

DIVULGAÇÃO DE TRABALHO

UTILIZAÇÃO DE CONTROLES DE GESTÃO NAS MAIORES INDÚSTRIAS CATARINENSES*

FABIANO MAURY RAUPP

Prof. da Universidade do Estado de Santa
Catarina
E-mail: fabianoraupp@hotmail.com

ILSE MARIA BEUREN

Profa. Dra. da Universidade Regional de
Blumenau
E-mail: ilse@furb.br

SAMUEL JOÃO MARTINS

Bacharel em Ciências Contábeis pela
Universidade Federal de Santa Catarina
E-mail: samuel11@bol.com.br

RESUMO

Este artigo objetiva demonstrar o efetivo uso dos controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. A pesquisa caracteriza-se como um estudo exploratório do tipo levantamento ou *survey*. Utilizando como parâmetro indústrias com mais de 200 funcionários, a população do estudo, após alguns ajustes realizados, consistiu de 250 empresas. Para essas foi enviado um questionário com perguntas abertas e fechadas, via *e-mail*, obtendo respostas de 36 empresas, que constituíram a amostra da pesquisa. Para tratamento dos dados optou-se por uma abordagem predominantemente quantitativa. Assim, inicia-se o artigo com uma incursão teórica no processo de gestão e nos controles de gestão. Em seguida, procede-se à descrição e análise dos dados, enfocando as características das empresas, o perfil dos respondentes, a utilização dos controles de gestão, as formas de disponibilização das informações geradas pelos controles, bem como os aspectos positivos e negativos percebidos pelos respondentes em relação aos controles de gestão utilizados. Os resultados da pesquisa mostram que as empresas valem-se de diversos tipos de controles a fim de auxiliar o processo de gestão.

Palavras-chave: Controles de Gestão; Maiores Indústrias de Santa Catarina.

ABSTRACT

This article aims to demonstrate the effective use of management control systems among the biggest industries in Santa Catarina. The research is characterized as a exploratory survey. Using as a parameter industries with more than 200 employees, the study population, after some adjustments, consisted of 250 companies. A questionnaire with open and closed questions was sent by e-mail. We received answers from 36 companies, which constituted the research sample, using a predominantly quantitative approach for data treatment. The article begins with a theoretical review of the management process and management control systems. Next, data are described and analyzed, focusing on the companies' characteristics, the respondents' profiles, the use of management control systems, the means of making available information generated by control systems, as well as the positive and negative aspects perceived by the respondents in relation to the management controls that are used. The research results show that the companies use several kinds of control systems in order to support the management process.

Key words: Management Control Systems; Biggest Industries in Santa Catarina.

Recebido em 03.06.05 • Aceito em 19.08.05 • 2ª versão aceita em 29.11.05

* Artigo originalmente publicado nos Anais do 3º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo-SP, outubro/2003.

1 INTRODUÇÃO

A velocidade com que o mundo empresarial vem se modificando é significativa. A partir de 1990, com a abertura da economia e a globalização dos mercados, o ambiente empresarial brasileiro sofreu sucessivas mudanças, o que implicou na necessidade de reestruturar as empresas. Diversas organizações se adaptaram rapidamente a essa nova realidade, de forma a apresentar maior eficiência e eficácia no alcance de seus objetivos.

Nessa nova conjuntura empresarial, buscar instrumentos que atendam ao processo de gestão organizacional torna-se essencial para a permanência das empresas no mercado. Os controles de gestão se apresentam como instrumentos de auxílio à gestão. Além disso, provêem informações que demonstram a situação da empresa e apresentam indicadores que possibilitam a tomada de decisões sobre o rumo da empresa e de ações corretivas contra eventuais problemas e ineficiências do processo organizacional.

Gomes e Salas (1999, p. 22) explicam que o controle de gestão é um “mecanismo de reforço do comportamento positivo e correção de rumo no caso de resultados não desejados”. O enfoque dado aos controles de gestão nas empresas pode proporcionar uma análise mais criteriosa sobre os aspectos relevantes no processo de gestão.

Esses controles têm por função auxiliar os gestores a conhecerem a forma de utilização dos recursos das empresas, fornecendo informações reais e em tempo certo para que os gestores possam tomar decisões mais bem embasadas. Instrumentos como esses, que auxiliam o processo de controle de gestão empresarial, são importantes para que as empresas se mantenham no atual mercado globalizado.

Nesse contexto, este estudo tem por objetivo demonstrar o uso efetivo dos controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. Considerou-se como parâmetro indústrias com mais de 200 funcionários, sendo que de um universo de 250 empresas foram obtidos os questionários respondidos por 36 empresas, as quais constituíram a amostra da pesquisa.

Assim, o artigo inicia com uma incursão teórica no processo de gestão e nos seus controles. Na seqüência, evidencia a metodologia de pesquisa adotada no estudo, destacando: população, amostra, instrumento de pesquisa, coleta e análise dos dados. Em seguida faz a descrição e análise dos dados coletados. Por último, apresenta as conclusões da pesquisa realizada.

2 PROCESSO DE GESTÃO

Para o entendimento do conceito de processo de gestão, deve-se analisar, primeiramente, a empresa sob o enfoque sistêmico, identificando-a como um sistema que transforma insumos em bens ou serviços, com a meta final de alcançar objetivos determinados e reconhecidos pela organização. Essa abordagem, conforme Stoner e Freeman (1999, p. 33), “permite que os administradores vejam a organização como um todo e como parte de um sistema maior, o ambiente externo”. No que concerne à classificação em sistemas abertos e fechados, pode-se conceber a empresa como um sistema aberto, que interage com o ambiente externo.

Outro aspecto importante é observar os vários subsistemas que compõem a empresa, sendo vital a existência de uma correlação entre eles, de maneira a atingir o objetivo da empresa. Verifica-se, então, a necessidade de um processo de gestão que considere esses aspectos para que os subsistemas da empresa trabalhem juntos, de modo a aumentarem sua eficiência e alcancarem melhores resultados do que se trabalhassem separadamente.

Mosimann e Fisch (1999, p. 36) afirmam que “cada área da empresa tem um processo de gestão, também denominado processo decisório, pois é em cada etapa desse processo que as decisões são tomadas”. Definem três etapas para que esse processo aconteça: planejamento, execução e controle.

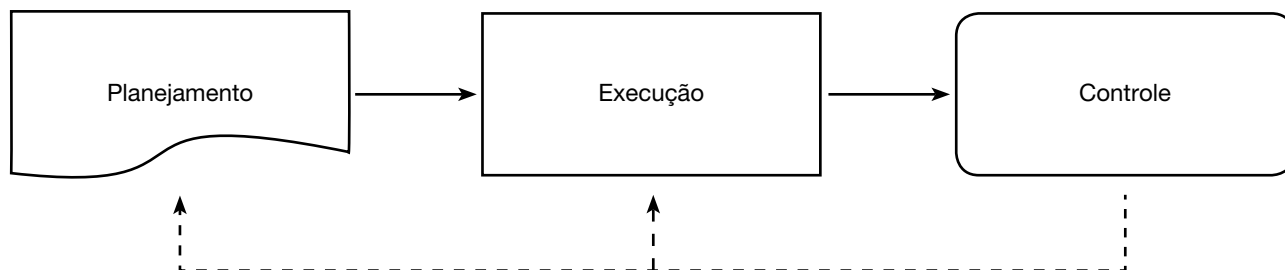
O planejamento, de acordo com Megginson, Mosley e Pietri (1986, p. 105), consiste em “escolher um curso de ação e decidir adiantadamente o que deve ser feito, em que seqüência, quando e como”. O objetivo do planejamento, segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 44), “é produzir um estado futuro desejável e os caminhos para atingí-lo”. Assim, o ato de planejar é a primeira das etapas do processo de gestão, sendo ele responsável pela designação da trajetória a ser seguida por toda a organização e pela enumeração das atividades e recursos necessários ao atendimento da missão empresarial.

A execução, conforme Mosimann e Fisch (1999, p. 37), “é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, onde as ações emergem. Estas ações devem estar em consonância com o que foi anteriormente planejado”. Nessa fase, é posto em prática o que foi planejado e há a efetivação das atividades projetadas e o consumo dos recursos anteriormente identificados.

O controle é uma forma de prover ações para corrigir e ajustar problemas tanto de execução, como de planejamento das ações realizadas pela entidade. A principal função do controle, para Gomes e Salas (1999, p. 22), é “assegurar que as atividades

de uma empresa se realizem de forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações”. Atkinson et al. (2000, p. 581) definem

controle como o “conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória para alcançar seus objetivos”. A integração entre os três elementos que compõem o processo de gestão é demonstrada na Figura 1.



Fonte: Elaborada pelos autores.

Figura 1- Integração entre os elementos que compõem o processo de gestão

As etapas do processo de gestão formam um círculo, em que cada fase está intimamente relacionada com as outras. O planejamento encaminha para a execução, a execução é analisada pelo controle, e o controle faz a realimentação do sistema para um novo planejamento ou execução. Mosimann e Fisch (1999, p. 115) explicitam que “não faz sentido planejar se o que foi planejado não se constituir em uma diretriz para a execução, e da mesma forma, não se deve planejar sem haver controle dos desvios em relação ao planejado e as causas desses desvios, e conseqüentemente tomada de ações corretivas”. Em seguida, discute-se, particularmente, uma das etapas do processo de gestão: os controles de gestão.

3 CONTROLES DE GESTÃO

Caracterizou-se, anteriormente, o processo de gestão como sendo um conjunto de três etapas diferentes, em que o controle se configura como uma delas. Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 115), não há como dissociar o controle das demais fases do processo de gestão, “razão pela qual pode-se considerar as demais fases, juntamente com o controle, como um grande modelo de controle”.

O controle pode ser visto, também, como uma maneira de garantir a continuidade da empresa, mantendo a entidade em um rumo pré-estabelecido. Campiglia e Campiglia (1993, p. 11) argumentam que o controle, em uma perspectiva de gestão, “deve ser entendido como o conjunto de informações e de ações cujo objetivo é manter o curso das operações dentro de um rumo desejado”.

Gomes e Salas (1999, p. 23) afirmam que “o controle de gestão refere-se ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que formam parte da mesma”. Portanto, a função do controle de gestão está no estabelecimento de padrões, na análise da realidade e se ela condiz com os padrões estabelecidos. Também auxilia na determinação de eventuais falhas na gestão e na promoção de ações que corrijam essas falhas.

Nessa concepção, o controle de gestão está relacionado a uma perspectiva abrangente, agindo como um importante papel na administração. Gomes e Salas (1999, p. 24-25) mencionam que, na perspectiva ampla, “se considera também o contexto em que ocorrem as atividades e, em particular, os aspectos ligados à estratégia, estrutura organizacional, comportamento individual, cultura organizacional e o contexto social e competitivo”. Dessa forma, eles não se preocupam apenas com os aspectos financeiros, mas também com aspectos relacionados à motivação e ao aperfeiçoamento do processo empresarial, em todos os níveis da organização.

Conseqüentemente, o controle de gestão atinge toda a organização e pode ser dividido de acordo com os níveis administrativos em que é executado. Assim, tem-se o controle em nível estratégico, tático e operacional.

O controle estratégico é definido por Atkinson et al. (2000, p. 45) como o “processo de fornecer informações sobre desempenho competitivo completo da unidade de negócios, tanto do ponto de vista financeiro quanto do ponto de vista dos clientes”. O

controle tático, conforme Mosimann e Fisch (1999, p. 77), está relacionado com a “verificação das relações de cada área de responsabilidade da empresa com seu ambiente”. E o controle operacional, de acordo com Atkinson et al. (2000, p. 45), é o “processo de fornecimento de *feedback* aos funcionários e seus gerentes, sobre a eficiência de atividades sendo executadas”. Tem-se o *feedback* como a resposta dada a cada tomada de decisão, passando a ser um instrumento de medida das divergências.

Entende-se que o sistema de controle tem diferentes enfoques nos distintos níveis da empresa, servindo como base para diferentes tipos de decisões. Isso faz emergir a necessidade de variadas informações, importando que elas sejam distribuídas por toda a empresa e tornando essencial a existência de um sistema de informações que as divulgue por toda a empresa.

3.1 O Sistema de Informações e os Controles de Gestão

Os controles de gestão, para desempenharem a sua função de forma satisfatória dentro da organização, devem ter o suporte de um sistema de informações. Conforme Mosimann e Fisch (1999, p. 54), ele “é uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade”.

Para a compreensão do que seja sistema de informações, torna-se necessário diferenciar dado e informação. Dado é designado por Perez Junior, Pestana e Franco (1997, p. 31) como “qualquer elemento identificado em sua forma bruta, que por si só não conduz a uma compreensão de determinado fato ou situação”. Em relação à informação, Beuren (1998, p. 47) diz que ela “não se limita à simples coleta de dados. Para que os dados se transformem em informação útil, eles precisam ser decodificados, organizados e contextualizados, de acordo com as necessidades dos responsáveis pelo processo decisório”.

Muitas empresas possuem sistemas que provêm aos gestores as informações de que necessitam, como é o caso dos sistemas de informações gerenciais – SIG. Conforme Stoner e Freeman (1999, p. 488), o SIG é o “sistema de informações baseado em computador, destinado a tornar mais eficaz o planejamento, as decisões e o controle”. Assim, o SIG atua nas organizações como auxiliar dos gestores, dando suporte à tomada de decisão e ao processo de controle de gestão. Jiambalvo (2002, p. 2) lembra que “o controle das organizações é alcança-

do pela avaliação do desempenho dos *gerentes* e das *operações* pelas quais eles são responsáveis”.

Nesse contexto, a Contabilidade é considerada por muitas empresas como um sistema de informações dentro da organização que, através de suas metodologias e técnicas, transforma dados referentes às mutações patrimoniais da empresa em informações e relatórios que auxiliam os gestores na tomada de decisões. Anthony (1976, p. 20) destaca que “a informação contábil é útil ao controle como meio de comunicação, motivação e avaliação”. Percebe-se, então, que os sistemas de informações possibilitam a coleta dos dados, seu processamento e veiculação das informações necessárias ao processo de gestão das organizações. Viabilizam, também, a implantação e utilização de diversos instrumentos de controle da gestão.

3.2 Instrumentos de Controle de Gestão

Moura (2001, p. 15) ressalta que “faz-se necessário na etapa de controle o uso de ferramentas que permitam aos gestores a avaliação das ações implementadas, a fim de identificar qualquer tipo de problema, bem como os sucessos alcançados, e certifica-se de que a execução das ações está de acordo com os planos pré-estabelecidos”. Nessa visão, Atkinson et al. (2000, p. 581) tratam o controle de gestão como “o conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória para alcançar seus objetivos”. Normalmente, os controles de gestão aplicam metodologias, técnicas, procedimentos e conhecimentos que amparam o processo de gestão para cumprir a missão e alcançar as metas organizacionais.

Porém, segundo Cardoso (2002, p. 51), “nenhum instrumento de controle funciona sozinho. Depende da intervenção de pessoas para sua operação, análise e interpretação”. Adicionalmente, Anthony e Govindarajan (2002, p. 36) advertem que “os sistemas de controle gerencial incluem avaliações de desempenho de caráter financeiro e não financeiro”. Assim, um conjunto de instrumentos que atendam às necessidades de uma empresa, não necessariamente irá satisfazer os anseios de outra, sendo a escolha desses instrumentos, pelas empresas, de caráter subjetivo. Convencionou-se para este estudo agrupar os controles de gestão em instrumentos contábeis-gerenciais e demais instrumentos de auxílio à gestão. Os instrumentos contábeis-gerenciais relacionam-se com a utilização da informação contábil no processo de controle. Conforme Figueiredo e Caggiano (1997, p. 39), quando usada no processo de controle, “a informação con-

tábil reveste-se de grande importância, pois, além de prestar-se como padrão e *feedback* para o processo, pode também ser usada como medida de desempenho das pessoas envolvidas na gestão das diversas áreas”.

Podem ser mencionados vários instrumentos contábeis-gerenciais que concretizam essa relação. Dentre eles, destacam-se as Demonstrações Contábeis, o Fluxo de Caixa Projetado, a Análise das Demonstrações Contábeis, a Contabilidade de Custos, a Contabilidade por Responsabilidade, a Contabilidade Gerencial e o Processo Orçamentário.

No que concerne às demonstrações contábeis e sua análise, de acordo com Fipecafi (2003, p. 38), “é importante que a Contabilidade forneça mensalmente e com rapidez a posição patrimonial e financeira e os resultados das operações”. O Fluxo de Caixa Projetado, segundo Frezatti (1997, p. 25), pode ter alcance tático (utilizado no dia-a-dia) ou estratégico (utilizado nos negócios da empresa), mas em ambas as abordagens é relevante.

A Contabilidade de Custos, conforme Martins (2003, p. 21), possui funções relevantes no Controle e no suporte à tomada de decisões nas organizações. No controle, “sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e [...] acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos”. A Contabilidade de Custos, também, é importante elemento da Contabilidade por Responsabilidade, da Contabilidade Gerencial e do Processo Orçamentário.

Ludicibus (1986, p. 16) ressalta que “todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil, feitos *sob medida* para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho, recai na contabilidade gerencial”. No entanto, Catelli (1999, p. 29) destaca que “um grande volume de métodos, técnicas, abordagens e preocupações desafiam a capacidade dos gestores no que diz respeito ao entendimento dessas questões, ao discernimento do que é ou não relevante, e principalmente, a como implementar as mudanças e obter resultados concretos”.

Além dos controles de gestão contábeis-gerenciais mencionados, há uma série de outros métodos, técnicas, instrumentos administrativos abordados na literatura que auxiliam, de forma substancial, o processo de gestão das organizações. Quanto às metodologias relacionadas à qualidade, têm-se as normas de qualidade – série ISO 9000, os círculos de controle de qualidade – CCQ, e a gestão da qualidade total – TQM. Quanto à outras técnicas/instrumentos administrativos, apresenta-se o planejam-

to estratégico, o valor econômico agregado (EVA®), o *balanced scorecard* (BSC) e o *benchmarking*.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

A presente pesquisa caracteriza-se como um estudo exploratório descritivo. Procurou-se maior familiaridade com o processo de controle de gestão das empresas componentes da amostra, proporcionando a confirmação de idéias e aprimoramentos para estudos futuros.

O método utilizado caracteriza-se como sendo do tipo *survey*, no qual a coleta de dados se dá através do envio de questionários aos componentes da amostra. Gil (1999, p. 70) diz que nas pesquisas de levantamento “procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados”.

A população-alvo constituiu-se de empresas industriais do Estado de Santa Catarina, selecionadas segundo o número de funcionários. Como se optou por trabalhar com as maiores indústrias catarinenses, foram separadas as que possuíam um número superior a 200 funcionários. Para tal classificação, consultou-se uma relação disponibilizada pela Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (FIESC), em 15 de março de 2004, complementando-se essa com informações da publicação Balanço Anual do Jornal Gazeta Mercantil (2003).

Dessa forma, obteve-se um total de 300 empresas. Porém, averiguou-se que nesse número havia 50 empresas que deveriam ser suprimidas, pois se tratava de filiais de empresas que possuíam matriz no Estado. Portanto, perfazendo-se, ao final, uma população de 250 empresas.

A coleta de dados ocorreu através do envio de questionário por *e-mail* para as empresas componentes da população-alvo. Foram cinco etapas de envios de *e-mails* e, não surtindo efeito, foram contatadas por telefone. Com esses procedimentos, obteve-se um retorno de 36 questionários respondidos. O questionário constituiu-se de questões abertas e fechadas, possibilitando ao respondente expor, de forma livre, as informações solicitadas.

Os dados obtidos com os questionários foram organizados, recebendo tratamento predominantemente quantitativo, tabulando-os, primeiramente, em planilha eletrônica. Em seguida, considerando o objetivo estabelecido no estudo, elaboraram-se tabelas que permitiram a análise dos dados e inferências sobre os controles de gestão utilizados nas maiores indústrias catarinenses.

5 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

Os dados coletados junto às empresas respondentes compreendiam aspectos relacionados às suas características, o perfil dos respondentes, a utilização de controles de gestão, as formas de disponibilização das informações geradas pelos controles, além dos aspectos positivos e negativos percebidos pelos respondentes em relação aos controles de gestão adotados.

5.1 Caracterização das Empresas que Compõem a Amostra

Para caracterizar as empresas que retornaram o questionário respondido, elas foram classificadas quanto à região do Estado em que se situam, o ramo de atividade, o tempo de atuação no mercado, o porte quanto ao faturamento e ao número de funcionários.

Quanto à região do Estado em que as empresas respondentes se situam, tem-se que 10 empresas se localizam na região do Vale do Itajaí, 9 na região Oeste, 9 na região Norte, 3 na região da Grande Florianópolis, 2 na região Meio-oeste, 2 na região Sul e 1 na região do Planalto Serrano. As regiões com maior concentração de empresas respondentes são o Vale do Itajaí, a região Norte e a região Oeste do Estado, o que corresponde a mais de 75% das empresas respondentes.

Na caracterização do ramo de atividade, das 36 empresas respondentes, o setor mais expressivo foi o setor têxtil com 27%, seguido pelo setor moveleiro/madeireiro com 19%, o setor metalúrgico com 17%, o setor agrícola com 11%, o setor alimentício com 11%, o setor de plásticos com 6% e, por fim, com 3%, os ramos de papel/celulose, de pré-moldados e de produtos eletrônicos. Portanto, no conjunto dos respondentes prevaleceram os de empresas do setor têxtil, altamente concentradas na região do Vale do Itajaí.

Sobre o tempo de atuação no mercado, verificou-se que 3% das empresas possuem até 10 anos, 14% têm de 11 a 20 anos, 28% entre 21 e 30 anos, 17% de 31 a 40 anos, 8% entre 41 e 50 anos e 30% têm mais de 50 anos de atuação no mercado. Acumulando-se as faixas das empresas com mais de 30 anos, tem-se que cerca de 55% das empresas ultrapassam esse tempo de atuação no mercado. Isso demonstra que grande parte das empresas pesquisadas estão consolidadas no mercado e possuem um certo grau de amadurecimento.

Na classificação quanto ao faturamento das empresas, constatou-se que 6 faturaram até 10 milhões,

9 de 11 a 50 milhões, 11 de 51 a 100 milhões, 5 com faturamento de 101 a 500 milhões e 4 faturaram mais de 501 milhões em 2001. Uma maior concentração de empresas, 20 das 36 pesquisadas, encontram-se nas faixas de 11 a 50 e 51 a 100 milhões, o que corresponde a 55% das empresas respondentes.

No que concerne ao número de empregados, 6 empresas têm entre 201 e 250 empregados, 12 possuem 251 a 500 empregados, 9 têm de 501 a 1000 empregados, 4 empresas possuem de 1001 a 2000, e, finalmente, 5 têm mais de 2001 empregados. Inferre-se que as faixas predominantes das empresas respondentes são 251 a 500 e 501 a 1000 empregados.

5.2 Identificação dos Respondentes

Nas empresas pesquisadas foi solicitado que o gestor responsável pelos controles gerenciais da empresa respondesse o questionário enviado por *e-mail*, sendo que em sua maioria são do sexo masculino. Classificaram-se os respondentes, primeiramente, de acordo com o cargo, após por tempo de atuação na função e, por fim, quanto à formação acadêmica.

No que diz respeito à função que os responsáveis exercem, verificou-se que suas funções possibilitam o acesso às informações solicitadas no questionário. Dos respondentes, 7 atuam como gerente administrativo, 7 como contador de custos, 7 exercem a função de *controller*, 5 são contadores, 4 gerentes administrativos, 2 diretores comerciais, 2 diretores industriais e 1 é auxiliar administrativo.

Outro aspecto importante está relacionado ao tempo que os respondentes atuam naquele cargo. A maioria, 14 respondentes, atua no cargo há mais de 8 anos, 1 entre 7 e 8 anos, 5 estão no cargo de 5 a 6 anos, 7 entre 3 e 4 anos e 8 atuam no cargo há até 2 anos.

Na formação acadêmica dos entrevistados, todos possuem pelo menos um curso de graduação. Além disso, 77% possuem pós-graduação, denotando a necessidade de especialização por parte dos profissionais. No que concerne aos tipos de pós-graduação, observou-se que 54% do total dos respondentes possuem algum tipo de curso de especialização, 11% possuem especialização e mestrado, 6% possuem especialização e MBA, 3% possuem só MBA e 3% só mestrado.

Quanto ao perfil dos respondentes, averiguou-se que a maioria exerce os cargos que os tornam conhecedores das informações solicitadas. Grande parte atua em sua função há mais de 8 anos, sendo, também, expressivo o número dos que exercem a função há menos de 4 anos. Todos os respondentes possuem formação superior e a maioria, também, tem algum tipo de pós-graduação.

5.3 Utilização dos Controles de Gestão

Como forma de atingir o objetivo deste estudo, efetuou-se a caracterização das empresas respondentes quanto à utilização dos controles de gestão. Para tal, identificou-se nas empresas a frequência de uso das informações contidas nos controles de gestão e os níveis hierárquicos que utilizam as informações geradas por esses controles, a utilização de instrumentos de controles contábeis-gerenciais, bem como de outros instrumentos de controle.

5.3.1 Intensidade e níveis hierárquicos que utilizam os controles de gestão

Ao investigar a frequência de utilização das informações contidas nos controles de gestão, procurou-se identificar a intensidade de sua utilização.

Observou-se que 39% das empresas utilizam as informações dos controles de gestão mensalmente, 33% utilizam as informações diariamente e 28% utilizam-nas semanalmente. Portanto, a utilização mensal das informações do sistema de controle é a que predomina nas empresas pesquisadas.

Também identificou-se a forma de utilização das informações dos controles de gestão nos diferentes níveis hierárquicos das empresas. Verificou-se que 33% das empresas usam as informações dos controles em nível de gerência, 8% utilizam as informações apenas para o nível operacional, 42% responderam que as informações são usadas em todos os níveis da empresa e 14% não responderam.

Fazendo-se o cruzamento das informações relacionadas à frequência de uso e os níveis hierárquicos em que são utilizados os controles de gestão, foram obtidos os números evidenciados na Tabela 1.

Tabela 1- Frequência de uso versus níveis hierárquicos em que são utilizadas as informações contidas nos controles de gestão

FREQUÊNCIA DE UTILIZAÇÃO		NÍVEIS DA ORGANIZAÇÃO				Total
		Todos os níveis	Gerência (diretores)	Nível operacional	Não responderam	
Diariamente	nº de empresas	8	2	1	1	12
	% de empresas	67%	17%	8%	8%	100%
Semanalmente	nº de empresas	4	4	1	1	10
	% de empresas	40%	40%	10%	10%	100%
Mensalmente	nº de empresas	3	7	1	3	14
	% de empresas	21%	50%	7%	21%	100%

Nota-se que das empresas que usam as informações diariamente, 67% utilizam-nas em todos os níveis da empresa, 17% na gerência e 8% em nível operacional. Da mesma forma, das empresas que usam os controles semanalmente, 40% utilizam-nos em todos os níveis, 40% na gerência e 10% em nível operacional. Por fim, das empresas que usam mensalmente, 21% utilizam-nas em toda organização, 50% na gerência e 7% em nível operacional.

Destaque-se que, das empresas que empregam as informações geradas diariamente, em sua maioria, utilizam-nas em todos os níveis organizacionais. Metade das empresas que usam as informações dos controles de gestão mensalmente,

fazem-no em nível de gerência. Por sua vez, as empresas que se valem das informações operacionais, são minoria em todas as classes de frequência de utilização.

Percebe-se que ocorre uma tendência das empresas em utilizar os controles diariamente e em todos os níveis da organização. Há, também, uma disposição entre as empresas que as utilizam mensalmente considerá-las em nível de gerência. Isso talvez seja conseqüência do foco do controle de gestão nas empresas, pois algumas podem ter os controles realizados simultaneamente com as atividades, enquanto outras fazem o controle após as atividades terem ocorrido.

5.3.2 Instrumentos de controle de gestão contábeis-gerenciais utilizados nas empresas

Na caracterização das empresas quanto à utilização de instrumentos de controle de gestão con-

tábeis-gerenciais, a ênfase está nos tipos de instrumentos utilizados. Na Tabela 2, mostram-se os tipos de controles de gestão contábeis-gerenciais e o número de empresas que os utilizam, bem como as que não os utilizam.

Tabela 2- Instrumentos de controle de gestão contábeis-gerenciais utilizados nas empresas respondentes

CONTROLES CONTÁBEIS		UTILIZAM	%	NÃO-UTILIZAM	%
Contabilidade de custos		35	97%	1	3%
Fluxo de caixa		31	86%	5	14%
Sistema orçamentário	Orçamento de produção	27	75%	9	25%
	Orçamento de investimento	27	75%	9	25%
	Comparação orçado e realizado	26	72%	10	28%
	Demonstrações contábeis projetadas	22	61%	14	39%
Relatórios gerenciais	Análise de resultados por produto	6	17%	30	83%
	Análise do ponto de equilíbrio	3	8%	33	92%
	Resultado por área de negócios	2	6%	34	94%
Contabilidade por responsabilidade		6	17%	30	83%
Análise de demonstrações contábeis		4	11%	32	89%

O instrumento de controle de gestão contábil-gerencial mais utilizado é a Contabilidade de Custos, por 97% das empresas. Após, tem-se o Fluxo de Caixa, com utilização em 86% das empresas respondentes, seguidos pelos Controles Orçamentários de Produção e Investimento, com 75% de utilização.

A comparação do orçado com o realizado é feita em 72% das empresas e a projeção das demonstrações contábeis em 61% das empresas pesquisadas. Em proporções bem menores, tem-se a Contabilidade por Resultados e a Análise de Resultado por Produto feita em 17% das empresas, a Análise das Demonstrações Contábeis feita por 11%, a Análise do Ponto de Equilíbrio e a verificação dos Resultados por Área de Negócios com, respectivamente, 9% e 6% das empresas.

Portanto, a quase totalidade das empresas utilizam a Contabilidade de Custos e boa parte o Orçamento de Produção. Observa-se a preocupação das empresas com os custos e com a programação da produção, o que é fundamental no ambiente competitivo em que estão inseridas. Destaque-se, também, a importância do Fluxo de Caixa no auxílio à gestão financeira da empresa, haja vista às elevadas taxas de juros de captação de recursos financeiros no País.

Também relacionou-se o uso dos instrumentos de controle de gestão contábeis-gerenciais com o porte das empresas, tendo como parâmetro o número de empregados, conforme se demonstra na Tabela 3.

Tabela 3- Controles de gestão contábeis-gerenciais *versus* número de empregados

FAIXA DE EMPREGADOS		NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS DAS EMPRESAS									
		Faixa 1		Faixa 2		Faixa 3		Faixa 4		Faixa 5	
		de 201 a 250		de 251 a 500		de 501 a 1000		de 1001 a 2000		Mais de 2001	
Total de empresas por faixa		6		12		9		4		5	
Controles de gestão contábeis-gerenciais		nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
Contabilidade de custos		5	83%	12	100%	9	100%	4	100%	5	100%
Fluxo de caixa		4	67%	11	92%	7	78%	4	100%	5	100%
Sistema orçamentário	Orçamento de produção	1	17%	10	83%	7	78%	4	100%	5	100%
	Orçamento de investimento	2	33%	9	75%	8	89%	3	75%	5	100%
	Comparação orçado e realizado	1	17%	9	75%	7	78%	4	100%	5	100%
	Demonstrações contábeis projetadas	2	33%	7	58%	5	56%	3	75%	5	100%
Relatórios gerenciais	Análise de resultados por produto	1	17%	1	8%	1	11%	2	50%	1	20%
	Análise do Ponto de equilíbrio	-	-	1	8%	-	-	2	50%	-	-
	Resultado por área de negócios	-	-	1	8%	1	11%	-	-	-	-
Contabilidade por responsabilidade		-	-	2	17%	3	33%	1	25%	-	-
Análise das demonstrações contábeis		1	17%	1	8%	-	-	1	25%	1	20%

Do total de empresas que possuem de 201 a 250 empregados, 83% utilizam a Contabilidade de Custos e 67% o Fluxo de Caixa. Com igual frequência de utilização, 33%, foram apontados o Orçamento de Investimentos e as Demonstrações Contábeis Projetadas. Da mesma forma, com 17%, os demais instrumentos de controle de gestão contábeis-gerenciais.

Na faixa 2, empresas que possuem de 251 a 500 empregados, verifica-se que 100% utilizam a Contabilidade de Custos, 92% o Fluxo de Caixa e 83% o Orçamento de Produção. O Orçamento de Investimento e a Comparação entre Orçado e Realizado apresentam igual frequência de utilização com 75%. As Demonstração Contábeis Projetadas foram apontadas por 58% das empresas. A Contabilidade por Responsabilidade é utilizada por 17% das empresas pesquisadas. A Análise de Resultados por Produto, a Análise do Ponto de Equilíbrio,

o Resultado por Área de Negócios e a Análise das Demonstrações Contábeis apresentam 8% de utilização pelas empresas.

Essa tendência, também, é percebida nos demais intervalos. A não utilização da Contabilidade de Custos foi apontada por empresas da faixa 1, de 201 a 250 empregados. Nesse intervalo, também, percebe-se um baixo percentual de utilização dos controles do sistema orçamentário. Já as empresas com mais de 1000 empregados utilizam em sua totalidade o Fluxo de Caixa, o Orçamento de Produção e a Comparação entre o Orçado e o Realizado. Os controles de gestão contábeis-gerenciais de menor uso são os Relatórios Gerenciais, a Contabilidade por Responsabilidade e a Análise das Demonstrações Contábeis.

Portanto, observa-se que há uma maior utilização dos instrumentos contábeis-gerenciais pelas empresas com maior número de empregados,

principalmente no que diz respeito ao Sistema Orçamentário e ao Fluxo de Caixa. A menor frequência de utilização desses instrumentos pelas empresas com menor número de funcionários pode ser motivada em razão de, muitas vezes, serem constituídas de empresas familiares, com baixo nível de profissionalização na administração.

5.3.3 Outros controles de gestão utilizados nas empresas

Como forma de caracterizar a utilização dos outros instrumentos de controles de gestão, apresenta-se, na Tabela 4, o número de empresas que utilizam e não utilizam outros controles de gestão evidenciados.

Tabela 4- Outros controles de gestão utilizados nas empresas

Outros controles de gestão		Utilizam	%	Não-utilizam	%
Metodologias da Qualidade	ISO 9000	1	3%	35	97%
	Círculos de Controle de Qualidade (CCQ)	2	6%	34	94%
	Gestão da Qualidade Total (TQM)	4	11%	32	89%
Técnicas administrativas	Planejamento estratégico	2	6%	34	94%
	Valor Econômico Agregado (EVA®)	2	6%	34	94%
	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	3	8%	33	92%
	<i>Benchmarking</i>	3	8%	33	92%

No que concerne às metodologias da qualidade, verifica-se que 1 empresa utiliza as normas ISO 9000, 2 empregam os círculos de controles de qualidade e 4 contam com a gestão da qualidade total. Quanto às demais técnicas administrativas de controle de gestão, 2 empresas usam o planejamento estratégico, 2 o valor econômico agregado, sendo o *balanced scorecard* e o *benchmarking* empregados por 3 empresas respectivamente.

Note-se que essas metodologias ainda são pouco utilizadas nas empresas que compreendem a amostra. Vale ressaltar que as empresas com maior número de empregados, portanto de maior porte, são as que mais utilizam os outros controles de gestão. Destaque para as empresas com mais de 2001 empregados.

5.4 Disponibilização das Informações dos Controles de Gestão

Para averiguar como as informações contidas nos controles de gestão circulam na empresa e como ocorre sua disponibilização dentro da organização, investigaram-se as empresas quanto à inte-

gração dos sistemas e às tecnologias empregadas para disponibilizar as informações.

Em relação à integração dos sistemas, verificou-se que 22% das empresas não possuem seus sistemas de controle de gestão integrados, 56% têm seus sistemas integrados e 22% estão com os controles de gestão parcialmente integrados. Percebe-se que na maior parte das empresas há total integração dos sistemas, o que possibilita uma melhor circulação das informações e facilita o acesso de diferentes usuários.

Quanto às tecnologias de informação empregadas na difusão dos controles de gestão dentro da empresa, 3% das empresas pesquisadas utilizam o sistema contábil para disponibilizar as informações relativas ao controle, 19% das empresas usam sistemas de comunicação *Intranet* para tal, 22% empregam *softwares* de gestão desenvolvidos por empresas especializadas, 17% usam planilhas de cálculos desenvolvidas internamente, 11% não possuem um procedimento definido e 28% omitiram sua resposta.

Para melhor caracterizar a disponibilização das informações dos controles de gestão, relacionaram-se as tecnologias empregadas com a integração dos sistemas, conforme se mostra na Tabela 5.

Tabela 5 - Tecnologia de informação empregada versus integração dos sistemas de controles de gestão

TECNOLOGIA EMPREGADA PARA DISPONIBILIZAR OS CONTROLES		INTEGRAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE			
		Não Integrado	Parcialmente Integrado	Integrado	Total
Sistema Contábil	nº de empresas	-	-	1	1
	% de empresas	-	-	100%	100%
Sistema de Comunicação <i>Intranet</i>	nº de empresas	-	2	5	7
	% de empresas	-	29%	71%	100%
Software de Empresas Especializadas	nº de empresas	-	2	6	8
	% de empresas	-	25%	75%	100%
Planilhas de Cálculo Desenvolvidas Internamente	nº de empresas	1	3	2	6
	% de empresas	17%	50%	33%	100%
Não possuem uma tecnologia definida	nº de empresas	4	-	-	4
	% de empresas	100%	-	-	100%
Não responderam	nº de empresas	3	1	6	10
	% de empresas	30%	10%	60%	100%

Observa-se que a empresa que usa o sistema contábil para disponibilizar os controles de gestão tem uma integração entre esses controles e as demais áreas. Do mesmo modo, do conjunto de empresas que utilizam sistemas de comunicação *Intranet*, 29% possuem os controles parcialmente integrados aos demais sistemas e 71% os controles são totalmente integrados. Nas que usam *softwares* de empresas especializadas, 25% têm parcial integração e 75% possuem total integração. Dentre as empresas que têm as planilhas de cálculo desenvolvidas internamente, 17% não têm integrados seus controles, 50% os têm parcialmente integrados e 33% totalmente integrados. Por fim, 4 empresas que compõem a amostra não possuem uma tecnologia definida e em sua totalidade não têm os sistemas integrados.

Inferre-se do exposto que a maioria das empresas que usam sistemas de comunicação *Intranet* ou empregam *softwares* de empresas especializadas têm seus sistemas integrados. Metade das empresas que utilizam planilhas de cálculo desenvolvidas internamente integram de forma parcial seus controles. As empresas que não possuem uma tecnologia definida para difusão dos controles de gestão não integram os sistemas.

Quanto às formas de disponibilização das informações contidas nos controles de gestão, tem-se que a maioria das empresas possui seus sistemas de controles integrados com os demais sistemas da empresa. As tecnologias empregadas para a integração dos sistemas de controle de gestão com maior utilização são os *softwares* de empresas especializadas e os sistemas de comunicação *Intranet*.

5.5 Aspectos Positivos e Negativos percebidos pelos Respondentes quanto aos Controles de Gestão Adotados na Empresa

Por meio dos questionários enviados às empresas, procurou-se, de maneira geral, identificar os pontos fortes e os pontos de descontentamento dos respondentes em relação aos controles de gestão utilizados. Identificou-se, separadamente, a opinião dos entrevistados quanto aos aspectos positivos e negativos do sistema de controles de gestão da organização.

Na análise dos aspectos positivos apontados pelos respondentes, note-se que 12% destacaram como aspecto positivo a adaptabilidade do controle

à empresa, 19% indicaram a agilidade e qualidade nas informações fornecidas, para 28% os controles possibilitam o acompanhamento das atividades, 9% assinalaram que os relatórios se ajustam às necessidades organizacionais, 6% designaram a praticidade e viabilidade dos controles, 9% apontaram o auxílio na tomada de decisões eficientes e eficazes e 7% não forneceram resposta a esse questionamento.

Quanto aos aspectos negativos apontados em relação aos controles de gestão, note-se que 39% dos entrevistados não apontaram aspectos negativos em seus controles de gestão, 35% não responderam a essa pergunta e apenas 26% discriminaram algum ponto negativo. Dos respondentes que discriminaram aspectos negativos, 11% apontaram a necessidade constante de reavaliação do sistema, 6% indicaram o custo de manutenção do sistema, 6% mencionaram o aumento da burocracia organizacional e 3% apontaram as dificuldades de implantação em toda a empresa.

Percebe-se que a possibilidade de acompanhamento das atividades organizacionais é o principal aspecto positivo percebido nos controles de gestão, com maior indicação dos respondentes. Por outro lado, mais de um terço dos entrevistados não assinalaram pontos negativos em seus controles. Assim, através do levantamento dos aspectos positivos e negativos observados pelos respondentes, insinuou-se uma avaliação quantitativa dos controles de gestão das empresas pesquisadas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho buscou demonstrar o efetivo uso dos controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. Para alcançar esse objetivo, levantaram-se dados por meio de um questionário enviado a um conjunto de empresas pré-selecionadas, através de correio eletrônico.

Pela análise dos dados coletados, constatou-se em relação à frequência de uso das informações contidas nos controles de gestão, uma distribuição quase que igualitária quanto ao uso diário, semanal e mensal. No que concerne aos níveis hierárquicos que usam as informações de controle, dentro da

empresa, observou-se um predomínio da utilização em todos os níveis e do emprego em nível de gerência. Cabe destacar, contudo, que a maioria das empresas que empregam os controles de gestão diariamente, o fazem em todos os níveis da organização, e as que utilizam essas informações mensalmente, têm-nas voltadas à gerência.

Outro aspecto interessante no que diz respeito à utilização das informações dos controles, é que as empresas amparam o processo de gestão em vários instrumentos, sendo mais empregados os contábeis-gerenciais. Também há uso de outras metodologias de auxílio ao controle de gestão, mas esses aparecem em menor escala de utilização pelas empresas. Dessa maneira, verificou-se que, dentre os instrumentos contábeis-gerenciais, os que apresentam maior frequência são a Contabilidade de Custos, o Fluxo de Caixa e o Sistema de Orçamento. Em menor escala aparecem os Relatórios Gerenciais, a Contabilidade por Responsabilidade e a Análise das Demonstrações Contábeis.

Na forma de disponibilização dos controles de gestão, grande parte das empresas tem o sistema de controle integrado ou parcialmente integrado aos demais sistemas da empresa. Essas disponibilizam os dados por meio de tecnologias como *softwares* de empresas especializadas e sistemas de comunicação *Intranet*. Dentre as empresas que não possuem o sistema de controle integrado, a maioria não emprega tecnologia de informação definida.

No que diz respeito aos aspectos positivos e negativos apontados pelos respondentes, constatou-se, como principal característica positiva, a possibilidade de acompanhamento das atividades pelos gestores e a agilidade e qualidade no fornecimento de informações. Grande parte dos respondentes não identificou pontos negativos em seus controles de gestão.

Assim conclui-se que os controles de gestão, de modo geral, têm efetivo uso nas empresas pesquisadas, tendo papel decisivo no auxílio ao processo de gestão. Os controles são empregados em toda a organização, de acordo com a maioria dos respondentes. Além disso, são disponibilizados por grande parte das empresas de forma integrada com outros sistemas da organização.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANTHONY, Robert N.. *Contabilidade gerencial: uma introdução à contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1976.
- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2002.
- ATKINSON, Antony et al.. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BEUREN, Ilse Maria. *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998.
- CAMPIGLIA, Américo O.; CAMPIGLIA, Osvaldo R.. *Controles de gestão: controladoria financeira das empresas*. São Paulo: Atlas, 1993.
- CARDOSO, Vanete C.. *O Controle do processo de gestão nas micro e pequenas empresas do setor industrial moveleiro da região de Amuruel/SC*. Dissertação (Mestrado em Administração). Curso de Mestrado em Administração – ESAG. Florianópolis: UDESC, 2002.
- CATELLI, Armando. Introdução: o que é o GECON. In.: CATELLI, Armando (coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo C.. *Controladoria: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- FIECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- FREZATTI, Fábio. *Gestão do fluxo de caixa diário: como dispor de um instrumento fundamental para o gerenciamento do negócio*. São Paulo: Atlas, 1997.
- GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1999.
- GOMES, Josir S.; SALAS, Joan M.. *Controles de gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. São Paulo: Atlas, 1999.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. *Contabilidade gerencial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- JIAMBALVO, James. *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: LTC, 2002.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald; PIETRI, Paul H.. *Administração: conceitos e aplicações*. São Paulo: Harper, 1986.
- MOSIMANN, Clara P.; FISCH, Silvio. *Controladoria: seu papel na administração das empresas*. São Paulo: Atlas, 1999.
- MOURA, Verônica de Miglio. *Relatórios contábeis-gerenciais gerados pela controladoria que dão suporte ao processo decisório da logística*. Dissertação (Mestrado em Administração). Programa de Pós-Graduação em Administração – CPGA. Florianópolis: UFSC, 2001.
- PEREZ JÚNIOR, José H.; PESTANA, Armando O.; FRANCO, Sérgio Paulo C.. *Controladoria de gestão: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1997.
- STONER, James A. F.; FREEMAN, R. Edward. *Administração*. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

Endereço dos autores:

Universidade do Estado de Santa Catarina
Av. Madre Benvenuta, 2007 – Itacorubi
Florianópolis – SC
88.035-001

Universidade Federal de Santa Catarina
Campus Universitário, S/N - Trindade
Florianópolis – SC
88040-900

Universidade Regional de Blumenau
Rua Antonio da Veiga, 140 – Victor Konder
Blumenau – SC
89.010-971