

 <p>UnB Universidade de Brasília</p>	 <p>UFPB Universidade Federal da Paraíba</p>	 <p>UFRN Universidade Federal do Rio Grande do Norte</p>
Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis		

DIEGO RODRIGUES BOENTE

**ESTUDO DA PERCEPÇÃO DOS GESTORES DOS MEIOS DE HOSPEDAGENS
DO NORDESTE BRASILEIRO SOBRE A IMPORTÂNCIA E O USO DE PRÁTICAS
DE CONTABILIDADE GERENCIAL**

Natal / RN
2008

DIEGO RODRIGUES BOENTE

**ESTUDO DA PERCEPÇÃO DOS GESTORES DOS MEIOS DE HOSPEDAGENS
DO NORDESTE BRASILEIRO SOBRE A IMPORTÂNCIA E O USO DE PRÁTICAS
DE CONTABILIDADE GERENCIAL**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Solange Garcia dos Reis

Natal / RN
2008

Catálogo da Publicação na Fonte. UFRN / Biblioteca Setorial do CCSA
Divisão de Serviços Técnicos

Boente, Diego Rodrigues.

Estudo da percepção dos gestores dos meios de hospedagens do nordeste brasileiro sobre a importância e o uso de práticas de contabilidade gerencial / Diego Rodrigues Boente - Natal, 2008.

88 f.

Orientadora: Profa. Dra. Solange Garcia dos Reis
Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. 2008

1. Contabilidade Gerencial. 2. Práticas Gerenciais. 3. Indústria Hoteleira.

RN/BS/CCSA – nº de ordem 154º

CDU 657

DIEGO RODRIGUES BOENTE

**ESTUDO DA PERCEPÇÃO DOS GESTORES DOS MEIOS DE HOSPEDAGENS
DO NORDESTE BRASILEIRO SOBRE A IMPORTÂNCIA E O USO DE PRÁTICAS
DE CONTABILIDADE GERENCIAL**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 30/06/2008

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dra. Solange Garcia dos Reis (Unb, UFPB, UFRN) – Orientadora.

Prof. Dra. Aneide Oliveira Araújo (Unb, UFPB, UFRN) – Membro Interno.

Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira (USP) – Membro Externo.

Dedico este trabalho a minha esposa,
Tatiana, com todo meu amor e gratidão.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, a Deus, fonte de iluminação e inspiração.

A minha esposa, Maria Tatiana de Oliveira França, pela compreensão do tempo em que não pude estar ao seu lado e pelo incentivo nos momentos mais difíceis.

A minha orientadora, Prof^a Dra. Solange Garcia dos Reis, pela atenção e contribuição destinada à elaboração deste trabalho.

Aos meus amigos, Paulo de Tarso e Clayton Levy, pelo apoio e companheirismo, fundamentais para superar os obstáculos enfrentados durante o mestrado.

Aos professores do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, pelo conhecimento proporcionado: Prof. Paulo Amilton Maia Leite de Medeiros, Prof^a. Aneide Oliveira Araújo, Prof^a. Erika dos Reis Gusmão Andrade, Prof. Jorge Katsumi Niyama, Prof. Paulo Roberto de Nóbrega Cavalcante, Prof. José Dionísio G. da Silva, Prof. César Augusto Tibúrcio Silva, Prof. Paulo Roberto Barbosa Lustosa.

A todas as pessoas que participaram dessa realização e que não foram mencionadas. Meus agradecimentos de coração.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Evolução da contabilidade gerencial conforme modelo IFAC	25
---	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Práticas de contabilidade gerencial adotadas na pesquisa	26
Quadro 2 – Classificação das práticas quanto ao estágio de evolução	27

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Faturamento Anual.....	53
Tabela 2 – Total de Funcionários.....	53
Tabela 3 – Tempo de Funcionamento da Empresa	54
Tabela 4 – Estado de Localização.....	55
Tabela 5 – Gênero.....	56
Tabela 6 – Idade.....	56
Tabela 7 – Função.....	57
Tabela 8 – Tempo de exercício na função	58
Tabela 9 – Nível de escolaridade	58
Tabela 10 – Formação Acadêmica	59
Tabela 11 – Importância dos Sistemas de Custos.....	60
Tabela 12 – Utilização dos Sistemas de Custos.....	60
Tabela 13 – Importância dos Orçamentos.....	61
Tabela 14 – Utilização dos Orçamentos	61
Tabela 15 – Importância da Avaliação de Desempenho.....	62
Tabela 16 – Utilização da Avaliação de Desempenho.....	63
Tabela 17 – Importância da Informação para Tomada de Decisão.....	64
Tabela 18 – Utilização da Informação para Tomada de Decisão.....	65
Tabela 19 – Importância da Análise Estratégica.....	66
Tabela 20 – Utilização da Análise Estratégica	66
Tabela 21 – Comunicação da Informação da contabilidade gerencial.....	67
Tabela 22 – Estatística Descritiva das práticas de contabilidade gerencial	69
Tabela 23 – Importância das práticas de contabilidade gerencial	71
Tabela 24 – Utilização das práticas de contabilidade gerencial.....	72

LISTA DE SIGLAS

ABC	Activity-Based Costing
ABIH	Associação Brasileira da Indústria Hoteleira
EMBRATUR	Empresa Brasileira de Turismo
EVA	Economic Value Added
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	International Federation of Accountants
OMT	Organização Mundial do Trabalho

RESUMO

Os sistemas de contabilidade gerencial podem adicionar valores consideráveis a entidades, fornecendo informações que possam resultar em melhores decisões, o que caracteriza sua importância na gestão. Visando a cada vez mais contribuir para o alcance da eficácia na gestão, faz-se necessário o desenvolvimento contínuo de práticas que permitam transformar a informação contábil em conhecimento que confira a entidade um diferencial estratégico. A presente pesquisa objetivou investigar o nível de utilização e importância dos sistemas de contabilidade gerencial aplicados pelos gestores dos meios de hospedagem do Nordeste Brasileiro. Com base na percepção dos gestores das empresas pesquisadas, os resultados sugerem uma maior atribuição de importância e uso a práticas de contabilidade gerencial mais “tradicionais”, que datam das décadas de 50.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial, Práticas Gerenciais, Indústria Hoteleira.

ABSTRACT

The management accounting systems can add considerable value to entities, providing information that would lead to better decisions, which characterizes its importance in the management. Aiming to increasingly contribute to the achievement of efficient management, it is necessary to the continued development of practices to transform the information in knowledge giving the entity a spread strategic. This study aimed to investigate the level of use and importance of managerial accounting systems used by managers of tourist hosting the Brazilian Northeast. Based on the perception of managers of the companies surveyed, the results suggest a higher frequency of importance and use traditional practices of management accounting which date from decades of 50.

Key-words: Accounting Management, Practice Management, Hotel Industry.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	13
1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA	15
1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA	16
1.4 JUSTIFICATIVA.....	17
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	19
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	19
2 REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL	21
2.2 O MODELO PROPOSTO PELA IFAC	23
2.3 CLASSIFICAÇÃO DAS PRÁTICAS QUANTO AO NÍVEL DE EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL CONFORME MODELO IFAC	27
2.4 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	28
2.5 O TURISMO NO BRASIL E NO NORDESTE.....	44
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	48
3.1 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS.....	48
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	49
3.3 TRATAMENTO ESTATÍSTICO	50
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	52
4.1 DADOS DAS EMPRESAS	52
4.2 DADOS DOS RESPONDENTES	55
4.3 ANÁLISE DO NÍVEL DE IMPORTÂNCIA E UTILIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	59
4.4 COMUNICAÇÃO DA INFORMAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL	67
4.5 ANÁLISE DAS PRÁTICAS QUANTO AO NÍVEL DE EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL CONFORME MODELO IFAC	69

5 CONCLUSÃO	75
REFERÊNCIAS.....	76
APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO	83
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA	84

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Nas últimas décadas, as entidades sofreram constantes adaptações em seu processo de gestão, motivadas principalmente pelo aumento da complexidade de suas atividades e do nível de concorrência. Estas mudanças passaram a demandar maior quantidade de informações para decisões em nível estratégico e operacional, bem como para o controle de seu processo produtivo.

Souza, Lisboa e Rocha (2003) elencam algumas dessas mudanças: substituição da estratégia de grandes volumes e reduzido mix de produtos, para menores volumes e mix mais variado; alterações na estrutura de custos e despesas; redução do ciclo de vida dos produtos e menor poder das empresas, de impor seus preços ao mercado.

Os sistemas de contabilidade de cunho gerencial podem adicionar valores consideráveis a entidades, fornecendo informações que possam resultar em melhores decisões, o que caracteriza sua importância na gestão. Assim, a informação gerencial contábil passou a ter mais relevância que antes, sendo considerada agora um fator crítico de sucesso.

Corroborando tal entendimento, Atkinson et al. (2000, p. 36) afirmam que “a informação contábil gerencial é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas”. Para Garrison e Noreen (2001), “será muito difícil para uma empresa atuar no mercado internacional se ela planeja, conduz e controla suas operações com base em um sistema de contabilidade gerencial de segunda classe”.

Visando a cada vez mais contribuir para o alcance da eficácia na gestão, faz-se necessário o desenvolvimento contínuo de práticas que permitam transformar a informação contábil em conhecimento que confira à entidade um diferencial estratégico.

Souza (2001) destaca que vários pesquisadores têm procurado fazer com que a contabilidade gerencial evolua, apresentando práticas específicas e tidas como adequadas e necessárias à composição do conjunto de informações de que os

tomadores de decisões necessitam na condução competitiva das empresas.

Nota-se uma concentração nos trabalhos desenvolvidos para mensuração e pré-estabelecimento dos custos dos produtos e / ou serviços, formulação de planejamentos estratégicos, avaliação de desempenho, entre outros. (Grzeszeszyn e Ferreira, 2004; Oliveira, Müller e Nakamura, 2000; Vilela e Vatan, 2001).

No trabalho desenvolvido por Abdel-Kader e Luther (2004), foram consultados 123 gestores de companhias britânicas do ramo de bebidas e alimentação a respeito das práticas de contabilidade gerencial que eram adotadas naquele país. Essas práticas foram divididas em cinco grupos: sistemas de custos, orçamentos, avaliação de desempenho, informação para tomada de decisão e análise estratégica.

Em cada grupo deste, foram seccionadas as práticas correspondentes a um período de evolução da contabilidade gerencial, conforme modelo proposto pela IFAC – International Federation of Accountants, a saber: determinação de custos e controle financeiro (até 1950); informação para planejamento gerencial e controle (a partir de 1965); redução de desperdícios de recursos nos processos (a partir de 1985) e criação de valor através do uso eficaz dos recursos (a partir de 1995).

Com base nas respostas dos gestores entrevistados, observou-se que, em geral, as práticas adotadas pelas empresas britânicas correspondem aos períodos mais antigos citados acima e que há pouca evidência de correlação direta das práticas adotadas com a criação de valor.

Em decorrência de mudanças no ambiente competitivo do setor hoteleiro, principalmente pela expansão de cadeias hoteleiras internacionais e a sazonalidade da demanda turística, o interesse sobre o controle de gestão tem aumentado nos últimos anos. Gomes e Amat (1995) destacam que grande parte das empresas passou a se desenvolver em um meio-ambiente caracterizado por grande instabilidade, muito complexo e bastante hostil que passou a exigir um constante aperfeiçoamento dos sistemas de controle com vistas a enfrentar uma concorrência acirrada decorrente da globalização da economia.

Considerando a grande diversidade cultural e a representatividade do setor turístico para a economia nordestina, o alto nível de exigência da qualidade dos serviços e a problemática da afetação pela flutuação da demanda faz-se necessário aprofundar uma investigação sobre o tema neste ramo.

1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

Mais recentemente, em particular nas últimas três décadas, a contabilidade gerencial tem sido objeto de críticas acentuadas quanto à validade de suas práticas, quando analisadas em relação às características do atual ambiente operacional das empresas. Kaplan (1984) evidenciou uma forte crítica às práticas de contabilidade gerencial de seu tempo. Segundo ele:

“[...] as práticas [de contabilidade gerencial] empregadas pelas empresas hoje e as explicadas nos livros de contabilidade de custos foram desenvolvidas em 1925... houve pouca inovação em modelos e implantação de sistemas de controle em contabilidade gerencial”.

Desde então, e talvez em resposta a estas críticas, várias técnicas inovadoras em contabilidade gerencial foram desenvolvidas nas empresas. Estas técnicas foram desenvolvidas para apoiar tecnologias modernas e processos gerenciais, bem como a administração da qualidade total e sistemas just-in-time, visando conferir a entidade uma vantagem competitiva.

Em geral, tais críticas destacam que, apesar do ambiente mais competitivo e exigente enfrentado pelas empresas, ao qual elas se adaptaram adotando o desenvolvimento e a aplicação de novas estratégias e tecnologias operacionais, a contabilidade gerencial não se atualizou, no sentido de adotar práticas mais capazes de suprir informações adequadas às novas exigências decisórias.

Peavey (1990) comentou, na época, que havia claramente uma deficiência dos tradicionais modelos e informações contábeis, devido à revolução atual no ambiente de fabricação. Para o autor, tais modelos foram formulados para uma época que não mais existe; faz-se necessária à adoção de novas propostas e modelos.

Mais objetivamente as críticas resumem-se à afirmação de que as condições operacionais das empresas sofreram mudanças significativas, e de que a contabilidade gerencial, por sua vez, continua a utilizar práticas que eram úteis para um ambiente totalmente diferente do atual. Logo, não estariam elas dando sua

contribuição aos tomadores de decisões.

Em pesquisa realizada por Souza (2001) sobre as práticas de contabilidade gerencial utilizadas por subsidiárias de empresas multinacionais do sudeste brasileiro constatou-se que as práticas propostas como mais adequadas para o ambiente atual não têm uma utilização expressiva, como também os benefícios da utilização de novas práticas de contabilidade gerencial não superam a complexidade e os custos envolvidos na sua implantação e manutenção. Barbosa (2004) também concluiu que as indústrias de transformação pesquisadas na região metropolitana do Recife não utilizam as práticas de Contabilidade Gerencial consideradas adequadas para um ambiente extremamente competitivo.

Corroborando para o entendimento acima, Frezatti (2005, p. 37) concluiu em sua pesquisa que contribuições mais recentes são aquelas que têm menor aderência, ou seja, são as menos praticadas.

Assim, identificados os argumentos sobre as deficiências da contabilidade gerencial, bem como sobre a proposta de práticas que objetivam recolocá-la na condição de um efetivo integrante do processo gerencial empresarial, o tema ora apresentado se caracteriza pela investigação de como elas vêm efetivamente sendo reconhecidas, pelas empresas, como instrumentos válidos, necessários e suficientes ao processo de gestão.

Face ao exposto, emerge a seguinte problemática a ser estudada no desenvolvimento do trabalho: *qual é a percepção dos gestores dos meios de hospedagem do nordeste brasileiro sobre a importância e o uso das práticas de contabilidade gerencial?*

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.3.1 Objetivo Geral

Investigar a percepção dos gestores dos meios de hospedagem do nordeste brasileiro sobre a importância e o uso das práticas de contabilidade gerencial. Para caracterizar os sistemas de contabilidade gerencial é utilizada a classificação

proposta por Abdel-Kader e Luther (2004), compreendendo cinco grupos anteriormente citados: sistemas de custos, orçamentos, avaliação de desempenho, informação para tomada de decisão e análise estratégica.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Analisar na literatura as práticas de contabilidade gerencial consideradas no estudo;
- Contextualizar o desenvolvimento do setor turístico brasileiro nas últimas décadas, especificamente da região nordeste;
- Discorrer sobre o modelo IFAC que trata dos estágios de evolução da contabilidade gerencial;
- Relacionar as práticas consideradas aos estágios de evolução da contabilidade gerencial e analisar os resultados com base nos dados empíricos obtidos.

1.4 JUSTIFICATIVA

O trabalho justifica-se pela importância do setor turístico para a economia brasileira, principalmente para a economia nordestina e suas implicações no contexto social da região, servindo como elemento norteador, ou seja, é fator propulsor do crescimento econômico do nordeste brasileiro.

Segundo dados da OMT, publicados no Anuário Estatístico da EMBRATUR (2006), a receita gerada pelo turismo no Brasil em 2005 foi de 3,9 bilhões de dólares, tendo recebido 5,4 milhões de turistas, no entanto, a participação do país no mundo é de apenas 0,57% dos turistas do total mundial, com uma participação na receita cambial mundial de 0,64%. Tais dados demonstram que existe espaço para o

crescimento da atividade se comparados com outras localidades.

Em particular, à Região Nordeste, quando perguntado sobre o motivo da viagem, 44,44% dos turistas responderam que viajavam para lazer, e 51,83%, que as informações dos amigos influenciaram na decisão pela viagem ao Brasil. Tais turistas permanecem no país, em média, durante 12 dias, com gastos médios diário per capita (US\$) 80,58 dólares. Ainda conforme a pesquisa, dentre as 10 cidades mais visitadas estão: Rio de Janeiro - RJ com 31,5% das indicações; São Paulo-SP com 20,84%; Salvador com 12,76%; Foz de Iguaçu-PR com 9,27%; Recife-PE com 8,24%; Porto Alegre-RS com 6,42%; Natal-RN com 3,76% e Búzios-RJ com 3,56%. Portanto, as regiões mais indicadas são: Sudeste com 37,98% das indicações, seguida pela Região Nordeste com 26,92% e da região Sul com 23,63%.

Para fazer frente a esta concorrência, inclusive em nível internacional, os gestores devem se valer de práticas que confirmam às empresas uma vantagem estratégica. O uso da informação da contabilidade gerencial permite uma gestão mais eficaz e, conseqüentemente, o desenvolvimento e fortalecimentos dessas organizações.

Estudos empíricos nesta área são escassos. Sendo assim, esta contribuição é significativa, pois, após a revisão da literatura, gera subsídios para entendimento da situação atual da gestão das empresas em termos de utilização de práticas de contabilidade gerencial, podendo trazer benefícios para a melhoria do desempenho dos gestores.

Admitindo que o turismo pode promover o desenvolvimento de uma determinada localidade; que no mundo globalizado o nível de competitividade é elevado e sem fronteiras necessitando de mudança de paradigma para sobreviver neste cenário; que o Brasil pode ter no turismo uma de suas atividades mais produtivas, sendo necessário identificar suas reais potencialidades; que o Nordeste brasileiro é uma região que nas últimas três décadas despertou para o turismo, como fonte geradora de emprego e renda; que a região nordestina dispõe de atrativos naturais, históricos, culturais, gastronômicos, folclóricos e artesanais que podem ser utilizados como recursos disponíveis para promover o desenvolvimento regional; e, finalmente, que o turismo, pela própria característica da atividade, pressupõe uma maior abertura para a realização de mudanças na gestão, resta investigar o grau de uso das práticas de contabilidade gerencial nas entidades.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O direcionamento dado ao trabalho foi selecionar empresas do ramo turístico dos estados do nordeste brasileiro, limitando-se, porém, aos meios de hospedagem (hotéis, resorts, flats e pousadas) cadastrados na ABIH – Associação Brasileira da Indústria Hoteleira. A ABIH é uma entidade empresarial associativista, sem fins lucrativos e atua como um órgão técnico e consultivo no estudo e solução dos problemas do setor, representante oficial de cerca de 18 mil meios de hospedagem e conta com aproximadamente 2.500 associados, de diferentes categorias.

A hospedagem é um dos principais elementos criados no espaço que o turismo utiliza. Devido à distância dos principais pólos emissores nacionais – São Paulo e Rio de Janeiro – a hotelaria é a base sobre a qual se assenta o turismo de longas distâncias.

Com relação à seleção das práticas de contabilidade gerencial neste trabalho, é importante ressaltar que as mesmas foram escolhidas com base na literatura disponível, sendo tradicionais e inovadoras. O questionário utilizado neste estudo foi baseado na pesquisa de Abdel-Kader e Luther (2004), bem como a divisão das práticas por grupo e a correspondência dessas práticas ao estágio de evolução da contabilidade gerencial conforme modelo IFAC foram amplamente revisadas.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

Além desta introdução, esta dissertação desenvolve-se em mais quatro capítulos, a saber:

- a) Referencial Teórico: são abordadas a origem e a evolução da contabilidade gerencial e as práticas propostas;
- b) Procedimentos Metodológicos: são descritos os procedimentos necessários para conduzir a pesquisa.
- c) Análise dos Resultados: são descritos e analisados os resultados obtidos através dos questionários;

d) Conclusões: são apresentadas as considerações finais e limitações do trabalho, bem como sugestões para próximas pesquisas.

Além destes quatro capítulos, constam também, na dissertação, as referências e os apêndices contendo a carta de apresentação e o questionário de pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A IFAC – International Federation of Accountants (apud Padoveze, 1999, p. 1), por meio de seu relatório de fevereiro de 1998, conceitua Contabilidade Gerencial como “o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos”.

Desse modo, a contabilidade gerencial tem o seu foco voltado a auxiliar os gestores na elaboração de planejamento, execução e controle, e na tomada de decisões. O envolvimento da contabilidade gerencial com outros ramos como a contabilidade financeira, contabilidade de custos e análise das demonstrações contábeis é uma necessidade inerente, uma vez que está fundamentada no uso de um sistema de informações contábeis como ferramenta a ser usada pela administração. Segundo Ludícibus (1998, p. 21):

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços, etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

O autor reforça que esta contabilidade está voltada para o apoio de tomada de decisão pelo gestor, quando afirma: “A contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se ‘encaixem’ de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”.

Neves (1997) considera que a contabilidade gerencial “(...) é um conceito de contabilidade que tomou corpo nos Estados Unidos, em resposta aos anseios do

profissional contabilista no sentido de dar a sua contribuição efetiva, no processo de tomada de decisões na empresa, mais precisamente para aquelas decisões onde devem ser lavados em conta parâmetros de caráter econômico-financeiro”.

Para Martins (2003), a contabilidade financeira, desenvolvida na era mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais no período da Revolução Industrial. Todavia, com o surgimento da indústria, tornou-se evidente a necessidade da criação de critérios de avaliação de estoques no âmbito industrial.

Antes do século XIX, não existiam níveis de gerência ou empregados assalariados por longos períodos. As negociações aconteciam no mercado e indicadores de sucesso eram facilmente obtidos. Com a Revolução Industrial e a possibilidade das empresas se beneficiarem com economias de escala, tornou-se interessante para os proprietários das empresas direcionarem significantes somas de capital para os processos de produção das mesmas e, conseqüentemente, desenvolverem novas práticas gerenciais que os auxiliassem nessa etapa.

Conseqüentemente, houve necessidade de uma adaptação nos processos de gestão das entidades. Este processo envolve planejamento, execução, controle e ações direcionam pessoas e recursos para agregar valor aos produtos e serviços, para obter resultados.

Martins (2003) ressalta que, atualmente, a contabilidade mais moderna origina sistemas, cada vez mais eficientes que permitam um melhor gerenciamento das entidades, com o intuito de conseguirem atender completamente as duas mais recentes e importantes tarefas: controle e decisão.

Padoveze (1997) complementa ao afirmar que o atual foco das pesquisas sobre a missão das entidades empresariais está centrado no conceito de criação de valor, associando dentro do mesmo escopo o processo de informação gerado pela contabilidade para que as entidades cumpram adequadamente sua missão.

Adelegan (2000) coaduna com tal entendimento, conceituando a contabilidade gerencial como parte integrante do processo de gestão e acrescenta valor por verificar continuamente se os recursos são utilizados eficazmente por pessoas e organizações na criação de valor para os clientes, acionistas e outros *stakeholders*. Para ele, os recursos não incluem só o aspecto financeiro, mas também todos os outros recursos criados e utilizados pela organização. Assim, informação, conhecimento, processos de trabalho, pessoal treinado, capacidades inovadoras, moral, cultura, entre outros, podem ser considerados recursos – incluindo alguns

recursos de aspecto estratégico como capital intelectual.

Para fins deste trabalho, a contabilidade gerencial consiste na atividade desenvolvida no âmbito interno da entidade, decorrente do relacionamento entre os diversos setores, sendo responsável pela apuração dos resultados e geração de informações úteis ao processo de gestão.

2.2O MODELO PROPOSTO PELA IFAC

Em 1998, a IFAC propôs um modelo que descreve o desenvolvimento da contabilidade gerencial através de quatro estágios, a saber:

- **Estágio 1: determinação dos custos e controle financeiro (até 1950)**

A contabilidade gerencial antes de 1950 era atividade eminentemente técnica. A produção de tecnologia era relativamente simples, os materiais e a mão-de-obra eram facilmente identificados e o processo industrial era dominado pela velocidade das operações manuais. O enfoque nos custos do produto era complementar ao orçamento e ao controle financeiro do processo de produção.

- **Estágio 2: informação para planejamento e controle gerencial (a partir de 1965)**

De 1950 a 1965, o foco da contabilidade gerencial ampliou progressivamente a provisão de informações para fins de planejamento e controle. Neste segundo estágio, a contabilidade gerencial segundo a IFAC é vista como atividade gerencial, mas com função de *staff*, através do uso de tecnologias como análise de decisões e contabilidade por centro de responsabilidade. Desse modo, a contabilidade gerencial, como parte do sistema de controle gerencial, tende a ser reativa, identificar problemas e ações somente quando ocorrem desvios do planejamento estratégico inicialmente proposto.

- **Estágio 3: redução de perdas de recursos no processo operacional (a partir de 1985)**

A recessão mundial nos anos 70 e o aumento da competição global pela entrada de novos mercados (países do leste europeu) no início dos anos 80 foram acompanhados por um rápido desenvolvimento tecnológico. Como exemplo, o uso da robótica e de computadores para controlar os processos produtivos aumentou a qualidade e, em muitos casos, reduziu os custos. Além disso, o desenvolvimento de computadores pessoais aumentou consideravelmente o volume de informações a disposição dos gestores.

Assim, o aumento da competitividade mundial motivou o desenvolvimento de novas técnicas de gerenciamento e controle freqüentemente focando a redução de desperdícios de recursos usados nos processos. Neste cenário, o desafio dos contadores gerenciais, como provedores principais da informação gerencial, era, através da análise dos processos e tecnologias de gestão de custos, disponibilizar informações apropriadas aos gestores de todos os níveis hierárquicos.

- **Estágio 4: criação de valor através do uso efetivo de recursos (a partir de 1995)**

Com o advento da Internet e do e-commerce, a competitividade mundial se expandiu ainda mais. O foco dos contadores gerenciais aumentou para a criação de valor através do uso eficaz dos recursos e do uso de novas tecnologias como valor do cliente, valor do proprietário (shareholder value) e inovação organizacional.

Os quatro estágios de evolução da contabilidade gerencial descritos pelo modelo IFAC são ilustrados na Figura 1.

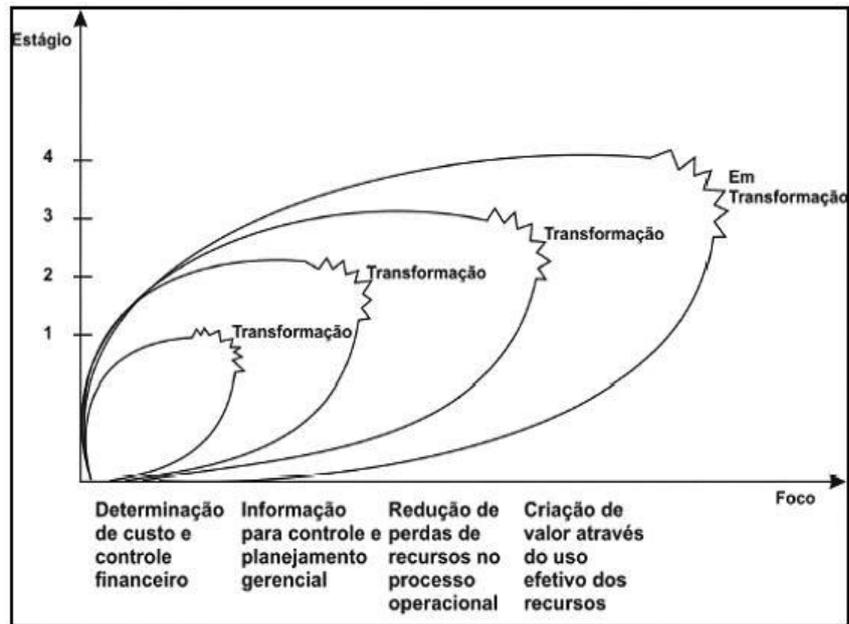


Figura 1. Evolução da contabilidade gerencial conforme modelo IFAC.

Fonte: Padoveze (2004)

Como se pode observar pela Figura 1, cada estágio de evolução representa uma adaptação para um novo conjunto de condições que as organizações enfrentam, pela adição de novos focos e tecnologias às utilizadas no processo anterior. Cada estágio é uma combinação do velho e do novo, com o velho sendo reformado para ajustar-se com o novo em combinação a um novo conjunto de condições para o ambiente gerencial. Assim, a contabilidade gerencial atual refere-se ao produto do processo de evolução cobrindo os quatro estágios.

Nos estágios 3 e 4, a contabilidade gerencial é vista como parte integral do processo de gestão, com informações sendo disponibilizadas em tempo real diretamente para a administração, e as funções de *staff* e de linha sendo gradativamente combinadas. A informação, nestes estágios, é vista como recurso organizacional; o foco, porém, é na redução dos desperdícios e em conservar ou alavancar seu uso na criação de valor (IFAC, parágrafos 9, 15, e 17).

O Quadro 1 abaixo resume as práticas de contabilidade gerencial adotadas e sua classificação nos grupos.

Práticas de Contabilidade Gerencial	Grupo
A separação entre custos variáveis e custos fixos	Sistema de Custos
Uso de taxa de rateio por produto	Sistema de Custos
Uso de taxas múltiplas de rateio por departamentos ou por produtos	Sistema de Custos
Custeio por atividades (ABC)	Sistema de Custos
Custo-padrão ou custo-meta	Sistema de Custos
Custo de qualidade	Sistema de Custos
Técnicas de regressão ou curvas de aprendizagem	Sistema de Custos
Uso do orçamento para planejamento	Orçamentos
Uso do orçamento para controle dos custos	Orçamentos
Orçamento por atividades	Orçamentos
Orçamento com análise condicional	Orçamentos
Orçamento flexível	Orçamentos
Orçamento base-zero	Orçamentos
Orçamento de longo prazo (estratégico)	Orçamentos
Medidas financeiras	Avaliação de Desempenho
Medidas não-financeiras relacionadas com os clientes	Avaliação de Desempenho
Medidas não-financeiras relacionadas com operações e inovação	Avaliação de Desempenho
Medidas não-financeiras relacionadas com funcionários	Avaliação de Desempenho
Valor econômico adicionado ou Lucro residual	Avaliação de Desempenho
Benchmarking	Avaliação de Desempenho
Análise Custo / Volume / Lucro	Informação para Tomada de Decisão
Análise de rentabilidade por produto	Informação para Tomada de Decisão
Análise de rentabilidade por cliente	Informação para Tomada de Decisão
Análise de rentabilidade por funcionário	Informação para Tomada de Decisão
Modelos de controle de estoque	Informação para Tomada de Decisão
Avaliação de investimentos de capital baseado no método do fluxo de caixa descontado	Informação para Tomada de Decisão
Avaliação de investimentos de capital baseado na taxa de retorno (payback)	Informação para Tomada de Decisão
Para avaliação de investimento de capital, aspectos não-financeiros são documentados e relatados.	Informação para Tomada de Decisão
Avaliação de risco de projetos de investimento de capital usando análise probabilística ou simulação por computador.	Informação para Tomada de Decisão
Sensibilidade de desempenho na avaliação condicional de projetos de investimento de capital	Informação para Tomada de Decisão
Cálculo e uso do custo de capital no método do fluxo de caixa descontado para avaliação de investimentos de capital	Informação para Tomada de Decisão
Projeção de longo prazo	Análise Estratégica
Valor do proprietário	Análise Estratégica
Análise setorial	Análise Estratégica
Análise de posição competitiva	Análise Estratégica
Análise da cadeia de valor	Análise Estratégica
Análise de ciclo de vida do produto	Análise Estratégica
As possibilidades de integração em cadeias de valor com fornecedores e / ou com clientes	Análise Estratégica
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes	Análise Estratégica

Quadro 1 – Práticas de Contabilidade Gerencial adotadas na pesquisa

Fonte: Abdel-Kader e Luther (2004)

2.3 CLASSIFICAÇÃO DAS PRÁTICAS QUANTO AO NÍVEL DE EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL CONFORME MODELO IFAC

A classificação proposta segue a mesma feita no trabalho de Abdel-Kader e Luther (2004), conforme quadro 2, a saber:

Estágios	Práticas de Contabilidade Gerencial	Grupo
Estágio 1 Determinação dos custos e controle financeiro	Uso de taxa de rateio por produto	Sistema de Custos
	Uso do orçamento para controle dos custos	Orçamentos
	Orçamento flexível	Orçamentos
	Medidas financeiras	Avaliação de Desempenho
	Avaliação de investimentos de capital baseado na taxa de retorno (payback)	Informação para Tomada de Decisão
Estágio 2 Informação para controle e planejamento gerencial	A separação entre custos variáveis e custos fixos	Sistema de Custos
	Uso de taxas múltiplas de rateio por departamentos ou por produtos	Sistema de Custos
	Técnicas de regressão ou curvas de aprendizagem	Sistema de Custos
	Uso do orçamento para planejamento	Orçamentos
	Orçamento com análise condicional	Orçamentos
	Orçamento de longo prazo (estratégico)	Orçamentos
	Medidas não-financeiras relacionadas com operações e inovação	Avaliação de Desempenho
	Análise Custo / Volume / Lucro	Informação para Tomada de Decisão
	Análise de rentabilidade por produto	Informação para Tomada de Decisão
	Modelos de controle de estoque	Informação para Tomada de Decisão
	Avaliação de investimentos de capital baseado no método do fluxo de caixa descontado	Informação para Tomada de Decisão
Projeção de longo prazo	Análise Estratégica	
Estágio 3 Redução de perdas de recursos no processo operacional	Custeio por atividades (ABC)	Sistema de Custos
	Custo de qualidade	Sistema de Custos
	Orçamento por atividades	Orçamentos
	Orçamento base-zero	Orçamentos
	Medidas não-financeiras relacionadas com funcionários	Avaliação de Desempenho
	Análise de rentabilidade por funcionário	Informação para Tomada de Decisão
	Avaliação de risco de projetos de investimento de capital usando análise probabilística ou simulação por computador.	Informação para Tomada de Decisão
Sensibilidade de desempenho na avaliação condicional de projetos de investimento de capital	Informação para Tomada de Decisão	

Estágios	Práticas de Contabilidade Gerencial	Grupo
Estágio 4 Criação de Valor através do uso efetivo de recursos	Custo-padrão ou custo-meta	Sistema de Custos
	Medidas não-financeiras relacionadas com os clientes	Avaliação de Desempenho
	Valor econômico adicionado ou Lucro residual	Avaliação de Desempenho
	Benchmarking	Avaliação de Desempenho
	Análise de rentabilidade por cliente	Informação para Tomada de Decisão
	Para avaliação de investimento de capital, aspectos não-financeiros são documentados e relatados	Informação para Tomada de Decisão
	Cálculo e uso do custo de capital no método do fluxo de caixa descontado para avaliação de investimentos de capital	Informação para Tomada de Decisão
	Valor do proprietário	Análise Estratégica
	Análise setorial	Análise Estratégica
	Análise de posição competitiva	Análise Estratégica
	Análise da cadeia de valor	Análise Estratégica
	Análise de ciclo de vida do produto	Análise Estratégica
	As possibilidades de integração em cadeias de valor com fornecedores e / ou com clientes	Análise Estratégica
	Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes	Análise Estratégica

Quadro 2 – Classificação das práticas em estágio de evolução

Fonte: Abdel-Kader e Luther (2004)

2.4 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Os avanços nos métodos de gestão e a evolução tecnológica são aspectos que buscam exigir dos gestores uma crescente atualização, além do posicionamento adequado frente à concorrência. Com o intuito de verificar o grau de importância e utilização das práticas de contabilidade gerencial, foi feita uma revisão bibliográfica sobre as diferenças entre as práticas adotadas no trabalho, sendo que as principais idéias são sintetizadas de forma a fornecer elementos suficientes à compreensão do estudo. Posteriormente, foram relacionadas as práticas com ao estágio de evolução da contabilidade gerencial em que elas estão inseridas.

2.4.1. Sistemas de Custos

Segundo Maher (2001), custo representa sacrifício de recursos. Um sistema de custos diz respeito a quais métodos de custeio e critério de avaliação dos estoques são utilizados na atividade operacional. Veloso (2005) salienta que os sistemas de custo permitem criações de diferentes visões de custos a partir das

necessidades dos usuários.

A escolha entre métodos de custeio e critérios de valorização depende do tipo de aplicação que se pretende para o sistema de custos e do tipo de complexidade existente no fluxo da atividade.

Dentre as práticas de contabilidade gerencial referente aos sistemas de custos, pode-se citar: separação entre custos variáveis e custos fixos; uso de taxa de rateio por produto; uso de taxas múltiplas de rateio por departamentos ou por produtos; custeio por atividades (ABC); custo da qualidade, técnicas de regressão ou curvas de aprendizagem. Estas são comentadas nos tópicos a seguir.

a) Separação entre custos variáveis e custos fixos

Basicamente, os custos se comportam de duas formas: os que se alteram na proporção direta da alteração do volume, dentro de um intervalo relevante são chamados custos variáveis e os que não se alteram são chamados custos fixos. Um intervalo relevante é um determinado nível de atividade entre os quais dados custos fixos totais ou custos variáveis unitários não se alteram.

A análise tradicional do comportamento dos custos lida com a forma segundo a qual os custos respondem a alterações nos níveis de atividade. Conforme Maher (2001), os gestores necessitam saber como os custos se comportam para tomar decisões a respeito dos produtos, planejar e avaliar desempenho.

Vale ressaltar uma diferença conceitual entre custos incrementais e custos variáveis. Enquanto esta se relaciona a custos decorrentes da variação de produção, aquela se relaciona com variação de custos decorrentes de análises custo x benefício, o que não significa dizer que ambos são necessariamente iguais.

b) Uso de taxa de rateio por produto

Taxas de rateio são medidas relacionadas com dois ou mais objetos de custo, utilizadas para dividir os custos indiretos a esses objetos. Cabe ressaltar que os

critérios de alocação dos custos indiretos diferem pela base de rateio empregada. Assim, o critério adotado por uma empresa pode não ser conveniente a outra. Cabendo a cada organização proceder a uma análise dos seus componentes fixos e variáveis e, ainda, verificar quais os critérios que melhor relaciona esses custos com os produtos.

Porém, a utilização de taxas de rateio para alocação dos custos indiretos aos produtos tem sido criticada por muitos autores, pois a apropriação por meio de bases de rateio tem levado a decisões arbitrárias uma vez que, poderá levar ao supercusteamento de alguns produtos e ao subcusteamento de outros.

Segundo Johnson e Kaplan (1996) a arbitrariedade do custeamento por meio de taxas de rateio tem intensificado com a mudança do paradigma de produção em massa para um novo paradigma centrado no cliente e na tecnologia de qualidade e menor custo. De acordo com esses autores, a diferença básica dos dois paradigmas de produção é que, enquanto no primeiro a quantidade de custos indiretos era pequena em relação ao montante dos custos diretos, no segundo paradigma torna-se significativo e, muitas vezes em montantes maiores que o total dos custos diretos, influenciando diretamente nas decisões.

c) Uso de taxas múltiplas de rateio por departamentos ou por produtos

O uso de taxas múltiplas de rateio por departamento ou por produtos visa atenuar a distorção causada pelo rateio. Segundo Maher (2001), os custos comuns são separados em componentes fixos e variáveis e rateados de acordo com duas ou mais bases diferentes.

d) Custeio por atividades (ABC)

O custeio por atividade (Activity-Based Costing - ABC) surgiu nos Estados Unidos na década de 80 através dos trabalhos dos professores Robert Kaplan e Robin Cooper, da Harvard Business School, cujo objetivo principal de aprimorar a

alocação dos custos e despesas indiretos fixos (overhead) aos produtos.

De acordo com Bornia (2002), a idéia básica do ABC é seccionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento destas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas (direcionadores de custos) e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso, mensuradas pelo número de transações feitas, isto é o número de direcionadores de custos conseguidos no período.

e) Custo da qualidade

Pela sua importância em termos de potencial informativo e pelas possibilidades de redução de gastos, a atenção do gestor deve estar direcionada à mensuração dos custos da qualidade, principalmente com as falhas (internas e externas), dada a sua participação, geralmente elevada, nos custos totais.

Sá (1995) define custo da qualidade como a aplicação de capital no sentido de oferecer ao produto que se elabora um carácter distintivo que lhe atribui condições para a plena satisfação do cliente, quer quanto à utilização quer quanto ao preço.

Assim, a falta da qualidade gera prejuízo, pois quando um produto apresenta defeitos, a empresa gasta novamente para corrigir tais defeitos e o custo de produção de uma peça defeituosa pode até dobrar. Estes custos provenientes de falhas no processo produtivo fazem parte dos custos da qualidade e servem para medir o desempenho dos programas de melhoria nas organizações.

f) Técnicas de regressão ou curvas de aprendizagem

Com o objetivo de aumentar valor, eliminando desperdícios, os gestores utilizam técnicas matemáticas e estatísticas que o auxiliem no processo de gestão, pois auxiliam a tomada de decisão com o objetivo de melhorar o resultado da firma, através da otimização dos custos.

Assim como o conceito de “curva de aprendizagem” que resulta da idéia de que a construção de eficiência na unidade produtiva requer tempo - o tempo necessário para aprendizagem do processo produtivo. Esse conceito está intimamente ligado à idéia de que os gestores incorporam o conhecimento com tempo e, nesse sentido, utilizam com maior proficiência os recursos produtivos.

Ambas estão associadas à idéia de previsão de custos para melhor planejar. Estimativas precisas melhoram o processo de decisão, do contrário resultam em ineficiências e aumentam a quantidade de decisões que não adicionam valor.

Maher (2001) ressalta que estimativas de custos podem representar um importante elemento de ajuda aos gestores, na tomada de decisões que adicionam valor à companhia.

2.4.2. Orçamentos

Em sua definição clássica, o orçamento é um instrumento de natureza econômica elaborado com objetivo de prever determinadas quantias que serão utilizadas para determinados fins. Ele consiste em um resumo sistemático, ordenado e classificado das despesas previstas e das receitas projetadas para cobrir essas despesas.

Elabora-se um orçamento para saber quais serão os recursos necessários para a realização de uma determinada atividade. O orçamento informa a maneira como se pretende aplicar os recursos que se visa obter. O êxito de uma atividade está diretamente ligado à formulação cuidadosa e à administração rigorosa de um orçamento.

Dadas aos inúmeros tipos e objetivos de orçamentos no âmbito de gestão, o presente trabalho delimitou-se às práticas, a seguir: uso do orçamento para planejamento, uso do orçamento para controle dos custos, orçamento por atividades, orçamento com análise condicional, orçamento flexível, orçamento base-zero e orçamento de longo prazo (estratégico).

a) Uso do orçamento para planejamento

Um dos objetivos do orçamento, o planejamento consiste em programar as atividades de uma forma lógica e sistemática e que tenha a ver com os objetivos estabelecidos no planejamento estratégico.

Pereira (In Catelli, 2007, p. 249) comenta que os orçamentos são a expressão, em termos financeiros, dos planos da administração para a operação da empresa durante um período específico de tempo.

Os orçamentos devem, portanto, expressar quantitativamente os planos de ação, refletindo diretrizes, objetivos, metas, políticas estabelecidas para a empresa, para determinado período, servindo também como instrumento de coordenação e implantação desses planos.

b) Uso do orçamento para controle dos custos

A influência dos custos no orçamento está diretamente ligada à quantidade produzida pela empresa visto que, isso é de fundamental importância para fazer uma análise dos dados. O processo orçamentário de uma empresa é uma estratégia de suma importância para garantir a competitividade das organizações, uma vez que assume papel de relevância, ajudando a prever desperdícios, apoiar a gestão e transmitir informações aos administradores sobre o planejamento e acompanhamento das atividades executadas.

Assim, muitas organizações têm investindo em técnicas de orçamento para controle dos custos e dessa forma garantir sua continuidade, através do que é possível minimizar ou eliminar de custos.

c) Orçamento por atividades

Possui relação com o Custeio Baseado em Atividades – ABC. Segundo

Lunkes e Vanzella (2006), o orçamento baseado em atividades é um plano quantitativo e financeiro que direciona a empresa a focalizar atividades e recursos visando atingir objetivos estratégicos. Este tipo de orçamento estima o volume dos objetos de custo, direcionadores, atividades e processos de negócio para, posteriormente, projetar recursos como salários e materiais necessários na sua execução.

O orçamento por atividades analisa os produtos ou serviços produzidos, que atividades são exigidas para produzir esses produtos ou serviços, e que recursos precisam ser orçados para executar essas atividades. Apresenta a vantagem em relação aos orçamentos “tradicionais”, pois permite melhor controle dos recursos, já que é calculado com base nas demandas previstas das atividades, e também é mais flexível uma vez que permite realizar análise de cenários e verificar rapidamente as alterações na demanda de recursos por atividades decorrentes de mudanças nos objetivos.

d) Orçamento com análise condicional

Orçamentos com análise condicional simulam os efeitos das alternativas políticas de gestão e os pressupostos sobre o ambiente externo da empresa, visando encontrar o melhor curso de ação. Devido aos avanços tecnológicos em computadores (tais como planilhas, modelagem financeira, gráficos, base de dados dos sistemas de gestão, e à criação de redes), mais empresas estão construindo e utilizando modelagem condicional para o seu planejamento e de tomada de decisão.

e) Orçamento flexível

O objetivo do Orçamento Flexível é de auxiliar os administradores a entender por que os orçamentos não foram cumpridos. É útil quando os gestores estiverem tentando escolher um dentre vários níveis de atividade para fins de planejamento, e no acompanhamento, quando os administradores estiverem tentando analisar os

resultados efetivos. Com a utilização do Orçamento Flexível, os desvios das metas são automaticamente divididos em variações de comercialização, de preços de venda dos produtos, de volume, de ociosidade, de desempenho e de preços, de aquisição dos recursos.

Assim, os orçamentos flexíveis são adaptados às alterações dos níveis de atividade, e não a um só nível estático. Podem ser ajustados a um determinado nível de vendas ou de volume de produção, antes ou depois dos fatos. Mostra qual deve ser ou ter sido o custo para qualquer nível de produção, que é, em geral, expresso quer em unidades de produto, quer em horas-padrão permitidas para este nível de produção.

f) Orçamento base zero

O Orçamento Base Zero é uma previsão orçamentária, projetado sem levar em consideração o que ocorreu nos anos anteriores, é também usado quando se inicia uma empresa e ela ainda não tem histórico de vendas e despesas ou de receitas e gastos. Principais características: análise, revisão e avaliação de todas as despesas propostas e não apenas das solicitações que ultrapassam o nível de gasto já existente; todas as atividades devem ser justificadas cada vez que se inicia um novo ciclo orçamentário.

g) Orçamento de longo prazo (estratégico)

O orçamento de longo prazo reflete os objetivos da organização. Sua importância justifica-se, principalmente quando se levam em conta premissas como crescimento e expansão, estabelecidas na caracterização dos modelos propostos.

2.4.3. Avaliação de Desempenho

A avaliação de desempenho no contexto organizacional, conforme Pereira (In Catelli, 2007, p. 197), pode ser entendida como um processo complexo que incorpora, além das características informativas necessárias para se julgar adequadamente um desempenho, requisitos essenciais para se integrar ao processo de gestão, em suas fases de planejamento, execução e controle.

Para fins de avaliação é necessário analisar indicadores de desempenho, tais indicadores estão relacionados com o esforço produzido pela organização em alcançar os objetivos propostos por ela mesma (missão).

As práticas de contabilidade gerencial relacionadas à avaliação de desempenho que foram adotadas neste trabalho são: o uso de medidas financeiras, o uso de medidas não-financeiras relacionadas com clientes, com operações e inovação e com funcionários, valor econômico adicionado ou lucro residual e benchmarking.

a) Medidas financeiras

Historicamente, o enfoque gerencial volta-se para a avaliação de desempenho através de medidas financeiras. Medidas tradicionais como retorno sobre investimento e rendimentos por ação são exemplos dos indicadores utilizados.

Criticando tal entendimento, Fischmann e Zilber (1999) afirmam que, tradicionalmente e sistematicamente as empresas têm usado instrumentos que privilegiam o uso de indicadores financeiros para avaliar o seu desempenho, os quais não permitem, entretanto que os gestores ou administradores ou os próprios acionistas encontrem ali, todas as formas de mensuração que reflitam ou justifiquem determinado comportamento das variáveis financeiras.

Faz-se necessário o desenvolvimento de novas formas e ferramentas para dar suporte à medição de desempenho global, equilibrando não só resultados financeiros e não-financeiros, mas também, tomadas de decisões de curto e longo prazos.

b) Medidas não-financeiras relacionadas com cliente, com operações e inovação e com funcionários.

A utilização de indicadores de desempenho de cunho não financeiro foi defendida por Jonhson e Kaplan (1989), ao salientarem, entre outros aspectos, a inadequação de indicadores financeiros de curto prazo isolados, como lucratividade e taxa interna de retorno do investimento, para avaliar o desempenho mensal da empresa. Justificam que, a curto prazo, lucros mais elevados podem ser decorrentes da recuperação dos preços dos produtos do que da maior produtividade. Logo, sugerem a substituição imediata desta classe de indicadores por outros de características não financeiras, que sejam consistentes com a estratégia da empresa e com suas tecnologias de produtos e processos, de modo a refletirem o desempenho recente da organização.

Argumenta-se o uso e a importância de medidas não-financeiras devido a consumidores cada vez mais exigentes e conscientes da sua importância na cadeia produtiva, ansiando por produtos e serviços diferenciados, que supram as suas necessidades e preferências individuais. Nesse sentido, a utilização de medidas não-financeiras permite monitorar de forma eficiente prioridades estratégicas, notadamente a de satisfazer o cliente.

A adoção de tecnologias avançadas de produção e dos novos modelos de gestão tem ampliado significativamente os critérios de avaliação de desempenho do sistema produtivo. Faz-se necessário o uso de medidas mais adequadas que as financeiras para mensurar o desempenho da manufatura avançada.

Além disso, a utilização de indicadores parciais de produtividade, especificamente de mão-de-obra, baseado apenas em medidas financeiras, pode levar a tomada de decisões erradas e conseqüentemente em perda de qualidade da produção.

c) Valor econômico adicionado ou lucro residual

Para Stewart (1999), o Valor econômico adicionado (EVA – Economic Value

Added) é uma medida de renda residual que subtrai o custo de capital dos lucros operacionais gerado no negócio. Ressalta-se que para que a empresa utilize o EVA faz-se necessário que a mesma tenha uma gestão baseada na criação ou manutenção de valor.

d) Benchmarking

Para Araújo (2001), benchmarking é uma técnica que consiste em acompanhar processos de organizações concorrentes ou não, que sejam reconhecidas como representantes das melhores práticas administrativas. É um processo de pesquisa, contínuo e sistemático, para avaliar produtos, serviços e métodos de trabalho, com o propósito de melhoramento organizacional, procurando a superioridade competitiva. Benchmarks são, pois, as marcas de desempenho ideal tomadas como referência em termos de comparação.

2.4.4. Informação para Tomada de Decisão

A tomada de decisão é considerada a função que caracteriza o desempenho da gerência. Independentemente do aspecto da decisão, esta atitude deve ser fruto de um processo sistematizado, que envolve o estudo do problema a partir de um levantamento de dados, produção de informação, estabelecimento de propostas de soluções, escolha da decisão, viabilização e implementação da decisão e análise dos resultados obtidos.

Nos vários modelos de decisão existentes, é possível reconhecer que a decisão nem sempre é resultado de um processo seqüencial, estruturado e dirigido para uma única solução. Mas é possível afirmar que a informação é um recurso primordial para a tomada de decisão e que, quanto mais estruturado for este processo, como no caso dos modelos racional e de processo, mais indicado se faz o uso de sistemas de informação que possam responder às demandas e necessidades informacionais do decisor.

Analisando a importância da contabilidade gerencial no conjunto de informações a disposição da empresa, verifica-se que a mesma pode ser influenciada por vários fatores no ambiente externo acarretando mudanças no ambiente dos negócios, modificando todo o contexto informacional anterior, ao mesmo tempo em que impacta diretamente no processo decisório.

As práticas de contabilidade gerencial relacionadas são: análise custo / volume / lucro, análise de rentabilidade por produto, por cliente, por funcionário, modelos de controle de estoque, avaliação de investimentos de capital baseado no método do fluxo de caixa descontado e na taxa de retorno (payback), avaliação de investimentos de capital com uso de aspectos não-financeiros, avaliação de riscos de projetos de investimento de capital usando análise probabilística ou simulação por computador, sensibilidade de desempenho na avaliação condicional de projetos de investimento de capital e cálculo e uso do custo de capital no método do fluxo de caixa descontado para avaliação de investimentos de capital.

a) Análise custo / volume / lucro

Hornigren et al (2000) citam que a Análise Custo / Volume / Lucro é uma das mais básicas ferramentas de avaliação utilizadas pelos gerentes. Esta análise examina o comportamento das receitas e custos totais, dos resultados das operações decorrentes de mudanças ocorridas nos níveis de vendas (vendas), de preços de venda, custos variáveis por unidade ou custos fixos.

Em geral, os gestores usam esta análise como uma ferramenta para ajudá-los a responder questões que envolvam expectativas quanto ao que acontecerá com o lucro se houverem modificações nos preços de venda, nos custos e no volume vendido.

b) Análise de rentabilidade: produto, cliente e funcionário

A análise de rentabilidade tem sido considerada de grande importância para o

processo de formulação de estratégias e otimização do lucro das empresas. Segundo Guerreiro, Bio e Merschmann (2007), a análise de rentabilidade especificamente de clientes pressupõe o cálculo da lucratividade por cliente e para isso o cálculo dos custos de atendimento dos clientes.

No mesmo entendimento, a análise de rentabilidade por produto pressupõe o cálculo da lucratividade por cada tipo de produto incluindo os custos necessários para sua elaboração. Já a análise de rentabilidade por funcionários, calcula-se a lucratividade por funcionário, levando em consideração os salários e encargos com o mesmo.

c) Avaliação de investimentos de capital baseado no método do fluxo de caixa descontado e na taxa de retorno (payback)

A avaliação de investimentos de capital com base no modelo de fluxo de caixa descontado, como técnica de avaliação de empresas, é a metodologia mais amplamente adotada como base de cálculo do valor econômico de uma empresa. Conforme Assaf Neto (2003, p. 576), sua preferência se mostra principalmente, pois na verdade, os ativos em geral e, em particular de uma empresa são avaliados por sua riqueza econômica expressa a valor presente, dimensionada pelos benefícios operacionais de caixa esperado no futuro e descontados por uma taxa de atratividade que reflete o custo de oportunidade dos provedores de capital.

Já a taxa de retorno, payback, consiste em outra forma de avaliação de investimento de capital. Este método visa calcular o número de períodos ou quanto tempo o investidor irá precisar para recuperar o investimento realizado.

d) Avaliação de investimentos de capital com uso de aspectos não-financeiros

Shank e Govindarajan (1992) afirmam que, apesar de coerentes com aspectos exclusivamente financeiros, a existência de modelo excessivamente matemáticos desconsideram os aspectos não-financeiros presentes na avaliação de

investimento de capital.

Embora as informações financeiras possam até sugerir a realização de investimentos de capital, os indicadores não-financeiros se tornaram mais relevantes para os investidores de mercado. Indicadores de qualidade dos produtos, credibilidade dos gestores, inovação, participação de mercado, habilidade em atrair e reter pessoas talentosas, bem como os de realizações estratégicas têm forte efeito sobre a percepção de valor dos investidores.

e) Avaliação de riscos de projetos de investimento de capital usando análise probabilística ou simulação por computador

Pelo método tradicional, considera-se cada fluxo de caixa estimado para cada momento como se fosse absolutamente certo. Por causa de vários fatores que fogem do controle do analista, os fluxos de caixa e o próprio custo de capital estão sujeitos a variações devido ao grau de incerteza. Como poucas alternativas de investimento possuem fluxos de caixa conhecidos com precisão, é importante considerar-se o grau de incerteza e tratar estocasticamente os fluxos de caixa.

Segundo Monteiro e Freitas Junior (1997), a análise probabilística é uma técnica numérica para realizar experiências em computador, as quais envolvem certos tipos de modelos lógicos que descrevem o comportamento do sistema. Este método é uma ferramenta que pode ser utilizada para elaborar projetos complexos e fazer previsões.

f) Sensibilidade de desempenho na avaliação condicional de projetos de investimento de capital

Basicamente, a análise de sensibilidade de desempenho consiste em verificar a variação do desempenho de um modelo (quantitativo ou qualitativo) para diferentes situações de investimento de capital.

g) Cálculo e uso do custo de capital no método do fluxo de caixa descontado para avaliação de investimentos de capital

Catapan (2001) explica que o custo do capital pode ser definido como o custo médio ponderado do capital próprio e do capital de terceiros, cabendo levar em conta igualmente neste cálculo os impactos dos benefícios fiscais do imposto de renda e da contribuição social.

Em termos de coeficiente, o custo do capital representa uma taxa mínima que a empresa precisa obter em suas operações, o que indica assim a remuneração mínima necessária a ser auferida para manter o valor de suas ações e o respectivo crescimento sustentável da empresa. Desta forma, observa-se na avaliação de investimentos de capital se estes investimentos apresentam, em média, uma taxa de retorno maior ou pelo menos igual à taxa do custo de capital da empresa.

2.4.5. Análise Estratégica

O processo de gestão estratégica precisa ser subsidiado por informações qualitativas e quantitativas, monetárias e não monetárias, cujas fontes de dados variam desde as demonstrações contábeis das empresas até informações captadas em outras fontes do mercado.

Assim, a contabilidade gerencial de cunho estratégico pode desempenhar um papel relevante na construção e manutenção de sistemas de informação que contemplem a gestão das entidades com o objetivo de captar dados e produzir informações para desenvolver e identificar estratégias que produzirão vantagem competitiva.

Relacionadas a esta análise, estão as práticas de contabilidade gerencial, a saber: projeção de longo prazo, valor do proprietário (shareholder value), análise setorial, de posição competitiva, da cadeia de valor e de ciclo de vida do produto, integração em cadeias de valor com fornecedores e / ou com clientes e análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes.

a) Projeção de longo prazo

O princípio fundamental de uma projeção estratégica de longo prazo é estabelecer previsões de mercado essenciais para determinar as condições de sobrevivência da organização, definir níveis de lucro e outras medidas financeiras aceitáveis, selecionar processos e decidir sobre a infra-estrutura da organização.

b) Valor do proprietário (shareholder value)

Como o nome diz, "shareholder value" trata do valor de que podem dispor os acionistas de forma imediata e a curto prazo, isto é, o valor de curso das ações, não os dividendos. Uma política empresarial que segue a maximização do "shareholder value" está, portanto, mais voltada para uma maximização do valor de curso das suas ações.

c) Análise setorial, de posição competitiva, da cadeia de valor e de ciclo de vida do produto

Shank e Govindarajan (1997) diferenciam os diversos tipos de análise. A análise setorial permite verificar e conhecer o contexto econômico em que uma empresa está atuando, identificando tendências que possam ter impacto nos negócios. Ele fornece informações que permitem identificar fatores de risco e oportunidades de investimentos, além da avaliação do desempenho desses setores.

A análise de posição competitiva é uma comparação da marca, do produto ou serviço relativamente às outras organizações. Permite uma visão crítica da própria empresa em relação a seus concorrentes.

A análise da cadeia de valor de qualquer empresa em qualquer setor é um estudo de viabilidade e rentabilidade do conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de

componentes e até o produto final entregue nas mãos de consumidor.

Finalmente, a análise de ciclo de vida do produto é uma técnica para avaliação dos impactos mercadológica potenciais associados a um produto, compreendendo etapas que vão desde sua concepção, passando pelas fases de crescimento e maturidade, até o declínio do produto.

d) Integração em cadeias de valor com fornecedores e / ou com clientes

A cadeia de valor consiste numa série de atividades relacionadas e desenvolvidas pela empresa a fim de satisfazer as necessidades dos clientes, desde as relações com os fornecedores, ciclos de produção e venda até a fase da distribuição para o consumidor final. A análise da cadeia de valor busca enxergar a empresa como um conjunto de atividades inter-relacionadas que buscam agregar valor específico ao cliente.

e) Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes

Este tipo de análise, conforme Balestrin e Vargas (1998) não é de fácil implementação, pois é necessário que a empresa mantenha um detalhado conhecimento da concorrência. A empresa deverá analisar as forças e fraquezas do concorrente de forma a antecipar ou reagir aos movimentos da concorrência.

2.5O TURISMO NO BRASIL E NO NORDESTE

O turismo é um fenômeno que surge por meio da interação de vários sistemas como recursos naturais, culturais, sociais e econômicos que juntos podem resultar no desenvolvimento da oferta e da demanda que a atividade necessita. O conjunto desses recursos transformam-se em produtos que atraem visitantes para núcleos

receptores incentivando a expansão de equipamentos e serviços necessários para o atendimento ao turista.

O aumento da importância do turismo e seu impacto positivo esperado no desenvolvimento colocam a política turística no centro das estratégias de muitos países e regiões. A necessidade das pessoas conhecerem novos lugares e culturas e os impactos positivos verificados na economia das localidades receptoras geram grande interesse na busca de alternativas de desenvolvimento da atividade turística. Com a abertura do comércio internacional, maior mobilidade geográfica, tarifas aéreas mais acessíveis e aumento do nível de renda em muitos países, o turismo pode se tornar um importante propulsor de crescimento econômico.

O turista é peça fundamental no setor devido aos serviços turísticos serem planejados e elaborados para satisfazer suas necessidades e desejos. Para a Organização Mundial do Turismo (OMT), turista é considerada aquela pessoa que se desloca de sua residência habitual, permanecendo mais de 24 horas e menos de 12 meses, sem realizar uma atividade remunerada.

Os deslocamentos realizados pelos turistas geram o turismo emissor e o turismo receptor. O emissor geralmente são países desenvolvidos onde as pessoas têm um poder aquisitivo para realizarem viagens. O receptor é a localidade que tem recursos naturais, históricos, climáticos, etc. que desperta algum interesse para visitação. Isso faz com que haja um intercâmbio de hábitos e culturas aprimorando o conhecimento entre as localidades turísticas e seus visitantes.

A oferta turística necessita de produtos e serviços de qualidade para conseguir solidificar-se. A implantação de melhorias na infra-estrutura urbana desenvolve a localidade receptora atraindo cada vez mais visitantes devido ao bom funcionamento dos produtos e serviços oferecidos.

Entretanto, para consolidar o turismo como alternativa concreta e real de desenvolvimento econômico, faz-se necessária uma mudança da produtividade turística, tornando-a uma atividade essencial para dar continuidade à produção.

Rodrigues (2001, p. 189) coloca que existem quatro fatores estruturais de desequilíbrio da produção turística: a sazonalidade, a imobilidade da oferta, a concentração dos recursos turísticos e a saturação e sobrecarga turística. O autor apresenta como causas da sazonalidade: o clima, a composição social, os hábitos, as férias escolares e a situação econômica.

Assim, o turismo deve ser visto como uma atividade complexa e de extrema

sensibilidade da demanda, concentrada em determinados meses do ano, em determinadas localidades e passível de mudança de gosto e preferência com facilidade. Por outro lado, a oferta exige investimentos em instalações que passaram um período sem utilização devido a período de inatividade, gerando subemprego dos fatores de produção e um elevado custo de manutenção.

Mesmo assim, o turismo pode ser uma fonte de atração de divisas. Segundo dados do Ministério do Turismo (2007), o Brasil possui cerca de 7.600 km de litoral onde 3/4 da população está concentrada nessa faixa territorial, formando a porção mais urbanizada do país e fazendo com que o turismo predomine neste espaço, necessitando de infra-estrutura urbana.

O Nordeste do Brasil tem 1.526.489,33 km² de área e nove estados litorâneos com 3.300 km de costa com 47.741.771 habitantes, segundo censo do IBGE-2000, no entanto, 40% da população vivem abaixo do nível da pobreza, 50% das moradias conectadas à água potável e menos de 10% com rede de esgoto. Neste sentido, governos de estados e de municípios (principalmente litorâneos) vêem no turismo um possível agente dinamizador das economias locais e regionais e, conseqüentemente, uma possibilidade de minimização dos problemas sócios econômicos que afligem a Região.

Com intuito de dinamizar o turismo na região os governos dos estados nordestinos, com o apoio do Governo Federal, criaram duas políticas regionais, nas últimas décadas: criação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e do Programa de Ação para o Desenvolvimento do Turismo do Nordeste (Prodetur-NE), o que trouxe grande desenvolvimento para os estados nordestinos, de ordem financeira e gestora.

Apesar de todas as potencialidades existentes e necessitando de ser exploradas, seu crescimento exige o planejamento, a capacitação, a formação profissional e de forma proeminente do empreendedor dinâmico, inovador, competitivo e cooperativo.

Considerando a atividade turística como nova no Brasil, se comparada com outras atividades, pode-se compreender a falta de profissionalização na atividade. No entanto, considerando a importância que o tema pode representar para o desenvolvimento econômico e social de determinadas localidades, é necessário ampliar o nível de conhecimento na área, principalmente na gestão das empresas.

Neste sentido, Rodrigues (2004, p. 7) define a dimensão do produto turístico

em regiões litorâneas nas seguintes características:

- a) Baixa dimensão de volume em determinado período a qual implica na baixa repetição das tarefas.
- b) Alta dimensão de variedade que implica em alta flexibilidade, atividades mais complexas; tendem a atender às necessidades dos consumidores e, para tanto, o custo unitário é alto.
- c) Com alta dimensão de variação da demanda sua capacidade é mutante; deve procurar se antecipar; implica em flexibilidade; precisa buscar o ajuste permanente com a demanda;
- d) Alta dimensão de contato com o consumidor o que implica em tolerância de espera limitada; satisfação definida pela percepção do consumidor; necessidade de habilidade de contato como o consumidor.

Assim, trata-se de uma atividade de complexidade relevante, a qual exige dos gestores, um bom nível de qualificação profissional e de conhecimento, para que possa moldar seu produto a um baixo volume de produção, na maior parte do ano. Por outro lado, tem uma alta variedade de produtos exigida pelo cliente, tendo uma alta variação da procura e um contato com o consumidor também alto. Logo, observa-se a necessidade de implementar uma estratégia de gestão que leve as empresas a enfrentar a sazonalidade, com produtos de qualidade, bons serviços, pronto atendimento, cumprimento das promessas, demanda pelos produtos e serviços da própria região e buscar alternativas para minimizar os custos da produção.

Dessa forma, a manutenção do nível de competitividade exige uma busca permanente por inovações, invenções e estímulo ao desenvolvimento de atrativos e estes possam manter a atenção dos turistas para determinada localidade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a consecução dos objetivos propostos na pesquisa, o método científico adotado foi o indutivo. Beuren (2004) classifica em três categorias os tipos de pesquisas: quanto aos objetivos (exploratória, descritiva, explicativa), quanto aos procedimentos (estudo de caso, levantamento, pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental) e quanto à abordagem do problema (qualitativa e quantitativa).

A presente investigação é tipificada como descritiva quanto aos seus objetivos, ao procurar evidenciar o nível de importância atribuído às práticas em contabilidade gerencial sob a ótica dos gestores pesquisados, bem como sua utilização na gestão das empresas.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é classificada como bibliográfica e de levantamento. A pesquisa bibliográfica foi realizada com base em livros, artigos científicos, dissertações, teses e sites de Internet, que abordassem assuntos pertinentes ao estudo. Já a pesquisa de levantamento empírico foi viabilizada através de questionário padronizado.

No questionário, dentre outros itens, constam tabelas divididas em colunas das quais é solicitado aos gestores assinalar aquela que representa, segundo seu ponto de vista, o nível de utilização e importância de determinada prática em contabilidade gerencial aplicado na gestão.

Trata-se de uma pesquisa qualitativa quanto à abordagem do problema, pois busca atribuir valor qualitativo ao grau de utilização e de importância dado pelos gestores financeiros de empresas do setor turístico do nordeste brasileiro acerca das práticas em contabilidade gerencial.

3.1 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Para coleta dos dados foram utilizados questionários enviados por e-mail. Isto facilitou o acesso a um grande número de respondentes e permitiu dados suficientes para uma análise estatística.

Foi solicitado aos respondentes indicar com um “x” o nível de importância, sob o ponto de vista deles, a cada uma das 39 práticas em contabilidade gerencial usando uma tabela dividida em três colunas, sendo a coluna mais à esquerda indicando “Não-importante” e a coluna mais à direita indicando “Importante”. Também foi solicitado aos respondentes indicar o nível de utilização de cada uma dessas práticas os níveis de utilização praticado na gestão das empresas, nos níveis: “Nunca”, “Quase nunca”, “Pouco”, “Quase sempre” e “Sempre”.

A variável “importância” foi mensurada numa escala de 3 pontos (sendo 1 = não-importante, 2 = moderadamente importante e 3 = importante) e a variável “utilização” foi mensurada numa escala de 5 pontos (sendo 1 = nunca, 2 = quase nunca, 3 = pouco, 4 = quase sempre, 5 = sempre).

As práticas foram divididas em cinco grupos principais: sistema de custeio, orçamentos, avaliação de desempenho, informação para tomada de decisão e análise estratégica. Além disso, foram incluídas quatro questões adicionais referentes à importância que atribuíam a relação da comunicação com a contabilidade gerencial.

Conforme proposta de estudo, nenhuma informação específica sobre os respondentes foi fornecida no corpo do trabalho e os dados obtidos foram apresentados de forma agregada, através de tratamento estatístico.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população da pesquisa é composta pelas empresas que fazem parte da ABIH – Associação Brasileira da Indústria Hoteleira. Além disso, os critérios usados para selecionar as empresas incluídas na amostra foram:

- Possuir e-mail, endereço eletrônico ou telefone para contato;
- Ser pessoa jurídica (matriz ou filial) em operação;
- Ser situada somente em estado ou território do Nordeste Brasileiro, a saber: Maranhão, Piauí, Ceará, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco, Alagoas, Sergipe e Bahia.

Empresas sem e-mail, endereço eletrônico ou telefone para contato foram previamente desconsideradas. Os questionários foram enviados nos meses de novembro e dezembro de 2007 para 2.016 empresas que satisfizeram os critérios estabelecidos, aos cuidados dos gestores responsáveis pelos departamentos comerciais, financeiros, gerais e / ou de contabilidade para respondê-los. Nas empresas em que não se verificou o responsável por estes departamentos, foi encaminhada uma cópia do questionário diretamente para o sócio-administrativo.

Duas semanas depois, uma segunda cópia do questionário foi enviada aos não-respondentes. Até o final de janeiro de 2008, foram recebidas 101 respostas de pessoas que atuavam na administração dessas empresas, ou seja, 5% do total de questionários enviados.

3.3 TRATAMENTO ESTATÍSTICO

Para mensurar o grau de importância atribuído pelo respondente a cada prática em contabilidade gerencial foi utilizada uma escala Likert, com o parâmetro de 1 a 3, para o nível de importância, onde a coluna mais a esquerda correspondia a 1 (um) e a coluna mais a direita correspondia a 3 (três). Também foi utilizada a escala Likert para o nível de utilização, onde a coluna mais a esquerda correspondia a 1 (um) e a coluna mais a direita correspondia a 5 (cinco).

Após a elaboração do questionário, realizou-se um pré-teste com gestores de empresas do setor turístico, através do qual foi possível detectar a necessidade de reformular alguns itens e só então os questionários foram encaminhados. Cabe ressaltar que os participantes do pré-teste não fizeram parte da amostra da pesquisa.

Com o intuito de aprofundar a pesquisa, os mesmos testes foram aplicados com o objetivo de identificar associações entre as respostas dadas pelos gestores das empresas e as demais variáveis da pesquisa, são elas: faturamentos anuais, totais de funcionários e tempo de funcionamento da empresa (variável ordinal), Estado em que a empresa está situada (variável nominal), gênero, idade e função (variáveis nominais), tempo na função e nível de escolaridade (variável ordinal) dos gestores e formação acadêmica (variável nominal).

Para cada uma das práticas elencadas fundamenta duas variáveis do questionário, a primeira referente à importância e a segunda referente à utilização.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados e analisados os resultados obtidos através da pesquisa realizada com 101 gestores de empresas do setor turístico do Nordeste brasileiro com o objetivo de evidenciar o nível de importância atribuído por eles e o nível de utilização aplicada na gestão. As análises foram realizadas de acordo com os grupos de itens que compõem o questionário: o primeiro grupo sobre dados das empresas, o segundo grupo sobre aspectos dos respondentes e o terceiro grupo sobre os níveis de importância e utilização das práticas de contabilidade gerencial.

4.1 DADOS DAS EMPRESAS

Este primeiro grupo de itens evidencia algumas características das empresas pesquisadas, tais como faturamento anual, total de funcionários, tempo de funcionamento e o Estado em que a empresa se localiza.

4.1.1 Faturamento Anual

Esse item evidencia o faturamento anual das empresas participantes da pesquisa.

Tabela 1 – Faturamento Anual

	Frequência	%	% Acumulado
Até R\$ 1 milhão	40	39,6	39,6
Entre R\$ 1 a 2,5 milhões	32	31,7	71,3
Entre R\$ 2,5 a 5 milhões	17	16,8	88,1
Entre R\$ 5 a 7,5 milhões	12	11,9	100,0
Total	101	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

De acordo com os dados sumarizados na Tabela 1, grande parte das empresas pesquisadas possui faturamento anual até R\$ 1 milhão, equivalente a 39,6% das respostas. Os outros 60,4% encontram-se assim distribuídos: 31,7% com faturamento entre 1 a 2,5 milhões; 16,8% com faturamento entre 2,5 a 5 milhões e 11,9% com faturamento entre 5 a 7,5 milhões. Não se verificou nenhuma resposta cujo faturamento estivesse na faixa entre 7,5 a 10 milhões e acima de 10 milhões.

4.1.2 Total de Funcionários

A Tabela 2 demonstra o total de funcionários das empresas pesquisadas.

Tabela 2 – Total de Funcionários

	Frequência	%	% Acumulado
Até 10 funcionários	25	24,8	24,8
De 11 a 25 funcionários	41	40,6	65,3
De 26 a 50 funcionários	23	22,6	88,1
De 51 a 75 funcionários	7	6,9	95,0
De 76 a 100 funcionários	1	1,0	96,0
Acima de 100 funcionários	4	4,0	100,0
Total	101	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

Analisando os dados constantes na Tabela 2, apenas 11,9% das empresas possuem mais de 50 funcionários. Uma boa parte das empresas possui um número de funcionários entre 11 e 25, representando 40,6% do total. Empresas com menos de 10 funcionários e na faixa entre 26 a 50 funcionários correspondem a 24,8% e 22,6%, respectivamente.

4.1.3 Tempo de Funcionamento da Empresa

Esse item evidencia o tempo de funcionamento da empresa.

Tabela 3 – Tempo de Funcionamento da Empresa

	Frequência	%	% Acumulado
Até 5 anos	26	25,7	25,7
De 6 a 10 anos	32	31,7	57,4
De 11 a 15 anos	25	24,8	82,2
Acima de 15 anos	18	17,8	100,0
Total	101	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

Observando os dados da Tabela 3, a maioria das empresas tem menos de 10 anos de funcionamento, correspondendo 57,4% do total. A maior parte das empresas está situada na faixa de 6 a 10 anos, representando 31,7% do total. A distribuição das demais empresas é: 25,7% até 5 anos; 24,8% de 11 a 15 anos e 17,8% acima de 15 anos.

4.1.4 Estado de Localização

Esse item demonstra as empresas pesquisadas distribuídas de acordo com os Estados (Unidades Federativas) em que estão situadas.

Tabela 4 – Estado de Localização

	Frequência	%	% Acumulado
Alagoas - AL	15	14,9	14,9
Bahia - BA	9	8,9	23,8
Ceará - CE	11	10,9	34,7
Maranhão - MA	10	9,9	44,6
Paraíba - PB	16	15,8	60,4
Pernambuco - PE	12	11,9	72,3
Piauí - PI	1	1,0	73,3
Rio Grande do Norte - RN	18	17,8	90,1
Sergipe - SE	9	8,9	100,0
Total	101	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

Observando a Tabela 4 percebe-se que todos os Estados da Região Nordeste foram contemplados na amostra pesquisa, existindo pelo menos 1 empresa representando cada uma delas, como é o caso do Piauí. As maiores participações foram de empresas dos Estados do Rio Grande do Norte (17,8%); Paraíba (15,8%) e Alagoas (14,9%).

4.2 DADOS DOS RESPONDENTES

O segundo grupo de itens evidencia o perfil dos gestores que responderam ao questionário, abordando-se gênero, idade, função, tempo de exercício na função, nível de escolaridade e formação acadêmica, visando obter o perfil dos respondentes.

4.2.1 Gênero

Tabela 5 – Gênero

	Frequência	%	% Acumulado
Masculino	71	70,2	70,2
Feminino	30	29,8	100,0
Total	101	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

Com relação ao gênero dos gestores pesquisados, houve uma participação maior do sexo masculino, o que corresponde a 70,2% do total. Foram 30 os questionários respondidos por mulheres, o que representa 29,8%. Todos esses dados são apresentados na Tabela 5.

4.2.2 Idade

Tabela 6 – Idade

	Frequência	%	% Acumulado
Até 30 anos	14	13,9	13,9
Entre 31 e 35 anos	40	39,6	53,5
Entre 36 a 40 anos	29	28,7	82,2
Entre 41 a 45 anos	16	15,8	98,0
Acima de 45 anos	2	2,0	100,0
Total	101	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

A Tabela 6 evidencia a idade dos respondentes que participaram da pesquisa. De acordo com os dados, 40 gestores possuem entre 31 a 35 anos, o que corresponde a 39,6% das respostas, enquanto que apenas 2 gestores possuem idade acima de 45 anos.

4.2.3 Função

O termo gestor é abrangente, de modo que, poderá receber diversas denominações entre as empresas ou níveis hierárquicos. Por isso, optou-se por deixar um espaço para preenchimento pelo próprio respondente.

Tabela 7 – Função

	Frequência	%	% Acumulado
Sócio ou proprietário	9	8,9	8,9
Diretor geral, comercial ou financeiro ou termos afins	49	48,5	57,4
Gerente geral, comercial, financeiro ou termos afins	41	40,6	98,0
Outras funções	2	2,0	100,0
Total	101	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

Analisando a Tabela 7 percebe-se que, dos 101 respondentes, 49 exercem a função de diretor, correspondendo a 48,5% do total, 41 são gerentes e 9 são sócios ou proprietários, correspondendo a 40,6% e 8,9%, respectivamente. Os demais gestores especificaram as funções exercidas distintas das anteriormente mencionadas, a saber: 1 contador e 1 executivo de contas que correspondem, juntos, a 2,0% do total pesquisado.

4.2.4 Tempo de Exercício na Função

Tabela 8 – Tempo que exerce a função na empresa

	Frequência	%	% Acumulado
Até 5 anos	31	30,7	30,7
De 6 a 10 anos	49	48,5	79,2
De 11 a 15 anos	18	17,8	97,0
Acima de 15 anos	3	3,0	100,0
Total	101	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

Quanto ao tempo de exercício na função, mostrado na Tabela 8, a maioria dos respondentes, ou seja, 79,2% possuem menos de 10 anos na função de gestor da empresa. Destaca-se ainda que 31 gestores (30,7%) possuem menos de 5 anos desempenhando tal função. Quanto aos demais gestores, 18 exercem a função entre 11 a 15 anos e 3 exercem acima de 15 anos, representando 17,8% e 3,0% do total da amostra.

4.2.5 Nível de escolaridade

Tabela 9 – Nível de Escolaridade

	Frequência	%	% Acumulado
Graduação	83	82,2	82,2
Especialização	17	16,8	99,0
Mestrado	1	1,0	100,0
Total	101	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

Pela Tabela 9, pode-se perceber que o nível de escolaridade dos participantes é, no mínimo, graduação, o que corresponde a 82,2% das respostas. Apenas 17,8%

dos gestores responderam ter pós-graduação, sendo 17 especialistas (16,8%) e 1 mestre (1,0%).

4.2.6 Formação Acadêmica

Tabela 10 – Formação Acadêmica

	Frequência	%	% Acumulado
Administração	26	25,7	25,7
Ciências Contábeis	39	38,6	64,4
Direito	19	18,8	83,2
Economia	3	3,0	86,1
Outro	14	13,9	100,0
Total	101	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

A Tabela 10 demonstra as áreas de formação acadêmica dos gestores. A formação em Ciências Contábeis é a de maior frequência entre os gestores participantes, representando 38,6% das respostas. A opção “outro” equivale a 13,9% do total e representa as formações: 12 em gestão hoteleira e 2 em engenharia.

Analisando os dados da Tabela 10, pode-se inferir que a maioria dos pesquisados apresenta formação em ciências contábeis ou áreas afins, o que pode justificar o nível de conhecimento quanto aos itens do questionário.

4.3 ANÁLISE DO NÍVEL DE IMPORTÂNCIA E UTILIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

A análise do terceiro e último grupo de itens compreende dois aspectos. O primeiro consiste em evidenciar o nível de importância das práticas de contabilidade gerencial sob a ótica dos gestores, atribuindo um conceito que varia entre Não-

Importante (NI), Moderadamente Importante (MI) e Importante (I). No segundo aspecto, é observado o nível de utilização de tais práticas na gestão das empresas, atribuindo um conceito que varia entre Nunca (N), Quase Nunca (QN), Pouco (P), Quase Sempre (QS) e Sempre (S).

Vale ressaltar que os dados das tabelas estão em percentuais. Nos questionários onde se verificou itens não marcados ou marcados em duplicidade foram excluídos da contagem. A coluna *n* mostra quantas respostas foram obtidas para aquele item.

4.3.1 Sistemas de Custos

Tabela 11 – Importância dos Sistemas de Custos

Item	<i>n</i>	NI %	MI %	I %
A separação entre custos variáveis e custos fixos	101	24,8	40,6	34,7
Uso de taxa de rateio por produto	101	15,8	37,6	46,5
Uso de múltiplas taxas de rateio por departamentos ou por produtos	101	38,6	34,7	26,7
Custeio por atividades (ABC)	101	22,8	27,7	49,5
Custo-padrão ou custo-meta	101	26,7	45,5	27,7
Custo de qualidade	101	31,7	46,5	21,8
Técnicas de regressão ou curvas de aprendizagem	101	52,5	26,7	20,8

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 12 – Utilização dos Sistemas de Custos

Item	<i>n</i>	N %	QN %	P %	QS %	S %
A separação entre custos variáveis e custos fixos	100	26,0	18,0	19,0	17,0	20,0
Uso de taxa de rateio por produto	100	11,0	9,0	22,0	24,0	34,0
Uso de múltiplas taxas de rateio por departamentos ou por produtos	100	26,0	13,0	23,0	26,0	12,0
Custeio por atividades (ABC)	100	18,0	17,0	26,0	20,0	19,0
Custo-padrão ou custo-meta	100	26,0	18,0	20,0	16,0	20,0
Custo de qualidade	100	27,0	11,0	22,0	31,0	9,0
Técnicas de regressão ou curvas de aprendizagem	100	34,0	26,0	23,0	16,0	1,0

Fonte: Elaboração Própria

Conforme dados da Tabela 12, a maior parte das empresas não fazem ou

raramente fazem a separação entre custos variáveis e custos fixos 44% (26%+18%). A taxa de rateio por produto é freqüentemente utilizada, sendo assinalada por 34% do total dos gestores, confirmando o grau de importância atribuído conforme a Tabela 11.

Além disso, uma parte dos gestores assinalaram utilizar sempre ou quase sempre outras técnicas para controle de custos (Custeio ABC, 39%; Custo-padrão, 36% e Custo de qualidade, 40%).

Finalmente, modelos matemáticos de comportamento dos custos não são utilizados pela maioria, 60% do total, nem considerados importantes, confirmando dados da Tabela 11.

4.3.2 Orçamentos

Tabela 13 – Importância dos Orçamentos

Item	<i>n</i>	NI %	MI %	I %
Uso do orçamento para planejamento	100	25,0	30,0	45,0
Uso do orçamento para controle dos custos	100	20,0	31,0	49,0
Orçamento por atividades	101	22,8	43,6	33,7
Orçamento com análise condicional	101	37,6	35,6	26,7
Orçamento flexível	101	32,7	40,6	26,7
Orçamento base-zero	101	49,5	29,7	20,8
Orçamento de longo prazo (estratégico)	101	23,8	27,7	48,5

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 14 – Utilização dos Orçamentos

Item	<i>n</i>	N %	QN %	P %	QS %	S %
Uso do orçamento para planejamento	100	0,0	3,0	5,0	26,0	66,0
Uso do orçamento para controle dos custos	100	0,0	9,0	18,0	39,0	34,0
Orçamento por atividades	100	16,0	13,0	20,0	21,0	30,0
Orçamento com análise condicional	99	19,2	14,1	16,2	28,3	22,2
Orçamento flexível	100	22,0	16,0	22,0	26,0	14,0
Orçamento base-zero	100	36,0	19,0	21,0	12,0	12,0
Orçamento de longo prazo (estratégico)	100	26,0	12,0	12,0	30,0	20,0

Fonte: Elaboração Própria

A literatura de contabilidade gerencial enfatiza o uso de orçamentos para planejamento e controle. Os resultados da Tabela 13 e 14 mostram que 92% (66%+26%) das empresas pesquisadas “sempre” ou “quase sempre” usam orçamento para planejamento e 73% (34%+39%) o usam para controle dos custos. Nesse caso, mais de 70% dos respondentes consideram estes itens “importante” ou “moderadamente importante”.

Orçamentos por atividades e orçamento flexível foram considerados “moderadamente importantes” pela maioria dos gestores, com 43,6% e 40,6% respectivamente, e seus percentuais de frequência de uso (“sempre” ou “quase sempre”) são relevantes entre os respondentes, 51% e 40%, respectivamente.

O orçamento com análise condicional não é considerado “importante”, mas 50,5% afirmaram fazer uso deste tipo de orçamento. Orçamento base-zero não é considerado importante, nem utilizado com frequência, 55% responderam que nunca utilizam ou quase nunca utilizam.

Finalmente, 76,2% dos respondentes (48,5%+27,7%) consideram o orçamento de longo prazo parte importante na gestão.

4.3.3 Avaliação de Desempenho

Tabela 15 – Importância da Avaliação de Desempenho

Item	<i>n</i>	NI %	MI %	I %
Medidas financeiras	101	4,0	32,7	63,4
Medidas não-financeiras relacionadas com os clientes	101	11,9	39,6	48,5
Medidas não-financeiras relacionadas com operações e inovação	101	20,8	37,6	41,6
Medidas não-financeiras relacionadas com funcionários	101	14,9	37,6	47,5
Valor econômico adicionado ou Lucro residual	101	24,8	34,7	40,6
Benchmarking	101	19,8	34,7	45,5

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 16 – Utilização da Avaliação de Desempenho

Item	<i>n</i>	N %	QN %	P %	QS %	S %
Medidas financeiras	101	0,0	0,0	12,9	39,6	47,5
Medidas não-financeiras relacionadas com os clientes	100	9,0	8,0	20,0	31,0	32,0
Medidas não-financeiras relacionadas com operações e inovação	101	3,0	15,8	36,6	34,7	9,9
Medidas não-financeiras relacionadas com funcionários	101	0,0	21,8	34,7	28,7	14,9
Valor econômico adicionado ou Lucro residual	101	29,7	11,9	20,8	24,8	12,9
Benchmarking	101	32,7	20,8	3,0	25,7	17,8

Fonte: Elaboração Própria

Conforme foi comentado anteriormente, medidas financeiras são utilizadas tradicionalmente para avaliação de desempenho, embora sob críticas de distorção da avaliação, manipulação contábil e não consideração de aspectos não-financeiros.

Como esperado, as tabelas 15 e 16 mostram que a maioria dos respondentes (mais de 60%) considera as medidas financeiras importantes com frequência de uso de 87,1% (47,5%+39,6%). As medidas não-financeiras também são consideradas importantes (pelo menos 40%), mas, com exceção das medidas relacionada com os clientes, o fato é que, a maioria pouco utiliza este tipo de avaliação, 36,6% relacionadas com operações e inovação e 34,7% relacionadas com funcionários.

Os resultados mostram também que as práticas do valor econômico adicionado e benchmarking não são utilizadas com frequência.

4.3.4 Informação para Tomada de Decisão

Tabela 17 – Importância da Informação para Tomada de Decisão

Item	n	NI %	MI %	I %
Análise Custo / Volume / Lucro	100	24,0	24,0	52,0
Análise de rentabilidade por produto	100	32,0	23,0	45,0
Análise de rentabilidade por cliente	100	31,0	33,0	36,0
Análise de rentabilidade por funcionário	100	20,0	39,0	41,0
Modelos de controle de estoque	101	23,8	31,7	44,6
Avaliação de investimentos de capital baseado no método do fluxo de caixa descontado	101	30,7	26,7	42,6
Avaliação de investimentos de capital baseado na taxa de retorno (payback)	101	21,8	23,8	54,5
Para avaliação de investimento de capital, aspectos não-financeiros são documentados e relatados.	101	37,6	41,6	20,8
Avaliação de risco de projetos de investimento de capital usando análise probabilística ou simulação por computador.	100	33,0	43,0	24,0
Sensibilidade de desempenho na avaliação condicional de projetos de investimento de capital	101	30,7	38,6	30,7
Cálculo e uso do custo de capital no método do fluxo de caixa descontado para avaliação de investimentos de capital	100	36,0	34,0	30,0

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 18 – Utilização da Informação para Tomada de Decisão

Item	<i>n</i>	N %	QN %	P %	QS %	S %
Análise Custo / Volume / Lucro	101	15,8	5,0	2,0	28,7	48,5
Análise de rentabilidade por produto	101	13,9	9,9	8,9	27,7	39,6
Análise de rentabilidade por cliente	101	19,8	12,9	4,0	28,7	34,7
Análise de rentabilidade por funcionário	100	20,0	6,0	24,0	30,0	20,0
Modelos de controle de estoque	101	16,8	9,9	5,9	17,8	49,5
Avaliação de investimentos de capital baseado no método do fluxo de caixa descontado	101	24,8	7,9	7,9	29,7	29,7
Avaliação de investimentos de capital baseado na taxa de retorno (payback)	101	18,8	11,9	17,8	26,7	24,8
Para avaliação de investimento de capital, aspectos não-financeiros são documentados e relatados.	101	23,8	18,8	25,7	21,8	9,9
Avaliação de risco de projetos de investimento de capital usando análise probabilística ou simulação por computador.	101	28,7	21,8	15,8	17,8	15,8
Sensibilidade de desempenho na avaliação condicional de projetos de investimento de capital	101	23,8	27,7	14,9	20,8	12,9
Cálculo e uso do custo de capital no método do fluxo de caixa descontado para avaliação de investimentos de capital	101	25,7	17,8	9,9	28,7	17,8

Fonte: Elaboração Própria

De acordo com as tabelas 17 e 18, tanto a análise custo / volume / lucro quanto à análise de rentabilidade (por produto, cliente e funcionário) têm alta aceitação, sendo considerados importantes pela maioria e freqüência de uso alta (pelo menos 50% afirmam utilizar estas práticas).

Os modelos de estoque também foram considerados importantes pela maioria 44,6% e 67,3% (49,5%+17,8%) utilizam sempre ou quase sempre.

Com relação à avaliação de investimentos de capital de cunho tradicional como fluxo de caixa descontado e taxa de retorno (payback), pelo menos 50% afirmam ser importante ou moderadamente importante estas práticas, o mesmo percentual para utilização.

Já com relação às avaliações de investimento de capital mais “avançadas” como consideração de aspectos não-financeiros, análise probabilística e sensibilidade de desempenho na avaliação condicional, nota-se um certo “ceticismo” pelas respostas, uma vez que a maioria as considera moderadamente importante e

mais de 40% afirmam nunca ou quase nunca utilizarem tais práticas.

Finalmente, o cálculo e uso do custo de capital na avaliação de investimentos de capital não foi considerado importante por 36% dos respondentes e 43,5% afirmam nunca ou quase nunca utilizar esta prática.

4.3.5 Análise Estratégica

Tabela 19 – Importância da Informação para Tomada de Decisão

Item	<i>n</i>	NI %	MI %	I %
Projeção de longo prazo	100	5,0	38,0	57,0
Valor do proprietário (shareholder value)	100	19,0	44,0	37,0
Análise setorial	100	10,0	31,0	59,0
Análise de posição competitiva	100	6,0	25,0	69,0
Análise da cadeia de valor	100	19,0	42,0	39,0
Análise de ciclo de vida do produto	100	9,0	40,0	51,0
As possibilidades de integração em cadeias de valor com fornecedores e / ou com clientes	100	11,0	32,0	57,0
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes	100	7,0	38,0	55,0

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 20 – Utilização da Análise Estratégica

Item	<i>n</i>	N %	QN %	P %	QS %	S %
Projeção de longo prazo	101	8,9	5,0	12,9	27,7	45,5
Valor do proprietário (shareholder value)	101	23,8	11,9	10,9	20,8	32,7
Análise setorial	101	0,0	6,9	27,7	38,6	26,7
Análise de posição competitiva	101	0,0	0,0	13,9	38,6	47,5
Análise da cadeia de valor	101	13,9	8,9	16,8	26,7	33,7
Análise de ciclo de vida do produto	101	16,8	14,9	30,7	20,8	16,8
As possibilidades de integração em cadeias de valor com fornecedores e / ou com clientes	101	23,8	11,9	11,9	22,8	29,7
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes	101	4,0	15,8	18,8	26,7	34,7

Fonte: Elaboração Própria

Os sistemas de contabilidade gerencial têm sido criticados pelo foco

demasiado que é dado aos processos internos da organização em detrimento ao ambiente externo e os efeitos das decisões dos concorrentes, dentre outros aspectos. Mesmo assim, as tabelas 19 e 20 mostram que das oito práticas adotadas neste trabalho, em todas elas a maioria dos respondentes afirmam serem moderadamente importante ou importante assim como utilizam sempre ou quase sempre.

Considerando as respostas sempre e quase sempre, o maior percentual de utilização é da análise de posição competitiva (86,1%) seguido pela projeção de longo prazo (73,2%) e análise setorial (65,3%).

As respostas sugerem que as empresas da amostra atribuem mais importância à análise de projeção de longo prazo e análise competitiva lateral (concorrência) do que análises de cadeia de valor e ciclo de vida dos produtos.

4.4 COMUNICAÇÃO DA INFORMAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Tabela 21 – Comunicação da Informação da Contabilidade Gerencial

Item	n	% dos respondentes			Média	Desvio- Padrão
		NI %	MI %	I %		
Informações detalhadas da contabilidade gerencial estão disponíveis em base sistemática, regular e de curto prazo.	100	6,0	34,0	60,0	2,51	0,62
Informações detalhadas da contabilidade gerencial estão disponíveis imediatamente depois de solicitadas.	100	4,0	25,0	71,0	2,66	0,56
Informações detalhadas da contabilidade gerencial são atualizadas e estão disponíveis em tempo real.	100	4,0	37,0	59,0	2,54	0,58
Informações detalhadas da contabilidade gerencial são relatadas diretamente aos gerentes operacionais.	100	22,0	32,0	46,0	2,38	0,72

Fonte: Elaboração Própria

Os resultados mostram, conforme tabela 21, que 60% dos respondentes que

consideram importante a disponibilidade das informações detalhadas da contabilidade gerencial em base sistemática, regular e de curto prazo. Informações detalhadas da contabilidade gerencial disponíveis imediatamente depois de solicitadas e em tempo real foram consideradas importantes ou moderadamente importantes por 96% dos respondentes em ambos os casos. Já a disponibilidade das informações detalhadas da contabilidade gerencial aos gerentes operacionais foi considerada importante por 46% dos gestores.

Isto confirma que a comunicação das informações da contabilidade gerencial são importantes para o processo de gestão, visando uma análise mais fundamentada no processo decisório.

4.5 ANÁLISE DAS PRÁTICAS QUANTO AO NÍVEL DE EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL CONFORME MODELO IFAC

Tabela 22 – Estatística descritiva das práticas de contabilidade gerencial

	Importância		Utilização	
	Média	Desvio-Padrão	Média	Desvio-Padrão
Estágio 1 – Determinação dos custos e controle financeiro				
Uso de taxa de rateio por produto	2,31	0,73	3,61	1,33
Uso do orçamento para controle dos custos	2,29	0,78	3,98	0,94
Orçamento flexível	1,94	0,77	2,94	1,37
Medidas financeiras	2,59	0,57	4,35	0,70
Avaliação de investimentos de capital baseado na taxa de retorno (payback)	2,33	0,81	3,27	1,44
Estágio 2 – Informação para controle e planejamento gerencial				
A separação entre custos variáveis e custos fixos	2,10	0,77	2,87	1,48
Uso de taxas múltiplas de rateio por departamentos ou por produtos	1,88	0,80	2,85	1,38
Técnicas de regressão ou curvas de aprendizagem	1,68	0,80	2,24	1,12
Uso do orçamento para planejamento	2,20	0,82	4,55	0,73
Orçamento com análise condicional	1,89	0,80	3,20	1,44
Orçamento de longo prazo (estratégico)	2,25	0,82	3,06	1,51
Medidas não-financeiras relacionadas com operações e inovação	2,21	0,77	3,33	0,96
Análise Custo / Volume / Lucro	2,28	0,83	3,89	1,46
Análise de rentabilidade por produto	2,13	0,87	3,69	1,43
Modelos de controle de estoque	2,21	0,80	3,73	1,55
Avaliação de investimentos de capital baseado no método do fluxo de caixa descontado	2,12	0,85	3,32	1,57
Projeção de longo prazo	2,52	0,59	3,96	1,26

	Importância		Utilização	
	Média	Desvio-Padrão	Média	Desvio-Padrão
Estágio 3 – Redução de perdas no processo operacional				
Custeio por atividades (ABC)	2,27	0,81	3,05	1,37
Custo de qualidade	1,90	0,73	2,84	1,36
Orçamento por atividades	2,11	0,75	3,36	1,44
Orçamento base-zero	1,71	0,79	2,45	1,40
Medidas não-financeiras relacionadas com funcionários	2,33	0,72	3,37	0,99
Análise de rentabilidade por funcionário	2,21	0,76	3,24	1,39
Avaliação de risco de projetos de investimento de capital usando análise probabilística ou simulação por computador.	1,91	0,75	2,70	1,45
Sensibilidade de desempenho na avaliação condicional de projetos de investimento de capital	2,00	0,79	2,71	1,37
Estágio 4 – Criação de valor através do uso efetivo de recursos				
Custo-padrão ou custo-meta	2,01	0,74	2,86	1,48
Medidas não-financeiras relacionadas com os clientes	2,37	0,69	3,69	1,25
Valor econômico adicionado ou Lucro residual	2,16	0,80	2,79	1,43
Benchmarking	2,26	0,77	2,75	1,56
Análise de rentabilidade por cliente	2,05	0,82	3,46	1,55
Para avaliação de investimento de capital, aspectos não-financeiros são documentados e relatados	1,83	0,75	2,75	1,31
Cálculo e uso do custo de capital no método do fluxo de caixa descontado para avaliação de investimentos de capital	1,94	0,81	2,95	1,49
Valor do proprietário	2,18	0,73	3,27	1,59
Análise setorial	2,49	0,67	3,85	0,90
Análise de posição competitiva	2,63	0,60	4,34	0,71
Análise da cadeia de valor	2,20	0,74	3,57	1,40
Análise de ciclo de vida do produto	2,42	0,65	3,06	1,31
As possibilidades de integração em cadeias de valor com fornecedores e / ou com clientes	2,46	0,69	3,23	1,57
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes	2,48	0,63	3,72	1,21

Fonte: Elaboração Própria

Usando a classificação com base no trabalho de Abdel-Kader e Luther (2004), cada prática foi classificada em um dos quatro estágios da evolução da contabilidade gerencial conforme modelo descrito pela IFAC.

Entende-se que o estágio 1 representa o menos evoluído enquanto que o estágio 4 representa o mais evoluído. Entretanto, conforme comentado anteriormente, cada estágio incorpora as práticas dos estágios anteriores combinando-as com as novas.

A tabela 22 demonstra as médias obtidas para cada prática de contabilidade gerencial em seus estágios evolutivos. Os resultados mostram que análise de posição competitiva (estágio 4) e uso de medidas financeiras para avaliação de desempenho (estágio 1) foram consideradas, em média, as mais importantes e dentre as mais utilizadas, enquanto orçamento base-zero (estágio 3) e técnicas de regressão ou curvas de aprendizagem (estágio 2) foram consideradas, em média, as menos importantes e menos utilizadas.

Tabela 23 – Importância das Práticas de Contabilidade Gerencial

	Amplitude Teórica		Amplitude Empírica		Média
	Mín	Máx	Mín	Máx	
Determinação dos custos e controle financeiro	1	3	1,94	2,59	2,29
Informação para controle e planejamento gerencial	1	3	1,68	2,52	2,12
Redução de perdas no processo operacional	1	3	1,71	2,33	2,05
Criação de valor através do uso efetivo de recursos	1	3	1,83	2,63	2,25

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 24 – Utilização das Práticas de Contabilidade Gerencial

	Amplitude Teórica		Amplitude Empírica		Média
	Mín	Máx	Mín	Máx	
Determinação dos custos e controle financeiro	1	5	2,94	4,35	3,63
Informação para controle e planejamento gerencial	1	5	2,24	4,55	3,39
Redução de perdas no processo operacional	1	5	2,45	3,37	2,97
Criação de valor através do uso efetivo de recursos	1	5	2,75	4,34	3,31

Fonte: Elaboração Própria

Considerando os dados apresentados nas tabelas 23 e 24, os estágios mais tradicionais “Determinação dos custos e controle financeiro” e “Informação para controle e planejamento gerencial” possuem médias de importância e utilização maiores comparadas aos estágios mais “jovens” como “Redução de perdas no processo operacional” e “Criação de valor através do uso efetivo de recursos”.

A baixa importância dada às taxas múltiplas de rateio por departamento ou por produto pode ser atribuído pela aderência ao avanço de tecnologias mais avançadas como Custeio por Atividades (ABC).

Curioso notar que, embora as medidas não-financeiras (relacionadas com funcionários, clientes e operações) sejam consideradas importantes ou moderadamente importantes pelos respondentes, as medidas financeiras são mais utilizadas. Isto pode ser explicado pelo fato da contabilidade hoteleira está arraigada ao atendimento de obrigações fiscais e legais, sendo assim as demonstrações contábeis são as principais fontes de informação para a gestão.

Finalmente, destacam-se os indicadores de análise de cunho estratégico como a análise de posição competitiva e análise setorial classificadas como importantes e de freqüente uso. Estas práticas refletem a demanda da contabilidade gerencial devido o aumento da competitividade entre as organizações.

Em suma, observou-se que a amostra contemplou todos os estados nordestinos com pelo menos uma empresa, com faturamento anual de até 7,5 milhões e a maioria com até 10 anos de funcionamento.

A pesquisa foi realizada com 101 gestores, em sua maioria, homens, com

idade entre 31 e 35 anos, ocupando a função de diretor comercial financeiro ou termos afins, formados em ciências contábeis. Abaixo, os principais resultados da pesquisa:

- Mais de 61% dos respondentes afirmaram ser importante ou moderadamente importante práticas de taxas de rateio e custeio por atividades (ABC) e pelo menos 38% utilizam alguma das técnicas, em contraste com o baixo percentual de importância e utilização de outras técnicas de custeio.
- Orçamentos para planejamento e para controle dos custos foram considerados importantes ou moderadamente importantes por pelo menos três quartos das empresas pesquisadas.
- Em termos de avaliação de desempenho, 63,4% dos gestores afirmaram considerar importante o uso de medidas financeiras. Medidas não-financeiras também são consideradas importantes, principalmente relacionadas com clientes (48,5%). Entretanto, pelo menos 17% das empresas nunca ou quase nunca utilizaram medidas não-financeiras para avaliação de desempenho. Os resultados sugerem o uso mais intensivo de medidas financeiras para avaliação de desempenho.
- Tanto a análise custo / volume / lucro quanto às análises de rentabilidade são consideradas importantes ou moderadamente importantes por pelo menos 69% dos gestores, assim como modelos de controle de estoque. Mais da metade afirma aplicar estas práticas quase sempre ou sempre.
- Análises de investimento de capital mais tradicionais baseadas no método do fluxo de caixa descontado e taxa de retorno obtiveram um percentual de utilização maior (68%) que práticas mais avançadas desse tipo de análise (30%), tais como consideração de aspectos não-financeiros, análise probabilística e sensibilidade de desempenho com análise condicional.
- Análises de ciclo de vida e da cadeia de valor foram consideradas importantes

por pelo menos 81% dos respondentes, mas sua utilização é menor que outras práticas de análise de concorrência (análise de posição competitiva e análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes) e análise setorial.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho, realizado através de pesquisa empírica com gestores de meios de hospedagem do nordeste brasileiro, buscou investigar o nível de utilização das práticas de contabilidade gerencial aplicado na gestão dessas empresas.

As conclusões baseadas nos resultados da pesquisa empírica possuem limitações em decorrência do baixo índice de participação, o que não permite generalizar as conclusões obtidas na amostra para a população em questão. Entretanto, os resultados da pesquisa sinalizam indicativos de tendências observadas nos meios de hospedagem do nordeste brasileiro.

Outra limitação é que as respostas obtidas na pesquisa são baseadas na percepção dos gestores sobre as práticas de contabilidade gerencial, o que não necessariamente correspondem à situação vivenciada na gestão das entidades.

Analisando os dados obtidos pelos questionários baseados na percepção dos gestores dos meios de hospedagens, há indícios que o estágio de evolução das práticas de contabilidade gerencial das empresas pesquisadas é da década de 50. Por se tratar de estudo com pretensão descritiva, outras análises, como análise de agrupamento, poderão apontar as causas deste estágio de evolução.

Considerando que algumas práticas estão disponíveis a algumas décadas, num ambiente cada vez mais complexo em que a informação permite a redução da incerteza, isto pode ter influenciado uma maior percepção de importância e uso das mesmas.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M. e LUTHER, R. **An Empirical Investigation of the Evolution of Management Accounting Practice**. Working paper, October 2004.

ABIH – Associação Brasileira da Indústria dos Hotéis. **Informes Gerais**. Disponível em: <http://www.abih.com.br> . Acessado em 31 mar. 2008.

ADELEGAN, O. J. Management accounting practices in Nigerian Companies. In: **Accounting and Business Finance**, Departamento de Economia de Universidade de Ibadan, Nigeria, 2000.

ANDRADE, M. M. de. **Introdução a Metodologia do Trabalho Científico**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

ANDRADE, N; BRITO, P. L. e JORGE, W. E. Hotel: **Planejamento e projeto**. São Paulo: Editora SENAC, 2000.

ARAÚJO, A. O. **Contribuição ao estudo de indicadores de desempenho de empreendimentos hoteleiros, sob o enfoque da gestão estratégica**. Tese (Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Departamento de Contabilidade e Atuaria. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2001.

ARAÚJO, L. C. **Organização, Sistemas e Métodos e as Modernas Ferramentas de Gestão Organizacional**. São Paulo, Atlas: 2001

ASSAF NETO, A. **Mercado Financeiro**. 4º ed, São Paulo: Atlas, 2003.

ATKINSON, A; BANKER, R. D; KAPLAN, R. S; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão Técnica de Rubens Fama. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BALESTRIN, A. ; VARGAS, L. M . **Monitoramento do ambiente concorrencial na indústria metal-mecânica da região de Caxias do Sul / RS**. In: 22º Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 1998, Foz do Iguaçu. Anais do 22º Encontro da ANPAD. Foz do Iguaçu, 1998.

BARBOSA, E. J. P. **Uma investigação das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pela indústria de transformação da região metropolitana do Recife**.

Dissertação (Mestrado). Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis. Recife. Junho, 2004.

BERLINER, C.; BRIMSON, J. A. **Gerenciamento básico em indústrias avançadas. Base conceitual.** São Paulo: Queiroz, 1992.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BEUREN, I. M.; LONGARAY, A. A.; WILHELM, L.; PORTON, R. A. B. **Utilização de instrumentos de gestão: um comparativo entre empresas mundiais, brasileiras e catarinenses.** *In:* Congresso Internacional de Custos, 2003, Punta Del Este / Uruguay, 2003. v. 1. p. 1-15.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas.** Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. EMBRATUR – Empresa Brasileira de Turismo. **Anuário estatístico 2006 Embratur.** 27 ed. Brasília: Instituto Brasileiro de Turismo, 2007, p. 139.

BRASIL. MINISTÉRIO DO TURISMO. Disponível em: www.turismo.gov.br. Acessado em: 31 mar. 2008.

BRITO, B. D. M. Os Efeitos da Sazonalidade na Exploração do Fenômeno Turístico. Disponível em: <http://revistaturismo.cidadeinternet.com.br/artigos/sazofenomenotur.html>. Acessado em: 31 mar. 2008.

CALDAS, P. A. **Uma abordagem da estrutura da gestão de custos no setor de hospedagem dos hotéis nordestinos: em estudo nos Estados do Rio Grande do Norte, Paraíba e Pernambuco.** Dissertação de mestrado. UnB-UFPB-UFPE-UFRN. Natal, 2005.

CATAPAN, E. A. **Aspectos relevantes do método fluxo de caixa descontado na avaliação de empresas de energia elétrica em processo de privatização.** Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CHATHOTH, P. K. **Co-alignment between Environment Risk, Corporate Strategy, Capital Structure, and Firm Performance: An Empirical Investigation of Restaurant Firms**. Dissertation (Doctor of Philosophy in Hospitality and Tourism Management). Faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University, 2002.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. **Strategic Cost Management: expanding scope and boundaries**. Cost Management. Boston, V.17, Iss.1, p.23, Jan-Fev, 2003.

CORBETT NETO, T. **Obsolescência da Contabilidade de Custos**. Disponível em: <http://www.corbett-toc.com/port/obsole.htm>. Acesso em: 15 fev. 2007.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FISCHMANN, A.; ZILBER, M. **Utilização de indicadores de desempenho como instrumento de suporte à gestão estratégica**. ANPAD, Rio de Janeiro, 1999.

FREZATTI, F. Agrupamentos dos perfis da contabilidade gerencial no Brasil. **UnB Contábil**, Brasília, v. 8, n. 1, p. 9-39, 2005.

GARRISON, R. H., NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 9a ed., Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GOMES, J. S.; AMAT, J. M. **Controle de gestão: um enfoque contextual e organizacional**. In: IV Congresso Internacional de Custos, 1995.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 2001.

GRZESZEZESZYN, G.; FERREIRA, A. C. S. **Práticas de contabilidade gerencial estratégica no sul e no sudeste do Brasil: uma abordagem do estudo “An international comparison of strategic management accounting practices”**. In: Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, CD: EnanPAD, set. 2004.

GUERREIRO, R.; MERSCHMANN, E. V. V. ; BIO, S. R. **Mensuração do custo para servir e análise de rentabilidade de cliente: uma aplicação numa indústria de alimentos no Brasil**. In: 7 Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2007,

São Paulo. 7 Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2007.

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: Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, CD: EnanPAD, set. 2004.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International management accounting practice statement: management accounting concepts.** New York, 1998.

HAIR Jr., J. et al. **Multivariate data analysis.** 5th edition, Upper Saddle River: Prentice Hall, 1995.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, Forthcoming, 2003.

HORNGREN et al. **Contabilidade de custos.** Trad. José L. Paravato. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IUDÍCIBUS, S. de. **Contabilidade Gerencial.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

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

KAPLAN, R. S. The evolution of management accounting. **The Accounting Review**, p. 390-417, Jul. 1984.

KRAEMER, M. E. P. Uma necessidade de mudança operacional na contabilidade gerencial. **Revista das Faculdades de Linhares.** Linhares-ES, n. 6, ano III, out./1999.

LEITÃO, C. R. **Investigação da rentabilidade de clientes: um estudo no setor hoteleiro do Nordeste.** Dissertação de mestrado. UnB-UFPB-UFPE-UFRN. Natal, 2002.

LEITE, D. C. **Investigação sobre Medição de Desempenho em Pequenas Empresas Hoteleiras da Região Nordeste.** Dissertação de mestrado. UnB-UFPB-

UFPE-UFRN. João Pessoa, 2004.

LIMA, G. A. S.; EGITO, M. O. T.; SILVA, J. D. G. Utilização de informações de custos no processo gerencia: estudo comparativo entre a hotelaria do Estado do Rio Grande do Norte e a região Nordeste sob a ótica da gestão econômico-financeira. **Revista Contabilidade e Finanças** – USP, São Paulo, ano 15, v. 2. p. 106–115, jun. 2004.

LUNKES, R.; VANZELLA, C. Orçamento Baseado em Atividades: Um Estudo de Caso em Empresa Distribuidora de Energia Elétrica. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, p. 113-132, 2006

MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

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

MIA, L.; PATIAR, A. The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study. **International Journal of Hospitality Management**, p. 111-128, 2001.

MIGIYAMA, T. K. **Sistema de informação contábil: gerencial ou financeira**. Adcontar, Belém, v.4, n.2, p.753--7860, out.- nov. 2003.

MONTEIRO, M; FREITAS JUNIOR, A. **Modelos de avaliação em projetos de investimento de capital**. In: XIX Encontro de Engenharia de Produção, 1997.

NEVES, A. F. Contabilidade gerencial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, nº 23, p. 50-57, 1997.

OLIVEIRA, A. G.; MÜLLER, A. N.; NAKAMURA, W. T. A utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsídio aos processos administrativos nas pequenas empresas. **Revista FAE**. Vol. 3, No. 3, set./dez. 2000, pp. 1-12.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, C. L. O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de

criação de valor. **Caderno de Estudos FEA / USP**, nº 21, maio-agosto / 1999, São Paulo.

PEAVEY, D. E. It's time for a change. **Management Accounting**, p.31-5, Fev. 1990.

PLATT, O. A.; CONTRERAS, M. **Contabilidade e gestão hoteleira**. Disponível em: <http://www.abih.com.br>. Acessado em 31 mar. 2008.

RODRIGUES, G. Jr. **Fatores condicionantes na formação de aglomerados no turismo: um estudo da perspectiva dos empresários em região do litoral Nordeste do Brasil**. Tese (Mestrado em Engenharia da Produção). Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2004.

SÁ, A. L. de. **Custo da qualidade total**. IOB - Temática Contábil e Balanços: Boletim. São Paulo, n. 2, p.12-16, 1995.

SANTOS, C. W.; PINHEIRO, G. J.; FERMO, J.; CUNHA, L. R. S. **Existe de fato uma contabilidade gerencial?** Contab. Vista & Rev. Belo Horizonte, v.13, n. 2, p. 9-24, abr. 2002.

SCAPENS, R. W. **Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice**. *Management Accounting Review*, vol.5, p. 301-321, 1994.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. Strategic Cost Analysis of Technological Investments. **Sloan Management Review**, p. 389-51, Fall, 1992.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Tradução de Luiz Orlando Coutinho Lemos. 8ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SOUZA, M. A. **Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais**. Tese (Doutorado). FEA / USP. São Paulo, 2001.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, n. 32, p. 40 – 57, maio / agosto 2003.

STEWART, S. **EVA: valor econômico agregado: a verdadeira chave para a criação de riqueza**. Rio de Janeiro: Ed. Qualitymark, 1999.

SVEIBY, K. E. **A nova riqueza das organizações**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

TOMEI, P. A. **Os modismos gerenciais e a cultura organizacional**. *Arché Interdisciplinar*, ano IX, nº. 26, 2000.

TURNEY, P. B. B.; ANDERSON, Bruce. Accounting for continuous improvement. **MIT Sloan Management Review**, Massachusetts, v.30, n.2, p.37-47, 1989.

VELOSO, Á. L. **Sistemas de custos da produção: a gestão de custos fabril para a competitividade**. In: IV Congresso Internacional de Custos, 1995.

VILELA, D. L.; VATAN, R. **A contabilidade gerencial e o processo de comunicação**. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia: Anais do Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2001.

APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO



Prezado Gestor Financeiro,

Sou aluno do Mestrado em Ciências Contábeis, do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN, e gostaria de solicitar a sua colaboração para conduzir minha pesquisa que visa cumprir as exigências para obtenção do título de mestre no referido programa.

Dirijo-me, respeitosamente, a V. Sa., com o intuito de solicitar sua colaboração respondendo ao questionário anexo. Sua participação é muito valiosa.

O referido questionário tem o tempo estimado para resposta de aproximadamente 05 minutos.

Asseguro que suas respostas ao questionário somente serão apresentadas de forma agregada, através de tratamento estatístico.

Certo de contar com a sua atenção e colaboração, antecipo meus sinceros agradecimentos e coloco-me à sua inteira disposição para eventuais esclarecimentos sobre a pesquisa, através do telefone (0xx84) 9153-9555 ou através de e-mail (boente82@yahoo.com.br).

Atenciosamente,

Diego Rodrigues Boente
RG nº. 8051/O-2 CRC/RN

Contador **APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA**

1 Dados da Empresa

1.1 Faturamento Anual da Empresa:

- Até R\$ 1 milhão Entre R\$ 1 e 2,5 milhões Entre R\$ 2,5 e 5 milhões
 Entre R\$ 5 e 7,5 milhões Entre R\$ 7,5 e 10 milhões Acima de R\$ 10 milhões

1.2 Total de Funcionários:

- Até 10 funcionários De 11 a 25 funcionários De 26 e 50 funcionários

De 51 a 75 funcionários De 76 a 100 funcionários Acima de 100 funcionários

1.3 Tempo de Funcionamento da Empresa:

Até 5 anos De 6 a 10 anos
 De 11 a 15 anos Acima de 15 anos

2 Dados do Respondente

2.1 Gênero:

Feminino Masculino

2.2 Idade:

Até 30 anos Entre 31 e 35 anos Entre 36 e 40 anos
 Entre 41 e 45 anos Acima de 45 anos

2.3 Função (cargo) que exerce na empresa: _____

2.4 Tempo que exerce a função na empresa:

Até 5 anos De 6 a 10 anos
 De 11 a 15 anos Acima de 15 anos

2.5 Nível de Escolaridade

Ensino Médio Especialização Doutorado
 Graduação Mestrado Outros

2.6 Formação Acadêmica (Graduação):

Administração Ciências Contábeis Direito
 Economia Outro (Especificar) _____

3 Dados da Pesquisa

1ª Parte – Quanto ao nível de Importância que ao Senhor(a) atribui, marque um X na coluna:

- NÃO-IMPORTANTE, se julgar que o item não é importante;
- MODERADAMENTE IMPORTANTE, se julgar que o item é moderadamente importante;
- IMPORTANTE, se julgar que o item é importante.

3.1 Sistema de Custos

<i>Item</i>	<i>Não Importante</i>	<i>Moderadamente Importante</i>	<i>Importante</i>
-------------	---------------------------	-------------------------------------	-------------------

- A separação entre custos variáveis e custos fixos
- Uso de taxa de rateio por produto
- Uso de taxas múltiplas de rateio por departamentos ou por produtos
- Custeio por atividades (ABC)
- Custo-padrão ou custo-meta
- Custo de qualidade
- Técnicas de regressão ou curvas de aprendizagem

3.2 Orçamentos

<i>Item</i>	<i>Não Importante</i>	<i>Moderadamente Importante</i>	<i>Importante</i>
- Uso do orçamento para planejamento			
- Uso do orçamento para controle dos custos			
- Orçamento por atividades			
- Orçamento com análise condicional			
- Orçamento flexível			
- Orçamento base-zero			
- Orçamento de longo prazo (estratégico)			

3.3 Avaliação de Desempenho

<i>Item</i>	<i>Não Importante</i>	<i>Moderadamente Importante</i>	<i>Importante</i>
- Medidas financeiras			
- Medidas não-financeiras relacionadas com os clientes			
- Medidas não-financeiras relacionadas com operações e inovação			
- Medidas não-financeiras relacionadas com funcionários			
- Valor econômico adicionado ou Lucro residual			
- Benchmarking			

3.4 Informação para tomada de decisão

<i>Item</i>	<i>Não Importante</i>	<i>Moderadamente Importante</i>	<i>Importante</i>
- Análise Custo / Volume / Lucro			
- Análise de rentabilidade por produto			
- Análise de rentabilidade por cliente			
- Análise de rentabilidade por funcionário			
- Modelos de controle de estoque			
- Avaliação de investimentos de capital baseado no método do fluxo de caixa descontado			
- Avaliação de investimentos de capital baseado na taxa de retorno (payback)			

- Para avaliação de investimento de capital, aspectos não-financeiros são documentados e relatados.
- Avaliação de risco de projetos de investimento de capital usando análise probabilística ou simulação por computador.
- Sensibilidade de desempenho na avaliação condicional de projetos de investimento de capital
- Cálculo e uso do custo de capital no método do fluxo de caixa descontado para avaliação de investimentos de capital

3.5 Análise Estratégica

<i>Item</i>	<i>Não Importante</i>	<i>Moderadamente Importante</i>	<i>Importante</i>
- Projeção de longo prazo			
- Valor do proprietário			
- Análise setorial			
- Análise de posição competitiva			
- Análise da cadeia de valor			
- Análise de ciclo de vida do produto			
- As possibilidades de integração em cadeias de valor com fornecedores e / ou com clientes			
- Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes			

3.6 Informação da Contabilidade Gerencial

<i>Item</i>	<i>Não Importante</i>	<i>Moderadamente Importante</i>	<i>Importante</i>
- Informações detalhadas da contabilidade gerencial estão disponíveis em base sistemática, regular e de curto prazo.			
- Informações detalhadas da contabilidade gerencial estão disponíveis imediatamente depois de solicitadas.			
- Informações detalhadas da contabilidade gerencial são atualizadas e estão disponíveis em tempo real.			
- Informações detalhadas da contabilidade gerencial são relatadas diretamente aos gerentes operacionais.			

2ª Parte – Quanto ao nível de Utilização que ao Senhor(a) atribui, marque um X na coluna:

- NUNCA, se nunca utiliza o item em questão;
- QUASE NUNCA, se utiliza o item em questão raramente;
- POUCO, se pouco utiliza o item em questão;
- QUASE SEMPRE, se utiliza o item em questão freqüentemente;
- SEMPRE, se sempre utiliza o item em questão.

3.7 Sistema de Custos

<i>Item</i>	<i>Nunca</i>	<i>Quase Nunca</i>	<i>Pouco</i>	<i>Quase Sempre</i>	<i>Sempre</i>
- A separação entre custos variáveis e custos fixos					
- Uso de taxa de rateio por produto					
- Uso de taxas múltiplas de rateio por departamentos ou por produtos					
- Custeio por atividades (ABC)					
- Custo-padrão ou custo-meta					
- Custo de qualidade					
- Técnicas de regressão ou curvas de aprendizagem					

3.8 Orçamentos

<i>Item</i>	<i>Nunca</i>	<i>Quase Nunca</i>	<i>Pouco</i>	<i>Quase Sempre</i>	<i>Sempre</i>
- Uso do orçamento para planejamento					
- Uso do orçamento para controle dos custos					
- Orçamento por atividades					
- Orçamento com análise condicional					
- Orçamento flexível					
- Orçamento base-zero					
- Orçamento de longo prazo (estratégico)					

3.9 Avaliação de Desempenho

<i>Item</i>	<i>Nunca</i>	<i>Quase Nunca</i>	<i>Pouco</i>	<i>Quase Sempre</i>	<i>Sempre</i>
- Medidas financeiras					
- Medidas não-financeiras relacionadas com os clientes					
- Medidas não-financeiras relacionadas com operações e inovação					
- Medidas não-financeiras relacionadas com funcionários					
- Valor econômico adicionado ou Lucro residual					
- Benchmarking					

3.10 Informação para tomada de decisão

<i>Item</i>	<i>Nunca</i>	<i>Quase Nunca</i>	<i>Pouco</i>	<i>Quase Sempre</i>	<i>Sempre</i>
- Análise Custo / Volume / Lucro					
- Análise de rentabilidade por produto					
- Análise de rentabilidade por cliente					
- Análise de rentabilidade por funcionário					
- Modelos de controle de estoque					
- Avaliação de investimentos de capital baseado no método do fluxo de caixa descontado					
- Avaliação de investimentos de capital baseado na taxa de retorno (payback)					
- Para avaliação de investimento de capital, aspectos não-financeiros são documentados e relatados.					
- Avaliação de risco de projetos de investimento de capital usando análise probabilística ou simulação por computador.					
- Sensibilidade de desempenho na avaliação condicional de projetos de investimento de capital					
- Cálculo e uso do custo de capital no método do fluxo de caixa descontado para avaliação de investimentos de capital					

3.11 Análise Estratégica

<i>Item</i>	<i>Nunca</i>	<i>Quase Nunca</i>	<i>Pouco</i>	<i>Quase Sempre</i>	<i>Sempre</i>
- Projeção de longo prazo					
- Valor para o proprietário (Shareholder value)					
- Análise setorial					
- Análise de posição competitiva					
- Análise da cadeia de valor					
- Análise de ciclo de vida do produto					
- As possibilidades de integração em cadeias de valor com fornecedores e / ou com clientes					
- Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes					