

# Práticas da contabilidade gerencial e sua utilização por indústrias do setor calçadista

**Leidiane de Lima Rossine**

Núcleo de pesquisa em Ciências Contábeis (NUPECON). Universidade Franciscana (UFN). [leidiane.rossine56@gmail.com](mailto:leidiane.rossine56@gmail.com)

**Lucas Almeida dos Santos**

Núcleo de pesquisa em Ciências Contábeis (NUPECON). Universidade Franciscana (UFN). [luksanttos@gmail.com](mailto:luksanttos@gmail.com)

**Daniele de Oliveira Bertagnolli**

Núcleo de pesquisa em Ciências Contábeis (NUPECON). Universidade Franciscana (UFN). [danidiasoliv@hotmail.com](mailto:danidiasoliv@hotmail.com)

**Pablo dos Santos Feltrin**

Núcleo de pesquisa em Ciências Contábeis (NUPECON). Universidade Franciscana (UFN). [pablofeltrin93@gmail.com](mailto:pablofeltrin93@gmail.com)

**RESUMEN**

Devido ao mercado cada vez mais competitivo e dinâmico é importante que os gestores possam ter informações que sejam relevantes e precisas para o processo decisório e para isso a contabilidade gerencial proporciona estas informações, sendo elas tempestivas e confiáveis para a execução de suas atividades e gestão empresarial. Neste sentido, este estudo que teve como objetivo analisar como as práticas de contabilidade gerencial podem auxiliar as indústrias do setor calçadista do Rio Grande do Sul, apresenta-se como uma pesquisa *Survey*, classificada metodologicamente como qualitativa, descritiva, explicativa e bibliográfica, tendo seus dados coletados por meio de questionário eletrônico aplicado a 10 indústrias do ramo calçadista via e-mail. Dentre os principais resultados encontrados, percebeu-se que a formação dos gestores está atrelada a contabilidade, os quais, em sua maioria, ocupam cargos variados ramificados da ciência contábil. Quanto as indústrias participantes, pode-se destacar que a maioria destas estão a mais de seis anos no mercado, sendo este cenário de atuação considerado competitivo. Vale destacar que os gestores consideram a contabilidade como importante ferramenta na geração de informação para o processo decisório e que dentre as práticas contábeis utilizadas, estas tendem a uma maior adesão pelas relacionadas a custos, controle financeiro e avaliação de desempenho.

**Palabras clave:** Contabilidade Gerencial, práticas contábeis, processo decisório, indústrias.

**ABSTRACT**

Due to the increasingly competitive and dynamic market, it is important for managers to have information that is relevant and accurate for the decision-making process, and for this, management accounting provides this information, being timely and reliable for the execution of their activities and management. business. In this sense, this study, which aimed to analyze how management accounting practices can help industries in the footwear sector in Rio Grande do Sul, is presented as a Survey research, methodologically classified as qualitative, descriptive, explanatory and bibliographic, with its data collected through an electronic questionnaire applied to 10 industries in the footwear sector via e-mail. Among the main results found, it was noticed that the training of managers is linked to accounting, which, for the most part, occupy various positions branching from accounting science. As for the participating industries, it can be highlighted that most of them have been in the market for more than six old years, and this performance scenario is considered competitive. It is noteworthy that managers consider accounting as an important tool in the generation of information for the decision-making process and that among the accounting practices used, these tend to be more adhered to by those related to costs, financial control and performance evaluation.

**Keywords:** Management Accounting, accounting practices, decision-making, industries.

**1 INTRODUÇÃO**

O mercado cada vez mais competitivo e dinâmico exige das organizações a incorporação de métodos e técnicas eficientes de gestão, as empresas precisam buscar por estratégias que as auxiliem na manutenção das suas atividades e proporcionem informações úteis no processo decisório e um planejamento adequado para enfrentar os desafios (Filho, 2017).

No setor calçadista, a gestão da indústria, assim como dos demais setores, precisa estar preparada para enfrentar as frequentes mudanças na sua esfera de atuação (Olesiak, et. al., 2019). De acordo com a Abicalçados (2020) (Associação Brasileira de Indústria de Calçados), já no primeiro bimestre deste ano, foram embarcados 23 milhões de pares, que geraram US\$ 166,7 milhões, quedas tanto em volume (-10,7%) quanto em receita (-8,5%) na relação com igual período do ano passado. Segregando apenas o mês de fevereiro, foram remetidos ao exterior 10,6 milhões de pares por US\$ 75,2 milhões, quedas de 3,3% em pares e de 10% em faturamento em relação ao mês dois de 2019.

Sob este viés, a contabilidade torna-se uma ferramenta necessária para as empresas, uma vez que por meio de suas práticas gerenciais auxilia no controle do patrimônio e contribui para seu sucesso e crescimento, além de propositar o reconhecimento da situação econômico-financeira da instituição, ajudando no processo decisório e na sua gestão (Nascimento & Rosa, 2015). Segundo Anthony e Govindarajan (2006), a contabilidade gerencial auxilia para o alcance dos objetivos estratégicos, pois subsidia com informações o processo de gestão das empresas.

Concomitante a isso a contabilidade gerencial desempenha função necessária à tomada de decisões, Atkinson et al. (2000) define a contabilidade gerencial como sendo o processo de identificar, mensurar, relatar e analisar os eventos econômicos ocorridos dentro da organização. Estes ainda complementam que a informação gerencial contábil é uma das principais fontes de controle de gestão, aos proprietários e funcionários, uma vez que gera dados financeiros e operacionais sobre atividades, processos, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes da empresa, úteis para nortear as decisões de planejamento e controle.

Para Filipine et al. (2018) as práticas da contabilidade gerencial podem ser compreendidas como produtos do processo de informação financeira e operacional de uma organização. Esse ramo da contabilidade utiliza técnicas e procedimentos focando nas funções de gestão, mensuração e tomada de decisão das organizações. Para Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 8), “os gestores beneficiam-se quando a contabilidade fornece informações que os ajudam a planejar e a controlar as operações da organização” e que a contabilidade gerencial “compreende uma série de atividades em um ciclo de planejamento e controle”.

Dentre as práticas da contabilidade gerencial, Abdel-Kader e Luther (2008) salientam as mais tradicionais que compreendem a análise financeira de estoques, do fluxo de caixa e do preço de vendas, o cálculo da margem de contribuição e de lucro, as medidas de avaliação de desempenho financeiras e o orçamento para planejamento e controle de custos, dentre outros, cujo foco está direcionado à determinação dos custos e controle financeiro, bem como a geração de informações para fins de planejamento e controle. No entanto, existem também as práticas mais modernas, que na concepção de Leite, Diehi e Manvailer (2015) estão voltadas para o custeio e a orçamentação baseados em atividades, as medidas não financeiras de desempenho e a gestão inter organizacional de custos, focadas na redução de desperdícios de recursos do processo operacional e na criação de valor por meio do uso eficaz dos recursos que auxiliam diretamente no processo decisório e gestão empresarial.

Tendo em vista o tema relacionado às práticas da contabilidade gerencial como base para o processo decisório e gestão empresarial, a presente pesquisa tem como problemática responder a seguinte questão: como as práticas da contabilidade gerencial podem auxiliar as indústrias do setor calçadista do Rio Grande do Sul quanto a geração de informações para o processo decisório?

Desta forma, o objetivo geral desta pesquisa consiste em analisar como as práticas da contabilidade gerencial podem auxiliar as Indústrias do Setor Calçadista do Rio Grande do Sul na geração de informações para o processo decisório. Como objetivos específicos tem-se os seguintes: Identificar as características estruturais das indústrias do setor calçadista participantes; identificar o conhecimento e utilização acerca das práticas de contabilidade gerencial pelas indústrias deste estudo; averiguar a possível contribuição das práticas da contabilidade gerencial quanto a geração de informação para o processo decisório.

A presente pesquisa justifica-se pela relevância do tema, por ser uma importante ferramenta a ser utilizada pelas organizações, com o objetivo de melhorar os seus resultados econômicos e financeiros e auxiliar no processo decisório. Com relação a sociedade esse tipo de estudo é importante para que as empresas possam conhecer ferramentas ainda não utilizadas, que podem auxiliá-las a permanecer competitivas, proporcionando uma maior circulação de renda e manutenção de empregos.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo será realizada a revisão da literatura referente a temática abordada, com o objetivo de embasar os objetivos traçados e possibilitar responder a problemática estabelecida.

### 2.1 Contabilidade gerencial

A contabilidade possui a finalidade de suprir os usuários de uma organização com o maior número possível de informações, e com isto auxiliar no processo decisório, com o embasamento adequado e pertinente da real situação da empresa. Para atender os gestores, a contabilidade gerencial possui uma maior consistência no fornecimento destas informações, pelo fato de constituir-se de um banco de dados das movimentações financeiras e econômicas da organização. Tendo como base estas informações os gestores podem avaliar o andamento do seu negócio, podendo ainda verificar situações negativas e intervindo em favor dos seus objetivos, aumentando a sua possibilidade de sucesso (Gomes & Cruz, 2013).

Nesta esteira de pensamento, Padoveze (2010) divide a contabilidade em duas vertentes, uma sendo a contabilidade financeira e a outra como contabilidade gerencial. A contabilidade financeira visa atender as necessidades dos usuários externos a partir da elaboração dos demonstrativos financeiros, enquanto a gerencial presta informações que descrevem as atividades dentro da organização. Desta forma a contabilidade gerencial se torna muito eficaz para a gestão empresarial, pois a partir das informações geradas por ela torna-se mais estratégico o gerenciamento da empresa.

Padoveze (2010) destaca que a contabilidade financeira e gerencial, foram desenvolvidas para atender as mais diversas finalidades e para diferentes usuários. Com o intuito de simplificar esse entendimento o quadro 01 traz algumas características básicas que destacam a diferenciação delas tanto no campo de atuação, público-alvo, tipos de informação, entre outros aspectos.

Quadro 01: Características básicas da contabilidade financeira e gerencial

<b>Características básicas da contabilidade financeiras e gerencial</b>		
	<b>Contabilidade Financeira</b>	<b>Contabilidade Gerencial</b>
<b>Clientela</b>	Externa: Acionistas Credores, autoridades tributárias	Interna: Funcionários, administradores, executivos
<b>Propósito</b>	Reportar o desempenho passado às partes externas; contratos com proprietários e credores	Informar decisões internas tomadas pelos funcionários e gerentes; feedback e controle sobre desempenho operacional; contratos com proprietários e credores
<b>Data</b>	Histórica, atrasada	Atual, orientada para o futuro
<b>Restrições</b>	Regulamentada: dirigida por regras e princípios fundamentais da contabilidade e por autoridades governamentais	Desregulamentada: sistemas e informações determinadas pela administração para satisfazer necessidades estratégicas e operacionais

<b>Tipo de información</b>	Somente para mensuração financeira	Mensuração física e operacional dos processos, tecnologia, fornecedores e competidores
<b>Natureza da informação</b>	Objetiva, auditável, confiável, consistente, precisa	Mais objetiva e sujeita a juízo de valor, válida, relevante, acurada
<b>Escopo</b>	Muito agregada, reporta toda a empresa	Desagregada, informa as decisões e ações locais

Fonte: Atkinson et al. (2000 p. 38).

No Quadro 01 foram destacadas as características básicas das contabilidades financeira e gerencial, a partir deste quadro fica clara a função de cada uma, além do público-alvo e o tipo de informação. Segundo Atkinson et al. (2000) a contabilidade gerencial pode auxiliar através das informações geradas os funcionários na melhoria de qualidade das operações, na redução de custos operacionais e ainda adequar as operações as necessidades dos clientes.

Sob esta esteira de pensamento, os princípios de contabilidade gerencial diferentemente da contabilidade financeira, não seguem regras de órgãos regulamentadores, e são utilizadas de forma rotineira para auxiliar um grupo de pessoas (Anthony & Govindarajan, 2006; Guerreiro, Pereira & Frezatti, 2008). Complementando, Ricardino (2005) ressalta ainda que não existe um padrão ou modelo único de gestão empresarial, mas sim a possibilidade de gerar informações que se encaixem de maneira efetiva e variável aos processos decisórios de cada administrador.

Na concepção dos pesquisadores da área, não há uma data precisa do surgimento da contabilidade. No entanto, esta vem passando por um contínuo processo de transformação, uma vez que sua utilização não se encontra apenas por demonstrar a situação financeira e econômica das instituições e sim auxiliar nos processos de tomadas de decisões. Nesse cenário, o profissional contábil traz a interpretação das informações disponíveis, com o intuito de que os gestores possam entender seus significados (Camin et al., 2014).

Neste sentido, sendo necessária a qualquer tipo de organização a contabilidade gerencial deve apurar dados reais com transparência, fidelidade e em tempo hábil para que sirvam de base nos processos organizacionais. O foco da contabilidade gerencial são os usuários internos, que se baseiam nas informações obtidas para o processo de planejamento, controle das operações e para as tomadas de decisões (Silva & Oliveira, 2007).

Noutra concepção, a contabilidade gerencial de acordo com Padoveze (2010) é um processo de análise capaz de preparar, identificar, mensurar, interpretar, acumular e transmitir informações financeiras, úteis para o planejamento, avaliação e controle dentro das organizações. Essas informações tornam-se cada vez mais importantes para as organizações, pois é a partir delas que a empresa atua frente ao mercado cada dia mais competitivo.

Assim, o Quadro 02 traz as funções de informações gerenciais, que de acordo com Atkinson et al. (2000), este aponta como funções o controle operacional, o custeio do produto e do cliente, controle administrativo e controle estratégico.

Quadro 02: Funções da Informação Gerencial

<b>Funções da informação gerencial contábil</b>	
<b>Controle Operacional</b>	Fornece informações (feedback) sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas.
<b>Custeio do produto e do cliente</b>	Mensura os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes.
<b>Controle administrativo</b>	Fornece informações sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais.
<b>Controle estratégico</b>	Fornece informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferência dos clientes e inovações tecnológicas.

Fonte: Atkinson, et al. (2000).

Ainda, no Quadro 02 tem-se exposto cada função operacional que a contabilidade gerencial aborda, bem como a utilização de informações úteis, como fornecer *feedback*, mensurar custos, informações de desempenho de gerentes e o financeiro (Atkinson, et al., 2000).

De forma abrangente, a contabilidade gerencial abastece o sistema de informação das organizações no sentido de auxiliar no processo de controle, coordenação e planejamento, visto que, é por meio deste sistema de informações que as organizações analisam a respeito da aplicação de recursos e a avaliação dos resultados obtidos. Alguns estudos relacionados a utilização da contabilidade gerencial destacam os benefícios trazidos, como por exemplo a decisão da precificação dos produtos, o planejamento e o controle dos custos, a análise de lucratividade por produto, análise dos níveis de atividade para o alcance de metas a elaboração dos orçamentos (Atkinson, et al. 2000, Garrison, Noreen & Brewer, 2013; Bhimani, et al. 2015).

Para Ricardino (2005) a contabilidade gerencial está voltada exclusiva e unicamente para administração das organizações, procurando suprir de informações uteis no processo decisório dos administradores. Porém, ao analisar o cerne da contabilidade gerencial, compreende-se que esta não deve ser resumida apenas ao processo decisório pois, uma vez que possibilita outras informações tempestivas, além de promover ações de comparar o desempenho esperado com o real, proteger os ativos da empresa, pensar e planejar a administração tributária, dentre outras.

Por fim, de acordo com Jones, Ribeiro e Silva (2009), torna-se importante salientar que para as organizações se manterem no mercado de maneira competitiva, o constante aperfeiçoamento e a atualização do sistema de informações, a utilização de ferramentas tradicionais e modernas de controle e análise, além de subsídios necessários para a processo de tomada de decisões e avaliação de desempenho. Para isso, é relevante e preciso que estas utilizem-se de práticas que as auxiliem no dia a dia de suas atividades operacionais e tornem o processo de decisão mais eficaz. Desta forma, no próximo tópico será abordado as práticas da contabilidade gerencial.

## 2.2 Práticas da Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial, busca por meio de suas técnicas manter um controle permanente do patrimônio, fazendo o estudo, o registro e a interpretação dos fatos

econômicos e financeiros ocorridos e que afetam a situação patrimonial da empresa, o que pode ser demonstrado a partir das demonstrações contábeis e relatórios específicos. Na percepção de Alves, Prado e Moraes (2012), esta se torna cada vez mais eficaz desenvolvendo ferramentas compatíveis com as necessidades de informações.

A contabilidade gerencial busca exercer suas funções, auxiliando na tomada de decisão e no atingimento dos objetivos organizacionais; os gestores utilizam mecanismos que auxiliam de forma preventiva, isso agrega valor aos clientes (Atkinson, et al., 2000; Morais, Coelho & Holanda, 2014).

O papel das práticas de contabilidade gerencial é auxiliar a definir objetivos, gerir a organização de pessoas, controlar o desempenho das atividades e avaliar o desempenho da organização (Maximiano, 2000). Corroborando Maia (2008), afirma que as práticas de contabilidade gerencial fazem parte do dia a dia das organizações, contemplando o capital intelectual, o departamento financeiro, mercadológico e de produção. Já as ferramentas de contabilidade gerencial, são consideradas como instrumentos de gestão, modelos de gestão, são sistemas que auxiliam os profissionais contábeis no exercício de suas atribuições (Soutes, 2006).

De acordo com a *International Federation of Accountants* (IFAC) em março de 1998, foi divulgado um pronunciamento que visava descrever o campo da atividade organizacional da contabilidade gerencial, criando um documento que foi estruturado de forma conceitual, apresentava os objetivos, tarefas e parâmetros. Esse pronunciamento foi intitulado *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), tendo dentre as principais contribuições os relatos da evolução e das mudanças na contabilidade gerencial, assim como as definições dos quatro estágios evolutivos.

Ainda de acordo com o IMAP 1 (IFAC, 1998), foi de forma gradual a passagem de um estágio para o outro, cada estágio representou uma adequação para cada novo conjunto de condições apresentadas as organizações. Para que houvesse uma melhor adaptação ao novo conjunto de condições se fez necessária uma combinação do velho com o novo, sendo que o velho passou por remodelações para que se encaixasse ao novo.

Quadro 03 - O foco de atuação de cada estágio.

<b>Estágio</b>	<b>Período</b>	<b>Foco de atuação da contabilidade gerencial</b>
<b>Estágio 1</b>	Antes de 1950	Foco na determinação de custos e controle financeiro, através do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos.
<b>Estágio 2</b>	1950 até 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.
<b>Estágio 3</b>	1965 até 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.
<b>Estágio 4</b>	1985 até 2000	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.
<b>Estágio 5</b>	2000 até hoje	Foco nas atividades e sistemas de informações para o monitoramento das estratégias.

Fonte: Adaptado pela autora com base em Fernando e Beuren (2011), Freitas et al. (2018).

Conforme exposto no Quadro 03 percebe-se a descrição de cada estágio. Assim, no estágio 1 destaca-se a tecnologia de produção que era relativamente simples, os custos com mão de obra e materiais eram facilmente identificados. No estágio 2 o foco mudou para o planejamento e controle gerencial das manufaturas e para a administração interna, a contabilidade gerencial era utilizada somente quando desvios ocorriam. No estágio 3, o objetivo era reduzir os desperdícios de recursos no processo operacional, além de ser marcado pelo aumento da competição, e desenvolvimento tecnológico. Quanto ao estágio 4, este teve ênfase no uso eficaz dos recursos, para promover a criação de valor, enfatizando os avanços sem precedentes em manufaturas e tecnologia de processamento das informações (Abdel-Kader & Luther, 2008; Leite, Diehi & Manvailier, 2015). O estágio 5 teve seu surgimento a partir do ano 2000 e segundo estudos realizados por Freitas et al. (2018), este estágio consiste na abordagem de alguns sistemas de gestão.

No Quadro 04 apresenta os cinco estágios evolutivos das práticas de contabilidade gerencial, onde as práticas são divididas em quatro grupos sendo eles: relativas a custos e controle financeiro, relativas à avaliação de desempenho, relativas a planejamento e orçamento e relativos ao sistema de geração de valor nesses quatro grupos observando-se assim cada uma das ferramentas utilizadas e o seu estágio evolutivo conforme Quadro 04.

Quadro 04: Práticas de contabilidade gerencial.

Práticas de Contabilidade Gerencial	Estágios Evolutivos de Contabilidade Gerencial Segundo IFAC (1998)				
	1° Estágio	2° Estágio	3° Estágio	4° Estágio	5° Estágio
<b>Relativas à custos e Controle Financeiro</b>					
Modelos de Controle de Estoque		X			
Análise Financeira dos estoques	X				
Análise dos preços de venda	X				
Cálculo do custo unitario	X				
Separação entre os custos fixos e variáveis		X			
Métodos de apropriação dos Custos	X				
Cálculo da margem de contribuição	X				
Cálculo da margem de Lucro	X				
Avaliação do custo da qualidade do produto			X		
Metodologia do custo-meta				X	
Custeio baseado em atividade			X		
Preço de transferencia		X			
Gestão Inter organizacional de custos				X	
<i>Open Book Accounting</i>			X		
<b>Relativas à avaliação de desempenho</b>					
Análise de custo/volume/lucro		X			
Análise de lucratividade do produto		X			
Análise de lucratividade por cliente				X	
Análise do fluxo de Caixa	X				
Medidas não financeira relacionadas aos processos internos		X			
Medidas não financeira relacionadas aos empregados			X		



Medidas não financeiras relacionadas aos clientes				X	
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes				X	
Benchmarking				X	
Análise da cadeia de valor				X	
Análise do ciclo de vida do produto				X	
<b>Relativas à Planejamento e Orçamentos</b>					
Orçamento para controle de custos	X				
Orçamento para planejamento		X			
Orçamento flexível	X				
Previsão de longo prazo		X			
Orçamento base zero			X		
Orçamento baseado em atividades			X		
<b>Relativos ao sistema de Gestão de Valor</b>					
Retorno sobre o patrimônio líquido (ROE)					X
Economic value added (EVA)					X
Balanced scorecard (BSC)					X
Activity based management (ABM)					X

Fonte: Adaptado pela autora com base em Almeida e Calado (2018) e Frezatti (2006).

Ainda no Quadro 04, apresenta-se um rol de 35 práticas de contabilidade gerencial. Estas práticas vão das mais tradicionais (estágios 1 e 2) até as mais modernas (estágios 3,4 e 5). De acordo com Almeida e Callado (2018), as práticas relacionadas a custos e ao controle financeiro tanto as tradicionais quanto as mais modernas são consideradas imprescindíveis para a eficácia gerencial, pois tem um potencial informativo imprescindível. No que se refere as práticas de contabilidade gerencial utilizadas para a avaliação de desempenho, segregadas em tradicionais e modernas; há a predominância do uso dos indicadores financeiros principalmente as de lucratividade. Segundo os autores, as práticas relativas à planejamento e orçamentos são importantes para o processo de controle gerencial das organizações, e tem a finalidade de avaliar desempenho e motivar gerentes. O estágio 5, relativo ao sistema de gestão de valor é defendido por Frezati (2006) e Padoveze (2007) e se deu início nos anos 2000, sendo estágio atual da contabilidade gerencial.

Sob esta esteira de pensamento, a Contabilidade Gerencial utiliza um conjunto de técnicas e procedimentos formando um sistema de informações gerenciais, fornecendo informações relevantes aos gestores, contribuindo assim para o processo decisório além de maximizar os recursos disponíveis e o resultado econômico-financeiro. Conforme Bazzi (2015), a contabilidade gerencial é o ramo da Ciência Contábil que usa procedimentos e técnicas com destaque as funções de gestão, decisão, mensuração e tomadas de decisão.

Destarte, as ferramentas de contabilidade gerencial são inúmeras. De acordo com Davila e Foster (2007), estas são utilizadas pelas empresas e não seguem um padrão de utilização, pois são adequadas conforme as necessidades organizacionais. Essas adequações das ferramentas de contabilidade gerencial visam auxiliar na gestão empresarial e minimizar os riscos nos processos decisórios. Nesse sentido, Widener (2004), complementa dizendo que a variação do sistema de controle gerencial decorre das necessidades organizacionais, sendo esta estrutura estabelecida com o objetivo

de auxiliar os gestores no alcance de metas, sem modelos pré-definidos, e sendo influenciado pelo contexto atual.

### 3 METODOLOGIA

Neste capítulo tratar-se-á sobre a metodologia, que segundo Gil (2008) é um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicas adotadas para atingir o conhecimento. Este capítulo ainda traz a classificação da pesquisa que para Ramalho e Marques (2009), a apresentação da classificação da pesquisa pode ser classificada ou dividida de três maneiras sendo com base nos objetivos pretendidos, com base na obtenção das informações e com base nos procedimentos utilizados pelo pesquisador.

O presente trabalho apresenta-se como uma pesquisa *survey*, pois, as respostas obtidas se deram através de um questionário, que permitiu analisar o contexto pesquisado. A pesquisa *survey* de acordo com Gil (2008), caracteriza-se pelo questionamento direto das pessoas as quais se deseja conhecer um certo comportamento, ou seja, solicita-se informações a um grupo considerável de pessoas acerca do objeto em estudo.

Quanto a forma de abordagem a pesquisa classifica-se como qualitativa, pois buscou conhecer de forma detalhada os fatos pesquisados. De acordo com Gil (2002) essa análise depende de inúmeros fatores, como por exemplo a natureza dos dados coletados, extensão da amostra, os instrumentos e pressupostos pesquisados. O método qualitativo de acordo Richardson (2012) diverge do quantitativo, pois não tem o uso estatístico como base no processo de análise dos dados, sem a pretensão de numerar ou medir unidades, mas sim buscar uma compreensão detalhada dos fatos pesquisados.

Quanto aos objetivos a pesquisa classifica-se descritiva e explicativa, visto que com este estudo foi possível conhecer como as práticas de contabilidade gerencial auxiliam as indústrias do setor calçadista do Rio Grande do Sul na geração de informações para o processo decisório além de aprofundar o conhecimento da realidade. De acordo com Gerhardt e Silveira (2009, p. 35) “a pesquisa descritiva exige do investigador uma série de informações sobre o que deseja pesquisar. Esse tipo de estudo pretende descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade”. Segundo Prodanov e Freitas (2013) pesquisas explicativas são bastante complexas, pois sua preocupação central consiste em identificar os fatores determinantes, além de registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos. Vale ressaltar ainda que essa pesquisa é a que mais se aprofunda em termos de conhecimento da realidade, pelo fato de explicar a razão e o porquê das coisas.

A referida pesquisa quanto aos procedimentos classifica-se como bibliográfica, tendo como embasamento os principais estudos publicados. A pesquisa bibliográfica busca as informações necessárias em materiais já publicados constituídos basicamente de livros, artigos científicos e páginas de web sites (Anselmo, 2012). A pesquisa bibliográfica para Marconi e Lakatos (2003) é um apanhado capaz de fornecer dados atuais e relevantes relacionados ao tema; de trabalhos já realizados por outros pesquisadores.

Para a coleta de dados, a técnica utilizada foi um questionário, enviado *online* via *Google Docs* para 57 empresas, dentre as cadastradas na Abicalçados e com sede no Rio Grande do Sul, independente do seu porte, construído a partir da literatura pesquisada. O questionário que de acordo com Silva e Menezes (2005) é uma série

ordenada de perguntas que serão respondidas pelos pesquisados. É importante que o questionário seja objetivo e limitado na questão da extensão, além de ser acompanhado de instruções que esclareçam seu propósito, ressaltando a importância da colaboração do pesquisado e ainda facilitar o seu preenchimento.

Para a construção do questionário foi utilizada como referência a pesquisa elaborada por Silva e Lucena (2014), foram realizadas algumas adaptações necessárias para que os objetivos deste estudo possam ser atendidos. O questionário em questão está constituído por perguntas abertas e de múltiplas escolhas, sendo separado em blocos, como forma de facilitar o entendimento dos respondentes e criar categorias para análise das respostas de acordo com os objetivos estipulados.

Para fins de análise de dados realizou-se uma análise de conteúdo, com o intuito de categorizar as informações obtidas e a sua comparação com estudos já realizados por outros autores. De acordo com Gil (2002) essa técnica possibilita uma clara descrição do conteúdo. Segundo Bardin (2011), a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações que visa obter por meio de procedimentos sistemáticos e objetivos a descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a indução de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Dentro deste contexto, a análise descritiva e explicativa, permitiu assim uma melhor descrição e explicação dos dados obtidos por meio do questionário. Segundo Prodanov e Freitas (2013) a pesquisa descritiva consiste em observar, registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos, sem que o pesquisador interfira, ou seja, sem nenhum tipo de manipulação por parte do pesquisador. Ainda para os autores a pesquisa explicativa é mais complexa, pelo fato de não só apenas registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos, e sim identificar os seus fatores determinantes, este tipo de pesquisa está mais sujeita a erros, pois, ela se aprofunda mais no conhecimento da realidade, busca explicar a razão e o porquê das coisas.

Para finalizar utilizou-se da análise teórico comparativa, tendo como base a análise textual comparativa, que de acordo com Prodanov e Freitas (2013) consiste em comparar teoria com a prática, podendo então sugerir melhorias. Para este estudo, a análise teórica comparativa auxiliará a compreender a comparação das práticas propostas pela literatura com as encontradas nas empresas em análise, além de contribuir para a proposição de novas práticas às empresas.

A seguir, encontram-se construídos os resultados emergidos a partir da aplicação da metodologia proposta para este estudo, trazendo em seu bojo, a coleta, análise e tratamento dos dados, de acordo com a problemática estabelecida e os objetivos propostos.

## **4 RESULTADOS E DISCUSSÕES**

Nesta seção será apresentado os resultados e discussões encontrados na realização desta pesquisa.

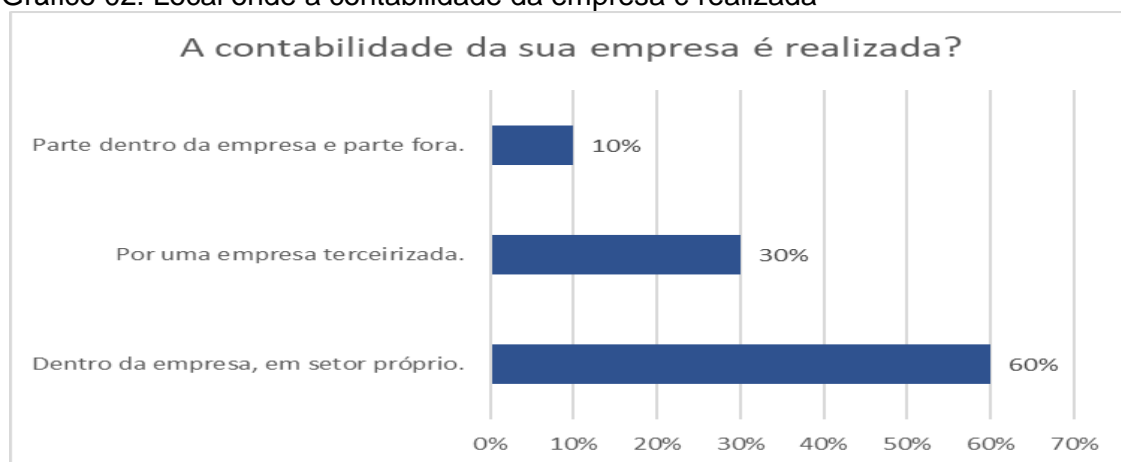
### **4.1 Conhecimento e utilização das práticas de Contabilidade Gerencial**

Nesta seção abordou-se acerca do conhecimento e utilização da contabilidade e seus reflexos nas empresas participantes. Assim, faz-se mister apontar nas palavras de

Stone (2011) que para a sobrevivência financeira de uma organização é essencial o uso da contabilidade, pois é a partir desta que se extrai informações importantes para o planejamento e avaliação de desempenho. Seu público-alvo é quem participa direta ou indiretamente da organização, com o objetivo de auxiliar no planejamento, direção, controle e avaliação de desempenho das atividades operacionais e estratégicas da empresa.

Com isso, primeiramente buscou-se levantar informações acerca da elaboração da contabilidade, ou seja, se esta é realizada pela empresa, por empresa terceirizada ou se parte dentro da empresa e parte fora por terceiros, conforme Gráfico 02.

Gráfico 02: Local onde a contabilidade da empresa é realizada



Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com Gráfico 02, pode-se perceber que para 60% das empresas em análise a contabilidade é realizada dentro da sua estrutura empresarial, em setor próprio, com profissional responsável, tendo por base essa informação, pode-se arguir que as empresas que optam por ter a contabilidade interna normalmente buscam por agilidade nos processos e ainda redução de equívocos. Na concepção de Silva (2015) a contabilidade realizada dentro da empresa tem um melhor desenvolvimento, pois através do convívio do contador com os demais setores possibilita que haja uma redução de erros, pois fatores que poderiam gerar equívocos futuros já são evitados antes da sua ocorrência. Consoante a isto, Nunes (2009) afirma que a finalidade de se ter um contador dentro da organização é estabelecer benefícios como executar tarefas da administração, possibilitando ao alcance dos objetivos, além de maior celeridade das informações para o processo decisório.

No que se refere a contabilidade realizada por empresa terceirizada, tem-se que 30% das empresas optam por este tipo de serviço, conforme Gráfico 02. Ainda, identificou-se que 10% das empresas em análise realizam parte da contabilidade dentro da organização e parte fora. Com isso, é importante ressaltar que a elaboração da contabilidade, seja dentro ou fora da empresa, requer uma certa tempestividade, confiabilidade e verificabilidade das informações, ainda mais em se tratando do ramo competitivo que estas atuam.

Devido a este mercado competitivo o qual estão inseridas, estas empresas precisam de informações relevantes e confiáveis que possam dar suporte aos gestores. Os administradores devem ter a sua atenção voltada ao ambiente interno e externo

fazendo-se perceber as ameaças e oportunidades que esse mercado mutante oferece a fim de tomar as ações cabíveis de acordo com a realidade da empresa (Drucker, 2001), para isso é necessário que os gestores estejam munidos de informações.

Diante deste contexto, buscou-se conhecer também acerca da importância da contabilidade para as indústrias, bem como as informações relevantes que auxiliam no processo decisório, projeções de cenários e planejamento de suas atividades, conforme Quadro 10.

Quadro 10: Informações acerca da contabilidade nas indústrias

	Sim	Não	Em partes
Você considera que a Contabilidade é importante para a sua empresa?	100%	-	-
Você utiliza informações geradas pela contabilidade?	90%	10%	-
Você participa ativamente do processo decisório?	50%	-	50%
Você acredita que a contabilidade está em constante evolução?	80%	10%	10%
Na sua percepção a contabilidade baseia-se somente em dados históricos?	10%	80%	10%
Na sua percepção a contabilidade pode projetar cenários futuros?	100%	-	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Neste contexto, verificou-se, de forma geral, que a contabilidade como prática nas atividades empresariais assume um grau de importância. De acordo com Farber, Segreti e Mondini (2014) de forma errônea e por falta de conhecimento da área, muitas empresas atribuem a contabilidade apenas a função de atender as exigências do fisco, mas vale salientar que a contabilidade avalia a situação econômica e financeira das organizações além de fornecer informações de controle e avaliação de desempenho.

Em vista disto, questionou-se também, a respeito do uso de informações geradas pela contabilidade no processo decisório, no qual 90% apontam que utilizam e apesar de ser considerada importante, 10% dos respondentes afirmam não utilizar as informações, podendo isso, ser por falta de conhecimento para a interpretação das informações. Corroborando com o exposto, nas palavras de Beuren (2000) a informação é fundamental para o processo decisório, pois apoia as estratégias e controla as operações. Neste contexto a contabilidade pode auxiliar através de informações geradas a partir de demonstrativos, relatórios e técnicas.

Ainda no Quadro 10, 50% dos respondentes participam ativamente do processo decisório e 50% em partes, podendo-se prever que de alguma forma todos os participantes desta pesquisa participam, em algum momento, do processo decisório. Segundo Cassaro (2001) a decisão é definida como uma escolha entre alternativas que obedece a critérios predefinidos. Com isso, informações apropriadas melhora a condição de escolha e auxilia no processo de tomada de decisão dentro das organizações.

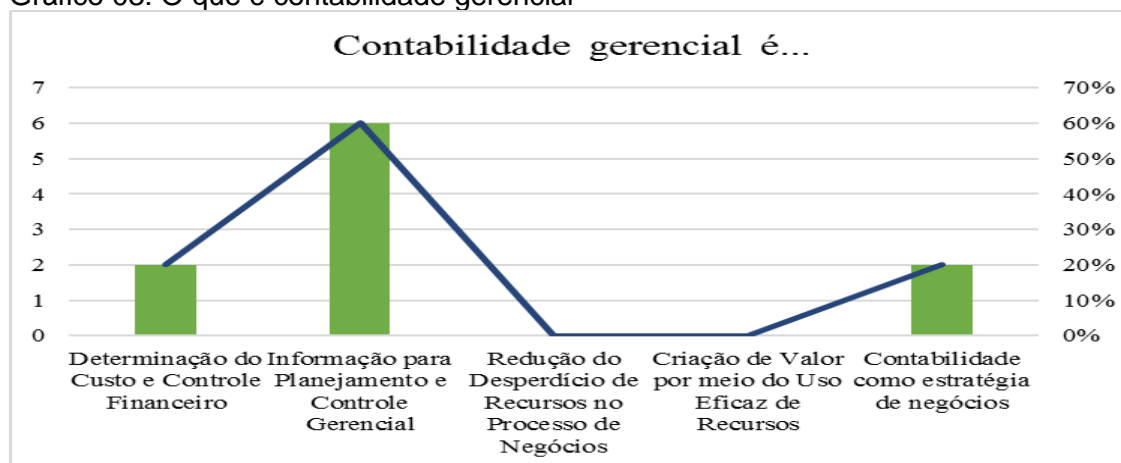
Prosseguindo nas análises, 80% dos participantes apontam que a contabilidade está em constante evolução, 10% dizem que não e 10% acreditam parcialmente. Neste contexto pode-se salientar os estágios evolutivos da contabilidade gerencial os quais

demonstram essa evolução desde os primórdios da contabilidade. Ainda, é sabido que a contabilidade encontra respaldo de sua evolução à medida que a sociedade evolui e necessita de sua usabilidade como forma de controle e gestão (Atkinson et al., 2015).

Outra questão que embasa estes resultados é quanto a identificação da percepção dos gestores no que tange a contabilidade basear-se somente em dados históricos, 80% não concorda com tal questionamento, 10% concordam e 10% concordam em partes. No que tange a contabilidade projetar cenários futuros de acordo com o Quadro 10, todos os entrevistados concordam com tal assertiva. Assim, pode-se argumentar que a contabilidade trabalha com cenários passados, presentes e futuros, os dados históricos assim como os acontecimentos atuais servem como base para análise e projeções futuras, algumas vezes o administrador não compreende o real papel da contabilidade. De acordo com Stair e Reynolds (2011), a contabilidade faz uso tanto de dados históricos quanto de estimativas futuras, com o objetivo de auxiliar a gerência na condução das suas decisões.

Em síntese, o apanhado de informações coletadas e expostas no Quadro 10 faz suscitar a existência de uma ligação entre passado, futuro e presente nas ações contábeis, permitindo que a partir de dados históricos possam ser projetadas situações futuras e assim auxiliar para processos decisórios mais tempestivos e assertivos. Neste ínterim, para se adequar às novas exigências da sociedade e se atualizar frente as mudanças exigidas pela globalização a contabilidade está em constante evolução. Nesta esteira de pensamento, percebe-se que a contabilidade gerencial é uma ferramenta capaz de dar este suporte. Assim, questionou-se para os gestores a respeito de seus conhecimentos acerca da contabilidade gerencial, conforme Gráfico 03.

Gráfico 03: O que é contabilidade gerencial



Fonte: Dados da pesquisa.

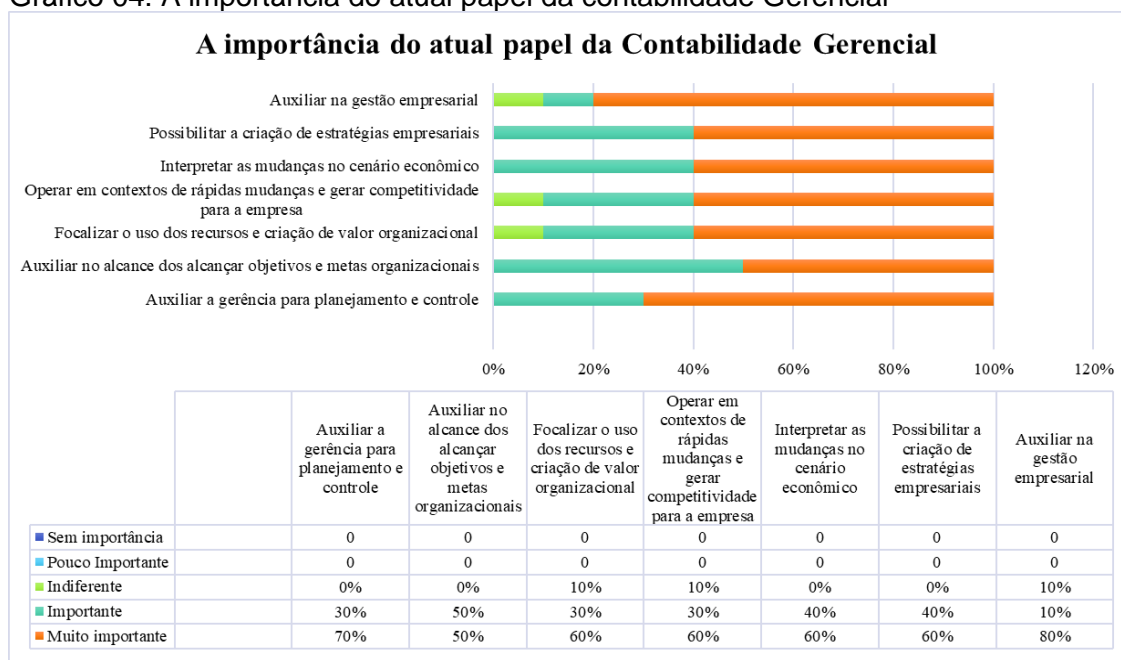
No Gráfico 03 pode-se observar as respostas disponíveis, visto que não existe resposta certa ou errada, e sim a busca da percepção dos colaboradores desta pesquisa. Na concepção dos respondentes para 20% a contabilidade gerencial é a determinação do custo e controle financeiro, para outros 20% a contabilidade é considerada como estratégia de negócios e 60% afirmam que são informações para o planejamento e controle. Como observado, a contabilidade gerencial é vista muito mais como planejamento e controle do que como uma estratégia de negócios ou ainda na questão de custos e controle financeiro.

Ao encontro do exposto, para Frezatti, Aguiar, Guerreiro (2006), as funções principais da contabilidade gerencial estão relacionadas a composição do processo, que consiste em incluir a identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações, segue com a distribuição das informações para os usuários internos, de forma ágil e precisa, e por fim, apoiar os processos decisórios fornecendo informações úteis para que auxiliem os gestores para o alcance dos objetivos.

Em síntese ao exposto até o momento, fica evidente na percepção dos entrevistados que a contabilidade é relevante para as organizações, pois é por meio desta que são elaborados relatórios que servem para análise e planejamento estratégico, que visam auxiliar no processo decisório, no alcance de objetivos e ainda na criação de vantagens competitivas frente aos concorrentes. Apesar de todos possuírem uma percepção mais aprofundada da contabilidade para fins gerenciais, é de comum acordo, por estes que as informações devem ser confiáveis, tempestivas, compreensíveis, eficazes e em tempo hábil para que possa auxiliar de forma efetiva no processo estratégico.

Neste sentido, buscou-se investigar a percepção dos gestores quanto a relevância da contabilidade gerencial para as operações das empresas. De posse das respostas, o Gráfico 05 traz a representação dos resultados obtidos.

Gráfico 04: A importância do atual papel da contabilidade Gerencial



Fonte: Dados da pesquisa.

No Gráfico 04 percebe-se que nenhum dos entrevistados consideram as afirmativas como sem importância ou pouco importante, mas 10% tratam como indiferente as assertivas que dizem que a contabilidade gerencial focaliza o uso de recursos na criação de valor organizacional, que opera em contextos rápidos e gera competitividade e ainda no que trata de auxiliar na gestão empresarial. A contabilidade gerencial é considerada importante para 50% dos entrevistados no alcance de metas e objetivos

empresariais e 50% a consideram como muito importante neste sentido. Entre importante e muito importante tem-se 100% em 4 das 7 afirmativas, trazendo com isso, neste estudo, uma melhor compreensão a respeito da contabilidade gerencial.

Ainda, em análise ao Gráfico 04, cabe aqui ressaltar que se destaca como muito importante as afirmativas “Auxiliar na gestão empresarial” e “Auxiliar a gerência no planejamento e controle” o que indica que as empresas se preocupam com a gestão e planejamento estratégico. Ao encontro disso, para Almeida, Júnior e Freitag (2011) a contabilidade gerencial é importante para dar suporte ao processo de gestão e planejamento das organizações.

Como já foi analisado a respeito dos benefícios gerados pela contabilidade gerencial buscou-se, neste momento, analisar quais as características e objetivos são consideradas importantes nos relatórios gerenciais, tendo no Quadro 11 a síntese das informações obtidas.

Quadro 11: Características e objetivos dos relatórios gerenciais

	Sem importância	Pouco importante	Indiferente	Importante	Muito importante
Criação de valor para os usuários	0%	0%	20%	10%	70%
Foco nos custos controle financeiro	0%	0%	0%	10%	90%
Informações para controle e planejamento gerencial	0%	0%	0%	20%	80%
Redução de perdas no processo produtivo	0%	0%	0%	20%	80%

Fonte: Dados da pesquisa..

De acordo com o Quadro 11, destaca-se como mais importante o foco nos custos para 90% dos pesquisados, seguido pelas informações para o controle e planejamento gerencial e ainda pela redução de perdas no processo produtivo ambos com 80%. Outro fato que chama a atenção é 20% considerarem indiferente a criação de valores para usuários sendo que 100% consideram como importantes ou muito importantes os benefícios gerados no apoio a tomada de decisão e geração de valor Quadro 11. De acordo com os achados de Silva e Lucena (2014) os objetivos dos relatórios concentravam-se no foco nos custos e controle financeiro e ainda nas informações para controle e planejamento, algo semelhante acontece nesta pesquisa.

Como forma de sintetizar os achados até aqui elucidados, pode-se destacar que há uma crescente valorização nas práticas gerenciais, no qual a maioria dos entrevistados conhecem ou utilizam algumas destas práticas, como pode ser visto na seção seguinte.

#### 4.2.1 Utilização das práticas de Contabilidade gerencial

Nesta seção tem-se a abordagem das práticas da contabilidade gerencial na percepção das empresas participantes, as quais encontram-se elencadas em primeiro momento no Quadro 04 do referencial teórico. De acordo com este, validou-se acerca da utilização de tais práticas pelas indústrias em estudo, tendo demonstrado por meio do Quadro 12 a usabilidade de práticas relativas a custos e controle financeiro.



Quadro 12: Práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controles financeiros

Relativas à custos e Controle Financeiro					
	Desconhecida	Não Utilizada	Já foi utilizada	Pouco utiliza	Utilizada
Modelos de Controle de Estoque	10%	0%	0%	20%	70%
Análise Financeira dos estoques	0%	0%	0%	20%	80%
Análise dos preços de venda	0%	0%	0%	10%	90%
Cálculo do custo unitario	0%	0%	0%	30%	70%
Separação entre os custos fixos e variáveis	0%	0%	10%	20%	70%
Métodos de apropriação dos Custos	0%	0%	0%	30%	70%
Cálculo da margem de contribuição	0%	0%	0%	20%	80%
Cálculo da margem de Lucro	0%	0%	0%	10%	90%
Avaliação do custo da qualidade do produto	0%	10%	0%	30%	60%
Metodologia do custo-meta	0%	10%	0%	60%	30%
Custeio baseado em atividade	0%	0%	0%	30%	70%
Preço de transferência	0%	10%	10%	40%	40%
Gestão Inter organizacional de custos	0%	10%	10%	50%	30%
<i>Open Book Accounting</i>	10%	0%	40%	20%	30%
<b>Média</b>	<b>1%</b>	<b>3%</b>	<b>5%</b>	<b>28%</b>	<b>63%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Por meio do Quadro 12, tem-se um rol de 14 práticas que se encontram relacionadas a custos e controle financeiro, sendo que destas, 90% das empresas utilizam a análise do preço de venda e o cálculo da margem de lucro. Ainda, para 80% das empresas, há usabilidade da análise financeira de estoque e o cálculo de margem de contribuição, seguido pelo modelo de controle de estoque, cálculo do custo unitário, separação entre custos fixos e variáveis, métodos de apropriação de custos e o custeio baseado em atividades, os quais foram escolhas de uso de 70% dos respondentes.

Neste contexto, compreende-se que as práticas utilizadas na determinação de custos e controles financeiro são importantes para as organizações, pois representam uma base para a geração de informações. De acordo com Almeida e Callado (2018) no que tange as práticas relacionadas a custos e controle financeiro tem um imprescindível potencial informativo, no que se refere a eficiência gerencial da organização, sendo por isto, tão relevante para os usuários, mesmo sendo práticas tradicionais ou modernas.

Ao partir das informações contidas no Quadro 12, ressalta-se que duas práticas foram classificadas como desconhecidas pelos entrevistados desta pesquisa, o método de controle de estoque e *Open Book Accounting*, sendo escolha de 10% dos entrevistados. Ainda, destaca-se uma informação importante no que tange a utilização do método de controle de estoque por 70% das empresas e o desconhecimento da prática por 10% destas.

Em várias pesquisas na área da contabilidade gerencial destaca-se o uso das práticas relacionadas a custos e controles financeiros. A exemplo disso, a pesquisa de Lunkes et al. (2019) consiste em investigar o uso das práticas de contabilidade gerencial por empresas hoteleiras, onde puderam concluir que o uso das práticas relacionadas a determinação de custos e controle financeiro são as mais utilizadas.

Sob este viés, no Quadro 12 é possível perceber que dentre as práticas, 4 destas não são utilizadas pelas indústrias calçadistas, ou seja, para 10% das empresas, não há uma usabilidade das seguintes práticas: avaliação do custo da qualidade do produto, metodologia do custo meta, preço de transferência e gestão inter organizacional de custos. Pode-se perceber que a maioria das práticas não utilizadas se referem a custos, podendo isso evidenciar a preocupação que certas empresas têm em gerar retornos financeiros e muitas vezes esquecem de trabalhar no sentido de redução de custos ou até mesmo o seu correto rateio. Outro fato que pode ser levantado é a utilização de outras práticas julgadas mais interessantes e por isto dispensam a utilização destas. De acordo com o estudo de Santos e Pimentel (2015) as grandes empresas de Manhuaçu-MG apesar de possuírem departamento de informações gerenciais, utilizam-se de poucas práticas da contabilidade gerencial disponíveis.

Nesta esteira de pensamento, existem ainda algumas práticas que já foram utilizadas em determinado momento pelas empresas e que atualmente deixaram de ser, que no caso é a *Open Book accounting* que deixou de ser utilizada por 40% das empresas em análise, outras práticas como separação entre custos fixos e variáveis, preço de transferência e a gestão inter organizacional de custos deixaram de ser utilizadas por 10% das empresas cada uma.

Outra informação importante que o Quadro 12 aponta, é quanto as práticas com pouca utilização pelas empresas participantes, no qual tem-se o custo meta com 60%, a gestão inter organizacional de custos com 50%, o preço por transferência é pouco utilizado por 40% das indústrias. Além disso, 30% das empresas tem pouca usabilidade de algumas práticas como cálculo do custo unitário, métodos de apropriação de custos e custeio baseado em atividades.

Outro quesito investigado nesta pesquisa é no que tange as práticas voltadas para a avaliação de desempenho, no qual questionou-se às empresas quanto a sua utilização conforme Quadro 13. Porém, cabe aqui arguir que estas práticas estão de acordo com o que apresenta a literatura da área, conforme exposto no referencial teórico deste estudo.

Quadro 13: Práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho

Relativas à avaliação de desempenho					
	Desconhecida	Não Utilizada	Já foi utilizada	Pouco utiliza	Utilizada
Análise de custo/volume/lucro	0%	0%	0%	0%	100%
Análise de lucratividade do produto	0%	0%	0%	0%	100%
Análise de lucratividade por cliente	0%	10%	0%	40%	50%
Análise do fluxo de caixa	0%	0%	0%	0%	100%
Medidas não financeira relacionadas aos processos	0%	0%	10%	50%	40%

internos					
Medidas não financeira relacionadas aos empregados	0%	10%	10%	50%	30%
Medidas não financeiras relacionadas aos clientes	0%	10%	10%	40%	40%
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes	0%	30%	10%	20%	40%
<i>Benchmarking</i>	0%	20%	10%	50%	20%
Análise da cadeia de valor	0%	0%	10%	40%	50%
Análise do ciclo de vida do produto	0%	0%	30%	40%	30%
<b>Média</b>	<b>0%</b>	<b>7%</b>	<b>8%</b>	<b>30%</b>	<b>55%</b>

Fonte: Dados da pesquisa..

Dentre as práticas citadas no Quadro 13, nenhuma destas é desconhecida para os entrevistados. Das práticas “não utilização” tem-se 7% na média geral. No que se refere as práticas que “já foram utilizadas” Quadro 13, a média geral é de 8%, onde pode-se destacar a análise do ciclo de vida do produto com 30% dos respondentes afirmando que não a utilizam mais. Na pesquisa realizada por Teixeira et al. (2011) foi constatado que 85% das empresas estudadas não utilizam a “análise do ciclo de vida do produto” e 13% a utilizam amplamente.

Dentro do quesito “pouca utilizada” tem-se a média geral de 30% dos entrevistados Quadro 13, onde vale destacar sete delas que são análise da lucratividade do produto, medidas não financeiras relacionadas aos processos internos, medidas não financeiras relacionadas aos empregados, medidas não financeiras relacionadas aos clientes, *Benchmarking*, análise da cadeia de valor e análise do ciclo de vida do produto.

Ainda no Quadro 13, percebe-se que 100% das empresas utilizam-se das práticas de análise de custo/volume/lucro, análise da lucratividade do produto e análise do fluxo de caixa, no qual a média geral de utilização foi de 55%. Pode-se salientar ainda o baixo grau de utilização do *Benchmarking*, utilizado por apenas 20% das indústrias analisadas. Em síntese, cabe aqui destacar que a média de utilização das 11 práticas citadas no Quadro 13 é 55%, enquanto no estudo realizado por Almeida e Callado (2018) no ramo gráfico, foi de 73%.

Noutra perspectiva, buscou-se analisar a utilização de práticas de contabilidade gerencial relativas à planeamento e orçamento, uma vez que, dentre as 6 práticas apresentadas identificou-se que 3 destas estão acima da média, o que pode ser verificado por meio do Quadro 14.

Quadro 14: Práticas de contabilidade gerencial relativas à planeamento e orçamento

Relativas à Planeamento e Orçamentos					
	Desconhecida	Não Utilizada	Já foi utilizada	Pouco utiliza	Utilizada
Orçamento para controle de custos	0%	0%	0%	40%	60%
Orçamento para planeamento	0%	0%	0%	30%	70%

Orçamento flexível	0%	20%	10%	40%	30%
Previsão de longo prazo	0%	10%	10%	30%	50%
Orçamento base zero	10%	0%	20%	40%	30%
Orçamento baseado em atividades	0%	10%	20%	50%	20%
<b>Média</b>	<b>2%</b>	<b>7%</b>	<b>10%</b>	<b>38%</b>	<b>43%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a média encontrada no Quadro 14 salienta-se que as mais utilizadas pelas empresas em análise foram orçamento para planejamento com 70% de utilização, orçamento para o controle de custos com 60% e previsão de longo prazo com 50%. Desta forma, pode-se argumentar que as empresas em estudo se preocupam com o orçamento e planejamento além da previsão de longo prazo. No estudo de Silva e Lucena (2016), conclui-se que as práticas mais utilizadas pelas empresas, são as relacionadas a planejamento e orçamento diferentemente do encontrado neste estudo.

Tem-se ainda no Quadro 14 quatro práticas acima da média de 38% de usabilidade geral, como sendo pouco utilizadas, as quais compreendem o orçamento baseado em atividades 50%, orçamento para controle de custos 40%, orçamento flexível 40%, orçamento base zero 40%. Vale salientar ainda, que 10% das práticas já foram utilizadas, mas neste momento, não se encontram mais em uso.

Sob este viés, dentre as práticas citadas, três destas não são utilizadas por em média 7% dos entrevistados, sendo estas o orçamento flexível 20%, previsão de longo prazo 10% e orçamento baseado em atividades 10%. Ainda de acordo com o Quadro 14, 10% dos entrevistados dizem não conhecer o orçamento base zero. De acordo com Jensen (2003) o uso do orçamento pode causar dentro das organizações uma espécie de jogos orçamentários quando utilizados para motivar gerentes e avaliação de desempenho.

No que consiste as práticas relativas a planejamento e orçamento, percebe-se que sua utilização está voltada a fins de controle gerencial, tendo como objetivo avaliar desempenho ou motivar equipes. Porém nas palavras de Hansen, Otley e Stede (2003), estas práticas recebem críticas no que se refere ao controle de custos, pela ênfase dada a redução dos custos e não a criação de valor, e seu foco é exclusivo no desempenho anual, isso pode causar um desalinhamento entre planejamento operacional e estratégico que visam metas não financeiras e muitas vezes tem diferentes ciclos operacionais.

Outro aspecto analisado nesta pesquisa foi quanto a utilização das práticas de contabilidade gerencial relativas ao sistema de geração de valor, no qual, por meio do Quadro 15, é possível verificar as mais utilizadas pelas empresas analisadas. Segundo Padoveze (2007) a criação ou geração de valor consiste na geração de lucro empresarial, mensurados economicamente e que serão transferidos aos proprietários das organizações.

Quadro 15: Práticas de contabilidade gerencial relativas ao sistema de gestão de valor

Relativos ao sistema de Gestão de Valor					
	Desconhecida	Não Utilizada	Já foi utilizada	Pouco utilizada	Utilizada

		a	a		
Retorno sobre o patrimônio líquido (ROE)	0%	0%	10%	40%	50%
Economic value added (EVA)	0%	10%	0%	40%	50%
Balanced scorecard (BSC)	0%	0%	10%	30%	60%
Activity based management (ABM)	0%	10%	0%	70%	20%
Média	0%	5%	5%	45%	45%

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o apresentado no Quadro 15, as práticas têm uma média de uso de 45%, sendo que a mais utilizada é o *Balanced Scorecard* (BSC) com 60%, seguida do retorno sobre o patrimônio líquido (ROE) e *Economic Value Added* (EVA) ambas com 50%. Ainda, a média das práticas pouco utilizadas foi 45%, uma vez que, para 10% dos entrevistados estas práticas já foram ou não são utilizadas. Esses indicadores representam a real criação de riqueza das empresas, além de planejar futuros resultados. De acordo com Regis et al. (2010) a metodologia para a criação de valor tem como base os princípios modernos de finanças, sendo as medidas de performance econômica e financeira.

Quanto a prática mais utilizada, o BSC, este apresenta-se como um importante e completa ferramenta que auxilia as empresas por meio de indicadores divididos em quatro premissas: financeira, processo interno, cliente e aprendizado e crescimento. Segundo Araújo (2017) o BSC é uma ferramenta que evidencia a visão e estratégias das empresas, sendo de curto e longo prazo. Nas palavras de Fernandes, Furtado e Ferreira (2016), trata-se de uma metodologia que se apropria de informações, geradas através de indicadores que permitem que os gestores visualizem a organização de diversos aspectos e no mesmo tempo, isso permite a tradução e a implementação de estratégias. De acordo com os achados de Teixeira et al. (2011) o BSC dentre as ferramentas de mensuração de desempenho é a segunda mais utilizada seguida do EVA.

Como forma de sintetizar a utilização e conhecimento das práticas da contabilidade gerencial propostas neste estudo, no Quadro 16 elaborou-se um apanhado destas, conforme as médias apontadas anteriormente. Assim, é possível afirmar de antemão que as práticas de contabilidade gerencial, apesar de auxiliarem as empresas no processo decisório nem sempre são utilizadas por estas. De acordo com Soutes (2006) uma das importantes ramificações da ciência contábil é a contabilidade gerencial, seu produto é o processo de produzir informações para os gestores de uma organização. Corroborando a isto, Bertelli (2011) afirma que com o avanço tecnológico e o aumento da concorrência o uso de práticas da contabilidade gerencial se fez importante, pois tais práticas demonstram a real situação patrimonial da organização, e ainda produzem informações para auxiliar no processo decisório.

Quadro 16: Resumo do uso das práticas de contabilidade gerencial

	Desconhecida	Não Utilizada	Já foi utilizada	Pouco utiliza	Utilizada
Relativas à custos e Controle Financeiro	1%	3%	5%	28%	63%
Relativas à avaliação de desempenho	0%	7%	8%	30%	55%

Relativas à Planejamento e Orçamentos	2%	7%	10%	38%	43%
Relativos ao sistema de Geração de Valor	0%	5%	5%	45%	45%
Média Geral	0,8%	5,5%	7%	35,2%	51,5%

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme observado no Quadro 16, as práticas mais utilizadas são as relacionadas a custos e controle financeiro com 63%, o que mostra que as empresas estão preocupadas com os custos e as entradas e saídas de recursos. Assim como neste estudo, na pesquisa realizada por Lunkes et al. (2019), os resultados apontaram para uma tendência de uso de práticas voltadas para a determinação de custos e controle financeiro.

No que se refere a prática da avaliação de desempenho sua média de utilização é de 55%, e 30% pouco utilizada. De acordo com Mohamed (2005) e Hussain (2005) para a avaliação de desempenho ser mais eficiente e eficaz deve ser utilizada de forma mais ampla e ter flexibilidade para sofrer alterações sempre que necessário para se adequar as mudanças que possam ocorrer dentro ou fora das organizações. No que tange a prática de Gestão de valor, 45% dos entrevistados utilizam pouco estas práticas e outros 45% as utilizam. Na concepção de Padoveze (2006) a gestão de valor é voltada aos acionistas e a inovação organizacional.

Em contrapartida, tem-se as práticas de planejamento e orçamento, as quais possuíram a menor média obtida, ou seja 43%, isso significa que as empresas não possuem uma utilização significativa destas práticas o que pode indicar uma certa falta de planejamento e a pouca utilização dos orçamentos. Na concepção de Bortoluzzi (2018), o planejamento e orçamento são importantes para a organização, pois permitem que os gestores entendam o cenário futuro por meio de metas. Vale salientar ainda que o orçamento pode ser avaliado na comparação entre o projetado e o realizado, a fim de identificar acertos e falhas para que possam ser corrigidas para que as metas de desempenho organizacional sejam alcançadas. De acordo com Crepaldi (2011), a contabilidade como ferramenta de gestão é importante, pois ela fornece informações e trata de todos os fatos ocorridos dentro da organização, colhe os dados, a fim de mensurar a situação do patrimônio e influencia significativamente para se ter um controle sobre como está a situação da entidade, orientando os gestores na melhor forma e momento para a tomada de decisão.

Dentro de uma organização, a contabilidade gerencial torna-se indispensável, uma vez que, apura os fatos e faz com que se concretizem da melhor maneira possível para o progresso da organização. Ainda, utiliza os sistemas contábeis como ferramentas para apurar/registrar todos os dados necessários à organização, sendo esses um fator decisivo na gestão e indispensáveis tanto para o controle interno como no relacionamento externo, por que são a partir desses sistemas que são geradas as informações nas quais auxiliam os gestores na tomada de decisão (Zanluca, 2016).

Por fim, nesta seção observou-se, de forma geral, a utilização das práticas de contabilidade gerencial pelas indústrias do setor calçadista, na qual foi possível verificar que há uma média adesão de 51,5% quanto ao uso das práticas mencionadas. Ainda, compreendeu-se que as práticas mais utilizadas pelas empresas fazem parte do grupo de avaliação de desempenho com média geral 55%, sendo estas a análise de custo/volume/lucro, análise da lucratividade do produto e a análise do fluxo de

caixa. Porém, o grupo com maior utilização das práticas é o de custos e controle financeiro com grau de utilização igual a 63%, tendo a relação de desempenho uma utilização acima da média.

## 5 CONCLUSÕES

O presente trabalho que teve como objetivo geral analisar como as práticas da contabilidade gerencial podem auxiliar as Indústrias do Setor Calçadista do Rio Grande do Sul na geração de informações para o processo decisório, constituiu-se de uma pesquisa de levantamento - *survey*, realizada com 10 indústrias do setor calçadista do Rio Grande do Sul.

Assim, a partir dos resultados analisados, no que tange aos profissionais que atuam nas empresas em estudo, constatou-se em maioria, estes são graduados em ciências contábeis, atuando em diferentes campos dentro das organizações, desde a parte mais operacional até a gestão empresarial, podendo-se arguir que a contabilidade proporcionada diversos enfoques para o profissional formado nesta área. Também por meio dos resultados obtidos, é válido ressaltar que estes profissionais estão a bastante tempo nestas organizações e trouxeram considerações importantes acerca do tema pelo fato de conhecer bem o ramo que atuam.

Ao caracterizar as empresas deste estudo, pode-se perceber que 90% destas são enquadradas no lucro real, o que nos leva a considerar que são indústrias de um maior porte, e por esse motivo se preocupam em conhecer a sua situação econômica, reduzir custos, demonstrar resultados, comparar situações e planejar ações estratégicas. Ainda, na concepção dos gestores destas empresas, eles alegam que o ramo no qual estão inseridos possui alta competitividade, e que apesar disso, ainda faltam a estas organizações fatores primordiais que servem como parâmetro para o seu desenvolvimento, como por exemplo missão, visão e valores organizacionais.

Neste viés, a partir dos resultados obtidos, conclui-se que 60% das indústrias em análise, se utilizam da contabilidade interna com o objetivo de ter informações mais tempestivas e com maior confiabilidade. Vale destacar também que a contabilidade é considerada um fator importante para estas organizações, pois é por meio desta que se extraem informações tempestivas, úteis e relevantes para o processo decisório. Assim, percebeu-se que as práticas mais utilizadas pelas empresas em estudo estão relacionadas a custos, controle financeiro e avaliação de desempenho, no qual pode-se verificar que as organizações se preocupam com a redução de custos para que possam obter melhores retornos, além do controle financeiro que proporciona um maior planejamento e a avaliação de desempenho consiste em analisar se as estratégias empregadas estão fornecendo resultados.

Outro fator conclusivo neste estudo é que as empresas em análise se utilizam das práticas de contabilidade para o processo decisório, e que são os gerentes e o setor administrativo que mais fazem uso destas, uma vez que, estes setores são estratégicos quando se trata de tomar decisões dentro destas organizações. Outro aspecto que merece destaque é devido a ocorrência de usabilidades das práticas da contabilidade gerencial pelas empresas, as quais possuem adequabilidade maior a cada situação ou cada processo que estas desenvolvem. Os achados também apontam que estas indústrias utilizam as práticas de contabilidade gerencial classificadas nos estágios um e dois, as quais são consideradas tradicionais de acordo

com a literatura vigente, podendo-se presumir que tal resultado pode estar atrelado ao fato de serem práticas que exige um menor grau de entendimento.

Dentre os fatores limitantes presentes na execução deste estudo, salienta-se que este deu-se devido a pandemia do Covid-19, no qual diversas empresas tiveram seus quadros de funcionários reduzidos, bem como sua carga horária, o que dificultou o retorno das informações solicitadas, e conseqüentemente reduziu o número de respostas obtidas. Outra limitação encontrada foi a dificuldade em encontrar estudos com o quinto e atual estágio evolutivo da contabilidade gerencial, que apesar de não ser tão recente, possui poucos estudos publicados na área.

Quanto a recomendações futuras, destaca-se aqui algumas oportunidades de ampliação desta pesquisa, como por exemplo, ampliar a abrangência desta para o contexto nacional, bem como aplicá-la em diferentes ramos da indústria podendo apresentar um comparativo. Ainda, outro ponto interessante de aplicabilidade futura é quanto a utilização de variáveis que demonstrem o comportamento dos gestores deste ramo e a influência no processo decisório, podendo, também, levar em consideração, os conhecimentos extra contábil como aporte para utilização de práticas de contabilidade gerencial.

## REFERÊNCIAS

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The british accounting review* 40(1), 2-27.
- Abramczuk, A. A. (2009). *A prática da tomada de decisão*. São Paulo, ed. Atlas.
- Ahmad, N. S. M., & Leftsi, A. (2014). An exploratory study of the level of sophistication of management accounting practices in Libyan manufacturing companies. *International journal of business and management*, 2(2), 1-10.
- Almeida, K. N., & Callado, A. A. C. 2018. Relação entre o poder do cliente e práticas de contabilidade gerencial. *Revista Gestão Organizacional*, 11(1).
- Almeida, L. B., Starke Junior, P. C., & Freitag, V. C. (2011). Um Ensaio sobre as forças que modelam a dinâmica da Contabilidade Gerencial em empresas prestadoras de serviços. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)*, 5(3), 117-140.
- Alves, U. U., Prado, C. A. S., & Moraes, L. S. (2013). *Um estudo sobre a utilização da contabilidade gerencial como instrumento de gestão no município de Barreiras – Ba*. Semana acadêmica Revista Científica, 1(1).
- Andrade, L. C. M., Teixeira, A. J. C., Fortunato, G., & Nossa, V. 2013. Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica: um estudo empírico. *Revista de Administração Mackenzie*, 14(1), 98-125.
- Anselmo, T. A. 2012. *Avaliação da qualidade dos serviços contábeis prestados às micro e pequenas empresas comerciais com sede no bairro centro em Biguaçu-SC*. Repositório institucional UFSC. Santa Catarina. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/74645/discover>>. Acesso em: 04 mai. 2021.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2006). *Sistema de controle gerencial*. São Paulo, ed. Atlas.
- Araújo, R. H. M. (2017). *A adoção do BSC para a mensuração do desempenho estratégico governamental: o caso do governo de Pernambuco*. Dissertação de Mestrado, Universidade



- Federal Rural de Pernambuco, Recife. Pernambuco Disponível em:  
<<http://www.tede2.ufrpe.br:8080/tede2/handle/tede2/7550>>. Acesso em: 15/12/2021.
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2000). *Contabilidade gerencial*. São Paulo, ed. Atlas.
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2015). *Contabilidade gerencial*. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. 70. ed. São Paulo.
- Barret, R. (2000). *Libertando a Alma da empresa: como transformar a organização numa entidade viva*. São Paulo: Cultrix.
- Beuren, I. M. (2000). *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas.
- Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. (2015). *Management and cost accounting*. Pearson, 6 ed. New York.
- Blocher, E. J., Chen, K. H., Cokins, G., & Lin, T. W. (2007). *Gestão estratégica de custos*. Tradução Ariovaldo Griesi; tradução técnica Sérgio Alexandre Souza, Wilson J. A. Julian; revisão técnica Ana Paula Costa Paulino. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill.
- Basso, I. P. (2005). *Contabilidade geral básica*, 3ª ed. Unijuí: Ijuí.
- Bazzi, S. (2015). *Contabilidade gerencial: conceitos básicos e aplicação*. 1ª. ed. Inter Saberes: Curitiba.
- Bazzotti, C., & Garcia, E. (2006). A importância do sistema de informação gerencial para tomada de decisões. *Ciências Sociais Aplicadas em Revista*, 6(11).
- Bertelli, C. L. (2011). *Análise das Demonstrações Contábeis, uma ferramenta importante para auxiliar a tomada de decisão: um estudo de caso na empresa Adecar Rolamentos*. 2011. Monografia (Bacharel) - Curso de graduação em ciências contábeis, Faculdade Assis Gurgacz. Cascavel.
- Bornia, A. C. (2010). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- Bortoluzzi, L. (2018). *Estágios evolutivos da contabilidade gerencial nas organizações da região carbonífera de Santa Catarina*. Disponível em:  
<<http://repositorio.unesc.net/handle/1/6200>>. Acesso em: 10/10/2021.
- Bourne, M., Mills, J., Wilcox, M., Neely, A., & Platts, K. (2000). Designing, implementing and updating performance measurement systems. *International Journal of Operations and Production Management*, 20(7), 754-771.
- Brito, A. G. C. (2008). *Gestão estratégica da informação nas pequenas empresas: um estudo comparativo com as médias e grandes empresas do setor de serviços*. 2008. 192 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos.
- Camelo, A. C. O., Camelo, E. P. S. M., & Paulino, T. C. B. A importância do gerenciamento contábil para as organizações do terceiro setor. *Reflexão Contábil*. v. 29, p. 41-54, mai., ago. 2006.

- Camin, C. R., Marciano, V. C., Passos, I. C., Brito, E., & Gaio, L.E. (2014). Análise crítica da contabilidade gerencial sob a ótica do profissional contábil: um estudo nas empresas atuantes no ramo sucroalcooleiro do interior do estado de São Paulo. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 4(3).
- Cassaro, A. C. (2001). *Sistema de informação para a tomada de decisões*. 3ª ed. São Paulo: Thomson.
- Catelli, A. (2001). Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica. *GECON*, 2. ed. Atlas. São Paulo.
- Chiavenato, I. (2005). *Gestão de pessoas, segunda edição, totalmente revista e atualizada*. 9ª ed. Rio de Janeiro.
- Corazzim, G. (2017). A tecnologia da informação na contabilidade. *Revista Gestão em Foco*, 1(1).
- Costa, E. A. (2007). *Gestão estratégica, Da empresa que temos para a empresa que queremos*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva.
- Crepaldi, S. A. (2004). *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- \_\_\_\_\_. (2008). *Contabilidade gerencial: teórica e pratica*. 4. Ed. Atlas. São Paulo.
- \_\_\_\_\_. (2011). *Contabilidade gerencial*. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- \_\_\_\_\_. (2014). *Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática*. 7. ed. São Paulo: Atlas.
- Cullen, J., & Wanderley, C. (2013). Management accounting change: a review base. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 10(4), 294-307.
- Dávila, A., & Foster, G. (2007). Management control systems in early-stage startup companies. *Accounting Review*, 82(4), 907-937.
- Drucker, P. (2001). *O melhor de Peter Drucker: a administração*. São Paulo: Nobel.
- Farber, J. C., Segreti, J. B., & Mondini, L. C. (2004). *A importância da gestão estratégica de custos logísticos*. XI Congresso Brasileiro de Custos – Porto Seguro, BA, Brasil, 27 a 30 de outubro de 2004. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2281/2281>. Acesso em: 01/12/2021.
- Fernandes, A. G., Furtado, R. P. M., & Ferreira, P. A. (2016). Aplicação do balanced scorecard no auxílio à formulação do planejamento estratégico no setor público: o Caso DAE/Ufla. *Revista Economia & Gestão*, 16(42), 218-244.
- Filho, F. H. B. A crise de 2014/2017. (2017). *Revista de estudos avançados*, 31(89).
- Filipini, F., Bortoluzzi, C. A. P., Camargo, T. F., Piekas, A. A. S., & Manfroi, L. A. (2018). *utilidade da informação contábil no processo de tomada de decisão: um estudo da percepção dos gestores das empresas de médio porte localizadas em Chapecó – SC*. III Congresso de Contabilidade da UFRGS, III Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade da UFRGS. Santa Catarina.
- Freitas, A. G. R. Amaral, L. B. Mário P. C. Gonçalves, M. A. (2018). *Instrumentos da contabilidade gerencial: um estudo de caso em um hospital universitário federal*. II Congresso Internacional de Desempenho do setor Público. Santa Catarina.

- Frezatti, F., Aguiar, A. B., & Guerreiro, R. (2006). *Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países*. XXX ENCONTRO DA ANPAD. Anais. Salvador.
- Frezatti, F. (2006). O paradigma econômico na Contabilidade Gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da Contabilidade Gerencial. *Revista de Administração - RAUSP*, 41(1), 5-17.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade gerencial*. 14. ed. AMGH. Porto Alegre.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. Atlas. São Paulo, 2008.
- Gerhardt, T. E., & Silveira, D. T. (2009). *Métodos de pesquisa*. 1ª ed. Editora UFRGS. Porto Alegre.
- Gomes, M. L. R., & Cruz, E. C. (2013). A contabilidade como ferramenta de gestão empresarial. *Revista Científica Semana Acadêmica* 43(1).
- Grande, J. F., & Beuren, I. M. (2011). Mudanças de práticas de contabilidade gerencial: aplicação da análise de discurso crítica no relatório da administração de empresa familiar. *BASE - revista de administração e contabilidade da UNISINOS*, v. 8, n. 2, p. 133-145, abr., jun. 2011.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2008). Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. *Organizações & Sociedade*, 15(44), 45-62.
- Hansen, S. C., Otle, D. T., & Van Der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research* 15(1), p. 95-116.
- Hartz, L. J., & Souza, M. A. Gomes, D. G. (2019). Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de indústria Alemã de grande porte. *RMC, Revista Mineira de Contabilidade*, 20(3), p. 59-76.
- Horngrén; Sundem; Stratton. (2004). *Contabilidade gerencial*. 12 ed. Prentice-Hall São Paulo.
- Hussain, M. M. (2005). Management accounting performance measurement systems in Swedish banks. *European Business Review*, 17(6), 566–589.
- International Federation Of Accountants – IFAC. (1998). *International management accounting practice 1* (IMAP1).
- Jiambalvo, J. (2002). *Contabilidade gerencial*. Tradução Tatiana Carneiro Quirico. Rio de Janeiro: LTC – Livros técnicos e Científicos Editora S.A.
- Jensen, M. C. (2003). Paying people to lie: the truth about the budgeting process. *European Financial Management*. 9(3), p. 379-406.
- Jones G.D.C., Ribeiro K. C. S., & Silva P. R. (2009). Modelos de relatórios para planejamento e controle de resultados: Estudo de caso em uma empresa industrial. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 3(1).
- Júnior, A. N. F., Silva, T. B. J., & Filho, R. N. L. (2011). A influência da contabilidade gerencial no desempenho econômico – financeiro das empresas de cerâmica vermelha de Senhor Do Bonfim – Ba. *Revista de gestão, finanças e contabilidade* 1(1), p. 72.

- Klippel, S. R. (2014). *Sistemas Organizacionais*. Curitiba: Editora Inter Saberes.
- Leite, E. G., & Diehl, C. A. Manvailer, R. H. M. (2015). Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. *Revista universo contábil*, 11(2), p. 85-107.
- Lunkes, R. J. (2007). *Manual de orçamento*. 2ed. São Paulo, Atlas.
- Lunkes R. J., & Costa, C. H. Bortoluzzi, D. A. Rosa, F. S. (2019). Estudo sobre a Adoção de Práticas de Contabilidade Gerencial em Empresas Hoteleiras de Florianópolis, SC, Brasil. *Revista Turismo em Análise*, 29(2), p. 216-235.
- Maia, T. S. T. (2008). *Valores organizacionais e práticas gerenciais de empresas familiares*. V Convibra – Congresso Virtual Brasileiro de Administração. Anais.
- Maximiano, A. C. A. (2000). *Teoria geral da administração: da escola científica à competitividade na economia globalizada*. 2. ed. Atlas. São Paulo.
- Maximiano, A. C. A. (2004). *Introdução à administração*. 6 ed. São Paulo: Atlas.
- Miranda, C. S. (2010). *Ensino de contabilidade gerencial: uma análise comparativa de percepções de importância entre docentes e profissionais, utilizando as dimensões de atividades, artefatos e competências*. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Machado, N., & Petri, N. (2002). *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. São Paulo.
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2003). *Fundamentos da metodologia científica*. ed. Atlas. São Paulo.
- Marion, J. C. (2012). *Contabilidade empresarial*. 16. ed. – São Paulo: Atlas.
- Matarazzo, D. C. (2010). *Análise Financeira de Balanços: abordagem gerencial*. 7. ed. São Paulo: Atlas.
- Mohamed, E. (2005). Impact of the nature & characteristics of organizations on non- financial performance measurement : the case of financial services industry. *Journal of Case Research in Business and Economics*,1(1), 1–17.
- Morais, O. O., Coelho, A. C. D., & Holanda, A. P. (2014). Artefatos de contabilidade gerencial e maximização do valor em firmas brasileiras. *Revista de Contabilidade e controladoria*, 6(2), p. 128-146.
- Muniz, L. S. (2010). *Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade do Vale do Rio dos Sinos -Unisinos, São Leopoldo.
- Nascimento, A. A. S., & Rosa, F. S. (2015). *Aspectos de ensino da contabilidade gerencial na América Latina*. Santa Catarina.
- Nunes, S. M. A. (2009). *Terceirização de serviços contábeis: um estudo de caso na tropical calçados*. Mato Grosso: Ajes, Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena, 2009. Disponível em: [http://biblioteca.ajes.edu.br/arquivos/monografia\\_20110915115324.pdf](http://biblioteca.ajes.edu.br/arquivos/monografia_20110915115324.pdf) Acesso em: 29/11/2021.

Olesiak, E. M., MARQUESINI, V. H., Spanholi, J. C., Souza, M. A., & Machado, D. G. (2019). Utilização de métodos de custeio como instrumento de gestão: Um estudo em empresa calçadista da serra gaúcha. *Revista GESTO*, 7(1).

Packham, G., Brooksbank, D., Miller, C., & Thomas, B. (2005). Climbing the mountain: management practice adoption in growth oriented firms in Wales. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 12(4), p. 482-497.

Padoveze, C. L. (2006). *Curso Básico Gerencial de Custos*. 2. ed. São Paulo: Thomson.

\_\_\_\_\_. (2007). *Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil*. 5 ed. São Paulo: Atlas.

\_\_\_\_\_. (2010). *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 7ª ed. Atlas. São Paulo.

\_\_\_\_\_. (2012). *Manual de contabilidade básica: contabilidade introdutória e intermediária: texto e exercícios*. 8. ed., rev. e atual. São Paulo: Atlas.

Brasil. Subchefia de assuntos jurídicos. *Decreto Lei 1.598/1977*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm)> Acesso em: 10/11/2021.

Brasil. Subchefia de assuntos jurídicos. *Lei complementar 123/2006*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm)> Acesso em: 10/11/2021.

Pereira, C. A. (2001). *Avaliação de Resultados e Desempenhos*. In: CATELLI, A. Uma XVIII Congresso Brasileiro de Custos – Rio de Janeiro - RJ, Brasil, 07 a 09 de novembro de 2011 abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas.

Pletsch, C. S., Silva, A., & Lavarda, C. E. F. (2016). Conteúdo da Disciplina de Controladoria e as Funções do Controller no Mercado de Trabalho. *Revista Pretexto*, 17(1), p. 118-133.

Pozzo, H. (2008). *Administração de recursos materiais e patrimoniais*. 5ª ed. Atlas. São Paulo.

Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2ª ed. Feevale. Novo Hamburgo.

Ramalho, A. M. C. Marques, F. L. M. (2009) *Classificação da pesquisa científica*. SEDIS/UFRN. Rio Grande do Norte.

Regis, F., Santos, R. F., & Santos, N. M. B. F. (2010). *Análise do Economic Value Added (EVA®) no setor eletroeletrônico – utilização da metodologia com base na criação de valor: o caso do Grupo FRM*. XVII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte, MG, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2010. Minas Gerais.

Ricardino, A. (2005). *Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento*. ed. Saraiva. São Paulo.

Ricarte, J. G. (2005). A Contabilidade como ferramenta importante para o planejamento tributário das micro e empresas de pequeno porte. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, Florianópolis, 4(12), p.9-26.

Richardson, R. J. (2012). *Pesquisa Social métodos e técnicas*. 3 ed. Atlas. São Paulo.

Rodrigues, A., Rosinha, D., & Chinazzo, L. *Relatório Abicalçados 2019/2021*. Novo Hamburgo, 2019/2021. Acesso em: 03/03/20. Disponível em: <http://abicalcados.com.br/publicacoes/relatorio-setorial>

- Santos, B., Trancoso, E., Carvalho, E. F., & Zapparolli, L. S. (2019). ERP na gestão de pequenas e médias empresas: um estudo de caso. *REFAZ - Revista FATEC Zona Sul*, 6(1).
- Silva, C. R. C. (2015). Contabilidade interna: Vantagens e desvantagens um estudo de caso feito na empresa parafusolandia no primeiro semestre de 2015. *Revista Executive on-line*, 2(1), p. 1-16.
- Silva, D. R., & Oliveira, I. M. (2007). *O novo velho enfoque da informação contábil*. In Inter Ação, Revista das Faculdades Integrada de Paranaíba Paranaíba-MS. Paranaíba, 4(1).
- Silva, E. L., & Menezes, E. M. (2005). *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 4 ed. UFSC. Florianópolis.
- Silva, I. J. D. V., & Lucena, W. G. L. (2016). Tomada de decisão: um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais pelas empresas da grande João Pessoa (PB). *RMC, Revista Mineira de Contabilidade*. Belo Horizonte, 17(1).
- Soutes, D. O. D. (2006). *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. Dissertação do mestrado Universidade de São Paulo. São Paulo.
- Soutes, D. O., & Guerreiro, R. (2006). *Um estudo sobre a utilização da contabilidade gerencial como instrumento de gestão no município de Barreiras – BA*. São Paulo.
- Soutes, D. O., & Zen, M. J. C. M. de. (2005). *Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras*. Anais do 5º Congresso USP de Contabilidade e Contraladoria, São Paulo.
- Stair, R. M., & Reynolds, G. W. (2011). *Princípios de sistemas de informação*. Tradução: Harue Avritscher. 9ª edição. São Paulo: Cengage Learning.
- Stone, G. (2011). Let's talk adapting accountants' communications to small business managers' objectives and preferences. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(6), p. 781-809.
- Stroehner, A. M., & Freitas, H. (2008) O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. *Revista de administração eletrônica RAUSP-e*, 1(1), p.1-25.
- Santos, E. A. (2015). *Um estudo sobre a percepção dos micros e pequenos empresários do município de Monteiro - PB Com relação a utilização dos serviços contábeis*. Trabalho de Conclusão de Curso - 58f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis)- Universidade Estadual da Paraíba, Monteiro.
- Santos, S. C., & Pimentel, M. R. (2015). *Utilização de ferramentas de contábeis gerenciais: uma análise em grandes empresas de Manhuaçu MG*. I seminário científico da FACIG, Sociedade Ciência e Tecnologia. Minas Gerais.
- Shimizu, T. (2001) *Decisão nas organizações: introdução aos problemas de decisão encontrados nas organizações e nos sistemas de apoio à decisão*. Ed. Atlas. São Paulo.
- Teixeira, A. J. C., Gonzaga, R. P., Santos, A. V. S. M., & Nossa, V. (2011). A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. *BBR - Brazilian Business Review*, Vitória, 8(3), p. 108-127.
- Teixeira, A. J. C., Andrade, L. C. M., Fortunato, G., & Nossa, V. (2013). Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica: um estudo empírico. *Ram, Rev. Adm. Mackenzie*, São Paulo, 14(1).

Tófoli, I. (2012). *Administração financeira empresarial*. São José do Rio Preto, SP: Raízes Gráfica e Editora.

Yap, K. H. A., Lee, T. H., Said, J., & Yap, S. T. (2013). Adoption, benefits and challenges of strategic management accounting practices: evidence from emerging Market. *Asian Pacific management accounting journal*, 8(2), p. 27-45.

Widener, S. K. (2004). 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*, 1(29), p. 377-399.

Zanluca, J. C. (2021). *Contabilidade gerencial - o que é? Como utilizá-la?* Disponível em:< <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/gestaocontabil.htm>>. Acesso em 15/12/2021.