

# **Perfil dos controles gerenciais de grandes empresas brasileiras: um estudo setorial**

**Luciane Reginato** (USP) - luciregi@terra.com.br

**Reinaldo Guerreiro** (USP) - reiguerr@usp.br

## **Resumo:**

*Tendo em vista a necessidade das empresas em manterem a continuidade em seus setores de atuação, surge a figura cada mais imponente dos controles e/ou ferramentas que propiciam uma eficiente gestão de atividades, processos e do seu próprio desempenho global. Nesse sentido, as empresas podem contar com diversos controles abordados pela literatura e amplamente difundidos no mercado empresarial, tais como métodos, sistemas, conceitos, indicadores, etc. O objetivo do presente estudo procurou seguir essa linha, investigando o perfil de grandes empresas no que tange a adoção de controles gerenciais, comparando-se as tendências de três setores do mercado: comércio, indústria e serviços. Para tanto, aplicou-se um questionário em 223 grandes empresas brasileiras, obtendo-se o retorno de 53% dos respondentes (controllers). Dois procedimentos metodológicos gerais foram aplicados: 1) estatística descritiva, demonstrando distribuições de frequência que caracterizaram cada controle gerencial, por setor do mercado, e 2) Análise de correspondência - ANACOR, que visou a apresentar as tendências dos setores em relação à adoção dos controles gerenciais. Nessa análise observou-se que a predominância de controles gerenciais se deu nas empresas do setor industrial, que mostraram que têm implementados os métodos e sistemas de custeio por absorção, variável, ABC, padrão e meta. Se nivelados os três setores, nota-se que a maior parte das empresas utilizam tais métodos e sistemas parcialmente ou os têm em implementação. A análise de correspondência mostrou que o setor industrial se caracteriza como aquele que mais adota controles gerenciais, independentemente do grupo, em relação aos demais setores.*

**Palavras-chave:** *Controles gerenciais. Métodos e sistemas de custeio. Indicadores de avaliação. Conceitos e filosofias gerenciais.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Perfil dos controles gerenciais de grandes empresas brasileiras: um estudo setorial**

### **Resumo**

Tendo em vista a necessidade das empresas em manterem a continuidade em seus setores de atuação, surge a figura cada mais imponente dos controles e/ou ferramentas que propiciam uma eficiente gestão de atividades, processos e do seu próprio desempenho global. Nesse sentido, as empresas podem contar com diversos controles abordados pela literatura e amplamente difundidos no mercado empresarial, tais como métodos, sistemas, conceitos, indicadores, etc. O objetivo do presente estudo procurou seguir essa linha, investigando o perfil de grandes empresas no que tange a adoção de controles gerenciais, comparando-se as tendências de três setores do mercado: comércio, indústria e serviços. Para tanto, aplicou-se um questionário em 223 grandes empresas brasileiras, obtendo-se o retorno de 53% dos respondentes (*controllers*). Dois procedimentos metodológicos gerais foram aplicados: 1) estatística descritiva, demonstrando distribuições de frequência que caracterizaram cada controle gerencial, por setor do mercado, e 2) Análise de correspondência – ANACOR, que visou a apresentar as tendências dos setores em relação à adoção dos controles gerenciais. Nessa análise observou-se que a predominância de controles gerenciais se deu nas empresas do setor industrial, que mostraram que têm implementados os métodos e sistemas de custeio por absorção, variável, ABC, padrão e meta. Se nivelados os três setores, nota-se que a maior parte das empresas utilizam tais métodos e sistemas parcialmente ou os têm em implementação. A análise de correspondência mostrou que o setor industrial se caracteriza como aquele que mais adota controles gerenciais, independentemente do grupo, em relação aos demais setores.

Palavras-chave: Controles gerenciais. Métodos e sistemas de custeio. Indicadores de avaliação. Conceitos e filosofias gerenciais.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1 Introdução**

As práticas ou controles gerenciais adotados por uma empresa para nortear o seu processo decisório e o de avaliação de desempenho podem ser influenciados tanto por seu modelo de gestão como por variáveis externas. Assim, instrumentos de gestão consagrados como, por exemplo, o planejamento empresarial e os sistemas e métodos de avaliação e mensuração, podem ter os seus formatos significativamente diferentes entre uma e outra empresa, variando de acordo com as suas características. Nesse âmbito, tanto as variáveis do ambiente externo quanto os elementos do modelo de gestão podem interferir na escolha dos tipos de controles gerenciais usados para apoiar a gestão empresarial. (ANDERSON *et al.*, 1989).

Os controles gerenciais podem englobar vários instrumentos focados na mensuração de atividades ou processos, no processamento de dados e disponibilização de informações aos gestores, na facilitação da entrada e processamento de recursos e saída de bens e serviços (ANDERSON *et al.*, 1989; LOUDERBACK III *et al.*, 2000; CHENHALL, 2003). Cabe a cada empresa a escolha daqueles compatíveis com suas necessidades e com seus objetivos. Nesse ínterim, têm-se controles diversificados, que podem auxiliar a empresa no efetivo controle de suas atividades, tais como métodos e sistemas de custeio, indicadores e sistemas de avaliação, e outros conceitos oferecidos pela literatura.

As empresas em geral, além dos fatores mencionados e de outros que fogem ao escopo deste trabalho, podem se diferenciar em consonância com os mercados em que atuam. É provável que uma empresa atuante no setor do comércio, por exemplo, adote instrumentos e sofra influência distintamente em relação àquela que atua no setor de serviços ou em outro diferente do dela.

A partir dessas reflexões surgiram algumas indagações que instigaram a realização desta pesquisa, que buscou oferecer resposta à questão a seguir apresentada.

Qual o perfil dos controles gerenciais adotados por grandes empresas brasileiras, considerando-se os distintos setores de atuação no mercado? Nesse ínterim, o objetivo desse estudo foi o de investigar o perfil de grandes empresas no que tange a adoção de controles gerenciais em suas estruturas, comparando-se tendências de três setores do mercado: comércio, indústria e serviços. O constructo da pesquisa, que alicerçou a investigação pode ser contemplado na seção 2, a seguir exposta.

## **2 Referencial teórico**

### **2.1 Controles Gerenciais**

Tratar de controle parece uma tarefa ampla, podendo-se, muitas vezes, confundir com outras denominações empregadas na literatura acerca do tema, tais como: contabilidade gerencial; controle gerencial; controle de gestão; sistema de controle gerencial; sistema de contabilidade gerencial e sistemas de informações gerenciais. Todavia, encontra-se, em grande parte da literatura estrangeira, o termo contabilidade gerencial para expressar o conteúdo semelhante ao de controle gerencial. A contabilidade gerencial pode ser entendida como “o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação, e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar, e controlar dentro de uma empresa e assegurar o uso apropriado e responsável de seus recursos”. (ATKINSON *et al.*, 2000, p.67).

Para Anderson *et al.* (1989, p.1), as práticas e os procedimentos da contabilidade gerencial são usados para auxiliar as ações da gestão interna organizacional, enquanto Chenhall (2003) se reporta à contabilidade gerencial como sendo um conjunto de práticas, que englobam, por exemplo, orçamento empresarial e custeio de produtos. Nessa linha, Anderson *et al.* (1989) e Louderback III *et al.* (2000) inseriram, nesse conjunto, os instrumentos planejamento e controle, a fim de se proverem informações para os gestores, orientando-os sobre o seu uso nas tomadas de decisões e, conseqüentemente, no curso de suas ações.

Assim, pode-se depreender que a contabilidade gerencial abarca as práticas gerenciais utilizadas para gerar informações aos gestores de todos os níveis hierárquicos, a fim de tomarem decisões e controlarem os resultados, sejam elas

envoltas por sistemas de custeio, sistemas de avaliação de desempenho, processo de gestão – planejamento estratégico, planejamento operacional (orçamentos) e controle – ou outras práticas que a empresa venha a adotar em sua gestão.

Percebe-se que os conceitos atribuídos ao que os autores chamam de contabilidade gerencial parece se encaixar à ideia de controle gerencial da empresa, pois esse último envolve as práticas e os instrumentos utilizados para amparar o processo administrativo. Portanto, lê-se controle gerencial em todos os estudos apresentados, visto que os conceitos se assemelham em grande parte da literatura pesquisada, não cabendo, entretanto, a tarefa de diferenciá-los para fins deste estudo.

Saliente-se que cada empresa adota as práticas necessárias para a sua completa atuação. Portanto, não há um sistema de controle ou contabilidade gerencial que possa ser aplicado, igualmente, a todas as organizações e em todas as circunstâncias, isso dependerá da necessidade de cada organização para um determinado momento. (OTLEY, 1980).

Como exposto pelos autores Chenhall (2003), Anderson *et al.* (1989) e Louderback III *et al.* (2000), a contabilidade gerencial, aqui vista como controle gerencial, consiste em um conjunto de práticas, que engloba vários instrumentos voltados a mensurar atividades ou processos, processar dados e disponibilizar informações úteis para a tomada de decisões dos gestores.

Clarifica-se a proposta de inserção de controle gerencial neste estudo, explicitando-se quais os instrumentos e respectivos objetivos que permeiam o seu escopo, assunto da próxima seção. Para isso, o presente estudo desenhou um *constructo* teórico, base para a investigação empírica, conforme figura subsequente.

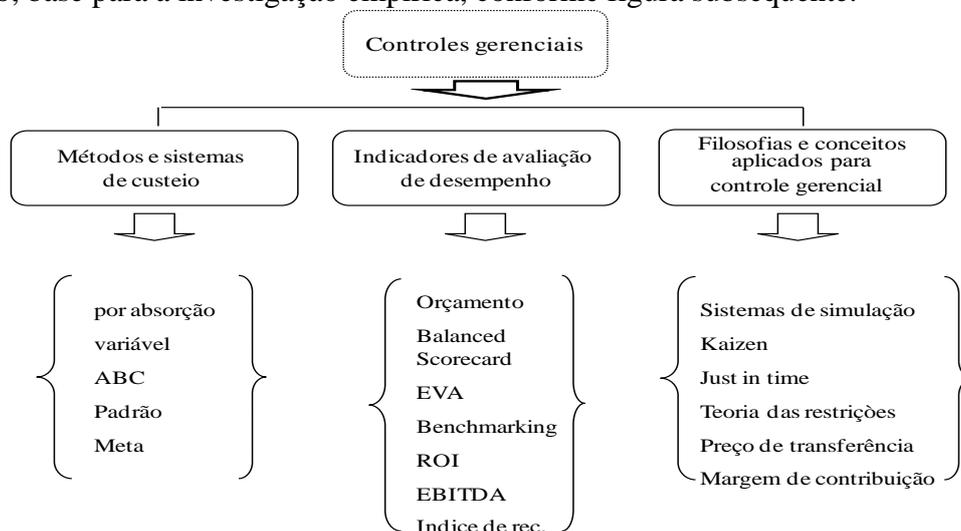


Figura 1 – *Constructo* do estudo

As tipificações defendidas pelos autores para este estudo são segregadas da seguinte forma: métodos e sistemas de custeio; indicadores de avaliação de desempenho e filosofias e conceitos aplicados para fins de controle gerencial.

## 2.2 Métodos e sistemas de custeio

No que tange ao objetivo do controle gerencial, na forma de métodos e sistemas de custeio, Martins (2010) evidenciou que é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, em uma etapa posterior, acompanhar o que de fato aconteceu a fim de comparar isso com os valores previamente estabelecidos.

Diferenciando custeio de métodos, pode-se averiguar, na literatura específica, que custeio significa apropriação de custos, enquanto método consiste em procedimentos ou formas técnicas que propiciam um caminho para se chegar a um fim. Nas empresas, podem-se ter métodos de mensuração, avaliação e controle de custos, entre outros, bem como sistemas de custeio compostos por diversos métodos ou técnicas e procedimentos motivadores para o alcance de um determinado fim.

Para Martins (2010) existem os custeios por absorção, o custeio variável, o ABC – *Activity-Based Costing* ou custeio baseado em atividades etc.. Coad (1999), por seu turno, considerou ABC, ABM, contabilidade de ganhos, gestão da cadeia de valor, *balanced scorecard*, custeio meta, gestão de custo *Kaizen*, entre outros, como um conjunto de abordagens abrangidas pela contabilidade ou controle gerencial. Nessa linha, Hughes e Gjerde (2003) desenvolveram uma pesquisa nas empresas americanas e puderam constatar que os sistemas de custeio utilizados por elas envolvem: ABC; sistemas tradicionais; custeio variável e teoria das restrições, sendo que os sistemas tradicionais, como o por absorção, são os mais frequentemente empregados.

Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), também, desenvolveram estudo, em empresas asiáticas, para examinar o grau de utilização dos métodos e custeios, separando-os em tradicionais e contemporâneos. As evidências do estudo indicaram que os tradicionais foram compostos pelo custeio padrão, custo-volume-lucro, ROI, orçamentos, e os contemporâneos cercaram-se do ABC, TQM, Custeio meta e *balanced scorecard*.

Soutes e Guerreiro (2007) compilaram tais grupos, apresentando-os em um trabalho sobre os métodos e sistemas de custeio modernos e contemporâneos e agruparam-nos sugerindo o custeio por absorção, o custeio variável, o custeio baseado em atividades, o custeio padrão e o custeio meta como métodos e sistemas de custeio; o preço de transferência, a moeda constante, o valor presente, o *benchmarking* e o *EVA* como sendo métodos de avaliação e medidas de desempenho; enquanto o orçamento, as simulações, o *Kaizen*, *Just in time*, teoria das restrições, gestão econômica e *balanced scorecard* foram classificados no grupo de filosofias e conceitos de gestão.

Nessa seção, são apontados os métodos e sistemas de custeio, que abarcam o custeio por absorção (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000; MARTINS, 2010), o custeio variável (SANTOS; NININ, 1999), o ABC (KAPLAN; COOPER, 1998; HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000), o padrão (SAKURAI, 1997) e o custeio meta (HANSEN, 2002).

### **2.3 Indicadores de avaliação de desempenho**

Nesse grupo são considerados o orçamento, como um instrumento importante para o planejamento e o controle das empresas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002); o BSC - *Balanced scorecard*, visto como um sistema de avaliação de desempenho (VOYER, 1994; KAPLAN; NORTON, 1997); o *EVA*, baseado em conceitos existentes em torno da taxa de retorno do investimento e em torno dos custos de oportunidade (STEWART, 1990); *Benchmarking*, processo contínuo de comparação dos produtos, serviços e práticas empresariais entre os mais fortes concorrentes ou empresas reconhecidas como líderes no segmento em que a empresa analista está atuando (VOSS et al., 1997; TEN HAVE, 2003); ROI – *Return on Investment*, para avaliar o grau de sucesso de um empreendimento (MARTINS, 2010); o EBITDA - *Earning Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*, que representa o potencial de geração operacional de caixa que o ativo operacional de uma empresa (MARTINS, 2010), e o índice de crescimento de receita líquida.

## 2.4 Filosofias e conceitos aplicados para fins de controle gerencial

Em se tratando de filosofias e conceitos aplicados ao controle gerencial de uma empresa, tem-se para este estudo os sistemas de simulação, como técnica que possibilita, por intermédio de experimentos, estudar o comportamento de um sistema ou de um modelo que o represente de forma simplificada. Na simulação podem-se utilizar modelos, já consagrados na área da pesquisa (PIDD, 1998; TURBAN; MCLEAN; WETHERBE, 2004). Outro elemento dessa abordagem é o Custo-Kaizen (*Kaizen Costs*), o qual visa a suportar o processo de redução de custos dentro do contexto do atual sistema produtivo e dos atuais produtos fabricados na empresa (MONDEN, 1993). Também são tratados o Just in time (VOSS, 2001; TEN HAVE, 2003); a Teoria das Restrições (GOLDRATT, 1990); o Preço de transferência, que se caracteriza como um conjunto de regras que uma empresa usa para distribuir a receita entre os centros de responsabilidade (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000; ATKINSON et al., 2000; HANSEN e MOWEN, 2001; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002); e margem de contribuição (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000).

Com base nos conceitos compilados e que propiciaram o desenho do constructo deste estudo, a seguir são expostos os procedimentos metodológicos adotados para a sua aplicação.

## 3 Procedimentos metodológicos

### 3.1 Descrição da amostra

A amostra cercou-se das maiores empresas, classificadas pela Revista Exame Melhores e Maiores empresas do Brasil, cujos dados foram obtidos do banco da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI. Nesse caso, a amostragem foi não probabilística ou não aleatória, caracterizando-se por ser objetiva. Dado o objetivo de abarcar setores empresariais da economia nacional, optou-se por aqueles com maior número de empresas, o que poderia representar maior retorno de respostas dos questionários enviados, os quais foram segregados em: comércio; indústria e serviços.

A seguir, evidenciam-se os números que representam a amostra desta pesquisa.

Setor	Número de empresas contatadas	Número de empresas respondentes	% de retornos
Comércio	69	40	58
Indústria	80	39	49
Serviços	74	39	53
<b>TOTAL</b>	<b>223</b>	<b>118</b>	<b>53</b>

Quadro 1 – Distribuição da amostra por setor

Após a definição da amostra, centrou-se a atenção nos procedimentos de coleta e análise de dados, que podem ser apreciados na seção seguinte.

### 3.2 Técnica de coleta, tratamento e análise de dados e informações

#### a) Coleta

A coleta de dados ocorreu por meio da aplicação de um instrumento de pesquisa, caracterizado como questionário. Tal instrumento foi composto por 18 questões fechadas relacionadas ao grau de adoção de cada um dos controles gerenciais investigados. A disponibilização do questionário foi feita em ambiente virtual.

Os respondentes foram os *controllers* das empresas analisadas, tendo em vista que são eles os gestores responsáveis, ou no mínimo que detém o conhecimento, dos controles nas empresas. Esses profissionais foram contatados em duas etapas: a primeira

consistiu em um contato inicial, e a segunda se encarregou de esclarecer possíveis dúvidas ocorridas durante a análise das respostas.

A escala utilizada neste estudo respeitou uma valoração de zero a dez, devidamente amparada em estudos estatísticos (HAIR *et al.*, 2007).

O período de coleta totalizou 3 meses. Essa pesquisa teve o seu início em abril do ano de 2009, sendo atualizada em 2011 por meio da aplicação de novos questionários. O intuito é o de investigar maior número de empresas, desenhando o perfil dos controles gerenciais em diferentes setores do mercado Nacional.

b) Tratamento e análise dos dados

Dois objetivos materializaram o plano de tratamento e análise dos dados: 1) Organizar e analisar o grau de adoção de cada controle gerencial, caracterizando uma análise individual; 2) Organizar e analisar, com uso de método quantitativo, as tendências do setor do mercado em relação à adoção de controles gerenciais, segregados em grupos.

No primeiro caso foram usadas distribuições de frequência relativa e de frequência percentual, e no segundo realizou-se uma análise quantitativa dos dados coletados por meio da técnica de análise de correspondência – ANACOR, que permite revelar, de forma visual, as relações entre as variáveis e entre os seus diferentes níveis (PESTANA; GAGEIRO, 1998; HAIR *et al.*, 2005; JOHNSON, WICHERN, 2002).

O software de análise dos dados, empregado nesta pesquisa, foi o SPSS – *Statistical Package for the social sciences*, versão 20.

## 4 Apresentação e análise dos resultados

### 4.1 Métodos e sistemas de custeio

Essa seção toma como base o gráfico abaixo para o grupo métodos e sistemas de custeio, individualizando os controles gerenciais pertencentes a ele, seguindo a seguinte classificação:

Sector: Comércio, indústria e serviços.

Grupo dos métodos e sistemas de custeio: Absorção, variável, ABC, padrão e meta.

Grau de adoção e implementação: não implementado, em implementação e totalmente implementado.

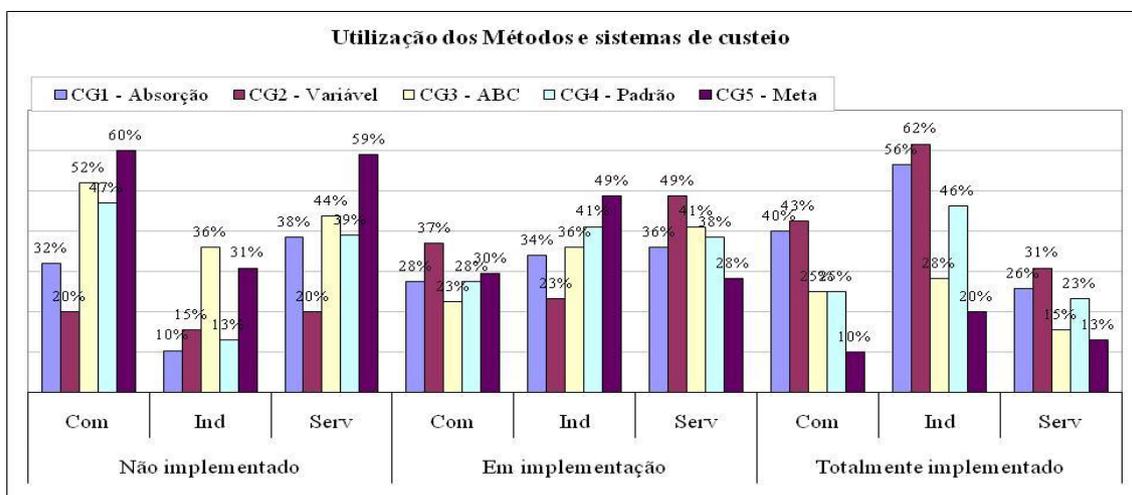


Figura 2 – Utilização dos métodos e sistemas de custeio

Em linhas gerais, conforme evidenciado na Figura 2, nota-se que o setor industrial é aquele mais saliente entre os demais. Em suas empresas os métodos e sistemas de custeio analisados se mostram mais implementados do que nas empresas comerciais e de serviços. Na sequência, analisam-se os dados de cada um desses métodos e sistemas.

**a) Custeio por absorção**

Percebe-se que das empresas pesquisadas mais da metade daquelas do setor industrial, 56%, adotam o custeio por absorção para apropriar os custos. Isso se justifica à medida que a atividade da indústria é mais complexa do que as empresas de outros setores. No caso desses 56% das empresas, todos os custos de produção são distribuídos para os produtos, levando em conta os princípios da contabilidade geralmente aceitos.

Em seguida, tem-se o setor comercial no qual 40% das empresas utilizam o custeio por absorção para apropriar os custos e as despesas da atividade de varejo ou de atacado aos produtos comercializados. Já o setor de serviços é o menos expressivo, justamente porque nesse tipo de atividade os custos e as despesas não são tão complexos quanto àqueles da indústria.

Em média, aproximadamente 33% das empresas amostradas (28% comércio, 34% indústria e 36% serviços), independentemente do setor de atuação, utilizam, em partes ou às vezes, esse método de custeio.

**b) Custeio variável**

Note-se que, também, são as indústrias aquelas empresas que utilizam mais o custeio variável em comparação aos demais setores. Ao se tratar do método de custeio variável plenamente utilizado tem-se 62% delas para o setor industrial, 43% comercial e 31% de serviços, ou seja, mais da metade das empresas industriais separam os custos fixos e variáveis inerentes aos bens produzidos para fins de munir os gestores com informações para suas tomadas de decisões.

O setor de serviços chama a atenção quando observadas as empresas que utilizam às vezes ou não tem esse custeio totalmente implementado, registrando 49% contra 37% do setor comercial e 23% industrial. Talvez isso ocorra por ser mais facilitada a divisão dos custos em empresas de serviços, haja vista que eles são mais restritos do que os de empresas que possuem amplos custos com produção ou comercialização.

**c) ABC**

Observe-se que quando se trata do custeio baseado em atividades e não mais em produtos ou serviços, a concentração de respostas cai na escala de implementação total do mencionado custeio. Das empresas pesquisadas, 52% das comerciais não utilizam o custeio baseado em atividades, enquanto que isso também não ocorre em 44% das empresas de serviços e em 36% das industriais.

A indústria continua sendo o setor empresarial que mais utiliza esse custeio comparado aos outros setores, somando 28% das empresas contrapostos a 25% das comerciais e 15% de serviços. Mesmo com números expressivos entre os extremos – não implementado e totalmente implementado – percebe-se que há também uma considerável concentração de respostas entre as notas intermediárias da escala, demonstrando que 41% das empresas de serviços, 36% das indústrias e 23% do comércio, às vezes, utilizam ou tem iniciado em suas estruturas o processo de implementação do custeio baseado em atividades.

**d) Padrão**

Sendo o custeio padrão um instrumento de controle dos custos de produção, o qual serve como referência para compararem-se os custos reais e os preestabelecidos, percebe-se que sua adoção plena está mais concentrada no setor industrial, o qual é representado, nesse particular, por 46% das respostas à pesquisa. Com praticamente metade dos casos, encontram-se 25% das empresas comerciais e 23% de serviços, o que leva a entender que, em grande parte das empresas desses setores, o custeio padrão não é utilizado em sua plenitude.

Confirma-se essa análise se observada a parte mais baixa da escala – não implementado – que revela a tendência de 47% das empresas comerciais e 39% das de serviços não apropriarem os custos de suas operações por atividades. As empresas que utilizam parcialmente ou estão implementando o referido custeio se agrupam em 41% no setor industrial, 38% de serviços e 28% do comércio. Note-se que, somando-se a utilização parcial e total desse custeio, as indústrias atingem 87% contrapostos a 53% do comércio e 61% de serviços.

**e) Meta**

Em mais da metade das empresas, tanto do setor comercial como do setor de serviços, com 60% e 59% das respostas, respectivamente, esse custeio não é utilizado. Tais empresas não utilizam o custeio meta como apoio ao controle de seus produtos e serviços. Já a indústria registra número inferior de 31% indicando, conforme mencionado anteriormente, que é o setor que mais utiliza esse instrumento de gestão.

**4.2 Indicadores de avaliação de desempenho**

Essa seção toma como referência a Figura 3 para o grupo de indicadores de avaliação de desempenho, individualizando os controles gerenciais pertencentes a ele, e respeitou a mesma classificação descrita no item 4.1 (setor, grupo e grau de adoção).  
Setor: Comércio, indústria e serviços.

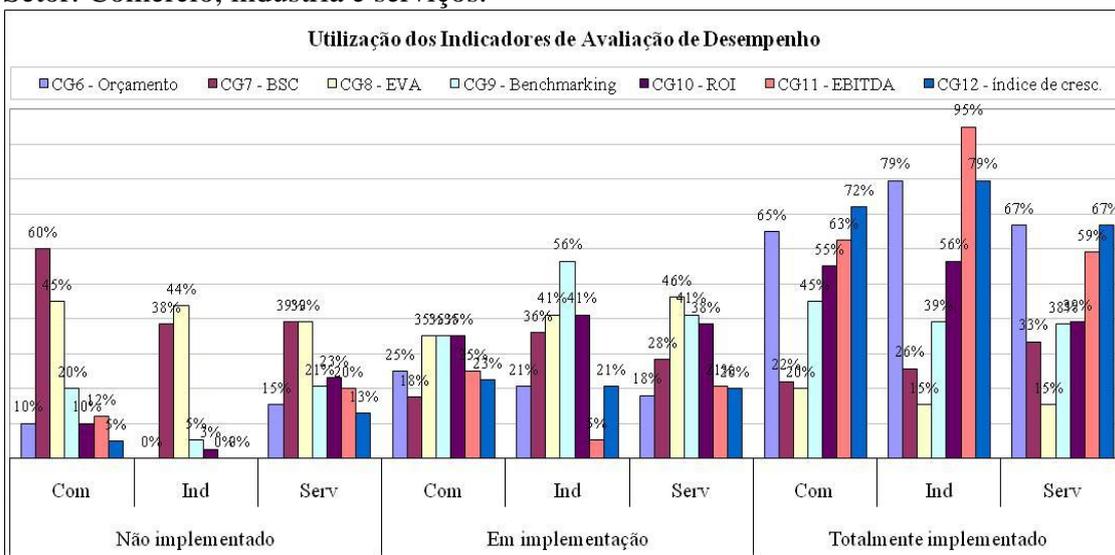


Figura 3 – Utilização dos indicadores de avaliação de desempenho

**a) Orçamento**

Das empresas analisadas, somente 10% daquelas do setor comercial, 15% de serviços e 0% da indústria não possuem o orçamento implementado. Um número

relativamente baixo de empresas parece ter o orçamento sem utilizá-lo plenamente. Isso se reflete em 25% das empresas comerciais, 21% das indústrias e 18% de serviços.

Entretanto, a maior concentração de respostas indica a utilização plena do orçamento em suas empresas. Em 79% das indústrias, 67% das empresas de serviços e 65% das comerciais ocorre a utilização total do orçamento como instrumento de controle e avaliação de desempenho. Note-se que, em parte considerável dessas empresas que adotam o orçamento como um instrumento usual, a sua elaboração ocorre, de forma participativa, em 23% das indústrias, 33% das de serviços e em 38% das do comércio (variável MG9). A mesma tendência é observada na variável MG16, que verifica se os resultados previstos no orçamento são utilizados como parâmetro para a avaliação de desempenho.

#### **b) BSC**

Em uma proporção absolutamente menor do que a do orçamento, aparecem as empresas que adotam o BSC - *Balanced scorecard* como instrumento de controle gerencial. Somente para 22% das empresas comerciais, 26% industriais e 33% de serviços, o BSC parece ser considerado uma importante ferramenta de gestão a ponto de ser implementado e utilizado formalmente.

Essa metodologia de suporte à tomada de decisão não é utilizada por 60% das empresas do comércio, 38% da indústria e 39% de serviços. Isso pode se mostrar coerente quando se atenta para o fato de que essa metodologia exige, além dos esforços para sua implementação, o constante acompanhamento das ações dos gestores sob as diversas perspectivas propostas por ela.

O destaque é o setor de serviços que se mostra aquele em que suas empresas mais utilizam o *Balanced Scorecard* para acompanhamento do cumprimento de suas estratégias.

#### **c) EVA**

Essa técnica de avaliação de desempenho, de acordo com as respostas obtidas por este estudo, é menos utilizada por empresas comerciais, com 45% dessas respostas, e não usada por 44% de empresas da indústria e 39% de serviços. De qualquer forma, não se percebe diferença gritante entre os setores, sendo que, em média, mais de 40% das empresas não utilizam o EVA como indicador de avaliação de desempenho.

As empresas de serviços se sobressaem nas faixas de notas intermediárias, acumulando 46% das respostas, isto é, praticamente metade dessas empresas adotam em alguns momentos o EVA como indicador de seus desempenhos.

#### **d) Benchmarking**

Por ser uma prática de contínua comparação dos produtos, serviços e modelos empresariais entre as empresas e os seus concorrentes ou líderes de mercado, possibilitando a criação de novos padrões ou melhoria de processos, é possível entender os motivos pelos quais praticamente metade das empresas da amostra adotam o *Benchmarking* como prática usual. Nesse sentido, 45% das empresas do comércio utilizam plenamente o indicador, seguidas pelas indústrias com 39% e serviços com 38%.

Saliente-se que a evidência é que o comércio constitui o tipo de empresa que mais utiliza essa prática.

#### **e) ROI**

Contemplando-se o Gráfico 2, nota-se que a indústria registrou a maior porção de empresas, com 56%, que utilizam o ROI em suas atividades rotineiras como um

indicador de avaliação de desempenho. Das empresas comerciais 55% utilizam plenamente o ROI, o que ocorre em 39% das prestadoras de serviços. Esse indicador parece mais difundido para as empresas industriais.

Em se tratando das empresas que utilizam em alguns momentos o ROI para avaliar o desempenho, têm-se 35% do comércio, 41% da indústria e 38% de serviços.

**f) EBITDA**

Quando analisado o EBITDA como um dos indicadores de avaliação de desempenho da empresa, percebe-se tendência alta de utilização entre as empresas dos três setores. Para a indústria tem-se 95% das respostas, sinalizando que essas empresas sempre utilizam o EBITDA quando estão controlando seus resultados, avaliando os desempenhos gerais das atividades ou em suas tomadas de decisões. Em seguida, contempla-se 63% das empresas do setor comercial e 59% de serviços.

Se considerada a média dos três setores, tem-se que cerca de 22% das empresas utilizam o indicador em alguns momentos, provavelmente intercalando o seu uso com o de outro indicador pertinente.

**g) Índice de crescimento de receita líquida no período**

Quando os respondentes foram indagados a respeito do uso do índice de crescimento de receita líquida como um dos indicadores de avaliação de desempenho da empresa, direcionaram suas respostas para o fato de que, em média, mais de 70% das empresas investigadas utilizam esse indicador. A indústria apresentou-se como o setor mais representativo, com 79%, seguido pelo comércio com 72% e serviços com 67%.

**4.3 Filosofias e conceitos aplicados para fins de controle gerencial**

Essa seção segue a mesma linha das anteriores em relação às classificações.

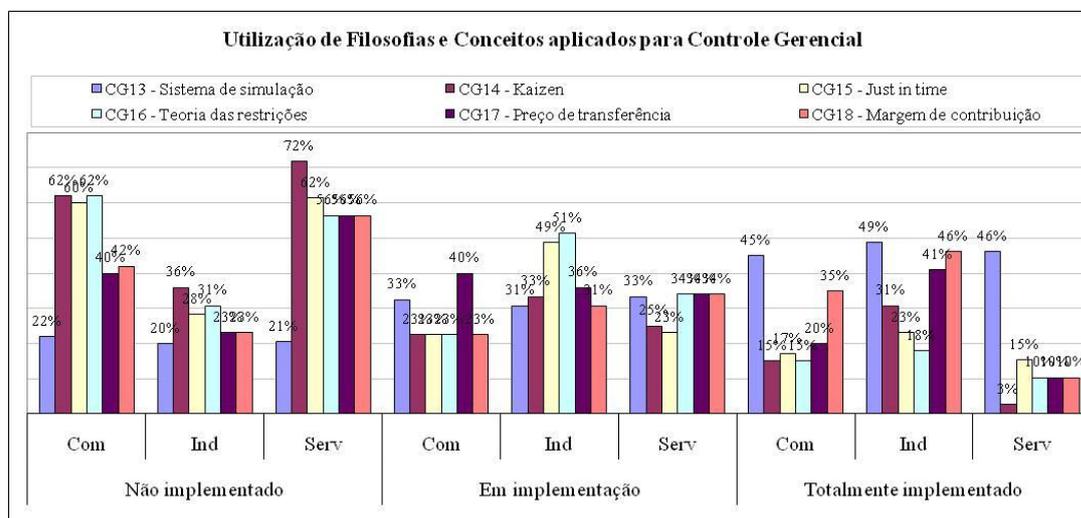


Figura 4 – Filosofias e conceitos aplicados para fins de controle gerencial

**a) Sistema de simulação**

Sabendo-se que a simulação é uma técnica que permite avaliar os resultados que poderão ser encontrados em situações reais, propiciando aos gestores informações que lhes permitam tomar decisões mais adequadas; tem-se que ela é adotada plenamente por 49% das indústrias pesquisadas neste estudo, 46% das prestadoras de serviços e 45% das empresas comerciais.

Mesmo que os três setores tenham apresentado diferenças mínimas entre um e outro, o industrial é aquele que mais utiliza os sistemas de simulação de resultados.

**b) *Kaizen***

Observe-se que a maior parte das empresas dos setores comercial e de serviços não possui a filosofia *Kaizen* para fins de controle gerencial. Esses resultados são compreensíveis na medida em que se entende que o custo-*Kaizen* objetiva dar suporte na redução de custos em um sistema fabril. Natural seria que sua incidência ocorresse no setor da indústria.

Dessa forma, 31% das empresas que têm o *Kaizen* totalmente implementado pertencem ao setor industrial, sendo que 33% delas se mostram em processo de implementação. Não surpreende o fato de que somente 3% das empresas de serviços assinalaram que possuem tal filosofia, pois se o seu alvo é o sistema produtivo, então o setor de serviços naturalmente não deveria adotá-la.

**c) *Just in time***

A mesma tendência do *Kaizen* é observada quanto aos resultados revelados para o *Just in time*. Das empresas amostradas, 60% daquelas do setor de comércio e 62% das de serviços mostraram não adotarem essa filosofia, enquanto isso ocorre em 28% das indústrias. Já 49% das indústrias mostram que estão implementando ou que não finalizaram a adoção dessa filosofia, contrapondo-se a elas 23% das empresas comerciais e 23% das prestadoras de serviços.

Novamente, as empresas industriais destacam-se mostrando que 23% delas têm o *Just in time* como parte de suas atividades produtivas. Julga-se que as empresas dos setores do comércio e de serviços adotam o conceito do *Just in time* no sentido de eliminar os estoques que não são necessários e reduzir os custos com suas operações ao mínimo possível.

**d) Teoria das restrições**

Percebe-se que, assim como ocorreu com o *Kaizen* e com o *Just in time*, também os dados mostraram que em sua maioria as empresas não têm o conceito de teoria das restrições aplicado em seus processos ou, então, adotam em partes tal conceito na execução das atividades-fim de cada uma.

**e) Preço de transferência**

O conceito de preço de transferência parece registrar quantidades maiores de registros de empresas que o tem totalmente implementado em suas estruturas em comparação às filosofias anteriormente tratadas. Nessa linha, aparecem 41% das indústrias, 20% de empresas do setor do comércio e 10% de serviços. Em 36%, 40% e 34%, na mesma ordem anterior, o conceito está sendo implementado ou é adotado parcialmente.

**f) Margem de contribuição**

Esperava-se obter resultados que indicassem que a maior parte das empresas, independentemente do setor de atuação, adota o conceito de margem de contribuição para fins de controle gerencial, haja vista ser ele direcionado para a análise da rentabilidade da empresa, dos produtos, dos serviços etc., sendo um dos instrumentos úteis para a tomada de decisões. No entanto, em 56% das empresas do setor de serviços, 42% das comerciais e em 23% das industriais, o conceito aqui tratado não é utilizado.

#### 4.4 Tendências gerais observadas quanto aos setores e grupos de controles gerenciais adotados pelas empresas

Após a análise de frequência dos resultados realizou-se uma análise de correspondência entre as variáveis de setor do mercado e categorias dos controles gerenciais. O mapa perceptual a seguir mostra a associação entre as variáveis setor e controles gerenciais.

Para a análise de tendências foram criadas categorias para as duas variáveis analisadas, conforme tabela a seguir:

Tabela 1 – Categorização das variáveis

<i>Setor</i>	<i>Controles gerenciais</i>
1 Indústria	1 Métodos e sistemas de custeio
2 Comércio	2 Indicadores de avaliação de desempenho
3 Serviços	3 Conceitos e filosofias aplicados
	4 Alta adoção – nivelamento entre grupos
	5 Baixa adoção

Os controles gerenciais foram separados em grupos, cujos conteúdos refletem os controles individuais anteriormente tratados. Destaca-se que o grupo 4 foi criado para evidenciar aquelas empresas que mostraram alto nível de adoção de todos ou grande parte dos controles, independentemente dos grupos (1, 2 ou 3). Já o grupo 5 foi estruturado no sentido de mostrar o baixo nível de adoção de todos ou grande parte dos controles.

Dessa forma, têm-se os resultados sumarizados e globais no mapa seguinte.

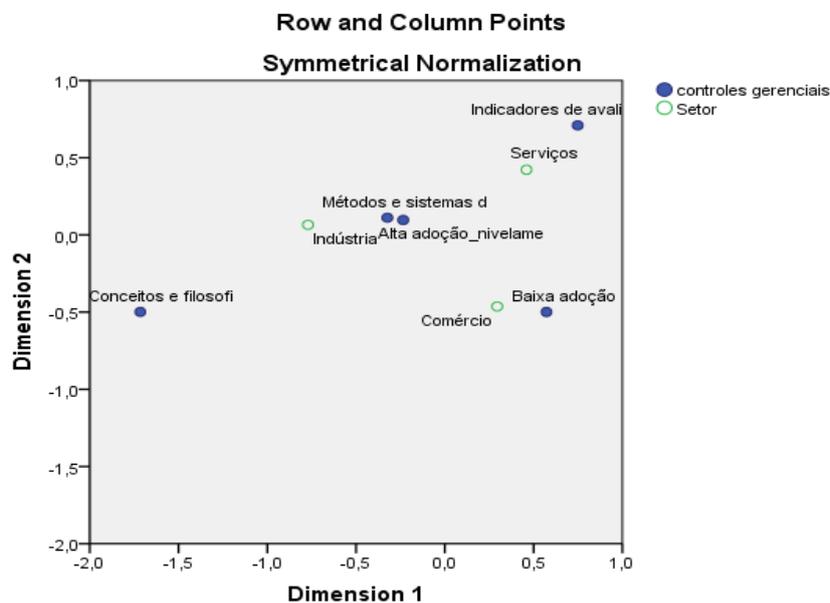


Figura 5 – Mapa da análise de correspondência - ANACOR

Observando-se o mapa algumas inferências acerca das tendências dos setores pesquisados podem ser registradas. As observações, em linhas gerais, indicaram coerência com a análise descritiva feita anteriormente, guardadas as peculiaridades de cada técnica.

Como já evidenciado em item precedente, o setor da indústria foi aquele que mostrou maior tendência a adotar, fundamentalmente, métodos e sistemas de custeio e todos os demais controles de forma nivelada. Isso significa que, em geral, as empresas pesquisadas do setor industrial são as que mais adotam controles gerenciais em suas

estruturas, comparativamente aos demais setores. O nivelamento indica graus elevados de adoção dos controles, ou seja, são aquelas que registraram a implementação total do controle.

O setor comercial demonstrou baixa adoção dos controles gerenciais, contraposto aos demais setores pesquisados. Naturalmente esse resultado reflete que o comércio registrou distanciamento dos grupos métodos e sistemas de custeio e indicadores de avaliação de desempenho. O maior distanciamento ocorreu quando observado o grupo dos conceitos e filosofias aplicados.

Já o setor de serviços deixou evidente a sua tendência à adoção de indicadores de avaliação de desempenho em relação aos demais grupos e setores. Esse achado indica que as empresas prestadoras de serviços tendem a adotar em suas estruturas mais indicadores, tais como orçamento, BSC e EVA.

O grupo 3, pertinente às filosofias e aos conceitos aplicados foi aquele que mostrou maior distanciamento de todos os setores observados. Outro realce foi o fato do setor de serviços adotar predominantemente indicadores de avaliação em detrimento dos demais controles. Também, os achados mostraram que o grupo referente aos conceitos e filosofias aplicados foi o que mais distante ficou de todos os setores.

Por fim, sugere-se que pesquisas futuras ampliem a investigação sobre o perfil das empresas brasileiras em termos de adoção dos controles gerenciais.

## **5 Considerações Finais**

O objetivo desse estudo foi o de investigar o perfil de grandes empresas brasileiras no que diz respeito à adoção de controles gerenciais em suas estruturas, comparando-se tendências dos setores comercial, industrial e de prestação de serviços. Em um primeiro momento analisaram-se os dados coletados sob o prisma da estatística descritiva, apresentando frequências pertinentes. Nessa análise observou-se que a predominância de controles gerenciais se deu nas empresas do setor industrial, que mostraram que têm implementados os métodos e sistemas de custeio por absorção, variável, ABC, padrão e meta. Se nivelados os três setores, nota-se que a maior parte de suas empresas utilizam tais métodos e sistemas parcialmente ou os têm em implementação.

O setor industrial, também, concentra o maior número de indicadores de avaliação de desempenho. Entretanto, verifica-se que as empresas comerciais são as que mais utilizam o EVA e o *Benchmarking*. As prestadoras de serviços foram aquelas que mostraram usar em maior grau o BSC.

Em consonância com os resultados vistos nos métodos e sistemas, o industrial foi o setor que se apresentou como aquele que faz total uso, guardados os devidos percentuais, do orçamento, ROI, EBITDA e índice de crescimento da receita. Nesse quesito, a maior parte das respostas indicou que as empresas de todos os setores tendem a ter indicadores de avaliação de desempenho em total uso.

Do percentual de empresas que adota as filosofias e os conceitos, a predominância se apresenta no setor industrial. Nele é que as empresas mais utilizam sistemas de simulação, *Kaizen*, *Just in time*, teoria das restrições, preço de transferência e margem de contribuição.

A análise de correspondência mostrou que o setor industrial se caracteriza como aquele que mais adota controles gerenciais, independentemente do grupo, em relação aos demais setores.

## Referências

- ANDERSON, H. R.; NEEDLES, B. E. Jr.; CALDWELL, J. C.. *Managerial Accounting*. Boston: Houghton Mifflin, 1989.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V.. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ATKINSON, A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, M.. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- GOLDRATT, Eliyahu M. **What is this thing called theory of constraints and how should it be implemented?** Great Barrington: North River, 1990.
- HAIR, J. F.; ANDERSON, R. E.; TATHAN, R. L.; BLACK, W. C.. **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2007.
- HANSEN, D. R., MOWEN, M. M.. **Gestão de Custos- contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M.. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- JOHNSON, A. J.; WICHERN, D. W. **Applied multivariate statistical analysis**. Ed. Prentice Hall, 5ª ed., 2002.
- KAPLAN, R.; NORTON, D. P.. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo & desempenho: administre seus custos para ser competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- LOUDERBACK III, J. G.; HOLMEN, J. S.; DOMINIAK, G. F.. **Managerial Accounting**. Ohio: South-Western College Publishing, 2000.
- MARTINS, E.. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MONDEN, Y.. **Cost Reduction Systems: target costing and Kaizen costing**. USA: Portland, 1993.
- OTLEY, D. T.. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p.413-428, 1980.
- PESTANA, M. H.; GAGEIRO, J. N. **Análise de dados para Ciências Sociais**. SPSS e complementariedades (1ª ed.). Lisboa: Edições Sílabo, 1998.
- PIDD, M.. **Modelagem Empresarial: uma ferramenta para a tomada de decisão**. Porto Alegre: Bookman, 1998.

SAKURAI, M.. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, R. V.; NININ, A. C. S.. Realidade dos sistemas de custos em empresas de grande porte. *In*: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 6., 1999, Braga. **Anais...** Portugal: 1999.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R.. Uma Investigação do Uso de Artefatos da Contabilidade Gerencial por Empresas Brasileiras. *In*: ECONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

STEWART III, Bennett G.. **The quest for value: the EVA management guide**. New York: Harper Business, 1990.

SULAIMAN, M.; AHMAD, N.; ALWIN, N.. Management accounting practices in selected Asian countries. **Managerial auditing Journal**, v. 19, n. 4, p. 493-508, 2004.

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

TURBAN, E.; McLEAN, E.; WETHERBE, J.. **Tecnologia da Informação para Gestão: transformando os negócios na economia digital**. Porto Alegre: Bookman, 2004.

VOSS, Christopher A.; PÄR ÄHLSTRÖM; BLACKMON, Kate. Benchmarking and operational performance: some empirical results. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 17, 10, p. 1046-1058, 1997.

VOYEUR, P.. **Tableau de Bord de Gestion: L'élaboration d'un support informationnel pour le suivi et le reportage des incateurs de performance**. Québec: Presses de Université du Québec, 1994.