DOI: http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v15n45p9-22

ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL QUE PREPONDERAM EM UM POLO INDUSTRIAL MOVELEIRO

EVOLUTIONARY STAGES OF IFAC MANAGERIAL ACCOUNTING THAT PREVAIL IN A FURNITURE INDUSTRIAL POLE

EDSON ROBERTO MACOHON
Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau (FURB). Professor da Universidade Estadual do Centro-Oeste (UNICENTRO). ***Endereço:*** *BR 153 Km 07 | Bairro Riozinho | Caixa Postal 21 | 84500-000 | Irati/PR | Brasil.*
E-mail: *emacohon@yahoo.com*

ILSE MARIA BEUREN
Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Professora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). ***Endereço:*** *Universidade Federal de Santa Catarina, Campus Reitor João David Ferreira Lima, s/n | Bairro Trindade | 88040-970 | Florianópolis/SC | Brasil.*
E-mail: *ilse.beuren@gmail.com*

RESUMO

O *International Federations of Accountants* (IFAC) identificou quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Este estudo objetiva investigar os estágios evolutivos da contabilidade gerencial que preponderam em um polo industrial moveleiro. Para tal realizou-se pesquisa descritiva a partir de uma *survey*, tendo como população as 73 indústrias associadas ao Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul, SC, Brasil, e uma amostra não-probabilística de 15 indústrias. Os resultados da pesquisa mostram que os artefatos da contabilidade gerencial com mais de 60% de indicações como projeto implantado são: simulações de rentabilidade dos produtos; custo dos produtos pelo custeio por absorção; acompanhamento da evolução dos indicadores não financeiros; índices econômico-financeiros como *Return of Investment* (ROI); Retorno sobre o Patrimônio Líquido (RSPL) e índices de liquidez; redução do custo na fase de projeto de novo produto; planilhas de custos logísticos. Os artefatos que tiveram percentuais acima de 60% de indicações como projetos não implantados são: Custeio Baseado em Atividades (ABC); geração de relatórios por *Business Inteligence* (BI); *Balanced Scorecard* (BSC); *Economic Value Added* (EVA); preço de transferência e *Just-in-time* (JIT).

Palavras-chave: Estágios evolutivos. Contabilidade gerencial. IFAC. Polo moveleiro.

Submissão em 03/04/2016. **Revisão em** 17/04/2016. **Aceito em** 11/05/2016.

(cc) BY-NC

ABSTRACT

The International Federations of Accountants (IFAC) has identified four stages of progressive managerial accounting. This study aims at investigating the evolutionary stages of managerial accounting that prevail in a furniture industrial pole. For this, a descriptive research was carried out from a survey, having as population 73 industries associated with the Union of Industries and Construction of Furniture of São Bento do Sul, SC, Brazil, and a non-probability sample of 15 industries. The survey results have shown that the artifacts of managerial accounting that got more than 60% of indications, such as project implemented are: simulations of profitability of products; cost of products by cost absorption; monitoring the evolution of non-financial indicators; economic-financial index, such as Return of Investment (ROI), Return on Equity (ROE) and index of liquidity; cost reduction during the design phase of new product; spreadsheets of logistic costs. The artifacts that had a percentage above 60% of indications such as a non-implemented project are: Activity Based Costing (ABC); reports generation by Business Intelligence (BI); Balanced Scorecard (BSC); Economic Value Added (EVA); transfer pricing; and Just-in-time (JIT).

Keywords: *Evolutionary stages. Managerial accounting. IFAC. Furniture industry.*

1 INTRODUÇÃO

Desde os primórdios do século XX, a tecnologia para o registro, armazenagem, processamento e distribuição das informações gerenciais mudou radicalmente (JOHNSON; KAPLAN, 1987). Para os autores, operações manuais tornaram-se obsoletas e quase inexistentes. A tecnologia digital tornou possível o registro contínuo das operações reais. Computadores baratos e *softwares* poderosos tornaram mais fácil elaborar planilhas, gráficos e relatórios. O desafio para o ambiente competitivo, nos dias de hoje, consiste em desenvolver abordagens novas e mais flexíveis para o projeto de sistemas de contabilidade gerencial (JOHNSON; KAPLAN, 1987).

A partir dos anos 80 ocorreram mudanças significativas no ambiente externo das empresas em todos os setores da economia. Isso inclui concorrentes mais competitivos, clientes mais exigentes e aumento da disponibilidade de tecnologias de processamento de informação (BAINES; LANGFIELD, 2003). Tais mudanças ocorreram basicamente em consequência das companhias competirem em um único mercado global. A globalização crescente resultou na competição internacional intensa e agressiva, em demandas crescentes de clientes e ciclos de vida mais curtos dos produtos (BAINES; LANGFIELD, 2003).

O ambiente mais competitivo, a partir dos anos 80, tem profundas implicações sobre os sistemas de contabilidade gerencial. O conhecimento mais acurado dos custos dos produtos, o maior controle dos custos e a coerente medição do desempenho tornaram-se mais importantes do que no passado (JOHNSON; KAPLAN, 1987). Surgiu, por conseguinte, um significativo número de sistemas, que propõem soluções aos problemas gerenciais das empresas. Exemplo disso são: o *Activity Based Costing (ABC)*, o *Activity Based Management (ABM)* e o *Balanced Scorecard (BSC)*.

Para competir nesses mercados altamente competitivos, várias organizações realizaram investimentos consideráveis em tecnologia avançada de produção, tal como projetos de computação integrada na produção e em sistemas *just-in-time* (BAINES; LANGFIELD, 2003). O uso dessas tecnologias resultou não somente na melhoria da qualidade, mas também na habilidade de fornecer bens ou serviços para satisfazer segmentos de mercado específicos ou mesmo a clientes individuais (BAINES; LANGFIELD, 2003).

Em decorrência das transformações que impulsionaram as empresas em direção à implementação de processos de melhoria contínua, surgiram fatores impulsionadores do processo de mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial. Guerreiro, Pereira e Lopes (2004) citam os seguintes fatores: a) maior volume de informações disponíveis; b) maior facilidade de acesso às informações; c) melhor formação acadêmica dos executivos da área contábil; d) emprego de novas tecnologias de informação no ambiente empresarial.

Essas transformações organizacionais podem ser relacionadas aos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo *International Federations of Accountants* (IFAC), os quais foram publicados no documento denominado *International Management Accounting Practice* (IMAP). Contudo, mesmo com a existência de fatores indutores e facilitadores da modernização da contabilidade gerencial, ela pouco tem se modificado. Diversos autores e pesquisadores têm alertado para o problema do que se pode denominar da estabilidade contabilidade gerencial (GUERREIRO; PEREIRA; LOPES, 2004).

Guerreiro, Pereira e Lopes (2004) citam diversos trabalhos que têm alertado para o que se

denomina estabilidade da contabilidade gerencial: Otley (1985), Choudhury (1986), Johnson e Kaplan (1987), Edwards e Emmanuel (1990), Cohen e Paquette (1991), Brigth et al. (1992), Emore e Ness (1991), Green e Amenkhienan (1992), Ask e Ax (1992), Drury et al. (1993), Scapens e Roberts (1993), Scapens (1994), Covaleski et al. (1996), Evans e Ashworth (1996), Libby e Waterhouse (1996), Granlund e Lukka (1998), Burns (2000), Burns e Sca

Guerreiro, Frezatti e Casado (2004). Ressaltam que são várias as justificativas para que os sistemas gerenciais não sejam utilizados em grande parte das organizações. Dentre elas, uma das mais apontadas é que as ferramentas propostas não resolvem eficazmente diversos problemas gerencias, tais como avaliação de desempenho, compensação de gestores e alocação de custos.

As proposições do presente trabalho se limitam à evolução da contabilidade gerencial no ambiente de um polo industrial moveleiro. Denk (2007) ressalta que a indústria moveleira no Brasil está num movimento de altas e baixas nos últimos anos, com muitas oportunidades e algumas ameaças que podem dificultar a continuidade com rentabilidade. As exportações estão crescendo desde o início da década de 90, mas sempre se deparando com o desafio de superar adversidades geradas pela política cambial e de juros.

No entanto, essas empresas industriais enfrentam ameaças externas, especialmente em decorrência do forte crescimento da China. No mercado interno, a indústria está se consolidando com importantes inovações, com foco na capacidade produtiva, atendendo cada vez mais às tendências regionais e nacionais de consumo. Porém, há insuficiência de políticas de crédito para financiamento da indústria e do consumidor final.

Diversas iniciativas de modernização na gestão das empresas estão sendo encaminhadas. Denk (2007) destaca que há muito trabalho na profissionalização da gestão das empresas, na maioria familiares, e investimentos para obtenção de maior produtividade e qualidade. Dessa forma, percebe-se a necessidade de estudos para fortalecer a eficiência coletiva do polo moveleiro. A essência dessas premissas é que levou às investigações que culminaram no estudo do desenvolvimento da contabilidade gerencial nessas empresas.

Nesse intuito focaliza-se um polo industrial moveleiro em específico, a partir da seguinte questão de pesquisa: Quais os estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC que preponderam no polo industrial moveleiro de São Bento do Sul, SC, Brasil? Assim, o objetivo da pesquisa é investigar os estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC que preponderam em um polo industrial moveleiro.

Denk (2007) afirma que São Bento do Sul é o primeiro polo exportador de móveis do Brasil, com US$ 166.568 mil em 2006 e o quinto exportador do Estado em 2005, com US$ 261 milhões. A relevância do estudo está diante dos problemas que se revelam no âmbito da contabilidade gerencial. A presente pesquisa justifica-se pela importância atribuída ao tema estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC.

O estudo está organizado em cinco seções, iniciando com essa introdução. Na sequência faz uma incursão teórica nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC, com destaque à evolução e mudança na contabilidade gerencial. Em seguida evidencia o método e os procedimentos metodológicos da pesquisa. Após apresenta os resultados da pesquisa, além das considerações finais ao estudo realizado.

2 ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL PROPOSTOS PELO IFAC

A pesquisa de 1998 do IFAC descreve o campo da atividade organizacional compreendida pela contabilidade gerencial como uma atividade que interage nos processos gerenciais em todas as organizações. De acordo com o estudo, a contabilidade é caracterizada como uma instituição universal, o papel dos contadores gerenciais evoluiu, as funções da tradicional contabilidade se tornaram obsoletas, a contabilidade gerencial é avaliada como uma atividade estratégica da organização.

O IFAC (1998), por meio do seu documento IMAP 1, identificou quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial ao longo dos tempos, os quais são:

Estágio 1 - antes de 1950, o foco estava na determinação do custo e no controle financeiro, com o uso de tecnologias da contabilidade para incluir no orçamento e custo;

Estágio 2 – em 1965, o foco tinha se deslocado à provisão da informação para o planejamento e o controle da gerência, com o uso de tecnologias como análise da decisão e a contabilidade de responsabilidade;

Estágio 3 - em 1985, a atenção foi focalizada na redução do desperdício dos recursos utilizados em processos do negócio, com o uso de tecnologias, o processo da gerência de análise e de custo;

Estágio 4 - em 1995, a atenção se deslocou à

geração ou criação do valor, com o uso eficaz dos recursos, das tecnologias que examinam os medidores do valor do cliente, do valor do acionista e da inovação organizacional.

O IFAC (1998) explica que quando esses quatro estágios forem reconhecidos, o processo da mudança de uma a outra foi evolucionário. Cada estágio da evolução representa a adaptação a um novo jogo de circunstâncias que enfrentam as organizações: a absorção, reforma, e pela adição ao foco e às tecnologias utilizadas previamente (IFAC, 1998). Cada estágio é uma combinação do velho e do novo, com o velho reformado ao ajuste do novo, em direção a um conjunto de novas condições no ambiente da gerência (IFAC, 1998).

A pesquisa do IFAC (1998) revela que a contabilidade gerencial passa por um processo de evolução sobre os quatro estágios. A contabilidade gerencial evoluiu no estágio 4. A pesquisa descreveu a contabilidade gerencial como tinha evoluído na união dos estágios 2 e 3, quando o foco era o planejamento e o controle gerencial.

O IFAC (1998) menciona que existe uma diferença crítica no deslocamento entre o estágio 2 e os estágios 3 e 4, que é a mudança na direção do foco de planejamento para a gerência de recursos, redução de desperdícios (estágio 3) e geração de valor (estágio 4). O foco no planejamento (o estágio 2) não foi abandonado, é percebido também nos estágios 3 e 4. Nos estágios 3 e 4, o planejamento é visto como um recurso organizacional, junto com outros recursos organizacionais. O foco agora, entretanto, está em reduzir a perda ou o desperdício de recursos (em termos financeiros e reais) e em conservar ou elevar o seu uso na geração de valor.

Para o IFAC (1998), a informação sozinha ou em combinação com outros recursos pode ter o significado estratégico atual ou pode ser uma competência do núcleo, utilizada para criar futuros cenários organizacionais. Em todo o caso, é trazida para dentro do âmbito das atividades organizacionais projetadas, a fim de controlar estrategicamente os recursos (contabilidade gerencial em seu estágio evolucionário atual).

Os estágios evolutivos preconizados pelo IFAC (1998) demonstram como as mudanças que ocorrem no ambiente de negócios estão impactando o trabalho dos contadores gerenciais. No estudo, a contabilidade gerencial é caracterizada como instrumento estratégico para a tomada de decisão das organizações. Na sequência, tem-se a evidenciação do IFAC (1998) sobre a mudança do papel da contabilidade gerencial no contexto organizacional:

Estágio 1 - viu-se a atividade técnica necessária para a perseguição de objetivos organizacionais;

Estágio 2 - detectou-se como atividade de gerência, em um papel de equipe de funcionários; para finalidades do planejamento e do controle;

Estágios 3 e 4 - vê-se como parte integral do processo de gerência, enquanto a informação em tempo real se torna disponível à gerência diretamente, e como a distinção entre a equipe de funcionários e a linha de gerência se torna desvirtuada progressivamente. A função de focalizar o uso dos recursos (incluindo informações) e criação de valor é parte integral do processo da gerência nas organizações.

A contabilidade gerencial (em seu estágio evolucionário atual) dirige-se às necessidades das organizações que operam em contextos dinâmicos e competidores. Para o IFAC (1998), nesses contextos, as organizações estão atualmente:

> a) construindo estruturas hierárquicas, com aumento de nível progressivo, contratando empregados na linha de frente, a fim aumentar sua agilidade bem como o compromisso do empregado;
>
> b) removendo a especialização funcional (com o uso de equipes multifuncionais, assim como a eliminação de especializações tradicionais), mais claramente ao foco nos processos do negócio que suportam *portfólios* estratégicos de produtos/serviços;
>
> c) removendo as divisões entre fornecedores e clientes (por exemplo, alianças ou por parcerias), a fim de encontrar mais firmemente seus processos do negócio em correntes de valor relevantes;
>
> d) empreendendo experiências ao procurar compreender suas competências e sua identidade dentro das correntes de valor relevantes, progressivamente tornando-se mais adaptável aos ciclos de vida dos produtos/serviços;
>
> e) integrando simultaneamente seus sistemas de informação e destacando a disponibilidade da informação em tempo real, localizada em pontos de necessidade;
>
> f) promovendo controles financeiros em tempo real, com indicadores não

financeiros de desempenho;
g) tratando a ambiguidade e o paradoxo como realidades para trabalhar, continuando os investimentos na informação e na racionalização e
h) objetivando a integração cultural por meio do foco das visões compreendidas e aceitas pela organização.

A natureza evolucionária da contabilidade gerencial está sendo requisitada para ajudar os seus clientes a desenvolver as competências que necessitariam para sobreviver no futuro (IFAC, 1998). Em vez de meramente elaborar os livros contábeis, os profissionais da contabilidade gerencial estão sendo incitados a combinar a introspecção com integridade, para ajudar na comunicação do retrato global da organização, com clareza e objetividade, a fim de agregar valor a seus clientes (IFAC, 1998).

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Esta pesquisa caracteriza-se como sendo descritiva, que na concepção de Oliveira (2001) é o tipo de estudo mais adequado quando o pesquisador necessita obter melhor entendimento a respeito do comportamento de vários fatores e elementos que influenciam determinada situação. Foi realizada pesquisa tipo *survey*, com abordagem quantitativa e qualitativa dos dados.

A pesquisa tipo *survey*, de acordo com Martins (1994), é utilizada com a finalidade de testar aspectos de teorias sociológicas, psicológicas ou políticas. O autor explica que, basicamente, esse tipo de delineamento pretende descrever ou explicar as características ou opiniões de uma população por meio da utilização de amostras representativas.

Com relação ao levantamento dos dados ou *survey*, Marconi e Lakatos (2003, p. 25) relacionam três procedimentos que podem ser utilizados concomitantemente: "pesquisa documental, pesquisa bibliográfica e contatos diretos". Advertem que os contatos diretos são realizados com pessoas que possivelmente têm conhecimento sobre os dados e informações úteis ao pesquisador.

Para os contatos diretos foi inicialmente delimitada a população da pesquisa, que teve como referência o banco de dados do Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul (SINDUSMOBIL) e o Relatório Econômico Anual 2006 de São Bento do Sul, elaborado pelo Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). No primeiro documento foram identificadas 73 indústrias e no segundo foi identificado o número de funcionários das indústrias associadas ao Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul (SINDUSMOBIL).

A amostra selecionada é do tipo intencional. Richardson (1999, p. 107) afirma que "a amostra tirada da população é do tipo intencional, uma vez que relaciona-se intencionalmente de acordo com certas características do plano e das perguntas de pesquisa formuladas". Para o levantamento foi selecionada uma amostra aleatória de 25 indústrias, com base no número de funcionários. A amostra compreende indústrias de porte médio do setor moveleiro, situadas no município de São Bento do Sul /SC - Brasil.

Para a coleta dos dados foram realizados contatos prévios por telefone com os contadores gerenciais ou responsáveis pelo departamento financeiro das 25 indústrias. Com base nos dados coletados por telefone foi escolhida uma amostra não-probabilística, composta das 15 indústrias que apresentaram respostas que mais correspondiam ao objetivo do estudo e permitissem maior comparabilidade. O parâmetro para definir essa amostra foi a empresa possuir departamento de contabilidade gerencial implantado ou equivalente.

Na análise dos dados utilizou-se abordagem quantitativa para as perguntas fechadas e a abordagem qualitativa para as perguntas abertas do roteiro de entrevista. A abordagem quantitativa é caracterizada por Richardson (1999, p. 116-117) "pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas" (p. 70). A abordagem qualitativa, segundo Triviños (1987), "parte da descrição que procura captar não só a aparência do fenômeno, como também sua essência, buscando as causas da sua existência, explicar sua origem, relações e mudanças".

Uma das principais limitações decorre do fato de haver a possibilidade do entrevistado no momento da entrevista não ter se lembrado de detalhes sobre ocorrências passadas, relevantes para a pesquisa, por exemplo, possíveis alterações de procedimentos na contabilidade gerencial. Outra limitação é que o entrevistado pode ter considerado em suas respostas o planejamento para mudanças e não as ocorrências de fato realizadas. Observa-se que as limitações decorrem da estratégia definida para a pesquisa. Por isso é importante alertar sobre eventuais riscos nas entrevistas.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção faz-se a descrição e análise dos resultados da pesquisa. Inicialmente, demonstra-se o uso dos artefatos da contabilidade gerencial, conforme apontado pelos respondentes. Em seguida, evidencia-se a segregação dos artefatos da contabilidade gerencial em conformidade com os quatro estágios evolutivos do IFAC. E, por último, apresenta-se o enquadramento das empresas pesquisadas nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC.

4.1 Uso dos Artefatos da Contabilidade Gerencial

O termo artefatos da contabilidade gerencial, neste estudo, 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 possam ser utilizados por profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções.

No questionário, os respondentes assinalaram a situação de cada artefato da contabilidade gerencial na empresa: projeto não implantado, não há previsão de implantação, previsão de implantação, projeto em implantação e projeto implantado. Apresenta-se na Tabela 1 o uso dos artefatos da contabilidade gerencial pelas empresas pesquisadas.

Tabela 1 – Uso dos artefatos da contabilidade gerencial

Artefatos da Contabilidade Gerencial	Projeto não implantado		Não há previsão de implantação		Previsão de implantação		Projeto em implantação		Projeto implantado	
	Indicações	%	Indicações	%	Indicações	%	Indicações	%	Indicações	%
Os gestores utilizam o orçamento como base para tomada de decisão	6	40,0	0	0,0	1	6,7	2	13,3	6	40,0
São realizadas simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem)	2	13,3	0	0,0	0	0,0	2	13,3	11	73,3
A empresa possui *software* específico para fazer simulação de resultados	5	33,3	2	13,3	0	0,0	1	6,7	7	46,7
Para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de custeio por absorção	3	20,0	1	6,7	0	0,0	1	6,7	10	66,7
Para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de custeio variável	7	46,7	0	0,0	1	6,7	2	13,3	5	33,3
A empresa calcula rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região, entre outros	4	26,7	2	13,3	1	6,7	3	20,0	5	33,3
A empresa utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos custos e despesas variáveis dos produtos)	3	20,0	1	6,7	0	0,0	3	20,0	8	53,3
A empresa avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção	5	33,3	1	6,7	1	6,7	3	20,0	5	33,3
A empresa utiliza o Custeio Padrão como instrumento de controle de custos	6	40,0	2	13,3	1	6,7	1	6,7	5	33,3
Os gestores são cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e o custo real incorrido	7	46,7	1	6,7	0	0,0	3	20,0	4	26,7
A empresa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC)	10	66,7	1	6,7	0	0,0	1	6,7	3	20,0
A empresa gera relatórios por meio de ferramentas de BI (*Business Inteligence*)	10	66,7	1	6,7	2	13,3	1	6,7	1	6,7
A empresa acompanha a evolução dos indicadores não financeiros	3	20,0	0	0,0	1	6,7	1	6,67	10	66,7
A empresa compara alguns de seus indicadores com os de outras empresas do mesmo setor (*Benchmarking*)	4	26,7	1	6,7	0	0,0	2	13,3	8	53,3
A empresa compara alguns de seus indicadores com os de outras empresas do mesmo setor (*Benchmarking*)	4	26,7	1	6,7	0	0,0	2	13,3	8	53,3
A empresa utiliza o *Balanced Scorecard* (BSC)	12	80,0	2	13,3	0	0,00	1	6,7	0	0,0
A empresa utiliza o *Economic Value Added* (EVA) para avaliar seu desempenho econômico?	12	80,0	1	6,7	0	0,00	1	6,7	1	6,7

Índices econômico-financeiros tais como *Return of Investment* (ROI), Retorno sobre o Patrimônio Líquido (RSPL), índices de liquidez, entre outros, são constantemente utilizados pela empresa	4	26,7	0	0,0	0	0,00	2	13,3	9	60,0
A empresa trabalha com conceito de valor presente para custos e despesas	5	33,3	2	13,3	0	0,0	2	13,3	6	40,0
São elaborados e analisados relatórios gerenciais em moeda constante	6	40,0	1	6,7	0	0,0	1	6,7	7	46,7
Para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em custos	10	66,7	1	6,7	0	0,0	0	0,0	4	26,7
Para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em preços de mercado	11	73,3	1	6,7	0	0,0	0	0,0	3	20,0
A empresa calcula o custo financeiro dos estoques	3	20,0	1	6,7	1	6,7	2	13,3	8	53,3
A empresa adota o conceito de *Just-in-time*	10	66,7	1	6,7	1	6,7	1	6,7	2	13,3
A empresa utiliza a filosofia *Kaizen*	8	53,3	2	13,3	1	6,7	0	0,0	4	26,7
Os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto	4	26,7	1	6,7	0	0,0	1	6,7	9	60,0
A empresa utiliza o conceito de custeio-meta	5	33,3	2	13,3	1	6,7	1	6, 7	6	40,0
A empresa elabora planilhas de custos logísticos	3	20,0	1	6,7	0	0,0	0	0,0	11	73,3
O planejamento estratégico é uma ferramenta usualmente utilizada na empresa	2	13,3	0	0,0	1	6,7	4	26,7	8	53,3

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 1 constata-se que os artefatos da contabilidade gerencial mais utilizados são: Simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem); Para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio por Absorção; A empresa acompanha a evolução dos indicadores não financeiros; Índices econômico-financeiros tais como *Return of Investment* (ROI), Retorno sobre o Patrimônio Líquido (RSPL), índices de liquidez, entre outros; Os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto; e a empresa elabora planilhas de custos logísticos. Esses artefatos tiveram percentuais acima de 60% de indicações como Projeto implantado.

Observa-se também os artefatos da contabilidade gerencial que são menos utilizados pelas empresas pesquisadas: A empresa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC); A empresa gera relatórios por meio de ferramentas de BI (*Business Inteligence*); A empresa utiliza o *Balanced Scorecard* (BSC); A empresa utiliza o *Economic Value Added* (EVA) para avaliar o desempenho econômico; Para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em custos; Para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em preços de mercado; A empresa adota o conceito de *Just-in-time*. Estes artefatos tiveram percentuais acima de 60% de indicações como Projeto não implantado.

4.2 Segregação dos Artefatos da Contabilidade Gerencial

No Quadro 1 são apresentados os artefatos considerados por esta pesquisa. Para a segregação e ordem de apresentação dos artefatos utilizou-se como referência a dissertação de mestrado de Soutes (2006).

Quadro 1 – Segregação dos artefatos da contabilidade gerencial

Foco	1º Estágio Determinação do custo e controle financeiro	2º Estágio Informação para controle e planejamento gerencial	3º Estágio Redução de perdas de recursos no processo operacional	4º Estágio Criação de valor com o 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 (*Target Costing*)			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			
Benchmarking			x	
EVA (*Economic Value Added*)				x
Filosofias e modelos de gestão				
Orçamento		x		
Simulação				x
Descentralização		x		
Kaizen			x	
Just in time (JIT)			x	
Teoria das restrições			x	
Planejamento estratégico			x	
Gestão Baseada em Atividades (ABM)			x	
GECON				x
Balanced Scorecard				x
Gestão Baseada em Valor (VBM)				x

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que no Primeiro Estágio, "Determinação do custo e controle financeiro", estão os métodos e sistemas de custeio: Custeio por absorção, Custeio Variável e Custeio Padrão. O método de mensuração e avaliação e medidas de desempenho enquadrado no Primeiro Estágio é o Retorno sobre o Investimento.

No Segundo Estágio, "Informação para controle e planejamento gerencial", estão os Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho: Preço de transferência, Moeda Constante e Valor Presente. As Filosofias e modelos de gestão enquadradas no Segundo Estágio são o Orçamento e a Descentralização.

No Terceiro Estágio, "Redução de perdas de recursos no processo operacional", estão os Métodos e sistemas de custeio: Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o Custeio Meta (*Target Costing*). O método de mensuração e avaliação e medidas de desempenho enquadrado no Terceiro Estágio é o *Benchmarking*. As Filosofias e modelos de gestão do Terceiro Estágio são: *Kaizen*, *Just in Time* (JIT), Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico e Gestão Baseada em Atividades (ABM).

No Quarto Estágio, "Criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos", está o Método de mensuração e avaliação e medidas de desempenho EVA (*Economic Value Added*). As Filosofias e modelos de gestão enquadradas no Quarto Estágio são: Simulação, GECON, *Balanced Scorecard* e Gestão Baseada em Valor (VBM).

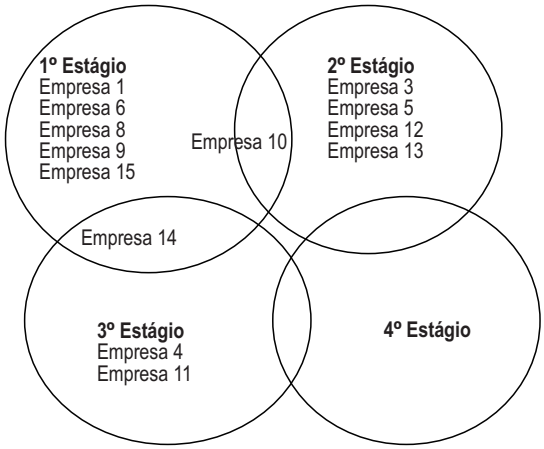
O Quadro 1 é utilizado por esta pesquisa para o enquadramento da contabilidade gerencial das empresas pesquisadas nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC. A seguir, são apresentados os enquadramentos da contabilidade gerencial das empresas pesquisadas.

4.3 Enquadramento da Contabilidade Gerencial das Empresas Pesquisadas nos Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial Preconizados pelo IFAC

Este tópico contempla o enquadramento da contabilidade gerencial das empresas pesquisadas aos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC, destacando os artefatos da contabilidade gerencial implantados ou em fase de implantação nas empresas de acordo com os estágios evolutivos do IFAC.

Para análise conjunta das empresas, na Figura 1 apresenta-se o enquadramento da contabilidade gerencial nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC considerando o conjunto das empresas pesquisadas.

Figura 1 – Enquadramento das empresas pesquisadas nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial



Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que cinco empresas estão enquadradas no Primeiro Estágio: Empresa 1, Empresa 6, Empresa 8, Empresa 9 e Empresa 15. No Segundo Estágio estão enquadradas a Empresa 3, Empresa 5, Empresa 12 e Empresa 13. No Terceiro Estágio enquadram-se a Empresa 4 e Empresa 11. Não foi constatada qualquer empresa no Quarto Estágio. Nota-se que a Empresa 14 ficou enquadrada no Primeiro e no Terceiro Estágios e a Empresa 10 enquadrou-se no Primeiro e Segundo Estágios.

Depreende-se que a realidade das empresas é bastante similar, com poucas exceções. Nas empresas onde já ocorreu processo de sucessão familiar, não houve constatação de centralização da administração. Como comentado nas entrevistas, os filhos formados em algum curso universitário geralmente assumem a administração da sociedade de uma forma mais flexível e profissionalizada.

A contabilidade gerencial das empresas enquadradas nos estágios mais avançados apresenta as seguintes características: a) controle das atividades da empresa; b) planejamento das estratégias, táticas e operações futuras; c) medidas e avaliação de desempenho empresarial; d) subjetividade minimizada no processo decisório e e) processo eficiente de comunicação interna e externa.

A contabilidade gerencial das empresas pesquisadas não é utilizada para a criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos. Desta forma, nenhuma empresa foi enquadrada no Quarto Estágio.

4.4 Artefatos da Contabilidade Gerencial Implantados ou em Fase de Implantação nas Empresas de Acordo com os Estágios Evolutivos do IFAC

Na sequência são apresentados os artefatos da contabilidade gerencial implantados ou em fase de implantação nas empresas, de acordo com os estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC. A segregação e ordem de apresentação dos artefatos estão conforme o apresentado na Tabela 2.

Tabela 2 – Artefatos da contabilidade gerencial implantados ou em fase de implantação nas empresas conforme os estágios evolutivos do IFAC

	1º Estágio		2º Estágio		3º Estágio		4º Estágio	
Foco	Determinação do custo e controle financeiro		Informação para controle e planejamento gerencial		Redução de perdas de recursos no processo operacional		Criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos	
Métodos e sistemas de custeio								
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
Custeio por absorção	11	73,33						
Custeio Variável	7	46,66						
Custeio Baseado em Atividades (ABC)					4	26,66		
Custeio Padrão	6	40,00						
Custeio Meta (*Target Costing*)					7	46,66		
Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho								
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
Preço de transferência			5	33,33				
Moeda constante			8	53,33				
Valor presente			8	53,33				
Retorno sobre o Investimento	11	73,33						
Benchmarking					10	66,66		
EVA (*Economic Value Added*)							2	13,33
Filosofias e modelos de gestão								
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
Orçamento			8	53,33				
Simulação							13	86,66

Descentralização			11	73,33				
Kaizen					4	26,66		
Just in time (JIT)					3	20,00		
Teoria das restrições					8	53,33		
Planejamento estratégico					12	80,00		
Gestão Baseada em Atividades (ABM)								
GECON								
Balanced Scorecard							1	6,66
Gestão Baseada em Valor (VBM)								

Fonte: Dados da pesquisa.

Nos Métodos e sistemas de custeio, a Tabela 2 evidencia que o artefato Custeio por Absorção é utilizado por onze empresas, 73,33%. O Sistema de Custeio Variável tem utilização menor, sete empresas indicaram que utilizam esse artefato, 46,66% das empresas pesquisadas. O Custeio Baseado em Atividades (ABC) teve uma inexpressiva utilização, apenas quatro, 26,66% das empresas pesquisadas. O Custeio Padrão teve indicação por seis empresas, 40% da amostra. E o Custeio Meta (*Target Costing*) foi indicado por sete empresas, 46,66% das pesquisadas.

Observa-se, nos métodos e sistemas de custeio, que os artefatos mais utilizados são Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio Padrão, que são enquadrados no Primeiro Estágio evolutivo da contabilidade gerencial. O Custeio Meta (*Target Costing*), enquadrado no Terceiro Estágio evolutivo, também tem destaque nas indicações.

A Tabela 2 evidencia nos Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho que o artefato Preço de transferência é utilizado por cinco empresas, 33,33% da amostra. O artefato Moeda constante é utilizado por oito empresas, 53,33% das pesquisadas. Igualmente, encontra-se o artefato Valor presente, que é utilizado por oito empresas, 53,33%. A análise sobre Retorno do Investimento teve indicação de onze empresas, 73,33% da amostra. O artefato *Benchmarking* é utilizado por dez empresas, 66,66%. E o artefato *Economic Value Added* (EVA) teve somente duas indicações, 13,33% das empresas.

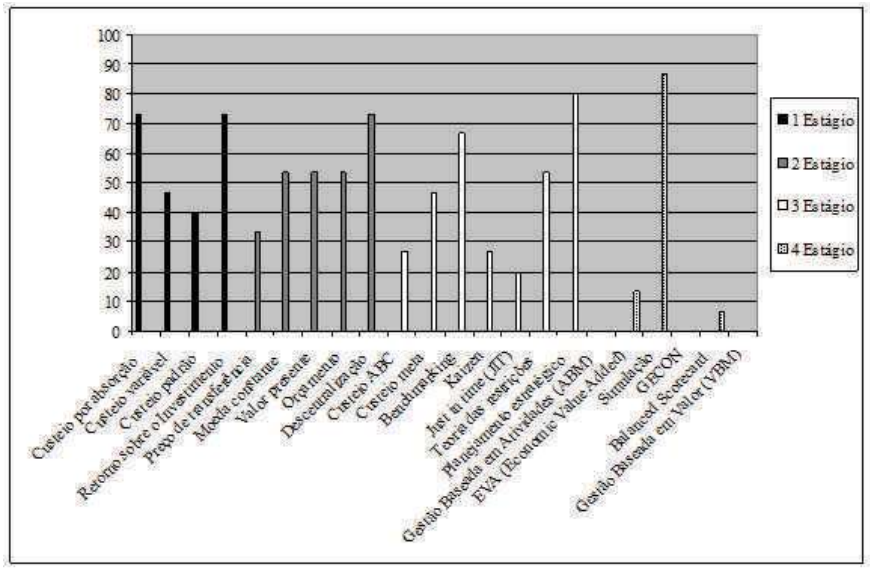
Nota-se nos Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, que o artefato Retorno sobre Investimento, que se enquadra no Primeiro Estágio, destaca-se pela sua grande utilização nas empresas pesquisadas. Os artefatos enquadrados no Segundo Estágio que tiveram destaque nas indicações são Moeda Constante e Valor Presente. E no Terceiro Estágio o artefato destacado pelo número expressivo de indicações é o *Benchmarking*.

A Tabela 2 indica nas Filosofias e modelos de gestão que o artefato Orçamento é utilizado por oito empresas, 53,33%. O artefato Simulação teve treze indicações, 86,66%. O artefato Descentralização foi constatado pelas entrevistas em onze empresas, 73,33% da amostra. A filosofia *Kaizen* teve apenas quatro indicações, 26,66% das empresas pesquisadas. O artefato *Just in time* (JIT) teve somente três indicações, 20,00% da amostra. O artefato Teoria das Restrições foi assinalado por oito empresas, 53,33%. O Planejamento Estratégico teve doze indicações, 80% das empresas. O artefato *Balanced Scorecard* teve apenas uma indicação, 6,66%. Os artefatos Gestão Baseada em Atividades (ABM), enquadrado no Terceiro Estágio, GECON e Gestão Baseada em Valor (VBM), enquadrados no Quarto Estágio, não tiveram qualquer indicação.

A análise dos destaques de Filosofias e modelos de gestão evidencia que os artefatos Orçamento e Descentralização, enquadrados no Segundo Estágio, tiveram números expressivos de indicações. No Terceiro Estágio destacaram-se os artefatos Teoria das Restrições e Planejamento Estratégico. E no Quarto Estágio, o artefato com número expressivo de indicações é Simulação.

No Gráfico 1 destacam-se os artefatos em fase de implantação e implantados enquadrados nos Estágios Evolutivos da contabilidade gerencial.

Gráfico 1 – Artefatos em implantação e implantados nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial

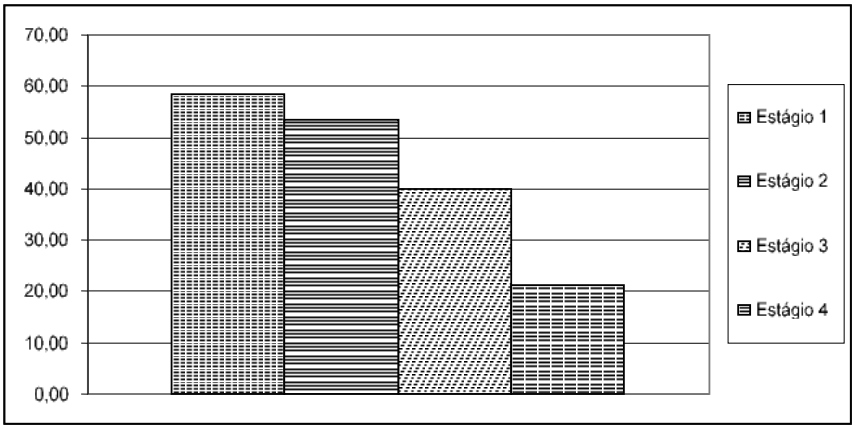


Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 1 demonstra a maior utilização dos artefatos enquadrados no Primeiro e Segundo Estágios. Destacam-se também no Terceiro Estágio os artefatos *Benchmarking* e Planejamento estratégico. No Quarto Estágio o artefato destacado é Simulação.

No Gráfico 2 apresenta-se uma síntese dos artefatos da contabilidade gerencial implantados ou em fase de implantação nas empresas pesquisadas conforme os estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC.

Gráfico 2 – Artefatos da contabilidade gerencial implantados ou em fase de implantação que preponderam nas empresas pesquisadas



Fonte: Dados da pesquisa.

O Primeiro Estágio da contabilidade gerencial prepondera nas empresas do polo moveleiro de São Bento do Sul/SC. As empresas apresentam 58% dos artefatos do Primeiro Estágio em fase de implantação e implantados. O Segundo Estágio vem logo em seguida, com 53% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. O Terceiro Estágio apresenta 40% dos artefatos em fase de implantação e implantados. O Quarto Estágio aparece com apenas 21% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

5 CONCLUSÕES

O objetivo do estudo consistiu em investigar os estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC que preponderam em um polo industrial moveleiro. Para tal realizou-se pesquisa descritiva do tipo *survey*, com abordagem quantitativa, tendo como população as 73 indústrias associadas ao Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul e uma amostra não-probabilística de 15 indústrias.

Constatou-se que os artefatos da contabilidade gerencial mais utilizados são simulações de rentabilidade dos produtos (receitas, custos e margem). Para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de custeio por absorção; a empresa acompanha a evolução dos indicadores não financeiros; dos índices econômico-financeiros, como *Return of Investment* (ROI), Retorno sobre o Patrimônio Líquido (RSPL) e índices de liquidez; os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto; a empresa elabora planilhas de custos logísticos. Esses artefatos tiveram percentuais acima de 60% de indicações como Projeto implantado.

Identificaram-se ainda os artefatos da contabilidade gerencial que são menos utilizados pelas empresas pesquisadas: Custeio Baseado em Atividades (ABC); geração de relatórios por meio de ferramentas de BI (*Business Inteligence*); *Balanced Scorecard* (BSC); *Economic Value Added* (EVA) para avaliar o desempenho econômico; preço de transferência baseado em custos; preço de transferência baseado em preços de mercado; conceito de *Just-in-time*. Esses artefatos tiveram percentuais acima de 60% de indicações como Projeto não implantado.

Conclui-se que o Primeiro Estágio da contabilidade gerencial prepondera nas empresas do polo industrial moveleiro de São Bento do Sul/SC. As empresas apresentam 58% dos artefatos do Primeiro Estágio em fase de implantação e implantados. O Segundo Estágio vem logo em seguida, com 53% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. O Terceiro Estágio apresenta 40% dos artefatos em fase de implantação e implantados. Já o Quarto Estágio aparece com apenas 21% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

Esses resultados não podem ser extrapolados para além da amostra pesquisada e das categorias de análise investigadas. Nesse sentido, recomenda-se que futuras pesquisas reapliquem o estudo em outros polos moveleiros do Brasil, com vistas a realizar análises comparativas. Também, que seja ampliado o escopo da pesquisa, com mais instrumentos gerenciais. Recomenda-se ainda a realização de pesquisas em profundidade, a fim de buscar possíveis explicações para o pouco uso dos artefatos do estágios mais avançados do IFAC.

REFERÊNCIAS

ASK, U.; AX, C. **Trends in the development of product costing practices and techniques**: a survey of Swedish manufacturing industry. In: ANNUAL CONGRESS OF THE EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 15., 1992, Madri.

BAINES, A.; LANGFIELD, S. K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 7/8, p. 675-698, 2003.

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. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.

BURNS, J.; SCAPENS, R.W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.

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

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

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAMUEL, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting Research**, 1996.

DENK, A. **Perfil Socioeconômico**: São Bento do Sul. Joinville: Univille, 2007.

DRURY, C.; TAYLEST, M. Issues arising from surveys of management accounting practices. **Management Accounting Research**, v. 6, n. 3, p. 267-280, 1995.

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

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

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

GRANLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 2, p. 141-146, 2001.

GRANLUND, M.; LUKKA, K. It's a small world of management accounting practices. **Journal of Management Accounting Research**, n.10, p. 153-179, 1998.

GREEN, F. B.; AMENKHIENAN, F. E. Accounting inovations: a cross sectional survey of manufacturing firms. **Journal of Cost Management**, p. 58-64, 1992

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; LOPES, A. B. Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da Contabilidade Gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. In: EnANPAD, 2004, Curitiba/PR. **Anais**... Rio de Janeiro: ANPAD, 2004.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. In: EnANPAD, 2005, Brasília/DF. **Anais**... Rio de Janeiro: ANPAD, 2005.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE DA FEA/USP, 4., 2004, São Paulo. **Anais**... São Paulo: FEA/USP, 2004.

INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS (IFAC). **International management accounting practice (IMAP)**, 1998.

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

LIBBY, T.; WATERHOUSE, J.H. Predicting change in management accounting system. **Journal of Management Accounting Research**, v. 8, p. 137-150, 1996.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Pioneira, 2001.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

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

SCAPENS, R.W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3/4, p. 301-321, 1994.

SCAPENS, R.W.; ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. **Management Accounting Research**, v. 4, n. 1, p. 1-32, 1993.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2006.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.