

O Relacionamento entre a Contabilidade Gerencial e o Processo de Planejamento: estudo em uma holding

Júlio Orestes da Silva (FURB) - juliosilva@al.furb.br

Carlos Eduardo Facin Lavarda (FURB) - clavarda@furb.br

Resumo:

A dinâmica dos mercados e a competitividade no mundo dos negócios exigem das empresas artefatos que permitam a tomada de decisão de curto e longo prazo, com intuito de atingir os objetivos da organização. Este estudo objetiva analisar o relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento em uma holding. A pesquisa, quanto aos objetivos caracteriza-se como explicativa, realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa, visando analisar o relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento. Para a coleta de dados utilizou-se de entrevista estruturada. O modelo foi adaptado de Frezatti et al. (2007), e ao final compara-se os resultados. Infere-se que na holding e em suas controladas existe influência dos atributos da contabilidade gerencial em relação aos instrumentos do planejamento. Portanto, o estudo permite concluir que a contabilidade gerencial influencia nos processos de planejamento da organização da holding, tanto no planejamento estratégico, quanto no orçamento das empresas do grupo.

Palavras-chave: *Contabilidade Gerencial. Planejamento. Orçamento.*

Área temática: *Controladoria*

O Relacionamento entre a Contabilidade Gerencial e o Processo de Planejamento: estudo em uma holding

Resumo

A dinâmica dos mercados e a competitividade no mundo dos negócios exigem das empresas artefatos que permitam a tomada de decisão de curto e longo prazo, com intuito de atingir os objetivos da organização. Este estudo objetiva analisar o relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento em uma holding. A pesquisa, quanto aos objetivos caracteriza-se como explicativa, realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa, visando analisar o relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento. Para a coleta de dados utilizou-se de entrevista estruturada. O modelo foi adaptado de Frezatti *et al.* (2007), e ao final compara-se os resultados. Infere-se que na holding e em suas controladas existe influência dos atributos da contabilidade gerencial em relação aos instrumentos do planejamento. Portanto, o estudo permite concluir que a contabilidade gerencial influencia nos processos de planejamento da organização da holding, tanto no planejamento estratégico, quanto no orçamento das empresas do grupo.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Planejamento. Orçamento.

Área Temática: Controladoria.

1 Introdução

Em um ambiente empresarial cada vez mais competitivo, a criatividade e a iniciativa aliado a tecnologia são fundamentais para o sucesso empresarial (MARCIAL; COSTA, 2001). Logo, as organizações necessitam de planejamento em todas as suas operações e atividades, decorrente da complexidade dos negócios, o planejamento faz com que os gestores pensem no futuro e preparem as organizações para tal. O planejamento é o início do processo administrativo, onde são definidos os objetivos, as políticas, procedimentos e métodos para alcance dos objetivos (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

Neste sentido, Carpes (2008) sugere que a dinâmica dos negócios na economia mundial e os sucessivos avanços tecnológicos levam às empresas a adaptar-se as novas transformações, assim, o planejamento estratégico e o orçamento vêm ao encontro das necessidades organizacionais.

De acordo com Garrison e Noreen (2001) o planejamento envolve todo um processo para tomada de decisão e suporta a escolha de um rumo de ação para alcançar os objetivos das entidades. É uma atividade intelectual que dispõe de um conjunto de artefatos para que se possa prever conseqüências futuras e estabelecer decisões que permitam atingir objetivos determinados.

Desta forma, a contabilidade gerencial é um importante componente que fornece informações para a tomada de decisão, pois é fonte de grande parte das informações utilizadas na realização das etapas do processo de elaboração do planejamento (FREZATTI *et al.*, 2007).

Segundo Soutes (2006) a contabilidade gerencial dispõe de artefatos que podem ser utilizados pelos gestores em suas análises e construção de cenários. Podem ser atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos de custeio, modelos de gestão, métodos de

avaliação ou sistemas de custeio que poderão ser copilados e englobados as rotinas da empresa.

Neste sentido, seguindo o estudo de Frezatti *et al.* (2007), a questão de pesquisa que norteia este estudo é: *Existe associação entre a estrutura de atributos da contabilidade gerencial utilizada em uma holding e a sua aderência conceitual ao desenvolvimento do planejamento estratégico e orçamento?* Para que fosse possível responder a indagação, o estudo objetiva analisar o relacionamento entre os artefatos de contabilidade gerencial utilizados por uma holding e suas controladas e o desenvolvimento do processo de planejamento estratégico e orçamento empresarial.

Para tal, especificaram-se ainda os objetivos de identificar quais atributos da contabilidade gerencial utilizados pela holding; identificar o processo de planejamento e orçamento; e verificar qual o relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento.

Esta pesquisa tem como principal contribuição estudar as aderências dos artefatos da contabilidade gerencial em relação ao planejamento da organização, identificar se os artefatos da contabilidade gerencial apóiam o planejamento estratégico e o orçamento, vislumbrando a dependência destes em relação a contabilidade gerencial, comparando os resultados deste estudo com a pesquisa feita por Frezatti *et al.* (2007).

O estudo foi estruturado em cinco seções, iniciando com esta introdução. Em seguida apresenta a fundamentação teórica, que aborda planejamento estratégico, orçamento, contabilidade gerencial e atributos da contabilidade gerencial. Na seqüência é apresentada a metodologia utilizada para a realização da pesquisa. Após, é feita a análise dos resultados, finalizando com as conclusões do estudo.

2 Planejamento Estratégico e Orçamento

De maneira geral, o planejamento estratégico preocupa-se com o horizonte de longo prazo e possui escopo amplo, já o orçamento tem foco no período de tempo mais curto. De acordo com Ackoff (1981) tanto o planejamento estratégico, quanto o orçamento são necessários, se completam, onde planejamento estratégico se preocupa com definições dos objetivos e escolha dos meios que se pretende atingir, e o orçamento ditará como se pretende atingir os objetivos especificados.

Para Ansoff (1990) as informações do ambiente interno e ambiente externo são elementos essenciais no processo de formação de estratégias, com conseqüências diretas no desempenho da organização. O autor afirma que o planejamento estratégico deve atender aos objetivos de preparar a empresa para o futuro de maneira abrangente e sistemática, sem fazer simplesmente uma projeção do passado.

O planejamento estratégico, na visão de Fischmann e Almeida (1990), permite analisar o ambiente em que a organização está inserida. Está voltado a planejamento de longo prazo, que envolvem decisões estratégicas, procurando a eficácia da organização. Para o autor, os componentes do processo de planejamento estratégico que identificam o perfil das empresas são visão, missão, objetivos de longo prazo, cenários e planos operacionais.

Para Frezatti *et al.* (2007) o planejamento estratégico tem como perspectiva básica as informações relevantes que surgem em decorrência das questões externas à organização, porém sua implementação e controle dependem da contabilidade gerencial, por meio de favorecer as condições de uso do orçamento e controle orçamentário, enaltecendo que a materialização do planejamento estratégico acontece com a utilização do orçamento.

De acordo com Mintzberg (2004), as companhias que pretendem gerenciar o futuro, precisam compreender seu passado, assim os padrões anteriores lhes indicarão a capacidade e o potencial da empresa, o planejamento estratégico possibilita ao envolver a análise do

passado e presente, visualizar o futuro com referência no ambiente externo e tendências econômicas.

Já o orçamento é um produto do planejamento estratégico, visando implantar a estratégia escolhida (CASTANHEIRA, 2008). Para Welsch (1983), o orçamento engloba previsão de vendas, orçamento de capital, análise de fluxo de caixa, análise das relações de custo, de volume, de lucro, orçamentos variáveis, controle de custos. Fischmann e Almeida (1990) comentam que o orçamento, seria o planejamento de curto prazo, ou planejamento tático, utilizado para implementação das estratégias, na busca da eficiência da organização.

Tung (1975) menciona que o orçamento é o processo do planejamento que fixa objetivos e estratégias, podendo-se defini-lo como a apresentação dos resultados antecipados de um plano, projeto ou estratégia, com a finalidade de previsão e controle de eventos econômicos e financeiros. Agindo sobre todas as operações da empresa e estabelecendo como devem ser executadas, o orçamento deve conter: premissas, plano marketing, plano de produção, suprimentos e estocagem, plano de recursos humanos, plano de investimentos, projeção das demonstrações contábeis (WELSCH, 1983).

Horngren, Sundem e Stratton (2004) mencionam que o orçamento apóia os gestores em suas funções de planejamento e controle, é um plano formal de negócios, classificando o ciclo orçamentário como o planejamento do desempenho da organização, o estabelecimento de parâmetros de referência, análise das variações dos planos e, se necessário, ações corretivas e o replanejamento, visto as considerações anteriores e as mudanças ambientais.

Por outro lado, Simons (1995) menciona que as organizações que desejam inovação contínua necessitam a utilização dos controles gerenciais, permitindo que fiquem adequadas as estratégias de mercado e não sejam surpreendidas. Com as significativas melhorias e os controles de gestão nas organizações, pode-se esperar que os resultados sejam vislumbrados de acordo com o plano estabelecido.

3 Contabilidade Gerencial e Atributos de sua Estrutura

A contabilidade gerencial surge como um importante elemento no fornecimento de informações no processo de tomada de decisões, fornecendo grande parte das informações necessárias para a realização das etapas do processo de elaboração do planejamento estratégico (FREZATTI *et al.*, 2007).

A contabilidade gerencial faz parte do processo de identificar, mensurar, reportar e analisar as informações sobre os eventos econômicos, para os gestores (DAVILA; FOSTER, 2007). Os autores conceituam também o sistema de contabilidade gerencial, como intermediário de comunicação entre os que compõem a entidade, por ser tanto um instrumento de difusão das metas e objetivos organizacionais fixados pelos quadros superiores, quanto o canal pelo qual engloba-se as informações sobre o rendimento da produção e desempenho da organização.

A contabilidade gerencial tem por função fornecer informações para subsidiar o processo de controle, coordenação e planejamento de uma organização. Por meio do seu sistema de informações, fornecendo informações a respeito da aplicação que uma organização faz de seus recursos e da avaliação dos resultados obtidos (ANTHONY, 1973).

De acordo com Shank e Govindarajan (1997), pode-se dizer que a contabilidade existe na administração para facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial. Já Cardoso, Mário e Aquino (2007) mencionam que a contabilidade gerencial gera informação sobre o desempenho da entidade utilizada pelos administradores na tomada de decisão, nas mais diferentes situações, como: análise da lucratividade de produtos, determinação do mix de produtos, determinação do preço de venda, análise e elaboração de planos orçamentários, avaliação de desempenho de subunidades (centros de responsabilidade)

etc., avançando além da função de informação para decisão, mas introduzindo também os procedimentos de mensuração de desempenho que participam do objetivo, que influenciam as escolhas dos gerentes.

Atkinson *et al.*, (2000) salienta que a informação gerencial não se limita apenas a dados financeiros, expressos em moeda, comporta também, informações não financeiras, como a qualidade e tempo de processamento, mensuração do nível de satisfação dos clientes, capacitação dos funcionários e desempenho do novo produto.

Beuren e Grande (2009) fazem referência a *International Federation of Accountants* (IFAC) que em março de 1998, emitiu o pronunciamento *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), que tinha o objetivo de descrever o campo da atividade organizacional conhecido como contabilidade gerencial. Uma das principais contribuições do documento está na segunda seção, onde são relatadas a evolução e as mudanças na contabilidade gerencial, com a definição de quatro estágios, os quais são descritos o foco de atuação e os objetivos da contabilidade gerencial. Apresentam-se os estágios definidos pelo IMAP 1 e o respectivo foco de atuação da contabilidade gerencial em cada estágio no Quadro 1.

Estágio	Período	Foco de atuação da contabilidade gerencial
Estágio 1	Antes de 1950	Foco na determinação de custos e controle financeiro, através do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos.
Estágio 2	1950-1965	Foco no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, através do uso de tecnologias, tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.
Estágio 3	1965-1985	Atenção na redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, através do uso da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos.
Estágio 4	1985 até hoje	Atenção na geração de valor através do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e para o acionista, e de inovação organizacional.

Quadro 1 - Estágios da contabilidade gerencial segundo o IMAP 1

Fonte: Beuren e Grande (2009)

Para Abdel-Kader e Luther (2006), durante o Estágio 1 a tecnologia de produção era relativamente simples, com os produtos passando por uma série de processos distintos, com o foco no controle de custos, era comportado pelos orçamentos e pelo controle financeiro dos processos de produção, e as informações para tomada de decisão eram pouco exploradas.

No segundo estágio, o foco passava a ser os controles gerenciais orientados para o planejamento e controle, e informações para a administração interna, levando a contabilidade gerencial a ser reativa, identificando problemas e ações somente quando os desvios aconteciam.

O terceiro estágio foi marcado pelo aumento da competição e pelo desenvolvimento tecnológico, que afetou fortemente o setor industrial, com o forte uso de computadores. E no quarto estágio, as indústrias enfrentaram avanços sem precedentes em manufatura e em tecnologias de processamento das informações (BEUREN e GRANDE, 2009). Ittner e Larcker (2000) mencionam que no quarto estágio o implemento de novas técnicas de contabilidade gerencial direcionadas para promover a criação de valor foram os grandes marcos, destacando-se: o desenvolvimento do *balanced scorecard*; as medidas de valor econômico preocupadas com os retornos dos acionistas; e de sistemas de contabilidade

gerencial estratégica que fornecessem informações a respeito do estado atual e futuro das incertezas estratégicas.

Frezatti (2006) sugere que para o desenvolvimento da contabilidade gerencial é necessário o uso de artefatos, definindo o termo artefato como elementos utilizados nas organizações, tais como ferramentas (relatórios gerenciais), sistemas (de informação, por exemplo), conceitos (EVA), que possam proporcionar entendimentos variados.

Soutes (2006) apresenta uma segregação dos artefatos utilizados pela contabilidade gerencial entre tradicionais e modernos. Foram considerados artefatos tradicionais: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, preço de transferência, retorno sobre o investimento, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização. Enquanto que os modernos são: custeio baseado em atividades (ABC), custeio meta (*target costing*), *benchmarking*, *Kaizen*, *Just in Time* (JIT), teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades (ABM), GECON, EVA (*Economic Value Added*), simulação, *Balanced Scorecard* (BSC) e gestão baseada em valor (VBM). Ressaltando que esta relação não encerra todas as possibilidades de artefatos existentes na contabilidade gerencial, mas somente constam os mais conhecidos pelos profissionais e/ou pela literatura especializada.

Já Frezatti *et al.* (2007) utilizando-se do trabalho de Moores e Yuen (2001) aglutina os atributos da contabilidade gerencial em dois grupos: seleção e apresentação da informação. A seleção diz respeito aos elementos que correspondem às dimensões de conteúdo ou ferramentas utilizadas pela contabilidade. E vislumbrando que as organizações, dependendo de estratégias, estruturas ou estilos, podem ser diferentes, a apresentação da informação leva em conta alguns atributos, como nível de agregação, integração, escopo e tempestividade.

Os artefatos da contabilidade gerencial que servem de pilar para a construção de atributos podem ser atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que passam ser utilizados nos exercícios das funções (SOUTES, 2006).

E para apresentação da informação, a contabilidade dispõe de sistemas de contabilidade gerencial tradicional, sendo, aqueles que fornecem informações financeiras agregadas relativamente infrequentes, controle operacional baseado em orçamento padrão, e sistemas de remuneração vinculados primeiramente em desempenho da empresa (WIDENER, 2004).

Vislumbrando o exposto até o momento, é possível verificar que a contabilidade gerencial divulga suas informações com o intuito de auxiliar os usuários internos a tomarem as melhores decisões, tendo como questão chave em suas práticas a análise “custos *versus* benefício”. Ela fornece informações sobre o desempenho das entidades, objetivando sempre a maximização dos lucros e a minimização dos custos, como se pode perceber em alguns estudos anteriores realizados nesta área de pesquisa.

4 Estudos recentes sobre Planejamento e Controle Empresarial

Frezatti *et al.* (2007) realizaram um estudo sobre o relacionamento entre a Contabilidade Gerencial e o Processo de Planejamento das Organizações Brasileiras, realizaram uma pesquisa de campo de caráter descritivo, por meio de um questionário, chegando a conclusão que os perfis da contabilidade gerencial têm relacionamento com os perfis de aderência conceitual do planejamento estratégico e orçamento das entidades analisadas. Os autores evidenciam que o planejamento estratégico não acusa a mesma influência da contabilidade gerencial quanto o orçamento, assim inferindo que o artefato tático tenha mais demanda da contabilidade gerencial do que o planejamento estratégico.

Para atender aos seus objetivos, Frezatti *et al.* (2007) caracterizam a contabilidade gerencial por meio de seus atributos. Utilizam-se do trabalho desenvolvido por Moores e

Yuen (2001) onde os autores levam em conta dois tipos de atributos de contabilidade gerencial, a seleção e a apresentação da informação. Baseando-se na sugestão da *Statement of Accounting Concept 3* (SAC 3), onde a seleção da informação corresponde às dimensões de conteúdo ou de ferramentas utilizadas, mencionam que este item deve basear-se em sistemas de informações ou em processos que proporcionam informações que atendam os objetivos de relevância, confiabilidade e materialidade. A apresentação da informação considera alguns atributos como a comparabilidade, compreensibilidade, o nível de agregação, integração, escopo e tempestividade. Fornecendo um conjunto preciso de medidas operacionais para a contabilidade gerencial.

Zam e Frezatti (2007) realizam uma pesquisa empírica e analisaram se o setor econômico, sob a ótica institucional, tem influência na escolha dos artefatos gerenciais nas grandes empresas brasileiras. Os resultados mostraram que nas empresas brasileiras estudadas houve diferença significativa no uso conjunto dos artefatos analisados. Quando analisados no nível de uso individual, perceberam que não existe diferença significativa. Já analisando individualmente os artefatos, a ótica setorial como fonte de institucionalização da prática não foi comprovada de modo empírico, com exceção do EVA, que se apresentou estatisticamente diferente.

Aguiar e Frezatti (2007) sugerem, por meio de análise crítica, uma proposta para identificação e análise da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial que tenha como parâmetro de definição os benefícios decorrentes de seu uso, da satisfação do usuário e do impacto individual. Elaboram a proposta com base em duas estruturas teóricas a de DeLone e McLean (1992) que é um modelo de sucesso de um sistema de informação e a proposta de Ferreira e Otley (2006) que é uma estrutura de um sistema de controle gerencial.

As considerações de Aguiar e Frezatti (2007) foram que a identificação e a análise da estrutura apropriada de um sistema de informação por meio de sua contribuição para o desempenho organizacional não são suficientes na medida em que é difícil isolar o efeito de outras variáveis contextuais. Sendo que a partir desta limitação avalia-se que um sistema de controle gerencial é apropriado a partir do próprio usuário que utiliza as informações produzidas pelo sistema.

Aguiar, Rezende e Frezatti (2007) por meio do seu estudo exploram a perspectiva de Foucault que tem por objetivo discutir a utilização de práticas de contabilidade gerencial como ferramentas de poder disciplinar. Assim discuti-se com quais mecanismos de coordenação abordados por Mintzberg (2003) de contabilidade gerencial, o planejamento tático e a avaliação de desempenho, são mais prováveis de serem usados como ferramentas de poder disciplinar proposto por Foucault (1999).

Para Aguiar, Rezende e Frezatti (2007) as práticas de contabilidade gerencial utilizadas como ferramentas de poder disciplinar, podem ocorrer pela disputa de interesses econômicos, políticos e sociais dos atores organizacionais. Sugerem que quando os mecanismos de coordenação privilegiados em uma organização são a padronização das atividades ou dos resultados, é provável que as práticas de contabilidade gerencial de planejamento tático e de avaliação de desempenho sejam utilizadas com a finalidade de servirem como ferramentas de poder disciplinar.

Reis e Pereira (2007) realizaram um estudo sobre as relações entre a Contabilidade Gerencial e as Teorias Organizacionais, que servem de estudo para os fenômenos que ocorrem no interior das organizações. Através de um resgate teórico e uma retrospectiva sobre a contabilidade gerencial e as teorias organizacionais, concluíram que a área de “Estudos Organizacionais” vem fornecendo uma base teórica consistente para a análise da Contabilidade Gerencial que vem sendo uma alternativa da metodologia positiva de pesquisa contábil, fornecendo as bases teóricas necessárias para o estudo dos fenômenos que ocorrem

no decorrer do processo de tomada de decisão, no qual a Contabilidade Gerencial está inserida.

Pandolfi Jr. *et al.* (2005), verificaram qual a relação estatística entre a existência de um programa sistemático de planejamento e controle, e a obtenção de um resultado financeiro operacional superior. No estudo verificam também a aderência de novas metodologias e o grau de satisfação das empresas em relação aos seus procedimentos de planejamento e controle. A pesquisa foi realizada nas empresas brasileiras com ações negociadas na Bovespa, exceto o segmento financeiro.

O resultado encontrado de acordo com Pandolfi Jr. *et al.* (2005) não pode inferir relação entre a existência de um programa sistemático de planejamento e controle, e a obtenção de um resultado financeiro operacional superior pela empresas. Evidenciaram também que a maior parte dos procedimentos de planejamento e controle estão relacionados à metodologia tradicional, contudo, perceberam que todas as empresas pesquisadas já utilizam, em maior ou menor grau, alguns métodos alternativos ligados aos modelos do *Activity Based Budgeting*, *Balanced Scorecard*, e *Beyond Budgeting*.

Ressaltam Pandolfi Jr. *et al.* (2005) ainda que a razão pela qual a maioria das empresas esteja satisfeita com os seus procedimentos de planejamento e controle seja o fato de que foi constatada uma introdução gradual de procedimentos alternativos, já tendo sido desprezados, portanto, alguns aspectos relacionados ao método tradicional que eventualmente poderiam estar gerando insatisfação a estas mesmas empresas.

Nascimento, Lerner e Reginato (2007) realizam um estudo para verificar a relação da avaliação de desempenho operacional e de gestores e o seu efeito no resultado econômico das organizações. Por meio de um questionário aplicado as empresas que constam do *ranking* da Revista *Valor 1.000* no período compreendido entre os anos de 2000 a 2004, concluíram que entre as empresas pesquisadas, as que definem as funções e responsabilidades de seus colaboradores, divulgam as informações de forma clara e atribuem recompensas aos gestores interferem nos resultados das empresas analisadas.

Frezatti, Nascimento e Junqueira (2008), analisaram o desenvolvimento da contabilidade gerencial levando em conta suas peculiaridades e influências. Por meio de um ensaio teórico identificaram demandas, conflitos e necessidades metodológicas para a pesquisa em contabilidade gerencial, utilizando de diversos clássicos da contabilidade gerencial. Concluem que são diversos os elementos que influenciam o crescimento da contabilidade gerencial, esses sendo fundamentais para o crescimento qualitativo das pesquisas na área, também chamam atenção para a necessidade de uma clara personalidade para as pesquisas, a não aceitação do monoparadigma e um maior compromisso dos pesquisadores no que se refere à profundidade metodológica.

Os estudos anteriormente apresentados evidenciam que as organizações brasileiras utilizam-se do planejamento para desempenhar suas atividades, buscando atingir os objetivos idealizados. Percebe-se a presença da contabilidade gerencial e de seus artefatos como base de elaboração e acompanhamento desses objetivos e satisfação de seus usuários.

Na atualidade, aborda-se a contabilidade gerencial e a relação com as teorias organizacionais, seus artefatos e o desempenho das empresas que permite relacionar ao desempenho dos gestores, usuários da contabilidade gerencial. Surgindo discussões de como devem ser a personalidade da pesquisa em contabilidade gerencial, sua profundidade e comprometimento.

5 Metodologia de Pesquisa

O estudo procura identificar se existe relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento em uma holding, e quais são as suas relações. Assim, quanto aos

objetivos caracteriza-se como explicativa, pois, tem a preocupação central identificar os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos, explicando a razão, o porquê as coisas acontecem (GIL, 2002). Quanto aos procedimentos se enquadra estudo de caso, realizado em uma holding, ou seja, em um grupo de empresas. O estudo de caso, segundo Yin (2001, p. 35), “como outras estratégias de pesquisa, representa uma maneira de se investigar um tópico empírico seguindo-se um conjunto de procedimentos pré-especificados”.

Quanto à abordagem a pesquisa caracteriza-se como qualitativa, pois analisa o relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento, visto que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado” (RAUPP; BEUREN, 2008). Richardson (1989) complementa argumentando que estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema, pode-se compreender e classificar os processos em constante dinâmica, a interação que existe entre determinadas variáveis e a relação existente entre grupos sociais.

Como instrumentos para coleta de dados utilizou-se a entrevista estruturada. Segundo Colauto e Beuren (2008, p. 131) a entrevista é a “técnica de obtenção de informações em que o investigador apresenta-se pessoalmente à população selecionada e formula as perguntas, com o objetivo de obter dados necessários para responder à questão estudada”. Na entrevista estruturada, o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido, com perguntas predeterminadas. As questões foram adaptadas de Frezatti *et al.* (2007). As entrevistas foram realizadas com os principais responsáveis pelas atividades de planejamento, orçamento e contabilidade gerencial das 3 empresas controladas e da controladora (holding).

Este estudo apresenta como principal limitação o número de empresas pesquisadas, em decorrência da pouca acessibilidade para se fazer as entrevistas. Porém, o estudo busca consolidar a aplicação da pesquisa realizada por Frezatti *et al.* (2007), onde foram analisados quantitativamente empresas brasileiras listadas na Bovespa, assim, neste procura-se verificar de maneira qualitativa se a holding apresenta as características que convergem para os resultados encontrados na pesquisa de Frezatti *et al.* (2007). O Design da Pesquisa apresenta-se na Figura 1 para melhor visualização dos passos percorridos no desenvolvimento pesquisa.

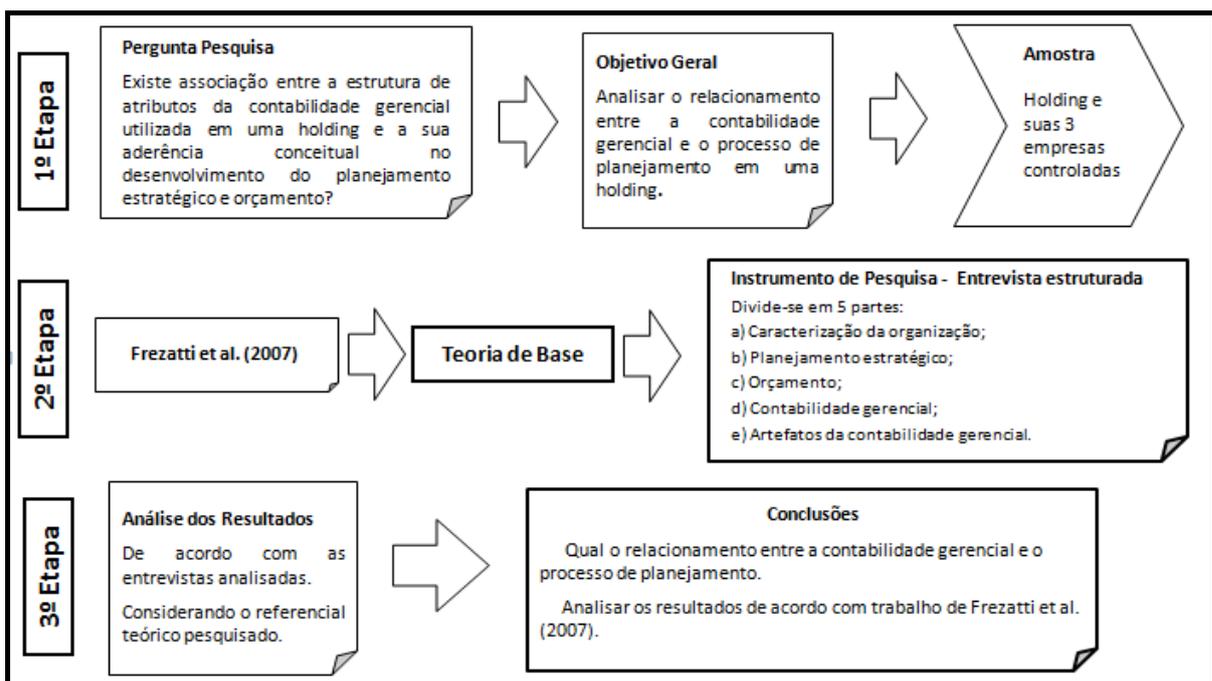


Figura 1 – Design da Pesquisa

Fonte: Dados da pesquisa

6 Análise dos Resultados

Os resultados são analisados de acordo com a ponderação das percepções dos gestores das empresas analisadas. Foi analisado uma holding, considerando todas as empresas controladas, ou seja, todas as empresas do grupo, verificando os aspectos de planejamento estratégico, orçamento, contabilidade gerencial e atributos da contabilidade gerencial.

As empresas controladas estão no mercado a mais de 30 anos, e a holding a 25 anos, todas as empresas são de origem nacional e capital privado, os funcionários das empresas controladas ficam entre um mil e dois mil funcionários por empresa, já a holding possui cinquenta colaboradores. Todos os entrevistados estão a um nível hierárquico abaixo do presidente, ocupando os cargos de diretores nas empresas analisadas, sua formação é distribuída em Ciências Contábeis e Ciências Econômicas, e estão em média cinco anos na organização, ocupando a mais de um ano o cargo de diretoria, e a idade varia de 25 a 65anos.

Para a holding e suas controladas o planejamento estratégico é o conjunto de elementos, como visão, missão, objetivos de longo prazo, planos operacionais, montagem de cenários externos, corroborando com a afirmação de Fischmann e Almeida (1990). O grupo de empresas ainda acrescenta alguns elementos somando a percepção de outros autores, como análise de mercado e investimento, localização, recursos, resultados, concorrência, todos trabalhando juntos na mesma direção, convergindo ao pensamento de Ansoff (1977, 1990), Ackoff (1981).

O orçamento empresarial representa o conjunto de elementos como às premissas da organização, plano de marketing, plano de produção e logística, plano de recursos humanos, plano de investimentos no ativo permanente, demonstrações contábeis projetadas para o grupo analisado, o que vem ao encontro da sugestão de Welsch 1983.

As empresas do grupo realizam reuniões setoriais mensais com: os gestores, a controladoria, contabilidade, o setor de custos de cada empresa controlada e da holding, onde são analisados o previsto *versus* realizado de itens como receita, custos e despesa, resultado, retorno sobre o patrimônio líquido, fluxo de caixa, *Economic Value Added* (EVA), e análise do valor da empresa. Verifica-se ainda a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio, o custo de produtos vendidos.

Após a reunião setorial por empresa, é realizada uma reunião de cada empresa com a holding e seus acionistas, onde é dado ênfase ao orçamento e acompanhamento orçamentário. A holding enfatiza o alcance das metas estabelecidas, e se necessário a correção de possíveis distorções ou problemas em algum tipo de operação, compartilhando as opiniões de Welsch (1983), Tung (1975) e Horngren, Sundem, Stratton (2004). Quando necessário, o planejamento estratégico também é revisado para adequar os objetivos das empresas ou do grupo para a nova realidade.

O planejamento estratégico cobre um horizonte de cinco anos, com ênfase aos três primeiros anos, o grupo acredita que os três primeiros anos ditarão os rumos dos últimos dois, e chegando assim aos resultados esperados. As empresas do grupo revisam o planejamento estratégico anualmente sempre sob orientação da holding, e pode-se revisar algum dos objetivos sempre que se faz necessário, as empresas focam no melhor resultado para empresa, assim se necessário a empresa irá readequar os objetivos ao ambiente atual e previsto.

O orçamento é elaborado para o curto prazo, idealizado para um exercício social, com acompanhamento mensal, onde é analisado o previsto e realizado do mês e acumulado do ano. A organização acompanha por empresas e posteriormente os gestores reúnem-se com os acionistas e apresentam os resultados, por meio de análises estatísticas e gráficas, analisadas em conjunto. O orçamento para o ano é revisto trimestralmente, junto com o acompanhamento orçamentário mensal.

A montagem do planejamento estratégico e orçamento das empresas iniciam-se nos setores de cada controlada, passa aos diretores de cada controlada para então chegar a

holding. Cabe a holding analisar se os objetivos e metas seguem as perspectivas da organização. Nesta etapa, acompanhamento do processo atinge até o nível hierárquico da presidência, ficando a controladora do grupo responsável pela aprovação ou reprovação. Este nível participa regularmente das reuniões de acompanhamento orçamentário, revisões orçamentárias, revisões de planejamento estratégico, e possíveis adequações, mudanças e correções de suas metas e objetivos.

Para que a organização possa elaborar e acompanhar as metas, objetivos e a missão das empresas e de todo o grupo, ela dispõe de um sistema integrado de gestão (ERP) totalmente implantado e integrado, desenvolvido pelo próprio grupo, em constante aperfeiçoamento e adequação as necessidades do grupo.

Todos os dados são alimentados em tempo bem próximo do real, desde a compra de produtos até o faturamento e entrega dos seus pedidos. O sistema fornece dados do orçamento, comparados com o real e previsto, mensal e anual, em tempo real, com acesso da empresa e da holding, o que possibilita em qualquer momento verificar como está alguma informação de uma empresa e toda a organização.

A holding comumente adquire pesquisas regionais, que permitem aproximar suas estratégias o mais próximo da realidade de cada estado, assim concebe a projeção e definições dos seus objetivos e metas, aproximando-se das possibilidades esperadas de cada região, podendo ajustar o seu foco, colaborando com o alcance dos objetivos traçados de curto e longo prazo. A empresa utiliza-se dos artefatos de controle, no que tange o planejamento estratégico, o orçamento e acompanhamento orçamentário para essencialmente definir e cobrar metas, focando os objetivos de cada empresa e de toda organização.

Ao analisar as informações da empresa de acordo com a estrutura e enfoque gerencial, pode inferir que a organização segmenta os relatórios de orçamento e acompanhamento orçamentário por centros de custo, centros de resultado/lucro, centros de áreas de negócio. Na montagem do planejamento estratégico e orçamento e também do acompanhamento orçamentário, a organização segmenta suas operações por grupo de produtos, área de negócios e mercado (por regiões, com gerentes regionais e tem como fundamento a análise de pesquisas das regiões).

As empresas do grupo não segmentam por clientes especificamente, pois tem suas operações pulverizadas entre seus consumidores, mas a empresa segmenta por tipo de clientes, como clientes pequeno porte (pessoas físicas), clientes de médio porte (pessoas jurídicas com pequeno poder de compra), clientes de grande porte (grandes magazines e lojas). A concentração de clientes predominantemente é de pessoas físicas, nesta percepção o grupo não mantém seu foco de análise no cliente, pois acredita ser difícil focar em um meio tão difundido, sendo que uma das análises que conseguem realizar é a de satisfação e reclamações, analisando assim seus clientes.

O grupo de empresas controladas e a holding analisam o desempenho com base na análise das receitas, despesas, custos, lucro, fluxo de caixa, análise da redução do desperdício e otimização de processos, e o principal artefato da contabilidade gerencial utilizado pela empresa é a análise do retorno sobre as vendas (lucratividade).

O grupo enfatiza ser o maior empregador do município sede e ainda é o maior arrecadador de impostos estaduais nos últimos anos. Acreditam assim que contemplam todos os objetivos da empresa, traçados no planejamento estratégico e orçamento. A empresa reconhece alguns outros artefatos, porém não considera adequados a análise do grupo, e alguns artefatos a empresa não possuía o conhecimento para sua aplicação.

A organização utiliza os relatórios oficiais da contabilidade também para os relatórios gerais internos, existindo um nível significativo de confiança e agilidade, pois a empresa dispõe de um sistema integrado de gestão, disponível a todas as companhias do grupo. Quanto

à agilidade, a empresa finaliza os fechamentos mensais no terceiro dia útil do mês seguinte. Sendo utilizado tanto para fins externos quanto para a controladoria e fins gerenciais.

O Quadro 1 apresentado anteriormente permite vislumbrar, de acordo com o IMAP 1 a evolução e as mudanças na contabilidade gerencial, com a definição de quatro estágios, onde são descritos o foco de atuação e os objetivos da contabilidade gerencial. Percebe-se que a organização pode ser classificada no terceiro estágio do Quadro 1, onde foca sua atenção a redução do desperdício e otimização e análise de processos, gerenciamento de custos e alcance de metas. Não permitindo inferir que sua posição seja o estágio quatro, pois não está totalmente voltada a geração de valor e inovação organizacional.

Para o grupo os fatores mais importantes para a utilização dos relatórios da contabilidade gerencial são a confiabilidade das informações, a rapidez nos relatórios e a abrangência dos relatórios em termos de informações disponibilizadas, sendo que na pesquisa estes itens atenderam totalmente a satisfação dos usuários.

7 Conclusões

O presente estudo teve como objetivo principal analisar o relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento em uma holding. Resgata-se a seguir a indagação central da pesquisa: *Existe associação entre a estrutura de atributos da contabilidade gerencial utilizada em uma holding e a sua aderência conceitual no desenvolvimento do planejamento estratégico e orçamento?*

A resposta a indagação é que existe associação entre a estrutura dos atributos da contabilidade gerencial e o planejamento na holding estudada. Assim atendendo os objetivos específicos, identificou-se os atributos da contabilidade gerencial da holding e de suas controladas, foi vislumbrado o processo de planejamento e orçamento nas empresas e de toda a organização. E por fim pode-se perceber que na holding analisada o processo de planejamento se relaciona com a contabilidade gerencial, esta sendo uma facilitadora no processo de planejamento.

A organização analisada nesta pesquisa assemelha-se aos resultados encontrados no estudo de Frezatti *et al.* (2007), sendo que apresenta um alto nível de aderência de atributos da contabilidade gerencial, levando a conclusão de que existe influencia dos atributos da contabilidade gerencial no relacionamento dos instrumentos do planejamento como um todo, ou seja, o processo de planejamento da organização.

Portanto a análise das empresas e da holding demonstra uma forte participação da contabilidade gerencial e seus atributos nos processos de planejamento estratégico e orçamento de cada uma das organizações e da holding.

Assim como verificado em Frezatti *et al.* (2007), a holding, demonstrou que quanto maior é o número de artefatos de contabilidade gerencial, mais aderente é o modelo de planejamento da empresa, e maior a influência que a contabilidade gerencial terá sobre os processos de planejamento da organização.

O estudo de Frezatti *et al.* (2007) demonstrou um relacionamento não uniforme entre os artefatos do planejamento, sendo que a contabilidade gerencial não teria uma influência tão forte no planejamento, mas sim no orçamento. Já analisados em conjunto, a relação é positiva, o que consegue-se observar neste estudo. Portanto, o estudo permite inferir que na holding, a contabilidade gerencial tem forte influência nos processos de planejamento da organização, tanto no planejamento estratégico, quanto no orçamento das empresas do grupo.

Referências

- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. IFAC's Conception of the evolution of management accounting. In: EPSTEIN, M. J.; LEE, J. Y. (eds.). **Advances in management accounting**. Greenwich: Elsevier, v. 15, 2006. p. 229-247.
- ACKOFF, Russell Lincoln. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro: Livros Tecnicos e Cientificos, 1981. 126p.
- AGUIAR, A. B.; FREZATTI, Fábio. Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 3, p. 31-62, São Paulo, 2007.
- AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J.; FREZATTI, F. Análise Conceitual do Relacionamento entre Práticas de Contabilidade Gerencial e Poder Disciplinar à Luz de Foucault e de Mintzberg. In: Congresso Internacional de Custos, 2007, 1., Lyon-França. **Anais...** Congresso Transatlântico de Contabilidad, Auditoría, Control de Gestión, Gestión de Costos y Globalización y X Congreso del Instituto Internacional de Costos, 2007. CD-ROM.
- ANSOFF, H. Igor. **A nova estratégia empresarial**. Sao Paulo: Atlas, 1990. 265p, 24cm. Traducao de: The new corporate strategy.
- ANSOFF, H. Igor. **Estratégia empresarial**. São Paulo: McGraw-Hill, 1977. xxii, 203 p.
- ANTHONY, Robert Newton. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Brasiliense, 1973. 111p.
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000. Tradução de: Management accounting.
- BEUREN, Ilse M.; GRANDE, Jefferson F. Mudanças de práticas de contabilidade gerencial identificadas com aplicações da análise de discurso crítica no RA de empresa. 3 IAAER-ANPCONT Internacional Accounting Congres. 2009, São Paulo. **Anais...** 3 ANPCONT. 2009. CD-ROM.
- CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Poueri do Carmo; AQUINO, André Carlos Busanelli de. **Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos**. São Paulo: Atlas, 2007.
- CARPES, Antônio M. S.; ORO I. M.; EIDT, Jorge; STERZ, Roberta. Orçamento empresarial: uma investigação sobre as formas de acompanhamento orçamentário utilizadas pelas companhias catarinenses. In: XV Congresso Brasileiro de Custos. 2008, Curitiba. **Anais...** XV Congresso Brasileiro de Custos, Custos e competitividade: o desafio da década, 2008. CD-ROM.
- CASTANHEIRA, Dariane Reis Fraga. **O uso do orçamento empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial**. 2008. 88 fls. Dissertação (Mestrado em Administração), Departamento de Administração. Da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2008.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável as ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 195 p.

DÁVILA, A.; FOSTER, G. Management control systems in early-stage startup companies. **Accounting Review**, v. 82, n. 4, p. 907-937, 2007.

FISCHMANN, Adalberto A.; ALMEIDA, Martinho I. R. **Planejamento estratégico na prática**. São Paulo: Atlas. 1990. 164 p.

FREZATTI, Fábio; GUERREIRO Reinaldo; AGUIAR, Andson Braga de; GOUVÊA, Maria Aparecida. Análise do Relacionamento entre a Contabilidade Gerencial e o Processo de Planejamento das Organizações Brasileiras. **Revista de Administração Contemporânea**, v.2, Ed. Especial, 2007.

FREZATTI, Fábio; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. R.. Demandas metodológicas, monoparadigma e o desenvolvimento da contabilidade gerencial. In: II Congresso Anpcont, 2008, Salvador. **Anais... II Congresso Anpcont, Os novos paradigmas da contabilidade**, 2008. v. 1. p. 1-16. CD-ROM.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle gerencial. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001. 643p.

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

HORNGREN Charles T., SUNDEM Gary L., STRATTON William O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson Education, 2004. 560p.

ITTNER, Christopher D.; LARCKER, David F. Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-Based Management Perspective. **JAE Rochester Conference**, abril, 2000. Disponível em : <<http://ssrn.com/abstract=235797>>. Acesso em: 03 jun. 2009.

MARCIAL, Elaine Coutinho; COSTA, Alfredo José Lopes. O uso de cenários prospectivos na estratégia empresarial: vidência especulativa ou Inteligência Competitiva? In: Encontro da Anpad, 2001, XXV, Campinas. **Anais... XXV Encontro da Anpad**, 2001. CD-ROM

MINTZBERG, Henry. **Ascensão e queda do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2004. xii, 359 p.

MOORES, K.; YUEN, S. **Management accounting systems and organizational configuration**: a life-cycle perspective. **Accounting, Organizations and Society**, 26(4/5), 351-389, 2001.

NASCIMENTO, Auster Moreira; LERNER, Daiane Fraga; REGINATO, Luciane. Um estudo sobre a relação entre a avaliação de desempenho operacional e de gestores e o resultado econômico das empresas. In: Congresso Internacional de Custos, 2007, 1., Lyon-França.

Anais... Congreso Transatlántico de Contabilidad, Auditoría, Control de Gestión, Gestión de Costos y Globalización y X Congreso del Instituto Internacional de Costos, 2007. CD-ROM.

PANDOLFI JR, Lucio; NAKAMURA, Wilson T.; MARTIN, Diógenes M. L.; CARVALHO FILHO, Antonio F.; FORTE, Denis. Estudo Empírico sobre a relação entre a adoção de orçamento empresarial e o desempenho financeiro das empresas. In: IX Congresso Internacional de Custos, XII Congresso Brasileiro de Custos, II Congresso Mercosul de Custos e Gestão, 2005. Florianópolis. **Anais...** IX CIC, 2005. CD-ROM.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável as ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 195 p.

REIS, Luciano Gomes dos; PEREIRA, C. A. Análise das contribuições da teoria organizacional para o estudo da contabilidade gerencial. In: Congresso Internacional de Custos, 2007, 1., Lyon-França. **Anais...** Congreso Transatlántico de Contabilidad, Auditoría, Control de Gestión, Gestión de Costos y Globalización y X Congreso del Instituto Internacional de Costos, 2007. CD-ROM.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social:** métodos e técnicas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos:** como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SIMONS, Robert. **Levers of control:** how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Boston, Mass: Harvard Business School, 1995. XI, 217 p.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

TUNG, Nguyen H. **Orçamento empresarial no Brasil para empresas industriais e comerciais.** São Paulo: Universidade Empresa, 1975, 311p.

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento empresarial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983. 397p.

WIDENER, Sally K. An empirical investigation of the relation between the use of strategic human capital and the design of the management control system. **Accounting, Organizations and Society.** N.29, p. 377-399, 2004.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2001. 205p. Tradução de: Case study research: design and methods.

ZAM, Adriano; FREZATTI, Fábio. O uso setorial de artefatos de contabilidade gerencial nas grandes empresas brasileiras: possível influência institucional. In: Congresso Internacional de Custos, 2007, 1., Lyon-França. **Anais...** Congreso Transatlántico de Contabilidad, Auditoría,

XVI Congresso Brasileiro de Custos – Fortaleza - Ceará, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2009

Control de Gestión, Gestión de Costos y Globalización y X Congreso del Instituto Internacional de Costos, 2007. CD-ROM.