

Influência das ferramentas de controle gerencial no desempenho: estudo empírico em empresas industriais paranaenses

doi: 10.4025/enfoque.v36i2.33462

Alceu Panosso

Mestre em Ciências Contábeis pela
Universidade Estadual de Maringá
Professor do Departamento de Ciências Contábeis da
Universidade Estadual de Maringá
alpanosso@gmail.com

Reinaldo Rodrigues Camacho

Doutor em Contabilidade e Controladoria pela
Universidade de São Paulo
Professor do Departamento de Ciências Contábeis da
Universidade Estadual de Maringá
rrcamacho@uem.br

Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

Doutora em Contabilidade e Controladoria pela
Universidade de São Paulo
Professora da Escola de Administração e Negócios da
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
marcia.bortolucci@ufms.br

Katia Abbas

Doutora em Engenharia de Produção pela
Universidade Federal de Santa Catarina
Professora do Departamento de Ciências Contábeis da
Universidade Estadual de Maringá
katia_abbas@yahoo.com.br

Recebido em: 08.09.2016

Aceito em: 17.02.2017

2ª versão aceita em: 21.03.2017

RESUMO

Este estudo teve como objetivo investigar a influência do conhecimento, utilização e grau de importância empregado às ferramentas de controle gerencial no desempenho das organizações de cunho industrial com atuação no estado do Paraná. Quanto ao *design* metodológico esta pesquisa é descritiva, de levantamento e quantitativa. A população objeto de estudo compreendeu 1809 empresas cadastradas na Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP), e a amostra aleatória é constituída de 149 empresas. O instrumento de coleta de dados se deu por intermédio de questionário que abordou questões referentes às seguintes ferramentas de controle gerencial: planejamento estratégico formal, orçamento, custeio por absorção, custeio baseado em atividades, gestão baseada em atividades, custeio variável, custeio alvo, *balanced scorecard*, análise custo/volume/lucro, análise de lucratividade do produto (margem de contribuição), análise da cadeia de valor, análise do ciclo de vida do produto, técnicas de orçamento de capital, análise de medidas econômicas de desempenho (EVA, Lucro Residual), e demonstrações contábeis básicas. Para análise dos dados utilizou-se a estatística descritiva e o Teste *Chi-Square*. Pela análise dos resultados foi possível perceber que a maioria dos gestores conhecem as ferramentas de controles gerenciais, porém há um baixo percentual de utilização destas e muitos as julgam importantes, mas não as utilizam. Por último, os achados da pesquisa revelaram que, dentre as ferramentas pesquisadas, apenas o uso do orçamento tem influenciado o desempenho das empresas objeto de estudo.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Ferramentas de Controles Gerenciais. Desempenho. Empresas Industriais Paranaenses.

Influence of managerial control tools in performance: empirical study in industrial companies of Paraná

ABSTRACT

This study objective was to investigate the influence of knowledge, use and degree of importance to employee management control tools in the performance of industrial based organizations operating in the State of Paraná. Regarding the methodological design this research is descriptive and quantitative survey. The object of study population comprised 1809 companies registered in the Federation of Industries of Paraná (FIEP), and the random sample consists of 149 companies. The instrument of

data collection occurred through questionnaire that addressed issues related to the following management control tools: formal strategic planning, budgeting, absorption costing, based costing activities, activity-based management, variable costing, target costing, balanced scorecard, cost / volume / profit, product profitability analysis (contribution margin), value chain analysis, product life cycle analysis, capital budgeting techniques, performance of economic measures analysis (EVA, profit residual), and basic financial statements. For data analysis we used descriptive statistics and test Chi-Square. By analysis of the results it was possible to notice that the majority of managers know the tools of managerial controls, however there is a low percentage used of these and many deem important, but don't use them. Finally, the survey findings revealed that among the researched tools, only the use of the budget has influenced the performance of companies object of study.

Keywords: *Management Accounting. Management Control Tools. Performance. Industrial Companies of Paraná.*

1 INTRODUÇÃO

Em um ambiente de competição global, incertezas e mudanças, é imprescindível, segundo Otley (1994); Naranjo, Gil e Hartmann (2006), é fundamental a utilização de um sistema de controle gerencial que proporcione informações úteis para o processo decisório bem como para seu processo de planejamento e avaliação do seu desempenho.

A utilização de um sistema de controle gerencial, constituído por um conjunto de ferramentas gerenciais, algumas tradicionais, tais como o custeio por absorção, o custeio variável, as demonstrações contábeis, o orçamento, e outras contemporâneas, tais como o custeio e a gestão baseada em atividades, a análise do ciclo de vida do produto, a análise da cadeia de valor e custeio alvo, e que fornecem diversos tipos de informações, deve ser ajustado às estratégias das empresas de modo que exerça influência no gerenciamento das mesmas e auxilie para que possam atingir seus objetivos estratégicos (Otley, 1994, Merchant & Otley, 2007, Malmi & Brown, 2008). Sendo assim, é necessário que as empresas tenham estruturas organizacionais apropriadas que possibilitem aos gestores "a integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho" (Horngren, Sundem & Stratton, 2010, p. 300).

Com as informações agrupadas pelo sistema de controle gerencial a empresa pode coordenar

suas ações de planejamento e controle e ainda direcionar o comportamento de seus gestores (Horngren, Datar & Foster, 2004).

Destarte, parece haver consenso de que se as empresas adotarem um sistema de controle gerencial integrado às suas estratégias de negócios, os relatórios gerados em cada uma destas etapas poderão proporcionar oportunidades aos gestores de estabelecerem suas estratégias de trabalho colocando a organização em destaque, considerando um cenário de grande competitividade. Portanto, acredita-se que se as empresas se organizarem e trabalharem adequadamente com as ferramentas do sistema de controle gerencial, elas podem sustentar suas estratégias de modo integrado, podendo obter e sustentar vantagens competitivas gerando informações em todos os níveis, garantindo uma tomada de decisão, oportuna e segura.

Por meio de um levantamento bibliográfico sobre o tema, evidenciou-se que apesar de haver investigações que versam sobre sistema de controle gerencial e suas ferramentas, há carência de trabalhos que evidenciem a potencialização de seus efeitos no processo gerencial como um todo, especificamente no desempenho organizacional. Diante deste problema, destacam-se as seguintes perguntas da pesquisa: Os gestores conhecem e utilizam as ferramentas de controle gerenciais? As ferramentas de controles gerenciais são importantes na tomada de decisões e influenciam no desempenho da empresa?

Considerando a problemática abordada, o objetivo geral deste estudo é investigar a influência do conhecimento, utilização e grau de importância empregado às ferramentas de controle gerencial no desempenho das organizações de cunho industrial com atuação no estado do Paraná. Salienta-se, que o desempenho abordado no contexto desse trabalho é o percebido pelos gestores no período em que a pesquisa foi realizada. Os dados foram obtidos por meio de questionário estruturado cujas questões buscavam captar dados sobre as ferramentas de controle gerenciais e desempenho, sob a percepção do respondente. Foram obtidas 149 respostas em um universo de 1809 empresas. As técnicas estatísticas utilizadas para análise dos dados foram: Estatística Descritiva e teste *Chi-Square*.

A teoria de base utilizada foi a Teoria da Contingência como suporte aos fatores contingenciais estudados, tais como: as influências das ferramentas de controles gerenciais no desempenho das organizações em estudos.

Além da introdução o trabalho conta com três seções. A fundamentação teórica versando sobre estudos recentes da área da contabilidade gerencial e ferramentas de controles gerenciais; a apresentação e análise do resultado e; a conclusão e recomendações.

2 O CONTROLE GERENCIAL E SUAS FERRAMENTAS

Estudos recentes abordam o controle gerencial e suas ferramentas. Cunha, Klann e Lavarda (2013) efetuaram uma análise dos artigos sobre a abordagem do ciclo de vida organizacional em nível internacional, levantando os principais tópicos associados com os controles gerenciais. Obteve-se como conclusão que o periódico internacional de contabilidade que mais publicou artigos relacionados a ciclo de vida organizacional foi o *Management Accounting Research*.

Jordão e Souza (2012) analisaram o efeito da cultura corporativa nas mudanças ocorridas no

sistema de controle gerencial (SCG) da Extrativa Metal-química S.A., após sua aquisição pelo Grupo FASA Participações e concluíram que ocorreram mudanças no SCG da adquirida decorrentes da nova cultura voltada para resultados, introduzida pela adquirente para fazer da adquirida a líder mundial do setor em um prazo de 10 anos; e modificações no controle de produção, financeiro e de qualidade, visando possibilitar a implementação dessa nova cultura.

Beuren e Rangel (2012) averiguaram o uso dos atributos da contabilidade gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001), nas empresas do segmento industrial de máquinas, aparelhos e materiais elétricos do Estado de Santa Catarina. Os resultados do estudo mostram que os atributos da contabilidade propostos por Moores e Yuen (2001), em suas duas vertentes, são utilizados nas empresas e, como conclusão, tem-se que as empresas participantes da pesquisa utilizam tipos de informações diversificados em maior proporção do que as fontes de informações, ainda que várias dessas informações não venham sendo apresentadas no formato adequado, podendo prejudicar sua relevância na tomada de decisões. Outro estudo semelhante ao de Beuren e Rangel, foi elaborado por Souza, Castro, Borget, Flach e Lunkes (2015), porém, a investigação dos atributos da contabilidade gerencial propostos por Moores e Yuen (2001), ocorreu nas empresas de capital aberto do setor de energia elétrica e os resultados apontaram que as fontes de informações utilizadas pelos gestores para elaboração de relatórios gerenciais são o balanço patrimonial e o orçamento autoritário.

Isidoro (2012) apresentou uma análise de como os sistemas de controles gerenciais são desenhados e usados, e investigou a forma como estes impactam na estratégia de uma organização. Os resultados da pesquisa mostram a inter-relação entre os componentes dos sistemas de controles gerenciais, no qual um componente complementa o outro, funcionando de fato como um pacote; a influência das quatro alavancas de controle na formatação da estratégia; a mudança de controles interativos, conforme a estratégia da empresa; o uso de

sistemas de crenças e valores para mudanças de estratégia; a inter-relação e complementação entre as alavancas de controle. De modo geral, verificou-se que a forma de como os sistemas de controles gerenciais são desenhados e usados, além de impactar no monitoramento, impactam também na formação e execução da estratégia.

Marques (2012) investigou sobre as deduções e inferências que podem ser extraídas acerca da adoção, implementação e uso do Custeio Alvo à luz da Teoria da Contingência e da Nova Sociologia Institucional, chegando-se às seguintes conclusões:

- a) que o custeio alvo é uma prática gerencial com posturas estratégicas conservadoras, como defensora e mantenedora, e que essa opção não conflita com a postura de diferenciação;
- b) que há dificuldade ou até mesmo impossibilidade de estabelecer ou não, a priori, correlações biunívocas, entre o uso de determinadas práticas de controle gerencial e determinadas posturas estratégicas;
- c) que é necessário analisar o fator de incerteza ambiental juntamente com outros fatores.

Levando-se em conta a nova sociologia institucional, as análises indicaram que o mecanismo coercitivo foi o responsável pela adoção do custeio alvo na empresa Alfa, e as evidências mostraram uma associação entre a estrutura e as ações, ressaltando o perfil cognitivo, indicando uma estreita relação entre meios e fins e uma consistência da prática com os valores e crenças da organização. As evidências apontaram que o aspecto econômico embasou a forma de interpretação resultando na crença sobre a validade técnica do custeio alvo.

Uma das conclusões relacionadas à investigação do processo de institucionalização foi que, nos casos em que a difusão se apresenta eminentemente da forma coercitiva, os mitos, as regras e as normas institucionais podem determinar a estrutura, mas não

necessariamente as rotinas. As evidências apontaram que a mudança nas rotinas depende da interpretação que os atores fazem das mesmas, construindo as respostas de modo a acomodar as conveniências e interesse, quer sejam do ambiente externo bem como o ambiente interno.

Angonese (2012) em seus estudos analisou a forma como ocorre o processo de mudança no sistema de contabilidade sob a ótica da teoria institucional, por meio da implementação de um sistema integrado de gestão em três empresas brasileiras pesquisadas. Verificou-se que nas três empresas caracterizaram-se os fatores motivadores, pressão social do ambiente e improvisação. As evidências adicionais mostraram que diversos foram os fatores de resistência detectados no processo de mudança, destacando-se o fator confiança na empresa A e os fatores insegurança e de *coupling* na empresa B.

Guerreiro, Cornachione e Soutes (2011) desenvolveram um estudo com o objetivo de avaliar se as empresas que destacam-se pelo seu porte na economia brasileira utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial e, se empresas que destacam-se pela qualidade de suas informações aos usuários externos, também, destacam-se pela maior utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial de apoio a usuários internos. Como resultado do estudo, ficou demonstrado que as empresas da amostra utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial; a amostra de empresas indicadas para o prêmio não se diferencia, em termos de utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, do grupo das demais empresas pesquisadas.

Guapo (2011), em seu estudo, apresentou uma avaliação do funcionamento dos sistemas de controle baseados em preços de transferência, visando apontar melhores práticas e as possíveis distorções nesses sistemas e entender suas consequências. Os resultados da pesquisa demonstraram que a Scania utiliza os preços de transferência como ferramenta de controle gerencial, buscando desafiar, continuamente, custos e preços através de um processo interno

de negociação fundamentado em parâmetros de *benchmarking* e metas de produtividade. Demonstra, também, que esse sistema mostra-se alinhado a estratégia de diversificação relacionada de perfil colaborador da empresa, que visa atender às demandas de um mercado competitivo e intensivo em tecnologia. Além disso, promove a congruência de objetivos entre as unidades de negócio e alta administração, e é útil para avaliar o desempenho das subunidades, motivando o esforço gerencial.

Lincolin (2011) efetuou um estudo no sentido de aprofundar o entendimento dos processos de seleção, implementação e utilização de sistemas ERP, bem como o impacto destes sistemas sobre o controle gerencial. Os resultados de uma entrevista semi-estruturada e observações de campo apontam para: a) percepção positiva quanto às melhorias nos controles, ou por meio da sua instalação ou em função da melhoria dos sistemas de controle pré-existentes; b) entendimento de que os projetos de busca e implementação de um sistema ERP, aos quais as organizações se submetem, não são frutos de uma boa fundamentação a priori; c) convergência de entendimento de que é necessário um tempo de maturação a partir da entrada em produção do sistema ERP, pois o contato efetivo dos usuários com o sistema é determinante para ajustes que realimentam a implementação com novas necessidades e, em decorrência disto, novas parametrizações e customizações continuaram sendo percebidas em todas as empresas da amostra; d) aderência à literatura, que enfatiza como um dos pontos negativos da implantação, a enorme dependência criada em relação ao sistema e a empresa fornecedora. De um modo geral, as empresas buscam um sistema ERP com o intuito e a promessa de redução dos custos e a possibilidade de utilização das informações dentro de um sistema único; e) após a implantação, nota-se que um dos maiores ganhos está no aumento de escopo, de escala e de entendimento de seu sistema de controle.

Camacho (2010), em sua tese, desenvolveu um estudo que teve como objetivo investigar e identificar, sob a perspectiva da teoria da contingência, os fatores ou circunstâncias que

favorecem ou inibem a prática da gestão de custos interorganizacionais (GCI) por parte de hospitais privados no Brasil. Como resultado, obteve que sob a perspectiva dos hospitais pesquisados, os fatores, tipo de cadeia, confiança dos planos de saúde e expectativa de divisão de benefícios econômicos com planos de saúde, são inibidores da GCI. Os estudos mostraram também que todos os demais fatores que foram investigados sob a mesma perspectiva, podem ser considerados favoráveis à GCI.

Aguiar, Pace e Frezatti (2009) buscaram em seus estudos a identificação e avaliação dos aspectos predominantes das dimensões propostas de um sistema de controle gerencial, assim como esboçaram uma análise de relacionamento entre essas dimensões. Essas dimensões são definidas a partir da integração entre duas estruturas teóricas: as duas dimensões propostas por Ferreira e Otley (2006) desenho e uso das duas dimensões do modelo de sucesso de um sistema de informação sugeridas por DeLone e McLean (1992) relativas aos benefícios decorrentes do uso satisfação do usuário e impacto individual. Os resultados demonstram a predominância de um desenho tradicional, de uso diagnóstico e iterativo, satisfação do usuário diante de adequado sistema de controle gerencial e quando o seu uso melhora a produtividade apresenta um impacto individual positivo. Os resultados obtidos levam a entender que parece não existir padrão de relacionamentos em que tais técnicas e tais características irão resultar em maior satisfação e em maior impacto individual.

Espejo (2008) efetuou um estudo com a finalidade de compreender os atributos do sistema orçamentário a partir das variáveis contingenciais, considerando determinados tipos de desempenho. Os resultados da pesquisa revelam que sob certas condições há indícios que o orçamento é benéfico à empresa e apresenta uma relação de custo-benefício positiva.

Como a pesquisa em questão, procura-se evidenciar se os usos das ferramentas de controles gerenciais influenciam no desempenho

da empresa, estabelece-se a seguinte hipótese de pesquisa: H1: As ferramentas de controles gerenciais influenciam positivamente o desempenho da empresa.

2.1 FERRAMENTAS DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

Frezatti et al. (2009) argumentam que qualquer instrumento necessário para desenvolvimento da prática profissional é chamado de ferramenta. Por conseguinte, são as ferramentas de controles gerenciais as responsáveis pelas informações utilizadas para controlar as atividades da empresa e dar subsídios para a tomada de decisão.

As ferramentas de controle gerencial já consolidadas na literatura, objeto desta investigação, são: planejamento estratégico formal, orçamento, custeio por absorção, custeio baseado em atividades, gestão baseada em atividades, custeio variável, custeio alvo, *balanced scorecard*, análise custo/volume/lucro, análise de lucratividade do produto (margem de contribuição), análise da cadeia de valor, análise do ciclo de vida do produto, técnicas de orçamento de capital, análise de medidas econômicas de desempenho (EVA, Lucro Residual), e demonstrações contábeis básicas (Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado e Demonstração dos Fluxos de Caixa).

É importante ressaltar que existem outras ferramentas de controle gerencial, e que o fato de existir muita literatura definindo e explicando o seu funcionamento, dispensa abordá-las de forma pormenorizada neste estudo.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS EMPREGADAS

Metodologicamente, o estudo é caracterizado como positivista, quantitativo e descritivo. O universo objeto deste estudo são as empresas industriais paranaenses de médio e grande porte, cadastradas no sistema da FIEP (Federação das Indústrias do Estado do Paraná) até o ano de 2014. A população utilizada para o estudo

compreende 1365 empresas com 100 a 499 empregados consideradas de médio porte e 444 empresas com 500 ou mais empregados, consideradas de grande porte.

A coleta de dados foi efetuada nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2014 junto às empresas alvo da pesquisa, onde, primeiramente foram selecionadas aleatoriamente 300 empresas correspondentes a grandes e médias empresas cadastradas na FIEP; para cada uma delas foi enviado um questionário através de correspondência eletrônica, sendo obtidas 25 respostas. Na sequência, os contatos com outras empresas selecionadas aleatoriamente, foram efetuados via telefone, com a realização de mais de 800 ligações, sendo enviados também questionários por intermédio de correspondência eletrônica para todas as empresas no qual foram mantidos contatos.

Ao todo foram obtidas 159 respostas com a utilização de questionário eletrônico, sendo que 142 apresentam-se válidas e 17 foram desclassificadas por não estarem completas. Portanto, a amostra de 142 empresas, mais 7 empresas do pré-teste, totaliza 149 empresas que, embora inferior do que a amostra obtida para um erro de 5%, torna-se satisfatória, pois, representa 255% superior a amostra de 42 empresas obtida com um erro máximo de 10% e 40% menor do que a amostra de 248 empresas obtida com a margem de erro de 5%.

O presente estudo verificou a influência do uso de ferramentas do sistema de controle gerencial de empresas industriais paranaenses no desempenho da empresa, sendo utilizados como métodos estatísticos a Estatística Descritiva e Teste *Chi-Square*.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta a análise da aplicação do questionário. Inicialmente, procurou-se investigar junto ao gestor se o mesmo conhece, usa, bem como a importância que ele destaca para cada uma das ferramentas de controles gerenciais elencadas na pesquisa. Em seguida, através da

técnica estatística *chi-square*, foi efetuado o teste da hipótese definida no estudo.

4.1 FERRAMENTAS DE CONTROLES GERENCIAIS

Em relação às empresas investigadas, 70,5% são de pequeno e médio porte enquanto 29,5% são de grande porte, ou seja, apresentam faturamento anual maior que 300 milhões.

Na maior parte das empresas 70% dos respondentes são experientes no desempenho da função, ou seja, atuam há mais de três anos em sua função, o que pode trazer a essas empresas maior segurança ao tomar decisão sobre as informações geradas. E, dos 149 respondentes, 131 possuem curso superior ou especialização, sendo 65,8% dos respondentes possuem curso superior em Ciências Contábeis.

A Tabela 1 apresenta os dados obtidos com relação à ferramenta planejamento estratégico formal.

Tabela 1 - Planejamento estratégico formal.

Planejamento estratégico formal	Frequência	%	% acumulado
Conhece	141	94,6	94,6
Não conhece	5	3,4	98,0
Não informado	3	2	100
Total	149	100,0	
Usa	50	33,6	33,6
Não usa	7	4,7	38,3
Não informado	92	61,7	100,0
Total	149	100,0	
Importante	85	57,0	57,0
Não informado	64	43,0	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que 94,6% dos gestores conhecem o planejamento estratégico formal, mas apenas 33,6% usam essa ferramenta e 57,0% consideram que se trata de uma ferramenta importante. Porém, 61,7% dos respondentes não informaram sobre a utilização da mesma. Os dados apresentados possibilitam visualizar que 23,5% dos gestores não usam, mas consideram a mesma como importante.

Na Tabela 2 são demonstrados os dados obtidos sobre a ferramenta técnicas de orçamento de capital.

Tabela 2 - Técnicas de orçamento de capital.

Técnicas de orçamento de capital	Frequência	%	% acumulado
Conhece	136	91,3	91,3
Não conhece	13	8,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	46	30,9	30,9
Não usa	17	11,4	42,3
Não informado	86	57,7	100,0
Total	149	100,0	
Importante	65	43,6	43,6
Não importante	1	0,7	44,3
Não informado	83	55,7	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

A maioria dos gestores 91,3% conhecem as técnicas de orçamento de capital, mas apenas 30,9% usam essa ferramenta e 43,6% a consideram importante. Mas, 55,7% dos respondentes não informaram se utilizam a ferramenta. Os dados apresentados possibilitam visualizar que 12,8% dos gestores não usam, mas consideram a mesma como importante.

A seguir estão informados os dados da pesquisa sobre orçamento.

Tabela 3 - Orçamento

Orçamento	Frequência	%	% acumulado
Conhece	148	99,3	99,3
Não conhece	1	0,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	93	62,4	62,4
Não usa	2	1,3	63,8
Não informado	54	36,2	100,0
Total	149	100,0	
Importante	86	57,7	57,7
Não importante	1	0,7	58,4
Não informado	62	41,6	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

Pela Tabela 3 verifica-se que quase por unanimidade os gestores conhecem o orçamento, pois 99,3% dos respondentes afirmaram conhecer essa ferramenta e apenas 0,7% declarou não conhecer. Um percentual bem elevado respondeu que usa o orçamento, correspondendo a 62,4% respondentes enquanto apenas 1,3% declararam não usar esta ferramenta. Dos informantes que conhecem e usam, 57,7% acham uma importante ferramenta de tomada de decisão, sendo que apenas 0,7%,

que corresponde a apenas um entrevistado, não utiliza e não a considera importante. Como a maioria dos profissionais envolvidos na pesquisa são contadores, administradores e economistas, e nos três cursos de formação o orçamento é bastante discutido, não se entende o motivo de tanta omissão, pois 36,2% respondentes não informaram sobre a utilização da ferramenta e 41,6% respondentes não informaram sobre a importância da mesma.

A Tabela 4 traz informações sobre uma ferramenta tradicional do sistema de controle gerencial que é o custeio por absorção.

Tabela 4 - Custeio por absorção.

Custeio por absorção	Frequência	%	% acumulado
Conhece	136	91,3	91,3
Não conhece	12	8,1	99,3
Não informado	1	0,7	100
Total	149	100,0	
Usa	62	41,6	41,6
Não usa	16	10,7	52,3
Não informado	71	47,7	100,0
Total	149	100,0	
Importante	31	20,8	20,8
Não importante	1	0,7	21,5
Não informado	117	78,5	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com as evidências da pesquisa, verifica-se que 91,3% dos respondentes 91,3% conhecem o custeio por absorção, 8,1% não conhecem e 0,7% não informou a respeito. Diante dos resultados percebe-se que essa não é realmente uma ferramenta de grande importância na tomada de decisão para o usuário interno, confirmando o que se discutem na literatura vigente. Nesse sentido, pode-se verificar que apenas 41,6% dos gestores que participaram da pesquisa responderam fazer uso dessa ferramenta, sendo que 10,7% não usam e 57,7% nem informaram sobre a utilização da mesma. Já, com relação ao grau de importância, apenas 20,8% responderam que acham uma ferramenta importante, 0,7% não julgaram importante e 78,5% não informaram a respeito.

A seguir a Tabela 5 evidencia as informações sobre a ferramenta custeio baseado em atividades (ABC).

Tabela 5 - Custeio baseado em atividades (ABC).

Custeio baseado em atividades	Frequência	%	% acumulado
Conhece	136	91,3	91,3
Não conhece	13	8,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	24	16,1	16,1
Não usa	18	12,1	28,2
Não informado	107	71,8	100,0
Total	149	100,0	
Importante	30	20,1	20,1
Não importante	2	1,4	21,5
Não informado	117	78,5	100,00
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

Autores importantes da literatura vigente consideram o custeio baseado em atividades uma ferramenta de grande valia para a tomada de decisão e isso faz com que a mesma seja bastante discutida no meio acadêmico.

Diante do exposto e dos dados da pesquisa apresentados na Tabela 5, dos 149 participantes da pesquisa, 136 (91,3%) afirmaram conhecer essa ferramenta e apenas 13 (8,7%) disseram que não a conhecem. Um fato importante é que embora haja bastante discussão no meio acadêmico em torno dessa ferramenta, sua utilização é bem pequena nas empresas pesquisadas, pois apenas 24 respondentes (16,1%) declararam que utilizam a mesma, 18 (12,10%) não utilizam e 107 (71,8%) ficaram omissos. O mesmo ocorre com o grau de importância onde, apenas 30 (20,1%) consideram uma ferramenta importante para a tomada de decisão, 2 (1,4) não consideram importante e 117 (78,5%) nada informaram a respeito.

Beuren e Roedel (2002), também constataram que os gestores das maiores empresas de Santa Catarina, classificadas de acordo com número de empregados, tem conhecimento sobre esta ferramenta. Das 81 empresas que responderam à pesquisa, apenas 7% implantaram esta ferramenta e 2% desistiram do seu uso, em função da sua complexidade. Em relação à tomada de decisão, 33% dos gestores a consideram como uma importante ferramenta. O estudo de Frezatti (2005), que investigou 119 empresas de médio e grande porte, também constatou um baixo nível de aderência, ou seja,

apenas 15% das empresas utilizam a referida ferramenta. Assim, este baixo nível de aderência, se deve, dentre outros, à complexidade e onerosidade envolvidos em sua implementação (BARRET, 2005) ou, segundo Malmi (1997), a resistência à ferramenta decorre de vários fatores, dentre eles, custo e benefício.

O ABC surgiu para superar as deficiências das ferramentas tradicionais, tais como o rateio arbitrário dos custos indiretos, porém, segundo Aillón (2013), há fatores como: complexidade do modelo, falta de apoio da alta gestão, necessidade de treinamento e conhecimento técnico da ferramenta, restrição de recursos internos e necessidade de muitas reestruturações organizacionais. No entanto, esses são fatores que podem dificultar a utilização dessa ferramenta.

Na sequência, apresentam-se as informações sobre a utilização da ferramenta gestão ABM.

Tabela 6 - Gestão ABM.

Gestão ABM	Frequência	%	% acumulado
Conhece	108	72,5	72,5
Não conhece	39	26,2	98,7
Não informado	2	1,3	100,0
Total	149	100,0	
Usa	15	10,1	10,1
Não usa	42	28,2	38,3
Não informado	92	61,7	100,0
Total	149	100,0	
Importante	17	11,4	11,4
Não importante	4	2,7	14,10
Não informado	128	85,9	
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 6 mostra que dos 149 respondentes, 72,5% conhecem a gestão ABM, 26,2% não conhecem e 1,3% não informaram sobre o assunto. Como a gestão ABM está ligada ao custeio baseado em atividades (ABC) e diante do baixo índice de utilização do ABC é normal também um baixo índice para a gestão ABM. A pesquisa demonstra que apenas 10,1% utilizam essa ferramenta, 28,2% não a utilizam e 61,7% nada informaram a respeito. Percebe-se igualmente com o grau de importância da ferramenta, que apenas 11,4% julgam ser uma ferramenta importante, 2,7% não acham importante e 85,9% não responderam.

A Tabela 7 mostra as informações sobre o custeio variável.

Tabela 7 - Custeio Variável

Custeio Variável	Frequência	%	% acumulado
Conhece	142	95,3	95,3
Não conhece	7	4,7	100,00
Total	149	100,0	
Usa	50	33,6	33,6
Não usa	11	7,4	40,9
Não informado	88	59,1	100,0
Total	149	100,0	
Importante	48	32,1	32,1
Não importante	2	1,3	33,6
Não informado	99	66,4	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

Esta também é uma ferramenta tradicional do sistema de controle gerencial e isso pode ser verificado na Tabela 7, que 95,3% dos gestores conhecem a mesma e apenas 4,7% não a conhecem. Considerando a importância dessa ferramenta, o número de empresas que a utilizam é limitado, pois apenas 33,6% dos respondentes confirmam sua utilização, 7,4% não utilizam e 59,1% não emitiram opinião a respeito. O mesmo apresentado com relação à utilização se repete com o grau de importância, ou seja, 32,1% acham a ferramenta importante para a tomada de decisão, 1,3% não consideram importante e 66,4% não responderam.

A Tabela 8 apresenta as respostas obtidas sobre o custeio alvo.

Tabela 8 - Custeio Alvo

Custeio Alvo	Frequência	%	% acumulado
Conhece	105	70,5	70,5
Não conhece	43	28,9	99,3
Não informado	1	0,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	20	13,4	13,4
Não usa	45	30,2	43,6
Não informado	84	56,4	100,0
Total	149	100,0	
Importante	31	20,8	20,8
Não importante	1	0,7	21,5
Não informado	117	78,5	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

O custeio alvo é conhecido pela maioria dos gestores, pois 70,5% dos respondentes informaram que conhecem essa ferramenta, 28,9% não conhecem e 0,7% não informou.

Como nem todos os produtos têm os seus preços de vendas estipulados pelo mercado, pode-se limitar o uso dessa ferramenta e isso pode estar ocorrendo com as empresas pesquisadas, porque, apenas 13,4% dos gestores afirmaram que usam essa ferramenta, 30,2% não usam e 56,4% não informaram sobre a utilização da mesma. O baixo índice de utilização pode estar influenciando os gestores a não dar importância para essa ferramenta, tendo em vista que apenas 20,8% consideram importante para a tomada de decisões, 0,7% julgou não importante e 78,5% preferiram não emitir informação a respeito.

Na Tabela 9 a pesquisa traz informações sobre a ferramenta Custo/Volume/Lucro.

Tabela 9 - Relação/Custo/Volume/Lucro.

Relação/Custo/ Volume/Lucro	Frequência	%	% acumulado
Conhece	145	97,3	97,3
Não conhece	3	2,0	99,3
Não informado	1	0,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	58	38,9	38,9
Não usa	3	2,0	40,9
Não informado	88	59,1	100,0
Total	149	100,0	
Importante	79	53,0	53,0
Não importante	70	47,0	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 9 demonstra que 97,3% dos gestores conhecem a ferramenta Relação/Custo/Volume/Lucro, 2,0% não conhecem e 0,7% não informou a respeito. Verifica-se que apenas 38,9% usam essa ferramenta, 2,0% não usam e 59,1% não informaram sobre a utilização da mesma. Quanto ao grau de importância, 53,0% acham que se trata de uma ferramenta importante e 47% não emitiram opinião a respeito. Os dados apresentados possibilitam visualizar que 14,1% dos gestores não usam, mas consideram a mesma como importante.

A ferramenta custeio variável, possibilita, entre outras informações, a Relação/Custo/Volume/Lucro. Logo, pressupõe-se que as informações obtidas em relação ao custeio variável se assemelham a Relação/Custo/Volume/Lucro. Comparando as repostas dos gestores, 95,3% dos gestores conhecem o custeio variável

enquanto 97,3% dos gestores conhecem a ferramenta Relação/Custo/Volume/Lucro. Em relação à utilização, enquanto 33,6% usam o custeio variável, 38,9% usam a Relação/Custo/Volume/Lucro. Esta diferença em relação ao uso, não causa espanto, pois há gestores que, mesmo sem conhecimento teórico, sabem, por exemplo, quanto produtos precisam vender para pagar seus custos e despesas.

Na sequência são demonstrados os dados obtidos sobre a ferramenta análise de lucratividade.

Tabela 10 – Análise da Lucratividade.

Análise de Lucratividade	Frequência	%	% acumulado
Conhece	146	98,0	98,30
Não conhece	2	1,3	99,3
Não informado	1	0,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	69	46,3	46,3
Não usa	4	2,7	49,0
Não informado	76	51,0	100,0
Total	149	100,0	
Importante	85	57,0	57,0
Não informado	64	43,0	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados da pesquisa demonstrados na Tabela 10 apontam que 98,0% dos gestores conhecem a análise de lucratividade, 1,3% não conhecem e 0,7% não emitiu informação a respeito. Com relação ao índice de utilização 46,3% informaram que utilizam essa ferramenta para a tomada de decisão, 2,7% não a utilizam e 51,0% não opinaram a respeito. Observando a Tabela 7 verifica-se que apenas 33,6% dos gestores utilizam o custeio variável, isso indica que 12,7% (46,3%-33,6%) empresas utilizam métodos para análise de lucratividade que não seja a margem de contribuição. No que tange o grau de utilização, 57% dos respondentes consideram essa ferramenta como importante para a tomada de decisão e 43,0% não deram informação a respeito. Cabe salientar que 16 empresas que não usam a ferramenta, a consideram como importante. A seguir, apresentam-se informações sobre a ferramenta análise do ciclo de vida do produto.

Observando a Tabela 11, nota-se que dos 149 gestores participantes da pesquisa, 87,2%

conhecem a ferramenta análise do ciclo de vida do produto, 11,4% não conhecem e 1,3% não informaram a respeito.

Tabela 11 – Análise do Ciclo de Vida do Produto.

Análise do Ciclo de Vida do Produto	Frequência	%	% acumulado
Conhece	130	87,2	87,2
Não conhece	17	11,4	98,7
Não informado	2	1,3	100,0
Total	149	100,0	
Usa	30	20,1	20,1
Não usa	21	14,1	34,2
Não informado	98	65,8	100,0
Total	149	100,0	
Importante	49	32,9	32,9
Não importante	1	0,7	33,6
Não informado	99	66,4	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que com relação ao ciclo de vida do produto, apenas 20,10% respondentes declararam utilizá-la, 14,1% disseram não fazer uso da mesma para a tomada de decisões e 65,8% não informaram sobre sua utilização. Quanto ao grau de importância, somente 32,9% respondentes relataram que dão importância para essa ferramenta, 0,7% julgou não importante e 66,4% não emitiram opinião a respeito.

A seguir, estão as informações obtidas em relação à ferramenta análise de medidas econômicas de desempenho (EVA, Lucro Residual).

Tabela 12 – Análise de Medidas Econômicas de Desempenho (EVA, Lucro Residual).

Medidas Econômicas de Desempenho	Frequência	%	% acumulado
Conhece	127	85,2	85,2
Não conhece	21	14,10	99,3
Não informado	1	0,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	30	20,10	20,10
Não usa	25	16,8	36,9
Não informado	94	63,10	100,0
Total	149	100,0	
Importante	53	35,6	35,6
Não importante	1	0,7	36,2
Não informado	95	63,8	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

As maiorias dos gestores, participantes da pesquisa, conhecem a ferramenta medidas econômicas de desempenho (EVA, Lucro Residual), ou seja, 85,2% dos respondentes informaram conhecê-la, 14,10% declararam não conhecer e 0,7% não informou sobre o assunto. Nota-se que para essa ferramenta há um baixo índice de utilização, e apenas 20,10% fazem uso da mesma enquanto 16,8% disseram não utilizá-la. Dos respondentes, 63,10% não se manifestaram sobre a utilização da mesma. Como há um baixo uso, pouca importância também é dada pelo gestor para essa ferramenta, pois 35,6% consideram importante para a gestão, 0,7% acha que não é importante e 63,8% não emitiram opinião sobre sua importância na tomada de decisão.

As informações sobre a ferramenta análise da cadeia de valor estão na Tabela 13.

Tabela 13 – Análise da Cadeia de Valor.

Análise da Cadeia de Valor	Frequência	%	% acumulado
Conhece	113	75,8	75,8
Não conhece	35	23,5	99,3
Não informado	1	0,7	0,7
Total	149	100,0	
Usa	24	16,1	16,1
Não usa	38	25,5	41,6
Não informado	87	58,4	100,0
Total	149	100,0	
Importante	39	26,2	26,2
Não importante	4	2,7	28,9
Não informado	106	71,1	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

Dos 149 gestores entrevistados, 75,8% conhecem a ferramenta análise da cadeia de valor, 23,5% não conhecem e 0,7% não informou a respeito. Assim como o ciclo de vida do produto, a análise cadeia de valor também é uma ferramenta do campo da Gestão Estratégica de Custos e ambas ainda são pouco exploradas pela literatura contábil brasileira. Especificamente em relação à Análise da Cadeia de Valor, um produto inicia-se com o planejamento e termina com o descarte do mesmo e isso faz com que essa ferramenta seja de extrema importância, por gerar informação para toda trajetória do produto, dando condições para que o mesmo seja competitivo. Mas, as empresas pesquisadas ainda não se atentaram para essa realidade,

tendo em vista, que apenas 16,10% informaram que utilizam essa ferramenta, 25,5% não usam e 58,4% não emitiram sua opinião. Isso também é verificado quando se trata do grau de importância da mesma, pois somente 26,2% a julgaram uma ferramenta importante, 2,7% consideram não importante e 71,1% deixaram de dar sua opinião sobre a importância da mesma no processo de gestão da empresa.

As informações sobre o *balanced scorecard* podem ser verificadas na Tabela 14.

Tabela 14 – *Balanced Scorecard*.

Balanced Scorecard	Frequência	%	% acumulado
Conhece	124	83,2	83,2
Não conhece	24	16,10	99,3
Não informado	1	0,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	25	16,8	16,8
Não usa	27	18,10	34,9
Não informado	97	65,1	100,0
Total	149	100,0	
Importante	45	30,2	3,02
Não importante	1	0,7	30,9
Não informado	103	69,1	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

Fazendo uma análise da Tabela 14 verifica-se que 83,2% dos entrevistados conhecem a ferramenta *balanced scorecard*, 16,10% não conhecem e 0,7% não informou a respeito. O *balanced scorecard* é uma importante ferramenta na geração de informações, tanto financeiras como não financeiras, e este mecanismo está sendo aproveitado por uma pequena parcela das empresas pesquisadas, pois somente 16,8% fazem uso da mesma, 18,10% não estão utilizando e 65,1% não informaram sobre sua utilização. Poucas empresas também se atentaram para a importância dessa ferramenta, haja vista que apenas 30,2% entendem que essa seja uma ferramenta importante, 0,7% não dá importância para a mesma e 69,1% não informaram com relação à sua importância.

Na sequência apresentam-se informações sobre as demonstrações contábeis básicas.

Em relação as demonstrações contábeis básicas (Demonstração de Resultado do Exercício, Balanço Patrimonial e Demonstração do Fluxo de

Caixa,) verifica-se na Tabela 15 que dos 149 gestores participantes da pesquisa, 98,7% conhecem as demonstrações contábeis básicas, 0,7% não conhece e 0,7% não informou sobre o assunto.

Tabela 15 – Demonstrações Contábeis Básicas.

Demonstrações Contábeis Básicas	Frequência	%	% acumulado
Conhece	147	98,7	98,7
Não conhece	1	0,7	99,3
Não informado	1	0,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	89	59,7	59,7
Não usa	4	2,7	62,4
Não informado	56	37,6	100,0
Total	149	100,0	
Importante	94	63,10	63,10
Não importante	1	0,7	6,3,8
Não informado	54	36,2	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

Essas ferramentas são consideradas obrigatórias e de acordo com a literatura, quando são emitidas apenas utilizando-se de dados passados, normalmente servem de informações unicamente para os usuários externos. O que se percebe com as empresas pesquisadas é que mais da metade delas geram informações para a tomada de decisões internas, pois 59,7% usam as informações geradas pelas mesmas para a tomada de decisão, 2,7% não fazem uso das mesmas e 37,6% não emitiram opinião a respeito. Verifica-se também que os percentuais de gestores que dão importâncias a essas informações são equivalentes aos que utilizam essas ferramentas, sendo, que 63,1% consideram importantes as informações geradas por essas ferramentas, 0,7% julga não importante e 36,2%, nada informaram a respeito do grau de importância destinado às mesmas.

De forma geral, é possível observar que os gestores estão aproveitando pouco os benefícios das ferramentas de controles gerenciais para a tomada de decisões. Das 15 ferramentas pesquisadas, 12 apresentam índice de utilização inferior a 50,0%. As três ferramentas mais utilizadas são: orçamento com 62,4%, análise de lucratividade com 57,0% e demonstrações contábeis básicas com 59,7%. Percebe-se também, que quando se tem um baixo índice de

utilização, adotou-se um baixo grau de importância, portanto, o grau de importância pode estar associado à utilização das ferramentas em estudo.

4.2 INFLUÊNCIAS DAS FERRAMENTAS DE CONTROLES GERENCIAIS NO DESEMPENHO DAS EMPRESAS

Com o auxílio da técnica estatística *chi-square* foi efetuado o teste da seguinte hipótese **H₁: As ferramentas de controles gerenciais influenciam positivamente o desempenho da empresa.** Como a pesquisa envolve diversas ferramentas com características diferentes optou-se por fazer o teste para cada uma dessas ferramentas, sendo, portanto, necessário estabelecer uma hipótese para cada uma delas.

Os resultados foram analisados tomando-se por base a tabulação cruzada, onde se espera que quando se usa a ferramenta o desempenho da maioria das empresas seja favorável e quando não se utiliza a ferramenta, o desempenho das empresas em um percentual predominante seja desfavorável. Um fator com grande peso considerado é o *chi-square* de Pearson, tendo como resultado esperado o valor de $p < 0,05$.

As mudanças do tamanho da amostra de uma ferramenta para a outra, constantes na Tabela 16, se referem às empresas que deixaram de responder a respeito do uso das ferramentas de controles gerenciais.

Utilizando a equação de Stevenson (2001), sendo: $n = \{Z^2(x/n)[1-(x/n)](N)\} / \{(N-1)e^2 + Z^2(x/n)[1-(x/n)]\}$, para uma margem de erro de 10%, chegou-se a uma amostra mínima de 42 empresas. Portanto, mesmo com uma oscilação nas amostras, em função de alguns gestores não terem respondido sobre o uso das ferramentas de controles gerenciais, as amostras obtidas são superiores ao mínimo estabelecido por Stevenson.

A Tabela 16 apresenta o resultado do estudo evidenciando os fatores que indicam se há influência das ferramentas de controle gerencial, no desempenho das empresas alvo da pesquisa.

Como o modelo espera que aconteça para o sim, o resultado favorável maior e o desfavorável menor, e para o não, o resultado desfavorável maior e o favorável menor e que o valor de p seja menor que 0,05, verifica-se na Tabela 16, exceto para o orçamento, que as demais ferramentas em estudo apresentam incompatibilidades, pois, os resultados não atendem todas as condições estabelecidas, por exemplo: para o planejamento estratégico formal, percebe-se que o percentual de diferença de quem usa a ferramenta entre favorável e desfavorável, para quem não usa também entre favorável e desfavorável, são aproximadamente iguais, $(36 - 14) / 36 = 61,11\%$ e $(5 - 2) / 5 = 60\%$. Dessa forma há um fator relevante a ser observado, pois 38,89% dos que usam a ferramenta não possuem desempenho favorável e 40% dos que não usam a ferramenta apresentam-se com desempenho favorável, contrariando assim, o modelo. Considerando esses fatores e o $p = 0,975 > 0,05$, demonstra que o resultado não é significativo. Se observar as outras ferramentas nota-se que muitas empresas que usam a ferramenta não tiveram desempenho favoráveis e muitas que não usam tiveram desempenho favorável, com p calculado maior que 0,05. Dessa forma, pode-se dizer que não se pode afirmar que o uso das mesmas influencia no desempenho da empresa. Mas, no que tange ao orçamento, tais condições foram atendidas, sendo que, para quem usa a ferramenta o desempenho favorável (65) é maior que o desempenho desfavorável (28) e para quem não usa, o desempenho favorável (0) é menor do que o desempenho desfavorável (2). Esses fatores associados ao $p = 0,035 < 5$, torna o resultado significativo. Com isso, é possível inferir que o uso do orçamento influencia no desempenho da empresa, sendo que quanto maior o uso da ferramenta orçamento, maior é o desempenho da empresa.

Sendo assim, o orçamento é a única ferramenta de controle gerencial em estudo que através dos dados estatísticos pode-se inferir que teve influência no desempenho das empresas alvo da pesquisa. Em relação ao orçamento, Espejo (2008), em sua tese, efetuou um estudo com a finalidade de compreender os atributos do sistema orçamentário a partir das variáveis contingenciais, considerando determinados tipos

de desempenho.

Os resultados da pesquisa revelam que sob certas condições há indícios que o orçamento é benéfico à empresa e apresenta uma relação de

custo-benefício positiva. Assim, este estudo confirma o resultado apresentado por Espejo em 2008, tendo em vista que na visão dos gestores o uso do orçamento tem influência positiva no desempenho da empresa.

Tabela 16 – Indicadores que apontam se há influências das Ferramentas de controle gerencial no desempenho da empresa

Ferramentas	Desempenho <i>Dummy</i>				Chi-square	p calculado	Amostra
	Sim		Não				
	Fav.	Desfav.	Fav.	Desfav.			
H _{1a} : O uso do planejamento estratégico formal influencia o desempenho da empresa	36	14	5	2	0,001	0,975	57
H _{1b} : Os usos das técnicas de orçamento de capital influenciam o desempenho da empresa	32	14	11	6	0,135	0,713	63
H _{1c} : O uso do orçamento influencia o desempenho da empresa	65	28	0	2	4,427	0,035	95
H _{1d} : O uso do custeio por absorção influencia o desempenho da empresa	41	21	11	5	0,039	0,843	78
H _{1e} : O uso do custeio baseado em atividades (ABC) influencia o desempenho da empresa	15	9	15	3	2,188	0,139	42
H _{1f} : O uso da gestão ABM influencia o desempenho da empresa	9	6	31	11	1,007	0,316	57
H _{1g} : O uso do custeio variável influencia o desempenho da empresa	35	15	9	2	0,626	0,429	61
H _{1h} : O uso do custeio alvo influencia o desempenho da empresa	14	6	21	14	0,008	0,929	65
H _{1i} : O uso da análise/custo/volume/lucro influencia o desempenho da empresa	42	16	1	2	2,094	0,148	61
H _{1j} : O uso da análise de lucratividade influencia o desempenho da empresa	52	17	4	0	1,285	0,257	73
H _{1k} : O uso da análise do ciclo de vida do produto influencia o desempenho da empresa	21	9	15	6	0,012	0,912	51
H _{1l} : O uso das medidas econômicas de desempenho influencia o desempenho da empresa	23	7	18	7	0,125	0,692	55
H _{1m} : O uso da análise da cadeia de valor do produto influencia o desempenho da empresa	18	6	27	11	0,115	0,734	62
H _{1n} : O uso do <i>balanced scorecard</i> influencia o desempenho da empresa	14	11	19	8	1,156	0,282	52
H _{1o} : O uso das demonstrações contábeis básicas influencia o desempenho da empresa	61	28	4	0	1,801	0,18	93

Fonte: Dados da pesquisa.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

O objetivo do estudo foi investigar a influência do conhecimento, utilização e grau de importância empregado às ferramentas de controle gerencial no desempenho das organizações de cunho industrial com atuação no estado do Paraná. Para tanto, os gestores foram questionados quanto ao conhecimento das ferramentas, importância e utilização das mesmas, e constatou-se que a maioria dos gestores as conhecem, mas com relação ao grau de utilização, muitas empresas estão abrindo mão dos benefícios que podem ser gerados pelas mesmas, pois, como se pode observar, a ferramenta que tem o maior percentual de utilização é o orçamento, envolvendo 62,4% das empresas pesquisadas.

Para identificar a influência do uso das ferramentas de controles gerenciais aplicou-se para cada uma o método estatístico *chi-square* e através da tabulação cruzada verificou-se que nem sempre a empresa que utiliza a ferramenta possui desempenho favorável e nem sempre quem não utiliza possui desempenho desfavorável. Outro fator verificado é com relação ao chi-quadrado que, para 14 das 15 ferramentas pesquisadas, apresentou o valor de $p > 0,05$, demonstrando que o uso das ferramentas não influenciou no desempenho das empresas. A única ferramenta que por meio da tabulação cruzada obteve-se o resultado dentro da normalidade e o $p < 0,05$ foi o orçamento, indicando haver influência no desempenho das empresas.

A revisão de literatura mostra a importância das ferramentas de controles gerenciais, para o controle das entidades, sendo assim, o baixo nível de influência das mesmas no desempenho da empresa, não significa que o uso dessas ferramentas deva ser abortado, pois uma empresa sem informações e sem controle gerencial, pode ter dificuldades de atuação no mercado.

Assim, pode-se responder as questões da pesquisa, indicando que a maioria dos gestores conhecem as ferramentas de controles gerenciais, mas que nem todas as empresas as utilizam e dão importância ao conteúdo das

mesmas. A ferramenta mais utilizada e de maior importância na opinião do gestor é o orçamento, sendo também a única ferramenta que teve influência no desempenho das empresas alvo da pesquisa.

Como a presente pesquisa foi efetuada tomando-se por base as indústrias de médio e grande porte do estado do Paraná cadastradas na FIEP (Federação das Indústrias do Estado do Paraná), recomenda-se que o estudo seja aplicado para empresas industriais de outros estados brasileiros, bem como empresas comerciais e prestadoras de serviços, no estado do Paraná.

O estudo também pode ser efetuado com a inclusão de outras ferramentas de controle gerencial.

A pesquisa em questão detectou um baixo grau de utilização das ferramentas de controles gerenciais, pois além do orçamento com 62% de utilização, análise de lucratividade com 57% e demonstrações contábeis básicas com 60%, nenhuma das demais ferramentas pesquisadas tiveram grau de utilização superior a 50%, sendo este, outro fator que merece ser investigado.

Por fim, cabe salientar que não foram feitos levantamentos nas empresas e que os resultados apresentados foram alcançados a partir de informações fornecidas pelos gestores, através das respostas por meio de aplicação de questionário.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B., PACE, E. SERGIO U., & FREZATTI, F. Análise do inter-relacionamento das dimensões da estrutura de sistemas de controle gerencial: um estudo piloto. **RAC - Eletrônica**, v. 3, n. 1, 2009. Disponível em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>
- ANGONESE, R. **O processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial**: análise da implementação de sistemas integrados de gestão sob a ótica da teoria institucional. Tese de Doutorado – Universidade Regional de Blumenau, 2012. Disponível em: <http://bancodeteses.capes.gov.br/>

BARRET, R. **Time-driven costing**: the bottom line on the new ABC. *Business Finance*, 2005.

BEUREN, I. M.; ROEDEL, A. O uso do custeio baseado em atividades - ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 13, n. 30, 2002.

BEUREN, I. M.; RENGEL, S. Uso dos atributos da contabilidade gerencial propostos por Yuen e Moores (2001) em empresas de um segmento indústria de Santa Catarina. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios (Brazilian Journal of Business Management)*, 2012. Disponível em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>

BLACK, J. A., & BOAL, K. B. **Strategic resources**: traits, configurations and paths to sustainable competitive advantage. *Strategic Management Journal*, v. 15, p. 131-128, 1994.

CAMACHO, R. R. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil**: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência. Tese de Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CUNHA, P. R., KLANN, R. C.; LAVARDA, C. E. F. Ciclo de vida organizacional e controle gerencial: uma análise dos artigos em periódicos internacionais de contabilidade. *Revista De Gestão, Finanças e Contabilidade*, v. 3, n. 3, 2013. Disponível em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>

ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial**: uma abordagem multivariada. Tese de Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. **Análise de dados**: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FREZATTI, F. Agrupamento dos perfis da contabilidade no Brasil. *Revista UNB Contábil*, v. 8, n. 1, 2005.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

GUAPO, A. L. A. **Preços gerenciais de transferência como ferramenta de controle gerencial**: O caso as Scania Latin América. Dissertação de Mestrado – Universidade Católica de São Paulo, 2011. Disponível em: <http://bancodeteses.capes.gov.br/>

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JUNIOR, E. B.; & SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 22, n. 55, 2011. Disponível em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004. v. 2.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo, Prentice Hall, 2010.

ISIDORO, C. **O impacto do desenho e uso dos sistemas de controle gerencial na estratégia organizacional**. Dissertação (Mestrado)-Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012. Disponível em: <http://bancodeteses.capes.gov.br/>

JORDÃO, R. V. D.; SOUZA, A. A. Efeitos da cultura corporativa no sistema de controle gerencial pós-aquisição: um estudo do sucesso numa empresa brasileira. *Revista de Gestão USP*, v. 19, n. 1, 2012. Disponível em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>

LINCOLIN, L. L. **Razões de uso e adaptações para implantação dos sistemas integrados de gestão (ERP) e suas implicações no controle gerencial**: um estudo comparativo em quatro

empresas brasileiras. Dissertação (Mestrado)-Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <http://bancodeteses.capes.gov.br/>

MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 4, p. 287-300, 2008.

MALMI, T. Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization. **Management Accounting Research**, v. 8, p. 459-480, 1997.

MARQUES, K. C. M. **O custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional**: Um estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso. Tese (Doutorado)-Universidade de São Paulo (USP), 2012. Disponível em: <http://bancodeteses.capes.gov.br/>

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. Metodologia da investigação científica para **Ciências Sociais Aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MERCHANT, K. A.; OTLEY, D. T. A review of the literature on control and accountability. **Handbooks of Management Accounting Research**, v. 2, p. 785-802, 2007.

NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. How top management teams use management accounting systems to implement strategy. **Journal of Management Accounting Research**, v. 18, p. 21-53, 2006.

NEELY, A.; RICHARDS, H.; MILLS, J.; PLATS, K.; BOURNE, M. Designing performance measures: a structured Approach. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 17, Iss 11 p. 1131-1152, 1997. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/01443579710177888>

OTLEY, D. The contingency theory of managerial accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, n.5, p. 413-428, 1980.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

SOUZA, P.; CASTRO, J. K.; BORGERT, A.; FLACH, L.; LUNKES, R. J. Estudo sobre o uso dos atributos da contabilidade gerencial em empresas de capital aberto do setor de energia elétrica. **Revista Ambiente Contábil**, v. 7. n. 2, p. 215-230, 2015.

STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harbra, 2001.

Endereço dos Autores:

Rua Hermenegildo Gomes de Castro, 128
Jardim Liberdade
Maringá – PR – Brasil
87047-290