18% | 19% |
| Total | 51 | 56 | 107 | 48% | 52% | 100% |

| Decil | Rentabilidade do Patrimônio Líquido | | | Rentabilidade do Patrimônio Líquido | | |
|--------------|-------------------------------------|--------------|------------|-------------------------------------|--------------|-------------|
| | Modernos | Tradicionais | Total | Modernos | Tradicionais | Total |
| NI | 5 | 1 | 6 | 10% | 3% | 6% |
| 1 | 1 | 2 | 3 | 2% | 5% | 3% |
| 2 | 2 | 4 | 6 | 4% | 10% | 6% |
| 3 | | 9 | 9 | 0% | 23% | 8% |
| 4 | 3 | 5 | 8 | 6% | 13% | 7% |
| 5 | 2 | 6 | 8 | 4% | 15% | 7% |
| 6 | 5 | 5 | 10 | 10% | 13% | 9% |
| 7 | 8 | 5 | 13 | 16% | 13% | 12% |
| 8 | 8 | 10 | 18 | 16% | 26% | 17% |
| 9 | 6 | 4 | 10 | 12% | 10% | 9% |
| 10 | 11 | 5 | 16 | 22% | 13% | 15% |
| Total | 51 | 56 | 107 | 48% | 52% | 100% |

Apêndice 8 - Distribuição dos artefatos por decil de faturamento e valor dos ativos

| Decil | Faturamento | | | Faturamento | | |
|--------------|-------------|--------------|------------|-------------|--------------|-------------|
| | Modernos | Tradicionais | Total | Modernos | Tradicionais | Total |
| NI | 5 | 1 | 6 | 10% | 3% | 6% |
| 1 | 1 | 2 | 3 | 2% | 5% | 3% |
| 2 | 6 | 5 | 11 | 12% | 13% | 10% |
| 3 | 3 | 5 | 8 | 6% | 13% | 7% |
| 4 | 4 | 4 | 8 | 8% | 10% | 7% |
| 5 | 4 | 6 | 10 | 8% | 15% | 9% |
| 6 | 6 | 5 | 11 | 12% | 13% | 10% |
| 7 | 7 | 6 | 13 | 14% | 15% | 12% |
| 8 | 6 | 6 | 12 | 12% | 15% | 11% |
| 9 | 1 | 9 | 10 | 2% | 23% | 9% |
| 10 | 8 | 7 | 15 | 16% | 18% | 14% |
| Total | 51 | 56 | 107 | 48% | 52% | 100% |

| Decil | Valor dos Ativos | | | Valor dos Ativos | | |
|--------------|------------------|--------------|------------|------------------|--------------|-------------|
| | Modernos | Tradicionais | Total | Modernos | Tradicionais | Total |
| NI | 5 | 1 | 6 | 10% | 3% | 6% |
| 1 | 1 | 5 | 6 | 2% | 13% | 6% |
| 2 | 6 | 5 | 11 | 12% | 13% | 10% |
| 3 | 3 | 4 | 7 | 6% | 10% | 7% |
| 4 | 8 | 6 | 14 | 16% | 15% | 13% |
| 5 | 6 | 5 | 11 | 12% | 13% | 10% |
| 6 | 5 | 4 | 9 | 10% | 10% | 8% |
| 7 | 7 | 5 | 12 | 14% | 13% | 11% |
| 8 | | 8 | 8 | 0% | 21% | 7% |
| 9 | 3 | 9 | 12 | 6% | 23% | 11% |
| 10 | 7 | 4 | 11 | 14% | 10% | 10% |
| Total | 51 | 56 | 107 | 48% | 52% | 100% |