

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LETÍCIA BORTOLUZZI

**ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL NAS
ORGANIZAÇÕES DA REGIÃO CARBONÍFERA DE SANTA CATARINA**

CRICIÚMA

2018

LETÍCIA BORTOLUZZI

**ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL NAS
ORGANIZAÇÕES DA REGIÃO CARBONÍFERA DE SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Dr. Cleyton de Oliveira Ritta

CRICIÚMA

2018

LETÍCIA BORTOLUZZI

**ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL NAS
ORGANIZAÇÕES DA REGIÃO CARBONÍFERA DE SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Gerencial.

Criciúma, 04 de julho de 2018.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Cleyton de Oliveira Ritta - Doutor - (UNESC) - Orientador

Prof. Ademir Borges - Especialista - (UNESC)

Prof^a. Milla Lúcia Ferreira Guimarães - Mestra - (UNESC)

**Dedico esta pesquisa aos meus pais,
Luciano e Anacléia, que nunca medem
esforços para me apoiar e incentivar.**

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me permitir passar por mais esta etapa da minha vida com saúde e determinação, me dando forças para vencer cada obstáculo.

Aos meus pais, Luciano e Anacléia, pelas palavras de carinho e incentivo ao longo desse tempo e a minha irmã Larissa por manter-se sempre presente.

Ao meu namorado Jeison, por tantos momentos bons vividos e por seu apoio e palavras de conforto quando mais precisei.

Aos professores, que de toda forma contribuíram para a minha formação, em especial ao meu orientador Cleyton de Oliveira Ritta, que desde o momento da escolha do tema até a finalização desta pesquisa sempre esteve disposto a transmitir seu conhecimento, me tranquilizando e amparando nas dificuldades encontradas.

As minhas amigas Mérelin, Josicarla, Gabriela, Monike e Gilmara, que estiveram sempre comigo durante este período, compartilhando todas as alegrias e angústias.

A todos aqueles que colaboraram, direta ou indiretamente, para a realização desta pesquisa.

“O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis.”

José de Alencar



ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL NAS ORGANIZAÇÕES DA REGIÃO CARBONÍFERA DE SANTA CATARINA

Letícia Bortoluzzi¹

Cleyton de Oliveira Ritta²

RESUMO: A presente pesquisa refere-se a um estudo de contabilidade gerencial, com ênfase nos estágios evolutivos preconizados pela *International Federation of Accountants* (IFAC). O objetivo geral consiste em identificar os estágios evolutivos da contabilidade gerencial que predominam nas organizações da região carbonífera de Santa Catarina. Quanto à metodologia, a pesquisa possui natureza descritiva, com abordagem quantitativa e a coleta de dados foi realizada por meio da técnica de levantamento. Para a coleta de dados, foi aplicado um questionário do tipo fechado aos gestores responsáveis pela área gerencial das organizações localizadas nas cidades da Associação dos Municípios da Região Carbonífera (AMREC), ao longo do ano de 2017 e no primeiro semestre de 2018. A amostra foi composta por 136 questionários respondidos, com organizações de diversos portes e segmentos econômicos e caracterizou-se como intencional por acessibilidade. Os resultados apontaram que os artefatos dos estágios evolutivos 1 (Determinação do Custo e Controle Financeiro) e 2 (Informação para Controle e Planejamento Gerencial) foram os predominantes, com maiores médias de importância e de utilização. Esses artefatos são considerados instrumentos tradicionais de gestão e, conseqüentemente, são mais conhecidos pelos gestores, facilitando sua aceitação no ambiente organizacional.

PALAVRAS - CHAVE: Estágios Evolutivos. Contabilidade Gerencial. Região Carbonífera.

ÁREA TEMÁTICA: Tema 06 - Contabilidade Gerencial

1 INTRODUÇÃO

A evolução da contabilidade gerencial está atrelada à necessidade dos gestores por informações mais apuradas acerca dos negócios. Desde a Revolução Industrial, no século XVIII, o desenvolvimento da contabilidade gerencial foi impulsionado em função do surgimento das indústrias de transformação, que vieram em substituição à fabricação manual de produtos. Por isso, tais organizações demandaram por sistemas mais complexos de produção, planejamento e controle de processos.

¹ Acadêmica do curso de Ciências Contábeis da UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.

² Doutor, UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.



Na atualidade, as constantes mudanças na conjuntura econômica mundial exigem das empresas modificações significativas em sua estrutura corporativa para poderem sobreviver em um ambiente altamente competitivo. Logo, necessitam, cada vez mais, da adoção de artefatos de gestão e métodos de trabalho inovadores para manter e captar novos clientes, e assim, superar a concorrência.

Ademais, no atual cenário econômico é imprescindível que os gestores possuam conhecimentos em relação à artefatos gerenciais que possibilitem melhor planejamento, execução e controle das atividades. Esses artefatos, fornecem informações relevantes para o processo de gestão, no intuito de subsidiar a tomada de decisão, para que se possa avaliar o desempenho de colaboradores e da organização como um todo.

Nesse contexto de mudanças econômicas, ao mesmo tempo em que as empresas foram se adaptando ao novo ambiente de negócios, os artefatos da contabilidade gerencial também evoluíram no sentido de atender às necessidades gerenciais das mesmas. No ano de 1998, a *International Federation of Accountants* (IFAC) publicou um documento denominado *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), evidenciando a existência de quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Esses estágios refletiram os objetivos das práticas de contabilidade gerencial ao longo dos anos, e demonstraram suas tendências futuras no que concerne ao modelo de gestão das organizações.

A partir dos estágios evolutivos da contabilidade gerencial propostos pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), destacam-se pesquisas que verificaram os tipos de estágios evolutivos nas organizações em diferentes contextos econômicos. No âmbito internacional, são enfatizados os trabalhos de Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), aplicado às empresas dos países asiáticos de Singapura, Malásia, China e Índia e de Abdel-Kader e Luther (2006) aplicado no Reino Unido. No Brasil, algumas pesquisas também foram realizadas, focando em regiões e/ou segmentos de mercado, dentre as quais citam-se: Mattos, Freitag e Starke Júnior (2010) com as empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba/PR e região metropolitana; Teixeira et al. (2011) com as maiores empresas do estado do Espírito Santo; Isidoro et al. (2012) com as cooperativas agropecuárias brasileiras; Macohon e Beuren (2016) com as indústrias moveleiras de São Bento do Sul/SC; Lunkes, Costa e Bortoluzzi (2017) com hotéis de Florianópolis/SC; Reis, Tarifa e Almeida (2017) com as cooperativas agropecuárias do estado do Paraná; Russo e Guerreiro (2017) com organizações brasileiras de grande porte e; Souza e Gasparetto (2017) com empresas brasileiras que receberam auxílio para desenvolvimento de inovações.

Esses estudos instigam a realização de novas pesquisas acerca do tema, uma vez que a utilização de artefatos de contabilidade gerencial possui significativa relação com o ambiente econômico de atuação das organizações, bem como, com as características dos modelos de gestão adotados (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006; ISIDORO et al., 2012; MATTOS; FREITAG; STARKE JÚNIOR, 2010).

Diante desse contexto, tem-se a seguinte pergunta de pesquisa: quais são os estágios evolutivos da contabilidade gerencial que predominam nas organizações da região carbonífera de Santa Catarina? O objetivo geral desta pesquisa é identificar os estágios evolutivos da contabilidade gerencial que predominam nas organizações da região carbonífera de Santa Catarina. Para atingir o objetivo geral,



tem-se os seguintes objetivos específicos: i) caracterizar as organizações pesquisadas; ii) verificar os artefatos e os estágios evolutivos da contabilidade gerencial nas organizações da região.

A pesquisa se justifica pelas mudanças no cenário econômico e a crescente concorrência de mercado que afetam as organizações. Sendo assim, artefatos da contabilidade gerencial são instrumentos relevantes no processo de gestão para assegurar a eficiência e a perpetuidade dos negócios. Nessa perspectiva, estão inseridas as organizações da região carbonífera de Santa Catarina, denominada como Associação do Municípios da Região Carbonífera (AMREC).

A AMREC se configura como um grande polo econômico localizado no sul de Santa Catarina. Sua importância para o estado está vinculada, sobretudo, com a ampla variedade de empresas nos segmentos industrial, comercial e de prestação de serviços. Essa região é composta por empresas de diversos tamanhos e que desempenham atividades variadas, principalmente com destaque para a extração de carvão mineral, que abastece a Usina Termoeletrica Jorge Lacerda, e para a produção cerâmica, têxtil-vestuário, metal-mecânica, química e de materiais plásticos (GOULARTI FILHO, 2004).

O ambiente econômico da região da AMREC revela a existência de diversas categorias de organizações, que atuam em vários segmentos de mercado e, em função disso, podem demandar por diferentes artefatos de contabilidade gerencial para o processo decisório. Portanto, a presente pesquisa demonstra uma contribuição prática ao apresentar um mapeamento dos artefatos gerenciais utilizados pelas empresas e, ao mesmo tempo, pode revelar artefatos não utilizados, refletindo a carência e a necessidade de maior controle gerencial na condução dos negócios. A identificação de carências de artefatos da contabilidade gerencial pode auxiliar gestores, consultores, proprietários, pesquisadores e demais interessados no desenvolvimento e implantação de práticas gerenciais que colaborem para a eficácia corporativa.

Como contribuição social, denota-se a relevância da pesquisa, ao verificar quais artefatos da contabilidade gerencial estão sendo utilizados e ao estimular o conhecimento sobre artefatos contemporâneos e inovadores que favoreçam a gestão dos negócios e possibilitem a otimização do desempenho dos colaboradores e da organização, gerando benefícios mútuos.

Por fim, o artigo está estruturado em cinco seções, incluindo esta introdução. A segunda seção é destinada para a fundamentação teórica que contempla a conceituação da contabilidade gerencial e seus estágios evolutivos. Na terceira seção se descreve a metodologia da pesquisa. Na quarta seção se discorre sobre a apresentação e a análise dos resultados. E a quinta seção é reservada para as considerações finais e sugestões para pesquisas futuras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção mostra aspectos sobre contabilidade gerencial, estágios evolutivos da contabilidade gerencial e estudos anteriores relacionados aos temas.



2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

Desde os primórdios, o papel da contabilidade era de quantificar o patrimônio dos indivíduos. Com o passar dos tempos, o desenvolvimento da contabilidade foi impulsionado por diversos fatores, como por exemplo, a intensificação do comércio, a existência de moeda de troca e a ampliação no uso da escrita (CARDOSO; MÁRIO; AQUINO, 2007).

A Revolução Industrial foi o marco inicial da contabilidade gerencial, uma vez que as técnicas contábeis foram aplicadas no processo de gestão das organizações, principalmente pelo uso dos artefatos de custos para a mensuração dos estoques e formação do preço de venda (CARDOSO; MÁRIO; AQUINO, 2007; MARTINS, 2010).

Outro marco significativo da evolução da contabilidade gerencial foi no início do século XIX nos Estados Unidos, ocasionado pela intensificação de trocas comerciais internas entre as empresas do ramo varejista, pelo surgimento da indústria de ferro e aço, além do avanço das indústrias têxteis e ferroviárias (JOHNSON; KAPLAN, 1996). Nessa época ocorreu o estabelecimento de novas empresas comerciais e industriais, que passaram a ter uma maior produção, comercialização e transporte de mercadorias e, conseqüentemente, houve um aumento da necessidade de registros mais precisos para facilitar o gerenciamento da cadeia produtiva (CARDOSO; MÁRIO; AQUINO, 2007).

Ademais, nesse período, as organizações eram predominantemente familiares e passaram a ser compostas por um quadro societário mais amplo, que precisava compreender a situação econômico-financeira para alocar recursos e avaliar o desempenho dos investimentos (CARDOSO; MÁRIO; AQUINO, 2007). As empresas norte-americanas do século XIX, especialmente as indústrias, buscavam conhecer os custos envolvidos na fabricação e comercialização dos seus produtos e realizavam esforços consideráveis na obtenção das melhores formas de controle para gerenciar adequadamente o negócio (CARDOSO; MÁRIO; AQUINO, 2007; JOHNSON; KAPLAN, 1996).

Na mesma época, as empresas do ramo de tecelagem de algodão, necessitavam calcular os custos de mão de obra e os custos de transformação da matéria-prima. Essas empresas desenvolveram os primeiros sistemas de contabilidade gerencial (JOHNSON; KAPLAN, 1996). Neste sentido, pode-se afirmar que a contabilidade gerencial surgiu para trazer as informações contábeis de gestão aos usuários internos das organizações, para que estes pudessem utilizá-las para tomada de decisão (MATTOS; FREITAG; STARKE JÚNIOR, 2010).

Segundo Souza (2008), a contabilidade gerencial pode ser definida como um sistema responsável por reunir, organizar e processar dados, a fim de gerar informações que deem subsídio para as decisões da administração. Para Ricardino (2005), a contabilidade gerencial fornece um conjunto de informações de produção, financeiras e econômicas que possibilitam aos gestores realizar atividades de planejamento, avaliação e controle dos recursos aplicados.

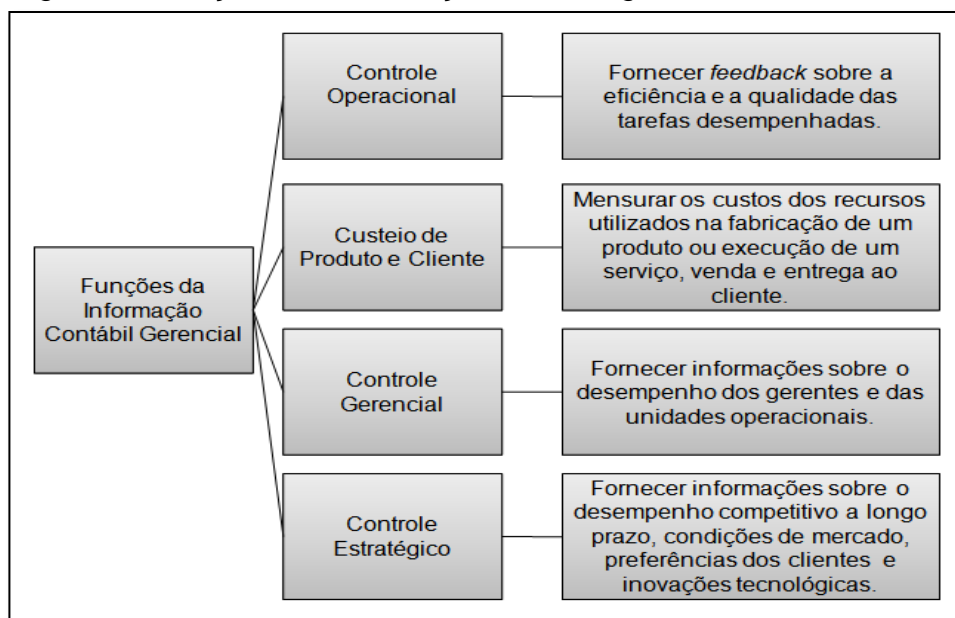
De acordo com Atkinson et al. (2008), as informações da contabilidade gerencial englobam dados operacionais e financeiros sobre os processos internos, produtos e clientes e, também, auxilia os gestores na tomada de decisão, a fim de



melhorar os processos operacionais e o desempenho organizacional, refletindo em decisões mais acertadas para o desenvolvimento das empresas.

A Figura 1 ilustra as funções da contabilidade gerencial nas organizações.

Figura 1 - Funções da informação contábil gerencial



Fonte: Adaptado de Atkinson et al., (2008, p. 45).

As informações da contabilidade gerencial contemplam quatro aspectos, que são: controle operacional, custeio de produto e cliente, controle gerencial e controle estratégico. Tradicionalmente, essas informações possuem características financeiras, contudo, na atualidade, características não financeiras ganham relevância como apoio à gestão das organizações. Segundo Atkinson et al. (2008), as informações qualitativas fornecem percepções importantes para o gerenciamento das empresas, pois contribuem significativamente para a criação de valor nos negócios.

2.2 ARTEFATOS E ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

O termo artefato é empregado para abranger os diversos elementos que fazem parte do controle gerencial, respeitando suas particularidades. São criados para facilitar o desenvolvimento das atividades gerenciais e podem ser caracterizados em quatro aspectos: conceitos, modelos, ferramentas e sistemas (FREZATTI et al., 2009).

Para Soutes (2006), a palavra artefatos diz respeito a todas as ferramentas, atividades, modelos, sistemas, filosofias de gestão e produção que possam ser utilizados na realização das atividades do profissional responsável pela área gerencial da organização.

Nessa perspectiva, os artefatos da contabilidade gerencial constituem-se como instrumentos de gestão para a execução das atividades, além de permitirem um raciocínio mais objetivo no processo de tomada de decisão.



Em sua pesquisa, Soutes (2006) elenca uma série de artefatos da contabilidade gerencial, conforme mostra o Quadro 1.

Quadro 1 - Artefatos da contabilidade gerencial

| Artefatos | Conceitos |
|-------------------------------------|---|
| Custeio por Absorção | É o método pelo qual todos os gastos de produção são apropriados aos bens elaborados pela organização (MARTINS, 2010). |
| Custeio Variável | Neste método somente os custos variáveis são apropriados aos produtos e os custos fixos são reconhecidos diretamente no resultado do período, como despesas, evidenciado a margem de contribuição (MARTINS, 2010). |
| <i>Activity Based Costing (ABC)</i> | Os custos indiretos são direcionados para as atividades que a organização desempenha e depois são atribuídos aos produtos e serviços (ATKINSON et al., 2008; MARTINS, 2010). |
| Custeio Padrão | Consiste em pré-fixar padrões para os custos estimados, para o volume e para o valor dos recursos que serão gastos por cada produto (ATKINSON et al., 2008; MARTINS, 2010). |
| Custeio Meta | É o método para planejar os custos de produtos que tenham o processo de fabricação simples e ciclos de vida curtos (ATKINSON et al., 2008). |
| Custos Logísticos | São os custos incorridos durante o fluxo dos materiais, dos fornecedores (Logística de Abastecimento), dos processos de produção (Logística de Planta), e da entrega aos clientes até o pós-venda (Logística de Distribuição); com o intuito de reduzir os custos envolvidos e, conseqüentemente, melhorar o serviço aos clientes (FARIA; COSTA, 2005). |
| Custo Financeiro dos Estoques | É uma forma de mensurar o valor que a organização está imobilizando de recursos nos estoques, quando armazenados em grandes quantidades e por longos períodos, que possa estar impactando no resultado e na necessidade de obtenção de recursos para suprir os pagamentos de novas compras de mercadorias (WERNKE, 2012). |
| Preço de Transferência | É um mecanismo para distribuir a receita gerada pela venda de produtos que foram desenvolvidos, produzidos e divulgados em conjunto por dois ou mais centros de lucro (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006; ATKINSON et al., 2008). |
| <i>Benchmarking</i> | É um processo, composto por cinco estágios, que contém as diretrizes para a obtenção de informações sobre as melhores técnicas utilizadas pela concorrência, a fim de incorporá-las para aperfeiçoar os métodos e otimizar o desempenho da organização (ATKINSON et al., 2008). |
| <i>Economic Value Added (EVA)</i> | É uma métrica financeira utilizada para mensurar o desempenho da organização considerando todos os custos envolvidos na operação; sendo obtido pela diferença entre o lucro operacional depois dos tributos e do custo médio ponderado de capital (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006; ATKINSON et al., 2008; YOUNG; O'BYRNE, 2003). |
| <i>Business Intelligence (BI)</i> | É um mecanismo de transformação que teve origem a partir dos sistemas gerenciais, no qual os dados são extraídos, transformados e carregados em estruturas informacionais adequadas, oferecendo melhor desempenho e facilidade para que as informações sejam manipuladas (BARBIERI, 2011). |
| Orçamento | O orçamento é um plano que contém as condições financeiras da organização para a implementação das estratégias e alcance das metas em determinado período (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006; ATKINSON et al., 2008). |
| <i>Kaizen</i> | O custeio <i>Kaizen</i> atua com a redução de custos durante o processo de fabricação dos produtos (ATKINSON et al., 2008). |
| <i>Just in Time</i> | É um sistema produtivo baseado na redução do tempo de elaboração, na minimização dos custos de atividades que não agregam valor aos produtos e na eliminação de baixa qualidade, gerando processos mais eficazes e flexíveis (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006; ATKINSON et al., 2008). |

Continua...



Continuação...

| | |
|--|---|
| Planejamento estratégico | É uma sistematização de estratégias que define procedimentos e estima os recursos que deverão ser reservados para aplicar em cada processo durante os períodos planejados, visando atingir os objetivos da organização (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006; ATKINSON et al., 2008). |
| <i>Activity Based Management</i> (ABM) | É um modelo de gestão no qual os procedimentos administrativos são norteados pelas informações obtidas a partir da análise dos custos baseados em atividades, tendo em vista o aumento a eficácia e eliminação de atividades que não agregam valor, resultando na maximização do desempenho organizacional (ATKINSON et al., 2008). |
| <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) | É um sistema que considera indicadores de desempenho financeiros e não financeiros que, organizados em uma estrutura de causa e efeito, são capazes de gerenciar a estratégia da organização e mensurar seu desempenho (ATKINSON et al., 2008; BARBIERI, 2011; YOUNG; O'BYRNE, 2003). |
| <i>Value Based Management</i> (VBM) | É um modelo de gestão em que todos os processos, sistemas e decisões tomadas por gestores são guiados e priorizados com base na geração de valor corporativo (YOUNG; O'BYRNE, 2003). |

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

De acordo com os conceitos do Quadro 1, os artefatos da contabilidade gerencial podem ser utilizados pelos gestores para diversas finalidades, sendo indispensável adaptá-los conforme as particularidades e necessidades de cada organização, para a obtenção de um gerenciamento eficaz. Segundo Frezatti et al. (2009), para uma boa gestão, são necessárias informações relevantes, tanto de interesses internos, quanto externos, para o processo decisório de acordo com os vários grupos de interesses e objetivos organizacionais.

No ano de 1998, a *International Federation of Accountants* (IFAC) divulgou por meio do documento *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), o desenvolvimento das práticas da contabilidade gerencial no contexto das organizações, no intuito de melhorar a compreensão sobre a utilização dos seus artefatos no processo de gestão. O documento IMAP 1 revelou como a contabilidade gerencial está organizada e, principalmente, a sua evolução ao longo do tempo. Os resultados do IMAP 1 estruturam os artefatos da contabilidade gerencial em quatro estágios evolutivos e descrevem os focos e objetivos de cada estágio, conforme mostra o Quadro 2.

Quadro 2 - Características dos estágios evolutivos da contabilidade gerencial

| Estágios | Características |
|---------------------------------|---|
| Estágio 1 - Antes de 1950 (E1) | Neste período, a contabilidade gerencial era vista como uma técnica essencial para que a organização pudesse atingir seus objetivos e seu foco estava voltado para determinação dos custos e para o controle financeiro. A tecnologia utilizada na produção era simples, predominantemente manual, e os custos com mão-de-obra e matéria-prima podiam ser identificados com facilidade (IFAC, 1998; ABDEL-KADER; LUTHER, 2006; MATTOS; FREITAG; STARKE JÚNIOR, 2010). |
| Estágio 2 - De 1950 a 1965 (E2) | Neste período, o foco da contabilidade gerencial foi deslocado para fornecimento de informações para planejamento e controle, sendo utilizada como um suporte aos gestores no processo de tomada de decisão. Os responsáveis pela gestão buscavam práticas que pudessem aperfeiçoar e refinar as informações gerenciais (IFAC, 1998; MATTOS; FREITAG; STARKE JÚNIOR, 2010). |

Continua...



Continuação...

| | |
|--|--|
| Estágio 3 - De 1965 a 1985 (E3) | Neste período, o foco estava voltado para a redução de desperdícios dos recursos utilizados nos processos produtivos das organizações (IFAC, 1998). Os fatores que influenciaram a evolução da contabilidade gerencial foram o aumento nos preços do petróleo e o aumento da concorrência mundial, nas décadas de 1970 e 1980, além da ascensão da tecnologia computadorizada no setor industrial (ASHTON et al., 1995 <i>apud</i> ABDEL-KADER; LUTHER, 2006). |
| Estágio 4 - A partir de 1985 até os dias atuais (E4) | Neste período, a contabilidade gerencial já é considerada evoluída, resultante do processo de mudanças à que esteve submetida, uma vez que se direciona para a criação de valor organizacional por meio da utilização eficiente de recursos e de artefatos de avaliação de desempenho (IFAC, 1998). |

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Cada estágio evolutivo representa as organizações frente a um conjunto de condições inerentes ao seu próprio desenvolvimento operacional e o ambiente econômico em que estão inseridas. De acordo com o IFAC (1998), a principal transição foi a do estágio 2 para o 3 e 4, ao revelar que a contabilidade gerencial deixou o seu papel de somente fornecer informação para os usuários e se tornou peça-chave para a gestão dos recursos através da redução dos desperdícios, do aumento da eficiência e da criação de valor organizacional. Cabe observar que cada novo estágio foi remodelando-se, por meio da combinação com o estágio anterior, como forma de adaptação as circunstâncias do ambiente de negócios (IFAC, 1998).

Alinhado aos estágios evolutivos, Soutes (2006) classificou os artefatos da contabilidade gerencial, conforme apresenta o Quadro 3.

Quadro 3 - Classificação dos artefatos da contabilidade gerencial por estágios

| Artefatos | Estágio 1 (E1) | Estágio 2 (E2) | Estágio 3 (E3) | Estágio 4 (E4) |
|---|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Custeio por Absorção | X | | | |
| Custeio Variável | X | | | |
| <i>Activity Based Costing</i> (ABC) | | | X | |
| Custeio Padrão | X | | | |
| Custeio Meta | | | X | |
| Custos Logísticos | | | X | |
| Custo Financeiro dos Estoques | | | | X |
| Preço de Transferência | | X | | |
| Moeda Constante | | X | | |
| Valor Presente | | X | | |
| Indicadores não financeiros | | | X | |
| <i>Benchmarking</i> | | | X | |
| <i>Economic Value Added</i> (EVA) | | | | X |
| <i>Business Intelligence</i> (BI) | | X | | |
| Simulação de Lucratividade dos Produtos | | | | X |
| Orçamento | | X | | |
| <i>Kaizen</i> | | | X | |
| <i>Just in Time</i> | | | X | |
| Planejamento Estratégico | | | X | |
| <i>Activity Based Management</i> (ABM) | | | X | |
| <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) | | | | X |
| <i>Value Based Management</i> (VBM) | | | | X |

Fonte: Adaptado de Soutes (2006).



De acordo com o Quadro 3, os artefatos do estágio 1 tem por foco a determinação de custo e controle financeiro, com destaque para os artefatos Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio Padrão. No estágio 2, os artefatos têm por foco a geração de informação para controle e planejamento gerencial, com relevância para os artefatos Preço de Transferência, Moeda Constante, Valor Presente, *Business Intelligence* e Orçamento.

No estágio 3, o foco é a redução de desperdícios no uso de recursos no processo operacional, com ênfase nos artefatos de *Activity Based Costing* (ABC), Custeio Meta, Custos Logísticos, Indicadores não financeiros, *Benchmarking*, *Kaizen*, *Just in Time*, Planejamento Estratégico e *Activity Based Management* (ABM). No estágio 4, se destacam artefatos para a geração de valor organizacional, como o Custo Financeiro dos Estoques, *Economic Value Added* (EVA), Simulação de Lucratividade dos Produtos, *Balanced Scorecard* (BSC) e *Value Based Management* (VBM).

Os artefatos pertencentes aos estágios 1 e 2 são considerados artefatos tradicionais da contabilidade gerencial, e os artefatos que compõe os estágios 3 e 4 são considerados contemporâneos (SOUTES, 2006).

Os artefatos tradicionais estão relacionados à geração de informações de custos, planejamento e controle operacional com base em padrões determinados, direcionando a gestão exclusivamente de acordo com o desempenho financeiro da organização. Com o passar do tempo e da constante evolução do ambiente de negócios, as informações financeiras passaram a não ser suficientes para a gestão, sendo necessário adotar também medidas de desempenho não financeiras. Assim foram se desenvolvendo os artefatos contemporâneos, direcionados principalmente, para a avaliação da eficácia dos processos produtivos e análise das estratégias sob os aspectos financeiros e não financeiros, visando a redução de desperdícios de recursos e a geração de valor para a organização (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; ITTNER; LARCKER, 1995; SULAIMAN; AHMAD; ALWI, 2004).

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Pesquisas sobre artefatos e estágios evolutivos da contabilidade gerencial são destaque na literatura brasileira nos trabalhos dos autores Mattos, Freitag e Starke Júnior (2010), Teixeira et al. (2011), Isidoro et al. (2012), Macohon e Beuren (2016), Lunkes, Costa e Bortoluzzi (2017), Reis, Tarifa e Almeida (2017), Russo e Guerreiro (2017) e Souza e Gasparetto (2017).

Mattos, Freitag e Starke Júnior (2010) buscaram em seu estudo identificar em quais estágios evolutivos estão classificadas as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas de Curitiba/PR e região metropolitana, do ramo de prestação de serviços contábeis. Foi realizada a aplicação de um questionário com os gestores, por meio da base de dados disponibilizada pelo Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Periciais, Informações e Pesquisas no Estado do Paraná (SESCAP). Os resultados demonstraram que as empresas pesquisadas se encontravam em transição do primeiro para o segundo estágio, em crescente aprimoramento das técnicas de contabilidade gerencial no qual o foco principal consiste na geração de informações para determinação dos custos e controle financeiro.



Teixeira et al. (2011) exploraram se empresas do estado do Espírito Santo adotavam ferramentas contemporâneas de contabilidade gerencial, e se o desempenho financeiro estava relacionado com o uso de ferramentas tradicionais e contemporâneas. Após análise da amostra, composta por dados da FUCAPE *Business School*, os indícios obtidos revelaram que havia utilização tanto de ferramentas tradicionais de contabilidade gerencial quanto contemporâneas e; em relação à associação entre o uso de artefatos tradicionais e contemporâneos com o desempenho econômico das empresas da amostra, não foram encontradas evidências.

Isidoro et al. (2012) procuraram explorar em quais estágios evolutivos da contabilidade gerencial as cooperativas agropecuárias brasileiras estavam classificadas e se esta divisão trazia impactos nos desempenhos das cooperativas. A pesquisa foi aplicada com as cooperativas listadas pela Revista Exame - Melhores e Maiores de 2010, enquadradas no ramo de agronegócio. Os resultados obtidos apontaram para a baixa concentração no quarto estágio (apenas 13%), sendo a maior parte classificadas no segundo e terceiro estágios. Também foi identificado que o desempenho independe da utilização de artefatos mais desenvolvidos, visto que as cooperativas que estavam no terceiro estágio foram as que alcançaram melhores desempenhos.

Macohon e Beuren (2016) investigaram os estágios evolutivos que preponderavam no polo industrial moveleiro da cidade de São Bento do Sul/SC. Após realização da pesquisa, obteve-se a conclusão de que o primeiro estágio da contabilidade gerencial é o que predomina nas indústrias do setor moveleiro, no qual identificou-se 58% dos artefatos em fase de implantação e implantados, posteriormente está classificado o segundo estágio (53%), o terceiro estágio (40%) e por último o quarto estágio, com 21% de seus artefatos em fase de implantação e implantados.

Lunkes, Costa e Bortoluzzi (2017) analisaram a utilização de práticas de contabilidade gerencial por empresas hoteleiras, sendo a amostra derivada de um questionário aplicado a quinze hotéis de Florianópolis/SC filiados a Associação Brasileira da Indústria de Hotéis (ABIH). Os resultados apontaram para uma propensão a técnicas gerenciais tradicionais, inclusas no primeiro e segundo estágios de evolução, consistindo na determinação de custos e controle financeiro, bem como a viabilização de informações para planejamento e gestão. Outrossim, foi identificado que não há predisposição para substituição das ferramentas tradicionais por contemporâneas, visto que os gestores não demonstraram interesse em inovações por pelo menos três anos.

Reis, Tarifa e Almeida (2017) investigaram os níveis de utilização das práticas de contabilidade gerencial nas cooperativas agropecuárias paranaenses, membros da Organização das Cooperativas do Estado do Paraná (OCEPAR). A maior parte das cooperativas analisadas adota métodos tradicionais de contabilidade gerencial, enquadrando-se no primeiro e segundo estágios evolutivos, entretanto também são empregadas técnicas relativas ao terceiro e quarto estágios, em menor escala.

Russo e Guerreiro (2017) pesquisaram quais as práticas de contabilidade gerencial mais utilizadas por organizações não financeiras de grande porte, com base em informações da Revista 500 MM em 2015 e nos parâmetros de classificação do BNDES. Foi identificado que apenas 6,9% das organizações



pesquisadas adotam predominantemente ferramentas enquadradas no terceiro estágio evolutivo, sendo voltadas à redução de desperdícios e somente 7,9% utilizam práticas inclusas no quarto estágio, as quais são orientadas para a geração de valor; sendo assim, a maior proporção (85,2%) das organizações enquadra-se no primeiro e segundo estágios evolutivos.

Souza e Gasparetto (2017) verificaram as práticas de contabilidade gerencial que são adotadas pelas empresas que receberam contribuições financeiras para o desenvolvimento de inovações entre 2009 e 2016. Em relação às ferramentas tradicionais do primeiro estágio evolutivo, observou-se que o custeio variável foi preponderante; no segundo estágio, as ferramentas que obtiveram destaque foram o ponto de equilíbrio, orçamento e análise de lucratividade por produto; no terceiro estágio o planejamento estratégico foi o artefato utilizado com maior intensidade, já o custeio *Activity Based Costing* (ABC) com menor intensidade e; quanto às práticas modernas do quarto estágio o artefato preponderante foi o de simulações e, em contrapartida, o menos utilizado foi o *Economic Value Added* (EVA). Ainda foi verificado que quanto maior a característica inovadora das organizações, maior é a tendência para adoção de práticas contemporâneas de contabilidade gerencial.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta seção discorre sobre o enquadramento metodológico da pesquisa e o processo de coleta e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para identificar os estágios evolutivos da contabilidade gerencial que predominam nas organizações da região carbonífera de Santa Catarina, realiza-se uma pesquisa de natureza descritiva, com abordagem quantitativa por meio da técnica de coleta de levantamento.

A natureza dos objetivos da pesquisa se caracteriza como descritiva, uma vez que se descreve os tipos de artefatos e os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial nas organizações da região carbonífera de Santa Catarina. De acordo com Gil (2002), a pesquisa descritiva consiste em especificar as características de uma determinada população ou do fenômeno analisado, bem como identificar relações entre variáveis.

A abordagem do problema de pesquisa configura-se como quantitativa, pois o estudo mensura o nível de importância e de utilização dos artefatos da contabilidade gerencial nas organizações investigadas. Segundo Richardson (1999) a pesquisa quantitativa se propõe a demonstrar precisão dos resultados mediante o uso de técnicas estatísticas, desde a quantificação de dados até o tratamento das informações.

Quanto ao método de pesquisa, o estudo é do tipo levantamento, pois é direcionado aos gestores responsáveis pela área gerencial das organizações investigadas. Segundo Gil (2002), as pesquisas de levantamento se configuram pela interrogação direta dos indivíduos cujo se deseja obter informações.



3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

As empresas objeto do estudo estão localizadas na região sul de Santa Catarina, especificamente, nos limites geográficos da Associação dos Municípios da Região Carbonífera (AMREC). A AMREC foi instituída em 25 de abril de 1983 pela união de 7 municípios da região sul de Santa Catarina: Criciúma (sede), Içara, Lauro Muller, Morro da Fumaça, Nova Veneza, Siderópolis e Urussanga. Em seguida, se associaram os municípios de Forquilha, Cocal do Sul e Treviso. No dia 18 de maio de 2004, ocorreu a integração do município de Orleans e, também em 09 de abril de 2013 o município de Balneário Rincão. Atualmente, a AMREC possui 12 municípios associados (AMREC, 2017).

A região da AMREC se destaca, principalmente, pela indústria extrativa de carvão mineral, sendo considerada o maior polo carbonífero do Brasil. No ano de 1985, a extração de carvão mineral alcançou seu auge, correspondendo a 78,8% da produção nacional. Além deste segmento econômico, a AMREC possui os seguintes: i) cerâmico, com a produção de pisos e azulejos; ii) têxtil-vestuário, com destaque para a produção e fabricação de *jeans*; iii) metal-mecânico, com o fornecimento de peças e equipamentos para os diversos setores da região; iv) químico, com a produção de tintas, vernizes e solventes; v) materiais plásticos, com a fabricação de descartáveis, embalagens e rótulos e; vi) construção civil, edifícios residenciais e comerciais (GOULARTI FILHO, 2004).

O período de coleta de dados ocorreu ao longo do ano de 2017 e no primeiro semestre de 2018, por meio de questionários do tipo fechado aplicados pelos colaboradores da pesquisa. Os colaboradores da pesquisa procuraram os responsáveis pela área gerencial das organizações que participaram de modo intencional. Portanto, a amostra da pesquisa é considerada como intencional por acessibilidade, uma vez que o questionário foi aplicado de acordo com a disponibilidade dos gestores em responderem as informações solicitadas. Ao fim do processo de coleta, a amostra da pesquisa totalizou 136 questionários respondidos, com organizações de diversos portes e segmentos econômicos.

O questionário foi estruturado em quatro seções: (1) caracterização da organização; (2) perfil do responsável pelo comando da área gerencial na organização; (3) perfil da área gerencial da organização; (4) práticas de contabilidade gerencial. O item (4) era composto por 30 questões relacionadas com as práticas de contabilidade gerencial, com o intuito de verificar o nível de importância e utilização de artefatos gerenciais nas organizações, com base no trabalho de Soutes (2006). Para as questões sobre a importância de artefatos da contabilidade gerencial foi elaborado uma escala de quatro níveis: (1) Não Importante, (2) Pouco Importante, (3) Moderadamente Importante e (4) Muito Importante. Por sua vez, para as questões sobre utilização de artefatos de contabilidade gerencial, a escala *Likert* contemplou cinco níveis: (1) Nunca, (2) Raramente, (3) Às vezes, (4) Frequentemente e (5) Muito Frequentemente.

Após a coleta dos dados, ocorreu a tabulação em planilhas do Microsoft Office Excel® para geração dos resultados e posterior análise.



4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta os resultados da pesquisa de acordo com os seguintes objetivos propostos: i) características das organizações pesquisadas e; ii) artefatos e estágios evolutivos da contabilidade gerencial nas organizações.

4.1 CARACTERÍSTICAS DAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS E PERFIL DOS GESTORES

A amostra da pesquisa foi composta por 136 organizações, sendo 41 (30,15%) industriais, 40 (29,41%) comerciais e 55 (40,44%) prestadoras de serviços. De acordo com a amostra investigada, observa-se uma distribuição equilibrada entre os setores econômicos na região da AMREC.

A Tabela 1 demonstra as cidades onde estão estabelecidas as organizações pesquisadas:

Tabela 1 - Distribuição das organizações por cidade

| Cidades | Quantidade | Percentual (%) |
|------------------|------------|----------------|
| Balneário Rincão | 01 | 0,73 |
| Cocal do Sul | 05 | 3,68 |
| Criciúma | 86 | 63,24 |
| Forquilha | 11 | 8,09 |
| Içara | 15 | 11,03 |
| Morro da Fumaça | 04 | 2,94 |
| Nova Veneza | 04 | 2,94 |
| Siderópolis | 04 | 2,94 |
| Treviso | 01 | 0,73 |
| Urussanga | 05 | 3,68 |
| Total | 136 | 100,00 |

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Conforme apresentado na Tabela 1, a maior parte da amostra foi constituída por organizações localizadas nas cidades de Criciúma (63,24%) e Içara (11,03%). Isso se deve ao fato de que estas cidades são as mais populosas da AMREC, as quais juntas representam, aproximadamente, 63% da população total da região. As duas cidades possuem uma vocação econômica mais industrial do que agrícola, o que resulta na existência de maiores quantidades de organizações aglomeradas que industrializam produtos, comercializam mercadorias e prestam serviços diversos (GOULARTI FILHO, 2004; IBGE, 2017).

Quanto à natureza jurídica das organizações, 7,35% são Sociedades Anônimas (S.A.), 69,12% Sociedades Limitadas (Ltda), 5,15% Empresas Individuais de Responsabilidade Limitada (EIRELI), 10,29% Empresas Individuais e 8,09% foram classificadas em “Outros”. Em relação ao porte, 23 empresas são de grande porte (16,91%), 20 de médio porte (14,71%), 36 de pequeno porte (26,47%) e 57 microempresas (41,91%).

Os responsáveis pela área gerencial possuem o seguinte perfil: 67,65% dos gestores são do sexo masculino e 32,35% do sexo feminino. Dos gestores que possuem ensino superior completo (70,59%), a maioria cursou Ciências Contábeis (31,62%) e Administração (17,65%). Constatou-se que em 80 empresas (58,82%),



os responsáveis pela área gerencial são proprietários/sócios e em 21 empresas (15,44%) são os gerentes administrativos.

No que se refere à existência de um setor/departamento responsável pela geração de informações contábil-gerenciais, foi identificado que 59 empresas (43,38%) possuem um setor gerencial formal com esta finalidade e 77 (56,62%) não possuem. Quanto à denominação utilizada para este setor destacam-se: Contabilidade (40,68%) e Controladoria (25,42%).

Os resultados revelam a preponderância de micro e pequenas empresas de natureza jurídica Ltda, tendo os proprietários/sócios como responsáveis pela área gerencial. Grande parte das empresas possui características inerentes à empreendimentos familiares, nos quais a gestão é compartilhada entre os proprietários, sócios ou familiares, que acumulam tanto as funções gerenciais, quanto operacionais. Os proprietários optam por compartilhar a gestão dos negócios com outros sócios ou familiares, com o objetivo de integração organizacional e divisão de responsabilidade de trabalho para que todos contribuam com o desempenho do negócio.

A maioria das empresas não possui setor específico para a geração de informações contábil-gerenciais. Este fator pode estar atrelado ao porte, uma vez que muitas não dispõem de estrutura organizacional formalizada, bem como um quadro de pessoal suficiente para implantação deste departamento.

4.2 ARTEFATOS E ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Os artefatos da contabilidade gerencial foram distribuídos entre os estágios evolutivos de acordo com as proposições de Soutes (2006) e divididos em duas categorias para a mensuração de níveis de importância (1 - Não importante, 2 - Pouco importante, 3 - Moderadamente importante, 4 - Muito importante) e de utilização (1 - Nunca, 2 - Raramente, 3 - Às vezes, 4 - Frequentemente e 5 - Muito Frequentemente).

A Tabela 2 demonstra as médias dos níveis de importância e de utilização das práticas de contabilidade gerencial segregadas por estágio evolutivo.

Tabela 2 - Níveis de práticas de contabilidade gerencial (em médias)

| Estágios | Importância | Utilização |
|---|-------------|------------|
| E1: Determinação do custo e controle financeiro | 2,82 | 2,18 |
| E2: Informação para controle e planejamento gerencial | 2,79 | 2,09 |
| E3: Redução de perdas de recursos no processo operacional | 2,58 | 1,98 |
| E4: Criação de valor através do uso efetivo dos recursos | 2,68 | 1,92 |

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

No primeiro estágio, a contabilidade gerencial tem por foco a determinação do custo e controle financeiro. São artefatos gerenciais menos complexos, visto que surgiram para auxiliar as empresas na época em que as atividades eram manuais e de fácil compreensão. Os artefatos do estágio 1 foram considerados os de maior importância e utilização, entre os demais. Para os gestores, os artefatos desse estágio são moderadamente importantes (2,82), mas com rara utilização (2,18). Dentre os artefatos do estágio 1 destacam-se como os mais importantes a margem de contribuição (80,15%), custeio padrão (67,65%), custeio por absorção (61,03%) e



custeio variável (59,56%). Com relação à utilização, os gestores afirmaram que utilizam a margem de contribuição (55,88%), custeio por absorção (35,29%) e custeio variável (32,35%).

No segundo estágio, a contabilidade gerencial tem como função gerar informações para serem utilizadas no planejamento e elaboração de controles internos. Os gestores consideraram os artefatos do estágio 2 moderadamente importantes (2,79), mas são raramente utilizados (2,09). O orçamento foi o artefato gerencial mais importante considerado nesse estágio (91,91%), além de ser o mais utilizado (68,38%) pelas empresas. Em segundo lugar destacou-se o valor presente para custos e despesas com 69,85% de importância e 36,03% de utilização. Em terceiro, teve como destaque o uso da moeda constante para relatórios, com 68,38% de importância e 36,76% de utilização.

No terceiro estágio, os artefatos da contabilidade gerencial são direcionados para a redução de desperdícios de recursos alocados nos processos operacionais. Nesse estágio, os gestores consideraram os artefatos como moderadamente importantes (2,58), entretanto com rara utilização (1,98). O artefato gerencial que mais se destacou foi o planejamento estratégico com níveis de importância de 79,41% e de utilização de 49,26%. Em segundo lugar destacaram-se os indicadores não financeiros com 73,53% de importância e 44,12% de utilização. Em terceiro, teve como destaque os custos logísticos com 67,65% de importância e 50,74% de utilização.

No quarto estágio, o foco da contabilidade gerencial é voltado para a criação de valor organizacional, por meio da otimização dos recursos ao longo da cadeia de negócios, bem como o emprego de artefatos para avaliação de desempenho. Os gestores consideraram os artefatos do estágio 4 moderadamente importantes (2,68), mas com rara utilização (1,92). Dentre os artefatos mais citados destacou-se a simulação de lucratividade dos produtos com níveis de importância de 89,71% e de utilização de 58,09%. Em segundo lugar destacou-se o custo financeiro dos estoques com 70,59% de importância e 41,18% de utilização. Em terceiro, teve como destaque o BSC com 45,59% de importância e 13,97% de utilização.

Por outro lado, observando todos os estágios evolutivos, alguns artefatos de contabilidade gerencial tiveram baixa representatividade de importância e utilização com destaque para os seguintes artefatos: a) menor importância por estágio - 1º: custeio variável (59,56%); 2º: *business intelligence* (47,79%); 3º: *kaizen* (33,09%); e 4º: EVA (37,50%) e b) menor utilização por estágio - 1º: custeio padrão (30,15%); 2º: *business intelligence* (21,32%); 3º: ABM (10,29%); e 4º: EVA (4,41%).

A Tabela 3 evidencia os níveis de importância e de utilização dos artefatos de cada estágio evolutivo, comparando as organizações que possuem e não possuem setor gerencial específico em sua estrutura organizacional.

Tabela 3 - Empresas com setor *versus* sem setor (em médias)

| Estágios | Com setor gerencial | | Sem setor gerencial | |
|----------------|---------------------|------------|---------------------|------------|
| | Importância | Utilização | Importância | Utilização |
| Estágio 1 (E1) | 3,07 | 2,31 | 2,63 | 2,15 |
| Estágio 2 (E2) | 3,07 | 2,23 | 2,58 | 2,05 |
| Estágio 3 (E3) | 2,89 | 2,25 | 2,34 | 1,84 |
| Estágio 4 (E4) | 3,06 | 2,08 | 2,38 | 1,86 |

Fonte: Dados da pesquisa (2018).



As empresas que possuem setor gerencial implantado apresentaram médias superiores de níveis de importância e utilização dos artefatos em cada estágio evolutivo em relação as que não possuem setor específico. Os estágios com médias mais relevantes de importância e de utilização foram os estágios 1 e 2 tanto para as empresas com setor quanto para empresas sem setor gerencial.

Por outro lado, as empresas com setor gerencial também apresentaram médias superiores de importância (3,06) e utilização (2,08) para os artefatos do estágio 4 em relação às empresas que não possuem setor específico. Esses resultados apontam que as organizações que possuem um departamento formalizado, demonstram maior necessidade da adoção de artefatos contemporâneos de contabilidade gerencial. Além disso, se destacam como empresas de médio e grande porte, que contratam profissionais especializados para a gestão dos negócios, os quais estão preocupados em utilizar práticas gerenciais mais adequadas para otimizar o desempenho organizacional.

Nas empresas com setor gerencial, de modo geral, se destacam os artefatos: margem de contribuição com 91,53% de importância e 69,49% de utilização; orçamento com 98,31% de importância e 79,66% de utilização; planejamento estratégico com 94,92% de importância e 66,10% de utilização e simulação de lucratividade dos produtos com 96,61% de importância e 77,97% de utilização.

Por sua vez, nas empresas sem setor gerencial, sobressaem-se os artefatos: margem de contribuição com 71,43% de importância e 45,45% de utilização; o orçamento com 87,01% de importância e 59,74% de utilização; planejamento estratégico com 67,53% de importância e 36,36% de utilização e simulação de lucratividade dos produtos com 84,42% de importância e 42,86% de utilização.

A Tabela 4 demonstra as médias obtidas para cada porte organizacional.

Tabela 4 - Níveis de importância e utilização por porte organizacional

| Micro e Pequenas empresas (em médias) | | | | |
|--|--------------------|-------------------|--------------------|-------------------|
| Estágios | Micro | | Pequena | |
| | Importância | Utilização | Importância | Utilização |
| Estágio 1 (E1) | 2,48 | 1,96 | 2,96 | 2,55 |
| Estágio 2 (E2) | 2,48 | 1,93 | 2,94 | 2,28 |
| Estágio 3 (E3) | 2,23 | 1,72 | 2,65 | 2,19 |
| Estágio 4 (E4) | 2,34 | 1,73 | 2,68 | 2,17 |
| Médias e Grandes empresas (em médias) | | | | |
| Estágios | Média | | Grande | |
| | Importância | Utilização | Importância | Utilização |
| Estágio 1 (E1) | 3,18 | 2,64 | 3,12 | 2,39 |
| Estágio 2 (E2) | 3,07 | 2,54 | 3,10 | 2,43 |
| Estágio 3 (E3) | 2,90 | 2,58 | 3,07 | 2,42 |
| Estágio 4 (E4) | 3,02 | 2,35 | 3,22 | 2,28 |

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Os resultados da Tabela 4 mostram que houve um aumento gradativo das médias de importância e de utilização de acordo com o crescimento do porte organizacional. Apenas as empresas de grande porte apresentaram um declínio em relação às empresas de médio porte. Esses resultados sugerem que na medida em



que as empresas vão se desenvolvendo e aumentando o seu tamanho, possuem a necessidade de adoção de artefatos gerenciais mais adequados para o gerenciamento das atividades. Portanto, quanto maior o porte, maior o volume de negócios e maior complexidade de operações e, conseqüentemente, maior a existência de riscos operacionais e financeiros envolvidos.

Diante desse resultado, pode-se observar que, quanto maior o porte da organização, maior sua tendência para a utilização de artefatos contemporâneos de contabilidade gerencial, visto que com o aumento do volume de negócios, tem-se o aumento dos riscos operacionais. Por isso, os artefatos contemporâneos dos estágios 3 e 4 ganham relevância como mecanismos para controle gerencial, otimização de processos e criação de valor.

Os resultados também revelaram que, independentemente do porte, as organizações consideram mais importantes e de maior utilidade os artefatos tradicionais de contabilidade gerencial dos estágios 1 e 2. Essa característica pode ser justificada na perspectiva de que os artefatos gerenciais desses estágios são menos complexos para serem implementados nas organizações e, também, são mais facilmente compreendidos pelos gestores. Tudo isso interfere diretamente nos custos de contratação de treinamentos e de consultorias, facilitando aceitação desses artefatos no ambiente corporativo.

A Tabela 5 apresenta os artefatos mais utilizados de acordo com o porte das organizações.

Tabela 5 - Artefatos mais utilizados

| Artefatos | Percentual de Utilização (%) | | | |
|--|------------------------------|---------|-------|--------|
| | Micro | Pequena | Média | Grande |
| Orçamento (E2) | 57,89 | 69,44 | 95,00 | 69,57 |
| Simulação de Lucratividade dos Produtos (E4) | 42,11 | 55,56 | 85,00 | 78,26 |
| Margem de Contribuição (E1) | 35,09 | 63,89 | 80,00 | 73,91 |
| Planejamento Estratégico (E3) | 36,84 | 55,56 | 55,00 | 65,22 |

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

O orçamento se destaca como um artefato gerencial importante para todas as organizações, independentemente do porte e segmento de mercado. Por meio dele é possível estimar como serão as operações em certo período de tempo, principalmente, no que tange a previsão de receitas, custos, despesas, lucros e investimentos. O orçamento é utilizado para o planejamento e controle gerencial, permitindo que os gestores compreendam claramente o cenário futuro por meio de estabelecimento de metas. Outra função do orçamento é possibilitar a comparação entre os valores orçados e realizados para identificar o alcance de metas e o desempenho organizacional.

A simulação de lucratividade dos produtos possibilita a identificação de quanto dos recursos aplicados no processo operacional estão retornando para a empresa. Esse artefato, por meio da segregação de receitas, custos e despesas, identifica os produtos mais lucrativos para a organização e, com isso, possibilita a criação de políticas gerenciais que alavanquem o lucro. Além disso, ao permitir a verificação da lucratividade de produtos, também contribui para a geração de políticas gerenciais para as unidades de negócios e para a organização como um todo.



A utilidade da margem de contribuição está relacionada à lucratividade dos produtos, mercadorias ou serviços prestados. A partir do preço de venda e da diminuição dos custos e despesas variáveis, se consegue identificar o excedente de recursos que será utilizado para cobrir os gastos fixos e, ainda o montante que sobra para a formação do lucro. A margem de contribuição é essencial para a elaboração da política de vendas, uma vez que permite que as empresas conheçam os produtos mais lucrativos e quais necessitam ser ajustados ou até extintos. Por meio da margem de contribuição também é possível calcular o ponto de equilíbrio, que indica o mínimo a ser vendido para que a organização não fique no prejuízo.

O planejamento estratégico é o artefato gerencial que serve para o desenvolvimento de estratégias organizacionais, com definição de processos de trabalho, previsão de recursos e estabelecimento de responsabilidade para períodos futuros, no intuito de conduzir a empresa para um cenário esperado. A implantação do planejamento estratégico permite a melhoria de processos internos, de tomada de decisão, de alocação de investimentos, de proteção quanto às mudanças do ambiente de negócios. Além disso, esse artefato funciona com uma base para a geração de vantagem competitiva, uma vez que possibilita a identificação antecipada de riscos e de oportunidades dos negócios.

A Tabela 6 mostra os níveis de importância e de utilização dos artefatos de cada estágio evolutivo, comparando as organizações por segmento econômico.

Tabela 6 - Segmentos econômicos (em médias)

| Estágios | Indústria | | Comércio | | Serviços | |
|----------------|-------------|------------|-------------|------------|-------------|------------|
| | Importância | Utilização | Importância | Utilização | Importância | Utilização |
| Estágio 1 (E1) | 3,20 | 2,52 | 2,69 | 2,28 | 2,63 | 2,04 |
| Estágio 2 (E2) | 2,93 | 2,23 | 2,75 | 2,24 | 2,72 | 2,06 |
| Estágio 3 (E3) | 2,87 | 2,34 | 2,53 | 1,98 | 2,40 | 1,88 |
| Estágio 4 (E4) | 2,86 | 2,22 | 2,70 | 1,98 | 2,53 | 1,84 |

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Os resultados revelaram que as maiores médias de importância e utilização foram, sequencialmente, na indústria, seguida pelo comércio e serviços. As organizações do segmento industrial se destacam por realizarem a transformação de matéria-prima em produtos e, conseqüentemente, seu negócio possui operações mais complexas em relação aos demais segmentos econômicos. Por isso, necessitam de artefatos gerenciais adequados para a gestão. Em contrapartida, as organizações prestadoras de serviços demandam por menor utilização desses artefatos. Isso pode ser justificado, também, pela baixa complexidade de negócio, uma vez que seu processo operacional tende a ser mais simples na formação do preço de venda e na prestação dos serviços.

No segmento industrial, os artefatos gerenciais mais relevantes foram: margem de contribuição, com importância de 90,24% e utilização de 78,05%; orçamento, com importância de 92,68% e utilização de 80,49% e; simulação de lucratividade dos produtos, com importância de 92,68% e utilização de 65,85%. No segmento comercial destacaram-se: orçamento, com importância de 90,00% e utilização de 55,00%; simulação de lucratividade dos produtos, com importância de 92,50% e utilização de 60,00%; e custo financeiro dos estoques, com importância de 82,50% e utilização de 55,00%. Por sua vez, no segmento de prestação de serviços,



os mais representativos foram: orçamento, com importância de 92,73% e utilização de 69,09%; planejamento estratégico, com importância de 83,64% e utilização de 52,73% e; simulação de lucratividade dos produtos, com importância de 85,45% e utilização de 50,91%.

De modo geral, os resultados da pesquisa convergem com os estudos anteriores ao apontar que os principais artefatos da contabilidade gerencial nas organizações foram: a) planejamento estratégico (TEIXEIRA et al., 2011; ISIDORO et al., 2012; REIS; TARIFA; ALMEIDA, 2017; RUSSO; GUERREIRO, 2017; SOUZA; GASPARETTO, 2017); b) orçamento (TEIXEIRA et al., 2011; ISIDORO et al., 2012; LUNKES; COSTA; BORTOLUZZI, 2017; REIS; TARIFA; ALMEIDA, 2017; RUSSO; GUERREIRO, 2017; SOUZA; GASPARETTO, 2017) e; c) simulação de lucratividade dos produtos (MACOHON; BEUREN, 2016; LUNKES; COSTA; BORTOLUZZI, 2017; REIS; TARIFA; ALMEIDA, 2017; SOUZA; GASPARETTO, 2017).

Por outro lado, os resultados da pesquisa mostraram que o artefato da contabilidade gerencial menos apontado foi o *Economic Value Added* (EVA), que também foi percebido nos achados de Teixeira et al. (2011), Isidoro et al. (2012), Macohon e Beuren (2016), Reis, Tarifa e Almeida (2017) e Souza e Gasparetto (2017). Em segundo lugar, teve-se o *Business Intelligence* (BI), como o menos citado, que também foi constatado no trabalho de Macohon e Beuren (2016).

Quanto aos estágios evolutivos, na amostra investigada predominaram os estágios 1 (Determinação do Custo e Controle Financeiro) e 2 (Informação para Controle e Planejamento Gerencial), evidenciando a utilização de artefatos tradicionais da contabilidade gerencial no processo de gestão das organizações. Tais resultados corroboram os resultados dos estudos de Mattos, Freitag e Starke Júnior (2010), Macohon e Beuren (2016), Lunkes, Costa e Bortoluzzi (2017), Reis, Tarifa e Almeida (2017) e Souza e Gasparetto (2017) que também verificaram maior ênfase em artefatos tradicionais dos estágios evolutivos 1 e 2 nas organizações investigadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os artefatos da contabilidade gerencial são instrumentos essenciais para garantir a eficiência e a continuidade dos negócios. Por meio deles, a organização é capaz de obter informações relevantes e objetivas para o processo decisório, realizar avaliações de desempenho e promover melhorias na gestão das atividades. Desse modo, o objetivo geral da pesquisa foi identificar os estágios evolutivos da contabilidade gerencial que predominam nas organizações da região carbonífera de Santa Catarina.

Os resultados apontaram que as empresas investigadas são, preponderantemente, de micro e pequenos portes, com natureza jurídica Ltda, e possuem como responsáveis pela área gerencial os proprietários/sócios. A maioria das organizações caracteriza-se como empreendimentos familiares, nos quais os responsáveis desempenham funções gerenciais e operacionais. Os artefatos da contabilidade gerencial que mais se destacaram por estágios evolutivos foram: margem de contribuição (estágio 1), o orçamento (estágio 2), o planejamento estratégico (estágio 3), a simulação de lucratividade dos produtos (estágio 4). Por outro lado, os artefatos que menos se destacaram foram o EVA (estágio 4), o



business intelligence (estágio 2), a ABM (estágio 3) e o *kaizen* (estágio 3). Os artefatos dos estágios evolutivos 1 e 2 foram os predominantes, com maiores médias de importância e de utilização nas organizações investigadas.

Diante dos resultados da pesquisa, conclui-se que, as organizações investigadas consideram como os mais importantes e os de maior utilização os artefatos da contabilidade gerencial dos estágios 1 (Determinação do Custo e Controle Financeiro) e 2 (Informação para Controle e Planejamento Gerencial). Esses artefatos, representam instrumentos tradicionais de gestão, uma vez que são os primeiros artefatos de contabilidade gerencial e, conseqüentemente, são mais conhecidos pelos gestores, facilitando sua aceitação no ambiente organizacional.

A importância e utilidade de artefatos tradicionais da contabilidade gerencial pode estar relacionada à facilidade de entendimento conceitual dos artefatos pelo corpo gerencial e pela baixa exigência de mudanças na cultura organizacional de gestão, quando comparado aos artefatos contemporâneos dos estágios 3 (Redução de perdas de recursos no processo operacional) e 4 (Criação de valor através do uso efetivo dos recursos), que requerem uma gestão mais profissionalizada, apoio de consultorias externas e maior conscientização de todos os colaboradores. Tudo isso pode levar a um maior dispêndio de recursos financeiros e não financeiros que dificulta a implantação de artefatos contemporâneos nas empresas. Além do mais, cabe observar que a amostra investigada é composta, em grande parte, por micro e pequenas empresas familiares, que podem não demandar por artefatos contemporâneos na gestão dos negócios, visto que seu campo de atuação tende a ser menos complexo.

Na análise por segmento econômico, as empresas industriais deram maior ênfase à importância e utilização de artefatos contemporâneos do que as comerciais e as de prestação de serviços. Isso remete diretamente à operacionalização do negócio, que é mais complexa, pois envolve a transformação de insumos em produtos, e que por isso demanda por artefatos gerenciais mais atualizados para otimizar os processos de fabricação, armazenamento, distribuição e comercialização de produtos.

Adicionalmente, os resultados revelaram que as organizações que possuem setor gerencial formalmente implantado se preocupam mais com a utilização de artefatos contemporâneos de contabilidade gerencial do que as que não possuem departamento específico. Isso indica que tais organizações ao possuírem uma estrutura formal, contam com profissionais especializados na área gerencial que escolhem as melhores práticas de trabalho para otimizar os processos operacionais e a criação de valor organizacional, enquanto as empresas que não possuem um setor gerencial próprio, apenas direcionam sua atenção para o controle dos custos e planejamento financeiro.

Os resultados também indicaram que, independentemente do porte, as organizações utilizam com maior intensidade os mesmos artefatos de contabilidade gerencial. Além disso, foi observada a utilização de indicadores não financeiros com bastante frequência nas médias (70,00%) e nas grandes (78,26%) empresas. Os indicadores não financeiros são artefatos gerenciais que permitem reconhecimento de fatos, situações e percepções que não são passíveis de mensurar quantitativamente, mas que são importantes para a melhoria contínua do processo de gestão. Esses indicadores fornecem informações sobre os comportamentos de



clientes, fornecedores, colaboradores, entre outros, e podem alavancar o desempenho operacional.

Por fim, como sugestão para futuras pesquisas indica-se: a) ampliação da amostra investigada para consolidação dos resultados; b) aplicação da pesquisa em outras regiões e contextos econômicos para cotejamento de resultados; c) realização de estudos de caso para compreender o funcionamento dos artefatos da contabilidade gerencial nas organizações da AMREC.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting: A Research Note. **Advances In Management Accounting**, [s.l.], v. 15, p.229-247, 2006.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006. 1019 p. Tradução de: Adalberto Ferreira das Neves.

ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO CARBONÍFERA - AMREC.

Criciúma, 2017. Disponível em:

<<http://www.amrec.com.br/cms/pagina/ver/codMapaltem/59316>> Acesso em: 14 maio. 2018.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 812 p. Tradução de: André Olímpio Mosselman e Du Chenoy Castro. Revisão Técnica: Rubens Famá.

BARBIERI, Carlos. **BI2 Business Intelligence: modelagem e qualidade**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Poueri do Carmo; AQUINO, André Carlos Busanelli de. **Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos**. São Paulo: Atlas, 2007. 429 p.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K.. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Elsevier Science**, [s.l.], v. 23, n. 3, p.243-264, abr. 1998.

FARIA, Ana Cristina de; COSTA, Maria de Fátima Gameiro da. **Gestão de custos logísticos: custeio baseado em atividades (ABC), balanced scorecard (BSC), valor econômico agregado (EVA)**. São Paulo: Atlas, 2005.

FREZATTI, Fábio et al. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009. 281 p.



GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

GOULARTI FILHO, Alcides. **Caderno de informações socioeconômicas da AMREC: séries históricas**. Criciúma, SC: UNESC, 2004. 31 p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: < <https://cidades.ibge.gov.br/> > Acesso em: 31 maio. 2018.

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

ISIDORO, Claudinei et al. A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. **R. Cont. Ufba**, Salvador, v. 6, n. 2, p.39-55, jun. 2012.

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

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S.. **A relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996. 239 p. Tradução de: Ivo Korytowski. Revisão Técnica de: Marcos A. Reis Villela e Moises Swirski.

LUNKES, Rogério João; COSTA, Carla Helen; BORTOLUZZI, Daiane Antonini. Estudo sobre a adoção de práticas de contabilidade gerencial em empresas hoteleiras. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24., 2017, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: CBC, 2017. p. 1 - 15.

MACOHON, Edson Roberto; BEUREN, Ilse Maria. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial que preponderam em um polo industrial moveleiro. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 15, n. 45, p.9-22, maio 2016.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 370 p

MATTOS, Marinei Abreu; FREITAG, Viviane da Costa; STARKE JUNIOR, Paulo Cesar. Os Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial: estudo aplicado às empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Florianópolis: CBC, 2010. p. 1 - 16.

REIS, Luciano Gomes dos; TARIFA, Marcelo Resquetti; ALMEIDA, Lauro Brito de. Níveis das Práticas de Contabilidade Gerencial no Cooperativismo Agroindustrial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24., 2017, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: CBC, 2017. p. 1 - 15.

RICARDINO, Alvaro. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005. 255 p.



RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RUSSO, Paschoal Tadeu; GUERREIRO, Reinaldo. As práticas de contabilidade gerencial mais usadas por empresas que operam no Brasil. In: SEMEAD, 20., 2017, São Paulo. **Seminários em Administração**. São Paulo: SEMEAD, 2017. p. 1 - 14.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 108 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUZA, Fabiana Frigo; GASPARETTO, Valdirene. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por empresas inovadoras. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24., 2017, Florianópolis. **Anais...** . Florianópolis: Cbc, 2017. p. 1 - 16.

SOUZA, Luiz Eurico de. **Fundamentos de contabilidade gerencial: um instrumento para agregar valor**. Curitiba: Juruá, 2008. 331 p.

SULAIMAN, Maliah Bt.; AHMAD, Nik Nazli Nik; ALWI, Norhayati. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, [s.l.], v. 19, n. 4, p.493-508, maio 2004.

TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo et al. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, Vitória, v. 8, n. 3, p.108-127, maio 2011. Trimestral.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos no comércio varejista**. Curitiba: Juruá, 2012. 256 p.

YOUNG, S. David; O'BYRNE, Stephen F. **EVA e gestão baseada em valor: guia prático para implementação**. Porto Alegre: Bookman, 2003. 422 p. Tradução de: Paulo Roberto Barbosa Lustosa e Otávio Ribeiro de Medeiros.