

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO EXECUTIVO – FEAACS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
Disciplina: Monografia em Ciências Contábeis

EMANUELY PINHEIRO DAMASCENO

ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO DE CASO NA
EMPREENHIMENTOS PAGUE MENOS S/A

FORTALEZA

2013

EMANUELY PINHEIRO DAMASCENO

**ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO DE CASO NA
EMPREENDIMIENTOS PAGUE MENOS S/A**

Artigo apresentado à Faculdade de Economia,
Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado
Executivo, como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Profa. Vera Maria Rodrigues Ponte

FORTALEZA

2013

ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO DE CASO NA EMPREENHIMENTOS PAGUE MENOS S/A

Resumo

O presente estudo se propõe investigar as motivações, barreiras e benefícios da adoção de artefatos de contabilidade gerencial nas empresas cearenses. Trata-se de pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa. Utiliza-se como amostra a Empreendimentos Pague Menos S/A (EPM), empresa do ramo farmacêutico, que figura entre as maiores redes de farmácias do Brasil. A coleta dos dados se deu por meio de entrevista *in loco* e aplicação de questionário. O estudo mostra que o departamento de contabilidade gerencial da EPM tem como principal função a geração de informação para suporte ao processo decisório. A dificuldade de adoção dos artefatos de contabilidade gerencial na EPM deve-se, principalmente, a falta de tecnologia adequada, a falta de conhecimento e experiência da equipe e a cultura familiar presente na organização. Dentre os fatores que motivam o uso dos artefatos de contabilidade gerencial, destacam-se a adoção de tais ferramentas pelos concorrentes e a sua disponibilidade dentro do *Enterprise Resource Planning* (ERP) padrão ali utilizado.

Palavras-chave: Artefatos, Contabilidade gerencial.

1 INTRODUÇÃO

Dentro de qualquer organização de médio ou grande porte, a contabilidade gerencial fornece as informações operacionais e financeiras que direcionam as decisões da gestão, assegurando o uso dos recursos de maneira coerente com seus objetivos, de modo a garantir efetivo alcance das metas estabelecidas pela empresa.

As atividades, ferramentas, instrumentos e modelos de gestão utilizados pelos profissionais da contabilidade no exercício de suas obrigações profissionais vêm sendo intitulados artefatos (BORINELLI, 2006). A utilização de artefatos da contabilidade no sistema de controle gerencial se faz necessária para a otimização das atividades organizacionais, pois os dados gerados pelo uso de tais ferramentas auxiliam nas decisões de planejamento e controle da gestão empresarial.

Muitos estudos acerca da utilização de artefatos de contabilidade gerencial já foram desenvolvidos no Brasil. Pode-se destacar as pesquisas de Guerreiro, Frezzati e Casado (2006), Soutes (2006), Soutes e Guerreiro (2007), e Gonzaga et al. (2010) que buscaram investigar o uso dos artefatos de contabilidade gerencial e sua relação com o porte e o desempenho econômico financeiro das empresas. Entretanto, em virtude de o polo econômico do país concentrar-se na região Sudeste, tais estudos são, quase absolutamente, relacionados às empresas dessa região. Todavia, nas atuais condições econômicas emergentes do Brasil, grandes empresas de capital aberto do Nordeste vêm desenvolvendo seus sistemas de controle gerencial com o uso de artefatos de contabilidade, o que exige uma explanação do tema na região, a fim de investigar os métodos e meios com os quais as empresas lidam e adéquam as ferramentas de artefatos da contabilidade no âmbito regional.

Do exposto, este estudo visa investigar as motivações, restrições e benefícios da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial, de maneira a responder o seguinte questionamento: Quais fatores motivacionais e restritivos influenciam a adoção dos artefatos de Contabilidade gerencial nas empresas cearenses? Para tal questionamento tem-se o objetivo: Investigar as motivações, restrições e benefícios da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial nas empresas cearenses.

Para tanto, foi realizada uma visita à organização em estudo, onde foi feita uma entrevista e aplicou-se um questionário, a fim de se coletar as informações necessárias para o desenvolvimento desta pesquisa, bem como uma investigação em publicações recentes abordando temas da área em questão.

Além desta introdução, o presente artigo traz quatro capítulos. No segundo faz-se uma revisão de literatura sobre a contabilidade gerencial e seus artefatos, tratando-se de aspectos conceituais; no seguinte, aborda-se a metodologia utilizada na pesquisa; o quarto capítulo apresenta a análise dos dados e informações coletados; e o quinto traz a conclusão do estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Artefatos de Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial é o processo de mensuração, identificação e análise das informações relacionadas aos eventos econômicos da empresa (ATKINSON et al., 2008). As informações geradas por tal processo são de interesse dos usuários internos, auxiliando na tomada de decisão e controle das atividades, de modo a garantir que os gestores e empregados venham a aplicar melhor os recursos para que a organização alcance o desempenho econômico esperado.

Anthony (1970) define a contabilidade gerencial como o processo de assegurar que os recursos obtidos são utilizados de maneira eficaz e eficiente na execução das atividades da organização.

Por meio de suas informações, a contabilidade gerencial auxilia o processo de gestão das empresas, colaborando com o controle gerencial, ou seja, buscando atingir os objetivos estratégicos determinados pela direção do negócio (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2000, p. 6).

A contabilidade gerencial fornece informações baseadas em dados históricos e estimados, que são utilizadas pelos administradores no planejamento das operações estratégicas da empresa (WARREN; REEVE; FESS, 2008).

A contabilidade gerencial, como integrante do sistema de controle gerencial, tem como missão “[...] prover informações adequadas para que os tomadores de decisões maximizem o resultado econômico de suas decisões” (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006, p. 10). Com o objetivo de dar suporte ao sistema de controle gerencial, a contabilidade faz uso de práticas gerenciais contábeis, que são instrumentos utilizados com a finalidade de ajudar a atingir os objetivos organizacionais (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003). Tais práticas contábeis são denominadas artefatos da contabilidade gerencial (SOUTES; GUERREIRO, 2007).

Sistema de Controle Gerencial é o meio de se obter e utilizar a informação, para ajudar e coordenar as decisões de planejamento e controle em uma organização e para orientar o comportamento do empregado. O objetivo do sistema é melhorar as decisões coletivas dentro de uma organização (Horngren et al., 2000, p. 636).

Em 1998 o Comitê de Contabilidade Financeira e Gerencial da Federação Internacional de Contabilistas emitiu um relatório com o intuito de identificar o atual estágio evolutivo da contabilidade gerencial, descrevendo todos os estágios anteriores. Foram descritos quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial.

No estágio 1, que compreende o período anterior a década de 1950, o principal papel da contabilidade gerencial era determinar o custo e o controle financeiro através do orçamento. No estágio 2, por volta de 1965, que caracterizou-se pela grande oferta de

tecnologias da informação, houve uma relevância no processo decisório e contabilidade por responsabilidade.

Por volta de 1985 se dá o estágio 3, onde o foco era a diminuição do desperdício dos recursos econômicos através da administração estratégica. O estágio 4, a partir de 1995, tem como principal característica a criação de valor, por meio de um efetivo uso dos recursos, com a utilização de novas tecnologias que permitem uma interação entre clientes e acionistas e inovação organizacional.

“A contabilidade gerencial, como uma parte integral do processo de gestão, adiciona valor distintivamente pela investigação contínua sobre a efetividade da utilização dos recursos pelas organizações – na criação de valor para acionistas, clientes e outros credores” (IFAC, parágrafo 29). No atual estágio em que se encontra, a contabilidade gerencial busca o aperfeiçoamento de seus métodos criando um ambiente de melhor relacionamento entre empresa, acionistas, clientes e credores, gerando valor para todos os envolvidos nas atividades empresariais. Para a empresa busca-se um aumento da receita utilizando o mínimo de recursos possível, os clientes esperam qualidade do produto ou serviço, os acionistas esperam maiores lucros e os credores um melhor relacionamento nos negócios.

Ao longo dos anos houve uma evolução no papel da contabilidade gerencial para as empresas, adaptando seus objetivos e funções no processo decisório e na elaboração do planejamento, na medida em que mudanças aconteciam no cenário econômico mundial. “Contabilidade Gerencial refere-se ao produto do processo de evolução através dos quatro estágios” (ATKINSON et al., 2008, p. 36). Por fim, a contabilidade gerencial tem como objetivos a geração de informações relevantes à tomada de decisões, dando auxílio ao planejamento estratégico e ao controle das atividades empresariais, a fim de alcançar as metas estabelecidas pelos diretores.

O crescimento e o desenvolvimento da empresa inviabilizam o monitoramento direto, tornando necessário o uso de um sistema de controle gerencial mais adequado (DAVILA; FOSTER, 2007). Não existe um padrão de ferramentas a ser utilizado pelas empresas, variando de acordo com as estratégias adotadas, as necessidades organizacionais e os fatores que podem vir a influenciar a escolha (GONZAGA et al., 2010). Cada organização utiliza as ferramentas adequadas a sua atividade, não existindo um padrão a ser adotado por todas as empresas.

[...] a Controladoria e a Contabilidade Gerencial, para desempenharem suas atividades e funções, especialmente no que se refere a mensurar e a reportar os eventos econômicos, precisam empregar métodos (de mensuração etc.) e utilizar instrumentos (de avaliação de desempenhos, por exemplo). Estes métodos, “filosofias” de gestão e instrumentos vêm sendo denominados por vários autores, de artefatos (BORINELLI, 2006, p. 184).

Soutes (2006, p. 9) define artefatos da contabilidade gerencial como “[...] atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que possam ser utilizados por profissionais da Contabilidade Gerencial no exercício de suas funções”. Artefatos da contabilidade gerencial são os meios utilizados pelo profissional contábil que auxiliam o trabalho e fornecem as informações necessárias para subsidiar as decisões, com o propósito de sempre garantir o desenvolvimento da entidade e o alcance de seus objetivos.

O uso de artefatos da contabilidade gerencial gera benefícios imensuráveis aos usuários. Além do apoio ao processo decisório e o auxílio na elaboração dos relatórios financeiros, têm-se outros relevantes benefícios, como: o gerenciamento dos custos, o processo de engenharia de valor, o controle orçamentário e avaliação de desempenho.

Em meio à competitividade empresarial no novo cenário econômico, as empresas procuram expandir seus negócios adotando um processo de gerenciamento de custos: eliminando desperdícios, dinamizando suas operações, buscando a qualidade total e atentando as novas tecnologias disponíveis no mercado (NAKAGAWA, 1994).

Engenharia de valor ou análise de valor é uma forma de identificação de funções de um produto, processo ou serviço, que busca medir o valor de cada função com o objetivo de aprimorar meios para melhorar a relação custo *versus* benefício de cada função (PEREIRA FILHO, 1998). Assim, a engenharia de valor busca eliminar os custos desnecessários.

O orçamento como ferramenta no acompanhamento do desempenho empresarial, permite comparar resultados reais com resultados projetados. Esse acompanhamento visa corrigir possíveis falhas no momento oportuno (NARAYANAN, 2009). Desta forma, a principal função do controle orçamentário é permitir um melhor direcionamento da tomada de decisões, possibilitando a correção de falhas, a fim de evitar desvios no caminho para se atingir as metas estabelecidas pela direção.

Para a gestão, a avaliação do desempenho é um instrumento essencial para obter controle das tarefas executadas na empresa e ajuda no planejamento e execução das ações organizacionais (PEREIRA, 2001). A avaliação de desempenho empresarial deve ser entendida como a atividade de medir o impacto das decisões tomadas pela organização e examinar se as ações planejadas estão sendo seguidas. É uma ferramenta indispensável na tomada de decisão dos gestores, que necessitam de informações agregadas das atividades empresariais para que se possa realizar um gerenciamento eficaz que promova o desenvolvimento e a continuidade da organização.

Novas técnicas gerenciais vêm surgindo na contabilidade gerencial como resposta às mudanças, mantendo suas prioridades, devido à “intensificação dos desafios em função do aumento da competição global”, como dizem Chenhall e Langfield-Smith (1998, p. 1). Ainda segundo Chenhall e Langfield-Smith (1998, p. 1), “as práticas tradicionais são focadas em questões internas e financeiramente orientadas. As práticas modernas combinam informação financeira e não-financeira, com foco explícito na estratégia”.

Soutes (2006) distribuiu os artefatos da contabilidade gerencial em três categorias, a saber: sistemas e métodos de custeio, métodos de mensuração e avaliação de medidas de desempenho e filosofias e modelos de gestão.

Segundo Soutes (2006) classificam-se como sistemas e métodos de custeio os seguintes artefatos: o Custeio por Absorção, o Custeio Variável, o Custeio Baseado em Atividades (ABC), o Custeio Padrão e o Custeio Meta (*Target Costing*); como métodos de mensuração e avaliação de medidas de desempenho enquadram-se: o Preço de Transferência, a Moeda Constante, o Valor Presente, o Retorno Sobre o Investimento, o *Benchmarking* e o *Economic Value Added* (EVA); e como filosofias e modelos de gestão, podem ser citados: o Orçamento, a Simulação, a Descentralização, o *Kaizen*, o *Just in Time*, a Teoria das Restrições, o Planejamento Estratégico, a Gestão Baseada em Atividades (ABM), a Gestão Econômica (Gecon), a Gestão Baseada em Valor (VBM) e o *Balanced Scorecard*.

Alguns autores distribuem os artefatos da contabilidade gerencial em duas categorias: tradicionais e modernos. Ittner e Larcker (2001, p. 1-2) julgam:

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

Nesses termos, apresentam-se os artefatos de Contabilidade Gerencial classificados como sistemas e métodos de custeio. O Custeio por Absorção “[...] consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos” (MARTINS, 2006, p. 37). No Custeio Variável “[...] somente os custos variáveis são alocados aos produtos e, conseqüentemente, contabilizados como estoques. Os custos fixos são despesas do período no qual incorreram” (MARTINS, 2006, p. 198, 204). Segundo Atkinson et al. (2008), o Custeio Padrão baseia-se em um sistema de controle de custos, que define um padrão como meta a ser alcançada.

Ainda no tocante a métodos de custeio, o Custeio Baseado em Atividades (ABC) “é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos” (MARTINS, 2006, p. 87). Esse sistema permite uma análise mais detalhada das atividades, pois os custos são rastreados a partir das ações implementadas. O Custeio Meta é o “método de planejamento de custo, usado durante o ciclo PD&E (Planejamento, Desenvolvimento e Engenharia), que enfoca os produtos que requerem processos discretos de fabricação e com um ciclo de vida razoavelmente curto” (ATKINSON et al., 2008, p. 679). Conforme Maher (2001, p. 617), o Custeio Meta é o “método segundo o qual a companhia estabelece o custo desejado de um produto, com base em um preço de venda desejado menos uma margem de lucro desejada; é um método direcionado pelo mercado, portanto”.

Seguindo-se a classificação de Soutes (2006), os artefatos se apresentam como métodos de mensuração e avaliação de medidas de desempenho.

O Preço de Transferência consiste nos valores cobrados nas transações das operações efetuadas entre departamentos de uma mesma organização e que “são amplamente utilizados na tomada de decisão, no custeio de produtos e na avaliação de desempenho” (MAHER, 2001, p. 724).

Segundo Padoveze (2009), a globalização da economia e o acirramento da concorrência obrigaram as empresas a adotar demonstrações contábeis em Moeda Constante, com alto grau de estabilidade, de modo a possibilitar comparações a qualquer tempo. O Valor Presente é o valor do fluxo monetário atual, no momento *zero*, de certa importância a ser recebida em *n* parcelas (ATKINSON et al., 2008).

O *Benchmarking* consiste no processo de coleta de informações para saber quais as melhores práticas utilizadas pelas outras empresas (ATKINSON et al., 2008). Maher (2001, p. 559) o define como “processo contínuo de avaliar o desempenho de uma companhia contra o desempenho de seus concorrentes”.

O *Economic Value Added* (EVA) conceitua-se como “lucro operacional anual após o imposto de renda, menos o custo anual do capital total” (MAHER, 2001, p. 702). Ehrbar (1999, p.1) afirma que o EVA se diferencia dos demais modelos por “incluir uma cobrança sobre o lucro pelo custo de todo o capital que uma empresa utiliza”.

Como filosofias e modelos de gestão, são apresentados os artefatos de contabilidade gerencial adiante abordados.

O Orçamento é utilizado como ferramenta para facilitar a estruturação do planejamento financeiro, com o intuito de se estabelecer metas financeiras organizacionais (MAHER, 2001). É uma ferramenta de controle, que usa informações históricas para o planejamento futuro.

Descentralizar significa encarregar responsabilidades por decisões tomadas nos níveis mais baixos da organização, haja vista que os empregados da linha de frente sentem primeiramente as necessidades de mudanças (ATKINSON et al., 2008).

O custeio *Kaizen* segue a concepção da melhoria contínua, diminuindo os custos para atingir padrões mais elevados (KAPLAN; COOPER, 1998). Maher (2001, p. 617) o define como “sistema de custeio que enfatiza o aperfeiçoamento contínuo e pequenas atividades, procurando continuamente reduzir o custo de produção”.

Teoria das Restrições é o “método gerencial que focaliza a maximização de lucros mediante a identificação de restrições de capacidade e aumento de capacidade” (MAHER, 2001, p. 51). Segundo essa teoria, toda organização tem pelo menos uma restrição que delimita o resultado do sistema em relação ao seu objetivo (COOGAN, 2007).

Segundo Reginato (2010, p. 164), Simulação é:

[...] uma técnica que possibilita, por intermédio de experimentos, estudar o comportamento de um sistema ou de um modelo que o represente de forma simplificada. Permite por meio de análises, avaliar os resultados que serão encontrados em situações reais, ampliando a compreensão do comportamento de sistemas ou mesmo avaliando estratégias ante os fatos dos quais não se consegue vislumbrar os resultados finais ou a totalidade de suas implicações.

O *Balanced Scorecard*, ou simplesmente BSC, é um sistema de gestão estratégica que ajuda as empresas a compreender suas estratégias (KAPLAN; NORTON, 1992). Kaplan e Norton (1992, p. 71) definem o *Balanced Scorecard* como:

Um conjunto de medidas que dão à alta gerência uma rápida, mas abrangente visão do negócio. O *balanced scorecard* inclui medidas financeiras que contam os resultados de ações já tomadas. E ele complementa as medidas financeiras com medidas operacionais sobre satisfação do cliente, processos internos, inovação da organização e melhoria de atividades – medidas operacionais que são direcionadores de desempenho financeiro futuro.

O *Just in Time* é “um sistema no qual os materiais chegam exatamente à medida que são necessários” (HORNGREN et al., 2000, p. 512). Nesse sistema cada componente é produzido de acordo com sua necessidade na etapa seguinte da linha de produção. De acordo com Ten Have et al. (2003), o *Just in Time* tem por objetivo minimizar os estoques e apressar a entrega do produto ao cliente.

“O sistema de informação de gestão econômica Gecon está voltado à mensuração dos resultados econômicos das atividades empresariais” (CATELLI; GUERREIRO, 2005, p. 5). É um modelo voltado para a administração do resultado, procurando melhorá-lo por meio do aperfeiçoamento do sistema de produção e da eficiência operacional (CATELLI, 2001).

2.2 Pesquisas anteriores

Nos últimos anos foram realizadas várias pesquisas sobre os artefatos de contabilidade gerencial. Dentre elas destaca-se o estudo de Soutes e Guerreiro (2007), o qual identificou que a maioria das empresas utiliza os chamados artefatos modernos e seu desempenho é diferenciado do das empresas que utilizam os artefatos tradicionais. O estudo constatou ainda que não há correlação entre o controle acionário e a adoção de artefatos de contabilidade gerencial.

Soutes e De Zen (2005) realizaram um estudo a sobre os estágios evolutivos de empresas brasileiras, em que propuseram uma separação dos artefatos de contabilidade gerencial entre os estágios, salientando que o fato de um artefato estar classificado em um

estágio não impede sua utilização em outro. Os resultados apontaram que há espaço para evolução e desenvolvimento da contabilidade.

A pesquisa de Oyadomari et al. (2008) tem por objetivo entender a adoção de artefatos de contabilidade gerencial no ambiente empresarial brasileiro, influenciado pela Teoria Neo-Institucional. O estudo aponta que (a) o conhecimento de novos artefatos ocorre predominantemente por meio do compartilhamento da informação; (b) as consultorias desempenham importante papel na adoção de novos artefatos; (c) há uma adoção do tipo protocolar na implementação dos artefatos; e (d) a imposição dos acionistas à adoção dos artefatos é pequena, sendo assim reduzida a coação.

No estudo de Teixeira et al. (2011) procurou-se identificar se as empresas do Espírito Santo utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial, bem como a relação do uso dos artefatos com o resultado econômico das empresas da amostra, formada pelas 200 maiores companhias do Estado participantes do *ranking* publicado pela revista Findes, nas edições de 2007 e 2009. Constatou-se que as empresas da amostra utilizam tanto os artefatos tradicionais como os artefatos modernos de contabilidade gerencial e que há uma associação não aleatória entre o desempenho econômico e os artefatos tradicionais de contabilidade gerencial.

3 METODOLOGIA

Este estudo se caracteriza como uma pesquisa descritiva, quanto ao seu objetivo, e de natureza qualitativa. Segundo Gil (2002, p. 42), a pesquisa descritiva “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou o fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Andrade (2002) completa dizendo que a pesquisa descritiva se interessa por estudar os fatos sem que estes sofram a interferência do pesquisador.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa se caracteriza como qualitativa. Segundo Richardson (2008, p. 70), “a abordagem qualitativa de um problema, além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social”. A escolha de tal método se explica pelo fato de não ser necessário o uso de métodos estatísticos para se atingir o objetivo da pesquisa. Quanto à abordagem qualitativa, o estudo se caracteriza ainda como sendo um estudo de caso, que é “uma inquirição empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real, quando a fronteira entre o fenômeno e o contexto não é claramente evidente e onde múltiplas fontes de evidência são utilizadas” (YIN, 1989, p. 23). Consiste em um estudo aprofundado de um fenômeno, uma unidade, um caso específico.

A coleta dos dados para a realização do estudo se deu por meio da aplicação de um questionário e de uma entrevista na empresa escolhida para a pesquisa. O questionário utilizado neste estudo baseia-se no modelo adotado por Reis (2012), o qual utiliza a escala Likert, em que os respondentes especificam seus graus de concordância assinalando as opções correspondentes, dentre as seguintes afirmações: Concordo Totalmente (CT), Concordo Parcialmente (CP), Não Concordo Nem Discordo (NCND), Discordo Parcialmente (DP), Discordo Totalmente (DT).

O questionário se divide em cinco blocos, sendo que o primeiro indaga acerca do departamento de contabilidade gerencial; o segundo lista alguns artefatos de contabilidade gerencial e pede para que o respondente assinale aqueles utilizados na empresa; o terceiro bloco questiona sobre os benefícios do uso desses artefatos; e no quarto e no quinto blocos pergunta-se, respectivamente, acerca dos fatores restritivos e dos fatores motivacionais para a adoção dos artefatos de contabilidade gerencial. Tanto o questionário quanto a entrevista

foram respondidos pelo Analista de Planejamento e Relações com Investidores, ocupante do cargo há dois anos.

A apresentação dos dados coletados no questionário se dá por meio de quadros, nos quais se faz uma análise de natureza qualitativa. As informações coletadas através da entrevista estão alocadas na análise dos resultados de forma explicativa, sem uso de quadros ou tabelas.

Como objeto do estudo de caso escolheu-se a Empreendimentos Pague Menos, empresa cearense que figura entre as maiores redes de farmácias do país em número de lojas e volume de vendas, segundo a Associação Brasileira de Farmácias e Drogarias (Abrafarma), com filiais em todas as 27 Unidades da Federação.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Para atingir o objetivo do estudo, o tópico em questão apresenta os resultados da pesquisa de acordo com o seu objetivo. Para melhor entendimento e análise, os dados foram organizados em quadros.

Inicialmente, o primeiro bloco de assertivas do questionário aplicado trata a respeito das funções e atividades do departamento de contabilidade gerencial e suas principais tarefas, cujas respostas do questionário foram realizadas pelo Analista de Planejamento e Relações com Investidores e encontram-se sumarizadas no Quadro 1.

Quadro 1 – Quesitos acerca do departamento de contabilidade

Assertiva	CT	CP	NCND	DP	DT
Gerar informações gerenciais é uma das principais funções do departamento de contabilidade gerencial	X				
Verificar o cumprimento das metas estabelecidas é uma das principais funções da contabilidade gerencial na empresa	X				
Garantir a otimização do resultado econômico é uma das principais funções da contabilidade gerencial na empresa	X				
Auxiliar a diretoria e os gestores em assuntos relacionados aos impactos econômico-financeiros é uma das principais funções do departamento de contabilidade gerencial		X			

Fonte: Dados da pesquisa.

A princípio é importante observar que, dentre as opções de afirmações, as respostas Não Concordo e Nem Discordo, Discordo Parcialmente e Discordo Totalmente em nenhuma das assertivas apresentadas foram assinaladas como afirmação.

Baseando-se nas informações obtidas no Quadro 1, as principais funções do departamento de contabilidade gerencial são a geração de informações gerenciais, a verificação do cumprimento das metas estabelecidas e a garantia da otimização do resultado econômico. Essas funções são comprovadas ao observar que a empresa concorda totalmente com as assertivas expostas. O auxílio à diretoria e aos demais gestores em assuntos relacionados aos impactos econômico-financeiros também constitui função da contabilidade gerencial, mas não é caracterizada como a principal ou mais importante, quando comparada com as outras funções. Dentre essas funções a EPM destaca, como dito em entrevista, a geração de informação como a mais importante das funções do departamento de contabilidade gerencial.

O segundo bloco de assertivas do questionário relaciona-se às práticas e aos artefatos de contabilidade gerencial utilizados na EPM. Os resultados encontrados referidos a essa questão são apresentados no Quadro 2, que trata das práticas e artefatos de contabilidade gerencial.

Quadro 2 – Práticas e artefatos de contabilidade gerencial

Questão	CT	CP	NCND	DP	DT
Utiliza o orçamento como base para o processo decisório	X				
São realizadas simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem)	X				
A empresa utiliza um software específico para fazer simulação de resultados.	X				
Para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio Variável					X
A empresa calcula rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região, entre outros					X
A empresa utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos custos e despesas variáveis dos produtos)	X				
A empresa utiliza o Custeio Padrão como instrumento de controle de custos.					X
Os gestores são cobrados pelas variações registradas entre o custo-padrão e o custo real obtido					X
A empresa utiliza o Custeio Baseado em Atividade (ABC)					X
A empresa acompanha a evolução dos seus indicadores não financeiros	X				
A empresa compara alguns de seus indicadores com os de concorrentes (benchmarking).	X				
A empresa utiliza o Balanced Scorecard					X
A empresa utiliza o EVA para avaliar seu desempenho econômico	X				
A empresa trabalha com o conceito de Valor Presente para custos e despesas		X (apenas para custos)			
São elaborados e analisados relatórios gerenciais em Moeda Constante	X				
Para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o Preço de Transferência baseado em custos	X				
Para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o Preço de Transferência baseado em preços de mercado					X
A empresa calcula o custo financeiro dos estoques	X				
A empresa adota o conceito de Just in Time		X (nas lojas)			
A empresa utiliza a filosofia Kaizen		X (nas lojas)			
A empresa utiliza o conceito de Custeio Meta					X
A empresa calcula custos logísticos	X				
Para efeitos gerenciais, o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio por Absorção	X				

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que, dentre as afirmações apresentadas no Quadro 2, as opções Não Concordo e Nem Discordo e Discordo Parcialmente, não foram assinaladas em nenhuma das assertivas expostas.

Como informado na entrevista, o orçamento se destaca como um dos principais artefatos utilizados pela EPM para geração de informações, que auxilia o processo decisório. Em relação aos artefatos utilizados para mensuração de desempenho, a EPM utiliza o *Benchmarking* e o EVA. O *Balanced Scorecard* não é utilizado na EPM. Segundo informado na entrevista, a EPM faz uso apenas dos indicadores, sem, no entanto, aplicar a metodologia do BSC.

A EPM faz uso do *Just in time* como sistema no auxílio ao controle de estoque, onde, segundo informado pelo Analista de Planejamento e Relações com Investidores, há um compartilhamento de informações entre as lojas e uma central que abastece as lojas quando informado no sistema um número baixo de produtos nos estoques.

Outro importante artefato utilizado pela EPM é o *Kaizen*, que busca a melhoria contínua das operações da empresa trazendo benefícios no gerenciamento de custos.

Foi informado ainda que a EPM utiliza o *Earning Before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization* (Ebitda). O Ebitda representa apenas o que a empresa gera de caixa com sua atividade operacional, sem a aplicação dos impostos e efeitos financeiros, de modo que essa ferramenta mede com mais exatidão a produtividade e a eficiência do negócio (ASSAF NETO, 2002). A utilização desse artefato foi justificada pelo fato de se tratar de empresa de capital aberto e que em breve terá suas ações negociadas na BM&FBovespa, pois o Ebitda é bastante utilizado no mercado de ações, por mostrar o desempenho e a produtividade da empresa em certo período.

O terceiro bloco do questionário faz referência aos benefícios da implantação dos artefatos de contabilidade gerencial na EPM, assinalando-os em ordem crescente, segundo as respectivas prioridades. Essa mesma metodologia é usada também nos blocos seguintes. Os resultados são apresentados no Quadro 3, que trata dos benefícios da implantação de artefatos de contabilidade gerencial nos Empreendimentos Pague Menos:

Quadro 3 – Benefícios da implantação de artefatos de contabilidade gerencial

Benefício	Ordem de prioridade
Apoio ao processo decisório	1º
Melhoria no controle do gerenciamento de custos	6º
Melhoria nas medidas de desempenho	5º
Melhoria no processo de engenharia de valor	4º
Melhoria no controle orçamentário	3º
Suporte para preparação dos relatórios financeiros	2º

Fonte: Dados da pesquisa

Nas assertivas em questão no Quadro 3, o apoio ao processo decisório se destaca como primeiro e principal benefício apontado pela EPM, seguido pelo suporte à preparação dos relatórios financeiros. Em terceiro e quarto lugar de prioridades, encontra-se a melhoria no controle orçamentário e melhoria no processo de engenharia de valor, respectivamente. Melhoria nas medidas de desempenho encontra-se em quinto lugar na lista de prioridades e por último, consta melhoria no controle do gerenciamento de custos.

Assim, a escolha como primeira prioridade o apoio ao processo decisório está de acordo com a principal função da contabilidade gerencial, que é a geração de informações para a tomada de decisões.

Em seguida, no quarto bloco, questionou-se acerca dos fatores que podem restringir a utilização dos artefatos de contabilidade gerencial na EPM. Os dados e resultados são visualizados no Quadro 4

Quadro 4 – Fatores que podem restringir o uso de artefatos de contabilidade gerencial

Fator	Ordem de prioridade
Falta de participação/comprometimento dos envolvidos	5º
Falta de conhecimento e experiência da equipe	2º
Falta de necessidade de utilização dessas ferramentas	6º
Falta de tecnologia adequada	1º
Falta de recursos	4º
Relação custo <i>versus</i> benefício	3º

Fonte: Dados da pesquisa

A EPM aponta a falta de tecnologia adequada como principal fator restritivo à adoção dos artefatos, seguida da falta de conhecimento e experiência da equipe e da relação custo *versus* benefício.

Outro fator restritivo, informado na entrevista, é a existência de uma cultura familiar dentro da organização, haja vista que os principais gestores fazem parte da mesma família. Apesar de o diretor possuir grande visão empresarial, algumas vezes há resistência da direção à implantação de novas ferramentas de gerenciamento.

O quinto bloco de quesitos aborda os fatores que motivam o uso dos artefatos de contabilidade gerencial na EPM, cujas respostas encontram-se no Quadro 5.

Quadro 5 – Fatores que motivam o uso de artefatos de contabilidade gerencial

Fator	Ordem de prioridade
Adoção de artefatos de contabilidade gerencial pelos concorrentes	1º
Comprometimento apenas parcial dos envolvidos no processo	6º
Conhecimento e experiência da equipe interna disponível	4º
Disponibilidade de artefatos de contabilidade gerencial dentro do ERP padrão	2º
Disponibilidade de tecnologia adequada.	5º
Disponibilidade de recursos	7º
Relação custo <i>versus</i> benefício.	3º

Fonte: dados da pesquisa

Como visto, a EPM considera a adoção de artefatos de contabilidade gerencial pelos concorrentes o principal fator motivacional, seguida da disponibilidade de tais ferramentas dentro do ERP padrão utilizado pela empresa e da relação custo *versus* benefício.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho objetivou investigar as motivações, restrições e benefícios que influenciam a adoção dos artefatos de contabilidade gerencial nas empresas cearenses, partir de um estudo de caso na Empreendimentos Pague Menos S/A (EPM).

Os resultados apontaram que a empresa EPM faz uso de alguns artefatos de contabilidade gerencial adequados às suas atividades. Constatou-se também que para a EPM a principal função da contabilidade gerencial é a geração de informações que auxiliem o processo decisório, que é apontado como o principal benefício percebido pela empresa, assemelhando-se aos resultados encontrados por Soutes e De Zen (2005) e Teixeira et al. (2009), que também identificaram como principal benefício do uso dos artefatos de contabilidade gerencial no apoio ao processo decisório.

O auxílio à diretoria e aos demais gestores em assuntos relacionados aos impactos econômico-financeiros também constitui função da Contabilidade Gerencial na EPM, mas não uma das principais, contrariando o estudo de Soutes (2006), segundo o qual essa função, juntamente com a geração de informações, são as principais funções da contabilidade gerencial das empresas da amostra utilizada na pesquisa.

O suporte à preparação de relatórios financeiros e a melhoria no controle orçamentário também são apontados pela EPM como importantes benefícios do uso dos artefatos de contabilidade gerencial. Pode-se concluir que os artefatos de contabilidade gerencial têm como papel principal na EPM o apoio aos gestores em suas ações a serem executadas com o intuito de garantir o cumprimento das metas estabelecidas durante o planejamento estratégico.

Em relação aos artefatos de contabilidade gerencial adotados pela EPM, têm-se o orçamento como o mais importante no que diz respeito ao processo decisório. É do orçamento que os gestores retiram as principais informações para ajudar na tomada de decisões. A EPM adota apenas os indicadores do BSC, sem a aplicação de sua metodologia, o que assemelha-se

com o resultado apontado na pesquisa de Soutes e De Zen (2005), que diz que este artefato está diretamente relacionado com o desenvolvimento das metas estratégicas, mas seu uso efetivo ainda é moderado.

Na EPM há o uso do *Just in time* para a reposição dos produtos nas lojas, reduzindo os estoques das filiais e os custos decorrentes. A empresa faz uso também do método *Kaizen*, que busca atingir um padrão elevado, diminuindo os recursos, mas sempre procurando uma melhoria contínua. No estudo de Soutes e De Zen (2005), o *Kaizen* teve um baixo percentual de utilização nas empresas brasileiras, mostrando que, assim como o BSC, este artefato é importante, porém sua adoção ainda é em pequeno número. Percebe-se que, mesmo a EPM tendo marcado como o menos importante em ordem de prioridade dos benefícios da implantação de artefatos de contabilidade gerencial, o gerenciamento de custos salienta-se no que diz respeito à escolha dos métodos de contabilidade gerencial.

Em relação aos fatores motivadores na adoção dos artefatos de contabilidade gerencial na EPM, a adoção desses artefatos pelas empresas concorrentes foi apontada como principal deles, seguida da disponibilidade de tais ferramentas dentro do ERP padrão utilizado pela empresa. Os resultados encontrados nesta pesquisa relacionados aos fatores que motivam a adoção dos artefatos de contabilidade gerencial diferem daqueles encontrados nos estudos de Soutes e De Zen (2005) e Teixeira et al. (2009), que apontam como principais fatores motivadores o comprometimento apenas parcial dos envolvidos no processo, seguido pelo conhecimento e experiência da equipe interna disponível.

Como principal fator restritivo a EPM apontou a indisponibilidade de tecnologia adequada, seguida da falta de conhecimento e experiência da equipe, resultado semelhante aos encontrados por Soutes e De Zen (2005) e Teixeira et al. (2009). Outros dois fatores restritivos apontados pela EPM são a falta de conhecimento e experiência da equipe e a relação custo *versus* benefício, o que pode ser justificado pelo fato de não ser viável para a organização preparar sua equipe com o intuito de adotar o uso de novos artefatos de contabilidade gerencial para obter informações complementares àquelas já obtidas através dos artefatos em uso. Foi ressaltada também a forma de cultura familiar na EPM, o que, em certos momentos, dificulta a tomada de decisões que poderiam trazer vantagens para a organização.

Dentre as principais contribuições deste estudo, destacam-se a expansão do conhecimento acerca dos artefatos de contabilidade gerencial, bem como das conclusões anteriores, analisando-se uma empresa local que atua em todo o país. Em síntese, o estudo demonstra que a geração de informações constitui a principal função da contabilidade gerencial na EPM. A falta de tecnologia adequada e a falta de conhecimento e experiência da equipe são fatores que restringem o uso dos artefatos de contabilidade gerencial, o que pode ser justificado pela cultura familiar, fazendo com que os diretores oponham resistência à adoção de novos artefatos que possam trazer informações úteis à empresa. O principal fator motivador da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial pela EPM é o uso de tais ferramentas pelos concorrentes, o que pode ser também um fator restritivo à adoção de novos artefatos que possam vir a ser úteis para a empresa. Como os concorrentes não adotam essas novas ferramentas, a EPM também não procura utilizá-las.

Como a presente pesquisa restringe-se a um estudo de caso em que a amostra se restringe a uma única empresa, há disparidades entre os resultados deste trabalho e aqueles encontrados por outros estudos já citados. Para pesquisas futuras, sugerem-se a utilização de uma amostra com um número considerável de empresas locais que atuem nos principais setores geradores de riqueza para o Estado e a análise de possíveis fatores locais que possam vir a restringir e/ou motivar o uso dos artefatos de contabilidade gerencial.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Maria M. de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ATKINSON, Anthony A; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. et al. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- ANTHONY, Robert Newton. **Management accounting: text and cases**. 4. ed. Illinois: Richard D. Irwin, 1970.
- _____; GOVINDARAJAN, V. **Management control systems**. 10. Ed. Boston: McGraw-Hill Irwin, 2000.
- BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – USP, São Paulo, 2006.
- CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. Mensuração de atividades: “Gecon” x “ABC”. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 2005, Salvador. Anais...* Salvador, 2005. Disponível em: <<http://www.gecon.com.br/Publicações/PublicacaoGECONN00002.pdf>. Acesso em 13 jul. 2012.
- CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**. v. 23, n. 5, p. 243-264, 1998.
- COOGAN, Samuel. **Contabilidade gerencial: uma abordagem da teoria das restrições**. São Paulo: Saraiva, 2007.
- DAVILA, Antonio; FOSTER, George. Management control systems in early-stage startup companies. **Accounting Review**, v. 82, n. 4, p. 907-937, 2007.
- EHRBAR, Al. **EVA: valor econômico agregado: a verdadeira chave para a criação de riqueza**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999. 208p.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002
- GONZAGA, Rosimeire Pimentel et al. Associação entre práticas de contabilidade gerencial e tamanho das empresas: um estudo empírico. *In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (ANPCONT), 4., 2010, Natal. Anais...* Anpcont, 2010.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em Busca de um Melhor Entendimento da Contabilidade Gerencial - Conceitos da Psicologia, Cultura Organizacional e Teoria Institucional. **Revista Contabilidade & Finanças - RCF**. São Paulo: Edição Comemorativa. p. 7-21, Set. 2006.

HORNGREN, Charles T. et al. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos Editora S.A, 2000.

ITTNER, C.; LARCKER, D. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, v.32, p. 349–410, 2001.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS/INTERNATIONAL MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICE STATEMENT. Management accounting concepts. Relatório de fevereiro de 1989.

KAPLAN, Robert S, COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

_____; NORTON, David P. The balance scorecard – measures that drive performance. **Harvard Business Review**, jan./fev. 1992, p. 70-79.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NAKAGAWA, Masayuki. ABC – custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.

NARAYANAN, V. G. Elaborando orçamentos. Harvard Management or Harvard Business School. Disponível em < <https://www13.bb.com.br/appbr/portal/bb/unv/func/hmm/budget>> Acesso em 11 jul. 2013.

OYADOMARI, José Carlos T. et al. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria neo-institucional. *In*: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 8., São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 5. ed., – 3. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de resultados e desempenhos. *In*: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – Gecon. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 35-80.

PEREIRA FILHO, Rodolfo Rodrigues. **Análise do valor: prática de melhoria contínua**. São Paulo: Nobel, 1998.

REGINATO, Luciane. **Um estudo setorial sobre as relações entre variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenhos das empresas**. 2010.

Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-15042010-132200/>>. Acesso em 13 jul. 2012.

REIS, Antônio Marcos dos. **Utilização de artefatos da contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com o porte e desempenho financeiro.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - Fucape. Vitória, 2012.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas** – 3 ed., – 8ª Reimp. – São Paulo: Atlas, 2008.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** 2006, 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

_____; DE ZEN, Maria José de C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. *In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA*, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2005.

_____; GUERREIRO, Reinaldo. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. *In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO*, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2007.

SOUZA, Marcos Antonio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Wellington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças** - USP, São Paulo, n. 32, p. 40-57, maio/agosto 2003.

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

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

WARREN, Carl S., REEVE, James M., FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial.** 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.

YIN, Robert K. **Case Study Research – Design and Methods.** Sage Publications Inc., USA, 1989.